



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعريريج

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: علوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة وجباية

بعنوان:

دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

(دراسة حالة مركز الضرائب CDI لولاية برج بوعريريج)

إشراف الأستاذ(ة):

- د. بوجلال أنفال

من إعداد الطلبة:

- دنيا لطيفي

- إبتسام بن علجية

السنة الجامعية: 2024-2025

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

1438

## الإهداء

فعلتها لأجل ابي الذي فارقتني وامي التي رافقتني

اهدي هذا النجاح الى من دعمني بلا حدود واعطاني بلا مقابل الى من علمني انا الدنيا كفاح  
وسلاحها العلم والمعرفة، والى من غرس في روحي مكارم الاخلاق داعمي الأول في مسيرتي وقوتي  
من بعد الله والدي الغالي رحمة الله عليك.

الى من جعل الجنة تحت اقدامها واحتضني قلبها قبل يدها وسهلت لي الشدائد بدعائها لي.  
القلب الحنون والشمعة التي كانت لي في الليالي المظلمات سر قوتي ونجاحي ومصباح دربي الذي  
وهج حياتي امي الغالية.

الى من شددت عضدي بهم فكانوا ينابيع ارتوى منها خيرة ايامي وصفوتها

الى قرة عيني اخواتي اخواني الغاليين.

لكل من كان عوناً وسنداً في هذا الطريق ... للأصدقاء الاوفياء ورفقاء السنين لأصحاب  
الشدائد والأزمات.

## ونياً

# الإهداء

واخر دعواهم ان الحمد لله رب العالمين

ماسلكنا البدايات إلا بتيسره وما بلغنا النهايات إلا بتوفيقه وما حققنا الغايات إلا بفضلته فالحمد لله الذي وفقني لتأمين هذه اللحظة من مسيرتي الدراسية بكل فخر أهدي هذا النجاح لنفسي الطموحة أولاً

الى ملاكي في الحياة... الى بسمة الحياة وسر الوجود الى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي الى أعلى الحبايب..الى من كانت الداعم الأول لتحقيق طموحي الى من كانت ملجأ يدي اليمنى في حياتي

أمي الغالية

الى من احمل اسمه بكل افتخار الى من غرس في نفسي الاخلاق والصدق والإصرار وعلمني كيف اصبر لأصل الى النجاح دمت فخر حياتي

أبي العزيز

الى ضلعي الثابت الى أمان ايامي وخيرة ايامي وصفوتها وقرّة عيني

أختي إيناس

الى عائلتي الحبيبة.. أهديكم هذا النجاح الذي لطالما تمنيت

لكل من كان عوناً وسنداً في هذا الطريق ... للأصدقاء الاوفياء ورفقاء السنين لأصحاب الشدائد والأزمات.

# بالتسامح

# شكر وعرفان

الحمد والشكر لله الذي من علينا بفضله ووقفنا ومنحنا الثبات والسداد وأعانا على إتمام هذا العمل، فها نحن نجني ثمار خمس سنوات من الجد والعمل لنيل العلم والمعرفة

نقول كلماتنا هذه لكل من سيفتح هذه المذكرة نرجو أن تستفيد ولو بقدر صغير من هذا العمل كما نتقدم بالشكر إلى كل من

حشنا وغرس فينا الإرادة والأمل وإلى كل من: الأستاذة المشرفة على هذا العمل  
د.بوجلال أنفال

التي رافقتنا بتوجيهاتها ونصائحها طيلة الفترة وإلى كل الاساتذة الذين رافقونا في مسيرتنا وكانوا قدوة لنا وإلى كل من ساندنا في هذا العمل من قريب أو بعيد.

## المخلص:

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور الرقابة الجبائية كأداة فعالة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي، من خلال تناول الإطارين النظري والتطبيقي للرقابة الجبائية في الجزائر، مع التركيز على دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية برج بوعرييج، وقد تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي لتوضيح المفاهيم والممارسات، إضافة إلى منهج دراسة الحالة لتشخيص واقع تطبيق الرقابة ميدانيًا، لاسيما من خلال آلية التحقيق المحاسبي بمختلف أشكاله ومراحله. توصلت الدراسة إلى أن الرقابة الجبائية تساهم بشكل فعّال في الكشف عن حالات التهرب وتصحيح الوضعيات الضريبية غير السليمة، مما يعزز من فعالية النظام الجبائي. غير أن هذه الرقابة تواجه عدة عراقيل، من أبرزها نقص الوسائل التقنية، وضعف تأهيل الإطارات، وعدم كفاية التنسيق بين الجهات المعنية.

وعليه، خلصت الدراسة إلى ضرورة تحديث أساليب الرقابة، وتدعيم المصالح الجبائية بالموارد اللازمة، وتعزيز التعاون بين مختلف الإدارات ذات العلاقة، بهدف تحسين مردودية الجبائية وتحقيق العدالة الجبائية.

**الكلمات المفتاحية:** الرقابة الجبائية، التهرب الضريبي، التحقيق المحاسبي، التشريع الجبائي، مديرية الضرائب.

**Abstract:**

This study aims to highlight the role of tax auditing as an effective Tool to reduce tax evasion by examining both the theoretical foundations and practical applications of tax control in Algeria. The research focuses on a case study of the Tax Directorate of Bordj Bou Arréridj and employs a descriptive analytical approach in addition to the case study method to Assess the actual implementation of tax auditing, particularly through accounting investigations in their various forms and stages.

The findings indicate that tax auditing plays a significant role in uncovering tax evasion practices and correcting irregular tax situations, thereby improving the efficiency of the tax system. However, several obstacles limit its effectiveness, including a lack of technical resources, insufficient staff training, and weak inter-institutional coordination. The study recommends modernizing audit methods, strengthening the operational capacities of tax departments, and enhancing institutional collaboration to improve tax collection and ensure fiscal justice.

**Key words:** Tax auditing, Tax evasion, Accounting investigation, Tax legislation, Tax administration.

## فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
-	الإهداء
-	شكر وعرفان
I	ملخص الدراسة
II	فهرس المحتويات
III	فهرس الجداول
IV	فهرس الأشكال
V	فهرس الملاحق
ب-د	مقدمة
46-06	الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة
06	تمهيد
17-07	المبحث الأول: الرقابة الجبائية والتهرب الضريبي
07	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية
08	المطلب الثاني: أهداف الرقابة الجبائية وأهميتها
10	المطلب الثالث: مفهوم التهرب الضريبي، أسبابه، آثاره
33-18	المبحث الثاني: تطبيقات الرقابة الجبائية في التشريع الجبائي
18	المطلب الأول: التحقيق في المحاسبة
25	المطلب الثاني: التحقيق المصوب في المحاسبة
29	المطلب الثالث: التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية
45-34	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
34	المطلب الأول: الدراسات السابقة الوطنية
38	المطلب الثاني: الدراسات السابقة الدولية
42	المطلب الثاني: المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة
46	خلاصة الفصل الأول
67-48	الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة
48	تمهيد
55-49	المبحث الأول: تقديم مركز الضرائب لولاية برج بوعريج
49	المطلب الأول: التعرف بمركز الضرائب لولاية برج بوعريج
49	المطلب الثاني: مهام مركز الضرائب
50	المطلب الثالث: المصالح المكونة لمركز الضرائب برج بوعريج
67-56	المبحث الثاني: تشخيص الرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية برج بوعريج
56	المطلب الأول: سير عملية التحقيق المحاسبي
63	المطلب الثاني: نتائج التحقيق المحاسبي
67	خلاصة الفصل الثاني
71-69	الخاتمة
75-73	قائمة المراجع
87-77	الملاحق

## فهرس الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
42	المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة الوطنية	01
44	المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة الدولية	02
64	جدول استخراج النتائج	03
65	ملخص للضرائب والرسوم التي على عاتق المكلف	04

## فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
55	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية برج بوعرييج	01

## فهرس الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
78-77	إشعار بالتحقيق المحاسبي	01
79	إشعار بالتحقيق المحاسبي	02
80	ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة	03
82-81	إشعار بالتسوية	04
86-83	تصحيح الرسم على القيمة المضافة المرحل	05
87	الإبلاغ النهائي بعد دراسة الملاحظات	06

# مقدمة

## ✚ تمهيد:

تعتبر الضريبة من الوسائل الأساسية التي تعتمد عليها الدول في تنفيذ سياساتها المختلفة، خاصة بالنسبة للدول التي تفتقر إلى تعدد الموارد الطبيعية، ففي هذه الحالة تمثل الضرائب موردا هاما يساهم بشكل رئيسي في تغطية النفقات العامة وإعداد الميزانية، ومثال ذلك الجزائر، حيث إنه وفي ظل تذبذب أسعار البترول وتراجعها بنسبة كبيرة في السنوات الأخيرة أصبحت الجزائر تولي أهمية كبيرة للضرائب كمصدر إيراد هام لها وتعول عليها للنهوض باقتصادها وفي تمويل نفقاتها، غير أن النظام الضريبي في الجزائر يواجه عدة صعوبات ناجمة عن عزوف المكلفين عن سداد التزاماتهم الضريبية، إما نتيجة لثقل العبء الضريبي، أو بسبب تعقيد الإجراءات، أو بفعل غياب ثقافة ضريبية لدى المكلفين، وقد أدى هذا الوضع إلى انتشار ممارسات تهدف إلى التهرب الضريبي، عبر استغلال ثغرات قانونية أو سبل أخرى لتفادي الدفع، مما انعكس سلبا على كفاءة النظام الضريبي .

وتعد ظاهرة التهرب الضريبي من المشكلات الاقتصادية الكبرى التي تطورت وتعددت صورها وأساليبها بسرعة في العالم، مما جعل مكافحتها تتطلب جهودًا مضاعفة وأساليب أكثر تطورًا، وتعد مكافحة هذه الآفة من أبرز التحديات التي تواجهها الدول، لما لها من تأثيرات سلبية على سياساتها المالية، حيث تسعى جاهدة لاسترجاع حقوق المال العام، وضمان تحقيق العدالة الضريبية، من خلال اتباع سبل ووسائل فعالة للحد من هذه الظاهرة، والحفاظ على الامتيازات المالية العامة .

والدولة الجزائرية على غرار باقي الدول أصبحت تعاني من هذه الظاهرة التي تشهد تنامي كبير في السنوات الأخيرة وتسعى جاهدة لمكافحتها والوقوف في وجه كل من يحاول التملص من دفع ما عليه من ضرائب، ومن أجل ذلك سعت إلى وضع وخلق العديد من الإجراءات من أجل حماية مواردها من الضياع، ومن أهم هذه الإجراءات ما يعرف بالرقابة الجبائية، والتي تتم بواسطة الإدارة الضريبية باعتبارها الأداة التنفيذية الأساسية المكلفة بجباية الضرائب وتطبيق القوانين والأنظمة الضريبية اللازمة، ومن أجل ضمان السير الحسن لعملية الرقابة والتأكد من تحقيقها لأهدافها المرجوة منها منح المشرع الجزائري عدة صلاحيات للمصالح الجبائية تساعدهم في عملهم وكذا من شأنها أن تنظم العمل الذي تقوم به، وفي نفس الوقت قدم المشرع الجزائري العديد من الحقوق للمكلفين من أجل عدم الوقوع في احتمال تعرضهم للظلم .

## ✚ الإشكالية:

على ضوء ما سبق تمحورت المشكلة المدروسة في السؤال الرئيسي التالي:

كيف تساهم أدوات الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي في مركز الضرائب برج بوعريريج؟

من أجل معالجة وتحليل هذه المشكلة وبغية الوصول إلى فهم واضح لها، تم طرح الأسئلة الفرعية

التالية:

■ ما هي أهم الآليات المتبعة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي؟

- ما مكانة الرقابة الجبائية في التشريع الجبائي وماهي أهم أشكالها؟
- هل الإدارة الضريبية قادرة لوحدها على التصدي لظاهرة التهرب الضريبي؟

#### الفرضيات:

للإجابة عن الأسئلة المطروحة السابقة ومن ثم الإجابة على مشكلة الدراسة تمت صياغة الفرضيات التالية:

- تعتبر الرقابة الجبائية آلية أساسية لمحاربة التهرب الضريبي عن طريق التحقيقات الجبائية؛
- للرقابة الجبائية في التشريع الجبائي مكانة هامة بالنظر إلى تعدد أشكالها؛
- محاربة التهرب الضريبي تتطلب تضامناً وتظافراً بين الإدارة الضريبية ومختلف الإدارات العمومية (تجارة، جمارك، بنوك، هيئات عمومية...).

#### الأهمية:

تكتسي الدراسة أهميتها من المكانة التي تحتلها الضريبة في الاقتصاد الوطني بشكل عام وفي تمويل الخزينة العمومية بشكل خاص، وكذلك كونها تطرقت لأهم الموضوعات التي تشغل الهيئات المالية في الجزائر، وهو دور الرقابة الجبائية في مواجهة ومكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، وبالتالي تفعيل وتحسين عملية التحصيل الضريبي، كما تبرز أهميتها في كونها مساهمة معرفية وعملية في تحسين واقع التشريع الجبائي ودعم السياسات العامة الرامية لتحقيق التنمية الاقتصادية المستدامة.

#### الأهداف:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- معرفة أهم مكونات وأنواع الرقابة الجبائية ومدى قدرتها على المساهمة في الحد من التهرب الضريبي؛
- التعرف على مدى خطورة التهرب الضريبي التي أصبحت ظاهرة اقتصادية خطيرة على مستقبل الاقتصاد الوطني؛
- إبراز دور الرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي من خلال التصدي لظاهرة التهرب الضريبي بمديرية الضرائب لولاية برج بوعرييج.

#### المنهج المستخدم:

في إطار هذا البحث ومن أجل معالجة إشكالية موضوع الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وهو المنهج الأكثر استخداماً وشيوعاً في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، وقد تم الاعتماد على الأداة البحثية التالية دراسة حالة في معالجة الفصل التطبيقي من خلال دراسة حالة مركز الضرائب ولاية برج بوعرييج.

## حدود الدراسة:

- الحدود الزمنية: طبقت الدراسة الميدانية خلال الفترة بين فيفري 2025 الى غاية ماي 2025.
- الحدود المكانية: يقتصر المجال الذي تم اختياره للدراسة الميدانية على مركز الضرائب لولاية برج بوعرييج.

## أسباب إختيار الموضوع:

هناك عدة أسباب لاختيار هذا الموضوع منها ما هو ذاتي وما هو موضوعي نوجزها فيما يلي:

- أسباب ذاتية:
  - ✓ ملائمة موضوع البحث مع التخصص؛
  - ✓ الرغبة الشخصية في التعرف على الموضوع.
- أسباب موضوعية:
  - ✓ البحث عن اليات الرقابة الجبائية التي لم تفلح حتى الان في الحد من تفاقم ظاهرة التهرب الضريبي؛
  - ✓ التزايد المتسارع لظاهرة التهرب الضريبي اذ أصبحت مهنة للعديد من الافراد.

## تقسيم التقرير:

للإجابة على الإشكالية المطروحة قسمنا التقرير إلى فصلين، الفصل الأول يتضمن الإطار النظري للموضوع، حيث قسم إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول الرقابة الجبائية والتهرب الضريبي، أما المبحث الثاني تطبيقات الرقابة الجبائية في التشريع الجبائي، أما المبحث الثالث دراسات سابقة وفي الفصل الثاني تطرقنا إلى الدراسة التطبيقية دراسة حالة في مركز الضرائب برج بوعرييج، حيث تم تقسيمه إلى مبحثين، المبحث الأول تم فيه تقديم مركز الضرائب لولاية برج بوعرييج، أما المبحث الثاني تشخيص الرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية برج بوعرييج.

الفصل الأول:

الإطار النظري للرقابة الجبائية

والتهرب الضريبي

تمهيد:

إن اتساع نطاق وأنواع الضرائب نتج عنه ظاهرة خطيرة (التهرب الضريبي) حيث أصبحت تهدد اقتصاديات الدول وهي تحاول دون تحقيق الدولة لأهداف سياستها الاقتصادية والاجتماعية لذلك يسعى القانون الجبائي الجزائري إلى إيجاد وسائل متاحة لمحاربتة، ومنها وسيلة الرقابة الجبائية، إذ تعتبر هذه الأخيرة من أهم الإجراءات الضرورية المتخذة لمكافحة، وتكتسي أهمية بالغة أكثر، نظرا لأن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي أي أنه يمنح الحرية النسبية للمكلف بالضريبة في التصريح بمدخله من تلقاء نفسه ويترك للإدارة حق الرقابة اللاحقة، لذا تعتبر الرقابة على التصريحات المكتتبه لازمة، لأنها في الكثير من الأحيان تكون غير صحيحة وصادقة، نظرا للأخطاء المرتكبة أثناء إعدادها سواء عن حسن نية أو سوء نية بهدف التملص من دفع الضريبة .

وعليه تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث :

المبحث الأول: الرقابة الجبائية والتهرب الضريبي.

المبحث الثاني: تطبيقات الرقابة الجبائية في التشريع الجبائي.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة.

تعتبر الرقابة الجبائية من الوسائل القانونية التي تستخدمها الإدارة الجبائية لمحاربة الغش الضريب، حيث أنها تحتل مكانة اقتصادية هامة لدورها الفعال في التأكد من مدى صحة ومطابقة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة والتنبيه على أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها، ومن أجل ضمان السير الحسن وممارسة الرقابة على أكمل وجه.

### المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية

تعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات المعتمدة لمكافحة التهرب الضريبي، كما أنها تكتسي أهمية بالغة كون أن النظام الجبائي الجزائري نظاما تصريحا، أي أنه يمنح للمكلف الحرية بالتصريح بأرقام أعماله ومداخيله ولأجل التأكد من تلك التصريحات تباشر المصالح الجبائية عمليات الرقابة الجبائية ضمن إطار واضح لمواد ونصوص قانونية لأنها في كثير من الأحيان تكون غير صحيحة بالنظر إلى الأخطاء المرتكبة في إعدادها سواء عن حسن نية أو سوء نية بغية التملص من دفع الضريبة، ولقد عرفت الرقابة الجبائية بعدة تعاريف منها:

- الرقابة الجبائية هي "مجموعة العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من مصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين، بغرض اكتشاف العمليات التديسية التي ترمي إلى التملص والتهرب من دفع الضريبة وتقويمها".<sup>1</sup>
  - الرقابة الجبائية هي "فحص لتصريحات سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء كانوا أشخاص طبيعية أو معنوية بغرض التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية".<sup>2</sup>
  - الرقابة الجبائية هي "مجموعة الإجراءات التي تهدف إلى التحقق من نزاهة وصحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف، وذلك من خلال مقارنتها بعناصر ومعطيات خارجية، وهذا الحق محفوظ لإدارة الضرائب بنصوص ومواد التشريع الجبائي، وهي كذلك عبارة عن مجموعة من العمليات غايتها تتمثل في مراقبة والتأكد من صحة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة".<sup>3</sup>
  - الرقابة الجبائية كمفهوم قانوني هي "السلطة المخولة للإدارة الجبائية بمراقبة التصريحات والوثائق المستعملة لتحديد كل ضريبة أو رسم أو حق أو أتاوة، من أجل اكتشاف النقائص وتصحيح الأخطاء المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة".<sup>4</sup>
- من خلال التعاريف السابقة للرقابة الجبائية يمكن وضع تعريف شامل لها على أنها:

<sup>1</sup> علي سمان، أثر الرقابة الجبائية في تحسين الأداء الضريبي، أطروحة مقدمة وفق متطلبات نيل شهادة دكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 2023/2022، ص 16.

<sup>2</sup> مونة مقلاتي وتوفيق بوليفة، دور الرقابة الجبائية في حماية النظام الضريبي، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 04، العدد 1، 2021.

<sup>3</sup> زايبي مولود، فعالية التحقيق المحاسبي والجبائي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، أطروحة مقدمة وفق متطلبات نيل شهادة دكتوراه، جامعة لونيسبي علي، البليدة، 2023/2022، ص 27.

<sup>4</sup> مقلاتي، دور الرقابة الجبائية في حماية النظام الضريبي، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، يومي 28 و29 أكتوبر 2015 ص 2.

"مجموعة الإجراءات والتدابير التي تعتمد عليها الإدارة الضريبية لمراجعة وفحص التصريحات والمعلومات المالية للمكلفين بالضريبة، بهدف التأكد من صحة حساباتهم ومدى امتثالهم للقوانين الجبائية".

### المطلب الثاني: أهداف الرقابة الجبائية وأهميتها

تعد الرقابة الجبائية إلى التأكد من صحة من مختلف التصريحات الجبائية والقوائم المالية وكشف حالات التهرب، وتعد أداة أساسية لضمان تحصيل عادل وفعال للضرائب، مما يعزز موارد الدولة ويحمي الاقتصاد.

#### أولاً: أهداف الرقابة الجبائية

تختص الإدارة الجبائية بالرقابة على تصريحات المكلف، بصفتها الجهاز الفني الذي تخول له مسؤولية تنفيذ التشريع الجبائي، عن طريق فرض وتحصيل الضرائب والرقابة عليها سعياً لتحقيق الأهداف التالية:

#### 1- الهدف القانوني:

ويتمثل هذا الهدف في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف العمليات المالية الخاصة بالمكلفين مع القوانين الجبائية المختلفة، وحرصاً على ذلك تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين على ارتكاب أي مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية<sup>1</sup>.

#### 2- الهدف الإداري:

تعمل الرقابة الجبائية على توفير معلومات وتقديم خدمات تساهم في زيادة الفعالية وتحسين أداء إدارة الضرائب والتي تتمحور في النقاط التالية:

- تقديم المساعدة للإدارة الجبائية من خلال تحديد مختلف الانحرافات والكشف عن الأخطاء وتحديد أسبابها وبالتالي المساعدة على اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي يمكن أن تواجهها؛
- تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي؛
- تساعد الرقابة الجبائية على اكتشاف مختلف النقائص والثغرات الموجودة في التشريعات المعمول بها، مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية؛
- تتيح عملية الرقابة الجبائية إمكانية إعداد مختلف الإحصائيات التي تساهم في عملية التسيير مثل نسب التهرب الضريبي وقيم التحصيل وكذا المبالغ المسترجعة.<sup>2</sup>

#### 3- الهدف المالي والاقتصادي:

1 لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010/2011، ص 20.

<sup>2</sup> علي سمان، مرجع سابق، ص 21.

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال، وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع، إذ أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد والجبائية.<sup>1</sup>

#### 4- الهدف الاجتماعي:

يمكن تلخيص الأهداف الاجتماعية للمراقبة الجبائية في:

- منع ومحاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال والتقصير وعدم تحمل الواجب الجبائي اتجاه المجتمع؛
- التحسيس والتعريف بالتحضر الجبائي ورفع مستوى الثقافة والدراية الضريبية؛
- تحقيق العدالة الاجتماعية بين المكلفين بالضريبة، وحماية المكلفين النزهاء أمام المكلفين غير نزهاء.

#### 5- أهداف أخرى:

للمراقبة الجبائية أهداف أخرى نذكرها في:

- الحد من الغش والتهرب الضريبيين، وذلك باكتشاف الغش والأخطاء المرتكبة وكل التلاعبات التي يمكن ممارستها؛
  - توسيع الوعاء الضريبي بما يسمح بتحصيل موارد إضافية وتوجيهها إلى تحقيق الأغراض الاقتصادية والاجتماعية؛
  - تحديد الوضعية المالية الحقيقية للمكلفين بالضريبة؛
  - توسيع نطاق الرقابة الجبائية إلى جميع المتعاملين وضمان المنافسة النزيهة والشريفة بينهم؛
  - دفع المكلفين على التصريح الصحيح وتجنب الطرق التدليسية واحترام التنظيمات والقوانين التشريعية.
- من خلال الأهداف التالية للرقابة الجبائية، فإن هذه العملية تستهدف غايات متعددة وعلى أكثر من صعيد، فهي ليست عملية في الفراغ.<sup>2</sup>

#### ثانيا: أهمية الرقابة الجبائية

تتجلى أهمية الرقابة الجبائية في كونها وسيلة تساعد الإدارة الجبائية في فرض سياستها وتطبيقها، من خلال التحديد الدقيق للوعاء الضريبي للحفاظ على موارد الخزينة العمومية مع مراعاة حقوق المكلفين، لذا فإن الرقابة

<sup>1</sup> زايبي مولود، مرجع سابق، ص 26.

<sup>2</sup> زايبي مولود، مرجع نفسه، ص 31.

الجبائية تعمل على زيادة مستوى الوعي الضريبي للمكلفين وكذا تحقيق مختلف الأهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية للنظام الجبائي.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: مفهوم التهرب الضريبي، أسبابه، أثاره

تعد الرقابة الجبائية إلى التأكد من صحة من مختلف التصريحات الجبائية والقوائم المالية وكشف حالات التهرب، وتعد أداة أساسية لضمان تحصيل عادل وفعال للضرائب، مما يعزز موارد الدولة ويحمي الاقتصاد. أصبحت ظاهرة التهرب الضريبي، من أهم القضايا التي تشغل الدولة والباحثين في مجال التشريع الضريبي، نظرا لتأثيرها السلبي على الاقتصاد الوطني والدولي، فقد الحقت هذه الظاهرة ضررا بالحياة الاقتصادية للمجتمع، خاصة مع التطور المستمر للنشطين الاقتصادي والاجتماعي، وما تبعه من تحديثات في التشريعات الضريبية، ونظرا لتعدد أسبابها ودوافعها فقد اتخذت هذه الظاهرة أشكالا وأساليب متنوعة وفيما يلي سنستعرض تعريفها وأسبابها.

