



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

عنوان المذكرة:



## دور التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي

دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية سكيكدة

مذكرة ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية

تحت إشراف: بوقروة ايمان

من إعداد الطلبة:

- بوحجة فايزة هند

- لقوي مروة

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
هدى بورفيس	أستاذ محاضر	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	رئيسا
ايمان بوقروة	أستاذ محاضر	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	مشرفا
ناصر بوصبع	أستاذ مساعد	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	مناقشا

السنة الجامعية: 2023-2024.





الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

عنوان المذكرة:

## دور التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي

دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية سكيكدة

مذكرة ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية

تحت إشراف: بوقروة ايمان

من إعداد الطلبة:

- بوحجة فايزة هند

- لقوي مروة

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
هدى بورفيس	أستاذ محاضر	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	رئيسا
بوقروة ايمان	أستاذ محاضر	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	مشرفا
بوصبع ناصر	أستاذ مساعد	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	مناقشا

السنة الجامعية: 2023-2024.



السنة الجامعية: 2024 / 2023

شهادة الترخيص بإيداع مذكرة ماستر أكاديمي لدى المكتبة

أنا الممضي أسفله الأستاذ: **جوقرة ايمان**؛ الرتبة العلمية: **أستاذة محاضرة**  
المشرف على مذكرة الماستر والموسومة بـ: "**حقوق الرقابة الصحفية في الدامن التهرب الصحفي**  
والموسومة بـ: "....."

من إنجاز الطالب: **بوسمة فايزة هني والطالب: لغوي مروة**

كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير (جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة)؛

القسم: **العلوم المالية والمصرفية**

التخصص: **مصارف وبنوك محفظة**

تاريخ المناقشة: **2024/7/18**

أشهد أن الطالب (ة) قد قام بالتعديلات والتصحيحات المطلوبة من طرف لجنة المناقشة، وأن المطابقة بين النسخة  
الورقية والنسخة الإلكترونية قد استوفت جميع شروطها. وبإمكانه إيداع النسخ الورقية والإلكترونية.

سكيكدة في: 2024/7/18



تأشير الأستاذ المشرف

ملاحظة هامة: لا تقبل أي شهادة من دون توقيع ومصادقة.



استمارة ايداع مذكرة الماستر بعد التصحيح

أنا المعضي أسفله الطالب (ة): بوجيت فائزة هند  
 تاريخ الميلاد 08/04/1980 بـ سكيكدة /ولاية: سكيكدة  
 كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير / قسم: محايسة وجباية  
 التخصص: محايسة وجباية موهمة  
 رقم التسجيل 3600 1930

صاحب مذكرة الماستر الموسومة بـ دور التقييم المحاسبي  
في الك من المغرب العربي  
 السنة الجامعية 2023 - 2024  
 تمت تحت اشراف الاستاد(ة) /الدكتور(ة):

اسم ولقب المشرف بومرودة ديمان

أصرح بأني سلمت قرص مضغوط به المذكرة في شكل PDF و WORD. وأني قمت بتصحيح جميع الأخطاء والملاحظات المقدمة من قبل لجنة المناقشة. وأنحمل كامل المسؤولية القانونية والأخلاقية لما ورد في المذكرة.

وفي حال الإخلال بأي شرط من شروط التعهد. التزم بكل المتابعات والإجراءات التي ستتخذها الكلية.

اسم ولقب وتوقيع المشرف

بومرودة ديمان

اسم ولقب وتوقيع الطالب(ة)

بوجيت فائزة

ملاحظة هامة

جميع المذكرات يجب انشرها على موقع الكلية



### تعهد

أنا الممضي أسفله الطالب (ة): بوحجة خاينة هند  
 تاريخ الميلاد 05/04/2001 بـ سكيكدة ولاية: سكيكدة  
 عنوان الإقامة: حي وهران EP24 - سكيكدة  
 كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير / قسم: العلوم المالية والمجازية

التخصص: محاسبة وجباية

رقم التسجيل: 3600 1930

وفي يوم: 19/06/2024

أصبح بأن مذكرة الماستر الموسومة بـ:

دور التحقيق المحاسبي في التصرف النقدي الضريبي

السنة الجامعية: 2023 / 2024

تمت تحت اشراف الاستاذ(ة)/الدكتور(ة):

إسم ولقب المشرف: بوقرة ايمان

أقر أنها عمل أصيل لي وحدي، وأنها خالية من أي شكل من أشكال السرقة العلمية، وأتحمل كامل المسؤولية القانونية والأخلاقية لما ورد في المذكرة، وأن هذه المذكرة لم يسبق تقديمها في أي عمل بأي شكل من الأشكال كاملة أو جزء منها، وأنعهد انني التزمت فيها بأصول التوثيق المعتمدة والسليمة الضامنة لحقوق الملكية الفكرية لأصحابها الأصليين.

وفي حال الاخلال بأي شرط من شروط التعهد، التزم بكل المتابعات والإجراءات التي ستتخذها الكلية.

الاسم واللقب والتوقيع للطالب

بوحجة خاينة هند

المصادقة

بوحجة خاينة هند  
علا ستوي

ملاحظة هامة:

- تملأ الاستمارة من قبل الطالب وتضع لرئيس القسم بعد تصديقها من قبل المشرف.



## تعهد

أنا الممضي أسفله الطالب (ة): لقوي صروة  
تاريخ الميلاد 28/04/1981 - سكيكدة ولاية: سكيكدة  
عنوان الإقامة: حي محمد رندوج عمارة باب 16 رقم الباب 05  
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير / قسم: العلوم المالية والمحاسبة  
التخصص: محاسبة و جباية  
رقم التسجيل: 36008771

وفي يوم: 2024/6/19

أصبح بأن مذكرة الماستر الموسومة بـ:

دور التحقيق المحاسبي في الحد من التصرف الضريبي

السنة الجامعية: 2023 / 2024

تمت تحت اشراف الاستاذ(ة)/الدكتور(ة):

إسم ولقب المشرف: بوقروة إيمان

أقر أنها عمل أصيل لي وحدي، وأنها خالية من أي شكل من أشكال السرقة العلمية، وأتحمل كامل المسؤولية القانونية والأخلاقية لما ورد في المذكرة. وأن هذه المذكرة لم يسبق تقديمها في أي عمل بأي شكل من الأشكال كاملة أو جزء منها. وأنعهد أنني التزمت فيها بالتوثيق المعتمدة والتعليمية الضامنة لحقوق الملكية الفكرية لأصحابها الأصليين. وفي حال الاخلال بأي شرط من شروط التعهد، التزم بكل المتابعات والإجراءات التي ستتخذها الكلية.

المصادقة

لقوي صروة

الإسم واللقب والتوقيع للطالب

لقوي صروة

*Signature*

ملاحظة هامة:

- نتمنى الاستمارة من قبل الطالب وتدفع لرئيس القسم بعد المصادقة عليها لتدوين الأرقام والبيانات.

# إهداء

الحمد لله على التمام وحسن الختام

تم بحمد الله وفضله

تخرجي

وحصولي على شهادة الماستر تخصص محاسبة وجباية

أهدي تخرجي إلى من انتظر هذه اللحظات ليفتخر بي

لمن علمني النجاح والصبر

وافتقده في مواجهة الصعاب

ولم تمهله الدنيا لأرتوي من حنانه

-أبي رحمه الله-

وإلى تلك الإنسانية العظيمة التي طالما تمننت أن تقر عينها برؤيتي في يوم كهذا

-أمي حفظها الله-

إلى أسرتي، أصدقائي و زملائي إلى كل من ساهم و لو بحرف في حياتي الدراسية

وختاماً نسأل الله أن يتقبل منا سعينا ويبارك لنا فيه ونحمده حمداً جليلاً ونصلي ونسلم

على شفيح الأمة تسليماً.



مروة

# إهداء

بعد طول الصبر والعناء وفقنا الله عز وجل إلى العطاء ولم يبق لنا الحق سوى في

الإهداء إلى أخلص وأعز الناس

إلى من أحمل اسمه بكل فخر والذي تحمل مشقة تعليمي ولم يبخل عني شيء وقد

رباني

وأرادني أن أبلغ المعالي أبي حفظه الله

إلى من الجنة تحت أقدامها أعظم مخلوقة في الوجود ومن رعيتني بعينونها وربتني

بحبها، عطفها ودعائها

سر نجاحي أبقاها الله تاج فوق رأسي وحفظها الله... أمي الغالية

إلى من قاسموني صغري وكبري إخوتي حفظهم الله وأوصلهم أعلى المراتب

إلى من ساندوني في كل عثرتي صديقاتي الغاليات رعاهم الله

وإلى كل أساتدي الأفاضل وكل من ساهم في هذا العمل، كل الشكر

هند



## شكر

سبحان الذي أعطى كل شيء لخلقه ثم هدى وصلاة وسلام على أشرف الخلق والحمد لله الذي تتم  
بنعمته الصالحات والذي وفقنا لإنهاء هذا العمل البسيط

نتوجه بالشكر والتقدير للأستاذة "بوقروة ايمان" المشرفة على هذا العمل والتي لم تبخل علينا  
بنصائحها وتوجيهاتها التي كان لها يد في إخراج هذا العمل

كما نتقدم بجزيل الشكر والتقدير لكل مسؤولي وعمال مركز الضرائب الولاية سكيكدة وبتحديد الذكر  
السيد "جمال كزار" على مساعدته لنا وتزويدنا بالمعلومات اللازمة ولم يبخل علينا بأي شيء  
كما لا تفوتنا في هذا المقام أن نتقدم بخالص الشكر والتقدير إلى كل من ساهم برأيه وشجعنا ولو  
بكلمة طيبة أو قدم لنا يد المساعدة من قريب أو بعيد لإخراج هذا العمل

وكل الشكر والعرفان لكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير الجامعة 20 أوت 1955  
سكيكدة وطاقمها الإداري

## الملخص:

يعد التحقيق المحاسبي من أهم أدوات الرقابة الجبائية، يتم من خلاله البحث في مجمل الكشوفات والعمليات والتسجيلات المحاسبية والمالية للمكلفين بدفع الضريبة.

فقد هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور التحقيق المحاسبي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، ولتحقيق ذلك قمنا بدراسة ميدانية في مديرية الضرائب لولاية سكيكدة وتحديدًا بمركز الضرائب CDI، من خلال دراسة حالتين لمكلفين يمارسان نشاطين مختلفين، وبالاعتماد على الوثائق المقدمة من مركز الضرائب ونتائج الدراستين، تم التوصل في الأخير إلى نتيجة مفادها: أن التحقيق المحاسبي يلعب دور كبير في الحد من التهرب الضريبي، ومع ذلك يبقى غير كافٍ للقضاء عليه بشكل نهائي.

## Abstract:

The accounting investigation is one of the most important forensic control tools, through which you search all the disclosures, transactions, accounting records and money for those charged with paying the tax

This study aimed to highlight the role of accounting investigation in reducing tax evasion. To achieve this, a field study was conducted in the tax directorate of Skikda province, specifically at the tax centres. Two cases of taxpayers engaging in different activities were studied. Based on the documents provided by the Tax Center and the results of the two studies, the conclusion was reached that accounting investigation plays a significant role in reducing tax evasion. However, it remains insufficient to completely eradicate it.

## فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	الإهداء
	الشكر
	الملخص
	فهرس المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	قائمة الملاحق
	قائمة الاختصارات والرموز
أ-ج	مقدمة
25-2	<b>الفصل الأول: الأدبيات النظرية و التطبيقية للتحقيق المحاسبي والتهرب الضريبي</b>
2	تمهيد الفصل
11-3	المبحث الأول: الأدبيات النظرية للتحقيق المحاسبي والتهرب الضريبي
7-3	المطلب الأول: الإطار النظري للتحقيق المحاسبي
4-3	الفرع الأول: الإطار النظري للتحقيق المحاسبي
6-4	الفرع الثاني: شروط وأهداف التحقيق المحاسبي
7-6	الفرع الثالث: الأعاون المكلفين بالتحقيق والأجهزة الخاصة بالتحقيق
11-7	المطلب الثاني: الإطار النظري للتهرب الضريبي
8-7	الفرع الأول: مفهوم وأنواع التهرب الضريبي
10-9	الفرع الثاني: أسباب وآثار التهرب الضريبي
11-10	الفرع الثالث: طرق مكافحة التهرب الضريبي
20-12	المبحث الثاني: دور التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي
17-12	المطلب الأول: الإطار القانوني للتحقيق المحاسبي

13-12	الفرع الأول: سلطات الإدارة الجبائية
17-13	الفرع الثاني: حقوق وواجبات المكلف بالضريبة
20-17	المطلب الثاني: إجراءات التحقيق المحاسبي ودوره في الحد من التهرب الضريبي
17	الفرع الأول: الأعمال التمهيدية للتحقيق المحاسبي
18-17	الفرع الثاني: الأعمال التحضيرية للتحقيق المحاسبي
20-18	الفرع الثالث: الشروع في عملية التحقيق
25-21	المبحث الثالث: الأدبيات التطبيقية للتحقيق المحاسبي والتهرب الضريبي
24-21	المطلب الأول: الدراسات السابقة
22-21	الفرع الأول: دراسات باللغة العربي
24-23	الفرع الثاني: دراسات باللغة الأجنبية
25-24	المطلب الثاني: القيمة المضافة
24	الفرع الأول: أوجه الإتفاق والاختلاف بين الدراسات السابقة
25-24	الفرع الثاني: الفجوة العلمية التي تعالجها الدراسة الحالية
26	خلاصة الفصل
78-28	"الفصل الثاني: دور التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي بمركز الضرائب لولاية سكيكدة
28	تمهيد
34-29	المبحث الأول: تقديم عام لمديرية ومركز الضرائب لولاية سكيكدة
31-29	المطلب الأول: مديرية الضرائب لولاية سكيكدة
29	الفرع الأول: تعريف مديرية الضرائب لولاية سكيكدة
31-30	الفرع الثاني: هيكل مديرية الضرائب لولاية سكيكدة
34-32	المطلب الثاني: بطاقة تعريفية لمركز الضرائب لولاية سكيكدة
32	الفرع الأول: تعريف مركز الضرائب لولاية سكيكدة
32	الفرع الثاني: مهام مركز الضرائب لولاية سكيكدة

34-33	الفرع الثالث: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية سكيكدة
78-35	المبحث الثاني: دراسة حالتين ميدانيتين بمركز الضرائب لولاية سكيكدة
53-35	المطلب الأول: التحقيق المحاسبي لمؤسسة تمارس نشاط صناعة الصابون والمبيدات الحشرية
36-35	الفرع الأول: الأعمال التمهيدية للتحقيق المحاسبي
51-36	الفرع الثاني: الشروع في عملية التحقيق في محاسبة المكلف (1)
53-52	الفرع الثالث: المرحلة الختامية لعملية التحقيق في محاسبة المكلف(1)
78-53	المطلب الثاني: التحقيق المحاسبي لعيادة طبية
54-53	الفرع الأول: الأعمال التمهيدية للتحقيق المحاسبي
70-54	الفرع الثاني: الشروع في عملية التحقيق في محاسبة المكلف (2)
78-70	الفرع الثالث: المرحلة الختامية لعملية التحقيق في محاسبة المكلف(2)
81	مناقشة النتائج النهائية
82	خلاصة الفصل
86-84	الخاتمة
90-87	قائمة المراجع
	الملاحق

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(1-1)	مدة إجراء التحقيق المحاسبي	10
(2-2)	فواتير الخدمات الغير مدرجة الخاصة بالمكلف (1) لسنة 2019	37
(3-2)	فواتير الخدمات الغير مدرجة الخاصة بالمكلف (1) لسنة 2022	38
(4-2)	إعادة تأسيس رقم الأعمال للمكلف (1) للفترة 2019 - 2022	39
(5-2)	تسوية الوعاء الضريبي الخاص بالرسم على النشاط المهني للمكلف (1) للفترة 2019 - 2022	40
(6-2)	تسوية الحقوق والغرامات الخاص بالرسم على النشاط المهني للمكلف (1) للفترة 2019 - 2022	41
(7-2)	تسوية الوعاء الضريبي الخاص بالرسم على القيمة المضافة للمكلف (1) للفترة 2019 - 2022	42
(8-2)	تسوية الحقوق والغرامات الخاص بالرسم على القيمة المضافة للمكلف (1) للفترة 2019 - 2022	43
(9-2)	تسوية الوعاء الضريبي الخاص بالضريبة على أرباح الشركات للمكلف (1) للفترة 2019 - 2022	45
(10-2)	تسوية الحقوق والغرامات الخاص بالضريبة على أرباح الشركات للمكلف (1) للفترة 2019 - 2022	47
(11-2)	تسوية الوعاء الضريبي على الدخل الإجمالي/الأرباح التجارية والصناعية IRG/RCM للمكلف (1) للفترة 2019 - 2022	48
(12-2)	تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي/الأجور IRG/S للمكلف (1) للفترة 2019 - 2022	50
(13-2)	تسوية الرسم على التكوين المهني للمكلف (1) للفترة 2022	51
(14-2)	كشف المشتريات للمكلف (2) لسنة 2019	55

56	كشف فواتير الإرجاع للمكلف (2) لسنة 2019	(15-2)
56	كشف فواتير الإرجاع للمكلف (2) لسنة (2) لسنة 2020	(16-2)
57	كشف الفواتير الغير مصرح بها للمكلف (2) لسنة 2022	(17-2)
58	تسوية رقم الأعمال المفوتر للمكلف (2) للفترة 2019 - 2022	(18-2)
59	تسوية رقم الأعمال المقبوض للمكلف (2) للفترة 2019 - 2022	(19-2)
59	تسوية الوعاء الضريبي الخاص بالرسم على النشاط المهني للمكلف (2) للفترة 2019 - 2022	(20-2)
61	تسوية الحقوق والغرامات الخاص بالرسم على النشاط المهني للمكلف (2) للفترة 2019 - 2022	(21-2)
62	تسوية الوعاء الضريبي الخاص بالرسم على القيمة المضافة للمكلف (2) للفترة 2019 - 2022	(22-2)
63	تسوية الحقوق والغرامات الخاص بالرسم على القيمة المضافة للمكلف (2) للفترة 2019 - 2022	(23-2)
65	تسوية الوعاء الضريبي الخاص بالضريبة على أرباح الشركات للمكلف (2) للفترة 2019 - 2022	(24-2)
66	تسوية الحقوق والغرامات الخاص بالضريبة على أرباح الشركات للمكلف (2) للفترة 2019 - 2022	(25-2)
68	تسوية الوعاء الضريبي على الدخل الإجمالي / الاقتطاع من المصدر للمكلف (2) للفترة 2019 - 2022	(26-2)
68	تسوية الوعاء الضريبي للرسم على التكوين المهني المتواصل والرسم على التمهين للمكلف (2) للفترة 2019 - 2022	(27-2)
69	تسوية الحقوق و الغرامات للضريبة على الدخل الإجمالي / أجور للمكلف (2) للفترة 2019 - 2022	(28-2)
70	تسوية الوعاء الضريبي للضريبة على الدخل الإجمالي / أجور للمكلف (2) للفترة 2019 - 2022	(29-2)
70	تسوية الحقوق و الغرامات للضريبة الاقتطاع من المصدر للمكلف (2) للفترة	(30-2)

	2022-2019	
70	تسوية الوعاء الضريبي للضريبة الاقتطاع من المصدر للمكلف (2) للفترة 2022-2019	(31-2)
71	تسوية الحقوق والغرامات للضريبة الاقتطاع من المصدر للمكلف (2) للفترة 2022-2019	(32-2)
74	كشف مشتريات للمكلف (2) لسنة 2019	(33-2)
75	إعادة تأسيس رقم الأعمال للمكلف (2) للفترة 2022-2019	(34-2)
76	تسوية الوعاء الضريبي للرسم على النشاط المهني للمكلف (2) للفترة 2019- 2022	(35-2)
76	تسوية الحقوق و الغرامات للرسم على النشاط المهني للمكلف (2) للفترة 2019- 2022	(36-2)
77	تسوية الوعاء الضريبي للرسم على القيمة المضافة للمكلف (2) للفترة 2019 - 2022	(37-2)
78	تسوية الوعاء الضريبي للرسم على القيمة المضافة للمكلف (2) للفترة 2019- 2022	(38-2)
78	تسوية الوعاء الضريبي للضريبة على أرباح الشركات للمكلف (2) للفترة 2019- 2022	(39-2)
<u>79</u>	تسوية الحقوق والغرامات للضريبة على أرباح الشركات للمكلف (2) للفترة 2019- 2022	(40-2)

قائمة الأشكال:

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
31	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية سكيكدة	(1-2)
34	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية سكيكدة	(2-2)

قائمة الملحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
	إشعار بالتحقيق في محاسبة المكلف (01)	01
	إشعار بالتقييم تبعا لمحاسبة المكلف (01)	02
	الرد على الإشعار بالتقييم من طرف المكلف (01)	05
	اشعار بجلسة التحكيم للمكلف (01)	06
	اشعار بنتائج التحكيم للمكلف (01)	07
	إشعار بالتقييم النهائي للمكلف (01)	06
	ورد التسديد للمكلف (01)	07
	إشعار بالتحقيق في محاسبة المكلف (02)	08
	إشعار بالتقييم تبعا لمحاسبة المكلف (02)	09
	الرد على الإشعار بالتقييم من طرف المكلف (02)	10
	إشعار بالتقييم النهائي للمكلف (02)	11
	ورد التسديد للمكلف (02)	12

قائمة الإختصارات:

الاختصار	الدلالة العربية	الدلالة الأجنبية
VC	التحقيق المحاسبي	Vérification de comptabilité
CDI	مركز الضرائب	Centre d' impôts
TVA	الرسم على القيمة المضافة	Taux sur valeur ajoutée
TAP	الرسم على النشاط المهني	Taux sur l'activité professionnelle
IBS	الضريبة على أرباح الشركات	Impôt sur les bénéfices des sociétés
IRG	الضريبة على الدخل	Impôt sur le revenu

# المقدمة

## مقدمة:

التهرب الضريبي هو داء لكل الأنظمة الضريبية في العالم، وتشتد خطورته في البلدان التي تعتمد بشكل كبير في تمويل ميزانياتها العمومية على الموارد الضريبية لذلك يسعى القانون إلى إيجاد الدواء لهذا الداء بتوظيف جميع الوسائل المتاحة لمكافحته، ومن بين أبرز هذه الوسائل الرقابة الجبائية حيث تعتبر من الإجراءات الضرورية والحتمية التي يجب على الإدارة الجبائية القيام بها بغرض المحافظة على حقوق الخزينة العامة للدولة، وذلك اعتماداً على مختلف الآليات والأدوات الفاعلة لأجل محاربة كافة أنواع التهرب الضريبي من جهة، والسهر على حسن تطبيق القوانين والتشريعات الجبائية من جهة أخرى.

ويعد التحقيق المحاسبي من أهم أدوات الرقابة الجبائية، يتم من خلاله البحث في مجمل الكشوفات والعمليات والتسجيلات المحاسبية والمالية للمكلفين بدفع الضريبة، لأجل التأكد من مدى مطابقتها مع لتصريحات المقدمة، حيث يتم من وراء هذه العملية اكتشاف العديد من الأخطاء وأشكال التهرب التي يمكن أن يرتكبها المكلفون، والتي يمكن أن تؤدي إلى تنامي ظاهرة التهرب الجبائي وانعكاسها سلباً على خزينة الدولة، وبالتالي على التنمية الوطنية والمحلية على حد سواء.

## 1- إشكالية الدراسة:

استناداً إلى ماسبق تسعى هذه الدراسة إلى الإجابة على الإشكالية الرئيسية التالية:

ما هو دور التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي بمركز الضرائب لولاية سكيكدة؟

## 2- الأسئلة الفرعية:

وتثير الإشكالية الرئيسية عدة أسئلة فرعية نوجزها فيما يلي:

- هل توجد أسباب واضحة تؤدي إلى انتشار ظاهرة التهرب الضريبي؟
- هل توجد إجراءات معينة للتحقيق المحاسبي يقوم بها مركز الضرائب لولاية سكيكدة؟
- هل تساهم الإجراءات المعتمدة في التحقيق المحاسبي بمركز الضرائب لولاية سكيكدة في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي؟

## 3- فرضيات الدراسة:

تحقيقاً لأغراض و أهداف الدراسة قمنا بصياغة الفرضية الرئيسية التالية:

يستعمل التحقيق المحاسبي مختلف أدواته وإجراءاته لمحاربة التهرب الضريبي.

ينبثق منها الفرضيات الفرعية التالية:

- هل يعتمد مركز الضرائب لولاية سكيكدة على اجراءات خاصة في عملية التحقيق المحاسبي ؟

- هل تساهم الاجراءات المعتمدة في التحقيق في التحقيق المحاسبي بمركز الضرائب لولاية سكيكدة في الحد من التهرب الضريبي؟

#### 4- مبررات اختيار الموضوع:

يرجع اختيار الموضوع للأسباب التالية:

- الرغبة الشخصية في الاطلاع على العمل الميداني لأعوان التحقيق المحاسبي على مستوى الإدارة الجبائية والتعرف على آليات التحقيق المحاسبي المستخدمة؛

- المساهمة في إثراء الدراسات الجبائية خاصة في مجال التحقيق المحاسبي؛

#### 5- أهداف الدراسة وأهميتها:

##### أولاً- أهداف الدراسة:

- التحقق من الدقة من خلال التأكد من صحة التصريحات الجبائية التي يقدمها المكلفون بالضريبة؛

- مكافحة التهرب الضريبي عن طريق تسليط الضوء على دور التحقيق المحاسبي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي؛

- تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي في إطار النظام الجبائي الجزائري.

هذه الأهداف توجه عملية التحقيق المحاسبي وتساهم في تعزيز الشفافية المالية.

##### ثانياً- أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذه الدراسة في تناولها للتحقيق المحاسبي والذي يعد من أهم الإجراءات التي تسعى الإدارة الجبائية من خلاله للمحافظة على حقوق الخزينة العامة و الذي يعتبر من أهم الوسائل للحد من ظاهرة التهرب الضريبي، و كذلك التعرف على أساليب معالجة هذه الظاهرة للحد من انتشارها.

#### 6- حدود الدراسة:

- الحدود المكانية: سلطنا الضوء في هذه الدراسة على دور التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي، حيث أجريت بمديرية الضرائب لولاية سكيكدة وتحديدًا بالمصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث بمركز الضرائب.

- الحدود الزمنية: تم إجراء التريص الميداني الخاص بهذه الدراسة في الفترة الممتدة من مارس إلى ماي 2024، حيث تم دراسة ملفين جبائيين مختلفين ما بين فترة 2019 إلى غاية 2022.

#### 7- منهج الدراسة:

من أجل الإجابة على الإشكالية الرئيسية ومختلف الأسئلة الفرعية التي طرحت ولإثبات صحة الفرضيات المقدمة قمنا بتقسيم الدراسة إلى قسمين، القسم الأول نظري يقوم على المنهج الوصفي، والقسم الثاني تطبيقي يعتمد على المنهج التحليلي في تحليل نتائج دراسة الحالة.

#### 8- صعوبات الدراسة:

لا يخلو أي عمل من الصعوبات ومن أبرز الصعوبات التي وجدها هي:

- صعوبة الحصول على التربص الميداني نظرا للطبيعة التحفظية لمديرية الضرائب؛
- الوقت الذي يعتبر من القيود التي حالت بيننا وبين جمع المعلومات الخاصة بالبحث والدراسة.

## 9- هيكل الدراسة:

تم تقسيم الموضوع إلى فصلين وقد سبق هذا الفصلين مقدمة عامة:

- **الفصل الأول:** تم التطرق فيه إلى مختلف الجوانب ذات الصلة بالتحقيق المحاسبي والتهرب الضريبي، والذي قسم بدوره إلى ثلاث مباحث تناولت الأدبيات النظرية للتحقيق المحاسبي والتهرب الضريبي وإجراءات التحقيق المحاسبي ودوره في الحد من التهرب الضريبي، بالإضافة إلى الأدبيات التطبيقية للتحقيق المحاسبي والتهرب الضريبي.
- **الفصل الثاني:** الدراسة التطبيقية لدور التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي بمديرية الضرائب لولاية سكيكدة وتم تقسيمه إلى مبحثين المبحث الأول تناولنا فيه تقديم عام لمديرية ومركز الضرائب لولاية سكيكدة، والمبحث الثاني تم فيه دراسة حالتين ميدانيتين مختلفتين بمركز الضرائب لولاية سكيكدة.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية  
والتطبيقية للتحقيق المحاسبي  
والتحريج الضريبي

### تمهيد:

يعد النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي، أي المكلف بالضريبة هو الذي يقوم بإعداد تصريحاته بنفسه مما يفتح مجال واسعاً للمكلفين بالضريبة للاخفاء الكلي أو الجزئي للوعاء الخاضع للضريبة، وهذا من خلال التلاعب في مختلف المعطيات المحاسبية وغيرها، ولحد من هذه الظاهرة التي أصبحت تشكل خطراً على الاقتصاد الوطني يأتي دور الرقابة الجبائية، حيث منح القانون للإدارة الجبائية حقوقاً وصلاحيات تسمح لها بالتحقق من صحة التصريحات وصدقها حتى تصل إلى تصحيح الأخطاء والمخالفات والتجاوزات المرتكبة وتقويمها، تلجأ الإدارة للقيام بالرقابة من خلال التحقيق في المحاسبة والذي يعتبر أهم وسيلة للرقابة الجبائية من حيث تصحيح الأخطاء وقمع التهرب الضريبي.

سنتناول في هذا الفصل ماهية التحقيق المحاسبي وسنحاول في البداية تحديد مفهومه، خصائصه، الأهداف، والأعوان المكلفين به، وبعدها سنتناول ماهية التهرب الضريبي وسنتطرق إلى أهم تعريفاته، تصنيفاته، أسبابه، آثاره، وطرق مكافحته، وفي الأخير سنحاول توضيح دور التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب الضريبي، ومختلف الدراسات السابقة التي تناولت هذا البحث.

