

جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعريريج
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية، تجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم مالية ومحاسبية

التخصص: محاسبة وجباية معمقة

بغنوان:

دور التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي

(دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية برج بوعريريج)

تحت إشراف الدكتور:

كريم جايز

من إعداد الطلبة:

- نسرين الواسع

- لينا عماري

أعضاء لجنة المناقشة

رئيسا

أستاذ محاضر قسم "أ"

د. سمير بن عباس

مشرفا

أستاذ محاضر قسم "أ"

د. كريم جايز

مناقشا

أستاذ محاضر قسم "أ"

د. فؤاد زميت

السنة الجامعية: 2023/2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

١٤٣٨

الإهداء

بسم الله والحمد والشكر لله رب العالمين الذي بتوفيقه وتسهيل منه جل في علاه أكملت مسيرتي العلمية

ببالغ الفرح والسرور وفي يوم تخرجي أهدي ثمرة جهدي المتواضع:

إلى من علمني أن الدنيا كفاح.....وسلاحها العلم والمعرفة

إلى من سعى لأجل راحتى ونجاحي.....إلى أعظم وأعز رجل في الكون "أبي العزيز"

إلى من ساندتني في صلاتها ودعائها.....إلى من سهرت الليالي تنير دربي

إلى نبع العطف والحنان والحب.....إلى أروع امرأة في الوجود "أمي الغالية "

إلى من كانوا لي عوناً دائماً إخوتي وأخواتي " ياسمين، محمد، سميرة، فرح " وإلى كل عائلتي الكريمة

وأخص بالذكر بنات أخي " حمراء وألاء " وابن أختي "براء"

إلى اخوتي الذين لم تلدهم أمي.... إلى من تحلو بالإخاء وتميزوا بالوفاء والعطاء

إلى رفيقات العمر: "ليلى، أية، حدة" وجميع دفعة 2023

نسرين

الإهداء

شكرا لله أولا وأخيرا على أن وفقنا وساعدنا على هذا النجاح والتميز ثم أقدم بالشكر:

إلى القلب الحنون من كانت بجانبني بكل المراحل التي مضت "أمي الغالية" من تلذذ ومعاونة
وكانت شمعة تحترق لتتير دربي.... أطال الله عمرها وألبسها لباس الصحة والعافية

كما أن الفضل كل الفضل "لوالدي العزيز" حفظه الله الذي علمني الصعود وعيناه تراقبني
وساعدني بكل مراحل حياتي كنت ارى فيه مثالا للجهد والمثابرة...مثالا للعمل وبلوغ أعل

المراتب

وأیضا اهدي تخرجي لكل من كان له بصمة في حياتي

إلى إخوتي وأخواتي: "إسلام، محمد المومن، محمد الباقي، إيناس، كوثر، حفيّة"

إلى صديقاتي كل واحدة باسمها،

إلى كل من فرح لي وكان له أثر في حياتي، فلكم كل الود والاحترام

لينا

شكر وعرافان

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

وتطبيقا لقوله صلى الله عليه وسلم: ".من أتى إليكم معروفا فكافئوه، فإن لم تجدوا فادعوه له حتى

تعلموا أن قد كافأتموه" واعترافا بالفضل لأهله نتقدم بالشكر والعرافان ل:

- الدكتور "كريم جايذ" على ما قدمه لنا من التشجيع الكبير والنصح والتوجيه الدائمين من بداية إشرافه على هذه المذكرة لإتمامها على أحسن وجه فجزاه الله عنا كل خير.
- كما نشكر أيضا أساتذة التريص "فريد طالبي" و"أسيا حادو" وكل عمال مركز الضرائب ونخص بالذكر عمال مصلحة البحث والرقابة على المساعدات والتسهيلات المقدمة لنا فجزاهم الله عنا كل خير.
- كما نشكر كل من مد لنا يد العون من قريب أو بعيد، ونشكر كل أساتذة وعمال قسم العلوم التجارية خاصة أساتذة شعبة المحاسبة والجباية المعمقة.
- كما نشكر أيضا صديقتنا ورفيقة دربنا "بلميلود آية" التي ساعدتنا ورافقتنا طوال مدة إنجازنا لهذا البحث.

الواسع نسرين

عماربي لبنا

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى إظهار دور التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي وللوصول إلى الأهداف قمنا بدراسة ميدانية بمركز الضرائب لولاية برج بوعرييج، وقد اعتمدنا في دراستنا هذه على دراسة ملف جبائي تمت المصادقة عليه من طرف محافظ حسابات، من أجل ذلك تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، مع استخدام أداة المقابلة من خلال زيارة ميدانية تم فيها الاحتكاك المباشر مع أعوان الإدارة الجبائية في مركز الضرائب.

قد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن التحقيق المحاسبي يعتبر آلية من آليات الرقابة الجبائية، حيث يتم استعمال التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، ويلعب دورا هاما في الحد من التهرب الضريبي من خلال استعماله عند فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل والمضمون.

الكلمات المفتاحية : التحقيق المحاسبي، الرقابة الجبائية، التهرب الضريبي.

Résumé:

Cette étude a pour objectif de mettre en évidence le rôle de la vérification de comptabilité dans la lutte contre l'évasion fiscale. Et pour atteindre les objectifs, nous avons réalisé une étude sur le terrain au centre des impôts de la Wilaya de Bordj Bou Arreridj. Notre étude s'est appuyée sur l'analyse d'un dossier fiscal approuvé par un commissaire aux comptes.

Pour ce faire, nous avons utilisé une approche descriptive et analytique, ainsi qu'un outil d'entrevue lors de notre visite sur le terrain qui nous a permis d'interagir directement avec les agents de l'administration fiscale au centre des impôts.

L'étude a abouti à plusieurs conclusions, dont l'une des plus importantes est que la vérification de comptabilité est considérée comme un mécanisme de contrôle fiscal. La vérification de comptabilité est utilisée dans le cadre du contrôle fiscal et joue un rôle essentiel dans la lutte contre l'évasion fiscale en l'utilisant lors de l'examen de la comptabilité du contribuable en termes de forme et de fond.

