



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 الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

دراسة حالة على مستوى مركز الضرائب لولاية سكيكدة

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

تخصص: محاسبة وجبائية معمقة

تحت إشراف:

أ. د قمرى زينة

من إعداد الطالبتين:

- مودع إكرام

- أهراو صبرين

أعضاء لجنة المناقشة:

اللقب والإسم	الرتبة	الجامعة	الصفة
د. بوقروة إيمان	أستاذ محاضر	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	رئيسا
أ. د قمرى زينة	أستاذ التعليم العالي	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	مشرفا
د. ترفاس جمال الدين	أستاذ مساعد	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	ممتحنا

السنة الجامعية: 2023-2024

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ  
الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي  
بَدَأَ خَلْقَ الْإِنسَانِ  
مِنْ طِينٍ ثُمَّ عَلَّمَهُ  
الْقُرْآنَ وَالْحِكْمَ  
وَالْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي  
أَنْزَلَ مِنَ السَّمَاءِ  
الْمَاءَ فَجَاءَ بِهِ  
الْحَبَّ وَأَنْزَلَ مِنَ  
السَّمَاءِ الْفِجْجَ  
وَالْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي  
أَنْزَلَ مِنَ السَّمَاءِ  
الْمَاءَ فَجَاءَ بِهِ  
الْحَبَّ وَأَنْزَلَ مِنَ  
السَّمَاءِ الْفِجْجَ  
وَالْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي  
أَنْزَلَ مِنَ السَّمَاءِ  
الْمَاءَ فَجَاءَ بِهِ  
الْحَبَّ وَأَنْزَلَ مِنَ  
السَّمَاءِ الْفِجْجَ



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 الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

دراسة حالة على مستوى مركز الضرائب لولاية سكيكدة

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

تخصص: محاسبة وجبائية معمقة

تحت إشراف:

أ. د قمرى زينة

من إعداد الطالبتين:

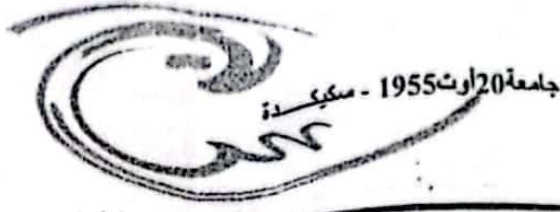
- مودع إكرام

- أهراو صبرين

أعضاء لجنة المناقشة:

اللقب والإسم	الرتبة	الجامعة	الصفة
د. بوقروة إيمان	أستاذ محاضر	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	رئيسا
أ. د قمرى زينة	أستاذ التعليم العالي	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	مشرفا
د. ترفاس جمال الدين	أستاذ مساعد	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	ممتحنا

السنة الجامعية: 2023-2024



السنة الجامعية: 2023 / 2024

شهادة الترخيص بإيداع مذكرة ماستر أكاديمي لدى المكتبة

أنا الممضي أسفله الأستاذ: **فمري زينة**؛ الرتبة العلمية: **أ. د.**

المشرف على مذكرة الماستر والموسومة بـ: "دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التعرب الضريبي والموسومة بـ: "دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التعرب الضريبي

من إنجاز الطالب: **مودع إكرام** والطالب: **أهراو صبريت**

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

القسم: العلوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة وحياتية مدمجة

تاريخ المناقشة: 29 جوان 2024

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: 2024/07/03



تأشيرة الأستاذ المشرف

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



تفصيل

أنا المتضمن أسفله الطالب (ة): أهراو هيرين

تاريخ الميلاد: 2000/03/31 - سكيكدة ولاية: سكيكدة

عنوان الأمانة: عبي العربي بن مهيدي قرية رقم 2

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير / قسم: العلوم الكالية والحاسبة

التخصص: حاسبة وصياغة معيقات

رقم التسجيل: 36000981

وفي يوم: 19/06/2024

أصبح بان مذكرة المسير الموسومة ب:

دور الرقابة الحسابية في الحد من الهدر عن الهجور

الضريبي دراسة تأليف السيد هركن الضريبي

السنة الجامعية: 2023/2024

تمت تحت اشراف الاستاذ(ة) / لدكتور(ة)

اسم ولقب المشرف: محمد زينة

أقر لها عمل أصيل في وحدي. وأنها خالية من أي شكل من أشكال السرقة العلمية. وأنعمل كامل المسؤولية القانونية والأخلاقية لما ورد في المذكرة. وأن هذا المذكرة لا يمكن تقديمها في أي عمل بأي شكل من الأشكال كاملة أو جزء منها. والتأكد اني التزمت بها بأساليب التأهيل المعتمدة واسلمية الضامنة لحقوق الملكية الفكرية لأصحابها الأصليين. التزم بكل المناهات والإجراءات التي سنتخذها الكلية. وفي حال الإخلال بأي شرط من شروط العهد.

بالتوقيع: 14214531 المصادقة  
154102

باسم واللقب والتوقيع للطالب  
أهراو هيرين



مدرسة العلوم الاقتصادية  
أهراو هيرين  
موضوع: على التوثيق  
تاريخ: 19 جويل 2024

ملاحظة عامة:

تلا الامتياز من قبل الطالب وتوقيع ليس القسم من المصادقة على تصحيح الامتحان



تعهد

أنا المعضي أسفله الطالب (ة): مودع كرام

تاريخ الميلاد 1999/08/14 بـ سكيكدة /ولاية: سكيكدة

عنوان الإقامة: حي نخوة بوسيجة عمارة 35 رقم 2

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير / قسم: العلوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة وجمالية مدمجة

رقم التسجيل: 36001004

وفي يوم: 2024 / 06 / 19

أصبح بأن مذكرة الماستر الموسومة بـ:

دور الرقابة الحيائية من الحد من التصرف الضريبي  
دراسة حالة: شركة الضرائب لولاية سكيكدة

السنة الجامعية: 2023 / 2024

تمت تحت اشراف الاستاذ(ة)/الدكتور(ة):

إسم ولقب المشرف: قصر يا زينة

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 بأساليب التوثيق المعتمدة والسليمة الضامنة لحقوق الملكية الفكرية لأصحابها الأصليين.

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

**التوقيع على التوثيقات لامية المادة 2**  
**الإذاعة غير مسؤولة**  
**المصادقة**  
**المعلمون التوثيقية 2024**

00919871

2020/08/19



الاسم واللقب والتوقيع للطلاب

مودع كرام

مودع كرام  
ع التوقيع

**من الكلف بتسيير هاتون بامية بولاية سكيكدة**  
**ويطرح منه مبلغ اقل من**

ملاحظة هامة:

- تملأ الاستمارة من قبل الطالب وتُدفع وتُهرق في الملف بعد المصادقة من قبل المشرف على المصادقة

14 JUL 2024

## الإهداء

بسم الله والحمد لله رب العالمين الذي بتوفيقه وتسهيل منه جل في علاه أكملت مسيرتي...  
إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة.. ونصح الأمة.. إلى نبي الرحمة ونور العالمين "سيدنا محمد صلى الله  
عليه وسلم"

إلى "أبي".. إلى الجدار الذي استند عليه في تعبتي وحزني.. إلى الكتف الذي أضع عليه أثقالتي..  
إلى عزيزي وحببي الذي أحبه بقدر هذا العالم وأكثر..  
الوطن الذي أنتمي إليه والأرض التي تحتويني..  
إلى أغلاهم على قلبي وأقربهم إلي..

إلى "أمي" وقد ورثت في جوفها كيف أكون إنسانا قبل أن أصرخ صرختي الأولى في هذا العالم..  
ليس فقط لأنك أويتني في رحمك الدافئ تسعة أشهر وتعاركتي مع الموت لتمنحني الحياة في ميدان  
المخاض... إنما لأنك أنجبتني حتى هذه اللحظة أما اللحظة إلى الحد الذي أشعر فيه بأنك كثيرة علي..  
إلى قرة عيني ونور المحبة في حياتي إخوتي "مروة.. إسماء.. لارين"

إلى فقيدتي "جدتي" طيب الله ثراها واسكنها فسيح جناته

إلى "جدتي" شفاها الله

إلى خالتي الغالية "نعيمة"

إلى من سعدت برفقتهم... إلى كل صديقاتي

إلى من ذكره قلبي ونسيه قلبي

إلى الذين مهدوا لنا طريق العلم والمعرفة "أساتذتنا الأفاضل"

إكرام

## الإهداء

قال الله تعالى: "قل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون"  
إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك...  
ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك... ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك...  
ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك

- الله جل جلاله -

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة... ونصح الأمة...

إلى نبي الرحمة ونور العالمين سيدنا

- محمد صلى الله عليه وسلم -

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار... إلى من علمني العطاء بدون انتظار...

إلى من أحمل اسمه بكل افتخار.. إلى أعظم وأعز رجل في الكون...

- أبي العزيز -

إلى من ساندتني بصلاتها ودعائها... إلى معنى الحب والحنان... إلى أغلى الحبايب...

- أمي الحبيبة -

إلى من كانوا لي عوناً إخوتي وأخواتي

"عبد السلام، حمزة، ريان، جيهان"

وإلى كل عائلتي الكريمة وأخص بالذكر عمتي التي لا طالما ساندتني...

إلى جدي وجدتي الغاليين فليحفظهم الله ويمتعهم بالصحة والعافية

إلى إخوتي التي لم تلدهم أمي... إلى من تحلو بالإخفاء وتميزوا بالوفاء والعطاء...

إلى رفيقات العمر "مروة، إكرام، فاطمة" وجميع دفعة 2024

إلى الذين مهدوا لنا طريق العلم والمعرفة...

- أساتذتنا الأفاضل -

صبرين

## الشكر

الحمد لله الذي أكرمنا وأعاننا على إتمام هذا العمل والصلاة والسلام على أشرف الأنبياء والمرسلين.

وتطبيقا لقوله صلى الله عليه وسلم:

"من أتى إليكم معروفا فكافئوه، فإن لم تجدوا فادعوا له حتى تعلموا أن قد كافأتموه"

واعترافا بالفضل لأهله نتقدم بالشكر والعرفان لـ:

الدكتورة "قمري زينة" على ما قدمته لنا من التشجيع الكبير والنصح والتوجيه الدائمين من بداية إشرافها

على هذه المذكرة لإتمامها على أحسن وجه، فجزاها الله عنا كل خير.

كما نشكر أيضا أستاذ التربص "جمال كزار" الذي لم يبخل علينا بتوجيهاته وحسن استقباله وتزويده لنا

بالمعلومات القيمة التي تخدم البحث.

وإلى كل عمال مركز الضرائب ونخص بالذكر عمال مصلحة البحث والرقابة على المساعدات والتسهيلات

المقدمة لنا فجزاهم الله عنا كل خير.

كما نشكر كل من مد لنا يد العون من قريب أو بعيد، ونشكر كل أساتذة وعمال قسم العلوم المالية

والمحاسبة خاصة أساتذة شعبة المحاسبة والجباية المعمقة.

كما نتوجه بالشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة، تقديرا و عرفانا منا لرحابة صدرهم وقبولهم مناقشة هذا

العمل.

كما لا ننسى كل من شجعنا بالكلمة الطيبة والإبتسامة والدعاء.

إلى كل هؤلاء نقول شكرا.

## ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على دور على الرقابة الجبائية في الكشف عن التهرب الضريبي الذي يعد من بين المعوقات الأساسية للتنمية الاقتصادية، ولمكافحة ذلك خول المشرع الجبائي للإدارة الجبائية جملة من الأجهزة والإجراءات والقوانين من بينها الرقابة الجبائية، باعتبارها أداة هامة ضمن النظام الجبائي التصريحي والتي تسعى إلى كشف كل الأخطاء والعمليات التدليسية التي ترمي إلى التهرب من دفع الضريبة.

وبهدف إرساء مقاربة علمية وعملية حول هذا الموضوع، تم الاعتماد على المنهج الوصفي من خلال التطرق إلى المفاهيم الأساسية المتعلقة بالرقابة الجبائية والتهرب الضريبي والمنهج التحليلي في الدراسة التطبيقية التي تمت على مستوى مركز الضرائب لولاية سكيكدة.

توصلت الدراسة إلى أن الرقابة الجبائية رغم كونها من أنجح الوسائل لمحاربة التهرب الضريبي إلا أنها تبقى غير كافية لنقص الوسائل المادية والبشرية من جهة، كما أن نجاحها يتوقف على النظام الضريبي وكفاءة الإدارة الضريبية في تطبيق القانون من جهة أخرى.

**الكلمات المفتاحية:** الرقابة الجبائية، التهرب الضريبي، التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب في المحاسبة.

## Résumé :

Cette étude vise à mettre en lumière le rôle du contrôle fiscal dans la détection de l'évasion fiscale, l'une des principales entraves au développement économique. Pour lutter contre ce phénomène, le législateur fiscal accorde à l'administration fiscale une série d'outils, de procédures et de lois, dont le contrôle fiscal, considéré comme un instrument crucial dans le système déclaratif fiscal. Celui-ci vise à déceler toutes les erreurs et pratiques frauduleuses visant à éluder le paiement des impôts

Pour établir une approche scientifique et pratique sur ce sujet, l'étude a adopté une méthode descriptive en abordant les concepts fondamentaux liés au contrôle fiscale, ainsi qu'une approche analytique dans l'étude appliquée menée au centre fiscal de la wilaya de Skikda.

L'étude conclut que malgré son efficacité comme l'un des moyens les plus réussis pour lutter contre l'évasion fiscale, le contrôle fiscal reste insuffisant en raison de la pénurie de ressources matérielles et humaines. De plus, son succès dépend du système fiscal lui-même et de l'efficacité de l'administration fiscale dans l'application de la loi.

**Mots clés :** contrôle fiscal, évasion fiscale, vérification de comptabilité, vérifications ponctuel de comptabilité.

## فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
-	الإهداء
-	الشكر
-	الملخص
-	فهرس المحتويات
-	قائمة الجداول
-	قائمة الأشكال
-	قائمة الملاحق
-	قائمة الإختصارات والرموز
أ - ج	مقدمة
<b>الفصل الأول: الأدبيات النظرية لدور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي</b>	
02	تمهيد
<b>03</b>	<b>المبحث الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية والتهرب الضريبي</b>
03	المطلب الأول: ماهية الرقابة الجبائية
03	أولاً: مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها
04	ثانياً: أشكال الرقابة الجبائية
07	ثالثاً: أسباب القيام بعملية الرقابة الجبائية
08	المطلب الثاني: ماهية التهرب الضريبي
08	أولاً: مفهوم التهرب الضريبي وأنواعه
09	ثانياً: أسباب وطرق التهرب الضريبي
12	ثالثاً: آثار التهرب الضريبي
<b>14</b>	<b>المبحث الثاني: الرقابة الجبائية كآلية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي</b>
14	المطلب الأول: إجراءات الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي
14	أولاً: التحقيق المحاسبي
16	ثانياً: التحقيق المصوب في المحاسبة
16	ثالثاً: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية
18	المطلب الثاني: المقارنة بين إجراءات الرقابة الجبائية

19	<b>المبحث الثالث: الدراسات السابقة والقيمة المضافة</b>
19	المطلب الأول: الدراسات السابقة
19	أولاً: الدراسات السابقة باللغة العربية
21	ثانياً: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية
22	المطلب الثاني: القيمة المضافة
22	أولاً: أوجه الاختلاف
22	ثانياً- أوجه التشابه
24	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثاني: دراسة ميدانية على مستوى مركز الضرائب لولاية سكيكدة</b>	
26	تمهيد
27	<b>المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة محل التبرص</b>
27	المطلب الأول: مركز الضرائب لولاية سكيكدة وهيكلها التنظيمي
27	أولاً: المديرية الولائية للضرائب سكيكدة (DWI)
29	ثانياً: تقديم مركز الضرائب لولاية سكيكدة
31	المطلب الثاني: مصلحة المراقبة الجبائية وعلاقتها بالمصالح الأخرى
31	أولاً: تقديم مصلحة المراقبة الجبائية وهيكلها التنظيمي
33	ثانياً: علاقة مصلحة المراقبة الجبائية بالمصالح الأخرى
34	<b>المبحث الثاني: إحصائيات عامة حول الرقابة الجبائية بمركز الضرائب لولاية سكيكدة خلال الفترة (2019 - 2023)</b>
34	المطلب الأول: عدد الملفات المدروسة في الرقابة الجبائية
34	أولاً: عدد الملفات المدروسة عن طريق التحقيق المحاسبي
36	ثانياً: عدد الملفات المدروسة عن طريق التحقيق المصوب
37	ثالثاً: عدد الملفات المدروسة عن طريق التحقيق المحاسبي والمصوب معاً
40	المطلب الثاني: الحقوق المسترجعة جراء عملية الرقابة الجبائية على مستوى مركز الضرائب لولاية سكيكدة للفترة (2019 - 2023)
40	أولاً: الحصيلة الضريبية عن طريق الرقابة الجبائية للسنوات (2019 - 2023)
41	ثانياً: الضرائب والحقوق المسترجعة عن عملية الرقابة للسنوات (2019 - 2023)
43	<b>المبحث الثالث: دراسة حالتين خاضعتين للرقابة الجبائية بمركز الضرائب لولاية سكيكدة</b>
43	المطلب الأول: دراسة حالة خاضعة للتحقيق في المحاسبة
43	أولاً: التحضير لعملية التحقيق المحاسبي للمكلف (X)

44	ثانيا: بدء عملية التحقيق في محاسبة المكلف (X)
47	ثالثا: إعادة تأسيس أسس فرض الضريبة للمكلف (X)
63	المطلب الثاني: دراسة حالة خاضعة للتحقيق المصوب
63	أولا: التحضير لعملية التحقيق المحاسبي للمكلف (y)
64	ثانيا: بدء عملية التحقيق في محاسبة المكلف (y)
64	ثالثا: إعادة تأسيس أسس فرض الضريبة للمكلف (y)
69	رابعا: مناقشة النتائج
71	خلاصة الفصل
73	الخاتمة
76	قائمة المراجع
80	الملاحق

## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
18	المقارنة بين إجراءات الرقابة الجبائية	01
34	عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي خلال الفترة (2019 - 2023)	02
36	عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المصوب خلال الفترة (2019 - 2023)	03
37	عدد الملفات التي تمت برمجتهم ضمن التحقيق المحاسبي والمصوب معا	04
38	الأهمية النسبية للتحقيقات الجبائية	05
40	الحصيلة الضريبية عن عملية الرقابة الجبائية لسنوات (2019 - 2023)	06
47	الفارق بين أرقام الأعمال المفوترة خلال الفترة (2019 - 2022)	07
48	رقم الأعمال المقبوض خلال الفترة (2019 - 2022)	08
50	تسوية الوعاء الضريبي الخاص بـ TAP للمكلف (X)	09
52	فرض الرسم على النشاط المهني على رقم الأعمال المحصل للمكلف (X)	10
53	تسوية الوعاء الضريبي الخاص بـ (TVA) للمكلف (X)	11
55	تسوية الحقوق والغرامات الخاصة بـ (TVA) للمكلف (X)	12
56	جدول الرسم على القيمة المضافة المسترجعة للمكلف (X)	13
57	تسوية الوعاء الضريبي الخاص بـ IBS للمكلف (X)	14
58	الحقوق والغرامات الخاصة بـ IBS للمكلف (X)	15
60	الضريبة على الدخل الإجمالي / الإقتطاع من المصدر للمكلف (X) خلال الفترة (2019 - 2022)	16
61	تسوية الوعاء الضريبي الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي للأجور للمكلف (X)	17
61	تسوية الحقوق والغرامات الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي للأجور للمكلف (X)	18
63	التقييم النهائي لتسوية الوضعية الجبائية للمكلف (X)	19
65	إعادة تأسيس رقم الأعمال للمكلف (Y)	20
66	تسوية الوعاء الضريبي الخاص بـ TAP للمكلف (Y)	21

66	تسوية الحقوق والغرامات الخاصة بـ TAP للمكلف (Y)	22
67	تسوية الوعاء الضريبي الخاص بـ (TVA) للمكلف (Y)	23
68	تسوية الحقوق والغرامات الخاصة بـ (TVA) للمكلف (Y)	24

## قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
05	أشكال الرقابة الجبائية	01
06	مخطط الرقابة على الوثائق	02
28	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب ولاية سكيكدة	03
30	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية سكيكدة	04
31	الهيكل التنظيمي لمصلحة المراقبة الجبائية	05
35	عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي	06
36	عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المصوب	07
38	نسبة الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي والمصوب على مستوى مديرية الضرائب لولاية سكيكدة خلال الفترة (2019 - 2023)	08
39	تطور عدد الملفات المدروسة للتحقيق المحاسبي والمصوب للسنوات (2019-2023)	09
41	الضرائب والحقوق المسترجعة عن طريق الرقابة الجبائية خلال الفترة (2019-2023)	10

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
81	إشعار بالتحقيق في المحاسبة خاص بملف المكلف (X)	01
85 -82	إشعار بالتقييم الأولي تبعا للتحقيق في المحاسبة للمكلف (X)	02
86	إشعار بالتقييم النهائي تبعا للتحقيق في المحاسبة للمكلف (X)	03
88 -87	ورد فردي خاص بملف المكلف (X)	04
89	إشعار بالتحقيق المصوب في المحاسبة لملف المكلف (Y)	05
90	إشعار بالتقييم الأولي تبعا للتحقيق المصوب في المحاسبة للمكلف (Y)	06
91	ورد فردي خاص بملف المكلف (Y)	07

قائمة الاختصارات

الدلالة الأجنبية	الدلالة العربية	الاختصار
Direction de wilaya des impôts	المديرية الولائية للضرائب	Dwi
Centre des impôts	مركز الضرائب	CDI
Vérification de comptabilité	التحقيق في المحاسبة	VC
Vérification Ponctuelle de comptabilité	التحقيق المصوب في المحاسبة	VP
Fiscal situation a la de approfondie	التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة	VASFE
Taux sur l'activité professionnelle	الرسم على النشاط المهني	TAP
Taux valeur ajoutée	الرسم على القيمة المضافة	TVA
Impôt sur les bénéfices des sociétés	الضريبة على أرباح الشركات	IBS
Impôt sur les bénéfices des globales	الضريبة على الدخل الإجمالي	IRG
Droit de timbre	حقوق الطابع	DT
Entreprise unipersonnelle à la responsabilité limitée	مؤسسة ذات شخص وحيد ومسؤولية محدودة	EURL

مقدمة

## مقدمة:

تسعى الجزائر كغيرها من الدول النامية إلى تحقيق التنمية الشاملة في مختلف المجالات وذلك من خلال عدة وسائل أهمها تطوير النظام الجبائي، الذي ظل يواكب التطورات الاقتصادية حسب معدل النمو الديمغرافي والمداخل المتأتية من الحركة المتسارعة في الدورات.

تعتبر الضريبة من أهم الموارد الجبائية للدولة لتمويل نفقاتها العمومية، إلا أن هناك معوقات تقلل من هذه الموارد ونذكر منها ظاهرة التهرب الضريبي والتي تفقد النظام الضريبي أهميته على المستوى الاقتصادي والمالي، حيث تعتبر هذه الظاهرة قديمة وليست وليدة الوقت الحاضر إلا أنها تعددت أشكالها عبر الزمن سواء من حيث الوسائل أو الأدوات المستعملة مسببة بهذا خطرا كبيرا على الاقتصاد الوطني، مما يستدعي ضرورة مجابهة الظاهرة بشتى السبل والوسائل المتاحة، وحفاظا على امتيازات الخزينة العمومية منح المشرع الجزائري للإدارة الجبائية كل الوسائل القانونية والتنظيمية اللازمة بهدف استرجاع حقوق المال العام والحد من ظاهرة التهرب الضريبي أو على الأقل التخفيف من حدته، وهذا لما تسببه من متاعب وأضرار على الاقتصاد الوطني بشكل عام والخزينة العمومية بشكل خاص، ومن بين أهم تلك الوسائل التي تعتمد عليها إدارة الضرائب في الحد من التهرب الضريبي نجد الرقابة الجبائية بمختلف هياكلها وآلياتها تسعى جاهدة للتأكد من التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة والتي من وراءها يتم كشف كل الإغفالات والتجاوزات التي يمكن أن يستعملها المكلف سواء بقصد أو بدون قصد.

ولأن التهرب الضريبي يعد من أخطر الآفات التي تصيب الضريبة بصفة خاصة والاقتصاد بصفة عامة فإن الإدارة الجبائية اعتمدت على عدة حلول وإجراءات وقائية لكبح هذا النزيف الذي ينخر الاقتصاد الوطني ويفوت على الخزينة العمومية فرصة الاستعادة من موارد مالية معتبرة إلى جانب الرقابة الجبائية التي تمثل موضوع الدراسة.

## أولاً- إشكالية الدراسة:

ومن أجل إبراز الدور الذي يلعبه نظام الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي سيتم طرح التساؤل الرئيسي التالي:

**كيف يمكن للرقابة الجبائية أن تساهم في الحد من التهرب الضريبي بمركز الضرائب لولاية سكيكدة؟**

## الأسئلة الفرعية:

وللإمام بجوانب الإشكالية المطروحة يمكن طرح جملة من الأسئلة الفرعية تمثلت في:

- ماهي الإجراءات المتبعة للكشف عن التهرب الضريبي؟
- هل الرقابة الجبائية هي الوسيلة الردعية الوحيدة للحد من التهرب الضريبي؟

## ثانيا - فرضيات الدراسة:

بعد أن تم طرح الإشكالية الرئيسية ومجموعة من الأسئلة الفرعية قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

### الفرضية الرئيسية:

الرقابة الجبائية من أهم الحلول الوقائية والردعية التي يعتمد عليها مركز الضرائب لولاية سكيكدة في الحد من التهرب الضريبي.

### الفرضيات الفرعية:

إن الفرضية الرئيسية للدراسة تندرج منها الفرضيات الفرعية التالية:

- إجراءات التحقيق في محاسبة المؤسسة هي العملية التي تسمح بالتحقق من صحة التصريحات المقدمة لمصلحة الضرائب وبالتالي الكشف عن التهرب الضريبي.
- تعد الرقابة الجبائية الأداة الردعية للحد من التهرب الضريبي ولكن توجد وسائل ردعية أخرى تساعد في الحد من هذه الظاهرة.

## ثالثا - مبررات اختيار الموضوع:

يرجع سبب اختيارنا للموضوع لعدة اعتبارات تم إيجازها في النقاط التالية:

- ارتباط الموضوع بمجال التخصص؛
- كون الرقابة الجبائية موضوع حديث النشأة في الجزائر؛
- توسيع مجالنا المعرفي.

## رابعا - أهداف البحث وأهميته:

تتجلى أهمية الدراسة في التعرف على الدور الذي تلعبه الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي الذي يساهم في استنزاف أموال طائلة تتداول بكل حرية من دون مراقبة أو اقتطاع من الدولة، وبالتالي ضرورة اتخاذ كل سبل العلاج المتاحة لمكافحة هذه الظاهرة الخطيرة، ومن هنا تكمن أهمية الرقابة الجبائية كونها من أهم الوسائل المطبقة للحد من التهرب الضريبي.

نسعى من خلال الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- تسليط الضوء على الأدبيات النظرية للرقابة الجبائية وظاهرة التهرب الضريبي؛
- توضيح أهم الأسباب التي أدت إلى لجوء الأفراد والمؤسسات للتهرب من دفع الضريبة؛
- توضيح كيف تساهم الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي والدور الفعال الذي تلعبه إجراءاتها في الحد من هذه الظاهرة.

### خامسا- حدود الدراسة:

حتى تتم معالجة الإشكالية المطروحة فإن الدراسة ارتبطت بحدود مكانية وزمانية كما يلي:

- الحدود المكانية: تمت هذه الدراسة على مستوى مركز الضرائب (CDI)، وبالتحديد مصلح المراقبة والبحث.
- الحدود الزمانية: بهدف التحكم في الموضوع تمت هذه الدراسة بالنسبة للجانب النظري خلال السداسي الثاني من سنة 2024، أما بالنسبة للدراسة الميدانية كانت خلال الفترة من 2023/03/07 الى غاية 2023/03/21، حيث تم التحقيق في حالتين لمكلفين جبائيين.

### سادسا- منهج الدراسة:

من أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة تم الإعتماد في هذه الدراسة كلا من المنهج الوصفي والتحليلي، حيث تم استخدام المنهج الوصفي من خلال التطرق إلى الأدبيات النظرية التي تخص الرقابة الجبائية والتهرب الضريبي، أما الجانب التطبيقي فقد تم الاعتماد على المنهج التحليلي وذلك من خلال تحليل الإحصائيات الخاصة بإجراءات الرقابة الجبائية ودراسة حالة لها.

### سابعا- صعوبات الدراسة:

لقد واجهنا القليل من الصعوبات في هذه الدراسة من أهمها صعوبة الحصول على المعلومات الكافية نظرا لحساسية الموضوع والسر المهني، وكذلك عدم استقرار القوانين الجبائية.

### ثامنا- هيكل الدراسة:

بغرض دراسة الموضوع ومعالجة الإشكالية والتساؤلات الفرعية واختبار الفرضيات، تم تقسيم الدراسة إلى فصلين، حيث تضمنت ما يلي:

- الفصل الأول: بعنوان الأدبيات النظرية لدور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، إذ تم التعرف على مختلف المفاهيم العامة المتعلقة بالتهرب الضريبي والرقابة الجبائية، وهذا من خلال ثلاث مباحث، حيث تم التطرق في المبحث الأول إلى مدخل نظري حول متغيرات الدراسة، وفي المبحث الثاني الرقابة الجبائية كألية للحد من التهرب الضريبي، ومراجعة الأبحاث والدراسات العلمية السابقة في المبحث الثالث.
- الفصل الثاني: بعنوان دراسة ميدانية على مستوى مركز الضرائب لولاية سكيكدة، يخص المبحث الأول تقديم عام للمؤسسة محل التبرص، أما المبحث الثاني تم فيه دراسة إحصائيات عامة حول الرقابة الجبائية بمركز الضرائب لولاية سكيكدة، أما المبحث الثالث فتم فيه دراسة ملفين خاضعين للرقابة الجبائية.
- وفي الأخير نلخص إلى عرض خاتمة تحتوي على أهم النتائج المتوصل إليها من خلال دراسة وتحليل أهم النتائج المستخلصة والخروج بجملة من الإقتراحات.