#### أولا: تعريف التهرب الضريبي

هناك العديد من التعاريف للتهرب الضريبي نذكر منها:

- التهرب الضريبي هو "ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر، ولتحقيق التهرب الضريبي يتخذ المكلف القانوني عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة"<sup>2</sup>؛
- التهرب الضريبي هو "مخالفة المكلف بدفع الضريبة للأحكام والنصوص التشريعية وذلك بواسطة الغش والتحايل على القانون مستفيدا من بعض الثغرات في التشريع الضريبي بهدف الوصول إلى عدم الالتزام بدفع الضريبة والتخلص من عبئها كليا أو جزئيا"<sup>3</sup>؛
- التهرب الضريبي هو "محاولة الممول التخلص من الضريبة وعدم الالتزام القانوني بأدائها بحيث يسعى الملتزم بدفع الضريبة إلى التخلص منها دون ارتكاب أية مخالفة لقانون الضريبة"<sup>4</sup>؛

<sup>1</sup>علي سمان، مرجع سابق، ص 20.

<sup>2</sup>سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر، تخصص محاسبة، 2012/2011، ص 73.

<sup>3</sup>عبد الغفور سعد عبد الوهاب، التهرب الضريبي وسبل معالجته دستوريا في العراق، مجلة كلية دجلة الجامعة، المجلد 6، العدد 01، 2023، ص 366.

<sup>4</sup>سيليبي جمال الدين، فعالية أليات التحصيل الضريبي الحديثة في تحسين الإيرادات العامة الجزائرية، أطروحة مقدمة وفق متطلبات نيل شهادة دكتوراهه، تخصص جباية ومالية المؤسسة، جامعة البليدة 02، 2021/2022، ص 84.

▪ التهرب الضريبي في علم المالية العامة هو "تخلص المكلف كلياً أو جزئياً من أداء الضريبة، دون نقل عبئها إلى غيره، مما يؤثر في حصيلة الدولة من الضريبة ويضيع عليها حقها، وعرف بأنه "كل عمل ينتج عنه تخفيض أو إلغاء للضريبة، أو تأجيل لتاريخ استحقاقها، أو زيادة في قيمة الضريبة المطلوب تنزيلها أو استردادها، دون وجه حق".

وكما عرف من الناحية القانونية عل أنه "استخدام وسيلة غير مشروعة من شأنها أن تؤدي إلى ضياع حق الدولة في الضريبة كأن يقدم الممول إقراراً كاذباً أو يمتنع عن دفع الضريبة"<sup>1</sup>.  
ومن التعريفات السابقة نستخلص ما يلي:

✓ أن التهرب الضريبي هو تجنب دفع الضريبة المستحقة من المكلف مستغلاً الثغرات القانونية؛

✓ أن التهرب الضريبي يعتمد على استعمال أساليب احتيالية ومناورات تدليسيه من قبل

المكلف للتملص من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً.<sup>2</sup>

وتأسيساً على هذا أن التهرب الضريبي هو لجوء الأفراد إلى طرق احتيالية للامتناع عن دفع الضرائب المقررة عليهم، أو يتم دفعها ولكن بمقدار أقل من المقدار المحدد وفقاً للقانون.

### 1-أنواع التهرب الضريبي

للتهرب الضريبي نوعين تهرب مشروع وتهرب غير مشروع.

أ- التهرب المشروع (التجنب الضريبي):

قد عرفه الكاتب (RTINEZAM C.) (وهو سياسي وقانوني يشغل بجامعة باريس) بأنه "فن تفادي الوقوع في جاذبية القانون الجبائي".

فالتجنب الضريبي هو عبارة عن عملية قانونية يتم من خلالها تجنب الواقعة المنشأة للضريبة، عن طريق اللجوء إلى بعض السلوكيات والأفعال، كالامتناع عن استهلاك المنتجات التي تفرض عليها ضريبة أكثر، أو ممارسة نشاط إنتاجي تفرض عليه ضريبة أقل مقارنة بباقي الأنشطة، فالمكلف له الحق في حرية الاختيار استناداً إلى القاعدة التي تقول "إن للمكلفين حق تنظيم أعمالهم وثرواتهم ومستوى معيشتهم، بحيث يدفعون أقل ضريبة أو لا يدفعونها بالمرّة، بشرط ألا يخالفوا في ذلك الأحكام القانونية المقررة"<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> يوسف سالم علي الكعبي، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الإماراتي، رسالة ماجستير، تخصص القانون العام، جامعة الإمارات العربية المتحدة، 2019، ص10.

<sup>2</sup> بوحالة الطيب، الوسائل الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مجلة طبنة للدراسات العلمية الأكاديمية، المجلد، العدد 02، 2022، ص1027.

<sup>3</sup> أولاد سالم عبد الرؤوف، التهرب الضريبي وأثره على ميزانية الدولة، أطروحة مقدمة وفق متطلبات نيل شهادة دكتوراه، تخصص قانون جنائي، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2024/2023، ص105.

ويمكن تعريفه على أنه "تجنب الواقعة المنشأة للضريبة أي الامتناع عن دخول مجال الإخضاع وهو امر مشروع لا يؤخذ عليه القانون ويندرج في إطار حرية التصرف المنصوص عليها في الدستور".<sup>1</sup>

ب- التهرب الغير مشروع (الغش الضريبي):

يسمى بالغش الضريبي وعلى خلاف ما سبق إن المكلف يلجأ إلى استعمال طرق ووسائل الاحتيال والغش قصد التهرب من دفع الضريبة، وقد تعددت التعاريف لأهل الاختصاص فنجد منها:

- الاقتصادي Lucien Mehl يرى الغش الجبائي مخالفة القانون الجبائي بهدف التخلص من فرض الضريبة وتخفيض قاعدة الوعاء الضريبي".
  - الاقتصادي André Mergairaz فقد اعتبر الغش الضريبي بأنه "التخلص من الضريبة وإعطاء عرض خاطئ للواقع أو تفسير مضل".
  - الاقتصادي Camille Rosier فقد عرف الغش الضريبي لكونه "يضم كل حركة مادية، كل التدابير أو المناورات التي يلجأ إليها المكلفون أو الغير للتخلص من الضرائب وكل المساهمات".<sup>2</sup>
- ولقد صنف المشرع الجزائري الغش الضريبي في 5 صور كالآتي:
- إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ والمنتجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف أشخاص مدينين به وخاصة المبيعات بدون فاتورة؛
  - القيام عمدا بنسيان أو إجراء تقييد غير صحيح في الحسابات الخاصة بالسجلات والدفاتر المنصوص عليها في القانون التجاري؛
  - تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد عليها عند طلب الحصول إما على تخفيض أو خصم أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة؛
  - قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع، أو بوضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به؛
  - كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل جزء من مبلغ الضرائب والرسوم كما هي مبينة في التصريحات المودعة.<sup>3</sup>

ثانيا: أسباب التهرب الضريبي

<sup>1</sup> زايي مولود، مرجع سابق، ص 156.

<sup>2</sup> لياس قلاب ذبيح، مرجع سابق، ص 13.

<sup>3</sup> بوشيعي عائشة، أسباب التهرب الضريبي وأثره على الخزينة العامة في الجزائر، مجلة دراسات جبائية، المجلد 03، العدد 01، 2024، ص 152.

إن أسباب التهرب من الضريبة كثيرة ومتعددة ولا يمكن حصرها وذلك لأنها تختلف باختلاف التشريعات المالية والأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، ومستوى الوعي العام وكفاءة الأجهزة وفعالية الإجراءات إلا أنه يمكن إجمال هذه الأسباب على النحو التالي.1

### 1- الأسباب الإدارية

تمثل الإدارة الضريبية السلطة التنفيذية التي تقع على عاتقها عبء وضع القوانين موضع التطبيق السليم بما يكفل حماية القانون وحسن تطبيقه، كما أن الإدارة الضريبية وبحكم تماسها المباشر العملي مع الواقع الضريبي فهي مسؤولة عن اقتراح التعديلات والتشريعات الضريبية، فهي بذلك توائم بين الجانب النظري والعملي، أي التشريعي والتنفيذي، إذ تعبد الطريق أمام المشرع الضريبي لبلوغ أهداف الضريبة المختلفة الاقتصادية والاجتماعية والقانونية، فضلا عن أهداف أخرى.

إن ضعف الإدارة الضريبية وعجزها عن كشف وسائل التهرب يعد من الأسباب الهامة التي تحفز المكلفين على التهرب الضريبي، وقبل قيامه بعملية التهرب، سيفكر مليا في إمكانية اكتشاف تهربه، ومتى ما وصل إلى قناعة بأن ما سيقدم عليه سوف يكتشف فإنه بالتأكيد لن يقوم به.2

### 2- الأسباب التشريعية:

توجد عدة عوامل تؤثر على التهرب ونطاقه والتي ترتبط بطبيعة التنظيم الفني الضريبي ومدى استقرار التشريع الضريبي، والتي نجملها في العناصر التالية:

- ثقل عبء الضريبة: والذي يشكل مبررا أساسيا لتهرب الأفراد من الضريبة، بحيث في حالة زيادة العبء الضريبي عن توقعات المكلفين، واستعدادهم النفسي لتحمله مما يدفعهم على التهرب الضريبي؛
- تعقد النظام الضريبي: إن الضريبة التي تتطلب إجراءات عديدة ومعقدة سواء أثناء ربطها أو تحصيلها، تدفع المكلفين إلى التهرب؛
- ضعف العقاب المفروض على المتهرب: إن حجم العقاب الذي تفرضه الدولة على المتهرب من الضريبة يؤثر على التهرب الضريبي، بحيث أن المكلف يقارن درجة الخطر، فإذا كانت قيمة ذلك العقاب أكبر من المبلغ الذي يعود على المكلف إثر تهربه من الضريبة، ففي هذه الحالة يبتعد المكلف عن ذلك التهرب ويقلل منه، لكن إذا كانت قيمة العقاب أقل من المبلغ الذي يعود على المكلف أو غير موجود تماما، ففي هذه الحالة يكثر التهرب الضريبي؛

<sup>1</sup> خالد عيادة علميات، التهرب الضريبي أسبابه وأشكاله وطرق الحد منه، مجلة الاقتصاد الجديد، جامعة إربد الاردن، المجلد 04، العدد 09، 2013، ص20.

<sup>2</sup> أحمد حسن، التهرب الضريبي وأثره في الأداء المالي للشركات، رسالة ماجستير، تخصص إدارة الاعمال، المعهد العالي لإدارة الاعمال، 2021/2022، ص21.

- عدم استقرار التشريع الضريبي: تؤدي التغييرات الدائمة في التشريع الضريبي إلى غموض النظام الضريبي بسبب تعدد القوانين، كما تؤدي إلى عدم ثقة المكلف بالنظام الضريبي، وبالتالي زيادة ميلهم للتهرب الضريبي؛
- ضعف الرقابة الضريبية: عندما يشعر المكلف بضعف الرقابة الضريبية أو عدم وجودها، فإنه يزيد ميله للتهرب<sup>1</sup>.

### 3- الأسباب النفسية (الأخلاقية):

- إن العامل النفسي يلعب دورا هاما في أداء الضريبة، فشعور بعض المكلفين بعدم عدالة النظام الجبائي وبالظلم الواقع عليهم من فرض الضريبة يدفعهم إلى التملص من دفعها، بالإضافة إلى:
- نظرة المجتمع للمتهربين، ففي بعض المجتمعات ينظر إلى المتهرب نظرة إعجاب ويعتبر الشخص المتهرب شجاع وبارع ويفاخر غيره بذلك، في حين ينظر للمتهرب في مجتمعات أخرى نظرة ازدراء وعدم احترام من قبل المجتمع؛
  - سوء فهم مصطلح الاقتطاع الضريبي الذي يراه البعض مجرد أموال ضائعة بدون مردودية، فهي خسارة شخصية لا بد من تخفيضها كلما سمحت الفرصة بذلك؛
  - الاعتقاد الديني حول عدم شرعية الضريبة، لأنها لا تستند على منطلقات عقائدية بعكس الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلام؛
  - الاعتقاد أن التهرب من دفع الضريبة لا يعد تصرفا لا أخلاقيا، وتبريرهم في ذلك أن تهريبهم هذا لا يشكل خسارة لأحد استنادا إلى الفكرة "سرقة الدولة لا تعد سرقة"<sup>2</sup>.

### 4- الأسباب السياسية:

يربط العديد من الفقهاء الأسباب السياسية للتهرب الضريبي بالنظام المتبع من طرف الدولة في إنفاق الحصائل الجبائية، فكلما كان الإنفاق منظما وعادلا وموجها إلى الفئة التي تستحقه، كلما شعر المكلف بمدى أهمية الضريبة، ودورها في تحقيق التوازن الاجتماعي، من خلال التوزيع العادل للمداخيل الضريبية على الفئات الهشة في المجتمع، بالإضافة إلى تمويل المشاريع التي لها دور كبير وفعال في النهوض بالاقتصاد الوطني، وتحسين الظروف الاقتصادية والمعيشية للمواطنين، وهذا حافز يدفع بالمكلف إلى الاستجابة لدفع الضريبة المترتبة عليه هن رضى واقتناع، بينما ينتشر التهرب الضريبي في حال عدم التزام السلطات العليا في البلاد بالعدالة الاجتماعية في توزيع الموارد الجبائية، وهوما ينتج عنه سوء تسيير في النفقات العامة.

<sup>1</sup>بوزيد سفيان، التهرب الضريبي مفهوم وقياس، مجلة المالية والأسواق، المجلد02، العدد 01، 2015، ص123.

<sup>2</sup>أمير جازية ومهدي رزيقة، التهرب الضريبي كأحد تحديات الإدارة الجبائية، المجلة الجزائرية للمالية العامة، المجلد12، العدد 01، 2022، ص463.

كما ينتشر التهرب الضريبي في الدول التي تعاني من عدم الاستقرار السياسي، أين تجد الدولة نفسها غير قادرة على القيام، وهو ما يولد لدى الأفراد الإحساس بأن الدولة لا تمتلك الأساليب الكفيلة بإلزامهم ومطالبتهم بدفع الضريبة، حيث تبين الدراسات بأن التهرب الضريبي يزداد كلما ساد المجتمع نوع من السخط العام على الضرائب، ويحدث ذلك نتيجة لعدم قدرة الدولة على التوزيع العادل للمداخيل والدخل القومي.<sup>1</sup>

5- الأسباب الاقتصادية:

تؤدي الأسباب الاقتصادية دورا بارزا في خلق ظاهرة التهرب الضريبي وانتشارها، لأن النظام الضريبي هو جزء من النظام المالي وجزء من النظام الاقتصادي للدولة، وهو ما يعني تأثر النظام الضريبي بجميع العوامل الاقتصادية في الدولة، تعلق بالوضع الاقتصادي للمكلف او بالظروف الاقتصادية للدولة بوجه عام، وإضافة لذلك نجد ظروف خاصة بالمكلف، فغالبا ما نجده يقوم بالمقارنة بين العبء الضريبي المفروض عليه وبين دخله، ويحاول التهرب من الضريبة في كل مرة يؤكد أن حالته الاقتصادية معرضة لعبء الضريبة، ونجد أيضا أن المكلف الذي يمر بظروف اقتصادية سيئة سيضطر إلى إخفاء ما يجب دفعه على مشروعه خاصة في حالة الأزمات التي تمر بها المشاريع الاقتصادية، وأما في حالة الرخاء أين تزداد المداخيل يمكن للمكلف أن يدفع ما عليه من ديون للخزينة العمومية، وكذلك نجد التقلبات الاقتصادية لها تأثيرات كبيرة على ظاهرة التهرب الضريبي، ففي حالة البحبوحة الاقتصادية للدولة تزداد حركة البيع والشراء والتصدير والاستيراد وغيرها من المعاملات الاقتصادية مما يقلل من مظاهر التهرب، وأما في حالة الكساد أو الركود الاقتصادي يؤدي إلى عدم قدرة المكلفين على تحمل العبء الضريبي بسبب سياسة الدولة المنتهجة من خلال رفع قيمة الضرائب، مما يؤدي إلى استعمال كافة الطرق والوسائل للتخلص من ثقل الضريبة.<sup>2</sup>

### ثالثا: أثار التهرب الضريبي

للتهرب الضريبي العديد من الآثار في العديد من المجالات منها الاقتصادية والمالية والاجتماعية ، وسوف نتطرق إليها كالاتي:

#### 1- الاثار المالية للتهرب الضريبي:

يؤدي التهرب الضريبي إلى الإضرار بالخبزينة العامة للدولة، حيث تفقد الدولة موردا مهما من مواردها المالية اللازمة للتنمية الاقتصادية، وتمويل المشاريع الاستثمارية، وهو ما يؤثر على عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على

<sup>1</sup> أولاد سالم عبد الرؤوف، مرجع سابق، ص 122.

<sup>2</sup> عرشوش محمد، التهرب الضريبي، رسالة ماجستير، تخصص القانون الجنائي الدولي، جامعة عباس لغرور، خنشلة، 2018/2019، ص 56.

الوجه المطلوب، وبالتالي تجد الدولة نفسها عاجزة عن القيام بواجباتها تجاه مواطنيها، وتضطر أن تلجأ إلى مصادر أخرى لتمويل المشاريع وسد العجز في الميزانية، كالإصدار النقدي، والاقتراض وبتراكم فوائد الديون بسبب الاقتراض والعجز في ميزانية الدولة، يصعب التحكم والسيطرة على الأمر، مما يؤدي في النهاية إلى مخاطر تؤدي بالاستقرار المالي والاقتصادي للدولة.<sup>1</sup>

### 2- الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي:

تعتبر الضريبة متغيراً اقتصادياً هاماً، لذلك يؤدي التهرب الضريبي إلى انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني وذلك من عدة جوانب بالنسبة للاستثمار فإن نقص إيرادات الدولة بسبب التهرب لا يسمح بتكوين ادخار عام لذلك يحد من مقدرة الدولة على القيام بالمشاريع الاستثمارية التي تقتضيها التنمية، بالإضافة إلى ذلك فإن انخفاض معدلات الادخار يجعل الدولة تقلص حجم الإعفاءات الممنوحة في إطار ترقية الاستثمار، ويترتب على ذلك ركود اقتصادي متميز بارتفاع معدلات التضخم والبطالة.

كما يعمل التهرب الضريبي الإخلال بقواعد المنافسة حيث تصبح المؤسسات المتهربة أفضل من تلك التي تؤدي واجباتها الضريبية، حيث تكون لها إمكانيات تمويلية هائلة، تسمح بتحسين جهازها الإنتاجي وتقوية مكانتها في السوق، كما يضر التهرب الضريبي، بإنتاجية المؤسسة بحيث يعمل ذلك التهرب إلى توجيه عناصر الإنتاج إلى الأنشطة التي يسهل فيها التهرب الضريبي حتى ولو كانت هذه الأنشطة ذات إنتاجية ضعيفة، وهذا على حساب المشروعات الأكثر كفاءة، بالإضافة إلى الإخلال بالتوازن الجهوي للمشاريع الاستثمارية، وتساهم ظاهرة التهرب الضريبي في توجيه الاقتصاد الوطني نحو إرساء اقتصاد غير رسمي أو ما يعرف بالاقتصاد الموازي والذي يحدث مشاكل عديدة تعرقل السير الحسن للاقتصاد الوطني، لذلك يؤدي التهرب الضريبي إلى فشل السياسات الاقتصادية التي تهدف إلى تحقيق الاستقرار الاقتصادي.<sup>2</sup>

### 3- الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي:

يؤدي التهرب الضريبي إلى آثار اجتماعية كثيرة، من بينها إضعاف أخلاق الجماعة، وروح التضامن بين أفراد المجتمع، وانتشار الممارسات غير الأخلاقية في المجتمع، والشعور بالظلم وعدم المساواة والعدالة بين المكلفين في توزيع العبء الضريبي، وتعميق الفوارق الطبقيّة بين الأفراد، كما يساهم التهرب في ارتفاع معدلات البطالة.<sup>3</sup>

ومن الآثار أيضاً:

<sup>1</sup>سوزان جلال عبد الشافي الكنانى، التهرب الضريبي دراسة في التشريع المصري والسعودي، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، المجلد 11، العدد 78، 2021، ص 775.

<sup>2</sup>ناصر مراد، أسباب التهرب الضريبي وأثاره على الاقتصاد الوطني، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 10، العدد 14، 2010، ص 13.

<sup>3</sup>سوزان جلال عبد الشافي الكنانى، مرجع سابق، ص 778.

- التهرب الضريبي يدفع على انتشار افة الفساد، وانعدام العدالة والأمان، وضعف التضامن بين أفراد المجتمع؛
- يؤدي التهرب الضريبي إلى الإخلال بأهم قواعد التشريع الضريبي (قاعدة العدالة) حيث يقوم البعض بسداد الضريبة وتعليق الآخرين بحسب مراكزهم وقواهم؛
- التهرب الضريبي يؤثر على سيكولوجية المكلفين النزهاء لسقوط العبء الضريبي كله عليهم فانتشار الغش والخداع بين مختلف طبقات المجتمع يؤدي إلى تدهور الحس الجبائي وغياب الوعي الفردي لدى المكلفين، وتغيب الثقة في سياسة الدولة الاقتصادية والاجتماعية ويفضل بذلك الممولين النفع الخاص عن النفع العام، ويمتنعون عن دفع الضرائب والمشاركة في النفقات العمومية.

### المبحث الثاني: تطبيقات الرقابة الجبائية في التشريع الجبائي

تمارس الرقابة الجبائية وفقا للقواعد الواردة في القوانين الضريبية، وتتعلق هذه القواعد بالإجراءات العملية التي تنفذها الإدارة الضريبية أثناء ممارسة الرقابة الجبائية، حيث إن هناك العديد من التدخلات على مستوى المحل الضريبي للمكلف، تنصب على الاطلاع ومراقبة مختلف العمليات والممارسات المتعلقة بالنشاط

الممارس والمصرح به لدى المصالح الجبائية، حيث تهدف هذه الرقابة إلى التأكد من جميع المعلومات المالية والمحاسبية الواردة في الإقرارات الضريبية، وذلك من خلال التحقيق في المحاسبة والتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية والتحقيق المصوب في المحاسبة.

### المطلب الأول: التحقيق في المحاسبة

التحقيق في المحاسبة هو أحد أنواع الرقابة الجبائية التي تمارسها الإدارة الضريبية من أجل التحقق من العمليات المحاسبية للمكلف الواردة ضمن التصريحات الجبائية المودعة لدى مصالحها وهو عبارة عن إجراء رقابيا أكثر شمولا، يتعلق بالخصوص بفحص المستندات الداعمة لمحاسبة المكلف، حيث يخضع هذا التحقيق لمجموعة من الإجراءات والمراحل ثم النص عليها بموجب القوانين الضريبية، لإضفاء الطابع القانوني لعمل الإدارة الضريبية.

#### أولا: مراحل سير عملية التحقيق المحاسبي

يعتبر التحقيق أحد الآليات القانونية والأعمال التنظيمية التي تمارسها المصالح الضريبية لذلك فهو يخضع للعديد من الإجراءات، تتم على عدة مراحل، من أجل دراسة وتنفيذ عمليات التحقيق المحاسبي، حيث يتم ممارسة هذا الإجراء وفقا للمراحل التالية.

#### 1- مرحلة التحضير لعملية التحقيق المحاسبي:

وهي المرحلة التي تسبق عملية التدخل الميداني بعين المكان، وتعتبر هذه المرحلة ضرورية لنجاح الرقابة الجبائية، فمن خلالها تتمكن المصالح الضريبية من دراسة الوضعية الجبائية للمكلف وتحديد الاختلالات الموجودة في التصريحات الجبائية للمكلفين، وتتحكم في هذه المرحلة مجموعة من المعايير تستند عليها المصالح الرقابية الجبائية أثناء فحص الملف الجبائي للمكلف، وتتمثل في<sup>1</sup>:

- الأخذ برقم الأعمال السنوي المصرح به خلال آخر سنتين للتمكن من مراقبة التصريحات؛
- انخفاض نسب الرسم على القيمة المضافة مع ارتفاع في وتيرة النشاط الممارس؛
- نقص حجم الوعاء الضريبي مع تطور في المستوى المعيشي، والرفاهية الزائدة للمكلف.

وأثناء مرحلة التحضير لعملية التحقيق الجبائي تقوم المصالح الضريبية بمجموعة من الأعمال أهمها:

#### أ- تحديد الملف الجبائي للمكلف الخاضع للتحقيق

قبل البدء في دراسة أي ملف جبائي، تقوم المصالح الرقابية داخل الإدارة الضريبية بتحديد الأشخاص الذين سيخضعون للتحقيق المحاسبي، وفقا لقائمة تعدها الجهات الضريبية المختصة، تعتبر كبرنامج تعمل الإدارة الضريبية على تحقيقه خلال السنة الجارية، إلا أن تحديد الأشخاص الخاضعين للرقابة لا يخضع لمعايير

<sup>1</sup> أولاد سالم عبد الرؤوف مرجع سابق، ص 328.

محددة، من خلالها يتم انتقاء هذه الملفات، وإنما يتم ذلك بشكل روتيني وظرفي، إلا أن هناك بعض النقاط قد تساهم في فرز الملفات تمهيدا لإجراء التحقيق المحاسبي، وتتمثل في:

- الأنشطة التي بطبيعتها قد تحتوي على عمليات غش أو تساهم بنسبة كبيرة في نجاح الأساليب التدليسية المستعملة كالمهن الحرة وأنشطة البيع بالجملة وغيرها من مجالات النشاط الخاضع للضريبة؛
- الأنشطة التي يكثر احتكارها من طرف الممولين، وغالبا ما تكون غير خاضعة للمنافسة مع المنتجات الأجنبية؛
- الملفات الجبائية التي تحتوي على أخطاء جسيمة، ويصعب على المصالح الجبائية التأكد منها إلا من خلال القيام بعمليات التحقيق المحاسبي على محل المكلف الضريبي.