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

قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
-	الإهداء
-	شكر وعرافان
-	ملخص الدراسة
I	قائمة المحتويات
II	قائمة الجداول
II	قائمة الأشكال
III	قائمة الملاحق
III	قائمة الاختصارات
أ-ج	مقدمة
29-4	الفصل الأول: الإطار النظري لدور التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي
15-6	المبحث الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية
23-16	المبحث الثاني: علاقة التحقيق المحاسبي بالتهرب الضريبي
28-24	المبحث الثالث: دراسات سابقة
61-31	الفصل الثاني: دراسة حالة بمركز الضرائب
35-32	المبحث الأول: نشأة مركز الضرائب لولاية برج بوعريبيج
57-36	المبحث الثاني: إجراءات عملية التحقيق المحاسبي في مركز الضرائب برج بوعريبيج
60-58	المبحث الثالث: الدراسة التطبيقية لدور التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي
64-63	الخاتمة
68-66	قائمة المراجع
82-70	الملاحق
84-83	فهرس المحتويات

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
27	المقارنة بين الدراسة الحالية والرسائل الجامعية	01
27	المقارنة بين الدراسة الحالية والمقالات العلمية	02
42	جدول تعديل الأسس المصرح بها	03
43	أسس الربح المقترحة	04
44	رقم الأعمال المحقق والمقبوض المقترح	05
45	الضريبة على الدخل الإجمالي للشريك x	06
46	الضريبة على الدخل الإجمالي للشريك y	07
46	الرسم على النشاط المهني TAP	08
47	الرسم على القيمة المضافة TVA	10
47	الرسم على القيمة المضافة المسترجعة	11
48	الدخل الإجمالي صنف مرتبات وأجور (irg/s)	11
48	ملخص للحقوق والعقوبات	12
55	الأسس النهائية	13
55	الحقوق والعقوبات النهائية	14

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
07	أهداف الرقابة الجبائية	01
11	أشكال الرقابة الجبائية	02
36	هيكل مركز الضرائب لبرج بوعريريج	03

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	التصريح بالوجود	70
02	كشف المعلومات	71
03	كشف حسابات الميزانية	72
04	كشف المحاسبة	73
05	استمارة طلب معلومات	74
06	اشعار بالتحقيق	75
07	ميثاق المكلف	76
08	اشعار بالاستلام	77
09	التبليغ الأولي	78
10	التبليغ النهائي	79
11	جدول فردي للشركة SNC x & frère	80
12	جدول فردي للشريك x	81
13	جدول فردي للشريك y	82

قائمة المختصرات

الاختصار	الدلالة بالعربية	الدلالة بالفرنسية
TVA	الرسم على القيمة المضافة	Taxe valeur ajoutée
TAP	الرسم على النشاط المهني	Taxe sur l'activité professionnelle
IRG ض.د.إ	الضريبة على الدخل الإجمالي	Impôt sur le revenu Global
IRG/s	الضريبة على الدخل الإجمالي صنف مرتبات وأجور	Impôt sur les traitements et salaires de la catégorie des revenus bruts
SCF	النظام المحاسبي المالي	Système de comptabilité financière
ر.أ	رقم الأعمال	Chiffre d'affaire

مقدمة

+ تمهيد:

تعتبر الضرائب من أهم الأدوات التي تلجأ إليها الدولة في سياستها المالية لتحقيق الأهداف التي تتمنى التوصل إليها سواء كانت اقتصادية أو اجتماعية، وذلك من خلال تمويل الخزينة العمومية والمحافظة على حقوقها وذلك بالاعتماد على مختلف الآليات والأدوات الفاعلة لأجل محاربة التهرب الضريبي من جهة، والسهر على حسن تطبيق القوانين والتشريعات الجبائية من جهة أخرى.

تتأثر خزينة الدولة بالتهرب الضريبي الذي يعتبر ظاهرة شائعة في معظم الدول، حيث يعرف على أنه محاولة المكلف للتخلص من الضريبة أي عدم الالتزام القانوني بأدائها مما يؤدي إلى عجز في تحقيق المنفعة العامة.

من بين آليات الدولة في هذا الإطار نجد الرقابة الجبائية كوسيلة ساهمت في تقليص التهرب الضريبي بشتى الطرق، حيث أنها تعتبر من الإجراءات الضرورية والحتمية التي يجب على الإدارة الجبائية القيام بها بغرض المحافظة على حقوق الخزينة العامة للدولة.

ويعد التحقيق المحاسبي من أهم أدوات الرقابة الجبائية يتم من خلاله البحث في مجمل الكشوفات والعمليات والتسجيلات المحاسبية والمالية للمكلفين بدفع الضريبة لأجل التأكد من مدى مطابقتها مع المعطيات المادية من قبل أعوان الإدارة الجبائية، وهذا بهدف تفادي التهرب الضريبي والتوزيع العادل للعبء الضريبي بين جميع المكلفين.

+ إشكالية الدراسة:

على ضوء ما سبق تمحورت مشكلة البحث في السؤال الرئيسي التالي:

كيف يساهم التحقيق المحاسبي 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:

1- ما المقصود بالتحقيق المحاسبي كأحد إجراءات الرقابة الجبائية؟

2- ما هو التهرب الضريبي وما هن مسبباته وطرقه؟

3- ما مدى فعالية أدوات الإدارة الجبائية (التحقيق المحاسبي) في الحد من التهرب الضريبي في مركز

الضرائب برج بوعريريج؟

+ فرضيات الدراسة:

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

التالية:

- يساهم التحقيق المحاسبي كآلية للرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي لفائدة الخزينة العمومية؛
- التهرب الضريبي ظاهرة متعددة الأنواع ومنتشعبة الطرق وتعتبر من الأساليب التي يلجأ إليها المكلف لتجنب التزاماته اتجاه الدولة؛
- يعتمد مركز الضرائب لولاية برج بوعريريج على آلية التحقيق المحاسبي بشكل أساسي لفعاليتها في مكافحة التهرب الضريبي.

✚ أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة من ذلك السلوك السيئ والسلبى لظاهرة التهرب التي جعلت أموالا تتداول بكل حرية بدون مراقبة أو اقتطاع ما حرم الخزينة العمومية منها في ظل البحث المتزايد للرفع من موارد الجبائية، وبالتالي ضرورة اتخاذ كل سبل العلاج المتاحة لمجابهة هذه الظاهرة الخطيرة، ومن هنا يبرز دور أهمية التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي كونها من الوسائل الهامة والفعالة.

✚ أهداف الدراسة:

نسعى من خلال هذا البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:

- تبيين الدور الذي تلعبه الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي؛
- إبراز آليات التحقيق المحاسبي كأداة للرقابة الجبائية؛
- التعريف بمختلف المهام التي تتم على مستوى مصلحة الضرائب.

✚ منهج الدراسة:

إطار إعداد هذه الدراسة ومن أجل معالجة إشكالية موضوعها تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وهو المنهج الأكثر استخداما وشيوعا في هذا المجال وقد تم الإعتماد على الأداة البحثية المتمثلة في دراسة حالة في معالجة الفصل التطبيقي من خلال الملاحظة الميدانية وكذا فهم سير العمل الميداني من جهة مختصة في هذا المجال والوثائق المقدمة.

✚ حدود الدراسة: تتمثل حدود الدراسة في الحدود الموضوعية، الزمنية والمكانية كما يلي:

- الحدود الموضوعية: من خلال هذه الدراسة قمنا بالربط بين التحقيق المحاسبي والرقابة الجبائية كمتغير مستقل والتهرب الضريبي كمتغير تابع؛
- الحدود الزمنية: تختص من الفترة القانونية المتمثلة في 4 سنوات من 2017 إلى 2020؛
- الحدود المكانية: تمت مطابقة الجانب النظري على ما هو مطبق في الواقع في مركز الضرائب لولاية برج بوعريريج وهذا بعد الاطلاع على ملف خاضع للتحقيق المحاسبي تمت المصادقة عليه من طرف محافظ الحسابات.