# الفصل الأول:

الأدبيات النظرية لدور الرقابة الجبائية في

الحد من التهريب الضريبي

### تمهيد

تعتبر الضريبة أحد أهم أدوات السياسة المالية المعتمدة من قبل الدول من أجل تغطية مختلف تدخلاتها في الحياة الاقتصادية وسد احتياجات مواطنيها، لكنها اصطدمت بظاهرة أسهمت إلى حد كبير في عدم بلوغ أهدافها، تمثلت في ظاهرة التهرب الضريبي والتي أصبحت من بين أكبر انشغالات الدولة والباحثين في ميدان التشريع الجبائي، لارتباط وجودها بوجود الضريبة ذاتها، ونتيجة عدم وصول المكلف بالضريبة إلى قناعة أن الالتزام الضريبي هو واجب، حيث يلجأ المكلف إلى استخدام مختلف الطرق والتقنيات للتهرب من دفع الضريبة، كما تعتبر الرقابة الجبائية من الوسائل القانونية التي تستخدمها الإدارة الجبائية لمحاربة ظاهرة التهرب الضريبي، حيث أنها تحتل مكانة إقتصادية هامة لدورها الفعال في التأكد من مدى صحة ومطابقة التصريحات الجبائية المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة.

ومن أجل التأكد من مدى صدق تلك التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين والحد من تفشي هذه الظاهرة، قد منح المشرع الجزائري للمصالح الجبائية عدة صلاحيات مجسدة في الرقابة الجبائية التي تساعد على كشف الأخطاء والتجاوزات والحد أو التخفيف من هذه الظاهرة.

وعليه سيعرض هذا الفصل أهم القواعد والتقنيات المتعلقة بالرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي، كما قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث وهي كالتالي:

- **المبحث الأول:** مدخل نظري حول متغيرات الدراسة.
- **المبحث الثاني:** الرقابة الجبائية كآلية للحد من التهرب الضريبي.
- **المبحث الثالث:** الدراسات السابقة والقيمة المضافة.

## المبحث الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية والتهرب الضريبي

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي من أخطر الآثار السلبية على الإدارة الجبائية وبالتالي على الخزينة العمومية، لذا يجب التصدي لهذه الظاهرة والتخفيف من حدتها من خلال الرقابة الجبائية التي تعد أهم وسيلة لمكافحة التهرب الضريبي والكشف عن كل الإغفالات والتجاوزات التي يمكن أن يستعملها المكلف، وإدراك الأسباب الحقيقية التي أدت إلى إنعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني.

### المطلب الأول: ماهية الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية كإجراء ضروري يهدف إلى محاربة ظاهرة التهرب الضريبي ومما ينتج عنه من آثار سلبية كما تتمثل غايتها في مراقبة مدى حقيقة التصريحات الجبائية المصرح بها من طرف المكلف بالضريبة وفي ما يلي سنتعرف أكثر على الرقابة.

### أولاً- مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها:

**1- مفهوم الرقابة الجبائية:** لم يعرف المشرع الرقابة الجبائية بمفهومها النظري ذلك لأنها تختلف حسب الأجهزة الموكلة لها ولتبيين مفهوم الرقابة الجبائية سنتطرق إلى مفهوم الرقابة بصفة عامة حيث عرفها فايول أنها: "التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقاً للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والقواعد المقررة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقييمها ومنع تكرارها".<sup>1</sup>

أما الرقابة الجبائية عرفتها المديرية العامة للضرائب بأنها: "الوسيلة الضرورية لضمان المساواة بين الأفراد في دفع الضريبة ويتشكل شرط من الشروط الأساسية والفعالة لتحقيق منافسة شريفة وعادلة بين المؤسسات".<sup>2</sup> وعرفت كذلك بأنها: "الرقابة الجبائية هي تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة".<sup>3</sup>

إنطلاقاً مما سبق يمكن تعريف الرقابة الجبائية بأنها فحص التصريحات والوثائق ومستندات المكلفين بالضريبة وذلك بغية التأكد من صحة المعلومات الواردة في ملفاتهم الجبائية.

### 2- أهداف الرقابة الجبائية: للرقابة الجبائية عدة أهداف تسعى إلى تحقيقها والتي يمكن إيجازها فيما يلي:

<sup>1</sup> محمد حمو، منور اوسيرير، محاضرات في جباية المؤسسات، الطبعة الأولى، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009، ص201.

<sup>2</sup> وزارة المالية المديرية العامة للضرائب "ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية"، الجزائر، 2017، ص05.

<sup>3</sup> بوعلام ولهي، إطار مقترح لتنفيذ آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة المالية. حالة الجزائر، ورقة عمل مقدمة ضمن فعاليات ملتقى علمي دولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، أكتوبر 2009، ص06.

**2-1- الأهداف القانونية:** تتمثل في التحقق من مدى صحة ومسايرة مختلف العمليات المالية للممولين مع القوانين والأنظمة، لذا من أجل المحافظة على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة الممولين بالضريبة على أية مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع الضريبة المستحقة عليهم.<sup>1</sup>

**2-2- الأهداف الاقتصادية والمالية:** تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكالها، بغرض الحفاظ على إيرادات الخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق مما يؤدي إلى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع.<sup>2</sup>

**2-3- الأهداف الإدارية:** تلعب الرقابة دورا هاما للإدارة الجبائية، وذلك من خلال المعلومات التي تقوم بتقديمها، ويمكن أن نحدد هذا الدور كالتالي:<sup>3</sup>

- تساعد الرقابة الجبائية في إعداد الإحصائيات ومن بينها نسب التهرب الضريبي؛  
- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء مما يساعد الإدارة في المعرفة والإلمام بأسبابها وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة ومواجهة المشاكل التي تنتج عن ذلك.

**2-4- الأهداف الاجتماعية:** على الصعيد الاجتماعي نجد أن الرقابة الجبائية تهدف إلى منع ومكافحة انحرافات الممول بمختلف صورها كالسرقة والإهمال أو تقصيره في أداءه وتحمل واجباته.<sup>4</sup>

### ثانيا- أشكال الرقابة الجبائية:

تعتمد الإدارة الجبائية على شكلين من الرقابة الجبائية وهما الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية حيث يتم استعمالهما حسب أهميتهما في حدود القانون، أما الشكل التالي يبين لنا أشكال الرقابة حسب النظام الضريبي الجزائري:

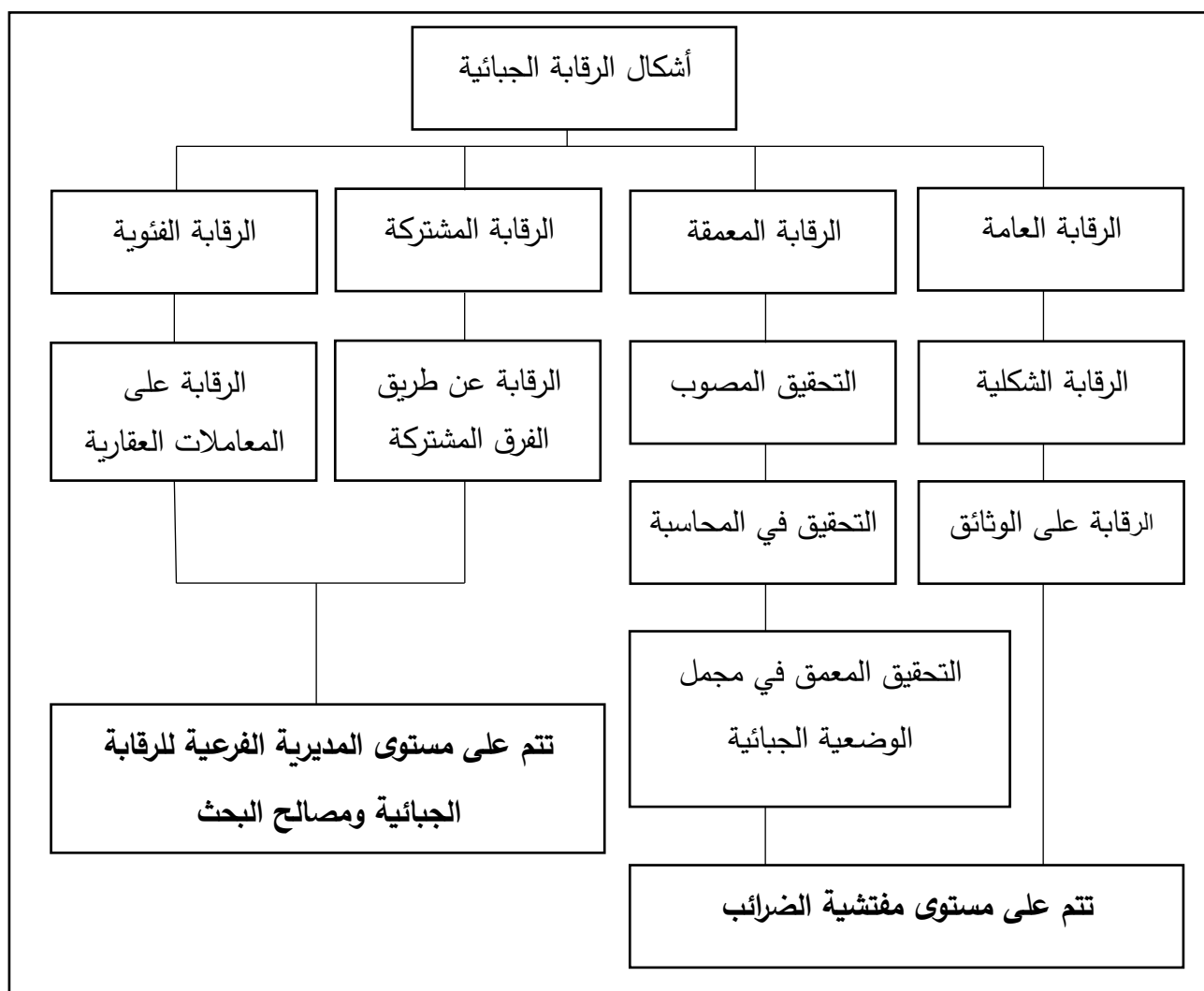
<sup>1</sup> محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزام، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، دار المسيرة للنشر، عمان- الأردن، 2000، ص156.

<sup>2</sup> ميلود بن غماري، الرقابة الجبائية كوسيلة لحماية أموال الخزينة العمومية، أطروحة غير منشورة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2017-2018، ص48.

<sup>3</sup> نجاة نوي، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، رسالة ماجستير، فرع مالية ونقود، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2003-2004، ص336.

<sup>4</sup> محمد طابوي، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري، الفترة 1995-1999، رسالة ماجستير في العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر، 2001-2002، ص43.

الشكل رقم (1): يمثل أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: بوعلام ولهي، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من الأزمة المالية: حالة الجزائر، ورقة بحثية مقدمة في الملتقى العلمي الدولي الموسوم بـ: الأزمة المالية والاقتصادية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف- الجزائر، 20-21 أكتوبر 2009، ص05.

ومن هنا سنتطرق إلى أشكال الرقابة الجبائية كل على حدا وذلك لما نص عليه القانون الجبائي الجزائري:

**1- الرقابة العامة:** تمارس على مستوى مفتشيات الضرائب وهي تحتوي على نوعين من الرقابة وهما:<sup>1</sup>

**1-1- الرقابة الشكلية le contrôle formel:** تعد أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، فهي تخص مجمل التدخلات التي لها علاقة بتصحيح الأخطاء المادية الظاهرة في التصريحات والملاحظة من طرف المراقبين الجبائين، فالهدف من هذه الرقابة هو ضمان أن التصريحات المقدمة كتبت بطريقة سليمة من الناحية الشكلية ولهذه الرقابة خاصتين هما:

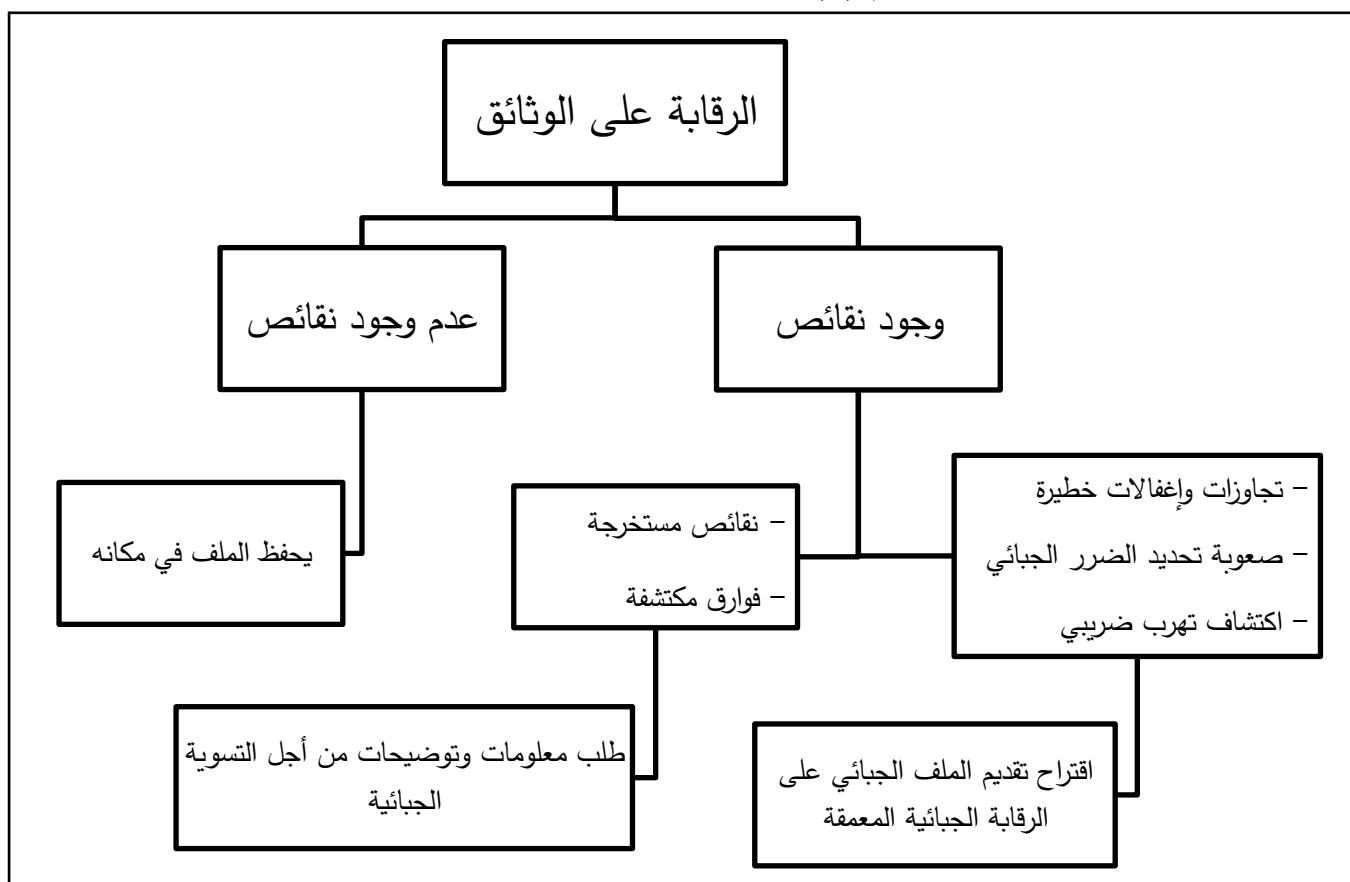
<sup>1</sup> محمد حمو، منور اوسرير، مرجع سبق ذكره، ص203.

- تعتبر أول عملية رقابية للتصريحات؛

- تهدف إلى مراقبة شكل وكيفية التصريحات دون التأكد من صحة هذه الأخيرة.

**1-2- الرقابة على الوثائق Le contrôle sur pièce:** على عكس الرقابة الشكلية التي تهتم بالفحص الغير معمق لتصريحات المكلفين فإن الرقابة على الوثائق تهتم بفحص الملف الجبائي للمكلف فحصا شاملا وانتقاديا ومقارنتها مع مختلف المعلومات والوثائق المتوفرة فيه وكذا مجمل المعلومات التي تم الحصول عليها من طرف بعض الإدارات المتعلقة بالمعاملات والصفقات التي أبرمت بينهما وبين المكلف.

الشكل رقم (2): يمثل مخطط الرقابة على الوثائق



المصدر: أحلام بن صفي الدين، الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، مدرسة دكتوراه الدولة والمؤسسات العمومية، جامعة الجزائر، 1، 2013-2014، ص16.

**2- الرقابة المعمقة:** هي الرقابة التي تتم في عين المكان وتتمثل في التدخلات المباشرة للأعوان المحققين في المكان الذي يزاول فيه المكلفون بالضريبة أنشطتهم<sup>1</sup>، بحيث تهدف إلى التأكد من صحة ونزاهة القرارات المصرح بها من قبل المكلفون مع ما هو موجود في أرض الواقع<sup>2</sup>، وتتمثل فيما يلي:

<sup>1</sup> رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2014، ص220.

<sup>2</sup> عوادي مصطفى، رجال نصر، الغش والتهرب الضريبي الجزائري، مطبعة صخري، حي المنظر الجميل، 2011.

**2-1- التحقق المحاسبي Vérification de compatibilité:** هي مجموعة العمليات التي تستهدف إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة والخاضع للنظام الحقيقي وفحص محاسبته، والتأكد ما إذا كانت هذه المعلومات مطابقة مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى نزاهتها من أجل إعادة تأسيس وعاء الضريبة.<sup>1</sup>

**2.2- التحقق المصوب في المحاسبة Vcp:** يقتصر التحقق المصوب في المحاسبة للمكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو جزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو المعطيات المحاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية، وتتم أيضا في حالة الشك في صدق المستندات والإنفاقيات التي تم أبرامها من طرف المكلفين بالضريبة حيث لا يمكن أن تستغرق مدة التحقق في عين المكان سواء في الدفاتر أو الوثائق المحاسبية أكثر من شهرين.<sup>2</sup>

**2-3- التحقق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة VASFE:** تم إنشاؤه بموجب سنة 1992 وفقا للمادة 131 مكرر من قانون الضرائب المباشرة تدعيما للتحقيق في المحاسبة بصفته أحد السبل الأساسية للرقابة الجبائية الخارجية<sup>3</sup>، حيث نص قانون الإجراءات الجبائية على أنه يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين الذين لديهم موطن جبائي في الجزائر بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على الثروة، كذلك يخضع لهذا التحقيق للأشخاص اللذين ليس لديهم موطن جبائي في الجزائر عندما يكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة وفي هذا التحقيق يقوم الأعوان المحققون بمراقبة التوافق والإنسجام بين المداخل المصروح بها والذمة في الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة البيت الجبائي من جهة والعناصر المكونة لثروته من جهة أخرى، كما يمكن القيام بتحقيق معمق الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصي جبائيا، وجود أنشطة أو مداخل متصلة من الضريبة.<sup>4</sup>

### ثالثا- أسباب القيام بعملية الرقابة الجبائية:

تعدد الأسباب التي أدت إلى إيجاد نظام الرقابة الجبائية لتصريحات المكلفين والحفاظ على حقوق الخزينة العمومية ومراقبة تنفيذ التصريحات الجبائية، نذكر منها سببين رئيسيين للقيام بعملية الرقابة في الجزائر:<sup>5</sup>

<sup>1</sup> منصور بن عمارة، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، الطبعة 2، دار هومة، الجزائر، 2016، ص44.

<sup>2</sup> وزارة المالية المديرية العامة للضرائب قانون الإجراءات الجبائية، 2018، المادة 21، ص39.

<sup>3</sup> منصور بن عمارة، مرجع سابق، ص65.

<sup>4</sup> المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية، 2023.

<sup>5</sup> مراد كواشي، جمعة شرقي، مسار التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، مجلة الآفاق الدراسات الاقتصادية، جامعة العربي التبسي، تبسة، الجزائر، العدد 02، جوان 2017، ص166-167.

1- الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية: تتيح الرقابة الجبائية لمتابعة النظام التصريحي، كون المكلف هو من يحدد أسس فرض الضريبة ويصرح بها للإدارة الجبائية الذي بدورها تقوم بالتأكد من صحة التصريحات ومصادقيتها عن طريق الرقابة الجبائية.

2- الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي: يلجأ المكلفين بالضريبة إلى التهرب الضريبي بجميع الطرق أو الأساليب الشرعية وغير شرعية لوجود أسباب عديدة هذا ما يجعل عملية مكافحة هذه الظاهرة الفتاكة من أولويات الإدارة الجبائية كونها تمتلك السلطة لممارسة ذلك.

### المطلب الثاني: ماهية التهرب الضريبي

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي من الناحية الاقتصادية عملاً يؤدي إلى تخفيض الإيرادات الضريبية وفقدان لمورد مالي مهم جداً من موارد الدولة حيث سيتم التعرف أكثر على هذه الظاهرة.

### أولاً- مفهوم التهرب الضريبي وأنواعه:

اختلفت التعاريف المتعلقة بظاهرة التهرب، سنذكر أهم هذه التعاريف وأنواع التهرب الضريبي:

#### 1- مفهوم التهرب الضريبي:

- عرف بأنه: "هو التخلص من دفع الضريبة خلال مخالفة القوانين أو من خلال استغلال الثغرات الموجودة في التشريعات الضريبية".<sup>1</sup>
  - وعرف كذلك: "على أنه تهرب الممول من الضريبة المفروضة عليه والمخالفة للقانون عن طريق إخفاء الممول لبعض المواد الخاضعة للضريبة أو تقديم إقرار غير صحيح".<sup>2</sup>
  - ويعرفه A.MARGAIRAZ بقوله: "هو محاولة التخلص من الضريبة في حدود القانون".<sup>3</sup>
- من خلال التعاريف السابقة يمكن القول بأن التهرب الضريبي هو ذلك السلوك الذي يحاول من خلاله المكلف تجنب دفع كل ضرائب أو جزء منها دون نقل العبء إلى الآخرين مستخدماً عدداً من الأساليب أو الطرق المشروعة أو غير مشروعة لتحقيق التهرب.

#### 2- أنواع التهرب الضريبي: يصنف التهرب الضريبي إلى نوعين هما:

<sup>1</sup> عباس ناصر سعدون، أثر مكافحة الهرب الضريبي في الحد من البطالة دراسة تحليلية في العراق، جامعة القادسية 1، كلية القانون، القسم العام، مجلة العزى العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 03، 2017، ص92.

<sup>2</sup> عبد الواحد عطية، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، 2005، ص479.

<sup>3</sup> أخضر بن أحمد، دراسة مقارنة للضريبة وزكاة، مذكرة ضمن مقتضيات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، 2000-

**2-1- التهرب المشروع:** يقصد به تهرب المكلف من عبء الضريبة أو الامتثال لها من خلال الابتعاد عن موطن التكليف الذي تفرض فيه الضريبة أو من خلال الاستفادة من ثغرات في القانون دون مخالفة أحكام التشريعات الضريبية.<sup>1</sup>

**2-2- التهرب غير مشروع:** يقصد به إقدام المكلف على انتهاك الأحكام القانونية أو استخدام أساليب احتيالية للتهرب من دفع الضريبة المستحقة أو المترتبة عليه.<sup>2</sup>

### ثانيا- أسباب وطرق التهرب الضريبي:

**1- أسباب التهرب الضريبي:** هناك عدة أسباب تدفع المكلفين لعدم الإلتزام بواجباتهم الضريبية نجد منها:

- **أسباب أخلاقية:** فالملاحظ في كثير من دول العالم أن الشعور إتجاه الوعي الضريبي مازال ضعيفا والذي يعد من الأسباب الرئيسية للتهرب الضريبي، فكلما زاد الوعي الضريبي ضعف الباعث النفسي على التهرب الضريبي والعكس صحيح<sup>3</sup>، ويشير إلى أنه كلما زاد الوعي الضريبي لدى المكلفين أصبح مقبولا لديهم بل محببا إلى نفوسهم دفع الضرائب طواعية واختيارا ذلك من شأنه المحافظة على كيان الدولة.<sup>4</sup>

- **أسباب تشريعية:** تعتبر الأسباب التشريعية من أهم أسباب التهرب الضريبي ومرجع ذلك إلى النقص في التشريع الضريبي ومن بين العوامل التي تؤثر على التهرب ونطاقه نجلها في العناصر التالية:

• **ثقل عبء الضريبة:** زيادة العبء الضريبي عن توقعات المكلفين وإستعدادهم النفسي لتحمله يعد سبب هام ومبرر أساسي لتهرب الأفراد من الضريبة؛

• **تعقد النظام الضريبي:** الأنظمة الضريبية معقدة نظرا لوجود العديد من القوانين واللوائح والإعفاءات، يوفر هذا التعقيد فرص للعثور على ثغرات ضريبية مما يجعل الأفراد أو الشركات استغلال هذه الثغرات لتقليل العبء الضريبي<sup>5</sup>، (فالتهرب هو نتيجة سريعة لضريبة سيئة)<sup>6</sup>؛

• **ضعف العقاب المفروض على المتهرب:** حجم العقاب المفروض على المتهرب يؤثر على التهرب الضريبي، فإذا كانت قيمة ذلك العقاب أكبر من المبلغ الذي يعود على المكلف إثر تهربه من الضريبة ففي هذه الحالة يبتعد المكلف من ذلك التهرب ويقلل منه، أما إذا كانت قيمة العقاب أقل من المبلغ الذي يعود على المكلف في

<sup>1</sup> ياسر صالح الفريجات، المحاسبة في علم الضرائب، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص25.

<sup>2</sup> يسرى مهدي حسن السامرائي، زهرة خضير عباس العبيدي، تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي، مجلة الأنبار للعلوم الإقتصادية والإدارية، العدد 04، 2012، ص131.

<sup>3</sup> خالد شحادة الحطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2012، ص217، 218.

<sup>4</sup> سفيان بوزيد، التهرب الضريبي... مفهوم وقياس، جامعة مستغانم، الجزائر، العدد 15، جوان 2016، ص144.

<sup>5</sup> <https://www.one.org>actualites>، le 19/02/2024، 20 :25.

<sup>6</sup> Hibert brochier et pierre tabatoni، économie financière، France، presses universitaires de France، 1963، p143.

هذه الحالة يكثر التهرب الضريبي؛<sup>1</sup>

- **ضعف الرقابة الضريبية:** بحيث يتهرب دافعوا الضرائب من الضريبة إذا شعروا أنهم لا يخضعون للرقابة.<sup>2</sup>
  - **أسباب إقتصادية:** تعد الظروف الإقتصادية سببا مهما في ارتفاع ظاهرة التهرب الضريبي بحيث تؤثر الحالة المالية للمكلف على التهرب فنجد كلما يزداد ميوله للتهرب كلما زاد عبء الضريبة عليه "فالصعوبات الإقتصادية والمالية التي يمر بها المكلف غالبا ما تكون وراء محاولات التهرب والغش الضريبي التي يمارسها، وتزيد هذه الميول كلما كان دخله ضعيفا، وعليه فإن الضريبة يجب أن تمس المداخل المخصصة للاستعمالات غير الضرورية حتى تكون مقبولة".<sup>3</sup>
  - **أسباب إدارية:** تعد الإدارة الضريبية أداة تنفيذية للنظام الضريبي فكما كانت الإدارة ضعيفة الكفاءة سهلت التهرب الضريبي وهذا راجع لضعف الوسائل المادية بالإضافة إلى نقص عدد الموظفين ونقص خبرتهم المهنية أيضا العدد الهائل للمكلفين الخاضعين للضريبة والملفات المعروضة للدراسة، كما أنه توجد ظاهرة خطيرة تهدد الإدارة الضريبية والتي تتمثل في الرشوة باعتبارها أخطر من ضعف الكفاءة (إن هذه الظاهرة ليست فقط نتيجة ضعف الرقابة من طرف السلطات المعنية وغياب العقوبة الصارمة ضد الموظفين المرتشيين، ولكنها نتيجة للتنظيم السياسي والاجتماعي).<sup>4</sup>
  - **أسباب سياسية:** عادة ما يكون عدم الإستقرار السياسي المحلي سببا للتهرب الضريبي يرجع ذلك إلى أنه يخلق وعيا بأن السلطات العامة غير قادرة على القيام بعملها وبالتالي لا يمكن مطالبتها بالوفاء بالتزاماتها الضريبية.<sup>5</sup>
- 3- طرق التهرب الضريبي:** لمعالجة ظاهرة التهرب الضريبي يجب إتباع الطرق التي يسلكها المتهرب من دفع الضريبة، فمنها من يتعلق بالتحايل المحاسبي، ومنها ما يتعلق بالجانب المادي والقانوني.

**أ- التهرب عن طريق العمليات المحاسبية (التحايل المحاسبي):** يقوم قانون الضرائب بفرض الضريبة على المكلفين بها وتقديمها إلى السلطات في تواريخ ومواعيد محددة، إقرارا بالمزايا الضريبية الذي حققها المكلف خلال السنة المالية، فمن الطبيعي أن معظم البيانات المطلوبة لهذه الإقرارات يقدمها النظام المحاسبي الذي يعتبر قياس وإتصال يعمل على تسجيل وتصنيف وتلخيص العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة وإبلاغ الجهات المعنية بانتظام عن نتائج أنشطتها، وبحكم افتراض جزء من تضامن المكلف اتجاه الإدارة الجبائية والضريبة نفسها والمتجسدة في الإقرارات، أو التصاريح المقدمة، حيث أنه يسعى دوما إلى إدخال التصحيحات والتغيرات على ملفه

<sup>1</sup> Fiscalité directe, actes du séminaire organisé par D.G.I et F.M.I, Alger (Anep, p126.

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

<sup>3</sup> Gilbert tixier et guy gest, droit fiscal, Edition LjDG, Paris, 1976, p253.

<sup>4</sup> Athman kandil, théorie fiscale et développement, Alger, SNED, 1970, p133.

<sup>5</sup> عبد الواحد عطية، مرجع سبق ذكره، ص 809.

الضريبي خاصة من الجانب المحاسبي<sup>1</sup>، حيث يقول JC MARTINEZ "إن ممارسة التهرب تمتد من التحقيق التافه لمبالغ المبيعات، مروراً بتضخيم التكاليف القابلة الخصم"<sup>2</sup>.