ولدراسة أعمق وأكثر تفصيلاً لما ذكر سابقاً تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

- **المبحث الأول:** الأدبيات النظرية للتحقيق المحاسبي والتهرب الضريبي؛
- **المبحث الثاني:** دور التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي؛
- **المبحث الثالث:** الأدبيات التطبيقية للتحقيق المحاسبي والتهرب الضريبي؛

## المبحث الأول: الأدبيات النظرية لتحقيق المحاسبي والتهرب الضريبي

### المطلب الأول: الإطار النظري للتحقيق المحاسبي

### الفرع الأول: مفهوم وخصائص التحقيق المحاسبي

تأخذ الرقابة الجبائية عدة أشكال وقد عرفت تنوعا وتطور ملحوظا مع تطور النظام الضريبي الجزائري، حيث عمد المشرع الجزائري من خلال الإصلاحات الجبائية المتبناة إلى إدخال عدة تعديلات عليها واستحداث عدة أشكال جديدة تكريسا للجهود الرامية إلى تفعيل دورها والرفع من مرد وديتها في مكافحة التهرب الضريبي وسنحاول من خلال هذا المطلب تسليط الضوء على أحد أشكال الرقابة الجبائية المعمقة المتمثل في التحقيق المحاسبي.

### أولاً: مفهوم التحقيق المحاسبي: ( VC )

يعتبر حق الرقابة والتحقيق من بين أهم الصلاحيات التي منحها المشرع الجبائي للإدارة الجبائية للقيام بمهامها، وتنقسم الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري إلى رقابة داخلية تتم داخل مكاتب الإدارة الجبائية، ورقابة خارجية تتم بتنقل محققي الإدارة الجبائية إلى مقر نشاط المكلف بالضريبة، ويعتبر التحقيق المحاسبي من بين أهم أشكال الرقابة الجبائية الخارجية.

يعتبر التحقيق المحاسبي من بين أشكال الرقابة الجبائية الأكثر عمقا وشمولية، حيث يمنح القانون الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية سلطة إجراء تحقيق في محاسبة المكلف بالضريبة، وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة المتعلق بأربع سنوات الأخيرة للنشاط (غير متقدمة) ولمجمل الضرائب التي يخضع لها المكلف ومن بين أهم التعريفات المقدمة للتحقيق المحاسبي نذكر مايلي:

- عرفه الباحث " تيري لامبير " بأنه: "مجموع العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان محاسبة مؤسسة ما ومقارنة النتائج مع المعطيات المادية ومراقبة مدى دقة وسلامة التصريحات المكتتبه ووضع التعديلات اللازمة عليها إذا اقتضى الأمر".<sup>1</sup>
- التحقيق في المحاسبة هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته، مهما كانت طريقة حفظها سواء ورقية أو بطريقة معلوماتية، والعمل على توجيه المكلف بالضريبة إلى مصادر الأخطاء التي وقع فيها وارتكبها عن غير قصد وكيفية إطلاعه على مراحل الطعون اللازمة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup>لكصاسي إبراهيم وبوعزة عبد القادر، فعالية التحقيق المحاسبي في الكشف عن مظاهر التهرب الجبائي (دراسة حالة في مديرية الضرائب لولاية أدرار)، مجلة تكامل الإقتصادي، أدرار، الجزائر 2015، ص285.

<sup>2</sup> بوعلام ولي، النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، 2019، ص122.

- التحقيق المحاسبي هو مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من قبل المكلفين.<sup>1</sup> من خلال التعريفات السابقة يمكن أن نعطي تعريف شامل للتحقيق المحاسبي بأنه مجموعة الطرق والوسائل والتقنيات الهادفة إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، والخاصة بسنوات مالية مقفلة والتأكد من دقتها وصحتها.

ثانيا- خصائص التحقيق المحاسبي: وتشمل ما يلي:

- موضوعية: يتم تنفيذ التحقيق المحاسبي بدقة وعدالة مطلقة دون تدخل أو تأثير خارجي؛
- استقلالية: يجب أن يكون المحققون مستقلين وغير متورطين بالقضايا المالية التي يقومون بالتحقيق فيها؛
- حيادية: يجب على المحققين أن يكونوا حياديين ولا يميلون لأي جانب أثناء البحث عن الحقائق والأدلة؛
- الصدق والدقة: يجب على المحققين أن يقدموا تقارير دقيقة و صادقة تعكس الواقع بشكل صحيح؛
- سرية البيانات: يجب الحفاظ على سرية المعلومات المالية والبيانات التي تم جمعها خلال التحقيق؛
- الحفاظ على الأخلاقيات المهنية: يجب على المحققين أن يلتزموا بمعايير وقواعد السلوك المهني الخاصة بمهنة التحقيق المحاسبي؛
- التواصل الفعال: يجب على المحققين أن يكونوا قادرين على التواصل بشكل فعال مع الأطراف المعنية لشرح نتائج التحقيق وتوصياته؛

هذه بعض الخصائص الرئيسية للتحقيق المحاسبي الذي يساهم في ضمان نزاهة وجودة العمل الذي يقوم به المحققون.<sup>2</sup>

الفرع الثاني: شروط وأهداف التحقيق المحاسبي

أولاً- شروط التحقيق المحاسبي: وضع المشرع الجبائي جملة من الشروط التي يجب مراعاتها واحترامها قبل وخلال إجراء هذا النوع من التحقيق، والتي يمكن تلخيصها في العناصر التالية:<sup>3</sup>

- يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر المحاسبية والوثائق بعين المكان، ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة، يوجه كتابيا وتقبله المصلحة، أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة؛
- لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل؛

<sup>1</sup> بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة للنشر، الجزائر، 2011، ص53.

<sup>2</sup> عبد الرحيم لواج، تقييم فعالية التحقيق المحاسبي في تقويم تصريحات المكلفين بالضريبة، مجلة أوراق اقتصادية، العدد 02، جوان 2018، ص47، 48.

<sup>3</sup> سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خبضر، بسكرة، ص 126، 127، 128.

- تمارس الإدارة حق الرقابة مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات، وإذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، يمكن أن تشمل المراقبة مجمل المعلومات والمعطيات التي تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية والجبائية؛
- يمكن أن تتم عمليات التحقيق إما في عين المكان باستعمال تجهيزات الإعلام الآلي ملك المكلف، أو على مستوى المصلحة، بناء على طلب صريح من المكلف بالضريبة، وفي هذه الحالة يجب على المكلف بالضريبة أن يضع تحت تصرف الإدارة كل النسخ والوثائق التي استعملت في تأسيس المحاسبة المعدة بواسطة الإعلام الآلي؛
- لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار؛
- يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين، وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها والحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها، وأن يشير صراحة أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة؛
- في حالة استبدال المحققين يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك؛
- في حالة حدوث مراقبة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات المراقبة؛
- لا يمكن البدء في فحص الوثائق المحاسبية من حيث الموضوع إلا بعد مرور أجل التحضير المذكور سابقاً؛
- عندما ينتهي التحقيق في المحاسبة الخاص بفترة معينة بالنسبة لضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب والرسوم، وباستثناء ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو قدم معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، لا يمكن للإدارة أن تشرع في تحقيق جديد لنفس القيود المحاسبية بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم ولنفس الفترة.

### ثانياً - أهداف التحقيق المحاسبي: تتمثل أهم أهداف عملية التحقيق المحاسبي فيما يلي:<sup>1</sup>

- إبراز الأخطاء والإغفالات المتضمنة في محاسبة المكلف بغرض التأكد من صحة الوعاء ومختلف الضرائب والرسوم المستحقة التي قدمتها المحاسبة؛
- يهدف التحقيق المحاسبي إلى التأكد من صحة الأرقام والنتائج التي قدمتها المحاسبة؛

<sup>1</sup> ولهي بوعلام، نحو الإطار المقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة، مداخلة الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والإقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 21/20 أكتوبر 2009، ص7.

- يهدف بصورة أساسية إلى فحص الدفاتر المحاسبية للمكلف بالضريبة ويمتاز بالدقة والعمق، حيث يشمل كل أنواع الضرائب التي يخضع لها المكلف للسنوات الأربع الأخيرة؛
- محاربة ظاهرة التهرب والغش الضريبي؛
- يمثل التحقيق المحاسبي وسيلة رقابية وقائية، تجعل المكلفين بالضريبة يعلمون بأن العمليات التي يقومون بها ستكون محل فحص من قبل شخص مهني متخصص ومحاييد وهو العون المحقق، مما يجعلهم يحرصون على العمل بحذر شديد أثناء قيامهم بالمعالجة المحاسبية للعمليات المالية؛
- يشكل التحقيق المحاسبي في معظم الدول الأداة الرئيسية لمعالجة حالات عدم الامتثال والالتزام الضريبي، فدوره الرئيسي هو تعزيز الالتزام الطوعي من قبل المكلفين بالقوانين الضريبية، وذلك من خلال تذكير المكلفين دائماً بعواقب ومخاطر عدم الالتزام والثقة، التي تولد في المجتمع بكشف الانتهاكات والثغرات على القانون الضريبي والعقوبات المناسبة لها.<sup>1</sup>

### الفرع الثالث: الأعدان المكلفين بالتحقيق والأجهزة الخاصة بالتحقيق

#### أولاً- الأعدان المكلفين بالتحقيق المحاسبي: يتم تنظيمهم على النحو التالي:<sup>2</sup>

- 1- **تشكيل فرق التحقيق:** تتألف فرق التحقيق من محققين، حيث يخضع كل منهم لسلطة مكتب التحقيقات، يتم اختيار المحققين من بين أحسن المفتشين ذوي الخبرة. يتولى رئيس الفرقة المسؤولية الكاملة عن توجيه وإشراف الفريق بأكمله، ويتم اختياره من بين الأعدان الأكثر خبرة وكفاءة في الميدان.
- 2- **دور رئيس فرق التحقيق:** يتم اختيار رؤساء الفرق من بين المفتشين الرئيسيين والمفتشين المركزيين، باستثناء الولايات التي لا تتوفر فيها المرشحون المؤهلون، يقوم رئيس الفرق بتنظيم أعمال التحقيق وضمان حضور جميع أعضاء الفريق، بالإضافة إلى التدخلات الميدانية ومناقشة نتائج التحقيق، يقوم أيضاً بتوقيع التقارير والإشعارات، وإعداد الإحصائيات اللازمة للأعمال المنجزة.
- 3- **دور المحقق:** يتولى المحقق مهمة التدخل والتحقيق، بالإضافة إلى مراقبة وتقييم النتائج وإرسال التقارير. يقوم بالتحقيق الميداني وإعداد برامج التحقيق للمؤسسات والأفراد.
- 4- **دور نائب المدير:** يقوم نائب المدير بتحضير برامج التحقيق بأفضل الظروف الممكنة، ويراقب أعمال فرق التحقيق من خلال الموافقة على الإشعارات والقرارات، يتحمل مسؤولية ضمان سير التحقيق وفقاً للقانون وتطبيق الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة في هذا السياق.

<sup>1</sup> مالح سعاد، قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية في الجزائر، مجلة القانون العام الجزائري والمقارن، جامعة الجبيلي ليايس سيدي بلعباس العدد 4، 2016، ص 91، 92.

<sup>2</sup> عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى للنشر، الجزائر، ص 25، 26.

ثانيا- الأجهزة الخاصة بالتحقيق المحاسبي: توجد أربعة أجهزة قانونية مكلفة بالرقابة الجبائية و بالتالي بالتحقيق المحاسبي:

- مصالح البحث والمراجعات التابعة لمديرية البحث والمراجعات، المتواجدة حاليا بالجزائر، وهران وقسنطينة، تتمتع بصلاحيات التدخل على مستوى القطر الوطني للتحقيق في وضعية كبار المكلفين بالضريبة لأهمية نشاطهم؛
- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية التابعة للمديريات الولائية للضرائب في إطار الإقليم الإداري للولاية؛
- المصلحة الرئيسية للمراقبة الجبائية التابعة لمركز الضرائب؛
- مديرية المؤسسات الكبرى.

• **مدة تنفيذ التحقيق المحاسبي:** بغية تحديد مدة التحقيق المحاسبي عمد المشرع الجبائي الجزائري إلى استخدام رقم الأعمال السنوي المحقق من طرف المكلف الخاضع للتحقيق وطبيعة نشاطه كمتباينين يفصلان في مدة إنجاز التحقيق المحاسبي ونستعرض من الجدول التالي مختلف آجال تنفيذ التحقيق المحاسبي حسب طبيعة نشاط ورقم أعمال كل مؤسسة:<sup>1</sup>

الجدول رقم (01-01): مدة إجراء التحقيق المحاسبي

بقية المؤسسات	بالنسبة لمؤسسات الخدمات	طبيعة نشاط المؤسسة
رقم الأعمال	رقم الأعمال	مدة التحقيق
لا يفوق 2.000.000 دج	لا يفوق 1.000.000 دج	3 أشهر
يفوق 2.000.000 دج ويقل عن 10.000.000 دج	يفوق 1.000.000 دج ويقل عن 5.000.000 دج	6 أشهر
يفوق 10.000.000 دج	يفوق 5.000.000 دج	9 أشهر

المصدر: من إعداد الطالبتن بالاعتماد على نص المادة 20 قانون الإجراءات الجبائية.

**المطلب الثاني: الإطار النظري للتهرب الضريبي**

**الفرع الأول: مفهوم وأنواع التهرب الضريبي**

**أولا- مفهوم التهرب الضريبي:**

نظرا لاستفحال ظاهرة التهرب الضريبي التي تهدد المصالح الاقتصادية، الاجتماعية والمالية فمن الضروري فهم طبيعتها أسبابها والإلمام بمختلف الطرق التي يمكن أن تكون منفذا للتهرب سواء كانت شرعية أو غير شرعية وكذا أهم الآثار المترتبة عنها وهذا كله بغية تكوين ولو صورة بسيطة حول هذه الظاهرة لكي نتمكن من السيطرة

<sup>1</sup>لواج عبد الرحيم، مرجع سبق ذكره، ص49.

عليها فيما بعد، لأنه ليس من الضروري أن نسعى وراء مكافحتها والحد منها، إن كنا في الأصل لا نملك أدنى فكرة ومعرفة حول ما نكافح ضده.

إن تحديد مفهوم وطبيعة التهرب الضريبي مرتبطة بكيفية التخلص من دفع المستحقات الجبائية وهذا إما بالغش أو التهرب الضريبي ونظرا لتشابه هذين المصطلحين لجأنا إلى ضرورة الفصل بينهما، لأنهما ظاهريا يؤديان إلى نفس المعنى أما جوهريا فلهما معنى مختلف، ويتجلى لنا ذلك أكثر من خلال تعريف كل واحد منهما.

- فالغش الضريبي يعرفه Andrée Barilari بأنه: الإمتناع أو التخفيض بطريقة غير قانونية عن دفع الضرائب المستحقة ونماذجه متنوعة جدا كالأخطاء الإدارية في التصريحات تخفيض الإيرادات، تضخيم النفقات.<sup>1</sup>
- أما التهرب الضريبي فعرفه J. C. Martinez بأنه: فن تقادي الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي.<sup>2</sup>
- ويعرف أيضا: بأنه جريمة قانونية لعدم الامتثال للقوانين الضريبية أو الثغرات الموجودة في القانون من أجل التخلص من أداء الإلتزامات الضريبية سواء تعلق الأمر بالعمل المحاسبي أو الحركة المادية و ذلك بكل أو بجزء من المبلغ المستحق دفعه للخرينة والتي تستعمله في تغطية تكاليفها وتحقيق أهدافها الإقتصادية والاجتماعية.<sup>3</sup>

مما سبق نستخلص أن التهرب الضريبي هو السلوك الذي يقوم به المكلف بالضريبة، من أجل التخلص الكلي أو الجزئي من دفع الضريبة المستحقة عليه، مستخدما بذلك طرق ووسائل مشروعة وغير مشروعة، تؤدي في النهاية إلى حرمان الخزينة العمومية من إيراداتها.

**ثانيا - أنواع التهرب الضريبي: نميز نوعين للتهرب الضريبي:**

- 1- **التهرب الضريبي المشروع:** ويقصد به تخلص المكلف من دفع الضريبة نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي والتي ينتج عنها التخلص من دفع الضريبة دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية، كإنتاج بعض السلع بمواصفات مختلفة عن المنصوص عنها في القانون.
- 2- **التهرب الضريبي غير المشروع:** "الغش الضريبي" هو تهرب مقصود من طرف المكلف نتيجة مخالفاته الصريحة عمدا لأحكام القانون الضريبي قصدا منه عدم دفع الضرائب المستحقة عليه وذلك من خلال الإمتناع عن تقديم التصريح بمداخله، أو تقديم تصريح ناقص، أو كاذب أو إعداد قيود وتسجيلات مزيفة.<sup>4</sup>

<sup>1</sup>Cécile Bezart, **la fraude fiscale modélisation du face à face état contribuables**, thèse pour le doctorat de la science économique, université Montpellier, p : 12.

<sup>2</sup> بوزيد سفيان، **التهرب الضريبي مفهوم وقياس**، العدد رقم 15، جامعة مستغانم، 2016، ص143.

<sup>3</sup> بوزيدة حميد، **جباية المؤسسات**، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص39.

<sup>4</sup> Kheireddine Berrahi, **L'evation Et La Fraude Fiscales**, Revue Algérienne Des Finances Publique, Tlemcen, Alger, N6, 2016, P 37

### الفرع الثاني: أسباب وأثار التهرب الضريبي

أولاً- أسباب التهرب الضريبي: تشير أسباب التهرب الضريبي إلى الدوافع الكامنة وراء تهرب الناس من الضرائب، وتكشف النتائج ما يلي:

1- الأسباب السياسية: إذا كانت الدولة فاسدة، والحكم الرشيد معدوم، والضرائب التي يدفعها الشعب تستخدم في الاختلاس والنهب، والأجور الخيالية التي يتقاضاها الناس دون فائدة من أفراد بعيدين عن عالم السياسة، فإن الناس لا محالة سيفكرون في التخلي عن هذا الواجب.<sup>1</sup>

2- أسباب تنظيمية وقانونية : فالنظام الضريبي السليم الذي يسمح بتحديد الثروة والممتلكات بطريقة مثالية ويحدد برنامجاً للمراقبة والمتابعة المحاسبية من شأنه أن يضع حداً كبيراً للتهرب الضريبي. وإذا كان القانون يتسم بالشفافية والصرامة بالنسبة لجميع أفراد المجتمع على حد سواء، فإن النظام الضريبي يجب أن يتقاضي الثغرات القانونية التي توضع لممارسات التهرب الضريبي ويقلل من العبء الضريبي المتزايد بشكل يجعل الناس يترددون في دفع الضرائب، بالإضافة إلى القضاء على المشاكل الفنية المتعلقة بتوزيع العبء الضريبي يجب تخفيض العبء الضريبي بطريقة تجعل الناس يتشجعون على دفع الضرائب.<sup>2</sup>

3- الأسباب الاقتصادية: يمكن أن تؤدي الظروف الاقتصادية الصعبة وتراجع الدخل الشخصية إلى عدم قدرة أفراد المجتمع على دفع التزاماتهم المالية للدولة، وأحياناً يعمل عدم استقرار القوانين الضريبية لأسباب تتعلق بالوضع الاقتصادي الخاص الذي تواجهه الدولة على زيادة التهرب الضريبي، اعتقاداً بأن الزيادات الضريبية عشوائية.<sup>3</sup>

4- الأسباب القضائية: عادة ما يؤثر عدم تطبيق العقوبات الصارمة ضد المتهربين من الضرائب على هذه الظاهرة وتكرار التهرب الضريبي من قبل الآخرين.

5- الأسباب الأخلاقية: وهي انعدام الضمير الأخلاقي لدى المتهرب من الضريبة وسيطرة الضمير المادي بشكل يجعله يخالف القوانين والأنظمة المعمول بها في البلاد، وانعدام فكرة التضحية الخاصة لتحقيق المصلحة العامة لبقية أفراد المجتمع.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> بلواضح الجبلاني، ميمون نبيلة، مكافحة التهرب الضريبي كهدف لجهود القضاء على البطالة، ملتقى حول إستراتيجية الحكومة في مكافحة البطالة في ظل التنمية المستدامة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مخبر الاستراتيجيات والسياسات الاقتصادية في الجزائر، جامعة المسيلة، الجزائر، (16-15 نوفمبر 2011م)، ص 03.

<sup>2</sup> صالح العيدي، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، 2014، ص 95.

<sup>3</sup> كشكول سهاد، التهرب الضريبي وأثره على التنمية الاقتصادية في العراق، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، العراق، المجلد الثامن، العدد 24، الفصل الثالث، 2013، ص 464.

<sup>4</sup> مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2003، ص 156.

### ثانياً- آثار التهرب الضريبي على تحقيق التنمية الاقتصادية:

تكمن أهمية النظام الضريبي في كونه جزءاً لا يتجزأ من النظام المالي المعقد للدولة وإحدى الوظائف المؤثرة في المجتمع في جميع جوانبه السياسية والاقتصادية والاجتماعية، وأي انحراف عن هذا النظام يؤدي حتماً إلى أضرار جسيمة.

فالتهرب الضريبي يؤثر على هيبة الدولة وعلى فرض الضرائب بالقدر الذي تراه مناسباً للمصالح العامة والخاصة، مما يتسبب في انعدام الأمن والاستقرار، ويقلل من إيرادات الدولة الموجهة للخدمات العامة كالأمن العام، وبالتالي انتشار الجريمة والآفات ومنع المشاركة في بناء الوطن، كما أن التهرب الضريبي يؤدي إلى ضياع قدر معين من الإيرادات التي لولا التهرب الضريبي لوجهت إلى مشاريع مخططة مسبقاً، فالتهرب من سداد هذه الالتزامات يضر بالخزينة العامة للدولة وينعكس على الأداء التنموي للدولة بشكل عام، ومن ناحية أخرى يؤدي هذا الأخير إلى الإخلال بقواعد المنافسة في السوق، حيث يزيد من تنافسية رجال الأعمال الذين يستطيعون التهرب من الضريبة.<sup>1</sup>

### الفرع الثالث: طرق مكافحة التهرب الضريبي

يوجد هناك طرق كثيرة لمكافحة التهرب الضريبي و تختلف كل طريقة من دولة إلى أخرى مع الأخذ بعين الاعتبار أن هذه الطرق لا تمنع من التهرب الضريبي وتقضي عليه بل تحد من إنتشاره، ومن هذه الطرق نذكر ما يلي:<sup>2</sup>

- **حق الإطلاع:** يجوز لموظفي الضرائب الإطلاع على الوثائق والملفات التي يحوز عليها المكلف وذلك ضمن القانون مما يجبر المكلف أن يقدم معلومات صحيحة؛
- **تقديم إقرار مؤيد باليمين:** تلجأ بعض التشريعات إلى الطلب من المكلف حلف اليمين بشأن صحة المعلومات التي يقدمها للدوائر الضريبية، كما يحصل في فرنسا هذه الطريقة لا تصلح في جميع الدول لذا فإن إستخدامها محدود؛
- **التبليغ بواسطة الغير:** تجيز بعض القوانين في بعض الأحوال لكل شخص أن يدلي إلى الدوائر المالية بمعلومات من شأنها أن تساعد على إكتشاف التهرب الضريبي، ومنح مكافآت مالية لمن يقوم بهذا التبليغ؛
- **عدم المبالغة في تعدد الضرائب:** يجب أن تفرض الضرائب بالسعر والعدد القابل للتطبيق وأن تتلاءم مع الوضع الإقتصادي السائد وإمكانيات المواطنين فليس من المنطق أن تكثر الضرائب في الوقت الذي لا يستطيع فيه المواطن تحمل أعبائها، ومن هذا تلجأ الكثير من الدول إلى إعادة صياغة القوانين الضريبية بما يتلاءم مع التغيرات الإقتصادية والاجتماعية والسياسية والمالية؛

<sup>1</sup> كشكول سهاد، مرجع سبق ذكره، ص474.

<sup>2</sup> بوزيدة حميد، مرجع سبق ذكره، ص ص53، 54.

- الجباية من المصدر: تلجأ بعض الدول إلى اقتطاع الضريبة من منبعها وذلك كي تضمن توريدها للخزينة وتقليل احتمالات التهرب كأن تقتطع الضريبة على دخل الموظف من رب العمل قبل توزيعه على العاملين أو اقتطاع ضريبة الإنتاج من المصنع، قد يلجأ المشرع الضريبي إلى هذا الأسلوب، حيث يوجد موظفي الضريبة في نفس مصانع الإنتاج لمراقبته وفرض الضريبة عليه، وتوقيع عقوبات على المتأخرين عن دفع الضريبة.

بالإضافة إلى التحقيق المحاسبي حيث يلعب دورا هاما في مكافحة التهرب الضريبي، لأنه يتطلب بحث معمق يشمل كل التصريحات الضريبية المكتتبه من طرف المكلفين، للتأكد من صحتها وذلك بمقارنة العناصر المتوفرة وكذلك المظاهر الخارجية للمكلفين، كما أنه يشمل جميع الضرائب والرسوم، وجميع السنوات غير المتقدمة، وهو يتم بعين المكان، وهو الوسيلة الوحيدة التي تسمح بتحديد صحة العمليات المسجلة في المحاسبة.

المبحث الثاني: دور التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي

المطلب الأول: الإطار القانوني للتحقيق المحاسبي

الفرع الأول: سلطات الإدارة الجبائية

تتمثل سلطات الإدارة الجبائية في النقاط التالية:

**1- حق الرقابة:** هذا الحق نصت عليه المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية، وخولت لمصالح الإدارة الجبائية القيام بكل أشكال الرقابة الجبائية سواء الرقابة على التصريحات أو المستندات المستعملة من أجل تأسيس كل ضريبة أو رسم ومراقبة المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة التاجر وتدفع أجور وأتعاب أو مرتبات من أي طبيعة كانت، وحق الرقابة ليس محدودا فقط بالضرائب والرسوم المباشرة ولكن يمتد أيضا إلى الحقوق غير المباشرة والتسجيل.<sup>1</sup>

**2- حق الإطلاع:** تنص المادة 12 إلى 60 من قانون الإجراءات الجبائية على مجالات حق الإطلاع لمصالح الرقابة الجبائية من خلال طلب المعلومات من الإدارات المعنية ومصالح الضمان الاجتماعي والمؤسسات الخاصة والبنوك، وذلك من غير المساس بالسري المهني لهذه المؤسسات.<sup>2</sup>

**3- حق المعاينة والحجز:** يتيح القانون لأعوان الإدارة الجبائية فرصة إجراء معاينات في مكان العمل للبحث عن دلائل التهرب الضريبي وجمع الوثائق اللازمة، ويتطلب ذلك ترخيصًا من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض مفوض.<sup>3</sup>

**4- حق إجراء البحث:** نصت المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية على حق إجراء البحث ويقصد به إجراء التحقيق من طرف أعوان الإدارة الجبائية بالتدخل بشكل مفاجئ في المؤسسات التي تقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة ولدى كل شخص يقوم بهذه العمليات والمكلف مطالب بتزويد أعوان الإدارة الجبائية بكل الوثائق والمستندات الضرورية لتحديد رقم الأعمال وأسس فرض الضريبة، وهذا الحق يمكن أن يمارس ابتداء من الساعة 08 صباحا إلى 20 مساء في المحلات ذات الاستعمال المهني، ويتم إثر كل عملية تدخل تحرير محضر تدون فيه التحريات التي تمت وتفصل المخالفات الملاحظة ويسجل فيه جرد الوثائق التي سلمها المكلف بالضريبة.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية ( محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

<sup>2</sup> رجال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ص74.

<sup>3</sup> المادة 34، 35 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره.

<sup>4</sup> المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره.

**5- حق التقادم:** يحدد القانون فترة للتقادم تبلغ أربع سنوات، مع استثناء حالات التدليس، ويمكن لإدارة الضرائب ممارسة حق الرقابة لتصحيح الأخطاء في التصريحات الضريبية المقدمة، حتى لو تجاوزت الفترة المحددة، طالما أن الأعمال تؤثر على فترات لاحقة غير مشمولة بحق التقادم.<sup>1</sup>

**الفرع الثاني: حقوق وواجبات المكلف بالضريبة**

**أولاً- حقوق المكلف بالضريبة:**

**1- الإشعار المسبق بالتحقيق:** في إطار تكييف الواجب الضريبي، حرص المشرع على إبلاغ المكلف مسبقاً بنية الإدارة في إجراء تفتيش جبائي قبل بدء التنفيذ، يشمل هذا الإشعار إجراءات التحقيق في المحاسبة والتحقيق الشامل في الوضع الضريبي، حيث يُمنع بموجب القانون البدء في التفتيش الضريبي دون إخطار مسبق للمعني، مع تحديد شكل ومواعيد هذا الإخطار، فيما يتعلق بالتحقيق في المحاسبة، يتم إبلاغ المكلف بالتفتيش المقرر عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق، بالإضافة إلى إشعار بالوصول، ويتم إرفاق ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة، ويتضمن الإشعار عدة معلومات، منها:

- تحديد أسماء وألقاب ورتب المحققين؛
- تحديد موعد أول تدخل ووقته؛
- تحديد فترة التحقيق المقررة؛
- تحديد الحقوق والرسوم الضريبية المعنية بالتحقيق؛
- الوثائق المطلوبة للإطلاع عليها؛

ويعتبر التنبيه بحق المعني في الاستعانة بمستشار خلال التحقيق من بين البيانات الأساسية المتضمنة في الإشعار.<sup>2</sup>

**2- مهلة التحضير للمراقبة والاستعانة بمساعد:** تنص القوانين بشكل إلزامي على المكلف بالضريبة منح مهلة لا تقل عن عشرة أيام للتحضير للتحقيق في المحاسبة والتحقيق المعمق في الوضع الضريبي الشامل، بهدف تمكينه من جمع المعلومات ذات الصلة بمحاسبته، وتضمنت أحكام المادة 4-20 من قانون الإجراءات الجبائية حق المكلف في الاستفادة من هذه المهلة التي لا تقل عن عشرة أيام للتحضير للتحقيق في المحاسبة، ولا يحق للإدارة الجبائية بدء التحقيق قبل انتهاء آخر يوم من هذه المهلة القانونية، وتبدأ مهلة العشرة أيام من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق في المحاسبة.