#### ب- القيام بالأعمال التمهيدية

قبل البدء في عملية التحقيق المحاسبي، يجب على أعمال التحقيق القيام ببعض الأعمال التحضيرية التي تمكنهم من أخذ صورة كاملة عن الوضع المالي للمكلف الخاضع لعملية الرقابة والتي تتمثل في:<sup>1</sup>

- سحب ملفات المكلفين المعنيين بالرقابة على مستوى المفتشيات وفحص جميع المستندات والوثائق والمعلومات المتعلقة بأنشطتهم، وكذلك فحص مختلف التصريحات الواردة في الملف الجبائي فحفا يسمح بالتحقق من صحة وموثوقية التصريحات المكتتبه من قبل المكلف بالضريبة؛
- إبلاغ المكلف مسبقا بعملية الخضوع للرقابة بإرسال إشعار بإجراء الرقابة مقابل وصل استلام مرفق بميثاق حقوق وواجبات المكلف الخاضع للتحقيق المحاسبي، حيث تمنح له مهلة لمدة 10 أيام للتحضير وذلك إبتداء من تاريخ استلام الإشعار؛
- إمكانية إجراء تفتيش مفاجئ لفحص العناصر المادية للمكلف أو للتأكد من وجود الوثائق والمستندات المحاسبية وحالتها فور تسليم إشعار التحقيق، لغرض جمع المعلومات اللازمة والمرتبطة بطبيعة النشاط الذي تمارسه المؤسسة، ومقارنتها بالتصريحات المكتتبه ليتم عن طريقها تحرير محضر المعاينة من قبل المحقق ويوقع هذا المحضر من قبل المكلف وإذا ما رفض التوقيع عليه يشار إلى ذلك في نفس المحضر، وعليه فإن المراقبة المفاجئة تنطلق كتتحقيق بند وتختتم كتتحقيق في المحاسبة.

يقوم العون المحقق بملا استمارتين بعد الاطلاع على ملف المكلف، حيث تتمثل هاتين الاستمارتين في:

<sup>1</sup>حابي عبد اللطيف، إجراءات إعادة التقويم في التحقيق المحاسبي، محاضرة، تخصص محاسبة وجباية، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، ص 02.

- كشف المحاسبة والذي يتم تعبئته من جدول حسابات النتائج المدرجة في التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة لأربع سنوات محل التحقيق والتي لم تتقادم، حيث تهدف هذه الاستمارة إلى التنبؤ بالتطور الحاصل في الربح الصافي والأعباء ورقم الأعمال لكل دورة محاسبية؛
- كشف حالة المقارنة للميزانيات والذي يحتوي على الأصول والخصوم للسنوات الأربع قيد التحقيق والتي لم تتأثر بالتقادم، بالإضافة إلى السنة الخامسة، مما يتيح فحص كل التغيرات الطارئة في عناصر الميزانية، حركة القروض، تطور الإهلاكات... الخ؛
- إمكانية إجراء تحقيقات خارجية للوقوف على القوانين المحيطة للوضع الحقيقي بالنسبة للمكلف، ومن أجل الحصول على معلومات خارجية حول محتويات الملف، حيث يتم ذلك على مستوى العديد من المؤسسات والهيئات والادارات العمومية (البنوك، الموردين، هيئات الضمان الاجتماعي، الادارات العمومية) تطبيقا لحق الاطلاع.

## 2- مرحلة التحقيق المحاسبي الشكلي:

في هذه المرحلة تقوم الإدارة الضريبية بمباشر أعمالها الرقابية على المكلف المعني بالتحقيق المحاسبي، وذلك من أجل التأكد من احترام المكلف للإجراءات الشكلية المتعلقة بإعداد المحاسبة وهي كالتالي:

أ- محاسبة كاملة ومنتظمة

تعتبر المحاسبة كاملة ومنتظمة إذا كانت ممسوكة وفقا لما جاء به القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي الذي يجبر كل المؤسسات على مسك محاسبة قانونية ومنتظمة، كما تجبر المؤسسات على مسك الدفاتر المحاسبية التي ينص عليها القانون وتتمثل في:<sup>1</sup>

- دفتر اليومية: تقوم المؤسسة بتسجيل كل الكتابات التي تقوم بها المؤسسة طوال السنة حيث يمكن للمؤسسة أن تدون في هذا السجل فقط الارصدة الشهرية مع استعمال دفاتر مساعدة تبين الارصدة الشهرية. فيتعين على كل شخص طبيعي أو معنوي يحمل صفة التاجر مسك دفتر اليومية يدون فيه عمليات المقابلة يوما بيوم، أو يتم مراجعة نتائج هذه العمليات شهريا، ويجب عليه أن يحتفظ بكافة الوثائق التبريرية التي تمكنه من مراجعة العمليات؛
- دفتر الجرد: يتم تسجيل نتائج الميزانية السنوية، وجدول حسابات النتائج حيث يلزم المكلفون بالضريبة بإجراء جرد سنوي لعناصر الأصول والخصوم؛
- الدفتر الكبير: يسجل في هذا الدفتر تفاصيل حركة كل حساب خلال سنة مالية معينة، فهو يسمح بمراقبة حركات كل حساب.

<sup>1</sup> دوداح رضوان، طرق مكافحة التهرب الضريبي والغش الضريبي دراسة حالة الجزائر، أطروحة مقدمة وفق متطلبات نيل شهادة دكتوراه، تخصص التحليل الاقتصادي، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2014-2015، ص 102.

يجب أن تمسك الدفاتر السابقة بحسب التاريخ ودون ترك بياض أو تغيير من أي نوع أو نقل في الهامش، ويجب أن ترقيم صفحات الدفاتر، وتكون موقعة من طرف القاضي، ويستلزم كذلك الاحتفاظ بالدفاتر المذكورة سابقا، والمراسلات والوثائق التبريرية لمدة عشرة سنوات.

وأثناء مرحلة التحقيق المحاسبي الشكلي، يركز أعوان الرقابة الجبائية على التأكد فيما إذا كانت محاسبة المكلف منتظمة، والتزام المكلف في إعدادها على العناصر والنقاط التالية:<sup>1</sup>

- تدعيم كل العمليات المحاسبية بالوثائق والمستندات المثبتة لها، فهذه الأخيرة تعتبر الأداة التي يستخدمها المكلف لمواجهة المصالح الجبائية، وهي دليل إثبات قاطع إلى أن يطعن فيها بالتزوير؛
- حفظ الدفاتر المحاسبية وإمساكها بشكل منتظم وعدم اتلافها مع الاحتفاظ بجميع الوثائق المدعمة للعمليات المحاسبية؛
- تدعيم جميع السجلات المحاسبية بالوثائق التبريرية، وهي عبارة عن كل وثيقة أو سند تبين بأن العمليات المحاسبية المصرح بها من طرف المكلف قد وقعت فعلا، كالفواتير وكشف أجور العمال والموظفين، والمصاريف التي قام بها المكلف والعقود المبرمة، فالوثائق التبريرية قد تكون إما قاعدية، وهي التي تبين وتبرر عملية محاسبية وحيدة، وقد تكون مجملة، إذا كان الغرض منها إثبات تنفيذ مجموعة من العمليات المحاسبية لنفس الوعاء الضريبي؛
- الفصل في التنظيم المحاسبي بين القيم المحققة في الجزائر والقيم المحققة في الخارج؛
- تمكين المصالح الجبائية من الرقابة على المحاسبة، من خلال مسك المكلف المحاسبة مفصلة بالقدر الذي يتيح للإدارة الضريبية ممارسة رقابتها عليها اختلالات أو عراقيل.

ب- محاسبة متسلسلة وصحيحة:

حتى تكون المحاسبة متسلسلة وصحيحة يجب أن تكون مجاميع الأرصدة وعمليات الترحيل صحيحة، بالإضافة إلى تساوي الجانب المدين والدائن الدفتر الأستاذ، كما يجب أن تتساوى أرصدة الحسابات في الميزانية الختامية والافتتاحية، ويجب كذلك التحقق من صحة المعلومات الملخصة والمكتوبة في دفتر اليومية ومقارنتها مع اليوميات المساعدة كيومية العمليات المختلفة المشتريات المبيعات، كما يستلزم على المحقق التأكد من التقييم المحاسبي الصحيح المختلف الوثائق المحاسبية التي هي بحوزة المؤسسة.<sup>2</sup>

ج- محاسبة مقنعة:

<sup>1</sup> أولاد سالم عبد الرؤوف، مرجع سابق، ص 331.

<sup>2</sup> دوداح رضوان، مرجع سابق، ص 108.

حتى تكون المحاسبة مقنعة يجب ان تتوفر على المستندات والوثائق التبريرية الضرورية فهي ضرورية لتحقيق مبدأ الموضوعية وقابلية المقارنة للتحقيق والمراجعة. فتعتبر المستندات المحاسبية أساس كل تسجيل، فكل تسجيل محاسبي يجب ان يكون مدعماً بوثيقة تبريرية، فهي من أهم العناصر في النظام المحاسبي إذ تعد دليل ملموس عن حدوث العمليات الاقتصادية إلى جانب كونها مصدراً للقيود المحاسبية التي يتم تدوينها في الدفاتر كما أنها تعد كدليل إثبات في حالة وجود النزاعات وتتصف المستندات بعدة خصوصيات تتمثل في:<sup>1</sup>

- يحتوي السند على كل البيانات الضرورية المتعلقة بالعملية مثل التاريخ، القيمة، نوع العملية ... الخ؛
- وجود رقم متسلسل في المستند حيث يسهل عملية حفظه وتوثيقه،
- يتسم السند بالسهولة والبساطة حيث يتمكن كل واحد من فهمه.

### 3 - مرحلة التحقيق المحاسبي الموضوعي:

بعد تأكد أعوان الرقابة الجبائية من صحة محاسبة المكلف من حيث الشكل، وخضوعها للإجراءات والقواعد المحاسبية المعتمدة، تبدأ عملية التحقيق المحاسبي الفعلي، وتتحكم في هذه المرحلة العوامل المالية والمحاسبية، لذلك فهي تتطلب مهارات تقنية وأساليب حديثة من أجل إسقاط محاسبة المكلف على وعائه الضريبي، فأثناء هذه المرحلة تقوم المصالح الجبائية بفحص جميع الوثائق الثبوتية للعمليات المحاسبية، والتأكد من وجود أو عدم وجود عمليات إخفاء كلي أو جزئي سواء كان ذلك عمداً أو سهواً.

حيث يلجا العون المدقق إلى دراسة معمقة ومفصلة للحسابات الرئيسية والفرعية الخاصة بالميزانية الختامية وحسابات التسيير والنتائج، كما تعطى الأولوية إلى الحسابات التي تكشف النشاط الحقيقي للمكلف والمعبر عنه برقم الأعمال والأرباح الناتجة عنه لكونهما يشكلان الوعاء الضريبي الأكثر انتشاراً لمختلف الضرائب والرسوم، كما أن هذه العملية تهدف إلى التأكد من مصداقية المعلومات المحاسبية كالمشتريات المخزونات، والمبيعات وغيرها من الحسابات الأخرى.<sup>2</sup>

وفحص المحاسبة من حيث الموضوع يكون الغرض منه مراقبة جميع العناصر التي يكون لها الأثر في تكوين الربح الصافي أو القيمة المضافة، وتتمثل هذه العناصر في المشتريات والمبيعات والمخزونات والأشغال قيد التنفيذ، فيتم تبرير المشتريات عموماً ن طريق الفواتير المعدة خصيصاً لمثل هذه العمليات، لذلك فإن أول خطوة في طريق التحقيق المحاسبي الموضوعي، تكون بفحص ودراسة هذه الفواتير، فقد يلجأ المكلف إلى تضخيم المشتريات من أجل تخفيض الربح الصافي ويعتمد المكلف في ذلك على العديد من الأساليب، نذكر منها:<sup>3</sup>

- تسجيل فواتير شكلية لعمليات شراء وهمية؛

<sup>1</sup> دوداح رضوان، نفس المرجع، ص 108.

<sup>2</sup> لياس قلاب ذبيح، مرجع سابق، ص 69.

<sup>3</sup> أولاد سالم عبد الرؤوف، مرجع سابق، ص 333.

■ التسجيل المزدوج الفاتورة أصلية ونسخة منها، حيث يتم احتساب كلا الفاتورتين في جدول المصاريف، ويكثر استخدام أسلوب تضخيم الفواتير بالنسبة للمكلفين الذين يجدون صعوبة في إخفاء رأس مالهم الخاضع للضريبة، لذلك ينبغي على أعوان الرقابة الجبائية الفحص الدقيق لجميع الفواتير المحفوظة لدى المكلف، ومقارنتها بجميع عمليات الشراء المنجزة، للكشف عن أي تلاعبات في النتائج المحاسبية المتضمنة داخل التصريحات الجبائية، وتلعب عمليات البيع التي يقوم بها المكلف في إطار نشاطه، دور كبير في تحديد ربحه الخاضع للضريبة، ومن هنا تظهر أهمية التحقيق المحاسبي لمبيعات المكلف، فهذا الأخير ملزم بتبرير جميع عمليات البيع المبرمة، سواء كانت عبارة عن سلع أو مواد تباع على حالها أو يتم بيعها بعد تحويلها، كما يتعين عليه أيضا تبرير جميع الخدمات التي يقدمها في إطار ممارسة أنشطته، ويتم هذا التبرير عن طريق الفواتير المعدة لهذا الغرض.

وتؤدي مخزونات المكلف كذلك، إلى إحداث أثر كبير ميزانيته، لأنها تعتبر أحد العوامل المهمة في تكوين الربح الصافي، لذلك يقوم أعوان الرقابة الجبائية أثناء التحقيق المحاسبي، بالتأكد من حجم وقيمة هذه المخزونات، وانعكاسها على محاسبة المكلف، فالمادة 10 من القانون التجاري تلزم كل مكلف بالقيام بعمليات جرد لأصول خصومه وخصوم أنشطته بشكل دقيق، وإقفال كافة الحسابات من أجل إعداد الميزانية، ولا يمكن أن تكتمل محاسبة المكلف دون القيام بجرد المخزونات وتتمثل أهم العناصر المكونة للمخزون في السلع والبضائع والمنتجات والمواد واللوازم والأشغال قيد الانجاز، فهذه العناصر قد تشكل مناخا ملائما يستغله المكلف في إعداد المحاسبة وفقا للشكل الذي يمكنه من التقليل من عبئه الضريبي، فقد يقوم المكلف بإعداد جرد صحيح لجميع مخزونات، إلا أنه يقوم بتسجيلها بقيمة أقل من سعرها الحقيقي، كما قد يلجأ المكلف إلى ممارسة الطريقة التقليدية للتهرب الضريبي عن طريق جرد جزء من المخزونات وعدم تقييد الجزء المتبقي، كل هذه الأفعال تبين التوجه السلبي لسلوك المكلف تجاه الوفاء بالتزاماته الضريبية.

والمادة 10 من القانون التجاري السابقة، تلزم المكلف بتسجيل جميع عمليات جرد المخزونات في دفتر الجرد، فهذا الدفتر يعتبر البيئة المناسبة التي تلجأ إليها المصالح الضريبية أثناء التحقيق المحاسبي، بالوقوف على قيمة المشتريات والمبيعات للسنة أو السنوات محل التحقيق المحاسبي.

وتتمثل أهم الأعمال التي يقوم بها أعوان الرقابة الجبائية أثناء التحقيق في مخزونات المكلف فيما يلي:<sup>1</sup>

- الاطلاع على المبالغ المسجلة ف الدفاتر المحاسبية، والتأكد من مطابقتها للمبالغ المسجلة في الفواتير؛
- مراقبة الأسعار المدرجة في الفواتير مع الأسعار الحقيقية للموردين المتعامل معهم؛
- التأكد من تطابق التسجيلات المحاسبية لدفاتر الموردين مع التسجيلات المحاسبية لدفاتر المؤسسة؛

<sup>1</sup> أولاد سالم عبد الرؤوف، نفس المرجع، ص 334.

■ التأكد من أن مخزون السنة الحالية هز نفسه المخزون الذي تم به إقفال السنة السابقة.

كل هذه العمليات تساعد الإدارة الضريبية في إعطاء صورة حقيقية للحجم والقيمة المتوقعة للمخزون، ومقارنتها بما هو مصرح به لاكتشاف جميع الممارسات المؤدية إلى التملص أو محاولة التملص من الوعاء الضريبي. إن ترك المجال المحاسبي للمكلف دون مراقبة دقيقة من طرف المصالح الضريبية، يفتح مجال كبير، وخيارات واسعة أمام المكلف للتغيير في القيمة الفعلية لمعاملاته المالية، وأهم مجال تكثرت فيه التلاعبات المحاسبية هو المبيعات، فعلى مستواه تتاح أمام المكلف العديد من الوسائل التي تساعد في التقليل من الربح الصافي.

#### 4- نتائج عملية التحقيق المحاسبي

بعد الفحص الدقيق للمحاسبة يعمد المحقق إلى استخلاص النتائج المتحصل عليها من خلال إقرار مدى صحة أو خطأ التصريحات وإدراج التعديلات القانونية اللازمة، ومن هنا يأخذ تقييم المهمة أحد الشكليات قبول أو رفض المحاسبة وإجراء تقويم وتسوية ضريبية في حالة تسجيل تجاوزات أو أخطاء كالآتي:<sup>1</sup>

أ- قبول المحاسبة:

إذا كانت المحاسبة مستوفية لجميع الشروط الشكلية الموضوعية، وإن النقائص المتواجدة بها لا ترقى إلى درجة رفض المحاسبة، تكون هذه الأخيرة مقبولة، وبالتالي تصحح النتائج عن طريق الإجراءات الاعتراضية، لأن المكلف بالضريبة محل المحاسبة احترام الالتزامات الجبائية والمحاسبية الملقاة على عاتقه، ثم تبليغ هذه النتائج المتوصل إليها من قبل المحقق الجبائي إلى المكلف بالضريبة، والذي قد يجري محادثة أو حوار مع الإدارة الجبائية حول النتائج المبلغة، على أن يتم التبليغ عن طريق رسالة موصي عليها مع الإشعار بالوصول، أو تسليمها إلى المكلف بالضريبة شخصيا مع منح مدة 40 يوم للرد على هذا التقويم.

ب- رفض المحاسبة:

طبقا للمادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية والتي جاء في أحكامها أنه لا يمكن رفض المحاسبة نتيجة رقابة جبائية ومحاسبية إلا في الحالات التالية:

- عندما يكون مسك الدفاتر الحسابية غير مطابق لأحكام المواد من 09-87 من القانون التجاري وشروط وكيفيات تطبيق نظام المحاسبة المالي؛
- عندما لا تحتوي على أية قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الإثباتية؛
- عندما تتضمن أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة، خطيرة ومتكررة في عمليات المحاسبة.

#### ج- نهاية التحقيق وكتابة التقرير النهائي

<sup>1</sup> علي سمان، مرجع سابق، ص 62.

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

1

✓ حالة مقارنة الميزانيات؛

✓ كشف المحاسبة؛

✓ نسخة من الإشعار بالتقويم؛

✓ نسخة من ردود المكلف؛

✓ الحالة التي تعكس طبيعة الضرائب، الحقوق والعقوبات المثبتة.

### المطلب الثاني: التحقيق المصوب في المحاسبة

إذا كان التحقيق في المحاسبة السابق الذكر يقوم بالتدقيق في كل المعلومات المحاسبية التي لها علاقة بالمكلف محل التحقيق وفي كل الضرائب والرسوم المعني بها، فإن التحقيق المصوب في المحاسبة هو على خلاف من ذلك، حيث تقتصر عملية التحقيق فيه على نوع أو عدة أنواع من الضرائب والرسوم وما يرتبط بها من معلومات محاسبية.

#### أولاً- مفهوم التحقيق المصوب في المحاسبة:

بموجب المادة 22 من قانون المالية لسنة 2008، يتمثل التحقيق المصوب في المحاسبة في إجراء رقابي على ضريبة معينة أو بعض الضرائب لجزء من فترة كاملة لم يمسهما التقادم الرباعي، ويركز هذا الإجراء على:<sup>2</sup>

- مراجعة تسوية للتخفيضات المجرات بخصوص رسم TVA (Origine de Précompte)؛
- مراجعة العجز المتكرر المصرح به؛
- مراجعة استرجاع أرصدة الرسم على القيمة المضافة.

يعتبر التحقيق المصوب في المحاسبة أحد أشكال الرقابة الجبائية المعمقة المدرج حديثاً نسبياً مقارنة بقية أشكال الرقابة المعمقة الأخرى (التحقيق محاسبي والتحقق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف) حيث تم استحداثه بموجب المادة 22 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008، غير أن التطبيق الفعلي له تأخر لسنة

<sup>1</sup>علي سمان، نفس المرجع، ص 63.

<sup>2</sup>رحماني أحمد وجبوري محمد، التحقيق المصوب في المحاسبة كآلية لتعزيز المراجعة الجبائية في الجزائر، مجلة دراسات جبائية، المجلد 01، العدد 08، 2019، ص 67.

2010، ويمكن تعريف التحقيق المصوب في المحاسبة على أنه: "إجراء رقابي موجه أقل شمولية وأكثر سرعة وأقل اتساعاً من إجراء التحقيق في المحاسبة ويتضمن هذا الشكل الرقابي فحص وتدقيق الوثائق الثبوتية والمحاسبية لبعض أنواع الضرائب لكل أو جزء من فترة غير متقدمة أو المجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة"<sup>1</sup>.

### ثانيا- خصائص التحقيق المصوب في المحاسبة:

انطلاقاً من مفهوم التحقيق المصوب في المحاسبة، يتبين أن هذا النوع من التحقيق يتميز بالخاصيتين التاليتين:<sup>2</sup>

- يتم التحقيق في نوع أو عدة أنواع من الضرائب (اختيار عينة):
  - يغطي التحقيق فترة كاملة أو جزء منها غير متقدمة، أو يكون على مجموعة عمليات أو معلومات محاسبية لمدة تقل عن سنة.
- كما يتميز التحقيق المصوب في المحاسبة عن آليات الرقابة الأخرى بخصائص أهمها<sup>3</sup>:
- يتم هذا التحقيق عندما تشكل الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي البنود الحقيقية للعقد بغرض تخفيض الأعباء؛
  - لا يمكن خلال هذا التحقيق مطالبة المكلف بالضريبة إلا بالوثائق التبريرية البسيطة مثل الفواتير والعقود ووصولات الطلب أو التسليم، المرتبطة بالحقوق والضرائب المتعلقة بالتحقيق؛
  - طابع الانتظام والتصويب يمكن مراقبي الإدارة الجبائية من اكتشاف التهرب الضريبي فور وقوعه أو بمجرد التصريح لدى المصالح الجبائية، مما يسمح بإجراء التصحيحات المخولة لها قانوناً في أقرب وقت؛
  - تختص بعملية التحقيق المصوب في المحاسبة المصالح التالية: مصلحة الرقابة بمديرية كبريات المؤسسات، مصلحة الرقابة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية، مصلحة الرقابة بمركز الضرائب ضمن الاختصاص الإقليمي لهذه الهياكل فيما يخص الملفات التابعة لها، كما لا يمكن إجراءه إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لديهم رتبة مفتش على الأقل.

### ثالثاً- شروط التحقيق المصوب في المحاسبة:

1 لواج منير ولواج عبد الرحيم، تقييم فعالية التحقيق المصوب في المحاسبة في مكافحة التهرب الضريبي، مجلة الحدث للدراسات المالية والاقتصادية، العدد 05، 2020، ص 47.

2 سليمان عتير، مرجع سابق، ص 134.

3 ربيعي جميلة ورقيق بن عيسى، التحقيق المصوب في المحاسبة ودوره في التقليل من المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية، مجلة دفاتر اقتصادية، المجلد 14، العدد 02، 2023، ص 239.

يخضع هذا النوع من التحقيق الجملة من الشروط التي يجب مراعاتها واحترامها، وهي كما يلي:<sup>1</sup>

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

2- لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق بأي حال فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة؛

3- لا يطلب من المكلفين بالضريبة، أثناء هذا التحقيق، سوى تقديم وثائق توضيحية عادية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم؛

4- يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق العام المذكور سابقا؛

5- لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار؛

6- يجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق، بالإضافة إلى العناصر المشترطة أثناء التحقيق في المحاسبة المذكورة سابقا، توضيح طابع التصويب في التحقيق كما يجب إعلامه بطبيعة العمليات المحقق فيها؛

7- لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين؛

8- يتمتع المكلف بالضريبة بأجل ثلاثين (30) يوما، لإرسال ملاحظاته أو قبوله، ابتداء من تاريخ تسلم الإشعار بإعادة التقييم.

إن ممارسة التحقيق المصوب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقا والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة، ولكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التقييم المتم عند التحقيق المصوب.

**رابعا: إجراءات التحقيق المصوب في المحاسبة:**

لقيام المحققين بالتحقيق المصوب وجب إتباع إجراءات حددها المشرع الضريبي، ونوضحها فيما يلي:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> سليمان عتير، مرجع سابق، ص 134.

<sup>2</sup> بن عودة أمال وآخرون، واقع التحقيق الجبائي المصوب في ظل SCF، مجلة دراسات جبائية، المجلد 08، العدد 02، ص 90.

## 1- الإشعار بالتحقيق المصوب:

قبل الشروع في التحقيق الجبائي المصوب وجب إبلاغ المكلف بالضريبة، حيث لا يمكن إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسباته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة (10) أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار، كما يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين، وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها والحقوق والضرائب والرسوم وأتاوى المعنية وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها و أن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة، كما يجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق، بالإضافة إلى العناصر المذكورة سابقاً، توضيح طابع التصويب في التحقيق كما يجب إعلامه بطبيعة العمليات المحقق فيها.