ب- **التهرب الضريبي عن طريق العمليات القانونية (التحايل القانوني):** يعرف بأنه الإخفاء أو التهرب القانوني ويسمى أيضاً بالمدينون بالتظاهر، فهو العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الفعلية ويمكن نكر شكلين أساسيين من هذا النوع وهما:

- **التهرب عن طريق عمليات وهمية:** يستعمل هذا النوع من الإخفاء غالباً في مجال الرسم على القيمة المضافة والذي يتمثل في إنشاء فواتير مزيفة لعمليات شراء وبيع من طرف الممول الذي يمكن من خلالها الاستفادة من الحق في خصم الرسوم على المشتريات، حيث يلجأ إلى إنتهاج مثل هذه التقنية ضناً من أن التحقيقات الجبائية تقوم على مطابقة القيود المحاسبية للوثائق التبريرية المقدمة<sup>3</sup>؛
- **التهرب عن طريق التلاعب في تكييف الحالات القانونية:** يتمثل هذا النوع من التهرب في تزييف المكلف بالضريبة لوضعية قانونية خاضعة للضريبة وتكييفها مع وضعية أخرى معفاة أو أقل خضوعاً للاقتطاع، وقد تعد طرق التحايل هذه من أبرزها لأنها تبقى على سبيل المثال لا الحصر<sup>4</sup>.

ج- **التهرب عن طريق العمليات (التحايل المادي):** يقصد بالإخفاء المادي محاولة المكلف بالضريبة تغيير بطريقة غير قانونية واقعة مادية، حيث يعرف بأنه العمل الذي يتم بسرية تامة من خلال السوق السوداء، بحيث تكون هذه الأخيرة بعيدة كل البعد عن رقابة الإدارة، وتلقى صعوبات في إخضاع التبادلات الضريبية وتتمثل في:

- **الإخفاء الجزئي:** في هذه الحالة يحرص الممول على التصريح بقيمة أقل من القيمة الفعلية المادة الخاضعة للضريبة بغية التهرب من دفع الضريبة جزئياً كما هو الحال في الضرائب الجمركية وضرائب الإنتاج<sup>5</sup>؛
- **الإخفاء الكلي:** يكون الإخفاء كلياً عندما يتمتع المكلف عن التصريح بالنشاط الذي يمارسه، مستغلاً في ذلك غياب الرقابة الجبائية في مواجهة هذا النوع من التهرب، مما يدفع المكلف إلى إنشاء وحدات أو مصانع إنتاجية صغيرة في المدن المكتظة بالسكان أو المناطق الريفية أو النائية التي يصعب الوصول إليها وما ينتج عن هذه المصانع يباع بدون وصولات أو وثائق، كما يوجد كذلك فئة خاصة في قطاع الاستيراد والتصدير، بسبب تغيير

<sup>1</sup> لزرق لابد، "ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الإقتصاد الرسمي في الجزائر"، مذكرة ماجستير في العلوم الإقتصادية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2012، ص 88.

<sup>2</sup> عباس عبد الرزاق، "التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي"، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012، ص 100.

<sup>3</sup> حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 45 - 46.

<sup>4</sup> سهام كردودي، مرجع سبق ذكره، ص 83 - 84.

<sup>5</sup> نصر رحال، "محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة"، مذكرة ماجستير، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة قاصدي مرياح ورقلة، 2006/2007، ص 47.

مقر نشاطهم في كل مرة.<sup>1</sup>

ثالثا - آثار التهرب الضريبي:

تعتبر الضريبة أداة هامة تستعملها الدولة لتحقيق أهدافها سواء كانت هذه الأهداف مالية، إقتصادية، اجتماعية، لذلك فإن الإخلال بالواجب الضريبي يؤثر على الدور المراد منها وعليه ينتج عن التهرب الضريبي آثار تؤثر سلبا على تحقيق هذه الأهداف ومن بين هذه الآثار نذكر ما يلي:

**1- الآثار المالية:** يؤدي التهرب الضريبي إلى أضرار بالخزينة العمومية للدولة، بحيث تخسر جزءا هاما من الموارد المالية، مما يؤدي إلى عجزها وتصبح غير قادرة على أداء واجباتها تجاه مواطنيها، وفي ظل هذا العجز تضطر الدولة إلى اللجوء لوسائل تمويلية أخرى كالاقتراض والإصدار النقدي.<sup>2</sup>

كما يساهم التهرب الضريبي في انخفاض قيمة العملة الوطنية نتيجة لعملية اكتناز الأموال المتهرب بها والغير مصرحة، التي تسبب في ظهور التضخم النقدي، وبالتالي تتجه الدولة إلى تبني سياسة القروض من الخارج والوقوع في المديونية.<sup>3</sup>

**2- الآثار الإقتصادية:** ومن الآثار الإقتصادية للتهرب الضريبي هو أن هذه الظاهرة تحدث تذبذب بالنسبة للاقتصاد الوطني وتتمثل في ما يلي:<sup>4</sup>

- ارتفاع معدلات الضرائب وأسعارها؛
- إعاقة التقدم الإقتصادي؛
- إعاقة المنافسة الإقتصادية؛
- ظهور أزمة رؤوس الأموال.

تعتبر الضريبة متغير اقتصاديا هاما، لذلك يؤدي التهرب الضريبي إنعكاسات سلبية على الإقتصاد الوطني وذلك من عدة جوانب، بالنسبة للإستثمار فإن نقص إيرادات الدولة بسبب التهرب الضريبي لا يسمح بتكوين ادخار عام، لذلك يحد من مقدرة الدولة على القيام بالمشاريع الإستثمارية التي تقتضيها التبعية.<sup>5</sup>

**3- الآثار الإجتماعية:** تعتبر قاعدة العدالة من بين أهم مبادئ الضريبة، ويتميز هذا المبدأ بضرورة تساوي جميع أفراد الدولة أمام العبء الجبائي، ويتم إستخدام الضريبة لإعادة توزيع الدخل الوطني لفائدة الفئات الفقيرة والمحدودة

<sup>1</sup> طور شبباتة، "مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر"، مذكرة ماجستير، قسم القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة 01، 2011-2012، ص83-84.

<sup>2</sup> حسينة بن فارس، إشكالية التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، تخصص نقود مالي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، البلدة-الجزائر، 2007، ص30.

<sup>3</sup> رضا خلاصي، مرجع سبق ذكره، ص427.

<sup>4</sup> حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص50.

<sup>5</sup> حسينة بن فارس، مرجع سبق ذكره، ص30.

الدخل، كأن يقرر المشرع الضريبي تخفيض الأعباء الضريبية على بعض المؤسسات والجمعيات التي تقدم خدمات اجتماعية<sup>1</sup>، كما تعمل ظاهرة التهرب الضريبي على:<sup>2</sup>

- تثبيت وتعميق الفوارق الإجتماعية؛
- تدهور الحس الجبائي لدى المكلفين؛
- تدهور عامل الصدق في المعاملات.

---

<sup>1</sup> مهدي محمد محفوظ، علم المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، بدون طبعة، لبنان، 2005، ص304.

<sup>2</sup> عبد الرحمان بكري، الحوكمة الضريبية ودورها في الحد من التهرب الضريبي، مجلة دراسات جبائية، المجلد 04، العدد 01، البليلة-الجزائر، 2016، ص17.

## المبحث الثاني: الرقابة الجبائية كآلية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي

وضع المشرع الجزائري أدوات قانونية تنظم سير عمل الرقابة الجبائية والتي تتمثل في مجموعة إجراءات ووسائل يعتمد عليها المراقبون في مهامهم الرقابية، ومن بين هذه الإجراءات لدينا التحقيق المحاسبي والذي يتعلق بالوضع المحاسبية للمكلف الخاضع للتحقيق والتحقق المصوب في المحاسبة ويتم بمراقبة ضريبته وعبئه، أما التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الذي يعتبر مدعما للتحققين السابقين ويخضع له الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للرقابة.

### المطلب الأول: إجراءات الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي

تطبق مصالح الرقابة الجبائية عدة إجراءات لفحص تصريحات المكلفين بالضريبة لجمع المعلومات الضرورية لإثبات مدى صحة هذه الإجراءات حسب الحالة أو نوعية الشخص المراد التحقيق معه معنوي أو طبيعي، ومن بين هذه الإجراءات نذكر ما يلي:

#### أولاً- التحقيق المحاسبي Vc:

هو عبارة عن الإجراءات التي تتم من خلال فحص محاسبة المكلف ومقارنتها مع مختلف عناصر الإستعمال والمعلومات المتحصل عليها من طرف الإدارة الجبائية لتأكد من صحة التصريحات المقدمة ويقوم بهذا النوع من الرقابة فرقة التحقيق المكلفة بالتحقيق في ملف المكلف المشكوك فيه<sup>1</sup>، "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها".<sup>2</sup>

وقد عرفه DANIAL RICHER بأنه: "مجموع العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان لمحاسبة مؤسسة ما أو فحص شخص معين، ومقارنة النتائج مع بعض المعطيات المادية بهدف مراقبة مدى سلامة ودقة التصريحات المكتتبه، وعند اقتضاء الحال يمكن اللجوء إلى الإجراءات الضرورية لوضع التعديلات اللازمة".<sup>3</sup>

ومنه فالتحقيق المحاسبي يهدف إلى التأكد من:<sup>4</sup>

- صحة الإقرارات الضريبية المقدمة؛

<sup>1</sup> فريد أحمد خالد، عائشة كداتسة، أثر التحقيق المحاسبي الممارس من طرف الإدارة الجبائية - دراسة حالة على مستوى مفتشية الضرائب ببوفاريك، مجلة دراسات جبائية، 11(01)، 2011، ص 1075-1096.

<sup>2</sup> وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، الفقرة 1، المادة 20، الجزائر، 2024، ص 11.

<sup>3</sup> Daniel Richer, *les procédures fiscales*, PUF, France, 1990, p 31.

<sup>4</sup> صالح حميداتو، محاضرات في مقياس الرقابة الجبائية، موجهة لطلبة السنة الأولى ماستر، تخصص محاسبة و تدقيق، قسم العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حميد لخضر-الوادي-الجزائر، 2020-2021، ص 85.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية لدور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

- صدق المحاسبة بمقارنتها مع مختلف المعطيات المتاحة والوثائق الثبوتية، "وكما هو معلوم أن التحقيق المحاسبي يجري تنفيذه ضمن إطار تشريعي يضمن حقوق المكلف بها من الإشعار الأولى للتحقيق وانتهاء بتتبع النتائج النهائية للمكلف بالضريبة.<sup>1</sup>
- وضع المشرع الجزائري جملة من الشروط قبل وعند إجراء هذا التحقيق وهي:<sup>2</sup>
- لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل، ويجب أن يتم التحقيق من الدفاتر والوثائق المحاسبية في عين المكان، إلا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة حيث يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة، أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونيا؛
- تمارس الإدارة حق الرقابة مهما كان المستند المستعمل في حفظ المعلومات؛
- يجب إعلام المكلف بالضريبة بعملية التحقيق وذلك بإرسال إشعار بالتحقيق مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف المحقق في محاسبته، وذلك في أجل 10 أيام من تاريخ إستلام الإشعار؛
- يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء، ورتب المحققين، تاريخ وساعة أول تدخل، الفترة التي يتم فيها التحقيق، الحقوق والضرائب والرسوم، الإتاوات المعنية وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها؛
- في حالة استبدال المحققين يعلم المكلف بذلك، وفي حالة المراقبة المفاجئة للمعينة للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عملية المراقبة؛
- لا يمكن، تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق أكثر من (03) أشهر بالنسبة للمؤسسات الخدمائية التي لا يتجاوز رقم أعمالها (1000.000دج) بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها، والمؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها لا يتجاوز (2000.000دج) بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها، ويمتد هذا الإجراء إلى (06) أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي (5000.000دج) و(10.000.000دج) لكل سنة مالية محقق فيها، يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق عن طريق محضر يستدعي المكلف بالضريبة المحقق معه لتأشير.

<sup>1</sup> القانون رقم 21/08 المؤرخ في 2008/12/30، المتضمن قانون المالية لسنة 2009، الجريدة الرسمية العدد74، الصادرة في 2008/12/31، الفقرة 4، ص10-11.

<sup>2</sup> وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20، 2022، ص11.

### ثانيا - التحقيق المصوب في المحاسبة:

في إطار تقوية جهاز الرقابة الجبائية تم استحداث شكل جديد من الرقابة بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2008 ويعد أقل شمولية وأكثر فعالية وسرعة، فالتحقيق المصوب لا يختلف عن التحقيق المحاسبي إذ يقوم على فحص الوثائق العادية والتوضيحية والمستندات المحاسبية كالفواتير ووصول الطلبات<sup>1</sup>، حيث نص قانون الإجراءات الجبائية في المادة 20 على أنه "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية تحقيق مصوب من المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية"<sup>2</sup>.

وللانطلاق في هذا النوع من التحقيق هناك بعض الإجراءات القانونية يجب احترامها من الأعوان المؤهلين قانونا سواء أثناء أو بعد عملية التحقيق والمتمثلة في:<sup>3</sup>

- يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب دون إعلام الخاصة للضريبة بحيث يتم إرسال إشعار بالتحقيق مرفقا بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته 20 يوما؛
- تقديم مستندات توضيحية عادية على غرار الفواتير وصولات طلبات أو التسليم ومع ذلك فإن هذا التحقيق لن يؤدي إلى فحص معمق لمجال المحاسبة؛
- يتمتع المكلف بالضريبة بأجل 30 يوما لإرسال ملاحظاته أو قبوله ابتداء من تاريخ تسليم بإعادة التقييم.

### ثالثا - التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

تعزيزا لآليات الرقابة الجبائية تم استحداث التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة كتكملة أو امتداد منطقي وضروري للتحقيق المحاسبي، لذا تم إنشاء هذا التحقيق في سنة 1992 مسابرة لحركة الإصلاحات التي عرفتها السياسة الجبائية في الجزائر.<sup>4</sup>

وقد عرفه Thierry Lambert على أنه "مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة صحة التصريحات للدخول الإجمالية الخاضعة للضريبة على الدخل، وتكون بمراقبة الدخول المصرح بها مع إجمالي الدخول المحققة أثناء مسيرة الحياة"<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> رضوان دوداح، شيراز بن عربية، تقييم فعالية التحقيق المحاسبي في تقويم المداخل تحت إطار الرقابة الجبائية - دراسة حالة الجزائر 2010 - 2018، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 05، العدد 01، ص 371 - 380.

<sup>2</sup> المادة 20 مكرر 1، قانون الإجراءات الجبائية، سنة 2024، ص 14.

<sup>3</sup> د. محمد جمال لعلوي، السعيد رنات، الرسم على القيمة المضافة tva القابلة للاسترجاع في النظام الجبائي الجزائري، مجلة البحوث المالية والاقتصادية، العدد، جامعة أم البواقي، ديسمبر 2016، ص 186.

<sup>4</sup> صالح حميداتو، محاضرات في مقياس الرقابة الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 110.

<sup>5</sup> Thierry Lambert, *vérification fiscale personnelle*, economica, Paris, 1984, p 08.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية لدور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

إن هذا النوع من التحقيق يخص المكلفين الطبيعيين ويتم من خلال إجراء مقارنة بين التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلف بالضريبة والوضعية المعيشية للمكلف وهو مرتبط بالضريبة على الدخل الإجمالي، ويهدف المحققين من خلال إجراءهم لهذا التحقق إلى التأكد من الإنسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من طرف المكلف والذمة المالية ومختلف المؤشرات المعيشية للمكلف.<sup>1</sup>

كما يتمتع المكلف بالضريبة بمناسبة هذا التحقيق بمجموعة من الضمانات القانونية مماثلة إلى حد كبير مع تلك الضمانات المفروضة أثناء التحقيق في الحسابات.<sup>2</sup>

إضافة إلى أن الأشخاص الخاضعين لـ VASFE يجب إخبارهم عن طريق معايير ومؤشرات موضوعية وهادفة منها:<sup>3</sup>

- الأشخاص الذين سجلت إدارة الضرائب في ملفاتهم عدم التوافق وفروقات هامة بين المداخل المكتتبه في التصريحات السنوية والنفقات المستعملة؛
- خلال عملية التحقيق المحاسبي واستغلال بعض عناصر الميزانية (الحساب الجاري للشركاء، الأرباح الموزعة... إلخ) تظهر من خلالها فوارق معتبرة بين الدخول المصرح بها والدخول المحققة فعلا؛
- الأشخاص الذين ليس لهم ملف جبائي، وفي مسار حياتهم اليومية تظهر عليهم مؤشرات تؤكد وجود مداخل مخفية هامة؛
- الأشخاص الذين يعتقد أنهم يمارسون عمليات غش كبيرة، وأن التحقيق المحاسبي لم يؤدي إلى تعديلات أو لم تؤدي إلى تعديلات معتبرة؛
- الأشخاص الذين يملكون مداخل غير محدودة (تبييض الأموال مثلا).

<sup>1</sup> محمد جبوري وآخرون، المراجعة الجبائية كآلية لضمان حقوق الخزينة العمومية في الجزائر - دراسة تطبيقية بمركز الضرائب سعيدة خلال الفترة من 2014-2017، مجلة الاقتصاد والأعمال، المجلد 03، العدد 03، 2019، ص 671-690.

<sup>2</sup> عبد الوهاب لونيس، محاضرات في مادة الإجراءات الجبائية، موجهة لطلبة الثانية ماستر، تخصص القانون العام الاقتصادي وتخصص قانون عام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة وهران 2 محمد بن أحمد، 2021/2022، ص 41.

<sup>3</sup> Circulaire N° 135/MF/DGI, du 15/02/2000.

المطلب الثاني: المقارنة بين إجراءات الرقابة الجبائية

جدول رقم (1): يمثل المقارنة بين إجراءات الرقابة الجبائية

مراقبة التصريحات	التحقيق في المحاسبة	التحقيق المصوب	التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية
تتم على مستوى المراكز الجوارية	على مستوى المديرية الفرعية للرقابة أو على مستوى المراكز حسب الحالة	تتم على مستوى المديرية الفرعية وعلى مستوى المركز كذلك	تتم على مستوى المديرية الفرعية - مكتب البحث والمراجعات
رقابة داخلية	رقابة خارجية تتم في عين المكان	رقابة خارجية تتم في عين المكان	رقابة مكتبية على مستوى إدارة الضرائب يتم فيها تبادل الوثائق والمعلومات
اكتشاف المكلفين غير النزهاء	الاستدراك من التهرب الضريبي	الاستدراك من التهرب الضريبي	الاستدراك من التهرب الضريبي
إعداد قائمة للمكلفين المقترحين للرقابة المعمقة	استمرار للرقابة على الوثائق	استمرار للرقابة على الوثائق	استمرار للرقابة على الوثائق
مراقبة مصداقية التصريحات بالمقارنة مع ما هو متوفر من المعلومات لدى المراكز	يمكن لأعوان الرقابة إجراء التحقيق في محاسبة المكلفين وإجراء كل التحريات لتأسي وعاء الضريبة ومراقبتها	يمكن لأعوان الرقابة إجراء التحقيق في محاسبة المكلفين وإجراء كل التحريات لتأسي وعاء الضريبة ومراقبتها	مراقبة التصريحات التي تخص الضريبة على الدخل الإجمالي للمكلفين
تكون بصفة دورية بين المكلف والمفتشية	مدتها 4 سنوات متقدمة	مدتها 4 سنوات إذا كانت الرقابة تركز	مدتها سنة جبائية واحدة، مع إمكانية الرجوع إلى سنوات سابقة من أجل التأكد من مختلف المعاملات التي قام بها الشخص الطبيعي
الهدف الأساسي يكمن في مراقبة التصريحات السنوية ومقارنتها من التصريحات الشهرية	الهدف الأساسي من وراء عملية التحقيق المحاسبي هو إبراز كل الأخطاء والإغفالات المتضمنة في محاسبة المكلف بغرض التأكد من صحة وعاء مختلف الضرائب والرسوم التي قدمتها المحاسبة	الهدف الأساسي من وراء عملية التحقيق المحاسبي هو إبراز كل الأخطاء والإغفالات المتضمنة في محاسبة المكلف بغرض التأكد من صحة وعاء مختلف الضرائب والرسوم التي قدمتها المحاسبة	الهدف الأساسي من وراء عملية التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة هو البحث عن أسباب ثراء المكلف بالضريبة والتدقيق في مجمل مصادره

المصدر: خولة حموس، بزارية امحمد، فعالية الرقابة الجبائية من الحد من التهرب الضريبي، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 12،

العدد 01، 2021، ص 262 - 379.

### المبحث الثالث: الدراسات السابقة والقيمة المضافة

نتطرق في هذا المبحث إلى أبرز الأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت هذا الموضوع بشكل مباشر مع متغيرات الدراسة وإبراز ما يميز الدراسة الحالية مع الدراسة السابقة.

#### المطلب الأول: الدراسات السابقة

##### أولاً- الدراسات السابقة باللغة العربية:

الدراسة الأولى: بوبطة أميرة، دور الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي والحد منه خلال الفترة (2011- 2014)، مجلة المقاولاتية والتنمية المستدامة، جامعة فرحات عباس سطيف، مجلد 03، العدد 01، (2021).

والتي كانت تحت إشكالية: ما مدى مساهمة الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي على مستوى ولاية تيسمسيلت لفترة 2014/2011؟

وتهدف هذه الدراسة إلى التعرف على الإطار النظري للرقابة الداخلية، وكذلك التعرف على مختلف أشكالها، الإلمام بظاهرة التهرب الضريبي وطرق مكافحة هذه الظاهرة، ومعرفة الدور الذي تلعبه الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي والحد منها، مع اتباع الباحث كلا من المنهج الوصفي التحليلي ومنهج دراسة حالة. من أهم النتائج المتوصل إليها:

- تعد الرقابة الجبائية أهم الإجراءات التي تسعى من وراءها الإدارة الجبائية للمحافظة على مال الخزينة؛
  - مكافحة التهرب الضريبي يهدف إلى استرجاع مبالغ مالية هامة تستفيد منها خزينة الدولة من خلال تتبع نتائج الرقابة الجبائية على مستوى مديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت من خلال دمج مختلف الحقوق والغرامات إلى وعاء الضريبة؛
  - يساهم التحقيق المحاسبي من مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي والحد منه من خلال مراقبة تصريحات المكلفين بالضريبة ومدى صحة هذه التصريحات الجبائية؛
  - حدد المشرع الجزائري الإطار القانوني لأشكال الرقابة وضح حقوق وصلاحيات ألزم المحقق إتباعها أثناء عمله في إطار الضمانات الممنوحة كحماية المكلف لاستبعاد الممارسات التعسفية من قبل الإدارة الجبائية.
- الدراسة الثانية: علي سمان، أثر الرقابة الجبائية في تحسين الأداء الضريبي، أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث (ل م د)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، 2022- 2023.

والتي كانت الإشكالية تحت عنوان: ما أثر الرقابة الجبائية في تحسين أداء الإدارة الضريبية المكلفة بالرقابة الجبائية لولاية مسيلة؟

يهدف الباحث من خلال هذه الدراسة إلى التعرف على مكانة الرقابة الجبائية في التشريع الجبائي الجزائري، التطرق إلى آليات الرقابة الجبائية المستخدمة داخل المديرية الفرعية للرقابة إبراز أدوات قياس الأداء الضريبي لمصالح الرقابة الجبائية، توضح مختلف مراحل الرقابة الجبائية بكل شكل من أشكال الرقابة الجبائية.

اتباع الباحث في منهج الدراسة: المنهج الوصفي التحليلي من خلال جمع المعلومات والحقائق واستخلاص الدلائل واستقراء بعض الكتابات والدراسات السابقة والاعتماد على التفكير المنطقي الاستكشافي وتناول دراسة تطبيقية لمحاولة إثبات نتائج الدراسة النظرية من الناحية العلمية.

من أهم النتائج المتوصل إليها:

- تعد الرقابة الجبائية من أهم الأساليب المعتمدة لمواجهة التهرب ومكافحة مختلف أساليب الغش الضريبي؛
- تعتبر الرقابة الجبائية إجراء تنظيمي يقوم به أعوان الرقابة الجبائية بطرق ووسائل منصوص عليها في القانون الجبائي؛
- تعطي مؤشرات قياس الأداء صورة عن جاهزية مصلحة الرقابة الجبائية في التعامل مع مختلف الملفات الجبائية؛
- ترتبط فعالية الرقابة الجبائية بمدى قدرة وكفاءة المورد البشري المستخدم القادر على التحكم في كل الأدوات والتقنيات التي من شأنها ضمان أفضل النتائج.

الدراسة الثالثة: سفيان شعوابي، جرد نور الدين، مساهمة الرقابة الجبائية في تشخيص المخاطر الجبائية ورفع الحصيلة الضريبية، مجلة الأبحاث الاقتصادية ISSN1112-6612 - جامعة زيان عاشور (الجلفة)، الجزائر، المجلد 18، العدد 02، السنة 2024، ص 162 - 181.

والتي كانت تحت إشكالية: كيف تساهم الرقابة الجبائية في تشخيص المخاطر الجبائية وتنمية الإيرادات؟ حيث تهدف هذه الدراسة إلى إبراز مدى مساهمة الرقابة الجبائية في تنمية الإيرادات الجبائية وتشخيص المخاطر الجبائية، حيث اعتمد الباحث كلا من المنهجين الوصفي والتحليلي.

ومن أهم النتائج المتوصل إليها:

- تعتبر الرقابة الجبائية وسيلة فعالة في اكتشاف المخاطر الجبائية وبالتالي تعمل على تحقيق الأمن الجبائي في المؤسسة من خلال الملاحظات التي يقدمها الأعوان الجبائيين في التبليغ الأولي والنهائي والتي يجب على المكلف أخذها بعين الاعتبار لتفاديها مستقبلا؛
- تعمل الرقابة الجبائية على تعزيز وزيادة الحصيلة الجبائية من خلال استرجاعها للحقوق والمبالغ المتهرب منها والمخفية ومن خلال فرض الغرامات وبالتالي سد نزيف الخزينة العمومية؛
- تعتبر الرقابة الجبائية وسيلة كشف الأخطاء التي يرتكبها المكلف بالضريبة سواء عن خزينة أو عمدا إلا أنها تبقى وسيلة لإرساء أهم المبادئ الجبائية وهو الوقوف جميع المكلفين على فهم مساواة أمام الضريبة؛

- بالرغم من اختلاف أشكال الرقابة الجبائية إلا أن جميعها تهدف إلى الكشف عن الخروقات التي يرتكبها المكلف بالضريبة وإجراء التصحيحات اللازمة مع فرض الغرامات.

ثانيا- الدراسات السابقة باللغة الأجنبية:

الدراسة الأولى: **Kharroubi Kamel**, بعنوان، **le control fiscal comme un outil de lutte contre la fraude, mémoire de magister en sciences commerciales, spécialité finance, université d'Oran Es-senia, Oran, 2010\_2011**

وقد كان موضوع الدراسة حول الإشكالية التالية: "أهمية وحجم ظاهرة التهرب الضريبي، هل تستطيع الدولة الاعتماد على الرقابة الجبائية كوسيلة فعالة لمكافحة هذه الآفة؟"

تهدف هذه الدراسة الى تحليل ظاهرة التهرب الضريبي تحديد الأسباب الرئيسية للتهرب الضريبي وعواقبه، إجراءات مكافحة هذه الظاهرة، تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ومدى اعتماد الدولة على الرقابة الجبائية الحد من هذه الظاهرة وتحديد أهم الوسائل المستخدمة لذلك.

اتبع الباحث في منهج الدراسة: المزج بين المنهج الوصفي والمنهج التاريخي في ضبط وتحليل المفاهيم الأساسية للموضوع، كما تم جمع المعلومات من خلال الاطلاع على الكتب والمقالات، المنشورات والقوانين الجبائية.

من أهم النتائج المتوصل إليها:

- توصيات بشأن تنظيم الخدمات الجبائية والعلاقات مع دافعي الضرائب؛
- تحسين التنظيم والإجراءات المتعلقة بالضرائب غير المباشرة ورسوم التسجيل ورسوم الدمغة؛
- معرفة الهيكل الضريبي الذي يسمح بتحديد المناطق المعرضة للخطر وتحديد سياسة الرقابة الجبائية؛
- تقليص إجراءات التقاضي وتقليص زمن المعالجة؛
- الإدارة الجبائية قادرة على الحد من التهرب الضريبي بفضل الرقابة فهي تعتبر النضير الأساسي للنظام الضريبي حيث تشمل كل إجراءاتها التي تسمح للإدارة بالتحقق من دقة واتساق المعلومات الواردة في التصريحات؛
- فعالية الرقابة الجبائية تعني القدرة على تخصيص الوسائل المتاحة لها الحد من التهرب الضريبي، وذلك من خلال استخدام تكنولوجيا المعلومات وأدوات تحليل المخاطر التي تكون تحت تصرفها من أجل مساعدتها في جميع المعلومات واكتشاف التناقضات والأخطاء المتواجدة في التصريحات.

الدراسة الثانية: **berrahi kheirddi**, بعنوان: **l'évasion et la fraude fiscale, revue Algérienne des finances publiques , Tlemcen, Alger, N6 , 2016**

تناولت هذه الدراسة مكافحة التهرب الضريبي والعش الضريبي قدر الإمكان والتي تعاني منه مختلف دول العالم حيث استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي وذلك من خلال تحليل المفاهيم الأساسية للدراسة وعرضها واستنتاج

أهم النتائج.

أهم النتائج المتوصل إليها:

- تقييم الخسائر الناتجة عن التهرب الضريبي في الجزائر، والكشف عن قيمتها الكبيرة وتمركزها في العديد من المجالات مما سمح للهيئات المكلفة بالرقابة بزيادة شدة مراقبتها على المجالات التي يوجد فيها التهرب الضريبي؛
- عدم وجود الرقابة الجبائية، يحد من قدرة الإدارة الجبائية على القيام بواجباتها وبالتالي تؤدي الى انعكاسات سلبية على الفرد والمجتمع ككل.