<sup>1</sup>المادة رقم 39، المؤرخ في .....، يتضمن قانون الإجراءات الجبائية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد .... ، الصادرة بتاريخ.....

<sup>2</sup>حمية فاتح، دويس رجا، إحترام حقوق وضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية كألية للحد من المنازعات الجبائية، مجلة البحوث في العقود وقانون الأعمال، العدد2، ص 571، 573.

تثير هذه النقطة تساؤلاً حول العواقب القانونية لممارسة الإدارة الجبائية للتحقيق دون الالتزام بمهلة التحضير المحددة. وبالرجوع إلى أحكام قانون الإجراءات الجبائية، نجد أنه لم يتم تحديد عقوبة محددة لمثل هذه المخالفة، على عكس بعض الإجراءات الأخرى التي تحمي حقوق المكلف وتفرض عقوبة البطلان عليها، ونظراً لطابع الوجوب الذي يتضمنه النص، فإنه في حالة ارتكاب المخالفة يمكن أن يؤدي ذلك إلى إبطال إجراءات التحقيق، ومع ذلك، إذا لم يقدم المكلف اعتراضاً أو احتجاجاً على بدء عملية المراقبة قبل انتهاء مهلة التحضير، فقد لا تترتب عليه أية عقوبات.<sup>1</sup>

**3- احترام مواعيد التحقيق:** نظراً لخطورة إجراء التحقيق في المحاسبة في الوضع الضريبي الشامل، حرص المشرع على تحديد مدة محددة لبدء الإجراءات، لتجنب الآثار السلبية على المكلف أو الإدارة الضريبية، فعدم تحديد مدة محددة للإجراءات قد يؤدي إلى تأخر الإجراءات من قبل الإدارة، مما يؤثر على قدرتها على التحصيل الفعال للضرائب المستحقة، ويرهق المكلف الذي يحتاج إلى استقرار قانوني لمتابعة أنشطته بشكل طبيعي.

وهناك حالات قانونية يمكن فيها للإدارة الجبائية تجاوز مهلة التحقيق دون أن يؤدي ذلك إلى بطلان الإجراءات، الحالة الأولى تتعلق بالتحقيق في الملاحظات والعرائض التي يقدمها المكلف بعد انتهاء المهلة المحددة، بهدف التحقيق في الموضوعات التي تقدم بها المكلف بعد انقضاء المهلة في نفس المكان.

أما الحالة الثانية فتتعلق بالتدليس أو تقديم معلومات غير صحيحة من قبل المكلف، أو عدم الرد على طلبات التوضيح، وفقاً للمادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، فإذا ثبت استخدام المكلف للتدليس أو تقديم معلومات غير كاملة أو غير صحيحة، أو عدم الرد على طلبات التوضيح، فقد يتطلب ذلك مهلة إضافية للتحقيق كعقوبة على سلوك المكلف.<sup>2</sup>

**4- عدم شرعية تجديد إجراء الرقابة الجبائية عن نفس الفترة:** تنص أحكام المواد 20 و 21 من قانون الإجراءات الجبائية، بالنسبة للتحقيق في المحاسبة في الوضعية الجبائية الشاملة، على منع بدء إجراء رقابة جديدة عن نفس الفترة التي انتهت الإدارة الجبائية من التحقيق فيها وفقاً للمهل القانونية المقررة. يستثنى من هذا المنع حالة ثبوت المناورات التدليسية من جانب المكلف بالضريبة، أو تقديمه لمعلومات غير صحيحة أو ناقصة.

**5- الإشعار بنتائج التحقيق:** يفرض قانون الإجراءات الجبائية بصورة إلزامية إبلاغ المكلف بنتائج التحقيق في محاسبته، ويمنح المكلف حق الرد عليها، كما يجب على الإدارة الجبائية إبلاغ المكلف بنتيجة الرقابة التي خضع لها، سواء كانت تتعلق بإعادة التقويم ورفع الضريبة أو حتى في حالة عدم إعادة التقويم، يتم إجراء التبليغ بواسطة رسالة موصى بها مع إشعار بالاستلام، أو تسليم الإشعار مع إشعار بالاستلام، وينطبق ذلك سواء كان الأمر يتعلق بالتحقيق في المحاسبة أو التحقيق المعمق في الوضع الضريبي الشامل.

<sup>1</sup> حمية فاتح، دويس رجا، مرجع سبق ذكره، ص 574.

<sup>2</sup> بوعكاز سميرة، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014، ص 44.

المشرع اشترط في إجراء الإشعار بنتائج التحقيق عدة خصائص، منها التفصيل والتعليل والإشارة إلى حق المكلف في الاستعانة بمستشار للرد على تلك النتائج. يجب أن تكون نتائج التحقيق مفصلة بشكل كافٍ وأن يتضمن التعليل الأسس التي استندت إليها الإدارة الجبائية في تحديد تلك النتائج، ويُمكن من خلال هذا التفصيل للمكلف مراجعة الأسس المعتمدة وتقديم تعليقاته وردوده عليها بشكل مناسب، وينص القانون على ذكر حق المكلف في الاستعانة بمستشاره كجزء من الإشعار بنتائج التحقيق، وتحت طائلة بطلان الإجراءات وقرار فرض الضريبة، يجب أن يُشار في الإشعار إلى حق المكلف في الاستعانة بمستشاره لمناقشة مقترحات الإدارة الجبائية برفع الضريبة أو الإجابة عليها.<sup>1</sup>

**6- حق الرد على الإشعار بنتائج التحقيق:** يحق للمكلف بالضريبة الذي خضع للرقابة الجبائية الرد على نتائج التحقيق التي تم إبلاغه بها، وقد حدد قانون الإجراءات الجبائية مهلة تبلغ أربعين يوماً للمكلف من تاريخ تبليغه بنتائج التحقيق ليرسل ملاحظاته أو يقبل النتائج، خلال تلك المهلة، يحق للمكلف طلب التوضيحات الشفوية والتفسيرات المفيدة لتساؤلاته من العون المحقق حول مضمون التحقيق، وفي حالة عدم الرد خلال الأجل المحدد، يُعتبر ذلك قبولاً ضمناً.

بعد رده على نتائج التحقيق، يمكن للمكلف طلب التوضيحات التكميلية التي يحتاجها من العون المحقق. وفي حالة قبول المكلف لنتائج التحقيق أو عدم رده خلال الأجل المحدد، يصبح التبليغ نهائياً ولا يمكن مراجعته من قبل الإدارة الجبائية، أما في حالة تقديم المكلف لملاحظاته حول نتائج التحقيق، يجب على العون المحقق أخذها بعين الاعتبار في مشروع إعادة التقويم، وإما تبليغ المكلف بأخذها في الحسبان أو رفضها، في كلا الحالتين، يجب أن يكون الرد مفصلاً ومبرراً.<sup>2</sup>

**7- حق المكلف في سرية معلوماته:** تُعتبر الإدارة الجبائية مستأمنة بالسرية المهنية، ويُمنع على أعوانها بموجب المسؤولية التأديبية والجنائية من الكشف عن المعلومات الجبائية أو المالية للمكلف بالضريبة، عدم احترام سرية المعلومات قد يتسبب في المسؤولية الإدارية للإدارة، والفكرة الأساسية هي أن أي إجراء يتخذه الإدارة الجبائية ويتعامل مع المكلف دون مراعاة السرية قد يؤدي إلى بطلان الإجراء، ومن أشكال الالتزام بالسرية هو مراسلة المكلف بواسطة ظرف مختوم.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> بن عبد الله عادل، مستاري عادل، حقوق المكلف بالضريبة في إجراءات الرقابة الجبائية، مجلة المفكر، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد الرابع، ص 274.

<sup>2</sup> زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة دكتوراه، جامعة ابي بكر بالقائد تلمسان 2012-2013، ص 253.

<sup>3</sup> شيعاوي وفاء، الرقابة الجبائية وضمانات المكلف بالضريبة، العدد 11، ص 291.

ثانيا- واجبات المكلفين بالضريبة: ويتعين على دافع الضريبة احترام الالتزامات المحاسبية من ناحية والالتزامات الضريبية من ناحية أخرى.

**1- واجبات ذات طابع محاسبي:** حددت هذه الإلتزامات في القانون التجاري بالمواد 10، 09 و 11 التي تتمثل في:  
أ- مسك دفتر اليومية: مسك دفتر اليومية مطلوب وفقاً للقانون التجاري، حيث ينص على كل شخص يحمل صفة التاجر، سواء كان شخصاً طبيعياً أو معنوياً، أن يحافظ على دفتر اليومية ويسجل فيه يومياً العمليات التجارية التي تمت، مع الحفاظ على جميع المستندات ذات الصلة للتحقيق في هذه العمليات، يجب أن يكون الدفتر مرقماً ومختوماً من قبل القاضي التجاري، ويتعين تقديمه عند الطلب من الجهات الضريبية المختصة، ويجب أن يكون مبنياً على تسجيل العمليات المادية للمؤسسة بتاريخ متتالية يوماً بعد يوم، مع إدراج إجمالي نتائج العمليات.<sup>1</sup>  
ب- مسك دفتر الجرد: إن إلزامية مسك دفتر الجرد محددة أيضاً في القانون التجاري والذي ينص على ما يلي:  
تنص على ضرورة مسك دفتر الجرد بشكل دقيق ودون أي تعديلات أو تغييرات، مما يضمن دقة السجلات وصحتها للاستخدام في التقارير المحاسبية والتدقيقات المستقبلية.<sup>2</sup>

ج- حفظ دفاتر المحاسبة وسندات المراسلة: لقد نص المشرع الجزائري على ضرورة ما يلي:

يجب أن تحفظ الدفاتر والمستندات المشار إليها في المادتين 09 و 10 لمدة عشر سنوات لتمكين الاستفادة منها في المستقبل، ويجب أن يتم ترتيبها وحفظها بشكل منظم خلال هذه الفترة.<sup>3</sup>

**2- واجبات ذات طابع جبائي:**

أ- التصريح بالوجود: يتعين على المكلف بالضريبة تقديم التصريح بالوجود إلى مفتشية الضرائب التابع لها إقليمياً خلال ثلاثين (30) يوماً من بداية نشاطه، حيث يحتوي هذا التصريح على معلومات هامة تساعد الإدارة الجبائية في معرفة تفاصيل النشاط الجديد للمكلف بالضريبة.<sup>4</sup>

ب- التصريح السنوي: هذه المادة تلزم كل مكلف بالضريبة بتقديم الميزانية الجبائية والملاحق المرفقة، بالإضافة إلى التصريح بالمدخل والأرباح السنوية المحققة، قبل بداية شهر مايو للسنة التالية من الدورة المالية المغلقة، هذا يهدف إلى تحديد الوعاء الخاضع للضريبة بشكل دقيق.<sup>5</sup>

ج- التصريح والتسديد الشهري أو الثلاثي للضرائب والرسوم المستحقة: يتوجب على كل مكلف بالضريبة تقديم تصريح نموذج 50 ج وتسديد المستحقات الضريبية المتعلقة بالعمليات التي تمت خلال الشهر السابق إلى قباضة

<sup>1</sup> المادة رقم 09، المؤرخ في 2007 يتضمن القانون التجاري، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 71 الصادرة في 2007، ص4.

<sup>2</sup> المادة 11 من القانون التجاري مرجع سبق ذكره، ص4.

<sup>3</sup> المادة 12 من القانون التجاري مرجع سبق ذكره، ص5.

<sup>4</sup> المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص43.

<sup>5</sup> المادة 151 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة مرجع سبق ذكره، ص36.

الضرائب المختصة قبل موعد 20 من كل شهر، تشمل هذه المستحقات الرسوم على النشاط المهني، اقتطاعات الضرائب على الأجور، الرسم على القيمة المضافة، وتسبيقات الضرائب على الأرباح وغيرها.

د- **التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط:** في حالة التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي عن النشاط، يجب على المكلفين تقديم تصريح بذلك إلى مفتشية الضرائب المختصة في أجل أقصاه ثلاثون يومًا، يتضمن التاريخ الفعلي لتوقف النشاط ومعلومات الأشخاص الذين ينوون التنازل عن النشاط بما في ذلك أسماءهم وألقابهم وعناوينهم.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: إجراءات التحقيق المحاسبي ودوره في الحد من التهرب الضريبي

في إطار التحقيق المحاسبي الذي تقوم بها الإدارة الجبائية في مراقبة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، يتم إتباع مجموعة من الإجراءات التي نص القانون على ضرورة إتباعها والتي سنتناولها من خلال هذا المطلب.

### الفرع الأول: الأعمال التمهيدية للتحقيق المحاسبي

تتمثل الإجراءات الأولية للتحقيق في<sup>2</sup>:

1- **اقتراح برامج التحقيق:** تمثل مرحلة اقتراح الملفات التي يجب التحقيق فيها أساسية لإعداد برامج التحقيق، يقوم مفتشو الضرائب بتحديد الملفات الأولية المرشحة للتحقيق، ثم يتم إرسال القائمة إلى المديرية الولائية للضرائب للمراجعة واختيار الملفات الثانوية، التي بعدها يتم توجيهها إلى المديرية الجهوية للضرائب، بعد ذلك، تقوم المديرية الجهوية بتحديد الملفات التي ينبغي البحث فيها وتوجيهها إلى المديرية البحث والمراجعات، ومن ثم إلى المديرية الفرعية للبرمجة.

2- **تقييم الملفات:** يقوم موظفو الإدارة الجبائية بدراسة الملفات المتعلقة بالمكلفين بالضرائب قبل بدء الأعمال الميدانية، ويتم سحب هذه الملفات من قبل المحققين بعد عرض وثيقة الأمر بالتحقيق وتوقيع تعهد بأخذ الملف بموجب القانون.

3- **تنفيذ ومراقبة برامج التحقيق:** بعد استكمال برامج التحقيق والموافقة عليها من قبل المديرية المركزية، يتم تنفيذها ومراقبتها من قبل الهيئات المحلية والمركزية، وذلك وفقًا لاختصاص كل هيئة.

### الفرع الثاني: الأعمال التحضيرية للتحقيق المحاسبي

قبل بدء التحقيق المحاسبي، يقوم موظفو الإدارة الجبائية باتخاذ إجراءات استعدادية تسمح بالحصول على صورة شاملة عن المكلف. تتضمن هذه الإجراءات سحب ودراسة الملفات الضريبية، حيث يُعتبر هذا المصدر الأول للمحقق لاحتوائه على جميع الوثائق والبيانات المتعلقة بالمكلف بالضريبة بعد ذلك، يتم إعداد الوثائق التحضيرية،

<sup>1</sup> المادة 195، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 46.

<sup>2</sup> لواج عبد الرحيم، مرجع سبق ذكره، ص 50.

حيث ينتقل المحقق إلى فحص تصريحات المكلف المتواجدة في الدفاتر المحاسبية ووثائق الإثبات المقدمة من قبله، وذلك للتأكد من صحة وثبوتية التغيرات المحاسبية ومقارنة التصريحات الجبائية بالقيود المحاسبية.

في المرحلة التالية، يقوم المحقق بالاطلاع على المعلومات من مصادر خارجية، مثل الممولين، الزبائن، البنوك، والإدارات العمومية، لفهم أكثر للوضع الحقيقي للمكلف.<sup>1</sup>

### الفرع الثالث: الشروع في التحقيق

خلال تنفيذ برنامج التحقيق المحاسبي، يجب الأخذ بعين الاعتبار مجموعة من الإجراءات التي تضمنها القانون رقم 01/21 المؤرخ في 2001/12/2 والمتضمن قانون المالية لسنة 2002 والذي أنشأ قانون الإجراءات الجبائية، من بين ما جاءت بهذه الأخيرة حقوق تمنح للمكلفين الخاضعين للتحقيق المحاسبي وهي:<sup>2</sup>

- إعلام المكلف الخاضع للتحقيق المحاسبي عن طريق إشعار بالتحقيق؛
- حق المكلف بالاستعانة بمستشار من اختياره أثناء فترة التحقيق
- عدم إمكانية تجديد التحقيق بالنسبة لنفس الفترة ونفس الضرائب والرسوم؛
- ضمانات متعلقة بالسر المهني.

**1- إرسال الإشعار بالتحقيق:** تتم عملية التحقيق عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول، ويتم إرفاق ميثاق حقوق وواجبات المكلف، كما يتم إعطاء المكلف مهلة عشرة أيام لتجهيز الملفات المطلوبة، يجب أن يتضمن الإشعار بالتحقيق أسماء وألقاب ورتبة المحققين، بالإضافة إلى تحديد تاريخ ووقت بداية التحقيق ومدته، وحقوق وواجبات المكلف، والضرائب المعنية، والوثائق التي يجب الاطلاع عليها، يجب أن يشير الإشعار بصراحة إلى أن المكلف بالضرية لديه الحق في استعانة بمستشار من اختياره أثناء عملية التحقيق، وفي حالة استبدال المحققين، يجب على الجهة المختصة إبلاغ المكلف بذلك.<sup>3</sup>

**2- الشروع في عملية التحقيق المحاسبي:** في هذه المرحلة ينتقل المفتش المحقق إلى مباشرة عملية التحقيق في مقر المكلف، وذلك بعد إشعار المكلف بتاريخ البدء، حيث يتم إجراء فحص المحاسبة من حيث الشكل ومن حيث المضمون:<sup>4</sup>

- **التحقيق المحاسبي من حيث الشكل:** ويتمثل في معاينة الوثائق والمستندات المحاسبية والمالية التي نص عليها القانون التجاري، حيث يجب أن تتوفر مجموعة من الشروط في شكل المحاسبة هي:

<sup>1</sup>عباس عبد الرزاق، مرجع سبق ذكره، ص ص56، 57.

<sup>2</sup>بلواضح الجيلاني، التحقيق المحاسبي كآلية للحد من التهرب الضريبي - دراسة نموذج حالة بمديرية الضرائب لولاية المسيلة: ش ذ ماكلوليكس للفترة 2017-2020، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة-الجزائر، المجلد 15، العدد 01، 2022، ص ص157، 158.

<sup>3</sup>ARNAD SOTON, *contrôle fiscal : la vérification de comptabilité*, journal lega vox, paris ,03 mai 2018, p 01.

<sup>4</sup> لكصاسي إبراهيم، بوعزة عبد القادر، فعالية التحقيق المحاسبي في الكشف عن مظاهر التهرب الجبائي، مجلة التكامل الاقتصادي، جامعة حمد دراية، أدرار، العدد 10، 2016، ص ص297، 298.

- يجب أن تكون المحاسبة تامة ومنتظمة؛
  - يجب أن تكون المحاسبة صحيحة ودقيقة محاسبياً؛
  - يجب أن تكون المحاسبة ممسوكة ومؤكدة.
- **التحقيق المحاسبي من حيث المضمون:** ويقصد به قيام المفتش المحقق بدراسة معمقة ودقيقة للحسابات الرئيسية للقوائم المحاسبية والمالية، وذلك من خلال التركيز على الفحص الدقيق لحسابات: المبيعات، المشتريات، التكاليف، المخزونات، الاستثمارات، الحقوق، الأموال الخاصة، وحسابات النتائج، باعتبارها أهم العناصر التي يمكن أن يستند إليها المكلف في تخفيض وعائه الضريبي وتهربه من دفع التزاماته الجبائية.
- 3- نتائج التحقيق:** وبعد كل هذه الإجراءات، وبعد المراجعة المحاسبية للدفاتر شكلاً ومضموناً يمكن للمحقق من استخلاص نتيجة رفض أو قبول المحاسبة:
- **قبول المحاسبة:** إذا كانت المحاسبة متماشية مع أحكام القانون وصحيحة من حيث الشكل والمضمون، وتم قبولها من قبل المدققين، يمكن أن يكون القبول صريحاً، مما يعني إقناعاً كبيراً، أو نسبياً، مما يعني وجود بعض الشكوك الطفيفة (مثل وجود انحرافات بسيطة).
  - **رفض المحاسبة:** يمكن رفض المحاسبة في حالة وجود العديد من الأخطاء والتجاوزات فيها، أو عدم امتثالها لأدنى المتطلبات. وقد حدد المشرع حالات رفض المحاسبة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المشابهة.
- 4- إجراءات ما بعد التقييم:** بعد الانتهاء من عملية التحقيق، يجب على الإدارة الضريبية إشعار المكلف بالنتائج المتوصل إليها وإن لم تكن هناك تسويات ضريبية، ويكون هذا التبليغ وفق المراحل التالية:<sup>1</sup>
- **تحرير التبليغ الأولي:** يحرر المحققين تبليغاً أولياً بنتائج التحقيق مع وصل استلام، ويكون هذا التبليغ مفصلاً ومعللاً بطريقة تسمح للمكلف من تقديم ملاحظاته بالقبول أو الرفض؛
  - **حق الرد والظعن:** بعد إبلاغ المكلف الخاضع للتحقيق بنتائج التحقيق، يحق له خلال مدة أربعين يوماً ابتداءً من تاريخ استلام التبليغ الأولي أن يقدم ملاحظاته أو يعبر عن قبوله أو رفضه للتصحيحات المختلفة المذكورة في التبليغ الأولي. وتنقسم الحالات كما يلي:
- أ- عدم الرد أو الرد خارج الأجل المحدد:** في هذه الحالة يُعتبر المكلف قابلاً لنتائج التحقيق ضمناً، حيث تُعد فرقة التحقيق تبليغاً نهائياً يحمل نفس نتائج التحقيق الأولية، ويُرسل إلى المكلف الخاضع للتحقيق.
- ب- الرد مع قبول نتائج التحقيق:** في هذه الحالة، لا تواجه فرقة التحقيق مشاكل، حيث تُعد تبليغاً نهائياً يحمل نفس نتائج التحقيق الأولية، ويُرسل إلى المكلف الخاضع للتحقيق.
- ت- الرد مع رفض نتائج التحقيق:** يُعقد جلسة مناقشة تحت إشراف مدير الضرائب للولاية، يشارك فيها مدير الضرائب للولاية والمكلف الخاضع للتحقيق أو محاسبه أو مستشاره الجبائي أو ممثله القانوني، إضافة إلى المحققين المعيّنين بتحقيق في ملف المكلف، ورئيس فرقة التحقيق المشرف على المحققين، ونائب مدير الضرائب للولاية المسؤول عن الرقابة الجبائية، بعد استماع اللجنة إلى جميع أعضائها ومناقشة نقاط احتجاج المكلف الخاضع

<sup>1</sup> بلواضح الجيلاني، مرجع سبق ذكره، ص 159.

للتحقيق ودراستها، يُعد محضر بالنتائج التي توصلت إليها اللجنة، ثم بناءً على هذا المحضر، تُعد فرقة التحقيق تليغاً نهائياً يحمل الإجابة المبررة والأسباب القانونية لرفض أو قبول احتجاج المكلف، ويُرسَل إلى المكلف الخاضع للتحقيق.

إذا لم تكن نتائج التحقيق المحاسبي لملف المكلف مقبولة ومرضية لصالح الإدارة، وإذا كان هناك عناصر ومعلومات في ملف المكلف توفر نتائج جديدة وتستدعي اقتراح الملف للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، يتم اقتراح الملف من جديد لمثل هذا النوع من التحقيق.

التحقيق المحاسبي في الجزائر يعد أحد الأدوات الرئيسية والفعّالة في مكافحة التهرب الضريبي وتعزيز النزاهة المالية في البلاد، يقوم فريق التحقيق المحاسبي بدراسة السجلات المالية والمحاسبية للمكلفين بهدف كشف أي خروقات محاسبية أو أعمال غير مقيدة بالقوانين الضريبية.

بفضل إجراءات التحقيق المحاسبي وجهود المحققين، تتمكن السلطات الضريبية في الجزائر من تحديد المسؤولين عن التهرب الضريبي واتخاذ الإجراءات اللازمة ضدهم، ومن خلال فحص السجلات المحاسبية بشكل دقيق، يتم تحديد الأنشطة التجارية ذات الاحتمالات العالية للتهرب الضريبي وتطبيق العقوبات المناسبة عليها، مما يقلل من حالات التهرب ويزيد من تحصيل الضرائب بشكل فعال. تعزز عمليات التحقيق المحاسبي أيضاً الثقة في النظام المالي والمحاسبي في الجزائر، حيث يتم تعزيز الشفافية والنزاهة في المعاملات المالية، وبتزايد الثقة في النظام المالي، يتزايد اهتمام المستثمرين بالاقتصاد الوطني ويتم تعزيز فرص الاستثمار والنمو الاقتصادي.

المبحث الثالث: الأدبيات التطبيقية للتحقيق المحاسبي والتهرب الضريبي

توجد العديد من الدراسات التي تناولت موضوع التحقيق المحاسبي والتهرب الضريبي، والتي تنوعت بين الدراسات العربية والأجنبية، سنستعرض أبرز ملامحها للاستفادة منها محاولين معرفة الثغرات والتطورات الحاصلة مع تقديم تعليق يتضمن جوانب الاتفاق والاختلاف وتبيان الفجوة العلمية للدراسة الحالية.

المطلب الأول: الدراسات السابقة

الفرع الأول: الدراسات باللغة العربية

1- دراسة بلواضح الجيلاني (2022) بعنوان التحقيق المحاسبي كآلية للحد من التهرب الضريبي - دراسة نموذج حالة بمديرية الضرائب لولاية المسيلة: ش ذ م.م. أكلوليكس للفترة (2017-2020).

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد مفهوم التهرب الضريبي والبحث في كيفية الحد منه، وتقييم آلية التحقيق المحاسبي كأداة للحد منه ووسيلة لتمكين الخزينة العمومية لاستعادة جزءا من إيراداتها المالية، اعتمدت هذه الدراسة في جزئها الأول على التحليل النظري لظاهرة التهرب الضريبي والتحقيق المحاسبي بينما احتوى الجزء الثاني على دراسة حالة التحقيق المحاسبي لشركة "ش. ذ.م.م. أكلوليكس" بالمسيلة خلال الفترة (2017-2020) وقد أظهرت النتائج التالية:

- ارتفاع حجم التهرب الضريبي على المستوى المحلي في ولاية المسيلة خلال السنوات (2018-2019-2020) بقيمة تقدر بـ 1,466,490,411 دج؛
- التحقيق المحاسبي يعتبر من أهم الوسائل للحد من التهرب الضريبي؛
- المصالح الجبائية تعاني من النقص في تطبيق تقنيات إدارة المعلومات وهذا يعوق دقة متابعة وتسيير الملفات الضريبية؛
- النقص الكمي والنوعي في الموارد البشرية المخصصة لإدارة المصالح الضريبية يؤثر سلباً على كفاءة العمل والتدقيق؛
- غياب التكوين والتدريب المتخصص في المحاسبة والجبائية يعد عاملاً رئيسياً في فشل المدرسة الوطنية للضرائب في تحقيق أهدافها.

2- دراسة لواج عبد الرحيم (جوان 2018) بعنوان تقييم فعالية التحقيق المحاسبي في تقويم تصريحات المكلفين بالضريبة.

تم توجيه هذه الدراسة لتقييم فعالية التحقيق المحاسبي في تقويم تصريحات الضرائب للمكلفين في ولاية جيجل، بهدف فهم مدى فاعليته في مكافحة التهرب والغش الضريبي في مديرية الضرائب بالولاية. تم استخدام أدوات إحصائية مثل الجداول والمنحنيات البيانية لجمع البيانات، وتم التحليل وفقاً للمنهج الوصفي التحليلي. وقد أظهرت النتائج التالية:

- شهدت معدلات الغش الضريبي ارتفاعاً مستمراً، وهذا واضح من خلال زيادة قيمة الحقوق المسترجعة في السنوات الأخيرة بفعل عمليات التحقيق المحاسبي التي أجرتها فرقة التحقيق التابعة لمديرية الضرائب بولاية جيجل؛
- يُعتبر التحقيق المحاسبي الأكثر فاعلية من بين أشكال الرقابة الأخرى، حيث يمكن للإدارة الضريبية استرجاع مبالغ ضريبية كبيرة تم التهرب من دفعها بشكل ودي من قبل المكلفين المخضعين لهذا النوع من التدقيق.
- 3- دراسة لكصاسي إبراهيم، بوعزة عبد الرزاق (2016/2015) مقال بعنوان فعالية التحقيق المحاسبي في الكشف عن مظاهر التهرب الجبائي، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية أدرار خلال الفترة 2015/2005: والتي هدفت إلى إبراز أهمية التحقيق المحاسبي باعتباره من أدوات الرقابة الجبائية، من خلال استخدام الأدوات الإحصائية (الجدول والمنحنيات البيانية)، حيث أسفرت النتائج عن:
  - يعتبر التهرب الجبائي ظاهرة خطيرة ناتجة عن عدم فعالية النظام الجبائي، لها انعكاسات سلبية على كافة المستويات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية؛
  - رغم المعوقات والصعوبات التي تواجه إنجاز برامج التحقيق الجبائي والمحاسبي، إلا أنها استطاعت أن تحقق نتائج ملموسة وأعدت أموال كبيرة للخزينة العمومية للدولة سواء على المستوى المحلي أو المستوى الوطني.
- 4- دراسة بوعكاز سميرة (2014) بعنوان مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من مظاهر التهرب الضريبي. والتي هدفت إلى تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي وواقعها في ظل النظام الضريبي الجزائري، ومعرفة أهم مكونات التدقيق الجبائي وقدرته على المساهمة في الحد من التهرب الضريبي، واستخدمت أداة الاستبيان لجمع المعلومات وفق المنهج التفسيري، وكانت أبرز نتائجها هي:
  - الطبيعة التصريحية للنظام الضريبي الجزائري تجعل من المكلف يصرح بحسب مقدرته التكاليفية، وفي الوقت الملائم، لذلك وجب العمل على ترشيده للوصول إلى تصريحات ذات مصداقية؛
  - الوعي الجبائي وثقافة المكلف والعلاقة بين المكلف والمصالح الجبائية، وكذلك الالتزام بمتطلبات مهنة التدقيق من حيث تطبيق القواعد والمبادئ ومعايير المحاسبة المعتمدة له تأثير على جودة بيانات التصريح الجبائي؛
  - ضعف أداء موظفي الإدارة الضريبية يؤثر بشكل سلبي على درجة التزام المكلفين وتقديم تصريحاتهم الجبائية بمصداقية؛
  - زيادة انتشار التهرب الضريبي بانفتاح الجزائر على السوق الحر لأن النظام الجبائي يتأثر بالمحيط الذي يتواجد فيه.