## 2- الشروع في التحقيق المصوب:

إن عملية التحقيق المصوب تتم في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة، يوجهه كتابياً وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانوناً من طرف الإدارة الضريبية، ويستهل المحقق عملية التحقيق بالفحص الميداني وهذا بانتقاله لمعاينة مركز نشاط المكلف، وقد تتكرر الزيارة الميدانية من أجل التعرف أكثر على كافة الأنشطة التي يتم مزاولتها مع تدوين الملاحظات والمعلومات التي اكتسبها في هذه الزيارات في حينها ليقوم بعد هذا بفحص الأوراق والمستندات والحسابات والسجلات التي يمسكها المكلف، والتأكد من صحتها، انتظامها واشتمالها على جميع الدفاتر والوثائق الإلزامية المنصوص عليها في القانون التجاري.

ويركز مفتشي الضرائب أثناء سير التحقيق المصوب على مراقبة النقاط التالية:<sup>1</sup>

- عدم اختلاف الأسس المحاسبية التي اتبعها المكلف في مسك الدفاتر للسنة المعنية بالفحص عن السنوات السابقة، بحيث في حالة الاختلاف في هذه الأسس يتطلب من المحقق تحديد آثار هذا الاختلاف على قانونية الدفاتر المحاسبية من وجهة النظر الجبائية، فقد يكون الهدف التقليص في أسس الإخضاع للتهرب من دفع الضريبة المستحقة؛
- التأكد من أن كافة المعاملات قد تم أخذها بعين الاعتبار، كما تم تدوينها بالدفاتر المحاسبية؛
- اختبار بعض القيود للتأكد من جدية المستندات وقانونيتها؛

<sup>1</sup> بن عودة أمال وآخرون، نفس المرجع، ص 91.

- التأكد من صحة المبيعات المشتريات من خلال فحص أكبر عدد ممكن من الفواتير، مع الحرص على استغلال هذه الفواتير من خلال تحرير بطاقة المعلومات عن كل فاتورة؛
  - مراقبة قانونية خصم الرسم على القيمة المضافة مع التركيز على ضرورة تبرير التسبيقات لهذا الرسم من طرف المكلف المحقق معه؛
  - التأكد من تبرير كل الأعباء مع الحرص على إرسال نسخ من التبريرات المقدمة إلى مكتب البطاقية من أجل تحرير بطاقة المعلومات التي يمكن استغلالها لاحقا في تحديد الإيرادات أو المقبوضات.
- كما يجدر التوضيح أن ممارسة تحقيق مصوب لا يحرم الإدارة الجبائية من إمكانية القيام في وقت لاحق بتحقيق معمق في المحاسبة بما في ذلك الفترة التي تم التحقيق فيها غير أنه يجب في هذه الحالة الأخذ في الحسبان الحقوق المطالب بها نتيجة لعمليات إعادة التقييم التي تم إجراؤها على إثر التحقيق المصوب.
- 3- تبليغ نتائج التحقيق المصوب :

يقوم المحقق بتثبيت أسس الإخضاع وتبليغها للمكلف المحقق معه، ويتمتع المكلف بالضريبة بأجل ثلاثين (30) يوما، لإرسال ملاحظاته أو قبوله، ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقويم، وفي حالة عدم استلام الرد في الوقت المحدد أو عدم الرد، بينما في حالة استلام الرد في الوقت المحدد على الإشعار يقوم المحقق في هذه الحالة، بفحص الرد ثم تثبيت أسس الإخضاع بصفة نهائية، ليتم إقفال عملية التحقيق بعد التبليغ النهائي لنتائج التحقيق للمكلف المحقق معه.

#### 4- تحديد مدة إجراء التحقيق:

يجب ألا تتعدى فترة إجراء التحقيق المصوب، اعتبارا من تاريخ استلام أو تسليم الإشعار بالتحقيق مدة شهرين.

### المطلب الثالث: التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية

تم استحداث التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية كتكملة وامتداد منطقي وضروري للتحقيق المحاسبي، وقد تم إنشاء هذا النوع من التحقيقات مساندة لحركة الإصلاحات التي عرفتها السياسة الجبائية بالجزائر وذلك من خلال جملة من التشريعات والقوانين<sup>1</sup>.

#### أولا: مفهوم التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

هناك العديد من التعاريف التي صبغت للتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للأشخاص الطبيعيين

منها:<sup>2</sup>

1 علي سمان، مرجع سابق، ص 65.

2 بوجريو عبد الرؤوف وحراق مصباح، التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية ودوره في تفعيل التحصيل الجبائي، مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، المجلد 08، العدد 01، جوان 2022، ص 76.

▪ عرفته المديرية العامة للضرائب على أنه " مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، أي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل العام (المدخيل المحققة خارج الجزائر، فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية ... الخ)؛

▪ كما تعرف على أنها مجموعة العمليات والأبحاث التي تهدف إلى كشف الفارق الموجود والمتوقع بين الدخل المصرح به والدخل الحقيقي بمقارنة مدى الانسجام بين مدخيل المكلف بالضريبة فيما بينها من جهة وبين حالته المادية وعناصر وطرق معيشتته والمظاهر الخارجية من جهة أخرى، وتعتبر مجموعة المعلومات المصدر الأول التي يعتمد عليها العون المحقق والمباشر لهذه العملية.

مما تقدم في التعريفين السابقين يمكن القول إن التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية هو آلية رقابية تستخدمها الإدارة الجبائية لمعرفة الفوارق في الدخول المصرح بها من طرف المكلفين والدخول الحقيقية، هذا من جهة ومن جهة أخرى فإن هذا التحقيق يسمح بمعرفة وتقدير حجم الاقتصاد الموازي بناء على ملاحظة مظاهر نمط العيش الأشخاص طبيعيين لا تتناسب وحجم دخولهم ولا يملكون ملفات جبائية.

وعلى هذا الأساس فإن هذا النوع من التحقيق يهدف إلى ما يلي:

- التحقق من صحة المدخيل المصرح بها كأساس للضريبة على الدخل؛
- مراقبة تجانس هذه المدخيل مع صحة الذمة المالية ووضعية الخزينة، عناصر الثراء الخارجية وأعباء أفراد السكن العائلي.

ثانياً: إجراءات سير عملية التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية

التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية كغيره من أشكال الرقابة الجبائية يحتوي على مجموعة من الإجراءات نتطرق لها كما يلي:<sup>1</sup>

1- الإجراءات الأولية للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

الإجراءات الأولية للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية بعدة خطوات نذكرها كالآتي:

أ- برمجة ومعايير انتقاء الملفات الخاضعة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

تمر عملية انتقاء وبرمجة الملفات الخاضعة لهذا النوع من التحقيق بمجموعة من المراحل مروراً بالرقابة الشكلية كأولى مراحل عملية الرقابة، وصولاً إلى الرقابة على الوثائق كثاني مرحلة ليتم بعد ذلك تحديد نوعية الرقابة التي ستطبق على هاته الملفات، كما أن الملفات التي تتم برمجتها لهذا النوع من الرقابة لا بد أن تحوز على مجموعة المعايير نتطرق لها في هاته الجزئية:

- برمجة الملفات الخاضعة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

<sup>1</sup> علي سمان، مرجع سابق، ص 66.

يقوم رئيس مفتشية الضرائب بإعداد قائمة تمهيدية قبل نهاية كل سنة تضم المكلفين المحتمل خضوعهم للرقابة المعمقة، وذلك بعد دراسة كاملة لكل ملفات المكلفين، ثم ترسل القائمة إلى المديرية الولائية للضرائب المختصة إقليمياً من أجل دراستها وإعداد القائمة النهائية، ثم تقوم بإرسال نسختين واحدة إلى رئيس مكتب المراقبة الجبائية من أجل تنفيذها، والأخرى إلى المديرية الجهوية للضرائب للإعلام، التي تقوم بدورها بإرسالها إلى الإدارة المركزية من أجل المصادقة عليها.

- معايير انتقاء الملفات الخاضعة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

يتم انتقاء الأشخاص الخاضعين للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية بموجب معايير موضوعية وهادفة كالآتي:

- الأشخاص الذين ثبتت في ملفاتهم فروقات عامة بين المداخل المكتتبه في التصريحات السنوية والنفقات المستعملة؛
- في حال حصول المفتشية على مؤشرات ودلائل تضع التصريحات المقدمة في موضع شك؛
- وجود فوارق معتبرة بين الدخول المصرحة من طرف الشركاء والدخول الحقيقية المحققة التي تظهرها عملية التحقيق المحاسبي؛
- الأشخاص الذين ليس لهم ملف ضريبي، وفي مسار حياتهم اليومية تظهر عليهم مؤشرات تؤكد وجود مداخل مخفية.

ب- سحب الملف الضريبي للمكلف:

يقوم المحقق المكلف بسحب الملف من المفتشية المختصة إقليمياً بمتابعة الضريبة على الدخل الإجمالي حيث يقوم بمجموعة من الإجراءات قبل إرسال الإشعار بالتحقيق من بينها:<sup>1</sup>

- التأكد من تعيين المكلف بالضريبة الخاضع للمراقبة بدقة؛
- أخذ فكرة عن هويته وعنوانه الحقيقي؛
- معرفة طبيعة المداخل والذمة المالية للمكلف؛
- تقييم المكلف تجاه التزاماته الجبائية؛
- معاينة التجانس بين المداخل المصرح بها من طرف المكلف ووضعية ممتلكاته ونمط معيشتته.

ج- الإشعار بقيام أعمال التحقيق المعمق (الإشعار بالتحقيق):

بين المشرع في المادة 21 الفقرة 03 بأنه لا يمكن القيام بتحقيق معمل في مجمل الوضعية على الشخص الطبيعي فيما يتعلق بالضريبة على الدخل، دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقاً من خلال إرسال إشعار بالتحقيق

<sup>1</sup> علي سمان، نفس المرجع، ص 67.

أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام مرفوق بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة، ومنحه أحلا أدنى للتحضير يقدر بخمسة عشر 15 يوم ابتداء من تاريخ الاستلام.

كما تجدر الإشارة بأنه يجب أن يذكر الإشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق وأن يشير صراحة، إن المكلف يستطيع أن يستعين بمستشار يختاره هو أثناء عملية التحقيق.

د- التحري عن المعلومة الجبائية وإعداد بطاقة وضعية ممتلكات المكلف:

يلجأ العون المحقق إلى مختلف الهيئات والمؤسسات الخارجية التي لها علاقة مع المكلف محل الرقابة من أجل جمع مختلف المعلومات الجبائية، مثل الحصول على الأرصدة وتطور حركة الأموال من البنوك والمصارف وكذلك الأمر بالنسبة لمختلف الهيئات والإدارات العمومية التي من شأنها تزويده بمختلف التوضيحات التي يعتمد عليها في عملية التحقيق.

بعد الانتهاء من عملية جمع المعلومات، يقوم العون المحقق بإعداد استمارة تشمل كل من ممتلكات المكلف عقارات منقولات والحسابات البنكية المفتوحة وأي معلومة حياتية تفيد في معرفة وضعية ممتلكاته ترسل هاته الاستمارة إلى المكلف مع إشعار بالمراقبة، ومنحه أجل رد كاف من أجل التصريح بممتلكاته بشكل دقيق وكامل، بغية تجري درجة صدق التصريحات الجبائية عن طريق عمل مقاربات شكلية مع بعض المعلومات المتحصلة من أجل إظهار الدخول غير المصرحة، وكذا فحص تغيرات الذمة المالية للمكلف والمتاحات من جهة ومن جهة أخرى قروض الحسابات المالية.

2- مباشرة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

بعد الانتهاء من المرحلة التحضيرية تنطلق عمليات التحقيق وفق المراحل التالية:<sup>1</sup>

أ- طلب التوضيح والتبرير:

بعد انتهاء المدة المحددة للتحضير، تأتي عملية التحقيق المعمق، حيث يقوم العون المحقق باستدعاء المكلف لتزويده بكشوفات الحسابات البنكية والبريدية، وكذا جميع الحسابات الأخرى التي يستحوذ عليها وبعد تسليم هذه الحسابات من قبل المكلف، فإن المحقق يبين للمكلف أهمية هذا التحقيق من أجل توضيح وضعيته الجبائية ويطلب منه معلومات حول:

✓ حالته المدنية؛

✓ مختلف الأعباء العائلية؛

✓ معلومات عن ذمته المالية.

<sup>1</sup>علي سمان، نفس المرجع، ص 68.

وبعد أن يحصل المحقق على المعلومات المطلوبة، يقوم بدراستها، وفحصها ومقارنتها مع مختلف التصريحات من أجل استخراج المخالفات والأخطاء المرتكبة، وفي حال ثبوت أن المكلف يقوم بتصريحات لا تعكس صدق مداخله، يمكن للمحقق طلب توضيحات وتبريرات لمختلف النقاط والأخطاء التي اكتشفها.

كما أنه يتعين على المحقق الالتزام بحملة من الخصال:

- ✓ كسب ثقة المكلف وعدم إبراز المعلومات المتوفرة لديه وتركها للوقت المناسبة؛
- ✓ فتح المجال للحوار وعدم الدخول بسرعة في نقاشات حول المشاكل التقنية ملفه الجبائي؛
- ✓ التركيز على مختلف المعلومات الجبائية المقدمة من طرف المكلف وتسجيلها؛
- ✓ التحلي بالصبر مع المكلف، دون دفعه إلى تقديم توضيحات خلال المقابلة معه.

#### ب- نتائج التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

بعد قيام المحقق بمراقبة صحة تصريحات المداخل الإجمالية الخاضعة للضريبة للمكلف ومقارنتها مع الدخول المحققة أثناء نشاطه قد يتوصل المحقق إلى نتيجتين:<sup>1</sup>

- قبول تصريحات أسس فرض الضريبة المكلف وفي هذه الحالة يتعين على المحقق إشعار هذا الأخير بغياب التقويم، ويكون برسالة مضمونة مع إشعار بالاستلام؛
- رفض تصريحات أسس فرض الضريبة المكلف، إذا تأكد المحقق بأن ما تم التصريح به كمدخيل ليست حقيقية وغير مطابقة للمواقع.

وعليه يقوم بإعادة تحديد أسس فرض الضريبة وإبلاغ المكلف برسالة مضمونة مع إشعار بالاستلام يجب أن يكون الإشعار بإعادة التقويم مفصلاً بشكل كافٍ ومعللاً، كما أنه يتعين عليه الأخذ بأحكام المواد التي تأسس بموجبها إعادة التقويم للسماح للمكلف بفهم التقويمات المحررة، وحتى يتسنى له الرد عليها بملاحظاته أو قبوله، مع منحه لمدة 40 يوماً.

<sup>1</sup> قحوش سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011-2012، ص 43.

## المبحث الثالث: الدراسات السابقة

بالنسبة للدراسات السابقة، فهناك الكثير من الدراسات التي تناولت موضوع دور الرقابة الجبائية والتهرب الضريبي من زوايا مختلفة نظرا لما تمثله الرقابة الجبائية من أهمية بالغة في تحقيق أهداف الدولة في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

## المطلب الأول: الدراسات السابقة الوطنية

تم التطرق في هذا المطلب بعض الدراسات السابقة التي تمت في البيئة الوطنية وجاءت على النحو التالي:

أولا- دراسة (علي سمان، أثر الرقابة الجبائية في تحسين الأداء الضريبي، أطروحة مقدمة وفق متطلبات نيل شهادة دكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة ألكلي محند أولحاج البويرة، الجزائر، 2023/2022):  
تضمنت هذه الدراسة موضوع أثر الرقابة في تحسين الأداء الضريبي مع القيام بدراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية المسيلة، التي من خلالها أكدت أهمية الرقابة الجبائية إذ تعتبر عنصرا أساسيا وفعالا على الالتزامات المكلفين ومنه المحافظة على الموارد المالية للدولة، الأمر الذي أكسبها أهمية بالغة وخصوصا في ظل التغيرات الاقتصادية القائمة على التكنولوجيا الرقيمة والتجارة الالكترونية، ما يضع الإدارة الجبائية أمام حتمية مواكبة هذه التغيرات، حيث تقوم هذه الدراسة على تحليل مجموعة من المؤشرات التي من شأنها إعطاء صورة عن مدى فعالية مصلحة الرقابة الجبائية ومدى مساهمتها في تحسين الاداء الضريبي خلال فترة الدراسة من سنة 2013 إلى غاية 2019.

كما ان الدراسة توصلت الى أنه رغم أهمية الرقابة الجبائية داخل الادارة الجبائية إلا أنها مازالت تعاني من الاختلالات في مستويات الأداء الضريبي المقدمة بسبب نقص ترابط ركائز الرقابة الجبائية المتمثلة في التشريع الجبائي ونقص الوعي البشري وكذا التكنولوجيا المستحدثة مما يتطلب ضرورة البحث عن السبل الكفيلة لتحسين مستوى الأداء الضريبي وهذا من خلال تشجيع نقاط القوة والضعف.

ضوء الدراسة في شقيها النظري والتطبيقي التي تناولت موضوع أثر الرقابة الجبائية في تحسين الأداء الضريبي لمديرية الضرائب لولاية المسيلة تم التوصل الى مجموعة من النتائج والاقتراحات.  
من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة نذكر ما يلي:

▪ تعد الرقابة الجبائية من أهم الأساليب المعتمدة لمواجهة التهرب ومكافحة مختلف أساليب الغش الجبائي؛

■ -تعتبر الرقابة الجبائية إجراء تنظيمي يقوم به أعوان الرقابة الجبائية بطرق ووسائل منصوص عليها في القانون الجبائي؛

■ ترتبط فعالية الرقابة الجبائية بمدى قدرة وكفاءة المورد البشري المستخدم القادر على التحكم في كل الأدوات والتقنيات.

ومن بين أهم الاقتراحات التي قدمتها الدراسة ما يلي:

■ الحفاظ على الثبات النسبي للقوانين والتشريعات الجبائية ومحاولة تبسيطها والعمل على تحسين وتسهيل إجراءاتها بما يتماشى مع القدرات المراقبين وفهم المكلفين؛

■ الاعتماد على وسائل متطورة في عمليات قياس الأداء بما يساهم في التقييم الحقيقي المردودية كل عون على حدي مما يتيح استخدام أساليب الجزاء والعقوبة ويساهم في خلق نوع من التنافسية داخل المصالح.

ثانيا- دراسة (أولاد سالم عبد الرؤوف، التهرب الضريبي وأثره على ميزانية الدولة، أطروحة مقدمة وفق متطلبات نيل شهادة دكتوراه، تخصص قانون جنائي، جامعة قاصدي مرياح ورقلة، الجزائر، 2023/2024):

تناولت هذه الدراسة إحدى القضايا المالية والاقتصادية المهمة، والمتمثلة في ظاهرة التهرب الضريبي ومدى تأثيرها على استقرار الموارد المالية للدولة، واعتبرتها من التحديات الكبرى التي تواجه الأنظمة المالية لما لها من انعكاسات مباشرة على الإيرادات العامة للدولة، مما يستدعي البحث في آليات مكافحته وسبل الحد من آثاره السلبية.

من هذا المنطلق، هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على مكانة الضريبة في تمويل الميزانية العامة، ومدى فعالية الإجراءات القانونية المتخذة لمواجهة جريمة التهرب الضريبي، كما سعت إلى تحليل آثار السياسة الضريبية على تحقيق التوازن المالي للدولة، بالإضافة إلى تقييم الأدوات الردعية المستخدمة في التصدي لهذه الظاهرة الخطيرة.

وتم تقسيم الدراسة إلى محورين رئيسيين، المحور الأول يعالج الجانب المفاهيمي للضريبة والتهرب الضريبي، مع التركيز على أسباب التهرب الضريبي ووسائله، إلى جانب دراسة مختلف الإجراءات الجزائية المرتبطة به، أما المحور الثاني فيتناول التداعيات المالية الناجمة عن هذه الظاهرة، ومدى تأثيرها على تمويل الميزانية العامة، مع استعراض الطرق والآليات المعتمدة لمكافحتها والحد من انتشارها.

وفي الأخير توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

■ أن مفهوم التهرب الضريبي أوسع من مفهوم الغش الضريبي فنلاحظ أن الفقه عندما يستعمل مصطلح التهرب الضريبي يراد به جميع أنواع التهرب الضريبي وبغض النظر عن الوسائل المستعملة فيه، سواء أنت مشروعة أو غير مشروعة وهذا على خلاف مصطلح الغش الضريبي، الذي يقتصر على المناورات

والأساليب التدليسية المستعملة لغرض التهرب الضريبي، فهو بذلك تهرب الضريبي غير مشروع، يخضع للإجراءات المتعلقة بالجرائم الضريبية؛

- تعتبر الرقابة الجبائية أهم وسيلة بيد الدولة تمكنها من محاربة التهرب الضريبي والتصدي له، والكشف عن مختلف عمليات الاخفاء والتدليس التي يعتمد عليها المكلف من أجل التقليل من حجم وعائنه الضريبي، بما يمكنه من دفع ضريبة أقل مقارنة مع الحجم الحقيقي للوعاء الضريبي؛
- الرقابة الجبائية المعتمدة من طرف الإدارة الضريبية لم تحقق الأهداف التي تصبو إليها الدولة بإخضاع جميع المداخيل والأرباح للنظام الضريبي، والسبب في ذلك يعود إلى آليات الرقابة التي تمارسها المصالح الضريبية، حيث إن اللجوء إلى الرقابة الجبائية لا يكون إلا في حالات خاصة تتعلق بوجود ممارسات تدليسية، تستوجب تدخل رقابي للكشف عنها، ولا يتم اللجوء إليها بشكل دوري ومنتظم على جميع المحلات الجبائية، فإخضاع عدد كبير من الدخول والأرباح للضريبة، يتطلب تكثيف عمليات الرقابة الجبائية، فزيادة حالات تدخل المصالح الضريبية الرقابية يؤدي إلى زيادة حجم الإيرادات الضريبية، نتيجة لاتساع حجم الأوعية الضريبية.

ثالثا- دراسة (صبرين بوعزة، الرقابة الجبائية كإستراتيجية لحماية المال العام من التهرب الضريبي، مجلة الفكر القانوني والسياسي، المجلد 07، العدد الثاني، 2023):

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على ظاهرة التهرب الضريبي وتبين دور الرقابة الجبائية في مكافحة هاته الظاهرة، حيث تطرقت الدراسة الى ثلاث محاور رئيسية تمثلت في الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي، أثاره وسبل علاجه في الجزائر بالإضافة الى إجراءات الرقابة الجبائية وسبل تفعيلها في الجزائر.

وخلصت نتائج الدراسة إلى ما يلي:

- ضعف الإدارة الضريبية ونقص الوعي الجبائي الذي حفز على انتشار هذه الظاهرة؛
- عدم فعالية الرقابة الجبائية التي يعود سببها لغياب التنسيق ما بين مختلف المؤسسات والهيئات المعنية بالرقابة، مما يفتح مجال للتهرب عن طريق عدم التقييد الرسمي للفواتير؛
- غموض النصوص القانونية الضريبية؛
- عدم عدالة النظام الضريبي مما يجعل المكلف يشعر بالظلم وبالتالي يتحايل على القانون ويتهرب من الضريبة؛
- عدم تمكن العمليات الخاصة بالرقابة من الوصول الفعلي إلى الأهداف التشريعية المرجوة.

ومن أهم التوصيات التي قدمتها الدراسة مايلي:

- ضرورة توفر الإرادة السياسية الحقيقية من خلال تدعيم الإجراءات المتخذة لمكافحة التهرب الضريبي وإصلاح شامل للإدارة الضريبية؛
- تحسين المحيط الاقتصادي وذلك بالقضاء على جميع النشاطات التي تغذي ظاهرة التهرب الضريبي مثل الاقتصاد الموازي وعملية المضاربة؛
- تنفيذ الصارم لمختلف العقوبات الجبائية والجنائية المسلطة على المتهربين من دفع الضريبة؛
- إصلاح شامل للإدارة الضريبية وفق لمعايير الدولية في الأداء الضريبي.

رابعا- دراسة (حياة عبد الباقي، فعالية الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي -دراسة حالة مديرية الضرائب لعين تموشنت، مجلة التوزيع الاقتصادي، المجلد10، العدد 08، 2024):

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على الرقابة الجبائية ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي وذلك من خلال دراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية عين تموشنت، واكتسى موضوع الدراسة أهمية علمية وعملية، حيث تطرق لأهم الموضوعات التي تشغل الهيئات المالية في الجزائر وهو دور الرقابة الجبائية في تفعيل وتحسين عملية التحصيل الضريبي من خلال مواجهة ومكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، على أساس أن للضرائب دور محوري في تحقيق التنمية الاقتصادية بشكل عام، وتمويل الخزينة العمومية بشكل خاص.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة مايلي:

- إن الرقابة الجبائية لها دور محوري في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، إذ تمكن الدولة من استرجاع أغلب من المستحقات الضريبية من دافعها لصالح الخزينة العمومية، مما يؤدي إلى رفع الإيرادات الضريبية؛
- خلصت الدراسة إلى أن كل من التحقيق المحاسبي والتحقيق في الوثائق ساهما في رفع الحصيلة الضريبية بشكل كبير؛
- رغم المساهمة المحتمشة والضئيلة لكل من التحقيق المعمق والتحقيق المصوب في الحصيلة الكلية للرقابة الجبائية إلا أن هذا لا ينفي أهميتهما ودورهما في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي؛
- عملية الرقابة الجبائية أداة أساسية لضمان التزام دافعي الضرائب وامتثالهم بدفع الضرائب بشكل صحيح؛
- أظهرت النتائج صدق فرضية الدراسة والتي مفادها أن الرقابة الجبائية كآلية ردع تحد من ظاهرة التهرب الضريبي وتساهم في رفع الحصيلة الضريبية من خلال استرجاع مبالغ الرسوم والضرائب المتهرب من دفعها لصالح مديرية الضرائب لعين تموشنت.