**الدراسة الثالثة: étude analytique sur le contrôle fiscal sur des groupes des société, Les cahiers du cread vol 34 n°04 \_2018 ,université 2 ,Alaboratoire du développement économiques et humain en Algérie**

والتي كانت تحت إشكالية: ما هو الإجراء الذي اعتمده الإدارة الجبائية الجزائرية لمراقبة ممارسات الإدارة الجبائية لمجموعات الشركات؟

حيث تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على آليات الرقابة الجبائية لمجموعات الشركات ومحاولة تحديد مدى كفاءة هذه التدابير بالإضافة إلى تحديد وسائل الرقابة المعتمدة من قبل الإدارة الجبائية للتحقق من ممارسات الإدارة الجبائية للمجموعات، لا سيما التكامل الجبائي واستخدام أسعار التحويل لتعظيم الربح الجبائي، حيث اعتمد الباحث في دراسته على المنهج الوصفي التاريخي.

ومن أهم النتائج المتوصل إليها:

- قراءة النصوص التنظيمية وتحليل أعمال التدقيق الجبائي؛
- يمكن أن يؤدي غموض النصوص التنظيمية إلى التشكيك في استمرارية عمليات المجموعات، يجب تقديم توضيح لتجنب التعديلات الجبائية المحتملة لهذه المجموعات؛
- إن قانون الإجراءات الجبائية لا يأخذ بعين الاعتبار خصوصية المجموعة ولا يحدد من المسؤول عن مبلغ التعديلات في حالة السيطرة على شركة تابعة وما إذا كانت الشركات في المجموعة مسؤولة بالتزامن عن سداد الضريبة أو هي الشركة الأم التي تعاني من كل التبعات المالية.

**المطلب الثاني: القيمة المضافة**

تعددت الدراسات حول موضوع الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، ومنه سنحاول من خلال هذا المطلب إستقراء الدراسات السابقة عن طريق استعراض نقاط التشابه والاختلاف بين الدراسات السابقة ودراستنا الحالية كما يلي:

أولاً- أوجه الاختلاف:

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية لدور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

- بعض الدراسات السابقة تناولت التهرب الضريبي كموضوع مستقل، أما بعض الدراسات الأخرى تناولت الرقابة الجبائية وعلاقتها كمتغير تابع على غرار التهرب الضريبي، في حين دراستنا جمعت بين المتغيرين الرقابة الجبائية والتهرب الضريبي؛
- المنهج المتبع في بعض الدراسات السابقة يختلف عن المنهج المستعمل في دراستنا وهو المنهج الوصفي التحليلي، أما التطبيقي فاعتمدنا على دراسة حالة؛
- إختلاف أسلوب التحليل في الجانب التطبيقي وهذا بدراسة ملفين من المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية بتطبيق التحقيق المحاسبي على المكلف (X) والتحقق المصوب على المكلف (Y).

### ثانياً - أوجه التشابه:

- القاسم المشترك بين بعض الدراسات السابقة والدراسة الحالية هو دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي؛
- إعتقاد مختلف الدراسات على المنهج الوصفي والتحليلي للإجابة على الإشكاليات الموضحة، بإستثناء دراسة خروبي كمال ودراسة فاطمة الزهراء العايب الذين قاموا بإضافة المنهج التاريخي في ضبط وتحليل المفاهيم الأساسية للموضوع؛
- الإعتقاد على دراسة حالة في معظم الدراسات السابقة والدراسة الحالية؛
- تعتبر الرقابة الجبائية الآلية الوحيدة التي تعتمد عليها كل الدول لمكافحة التهرب الضريبي رغم تنوع السياسات والثقافات.

### خلاصة الفصل

في إطار الإصلاحات التي قامت بها الدولة في المنظومة الجبائية والتي تهدف إلى معالجة التهرب الضريبي، تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الوسائل القانونية والشرعية للإدارة الجبائية والتي تحد من هذه الظاهرة لكونها أسلوب وقائي وعقابي في نفس الوقت، حيث تعد هذه الأخيرة وسيلة قانونية بيد الإدارة الجبائية لمواجهة ظاهرة التهرب الضريبي من قبل المكلفين الذين يلجئون إليها للتخلص من التزاماتهم الجبائية، فيقوم الأعوان المكلفون بالرقابة الجبائية عن طريق عدة طرق بالتصدي لهذه الظاهرة من خلال التأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة والعمل على كشف كل الأخطاء والمخالفات المسجلة بهدف تصحيحها لكون طبيعة هذا النظام نظام تصريحي رقابي.

فالأهداف الأساسية للرقابة الجبائية هي قمع التهرب الضريبي، وتحقيق الوعي الجبائي لدى المكلفين بالضريبة ومراقبة مصداقية التصريحات، ولها دور هام في تحقيق العدالة في تحمل أعباء الدولة وتساهم في تحقيق مداخيل مستحقة لزيادة إيرادات الخزينة العمومية للدولة، وهذا ما يسمح بتحقيق التنمية الوطنية والمحلية.

# الفصل الثاني:

دراسة ميدانية على مستوى مركز الضرائب

لولاية سكيكدة

## تمهيد

بعد تطرقنا في الفصل السابق إلى الرقابة الجبائية ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي في الجانب النظري، من خلال التعرف على الرقابة الجبائية وآفة التهرب الضريبي، ولتوسيع نطاق هذا الموضوع قمنا بإسقاطه على أرض الواقع، وذلك بدراسة حالة تطبيقية لمركز الضرائب لولاية سكيكدة وبالضبط مركز الضرائب التابع لها من خلال دراسة حالتين للتهرب الضريبي، حيث خضع المكلف الأول للتحقيق في المحاسبة، أما المكلف الثاني فقد تم إخضاعه للتحقيق المصوب في المحاسبة، وذلك من خلال الإلمام بكافة المعلومات الخاصة بالمكلفين ومتابعتهم حسب ما نص عليه القانون.

حيث تطرقنا في هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

- **المبحث الأول:** تقديم عام للمؤسسة محل التريص.
- **المبحث الثاني:** إحصائيات عامة حول الرقابة الجبائية بمركز الضرائب لولاية سكيكدة خلال الفترة (2019-2023).
- **المبحث الثالث:** دراسة حالتين خاضعتين للرقابة الجبائية بمركز الضرائب لولاية سكيكدة.

## المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة محل التبرص

نقوم في هذا المبحث بتقديم المؤسسة التي وقع عليها محور الدراسة وهي مركز الضرائب لولاية سكيكدة التابعة للمديرية الولائية للضرائب بسكيكدة، والتي سنقوم بتعريفها وتقديم هيكلها التنظيمي.

### المطلب الأول: مركز الضرائب لولاية سكيكدة وهيكله التنظيمي

قبل الحديث عن مركز الضرائب لولاية سكيكدة (مرج الذيب) لابد من تقديم الهيئة التابع لها وهي المديرية الولائية للضرائب لولاية سكيكدة.

#### أولاً- المديرية الولائية للضرائب لولاية سكيكدة (Dwi):

تعتبر ولاية سكيكدة من الناحية الجبائية من أهم المدن في الجزائر، نظرا لأهمية النشاط الاقتصادي بها خاصة الجباية البترولية، وقد أنشأت هذه الهيئة إثر التقسيم الإداري لسنة 1975 قبل أن تكون تابعة للولاية الوصية آنذاك، غير أن التنظيم القديم (في شكل مفتشيات فرعية للضرائب تحت الوصاية الإدارية لمديرية التنسيق المالي) قد زال عقب الإصلاح الجبائي لسنة 1991.

يسهر على تسيير مديرية الضرائب لولاية سكيكدة المدير الولائي للضرائب الذي يعتبر المسؤول الأول على جميع المصالح التابعة لها، بداية من متابعة المستخدمين كالترقية والترسيم والتكوين، وكذا السهر على توفير الوسائل المادية للتسيير الحسن للمصالح والفصل في المنازعات الجبائية المعروضة من قبل المكلفين بالضريبة ومتابعة عملية تحصيل الضرائب وإعداد ميزانيات البلديات ومراقبتها، أما فيما يخص المهام المخولة لمديرية الضرائب لولاية سكيكدة فهي مكلفة أساسا للقيام بما يلي:

- تنفيذ التدابير الضرورية لمكافحة الغش والتهرب الضريبيين؛
- السهر على التكفل بالمنازعات الإدارية والقضائية المتعلقة بالضرائب والحقوق والرسوم أيا كانت طبيعتها؛
- السهر على تحسين علاقات المصالح الجبائية بين المكلفين بالضريبة.

بما أن الدور الأساسي للإدارة الضريبية هو تحصيل الضرائب ومراقبة التصريحات الضريبية، فإن هيكل الإدارة الضريبية مر بمرحلتين وهما:

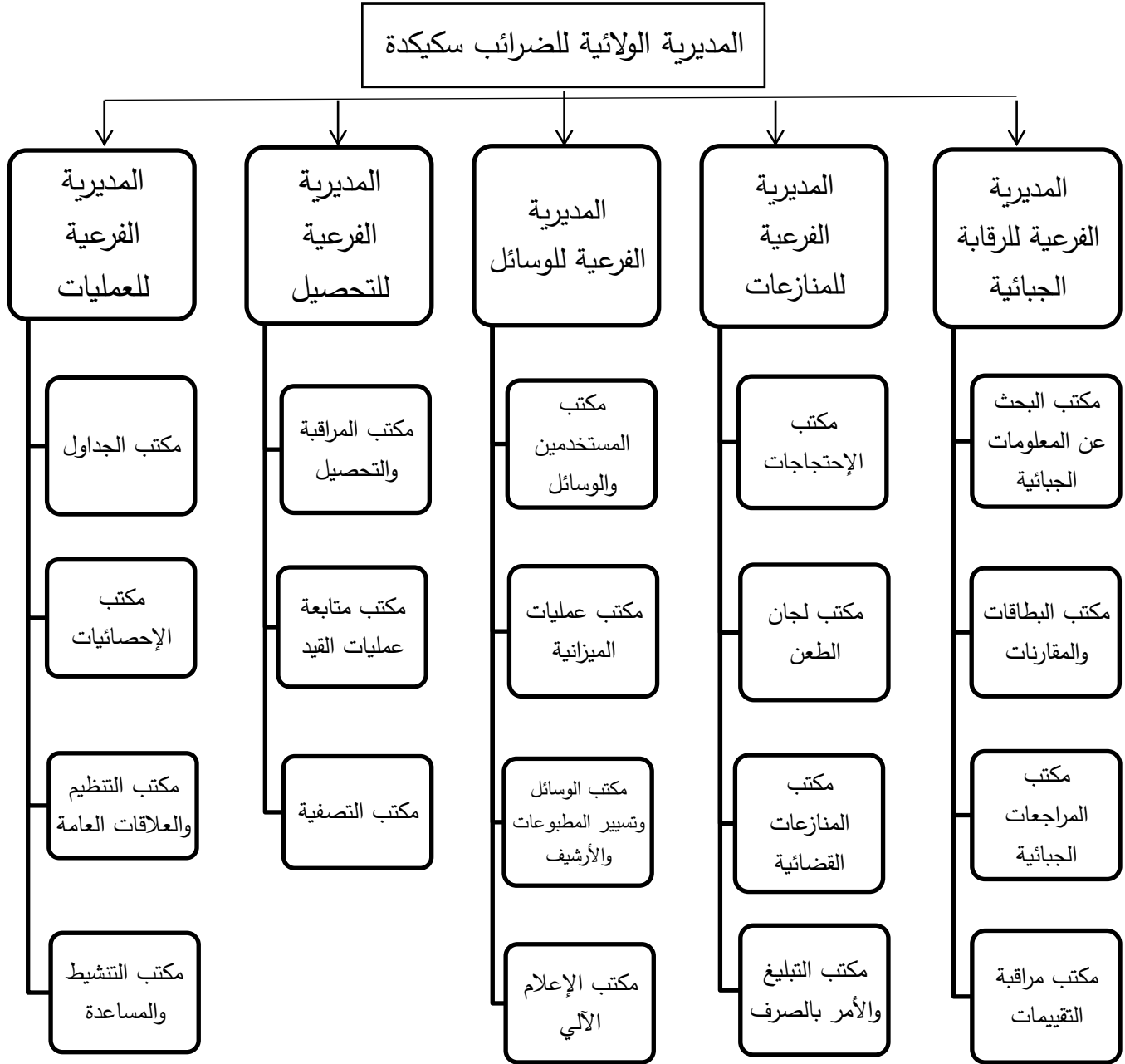
أ- **مرحلة ما قبل نوفمبر 2018:** على إعتبار مديرية الضرائب تحتوي على (05) خمس مديريات فرعية فإن كل مديرية يقابلها مكتب من مكاتب التحصيل، هذه المديريات الفرعية تشرف على تحصيل الضريبة عن طريق القابضات، وكل قابضة يقابلها مكتب من مكاتب الرقابة الجبائية، مكتب التحقيقات، مكتب البحث عن المادة الضريبية، مكتب المعلومات، مكتب التقييمات.

ب- مرحلة ما بعد نوفمبر 2018: بعد هذا التاريخ تم التغيير في هيكل المديرية الولائية للضرائب وذلك فيما يخص النظام الجبائي للربح الحقيقي، فبعد ما كانت كل مديرية تقابلها قابضة في عملية التحصيل، أصبحت عملية التحصيل الضريبي والرقابة الجبائية تتم على مستوى مركز الضرائب.

**الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية سكيكدة:**

تتكون مديرية الضرائب لولاية سكيكدة من خمس (05) مديريات فرعية.

**الشكل رقم (03): يمثل الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب ولاية سكيكدة**



المصدر: من إعداد الطالبان بالإعتماد على وثائق مقدمة من المديرية الولائية للضرائب لولاية سكيكدة.

### ثانيا - تقديم مركز الضرائب لولاية سكيكدة:

في إطار الإصلاح الهيكلي الذي قامت به المديرية العامة للضرائب تم تجميع المهام التي تقوم بها المفتشيات وقباضات الضرائب إلى مهمة واحدة متعددة الإختصاصات وذلك بهدف تقريب الإدارة من المكلف بالضريبة وتبسيط تسيير مختلف الضرائب والرسوم، وقد تم إنشاء مركز الضرائب لولاية سكيكدة (CDI) إستجابة

لضرورة تحسين التسيير والرقابة الجبائية للمؤسسات المتوسطة والصغيرة والأشخاص الطبيعيين الخاضعين للنظام الحقيقي وكذا أصحاب المهن الحرة.

**1- التعريف بالمركز:** هو مركز تسيير موحد يجمع تحت إشراف رئيس المركز كل مهام التسيير والمراقبة والتحصيل والمنازعات التي تتكفل بها حاليا المفتشيات والقباضات ومديرية الضرائب الولائية، بهذا الصدد يشكل مركز الضرائب المحاور الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال إختصاصه وهم:

- المؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي؛
- المؤسسات غير الخاضعة لمجال إختصاص مديرية كبيريات المؤسسات والتي يفوق رأسمالها عن 15.000.000 دج والتي اختارت النظام الحقيقي بالإضافة إلى مجموع المهن الحرة.

وينشط مركز الضرائب في المجالات التالية:

### 1-1- في مجال الوعاء:

- يمسك ويسير الملفات الجبائية للشركات وغيرها من الأشخاص المعنيين بعنوان المداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات (IBS)؛
- مسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي للإخضاع الضريبي بعنوان الأرباح المهنية.

### 1-2- في مجال التحصيل:

- التكفل بالجدول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والآتوى؛
- التكفل بالعمليات المادية للدفع والتحصيل وتقدير الأموال التقديرية؛
- ضبط الكتابات وتسجيل مركزة تسليم القيم.

### 1-3- في مجال الرقابة:

- البحث وإستغلال عن المعلومات الجبائية والمراقبة للتصريحات؛
- إعادة وتحقيق برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها.

### 1-4- في مجال المنازعات:

- دراسة ومعالجة الشكاوي؛
- متابعة المنازعات الإدارية والقضائية؛
- إسترداد قروض الرسوم على القيمة المضافة.

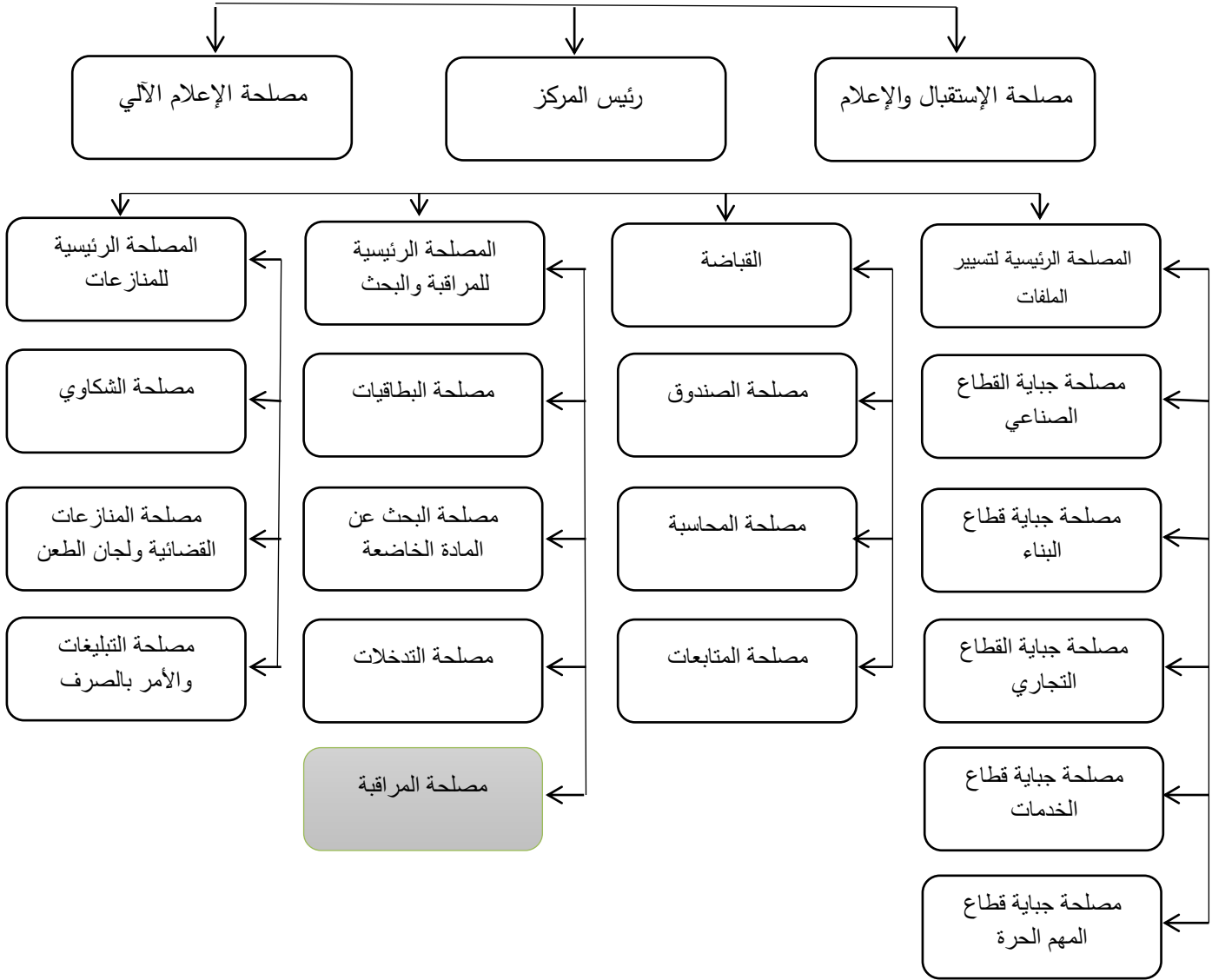
### 1-5- في مجال الإستقبال والإعلام:

- ضمان مهمة إستقبال وإعلام المكلفين بالضريبة؛

## الفصل الثاني: دراسة ميدانية على مستوى مركز الضرائب لولاية سكيكدة

- التكفل بالإجراءات الإدارية الخاصة بالوعاء لاسيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات وتعديل قوانينها الأساسية؛
- تنظيم وتسيير المواعيد؛
- نشر المعلومات والمطبوعات لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لإختصاص مركز الضرائب.

الشكل رقم (4): يمثل الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية سكيكدة



المصدر: من إعداد الطالبتان بالإعتماد على وثائق مقدمة من المديرية الولائية للضرائب لولاية سكيكدة.

المطلب الثاني: مصلحة المراقبة الجبائية وعلاقتها بالمصالح الأخرى

من خلال هذا المطلب سنتطرق لتعريف مصلحة المراقبة الجبائية لولاية سكيكدة وعلاقتها بالمصالح الأخرى.

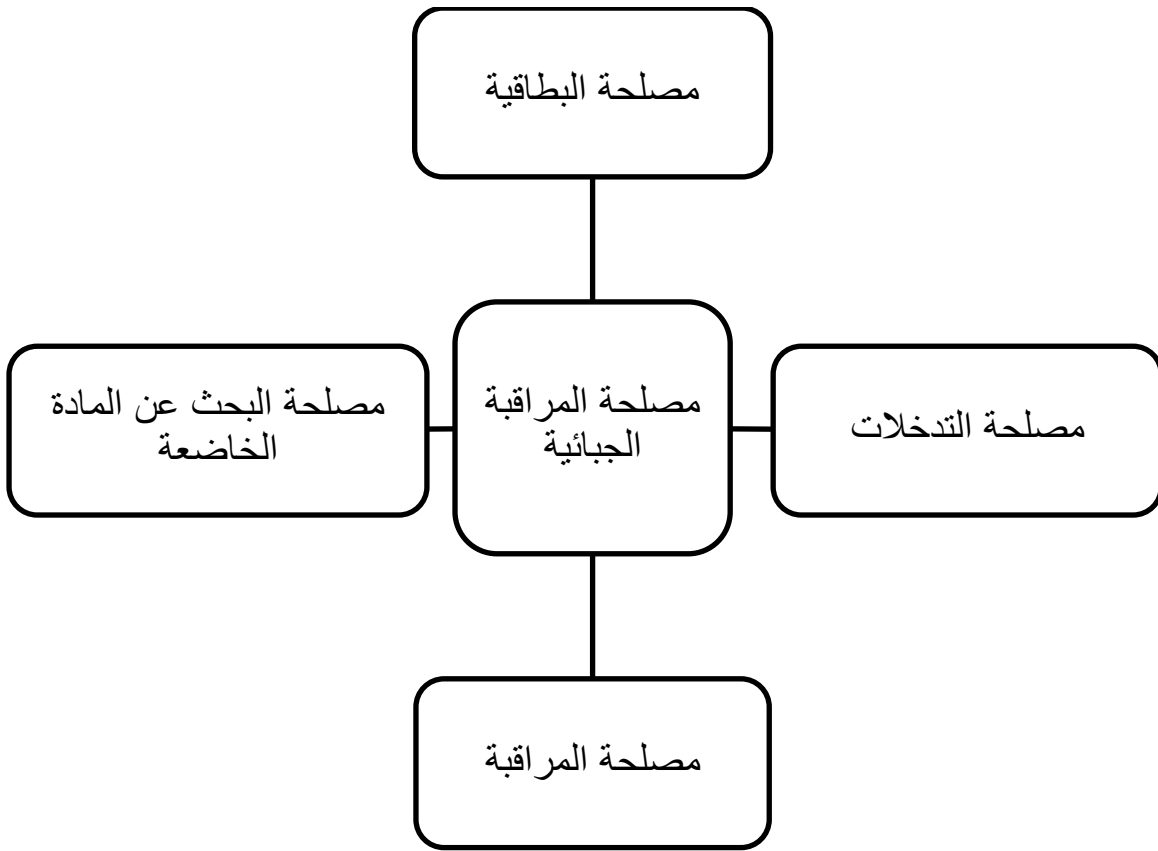
أولاً- تقديم مصلحة المراقبة الجبائية وهيكلها التنظيمي:

تعتبر مصلحة الرقابة الجبائية من أهم المصالح المكونة لمديرية الضرائب كونها تساهم مساهمة فعالة في الحد من التهرب الضريبي، وبذلك زيادة إيرادات الخزينة العمومية، وهذا بتظافر جهود موظفيها في مختلف مكاتبها من خلال التنسيق فيما بينهم.

**1- تعريف مصلحة المراقبة الجبائية:** يتطلب التحكم في أداء الرقابة الجبائية على مستوى مركز الضرائب خصوصا تنفيذ برنامج مراجعة المحاسبة ومتابعتها وإقترح التسجيل في البرنامج السنوي للرقابة، البحث وإستغلال المعلومات الجبائية وكذا إنجاز التحقيقات والتحريات.

**2-الهيكل التنظيمي لمصلحة المراقبة الجبائية:**

الشكل رقم (5): يمثل الهيكل التنظيمي لمصلحة المراقبة الجبائية



المصدر: من إعداد الطالبان بالإعتماد على وثائق مقدمة من المديرية الولائية للضرائب لولاية سكيكدة

**2-1- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية:** يعمل في شكل فرق ويكلف ب:

- إعداد بطاقات خاصة بالجماعات المحلية والإدارات والمؤسسات والأشخاص الذين من المحتمل أن تتوفر لديهم المعلومات التي يمكن أن تهم تأسيس وعاء الضريبة أو تحصيلها؛
- برمجة التدخلات التي سيجريها المكتب مباشرة عن طريق فرق البحث والقيام بجمع المعلومات وإرسالها إلى المكتب المكلف بمصلحة مقارنة المعلومات؛

- برمجة التدخلات التي سيجريها على وجه الخصوص داخل اللجان والفرق المختلطة قصد البحث عن المادة الجبائية والسهر على إجراء هذه التدخلات في الآجال المحددة وإرسال المعلومات المحصل عليها إلى المكتب المكلف بمصلحة مقارنة المعلومات.

## 2-2- مكتب المراجعات الجبائية: يعمل مكتب المراجعات الجبائية في شكل فرق ويكلف بما يلي:

- ضمان متابعة تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة؛
- كما تقوم بتسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة؛
- كما يقوم بإعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية التقييمية.

## 2-3- مكتب البطاقات ومقارنة المعلومات: وتتمثل مهامه في:

- ترتيب الكشوفات المحققة من قبل أعوان البحث وتسجيلها ودفاتر ثم إرسالها إلى مفتشيات الضرائب التابعة لها سواء في نفس الولاية أو خارجها لترتيبها في ملفات جبائية؛
- إعداد كشوفات المعلومات الفردية وهذا اعتمادا على الكشف التفصيلي للعملاء وترتيبها وإرسالها إلى مفتشيات الضرائب؛

- إعداد البطاقية الجبائية لتشخيص المكلف بالضريبة سواء كان شخص طبيعي أو معنوي؛
- كما يمكن أن يساعد في مراجعات المحاسبة.

## 2-4- مكتب مراقبة التقييمات: ويكلف بـ:

- إستلام وإستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجانا؛
- المشاركة في إستغلال التحيين وتقييم الضرائب المستحقة في عمليات بيع وشراء العقارات؛
- متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.

## 3- مهام مصلحة المراقبة الجبائية: تكلف بما يلي:

- متابعة وتنسيق وتنشيط أعمال مصالح التدقيقات المحاسبية والجبائية الموجودة على المستوى الجهوي والمحلي؛
- السهر على احترام القواعد الإجرائية التي تحكم عمليات الرقابة؛
- تحديد شروط الرقابة على الوثائق وضمان متابعتها.

## ثانيا- علاقة مصلحة المراقبة الجبائية بالمصالح الأخرى:

يضم مركز الضرائب عدة مصالح كل مصلحة تضم عدة مكاتب، فهذه المصالح تقوم بعمل متكامل فيما بينها لتضمن سير العمل بشكل جيد، وكذا تضمن خدمة المواطن وتوفر له كل ما يحتاجه من معلومات للقيام بعمله في ظروف وجيزة.

1- علاقة مصلحة الضرائب الجبائية بالمصلحة الرئيسية للتسيير: يتواجد على مستوى هذه المصلحة ملفات المكلفين الخاضعين للتحقيق، حيث يقوم رئيس مصلحة المراقبة والبحث بالإتصال برئيس هذه المصلحة من أجل سحب الملفات للعمل عليها، ومن ثم إرجاعها لهم بعد نهاية التحقيق.

2- علاقة مصلحة المراقبة الجبائية بمصلحة المنازعات: يقتصر دور مصلحة المنازعات في تحصيل المحاضر التي تم تحريرها من طرف أعوان الرقابة الجبائية، وكذلك البث في النزاعات على الغرامات المحاضر المقدمة من طرف فرق التفتيش.

## المبحث الثاني: إحصائيات عامة حول الرقابة الجبائية بمركز الضرائب لولاية سكيكدة خلال الفترة (2019-2023)

من خلال مجموعة من المعطيات المقدمة من طرف مصلحة الضرائب سوف نستعرض من خلالها عدد الملفات المدروسة وكذا الحقوق المسترجعة على مستوى مركز الضرائب لولاية سكيكدة، حيث قسمنا هذا المبحث إلى مطلبين.

### المطلب الأول: عدد الملفات المدروسة في الرقابة الجبائية

تسعى الإدارة الجبائية إلى إسترجاع أكبر قدر ممكن من الأموال المتهرب منها ضريبيا والتي هي من حق الخزينة العمومية، وهذا القدر مرتبط بعدد الملفات المدروسة، حيث أنه كلما زاد عدد الملفات المدروسة زادت الحصيلة الضريبية المسترجعة وكذا تبيان دور الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها على الحد من هذه الظاهرة.