الفرع الثاني: دراسات باللغة الأجنبية

1-دراسة **berrahi kheireddine (2016)**، مقالة بعنوان **L'évasion et la fraude fiscales**:

تناولت هذه الدراسة تحديا كبيرا والمتمثل في محاربة التهرب الضريبي والذي تعاني منه معظم دول العالم، سعيا منها للحد من هذه الظاهرة، وقد استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي وذلك من خلال استعراض المفاهيم الأساسية للدراسة وتحليلها واستخلاص أهم النتائج.

من خلال هذه الدراسة توصل الباحث إلى أهم النتائج التالية :

- غياب الرقابة الجبائية يحد من قدرة الإدارة الضريبية على القيام بواجباتها مما يؤدي إلى إنعكاسات سلبية على الفرد و المجتمع ككل.
- تقييم الخسائر الناتجة عن التهرب الضريبي في الجزائر والكشف عن قيمتها الكبيرة، كما بين أنها متركزة في عدة مجالات مما سمح للهيئات المكلفة بالرقابة تشديد مراقبتها على هذه المجالات التي يحدث فيها التهرب الضريبي.

2-دراسة **Arnaud soton (2018)** مقالة بعنوان **contrôle fiscale: La vérification de comptable**

الدراسة تهدف إلى تسليط الضوء على الدور الفعّال الذي يؤديه التحقيق المحاسبي كوسيلة للرقابة الجبائية، بهدف التأكد من صحة وثبات التسجيلات المحاسبية، والمقارنة بين التصريحات الجبائية والتسجيلات المحاسبية لضمان مصداقيتها وصحتها، تم استخدام المنهج التحليلي، وأبرز النتائج تشمل:

- إخضاع كل مكلف يدخل ضمن النظام الحقيقي، والمُلتزمين بالمحاسبة المنتظمة، للتحقيق المحاسبي؛
- اعتبار حساب رقم الأعمال بجميع فروعها أحد أساسيات الضريبة، مما يتيح للمحقق إعادة تقدير رقم الأعمال المختلفة لحساب الضرائب؛
- السيطرة السليمة على عناصر التحقيق المحاسبي للأغراض الجبائية وفقاً للشروط القانونية والتنظيمية، مما يساهم في استعادة الإيرادات وتقليل الغش الضريبي؛
- المساهمة في استعادة الإيرادات المفقودة وتحقيق عائدات مهمة؛
- اختيار الملفات بمعايير منطقية لضمان العدالة في فرض الضرائب على المكلفين.

3-دراسة **Cécile Bezart (2000)** مذكرة بعنوان **La fraude fiscale : modélisation du face à face Etat contribuables**

الهدف الرئيسي للدراسة هو فهم وتوضيح "الوجهة الضريبية" كمفهوم يصف الصراع القائم بين الدولة والمكلفين في مجال الضرائب، يهدف البحث إلى توفير إطار دراسي شامل يساهم في فهم أعمق لظاهرة التهرب الضريبي وتأثيرها على النظام الضريبي والاقتصاد بشكل عام، بالتركيز على هذا المفهوم، يسعى الباحثون إلى استكشاف دور الجهات المعنية في هذا الصراع، وتحليل استراتيجيات الرقابة والتدابير التي يمكن اتخاذها للحد من

التهرب الضريبي وتعزيز الامتثال الضريبي، بالإضافة إلى ذلك، يهدف البحث إلى تحليل التحديات والعوامل التي تؤثر على فاعلية السياسات الضريبية والقوانين المتعلقة بمكافحة التهرب الضريبي، وتقديم توصيات لتعزيز النظام الضريبي، في نهاية المطاف يهدف البحث إلى إثراء المعرفة العلمية حول هذا الموضوع المهم وتوجيه السياسات الضريبية نحو تحقيق أهدافها بشكل أكثر فاعلية وعدالة، وقد تم استعمال المنهج التحليلي، من بين أهم النتائج المتوصل إليها:

- تظهر الدراسة أن التقنيات الضريبية ونقص الرقابة الضريبية يوفران للمكلفين فرصًا للتهرب الضريبي، خاصة من خلال نظام التصريح الذي يسمح لبعض الأفراد بتجاهل جزء من دفع الضرائب عن طريق عدم تقديم تصريح دقيق للدخل؛
- الدراسة تشير إلى أن العقوبات واحتمال اكتشاف التهرب الضريبي له تأثير كبير في ردع المكلفين عن ممارسة التهرب الضريبي، وهو نتيجة لعمليات تفكير معقولة للمكلفين تستند على مقارنة الفوائد والخسائر المرتبطة بالتصرفات غير المشروعة؛
- توصي الدراسة بتنوع التدابير المتخذة لمكافحة التهرب الضريبي، بما في ذلك التركيز على العوامل النفسية لدى المكلفين واستخدام الإجراءات الإعلامية كأدوات لتغيير المعتقدات حول التهرب الضريبي والمساهمة في تحقيق تأثير طويل الأجل؛
- يؤكد البحث أيضًا على أهمية تحسين القدرة على اكتشاف التهرب الضريبي وتحسين استخدام المعلومات المتاحة لتحديد الأفراد الذين يحتمل أن يمارسوا التهرب الضريبي بنجاح.

### الفرع الأول: أوجه الاتفاق والاختلاف بين الدراسات السابقة

- اتفقت الدراسات على هدف مشترك وهو إبراز الدور الفعال الذي يلعبه التحقيق المحاسبي كوسيلة للرقابة الجبائية باستثناء دراسة Arnaud soton التي هدفت إلى تحليل ظاهرة التهرب الضريبي وتحديد أسبابه ونتائجه وطرق مكافحته؛
- استخدمت الدراسات السابقة الأدوات الإحصائية لجمع البيانات، باستثناء دراسة سميرة بوعكاز استخدمت أداة الاستبيان، ودراسة Arnaud Soton استخدمت أداة الملاحظة لجمع البيانات؛
- وظفت الدراسات السابقة المنهج التحليلي الوصفي، للإجابة عن الإشكاليات الموضوعية باستثناء دراسة سميرة بوعكاز التي استخدمت المنهج التفسيري؛

### الفرع الثاني: الفجوة العلمية التي تعالجها الدراسة الحالية

من خلال عرض أوجه الاتفاق والاختلاف بين الدراسات السابقة، نقول أن الدراسة الحالية تتفق مع جل الدراسات السابقة في الموضوع الرئيسي "دور التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي"، وهدفها العام متمثل في البحث عن المفاهيم الأساسية للتحقيق المحاسبي والتهرب الضريبي، ومعرفة الدور الذي يلعبه التحقيق المحاسبي كوسيلة للرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، حيث تمت دراستها بمديرية الضرائب لولاية

سكيدة وبالتحديد المصلحة الرئيسية للبحث والمراقبة بمركز الضرائب، إلا أنها تختلف عنها في بعض الجوانب والتي تمثل الفجوة العلمية التي تعالجها الدراسة الحالية وهي:

- تتمثل هذه الدراسة في ربط مشكلة البحث بالمتغيرات المختلفة، المتمثلة في التحقيق المحاسبي كمتغير مستقل والتهرب الضريبي كمتغير تابع.
- اعتمدنا في دراسة الحالة على ملفين مختلفين للمكلفين بالضريبة لتشخيص الواقع الميداني بدقة، حيث تناولنا أنشطة متنوعة تختلف من حالة إلى أخرى، كما أنها تختلف عن الدراسات السابقة من حيث الأشخاص المعنيين بالتحقيق.

### خلاصة الفصل:

تم تشكيل الرقابة الضريبية بشكل أساسي لمعالجة مختلف ظواهر التهرب الضريبي ومكافحتها بكافة أشكالها وآلياتها، وأحد أهم وسائل هذه المكافحة هو التحقيق المحاسبي، يقوم هذا التحقيق على جمع كم هائل من المعلومات حول المكلف، بما في ذلك تفاعلاته مع مختلف السلطات والمؤسسات والأفراد، مع احترام الضمانات والحقوق التي تضمنها القانون، يهدف هذا التحقيق إلى معالجة وتصحيح الأخطاء المحاسبية والضريبية، وقمع التهرب الضريبي، وتعزيز مبدأ العدالة في تحمل الضرائب، من خلال حماية المكلفين من المنافسة غير الشرعية، يعطي التحقيق المحاسبي صورة فعلية للمؤسسة من الناحية المالية والجبائية، ومدى دقة وصدق بياناتها المحاسبية، كما يساعد في تقدير مستقبل المؤسسة، ويعتمد عليه في وضع إستراتيجيتها المستقبلية، ويساهم بشكل كبير في استرجاع إيرادات إضافية لتمويل الخزينة العامة.

ونظرا لأهمية التحقيق المحاسبي في القضاء على التهرب الضريبي سنحاول إسقاطه على مؤسستين، المؤسسة الأولى تمارس نشاط صناعة الصابون ومواد مبيدات الحشرات، والمؤسسة الثانية هي عيادة، وذلك في الجانب التطبيقي.

## الفصل الثاني:

دور التحقيق المحاسبي في الحد من التصرف  
الضريبي بمركز الضرائب لولاية سكيكدة

**تمهيد:**

بعد الانتهاء من التحليل النظري لدور التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب الضريبي، توجب علينا توسيع البحث وتحويله إلى دراسة تطبيقية مكثفة تشمل مديرية الضرائب العامة في ولاية سكيكدة. سيتم في هذه الدراسة الفصلية إلقاء الضوء على جميع جوانب البحث والمتطلبات المتعلقة بتجربة البحث، من خلال تقديم نظرة شاملة لإدارات الضرائب المختلفة في الولاية، بما في ذلك المديرية العامة ومركز الضرائب، وهذا عن طريق مراجعة ملفات جبائية محددة تخضع للرقابة الجبائية على مستوى المركز، وجمع المعلومات المتعلقة بالمكلفين بالضرائب ومتابعتهم، وضمان تطبيق القوانين الضريبية بما يتماشى مع التشريعات النافذة، وقد تم استهداف حالتين أو ملفين لمكلفين بالضرائب لتوضيح موضوع البحث وتحليله بعمق، مع الرد على الإشكاليات المطروحة واختبار الفرضيات المقترحة بطريقة شاملة ومفصلة، تم تقسيم الفصل إلى عدة مباحث رئيسية، كل منها يتناول جانبًا محددًا من تجربة البحث ويساهم في فهم أعمق وأشمل لمسألة التهرب الضريبي ودور التحقيق المحاسبي في مكافحته.

وعلى هذا الأساس تم تقسيم الفصل إلى مبحثين كالتالي:

- المبحث الأول: تقديم عام لمديرية و مركز الضرائب بولاية سكيكدة.
- المبحث الثاني: دراسة حالتين ميدانيتين بمركز الضرائب لولاية سكيكدة.

## المبحث الأول: تقديم عام لمديرية و مركز الضرائب لولاية سكيكدة

### المطلب الأول: مديرية الضرائب لولاية سكيكدة

#### الفرع الأول: تعريف مديرية الضرائب بولاية سكيكدة

استنادا على المعلومات المقدمة من مركز الضرائب, تأسست مديرية الضرائب بولاية سكيكدة بعد التقسيم الإداري في عام 1975, بعد أن كانت سابقاً تابعة لولاية أخرى, حيث أنها كانت تعتمد التنظيم القديم, الذي كان يشمل مفتشيات فرعية للضرائب تحت إشراف إدارة التنسيق المالي, والذي قد تم إلغاؤه بعد إصلاحات الجباية في عام 1991.

يعتبر مدير الضرائب لولاية سكيكدة المسؤول الأول عن جميع القضايا التي تخصها, بما في ذلك متابعة أمور الموظفين مثل الترقية والتعيين والتدريب, بالإضافة إلى ضمان توفير الموارد المالية اللازمة لتسيير الأمور بشكل فعال, وفض المنازعات الجبائية التي تقدم بها المكلفون بالضرائب ومتابعة عمليات تحصيل الضرائب ومراقبة ميزانيات البلديات.

أما بالنسبة للمهام المخولة لمديرية الضرائب لولاية سكيكدة, فتشمل في الأساس:

- تنفيذ التدابير الضرورية لمكافحة التهرب الضريبي والغش؛
- متابعة المنازعات الإدارية والقضائية المتعلقة بالضرائب والحقوق والرسوم؛
- تحسين علاقات المصالح الجبائية مع المكلفين بالضريبة.

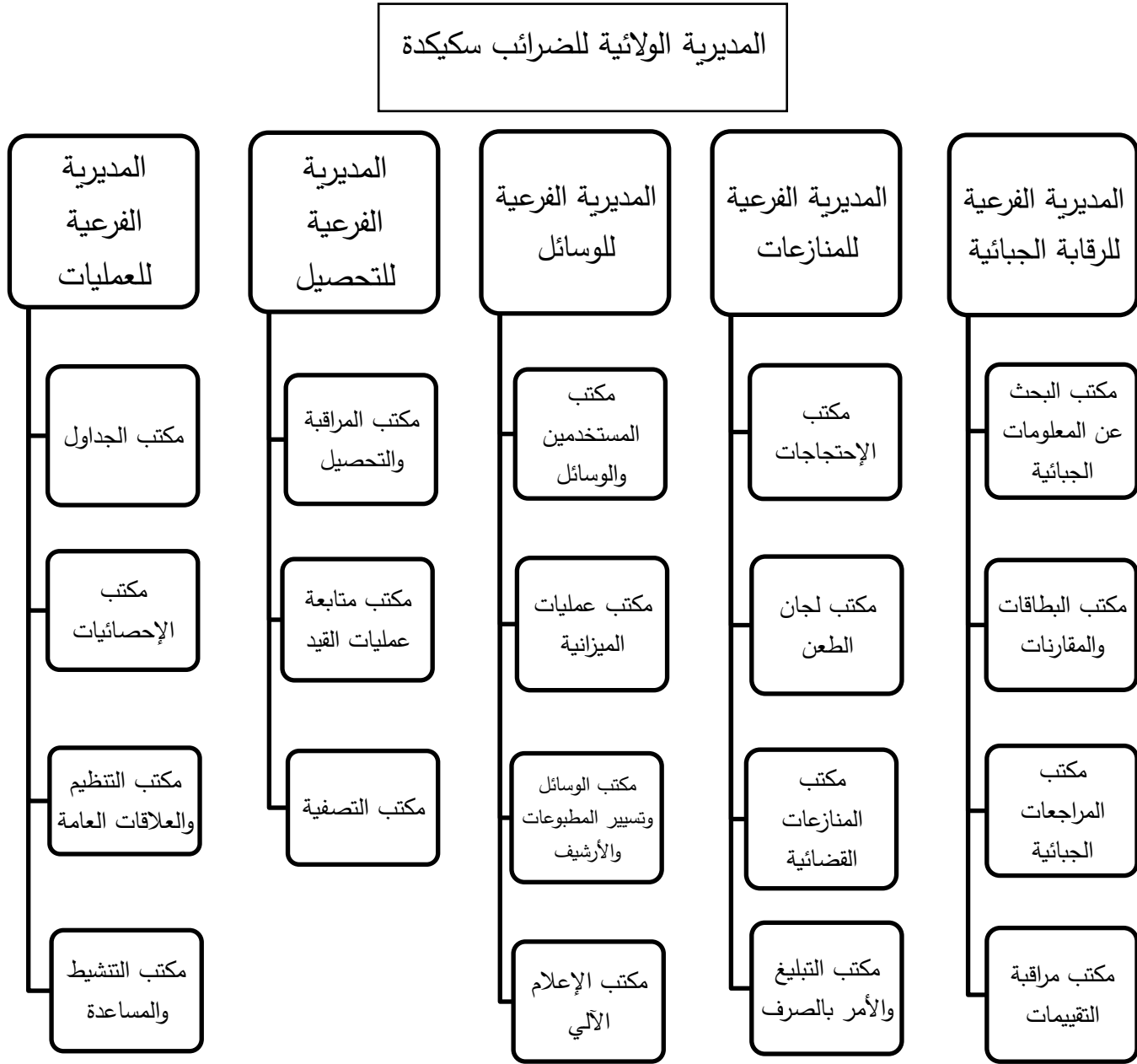
بناءً على دور الإدارة الضريبية في مراقبة التصريحات الضريبية وتحصيل الضرائب, فإن هيكلها يشهد تطوراً متدرجاً عبر مرحلتين مميزتين: في المرحلة الأولى التي تسبق نوفمبر 2018, كانت المديرية الضريبية تنظم نفسها في هيكل يضم خمس مديريات فرعية, حيث كان كل منها مسؤولاً عن جانب معين من عمليات التحصيل والرقابة الجبائية, وتتولى القابضات في كل مديرية فرعية دوراً رئيسياً في عملية جمع الضرائب, بينما تضطلع مكاتب الرقابة الجبائية بمسؤولية مراقبة تنفيذ القوانين الضريبية وتحقيق الامتثال الضريبي, أما في المرحلة الثانية التي تلت نوفمبر 2018, فقد شهد هيكل المديرية الضريبية تغييرات جذرية فيما يتعلق بتنظيم عمليات التحصيل والرقابة, حيث تم تحديد مركز الضرائب كمحور رئيسي لهاتين العمليتين, مع استمرار النظام الجبائي السابق للضرائب الجزافية دون تغييرات. هذه التطورات تعكس السعي المستمر لتحسين كفاءة الإدارة الضريبية وتكييفها مع التغييرات القانونية والاقتصادية التي تطرأ على البيئة الضريبية.

## الفرع الثاني: هيكل مديرية الضرائب لولاية سكيكدة

يضم هيكل مديرية الضرائب لولاية سكيكدة 31 مديرية فرعية، وفيما يلي شرح لكل واحدة منها بالتسلسل:

1. **المديرية الفرعية للرقابة الجبائية:** تتولى هذه المديرية إعداد برنامج البحث ومراجعة التقييمات ومتابعتها، وتضم 30 مكتبًا، وهي باختصار:
    - مكتب البحث عن المعلومات الجبائية: يقوم بالتنسيق مع الجهات المعنية لتنفيذ برنامج البحث والتدخلات، ودراسة الكشوف، وتقييم الأنشطة، وتشكيل فهرس المصادر المحلية للمعلومات الضريبية؛
    - مكتب المراجعات الجبائية: مسؤول عن جمع الضرائب والرسوم، وبرمجة القضايا المراجعة، ومراقبة أعمال الفرق، وإدارة البطاقات الخاصة للمراجعة الضريبية؛
    - مكتب البطاقات ومقارنة المعلومات: ينظم الكشوف ويسجلها ويعد البطاقات الجبائية للمكلفين بالضرائب، ويُعدّ بطاقات مغناطيسية للسماح بالعمليات الجمركية للمكلفين.
  2. **المديرية الفرعية للمنازعات تتولى:**
    - معالجة الاحتجاجات المقدمة وإبلاغ القرارات المُتخذة؛
    - معالجة طلبات استرجاع الدفع المُسبق لضريبة القيمة المُضافة؛
    - تنظيم ملفات الاستئناف والطعون، والدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة بمصلحة الإدارة الجبائية، وتضم 30 مكتبًا مثل مكتب الشكاوى، ومكتب المنازعات القضائية ولجان الطعن، ومكتب التبليغ والأمر بالتخفيض.
  3. **المديرية الفرعية للوسائل:** تضم 30 مكتبًا مثل مكتب المستخدمين والتدريب، ومكتب عمليات الميزانية، ومكتب الوسائل والإعلام الآلي.
  4. **المديرية الفرعية للتحصيل:** تقوم بالتكفل بالجدول وسندات الإيرادات ومراقبة تحصيل الضرائب والرسوم، وتتابع العمليات وتنشيط القابضات في تنفيذ الضرائب، وتقوم بأعمال التطهير وتصفية الحسابات والتحصيل الجبري، وتضم 30 مكتبًا مثل مكتب المراقبة والتحصيل، ومكتب مراقبة التسيير المالي للبلديات والمؤسسات العمومية المحلية، ومكتب التصفية.
  5. **المديرية الفرعية للعمليات الجبائية:** تضم 30 مكتب وهي:
    - مكتب الجداول؛
    - مكتب الإحصائيات؛
    - مكتب التنظيم والتنشيط والعلاقات العمومية؛
    - مكتب التسجيل والطابع.
- ويمثل الشكل التالي هيكلها التنظيمي:

الشكل رقم (2-1): الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب ولاية سكيكدة



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

### المطلب الثاني: بطاقة تعريفية لمركز الضرائب لولاية سكيكدة

قبل أن نتطرق إلى الملف الجبائي للمكلف وما سيجري عليه من خلال مراحل وإجراءات التدقيق والمراقبة يلزمنا أولاً إعطاء لمحة عامة حول مكان الدراسة من خلال تقديم مركز الضرائب لولاية سكيكدة من خلال التعريف به وتقديم هيكله التنظيمي وشرح مصالحه الخاصة، كما سيتم عرض أهم إجراءات الرقابة الجبائية فيه.

#### الفرع الأول: تعريف بمركز الضرائب لولاية سكيكدة

هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي مرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب، والموكل إليها مهام تسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة وتحصيل مختلف الضرائب والرسوم ومراقبة تسيير العمليات الجبائية في المجال، كما نذكر من المؤسسات الخاضعة: المؤسسات التابعة للنظام الحقيقي مستثنى منها المؤسسات الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات والتي يفوق رقم أعمالها 30.000.000 دج، ولها علاقة مباشرة بما يتعلق بمجموع المهن الحرة، كما تختص في مجال الوعاء والتحصيل والرقابة ومنازعات الضرائب والرسوم الواقعة على عاتق المؤسسات التابعة لمركز الضرائب (CDI).

#### الفرع الثاني: مهام مركز الضرائب لولاية سكيكدة

يمكن تلخيص مهام مركز الضرائب في ما يلي :

- 1- التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة من حيث الوعاء والمراقبة الجبائية ومتابعة الامتيازات الجبائية والدراسات الأولية للاحتجاج؛
- 2- مسك وتسيير الملف الجبائي للشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين برسم المداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات؛
- 3- إصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض ومعاينتها والمصادق عليها؛
- 4- تنفيذ العمليات المادية للدفع والقبض واستخراج النقود؛
- 5- البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها ومراقبة التصريحات؛
- 6- إعداد إنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها ودراسة الشكاوى ومعالجتها؛
- 7- متابعة مسائل المنازعات الإدارية والقضائية؛
- 8- ضماننا لسير الحسن لمهمة استقبال وإعلام المكلفين

#### الفرع الثالث: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية سكيكدة

وعلى إعتبار الدراسة الميدانية تتم على مستوى مركز الضرائب فسيتم التعرف عليه فيما يلي:

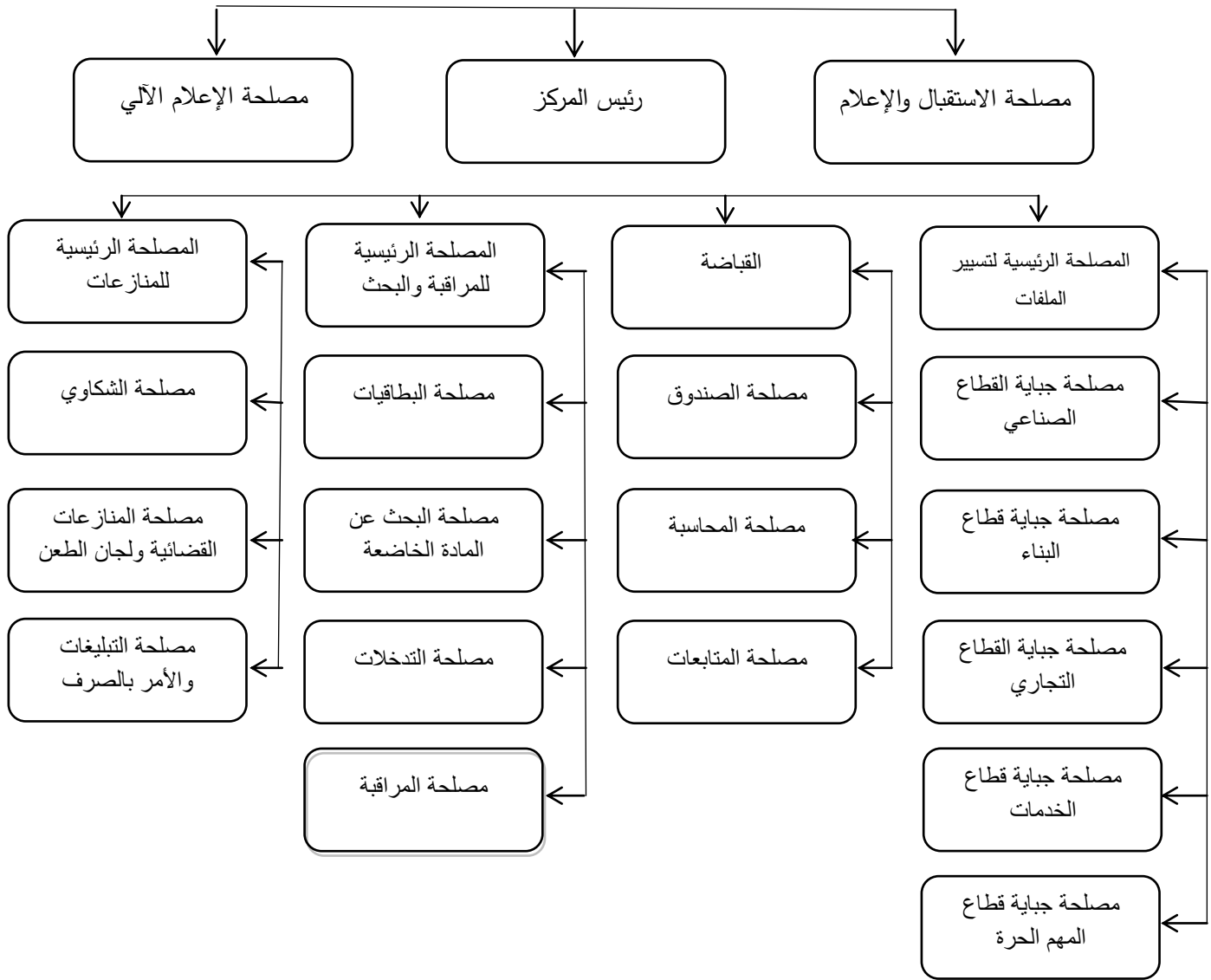
وفيما يلي يتم عرض المصلحتين اللتان تخص دراستنا:

#### 1- المصلحة الرئيسية لتسيير الملفات وتعمل على ما يلي:

- التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب في مجال الوعاء؛

- المراقبة الجبائية والامتيازات الجبائية والدراسة الأولية للاحتياجات؛
  - المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات وتقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها بصفته وكيلًا مفوضًا للمدير الولائي للضرائب؛
  - اقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات أو المراجعة المحاسبية؛
  - إعداد تقارير دورية وتجميع الإحصائيات وإعداد مخططات العمل وتنظيم الأشغال مع المصالح الأخرى؛
  - تعمل على تسيير المصالح الخمسة المذكورة سابقًا.
- 2- المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث وتعمل تسيير المصالح التالية:**
- مصلحة البطاقات: وتكلف بـ:
    - تشكيل وتسيير فهرس المصادر المحلية للإعلام والاستعلام الخاصة بوعاء الضريبة وكذا مراقبتها وتحصيلها؛
    - مركزة المعطيات التي تجمعها المصالح المهنية، وتخزينها واستردادها من أجل استغلالها؛
    - التكفل بطلبات تعريف المكلفين بالضريبة.
  - مصلحة البحث عن المادة الخاضعة للضريبة: وتهتم بـ:
    - إعداد برنامج دوري للبحث عن المعلومة الجبائية بتنفيذ حق الاطلاع؛
    - اقتراح تسجيل للمكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات في عين المكان انطلاقًا من المعلومات والاستعلامات المجمعة.
  - مصلحة التدخلات وتعمل في شكل فرق: وتقوم بـ:
    - برمجة وإنجاز التدخلات بعنوان تنفيذ الحق في التحقيق وحق الزيارة والمراقبة وكذا إنجاز في عين المكان لكل المعايير الضرورية لوعاء الضريبة ومراقبتها وتحصيلها؛
    - اقتراح المكلفين بالضريبة لمراجعة محاسبتهم أو المراقبة على أساس المستندات.
  - مصلحة المراقبة: وهي تعمل في شكل فرق وتقوم بما يلي:
    - إنجاز برامج المراقبة على أساس المستندات وفي عين المكان؛
    - إعداد وضعيات إحصائية دورية تتعلق بوضعيات إنجاز برنامج المراقبة مع تقييم مردودها.
- ويمثل الشكل التالي الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب:

الشكل رقم (2-2): الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية سكيكدة



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

### المبحث الثاني: دراسة حالتين ميدانيتين بمركز الضرائب لولاية سكيكدة

يعتبر التحقيق في محاسبة المكلف من أنجع الوسائل التي تتخذها الإدارة الجبائية، قصد مراقبة التصريحات الجبائية ومقارنتها بالدفاتر المسوكة من قبل المكلف الخاضع للتحقيق المحاسبي وتخص الأربع سنوات الأخيرة لمختلف الضرائب والرسوم.