✚ أسباب اختيار الموضوع: هناك عدة أسباب لاختيار هذا الموضوع منها ما هو ذاتي وما هو موضوعي

نوجزها فيما يلي:

- الرغبة الذاتية للبحث في الموضوع؛
- المساهمة في توعية المجتمع بأهمية الضرائب؛
- التطلع لأهمية التحقيق المحاسبي ومدى قدرته على دعم الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي.

✚ صعوبات الدراسة: تتمثل صعوبات الدراسة فيما يلي:

- ضيق الوقت بين جمع ومراجعة المعلومات المطروحة؛
- تم تعطيلنا من طرف المصلحة المعنية في مركز الضرائب نظرا لكثرة طلبات الاستقبال؛
- صعوبة الحصول على المعلومات من إدارة الضرائب بحجة السر المهني.

✚ هيكل الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة قسمنا هذه الدراسة إلى فصلين، الفصل الأول يتضمن الإطار النظري للموضوع، حيث قسم إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول الإطار النظري للرقابة الجبائية والمبحث الثاني علاقة التهرب الضريبي بالتحقيق المحاسبي، أما المبحث الثالث الدراسات السابقة، أما في الفصل الثاني فتطرقنا إلى الدراسة التطبيقية دراسة حالة في مركز الضرائب لولاية برج بوعريريج حيث تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول تم فيه تقديم عام عن مركز الضرائب، أما المبحث الثاني فهو الإطار التطبيقي للتحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي أما المبحث الثالث دور التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي كما تم في النهاية إعداد خاتمة الدراسة التي تضمنت نتائج الفصلين مع توضيح اختبار صحة الفرضيات، متبوعة بمجموعة من الاقتراحات المستنتجة وأخيرا تم صياغة آفاق الدراسة.

الفصل الأول:

الإطار النظري والدراسات

السابقة

تمهيد:

يقوم النظام الضريبي الجزائري على أساس التصريح، فهو يترك للمكلف بالضريبة الحرية في تقديم تصريحاته المتعلقة بنشاطه وكافة المداخل المتحصّل عليها، فيقوم بتحديد الأوعية الضريبية التي تناسبه وحساب كافة الحقوق من ضرائب ورسوم المترتبة عنها.

ومن منطلق الحرية في التصريح، وفي غياب الوعي وانخفاض درجة الثقافة الضريبية لدى المكلف بالضريبة وعدم اقتناعه بالأهمية الاقتصادية للضريبة في تمويل الخزينة العمومية، يسعى للتهرب من عبء الضريبة كلها أو جزء منها باستخدام أساليب احتيالية متنوعة.

ونظرا لتفشّي ظاهرة التهرب الضريبي، حاول المشرّع الجزائري خلق سياسة ضريبية تسعى للتصدّي لهذه الظاهرة والحد من انتشارها ولقد اتبع في ذلك إجراءات متنوعة منها الوقائية ومنها الرقابية والعقابية.

وتعتبر الإجراءات الرقابية والعقابية من أهم الوسائل المعتمّدة لمكافحة التهرب الضريبي وذلك لما فيها من مراقبة للمخالفين وردع للمتهربين، ومن أهم الوسائل الرقابية المستخدمة في ذلك: التحقيق المحاسبي.

ولهذا سنتطرق في هذا الفصل إلى الإطار النظري لظاهرة التهرب الضريبي، الرقابة الجبائية وبالتحديد التحقيق في المحاسبة كوسيلة للحد منها.

المبحث الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية؛

المبحث الثاني: علاقة التحقيق الجبائي بالتهرب الضريبي؛

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

المبحث الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية

تعد ظاهرة التهرب الضريبي متفشية بشكل كبير في معظم دول العالم، والتي أصبحت عائقا حقيقيا أمام تطور الاقتصاد فقد ساهمت في إبطاء عجلة التنمية الاقتصادية فكان من الضروري التركيز بشكل أكبر فيما يتعلق بالرقابة الجبائية واستحداث آلياتها من أجل الحد من هذه الظاهرة، لذلك قامت الإدارة الضريبية بجملة من الإصلاحات من أجل محاربة التهرب الضريبي ومنه استرجاع المال العام.

المطلب الأول: مفهوم وأهداف الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة من بين أهم الوسائل الإدارية لمتابعة تنفيذ والتحقق من الأنشطة والتي تتم وفقا للخطة الموضوعية وإصدار أهم القرارات المتعلقة بها.

أولاً: مفهوم الرقابة الجبائية

- ✓ **التعريف الأول:**¹ "عرفتها المديرية العامة للضرائب على أنها الوسيلة الضرورية لضمان المساواة بين الأفراد في دفع الضريبة، وتشكل شرطا من الشروط الأساسية والفعالة لتحقيق العدالة بين المؤسسات"؛
- ✓ **التعريف الثاني:**² "هي مجموعة الإجراءات التي تقوم بها الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية للتأكد من صحة ومصداقية التصريحات والمعلومات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة في إطار قوانين محددة تهدف إلى التقليل من التهرب الضريبي وكل التجاوزات الجبائية المهددة لاستقرار وتنمية الاقتصاد الوطني"؛
- ✓ **التعريف الثالث:**³ هو مفهوم قانوني ويمكن تعريفه على أنه السلطة المخولة للإدارة الجبائية بمراقبة التصريحات الجبائية والمحاسبية والوثائق المستعملة لتحديد كل ضريبة أو رسم أو حق أو إتاءة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعايا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها"؛
- ✓ **التعريف الرابع:**⁴ "مجموعة من الإجراءات والتقنيات المقررة من طرف المشرع تمارسها الإدارة الضريبية للتأكد من مدى احترام المكلف بالضريبة لكل التزاماته للحفاظ على مصالح الخزينة العمومية"؛

¹الياس فلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائي (دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية ام بواقي)، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2010/2011، ص19.

²Michel Bouvier et Marie Christine, *l'administration fiscale en France*, presses universitaires de France, France, 1988, P48.

³مصطفى عوادي، نصر رحال، التحقيق الجبائي على محاسبة المكلفين بالضريبة، مجلة إقتصاد المال والأعمال، المجلد 01، العدد 01، الوادي، الجزائر، 2016، ص32.

⁴محمد قلي، فهيمة بلول، الرقابة الجبائية بين حتمية الحفاظ على موارد الخزينة العمومية وضرورة حماية حقوق المكلفين بالضريبة، مجلة الاجتهاد للدراسات الاقتصادية والقانونية، المجلد 07، العدد 06، الجزائر، 2018، ص150.