### أولاً- عدد الملفات المدروسة عن طريق التحقيق المحاسبي:

الجدول الموالي بين عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي والتي قامت فرقة المراقبة والتحقيق الجبائية بمركز الضرائب لولاية سكيكدة على مر السنوات من 2019 إلى سنة 2023:

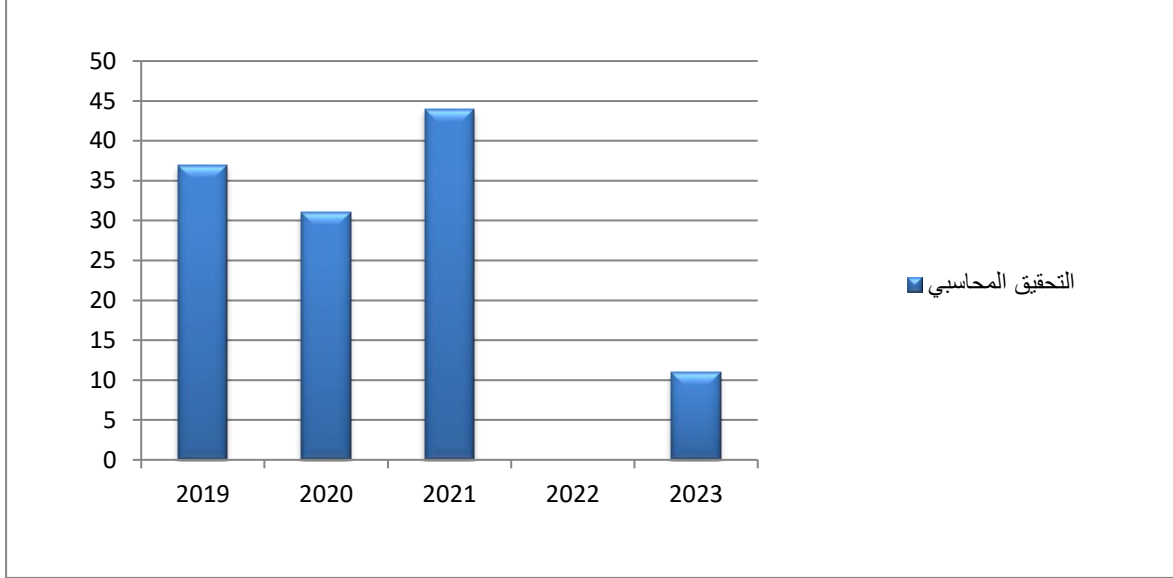
### الجدول رقم (2): عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي خلال الفترة (2019-2023)

عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي			البيان
التسويات (دج)	عدد الملفات الخاضعة للتحقيق	عدد الملفات	السنوات
43703098	37	53	2019
77361833	31	46	2020
0,77 %	/	/	نسبة التطور
144356870	44	59	2021
0,86 %	/	/	نسبة التطور
/	/	/	2022
141950169	11	25	2023
-0,01 %	/	/	نسبة التطور
407371970 (1,62 %)	123	183	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف ممثل مركز الضرائب سكيكدة.

**ملاحظة:** بالنسبة لسنة 2022 يوجد برنامج تحقيق على المستوى الوطني، حيث أن الملفات المقترحة للتحقيق تم تحويلها إلى الرقابة على الوثائق وذلك من خلال مراقبة 73 ملف جبائي بتسوية قيمتها 98760,666 دج.

**الشكل رقم (6): يمثل عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي**



**المصدر:** من إعداد الطالبتين بناء على معطيات الجدول رقم (5).

من خلال معطيات المقدمة من الجدول والشكل أعلاه، نلاحظ تذبذب في عدد الملفات المدروسة، حيث يتزايد هذا العدد ويتناقص، وهذا راجع لعدة عوامل وأسباب، فبالنسبة لسنة 2019 بلغت 37 ملف، بالنسبة لسنة 2020 بلغت عدد الملفات 31 ملف، أما خلال سنة 2021 شهدت تصاعدا ملحوظا في عدد الملفات المدروسة عن طريق التحقيق المحاسبي حيث بلغ العدد 44 ملف أي بإرتفاع قدر بـ 74,57% عن سنة 2020 وهذا راجع إلى الجهود المبذولة من طرف إدارة الضرائب ليسجل انخفاض في عدد الملفات المدروسة إذ بلغ 11 ملف سنة 2023 مقارنة بالسنوات السابقة حيث بلغ 44%، وهذا راجع إلى محدودية الأعوان المراقبين من حيث العدد والذين يقومون بهذه المهام حسم على الإدارة الضريبية الإكتفاء بعدد معين من الملفات وهذا من أجل التحكم الجيد والدراسة الدقيقة لهذه الملفات، بالنسبة لسنة 2022 لم يتم فيه برمجة هذا النوع من الرقابة (التحقيق المحاسبي).

ثانيا - عدد الملفات المدروسة عن طريق التحقيق المصوب:

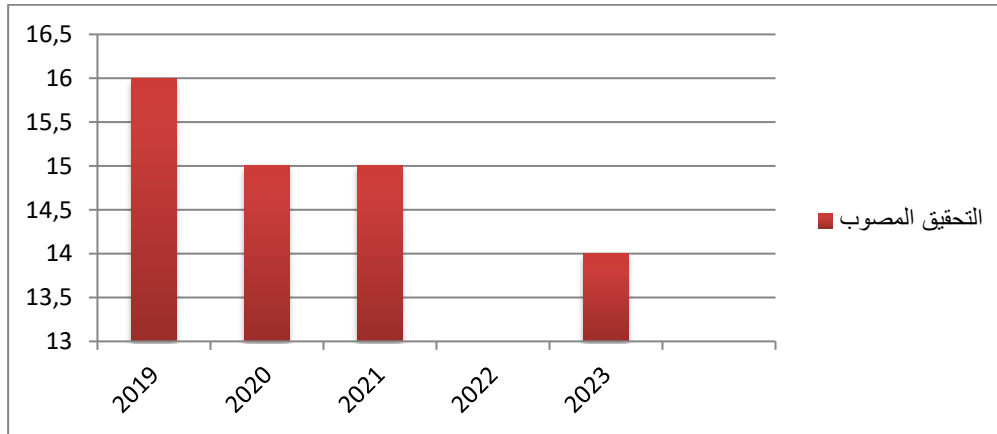
الجدول التالي بين عدد الملفات المدروسة والخاضعة للتحقيق المصوب خلال الفترة (2019 - 2023):

الجدول رقم (3): يمثل عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المصوب خلال الفترة (2019 - 2023)

عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المصوب			البيان
التسويات (دج)	عدد الملفات الخاضعة للتحقيق	عدد الملفات	السنوات
42985494	16	53	2019
10300440	15	46	2020
-0,76%	/	/	نسبة التطور
19463729	15	56	2021
0,98%	/	/	نسبة التطور
/	/	/	2022
18534225	14	25	2023
-0,01%	/	/	نسبة التطور
91283888 (1,18%)	123	180	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف ممثل مركز الضرائب سكيكدة.

الشكل رقم (7): يمثل عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المصوب



المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على معطيات الجدول رقم (6).

## الفصل الثاني: دراسة ميدانية على مستوى مركز الضرائب لولاية سكيكدة

نلاحظ من خلال المعطيات المقدمة من الجدول والشكل أعلاه تقارب في عدد الملفات المدروسة في هذا النوع من الرقابة الجبائية، حيث بلغت 16 ملف سنة 2019 و15 ملف سنة 2020 ليبقى نفس عدد الملفات بالنسبة لسنة 2021، ليشهد انخفاضا ضئيلا سنة 2023، حيث قام مركز الضرائب بدراسة 14 ملف ما عدا سنة 2022 والذي لم يتم فيه برمجة هذا النوع من الرقابة، كما نلاحظ أن عدد الملفات صغيرة مقارنة بالتحقيق المحاسبي باعتبار هذا النوع جديد يضاف إلى أنواع الرقابة الجبائية لم يكن مطبقا من قبل، أحدث بموجب قانون المالية 2008، وهو محاسبة المكلفين بلا ضريبة لبعض أنواع الضرائب لمدة شهرين.

ثالثا - عدد الملفات المدروسة عن طريق التحقيق المحاسبي والمصوب معا:

الجدول رقم (4): يمثل عدد المكلفين الذين تمت برمجتهم ضمن التحقيق المحاسبي والمصوب معا

الخاضعين للرقابة المحاسبية والمصوبة بعد إجراء التحقيق				
البيان السنة	عدد الخاضعين للنظام الحقيقي	عدد الملفات	التسويات (دج)	نسبة تطور التسويات
2019	5968	53	86688592	/
2020	6202	46	87662273	1,12%
2021	6351	59	163820599	86,87%
2022	/	/	/	/
2023	6487	25	160484394	-2,03%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف ممثل مركز الضرائب سكيكدة.

**ملاحظة:** الجدول أعلاه يبين كل من عدد الخاضعين المسجلين ضمن النظام الحقيقي وعدد المكلفين الذين تمت برمجتهم ضمن التحقيق المحاسبي والمصوب معا.

نلاحظ من خلال المعطيات المقدمة من الجدول أعلاه رقم (7) أن عدد المكلفين الذين تم التحقيق معهم صغيرا جدا مقارنة بعدد المسجلين ضمن النظام الحقيقي، وهذا راجع لجهل بعض المكلفين بالتشريع الضريبي الساري المفعول، وكذا محدودية الأعوان المحققين، وسبب آخر استثنائي هو وباء كوفيد الذي شهدناه سنة 2019 إلى غاية 2021.

نلاحظ أن هناك انخفاض في عدد الخاضعين حيث بلغ 25 ملف سنة 2023 بنسبة 0,38% بعدما كان 59 ملف سنة 2021 أي بنسبة 0.92% في المقابل صاحب هذا التغيير ارتفاع في قيم التسويات بشكل طفيف

## الفصل الثاني: دراسة ميدانية على مستوى مركز الضرائب لولاية سكيكدة

حيث بلغ مبلغ التسويات 163820599 دج بنسبة تطور 86,87% وهذه الأخيرة أعلى نسبة حققتها ضمن هذه السنوات.

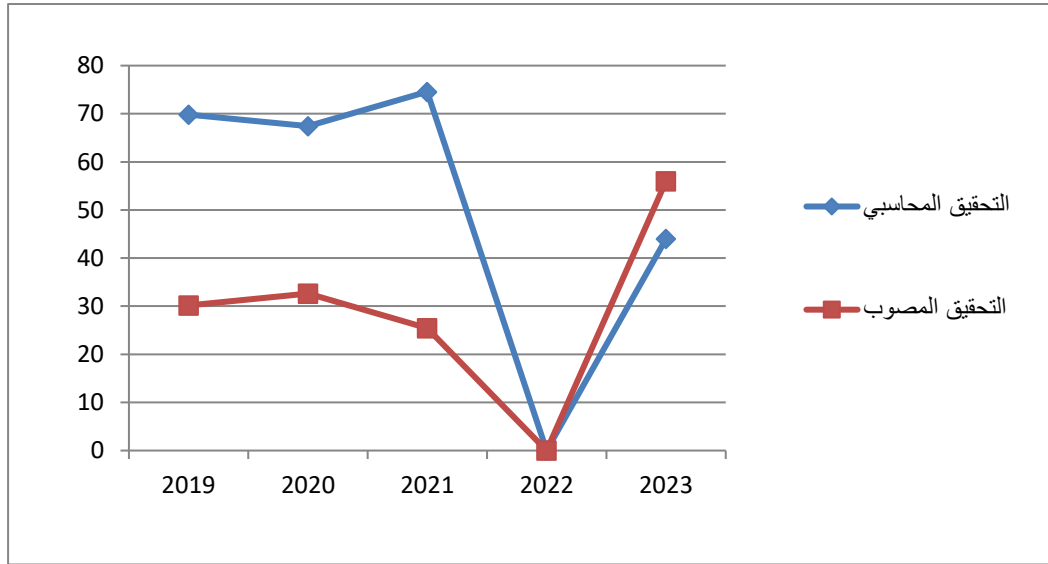
في سنة 2020 انخفض قليلا ليلعب عدد الملفات الخاضعة 46 ملف أي بنسبة 1,12% مقابل تسوية قدرها 87662273 دج، أما سنة 2019 فارتفعت لتبلغ 53 ملف أي بنسبة 0,88%.

### الجدول رقم (5): يمثل الأهمية النسبية للتحقيقات الجبائية

السنة	2019	2020	2021	2022	2023
التحقيق المحاسبي	69,81%	67,40%	74,57%	/	44%
التحقيق المصوب	30,18%	32,60%	25,43%	/	56%
المجموع	100%	100%	100%	/	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معطيات مقدمة من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

الشكل رقم (8): يمثل نسبة الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي والمصوب على فتوى مديرية الضرائب لولاية سكيكدة خلال الفترة (2019 - 2023)



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم (8).

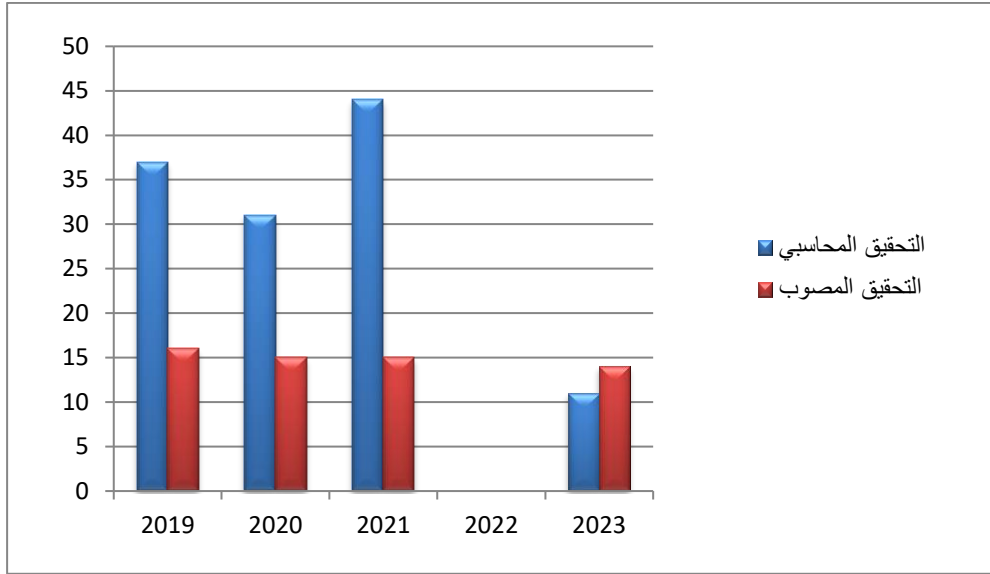
من خلال الجدول والتمثيل البياني أعلاه نلاحظ أن نسبة التحقيق المحاسبي مرتفعة وذلك خلال السنوات 2019، 2020 و 2021 لتتعدم تماما في سنة 2022، وهذا راجع لعدم برمجة هذا النوع من الرقابة (التحقيق المحاسبي)، ثم ارتفع في سنة 2023 بنسبة 44% مقارنة بالتحقيق المصوب الذي شهد انخفاض وذلك من خلال السنوات 2019 بنسبة 30,18% و 2020 بنسبة 32,60% لينخفض في سنة 2021 بنسبة 25,43% ثم انعدم

## الفصل الثاني: دراسة ميدانية على مستوى مركز الضرائب لولاية سكيكدة

تماما في سنة 2022 بسبب عدم برمجة هذا النوع من الرقابة الجبائية (التحقيق المصوب)، ثم شهد ارتفاع ملحوظ سنة 2023 بنسبة 56% وهي أحسن نسبة سجلت لسنة 2023 مقارنة بالسنوات الماضية ومقارنة بالتحقيق المحاسبي 44%.

يمكن تمثيل الجدول السابق رقم (5) وكذا الجدول رقم (6) في الشكل الموالي:

الشكل رقم (9): يمثل تطور عدد الملفات المدروسة للتحقيق المحاسبي والمصوب للسنوات (2019 - 2023)



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من ممثل مركز الضرائب لولاية سكيكدة.

من خلال معطيات الشكل أعلاه نلاحظ:

- من بين كل التحقيقات خلال الفترة المدروسة (2019 - 2023)، كان أكبر عدد من الملفات الخاضعة للتحقيق هي في مجال التحقيق المحاسبي بعدد 123 ملف.
- كما كان أقل عدد من الملفات المدروسة خلال الفترة المدروسة (2019 - 2023) كان في مجال التحقيق المصوب بعدد 60 ملف.
- كما نلاحظ اختلاف ملحوظ في عدد الملفات الخاضعة للرقابة في التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب إذ أن التحقيق المحاسبي له أكبر العائدات للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية وهذا يعود للعدد الكبير للملفات المدروسة على مستوى مركز الضرائب وشموليته عكس التحقق المصوب وهذا لعدم شمولية التحقيق، فهو يختص بضريبة وعينة وهذا ما يجعله أكثر سرعة عن باقي التحقيقات.
- وفي النهاية نرى أن الإدارة الجبائية تستخدم التحقيق المحاسبي والمصوب بصفة كبيرة مما يؤكد فعاليتها في مواجهة التهرب الضريبي.

المطلب الثاني: الحقوق المسترجعة جراء عملية الرقابة الجبائية على مستوى مركز الضرائب لولاية سكيكدة للفترة (2019 - 2023)

للرقابة الجبائية دور هام في الحد من التهرب الضريبي، حيث تسعى الإدارة الجبائية إلى اكتشاف الأخطاء والتقليل من هذه الظاهرة، وبالمقابل يتم استرجاع الأموال التي تهرب المكلفون من دفعها.

يوضح الجدول أدناه توزيع الحقوق المسترجعة جراء عملية الرقابة الجبائية خلال الفترة (2019 - 2023)، وهذا بإستخدام آلياتها المتعددة من بينها (التحقيق المحاسبي والتحقق المصوب).

أولاً- الحصيلة الضريبية عن عملية الرقابة الجبائية للسنوات (2019 - 2023):

الجدول رقم (6): يمثل الحصيلة الضريبية عن عملية الرقابة الجبائية للسنوات (2019 - 2023)

الوحدة: دج

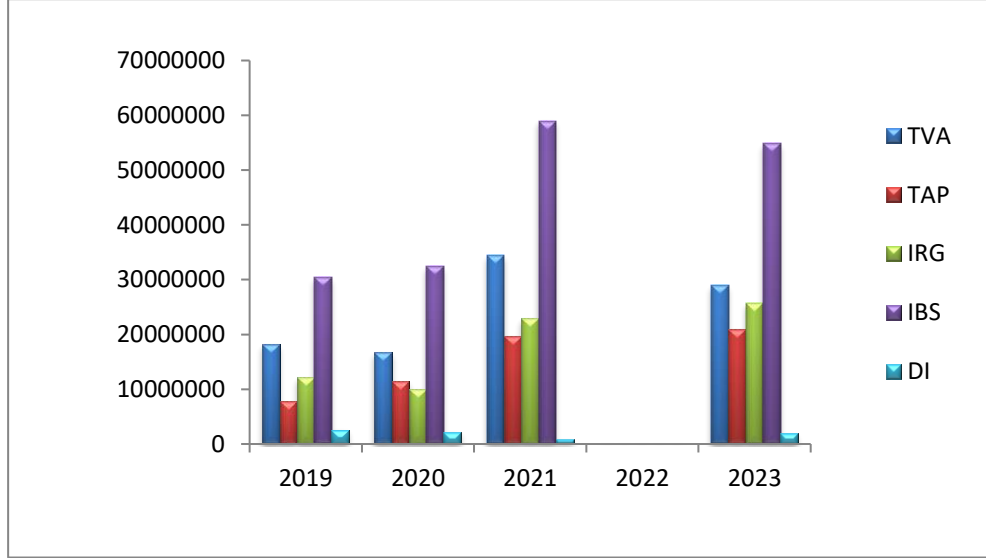
السنة	2019	2020	2021	2022	2023	البيان
الرسم على القيمة المضافة (TVA)	18204688	16655831	34402325	/	28887190	
الرسم على النشاط المهني (TAP)	7802009	11396095	19685471	/	20862971	
الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)	12136458	10081161	22934883	/	25677503	
الضريبة على أرباح الشركات (IBS)	30341230	32435044	58975420	/	54885665	
حقوق الطابع (DT)	2600697	2191556	819102	/	1925812	
العقوبات والغرامات	15603910	14902586	27030398	/	28245253	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على إحصائيات مركز الضرائب لولاية سكيكدة.

ثانيا- الضرائب والحقوق المسترجعة عن عملية الرقابة للسنوات (2019 - 2023):

يوضح الشكل أدناه الضرائب والرسوم المسترجعة وكذا مختلف التغيرات الواقعة في الحصيلة الضريبية خلال الفترة (2019 - 2023) كما يلي:

الشكل رقم (10): يمثل الضرائب والحقوق المسترجعة عن طريق الرقابة الجبائية خلال الفترة (2019 - 2023)



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على إحصائيات مركز الضرائب لولاية سكيكدة.

من خلال الجدول والشكل أعلاه رقم (10) نلاحظ ما يلي:

1- الرسم على القيمة المضافة:

نلاحظ أن الحقوق المسترجعة عن الرسم على القيمة المضافة خلال سنة 2021 مرتفعة مقارنة بالسنوات 2019، 2020 و2023 وبالضرائب والرسوم الأخرى، وهذا راجع إلى أن عمليات التهرب في الرسم على القيمة المضافة مرتفعة في هذه السنة:

- كانت قيمة الحقوق المسترجعة في سنة 2019 قيمتها 18204688 دج، لتتخف في سنة 2020 حيث قدرت بـ 16655831 دج، أما في سنة 2021 بلغت أكبر قيمة من الحقوق المسترجعة 111936753 دج لتتخف في سنة 2023.

- بالنسبة لسنة 2022 لم يتم فيه برمجة التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب "لا يوجد برنامج تحقيق على المستوى الوطني"، حيث أن جميع الضرائب والرسوم المسترجعة عن عملية الرقابة الجبائية تم تحويلها إلى الرقابة على الوثائق.

## 2- الرسم على النشاط المهني:

نلاحظ من خلال الجدول أن الحصيلة الضريبية المحققة من الرسم على النشاط المهني خلال السنوات 2020، 2021 و2023 كانت مرتفعة نوعا ما، بحيث سجلت على التوالي 11396095 دج، 19685471 دج و20862971 دج، في حين قدرت أدنى قيمة سنة 2020 بمبلغ 7802009 دج، وهذا راجع إلى أن معظم الملفات المدروسة هي عبارة عن شركات ذ م م أو ذات الشخص الوحيد.

## 3- الضريبة على الدخل الإجمالي:

من خلال معطيات الجدول نلاحظ أن نتائج الحقوق المسترجعة متذبذبة حيث قدرت سنة 2019 بـ 12136485 دج، لتتخفض بعدها في سنة 2020 ثم ترتفع سنة 2021 و2023 حيث بلغت قيمة الحصيلة على التوالي 22934883 دج، 22934883 دج و25677503 دج هذه الأخيرة هي أكبر حصيلة ضريبية مسترجعة على الدخل الإجمالي.

## 4- الضريبة على أرباح الشركات:

تفرض هذه الضريبة على المداخيل والأرباح الصافية للشركات، حيث نلاحظ من خلال الجدول أن الحقوق المسترجعة عن الضريبة على أرباح الشركات مرتفعة مقارنة بالضرائب والرسوم الأخرى وذلك بسبب أن عمليات التهرب في الضريبة على أرباح الشركات مرتفعة، حيث يمكن القول بأن المكلفين بالضريبة يعمدون إلى إخفاء رقم الأعمال الحقيقي وعدم التصريح به.

كانت هذه الحقوق المسترجعة في سنة 2019 قيمتها 30341230 دج، لترتفع في سنة 2020 حيث قدرت بـ 32435044 دج، أما في سنة 2021 بلغت أكبر قيمة من الحقوق المسترجعة بـ 58975420 دج، لتتخفض قليلا سنة 2023 حيث قدرت بـ 54885665 دج.

## 5- حقوق الطابع:

نلاحظ من خلال الجدول أن قيمة الحقوق المسترجعة ضعيفة جدا مقارنة بباقي الضرائب، حيث بلغت أكبر قيمة في سنة 2019 بمبلغ 2600697 دج، في حين سجلت أدنى حصيلة في سنة 2021 بمبلغ 819102 دج، أما في سنة 2022 كانت الحصيلة المسترجعة معدومة لعدم وجود برنامج تحقيق على المستوى الوطني (التحقيق المحاسبي، التحقيق المصوب).

## 6- العقوبات والغرامات:

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة الغرامات والعقوبات تبدو منخفضة مقارنة بمجموع الحقوق المسترجعة من الضرائب الأخرى نظرا لكونها تمثل في أقصى الأحوال نسبة 25% وهذا حسب المادة 116 من قانون الرسم على رقم الأعمال والمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

## المبحث الثالث: دراسة حالتين خاضعتين للرقابة الجبائية بمركز الضرائب لولاية سكيكدة

### المطلب الأول: دراسة حالة مؤسسة خاضعة للتحقيق في المحاسبة

بعد التطرق إلى جمع إجراءات التحقيق المحاسبي في الجانب النظري، تم إسقاطها في هذا المبحث على أرض الواقع عن طريق دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية سكيكدة.

قمنا بالتوجه إلى المركز، وقد تمت استضافتنا من قبل محقق جبائي تابع لمصلحة الرقابة، تحت إشراف المصلحة الرئيسية للرقابة والبحث، الذي قام بدوره بإختيار الحالة التي سنقوم بدراستها كما نبه بوجود إخفاء المعلومات الشخصية بالمكلف (اسم المؤسسة، رقم التعريف الجبائي، الأختام... إلخ)، إحتراما لمبدأ السرية المهنية، مع إبقاء جميع المعلومات الخاصة بالنشاط على حالها وكذلك عدم إظهار المعلومات الخاصة بأعوان فرقة التحقيق.

لذلك سوف نتبع مراحل عملية التحقيق للحالة المقترحة انطلاقا من مرحلة بداية التحقيق إلى مجريات عملية التحقيق وصولا إلى نتائج التحقيق وتبليغها.

### أولا- التحضير لعملية التحقيق المحاسبي للمكلف (X):

يتم التحضير لعملية التحقيق في حالة المكلف كما يلي:

#### 1- إدراج المؤسسة ضمن البرنامج السنوي:

قامت مصلحة الضرائب متمثلة في المصلحة الرئيسية للبحث والرقابة، والمصلحة الرئيسية للتسيير بإعداد البرنامج السنوي للتحقيقات الجبائية في المحاسبة والخاص بالمكلفين التابعين لمركز الضرائب، بعد الإعداد والمصادقة على قائمة المكلف بالضريبة الذي شمله البرنامج، حولت إلى المصلحة الرئيسية للبحث والرقابة لتنفيذها من قبل المحققين بعد توزيع المهام على الأعوان المحققون من طرف رئيس الفرقة، قام هؤلاء بسحب الملف الجبائي الخاص بالشركة (X) ذات الشخص الوحيد (EURL) والتي يتمثل نشاطها في الترقية العقارية وذلك من أجل إعداد الإشعار بالتحقيق وتحديد مكان إجراء عملية التحقيق.

#### 2- إرسال إشعار التحقيق في المحاسبة:

تم إرسال إشعار بالتحقيق المحاسبي بتاريخ 2023/09/07 الكامل للرقم 475/2023 إلى المكلف (X). فرفقتا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة، يبين هذا الإشعار تاريخ البدء في التحقيق وهو 2023/09/25 على الساعة 14 h مساء، مع ذكر السنوات المعنية بالتحقيق والمتمثلة في 2019، 2020، 2021، 2023، حيث تم طلب دفتر اليومية، سجل التقويم، سجل الأجرة، الدفاتر اليومية للمشتريات، مجموعة فواتير الشراء، مجموعة التصريحات الجبائية وشبه الجبائية، والمدة القانونية التي منحت للمكلف (X)، وهي 10 أيام من تاريخ إستلام الإشعار بالتحقيق لتحضير الوثائق المطلوبة لفحص محاسبة المكلف. (الملحق رقم 01)

**ثانيا- بدء عملية التحقيق في المحاسبة للمكلف (X):**

بعد الإطلاع على الوثائق المقدمة من طرف المكلف (X) ومقارنتها بالمعلومات الموجودة في ملف المكلف بالضريبة تم اكتشاف الأخطاء والتناقضات التالية:

• سنة 2019:

**1- حساب 68 الإهلاكات:**

إجمالي مبلغ الإهلاكات المصرح بها والمسجلة محاسبيا والمقدر بـ: 9976190 دج في حين أن مبلغ الإهلاكات المبررة بالفواتير والوثائق الثبوتية مقدر بـ: 9863468 دج أي بفارق قدره: 112724 دج هذا الأخير يمثل عند تقديمكم فواتير معدات المكتب وعليه سيعاد إدماجه إلى الربح المحقق.

**2- حساب 63600 الأعباء الإجتماعية للمستغل الفردي:**

قتم بتخفيض مبلغ 648000 دج المتعلق بـ: أعباء إجتماعية للمستغل الفردي (الصندوق الوطني للتأمينات الإجتماعية لغير الأجراء) ولم تقوموا بإعادة إدماجها في النتيجة الجبائية وفقا لما تنص عليه المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وعليه سيعاد إدماج هذا المبلغ في النتيجة الجبائية.

• سنة 2020:

**1- الضريبة على أرباح الشركات IBS:**

بعد التحقيق في هذا الحساب يتبين لنا أنكم لم تسددوا هذه الضريبة بمعدل 26% على إجمالي الربح المصرح به في حين قتم بتطبيق معدل 23% من الربح المحقق وتطبيقا لأحكام المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإن هذا الفارق سيتم تسويته مع تطبيق غرامات التأخير.

**2- حساب 445 الرسم على القيمة المضافة المسترجع:**

قتم بإسترجاع الرسم على القيمة المضافة على الفواتير المسددة نقدا وبواسطة وصول الإيداع de reçus versemments التي ليس لكم الحق في إسترجاعها كما تنص عليه المادة 30 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، كما هي مبينة في الجدول (الملحق رقم 2).

**3- حساب 68 الإهلاكات:**

إجمالي مبلغ الإهلاكات المصرح بها والمسجلة محاسبيا والمقدر بـ: 9040021 دج في حين أن مبلغ الإهلاكات المبررة بالفواتير والوثائق الثبوتية مقدر بـ: 8927297 دج أي بفارق قدره: 112724 دج هذا الأخير يمثل عدم تقديمكم فواتير معدات المكتب وعليه سيعاد إدماجه إلى الربح المحقق.

**4- حساب 63600 الأعباء الإجتماعية للمستغل الفردي:**

قتم بتخفيض مبلغ 648000 دج المتعلق بأعباء إجتماعية للمستغل الفردي (الصندوق الوطني للتأمينات الإجتماعية لغير الأجراء) ولم تقوموا بإعادة إدماجها في النتيجة الجبائية وفقا لما تنص عليه المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وعليه سيعاد إدماج هذا المبلغ في النتيجة الجبائية.