بعد التعرف على المديرية العامة للضرائب و مركز الضرائب في ولاية سكيكدة، يتم التركيز في هذا الجزء على دراسة حالتين مختلفتين تمت مراقبتهما محاسبيا لتحقيق من صحة ودقة التقارير الجبائية التي قدمها المكلفون.

#### المطلب الأول: التحقيق المحاسبي لمؤسسة تمارس نشاط صناعة الصابون والمبيدات الحشرية

##### الفرع الأول: الأعمال التمهيدية للتحقيق المحاسبي

تمت دراسة ملف مؤسسة ذات مسؤولية محدودة على مستوى المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث بمركز الضرائب لولاية سكيكدة (CDI)، لتكون الدراسة من الناحية الجبائية والمحاسبية، تمس إجراءات التحقيق كل أنواع الضرائب والرسوم الخاصة بمداخل السنوات الأربع الخاضعة للرقابة، وفق الخطوات التالية:

- 1- إدراج المؤسسة ضمن البرنامج السنوي: تتمثل المؤسسة الخاضعة للتحقيق المحاسبي في شركة ذات المسؤولية المحدودة لصناعة الصابون والمبيدات الحشرية، والتي تم إدراجها ضمن برنامج التحقيق لسنة 2023.
- 2- إرسال إشعار بالتحقيق في المحاسبة: قبل البدء في عملية التحقيق في المحاسبة يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك، بإرسال الإشعار لبدء التحقيق في المحاسبة ورافاق هذا الإشعار بميثاق المكلفين بالضرائب، مع منحهم مدة لا تقل عن 10 أيام لتجهيز الوثائق والسجلات المحاسبية، وقد تم إرسال الإشعار ببدء التحقيق في المحاسبة في تاريخ 6 سبتمبر 2023، برقم: 2023/470، وأهم المعلومات التي تضمنها هذا الإشعار مايلي:
  - إسم المؤسسة الخاضعة للتحقيق: شركة ذات المسؤولية المحدودة لصناعة الصابون و المبيدات الحشرية؛
  - تاريخ إرسال الإشعار بالتحقيق: 06/09/2023؛
  - السنوات المعنية بالتحقيق: 2019/2020/2021/2022؛
  - الضرائب التي مسها التحقيق: الرسم على القيمة المضافة TVA، الرسم على النشاط المهني TAP، الضريبة على أرباح الشركات IBS، الضريبة على الدخل الاقتطاع من المصدر ومختلف الرسوم والغرامات؛
- 3- التحضير لإجراء التحقيق: يتضمن الخطوات التالية:
  - دراسة وفحص ملف الضرائب للمؤسسة: يتم سحب الملف من مصلحة التسيير لإجراء تحليل شامل للوثائق بهدف التحقق من التزام الشركة بالواجبات الضريبية وصحة التصريحات المقدمة؛
  - إعداد كشف المقارنات للميزانيات: يتم إعداد كشف يقارن بين الميزانيات للأعوام الأربعة الموضوعة تحت التحقيق: 2019، 2020، 2021، و2022؛
  - إعداد كشف المحاسبة: يتم وفقاً للجداول التي قدمها المكلف، والتي تتعلق بحساب النتائج للسنوات الأربعة المشمولة بالتحقيق؛

- الاطلاع على المعلومات من مصادر خارجية: باستعمال حق الاطلاع يقوم العون المحقق بجمع المعلومات من المصادر الخارجية التي يتعامل معها المكلف بالضريبة، وتتمثل في: البنوك، الزبائن، الممولين، الإدارات العمومية.

### الفرع الثاني: الشروع في عملية التحقيق في محاسبة المكلف (1)

بعد إرسال إشعار التحقق المحاسبي رقم 2023/470 بتاريخ 2023/09/06 والذي تم تسليمه للمكلف شخصياً بتاريخ 2023/09/12 مع إشعار الاستلام منه (مرفق بميثاق دافعي الضرائب)، وتقدم المكلف المعني بطلب إلى السيد رئيس مركز الضرائب للولاية من أجل أن يتم التحقيق بمكاتب المحققين وقد تم قبول الطلب بتاريخ 2023/11/12 وقدم من أجل ذلك الوثائق المحاسبية التالية للسنوات المالية الأربع 2019 و2020 و2021 و2022:

- دفتر الجرد المدرج والموقع بالأحرف الأولى رقم 327 تاريخ 2016/07/25؛
- كتاب الجريدة المركزية رقم 327 تاريخ 2016/07/25؛
- كشف الرواتب رقم 327 تاريخ 2016/07/25؛
- دفتر الجرد المحوسب؛
- المساعدين فيما يتعلق بالمشتريات والمبيعات والرسوم؛
- فواتير المشتريات والمبيعات والرسوم؛
- كشوف المرتبات المحوسبة التي تسجل الرواتب المدفوعة؛
- أوراق المخزون وجدول الإهلاك؛
- الكشوف البنكية؛
- بيانات الموردين 104؛
- تصريحات CNAS.

بعد مراقبة وتحليل المستندات المحاسبية المذكورة أعلاه والمستندات المقدمة بالإضافة إلى المعلومات الموجودة بحوزة المركز، تم اكتشاف الأخطاء والتناقضات التالية:

#### • سنة 2019:

- ح/ 4456: تم استرداد ضريبة القيمة المضافة الخاصة بالمشتريات لشهر نوفمبر عن مبلغ ضريبة القيمة المضافة المخصومة بقيمة 2,729,934 دج، فيما يتعلق بالفواتير التي سبق أن كانت محل خصم بموجب G50، مفصلة على G50 شهر سبتمبر على النحو التالي:

الجدول رقم(2-2) : فواتير الخدمات الغير مدرجة الخاصة بالمكلف (01) لسنة 2019

الوحدة:دج

البيان	رقم الفاتورة	المبلغ خارج الرسم HT	الرسم على القيمة المضافة TVA
Douanes Algériennes- Skikda	5488	3,375,005	641251
EP- Skikda	RCO3861	6428	1,22,1
EP-Skikda	-	340	64
EP-Skikda	RCO3861	12300	2337
EP-Skikda	-	5000	950
CMCGM	1122988	27979	5316
EP- Skikda	RCO3861	12300	2337
EP-Skikda	RCO3861	5914	1123
Douanes Algériennes- Skikda	5488	10889757	2069054
EP- Skikda	-	5000	950
CMACGM	122988	28052	5330

المصدر: المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، مركز الضرائب سكيكدة، ملف التحقيق المكلف (1) سنة 2024.

• سنة 2020:

- حساب المبيعات 701: إختلاف رقم الأعمال المصرح به في سلسلة G50 المقدر بـ 75788496 دج، ورقم الأعمال في جدول حساب النتائج TCR المقدر بـ 53810695 دج أي فارق قدره 21977801 دج غير مصرح به في جدول حساب النتائج.

من أجل تحديد النتيجة سيتم أخذ 10% من الفرق الغير مصرح به وإعادة إدماجه:

$$20977801 \times 10\% = 2197780 \text{ دج}$$

- وكالة وطنية لتطوير استثمار (ANDI): صرح المكلف (1) برقم أعمال مستفيد من مزايا ANDI مقدر بـ 32383290 دج في حين أن المبلغ المعني بمزايا التخفيض هو 27140360 دج.

- حساب الرسم على القيمة المضافة المسترجع (4456): مبلغ الرسم على القيمة المضافة المسترجع لسنة 2020 مقدر بـ 12175108 دج، بينما مجموع TVA مبررة بفواتير مقر بـ 9266184 دج، أي وجود فارق قدره 2908924 دج يعاد إدماجه مع تطبيق غرامة.

• سنة 2021:

- حساب البنك/الزبائن: حـ411/512: تم قبض المبلغين 3290826 دج و6056624 دج في التواريخ التالية على التوالي 2022/06/03 و2021/04/26 والتي قد تم التصريح بهما في G50 ولم يتم التصريح بهما في جدول حسابات النتائج (TCR)، يتم إعادة إدراج المبلغين في الربح المصرح به.

• سنة 2022:

- حـ/ الرسم على القيمة المضافة المسترجع (TVA): اكتشف المحققون أن جزء من TVA المسترجعة بشهر أكتوبر والمصرح بها في G50 تم استرجاعها في شهر أوت وقدر هذا المبلغ بـ 106532 دج وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (2-3): فواتير الخدمات الغير مدرجة الخاصة بالمكلف (01)

الوحدة: دج

لسنة 2022

البيان	رقم الفاتورة	المبلغ خارج الرسم	الرسم على القيمة المضافة TVA
Douanes Algériennes		5253810	998224
EPS SPA	10540	6800	1292
EPS SPA	09961	1557	395
SOGEREC SPA	2205118	6000	1140
CMACGM SPA	1440486	29370	5580

المصدر: المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، مركز الضرائب سكيكدة، ملف التحقيق المكلف (1) سنة 2024.

- رسم التمهين: عدم تقديم مبرر لتصريح بهذا الرسم من طرف المكلف (1).

ملاحظة:

إضافة إلى التجاوزات المذكورة سابقا لاحظ المحقق وجود فارق بين مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي/أجور مسددة والمصرح به في سجل الأجور وذلك في السنوات الأربعة 2019، 2020، 2021 و2022.

## 1- إعادة تأسيس أسس فرض الضريبة:

نظرا لهذه الأخطاء التي وقف عندها المحقق وتبعاً للموارد 18، 19 و20 من قانون الإجراءات الجبائية تم تصحيح الأخطاء المرتكبة من طرف المكلف (1) بالطريقة التالية:

- إعادة تأسيس رقم الأعمال: إعتامادا ما تقدم من المكلف (1) والنصوص القانونية والجبائية قام العون المكلف بالتحقيق إلى تقييم رقم الأعمال وتصحيحه كما يلي:

$$\text{رقم الأعمال الغير المصرح به} = \text{رقم الأعمال المحقق} - \text{رقم الأعمال المصرح به}$$

تم استخلاص العلاقات الرياضية من طريقة عمل العون المكلف ونلخصها فيما يلي:

### الجدول رقم (2-4): إعادة تأسيس رقم الأعمال للمكلف (1) للفترة 2019 - 2022

الوحدة: دج

2022	2021	2020	2019	البيان
84200660	53386660	53810690	43241700	رقم الأعمال المصرح به
/	785500	21977800	/	رقم الأعمال غير المصرح به
84200660	54172160	75788490	43241700	رقم الأعمال المحقق
لا شيء	785500	21977800	لا شيء	الفرق الغير مصرح به

المصدر: المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، مركز الضرائب سكيكدة، ملف التحقيق المكلف (1) سنة 2024.

من خلال معطيات الجدول أعلاه، نلاحظ أن المكلف (1) خلال سنة 2019، 2022 لم يسجل أي فارق بين رقم الأعمال المحقق ورقم الأعمال المصرح به وبالتالي عدم وجود أي تجاوزات، ولكن في السنتين 2020 و2021 قام المكلف (1) بالتصريح بمبلغ رقم أعمال مظل ولم يتم التصريح برقم أعمال حقيقي، حيث كان الفارق بين رقم الأعمال المصرح به ورقم الأعمال المحقق 21977800 دج و785500 دج على التوالي.

## 2- تسوية الرسم على النشاط المهني TAP:

يتم إعادة تشكيل الرسم على النشاط المهني الواجب دفعه انطلاقاً من الفوارق المستخرجة بين رقم الأعمال المحقق ورقم الأعمال المصرح به، كما هو مبين فيما يلي:

### 1-2- بالنسبة للوعاء الضريبي:

يتم تحديد الوعاء الضريبي الخاضع للرسم على النشاط المهني كآتي:

الأساس الخاضع للرسم = رقم الأعمال المحقق - رقم الأعمال المصرح

الجدول رقم (2-5): تسوية الوعاء الضريبي الخاص بالرسم على النشاط المهني للمكلف (1) للفترة 2019-2022

الوحدة: دج

2022	2021	2020	2019	البيان
84200660	54172160	75788490	43241700	رقم الأعمال المحقق
84200660	54172160	75788490	43241700	رقم الأعمال المصرح به
لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	الفرق الغير مصرح به

المصدر: المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، مركز الضرائب سكيكدة، ملف التحقيق المكلف (1) سنة 2024.

من خلال معطيات الجدول نلاحظ أنه في السنوات الأربعة 2019، 2020، 2021 و 2022 أن رقم الأعمال المحقق هو نفسه رقم الأعمال المصرح به وهو 43241700 دج، 75788490 دج، 54172160 دج و 84200660 دج للسنوات الأربعة على التوالي فلم يسجل أي فارق غير مصرح به وعلى الرغم من ذلك المكلف (1) لم يحترم تاريخ بداية الإستفادة من مزايا (ANDI) وعليه تم تسوية الحقوق (جدول رقم 6).

2-2- بالنسبة للحقوق والغرامات:

تم تحديد الحقوق بتطبيق نسبة 1% على أرقام الأعمال المحققة والمصرح بها مع احتساب غرامات بنسبة 10% على الفارق الغير مسدد.

علما أن المكلف (1) يستفيد من مزايا الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار والمتمثلة في تخفيض على رسم النشاط المهني والمقدر بـ 54% في سنة 2019 و 56,78% في السنوات 2020، 2021، 2022 وقد تمت تسوية الحقوق كما يلي:

• سنة 2019:

الحقوق الواجب تسديدها = (رقم الأعمال المحقق بتخفيض  $46\%$ )  $\times 1\%$

الحقوق الواجب تسديدها =  $43241700 \times 46\%$   $\times 1\%$  = 198911 دج

ومنه نلاحظ أن الحقوق المسددة هي نفسها الحقوق الواجب تسديدها والمقدرة بـ 198911 دج.

• سنة 2020:

الحقوق الواجب تسديدها = (رقم الأعمال المحقق بتخفيض  $\times 43,22\%$ )  $\times 1\%$

الحقوق الواجب تسديدها =  $(27140360 \times 43,22\%) \times 1\% = 603781$  دج

ومنه نلاحظ أن الحقوق المسددة تساوي الحقوق الواجب دفعها بفارق قدره 603781 دج.

الغرامة المطبقة = الفرق الغير مسدد  $\times 10\%$

الغرامة المطبقة =  $29769 \times 10\% = 2976$  دج

المبلغ الواجب تسديده = الفرق الغير مسدد + الغرامة

المبلغ الواجب تسديده للسنة 2020 =  $2976 + 29769 = 32745$  دج

• سنة 2021: هنا المكلف سيستفيد من نفس التخفيض والمقدر بـ  $56,78\%$

الحقوق الواجب تسديدها = (رقم الأعمال المحقق بتخفيض  $\times 43,22\%$ )  $\times 1\%$

الحقوق الواجب تسديدها =  $(54172170 \times 43,22\%) \times 1\% = 234131$  دج

عدم تسجيل أي فارق بين الحقوق المسددة والحقوق الواجب تسديدها.

• سنة 2022: بالنسبة لهذه السنة فقد تمت بنفس الطريقة والنتائج موضحة في الجدول أدناه:

الجدول رقم (2-6): تسوية الحقوق والغرامات الخاصة بالمكلف (1) للفترة 2019 - 2022

الوحدة: دج

البيان	2019	2020	2021	2022
الحقوق الواجبة الدفع	198911	603781	234131	842006
الحقوق المسددة	192911	574012	234131	842006
الفارق	/	29769	/	/
الغرامة	/	2976	/	/
المبلغ الواجب تسديده	/	32745	/	/

المصدر: المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، مركز الضرائب سكيكدة، ملف التحقيق المكلف (1) سنة 2024.

من المعطيات السابقة نلاحظ أن المكلف قام بتسديد الحقوق الواجبة على أساس رقم الأعمال المظلل في

سنة 2020، مما أدى إلى توليد فرق في الحقوق واجبة التسديد والحقوق المسددة حيث قدر الفرق بـ 29769 دج،

ونتيجة لهذا تم تطبيق غرامة جبائية بنسبة 10% على الفرق الغير مسدد فأصبح المبلغ الواجب التسديد 32745 دج، وبخصوص سنة 2019، 2020 و 2021 قام المكلف بالتصريح برقم الأعمال الحقيقي فلم يسجل أي فرق في مبلغ الحقوق المسددة وبالتالي لم تطبق عليه الغرامة الجبائية.

### 3- تسوية الرسم على القيمة المضافة:

يتم إعادة تشكيل الرسم على القيمة المضافة الواجب دفعه إنطلاقا من المتغيرات التي حصلت في رقم الأعمال المصرح به ورقم الأعمال المحقق كما هو مبين في الجدولين المواليين:

### 3-1- بالنسبة للوعاء الضريبي:

يحدد كالاتي:

$$\text{الفرق} = \text{رقم الأعمال المحقق} - \text{رقم الأعمال المصرح به}$$

الجدول رقم (2-7): تسوية الوعاء الضريبي الخاص بالرسم على القيمة المضافة للمكلف (1) للفترة 2019-

2022

2022	2021	2020	2019	البيان
84200660	54172170	75788490	43241700	رقم الأعمال المحقق
84200660	54172170	75788490	43241700	رقم الأعمال المصرح به
لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	الفرق الغير مصرح به

المصدر: المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، مركز الضرائب سكيكدة، ملف التحقيق المكلف (1) سنة 2024.

من خلال معطيات الجدول نلاحظ عدم وجود فارق بين رقم الأعمال المحقق ورقم الأعمال المصرح به في السنوات الأربعة، وبالتالي عدم تسجيل أي تجاوزات في الوعاء الضريبي للرسم على القيمة المضافة TVA.

### 3-2- بالنسبة للحقوق والغرامات:

تم تحديد الحقوق بتطبيق نسبة 19% لسنوات الأربعة وهذا على أرقام الأعمال المحققة والمصرح بها، مع احتساب الغرامة بنسبة 25% على الحقوق الواجبة التسديد حسب الطريقة التالية:

### • نأخذ سنة 2019 كمثال:

الحقوق المسددة = رقم الأعمال المصرح به × الرسم على القيمة المضافة

$$\text{الحقوق المسددة} = 43241700 \times 19\% = 8215923 \text{ دج}$$

الحقوق الواجب تسديدها = رقم الأعمال غير المصرح به × الرسم على القيمة المضافة

$$\text{الحقوق الواجب تسديدها} = 43241700 \times 19\% = 8215923 \text{ دج}$$

$$\text{الفرق غير المسدد} = \text{الحقوق واجبة التسديد} - \text{الحقوق المسددة}$$

$$\text{الفرق غير المسدد} = 8215923 - 8215923 = 0 \text{ دج}$$

$$\text{الفرق الواجب تسديده} = \text{الفرق الغير مسدد} + \text{الرسم المدمج} - \text{الرسم الواجب تخفيضه}$$

$$\text{الفرق الواجب تسديده} = 0 - 2729934 + 0 = 2729934 \text{ دج}$$

$$\text{الغرامة المطبقة} = \text{الفرق الواجب تسديده} \times 25\%$$

$$\text{الغرامة المطبقة} = 2729934 \times 25\% = 682483 \text{ دج}$$

$$\text{المبلغ الواجب تسديده} = \text{الفرق الواجب تسديده} + \text{الغرامة}$$

$$\text{المبلغ الواجب تسديده} = 2729934 + 682483 = 3412417 \text{ دج}$$

تمت باقي السنوات 2020، 2021 و2022 بنفس الطريقة، ونتائج العمليات موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-8): تسوية الحقوق والغرامات الخاصة بالمكلف (1) للفترة 2019-2022

الوحدة: دج

2022	2021	2020	2019	البيان
15998126	10292713	14399814	82215923	الحقوق الواجب تسديدها
15998126	10292713	14399814	82215923	الحقوق المسددة
لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	الفرق غير المسدد
1006532	/	2908924	2729934	(+) الرسم المدمج
/	/	/	/	(-) الرسم الواجب تخفيضه
1006532	/	2908924	2729934	الفرق الواجب تسديده
251633	/	727231	682483	(+) الغرامات 25%
<b>1258165</b>	<b>/</b>	<b>3636155</b>	<b>3412417</b>	<b>المجموع الواجب تسديده</b>

المصدر: المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، مركز الضرائب سكيكدة، ملف التحقيق المكلف (1) سنة 2024.

من معطيات الجدول نلاحظ أنه لا يوجد فرق غير مسدد للسنوات الأربعة، بينما تم تسجيل رسم على القيمة المضافة مدمج لسنوات 2019، 2020 و2022 والذي سيتم إدراجه كونه مرفوض جبائياً وغير مبرر وإضافة

غرامة جنائية بنسبة 25% على الفرق الواجب تسديده، وبهذا أصبح المبلغ الواجب تسديده لسنوات 2019، 2020 و2022 هو على التوالي: 3412417 دج، 3636155 دج و1258165 دج.

#### 4- تسوية الضريبة على أرباح الشركات:

##### 4-1- بالنسبة للوعاء الضريبي:

يتم تعديل الأساس الضريبي الخاص بالضريبة على أرباح الشركات بإضافة رقم الأعمال غير المصرح به والتكاليف الغير قابلة للتخفيض إلى قيمة الربح المحقق وتخفيض التكاليف الواجب تخفيضها والناجمة عن الضرائب والرسوم المفروضة وكانت طريقة العمل كما يلي:

الربح المحقق = الربح المصرح به + رقم الأعمال الغير مصرح به + التكاليف الغير قابلة للتخفيض - الرسم على النشاط المهني

##### • سنة 2019:

$$\text{الربح المحقق} = 4114860 + 0 - 0 = 4114860 \text{ دج.}$$

ومنه: عدم تسجيل أي زيادة.

##### • سنة 2020:

$$\text{الربح المحقق} = 5176910 + 2197780 - 29769 = 7344920 \text{ دج.}$$

أي: تسجيل زيادة بـ 2168010 دج.

##### • سنة 2021:

$$\text{الربح المحقق} = 5334990 + 785500 + 0 - 0 = 6120490 \text{ دج.}$$

أي: تسجيل زيادة بـ 785500 دج.

##### • سنة 2022:

$$\text{الربح المحقق} = 7655470 + 0 - 0 = 7655470 \text{ دج.}$$

أي: عدم تسجيل أي زيادة.

النتائج موضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (2-9): تسوية الوعاء الضريبي الخاص بالضريبة على أرباح الشركات للفترة 2019 - 2022

2022	2021	2020	2019	البيان
7655470	5334990	5176910	4114860	الربح المصرح به

/	785500	2179780	/	(+) رقم الأعمال غير المصرح به
/	/	/	/	(+) تكاليف غير قابلة للتخفيض
/	/	29769	/	(-) الرسم على النشاط المهني
7655470	6120490	7344920	4114860	الربح المحقق
/	<b>785500</b>	<b>2168010</b>	/	الفرق غير المصرح به

المصدر: المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، مركز الضرائب سكيكدة، ملف التحقيق المكلف (1) سنة 2024.

من معطيات الجدول نلاحظ أن المكلف في السنتين 2020 و2021 لم يتم بالتصريح بالربح المحقق فعلا مما ولد فرق بين الربح المصرح به والربح المحقق فعلا، في حين لم يسجل أي فارق في السنتين 2019 و2022.

#### 4-2- بالنسبة للحقوق والغرامات:

تم تحديد الحقوق بنسبة 19% للضريبة على أرباح الشركات لسنوات الأربعة على الربح المحقق والمصرح به مع احتساب غرامة بنسبة 25% على الحقوق الواجبة التسديد، مع العلم أن المكلف (1) يستفيد من تخفيض خاص بالضريبة على أرباح الشركات مقدر بـ 54% لسنة 2019 و56,78% للسنوات الثلاثة 2020، 2021 و2022 الممنوح من طرف ANDI والمطبق على الربح المصرح.

#### • سنة 2019:

$$\text{الحقوق الواجبة التسديد} = (\text{الربح المصرح به} \times \text{النسبة الخاضعة}) \times 19\%$$

$$\text{الحقوق الواجبة التسديد} = (4114860 \times 46\%) \times 19\% = 359639 \text{ دج}$$

$$\text{الحقوق المسددة} = (\text{الربح المصرح به} \times \text{النسبة الخاضعة}) \times 19\%$$

$$\text{الحقوق المسددة} = (4114860 \times 46\%) \times 19\% = 359639 \text{ دج}$$

أي عدم تسجيل أي فارق.

#### • سنة 2020:

$$\text{الحقوق الواجبة التسديد} = (\text{الربح المصرح به} \times \text{النسبة الخاضعة}) \times 19\% + (\text{الزيادة} \times 19\%)$$

$$\text{الحقوق الواجبة التسديد} = (5476910 \times 43,22\%) \times 19\% + (2168010 \times 19\%)$$

$$\text{الحقوق الواجبة التسديد} = 425117 + 4119219 = 8370389 \text{ دج}$$

$$\text{الحقوق المسددة} = (\text{الربح المصرح به} \times \text{النسبة الخاضعة}) \times 19\%$$

$$\text{الحقوق المسددة} = (5476910 \times 43,22\%) \times 19\% = 425117 \text{ دج}$$

الفارق = الحقوق الواجبة التسديد - الحقوق المسددة

$$\text{الفارق} = 8370389 - 425117 = 411922 \text{ دج}$$

بما أن في هذه السنة يوجد فارق يتم حساب الغرامة على أساسه.

الغرامة = الفارق × معدل الغرامة

$$\text{الغرامة} = 411922 \times 25\% = 102980 \text{ دج}$$

المبلغ الواجب تسديده = الفارق الواجب تسديده + الغرامة

$$102980 + 411922 = \text{المبلغ الواجب تسديده}$$

$$\text{المبلغ الواجب تسديده} = 514902 \text{ دج}$$

• سنة 2021:

الحقوق الواجبة التسديد = (الربح المصرح به × النسبة الخاضعة) × 19% + (الزيادة × 19%)

$$\text{الحقوق الواجبة التسديد} = (5334990 \times 43,22\%) \times 19\% + (785500 \times 19\%)$$

$$\text{الحقوق الواجبة التسديد} = 438098 + 149245 = 587344 \text{ دج}$$

الحقوق المسددة = (الربح المصرح به × النسبة الخاضعة) × 19%

$$\text{الحقوق المسددة} = (5334990 \times 43,22\%) \times 19\% = 438099 \text{ دج}$$

الفارق = الحقوق الواجبة التسديد - الحقوق المسددة

$$\text{الفارق} = 438099 - 587344 = 149245 \text{ دج}$$

بما أن في هذه السنة يوجد فارق يتم حساب الغرامة على أساسه.

الغرامة = الفارق × معدل الغرامة

$$\text{الغرامة} = 149245 \times 25\% = 37311 \text{ دج}$$

المبلغ الواجب تسديده = الفارق الواجب تسديده + الغرامة

$$37311 + 149245 = \text{المبلغ الواجب تسديده}$$

$$\text{المبلغ الواجب تسديده} = 186556 \text{ دج}$$

• سنة 2022:

الحقوق الواجبة التسديد = (الربح المصرح به × النسبة الخاضعة) × 19%

$$\text{الحقوق الواجبة التسديد} = (7655470 \times 43,22\%) \times 19\% = 628652 \text{ دج}$$

بما أن الربح المصرح به هو نفسه الربح المحقق عدم تسجيل فارق بين الحقوق الواجبة الدفع والمسددة. والنتائج موضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (2-10): تسوية الحقوق والغرامات الخاصة بالضريبة على الشركات للمكلف (1) للفترة 2019-2022  
الوحدة: دج

البيان	2019	2020	2021	2022
الحقوق الواجبة الدفع	359639	837039	587344	628652
الحقوق المسددة	359639	425117	438099	628652
الفارق	لا شيء	411922	149245	لا شيء
الغرامات 25%	/	102980	37311	/
المبلغ الواجب تسديده	/	514902	186556	/

المصدر: المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، مركز الضرائب سكيكدة، ملف التحقيق المكلف (1) سنة 2024.

من معطيات الجدول السابقة نلاحظ أن المكلف قام بتسديد الحقوق الواجبة على أساس الربح المظلل في سنوات 2020 و 2021 هذا مما أدى إلى توليد فرق في الحقوق الواجبة التسديد والحقوق المسددة حيث قدر الفارق للسنتين 2020 و 2021 بـ 411922 دج و 149245 دج على التوالي، في حين أن سنة 2019 و 2022 لم تسجل أي فارق لأن الحقوق الواجبة التسديد تساوي الحقوق المسددة هنا المكلف لم يقيم بأي تجاوزات أدت إلى زيادة الحقوق المستحقة.

#### 5- تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي / الأرباح التجارية والصناعية (IRG/RCM):

بالنسبة لسنة 2019 و 2022 فإن المكلف (1) معفى من دفع الضريبة على الدخل الإجمالي/الأرباح التجارية والصناعية، أما في السنتين 2020 و 2022 فقد تم إعادة تأسيس الضريبة على الدخل الإجمالي/الأرباح التجارية والصناعية وفقا للطريقة التالية:

#### • سنة 2020:

المبلغ الخاضع للضريبة = الفرق في الربح غير المصرح به - الضريبة المسددة

$$\text{المبلغ الخاضع للضريبة} = 2168010 - 411922 = 1756080 \text{ دج}$$

$$\text{مبلغ الضريبة الواجب تسديده} = \text{المبلغ الخاضع للضريبة} \times 15\%$$

$$\text{مبلغ الضريبة الواجب تسديده} = 17556080 \times 15\% = 263412 \text{ دج}$$

$$\text{الغرامة} = 263412 \times 25\% = 65853 \text{ دج}$$

المبلغ الكلي الواجب تسديده = مبلغ الضريبة الواجب تسديده + الغرامة

$$\text{المبلغ الكلي الواجب تسديده} = 65853 + 263412 = 329265 \text{ دج}$$

• سنة 2021:

المبلغ الخاضع للضريبة = الفرق في الربح غير المصرح به - الضريبة المسددة

$$\text{المبلغ الخاضع للضريبة} = 785500 - 149245 = 636255 \text{ دج}$$

مبلغ الضريبة الواجب تسديده = المبلغ الخاضع للضريبة  $\times 15\%$

$$\text{مبلغ الضريبة الواجب تسديده} = 636255 \times 15\% = 95437 \text{ دج}$$

$$\text{الغرامة} = 95437 \times 25\% = 23859 \text{ دج}$$

المبلغ الكلي الواجب تسديده = مبلغ الضريبة الواجب تسديده + الغرامة

$$\text{المبلغ الكلي الواجب تسديده} = 23859 + 95437 = 119296 \text{ دج}$$

والنتائج موضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (2-11): تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي/الأرباح التجارية والصناعية (IRG/RCM)

الوحدة: دج للمكلف (1) للفترة 2019 - 2022

البيان	2019	2020	2021	2022
الفارق/النتيجة	/	2168010	785500	/
حقوق IBS	/	411922	149245	/
الأساس المحقق	/	1756080	636250	/
معدل 15%	/	263412	95437	/
الغرامات 25%	/	65853	23859	/
المبلغ الواجب تسديده	/	329265	119296	/

المصدر: المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، مركز الضرائب سكيكدة، ملف التحقيق المكلف (1) سنة 2024.