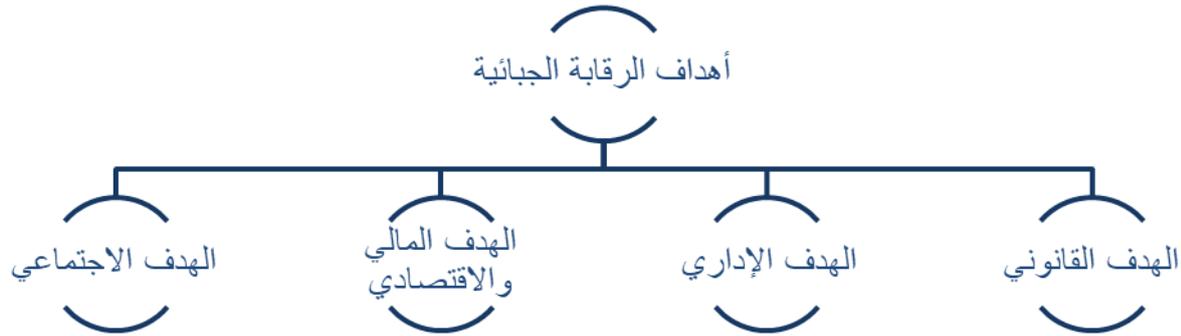
✓ **التعريف الخامس:** "هي التحقق من شمول الوعاء الضريبي للمكلف لكافة العناصر الخاضعة للضريبة"¹.

ثانيا: أهداف الرقابة الجبائية

هناك عدة أهداف للرقابة الجبائية تسعى الجهات المختصة إلى تحقيقها، ويمكن تلخيصها في الشكل

الموالي:

الشكل رقم (01): أهداف الرقابة الجبائية



المصدر: من إعداد الطالبتين

1- الهدف القانوني: ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين، القوانين والأنظمة لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحابة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية².

2- الهدف الإداري: إذ تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفاعلية والأداء، ويمكن تحديدها في النقاط التالية:³

✓ تساعد الرقابة الجبائية على التنبه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية؛

✓ تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم آثارها، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك؛

تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي.

3- الهدف المالي والاقتصادي: حيث تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة، أي حمايتها من الضياع بأي شكل من الأشكال، وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية،

¹ بيسمة بلور وسارة بحيح، دور الرقابة الجبائية في كشف الغش الضريبي (دراسة حالة على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية جيجل، مذكرة لنيل شهادة الماستر، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جيجل، الجزائر، 2013/2014، ص39.

² محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزلم، المالية العامة والنظام المالي في الاسلام، دار المسيرة، ط1، الأردن، 2000، ص166.

³ سعدي أحلام، التدقيق الجبائي كوسيلة للحد من التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، السنة 2014/2015، ص9.

الفصل الأول:.....الإطار النظري لدور التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي

وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع، إذ أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد والجبائية.

4- الهدف الاجتماعي: تسعى الرقابة الجبائية إلى تحقيق مبدأ العدالة بين المكلفين بالضريبة، وبالتالي تحقيق حالة من المنافسة النزيهة بين الأشخاص والشركات بعضهم البعض، كما تسعى إلى تجسيد مبدأ التضامن الوطني من خلال محاربة ومنع الإهمال أو التقصير في أداء الممول لواجباته تجاه المجتمع.¹

المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية

تعتبر عملية الرقابة الجبائية عملية متنوعة وذلك لأنها تأخذ عدة أشكال فقد تكون رقابة عامة وقد تكون رقابة معمقة بحيث تم وضع هذه الأشكال بموجب إجراءات قانونية.

أولاً: الرقابة العامة

تتم على مستوى مفتشية الضرائب حيث يمكن التمييز بين نوعين من الرقابة العامة، رقابة شكلية ورقابة على الوثائق. يقوم رئيس المفتشية بمراقبة وفحص تصريحات المكلفين بالضرائب وتتم المراقبة على شكل فحص تمهيدي.²

1- الرقابة الشكلية: تتم هذه الرقابة على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص والتابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة، وهي تهدف إلى ما يلي:³

- ✓ التأكد من هوية وعنوان المكلف بالضريبة؛
 - ✓ التأكد من عدم وجود أخطاء مادية في التصريحات؛
 - ✓ محاولة حصر المعلومات المهمة التي يتم اكتشافها من خلال التصريح.
- وفي الواقع أن هذا النوع من التحقيق أحيانا ينجز وأحيانا كثيرة لا ينجز ويعود هذا إلى الأسباب التالية:⁴

- ✓ حجم الملفات الجبائية الضخم؛
- ✓ عدم وجود متابعة دقيقة من المصالح المركزية على هذا النوع من الرقابة؛

¹ سعدي أحلام، مرجع سابق، ص10.

² عيسى بولوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، الجزائر، 2004، ص57.

³ بوعلام ولهي، نحو الإطار المقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2009، ص09.

⁴ بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الجزائر، ص36.

الفصل الأول:.....الإطار النظري لدور التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي

✓ التظاهر بعدم وجود الوسائل البشرية لإجراء هذا النوع من أنواع التحقيق بالرغم من أن هذا لا يتطلب مستوى عال من الكفاءة.

ومن خلال ما سبق يمكن القول أن الرقابة الشكلية تعد أول عملية تخضع لها التصريحات المقدمة إلى مكتب الرقابة، تخص مجمل التدخلات التي لها علاقة بتصحيح الأخطاء المادية الظاهرة في التصريحات والملاحظة من طرف المراقبين والمحققين الجبائين، فهذا النوع لا يأخذ بعين الاعتبار مدى صحة المعلومات التي تحملها التصريحات، بل تهتم بالشكل الذي قدمت به المعلومات، وتعتبر مرحلة تحضيرية للرقابة على الوثائق.

2- الرقابة على الوثائق: يشترط في هذا النوع من الرقابة ضرورة وجود الوثائق والسجلات المحاسبية، لأن عملية الرقابة تكون على هذه الوثائق، حيث مقارنة التصريحات المقدمة مع كل الوثائق والسجلات المحاسبية المرفقة معها وكذلك مقارنتها مع الوثائق الموجودة لدى مصلحة الضرائب.

وتتمثل أهداف هذا النوع من التحقيق فيما يلي:

- ✓ فحص جميع الأعمال التي تتم على مستوى المكتب؛
- ✓ قيام مصلحة التحقيق بإجراء فحص دقيق وشامل لجميع التصريحات المكتتبه و المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة من خلال مقارنتها بالوثائق والمعلومات التي تملكها الإدارة عن الوضعية الحقيقية لكل مكلف؛
- ✓ تحليل ومقارنة المعلومات عن طريق دراسة ترابطها وتطور الذمة المالية لكل مكلف من سنة إلى أخرى؛
- ✓ طلب معلومات إضافية من المكلف بالضريبة أو تبريرات وتوضيحات فيما يخص مبالغ الرسوم المحسوبة والمتعلقة أساسا بالرسم على القيمة المضافة؛
- ✓ التأكد من المعدلات الضريبية على كل عملية، زيادة إلى النظر في طبيعتها إن كانت فعلا متعلقة بالعمليات المحققة أو كانت من بين العمليات المخفية.¹

ثانيا: الرقابة المعمقة

يحتوي هذا الشكل من التحقيق على نوعين أساسيين هما: الفحص المحاسبي والفحص المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للمكلف بالإضافة إلى ذلك هناك نوع ثالث من التحقيق يسمى بالتحقيق المصوب في المحاسبة.