**5- حساب 64000 الرسم على النشاط المهني:**

بعد التحقيق في هذا الحساب يتبين لنا أنكم لم تسددوا هذا الرسم بمعدل 2% على إجمالي رقم الأعمال المقبوض وقتم بتطبيق تخفيض قدره 25% من رقم الأعمال المقبوض وتطبيقا للأحكام المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فإن نشاطكم المتمثل في الترقية العقارية لا يستفيد من هذا التخفيض والفرق سيتم تسويته.

**6- حساب 704000 مبيعات الأشغال:**

قتم ببيع عقار بتاريخ 2020/07/16 الفهرس رقم 2020/451 حيث قامت الشركة بشراء قطعة أرض من السيد علاوة عمر فوزي بن مراد بالمكان المسمى لمواد ببني مالك بثمن 110.000.000 دج. حيث تم تسديد مبلغ قدره 50.000.000 دج عينا حيث تنازلت الشركة عن أربعة عقارات (شقة ذات مستويين وثلاثة محلات تجارية) تقع ضمن المشروع المنجز بالزاوية عزابة.

وقد تم اعتماد الشقة ذات المستويين بقيمة 14.000.000 دج متضمنة الرسم بمعدل 9% وقيمة الثلاث المحلات التجارية بقيمة 36.000.000 دج متضمن الرسم على القيمة المضافة بمعدل 19%.

وعليه فإن هذا الأخير يعتبر مبلغ مقبوض غير مصرح به سيتم إخضاعه للرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني والضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي (الإقتطاع من المصدر).

**• سنة 2021:**

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

قتم بإسترجاع الرسم على القيمة المضافة على الفواتير المسددة نقدا وبواسطة وصول الإيداع reçu de versement التي ليس لكم الحق في إسترجاعها كما تنص عليه المادة 30 من قانون الرسوم على رقم الأعمال كما هي مبينة في الجدول (الملحق رقم 2).

**2- حساب 64000 الرسم على النشاط المهني:**

بعد التحقيق في هذا الحساب يتبين لنا أنكم لم تسددوا هذا الرسم بمعدل 2% على إجمالي رقم الأعمال المقبوض وقتم بتطبيق تخفيض قدره 25% من رقم الأعمال المقبوض وتطبيقا للأحكام المادة 222 من قانون

الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فإن نشاطكم المتمثل في الترقية العقارية لا يستفيد من هذا التخفيض والفارق سيتم تسويته.

### 3- حساب 63600 الأعباء الإجتماعية للمستغل الفردي:

قتم بتخفيض مبلغ 648000 دج المتعلق بأعباء إجتماعية للمستغل الفردي (الصندوق الوطني للتأمينات الإجتماعية لغير الأجراء) ولم تقوموا بإعادة إدماجها في النتيجة الجبائية وفقا لما تنص عليه المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2019، وعليه سيعاد إدماج هذا المبلغ في النتيجة الجبائية.

### 4- حساب 704000 مبيعات الأشغال:

قتم ببيع محل تجاري بتاريخ 2021/10/18 تحت رقم 2021/1412 بحي بويلعى مجمع 200 مسكن اجتماعي تساهمي يقع بالطابق الثاني من الجناح رقم 02 مساحته 99.40م إلى السيدة ميرش فتيحة بنت مختار بمبلغ قدره 2.500.000 دج متضمن الرسم

وعليه فإن هذا الأخير يعتبر مبلغ مقبوض غير مصرح به سيتم إخضاعه للرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني والضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي (الإقتطاع من المصدر).

### 5- الضريبة على أرباح الشركات IBS:

بعد التحقيق في هذا الحساب يتبين لنا أنكم لم تسددوا هذه الضريبة بمعدل 26% على إجمالي الربح المصرح به في حين قتم بتطبيق معدل 23% من الربح المحقق وتطبيقا لأحكام المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإن هذا الفارق سيتم تسويته مع تطبيق غرامات التأخير.

### • سنة 2022:

### 1- حساب 63600 الأعباء الإجتماعية للمستغل الفردي:

قتم بتخفيض مبلغ 648000 دج المتعلق بأعباء إجتماعية للمستغل الفردي (الصندوق الوطني للتأمينات الإجتماعية لغير الأجراء) ولم تقوموا بإعادة إدماجها في النتيجة الجبائية وفقا لما تنص عليه المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وعليه سيعاد إدماج هذا المبلغ في النتيجة الجبائية.

### 2- الرسم على النشاط المهني:

بعد التحقيق في هذا الحساب يتبين لنا أنكم لم تسددوا هذا الرسم بمعدل 2% على إجمالي رقم الأعمال المقبوض وقتم بتطبيق تخفيض قدره 25% من رقم الأعمال المقبوض وتطبيقا لأحكام المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فإن نشاطكم المتمثل في الترقية العقارية لا يستفيد من هذا التخفيض والفارق سيتم تسويته.

ثالثا- إعادة تأسيس أسس فرض الضريبة للمكلف (X):

بعد الإنتهاء من عملية التحقيق في محاسبة المكلف بالضريبة قام المحققون بتحضير المحضر الخاص بعملية الرقابة الجبائية على الشركة وهذا من أجل تصحيح الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة، حيث تدرج عملية إعادة تقييم رقم الأعمال والأرباح طبقا للمادة 134، 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 116 من قانون الضرائب رقم الأعمال.

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

1- رقم الأعمال المفوتر: تم الإعتماد في رقم الأعمال المفوتر على المعلومات والوثائق المقدمة لنا والتحقق من تسجيلها في المحاسبة، الجدول أدناه أسفرت على النتائج التالية:

الجدول رقم (7): يمثل جدول يوضح الفارق بين أرقام الأعمال المفوترة للمكلف (X) خلال الفترة (2019-2022)

الوحدة: دج

2022	2021	2020	2019	السنوات البيان
87455045	133146276	330801800	54816215	رقم الأعمال المحقق
87455045	2100840	287705660	54816215	رقم الأعمال المصرح به
لا شيء	2100840	43096140	لا شيء	الفارق غير المصرح به

المصدر: المصلحة الرئيسية للرقابة والبحث، مركز الضرائب لولاية سكيكدة.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه وجود فارق بين رقم الأعمال المحقق ورقم الأعمال المصرح به خلال سنتين 2020 و 2021 بسبب عدم التصريح بالفواتير وهذا يدل على وجود تلاعب واضح من طرف المكلف (X) القصد منه التقليل في مقدار الضريبة، بينما سنة 2019 و 2022 لم يكن هناك أي فارق وذلك بسبب التصريح بكل الفواتير.

2- رقم الأعمال المقبوض: تم الإعتماد في مراجعة أرقام الأعمال المقبوض من خلال تتبع حركة الكشوف البنكية التي هي في ذمة الشركة والمعلومات الواردة لمصالحنا والتصريحات الخاصة بالمكلف والمبيعات غير المصرح بها والموضحة في الجدول أدناه:

الجدول رقم (8): يمثل جدول يوضح رقم الأعمال المقبوض للمكلف (X) خلال الفترة (2019 - 2022)

الوحدة: دج

2022	2021	2020	2019	السنوات البيان
9074495	214956881	254084235	121119982	رقم الأعمال المحقق 9%
0	2100840	30252100	0	رقم الأعمال المحقق 19%
<b>9074495</b>	<b>217057721</b>	<b>284336335</b>	<b>121119982</b>	<b>مجموع رقم الأعمال المحقق</b>
9074495	214956881	241240195	121119982	رقم الأعمال المصرح به 9%
0	0	0	0	رقم الأعمال المصرح به 19%
<b>9074495</b>	<b>214956881</b>	<b>241240195</b>	<b>121119982</b>	<b>مجموع رقم الأعمال المصرح به</b>
<b>0</b>	<b>2100840</b>	<b>43096140</b>	<b>0</b>	<b>الفرق الغير المصرح به</b>

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على بيانات مركز الضرائب لولاية سكيكدة.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه وجود فارق بين رقم الأعمال المصرح به ورقم الأعمال المحقق خلال السنتين 2020، 2021 بسبب عدم التصريح بفواتير بيع محل تجاري وكذا فواتير معدات المكتب وبيع سكن، حيث قدر الفرق الغير مصرح به سنة 2020 بـ 43096140 دج ناتج عن بيع سكن بقيمة 14000000 دج، وثلاث محلات بقيمة 36000000 دج متضمنة الرسم على القيمة المضافة غير مصرح بهم في رقم الأعمال المقبوض وكذا المفوتر، أما سنة 2021 قدر الفرق الغير مصرح به 2100840 دج ناتج عن بيع محل تجاري بقيمة 25000000 دج متضمن الرسم، هذا الأخير يعتبر مبلغ مقبوض غير مصرح به.

ما يدل على أن المؤسسة متهربة ضريبيا (تملص واضح ومقصود من طرف المكلف (X))، بينما في السنتين 2019، 2022 لم يكن هناك فارق لأن مجموع رقم الأعمال المصرح به يساوي مجموع رقم الأعمال المحقق ومنه فإن المكلف (X) قام بالتصريح بكل الفواتير (سدد كل ما عليه).

حيث:

• بالنسبة لسنة 2020:

الفرق غير المصرح به = مجموع رقم الأعمال المحقق - مجموع رقم الأعمال المصرح به

مجموع رقم الأعمال المحقق = رقم الأعمال المحقق (9%) + رقم الأعمال المحقق (19%)

• رقم الأعمال المحقق (9%): 9% بالنسبة للعقارات ذات الطابع السكني

رقم الأعمال المحقق 9% = مجموع رقم الأعمال المحقق - رقم الأعمال المحقق 19%

$$= 884336335 - 30252100 = 254084235 \text{ دج}$$

• رقم الأعمال المحقق (19%): 19% بالنسبة للعقارات ذات الطابع التجاري (محللات)

$$\text{رقم الأعمال المحقق 19\%} = \frac{\text{قيمة المحلات}}{\text{معدل الضريبة خارج الرسم}} = \frac{36000000}{1.19} = 30252100 \text{ دج (خارج الرسم)}$$

• مجموع رقم الأعمال المحقق = 254084235 + 30252100 = 284336335 دج

ومنه:

$$\text{الفرق غير المصرح به} = 241240195 - 284336335 = 43096140 \text{ دج}$$

ملاحظة: تم استخراج رقم الأعمال المحقق عن طريق تطبيق نسب الرسم على القيمة المضافة (TVA) 9%، 19% وذلك حسب المادة 23 من قانون الرسم على رقم الأعمال للسنتين 2020، 2021 والذي حدد بالعملية أعلاه.

• بالنسبة لسنة 2021:

الفرق غير المصرح به = مجموع رقم الأعمال المحقق - مجموع رقم الأعمال المصرح به

مجموع رقم الأعمال المحقق = رقم الأعمال المحقق (9%) + رقم الأعمال المحقق (19%)

• رقم الأعمال المحقق (9%): 9% بالنسبة للعقارات ذات الطابع السكني

رقم الأعمال المحقق 9% = مجموع رقم الأعمال المحقق - رقم الأعمال المحقق 19%

$$= 284336335 - 30252100 = 2540842 \text{ دج}$$

• رقم الأعمال المحقق (19%): 19% بالنسبة للعقارات ذات الطابع التجاري (محللات)

$$\text{رقم الأعمال المحقق 19\%} = \frac{\text{قيمة المحلات}}{\text{معدل الضريبة خارج الرسم}} = \frac{2500000}{1.19} = 2100840 \text{ دج (خارج الرسم)}$$

• مجموع رقم الأعمال المحقق = 214956881 + 2100840 = 217057721 دج

ومنه:

الفرق غير المصرح به = 217057721 - 214956881 = 2100840 دج

ملاحظة: بالنسبة للسنتين 2019 و2022 لم يكن هناك أي فارق كون مجموع رقم الأعمال المحقق يساوي مجموع رقم الأعمال المصرح به، وبالتالي المكلف (X) قام بالتصريح بكل الفواتير (سدد كل ما عليه اتجاه الضريبة).

2- تحديد المادة الخاضعة للرسم على النشاط المهني (TAP):

1- الوعاء الضريبي:

قام المحققون بتحديد الوعاء الضريبي الخاضع للرسم على النشاط المهني بالعلاقة أدناه:

الوعاء الخاضع لـ TAP (الفارق) = رقم الأعمال المعترف به الخاضع لـ TAP - رقم الأعمال المصرح به الخاضع لـ TAP

حيث يتم تسجيل الوعاء الضريبي كما يلي:

✓ سنة 2019 = 121119982 - 121119982 = 0 دج

✓ سنة 2020 = 284336335 - 180930146 = 103406489 دج

✓ سنة 2021 = 217057721 - 161217660 = 55840061 دج

✓ سنة 2022 = 90794495 - 68095861 = 22698634 دج

الجدول أدناه أسفر على النتائج التالية:

الجدول رقم (9): يمثل تسوية الوعاء الضريبي الخاص بـ (TAP) للمكلف (X)

الوحدة: دج

البيان	2019	2020	2021	2022
رقم الأعمال المحقق	121119982	284336335	217057721	90794495
رقم الأعمال المصرح به	121119982	180930146	161217660	68095861
الفارق غير المصرح به	0	103406189	55840061	22698634

المصدر: المصلحة الرئيسية للرقابة والبحث، مركز الضرائب لولاية سكيكدة.

نلاحظ في الجدول أعلاه أن رقم الأعمال المصرح به لا يساوي رقم الأعمال المعترف به خلال السنوات الثلاث (2020، 2021، 2022)، وهذا يدل على أن المكلف (X) لم يلتزم بالتصريح برقم الأعمال أي وجود

تلاعب وإعفاء في تصريحاته، ما يحمل المكلف (X) تسديد مبلغ الرسم على النشاط المهني المتملص منه، أما بالنسبة لسنة 2019 فإنه قام بالتصريح بجميع الفواتير التي عليه (سدد كل ما عليه).

## 2- الحقوق والغرامات:

قام أعوان التحقيق بتحديد الفارق بين الحقوق الواجب تسديدها في رقم الأعمال المحقق والحقوق والغرامات الخاصة بالرسم على النشاط المهني للمكلف (X) الواجبة الدفع بفرض غرامة (25%) (المبلغ المتهرب فيه فوق 200000 دج) حسب المواد 193 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 116 من قانون الرسم على رقم الأعمال، حيث يتم احتسابها كما يلي:

$$\begin{aligned} \text{رقم الأعمال المحقق} - \text{رقم الأعمال المصرح به} &= (\text{الفارق في رقم الأعمال} \times \text{معدل الرسم}) \\ &= (\text{مبلغ الرسم} \times \text{معدل العقوبة} - \text{مبلغ العقوبة} + \text{مبلغ الرسم}) \\ &= \text{المبلغ المحقق للدفع} \end{aligned}$$

ومنه:

✓ بالنسبة لسنة 2019: لم يكن هناك فارق لأن الحقوق الواجب تسديدها يساوي الحقوق المسددة، هذا يعني أن المكلف (X) سدد كل ما عليه اتجاه الضريبة على النشاط المهني.  
✓ بالنسبة لسنة 2020:

الحقوق الواجب تسديدها (المستحقة) = (رقم الأعمال المعترف به  $\times$  معدل الرسم (2%))

الحقوق الواجب تسديدها =  $0.02 \times 284336335 = 5686726$  دج

الحقوق المسددة = (رقم الأعمال المصرح به  $\times$  معدل الرسم (2%))

الحقوق المسددة =  $0.02 \times 180930146 = 3618602$  دج

قيمة الرسم على النشاط المهني = الفارق في رقم الأعمال  $\times$  معدل الرسم

الفارق (مبلغ الرسم) =  $0.02 \times 103406189 = 2068124$  دج

مبلغ الغرامة المالية (25%) = مبلغ الرسم (الفارق)  $\times$  25% =  $517031$  دج

المبلغ الواجب تسديده = مبلغ الغرامة + مبلغ الرسم

المبلغ الواجب تسديده =  $2068124 + 517031 = 2585155$  دج

بالنسبة لسنة 2021، 2022 نفس الطريقة الحسابية السابقة.

## الفصل الثاني: دراسة ميدانية على مستوى مركز الضرائب لولاية سكيكدة

**ملاحظة:** تخضع أرقام الأعمال المحصلة إلى الرسم على النشاط المهني وذلك طبقا للمواد (217- 222) من قانون الضرائب المباشرة، كما تخضع حقوق الرسم على النشاط المهني المستحقة التي لم تسدد إلى الزيادات (majorations) المنصوص عليها في المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة.

الجدول رقم (10): يمثل فرض الرسم على النشاط المهني على رقم الأعمال المحصل للمكلف (X)

الوحدة: دج

السنة / البيان	رقم أ. المعترف به	رقم أ. المصرح به	الفرق	المعدل	الحقوق	العقوبات	المجموع
2019	121119982	121119982	0	/	/	/	/
2020	284336335	180930146	103406189	%2	2068124	517031	2585155
2021	217057721	161217660	55840061	%2	116801	279200	1396001
2022	90794495	68095861	22698634	%2	453972	113493	567465

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على معطيات مقدمة من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

من الجدول أعلاه يتضح لنا وجود فرق بين رقم الأعمال المتخرج والمصرح به، ما يحمل الشركة تسديد مبلغ الرسم على النشاط المهني المتمثل منه إضافة إلى تحمل غرامة نتيجة التملص، وهذا وفق للمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، إذ قدرت الغرامات المفروضة عليه فيما يخص الـ TAP بـ 2585155 دج لسنة 2020، 1396001 دج لسنة 2021، 567465 دج لسنة 2022، وبالتالي فمجموع المبلغ المطالب به المكلف (X) فيما يخص الرسم على النشاط المهني 4548621 دج.

3- تحديد المادة الخاضعة للرسم على القيمة المضافة (TVA):

1- الوعاء الضريبي:

يتم إعادة تقدير الوعاء الضريبي الخاص بالرسم على القيمة المضافة للمكلف (X) بحساب الفرق غير المصرح به لرقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة من خلال العلاقة التالية:

الفارق غير المصرح به الخاضع لـ TVA = رقم الأعمال المعترف به (19%) أو (9%) - رقم الأعمال المصرح به (19%) أو (9%)

حيث تم إيجاد ما يلي:

$$\checkmark \text{ سنة 2019} = 121119982 - 121119982 = 0 \text{ دج}$$

$$\checkmark \text{ سنة 2020} = 284336335 - 241240195 = 43096140 \text{ دج}$$

الفصل الثاني: دراسة ميدانية على مستوى مركز الضرائب لولاية سكيكدة

✓ سنة 2021 = 214956881 - 214956881 = 2100840 دج

✓ سنة 2022 = 90794495 - 90794495 = 0 دج

الجدول أدناه أسفر على النتائج التالية:

الجدول رقم (11): يمثل تسوية الوعاء الضريبي الخاص بـ (TVA) للمكلف (X)

الوحدة: دج

2022	2021	2020	2019	البيان
90794495	214956881	284336335	121119982	رقم الأعمال المحقق 9%
0	2100840	30252100	0	رقم الأعمال المحقق 19%
<b>90794495</b>	<b>217057721</b>	<b>284336335</b>	<b>121119982</b>	<b>مجموع رقم الأعمال المحقق</b>
90794495	214956881	241240195	121119982	رقم الأعمال المصرح به 9%
0	0	0	0	رقم الأعمال المصرح به 19%
<b>90794495</b>	<b>214956881</b>	<b>241240195</b>	<b>121119982</b>	<b>مجموع رقم الأعمال المصرح به</b>
<b>0</b>	<b>2100840</b>	<b>43096140</b>	<b>0</b>	<b>الفارق غير المصرح به</b>

المصدر: المصلحة الرئيسية للرقابة والبحث، مركز الضرائب لولاية سكيكدة.

يبين الجدول الأصناف التي يتشكل فيها كل من رقم الأعمال المعترف به ورقم الأعمال المصرح به، إذ كليهما يتشكل من رقم الأعمال الخاضع للضريبة بنسبة 9% وهذا فيما يخص السنة 2019، 2020، ورقم الأعمال الخاضع بنسبة 19% و9% بالنسبة للسنتين 2020 و2022، وذلك من أجل احتساب الفارق الخاضع للضريبة بنسبة 19%، 9% والذي حدد بالعلاقة التالية:

الفارق الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي = رقم الأعمال المعترف به - رقم الأعمال المصرح به

حيث سجل الفارق به لرقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة بقيمة 43096140 دج لسنة 2020 وبقيمة 2100840 دج لسنة 2021، أما بالنسبة للسنتين 2019 و2022 لم يسجل أي فارق كون المبلغ الحقيقي لرقم الأعمال (المحقق) هو نفسه المبلغ المصرح به، ومنه يتوجب عليه دفع مبلغ الضريبة فقط.

## 2- الحقوق والغرامات:

تم احتساب الحقوق والغرامات الخاضعة بالقيمة المضافة للمكلف واجبة الدفع بدفع غرامة 25% استنادا إلى المادة 116 (الفقرة 1) من قانون الرسوم على رقم الأعمال وهذا بالنسبة للسنتين 2020 و2021، أما بالنسبة للسنتين 2019 و2022 فلا تطبق أي غرامة كون المكلف (X) سدد كل ما عليه من حقوق اتجاه الضريبة على

## الفصل الثاني: دراسة ميدانية على مستوى مركز الضرائب لولاية سكيكدة

الدخل الإجمالي وصرح بجميع الفواتير، حيث تم إعادة تحصيل المبالغ المتعلقة بـ TVA من الفرق غير المصرح به كما يلي:

$$\text{رقم الأعمال المتخرج} - \text{رقم الأعمال المصرح} = (\text{الفرق في رقم الأعمال} \times \text{معدل الرسم})$$
$$= \text{مبلغ الرسم} + \text{الرسم القابل للدمج (المضاف)}$$

✓ بالنسبة لسنة 2019، 2022: المجموع الواجب تسديده من طرف المكلف (X) 0 دج وهذا يعني أنه سدد كل ما عليه اتجاه الضريبة على الدخل الإجمالي.

✓ بالنسبة لسنة 2020:

الفارق غير المصرح به: 43096140 دج

$$\text{قيمة الرسم على القيمة المضافة} = 43096140 \times = 69040040 \text{ دج}$$

الفرق الواجب تسديده = قيمة الرسم + الرسم القابل للدمج

$$= 10810555 + 6904040 = 17714595 \text{ دج}$$

مبلغ الغرامة المالية = الفرق الواجب تسديده  $\times$  معدل الغرامة

$$= 17714595 \times 25\% = 4428648 \text{ دج}$$

المجموع المطالب به = الفرق الواجب تسديده + مبلغ الغرامة

$$= 17714595 + 4428648 = 22143243 \text{ دج}$$

✓ بالنسبة لسنة 2021: (19%)

الفارق غير المصرح به:

$$\text{قيمة الرسم على القيمة المضافة} = 0.19 \times 2100840 = 399159 \text{ دج}$$

$$\text{الفرق الواجب تسديده} = 7376466 + 399159 = 7775625 \text{ دج}$$

$$\text{مبلغ الغرامة المالية} = 7775625 \times 25\% = 1943906 \text{ دج}$$

$$\text{المجموع المطالب به} = 7775625 + 1943906 = 9719531 \text{ دج}$$

الجدول أدناه أسفر على هذه النتائج:

الجدول رقم (12): يمثل تسوية الحقوق والغرامات الخاصة بـ (TVA) للمكلف (X)

الوحدة: دج

2022	2021	2020	2019	البيان
8171504	19346119	22867758	10900798	الحقوق الواجب تسديدها 9%
0	399159	5747899	0	الحقوق الواجب تسديدها 19%
8171504	19745278	28615657	10900798	مجموع الحقوق الواجب تسديدها
8171504	19346119	21711617	10900798	الحقوق المسددة 9%
0	0	0	0	الحقوق المسددة 19%
8171504	19346119	21711617	10900798	مجموع الحقوق المسددة
0	399159	6904040	0	الفرق
0	7376466	10810555	0	+ الرسم المضاف
0	7775625	177714595	0	الفرق الواجب تسديده
0	1943906	4428648	0	+ الغرامات
0	9719531	22143243	0	المجموع الواجب تسديده

المصدر: المصلحة الرئيسية للرقابة والبحث، مركز الضرائب لولاية سكيكدة.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن المؤسسة لها رقم أعمال يخضع بالنسبة رسم على القيمة المضافة العادي 19% ونسبة الرسم 9% وذلك حسب نشاطها فهذه النسبة الأخيرة خاصة برقم الأعمال المحقق في مجال العقارات ذات الطابع السكني، وعليه يجب على المكلف (X) إعادة تحصيل الرسم على القيمة المضافة بقيمة 22143243 دج بالنسبة لسنة 2020، وبقيمة 9719531 دج سنة 2021، ليصبح مجمل المبلغ المطالب به فيما يخص الرسم على القيمة المضافة هو 31862774 دج، أما بالنسبة للسنتين 2019 و2022 فنلاحظ أن المكلف (X) سدد كل ما عليه من حقوق وغرامات اتجاه الرسم على القيمة المضافة.

الجدول رقم (13): يمثل جدول الرسم على القيمة المضافة المسترجعة في مجال العقارات ذات الطابع السكني

الوحدة: دج

البيان	2019	2020	2021	2022
الرسوم المسترجعة	/	10810555	7376466	/
مبلغ العقوبة (25%)	/	4428648	1943906	/
إجمالي الحقوق والعقوبات	/	15239203	9320372	/

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على المعلومات السابقة.

بالنسبة للرسوم على القيمة المضافة المسترجعة: قام المحققون باسترجاع الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للسنة 2020 والذي قدرت بـ 10810555 دج وبقيمة 7376466 دج سنة 2021، وهذا بسبب قيام المكلف (X) باسترجاع الرسم على القيمة المضافة على الفواتير المسددة نقدا (حسب الملحق رقم 2) بواسطة وصول الإيداع reçu de versement والتي ليس له الحق في استرجاعها ولا تراعي أحكام المواد 30 و 41 من قانون الرسوم على رقم الأعمال مع تطبيق عقوبة 25% استنادا إلى أحكام المادة 116 (فقرة 1) من نفس القانون.

#### 4- تسوية الضريبة على الربح (IBS):

##### 1- الوعاء الضريبي:

بعد فحص التصريحات والوثائق المقدمة تم إدماج بعض الحسابات للربح السنوي به وفق العلاقة التالية:

الربح المعترف به = الربح المصرح به + الإستردادات - التخفيضات
الإستردادات: يعني الأعباء المبررة والمرفوضة وبالتالي إعادة إدماجها إلى الأرباح
التخفيضات: الأعباء التي بحق المكلف الإستفادة منها وبالتالي إعادة خصمها من الأرباح

ومنه يقدر الربح المعترف به كالتالي:

$$✓ \text{ سنة 2019: } 2688612 + (112724 + 648000) - 0 = 3449336 \text{ دج}$$

$$✓ \text{ سنة 2020: } 14385283 + (112724 + 648000) - 2068124 = 56174023 \text{ دج}$$

$$✓ \text{ سنة 2021: } 6552272 + (1116801 - 648000) = 8184311 \text{ دج}$$

$$✓ \text{ سنة 2022: } 4376528 + (453972 - 648000) = 4570556 \text{ دج}$$

## الفصل الثاني: دراسة ميدانية على مستوى مركز الضرائب لولاية سكيكدة

بعد حساب الربح المعترف به تم القيام بتسوية الوعاء الضريبي من قبل أعوان التحقيق والخاص بضريبة الدخل للمكلف (X) وفق العلاقة التالية:

$$\text{الربح غير المصرح به} = \text{الربح المعترف به} - \text{الربح المصرح به}$$

أي أن الفرق غير المصرح به للربح الخاضع للضريبة:

$$\checkmark \text{ بالنسبة لسنة 2019: } 2688612 - 3449336 = 760724 \text{ دج}$$

$$\checkmark \text{ بالنسبة لسنة 2020: } 14385283 - 56174023 = 41788740 \text{ دج}$$

$$\checkmark \text{ بالنسبة لسنة 2021: } 6552272 - 8184311 = 163039 \text{ دج}$$

$$\checkmark \text{ بالنسبة لسنة 2022: } 4376528 - 4570556 = 194028 \text{ دج}$$

كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (14): يمثل تسوية الوعاء الضريبي الخاص بـ IBS للمكلف (X)

الوحدة: دج

2022	2021	2020	2019	البيان	
4376528	6552272	14385283	2688612	الربح المصرح به	
0	2100840	43096140	0	رقم الأعمال الغير مصرح به	
648000	648000	648000	648000	حساب 63.600 الأعباء الإجتماعية للمستغل الفردي	الإستدادات
0	0	112724	112724	حساب 68 الإهلاكات	
/	1116801	2068124	0	حساب 64 الرسم على النشاط المهني TAP	التخفيضات
/	8184311	56174023	3449336	الأرباح المحققة	
/	6552272	14385283	2688612	الربح المصرح به	
194028	1632039	41788740	760724	فرق الربح الغير مصرح به	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على بيانات مركز الضرائب لولاية سكيكدة.

## الفصل الثاني: دراسة ميدانية على مستوى مركز الضرائب لولاية سكيكدة

من الجدول أعلاه نلاحظ بالنسبة لكل السنوات الأربعة تم تخفيض في الوعاء الضريبي للأرباح مجال الإهلاكات وكذا الأعباء الإجتماعية (المستغل الفردي) خاصة 2020 أين قام المكلف (X) بالتهرب والتلاعب وعدم التصريح برقم الأعمال مرتفع المقدّر بـ 41788740 دج بحيث اعتبر بريح غير مصرح به.