من خلال معطيات الجدول نلاحظ أنه في سنة 2019 و2022 لا توجد تسوية IRG، أما في سنة 2020 و2021 تم تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي مما أدى إلى تطبيق غرامة بنسبة 25% على المبلغ الخاضع للضريبة ليصبح المبلغ الواجب تسديده هو 329265 دج و119296 دج للسنوات 2020 و2021 على التوالي.

6- تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي/ أجور IRG/S:

**سنة 2019:**

- تم الاعتماد على الجدول التصاعدي في تحديد الحقوق الواجبة الدفع.
- تم الاعتماد على تصريحات G50 في تحديد الحقوق المسددة.

الفارق = الحقوق الواجبة الدفع - الحقوق المسددة

$$\text{الفارق} = 15438 - 14416 = 1022 \text{ (هو الفارق تم تطبيق عليه غرامة تقدر بـ } 25\%)$$

الغرامة = الفارق  $\times$  معدل الغرامة

$$\text{الغرامة} = 1022 \times 25\% = 255 \text{ دج}$$

المبلغ الواجب الدفع = الفارق + الغرامة

$$\text{المبلغ الواجب الدفع} = 1022 + 255 = 1277 \text{ دج}$$

**سنة 2020:**

- تم الاعتماد على الجدول التصاعدي في تحديد الحقوق الواجبة الدفع.
- تم الاعتماد على تصريحات G50 في تحديد الحقوق المسددة.

الفارق = الحقوق الواجبة الدفع - الحقوق المسددة

$$\text{الفارق} = 21205 - 6980 = 14225 \text{ دج}$$

الغرامة = الفارق  $\times$  معدل الغرامة

$$\text{الغرامة} = 14225 \times 25\% = 3556 \text{ دج}$$

المبلغ الواجب الدفع = الفارق + الغرامة

$$\text{المبلغ الواجب الدفع} = 14225 + 3556 = 17781 \text{ دج}$$

**سنة 2021:**

في هذه السنة تم الاعتماد على الجدول التصاعدي في تحديد الحقوق الواجبة الدفع، ولم تسجل أي حقوق مسددة في G50.

وهنا يتم تطبيق الغرامة على أساس الحقوق الواجبة الدفع.

الغرامة = الحقوق الواجبة الدفع  $\times$  25%

$$\text{الغرامة} = 24155 \times 25\% = 6038 \text{ دج}$$

المبلغ الواجب الدفع = الحقوق الواجبة الدفع + الغرامة

المبلغ الواجب الدفع = 6038 + 24155 = 30193 دج

سنة 2022:

في هذه السنة تم الاعتماد على الجدول التصاعدي في تحديد الحقوق الواجبة الدفع، ولم تسجل أي حقوق مسددة في G50.

وهنا يتم تطبيق الغرامة على أساس الحقوق الواجبة الدفع.

الغرامة = الحقوق الواجبة الدفع × 25%

الغرامة = 6246 × 25% = 1561 دج

المبلغ الواجب الدفع = الحقوق الواجبة الدفع + الغرامة

المبلغ الواجب الدفع = 6246 + 1561 = 7807 دج

النتائج موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-12): تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي/أجور (IRG/S) للفترة للمكلف (1) للفترة 2019-

2022 الوحدة: دج

2022	2021	2020	2019	البيان
520200	78920	537280	498610	قاعدة IRG
6246	24155	21205	15438	الحقوق الواجبة الدفع
لا شيء	لا شيء	6980	14416	الحقوق المسددة / G50
6246	24155	14225	1022	الفارق
1561	6038	3556	255	الغرامات 25%
<b>7807</b>	<b>30193</b>	<b>17781</b>	<b>1277</b>	<b>المبلغ الواجب تسديده</b>

المصدر: المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، مركز الضرائب سكيكدة، ملف التحقيق المكلف (1) سنة 2024.

نلاحظ من معطيات الجدول السابق بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي/أجور أنه تم تسجيل تجاوزات للسنوات الأربعة وهذا ظاهر في الفارق بين الحقوق الواجبة الدفع والحقوق المسددة في G50، مما أدى إلى تطبيق غرامة، حيث قدر المبلغ الواجب تسديده للسنوات قدر بـ،، 1277 دج، 17781 دج، 30193 دج و 7807 دج على التوالي.

7- تسوية الرسم على التمهين: تم تطبيق هذا الرسم في سنة 2022 وتمت طريقة الحساب كما يلي:

الحقوق الواجبة الدفع = معدل الرسم على التمهين

الحقوق الواجبة الدفع =  $634400 \times 1\%$

الحقوق الواجبة الدفع = 6344 دج

الغرامة = الحقوق الواجبة الدفع  $\times$  معدل الغرامة

الغرامة =  $6344 \times 10\%$

الغرامة = 634 دج

المبلغ الواجب تسديده = الحقوق الواجبة الدفع + الغرامة

المبلغ الواجب تسديده =  $634 + 6344$

المبلغ الواجب تسديده = 6978 دج

والنتائج مبينة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (2-13): تسوية الرسم على التمهين للمكلف (1) للفترة 2022 الوحدة: دج

البيان	2022
مجموع الأجر	634400
معدل الرسم	1%
الحقوق الواجب تسديدها	6344
الغرامات	634
المبلغ الواجب تسديده	6978

المصدر: المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، مركز الضرائب سكيكدة، ملف التحقيق المكلف (1) سنة 2024.

وكان المبلغ الواجب تسديده لسنة 2022 هو 6978 دج.

ملاحظة:

تم احتساب نسب العقوبات والغرامات وفقا للنصوص القانون لاسيما المواد 193 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 116 من قانون الرسم على رقم الأعمال، أي في حالة عدم تصريح المكلف برقم الأعمال يخضع إلى غرامة 25% مباشرة أو احتساب نسب العقوبات والغرامات وفق المقاييس التالية:

- من 1 دج إلى 50000 دج ← الغرامة 10%.

- من 50000 دج إلى 200000 دج ← الغرامة 15%.

- فوق 200000 دج ← الغرامة 25%.

### الفرع الثالث: المرحلة الختامية لعملية التحقيق في محاسبة المكلف (1)

بعد الإنتهاء من عملية التحقيق والمراجعة تكون الإدارة أمام حالتين إما قبول محاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية أو رفض محاسبته، ونذكر ذلك فيما يلي:

1- قبول المحاسبة: يتم قبول المحاسبة إذا كانت كاملة، منتظمة، صحيحة ومقنعة ويجب على المحقق إشعار المكلف الخاضع للرقابة الجبائية بنتائج الرقابة حتى في حالة غياب أي تقييم.

2- رفض المحاسبة: عندما يثبت المحققون أن هناك أخطاء وإغفالات في العمليات التي تقوم على أساسها الضريبة يتبعون أحد الإجراءات التالية:

- **الرفض الجزئي:** يقوم العون المحقق بإعادة تأسيس أسس فرض الضريبة، كما يجب عليه إبلاغ المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق.
- **الرفض الكلي:** حيث ترفض محاسبة المكلف بالضريبة بسبب كثرة الأخطاء والتجاوزات الموجودة فيها وعدم احترامها للشروط القانونية وعليه تلجأ الإدارة الجبائية إلى التحديد التلقائي لقواعد فرض الضريبة.

وهناك حالات أخرى يتم فيها التقدير التلقائي لأساس فرض الضريبة وهي:

- رفض المكلف بالضريبة لعمليات المراقبة الجبائية؛
- عندما يتصرف المكلف بأية طريقة كانت بحيث يتعذر على الأعوان القيام بمهامهم وذلك حسب المادة 304 من ق. ض. م.

وعليه كانت النتائج المتوصل إليها كما يلي:

بالنسبة للمكلف (1) وبعد فحص ملفه الجبائي وكذا الوثائق والدفاتر المقدمة قررت فرقة التحقيق قبول محاسبته جزئياً، أي أنه تم قبول جزء منها فقط.

1- **تبلغ النتائج الأولية للتحقيق:** قامت فرقة التحقيق بإبلاغ المكلف (1) بنتائج التحقيق موضحة لتعديلات الخاصة بالسنوات المحقق فيها ومنهجية العمل، إذ تم إرسال إشعار بالتقويم رقم 2023/470 المؤرخ في 2023/09/06 مرفقا ببعض التغيرات الحاصلة على العناصر المكونة لبعض الضرائب والرسوم والحقوق، وكذلك الأجال القانونية للرد والتي تتمثل في أربعين يوم مع إمكانية الإستعانة بمستشار من أجل مناقشة المقترحات والرد عليها.

2- **رد المكلف على الإشعار بالتقويم:** استلم المكلف (1) الإشعار بالتقويم رقم 2023/470 المؤرخ في 2023/09/06 المتضمن تصحيح التصريحات الجبائية للسنوات 2019، 2020، 2021، 2022 في مجال الرسم على النشاط المهني، الرسم على القيمة المضافة، الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل، وبتاريخ 2024/01/28 رد على هذا الإشعار وقدم التوضيحات التالية:

- TVA المسددة في 2018 ولم تسترجع تم استرجاعها في سنة 2019؛
  - تم التصريح برقم الأعمال المصرح به في شهر ماي 2020 وإعادة تصريحه في شهر سبتمبر 2020 إثر خطأ من المحاسب الذي عانى من جائحة كورونا وأدى ذلك إلى ارتكاب أخطاء لضياع ملفات من بينها التصريح الجبائي لشهر ماي 2020؛
  - بالنسبة للحسابين 411/512 لسنة 2021 المبلغين 329082,60 دج و 605662,40 دج هما لزيائن ملفهما المحاسبي ينقصه الرقم الجبائي والإحصائي، وطلب الزبون أن يتم تحرير له فاتورة شكلية ووعدهم أنه عند أخذ السلع سيتم إكمال الملف لكنه في آخر الشهر لم يكمله، مما كلف تسديد عليهم المستحقات الجبائية على عاتق المؤسسة؛
  - بالنسبة لحساب 4456 لسنة 2022 الفواتير الموجودة في قائمة إسترجاع TVA لشهر أوت 2022 هي فواتير 2021 وهي فواتير غير مسترجعة في 2021 لذلك قمنا بإسترجاعها في شهر أوت 2022.
- 3- نهاية التحقيق وإشعار المكلف بنتائجه:** بعد الإنتهاء من عملية التحقيق واكتشاف الأخطاء وإعادة تقييم الأسس الضريبية، قام المحققين بتحرير التبليغ الأولي وتسليمه للمكلف بالضريبة (مسير الشركة)، حيث كان إشعار التقييم مفصلاً بقدر كاف ومعللاً بطريقة تسمح للمكلف بإعادة تأسيس أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته، وتم إعطائه مهلة 40 يوماً من تاريخ إستلام الإشعار بالتبليغ وهذا من أجل تقديم إجابات ومبررات، والتي يعتمد عليها المحققين في إعادة النظر في التحقيق الأولي.
- بعد إرسال المكلف بالضريبة الجواب ودراسته من طرف المحققين تبين أنه تم قبول تبرير الرسم على التكوين المهني فقط من بين جميع المبررات، وعلى هذا الأساس قام المحققون بإبقاء نفس نتائج التحقيق الأولي وإرسال إشعار بالتبليغ للمكلف بالضريبة، حيث يتعين على المكلف بالضريبة الإلتزام به ودفع كل الحقوق والغرامات الواجبة في حقه وهذا وفق الإشعار المرسل من طرف الإدارة الجبائية.

### المطلب الثاني: التحقيق المحاسبي لعيادة طبية

#### الفرع الأول: الأعمال التمهيدية للتحقيق المحاسبي

تمت دراسة مؤسسة ذات مسؤولية محدودة على مستوى المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث بمركز الضرائب لولاية سكيكدة (CDI)، لتكون الدراسة من الناحية الجبائية والمحاسبية، تمت إجراءات التحقيق كل أنواع الضرائب والرسوم الخاصة بمداخل السنوات الأربع الخاضعة للرقابة، وفق الخطوات التالية:

- 1- إدراج المؤسسة ضمن البرنامج السنوي: تتمثل المؤسسة الخاضعة للتحقيق المحاسبي مؤسسة ذات مسؤولية محدودة عيادة طبية، والتي تم إدراجها ضمن برنامج التحقيق لسنة 2023.
- 2- إرسال إشعار بالتحقيق في المحاسبة: بتاريخ 2023/09/06 قام أعوان الإدارة الجبائية بتسليم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة رقم: 2023/471 إلى المكلف، حيث أرفق هذا الإشعار بميثاق المكلف بالضريبة ومنح المكلف من عشرة أيام لتحضير وثائقه وأيضاً إعلامه بإمكانية الإستعانة بمستشار محاسبي، ويحتوي هذا الإشعار

أيضا على تاريخ بدأ التحقيق المبرمج في 2023/09/25 على الساعة 10:00 صباحا، والسنوات المعنية بالتحقيق 2019، 2020، 2021، 2022 وكذلك الضرائب والرسوم المعنية وهي: الرسم على النشاط المهني، الرسم على القيمة المضافة، الضريبة على الدخل/ الإقتطاع من المصدر ومختلف الرسوم والغرامات، وأهم المعلومات التي تضمنها هذا الإشعار ما يلي:

✓ إسم المؤسسة الخاضعة للتحقيق: مؤسسة ذات مسؤولية محدودة لعيادة طبية؛

✓ تاريخ إرسال الإشعار بالتحقيق: 2023/09/06؛

✓ السنوات المعنية بالتحقيق: 2019، 2020، 2021، 2022؛

✓ الضرائب التي مسها التحقيق: الرسم على القيمة المضافة TVA، الرسم على الرسم المهني TAP، الضريبة على أرباح الشركات IBS، الضريبة على الدخل/الإقتطاع من المصدر ومختلف الرسوم والغرامات.

**3- التحضير لإجراء التحقيق:** إستنادا على المعلومات الموجودة ضمن الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة قامت فرقة التحقيق بملء جدولين هامين يشكلان العناصر الأساسية للمحاسبة، يتمثلان في: إعداد وثيقة مقارنة الميزانيات وتكون بناء على ميزانيات السنوات الأربعة محل التحقيق 2019، 2020، 2021 و 2022، ووثيقة كشف المحاسبة وتكون وفق الجداول المقدمة من طرف المكلف، بالإضافة إلى الإطلاع على المعلومات من مصادر خارجية وهذا باستعمال حق الإطلاع.

### الفرع الثاني: الشروع في عملية التحقيق في محاسبة المكلف (2)

بعد الإنتهاء من الإجراءات التحضيرية تنتقل بعدها فرقة التحقيق إلى العمل الميداني لعملية التحقيق، تبعا لإشعار رقم 2023/471 الذي سلم يوم 2023/09/07 تقدم المكلف بتاريخ 2023/09/27 بطلب إلى السيد مدير الضرائب للولاية من أجل أن يتم التحقيق بمكاتب المحققين وقدم لأجل ذلك الوثائق المحاسبية التالية:

- دفتر اليومية العامة مؤشر بتاريخ 2016/08/18 تحت رقم 2016/414 بمحكمة سكيكدة مسجل فيه القيود اليومية لكل العمليات الخاصة بالسنوات المعنية بالتحقيق؛

- سجل التقويم مرقم ومؤشر بتاريخ 2016/08/18 تحت رقم 2016/414 بمحكمة سكيكدة مسجل فيه جداول الأصول والخصوم وجدول حسابات النتائج للسنوات الأربعة المعنية بالتحقيق؛

- سجل الأجرة (المرتبات والأجور) مرقم ومؤشر بتاريخ 2016/08/18 تحت رقم 2016/414 بمحكمة سكيكدة مسجل فيه تفاصيل المرتبات والأجور والمنح والاقطاعات للسنوات الأربعة المعنية بالتحقيق؛

- الدفاتر اليومية للمشتريات، المبيعات، البنك، الصندوق، الأجور والعمليات المختلفة لسنوات 2019، 2020، 2021 و 2022؛

- مجموعة فواتير الشراء، البيع والتكاليف المختلفة لسنوات 2019، 2020، 2021 و 2022؛

- مجموع التصريحات الجبائية وشبه الجبائية وسندات التسديد 2019، 2020، 2021 و 2022؛

- بعد التحقيق في الوثائق المحاسبية المقدمة لنا تم اكتشاف الأخطاء والتناقضات التالية:

سنة 2019:

### 1- حساب المشتريات 380:

تبعاً للمعلومات الواردة إلى مصلحة المتعلقة بكشف المشتريات (recouplements d'achats) لسنة 2019 كما هو مبين بالجدول أسفله، ومقارنتها بمبلغ المشتريات المصرح بها حسب كل مورد:

#### الجدول رقم: (2-14): كشف المشتريات الغير مصرح بها للمكلف (2) لسنة 2019

الوحدة: دج

المورد	المبلغ المحقق وفق كشف المعلومات الوارد	المبلغ المصرح به خارج الرسم	الفارق الغير مصرح به
EURL MADJBOURO	154429	115284	39145
SARL GPSK	394340	366584	27756
SARL AML SANTE	722852	700824	22028
SARL ELISA INT/PLUS	43000	0	43000
<b>المجموع</b>			<b>131929</b>

المصدر: المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، مركز الضرائب سكيكدة، ملف التحقيق المكلف (2) سنة 2024.

وجود فارق إجمالي غير مصرح به قدره: 131929 دج، هذا المبلغ الأخير سيتم تحويله إلى رقم الأعمال غير المصرح به وذلك بإضافة هامش ربح خام قدره 20%.  
رقم الأعمال الغير مصرح به =  $131929 * 1.20 = 158310$  دج.  
2- حساب 445 الرسم على القيمة المضافة المسترجع:

عدم إرجاع مبلغ الرسم على القيمة المضافة لفواتير الإرجاع المبينة في الجدول أسفله، علماً أنه تم إرجاع مبلغ من الرسم على القيمة المضافة قدره: 4614634 دج في التصاريح ج50 لهذه السنة.  
وعليه فإن مبلغ الرسم على القيمة الواجبة إدماجه هو: 3603 دج.

#### الجدول رقم (2-15): كشف فواتير الإرجاع للمكلف (2) لسنة 2019

الرقم	التاريخ	المورد	المبلغ خارج الرسم	الرسم على القيمة المضافة
2019/289	2019/06/12	CPH EPIC	7964	1517
286/2019	2019/06/12	CPH EPIC	3784	718
10/2019	2019/11/06	SARL CYCLOVET	7200	1368
<b>المجموع</b>				<b>3603</b>

المصدر: المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، مركز الضرائب سكيكدة، ملف التحقيق المكلف (2) سنة 2024.

### 3- حساب 622 أجور الوسطاء والأتعاب:

بعد التحقيق في هذا الحساب تبين عدم تسديد الضريبة المتمثلة في الاقتطاع من المصدر بمعدل 15% من مبلغ المكافآت الممنوحة للأطباء لمبلغ قدره: 20176941 دج وهذا تطبيقاً لأحكام المادة 104 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة.

سنة 2020:

### 1- حساب 445 الرسم على القيمة المضافة المسترجع:

عدم إرجاع المكلف (2) لمبلغ الرسم على القيمة المضافة لفواتير الإرجاع المبينة في الجدول أسفله، علماً أنه قد تم إرجاع مبلغ من الرسم على القيمة المضافة قدره: 5751928 دج في التصاريح ج50 لهذه السنة: وعليه فإن مبلغ الرسم على القيمة المضافة الواجب إدماجه هو: 87304 دج.

### الجدول رقم (2-16): كشف فواتير الإرجاع للمكلف (2) لسنة 2020

الوحدة: دج

الرقم	التاريخ	المورد	المبلغ خارج الرسم	الرسم على القيمة المضافة
2020/860	2020/11/22	PCH	5500	1045
2020/1185	2020/11/23	PCH	6600	1254
2020/407	2020/11/20	PCH	4125	500
2020/1201	2020/11/23	PCH	7528	1430
2020/547	2020/11/31	PCH	4125	783
2020/474	2020/11/21	PCH	4125	783
2020/1120	2020/11/23	PCH	6600	1254
2020/689	2020/11/21	PCH	4125	783
2020/1318	2020/12/15	PCH	5500	1045
2020/623	2020/11/21	PCH	4125	783
2020/1330	2020/11/15	PCH	6600	1254
2020/1334	2020/11/15	PCH	1650	313
2020/13	2020/11/15	Societealgerienne de dist/gaz	400405	76077
<b>المجموع</b>			<b>87304</b>	

المصدر: المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، مركز الضرائب سكيكدة، ملف التحقيق المكلف (2) سنة 2024.

سنة 2022:

### 1- حساب المشتريات 380:

تبعاً للمعلومات الواردة إلى المصلحة المتعلقة بكشف المشتريات (recouplements d'achats) لسنة 2021 للمورد EURL MADJBOURI وجود مشتريات غير مصرح بها وغير مسجلة محاسبياً كما هو مبين بالجدول أسفله:

### الجدول رقم (2-17): كشف المشتريات الغير مصرح بها للمكلف (2) لسنة 2022

الوحدة: دج

الرقم	التاريخ	المورد	المبلغ خارج الرسم
2022/307	2019/06/12	EURL MADJBOURI	7964
2022/385	2019/06/12	EURL MADJBOURI	3784
		المجموع	142000

المصدر: المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، مركز الضرائب سكيكدة، ملف التحقيق المكلف (2) سنة 2024.

وجود إجمالي غير مصرح به قدره: 142000 دج، هذا المبلغ الأخير سيتم تحويله إلى رقم أعمال غير مصرح به وذلك بإضافة هامش ربح خام قدره 20%.

رقم الأعمال الغير مصرح به =  $142000 * 1.20 = 170400$  دج.

2- الرسم على التكوين المهني المتواصل: بعد التحقيق في هذا الحساب تبين أنه لم يتم تسديد هذا الرسم لكتلة الأجور الخام المصرح بها والمقدر بـ: 23822900 دج وهذا تطبيقاً لأحكام المادة 196 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

3- الرسم على التمهين: بعد التحقيق في هذا الحساب تبين أنه لم يتم تسديد هذا الرسم لكتلة الأجور الخام المصرح بها والمقدر بـ: 23288900 دج وهذا تطبيقاً لأحكام المادة 196 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

من خلال ما تقدم وتبعاً للمواد 18- 19 و 20 من قانون الإجراءات الجبائية سيتم تصحيح رقم أعمالكم بالطريقة التالية:

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

كما يلي:

1-1 رقم الأعمال المفوتر:

جدول رقم (2-18): تسوية رقم الاعمال المفوتر للمكلف (2) للفترة 2019-2022

الوحدة: دج

2022	2021	2020	2019	البيان
80083774	115635373	116406222	119306604	رقم الأعمال المحقق
80083774	115635373	116406222	119148294	رقم الأعمال المصرح به
<b>170400</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>158310</b>	الفرق الغير مصرح به

المصدر: المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، مركز الضرائب سكيكدة، ملف التحقيق المكلف (2) سنة 2024.

من خلال معطيات الجدول أعلاه، نلاحظ أن المكلف (2) خلال سنة 2020 و2021 لم يسجل أي فارق غير مصرح به وبالتالي عدم وجود أي تجاوزات ولكن في سنة 2019 و2022 قام المكلف (2) بالتصريح بمبلغ رقم أعمال مظللم ولم يتم التصريح برقم الأعمال الحقيقي حيث كان الفارق بين رقم الأعمال المصرح به ورقم الأعمال المحقق 158310 دج و170400 دج على التوالي، وقد الوصول إلى هذين المبلغين بعد تطبيق هامش ربح 20% على المشتريات الغير مصرح بها لكلا السنتين حيث يضاف كل منهما إلى نتيجة السنة (كأرقام أعمال مفوترة) وكذا كأرقام أعمال مقبوضة خاصة بـ TAP وTVA.

1-2- رقم الأعمال المقبوض: الفرق غير مصرح به ناتج عن تطبيق هامش ربح 20% على المشتريات الغير مصرح بها وهذا من أجل إعادة تأسيس رقم الأعمال المقبوض الخاضع إلى TAP، TVA حسب الحدث المنشأ.

الجدول رقم (2-19): تسوية رقم الأعمال المقبوض للمكلف (2) للفترة 2019 - 2022

الوحدة: دج

2022	2021	2020	2019	البيان
73604509	104534042	108065842	110807917	رقم الأعمال المحقق 9%
4633987	5271838	8151544	8498690	رقم الأعمال المحقق 19%
78238496	109805880	116406222	119306604	مجموع رقم الأعمال المحقق
73604509	104534042	108065842	110807914	رقم الأعمال المصرح به 9%
4463587	5271838	8340380	8402859	رقم الأعمال المصرح به 9%
78068096	109805880	116406222	119148294	مجموع رقم الأعمال المصرح به
<b>170400</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>158310</b>	الفرق الغير مصرح به

المصدر: المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، مركز الضرائب سكيكدة، ملف التحقيق المكلف (2) سنة 2024.

- 2- تسوية الرسم على النشاط المهني TAP: يتم إعادة تشكيل الرسم على النشاط المهني الواجب دفعه انطلاقاً من الفوارق المستخرجة بين رقم الأعمال المحقق ورقم الأعمال المصرح به، كما هو مبين فيما يلي:
- 2-1- بالنسبة للوعاء الضريبي: يتم تحديد الوعاء الضريبي الخاضع للرسم على النشاط المهني كالتالي:

$$\text{الأساس الخاضع للرسم} = \text{رقم الأعمال المحقق} - \text{رقم الأعمال المصرح به}$$

الجدول رقم (2-20): تسوية الوعاء الضريبي الخاص بالرسم على النشاط المهني للمكلف (2) للفترة 2019-2022

البيان	2019	2020	2021	2022
رقم الأعمال المحقق	119306604	116406222	115635373	80083774
رقم الأعمال المصرح به	119148294	116406222	115635373	80083774
الفرق الغير مصرح به	158310	0	0	170400

المصدر: المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، مركز الضرائب سكيكدة، ملف التحقيق المكلف (2) سنة 2024.

من معطيات الجدول نلاحظ أن رقم الأعمال المحقق ليس نفسه رقم الأعمال المصرح به في سنتي 2019 و2022 ومنه فالأساس الخاضع للرسم هو 158.310 دج و170.400 دج على التوالي ولكن في سنة 2020 و2021 تم التصريح برقم الأعمال الحقيقي وهو 116.406.222 دج و109.805.880 دج على التوالي، فلم يتم تسجيل أي فرق غير مصرح بها.

2-2- بالنسبة للحقوق والغرامات: تم تحديد الحقوق بتطبيق نسبة 2% على أرقام الأعمال المحققة والمصرح بها مع احتساب غرامات بنسبة 10% على الفرق الغير مسدد حسب الطريقة التالية:

سنة 2019:

$$\text{الحقوق الواجب تسديدها} = \text{رقم الأعمال المحقق} \times \text{معدل الرسم على النشاط المهني}$$

$$\text{الحقوق الواجب تسديدها} = 119306604 \times 2\%$$

$$\text{الحقوق الواجب تسديدها} = 2386132 \text{ دج}$$

$$\text{الحقوق المسددة} = \text{رقم الأعمال المصرح به} \times \text{معدل الرسم على النشاط المهني}$$

$$\text{الحقوق المسددة} = 119148294 \times 2\%$$

$$\text{الحقوق المسددة} = 2382265 \text{ دج}$$

$$\text{الفارق} = \text{الحقوق الواجب تسديدها} - \text{الحقوق المسددة}$$

$$\text{الفارق} = 2382965 - 2386132$$

$$\text{الفارق} = 3167 \text{ دج}$$

$$\text{الغرامات} = \text{الفارق في معدل الغرامة}$$

$$\text{الغرامات} = 3167 \times 10\%$$

$$\text{الغرامة} = 316 \text{ دج}$$

ومنه المبلغ الواجب تسديده = الفرق الغير مصرح به + مبلغ الغرامة

$$\text{المبلغ الواجب تسديده} = 3167 + 346$$

$$\text{المبلغ الواجب تسديده} = 3483 \text{ دج}$$

سنة 2020 و 2021: لا يوجد فارق لأن الحقوق الواجب تسديدها هي نفسها الحقوق المسددة أي عدم وجود تجاوزات للمكلف وبالتالي عدم تطبيق غرامة.