¹ عيسى بولوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب الضريبي، مرجع سابق، ص58.

الفصل الأول:.....الإطار النظري لدور التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي

إن الفرق بين الرقابة على المستندات والرقابة المعمقة يكمن في حجم الإمكانيات المستعملة والهدف المتوخى بالنسبة لكل نوع من الرقابة، وبصفة عامة فإن الرقابة المعمقة هي العملية التي تسمح بالتأكد من التصريحات الجبائية مقارنة بالعناصر أو المظاهر الخارجية، حيث تعتبر امتداد للتحقيق على الوثائق¹.

1- التحقيق في المحاسبة: إن التحقيق في المحاسبة هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المالية وغيرها حتى يتسنى معرفة مصداقيتها²؛

وتتمثل هذه الرقابة في إتباع كل الطرق والوسائل التي تساعد في صحة وتنظيم المحاسبة وفقا لقواعد وأسس عملية وعلمية، باعتبار أن المحاسبة هي المرآة العاكسة لمختلف مراحل نشاط المؤسسة، وهي مصدر كل البيانات والمعلومات المالية. ولهذا اشترط المشرع الجبائي ضرورة مسك محاسبة قانونية حتى يتم إجراء التحقيق المحاسبي، وقد كان نص المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية صريحا حيث جاء فيه: "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس الوعاء الضريبي ومراقبتها"³.

ويهدف هذا النوع من الرقابة إلى إبراز الأخطاء الممكن إيجادها في محاسبة المكلف وذلك بغية التأكد من صحة التصريحات الجبائية المقدمة.

2- التحقيق المصوب في المحاسبة: يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو لعدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية.

ويتم كذلك التحقيق عندما تشك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية⁴.

¹ يوسف رشيد، بكرتي بومدين، دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مجلة دراسات جبائية، المجلد 4، العدد 1، 2015، ص 43
² مالك دحماني، عيسى بولوخ، دور التدقيق في التقليل من المحاطر الجبائية في الجزائر، مجلة الاقتصاد الصناعي، المجلد 11، العدد 1، 2021، ص 280.

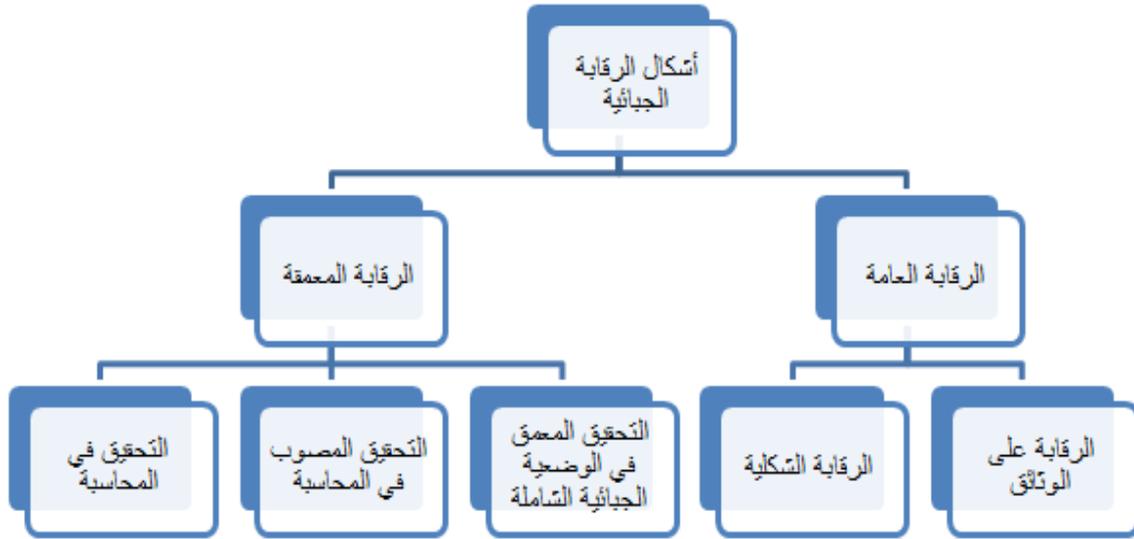
³ بوعلام ولهي، النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة حالة الجزائر، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، كلية الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2011/2012، ص 15.

⁴ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية 2023، المادة 20 مكرر، ص 13.

الفصل الأول:.....الإطار النظري لدور التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي

3-التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة: يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشعروا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما يكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة. وفي هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصروح بها من جهة، والذمة أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي، من جهة أخرى العناصر المكونة لثروته¹.

الشكل رقم (02): أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: من إعداد الطالبتين.

المطلب الثالث: الإطار القانوني للرقابة الجبائية

نص المشرع الجزائري على قوانين وتشريعات التي تنظم الضريبة وكيفية فرضها وطرق تحصيلها للحفاظ على حقوق الخزينة، وسعيها لتنظيم عملية الرقابة الجبائية وسيرها الحسن، وقد حدد القانون الجبائي الجزائري إطار تشريعي وتنظيمي للتحقيق الجبائي حيث أعطى للإدارة الجبائية عدة وسائل أو صلاحيات تسمح لها بتأدية مهامها، ومن جهة أخرى منح القانون الجبائي المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة عدة امتيازات تحميهم من تجاوزات الإدارة الجبائية.

أولاً: صلاحيات الإدارة في الرقابة الجبائية

هي عبارة عن حقوق منحها المشرع الجبائي لإدارة الضرائب من أجل إجراء تحقيق جبائي قانوني ومنظم، وتتمثل هذه الحقوق في:

1- حق الرقابة: في المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية نص المشرع على حق الإدارة الجبائية الخاص بالرقابة على أن: تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو

¹ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية 2023، مرجع سبق ذكره، المادة 21، ص15-16.