ومن أهم توصيات الدراسة نذكر:

- الاهتمام أكثر بالتحقيق المصوب والتحقيق المعمق وتكثيف الجهود نحو ترقيته وتوسيع مجالات فرضه؛
- الرفع من عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المصوب والتحقيق المعمق وتسخير كافة الإمكانيات البشرية والمادية لتفعيل دوره؛
- العمل على تشكيل إطارات ومتمرسين في مجال الرقابة الجبائية وتكوينهم دوريا وفق برامج تدريب مدروسة تتلاءم مع التطورات التي يشهدها قطاع الضرائب خاصة في ظل عصرنته؛
- التخفيف من العبء الضريبي من خلال التقليل من عدد الرسوم والضرائب المفروضة على المكلفين التابعين للنظام الضريبي الحقيقي؛
- تبسيط النظام الضريبي الجزائري وتقليل التعديلات التي تمسه كل سنة بواسطة قوانين المالية السنوية والتكميلية، حتى تسهل عملية استيعاب نصوصه لكل من أعوان الضرائب والمكلفين.

### المطلب الثاني: الدراسات السابقة الدولية

تم التطرق في هذا المطلب بعض الدراسات السابقة والتي تمت في بيئة أجنبية وجاءت على النحو التالي:

أولا- دراسة (محمد عزت فاضل، الرقابة الجبائية الاتحادية في مجال الضرائب وسبل إصلاحها في العراق، مجلة العلوم القانونية، العدد 02، 2019):

هدفت الدراسة الى توضيح مفهوم وأهمية الرقابة الجبائية الاتحادية وتنظيمها في مجال الضرائب حيث خلصت الى أن الرقابة الجبائية تكون ناجحة عندما يتوفر الوقت والمال وتميل غالبية النظم الفدرالية الى اعتماد الادارة المباشرة في تطبيق القوانين والضرائب لتمويل الانفاق العام وأن الرقابة المركزية ستمنع الفساد الاداري والتنافس الضريبي داخل الاتحاد، ويتطلب اصلاح الادارة كفاءة الادارة وتخفيف البيروقراطية والشفافية والتنسيق الفدرالي.

وقد توصلت الدراسة الى النتائج التالية:

- تعني الرقابة الجبائية الوظيفة التي تتيح للإدارة التحقق من التزام المكلفين بدفع الضريبة وفق القانون؛
- يتمثل أساس الرقابة الجبائية الاتحادية في التضامن بين الاقاليم لتمويل الانفاق العام فضلا عن العدالة الجبائية؛
- يتطلب إصلاح الرقابة الجبائية الاتحادية كفاءة الادارة الجبائية بشكل مستمر لضمان ابعادها عن الاداء السياسي للسلطة.

ومن بين التوصيات التي قدمتها هذه الدراسة ما يلي:

■ دعوة الادارة الجبائية الى الاستفادة من الوسائل الحديثة لتحقيق مبدأ الشفافية من خلال تسهيل الامتثال الضريبي، وكذلك ترك الأساليب التقليدية والمعقدة بغية ترشيد الاجراءات ودمجها في مديرية واحدة ذات دوائر متعددة يتولى المكلفين مراجعتها؛

■ اقترحت الدراسة ان يكفل الدستور احدى الطريقتين لضمان فاعلية الجباية اما تولي الحكومة الاتحادية سلطة جباية إيراداتها الضريبية من خلال اداراتها، وإما ان يكفل الدستور للاتحاد سلطة اصدار تعليمات ادارية ملزمة لإدارات الاقاليم والاطلاع على اعمالها، وكذلك سلطة القسر في حالة العصيان.

ثانيا- دراسة (عبد الغفور سعد عبد الوهاب، التهرب الضريبي وسبل معالجته دستوريا في العراق، مجلة كلية دجلة الجامعة، المجلد6، العدد 01، 2023):

تضمنت هذه الدراسة موضوع التهرب الضريبي وسبل معالجته دستوريا في العراق حيث ركزت على مفهوم الضريبة واهدافها و التي تعتبر احد المصادر الاساسية لإيرادات الدولة لسد النفقات العامة اللازمة و تلبية الاحتياجات الاقتصادية والاجتماعية دستوريا وقانونيا، ومن اهم الاهداف الضريبة هو الهدف المالي ويقصد به توفير الاموال لتغطية النفقات العامة للدولة لحل التوازن والعدالة داخل المجتمع، وبينت الدراسة ظاهرة التهرب الضريبي كعائق أمام تحقيق العدالة في توزيع الدخل مما يؤدي الى انخفاض الحصيلة الضريبية ومن اسباب انتشار هذه الظاهرة في العراق هناك أسباب ادارية وتشريعية وحتى اخلاقية والى الضعف الوعي الضريبي لأفراد المجتمع وانتشار الآفات الاجتماعية (كالرشوة والفساد الاداري والمالي ...).

توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها:

■ تعد ظاهرة التهرب الضريبي أحد المشاكل الرئيسية التي يعاني منها النظام الضريبي في العراق بسبب وجود خلل في النظام التهرب، لذلك تسعى الدولة جاهدة الى تفعيل الدور المالي للضرائب، بالإضافة الى الدور الاقتصادي والاجتماعي وتحقيق المبدأ الدستوري (مبدأ المساواة)؛

■ ارتفاع معدل التهرب الضريبي بسبب ضعف الادارة الضريبية انتشار مظاهر الرشوة والفساد الاداري والمالي وخاصة (بعد العام 2003) مما ادى الى ضعف مساهمة الضريبة في تكوين الدخل القومي؛

■ أبرز الاثار الناجمة عن التهرب الضريبي هو انخفاض حصيلة الضريبة ولذلك لم تساهم الضرائب الا بنسبة محدودة جدا في تمويل نفقات الدولة بجانبها الاستهلاكي والاستثماري، كما تساهم في تحقيق الاستقرار المالي في الاقتصاد ويعود ذلك الى ان الظاهرة اصبحت ملازمة للنظام جراء ضعف الجهاز الاداري وانتشار الفوضى والظروف الامنية السيئة التي انعكست على الاقتصاد العراقي.

وقد قدمت الدراسة التوصيات التالية:

■ ضرورة وضع التشريعات الدستورية والقوانين الضريبية التي تتناسب والمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية التي يعيشها العراق، مع الاخذ بعين الاعتبار تحقيق المبادئ الضريبية وخاصة العادلة الضريبة وجعل النصوص الدستورية القانونية واحكامها واضحة ودقيقة بحيث تلزم المكلفين بالتسجيل في الادارة الضريبة للحد من ظواهر التهرب الضريبي وتأمين الحصول على الايرادات الضريبية المفروضة لتمويل الموازنة العامة للدولة؛

■ تفعيل عمل هيئات الرقابة الداخلية اضافة الى الرقابة الخارجية المحايدة لكشف حالات التهرب واستخدام انظمة الكترونية قادرة على اكتشاف الانحرافات والسلبيات.

ثالثا- دراسة (شمس بنت عيد العنزي، طرق إثبات التهرب الضريبي في المملكة العربية السعودية، المجلة العربية للنشر السعودي، العدد 59، 2023)

تناولت هذه الدراسة موضوع طرق اثبات التهرب الضريبي في المملكة العربية السعودية، و تظهر دراسة في مدى فعالية المعالجة التشريعية لوسائل الاثبات المتبعة، وما يطلبه ذلك من بيان أركان هذه الجريمة والوسائل المتبعة من قبل هيئة الزكاة والضريبة والجمارك في ملاحقة المتهمين من دفع الضريبة المستحقة وتبرز أهمية هذه الدراسة باعتبار أهمية دور الضرائب في تنفيذ الدولة سياستها المالية وخطط التنمية الاقتصادية، وعليه سعت الدراسة للإجابة على مجموعة من التساؤلات من خلال أربعة مباحث رئيسية يتناول المبحث الاول ماهية التهرب الضريبي وفي المبحث الثاني عبء اثبات التهرب الضريبي والمبحث الثالث يناقش وسائل اثبات التهرب الضريبي المتبعة من قبل الهيئة الضريبية والمبحث الرابع يتناول أثر اقرار المسؤولية في جرائم التهرب الضريبي. وقد توصلت الدراسة الى عدة نتائج نذكر منها:

■ ان التمييز بين التهرب الضريبي وغيره من المصطلحات المشابهة يقتزن بعدة معايير من بينها المشروعية وآليات إتمام هذا السلوك؛

■ ان التهرب الضريبي جريمة معاقب عليها والقاعدة الف تفترض براءة الانسان ومن يدعي خلاف ذلك وجب عليه الاثبات، ويورد المشرع مسؤولية الهيئة في اثبات ما تدعيه حفظا لحقوق المكلف ومنعا من التعسف في استعمال السلطة؛

■ المشرع في المملكة العربية السعودية لم يعاقب على التحريض لارتكاب التهرب الضريبي وقد قدمت الدراسة التوصيات التالية:

■ زيادة الوعي لدى المكلف الضريبي حول أهمية الضرائب ودورها في حماية السياسة المالية للدولة وتوزيع الأحمال المواطنين كلا وفق مقدرته؛

■ التوجه الى تحصيل الضرائب من المنبع وايجاد اليات رقابية مستمرة لمتابعته.

- وجود بيان أكبر وضوحاً لحجية وسائل الإثبات المتبعة من قبل الإدارة الضريبية.

رابعاً- دراسة (Genifera Claudia Bănică and Klejda Gabeshi, ORGANIZATION OF FISCAL CONTROL-INTERNATIONAL COMPARISONS, University of Craiova România, 2021)

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل آليات الرقابة الجبائية من منظور دولي وتحديد القواسم المشتركة والاختلافات الخاصة بهذه الآليات، حيث طبقت الدراسة على عينة مكونة من 16 دولة عبر قارات مختلفة، وهي (النمسا، بلجيكا، الدنمارك، فرنسا، ألمانيا، اليونان، إيطاليا، اليابان، هولندا، البرتغال، إسبانيا، السويد، سويسرا، بريطانيا العظمى، الولايات المتحدة الأمريكية، ورومانيا). وقد تم دراسة عدة جوانب لنظام الرقابة الجبائية لهذه الدول منها:

- مدى وصول الهيئات الرقابية إلى المعلومات المالية العامة؛
- إمكانية وصول الهيئات الرقابية إلى المعلومات من أطراف ثالثة أو من جهات حكومية أخرى؛
- صلاحية الهيئات الرقابية لإجراء عمليات الرقابة الجبائية في مقر المكلف أو حتى في محل إقامته؛
- معايير اختيار المكلفين الخاضعين للمراقبة الجبائية، والتي تشمل موقعهم الجغرافي، عدم الامتثال المالي، مخاطر النشاط الاقتصادي للمكلف؛
- مدة عملية التدقيق المالي؛
- وجود أو عدم وجود إجراء قانوني يسبق عملية التدقيق المالي.

أظهرت الدراسة أن هناك نقاطاً مشتركة بين الدول الستة عشر فيما يتعلق بنشاط الرقابة الجبائية، مثل الوصول إلى المعلومات، الوصول إلى المكلفين، وإعداد تقرير تدقيق نهائي في ختام الإجراء، ومع ذلك لوحظت بعض الاستثناءات كما هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث لا يُسمح للسلطات الضريبية بدخول مقر إقامة المكلف أو مكتبه إلا بموافقه أو بموجب أمر قضائي. كما لوحظت اختلافات في مدة التفتيش الضريبي، حيث تتراوح بين 30 يوماً في إيطاليا و 06 أشهر في البرتغال.

كما تم تسجيل حالة خاصة في بريطانيا العظمى، حيث يُسمح للسلطات المالية بالوصول إلى مقر الشركة فقط من أجل التحقق من الشيكات الضريبية، بينما لا يمكنها الوصول إلى الوثائق الأخرى إلا بناءً على تفويض رسمي، وعند دراسة الرقابة الجبائية في الدول السالفة الذكر تبين أن هناك تفاوتاً في الصلاحيات الرقابية، إذ تمتلك بعض الهيئات القدرة على جمع المعلومات من جهات ومؤسسات وأفراد مختلفين.

أما فيما يخص معايير اختيار المكلفين الخاضعين للتدقيق الضريبي، فقد أظهرت الدراسة أن المعايير الأكثر استخداماً هي: عدم الامتثال الضريبي، عدم تقديم التصريحات المالية، تراكم الديون الضريبية، التهرب الضريبي، تكرار عمليات الرقابة، طبيعة النشاط الاقتصادي للمكلف.

أما فيما يتعلق بتأثير الرقابة الجبائية على زيادة معدل تحصيل الضرائب، فقد أظهرت النتائج أن إيطاليا سجلت أعلى نسبة مبالغ إضافية محصلة نتيجة عمليات الرقابة الجبائية، في حين كانت أدنى نسبة رقابة جبائية مقارنةً بإجمالي الالتزامات المالية في الدنمارك، ومع ذلك لا يعكس هذا بالضرورة ضعفًا في إدارة الهيئات الرقابية في الدنمارك، بل يشير إلى ارتفاع مستوى الامتثال الضريبي.

وأخيرًا، بينت الدراسة أن هناك اهتمامًا خاصًا من طرف الهيئات الضريبية بتوجيه المكلفين ضريبياً في هذه الدول بهدف زيادة الامتثال الضريبي وتحقيق تحصيل ضريبي أكثر كفاءة.

### المطلب الثالث: المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة

من خلال هذا المطلب سيتم تحليل الدراسات السابقة والدراسة الحالية، في محاولة لإبراز أوجه الاختلاف والتوافق بينهما، وما يميز الدراسة الحالية عن سابقتها.

#### أولاً: المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة الوطنية

من خلال الجدول اسفله تتضح أبرز أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة الوطنية فيما يلي:

الجدول رقم (01): المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة الوطنية

أوجه المقارنة	الدراسة الحالية	الدراسات السابقة الوطنية
من حيث المكان والزمان	✓ أنجزت الدراسة في الفترة الممتدة من بداية شهر فيفري 2025 إلى غاية نهاية شهر ماي 2025، أما الحدود المكانية فكانت في ولاية برج بوعرييج.	✓ أنجزت الدراسات في الفترة الممتدة من سنة 2012 إلى غاية سنة 2024، أما الحدود المكانية فكانت في ولايات: المسيلة، عين تموشنت، ورقلة.
من حيث المتغيرات	تمثل في: ✓ الرقابة الجبائية؛ ✓ التهرب الضريبي.	تمثل في: ✓ أثر الرقابة في تحسين الأداء الضريبي. ✓ التهرب الضريبي؛ ✓ الرقابة الجبائية ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي؛

من حيث الهدف	يتمثل في: ✓ تحديد اهم مكونات وأنواع الرقابة الجبائية ومدى قدرتها على المساهمة في الحد من التهرب الضريبي؛	يتمثل في: ✓ تسليط الضوء على مكانة الضريبة في تمويل الميزانية العامة؛ ✓ تسليط الضوء على ظاهرة التهرب الضريبي وتبين دور الرقابة الجبائية في مكافحة هاته الظاهرة؛ ✓ التعرف على الرقابة الجبائية ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي؛ ✓ تسليط الضوء على مختلف الاليات الردعية المتخذة في مجال محاربة التهرب الضريبي.
من حيث منهج الدراسة	✓ تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي.	✓ تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي.
من حيث الدراسة الميدانية	تتمثل في: ✓ دراسة حالة على مستوى مركز الضرائب لولاية برج بوعرييج.	تتمثل في: ✓ دراسة تحليلية لمؤشرات الأداء الضريبي المتعلقة بالرقابة الجبائية. ✓ دراسة ميدانية بمديرية الضرائب عين تموشنت. ✓ دراسة حالة لمديرية الضرائب ولاية المسيلة.

المصدر: من إعداد الطالبتين.

يُظهر الجدول رقم (01) مقارنة منهجية واضحة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة الوطنية من عدة أوجه، وقد جاءت المقارنة شاملة لعدة جوانب منهجية، فمن حيث المكان والزمان فقد ركزت الدراسة الحالية على فترة محددة من بداية شهر فيفري 2025 إلى غاية نهاية شهر ماي 2025، وشملت نطاق جغرافي محصور في ولاية برج بوعرييج، في المقابل تناولت الدراسات السابقة الوطنية فترات زمنية أوسع من سنة 2012 إلى غاية 2024 ومناطق جغرافية مختلفة في البيئة الوطنية، ومن حيث المتغيرات يتضح أن كلتا الدراستين تناولتا نفس المتغيرات الأساسية المتمثلة في الرقابة الجبائية والتهرب الضريبي، غير أن الدراسات السابقة المحلية تناولت متغيرات أخرى كآثر الرقابة في تحسين الأداء الضريبي، الاليات الردعية المتخذة في مجال التهرب الضريبي.

أما من حيث الهدف فيتضح أن الدراسة الحالية هدفت إلى ابراز دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، بينما ركزت الدراسات السابقة الوطنية على مفاهيم أوسع مثل تسليط الضوء على مكانة الضريبة في تمويل الميزانية العامة.، ومن حيث المنهج فقد اعتمدت الدراسة الحالية على المنهج الوصفي التحليلي شأنها شأن الدراسات السابقة الوطنية، غير أن أسلوب التطبيق جاء أكثر تحديداً بالنسبة للدراسة الحالية من خلال دراسة

حالة على مستوى مديرية الضرائب ولاية برج بوعرييج، بينما اعتمدت الدراسات السابقة الوطنية أيضا دراسات حالة على مستوى مديريات الضرائب.

### ثانيا: المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة الدولية

من خلال الجدول اسفله تتضح أبرز أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة الوطنية فيما يلي:

الجدول رقم (02): المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة الدولية

أوجه المقارنة	الدراسة الحالية	الدراسات السابقة الدولية
من حيث المكان والزمان	✓ أنجزت الدراسة في الفترة الممتدة من بداية شهر فيفري 2025 إلى غاية نهاية شهر ماي 2025، أما الحدود المكانية فكانت في ولاية برج بوعرييج.	✓ أنجزت الدراسات في الفترة الممتدة من سنة 2019 إلى غاية سنة 2023، أما الحدود المكانية فكانت في الدول التالية: رومانيا، السعودية، العراق.
من حيث المتغيرات	تمثل في: ✓ الرقابة الجبائية ✓ التهرب الضريبي	تمثل في: ✓ اليات الرقابة الجبائية. ✓ طرق اثبات التهرب الضريبي. ✓ الرقابة الجبائية الاتحادية. ✓ التهرب الضريبي.
من حيث الهدف	يتمثل في: ✓ تحديد اهم مكونات وأنواع الرقابة الجبائية ومدى قدرتها على المساهمة في الحد من التهرب الضريبي.	يتمثل في: ✓ تحليل آليات الرقابة الجبائية من منظور دولي وتحديد القواسم المشتركة والاختلافات الخاصة بهذه الآليات. ✓ تحديد طرق اثبات التهرب الضريبي. ✓ إيجاد سبل لمعالجة التهرب الضريبي. ✓ توضيح مفهوم وأهمية الرقابة الجبائية الاتحادية وتنظيمها في مجال الضرائب.
من حيث منهج الدراسة	✓ تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي.	✓ تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي.
من حيث الدراسة الميدانية	تمثل في: ✓ دراسة حالة على مستوى مركز الضرائب لولاية برج بوعرييج.	✓ طبقت الدراسة على عينة مكونة من 16 دولة.

المصدر: من إعداد الطالبتين.

يُظهر الجدول رقم (02) مقارنة منهجية واضحة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة الدولية من عدة أوجه، وقد جاءت المقارنة شاملة لعدة جوانب منهجية، فمن حيث المكان والزمان فقد ركزت الدراسة الحالية على فترة محددة من بداية شهر فيفري 2025 إلى غاية نهاية شهر ماي 2025، وشملت نطاق جغرافي محصور في ولاية برج بوعرييج، في المقابل تناولت الدراسات السابقة الدولية فترات زمنية أوسع من سنة 2012 إلى غاية 2024 ومناطق جغرافية مختلفة في البيئة الدولية، ومن حيث المتغيرات يتضح أن كلتا الدراستين تناولتا نفس المتغيرات الأساسية المتمثلة في الرقابة الجبائية والتهرب الضريبي، غير أن الدراسات السابقة الدولية تناولت متغيرات أخرى كطرق اثبات التهرب الضريبي، الرقابة الجبائية الاتحادية.

أما من حيث الهدف فيتضح أن الدراسة الحالية هدفت إلى إبراز دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، بينما ركزت الدراسات السابقة المحلية على مفاهيم أوسع مثل تحليل آليات الرقابة الجبائية من منظور دولي وتحديد القواسم المشتركة والاختلافات الخاصة بهذه الآليات، ومن حيث المنهج فقد اعتمدت الدراسة الحالية على المنهج الوصفي التحليلي شأنها شأن الدراسات السابقة الدولية، غير أن أسلوب التطبيق جاء أكثر تحديداً بالنسبة للدراسة الحالية من خلال دراسة حالة على مستوى مديرية الضرائب ولاية برج بوعرييج، بينما اعتمدت الدراسات السابقة المحلية على أسلوب تطبيق أوسع من خلال القيام بدراسة عينة من مجموعة من الدول.

## خلاصة الفصل الأول:

تعد الرقابة الجبائية من اهم الوسائل المستخدمة لمكافحة التهرب الضريبي باعتبارها أسلوب وقائي وعقابي في نفس الوقت، وهذا من خلال قدرتها على التحقق من صحة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلف وكشف الأخطاء والمخالفات وتصحيحها.

وتسعى الرقابة الجبائية الى التأكد من خضوع كافة التصريحات للمتابعة والتدقيق، مما يعزز من كفاءة النظام الضريبي ويمنع استغلاله بطرق غير مشروعة. كما تهدف إلى الحد من أساليب التهرب الضريبي، سواء من خلال مخالفة القوانين الضريبية أو عبر استغلال ثغرات التشريعات بشكل غير قانوني كما ان مكافحة التهرب الضريبي لا تعتمد فقط على العقوبات، بل تشمل أيضاً تطوير أدوات الوقاية والرقابة والتحديث المستمر في أساليب العمل.

## الفصل الثاني:

دراسة ميدانية لدور الرقابة

الجبائية في الحد من التهرب

الضريبي

تمهيد:

تعتبر الرقابة الجبائية أداة مهمة تساعد في التزام المكلفين طوعا بأداء الواجب الضريبي، من خلال التأكد من صحة وصدق التصريحات الجبائية، ونظرا لطبيعة البحث وموضوعه الذي يهدف الى معرفة الدور الذي تلعبه الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، وذلك من خلال مجموعة من الأدوات والطرق تتبعها الإدارة الجبائية في هذا الشأن، سنحاول إعطاء صورة تطبيقية لهذه الطرق المتبعة وتدعيما للجانب انظري من خلال دراسة حالة في مركز الضرائب بـرج بوعريـريـج، حيث ركزنا في هذه الدراسة على الية التحقيق المحاسبي كونه الية فعالة لكشف التهرب الضريبي، كما تمحورت هذه الدراسة التطبيقية في كيفية ومتابعة ملف لـاحـد المكلفين بالضريبة، وقد تم تقسيم هذا الفصل الى:

المبحث الأول: تقديم مركز الضرائب لولاية برج بوعريـريـج.

المبحث الثاني: تشخيص الرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية برج بوعريـريـج.

### المبحث الأول: تقديم مركز الضرائب لولاية برج بوعريريج

تم التطرق إلى الدراسة الميدانية من خلال مركز الضرائب لولاية برج بوعريريج في محاولة لإبراز دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي.

### المطلب الأول: التعريف بمركز الضرائب لولاية برج بوعريريج

يعتبر مركز الضرائب من الهياكل المستحدثة للإدارة الجبائية، حيث يتكفل بمسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين لمجال اختصاصه والمتمثلين في :

- المؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي والغير التابعة لمجال اختصاص مديرية كبريات الشركات؛
- المكلفين أصحاب المهن الحرة؛
- الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة برسم المداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات؛
- المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي لفرض الضريبة برسم عائدات الأرباح الصناعية والتجارية.

وتقسم مراكز الضرائب إلى ثلاث أصناف، وذلك تبعا لعدد الملفات المسيرة من قبل المركز وهي كالآتي:

- ✓ الصنف 01: عدد الملفات أكبر من 8.000 ملف؛
  - ✓ الصنف 02: عدد الملفات أكبر من 4.000 ملف وأقل من 8.000 ملف؛
  - ✓ الصنف 03: عدد الملفات أقل من 4000 ملف .
- أما فيما يخص مركز الضرائب برج بوعريريج فقد تم افتتاحه بتاريخ 02/12/2012.

### المطلب الثاني: مهام مركز الضرائب

تنحصر مهام مركز الضرائب في المجالات التالية:

1. في مجال الوعاء:
  - مسك وتسيير الملفات الجبائية للشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين بعنوان المداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات؛
  - مسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي للإخضاع الضريبي بعنوان الأرباح الصناعية والتجارية والأرباح غير التجارية؛
  - إصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التحصيل مع معاينتها أو المصادقة عليها.

2. في مجال التحصيل:

- التكفل بالجداول وسندات الإيرادات، وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى؛
- ضبط الكتابات وتسجيل تمرکز تسليم القيم .

3. في مجال الرقابة :

- البحث عن المعلومات الجبائية وتجميعها واستغلالها، كما أنها تقوم بممارسة الرقابة على التصريحات؛
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات لدى المكلفين وتقييم نتائجها .

4. في مجال المنازعات:

- دراسة شكاوى المكلفين ومعالجتها؛
- متابعة المنازعات الإدارية والقضائية؛
- تسديد قروض الرسوم على القيمة المضافة.

5. في مجال الاستقبال والاعلام:

- ضمان مهمة استقبال واعلام المكلفين بالضريبة؛
- التكفل بالإجراءات الإدارية الخاصة بالوعاء لا سيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات وتعديل قوانينها الأساسية؛
- تنظيم وتسيير المواعيد؛
- نشر المعلومات والمطبوعات لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب.