سنة 2022:

الحقوق الواجب تسديدها = رقم الأعمال المحقق × معدل الرسم على النشاط المهني

$$\text{الحقوق الواجب تسديدها} = 80083774 \times 1.5\%$$

$$\text{الحقوق الواجب تسديدها} = 1201256 \text{ دج}$$

الحقوق المسددة = رقم الأعمال المصرح به × معدل الرسم على النشاط المهني

$$\text{الحقوق المسددة} = 79913374 \times 1.5\%$$

$$\text{الحقوق المسددة} = 1198700 \text{ دج}$$

الفارق = الحقوق الواجب تسديدها - الحقوق المسددة

$$\text{الفارق} = 1201256 - 1198700$$

$$\text{الفارق} = 2556 \text{ دج}$$

الغرامات = الفارق في معدل الغرامة

$$\text{الغرامات} = 2556 \times 10\%$$

$$\text{الغرامة} = 255 \text{ دج}$$

ومنه المبلغ الواجب تسديده = الفرق الغير مصرح به + مبلغ الغرامة

$$\text{المبلغ الواجب تسديده} = 2556 + 255$$

$$\text{المبلغ الواجب تسديده} = 2811 \text{ دج}$$

الجدول رقم (2-21): تسوية الحقوق والغرامات للرسم على النشاط المهني للمكلف (2) للفترة 2019 - 2022

الوحدة: دج

2022	2021	2020	2019	البيان
1201256	2196117	2328124	2386132	الحقوق الواجب تسديدها
1198700	2196117	2328124	2382965	الحقوق المسددة
2556	0	0	3167	الفارق
255	0	0	316	الغرامات
<b>2811</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>3483</b>	<b>المبلغ الواجب تسديده</b>

المصدر: المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، مركز الضرائب سكيكدة، ملف التحقيق المكلف (2) سنة 2024.

نلاحظ من معطيات الجدول أعلاه أن المكلف قام بتسديد الحقوق الواجبة على أساس رقم الأعمال المظلل في السنتين 2019 و2022 هذا مما أدى توليد فرق في الحقوق واجبة التسديد والحقوق المسددة حيث قدر الفرق بـ 3167 دج و2556 دج على التوالي، ونتيجة لهذا يتم تطبيق غرامة جبائية بنسبة 10% على الفرق الغير مسدد فأصبح المبلغ الواجب التسديد للسنتين 2019 و2022 هو 3483 دج و2811 دج على التوالي، بخصوص سنة 2020 و2021 هنا قام المكلف بالتصريح برقم الأعمال الحقيقي فلم يسجل أي فرق في مبلغ الحقوق المسددة وبالتالي لم تطبق عليه الغرامة الجبائية.

**ملاحظة:** بعد تغيير معدل الرسم على النشاط المهني في قانون المالية لسنة 2022 أصبح 1.5%

3- تسوية الرسم على القيمة المضافة TVA:

3-1- بالنسبة للوعاء الضريبي:

يبين الجدول أدناه الأصناف التي يتشكل منها كل من رقم الأعمال المحقق ورقم الأعمال المصرح به، أن كليهما يتشكل من رقم الأعمال الخاضع للضريبة بنسبة 9% وهذا المعدل المخفض يطبق على النشاط الطبي، ونسبة 19% فيما يخص الإطعام والمبيت ويتم تحديد الوعاء الضريبي للرسم على القيمة المضافة:

الوعاء الضريبي = رقم الأعمال المحقق - رقم الأعمال المصرح به

الجدول رقم (2-22): تسوية الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للوعاء الضريبي للمكلف (2) للفترة 2019-

الوحدة: دج

2022

2022	2021	2020	2019	البيان
73604509	102119471	108254678	110807914	رقم الأعمال المحقق 9%
4633987	1686409	8151544	8498690	رقم الأعمال المحقق 19%
78238496	109805880	116406222	119306604	مجموع رقم الأعمال المحقق
73604509	102119471	108254678	110807914	رقم الأعمال المصرح به 9%
4463587	7686409	8151544	8402859	رقم الأعمال المصرح به 9%
78068096	109805880	116406222	119148294	مجموع رقم الأعمال المصرح به
<b>170400</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>158310</b>	الفرق الغير مصرح به

المصدر: المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، مركز الضرائب سكيكدة، ملف التحقيق المكلف (2) سنة 2024.

من معطيات الجدول نلاحظ أن رقم الأعمال المحقق ليس نفسه رقم الأعمال المصرح به في السنوات 2019 و2022 منه فالأساس الخاضع هو 158310 دج و170400 دج على التوالي، في حين عدم تسجيل أي فارق

في السنوات 2020 و 2021، حيث تم التصريح برقم الأعمال الحقيقي وهو 11640622 دج و 109805880 دج على التوالي.

### 3-2- بالنسبة للحقوق والغرامات:

تم تحديد الحقوق ينطبق نسبتين 9% و 19% على أرقام الأعمال المحققة والمصرح بها لسنوات الأربعة مع احتساب الغرامات بنسبة 10% على الحقوق الواجبة التسديد حسب الطريقة التالية:

نأخذ سنة 2019 كمثال:

الحقوق الواجبة التسديد = رقم الأعمال المحقق × الرسم على القيمة المضافة

$$\text{الحقوق الواجبة التسديد} = 110807914 \times 9\%$$

$$\text{الحقوق الواجبة التسديد} = 972712 \text{ دج}$$

$$\text{الحقوق الواجبة التسديد} = 8498690 \times 19\%$$

$$\text{الحقوق الواجبة التسديد} = 1614751 \text{ دج}$$

$$\text{مجموع الحقوق الواجبة التسديد} = 11578463 \text{ دج}$$

الحقوق المسددة = رقم الأعمال المصرح به × الرسم على القيمة المضافة

$$\text{الحقوق المسددة} = 110807914 \times 9\%$$

$$\text{الحقوق المسددة} = 9972712 \text{ دج}$$

$$\text{الحقوق المسددة} = 8402859 \times 19\%$$

$$\text{الحقوق المسددة} = 1584672 \text{ دج}$$

$$\text{مجموع الحقوق المسددة} = 11557384 \text{ دج}$$

الفرق غير المسدد = الحقوق واجبة التسديد - الحقوق المسددة

$$\text{ومنه} = 11587463 - 11557984 = 30078 \text{ دج}$$

الفرق الواجب تسديده = الفرق غير مسدد + الرسم المضاف - الرسم الواجب تخفيضه

$$\text{أي} = 30078 + 3603 - 0 = 33681 \text{ دج}$$

الغرامة المطبقة = الفرق الواجب تسديده × 10%

$$\text{أي:} = 33681 \times 10\% = 3368 \text{ دج}$$

المجموع الواجب تسديده = الفرق الواجب تسديده + الغرامة

$$\text{المجموع الواجب تسديده} = 33681 + 3368 = 37049 \text{ دج}$$

تمت باقي السنوات 2020، 2021، 2022 بنفس الطريقة ونتائج العمليات موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-23): تسوية الحقوق والغرامات للرسم على القيمة المضافة للمكلف (2) للفترة 2019-

2022 الوحدة: دج

2022	2021	2020	2019	البيان
6624405	9190752	9742321	9972712	الحقوق الواجب تسديدها 9%
880457	1460417	1548793	1614751	الحقوق الواجب تسديدها 19%
7504862	10651169	11291714	11587463	مجموع الحقوق الواجب تسديدها
6624405	9190752	9742921	9972712	الحقوق المسددة 9%
848081	1460417	1548793	1584672	الحقوق المسددة 19%
7472486	10651169	11291714	11557384	مجموع الحقوق المسددة
32376	0	0	10078	الفرق
0	0	87304	3603	+ الرسم المضاف
32376	0	87304	33681	الفرق الواجب تسديده
3237	0	13095	336837049	+ الغرامات
<b>35613</b>	<b>0</b>	<b>100399</b>	<b>158310</b>	المجموع الواجب تسديده

المصدر: المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، مركز الضرائب سكيكدة، ملف التحقيق المكلف (2) سنة 2024.

من معطيات الجدول نلاحظ أن المكلف (2) قام بتسديد الحقوق الواجبة على أساس رقم الأعمال المصرح به وليي رقم الأعمال المحقق فعلا، مما أدى إلى توليد فرق بين الحقوق الواجبة التسديد والحقوق المسددة في السنتين 2019 و2022 وقدر بـ 30078 دج و32376 دج على التوالي، بالإضافة إلى إدراج رسم مضاف في سنتين 2019 و2020 قدر بـ 3603 دج و87304 دج على التوالي، ونتيجة لهذا تم تطبيق غرامة جبائية 10% على الفرق الواجب تسديده بالنسبة للسنوات 2019، 2020 و2022 في حين لم يسجل أي فرق واجب تسديده في سنة 2021.

4- تسوية الضريبة على أرباح الشركات: يتم إعادة تأسيس الضريبة على أرباح الشركات وفقا للجدولين التاليين:  
4-1- بالنسبة للوعاء الضريبي: يتم تعديل الوعاء الضريبي الخاص بالضريبة على أرباح الشركات بإضافة التكاليف الغير قابلة للتخفيض وكذا رقم الأعمال الغير مصرح به إلى قيمة الربح المحقق وتخفيض التكاليف الواجب تخفيضها والنتيجة عن الضرائب والرسوم المفروضة وكانت طريقة العمل كما يلي:

الربح المحقق = الربح المصرح به + رقم الأعمال الغير مصرح به + التكاليف الغير قابلة للتخفيض - الرسم على النشاط المهني

**سنة 2019:**

الربح المحقق = الربح المصرح به + رقم الأعمال الغير مصرح به - د/38 مشتريات - د/64 الرسم على النشاط المهني

$$3167 - 131929 - 158310 + 1817522 = \text{الربح المحقق}$$

$$\text{الربح المحقق} = 1840536 \text{ دج}$$

$$\text{الفرق الغير مصرح به} = \text{الربح المحقق} - \text{الربح المصرح به}$$

$$\text{الفرق الغير مصرح به} = 1817322 - 1840536 = 23214 \text{ دج}$$

**سنة 2020 و 2021:** الربح المحقق يساوي الربح المصرح به لعدم وجود تجاوزات.

**سنة 2022:**

الربح المحقق = الربح المصرح به + رقم الأعمال الغير مصرح به - د/38 مشتريات - د/64 الرسم على النشاط المهني

$$2556 - 142000 - 170400 + 27653796 = \text{الربح المحقق}$$

$$\text{الربح المحقق} = 27627952 \text{ دج}$$

$$\text{الفرق الغير مصرح به} = \text{الربح المحقق} - \text{الربح المصرح به}$$

$$\text{الفرق الغير مصرح به} = 2765396 - 27627952 = 25844 \text{ دج}$$

والنتائج مبينة في الجدول الموالي:

**الجدول رقم (2-24):** تسوية الوعاء الضريبي للضريبة على أرباح الشركات للمكلف (2) للفترة 2019-

الوحدة: دج

2022

2022	2021	2020	2019	البيان
27653796 -	11078087 -	11654337-	1817322	الربح المصرح به
170400	0	0	185310	رقم الأعمال الغير مصرح به
-	-	-	-	الإدماجات
-	-	-	-	التخفيضات
142000	0	0	131929	حساب 38 المشتريات
2556	0	0	3167	حساب 64 الرسم على النشاط المهني
<b>27627952 -</b>	<b>11078087 -</b>	<b>11654337 -</b>	<b>1840536</b>	<b>الربح المحقق</b>
<b>27653796 -</b>	<b>11078087 -</b>	<b>11654337-</b>	<b>1817322</b>	<b>الربح المصرح به</b>
<b>25844</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>23217</b>	<b>الفرق الربح الغير مصرح به</b>

المصدر: المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، مركز الضرائب سكيكدة، ملف التحقيق المكلف (2) سنة 2024.

نلاحظ من معطيات الجدول أن المكلف لم يتم بالتصريح بالربح المحقق فعلا في سنتي 2019 و2022 مما ولد فرق بين الربح المصرح به والربح المحقق، حيث قدر الربح الغير مصرح به 23214 دج و25844 دج على التوالي، أما في سنتي 2020 و2021 لم يسجل أي فرق بين الربح المحقق والمصرح به إذن عدم وجود تلاعبات. 4-2- بالنسبة للحقوق والغرامات: تم تحديد الحقوق بتطبيق نسبة 26% للضريبة على أرباح الشركات للسنوات 2019، 2020، 2021 و2022 على الربح المحقق مع احتساب الغرامات 10% على الفارق حسب المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

سنة 2019:

$$\text{الحقوق الواجبة التسديد} = \text{الربح المحقق} \times 26\%$$

$$\text{أي} = 1840536 \times 26\% = 478539 \text{ دج}$$

$$\text{الفرق الواجب تسديده} = \text{الحقوق الواجب تسديدها} - \text{الحقوق المسددة}$$

$$\text{أي} = 478539 - 472503$$

$$\text{ومنه} = 6036 \text{ دج}$$

$$\text{الغرامة} = \text{الفارق} \times 10\%$$

$$\text{ومنه} = 6036 \times 10\% = 603 \text{ دج}$$

$$\text{المبلغ الواجب تسديده} = \text{الفرق الواجب تسديده} + \text{الغرامات}$$

$$\text{المبلغ الواجب تسديده} = 6036 + 603 = 6639 \text{ دج}$$

سنوات 2020، 2021 و2022:

عدم تسديد أي زيادة في السنوات الثلاث وهذا لتساوي الحقوق الواجب تسديدها والحقوق المسددة والنتائج موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-25): تسوية الحقوق والغرامات للضريبة على أرباح الشركات IBS للمكلف (2) للفترة

الوحدة: دج

2022 - 2019

2022	2021	2020	2019	البيان
10000	10000	10000	478539	الحقوق الواجب تسديدها
10000	10000	10000	742503	الحقوق المسددة
0	0	0	6036	الفارق
0	0	0	603	العقوبة
0	0	0	6639	المجموع الواجب تسديده

المصدر: المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، مركز الضرائب سكيكدة، ملف التحقيق المكلف (2) سنة 2024.

من معطيات الجدول نلاحظ أن المكلف (2) قام بتسديد الحقوق الواجبة على أساس الربح المظلل في سنة 2019 مما أدى إلى توليد فرق بين الحقوق الواجبة التسديد والحقوق المسددة حيث قدر المبلغ المتهرب 6639 دج، أما بالنسبة للسنوات 2020، 2021، 2022 لم يكن هناك أي ربح خاضع للضريبة على أرباح الشركات IBS، حيث سجل عجز لهذه السنوات وقد قام المكلف بتسديد الحد الأدنى من الحقوق وهو 10000 دج.

**5- تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي IRG/Retenue a la source:** يتم إعادة تأسيس الضريبة على الأرباح وفق ما يلي:  
**سنة 2019:**

$$\text{الأساس الخاضع} = \text{الأساس الخاضع IBS} - \text{حقوق IBS}$$

$$\text{الأساس الخاضع} = 1840536 - 478539$$

$$\text{الأساس الخاضع} = 1361997 \text{ دج}$$

$$\text{الفرق الخاضع} = \text{الأساس الخاضع} - \text{الأساس المصرح به المرحل}$$

$$\text{الفرق الخاضع} = 1361997 - 1344818$$

$$\text{الفرق الخاضع} = 17179 \text{ دج}$$

$$\text{الحقوق} = \text{الأساس الصافي الخاضع} \times 15\%$$

$$\text{الحقوق} = 17179 \times 15\% = 2576 \text{ دج}$$

$$\text{الفارق} = \text{الحقوق} - \text{الحقوق المسددة}$$

$$\text{الفارق} = 0 - 2576 = 2576 \text{ دج}$$

$$\text{العقوبة} = \text{الفارق} \times \text{معدل العقوبة}$$

$$\text{العقوبة} = 2576 \times 25\% = 644 \text{ دج}$$

$$\text{المبلغ الواجب تسديده} = \text{الفارق} + \text{العقوبة}$$

$$\text{المبلغ الواجب تسديده} = 2576 + 644 = 3220 \text{ دج}$$

**سنة 2020، 2021 و 2022:**

تسجيل عجز مالي، إذن عدم وجود أي أرباح موزعة في السنوات 2020، 2021 و 2022.

**الجدول رقم (2-26): تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي/الاقتطاع من المصدر للمكلف (2) للفترة 2019-**

**2022 الوحدة: دج**

2022	2021	2020	2019	البيان
27627952-	11078087 -	11654337-	1840536	الأساس الخاضع ibs
100000	10000	10000	478539	- حقوق ibs
0	0	0	1361997	الأساس الخاضع

الفصل الثاني: دور التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي بمركز الضرائب لولاية سكيكدة

0	0	0	1344818	الأساس المصرح به المرحل
0	0	0	17179	الفارق الخاضع
0	0	0	17179	الأساس الصافي الخاضع
0	0	0	2576	الحقوق 15%
0	0	0	0	الحقوق المسددة
0	0	0	2576	الفارق
0	0	0	644	العقوبة
0	0	0	3220	المجموع الواجب تسديده

المصدر: المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، مركز الضرائب سكيكدة، ملف التحقيق المكلف (2) سنة 2024.

من معطيات الجدول نلاحظ أن سنة 2019 تم فرض IRG بقيمة 15% (حسب المادة 104 من قانون الضرائب المماثلة والرسوم المماثلة) وغرامة 25% (حسب المادة 134 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة والمماثلة) حيث قدر المجموع الواجب تسديده بـ 3220 دج.

أما بالنسبة للسنوات 2020، 2021 و 2022 سجل عجز في الربح أي عدم وجود أرباح موزعة.

6- تسوية الرسم على التكوين المهني المتواصل والرسم على التمهين: يتم التسوية وفقا ما يلي:

6-1- بالنسبة للوعاء الضريبي:

الجدول رقم (2-27): تسوية الوعاء الضريبي للرسم على التكوين المهني المتواصل والرسم على التمهين للفترة

الوحدة: دج

2022 - 2019

2022	2021	2020	2019	البيان
23288900	0	0	0	مجموع كتلة الأجر المحقق
23288900	0	0	0	مجموع كتلة الأجر المصرح به
0	0	0	0	الفرق الغير مصرح به

المصدر: المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، مركز الضرائب سكيكدة، ملف التحقيق المكلف (2) سنة 2024.

6-2- بالنسبة للحقوق والغرامات: تم تحديد الحقوق بتطبيق نسبة 1% لكلا الرسمين (1% للرسم على التكوين المهني و 1% للرسم على التمهين) وهذا على كتلة الأجر المحققة (طبقا للمادة 196 مكرر 2 من ضرائب م ور.م) والنتائج موضحة كما يلي:

سنة 2020: بداية تطبيق هذه الرسوم حسب قانون المالية لسنة 2022:

الحقوق الواجب تسديدها للرسم على التكوين المهني = مجموع كتلة الأجر المحقق × 1%

الحقوق الواجب تسديدها للرسم على التكوين المهني = 23288900 × 1%

الحقوق الواجب تسديدها للرسم على التكوين المهني = 232889 دج

الحقوق الواجب تسديدها للرسم على التمهين = مجموع كتلة الأجور المحقق  $\times 1\%$

الحقوق الواجب تسديدها للرسم على التمهين =  $23288900 \times 1\%$

الحقوق الواجب تسديدها للرسم على التمهين = 232889 دج

مجموع الحقوق المسددة = 0

الفرق = 465778 دج

الغرامة =  $465778 \times 25\%$

الغرامة = 116444 دج

ومنه المبلغ الواجب تسديده = 582222 دج

والنتائج مبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-28): تسوية الحقوق والغرامات للرسم على التكوين المهني المتواصل والرسم على التمهين

الوحدة: دج

للمكلف (2) للفترة 2019 - 2022

2022	2021	2020	2019	البيان
0	0	0	3026541	الحقوق الواجب تسديدها 15%
0	0	0	0	الحقوق المسددة 15%
0	0	0	3026541	الفارق
0	0	0	756635	العقوبة
0	0	0	3783176	المجموع الواجب تسديده

المصدر: المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، مركز الضرائب سكيكدة، ملف التحقيق المكلف (2) سنة 2024.

العقوبات والغرامات: تم احتساب نسب العقوبات والغرامات وفقا لنصوص القانون لاسيما المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 116 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

7- تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي/الأجور:

7-1- بالنسبة للوعاء الضريبي:

الجدول رقم (2-29) تسوية الوعاء الضريبي للضريبة على الدخل الإجمالي/الأجور للمكلف (2) للفترة 2019 -

الوحدة: دج

2022

2022	2021	2020	2019	البيان
28606937	23915593	35251664	36115928	مجموع كتلة الأجور المحقق

الفصل الثاني: دور التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي بمركز الضرائب لولاية سكيكدة

28606937	23915593	35251664	36115928	مجموع كتلة الأجر المصرح به
0	0	0	0	الفرق الغير مصرح به

المصدر: المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، مركز الضرائب سكيكدة، ملف التحقيق المكلف (2) سنة 2024.  
2-7- بالنسبة للحقوق والغرامات:

الجدول رقم (2-30): تسوية الحقوق للضريبة على الدخل الإجمالي/الأجر للفترة للمكلف (2) للفترة 2019-  
الوحدة: دج 2022

2022	2021	2020	2019	البيان
2329156	2197965	4111360	4564049	الحقوق الواجب تسديدها
2329156	2197965	4111360	4564049	الحقوق المسددة
0	0	0	0	الفارق
0	0	0	0	العقوبة
0	0	0	0	المجموع الواجب تسديده

المصدر: المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، مركز الضرائب سكيكدة، ملف التحقيق المكلف (2) سنة 2024.  
8- تسوية الضريبة الإقتطاع من المصدر:  
8-1- بالنسبة للوعاء الضريبي:

الجدول رقم (2-31): تسوية الوعاء الضريبي للضريبة الإقتطاع من المصدر للمكلف (2)  
لسنة 2019

الوحدة: دج

2022	2021	2020	2019	البيان
0	0	0	20176941	مجموع أجزر الوطاء والأتعاب المحقق
0	0	0	20176941	مجموع أجزر الوطاء والأتعاب المصرح به
0	0	0	0	الفرق الغير مصرح به

المصدر: المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، مركز الضرائب سكيكدة، ملف التحقيق المكلف (2) سنة 2024.  
8-2- بالنسبة للحقوق والغرامات:  
سنة 2019:

الحقوق الواجب تسديدها = مجموع أجزر الوطاء والأتعاب المحقق  $\times 15\%$   
الحقوق الواجب تسديدها =  $20176941 \times 15\%$

الحقوق الواجب تسديدها = 3026541 دج

العقوبة = الفارق × معدل العقوبة

العقوبة = 3026541 × 25%

العقوبة = 756635 دج

المبلغ الواجب تسديده = الفارق + العقوبة

المبلغ الواجب تسديده = 3026541 + 756635

المبلغ الواجب تسديده = 3783176 دج

بالنسبة لسنوات 2020، 2021، و 2022 عدم تسجيل أي تجاوزات.

الجدول رقم (2-32): تسوية الحقوق والغرامات للضريبة الإقتطاع من المصدر للمكلف (2) لسنة 2019

2022	2021	2020	2019	البيان
0	0	0	3026541	الحقوق الواجب تسديدها 15%
0	0	0	0	الحقوق المسددة 15%
0	0	0	3026541	الفارق
0	0	0	756635	العقوبة
0	0	0	3783176	المجموع الواجب تسديده

المصدر: المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، مركز الضرائب سكيكدة، ملف التحقيق المكلف (2) سنة 2024.

من معطيات الجداول السابقة تبين أن المؤسسة قامت بالتصريح بالعلاوات المقدمة للأطباء في سنة 2019 دون القيام بتسديد IRG حيث تم فرض معدل 15% (حسب المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة) وعليه تم إعادة تأسيس الحقوق مع فرض غرامة بنسبة 25% (حسب المادة 134 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة) غير أن هذا الخطأ لم يكن موجود في السنوات 2020 و 2021 و 2022.

الفرع الثالث: المرحلة الختامية لعملية التحقيق في محاسبة المكلف (2):

بعد الإنتهاء من عملية التحقيق والمراجعة تكون الإدارة أمام حالتين إما قبول محاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية أو رفض محاسبته، ونذكر ذلك فيما يلي:

1- قبول المحاسبة: يتم قبول المحاسبة إذا كانت كاملة، منتظمة، صحيحة ومقنعة ويجب على المحقق إشعار المكلف الخاضع للرقابة الجبائية بنتائج الرقابة حتى في حالة غياب أي تقويم.

2- رفض المحاسبة: عندما يثبت المحققون أن هناك أخطاء وإغفالات في العمليات التي تقوم على أساسها الضريبة يتبعون أحد الإجراءات التالية:

- الرفض الجزئي: يقوم العون المحقق بإعادة تأسيس أسس فرض الضريبة، كما يجب عليه إبلاغ المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق.

• **الرفض الكلي:** حيث ترفض محاسبة المكلف بالضريبة بسبب كثرة الأخطاء والتجاوزات الموجودة فيها وعدم احترامها للشروط القانونية وعليه تلجأ الإدارة الجبائية إلى التحديد التلقائي لقواعد فرض الضريبة.

وهناك حالات أخرى يتم فيها التقدير التلقائي لأساس فرض الضريبة وهي:

- رفض المكلف بالضريبة لعمليات المراقبة الجبائية؛

- عندما يتصرف المكلف بأية طريقة كانت بحيث يتعذر على الأعوان القيام بمهامهم وذلك حسب المادة 304 من ق. ض. م.

وعليه كانت النتائج المتوصل إليها كما يلي:

بالنسبة للمكلف (2) وبعد فحص ملفه الجبائي وكذا الوثائق والدفاتر المقدمة قررت فرقة التحقيق قبول محاسبته جزئياً أي أنه تم رفض جزء منها والتي تم تصحيحها عن طريق إعادة التأسيس.

**1- تبليغ النتائج الأولية للتحقيق:** قامت فرقة التحقيق بإبلاغ المكلف (2) بنتائج التحقيق موضحة لتعديلات الخاصة بالسنوات المحقق فيها ومنهجية العمل، إذ تم إرسال إشعار بالتقويم رقم 2023/1075 المؤرخ في 2023/12/25 مرفقا ببعض التغييرات الحاصلة على العناصر المكونة لبعض الضرائب والرسوم والحقوق، وكذلك الأجال القانونية للرد والتي تتمثل في أربعين يوم مع إمكانية الاستعانة بمستشار من أجل مناقشة المقترحات والرد عليها.

**2- رد المكلف على الإشعار بالتقويم:** استلم المكلف (2) الإشعار بالتقويم رقم 2023/1075 المؤرخ في 2023/12/25 المتضمن تصحيح التصريحات الجبائية للسنوات 2019، 2020، 2021، 2022 في مجال الرسم على النشاط المهني، الرسم على القيمة المضافة، الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل/مقتطعة من المصدر، وبتاريخ 2024/02/04 رد على هذا الإشعار وقدم التوضيحات التالية:

- **سنة 2019:**

• بالنسبة لحساب المشتريات د/380: الفارق الغير مصرح به لم يتم تسجيله محاسبيا بسبب غياب القوانين وعدم وجود نية للتهرب لأن تسجيلها محاسبيا في فائدة المؤسسة لأنها تعد أعباء لسنة 2019؛

• نفي التعامل مع المورد SARLELISA/INT plus؛

• د/445 الرسم على القيمة المضافة المسترجعة بالنسبة لإعادة إدماج المبلغ 3603 دج الخاص بفواتير الإرجاع رقم 2019/289 و2019/286 خاصة بسبب سهو لم يتم إرجاع الرسم على القيمة المضافة الخاص بهذه الفواتير؛

• د/622 أجور الوسطاء والأتعاب: تسجيل أعباء الأطباء اعتمادا على المبالغ المدفوعة فعلا للأطباء المتعاقدين مع المصلحة دون اقتطاع الضريبة بمعدل 15% بسبب وجود خلاف في النسبة المطبقة عليهم كونه يخضعون إلى النظام الجزافي IFU بنسبة 12%.

- **سنة 2020:**

- ح/ 455 الرسم على القيمة المضافة المسترجعة: عدم إرجاع الرسم على القيمة المضافة الخاص بفواتير المورد PCH والشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز بسبب سهو رغم تسجيلها محاسبيا.  
- سنة 2022:
  - ح/ 380 مشتريات: عدم الحصول على الفواتير 2022/307 و 2022/385 وبالتالي عدم تسجيل المبلغ 14200000 محاسبيا؛
  - الرسم على التكوين المهني المتواصل والرسم على التمهين: عدم تسديد الرسوم بسبب مشاكل في السيولة تمر بها المصحة منذ 2021 ولم تكن هناك نية التهرب من الدفع
- 3-التبليغ النهائي لنتائج التحقيق في محاسبة المكلف (2):** بعد دراسة وتحليل رد المكلف (2) تم تحرير التبليغ النهائي المتمثل في إشعار بالتقويم النهائي بتاريخ 2024/03/10 رقم 2023/1075 والذي يتضمن قبول جزئي يتمثل فيما يلي:
- سنة 2019:**

**(1) حساب 38 المشتريات:**

- نظرا لعدم تقديم الوثائق الثبوتية والمبررة للمشتريات المحققة للموردين EURL MADJBOURI و SARL GPSK وعدم تقديم أي تفسير أو مبرر قانوني فإنها تبقى عليها كما وردت في التسوية الأولية؛
  - فيما يخص الفرق المصرح به للمورد SARL AML SANTE بمبلغ 22028 دج وبعد إعادة مراقبة دفتر الأستاذ وكذا الفواتير تبين أن المكلف (2) فعلا بالتصريح بمبلغ 722852 دج أي لا يوجد فارق غير مصرح به؛
  - فيما يخص المورد SARL ELISA INT/PLUS فإن المعلومات الواردة تؤكد مشتريات بقيمة 43000 دج غير مصرح بها؛
  - عدم تخفيض هامش الربح المقدر بـ 20% لأنه يمثل الحد الأدنى المعمول به بالنسبة للأنشطة التجارية المماثلة.
- (2) حساب 445 الرسم على القيمة المضافة:** إلغاء الرسم على القيمة المضافة لفواتير استرجاع بقيمة 3603 دج لعدم تقديم أي مبرر قانوني.
- (3) حساب 622 أجور الوسطاء والأتعاب:**
- فيما يخص أعباء الأطباء والمقدر بـ 20176941 دج فنذكركم بأن هذه الأخيرة خاضعة لمعدل 15% كإقتطاع من المصدر وهذا تطبيقا لأحكام المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وهذا في وجود الإتفاقية المقدمة من طرفكم وعدم وجود فواتير تبين الخدمة المقدمة من طرف الطبيب ومصرح بها كرقم أعمال؛
  - عدم قبول تقرير المكلف (2) بخصوص أعباء الأطباء المقدرة بـ 20176941 دج وهذا لعدم وجود تبرير صريح وقانوني.