الفصل الأول:.....الإطار النظري لدور التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي

إتاوة، وبذلك فإن المشرع منح لأعوان الإدارة الجبائية الحق في القيام بكل أشكال الرقابة إضافة إلى حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها. ويعتبر حق الرقابة من أهم الصلاحيات التي منحها المشرع للإدارة الجبائية للتأكد من صحة المعلومات التي تتضمنها التصريحات المقدمة من قبل المكلفين.¹

2- حق المعاينة: من أجل ممارسة حقها في الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية يمكن للإدارة الضريبية أن ترخص للأعوان الذين لهم على الأقل رتبة مفتش ومؤهلين قانونا، للقيام بإجراء المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة. تتم المعاينة وحجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة على وجود طرق تدليسية تحت سلطة القاضي ورقابته.²

3- حق الإطلاع: يسمح هذا الحق للعون المكلف بعملية التحقيق بمعرفة كل الوثائق والسجلات والمستندات التي تم استعمالها من قبل المكلف وذلك من أجل الحصول على أكبر قدر ممكن من المعلومات التي تساعد المدقق في أداء مهمته بالإضافة إلى المعلومات الواردة في التصريحات المقدمة لإدارة الضرائب، وهذا ما نصت عليه المواد من 45 إلى 64 من القانون الاجراءات الجبائية، حيث جاء نص المادة 45 كالاتي: "يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات".³

4- حق إجراء التحقيق: نصت المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية على حق إجراء البحث، أي أن أعوان الإدارة الجبائية لهم الحق في إجراء التحقيق ويكون ذلك عن طريق التدخل المفاجئ لدى المؤسسات والأشخاص الذين يقومون بأعمال خاضعة للرسم على القيمة المضافة، وفي المقابل المكلف يكون ملزما بتقديم كل الوثائق والسجلات التي تحدد رقم الأعمال، كما أن ممارسة هذا الحق محددة بفترة زمنية من 08 صباحا إلى غاية 20 مساء في المحلات ذات الاستعمال المهني، وبعد الانتهاء من التحقيق يتم تحرير محضر يذكر فيه كل الملاحظات والمخالفات التي تم إيجادها ويسجل فيه أيضا الجرد الخاص بالوثائق والمستندات التي سلمها العون المكلف بالضريبة وخلال التدخل الأول يتم إعلام المكلف بالضريبة عن طريق إشعار بإجراء التحقيق وفي حالة غياب المكلف بالضريبة أو ممثله يتم تحرير محضر في ذلك، يؤدي إلى الإخلال بقواعد الفوترة الملاحظة أثناء ممارسة الحق في التحقيق إلى تطبيق العقوبات الجبائية.⁴

¹ م وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الاجراءات الجبائية 2023، مرجع سبق ذكره، المادة 18، ص8.

² المرجع نفسه، المادة 22، ص17.

³ المرجع نفسه، المادة 45، ص30.

⁴ عبد العزيز قتال، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبي، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، المركز الجامعي الدكتور يحيى فارس، المدينة، 2008-2009، ص49-50.

الفصل الأول:.....الإطار النظري لدور التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي

5- **حق التقادم:** يسمى أيضا بحق استدراك الخطأ، حيث نصت عليه المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية التي حددت الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة الجبائية والمحدد بأربع سنوات، إلا في حالة وجود مناورات تدليسية، وهذا بالنسبة لما يلي:

✓ تأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها؛

✓ القيام بأعمال الرقابة؛

✓ قمع المخالفات المتعلقة بالقانون والتنظيمات ذات الطابع الجبائي.¹

وحق التقادم يمكن أن يعرف على أنه الحق الممارس من قبل الإدارة الجبائية من أجل تصحيح حالات النسيان أو النقص أو الإغفالات في التصريحات الجبائية المكتتبه، وانقضاء أجل التقادم لا يعد عائقا أمام أعوان الإدارة الجبائية لممارسة حق الرقابة بسبب تقادم الفترات، لكنها تمتد إلى العمليات التي لها أثر على نتائج فترة لاحقة غير مغطاة بحق التقادم.

أما فيما يتعلق بواجبات الإدارة الجبائية فالمحققون ملزمون بكتمان السر المهني للمدين (المكلف)، فإذا أفشى السر يتعرض المحقق إلى عقوبات جبائية، وتكون ذلك من خلال تأدية مهامها الوظيفية، من خلال إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات والرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة، كاستثناء في حالة نزاع يرخص لأعوان الإدارة الجبائية الإذلاء بالمعلومات التي في حوزتهم ولها أهمية².

ثانيا: حقوق وضمانات المكلف الخاضع للرقابة

إن الصلاحيات والسلطات الواسعة الممنوحة للإدارة الجبائية خصوصا عمليات الرقابة الجبائية تقابلها حقوق وضمانات أعطاها المشرع الجبائي إلى المكلفين الخاضعين لهاته الرقابة التي هي كالاتي:³

1- **الإعلام المسبق وأجل التحضير:** إن أعوان الإدارة الجبائية لا يستطيعون إجراء أي مراقبة جبائية بدون إرسال إشعار بالمراقبة في مقابل إشعار بالاستلام من المكلف مرفقا بميثاق وواجبات المكلف الخاضع للرقابة من أجل إعلامه، وهذا الأخير له أجل 10 أيام لتحضير محاسبته في حال التحقيق في المحاسبة والتحقق المصوب، وأجل 15 يوما في حال المراقبة كحد أدنى في حالة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

¹وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية 2023، مرجع سبق ذكره، المادة39، ص28.

²رميسة حجام، دور التدقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي، جامعة أم البواقي، السنة 2018/2019، ص19.

³بن داني محمد مصطفى، بن دولة عبد القادر، التدقيق الجبائي كوسيلة للحد من التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم، 2020/2021، ص28.

الفصل الأول:.....الإطار النظري لدور التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي

الشاملة، وعلى كل يمكن للمكلف أن يطلب تمديد الأجل، وهذا لا يمنع المحققين من القيام بزيارة مفاجئة في عين المكان لمعاينة العناصر المادية ووجود الوثائق المحاسبية للمكلف.¹

2- الإستعانة بمستشار: يكون للمكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق في المحاسبة والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة الحق في الاستعانة بمستشار يختاره بمحض إرادته أثناء عملية المراقبة وهذا ما جاء به نص المادة 20 و21 من قانون الإجراءات الجبائية، "المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين خلال عملية المراقبة بمستشار يختاره هو"، ويمكن للمكلف أن يعين ممثلاً عنه في فترة المراقبة لأن غيابه لا يمنع من إجراء عملية المراقبة التي تفقد قيمتها إذا لم يتم إجراؤها.²

3- استحالة إعادة المراقبة: في حالة القبول الصريح، يصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائياً، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه، سواء كان نمط الرقابة تحقيقاً محاسبياً، أو إجراء تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدخيل ولا يجوز للإدارة الضريبية بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد خاص بنفس الفترة ونفس الضريبة إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد استعمل أساليب تدليسية.³

4- محدودية مدة الرقابة: بالنسبة للتحقيق المحاسبي لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من ثلاثة أشهر فيما يخص:

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

✓ كل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي 2.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها؛

يمدد هذا الأجل إلى ستة أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5.000.000 دج و10.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها؛

✓ يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى، تسعة أشهر.