المطلب الثالث: المصالح المكونة لمركز الضرائب برج بوعريج

يتكون مركز الضرائب ضمن هيكله من ثلاث (03) مصالح رئيسية وقباضة ومصالحتين:

1- المصالح الرئيسية:

تتفرع المصالح الرئيسية كالآتي:

1-1 المصلحة الرئيسية للتسيير:

وهي مكلفة بالقيام بالوظائف التالية:

- التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب في مجال الوعاء، والمراقبة الجبائية ومتابعة الامتيازات الجبائية والدراسة الأولية للاحتياجات؛
- المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات وتقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها، بصفته وكيلا مفوضا للمدير الولائي للضرائب؛

- اقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات او المراجعة المحاسبية؛
- إعداد تقارير دورية وتجميع الإحصائيات وإعداد مخططات العمل وتنظيم الأشغال مع المصالح الأخرى مع الحرص على انسجامها.

تنظم هذه المصلحة الرئيسية ضمن (05) مصالح فرعية وهي:

- أ) المصلحة المكلفة بجباية القطاع الصناعي؛
- ب) المصلحة المكلفة بجباية قطاع البناء والأشغال العمومية؛
- ج) المصلحة المكلفة بجباية القطاع التجاري؛
- د) المصلحة المكلفة بجباية قطاع الخدمات؛
- هـ) المصلحة المكلفة بجباية المهن الحرة.

#### 2-1 المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث:

تقوم بالأدوار التالية:

- إنجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية ومعالجتها وتخزينها وتوزيعها من أجل استغلالها؛
- اقتراح عمليات مراقبة وإنجازها، بعنوان المراجعات في عين المكان والمراقبة على أساس المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب، مع إعداد جداول إحصائية وحوصل تقييمية دورية.

وتنظم هذه المصلحة في (04) مصالح فرعية وهي:

#### 1-2-1 مصلحة البطاقيات والمقارنات:

هذه المصلحة مكلفة بالمهام التالية:

- تشكيل وتسيير فهرس المصادر المحلية للإعلام والاستعلام الخاصة بوعاء الضريبة وكذا مراقبتها وتحصيلها؛
- مركزة المعطيات التي تجمعها المصالح المعنية، وتخزينها واستردادها من أجل استغلالها؛
- التكفل بطلبات تعريف المكلفين بالضريبة.

#### 2-2-1 مصلحة البحث عن المادة الضريبية:

تنحصر مهام هذه المصلحة في:

- إعداد برنامج دوري للبحث عن المعلومة الجبائية بعنوان تنفيذ حق الاطلاع؛

- اقتراح تسجيل مكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات وفي عين المكان انطلاقاً من المعلومات.

#### 3-2-1 مصلحة التدخلات:

تعمل هذه المصلحة في شكل فرق وهي مكلفة بالأدوار التالية:

- برمجة وانجاز التدخلات بعنوان تنفيذ الحق في التحقيق وحق الزيارة والمراقبة عند المرور وكذا إنجاز في عين المكان لكل المعايينات الضرورية لوعاء الضريبة ومراقبتها وتحصيلها؛

- اقتراح مكلفين بالضريبة لمراجعة محاسبتهم أو للمراقبة على أساس المستندات انطلاقاً من المعلوما

#### 4-2-1 مصلحة الرقابة:

تعمل هذه المصلحة في شكل فرق وتنحصر مهامها في:

- إنجاز برامج المراقبة على أساس المستندات وفي عين المكان؛
- إعداد وضعيات إحصائيات دورية تتعلق بوضعية إنجاز برامج المراقبة مع تقييم مردودها.

#### 3-1 المصلحة الرئيسية للمنازعات:

مكلفة بالأدوار التالية:

- دراسة كل طعن نزاعي أو إعفائي يوجه لمركز الضرائب ونتج عن فرض ضرائب أو زيادات أو غرامات أو عقوبات قررها المركز؛
- متابعة القضايا النزاعية المقدمة إلى الجهات القضائية.
- تنظم المصلحة الرئيسية للمنازعات في (03) مصالح فرعية وهي:

#### 1-3-1 مصلحة الاحتجاجات:

تكلف مصلحة الاحتجاجات بالقيام بالمهام التالية :

- دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى إلغاء أو تخفيض فرض الضرائب أو الزيادات والعقوبات المحتج عليها؛
- دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى استرجاع الضرائب والرسوم والحقوق المدفوعة إثر تصريحات مكتتبه أو مدفوعات تلقائية أو مقتطعة من المصدر؛
- دراسة الطلبات المتعلقة بإرجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة؛
- دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى الاحتجاج على أعمال المتابعة أو الإجراءات المتعلقة بها أو المطالبة بالأشياء.

### 1-3-2 مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية:

تكلف هذه المصلحة لا سيما بالمهام التالية:

- دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى إلغاء أو تخفيض فرض الضرائب أو الزيادات والعقوبات المحتج عليها؛
- دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى استرجاع الضرائب والرسوم والحقوق المدفوعة إثر تصريحات مكتتبه أو مدفوعات تلقائية أو مقتطعة من المصدر؛
- دراسة الطلبات المتعلقة بإرجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة؛
- دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى الاحتجاج على أعمال المتابعة أو الإجراءات المتعلقة بها أو المطالبة بالأشياء؛
- دراسة الطعون التابعة لاختصاص لجان طعن الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة ولاختصاص لجان الطعن الإعفائي؛
- متابعة قضايا الطعون بالاتصال مع المصلحة المعنية على مستوى المديرية الولائية للضرائب فيما يخص الطعون والشكاوى المقدمة للهيئات القضائية.

### 1-3-3 مصلحة التبليغ والامر بالدفع :

ويكمن دور هذه المصلحة في :

- تبليغ مختلف القرارات المتخذة بعنوان مختلف الطعون إلى المكلفين بالضريبة وإلى المصالح المعنية؛
- الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات المقررة مع إعداد الشهادات المتعلقة بها؛
- إعداد المنتجات الإحصائية الدورية المتعلقة بمعالجة المنازعات وتبليغها للمصالح المعنية .

### 2- مصالح الرئيس:

تندرج ضمن مصالح الرئيس لمركز الضرائب مصلحتين :

- مصلحة الاستقبال والإعلام؛
- مصلحة الإعلام الآلي والوسائل.

### 2-1 مصلحة الاستقبال والاعلام:

تسند اليها مهمة:

- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم؛
- نشر المعلومات حول حقوق وواجبات المكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاص مركز الضرائب.

### 2-2 مصلحة الإعلام الآلي والوسائل :

تكلف بما يأتي:

- استغلال التطبيقات المعلوماتية وتأمينها وكذا تسيير التأهيلات ورخص الدخول الموافق لها؛
- إحصاء حاجيات المصالح من عتاد ولوازم أخرى؛
- الاشراف على المهام المتصلة بالنظافة وامن المقرات.

### 3- القباضة:

تكلف لاسيما تكلف لاسيما بما يأتي:

- التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة، ومتابعة وضعيتهم في مجال التحصيل؛
- تنفيذ التدابير المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساري المفعول والمتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة؛
- مسك محاسبة المطابقة لقواعد المحاسبة العامة، وتقديم حسابات التسيير المعدة إلى مجلس المحاسبة.

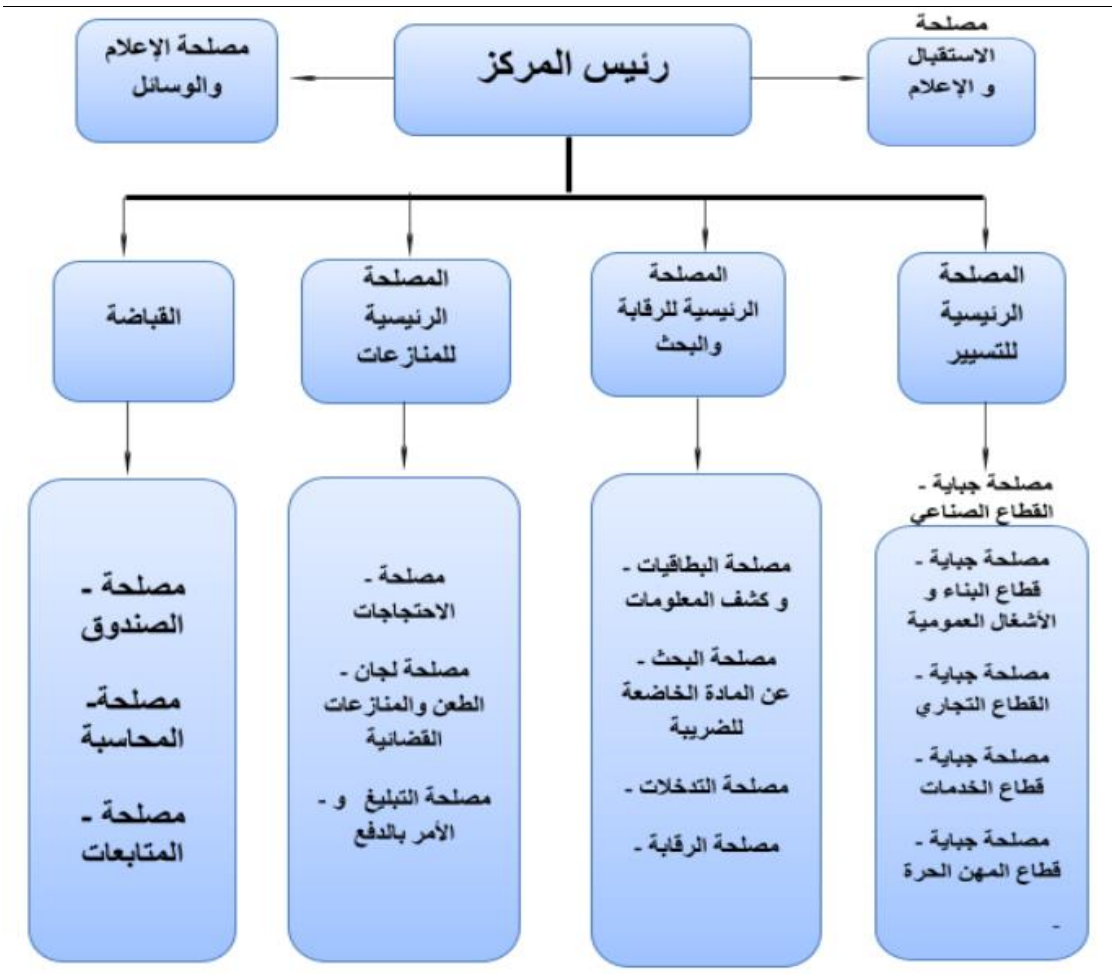
وتضم القباضة (03) مصالح :

- ✓ مصلحة الصندوق.
- ✓ مصلحة المحاسبة.
- ✓ مصلحة المتابعات.<sup>1</sup>

وحسب التقسيم السابق فإن الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب يكون كالآتي:

الشكل رقم (01): الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية برج بوعريبيج

<sup>1</sup> موقع المديرية العامة للضرائب [www.nfdgi.gov.dz](http://www.nfdgi.gov.dz). مركز الضرائب.



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف مركز الضرائب لولاية برج بوعريج.

تتجلى الرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية برج بوعرييج على غرار المديريات الأخرى في أنواع التحقيق الممارسة من طرفها والمتمثلة في التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب في المحاسبة، التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، وقد تم التطرق إلى تعريفها وشرحها في الفصل الأول، أما في هذا الفصل التطبيقي فقد تم دراسة حالة واحدة في التحقيق في المحاسبة، مع العلم أن هذه المعلومات تم معالجتها على مستوى مديرية الضرائب الولائية لولاية برج بوعرييج، و نظرا للسرية المهنية وسرية المعلومات الخاصة بالمكلف بالضريبة محل الدراسة فإنه توجب عرض دراسة الحالة عن طريق عرض الملف محل التحقيق، في المحاسبة (من الإشعار بالتحقيق إلى غاية التسوية النهائية) بحذف أو عدم إظهار المعلومات الخاصة به مع إبقاء جميع المعلومات المتبقية على حالها كما هي في الواقع، بالإضافة إلى عدم إظهار المعلومات الخاصة بأعوان فرقة التحقيق وختم الهيئة المستقبلية.

### المطلب الأول: سير عملية التحقيق المحاسبي

قامت مصالح الضرائب ممثلة في المصلحة الرئيسية للبحث والرقابة والمصلحة الرئيسية للتسيير بإعداد البرنامج السنوي للتحقيقات الجبائية في المحاسبة، والخاص بالمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب لولاية برج بوعرييج بإشراف من السيد رئيس مركز الضرائب، وبعد الإعداد والمصادقة على قائمة المكلفين بالضريبة الذين شملهم البرنامج من طرف مديرية الأبحاث والتدقيقات على مستوى المديرية العامة للضرائب، حولت إلى المصلحة الرئيسية للبحث والرقابة لتنفيذها من قبل المحققين الجبائيين التابعين لمصلحة الرقابة، ومن بين المكلفين تم اختيار الملف الجبائي محل الدراسة ضمن البرنامج السنوي لسنة 2024 المعتمد من طرف المديرية الولائية للضرائب لولاية برج بوعرييج للسنوات 2020/2021/2022/2023.

أولاً: المراحل التي تسبق التحقيق المحاسبي:

هناك عدة مراحل وخطوات تسبق عملية التحقيق في المحاسبة يمكن ذكرها كآلاتي:

#### 1- مرحلة الإجراءات التمهيدية

بعد توزيع المهام على الأعوان المختصين في التحقيق من طرف رئيس الفرقة، قام هؤلاء الأعوان بسحب الملف الجبائي للشركة من المصلحة الرئيسية للتسيير، وذلك من أجل القيام بإعداد الإشعار بالتحقيق، ثم قام المحققون بالإجراءات التمهيدية عن طريق استغلال المعلومات المتوفرة لديهم ضمن الملف الجبائي الخاص بالشركة الذي يتم من خلاله ما يلي:

■ تشكيل حوصلة موجزة عن الشركة من أجل استغلالها في كامل مراحل التحقيق بالاستعانة بشهادة بداية النشاط) التصريح بالوجود)، السجل التجاري، القانون الأساسي للشركة، شهادة التعريف الجبائي... إلخ، والتي تمثلت فيما يلي:

✓ اسم الشركة: SARL IMPORT EXPORT

✓ نشاط الشركة: الاستيراد والإنتاج

✓ تاريخ بداية النشاط: 00/00/00 ن

✓ مقر الشركة: برج بوعريبيج

✓ الرقم الجبائي: xxxxxxxxxxxxxxxx

✓ رقم المادة: xxxxxxxxxxxx

✓ الرقم الإحصائي: xxxxxxxxxxxxxxxx

■ تحديد النظام الجبائي للشركة محل الدراسة، حيث أنها تخضع لنظام الريح الحقيقي باعتبارها تزاوّل نشاط الاستيراد والإنتاج وهو يخضع للضرائب والرسوم التالية:

✓ الرسم على القيمة المضافة (TVA) لمجمل رقم الأعمال المحقق طبقا للمواد 02، 14، 21 و 116 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

✓ بالنسبة للضرائب المباشرة يخضع المكلف للرسم على النشاط المهني (TAP) لمجمل رقم الأعمال المحقق طبقا لأحكام المواد من 219، 219 مكرر، 217 إلى 222 و 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

✓ بصفة المكلف صاحب العمل (EMPLOYEUR)، فإنه خاضع لضريبة الدخل الإجمالي-صنف مرتبات وأجور-للمستخدمين (المادة 1-75 1-129 2-130 و 2-134) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

✓ بالنسبة لمجمل الأرباح المحققة فإن المكلف يخضع إلى الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على رؤوس الأموال المنقولة وهذا طبقا للمواد 136. 46. 134-2. 150 و 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

✓ كما أنك المكلف خاضع للرسم على التكوين المهني المتواصل والرسم على التمهين طبقا للمواد 196 مكرر و 196-6 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

## الفصل الثاني:.....دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

- عملية مقارنة وتفحص التصريحات الدورية الشهرية G°50، والسنوية (الميزانيات الجبائية)، وحوصلة لمختلف التصريحات الشهرية والسنوية التي تبين الأسس الضريبية والحقوق الموافقة لها والمدفوعة خلال السنوات محل التحقيق من أجل مقارنتها مع النتائج عقب التحقيق.
- إرسال استمارات طلب معلومات ذات طابع جبائي للحصول على معلومات من موردي وزبائن الشركة لاستغلالها لاحقاً.

### 2- ارسال الإشعار بالتحقيق

بتاريخ 2024/06/03 تم ارسال اشعار بالتحقيق رقم 2024/063 (ملحق رقم 01) الى عنوان المكلف لإجراء التحقيق المحاسبي على المستندات والتصريحات المحاسبية والجبائية للسنوات المذكورة أعلاه، حيث تم منح المكلف اجل 20 يوم للرد على هذا الشعار من خلال تحضير الوثائق والدفاتر المحاسبية، وذلك طبقاً للفقرة 4 من المادة 20 من قانون الاجراءات الجبائية: "لا يمكن إجراء التحقيق دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، وذلك عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول أو الاستلام، مرفقاً بميثاق المكلف بالضريبة الذي يبين حقوقه وواجباته اتجاه إدارة الضرائب على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرين 20 يوم ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار."

يحتوي هذا الاشعار على الضرائب التي سيتم مراقبتها وهي:

- الرسم على الناشط المهني TAP؛
- الرسم على القيمة المضافة TVA؛
- الضريبة على أرباح الشركات IBS؛
- الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة IRCM؛
- الضريبة على الدخل الإجمالي IRG/SALAIRE؛
- حق الطابع DROIT DE TIMBRE؛
- رسم التكوين المهني والتمهين. TAXE DE FORMATION ET D'APPRENTISSAGE.

### 3- استلام الإشعار بالتحقيق في المحاسبة:

بعد زيارة المحققين لمقر نشاط الشركة محل التحقيق بالتاريخ والساعة المذكورين في الإشعار، تم تسليم مسير الشركة نسخة من الإشعار بالتحقيق وميثاق المكلف، مقابل إشعار بالاستلام (الملحق رقم 02) ميثاق بالمكلف (الملحق رقم 03) مع تذكيره بضرورة تحضير الوثائق المحاسبية في أجل أدنى مدته عشرين 20 يوماً.

#### 4- تحديد مكان التحقيق في المحاسبة:

وفقا لما جاءت به أحكام الفقرة (01) من المادة (20) من قانون الإجراءات الجبائية والتي تنص على أنه: "يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة"، ونظرا لتوفر كل الظروف الملائمة بالمؤسسة محل التحقيق تم تنقل المحققين للمؤسسة وقاموا بعملية التحقيق المحاسبي.

#### ثانيا: التحقيق في المحاسبة

بعدما الإقرار بإجراء التحقيق يتم وضع مختلف الوثائق الثبوتية، مع تحديد السنوات محل التحقيق، ثم تأتي مرحلة بعدها وتحتوي على الفحص المحاسبي من ناحية الشكل والمضمون.

#### 1- فحص المحاسبة من حيث الشكل:

للتأكد من مطابقة الوثائق الثبوتية للتنظيمات المنصوص عليها، تمت المعاينة المادية للدفاتر والوثائق المحاسبية الموضوعة تحت تصرف المحققين والخاصة بالسنوات محل التحقيق، للتأكد من الوجود الفعلي للوثائق المحاسبية والإجبارية (دفترى اليومية والجرد) ووثائق الإثبات اللازمة (الفواتير، الإيصالات، التراخيص...)، وأن البيانات المسجلة فيها صحيحة من ناحية دقة الحسابات، عموما فان مسك المحاسبة تم وفقا للنظام المركزي (Centralisateur) بحيث تضمنت مختلف الوثائق المحاسبية المنصوص عليها في التشريع لا سيما المواد 9 إلى 12 من القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي (SCF).

#### 2- فحص المحاسبة من حيث المضمون:

بعدما انتهى المحققون من المراجعة الشكلية للمحاسبة انتقلوا إلى مراجعتها من ناحية المضمون، حيث قاموا بدراسة معمقة وتفصيلية لمختلف الحسابات المقدمة في القوائم المالية لأربع سنوات، تم التوصل إلى مجموعة من النقائص والأخطاء والفوارق في محاسبة المكلف تتمثل أهمها فيما يلي:

#### ❖ سنة 2020

1- ترصيد حسابات تسبيقات الزبائن (ح/419) دون تحرير فواتير بيع، وهذا بالتحقيق في التسجيلات المحاسبية واستغلال الكشوف البنكية. مما نتج عنه رقم أعمال مغفل مبين في الجدول التالي:

الزبون	مبلغ التسبيقات المرصد	رقم الأعمال المغفل
XXXXX	500 000,00	420 168,06
XXXXXX	600 000,00	504 201,68

2- إعادة ادماج أعباء غير قابلة للخصم حسب أحكام المواد 141 و169 من ق.ض.م.ر.م. تتمثل في مصاريف

مساهمة CASNOS تقدر ب 648 000,00 دج.

## الفصل الثاني: .....دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

3- عدم التصريح بفارق يقدر ب 20 000,00 دج كحقوق طابع على المبيعات المحققة نقدا طبقا لأحكام المادة 106 من قانون الطابع.

4- تصحيح الرسم المرحل بالنسبة للرسم على القيمة المضافة كآلاتي:

المبلغ	البيان
924 369.74	التعديل على رقم الأعمال لسنة 2020
175 630.25	ر.ق. م المستحقة على التعديل
-	ر.ق. م المعكوسة
-	رصيد ر.ق. م المؤكد إلى غاية 2020/12/31
175 630.25	ر.ق. م الواجبة الدفع
-	الرصيد المرحل من ر.ق. م

### ❖ سنة 2021

1- ترصيد حسابات تسبيقات الزبائن (ح/419) دون تحرير فواتير بيع، وهذا بالتحقيق في التسجيلات المحاسبية واستغلال الكشوف البنكية. مما نتج عنه رقم أعمال مغفل مبين في الجدول التالي:

الزبون	مبلغ التسبيقات المرصد	رقم الأعمال المغفل
XXXXXX	875 379,92	735 613,38
XXXXXX	554 540,00	466 000,00

2- إعادة ادماج قسط الاهتلاك المقدر ب 140 000,00 دج لاستثمار (Véhicule particulier) غير مسجل محاسبيا ضمن التثبيات وغير مثبت بالفواتير اللازمة.

3- عدم التصريح بفائض القيمة الناتج عن التنازل لعتاد منقول يتمثل في (PORTEUR MAXITY 4X2) بتاريخ 2021/08/11. بقيمة تنازل مصرحة من طرفكم تقدر ب 1 000 000,00 دج. بعد التأكد أن القيمة الصافية المحاسبية منعدمة. وعليه فان فائض القيمة الخاضع يقدر ب 35% أي 350 000,00 دج. حسب نص المواد 172 و173 من ق.ض.م.ر.م.

4- تصحيح الرسم المرحل بالنسبة للرسم على القيمة المضافة كآلاتي:

المبلغ	البيان
1 201 613,38	التعديل على رقم الأعمال لسنة 2021

## الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

228 306.54	رق. م المستحقة على التعديل
-	رق. م المعكوسة
-	رصيد رق. م المؤكد إلى غاية 2021/12/31
228 306.54	رق. م الواجبة الدفع
-	الرصيد المرحل من رق. م

### ❖ سنة 2022

1- ترصيد حسابات تسبيقات الزبائن (ح/419) دون تحرير فواتير بيع، وهذا بالتحقيق في التسجيلات المحاسبية واستغلال الكشوف البنكية. مما نتج عنه رقم أعمال مغفل مبيّن في الجدول التالي:

الزبون	مبلغ التسبيقات المرصد	رقم الأعمال المغفل
XXXXXX	1 330 000,00	1 117 647,06
XXXXXX	418 000,00	351 260,50

2- إعادة ادماج مبلغ الاقتطاع عند الاستيراد "PRCT" المسجل محاسبيا ضمن تكاليف الشراء في الحساب رقم 38 باعتبارها قابلة للخصم من مبلغ الضريبة على أرباح الشركات وليس من النتيجة الجبائية حسب أحكام المادة 113 من قانون المالية 2022. المبلغ المدمج والمقدر ب 214 730,00 دج الخاص بفاتورة الاستيراد رقم 00000 المؤرخة في 2022/01/24.

3- إعادة ادماج قسط الاهتلاك المقدر ب 600 000,00 دج لاستثمار (Véhicule particulier) غير مسجل محاسبيا ضمن التثبيات وغير مثبت بالفواتير اللازمة.

4- عدم التصريح بالرسم على التمهين والمقدر ب (1% \* 2 098 272,72) 20 982,73 دج.

5- تصحيح الرسم المرحل بالنسبة للرسم على القيمة المضافة كالتالي:

البيان	المبلغ
التعديل على رقم الأعمال لسنة 2022	1 468 907,56
رق. م المستحقة على التعديل	279 092.44
رق. م المعكوسة	-
رصيد رق. م المؤكد إلى غاية 2022/12/31	-
رق. م الواجبة الدفع	279 092.44
الرصيد المرحل من رق. م	-

### ❖ سنة 2023

1- ترصيد حسابات تسبيقات الزبائن (ح/419) دون تحرير فواتير بيع، وهذا بالتحقيق في التسجيلات المحاسبية واستغلال الكشوف البنكية. مما نتج عنه رقم أعمال مغفل مبيّن في الجدول التالي:

## الفصل الثاني: .....دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

الزبون	مبلغ التسبيقات المرصد	رقم الأعمال المغفل
XXXXX	282 822,25	237 665,76

2- إعادة ادماج استهلاكات مقدرة ب 402 800,00 دج مقيدة بالزيادة في الحساب رقم 381 الخاص بالتسجيل المحاسبي لفواتير الاستيراد رقم XX9 وYY9.