### 2- الحقوق والغرامات:

جدول رقم (15): يمثل الحقوق والغرامات الخاصة بـ IBS للمكلف (X)

الوحدة: دج

2022	2021	2020	2019	البيان
1188344	2127920	14605245	896827	الحقوق الواجب تسديدها
1137897	1507022	3308615	699039	الحقوق المسددة
50447	620898	11296630	197788	الفارق
7565	155224	284157	29668	العقوبة
<b>58014</b>	<b>776122</b>	<b>14120787</b>	<b>227456</b>	<b>المجموع الواجب تسديده</b>

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على بيانات مركز الضرائب بولاية سكيكدة.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ:

بعد إعادة تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة تم تحديد حقوق الضريبة على أرباح الشركات المستحقة وتحديد الفارق للسنوات المهنية بالتحقيق، بحيث يدل الفارق الحقوق المستحقة والمدفوعة على وجود تلاعب وإخفاء في فرع تصريحات المكلف بالضريبة وهذا راجع لعدم تسديد المكلف بالضريبة على أرباح الشركة معدل 26% على إجمالي الربح المصرح به، فحين قتم بتطبيق معدل 23% من الربح المحقق وتطبيقاً لأحكام المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم فرض عليه عقوبة التملص وتطبيق غرامات التأخير كالتالي:

- حقوق IBS المستحقة = الأرباح المعترف بها × معدل IBS 26%
- حقوق IBS المدفوعة = الأرباح المصرح بها × معدل IBS 23%
- حقوق IBS المطالب بها = الفارق بين الحقوق المستحقة والحقوق المدفوعة

حيث:

✓ بالنسبة لسنة 2019:

$$\text{الحقوق المستحقة} = 0.26 \times 3449336 = 896827 \text{ دج}$$

$$\text{الحقوق المدفوعة} = 0.23 \times 2688612 = 699036 \text{ دج}$$

الفارق = الحقوق المستحقة (الواجب تسديدها) - الحقوق المدفوعة

$$= 699036 - 896827 = 197788 \text{ دج}$$

المبلغ الواجب تسديده = الفارق + العقوبة

$$= 19788 + 29668 = 227456 \text{ دج}$$

نفس الشيء بالنسبة للسنوات المتبقية.

5- تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي/ الإقتطاع من المصدر (IRG):

يتم احتساب الضريبة على الدخل الإجمالي (الإقتطاع من المصدر) بالعلاقة التالية:

$$\text{الضريبة على الدخل الإجمالي الواجب تسديده} = \text{الحقوق} + \text{الغرامات المالية}$$

**الحقوق والغرامات:**

يتم احتساب الحقوق والغرامات للمكلف (X) الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي بفرض غرامة 19% (كون المبلغ المتملص منه يفوق 50000 دج ويقل عن 20000 دج).

✓ **بالنسبة لسنة 2019:**

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

$$\text{الأساس الخاضع} = 3449336 - 896827 = 2552509 \text{ دج}$$

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

$$\text{الأساس الصافي الخاضع} = 2552509 - 1989573 = 562936 \text{ دج}$$

$$\text{مبلغ الحقوق} = \text{الأساس الصافي} \times \text{معدل الحقوق}$$

$$= 562936 \times 15\% = 84440 \text{ دج}$$

$$\text{مبلغ الغرامة (15\%)} = \text{مبلغ الحقوق} \times \text{معدل الغرامة}$$

$$= 84440 \times 15\% = 12666 \text{ دج}$$

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

$$= 84440 + 12666 = 97106 \text{ دج}$$

## الفصل الثاني: دراسة ميدانية على مستوى مركز الضرائب لولاية سكيكدة

✓ بالنسبة للسنوات 2020، 2021، 2022: نفس الطريقة الحسابية السابقة لحساب المبلغ الواجب تسديده بمبلغ 5717270 دج بالنسبة لسنة 2020، وبقيمة 1744421 دج بالنسبة لسنة 2021، وبقيمة 23690 دج بالنسبة لسنة 2022.

كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (16): يمثل الضريبة على الدخل الإجمالي / الإقتطاع من المصدر للمكلف (X) للفترة (2019-2022)

الوحدة: دج

2022	2021	2020	2019	البيان
4570556	6125488	56174023	3449336	الأساس الخاضع IBS
1188344	1592626	14605245	896827	حقوق IBS
3382211	4532862	41568778	2552509	الأساس الخاضع
3238631	5045250	11076668	1989573	الأساس المصرح به المرحل
143580	1011140	30492110	562936	الأساس الصافي الخاضع
21537	151671	4573816	84440	الحقوق 15%
22453	22750	1143454	12666	العقوبة
<b>23690</b>	<b>174421</b>	<b>5717270</b>	<b>97106</b>	<b>المجموع الواجب تسديده</b>

المصدر: المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، مركز الضرائب لولاية سكيكدة.

نلاحظ أن المبلغ الواجب تسديده من قبل المكلف (X) فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي (الإقتطاع من المصدر) سنة 2020 مرتفعة مقارنة بالسنة السابقة 2019 والتي قدرت قيمتها بـ 97106 دج، وهذا بسبب المبلغ المتهرب منه، أما سنة 2021 و2022 انخفضت بقيمة 174421 دج و23690 دج، وبالتالي فإن المبلغ الواجب تسديده فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي (الإقتطاع من المصدر) قدر بـ 6012487 دج.

### ملاحظة:

تم احتساب نسب العقوبات والغرامات وفقا لنصوص 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 بسبب العقوبات وفق المقاييس التالية:

✓ من 1 دج إلى 50000 دج ← الغرامة 10%

✓ من 50000 دج إلى 200000 دج ← الغرامة 15%

الفصل الثاني: دراسة ميدانية على مستوى مركز الضرائب لولاية سكيكدة

✓ فوق 20000 دج ← الغرامة 25%

في مجال الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور:

1- الوعاء الضريبي:

جدول رقم (17): يمثل تسوية الوعاء الضريبي الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي للأجور للمكلف (X)

الوحدة: دج

2022	2021	2020	2019	البيان
16073081	15616372	8344174	6979611	مجموع كتلة الأجور المحقق
16073081	15616372	8344174	6979611	مجموع كتلة الأجور المصرح به
0	0	0	0	الفرق الغير مصرح به

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على بيانات مركز الضرائب بولاية سكيكدة.

2- الحقوق والغرامات:

جدول رقم (18): يمثل تسوية الحقوق والغرامات الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي للأجور للمكلف (X)

الوحدة: دج

2022	2021	2020	2019	البيان
861164	1054557	804556	972961	الحقوق الواجب تسديدها
861164	1054557	804556	972961	الحقوق المسددة
0	0	0	0	الفارق
0	0	0	0	العقوبة
0	0	0	0	المجموع الواجب تسديده

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على بيانات مركز الضرائب بولاية سكيكدة.

من خلال الجدول رقم (20) و(21) أعلاه يتضح لنا أن المكلف بالضريبة سدد كل ما عليه من حقوق إتجاه الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور، وهذا لعدم وجود فرق بين كتلة الأجور السنوية المصرح بها وكتلة الأجور السنوية المستخرجة.

### نهاية التحقيق وإبلاغ النتائج للمكلف (X):

بعد الإنتهاء من عملية التحقيق المحاسبي واكتشاف النواقص والأخطاء وإعادة تقييم الأسس الضريبية وضبط النتائج، يقوم المحققون بإرسال إشعار أولي بإعادة التقييم يحمل رقم 1074/23 حسب المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية حيث كان هذا الإشعار مفصلا بطريقة تسمح للمكلف بإعادة تأسيس أسس فرض الضريبة وتقديم مبرراته وملاحظاته ويتم إعطائه مهلة 40 يوما من تاريخ إستلام الإشعار بالتبليغ وهذا من أجل تقديم إجاباته يعتمد عليها المحققون في إعادة النظر في التحقيق الأولي.

**1- التبليغ الأولي:** بعد الإنتهاء من عملية التحقيق المحاسبي التي مست 4 سنوات غير متقدمة في محاسبة المكلف قام المحققون بإبلاغ المكلف (X) بنتائج التحقيق الذي يحمل رقم 474 المسلم له بتاريخ 2023/09/07 والذي يحتوي على جميع التغيرات الحاصلة على العناصر المكونة لبعض الضرائب والرسوم التي تم تناولها سابقا وكذلك الأجال القانونية للرد بالإضافة إلى إمكانية التحكيم.

**2- حق الرد:** بعد إنتهاء المدة القانونية والمقدرة بـ (40 يوما) والتي للمكلف الحق فيها بتقديم طعن إتجاه نتائج التحقيق حيث رد المكلف (X) على التبليغ الأولي، ويفسر الرد على التبليغ بعدم قبول المكلف (X) بنتائج التحقيق المقدمة لهم من طرف مركز الضرائب إلا أن التوضيحات والوثائق الثبوتية والذي يعبر فيها عن عدم رضاه بالتسوية الجبائية والنتائج الأولية مدعما احتجاجه لبعض النقاط أبرزها:

- فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات (IBS) ما قمنا به صحيح حيث طبقنا التخفيض الجزئي للرسم على أرباح الشركات لمعدل 23 بنسبة 23% كون المؤسسة مؤسسة إنتاج وليست خدمات.
- الإستفادة من التخفيض الجزئي 25% بالنسبة للرسم على النشاط المهني (TAP) حيث تصبح النسبة 1.5% وهذا طبقا للمادة 222 والمادة 150 من قانون الرسم على الأعمال.
- جميع الفواتير المحررة دفعت نقدا ما هي إلا لجمع جملة من الفواتير الجزئية تم جمعها في فاتورة واحدة شهريا.
- بالنسبة لمبيعات الأشغال قيمة العقار الذي اقتنتها لشركة لإستغلاله كوعاء لمشروع سكني مستقبلا حيث أن القدرات المالية للشركة لا تسمح بدفع المبلغ الإجمالي وبالإتفاق بين الطرف البائع والشركة تدفع قيمة 60000.000 دج من حساب الشركة والباقي 50.000.000 دج بالمقاصة وهي عملية قانونية ليست عملية بيع.

### الإبلاغ النهائي:

بعد الإطلاع على رد (الإجابة) المكلف بالضريبة في الأجال المحددة قانونيا (40 يوما) والتي لم تقنع المصالح الرقابية كونها لا تستند على الوثائق الثبوتية والحجة الإقناعية لما تم اعتماده سابقا بمقتضى التبليغ الأولي ما عدا سنة 2021 والتي تم فيها قبول جميع التصريحات المقدمة من طرف المكلف (X) لكونها صحيحة وباعتبارها تستند على وثائق ثبوتية وعليه تم اعتماد نهائيا النتائج والتعديلات المتخذة في حق المكلف، مع الأخذ بعين الإعتبار

## الفصل الثاني: دراسة ميدانية على مستوى مركز الضرائب لولاية سكيكدة

الغرامات الجبائية المنصوص عليها بموجب المادة 193 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة وفيما يلي جدول يلخص النتائج والتعديلات المتخذة في حق هذا المكلف:

**الجدول رقم (19): يمثل التقييم النهائي لتسوية الوضعية الجبائية للمكلف (X)**

الوحدة: دج

السنوات	الضرائب المفروضة	الحقوق	الغرامات	المجموع
2021	TAP	2068124	517031	2585155
	TVA	6904040	4428648	11332688
	IBS	11296630	2824157	14120787
	IRG	/	/	/
<b>المجموع</b>		<b>20268794</b>	<b>7769836</b>	<b>28038630</b>

المصدر: بناء على المعلومات المقدمة من طرف المديرية الولائية للضرائب ولاية سكيكدة.

- تحرير بطاقة نهاية أعمال التحقيق:

بعد إتخاذ الإجراءات اللازمة لتبليغ المكلف بالضريبة نهائيا بما فيه من ضريبة ورسوم، أعيد تأسيسها وفقا للمخالفات المرتبة من قبله والتي تتسم في مضمونها بجملة من عمليات التهرب الضريبي، قامت المصالح الرقابية بتحرير وثيقة نهائية أعمال التحقيق (الملحق رقم 3) والتي تحتوي في مضمونها نفس العناصر التي تتضمنها وثيقة بداية الأعمال.

وقد تم إبلاغنا من طرف مؤطر التربص التطبيقي أن النتائج النهائية المبلغة من طرف المكلف سيتم إعتادها في جدول فردي يتضمن كل الضرائب والرسوم المبلغة (الملحق رقم 4) وترسل الإدارة إلى قابض الضرائب الذي يتولى عملية تحصيل هذه الضرائب المستخرجة وهذا بعد التأشير عليها من طرف رئيس المركز وهي عملية تخرج عن نطاق بحثنا.

**المطلب الثاني: دراسة حالة مؤسسة خاضعة للتحقيق المصوب**

يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة نوع أو عدة أنواع من الضرائب المعينة لفترة كاملة أو جزء منها غير متقدمة، وتتم عملية التحقيق المصوب في المحاسبة وفق المراحل التالية:

أولاً- التحضير لعملية التحقيق المصوب المكلف (y):

1-1- إدراج المؤسسة ضمن البرنامج السنوي: وفقا للتحقيق المصوب في المحاسبة لنشاط المكلف المتمثل في بيع معدات المخابز والمعجنات بولاية سكيكدة للسنوات 2019 و2020 على الضرائب والرسوم التالية:

- الرسم على النشاط المهني (TAP)؛
- الرسم على القيمة المضافة (TVA)؛
- الضريبة على الربح الإجمالي (IRG).

**1-2- إرسال إشعار بالتحقيق المصوب في المحاسبة:** تم إرسال إشعار بالتحقيق المصوب في المحاسبة رقم 161 بتاريخ 2023/04/17 إلى المكلف (y) مرفوق بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة، حيث بين هذا الإشعار تاريخ البدء في التحقيق وهو 2023/05/14 على الساعة العاشرة (10:00H) صباحاً، مع ذكر السنوات المعنية بالتحقيق والمتمثلة في 2019 و2020، وكذا الضرائب والرسوم المحقق فيها وهي "الرسم على النشاط المهني"، "الرسم على القيمة المضافة"، "الضريبة على الدخل الإجمالي"، والمدة الممنوحة للمكلف والمتمثلة في 10 أيام على الأقل لتحضير الوثائق والدفاتر المحاسبية المطلوبة منه مع إمكانية الإستعانة بمستشار في اختياره. (الملحق رقم 5)

بتاريخ 2023/05/14 تقدم المكلف (y) بطلب إلى السيد رئيس مركز الضرائب لولاية سكيكدة على أن يتم التحقيق بمكاتب الإدارة الجبائية، وقدم من أجل ذلك الوثائق المحاسبية التالية:

- الدفاتر اليومية للمشتريات، المبيعات، التكاليف، البنك، الصندوق والعمليات المختلفة للسنتين الماليتين (2019، 2020)؛
- مجموع فواتير الشراء، البيع والتكاليف الخاصة بالسنوات المعنية بالتحقيق؛
- دفتر جرد مقيد وموقع بالأحرف الأولى بتاريخ 2023/05/26 تحت رقم 362/2023 من طرف محكمة سكيكدة يحمل القيد المحاسبي للسنوات المالية (2019، 2020)؛
- دفتر مركزي مدرج وموقع بالأحرف الأولى بتاريخ 2023/05/26 تحت رقم 361/2023 من قبل محكمو سكيكدة يحمل القيود المحاسبية للسنتين الماليتين المدققتين (2019، 2020).

#### ثانياً- بدء عملية التحقيق المصوب للمكلف (y):

بعد التحقيق في الوثائق المحاسبية المقدمة من طرف المكلف بالضريبة ومراقبتها وكذا تحليلها ومقارنتها بالمعلومات التي بحوزة الإدارة الجبائية، تم إكتشاف ما يلي:

**سنة 2019:** كل التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة (y) صحيحة، لا يوجد تهرب ضريبي.

**سنة 2020:** الحساب 70 رقم الأعمال: تم تسجيل رقم الأعمال بقيمة 2083000 بكل الرسوم في جدول حساب النتائج المرفق بالتصريح السنوي  $G_{11}$ ، بينما لم يصرح به في التصريح الشهري  $G_{50}$ (TAP, TVA).

#### ثالثاً- إعادة تأسيس فرض الضريبة للمكلف (y):

بعد الإنتهاء من عملية التحقيق المصوب قامت الإدارة الجبائية بتحضير الخاص بعملية الرقابة وهذا من أجل تصحيح الوضعية الجبائية للمكلف (y)، حيث تدرج عملية إعادة التقييم لرقم الأعمال والأرباح طبق للمواد 18، 19، 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

3-1- إعادة تأسيس رقم الأعمال:

من خلال ما تقدم وطبقا للمادة 20 و20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية يتم تقييم رقم الأعمال بالطريقة التالية:

الجدول رقم (20): يمثل إعادة تأسيس رقم الأعمال للمكلف "y"

الوحدة: دج

البيان	2019	2020
رقم الأعمال المحقق	1618000	2083000
رقم الأعمال المصرح به	1618000	2083000
الفرق غير المصرح به	لا شيء	لا شيء

المصدر: مصلحة المراقبة والبحث، مركز الضرائب لولاية سكيكدة.

الفرق غير المصرح به = رقم الأعمال المحقق - رقم الأعمال المصرح به

نلاحظ أن الفرق غير المصرح به في السنتين الماليتين 2019 و2020 "لا يوجد فرق" وبالتالي فإن رقم الأعمال المحقق يساوي رقم الأعمال المصرح به.

3-2- تسوية الرسم على النشاط المهني للمكلف (2%):

1- الوعاء الضريبي: قام أعوان التحقيق بتحديد الوعاء الضريبي الخاضع للرسم على النشاط المهني بالعلاقة التالية:

الوعاء الضريبي الخاضع لـ TAP (الفرق غير المصرح به) = رقم الأعمال المحقق الخاضع لـ TAP - رقم الأعمال المصرح به الخاضع لـ TAP

حيث تم تسجيل الوعاء الضريبي كما يلي:

في سنة 2019:  $1618000 - 1618000 = 0$  دج

في سنة 2020:  $2083000 - 2083000 = 0$  دج

كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (21): يمثل تسوية الوعاء الضريبي الخاص بـ TAP للمكلف "y"

الوحدة: دج

2020	2019	البيان
2083000	1618000	رقم الأعمال المحقق
0	1618000	رقم الأعمال المصرح به
2083000	لا شيء	الفرق غير المصرح به

المصدر: المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، مركز الضرائب لولاية سكيكدة

نلاحظ أن الفرق في سنة 2019 لا يوجد فرق، أما الفرق غير المصرح به في سنة 2020 قدر بـ 2083000 دج.

2- الحقوق والغرامات: يتم احتساب الحقوق والغرامات للمكلف (y) الخاص بالرسم على النشاط المهني الواجبة

الدفع بفرض معدل غرامة لكونه لم يصرح برقم أعماله كالتالي:

- بالنسبة لسنة 2019 لا يوجد فرق غير مصرح به وبالتالي لا يوجد حقوق وغرامات.
- بالنسبة لسنة 2020:

• الفرق غير المصرح به: 2083000 دج

• قيمة الرسم على النشاط المهنة TAP:  $2083000 \times 2\% = 41660$  دج

• مبلغ الغرامة (10%) = قيمة الرسم  $\times$  معدل الغرامة

$$= 41660 \times 10\% = 4166 \text{ دج}$$

• المبلغ الواجب تسديده = قيمة الرسم + الغرامة

$$= 41660 + 4166 = 45826 \text{ دج}$$

كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (22): يمثل تسوية الحقوق والغرامات الخاصة بـ TAP للمكلف "y"

الوحدة: دج

2020	2019	البيان
41660	32360	الحقوق الواجب تسديدها (2%)
لا شيء	32360	الحقوق المسددة
41660	لا شيء	الفرق
4166	/	الغرامات (10%)
45826	لا شيء	المبلغ الواجب تسديده

المصدر: المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، مركز الضرائب لولاية سكيكدة.

## الفصل الثاني: دراسة ميدانية على مستوى مركز الضرائب لولاية سكيكدة

الحقوق المسددة لسنة 2019: لا شيء بينما الحقوق المسددة لسنة 2020 قدرت بـ 45826 دج، وبالتالي المبلغ الواجب تسديده فيما يخص الرسم على النشاط المهني هو 45826 دج.

### 3-3- تسوية الرسم على القيمة المضافة TVA (19%):

1- الوعاء الضريبي: قام أعوان التحقيق بتحديد الوعاء الضريبي الخاضع للرسم على القيمة المضافة بالعلاقة التالية:

$$\text{الوعاء الضريبي الخاضع لـ TVA (الفرق غير المصرح به)} = \text{رقم الأعمال المحقق الخاضع لـ TVA} - \text{رقم الأعمال المصرح به الخاضع لـ TVA}$$

حيث تم تسجيل الوعاء الضريبي كما يلي:

بالنسبة لسنة 2019: لا يوجد فرق غير مصرح به وبالتالي لا يوجد حقوق وغرامات

بالنسبة لسنة 2020: 2083000 دج

كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (23): يمثل تسوية الوعاء الضريبي الخاص بـ TVA للمكلف "y"

الوحدة: دج

البيان	2019	2020
رقم الأعمال المحقق	1618000	2083000
رقم الأعمال المصرح به	1618000	لا شيء
الفرق غير المصرح به	لا شيء	2083000

المصدر: المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، مركز الضرائب لولاية سكيكدة

نلاحظ أن الفرق غير المصرح به لرقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة خلال سنة 2019 لا يوجد فرق، أما سنة 2020 قدر بـ 2083000 دج.

2- الحقوق والغرامات: يتم احتساب الحقوق والغرامات للمكلف (y) الخاصة بالرسم على القيمة المضافة الواجبة الدفع بفرض معدل غرامة 25% لكونه لم يصرح برقم أعماله كالتالي:

- بالنسبة لسنة 2019 لا شيء

- بالنسبة لسنة 2020: قدرت بـ 2083000 دج

• الفرق غير المصرح به: 2083000 دج

• قيمة الرسم على القيمة المضافة:  $2083000 \times 19\% = 395770$  دج

## الفصل الثاني: دراسة ميدانية على مستوى مركز الضرائب لولاية سكيكدة

- مبلغ الغرامة =  $395770 \times 25\% = 98942$  دج
- المبلغ الواجب تسديده = قيمة الرسم + مبلغ الغرامة

$$494712 = 39770 + 98942 = \text{دج}$$

كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (24): يمثل تسوية الحقوق والغرامات الخاصة بـ TVA للمكلف "y"

الوحدة: دج

البيان	2019	2020
الحقوق الواجب تسديدها (19%)	307420	395770
الحقوق المسددة	307420	لا شيء
الفرق	لا شيء	395770
الغرامات (25%)	لا شيء	98942
المبلغ الواجب تسديده	لا شيء	494712

المصدر: المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، مركز الضرائب لولاية سكيكدة

قدرت الحقوق المسددة الخاصة بالرسم على القيمة المضافة لسنة 2019 "لا توجد حقوق مسددة"، أما سنة 2020 فقدرت بـ 494712 دج، وبالتالي المبلغ الواجب تسديده فيما يخص TVA هو 494712 دج.

### 3-4- التسوية في مجال الضريبة على الدخل:

1- الوعاء الضريبي: قام أعوان الإدارة الجبائي بإحتساب الوعاء الضريبي الخاص بالضريبة على الدخل بالعلاقة التالية:

الوعاء الضريبي الخاضع لـ IRG (الفرق غير المصرح به) = الأرباح المصرح بها - أرباح محققة

وبالتالي قدر الوعاء الضريبي للرسم على القيمة المضافة (IRG):

- سنة 2019: لا شيء

- سنة 2020: لا شيء

2- الحقوق والغرامات:

- سنة 2019: لا شيء

- سنة 2020: لا شيء

#### 4- نهاية التحقيق وإبلاغ المكلف بالنتائج:

بعد الإنتهاء من عملية التحقيق المصوب وضبط النتائج المتوصل إليها من خلال الرقابة الجبائية على الوثائق المحاسبية المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، يجب على إدارة الضرائب إشعاره بإعادة التقييم (الملحق رقم 6)، وتعليقه حتى لا يقع إجراءها تحت طائلة البطلان وهذا ما نظمه قانون الإجراءات الجبائية.

بعد إستلام المكلف بالضريبة الإشعار بإعادة التقييم فيتم منحه أجلا للرد على ما جاء في الإشعار، والذي يقدر بـ ثلاثين (30) يوما، خلال هذه المدة يجب على العون المحقق أن يغطي كل التفسيرات الشفوية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون التبليغ هذا وإذا طلب المكلف بذلك، وفي هذه الحالة نظرا لعدم رد المكلف وعدم تقديم أي ملاحظات خلال المدة الممنوحة له في ما يخص نتائج التحقيق التي قد استلمها بتاريخ 2023/07/24، فإن الضرائب والغرامات الواردة في الإشعار الأولي والخاصة بالسنوات 2019 و 2020 تعتبر نهائية (كما مبينة في الملحق رقم 7)

#### رابعا: مناقشة النتائج

تعتبر الرقابة الجبائية أداة فعالة للحد من التهرب الضريبي وهذا من أجل تجسيد مبدأ العدالة والمتمثل في أن العبء المالي يوزع على أفراد المجتمع كل حسب قدرته في تحقيق العدل بين الأفراد في تحمل الضريبة، حيث سعت الدولة الجزائرية في الفترة الأخيرة استحداث واتخاذ عدة إجراءات عملية تهدف إلى تدعيم وتطوير جهاز الرقابة الجبائية لمكافحة هذه الآفة تمحورت أساسا حول إصلاح نظام الرقابة الجبائية وجعله يتماشى من الأنظمة الضريبية العصرية من خلال إجراءات ونصوص ووسائل وضعها المشرع الجبائي للإدارة الجبائية التي تمكنها من ممارسة حذرها في الرقابة كونها صاحبة السلطة.

تم إظهار ذلك من خلال التطرق لكل من الرقابة الجبائية والتهرب الضريبي والإلمام بجميع المفاهيم المرتبطة بهم ومن خلال الدراسة الميدانية التي تمت على مستوى مركز الضرائب لولاية سكيكدة تم الوصول إلى أن:

- الرقابة الجبائية بمختلف هياكلها وآلياتها تهدف إلى التأكد من التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة وفعاليتها تعتمد على مدى فعاليتها وأجهزتها وآلياتها؛
- أن المبالغ أو الإلتزامات المسترجعة باستخدام التحقيق المحاسبي هي الأكبر مقارنة بالتحقيق المصوب وهذا يعود لشمولية التحقيق إضافة إلى عدد الملفات التي مسها التحقيق المصوب أقل من التحقيق المحاسبي، لكون إجراءات التحقيق المصوب أكثر شمولية وأقل اتساع أكثر من سرعة إجراءات التحقيق المحاسبي ونلاحظ أيضا انخفاض في المبالغ المسترجعة من خلال هذا التحقيق؛
- أن الرسم على القيمة المضافة أكثر نوع ضريبي يلجأ إليه المكلفين بالضريبة؛
- الإحصائيات المتعلقة بعدد الملفات التي تعرضت للتحقيق له علاقة قد تكون طردية أو عكسية مع حجم الأموال المسترجعة، كونه راجع لنوع الملفات التي تخضع للرقابة الجبائية؛

## الفصل الثاني: دراسة ميدانية على مستوى مركز الضرائب لولاية سكيكدة

---

- يظهر التلاعب الضريبي من خلال عدم استعمال الفاتورة والشيك في تعامل المكلفين بالضريبة مع الزبائن والموردين؛
- الإمتيازات والإعفاءات التي قدمت للمكلفين ساهمت في تشجيع بعضهم على تسديد مستحقاتهم وديونهم؛
- وجود فجوة كبيرة في عدد المحققين مقارنة بعدد المكلفين بالضريبة هذا النقص يشكل أزمة على مستوى مركز الضرائب.

## خلاصة الفصل

بعد دراستنا للجانب التطبيقي الذي يتمثل في الدراسة الميدانية التي أجريت بمركز الضرائب لولاية سكيكدة، حيث تناولت التعريف لهذه المؤسسة وأهم الوظائف التي تقوم بها المديريات الفرعية التابعة لها، وكذا مختلف هياكلها والدور الذي تلعبه من خلال السهر على تسيير الملفات الجبائية ومراقبة التصريحات، باكتشاف الأخطاء أو محاولة تدليس من طرف المكلفين بالضريبة ومتابعة الأنشطة التي يقومون بها من أجل إعداد الملفات الجبائية الخاصة بهم وتسوية وضعيتهم الجبائية من خلال إعادة تأسيس أسس فرض الضريبة والغرامات وكذا ضمان احترام إجراءات تطبيق التشريع الجبائي من بينها التحقيق المحاسبي التي طبق على المكلف (X) والتحقق المصوب في المحاسبة لدراسة ملف المكلف (Y).

من خلال هذه الدراسة التطبيقية التي أفرزت لنا عدة نتائج، توصلنا إلى أهم الطرق والإجراءات التي يستعملها المحققون للحصول على أدلة تثبت أن المكلف قام بعمليات غير قانونية مما يدل على وجود تهرب ضريبي، ومنه فإن النتائج المتوصل إليها قمنا بتحليلها وتفسيرها بهدف إسقاطها على الفرضيات المقترحة من أجل إختبار صحتها أو نفيها من جهة، وللإجابة على إشكالية الدراسة من جهة أخرى.

الخلافة

بعد تطرقنا لموضوع دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، وقيامنا بالدراسة الميدانية المتعلقة بها، تبين أن الإهتمام بهذا الموضوع (الرقابة الجبائية) أصبح أمراً ضرورياً، للحد من ظاهرة التهرب الضريبي، وأن إلزامية فرض الضريبة وتعددتها يؤدي إلى بعض الممولين إلى استغلال بعض الأساليب المشروعة وغير المشروعة، وهنا يأتي دور الرقابة الجبائية التي تشكل الأداة القانونية في يد الإدارة الجبائية والتي يعتمدها النظام الجبائي الضريبي الجزائري كونه نظام تصريحي للتأكد من صحة ومصداقية التصريحات المقدمة من المكلفين والعمل على اكتشاف الأخطاء والمخالفات بهدف تصحيحها وتقويمها وكذلك مختلف إجراءات الرقابة من بينها استعمال التحقيق المحاسبي والمصوب بهدف اكتشاف المتهربين من الضريبة وبالتالي الحد من التهرب الضريبي، وقد تم التوصل من خلال الدراسة إلى نتائج اختبار الفرضيات والتي كانت كالتالي:

### اختبار الفرضيات:

- بالنسبة للفرضية الأولى: والتي تنص "إن إجراءات التحقيق في محاسبة المؤسسة هي العملية التي تسمح بالتحقيق من صحة التصريحات المقدمة لمصلحة الضرائب وبالتالي الكشف عن التهرب الضريبي" ومن خلال التربص التطبيقي تبين أن مركز الضرائب يقوم بالتحقيق في محاسبة المؤسسة عن طريق اعتماده على الوثائق المحاسبية (يعتمد فيها في التحقيق بمحاسبة المؤسسة) إذن هذه الفرضية صحيحة.
- بالنسبة للفرضية الثانية: والتي تنص " تعد الرقابة الجبائية الأداة الردعية للحد من التهرب الضريبي ولكن توجد وسائل ردعية أخرى تساعد في الحد من هذه الظاهرة" كالرقابة على الوثائق والرقابة عن طريق الفرق المختلطة وكذا الرقابة على المعاملات العقارية، ومن خلال التربص التطبيقي تبين لنا صحة الفرضية كون الرقابة الجبائية ليست الوسيلة الردعية الوحيدة للحد من التهرب الضريبي لأنها تكشف عن التهرب الضريبي بعد أن يكون هناك تهرب من طرف المكلفين بالضريبة.