أما بالنسبة للتحقيق المصوب لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، في الدفاتر والوثائق، أكثر من شهرين.

¹وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية 2023، المادة 20، 20 مكرر 1، المادة 21، ص 11-16.

²المرجع نفسه، المادة 20-21، ص 11-16.

³المرجع نفسه، ص 13-17.

الفصل الأول:.....الإطار النظري لدور التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي

أما بالنسبة للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة لا يمكن تحت طائلة بطلان فرض الضريبة، أن يمتد التحقيق لفترة تفوق السنة.¹

5- حق الرد: منح المشرع المكلف الخاضع للرقابة الجبائية آجال أربعين يوما ليرسل ملاحظاته أو قبوله، ويعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني، كما يمكن للعون المحقق بعد الرد الاستماع إلى المكلف أو إعطاء تفسيرات تكميلية، أما في حالة القبول الصريح يصبح أساس فرض الضريبة محدد نهائيا ولا يمكن الرجوع فيه إلا في حالة ما إذا اكتشف أن المكلف استعمل مناورات تدليسية².

6- السر المهني: تبعا لأحكام المواد 65 إلى 69 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على الالتزام بالسر المهني حيث تنص المادة 65 منه "يلزم بالسر المهني بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات ويتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة كل شخص يدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل في المنازعات المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات والرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة وحق الطابع المذكور في التشريع الجبائي المعمول به.³

7- اللجوء النزاعي أو اللجوء الودي: إن تصرفات وسلوكيات المكلفين ذوي السلوك الجبائي السيئ هم دائما مطالبون من قبل الإدارة الجبائية بتسديد الضريبة والعقوبات التأخيرية، على كل حال وبسبب هذه السلوكيات فإن القانون الجبائي منح لهذا النوع من المكلفين وتحت طائلة بطلان الإجراءات بعض الحقوق والضمانات في حال خضوع المكلف للرقابة الجبائية من قبل مصالح الوعاء، حيث يوجد أحيانا بعض الضرائب المؤسسة من قبل المفتش المحقق قد يحتج عليها المكلف، وخول المشرع الجبائي للمكلف اللجوء إلى السلطات الأعلى (مديرية الولاية) واستئناف الإجراءات الاعتراضية.

المبحث الثاني: علاقة التحقيق المحاسبي بالتهرب الضريبي

التحقيق المحاسبي لم يأتي من العدم، إنما كان أهم سبب لوجوده هو التهرب الضريبي والممارسات غير القانونية، وقد أضحى اليوم ظاهرة ومشكلة اقتصادية في معظم دول العالم، وقد طالت أثاره إلى الخزينة العمومية والذي أدى إلى تباطؤ عجلة التنمية الاقتصادية.

المطلب الأول: ماهية التهرب الضريبي

إن تحديد مفهوم وطبيعة التهرب الضريبي متعلق بالكيفية التي يتم من خلالها التخلص من دفع المستحقات الجبائية عن طريق ما يصطلح عليه بالتهرب الضريبي والذي يعتبر إخلالا ملموسا يواجه الميزانية العامة.

¹ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية 2023، المادة 20-21، ص 12-16.

² وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية 2023، المادة 20، ص 11.

³ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية 2023، المادة 65-69، ص 36-37.

أولاً : مفهوم التهرب الضريبي.

1- تعريف الضريبة : لقد تعرضت العديد من المؤلفات المالية لمفهوم الضريبة وتعريفها وذلك عبر التطور التاريخي للدولة، إلا أن هذه التعاريف لم تخرج عن المعنى العام والشامل لها.

✓ **التعريف الأول:**¹ هي فريضة إلزامية يلتزم المكلف بدفعها للدولة حسب مقدرته ويغض النظر عن المنافع التي تعود عليه من جراء تقديم هذه الخدمات أو تحقيق حاجة عامة؛

✓ **التعريف الثاني:**² هي فريضة مالية نقدية تستأديها الدولة جبرا من الأفراد بدون مقابل بهدف تمويل نفقاتها العامة وتحقيق الأهداف التابعة من مضمون فلسفتها السياسية؛

✓ **التعريف الثالث:**³ هي عبارة عن مبلغ من المال تفرضه الدولة جبرا وبدون مقابل وبصفة نهائية على المكلفين بها بحسب مقدرتهم التكلفة مساهمة منهم في تحمل الأعباء العامة للمجتمع.

2- تعريف التهرب الضريبي: للتهرب الضريبي عدة تعاريف نذكر منها:

✓ **التعريف الأول:**⁴ هو لجوء الأفراد إلى وسائل غير شرعية لامتناع عن دفع الضرائب المقررة عليهم أو دفعها ولكن بمقدار أقل من المقدار المحدد قانونيا؛

✓ **التعريف الثاني:**⁵ وهو إعتداء غير مباشر على القوانين المنظمة للضريبة باستعمال وسائل معينة تمكن المكلف من عدم دفع جزء أو كل الضريبة؛

✓ **التعريف الثالث:**⁶ عدم تصريح الممول بجزء من ثروته أو دخله، ويكون ذلك إما بغير قصد كالنسيان أو بقصد كالتخفيض في القيمة المصرح بها، وفي هذه الحالة يعتبر الأمر مخالفة إدارية.

ثانيا: أشكال التهرب الضريبي

سنحاول تحديد أشكال التهرب الضريبي على اختلاف وجهات نظر الباحثين والدراسيين لظاهرة التهرب الضريبي حيث تتلخص أنواعه فيما يلي:

1- **التهرب الضريبي المشروع وغير المشروع:** يتخذ التهرب من الضريبة شكلين، وهما: التهرب المشروع الذي لا عقوبة عليه، ولا تجريم له والتهرب غير المشروع والذي جرمه القانون.⁷

¹ محمد خالد المهاني، خالد الخطيب الحبش، المالية العامة والتشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، 2006، ص175.

² عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، دار الحامد، عمان، 2007، ص910.

³ عيسى اسماعيل، جباية ومحاسبة المؤسسة "تقنيات جباية ومحاسبية"، الصفحات الزرقاء العالمية، بريكة، الجزائر، 2022، ص24.

⁴ طارق الحاج، المالية لعامة، دار صفاء، عمان، 1999، ص84.

⁵ jean schmidt : l'impôt, 2^e édition, dalloz, France, 1955 p 77.

⁶ سعدان شباكي، ملاك قارة، التهرب الضريبي: دراسة ميدانية في ولاية قسنطينة، قسنطينة، الجزائر، ص162.

⁷ سهيلة راحلي، ريمة قرينح، التهرب الضريبي نوافعه وآليات المكافحة، مذكرة ماستر، جامعة 8ماي 1945، قالمة الجزائر 2015/2014، ص 17.