3- إعادة ادماج قسط الاهتلاك المقدر ب 600 000,00 دج لاستثمار (Véhicule particulier) غير مسجل محاسبيا ضمن التثبيات وغير مثبت بالفواتير اللازمة.

4- إعادة ادماج أقساط الاهتلاك الخاصة بالاستثمارات المقتناة عن طريق التمويل الايجاري، باعتبارها غير قابلة للخصم حسب أحكام المادة 53 من قانون المالية لسنة 2014. أقساط الاهتلاك تقدر ب:

الاستثمار	قسط الاهتلاك
FOURGON LEASING BNP	1 416 799,80
LIGNE DE FABRICATION	1 345 069,99

5- تصحيح الرسم المرحل بالنسبة للرسم على القيمة المضافة كالاتي:

المبلغ	البيان
237 665,76	التعديل على رقم الأعمال لسنة 2023
45 156,49	ر.ق. م المستحقة على التعديل
-	ر.ق. م المعكوسة
-	رصيد ض.ق. م المؤكد إلى غاية 2023/12/31
45 156,49	ر.ق. م الواجبة الدفع
-	الرصيد المرحل من ر.ق. م

### المطلب الثاني: نتائج التحقيق المحاسبي

## الفصل الثاني:.....دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

عقب دراسة محاسبية دقيقة من حيث الشكل والمضمون، حرر المحققون محضر معاينة موالى لعملية التحقيق تضمن بصفة مبدئية مختلف التجاوزات، الاخطاء والنقائص التي تم اكتشافها، وقد تم عرضه على المكلف وقام بتوقيعه، في انتظار تسلّم الإبلاغ الأولي.

### أولاً: التبليغ الأولي بنتائج التحقيق

بعد الانتهاء من عملية التحقيق المحاسبي، وبتاريخ 2024/11/13 قام المحققون بإعداد التبليغ الأولي بالتقويم "إشعار بالتسوية رقم 2024/269" (ملحق رقم 04)، وإرساله بالبريد عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام امتثالاً لأحكام المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، كما اشتمل التبليغ على تقرير مفصل على كافة التوضيحات الخاصة بالتسوية، مع التعليل بكافة القواعد القانونية.

تم استلام التبليغ الأولي من طرف المكلف بتاريخ 2024/11/14، حيث أن المكلف له الحق فيما يلي:

- ✓ له مهلة أربعين (40) يوماً للرد على مقترحات المصلحة وإبداء ملاحظاته بخصوصها أو قبولها كتابياً؛
- ✓ إمكانية الاستعانة بمستشار.

وقد توصل المحققون إلى التأكد من أن المحاسبة المعتمدة من قبل المكلف كانت كما يلي:

- ذات مصداقية؛
  - دقيقة وموثوقة ومدعمة بكافة الوثائق والمستندات؛
  - تتوافق مع قواعد ومبادئ النظام المحاسبي المالي scf؛
  - دفاتر المحاسبة المسوكة تتماشى وفقاً لأحكام القانون التجاري الجزائري.
- غير أنه تم تسجيل إهمالات وأخطاء (سبق ذكرها) وجب استدراكها وتصحيحها من أجل إعادة تقييم الأسس الضريبية باتخاذ الإجراءات التالية:

- إعادة إدماج الاستهلاكات، الأعباء والاهتلاكات الغير قابلة للخصم في أساس النتيجة الجبائية المصرح بها؛
- ادماج النواتج الخاصة بفائض القيمة على التنازل للاستثمارات في أساس النتيجة الجبائية المصرح بها؛
- اخضاع رقم الأعمال المغفل للضرائب والرسوم الواجبة بالنسبة للرسم على القيمة المضافة وسيتم تصحيح الرسم المرحل (ملحق رقم 05)؛
- استدراك الفارق بالنسبة لحقوق الطابع؛
- اخضاعكم للرسم على التمهين بنسبة 1% بالنسبة لسنة 2022؛

## الفصل الثاني:.....دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

إضافة إلى الإبلاغ الأولي قام المحققون بإعداد "جدول استخراج النتائج" (جدول رقم 03)، مرفق رقم 05 والذي يحتوي على نتائج التحقيق النهائية المتمثلة في كافة الضرائب والرسوم الواجبة في حق المكلف بالضريبة مع العقوبات الموافقة لها، والتي لا يمكن الرجوع فيها إلا باللجوء إلى المصلحة الرئيسية للمنازعات (باتباع طرق الطعن النزاعية المتاحة)، والمقدرة في الجدول التالي:

جدول رقم (03): جدول استخراج النتائج

التعيين	2020	2021	2022	2023
رقم الاعمال المستخرج	109 800 023,74	121 997 027,38	118 731 095,00	122 615 070,76
رقم الاعمال المصرح به	108 875 654,00	120 795 414,00	117 262 187,44	122 377 405,00
الفارق رقم الاعمال	924 369,74	1 201 613,38	1 468 907,56	237 665,76
الخصم التدريجي	18 487,39	24 032,27	22 033,61	-
الاستهلاكات المدمجة	-	-	214 730,00	402 800,00
الأعباء المدمجة	648 000,00	140 000,00	600 000,00	3 361 869,79
نواتج فوائض القيمة	-	350 000,00	-	-
الزيادة الاجمالية	1 553 882,35	1 667 581,11	2 261 603,95	4 002 335,55
النتيجة الجبائية المصرح بها	8 969 966,94	14 135 784,73	13 406 941,25	6 352 866,66
النتيجة الجبائية المستخرجة	10 523 849,29	15 803 365,84	15 668 545,20	10 355 202,21
<u>التسوية بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات</u>				
التعيين	2020	2021	2022	2023
الاساس المستخرج	10 523 849,29	15 803 365,84	15 668 545,20	10 355 202,21
الاساس المصرح به	8 969 966,94	14 135 784,73	13 406 941,25	6 352 866,66
الفارق	1 553 882,35	1 667 581,11	2 261 603,95	4 002 335,55
الفارق الخاضع لمعدل 19%	-	-	791 561,38	4 002 335,55
الفارق الخاضع لمعدل 26%	1 553 882,35	1 667 581,11	1 470 042,57	-
الحقوق	404 009,41	433 571,09	532 607,73	760 443,75
العقوبة	101 002,35	108 392,77	133 151,93	190 110,94

التسوية بالنسبة للضريبة على الدخل الاجمالي - رؤوس الاموال المنقولة

التعيين	2020	2021	2022	2023
الاساس المستخرج	7 139 648,47	11 554 490,72	11 378 602,80	5 025 844,00
الاساس المصرح به	6 637 775,54	10 460 480,70	10 249 606,59	5 145 821,99
الفارق	501 872,94	1 094 010,02	1 128 996,22	-
الحقوق	75 280,94	164 101,50	169 349,43	-
العقوبة	18 820,24	24 615,23	25 402,41	-

## الفصل الثاني: .....دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

تسوية الرسم على النشاط المهني				
2023	2022	2021	2020	التعيين
122 615 070,76	118 731 095,00	121 997 027,38	109 800 023,74	رقم الاعمال المستخرج
122 377 405,00	117 262 187,44	120 795 414,00	108 875 654,00	رقم الاعمال المصرح به G50
<b>237 665,76</b>	<b>1 468 907,56</b>	<b>1 201 613,38</b>	<b>924 369,74</b>	الفارق
-	22 033,61	24 032,27	18 487,39	الحقوق
-	2 203,36	2 403,23	1 848,74	العقوبة

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف مركز الضرائب برج بوعريبيج (ملحق رقم 03).

بعد الانتهاء من جدول استخراج النتائج، قام المحققون أيضا بإعداد جدول تلخيصي وواضح لكل الضرائب والرسوم التي على عاتق المكلف وكذا العقوبات والمستحقات المترتبة عنها، وهي موضحة كما يلي:

جدول رقم (04): ملخص للضرائب والرسوم التي على عاتق المكلف

2023	2022	2021	2020	التعيين
760 443,75	532 607,73	433 571,09	404 009,41	الضريبة على أرباح الشركات
190 110,94	133 151,93	108 392,77	101 002,35	العقوبة
-	169 349,43	164 101,50	75 280,94	الضريبة على رؤوس أ المنقولة
-	25 402,41	24 615,23	18 820,24	العقوبة
-	22 033,61	24 032,27	18 487,39	الرسم على النشاط المهني
-	2 203,36	2 403,23	1 848,74	العقوبة
45 156,49	279 092,44	228 306,54	175 630,25	الرسم على القيمة المضافة
4 515,65	69 773,11	57 076,64	26 344,54	العقوبة
-	-	-	20 000,00	حقوق الطابع
-	-	-	2 000,00	العقوبة
-	20 982,73	-	-	الرسم على التمهين
-	5 245,68	-	-	العقوبة
<b>1 000 226,84</b>	<b>1 259 842,44</b>	<b>1 042 499,26</b>	<b>843 423,86</b>	المجموع
	<b>4 145 992,40</b>			المجموع الكلي

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف مركز الضرائب برج بوعريبيج (ملحق رقم 03).

من خلال الجدولين السابقين يتبين أنه على المكلف دفع مستحقات وعقوبات إجمالية على مختلف الضرائب والرسوم خلال الأربع السنوات محل التحقيق (من سنة 2020 إلى سنة 2023) قدرت بـ: **4 145 992,40** دج، والذي يعتبر إيراد جديد يدخل لخزينة الدولة عن طريق مديرية الضرائب.

ثانيا: التبليغ النهائي بنتائج التحقيق

بعد رد المكلف المؤرخ في 2024/12/20 على اشعار التسوية الخاص بالتحقيق المحاسبي رقم 2024/269، والمستلم من طرف المحققين بتاريخ 2024/12/23، قام المحققين بدراسة وتقييم الملاحظات المقدمة من طرف المكلف والتي كان مضمونها ما يلي:

(1) مطالبة المكلف بقبول خصم مبلغ PRCT المقدرب 214 730,00 دج من مبلغ الضريبة على أرباح الشركات محل التسوية؛

(2) فيما يخص إعادة ادماج أقساط الاهتلاكات لسنة 2023 الخاصة بالمعدات المقتناة في إطار التمويل الاجاري، طالب المكلف قبول خصم أقساط الايجار المسددة من النتيجة الجبائية؛

(3) مطالبة المكلف الأخذ بعين الاعتبار الاعفاء من الضريبة على أرباح الشركات الممنوحة في إطار ANDI للفترة المعنية بالتحقيق.

بعد النظر والتدقيق في الملاحظات التي أبداهها المكلف، جاء رد المحققين كالآتي:

(1) ان مبالغ الاقتطاعات عند الاستيراد «PRCT» لا تدخل ضمن الأعباء القابلة للخصم من النتيجة الجبائية حسب أحكام المادة 113 من قانون المالية 2022 وانما هي قابلة للخصم من مبلغ الضريبة على أرباح الشركات المستحقة عند التصريح؛

(2) بالنظر الى تصريحكم السنوي حيث لم تحترموا ما نصت عليه أحكام المادة 53 من قانون المالية لسنة 2014 فان أقساط الاهتلاكات الخاصة بالمعدات المقتناة في إطار التمويل الاجاري هي غير قابلة للخصم من النتيجة الجبائية.

(3) كل نقص في التصريح تمت معاينته على إثر مراقبة جبائية يخضع للقانون العام طبقا لأحكام المادة 190 مكرر من ق.ض.م.ر.م.

وعليه جاء رد المحققون على أن الأسس النهائية تبقى كما هي في الاشعار الأولى للتسوية، حيث قاموا بتاريخ

2024/12/25 بإرسال إشعار نهائي بالتقويم إلى المكلف (مرفق رقم 06).

### خلاصة الفصل الثاني:

تناول هذا الفصل الدراسة التطبيقية لمركز الضرائب لولاية برج بوعرييج، من خلال عرض عام حول هيكلته التنظيمية ومهامه الأساسية في تحصيل الضرائب ومراقبة المكلفين بها. كما تم تشخيص آليات الرقابة الجبائية المطبقة فعليًا، خاصة من خلال التحقيقات المحاسبية، التي تبدأ بإشعار المكلف، وتستند إلى فحص شكلي وموضوعي للمحاسبة والتصريحات الجبائية، ما يسمح بالكشف عن الاختلالات وممارسات التهرب الضريبي. أظهرت الدراسة التطبيقية أن الرقابة الجبائية تعتبر أداة فعالة في محاربة التهرب الضريبي، غير أن فعاليتها تبقى مرتبطة بمدى كفاءة أعوان الرقابة، وتوفر الوسائل التقنية اللازمة، والالتزام الصارم بالقوانين المنظمة للعمل الرقابي.

الخاتمة

من خلال هذه الدراسة التي نرى فيها تكملة لجهود بعض الدراسات السابقة التي اهتمت بنفس الموضوع فيما يخص دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، حيث تمحورت إشكالياتها حول كيفية مساهمة آليات الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي .

وبغرض إعطاء تصور شامل حول مضمون الدراسة وأهدافها، ولتأكيد صحة فرضيات الدراسة من عدمها تم إعداد هذه الدراسة من خلال فصلين، حيث تناول الفصل الأول الجزء النظري وتم التعرف فيه على الأدبيات النظرية لمتغيرات الدراسة، في حين خصص الفصل الثاني للجانب التطبيقي وذلك بالقيام بدراسة حالة ميدانية في مديرية الضرائب لولاية برج بوعريج .

وبناء على الدراسة النظرية والتطبيقية فقد تبين أن التهرب الضريبي جريمة كبيرة في حق الاقتصاد الوطني وتمس بالحصيلة الضريبية لخزينة الدولة ومنه استنزاف الاقتصاد، ولهذا تم التكفل بهذه الظاهرة من قبل مصالح الضرائب من خلال استخدام ما منحها إياه القانون الجبائي في ردح ومحاربة هذه الظاهرة.

كما تبين أن المكلف بالضريبة يتهرب جبائيا لعدة أسباب، منها ما هو توعوي، ومنها ما سببه الثغرات الموجودة في القانون الضريبي في حد ذاته ليتخذها المكلف كملاد للتهرب من دفع الضريبة، غير أن الإدارة الضريبة تسعى إلى تطبيق النصوص التشريعية لمكافحة هذا التهرب، ويجب على المكلف الالتزام بها حتى تتحقق العدالة الضريبية بين الطرفين.

وعند القيام بعملية الرقابة والتحقيق المحاسبي يعمل المراقب على إعلام المكلف بالحقوق المخولة له وهذا لحمايته من تعسف الإدارة الجبائية مع تقديم النصح والإرشاد له، وهنا يتبين أن الرقابة الجبائية هي الأداة الأساسية والقانونية للإدارة الجبائية ولها أهمية بالغة في مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية وكذا اكتشاف أي تدليس أو خطأ في التصريحات.

#### نتائج اختبار فرضيات الدراسة:

من خلال ما تم عرضه في الدراسة من محاولتنا للإجابة على الإشكالية تم التوصل إلى النتائج التالية التي تختبر صحة الفرضيات:

- الفرضية الأولى: تعتبر الرقابة الجبائية آلية أساسية في مكافحة التهرب الضريبي عن طريق التحقيقات الجبائية، فقد تحققت وهذا ما تم اكتشافه من خلال الجانب التطبيقي، إذ تمكن من الكشف عن المخالفات من خلال التحقيقات الجبائية بمختلف أشكالها، ما يعزز الامتثال الضريبي ويحسن من مردودية النظام الجبائي؛

- الفرضية الثانية: للرقابة الجبائية مكانة هامة في التشريع الجبائي وذلك نظرا لتعدد أشكالها، فقد تحققت من خلال أنها تسمح بتغطية رقابية شاملة لمختلف الأنشطة الخاضعة للنظام الجبائي، وضمان احترام القوانين وتعزيز الشفافية في المعاملات المالية والمحاسبية؛
- الفرضية الثالثة: محاربة ظاهرة التهرب الضريبي تتطلب تضامن وتضافر بين الإدارة الضريبية ومختلف الإدارات العمومية (إدارة، جمارك، تجارة، بنوك...)، فقد تحققت، وذلك من خلال تبادل المعلومات الخاصة بالمكلفين والربط الآلي للأنظمة، حيث أن هذا التكامل يساهم في كشف التناقضات بين التصريحات والمعاملات التجارية والمالية الفعلية، مما يعزز فعالية الرقابة ويضيق الخناق على المكلفين المتهربين جبائيا.

#### نتائج الدراسة:

- من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية تم التوصل إلى النتائج التالية:
- يوجد عدة أصناف من التهرب الضريبي حيث إن هناك تهرب مشروع وهو أن يتخلص المكلفين بالضريبة عن دفع الضرائب دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية وهو طريقة طبيعية يقرها القانون، وهناك تهرب غير مشروع يتضمن مخالفة الأحكام القانونية والأنظمة حيث يعتمد المكلفين لاتباع بعض أساليب الغش والخداع وهو التهرب الممنوع؛
- توجد عدة طرق للتهرب الضريبي والتي يستغلها المكلفين بالضريبة من أجل التملص عن دفع الضرائب المفروضة عليهم، وذلك من خلال التهرب عن طريق الإخفاء التلاعب في القوائم المالية (تضخيم النفقات، تخفيض الإيرادات)، والتهرب عن طريق التحايل القانوني (التلاعب في تكييف الحالة القانونية، العمليات الوهمية)، والتهرب عن طريق الإخفاء المادي؛
- بعد التهرب الضريبي من أهم التحديات التي تواجه النظام الضريبي، وهذا راجع للأثار السلبية المترتبة عنه والتي تمس بالاقتصاد الوطني؛
- من بين الأسباب التي تساعد في زيادة فعالية الرقابة الجبائية هو التنسيق بين الإدارات حيث يسمح هذا التنسيق بالإمام التام لإدارة الضرائب بكافة المعاملات التي يقوم بها المكلف، والتي بدورها تساعد بشكل كبير على عملية الرقابة؛
- يوجد نوعين من أشكال الرقابة الجبائية، حيث يتمثل النوع الأول في الرقابة العامة والتي تكون فيها الرقابة من حيث الشكل والرقابة على الوثائق وتعتبر هذه الرقابة كشكل تمهيدي، أما الشكل الثاني من الرقابة الجبائية فيتمثل في الرقابة المعمقة، والذي يختص في ثلاث أنواع التحقيق في محاسبة المكلف، التحقيق المصوب في المحاسبة والتدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية؛

- تتمثل إجراءات الرقابة الجبائية بشكل عام في الخطوات التالية: التحضير لعملية التحقيق من خلال إعداد برنامج التحقيق والقيام بأعمال تمهيدية، ثم الانتقال إلى التبليغ الأولي وتسليمه للمكلف بالضريبة الذي بعد استلامه من طرفه قد يقدم رد على النتائج المتوصل لها أو أنه لن يقدم ردا عليها ليعتبر بذلك موافق على النتائج المتوصل إليها، ثم الانتقال إلى تقديم التبليغ النهائي الذي يلتزم فيه المحقق بتعديل الأسس التي تم تبريرها من خلال الرد الذي قدمه المكلف على التبليغ الأولي، وبعد ذلك يقوم بتبليغه بالأسس المفروضة نهائيا عليه من ضرائب ورسوم، مع تقديم البطاقة التلخيصية له، ويقوم في النهاية بإعداد التقرير النهائي لنتهي من خلاله جميع الإجراءات ونهاية العملية؛
- للإدارة الجبائية المخول لها الرقابة على ملفات وتصريحات المكلفين عدة حقوق، والتيفض أو التحجج بحجة الحفاظ على أسرار العملاء وسر المهنة، أيضا لهم الحق في المعاينة، استدراك الأخطاء والحق في المراقبة.

#### ✚ توصيات الدراسة:

- من بين أهم التوصيات التي يمكن الخروج بها من خلال هذه الدراسة مايلي:
- صياغة القانون الضريبي بشكل مبسط ومفهوم لجميع أطراف المجتمع، آخذين بعين الاعتبار المستوى العلمي والثقافي للأفراد الذين سيخضعون للرقابة؛
- اختيار مراقبين ذوي خبرة وقادرين على تحمل المسؤولية الموكلة إليهم، وهذا من أجل ضمان فعالية كبيرة في مكافحة التهرب الضريبي؛
- زيادة الوعي الضريبي من قبل الإدارة الجبائية وتنظيم ندوات وحملات تحسيسية حول أهمية الضريبة لبناء اقتصاد قوي، وكذلك لتقريب الإدارة من المكلف وزرع الثقة بينهما؛
- ضرورة التنسيق بين التشريع الجبائي والمسؤولين عن سن وتنفيذ القوانين، وذلك من أجل معالجة النقائص وسد الثغرات التي يستغلها المكلفون في تهربهم الضريبي؛
- إدخال الرقمنة على الإدارة الضريبية لتسهيل وفعالية عملية الرقابة الجبائية؛
- اتخاذ إجراءات عقابية صارمة ضد المكلفين المتهربين جبائيا وتشديدها في حالة تكرارها.

#### ✚ افاق الدراسة:

- من خلال الدراسة والنتائج المتوصل إليها فقد تظهر آفاق جديدة للبحث وتخص المواضيع التالية:
- دراسة دور الرقابة الجبائية في إنعاش الخزينة العمومية للدول؛
- دراسة الرقابة الجبائية ودورها في إنعاش الخزينة العمومية للدولة؛
- دراسة مدى تأثير الرقابة الجبائية على الاستثمار الوطني.

# قائمة المرجع

## ❖ المراجع باللغة العربية

## أولاً: الرسائل الجامعية

1. أحمد حسن، التهرب الضريبي وأثره في الأداء المالي للشركات، رسالة ماجستير، تخصص إدارة الاعمال، المعهد العالي لإدارة الاعمال، 2021/2022.
2. أولاد سالم عبد الرؤوف، التهرب الضريبي وأثره على ميزانية الدولة، أطروحة دكتورا، تخصص قانون جنائي، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2024/2023.
3. حابي عبد اللطيف، إجراءات إعادة التقويم في التحقيق المحاسبي، محاضرة، تخصص محاسبة وجباية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان.
4. دوداح رضوان، طرق مكافحة التهرب الضريبي والغش الضريبي دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتورا، تخصص التحليل الاقتصادي، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2014-2015.
5. زاييمي مولود، فعالية التحقيق المحاسبي والجبائي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، أطروحة دكتورا، جامعة لونييسي علي، البليدة، 2023/2022.
6. سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر، تخصص محاسبة، 2011/2012.
7. سيليني جمال الدين، فعالية آليات التحصيل الضريبي الحديثة في تحسين الإيرادات العامة الجزائرية، أطروحة دكتوراه، تخصص جباية ومالية المؤسسة، جامعة البليدة 02، 2021/2022.
8. عرشوش محمد، التهرب الضريبي، رسالة ماجستير، تخصص القانون الجنائي الدولي، جامعة عباس لغرور، خنشلة، 2018/2019.
9. علي سمان، أثر الرقابة الجبائية في تحسين الأداء الضريبي، أطروحة دكتورا، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 2023/2022.
10. قحموش سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011-2012.
11. لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010/2011.
12. يوسف سالم علي الكعبي، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الإماراتي، رسالة ماجستير، تخصص القانون العام، جامعة الإمارات العربية المتحدة، 2019.

## ثانيا: المجلات والمؤتمرات العلمية

1. أمير جازية ومهدي رزيقة، التهرب الضريبي كأحد تحديات الإدارة الجبائية، المجلة الجزائرية للمالية العامة، المجلد 12، العدد 01، 2022.
2. بن عودة أمال وآخرون، واقع التحقيق الجبائي المصوب في ظل SCF، مجلة دراسات جبائية، المجلد 08، العدد 02.
3. بوجريو عبد الرؤوف وحراق مصباح، التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية ودوره في تفعيل التحصيل الجبائي، مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، المجلد 08، العدد 01، جوان 2022.
4. بوحالة الطيب، الوسائل الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مجلة طبنة للدراسات العلمية الأكاديمية، المجلد، العدد 02، 2022.
5. بوزيد سفيان، التهرب الضريبي مفهوم وقياس، مجلة المالية والأسواق، المجلد 02، العدد 01، 2015.
6. بوشيخي عائشة، أسباب التهرب الضريبي وأثره على الخزينة العامة في الجزائر، مجلة دراسات جبائية، المجلد 03، العدد 01، 2024.
7. حياة عبد الباقي، فعالية الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي -دراسة حالة مديرية الضرائب لعين تموشنت، مجلة التوزيع الاقتصادي، المجلد 10، العدد 08، 2024.
8. خالد عيادة عليومات، التهرب الضريبي أسبابه وأشكاله وطرق الحد منه، مجلة الاقتصاد الجديد، جامعة إربد الاردن، المجلد 04، العدد 09، 2013.
9. ربيحي جميلة ورقيق بن عيسى، التحقيق المصوب في المحاسبة ودوره في التقليل من المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية، مجلة دفاتر اقتصادية، المجلد 14، العدد 02، 2023.
10. رحمانى أحمد وجبوري محمد، التحقيق المصوب في المحاسبة كآلية لتعزيز المراجعة الجبائية في الجزائر، مجلة دراسات جبائية، المجلد 01، العدد 08، 2019.
11. سوزان جلال عبد الشافي الكناني، التهرب الضريبي دراسة في التشريع المصري والسعودي، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، المجلد 11، العدد 78، 2021.
12. شمس بنت عيد العنزي، طرق إثبات التهرب الضريبي في المملكة العربية السعودية، المجلة العربية للنشر السعودي، العدد 59، 2023.
13. صبرين بوعزة، الرقابة الجبائية كإستراتيجية لحماية المال العام من التهرب الضريبي، مجلة الفكر القانوني والسياسي، المجلد 07، العدد الثاني، 2023.
14. لواج منير ولواج عبد الرحيم، تقييم فعالية التحقيق المصوب في المحاسبة في مكافحة التهرب الضريبي، مجلة الحدث للدراسات المالية والاقتصادية، العدد 05، 2020.