### النتائج المتوصل إليها:

- من خلال تعمقنا في الجانب التطبيقي والنظري لموضوع الدراسة، توصلنا إلى مجموعة من النتائج التي تمثلت فيما يلي:
- تؤدي الرقابة الجبائية دور هام في الكشف عن التهرب الضريبي وإسترجاع مبالغ هامة لخزينة الدولة، إلا أن هذا يحتاج للكثير من الدعم لتحقيق الفعالية والجودة المطلوبة وتوفير الإمكانيات المادية والبشرية اللازمة؛
  - يشكل التهرب الضريبي أحد التحديات التي تقف أمام التطبيق الفعال للسياسة المالية والاقتصادية والاجتماعية نظراً لآثاره السلبية المتعددة؛
  - يعتبر التحقيق في المحاسبة والتحقق المصوب في المحاسبة المطبقين من قبل أعوان مديرية الضرائب ومركز الضرائب لولاية سكيكدة كآليات للرقابة الجبائية تساهم في زيادة التحصيل لفائدة الخزينة العمومية عن طريق إعادة تأسيس القاعدة الخاضعة للضريبة واستخراج الحقوق المرتبة عنها بالإضافة إلى فرض غرامات؛

- من أهم الصور التي يلجأ إليها المكلف بالضريبة للتهرب هي التلاعبات في القوائم المالية بصورة غير صادقة، وذلك عن طريق تضخيم الأعباء والتكاليف وتقليص الناتج الذي تفرض على أساسه الضريبة؛
- تشكل المداخل الناتجة عن عمليات التحقيق المحاسبي المنفذة من طرف مركز الضرائب لولاية سكيكدة النسبة الأكبر من مجموع مداخل أنواع الرقابة الجبائية؛
- كما توصلنا من خلال المعلومات المقدمة لنا من مركز الضرائب لولاية سكيكدة لأن أكثر الأنشطة لجوءا للتهرب الضريبي هي النشاط التجاري (بيع السلع) ونشاط الأشغال العمومية والبناء

### اقتراحات

هناك بعض الاقتراحات التي يمكن ان تقدمها في مجال الحدة من ظاهرة التهرب الضريبي ورفع من فعالية ودور الرقابة الجبائية :

- العمل على زيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة؛
- تحسين الإمكانيات والموارد البشرية لأجهزة الرقابة الجبائية عن طريق زيادة عدد الأعوان المحققين وتدريبهم على إستخدام أدوات التكنولوجيا المتطورة؛
- الرقمنة الإلكترونية للقطاع لتسهيل الحصول على المعلومة الضريبية والبرمجة العقلانية والعلمية للملفات بواسطة أجهزة الإعلام الآلي؛
- إعادة النظر في الثغرات التي يتيحها النظام الضريبي ومحاولة إيجاد إطار قانوني ينظمها وضرورة إيجاد صيغ قانونية جديدة لكل الطرق الأساليب المستحدثة التي يتم استخدامها في مجال التهرب الضريبي.

### آفاق الدراسة

إن هذه الدراسة لا تقدم نتائج نهائية حول موضوع دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، وذلك نظرا لتشعب الموضوع وثرائه، وهو من مواضيع الساعة التي تحتاج لمزيد من البحث والدراسة، إذ يمكن دراسة عدة جوانب لها ارتباطا بهذا الموضوع، لذلك نود تقديم جملة من المواضيع التي أن تأخذ بعين الاعتبار من طرف الباحثين، نذكر منها:

- تحليل العوامل المؤدية للتهرب الضريبي وآليات مكافحته.
  - الفساد الإداري وآثاره على التهرب الضريبي.
  - دور الرقابة الجبائية في تحديد نزاهة تصريحات المكلفين بالضريبة.
- وفي الأخير نرجو أن نكون قد وفقنا ولو بشيء قليل من الدقة والصواب في دراسة هذا البحث.

# قائمة المراجع

أولاً- المراجع باللغة العربية

- الكتب:

- 1- حمو محمد، اوسير منور، محاضرات في جباية المؤسسات، الطبعة الأولى، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009.
- 2- العيادي صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، 2014.
- 3- الفريجات ياسر صالح، المحاسبة في علم الضرائب، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- 4- الوادي محمود حسين، عزام زكريا أحمد، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، دار المسيرة للنشر، عمان-الأردن، 2000.
- 5- بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، الطبعة 2، دار هومة، الجزائر، 2016.
- 6- بوزيدة حميد، جباية المؤسسات، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.
- 7- خلاصي رضا، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2014.
- 8- شحادة الحطيب خالد، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2012.
- 9- عبد الرزاق عباس، "التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي"، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012.
- 10- عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، 2005.
- 11- عوادي مصطفى، رجال نصر، الغش والتهرب الضريبي الجزائري، مطبعة صخري، حي المنظر الجميل، 2001.
- 12- محفوظ مهدي محمد، علم المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، بدون طبعة، لبنان، 2005.

- الأطروحات والمذكرات:

أ- الأطروحات:

- 13- بن غماري ميلود، الرقابة الجبائية كوسيلة لحماية أموال الخزينة العمومية، أطروحة غير منشورة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2017-2018.

ب-المذكرات:

- 14- بن أحمد أخضر، دراسة مقارنة للضريبة وزكاة، مذكرة ضمن مقتضيات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، 2000-2001.
- 15- بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، مدرسة دكتوراه الدولة والمؤسسات العمومية، جامعة الجزائر 1، 2013-2014.
- 16- بن فارس حسينة، إشكالية التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، تخصص نقود مالي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، البليلة-الجزائر، 2007.
- 17- رحال نصر، "محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة"، مذكرة ماجستير، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2006/2007.
- 18- شبباتة طور، "مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر"، مذكرة ماجستير، قسم القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة 01، 2011-2012.
- 19- طابي محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري، الفترة 1995-1999، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2001-2002.
- 20- لابد لزرق، "ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الإقتصاد الرسمي في الجزائر"، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2012.
- 21- نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، رسالة ماجستير، فرع مالية ونقود، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2003-2004.

- المجالات:

- 22- بكري عبد الرحمان، الحوكمة الضريبية ودورها في الحد من التهرب الضريبي، مجلة دراسات جبائية، المجلد 04، العدد 01، البليلة-الجزائر، 2016.
- 23- بوزيد سفيان، التهرب الضريبي... مفهوم وقياس، جامعة مستغانم، الجزائر، العدد 15، جوان 2016.
- 24- حموس خولة، بزارية امحمد، فعالية الرقابة الجبائية من الحد من التهرب الضريبي، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 12، العدد 01، 2021.
- 25- خالد فريد أحمد، كداتسة عائشة، أثر التحقيق المحاسبي الممارس من طرف الإدارة الجبائية - دراسة حالة على مستوى مفتشية الضرائب ببوفاريك، مجلة دراسات جبائية، 11(01)، 2011.
- 26- دوداح رضوان، بن عربية شيراز، تقييم فعالية التحقيق المحاسبي في تقويم المداخل تحت إطار الرقابة الجبائية- دراسة حالة الجزائر 2010-2018، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 05، العدد 01.
- 27- سعدون عباس ناصر، أثر مكافحة الهرب الضريبي في الحد من البطالة دراسة تحليلية في العراق، جامعة القادسية 1، كلية القانون، القسم العام، مجلة العزي العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 03، 2017.

- 28- كواشي مراد، شرقي جمعة، مسار التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، مجلة الآفاق الدراسات الاقتصادية، جامعة العربي التبسي، تبسة، الجزائر، العدد 02، جوان 2017.
- 29- لعلاوي محمد جمال، السعيد رنات، الرسم على القيمة المضافة tva القابلة للاسترجاع في النظام الجبائي الجزائري، مجلة البحوث المالية والاقتصادية، العدد، جامعة أم البواقي، ديسمبر 2016.
- 30- جبوري محمد وآخرون، المراجعة الجبائية كألية لضمان حقوق الخزينة العمومية في الجزائر - دراسة تطبيقية بمركز الضرائب سعيدة خلال الفترة من 2014 - 2017، مجلة الاقتصاد والأعمال، المجلد 03، العدد 03، 2019.
- 31- مهدي حسن السامرائي يسرى، خضير عباس العبيدي زهرة، تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي، مجلة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 04، 2012.
- الملتقيات والدوريات:
- 32- ولهي بوعلام، إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة المالية. حالة الجزائر، ورقة عمل مقدمة ضمن فعاليات ملتقى علمي دولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، أكتوبر 2009.
- المحاضرات:
- 33- حميداتو صالح، محاضرات في مقياس الرقابة الجبائية، موجهة لطلبة السنة الأولى ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حميد لخضر-الوادي-الجزائر، 2020-2021.
- 34- عبد الوهاب لونيس، محاضرات في مادة الإجراءات الجبائية، موجهة لطلبة الثانية ماستر، تخصص القانون العام الاقتصادي وتخصص قانون عام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة وهران 2 محمد بن أحمد، 2022/2021.
- القوانين والمواثيق:
- أ- القوانين:
- 35- القانون رقم 21/08 المؤرخ في 2008/12/30، المتضمن قانون المالية لسنة 2009، الجريدة الرسمية العدد 74، الصادرة في 2008/12/31، الفقرة 4.
- 36- المادة 20 مكرر 1، قانون الإجراءات الجبائية، سنة 2024.
- 37- المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية، 2023.
- 38- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، الفقرة 1، المادة 20، الجزائر، 2024.

39- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20، 2022.

40- وزارة المالية المديرية العامة للضرائب قانون الإجراءات الجبائية، المادة 21.

ب- الموثيق:

41- وزارة المالية المديرية العامة للضرائب "ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية"، الجزائر، 2017.

ثانيا- المراجع باللغة الأجنبية

- الكتب:

42- Daniel Richer, les procédures fiscales, PUF, France, 1990.

43- Hibert brochier et pierre tabatoni, économie financière, France, presses universitaires de France, 1963.

44- Gilbert tixier et guy gest, droit fiscal, Edition LjDG, Paris, 1976.

45- Thierry Lambert, vérification fiscal personnelle, economica, Paris, 1984.

- المقالات:

46- Athman kandil, théorie fiscale et développement, Alger, SNED, 1970.

- الملتقيات:

47- Fiscalité directe, actes du séminaire organisé par D.G.I et F.M.I, Alger ،Anep.

- المواقع الإلكترونية:

- <https://www.one.org>actualites>

- القوانين:

48- Circulaire N° 135/MF/DGI, du 15/02/2000.

الملاحق

ملحق رقم 01

Série O n° 4

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

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

وزارة المالية  
المديرية العامة للضرائب

Référence N° 475/CDI-SK/SPCR/2023

Lettre avec  
A.R  
N°

Mr, Le Gérant de L'EURL A  
PROMMOTION IMMOBILIERE  
CITE DES CITERNES VILLA 1 SKIKDA

SKIKDA

Le 07/09/2023

**Avis de Vérification de Comptabilité**

Nous avons l'honneur de vous faire connaitre que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre ETABLISSEMENT le 25/09/2023 à 14 H, à l'effet de vérifier au titre des exercices 2019 , 2020 , 2021 , 2022 l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après, désignés :TVA, TAP,IBS, IRG/Retenus a la source, IRG/Salaires ,D.T et Autres

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

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

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

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

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

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

Chef de brigade

INSPECTEUR DIVISIONNAIRE

Nom, prénom et grade  
des vérificateurs

AMAR I-CENTRAL

(1) À cocher en cas de contrôle inopiné.

MOHAMED I-DIVISIONNAIRE

Envoyer par messagerie

ملحق رقم 02

Série O n° 21

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

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

وزارة المالية  
المديرية العامة للضرائب

Référence N°: 1074/CDI-SK/SPCR/2023

Lettre avec  
A.R.  
N°

A  
Mr, EURL PROMOTION IMMOBILIERE  
CITE DES CITERNES VILLA N° 01 SKIKDA .

SKIKDA

Le

25 déc. 23

**Notification de Redressement  
Suite à la vérification de comptabilité**

Suite à l'envoi de l'avis de vérification n° 475 du 7 sept. 23, vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre des exercices 2019, 2020, 2021, 2022, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés : TVA, TAP, IRG/Revenus, IRG/Salaires, IBS et AUTRES.

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

Vous disposez, à compter de la réception de la présente notification, d'un délai de 40 jours pour formuler vos observations ou faire part de votre acceptation des propositions de redressement envisagées. Le défaut de réponse dans ce délai vaudra accord tacite de votre part (Art 20-6 du Code des Procédures Fiscales).

Vous pouvez également dans le cadre de votre réponse, solliciter l'arbitrage pour des questions de fait ou de droits, selon le cas, du Directeur des grandes entreprises, du directeur des impôts de wilaya, du chef du centre des impôts ou du chef de service des recherches et vérifications en vertu des dispositions l'article 20-6 du Code des Procédures Fiscales.

Nous attirons votre attention que les droits rappelés dans ce cadre seront assortis des sanctions fiscales fixées par la loi. Sur votre demande et avant expiration du délai de réponse, vous pouvez solliciter toutes explications verbales utiles sur le contenu de la notification.

Vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix pour discuter les présentes propositions ou pour y répondre (Art 20-4 du Code des Procédures Fiscales).

La présente notification comporte 11 feuillets y compris celui-ci.

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

Chef de brigade

INSPECTEUR DIVISIONNAIRE

Nom, prénom et grade  
des vérificateurs

INSPECTEUR CENTRAL

INSPECTEUR DIVISIONNAIRE

مديرية الضرائب لولاية سكيكدة  
مركز الضرائب سكيكدة  
ملف التحقيق المحاسبي/2023  
الإشعار الاولي رقم 1074 /م ض سكيكدة/م ر م ب / 2023/12/25  
عدد الصفحات 2023/02

تبعاً للإشعار بالتحقيق في المحاسبة رقم: 2023/475 المؤرخ بتاريخ : 2023/09/07 المسلم لكم يدويا بتاريخ: 2023/09/12 .

في 2023/09/27 تقدمتم بطلب الى السيد رئيس مركز الضرائب للولاية من اجل ان يتم التحقيق بمكاتب المحققين وقدمتم من اجل ذلك الوثائق المحاسبية التالية :

- دفتر اليومية العامة مؤشر بتاريخ 2015/06/14 تحت رقم 2015/376 بمحكمة سكيكدة مسجل فيه القيود اليومية لكل العمليات الخاصة بالسنوات المعنية بالتحقيق .
- سجل التقويم مرقم ومؤشر بتاريخ 2000/07/21 تحت رقم 2000/558 بمحكمة سكيكدة مسجل فيه جداول الأصول والخصوم وجدول حسابات النتائج للسنوات الأربعة المعنية بالتحقيق .
- سجل الأجرة ( المرتبات والأجور ) مرقم ومؤشر بتاريخ 2011/11/29 تحت رقم 2011/471 بمحكمة سكيكدة وبتاريخ 2020/12/06 تحت رقم 2020/401 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 لسنوات 2019 ، 2020 ، 2021 و 2022 .

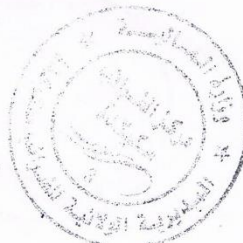


مديرية الضرائب لولاية سكيكدة  
مركز الضرائب سكيكدة

ملف التحقيق المحاسبي 2023 م.أ.ش  
الإشعار الأولي رقم 1074/م ض سكيكدة/م ب / 2023/12/25  
عدد الصفحات 11/04

فترة الاسترجاع	الرسم على القيمة المضافة	المبلغ خارج الرسم	طريقة التسديد	المورد	التاريخ	
ماي 2020	206 422	2 293 577	versement	EURL BOUKHARBATA	31/03/2020	FE20
ماي 2020	288 990	3 211 009	versement	EURL BOUKHARBATA	26/03/2020	FE20
ماي 2020	412 844	4 587 156	versement	EURL BOUKHARBATA	24/03/2020	FE20
ديسمبر 2020	594 495	6 605 504	versement	Sarl el Guedra imp/exp	02/12/2020	200
ديسمبر 2020	611 009	6 788 991	versement	Sarl el Guedra imp/exp	02/12/2020	200
ديسمبر 2020	346 788	3 853 211	versement	Sarl el Guedra imp/exp	06/12/2020	200
ديسمبر 2020	470 642	5 229 357	versement	Sarl el Guedra imp/exp	13/12/2020	200
ديسمبر 2020	734 862	8 165 137	versement	Sarl el Guedra imp/exp	14/12/2020	200
ديسمبر 2020	544 954	6 055 046	versement	Sarl el Guedra imp/exp	14/12/2020	200
ديسمبر 2020	206 422	2 293 577	versement	EURL BOUKHARBATA	28/06/2020	FE20
ديسمبر 2020	322 018	3 577 981	versement	EURL BOUKHARBATA	30/06/2020	FE20
ديسمبر 2020	355 045	3 944 954	versement	EURL BOUKHARBATA	13/07/2020	FE20
ديسمبر 2020	330 275	3 669 724	versement	EURL BOUKHARBATA	06/07/2020	FE20
ديسمبر 2020	264 220	2 935 775	versement	EURL BOUKHARBATA	12/07/2020	FE20
ديسمبر 2020	288 990	3 211 009	versement	EURL BOUKHARBATA	28/07/2020	FE20
ديسمبر 2020	123 853	1 376 146	versement	EURL BOUKHARBATA	30/07/2020	FE20
ديسمبر 2020	206 422	2 293 577	versement	EURL BOUKHARBATA	25/10/2020	FE20
ديسمبر 2020	330 275	3 669 725	versement	EURL BOUKHARBATA	26/10/2020	FE20
ديسمبر 2020	371 559	4 128 440	versement	EURL BOUKHARBATA	28/10/2020	FE20
ديسمبر 2020	206 422	2 293 577	versement	SARL FRERES BOUKHARBATA	02/06/2020	H2008
ديسمبر 2020	314 587	3 495 413	versement	SARL FRERES BOUKHARBATA	30/06/2020	H2009
ديسمبر 2020	270 825	3 009 174	versement	SARL FRERES BOUKHARBATA	30/06/2020	H2009
ديسمبر 2020	240 275	2 669 724	versement	SARL FRERES BOUKHARBATA	30/06/2020	H2009
ديسمبر 2020	299 559	3 328 440	versement	SARL FRERES BOUKHARBATA	27/08/2020	H2016
ديسمبر 2020	231 192	2 568 807	versement	SARL FRERES BOUKHARBATA	30/11/2020	H2039
ديسمبر 2020	181 651	2 018 348	versement	SARL FRERES BOUKHARBATA	30/11/2020	H2039
ديسمبر 2020	165 137	1 834 862	versement	SARL FRERES BOUKHARBATA	30/11/2020	H2039
ديسمبر 2020	123 853	1 376 146	versement	SARL FRERES BOUKHARBATA	30/11/2020	H2039
ديسمبر 2020	371 559	4 128 440	versement	SARL FRERES BOUKHARBATA	30/11/2020	H2039
ديسمبر 2020	288 990	3 211 009	versement	SARL FRERES BOUKHARBATA	30/11/2020	H2039
ديسمبر 2020	429 357	4 770 642	versement	SARL FRERES BOUKHARBATA	30/11/2020	H2039
ديسمبر 2020	313 761	3 486 238	versement	SARL FRERES BOUKHARBATA	30/11/2020	H2039
ديسمبر 2020	363 302	4 036 697	versement	SARL FRERES BOUKHARBATA	31/11/2020	H2050
	10 810 555			المجموع		

لمبلغ و المقدر ب 10 810 555 دج سيعاد إدماجه.



مديرية الضرائب لولاية سكيكدة  
مركز الضرائب سكيكدة  
ملف التحقيق المحاسبي/2023 م  
الإشعار الاولي رقم/1074م ض سكيكدة/م ر م ب /2023/12/25  
عدد الصفحات 11/06

سنة 2021 :

1/ حساب 445 الرسم على القيمة المضافة المسترجع:

- قتم باسترجاع الرسم على القيمة المضافة على الفواتير المسددة نقدا و بواسطة وصول الإيداع reçu de versements التي ليس لكم الحق في استرجاعها كما تنص عليه المادة 30 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، كما هي مبينة في الجدول التالي:

الرقم	التاريخ	المورد	المبلغ خارج الرسم	tva	فترة الاسترجاع	طريقة التسديد
376	22/07/2021	Royal Ceram	4 201 681	798 319	سبتمبر 2021	versement
375	22/07/2022	Royal Ceram	4 201 681	798 319	سبتمبر 2021	versement
TE21137	28/08/2021	EURL BOUKHARBATA	1 160 504	239 495	نوفمبر 2021	versement
TE21141	29/08/2021	EURL BOUKHARBATA	2 941 177	558 823	نوفمبر 2021	versement
TE21145	29/08/2021	EURL BOUKHARBATA	2 100 841	399 159	نوفمبر 2021	versement
TE21146	30/08/2021	EURL BOUKHARBATA	4 201 681	798 319	نوفمبر 2021	versement
TE21089	24/06/2021	EURL BOUKHARBATA	5 546 218	1 053 781	نوفمبر 2021	versement
TE21079	20/06/2021	EURL BOUKHARBATA	3 529 412	670 588	نوفمبر 2021	versement
TE21084	22/06/2021	EURL BOUKHARBATA	4 789 916	910 084	نوفمبر 2021	versement
TE21078	17/06/2021	EURL BOUKHARBATA	6 050 420	1 149 579	نوفمبر 2021	versement
المجموع				7 376 466		

و عليه فان هذا المبلغ و المقدر ب 7 376 466 دج سيعاد ادماجه.



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

## REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS  
CENTRE DES IMPOTS DE SKIKDAوزارة المالية  
المديرية العامة للضرائب

Référence N°: 147/CDI-SK/SPCR/2024

Lettre avec  
A.R.  
N°A  
EURL Gerant  
PROMOTION IMMOBILIERE  
CITE DES CITERNES VILLA N° 01 SKIKDA.

SKIKDA

Le 18 mars 24

**Notification de redressement définitive**  
**Suite à la vérification de comptabilité**  
**(Réponse aux observations du contribuable)**

Madame, Monsieur, LE GERANT DE L'EURL

Nous avons pris connaissance des observations que vous avez formulées en date du 28 janv. 24  
 et du / en réponse à la notification de redressement N° 1074 du 25 déc. 23 et la  
 notification complémentaire / rectificative N° / du /

Après un examen de ma part, je vous informe que :

- Les éléments qui ont été notifiés initialement sont abandonnés en totalité ;  
 Les éléments qui ont été notifiés initialement sont maintenus partiellement ;  
 Les éléments qui ont été notifiés initialement sont maintenus en totalité.

Les résultats notifiés ci-dessous sont définitifs.

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

La présente lettre comporte 09 feuilles, y compris celle-ci.

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

Chef de brigade

INSPECTEUR DIVISIONNAIRE

Nom, Prénom et Grade  
des vérificateursEL MOHAMMED  
INSPECTEUR CENTRAL

M. MOHAMMED T. ...

# ملحق رقم 04

المديرية العامة للضرائب  
DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

Ministère des Finances SKIKDA  
Centre de Impôts de: DIW Skikda  
CDI SKIKDA  
NIF: 00002101424889700000  
Nom / RS: BOUL GUERZA TAAJER  
Adresse: CITE DES CHERFES / 41000 SKIKDA  
N° Rôle: 1120202  
Motif Rôle: VÉRIFICATION DE COMPTABILITÉ  
Date de Mise en Demeure: 17.04.2024  
Date d'Exigibilité: 17.04.2024

AVIS A PAYER DU ROLE N°: 1120202

Type de recette	Clé de période de	Base Taxable	Base Imposée ou Déclarée	Taux	Déductions	Montant des droits rappelés	Taux Pénalités/Majoration	Montant des Pénalités/Majoration	TOTAL des droits et pénalités
TAP	2020	284.336.335	180.930.146	2	0	2.068.124	25	517.031	2.585.155
TAP	2021	214.956.881	161.217.660	2	0	1.074.784	25	268.696	1.343.480
TAP	2022	90.794.495	68.095.861	2	0	453.973	25	113.493	567.466
TVA	2020	30.252.100	0	19	0	5.747.899	25	1.436.975	7.184.874
TVA	2020	10.810.555	0	100	0	10.810.555	25	2.702.639	13.513.194
TVA	2020	254.084.235	241.240.195	9	0	1.155.964	25	288.991	1.444.955
TVA	2021	7.376.466	0	100	0	7.376.466	25	1.844.117	9.220.583
IBS	2019	3.449.336	2.688.612	26	0	197.788	15	29.668	227.456
IBS	2020	56.174.023	12.725.442	26	0	11.296.631	25	2.824.158	14.120.789
IBS	2022	4.570.556	4.376.528	26	0	50.447	15	7.567	58.014
IRG	2019	2.552.509	1.989.573	15	0	84.440	15	12.666	97.106
IRG	2020	41.568.778	11.076.668	15	0	4.573.817	25	1.143.454	5.717.271
								2.154	23.601

Ministère des Finances

Centre de Impôts de: SKIKDA  
 DIW Skikda  
 CDI SKIKDA  
 NIF: 00002101454859900000  
 Nom / RS: BUI GUERZA TRAYSKI  
 Adresse: CITE DES CLERNES / 21000 SKIKDA  
 N° Rôle: 1120202  
 Motif Rôle: VÉRIFICATION DE COMPTABILITÉ  
 Date de Mise en: 17.04.2024  
 Demeure: 17.04.2024  
 Date d'Exigibilité: 17.04.2024

AVIS A PAYER DU ROLE N° : 1120202

Type de recette	Clé de période	Base Taxable	Base Imposée ou Déclarée	Taux	Déductions	Montant des droits rappelés	Taux pénalités/Majoration	Montant des Pénalités/Majoration	TOTAL des droits et pénalités
		3.382.211	3.238.631						
IBS	2021	6.125.488	5.796.238	26	0	85.605	15	12.841	98.446
TOTAL GENERAL DU ROLE:						44.998.030		11.204.450	56.202.480

ملحق رقم 05

Série O n° 4 ter

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

DIRECTION DES IMPOTS SKIKDA

CENTRE DES IMPOTS SKIKDA

Référence N° 161/CDI SK/SPCR/2023

Lettre avec  
A.R  
N°

A  
A Monsieur, AMAR  
Vente Matériels de Boulangerie et Pâtisserie  
Cité 150 logement LSP local N° 30 A SKIKDA

SKIKDA

Le 17/04/2023

**Avis de contrôle ponctuel de comptabilité**

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre Etablissement le 14 mai 23 à 10 H, pour procéder à des opérations de contrôle portant sur TVA, TAP, IBS et IRG/Revenus et Autres et concernant les années 2019, 2019, 2020, 2020 en vertu des dispositions de l'article 20 bis du Code de Procédures Fiscales.

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

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

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

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

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

Chef de brigade

Nom, prénom et grade  
des vérificateurs

MR B

MR

INSPECTEUR DIVISIONNAIRE

INSPECTEUR CENTRAL

## REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

Direction des impôts de la wilaya de skikda

CENTRE DES IMPOTS SKIKDA

المالية

إدارة العامة للضرائب

Référence N°: N°366/CDI-SK/SPCR/2023

Lettre avec  
A.R.  
N°A  
A Monsieur, AMAR  
Vente Matériels de Boulangerie et Pâtisserie  
Cite 150 logement LSP local N° 30 A SKIKDA

SKIKDA

Le 24/07/2023

Notification de Redressement suite  
Au contrôle ponctuel de comptabilité

Suite à l'envoi de l'avis de contrôle ponctuel N° 161 du 17 avr. 23, vous avez fait l'objet d'une vérification ponctuelle de comptabilité au titre de(s) exercice(s) 2019 2020 rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés TAP, TVA, IRG/REVENUS

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

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

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

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

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

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

La présente notification comporte 04 feuillets (s), y compris celui-ci.

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

Chef de brigade

Nom, prénom et grade  
des vérificateurs

INSPECTEUR DIVISIONNAIRE

INSPECTEUR CENTRAL

# ملحق رقم 07

ROLE INDIVIDUEL

Série D-n° 37

CODE

N°: ..... Année: 2023.....

ولاية الصرناث لولاية

ACTIVITE

Mir: ..... السيد (ة) ..... SKIKDA

(nom et prénom -raison sociale)

DATE DE MISE EN RECouvreMENT

النشاط او المهنة: VENTE MATERIELS DE BOULANGERIE ET PATISserie

DATE D'EXIGIBILITE

Adresse: CITE 150 LOGFEMENT LSP LOCAL N°30 A SKIKDA

RECETTE DES IMPOTS

Article d'imposition: 210102564194

( cachet d'identification)

Numéro d'identification statistique:

( cachet d'identification)

رقم التعريف الاحصائي

( cachet d'identification)

رقم التعريف الجبائي

( cachet d'identification)

Numéro d'identification fiscale: 161 210102564194

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

IMPOTS-TAXES- DROITS ou Produits à Recouvrer	ANNEE au titre de laquelle l'imposi tion est	BASE			MONTANT réhaussement ( C )	TAUX	DROITS RESULTANT		T.V.A déductibles	MONTANT des droits rappelés	PENALITES		TOTAL des droits et pénalités à payer
		BASE Imposable (A)	BASE imposé ou déclaré (B)	De la base imposable			De la base imposée (déclarée)	taux			montant		
I.R.G/ REVENUS													
IBS													
Taxe sue l'activité professionnelle...	2020	2 083 000	0	2 083 000	2%	41 660	0			41 660	10%	4 165	45 825
Taxe sur la valeur ajoutée.....	2020	2 083 000	0	2 083 000	19%	395 770	0			395 770	25%		395 770
Réintégration TVA/achats													
Pénalités d'assiette/TVA	2020										25%	98 942	98 942
E 2 - C 200 - Timbre													