سنة 2020:

- حساب 445 الرسم على القيمة المضافة: إبقاء الضريبة لعدم تقديم أي تفسير أو تبرير قانوني لعدم إعادة إدماج الرسم على القيمة المضافة المقدر بـ 87304 دج وعدم الإقرار بالخطأ.

سنة 2021:

(1) حساب 38 المشتريات: إبقاء الضريبة لعدم تقديم الوثائق الثبوتية والمبررة للمشتريات المحققة للمورد EURL MADJBOURI وعدم تقديم أي تفسير أو تبرير قانوني.

(2) الرسم على التكوين المهني المتواصل والرسم على التمهين: الإبقاء على هذين الرسمين لعدم تسديدهما بالإضافة إلى عدم الإقرار بالخطأ.

سنة 2019:

حساب المشتريات 380: تبعا للمعلومات الواردة إلى المصلحة المتعلقة بكشف المشتريات (recoupement d'achats لسنة 2019 كما هو مبين بالجدول أسفله، ومقارنتها بمبلغ المشتريات المصرح بها حسب كـب مورد:

الجدول رقم (2-33): كشف مشتريات للمكلف (2) لسنة 2019

الوحدة: دج

المورد	المبلغ المحقق وفق كشف المعلومات الوارد	المبلغ المصرح به خارج الرسم	الفارق الغير مصرح به
EURL MADJBOURI	154429	115284	39145
SARL GPSK	394340	366584	27756
SARL ELISA INT/PLUS	43000	0	43000
المجموع			109901

وجود فارق إجمالي غير مصرح به قدره: 109901 دج، هذا المبلغ الأخير سيتم تحويله إلى رقم الأعمال غير المصرح بذلك بإضافة هامش ربح خام قدره 20%.

رقم الأعمال الغير مصرح به =  $109910 * 1.20 = 131880$  دج.

نظرا على ما تقدم تم تغيير رقم الأعمال لسنة 2019 كالآتي:

3-1- إعادة تأسيس أسس فرض الضريبة: تبعا للمواد 18، 19 و 20 من قانون الإجراءات الجبائية تم إعادة تأسيس أسس فرض الضريبة للمكلف (2) بالطريقة التالية:

3-1-1- إعادة تأسيس رقم الأعمال: اعتمادا على ما تقدم من قبل المكلف (2) والنصوص القانونية والجبائية قام العون المكلف بالتحقيق إلة تقييم رقم الأعمال وتصحيحه كما يلي:

الجدول رقم (2-34): إعادة تأسيس رقم أعمال المكلف (2) للفترة 2019 - 2022

الوحدة: دج

2022	2021	2020	2019	البيان
80083774	115635373	116406222	119280174	رقم الأعمال المحقق
80083774	115635373	116406222	119148294	رقم الأعمال المصرح به
0	0	0	131880	الفرق الغير مصرح به

المصدر: المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، مركز الضرائب سكيكدة، ملف التحقيق المكلف (2) سنة 2024.

من خلال معطيات الجدول نلاحظ بعدم قبول العون المكلف بالتحقيق لبعض تبريرات الأخطاء المقدمة من طرف المكلف، أصبح رقم الأعمال المحقق هو نفسه المصرح به للسنتين 2020 و 2021، وبالنسبة لسنة 2019 فتم تصحيح رقم الأعمال المحقق تبعا للمبررات المقدم، فقد تم تخفيض الفرق الغير مصرح به من 158310 دج إلى 131880 دج، وأما بالنسبة لسنة 2022 لم يطرأ أي تغيير.

3-1-2- تسوية الرسم على النشاط المهني: يتم إعادة تشكيل الرسم على النشاط المهني الواجب دفعه انطلاقا من التغييرا التي حصلت في رقم الأعمال المصرح به ورقم الأعمال المحقق كما هو مبين فيما يلي:

- بالنسبة للوعاء الضريبي: تم تحديد الأساس الخاضع لرسم على النشاط المهني TAP كآلاتي:

$$\text{الأساس الخاضع للرسم} = \text{رقم الاعمال المحقق} - \text{رقم الأعمال المصرح به}$$

ونلخصها فيما يلي:

الجدول رقم (2-35): تسوية الوعاء الضريبي الخاص بالرسم على النشاط المهني للمكلف (2) للفترة

الوحدة: دج

(2022 - 2019)

2022	2021	2020	2019	البيان
80083774	115635373	116406222	119280174	مجموع رقم الأعمال المحقق
79913374	115635373	116406222	119148294	مجموع رقم الأعمال المصرح به
170400	0	0	131880	الفرق الغير مصرح به

المصدر: المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، مركز الضرائب سكيكدة، ملف التحقيق المكلف (2) سنة 2024.

من خلال معطيات الجدول، بعد قبول العون المكلف بالتحقيق لبعض التبريرات الأخطاء المقدمة، أصبح رقم الأعمال المحقق هو نفسه رقم الأعمال المصرح به لسنتين 2020 و2021 وبالنسبة لسنة 2019 فتم تصحيح رقم الأعمال المحقق ومع هذا ما زال وجود فارق غير مصرح به، أما بالنسبة لسنة 2022 فلم يطرأ أي تغيير.

- بالنسبة للحقوق والغرامات: تم تحديد الحقوق بتطبيق نسبة 2% على أرقام الأعمال المحققة والمصرح بها مع احتساب الغرامات 10% على الحقوق الواجبة التسديد والنتائج موضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (2-36): تسوية الحقوق والغرامات الخاصة بالمكلف (2) للفترة 2019 - 2022

الوحدة: دج

2022	2021	2020	2019	البيان
1201256	2196117	2328124	2385603	الحقوق الواجب تسديدها
1198700	2196117	2328124	2382965	الحقوق المسددة
2556	0	0	2638	الفارق
255	0	0	263	الغرامات
<b>2811</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>2901</b>	المبلغ الواجب تسديده

المصدر: المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، مركز الضرائب سكيكدة، ملف التحقيق المكلف (2) سنة 2024.

من معطيات الجدول نلاحظ تصحيح الفرق غير المسدد لسنة 2019 وهذا استنادا على التبريرت المقدمة من طرف المكلف (2) مع تطبيق غرامة بنسبة 10% ليصبح المبلغ الواجب تسديده 2901 دج، وبالنسبة للسنوات 2020 و2021 عدم تسجيل أي فرق غير مسدد، أما بالنسبة لسنة 2022 لم يطرأ أي تغيير.

3-1-3- تسوية الرسم على القيمة المضافة: يتم إعادة تشكيل الرسم على القيمة المضافة الواجب دفعه انطلاقا من التغيرات التي حصلت في رقم الأعمال المصرح به ورقم الأعمال المحقق كما هو مبين في الجدولين المواليين:

- بالنسبة للوعاء الضريبي: يحدد الوعاء الضريبي للرسم على القيمة المضافة كالتالي:

$$\text{الوعاء الضريبي} = \text{رقم الأعمال المحقق} - \text{رقم الأعمال المصرح به}$$

والجدول الموالي يوضح الوعاء الضريبي للسنوات 2019، 2020، 2021 و2022:

الجدول رقم (2-37): تسوية الوعاء الضريبي الخاص بالرسم على القيمة المضافة للمكلف (2) للفترة 2019-

الوحدة: دج

2022

2022	2021	2020	2019	البيان
------	------	------	------	--------

73604509	102119471	108254678	110807914	رقم الأعمال المحقق 9%
4633987	1686409	8151544	8472260	رقم الأعمال المحقق 19%
78238496	109805880	116406222	119280174	مجموع رقم الأعمال المحقق
73604509	102119471	108254678	110807914	رقم الأعمال المصرح به 9%
4463587	7686409	8151544	8340380	رقم الأعمال المصرح به 9%
78068096	109805880	116406222	119148294	مجموع رقم الأعمال المصرح به
<b>170400</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>131880</b>	الفرق الغير مصرح به

المصدر: المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، مركز الضرائب سكيكدة، ملف التحقيق المكلف (2) سنة 2024.

من خلال معطيات الجدول أعلاه نلاحظ قبول المحقق لبعض تبريرات الأخطاء المقدمة من طرف المكلف (2) فقد تم تصحيح رقم الأعمال المحقق في سنة 2019، وبالنسبة للسنتين 2020 و 2021 رقم الأعمال المحقق هو نفسه رقم الأعمال المصرح به وأما بالنسبة لسنة 2022 فلم يطرأ أي تغيير.

- بالنسبة للحقوق والغرامات: تم تحديد الحقوق بتطبيق نسبة 9% على النشاط الطبي ونسبة 19% فيما يخص الإطعام والمبيت مع احتساب الغرامات بنسبة 10% على الحقوق الواجبة التسديد حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (2-38): تسوية الحقوق والغرامات الخاصة بالمكلف (2) للفترة 2019 - 2022

الوحدة: دج

2022	2021	2020	2019	البيان
6624405	9190752	9742321	9972712	الحقوق الواجب تسديدها 9%
880457	1460417	1548793	1609729	الحقوق الواجب تسديدها 19%
7504862	10651169	11291714	1158441	مجموع الحقوق الواجب تسديدها
6624405	9190752	9742921	9972712	الحقوق المسددة 9%
848081	1460417	1548793	1584672	الحقوق المسددة 19%
7472486	10651169	11291714	11557384	مجموع الحقوق المسددة
32376	0	0	25057	الفرق
0	0	87304	3603	+ الرسم المضاف
32376	0	87304	28660	الفرق الواجب تسديده
3237	0	13095	2866	+ الغرامات

الفصل الثاني: دور التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي بمركز الضرائب لولاية سكيكدة

35613	0	100399	31526	المجموع الواجب تسديده
-------	---	--------	-------	-----------------------

المصدر: المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، مركز الضرائب سكيكدة، ملف التحقيق المكلف (2) سنة 2024.

من معطيات الجدول نلاحظ وجود فرق غير مسدد في سنة 2019 ولكن بنسبة أقل من المحقق سابقا، وبالنسبة لسنة 2020 و2021 لا يوجد فرق غير مسدد، ولم يطرأ أي تغيير في سنة 2022.

3-1-4- تسوية الضريبة على أرباح الشركات: يتم إعادة تأسيس الضريبة ووفقا للجدولين التاليين:

-بالنسبة للوعاء الضريبي: يتم تعديل الأساس الضريبي الخاضع للضريبة على أرباح الشركات بإضافة التكاليف الغير قابلة للتخفيض وكذا رقم الأعمال الغير مصرح به إلى قيمة الربح المحقق وتخفيض التكاليف الواجب تخفيضها والنتيجة عن الضرائب والرسوم المفروضة كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-39): تسوية الوعاء الضريبي الخاص بالضريبة على أرباح الشركات للفترة 2019-2022

الوحدة: دج

2022	2021	2020	2019	البيان
27653796 -	11078087 -	11654337-	1817322	الربح المصرح به
170400	0	0	131880	رقم الأعمال الغير مصرح به
				الإدماجات
-	-	-	-	التخفيضات
142000	0	0	109901	حساب 38 المشتريات
2556	0	0	2638	حساب 64 الرسم على النشاط المهني
27627952 -	11078087 -	11654337 -	1836663	الربح المحقق
27653796 -	11078087 -	11654337-	1817322	الربح المصرح به
25844	0	0	19341	الفرق الربح الغير مصرح به

المصدر: المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، مركز الضرائب سكيكدة، ملف التحقيق المكلف (2) سنة 2024.

من خلال معطيات الجدول نلاحظ قبول العون المكلف بالتحقيق لبعض تبريرات الأخطاء المقدمة من طرف المكلف (2) ثم تصحيح الربح المحقق ومع ذلك مازال يسجل فرق بينه وبين الربح المصرح به لسنة 2019، أما بالنسبة لباقي السنوات فلم يطرأ أي تغيير.

-بالنسبة للحقوق والغرامات: تم تحديد الحقوق بتطبيق نسبة 26% للضريبة على أرباح الشركات للسنوات 2019، 2020، 2021 و2022 على الربح المحقق والمصرح به، مع احتساب الغرامات بنسبة 25% على الحقوق الواجبة التسديد كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم (2-40): تسوية الحقوق والغرامات الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات للمكلف (2) للفترة

الوحدة: دج

2022 - 2019

2022	2021	2020	2019	البيان
10000	10000	10000	477532	الحقوق الواجب تسديدها
10000	10000	10000	472503	الحقوق المسددة
0	0	0	5029	الفارق
0	0	0	502	العقوبة
0	0	0	5531	المجموع الواجب تسديده

المصدر: المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، مركز الضرائب سكيكدة، ملف التحقيق المكلف (2) سنة 2024.

نلاحظ من معطيات الجدول وجود فرق غير مسدد لسنة 2019 ولكن بنسبة أقل من المحقق سابق، مما أدى إلى انخفاض في قيمة الغرامة والمبلغ الواجب تسديده، أما سنوات 2020، 2021 و 2022 لا يوجد فرق غير مسدد.

**العقوبات والغرامات:** تم احتساب نسب العقوبات والغرامات وفقا لنصوص القانون لاسيما المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 116 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

بخصوص الضرائب الأخرى لم يطرأ عليها أي تغيير فلا داعي لإعادة تسويتها.

#### 4- إجراءات اختتام عملية التحقيق في المحاسبة:

بمجرد أن يتسلم المكلف (2) التبليغ النهائي، يثبت حق الخزينة تجاهه، ولهذا يعد المحقق إشعار بدفع المستحقات والغرامات، ثم يرجع الملف الجبائي إلى المفتشية مع تقديم نسخة من إشعار بدفع المستحقات ثم بدورها تبعثه إلى قبضة الضرائب.

تتهي فرقة التحقيق مهمتها في التحقيق في محاسبة المكلف (2) عن طريق كتابة التقرير النهائي الذي يتمثل في ملف يجمل كل المعلومات والأرقام والمبالغ، أي مجريات التحقيق في المحاسبة ويبحث به إلى المديرية الجهوية للضرائب، وبعد كل ما سبق من الإجراءات يتم أرشفة ملف التحقيق في المصلحة المختصة في المديرية الفرعية للرقابة الجبائية وهنا تنتهي عملية التحقيق في المحاسبة.

### مناقشة النتائج النهائية:

يعد التحقيق المحاسبي آلية يتم إستخدامها للتأكد والتحقق من مدى صحة ومصداقية التصريحات المحاسبية والجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، بهدف كشف كل الاغفالات والتلاعبات المستعملة سواء بقصد أو بغير قصد من قبل المكلف، وهذا قصد تجسيد آلية الرقابة الجبائية التي تعتبر أسلوبا وقائيا وعقابيا في نفس الوقت لمحاربة ظاهرة التهرب الضريبي.

فبعد التطرق لهذا الموضوع من الجانب النظري والإمام بجميع المفاهيم، ومن خلال الدراسة التطبيقية على مستوى المديرية العامة للضرائب بالتحديد مركز سكيكدة (CDI)، للمكلف (1) والمكلف (2) تم الوصول إلى أن للتحقيق المحاسبي دور فعال في الحد من مشكلة التهرب الضريبي من خلال إكتشاف مواطن التهرب الضريبي لدى المكلفين و إعادة فرض أسس الضريبة، ويمكن تلخيص مجمل المعارف والمهارات المكتسبة فيما يلي:

- تم إكتشاف تلاعبات المكلفين المتمثلة في عدم التصريح برقم الأعمال الحقيقي في سنة 2019 بالنسبة للمكلف (1) وهذا ظاهر في تصريح الشهري (G50) للمكلف.
- فرض عقوبات على المكلفين المتهربين والتعرف على مختلف الإجراءات المتبعة.

- كل عملية تمت بطريقة غير مباشرة تدرج حالتها في برنامج التحقيق وتخضع لمجموعة من الإجراءات منها إعادة تأسيس الضريبة وإنجاز التقرير النهائي الخاص بعملية التحقيق وفيما يخص المشاكل والصعوبات التي واجهناها فهي تتمثل في:
- هناك سرية خاصة فيما يتعلق بالملفات الجبائية على إعتبار أن عملية التحقيق تتسم بالحساسية

### خلاصة الفصل:

يعتبر التحقيق في المحاسبة أحد أهم وسائل الرقابة الجبائية، يتم استخدام هذه الوسيلة من أجل التحقيق في الملفات الجبائية الخاضعة للنظام الحقيقي للتأكد من مدى صحة التصريحات المقدمة من طرفهم ومن ثم الكشف على كل التجاوزات والتلاعبات التي يمكن القيام بها وإعادة تشكيل الأسس الخاضعة للضريبة.

التحقيق في المحاسبة لا يكون بصفة عشوائية وإنما وفقا لبرنامج تعتمد عليه الإدارة الجبائية من بداية التحقيق إلى نهايته، ولضمان سير عملية التحقيق على أكمل وجه عمل المشرع الجزائري على خلق نوع من التوازن بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وهذا بمنح مجموعة من الضمانات لهذا الأخير ومن أهمها ضرورة إعلامه وتبليغه بكل الإجراءات وحقه في الإستعانة بمستشار، وإن عدم احترام الإدارة الضريبية لهذه الضمانات يؤدي إلى بطلان التحقيق.

تجدر الإشارة إلى أن التحقيق في المحاسبة ليس عملية سهلة كونه يلم بكافة جوانب المحاسبة، إذ يتضمن دراسة دقيقة ومعقدة لمحاسبة المكلف بالضريبة من حيث الشكل والمضمون، لهذا وجب القيام به من طرف محققين مختصين ومؤهلين في هذا المجال للوصول إلى الأهداف المسطرة.

# الغاية

في الختام يمكن القول أنه ليس بالأمر السهل مكافحة التهرب الضريبي نظرا للأشكال التي يتخذها والتقنيات المتبعة من طرف المكلفين في استعمال طرق احتيالية وتدليسية التي يصعب إحصائها وكشفها، ولتهرب الضريبي خطورة كبيرة وذلك راجع لتعدد هذه الظاهرة وارتباطها بالعديد من المستويات وباعتباره وسيلة تهدف إلى التقليل والتقليل من الموارد المالية التي تعتبر وسيلة لتمويل الخزينة العمومية التي من شأنها تقليل المشاكل الاقتصادية والاجتماعية، الشيء الذي دفع بالدولة لمحاولة التحكم في هذه الممارسات التي أوجبت استخدام كل الطرق في الرقابة الجبائية ومن أهمها وأبرزها التحقيق المحاسبي.

انطلاقا من دراستنا موضوع دور التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي ومن خلال الجمع بين الدراسة النظرية والتطبيقية تمكنا من الإلمام بالجوانب الجوهرية للموضوع وفهمها، بحيث تبين لنا أن الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الجبائية التأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة من خلال مراقبة ومتابعة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية والعمل على اكتشاف جميع الأخطاء والمخالفات بهدف تصحيحها وتقييمها وبالتالي حماية حقوق الخزينة العمومية مما يسمح باسترجاع الحقوق الضريبية المتهرب منها، وفي المقابل تم منح جملة من الضمانات للمكلفين بالضريبة لتجنب أي تعسف من طرف الإدارة الجبائية كحق الإعلام المسبق للتحقيق والإستعانة بمستشار من اختيارهم.

**1- نتائج اختبار الفرضيات:** تم التوصل من خلال هذه الدراسة إلى نتائج اختبار الفرضيات والتي كانت كالتالي:

- **الفرضية الأولى:** تمتاز إجراءات التحقيق المحاسبي بالدقة والعمق حيث تشمل مختلف أنواع الضرائب التي يخضع لها المكلف من جهة و من جهة أخرى فإجراءات التحقيق تنفذ من طرق أعوان ذوي خبرة كافية وكفاءة عالية و هذا ما يجعل هذه الاجراءات فعالة في الكشف عن التهرب الضريبي و منه الفرضية الأولى صحيحة
- الفرضية الثانية:** يعتمد الأعوان المحققين في مركز الضرائب لولاية سكيكدة على مجموعة من الاجراءات بدءا من الاطلاع على مختلف الوثائق المقدمة ومقارنتها بالمعلومات المتحصل عليها من جهات أخرى للتوصل في الأخير إلى نتائج التحقيق، ومنه كذلك الفرضية الثانية صحيحة.

من خلال الفرضيتين الفرعيتين تم استخلاص الفرضية الرئيسية والتي كانت كالتالي:

- **الفرضية الرئيسية:** أن التحقيق المحاسبي يستعمل مختلف أدواته وإجراءاته لمحاربة التهرب الضريبي، و هذا ما تم التطرق له بالتفصيل في الجانب النظري و توضيح كافة الاجراءات المتبعة في عملية التحقيق في الجانب التطبيقي، حيث أنه يساهم في كشف مختلف التجاوزات والأساليب الاحتيالية ومحاولة معالجتها والحد منها في المستقبل عن طريق فرض غرامات وعقوبات على المخالفين تتناسب مع مبالغ التهرب، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الرئيسية.

## 2- النتائج المتوصل إليها:

وقد توصلنا من خلال الدراسة التي كانت حول دور التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب الضريبي إلى الخروج بجملة من النتائج وهي:

- غياب الوعي الضريبي والثقافة الجبائية لدى المكلفين بالضريبة من أهم مسببات التهرب الضريبي؛
- تبادل المعلومات والتنسيق بين الإدارة الجبائية والإدارات والمؤسسات الأخرى يلعب دورا هاما في مكافحة التهرب الضريبي من خلال جمعها واستغلالها؛
- التحقيق المحاسبي كآلية للرقابة الجبائية يساهم في زيادة التحصيل الضريبي لفائدة الخزينة العمومية، عن طريق إعادة تأسيس القاعدة الخاضعة للضريبة، واسترجاع الحقوق المترتبة عنها بالإضافة إلى فرض غرامات.
- رغم الصعوبات التي تواجه انجاز برامج التحقيق المحاسبي في مركز الضرائب لولاية سكيكدة إلا انه استطاع تحقيق نتائج ملموسة وتم ارجاع أموال معتبرة الى الخزينة العمومية للدولة؛
- التهرب الضريبي ظاهرة متعددة الأنواع ومتشعبة الطرق وتعتبر من الأساليب التي يلجأ إليها المكلف لتجنب التزامه اتجاه الدولة وذلك عن طريق انتهاجه لوسائل الغش والخداع والتلاعب في التصريحات المقدمة للإدارة وأن دافع تصرفاته راجع لعدة أسباب منها ضعف الوعي الضريبي لديه واعتقاده بأنه يدفع للدولة أكثر مما يأخذ منها؛
- بالرغم من أن التحقيق المحاسبي هو تحقيق يتم في مقر نشاط المكلف إلا أن جل عمليات التحقيق المحاسبي التي أنجزت خلال الفترة المدروسة تمت في مقر فرقة التحقيق، مما يفقد هذا الشكل الرقابي أحد أهم مميزاتها المتمثلة في أنه رقابة خارجية تتم في مقر نشاط المكلف؛
- إن افتقار مركز الضرائب للعدد الكافي من المحققين يؤدي لضعف تغطية برامج التحقيق المحاسبي للملفات الجبائية المسيرة من طرف المركز، الذي يعتبر سببا من أسباب انتشار ظاهرة التهرب الضريبي وتراجع معدلات التحصيل لصالح الخزينة.

## 2- اقتراحات الدراسة:

- من خلال النتائج السابقة المتوصل إليها من هذه الدراسة يمكن تقديم بعض التوصيات والتي تساهم في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي وتعمل على الرفع من فعالية التحقيق المحاسبي وهي تتمثل فيما يلي:
- زيادة التأهيل وتدريب المحقق الجبائي من خلال الارتقاء بمستواهم العلمي والمهني والعملي، وذلك لضمان الالتزام بالمعايير المحاسبية الجديدة ومواكبتهم للتغيرات الحاصلة في التشريعات الجبائية للتحسين من مردوديتهم وتحقيق الأهداف المراد بلوغها؛
  - تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة، والعمل على نشر الثقافة الضريبية وزيادة الوعي الضريبي، عن طريق القيام بحملات إعلامية وندوات في المؤسسات والجامعات، وذلك لتعريف وتبسيط النظام الضريبي لهم؛

- الرفع من إمكانيات الادارة الجبائية في مجال التحقيق المحاسبي سواء من حيث الجانب المادي أو البشري بالنظر إلى حجم الملفات القابلة للتحقيق؛
- عدم قبول طلب المكلفين الخاضعين للتحقيق المحاسبي لإجراء التحقيق المحاسبي في مكاتب الإدارة الجبائية إلا في الضرورة القصوى وتنفيذ أكبر عدد ممكن من عمليات التحقيق المحاسبي في عين المكان.
- تبسيط الإجراءات وتسهيل عمليات الدفع في الوقت المناسب.
- استعمال تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في تفعيل أساليب الرقابة الجبائية خاصة أمام التجارة الإلكترونية التي بدأت في التوسع في الجزائر.

### 3- آفاق الدراسة:

- لا شك أنه رغم الجهد المبذول في إتمام هذا البحث فإن هذا الأخير لا يخلو من النقائص بسبب عدم قدرتنا على تناول كل نواحي الموضوع بالتفصيل، إلا أنه يمكن أن يكون هذا البحث جسرا يربط بين بحوث سبقت فأضاف إليها بعض المستجدات، وبحوث مقبلة كتمهيد لمواضيع يمكنها أن تكون إشكالية لأبحاث أخرى نذكر منها:
- طرق الرقابة الجبائية على التجارة الإلكترونية.
  - دور التحقيق المحاسبي في تقييم الوضعية المالية للمؤسسة.
  - دراسة سلوك المكلف إتجاه الرقابة الجبائية والنظام الضريبي
- وفي الأخير نرجو أننا قد وفقنا ولو بشئ قليل من الدقة والصواب في هذه الدراسة المتشعبة، ونرجو أن تأخذ هذه الاقتراحات بعين الاعتبار.

# قائمة المراجع

أولاً- المراجع باللغة العربية:

- الكتب:

- 1- بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة للنشر، الجزائر، 2011.
- 2- بوزيدة حميد، جباية المؤسسات، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.
- 3- صالح العيدي، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، 2014.
- 4- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الديو للنشر، الجزائر.
- 5- مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2003.

- الأطروحات والمذكرات:

أ- الأطروحات:

- 6- بوعكاز سميرة، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، أطروحة دكتوراه، الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017.
- 7- زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة دكتوراه، جامعة ابي بكر بالقائد تلمسان 2012-2013.

-8-

ب-المذكرات:

- 9- رحال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، شهادة ماجستير في العلوم الإقتصادية، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كلية الحقوق والعلوم الإقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة.
- 10- عتير سليمان، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة.

- المجالات والدوريات:

- 11- بوعلام ولهي، النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدولة العربية، 2019.
- 12- بوزيد سفيان، التهرب الضريبي مفهوم وقياس، العدد رقم 15 ان جامعة مستغانم، 2016.
- 13- بن عبد الله عادل، مستاري عادل، حقوق المكلف بالضريبة في إجراءات الرقابة الجبائية، مجلة المفكر، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد الرابع.
- 14- بلواضح الجيلاني، التحقيق المحاسبي كآلية للحد من التهرب الضريبي- دراسة نموذج حالة بمدينة الضرائب المسيلة، ش ذ ماكلوس للفترة (2017- 2020)، مجلة العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، المجلد 15، العدد 01، 2022.

- 15- حمية فاتح، دويس رجاء، إحترام حقوق وضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية كآلية للحد من المنازعات الجبائية، مجلة البحوث في العقود وقانون الأعمال، العدد 02.
- 16- شيعاوي وفاء، الرقابة الجبائية وضمانات المكلف بالضريبة، العدد 11.
- 17- كشكول سهاد، التهرب الضريبي وأثره على التنمية الإقتصادية في العراق، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، العراق، المجلد الثامن، العدد 24، الفصل الثالث، 2013.
- 18- لكصاسي إبراهيم، بوعزة عبد القادر، فعالية التحقيق المحاسبي في الكشف عن مظاهر التهرب الجبائي (دراسة حالة في مديرية الضرائب لولاية أدرار)، مجلة التكامل الإقتصادي، أدرار، الجزائر، 2015.
- 19- لواج عبد الرحيم، تقييم فعالية التحقيق المحاسبي في تقويم تصريحات المكلفين بالضريبة، مجلة أوراق اقتصادية، العدد 02، جوان 2008.
- 20- مالح سعاد، قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية في الجزائر، مجلة القانون العام الجزائري والمقارن، جامعة الجبالي لياس سيدي بلعباس، العدد 04، 2016.
- الملتقيات:
- 21- بلواضح الجبالي، ميمون نبيلة، مكافحة التهرب الضريبي كهدف لجهود القضاء على البطالة، ملتقى حول إستراتيجية الحوكمة في مكافحة البطالة في ظل التنمية المستدامة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مخبر الإستراتيجيات والسياسات الإقتصادية في الجزائر، جامعة المسيلة، الجزائر، 16/15 نوفمبر 2011.
- 22- ولهي بوعلام، نحو الإطار المقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة، مداخلة الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والإقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 21/20 أكتوبر 2009.
- القوانين واللوائح:
- 23- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية المديرية، العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي، 2007، المادة 18، المادة 33، المادة 34/35، المادة 39.
- 24- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رئاسة الجمهورية، الأمانة العامة للحكومة، القانون التجاري لسنة 2007، المادة 09، 11، 12.
- 25- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 151، 183، 195.

ثانيا- المراجع باللغة الأجنبية:

1- الأطروحات والمذكرات:

●المذكرات:

26- Cécile Bezart, **la fraude fiscale modélisation du face à face état contribuables**, thèse pour le doctorat de la science économique, université Montpellier.

**2-المجلات والدوريات:**

27- ARNAD SOTON, **contrôle fiscale : la vérification de comptabilité**, journal lega vox, paris ,03 mai 2018.

28- Kheireddine Berrahi, **L'evation Et La Fraude Fiscales**, Revue Algérienne Des Finances Publique, Tlemcen, Alger, N6, 2016.