15. محمد عزت فاضل، الرقابة الجبائية الاتحادية في مجال الضرائب وسبل إصلاحها في العراق، مجلة العلوم القانونية، العدد 02، 2019.
16. منى مقلاتي، دور الرقابة الجبائية في حماية النظام الضريبي، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية. جامعة 8 ماي 1945، قالمة، يومي 28 و29 أكتوبر 2015. عبد الغفور أسعد عبد الوهاب، التهرب الضريبي وسبل معالجته دستوريا في العراق، مجلة كلية دجلة الجامعة، المجلد 6، العدد 01، 2023.
17. مونة مقلاتي وتوفيق بوليفة، دور الرقابة الجبائية في حماية النظام الضريبي، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 04، العدد 1، 2021.
18. ناصر مراد، أسباب التهرب الضريبي وأثاره على الاقتصاد الوطني، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 10، العدد 14، 2010.

### ثالثا: المواقع الإلكترونية

01. الموقع الإلكتروني لجامعة تلمسان:

<https://elearn.univ-tlemcen.dz/mod/folder/view.php?id=7037>

02. الموقع الإلكتروني للمديرية العامة للضرائب: [www.nfdgi.gov.dz](http://www.nfdgi.gov.dz)

### ❖ المراجع باللغة الأجنبية

1. Genifera Claudia Bănică and Klejda Gabeshi, ORGANIZATION OF FISCAL CONTROLINTERNATIONAL COMPARISONS, University of Craiova România, 2021.

الملاحق

الملحق رقم 01: إشعار بالتحقيق المحاسبي

Série O n° 4/2024

## الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Ministère des finances  
Direction Générale des Impôts  
CENTRE DES IMPOTS.  
DE BORDJ BOU ARRERIDJ.

Référence N° 63/SC/SPCR/2024

Lettre avec A.R N°.....

Remis en mains propre le 03/06/2024

A  
SARL IMPORT EXPORT  
Importation - Fabrication  
BBA  
NIF:

B.B.A Le 03/06/2024

## Avis de Vérification de Comptabilité

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre **ETABLISSEMENT**, le **25/06/2024** à **10 H**, à l'effet de vérifier au titre des exercices **2020**, **2021**, **2022** et **2023**. L'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts, droits, taxes et redevances ci-après, désignés : **IRCM - IBS - TAP - TVA - IRG/S - DTIM - TAXE DE FORMATION ET D'APPRENTISSAGE** et de tout impôt, droit, taxe et redevance spécifique à l'activité.

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.

(\*)  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).

Nous tenons à vous informer que la charte des droits et obligations du contribuable vérifié est à consulter sur le site électronique (web) de la DGI : [www.mfdgi.gov.dz](http://www.mfdgi.gov.dz) (Cf. Article 20-4 du CPF).

Cette charte est également téléchargeable, via votre smartphone, en scannant le code Qr derrière cet avis.

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

Chef de brigade de vérification

Nom, prénom et grade des vérificateurs

(\*) À cocher en cas de contrôle inopiné.

### **Rappel de certaines dispositions fiscales**

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

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

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

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

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

**Article 20-5 du Code des Procédures Fiscales :** Sous peine de nullité de la procédure, la vérification sur place de livres et documents comptables ne peut s'étendre sur une durée supérieure à trois (03) mois, en ce qui concerne :

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

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

Dans tous les autres cas, la durée de la vérification sur place ne doit pas dépasser neuf (09) mois.

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

La durée de vérification sur place est prorogée :

- En cas de force majeure dûment constatée, conformément aux dispositions de du code civil, empêchant les agents de l'administration fiscale d'opérer leur contrôle sur place, d'une durée égale à celle durant laquelle les agents de l'administration fiscale ne peuvent pas opérer leur contrôle sur place ;
- du délai accordé au contribuable vérifié, en vertu des dispositions de l'article 20 ter du code des procédures fiscales, pour répondre aux demandes d'éclaircissement ou de justifications, en présence d'éléments faisant présumer des transferts indirects de bénéfices au sens des dispositions de l'article 141bis du code des impôts directs et taxes assimilées. Ce délai est prorogé d'une (01) année, lorsque l'administration fiscale adresse, dans le cadre de l'assistance administrative et d'échange de renseignements, des demandes d'informations à d'autres administrations fiscales.

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

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

**Article 44-1 du Code des Procédures Fiscales :** Il est procédé à l'évaluation d'office des bases d'imposition du redevable sans préjudice des autres sanctions prévues par ailleurs :

- 1- Lorsque le contrôle, l'enquête ou le droit de visite ne peut avoir lieu de son fait ou du fait des tiers ;

**Important !** Lors de l'exécution des travaux de contrôle et à l'occasion du débat contradictoire engagé avec le(s) vérificateur(s) vous pouvez soumettre vos observations, contestations et divergences d'appréciation Monsieur Le Chef de service principal de contrôle et de la recherche  
Tél : 035.69.25.20

Vous pouvez également, à l'issue de cette étape, demander à être reçu par Monsieur Le Chef de centre des impôts Tél : 035.69.25.20



الملحق رقم 02: إشعار بالاستلام

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

برج بوعريبيج في

الموضوع : إشعار بالاستلام

المرجع : المواد 04 و 07 من قانون المالية لسنة 2000.

الممثل القانوني للشركة

أنا الممضي أسفله السيد:

النشاط الممارس:

عنوان المحل التجاري:

\* يشرفني أن أعلمكم بأنني استلمت :

امضاء المعنى

المحقق

الملحق رقم 03: ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة المالية  
المديرية العامة للضرائب  
قسم الرقابة والتحقيقات الجبائية  
مديرية الرقابة الجبائية

ميثاق  
المكلف بالضريبة  
الخاضع للرقابة

منشورات 2025

## الملحق رقم 04: إشعار بالتسوية

DIRECTION DES IMPOTS DE B.B.ARRERIDJ  
CENTRE DES IMPOTS DE BORDJ BOU ARRERIDJ  
AVIS DE VERIFICATION N°63/2024 du 03/06/2024  
NOTIFICATION N°269/2024 DU 13/11/2024  
NOMBRE DE PAGES : 08

SARL IMPORT EXPORT

سيدي

بعد التحقيق في محاسبتكم والتي شملت السنوات 2020 الى 2023 عملا بالنصوص والمواد القانونية الجبائية لا سيما المادة 20 من (ق ا ج) لنا الشرف أن نوافيكم بالنتائج المتوصل اليها.

الوضعية الجبائية:

انطلاقا من نشاطكم المتمثل في - استيراد و انتاج - مقره برج بوعرييريج. أنتم تخضعون للرسم على القيمة المضافة (TVA) لمجمل رقم الأعمال المحقق طبقا للمواد 02، 14، 21، 116 من قانون الرسم على رقم الأعمال. أما بالنسبة للضرائب المباشرة فأنتم تخضعون للرسم على النشاط المهني (TAP) لمجمل رقم الأعمال المحقق طبقا لأحكام المواد من 219، 219 مكرر، 217 إلى 222 و 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. بصفتكم صاحب العمل (EMPLOYEUR)، تخضعون لضريبة الدخل الإجمالي-صنف مرتبات وأجور-للمستخدمين (المادة 75-1-129 1-130 2-134) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. بالنسبة لمجمل الأرباح المحققة فأنتم تخضعون إلى الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على رؤوس الاموال المنقولة وهذا طبقا للمواد 136. 46. 134-2. 150 و 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. كما أنكم تخضعون للرسم على التكوين المهني المتواصل والرسم على التمهين طبقا للمواد 196 مكرر و 196-6 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

قيمة المحاسبة من حيث الشكل والمضمون:

عموما فان مسك المحاسبة تم وفقا للنظام المركزي (Centralisateur) بحيث تضمنت مختلف الوثائق المحاسبية المنصوص عليها في التشريع لا سيما المواد 9 إلى 12 من القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي (SCF) إلا انه يجب لفت نظركم لبعض النفاض منها:

سنة 2020

1- ترصيد حسابات تسبيقات الزبائن (ح/419) دون تحرير فواتير بيع، وهذا بالتحقيق في التسجيلات المحاسبية واستغلال الكشوف البنكية. مما نتج عنه رقم أعمال مغفل مبين في الجدول التالي:

الزبون	مبلغ التسبيقات المرصد	رقم الأعمال المغفل
XXXXXX	500 000,00	420 168,06
XXXXXXX	600 000,00	504 201,68

2- إعادة ادماج أعباء غير قابلة للخصم حسب أحكام المواد 141 و 169 من ق.ض.م.ر.م. تتمثل في مصاريف مساهمة CASNOS تقدر ب 648 000,00 دج.

3- عدم التصريح بفارق يقدر ب 20 000,00 دج كحقوق طابع على المبيعات المحققة نقدا طبقا لأحكام المادة 106 من قانون الطابع.

سنة 2021

1- ترصيد حسابات تسبيقات الزبائن (ح/419) دون تحرير فواتير بيع، وهذا بالتحقيق في التسجيلات المحاسبية واستغلال الكشوف البنكية. مما نتج عنه رقم أعمال مغفل مبين في الجدول التالي:

الزبون	مبلغ التسبيقات المرصد	رقم الأعمال المغفل
XXXXXXX	875 379,92	735 613,38
XXXXXXX	554 540,00	466 000,00

2- إعادة ادماج قسط الاهتلاك المقدر ب 140 000,00 دج لاستثمار (Véhicule particulier) غير مسجل محاسبيا ضمن التثبيات وغير مثبت بالفواتير اللازمة.

3- عدم التصريح بفائض القيمة الناتج عن التنازل لعتاد منقول يتمثل في (PORTEUR MAXITY 4X2) بتاريخ 2021/08/11. بقيمة تنازل مصرحة من طرفكم تقدر ب 1 000 000,00 دج. بعد التأكد أن القيمة الصافية المحاسبية منعدمة. وعليه فان فائض القيمة الخاضع يقدر ب 35% أي 350 000,00 دج. حسب نص المواد 172 و 173 من ق.ض.م.ر.م.

**DIRECTION DES IMPOTS DE B.B.ARRERIDJ**  
**CENTRE DES IMPOTS DE BORDJ BOU ARRERIDJ**  
**AVIS DE VERIFICATION N°63/2024 du 03/06/2024**  
**NOTIFICATION N°269/2024 DU 13/11/2024**  
**NOMBRE DE PAGES : 08**

**SARL IMPORT EXPORT**

**سنة 2022**

1- ترصيد حسابات تسبيقات الزبائن (ح/419) دون تحرير فواتير بيع، وهذا بالتحقيق في التسجيلات المحاسبية واستغلال الكشوف البنكية. مما نتج عنه رقم أعمال مغفل مبين في الجدول التالي:

الزبون	مبلغ التسبيقات المرصد	رقم الأعمال المغفل
XXXXXX	1 330 000,00	<b>1 117 647,06</b>
XXXXXX	418 000,00	<b>351 260,50</b>

2- إعادة ادماج مبلغ الاقتراع عند الاستيراد "PRCT" المسجل محاسبيا ضمن تكاليف الشراء في الحساب رقم 38 باعتبارها قابلة للخصم من مبلغ الضريبة على أرباح الشركات وليس من النتيجة الجبائية حسب أحكام المادة 113 من قانون المالية 2022. المبلغ المدمج والمقدر ب **214 730,00** دج الخاص بفاتورة الاستيراد رقم 00000 المؤرخة في 2022/01/24.

3- إعادة ادماج قسط الاهلاك المقدر ب **600 000,00** دج لاستثمار (Véhicule particulier) غير مسجل محاسبيا ضمن التثبيات وغير مثبت بالفواتير اللازمة.

4- عدم التصريح بالرسم على التمهين والمقدر ب (1% \* 2 098 272,72) **20 982,73** دج.

**سنة 2023**

1- ترصيد حسابات تسبيقات الزبائن (ح/419) دون تحرير فواتير بيع، وهذا بالتحقيق في التسجيلات المحاسبية واستغلال الكشوف البنكية. مما نتج عنه رقم أعمال مغفل مبين في الجدول التالي:

الزبون	مبلغ التسبيقات المرصد	رقم الأعمال المغفل
XXXXX	282 822,25	<b>237 665,76</b>

2- إعادة ادماج استهلاكات مقدرة ب **402 800,00** دج مقيدة بالزيادة في الحساب رقم 381 الخاص بالتسجيل المحاسبي لفواتير الاستيراد رقم XX9 و YY9.

3- إعادة ادماج قسط الاهلاك المقدر ب **600 000,00** دج لاستثمار (Véhicule particulier) غير مسجل محاسبيا ضمن التثبيات وغير مثبت بالفواتير اللازمة.

4- إعادة ادماج أقساط الاهلاك الخاصة بالاستثمارات المقنتاة عن طريق التمويل الاجاري، باعتبارها غير قابلة للخصم حسب أحكام المادة 53 من قانون المالية لسنة 2014. أقساط الاهلاك تقدر ب:

الاستثمار	قسط الاهلاك
FOURGON LEASING BNP	<b>1 416 799,80</b>
LIGNE DE FABRICATION	<b>1 345 069,99</b>

**دواعي التعديل:**

- إعادة ادماج الاستهلاكات، الأعباء والاهلاكات الغير قابلة للخصم في أساس النتيجة الجبائية المصرح بها.
- ادماج النواتج الخاصة بفائض القيمة على التنازل للاستثمارات في أساس النتيجة الجبائية المصرح بها.
- اخضاع رقم الأعمال المغفل للضرائب والرسوم الواجبة. بالنسبة للرسم على القيمة المضافة سيتم تصحيح الرسم المرحل وفق الملاحق 01، 02، 03 و 04.
- استدرارك الفارق بالنسبة لحقوق الطابع.
- اخضاعكم للرسم على التمهين بنسبة 1% بالنسبة لسنة 2022.

## الملاحق رقم (05): تصحيح الرسم على القيمة المضافة المرحل

SARL IMPORT EXPORT												
03/06/2024 بتاريخ 63/2024 اشعار بالتحقيق رقم												
13/11/2024 بتاريخ 269/2024 رقم 08 عدد الصفحات												
مركز الضرائب برج بو عريش												
Annexe 01												
Situation arrêtée suivant les déclarations de 2020												
Désignation	Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin	Juillet	Août	Septembre	Octobre	Novembre	Décembre
TVA/ventes	1761890,71	-	-	-	-	6 877 521,01	-	3 055 407,48	-	-	7 345 032,92	16 46 521,57
TVA déduites	786 419,00	-	-	-	-	6 298 422,00	-	4 388 565,00	-	-	6 544 389,00	-
Précompte antérieur	920 902,00	-	-	-	-	-	-	-	1 303 157,52	1 303 157,52	1 303 157,52	502 513,60
TVA payée	54 569,71	-	-	-	-	579 099,01	-	-	-	-	-	1 144 007,97
Crédit a reporter	-	-	-	-	-	-	-	1 303 157,52	1 303 157,52	1 303 157,52	502 513,60	-
Déclarations rectifiées 2020												
Désignation	Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin	Juillet	Août	Septembre	Octobre	Novembre	Décembre
TVA/ventes	1761890,71	-	-	-	-	6 877 521,01	-	3 055 407,48	-	-	7 345 032,92	16 46 521,57
TVA déduites	786 419,00	-	-	-	-	6 298 422,00	-	4 388 565,00	-	-	6 544 389,00	-
Précompte antérieur	920 902,00	-	-	-	-	-	-	-	1 303 157,52	1 303 157,52	1 303 157,52	502 513,60
TVA a payée	54 569,71	-	-	-	-	579 099,01	-	-	-	-	-	1 144 007,97
Crédit a reporter	-	-	-	-	-	-	-	1 303 157,52	1 303 157,52	1 303 157,52	502 513,60	-
Régularisation de la situation du contribuable vérifiés en matière de TVA												
Rehaussement sur CA 2020												
924 369,74												
TVA due sur rehaussement												
175 630,25												
TVA a reverser												
-												
Crédit de TVA confirmé au 31/12/2020												
-												
TVA a payer												
175 630,25												
Crédit a reporter												
-												

## SARL IMPORT EXPORT

مركز الضرائب برج بو عريبيج

التاريخ 03/06/2024 بتاريخ 63/2024

الإبلاغ الأولي رقم 269/2024 بتاريخ 13/11/2024

## Annexe 02

عدد الصفحات 08

## Situation arrêtée suivant les déclarations de 2021

Désignation	Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin	Juillet	Août	Septembre	Octobre	Novembre	Décembre
TVA/Aventes	67 830,00	97 569,37	3 453 286,53	1 584 073,51	5 070 566,67	88 540,00	2 244 584,38	6 869 929,37	-	65 390,02	1 805 000,00	1 604 360,00
TVA déduites	225 042,00	-	64 923,00	1 249 434,00	7 665 614,00	102 965,00	-	6 229 268,00	-	-	-	385 318,00
Précompte antérieur	-	167 212,00	59 642,63	-	-	2 595 047,33	2 609 472,33	364 887,95	-	-	-	-
TVA payée	-	-	3 328 719,90	334 639,51	-	-	-	275 773,42	-	65 390,02	1 805 000,00	1 219 042,00
Crédit a reporter	167 212,00	59 642,63	-	-	2 595 047,33	2 609 472,33	364 887,95	-	-	-	-	-
Déclarations rectifiées 2021												
Désignation	Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin	Juillet	Août	Septembre	Octobre	Novembre	Décembre
TVA/Aventes	67 830,00	97 569,37	3 453 286,53	1 584 073,51	5 070 566,67	88 540,00	2 244 584,38	6 869 929,37	-	65 390,02	1 805 000,00	1 604 360,00
TVA déduites	225 042,00	-	64 923,00	1 249 434,00	7 665 614,00	102 965,00	-	6 229 268,00	-	-	-	385 318,00
Précompte antérieur	-	167 212,00	59 642,63	-	-	2 595 047,33	2 609 472,33	364 887,95	-	-	-	-
TVA a payée	-	-	3 328 719,90	334 639,51	-	-	-	275 773,42	-	65 390,02	1 805 000,00	1 219 042,00
Crédit a reporter	167 212,00	59 642,63	-	-	2 595 047,33	2 609 472,33	364 887,95	-	-	-	-	-
Régularisation de la situation du contribuable vérifiées en matière de TVA												
Rehaussement sur CA 2021	1 201 613,38											
TVA due sur rehaussement	228 306,54											
TVA a reverser	-											
Crédit de TVA confirmé au 31/12/2021	-											
TVA a payer	228 306,54											
Crédit a reporter	-											

## SARL IMPORT EXPORT

مركز الضرائب برج بوعربيدج

اشعار بالتحقيق رقم 63/2024 بتاريخ 03/06/2024

عدد الصفحات 08

الإبلاغ الأولي رقم 269/2024 بتاريخ 13/11/2024

## Annexe 03

## Situation arrêtée suivant les déclarations de 2022

Désignation	Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin	Juillet	Août	Septembre	Octobre	Novembre	Décembre
TVA/Ventes	3 317 903,31	1 900 000,00	1 837 928,90	-	994 650,00	3 675 658,30	-	6 556 040,00	-	-	-	3 995 247,80
TVA déduites	3 818 526,00	1 743 206,00	-	-	5 542 528,00	-	-	6 340 375,00	-	-	-	-
Précompte antérieur	-	500 622,69	343 828,69	-	-	4 547 878,00	872 219,70	872 219,70	654 554,70	654 554,70	654 554,70	654 554,70
TVA payée	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	3 340 693,10
Crédit a reporter	500 622,69	343 828,69	-	-	4 547 878,00	872 219,70	872 219,70	654 554,70	654 554,70	654 554,70	654 554,70	-
Déclarations reçues 2022												
Désignation	Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin	Juillet	Août	Septembre	Octobre	Novembre	Décembre
TVA/Ventes	3 317 903,31	1 900 000,00	1 837 928,90	-	994 650,00	3 675 658,30	-	6 556 040,00	-	-	-	3 995 247,80
TVA déduites	3 818 526,00	1 743 206,00	-	-	5 542 528,00	-	-	6 340 375,00	-	-	-	-
Précompte antérieur	-	500 622,69	343 828,69	-	-	4 547 878,00	872 219,70	872 219,70	654 554,70	654 554,70	654 554,70	654 554,70
TVA a payée	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	3 340 693,10
Crédit a reporter	500 622,69	343 828,69	-	-	4 547 878,00	872 219,70	872 219,70	654 554,70	654 554,70	654 554,70	654 554,70	-
Régularisation de la situation du contribuable vérifiés en matière de TVA												
Rehaussement sur CA 2022	1 468 907,56											
TVA due sur rehaussement	279 092,44											
TVA a reverser	-											
Crédit de TVA confirmé au 31/12/2022	-											
TVA a payer	279 092,44											
Crédit a reporter	-											

## SARL IMPORT EXPORT

مركز الضرائب برج بوعربوبج

03/06/2024 بتاريخ 63/2024

الإبلاغ الأولي رقم 269/2024 بتاريخ 13/11/2024

عدد الصفحات 08

## Annexe 04

## Situation arrêtée suivant les déclarations de 2023

Désignation	Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin	Juillet	Août	Septembre	Octobre	Novembre	Décembre
TVA/Ventes	6 712 781,70	160 003,75	1 121 874,00	1 523 131,96	1 282 500,00	224 035,84	4 313 456,00	243 200,00	1 120 806,20	-	3 375 027,00	3 174 890,50
TVA déduites	10 135 323,00	-	-	-	220 453,00	-	6 383 854,00	-	-	-	2 921 458,00	-
Précompte antérieur	-	3 422 541,30	3 262 537,55	2 140 663,55	617 531,59	-	-	2 070 398,00	1 827 198,00	706 391,80	706 391,80	252 822,80
TVA payée	-	-	-	-	444 515,41	224 035,84	-	-	-	-	-	2 922 067,70
Crédit a reporter	3 422 541,30	3 262 537,55	2 140 663,55	617 531,59	-	-	2 070 398,00	1 827 198,00	706 391,80	706 391,80	252 822,80	-
Déclarations rectifiées 2023												
Désignation	Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin	Juillet	Août	Septembre	Octobre	Novembre	Décembre
TVA/Ventes	6 712 781,70	160 003,75	1 121 874,00	1 523 131,96	1 282 500,00	224 035,84	4 313 456,00	243 200,00	1 120 806,20	-	3 375 027,00	3 174 890,50
TVA déduites	10 135 323,00	-	-	-	220 453,00	-	6 383 854,00	-	-	-	2 921 458,00	-
Précompte antérieur	-	3 422 541,30	3 262 537,55	2 140 663,55	617 531,59	-	-	2 070 398,00	1 827 198,00	706 391,80	706 391,80	252 822,80
TVA a payée	-	-	-	-	444 515,41	224 035,84	-	-	-	-	-	2 922 067,70
Crédit a reporter	3 422 541,30	3 262 537,55	2 140 663,55	617 531,59	-	-	2 070 398,00	1 827 198,00	706 391,80	706 391,80	252 822,80	-
Régularisation de la situation du contribuable vérifiés en matière de TVA												
Rehaussement sur CA 2023			237 685,76									
TVA due sur rehaussement			45 156,49									
TVA a reverser			-									
Crédit de TVA confirmé au 31/12/2023			-									
TVA a payer			45 156,49									
Crédit a reporter			-									

## (ملحق رقم 06): الإبلاغ النهائي بعد دراسة الملاحظات

## الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

برج بوعريبرج في: 2024/12/25

إلى السيد:

SARL IMPORT EXPORT

Importation – Fabrication  
BBA

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

مديرية الضرائب لولاية

برج بوعريبرج

مركز الضرائب برج بوعريبرج

المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث.

رقم 301/م.ض.م.ر.م.ب.م/2024

الموضوع: الإبلاغ النهائي بعد دراسة الملاحظات.

المرجع: مراسلاتكم المؤرخة في 2024/12/20 والمستلمة بتاريخ 2024/12/23.

بناء على ردكم المستلم بتاريخ 2024/12/23 على اشعار التسوية الخاص بالتحقيق المحاسبي رقم 2024/269 والمؤرخ في 2024/11/13 بعنوان سنوات التحقيق 2020 الى 2023 (المستلم من طرفكم بتاريخ 2024/11/14)، حيث قدمتم الملاحظات التالية:

- 1) تطلبون قبول خصم مبلغ PRCT المقدّر ب 214 730,00 دج من مبلغ الضريبة على أرباح الشركات محل التسوية.
- 2) فيما يخص إعادة ادماج أقساط الاهتلاكات لسنة 2023 الخاصة بالمعدات المقتناة في إطار التمويل الاجباري، تطلبون قبول خصم أقساط الاجار المسددة من النتيجة الجبائية.
- 3) تطلبون الأخذ بعين الاعتبار الاعفاء من الضريبة على أرباح الشركات الممنوحة في إطار ANDI للفترة المعنية بالتحقيق.

بعد النظر في الملاحظات التي أبدتموها يشرفنا أن نوافيكم بما يلي:

- 1) ان مبالغ الاقطاعات عند الاستيراد «PRCT» لا تدخل ضمن الأعباء القابلة للخصم من النتيجة الجبائية حسب أحكام المادة 113 من قانون المالية 2022 وانما هي قابلة للخصم من مبلغ الضريبة على أرباح الشركات المستحقة عند التصريح.
- 2) بالنظر الى تصريحكم السنوي حيث لم تحترموا ما نصت عليه أحكام المادة 53 من قانون المالية لسنة 2014 فان أقساط الاهتلاكات الخاصة بالمعدات المقتناة في إطار التمويل الاجباري هي غير قابلة للخصم من النتيجة الجبائية.
- 3) كل نقص في التصريح تمت معاينته على إثر مراقبة جبائية يخضع للقانون العام طبقا لأحكام المادة 190 مكرر من ق.ض.م.ر.م.

وعليه فان الأسس النهائية تبقى كما هي في الاشعار الأولي للتسوية.