أ- التهرب الضريبي المشروع:

- **التعريف الأول:**¹ "هو تملص المكلف القانوني من دفع الضريبة دون مخالفة التشريع الضريبي القائم،

وهذا التهرب ومهما اتصف بالشريعة فإنه يدل على الضعف في التحضر وغياب الضمير الاجتماعي؛"

- **التعريف الثاني:**² "عملية قانونية يتم من خلالها تجنب الواقعة المنشئة للضريبة، وقد يستطيع الممول أن

يتجنب دفع الضريبة من خلال استغلال نقاط الضعف السائد في التشريع".

ب- **التهرب الضريبي غير المشروع:** هو تهرب مقصود من طرف المكلفين وذلك عن طريق مخالفتهم عمدا

لأحكام القانون الجبائي قصدا منهم عدم دفع الضرائب المستحقة عليهم إما بالامتناع عن تقديم أي تصريح

بأرباحه، أو بتقديم تصريح ناقص أو كاذب، أو إعداد سجلات وقيود مزيفة، أو الاستعانة ببعض القوانين التي

تمنع الدوائر المالية الإطلاع على حقيقة الأرباح لإخفاء قسم منها³.

يأتي التهرب غير المشروع عندما يقدم المكلف على مخالفة الأحكام القانونية، غشا وتحايلا على

التشريعات الضريبية ومخالفة الأحكام القانونية والتعليمات التي تصدرها إدارة الضريبة مرتكبا بذلك جرائم

مالية يعاقب عليها القانون⁴.

2- **التهرب الضريبي الكلي والجزئي:** ينقسم التهرب الضريبي إلى قسمين:

- **التهرب الكلي:**⁵ وهو أن يتخلص المكلف كليا من دفع الضريبة المترتبة عليه، باستخدام أساليب الغش

والاحتيال، ليكون خارج نطاق الضريبة، وهناك صور ووسائل متعددة يلجأ إليها المكلف للتخلص من دفع

الضريبة المستحقة عليه، مثل أصحاب المهن الحرة كسماسرة وأصحاب الحرف الذين لا يكون لهم مكاتب

معينة أو تصاريح بمزاولة المهنة، ولم يتهم ادراجهم في سجلات الضريبة؛

- **التهرب الجزئي:**⁶ يتمثل في إخفاء جزء من أملكه أو جزء من المخزونات التي هي في الواقع تخضع

الضريبة لا يعاد بيعها بعد ذلك في السوق السوداء، وهو محاولة المكلف التخلص من جزء من الضريبة

المفروضة عليه، وذلك عن طريق إخفاء جزء من نشاطه باستخدام الأساليب غير المشروعة، وأمثلة هذا

¹ علاء الدين بغدادي، فعالية الرقابة الجبائية والحد من التهرب الضريبي وأثارها على الخزينة العمومية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2010/2009، ص16.

² سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب سياسات/ نظم/ قضايا معاصرة، دار الجامعة، مصر، 32007، ص154.

³ جمال صرموك، جريمة التهرب الضريبي وآليات مكافحتها في القانون الجزائري، مذكرة ماستر، جامعة محمد بو ضياف، المسيلة، 2018_2019، ص12

⁴ خالد عيادة علميات، التهرب الضريبي أسبابه وأشكاله وطرق الحد منه، مجلة الاقتصاد الجديد، لعدد : 09، جامع إريد - الأردن - سبتمبر 2013، ص20.

⁵ مسعودة ضيف، لعبيدي مهاوات نسبية، عطلي مينة سليمان، الحصر الضريبي كآلية للحد من التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة الاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، جامعة الشهيد محة خلضر الوادي، 2019-2018، ص16.

⁶ مسعودة ضيف لعبيدي مهاوات نسبية عطلي مينة سليمان، الحصر الضريبي كآلية للحد من التهرب الضريبي، مرجع سابق ص16.

الفصل الأول:.....الإطار النظري لدور التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي

النوع كثيرة منها إخفاء جزء من مبيعاته، أو تسجيلها بأسعار تقل عن أسعار بيعها الحقيقي، كذلك يتحقق التهرب الجزئي عن طريق تقديم المكلف اقرارا غير صحيح، وذلك بتضمينه معلومات غير صحيحة، أو غير دقيقة.

3- التهرب الضريبي الداخلي والخارجي: تتمثل فيما يلي

- **التهرب الضريبي الداخلي:** وهو التهرب الذي يكون داخل الإقليم الوطني، أي أن المكلف بالضريبة يكون مواجهها بأعوان الإدارة الجبائية الذاتية لبلده فقط؛
- **التهرب الضريبي الخارجي:** يتم خارج الإقليم الوطني، ومن خلاله يستطيع المكلف بالضريبة الإفلات من الإدارة الجبائية لبلده أو لعدة بلدان من خلال تهريب رؤوس الأموال واتخاذ مقرات اجتماعية خارج الحدود الوطنية.

ثالثا: أسباب التهرب الضريبي

للتهرب الضريبي العديد من الاسباب وتتعلق بعدة من عوامل، نذكر منها ما يلي:

1- العوامل النفسية: بجانب العوامل الاجتماعية تعد العوامل النفسية من بين العوامل التي تجاهلتها الدراسات العربية المتقدمة فنجد ان كلا من الاخلاق الضريبية من المحددات الأساسية للتهرب الضريبي، فالقيم الفردية والبادئ التي يتبناها الفرد اتجاه مسؤوليته المجتمعية هي التي تخفض أو ترفع من نيته للتهرب والتجنب الضريبي كذلك نجد المعرفة الضريبية البسيطة والمعقدة بالقوانين والحسابات الضريبية، وكذلك العدالة الضريبية كما يدركها المكلف بالضريبة تساهم بدورها في التهرب الضريبي.¹

2- العوامل الاجتماعية: الإنسان هو عنصر من الوحدة الاجتماعية، لذلك سلوكياتهم هي بالنسبة معتبرة ناتج التفاعلات مع أفراد الجماعة التي ينتمون إليها، لذلك تعتبر الجماعات المرجعية والتوجه الثقافي للبلد من المحددات الرئيسية للتهرب الضريبي، وبهذا يمكن تفسير ولو بنسب معتبرة الاختلاف القائم بين البلدان فيما يتعلق بالمسؤولية اتجاه الضرائب.

3- العوامل الاقتصادية: إن التهرب الضريبي بالنسبة للاقتصاديين سلوك عقلائي يسعى المكلف من خلاله تعظيم أرباحه بالتهرب الضريبي، وتثبت الدراسات في هذا الشأن أن مرحلة دورة الاقتصاد والرضا المالي ومدى انتشار الاقتصاد الموازي من العوامل التي تفسر سلوك التهرب الضريبي.

4- العوامل التشريعية: إن النصوص القانونية المتعلقة بالنظام الجبائي بدورها تؤدي دورا في المساعدة في التهرب الضريبي، تشير الدراسات أن قوانين النظام الضريبي ترفع من إمكانية التهرب الضريبي سواء بسبب

¹مكاحلية محيي الدين، لراي سفيان، مساهمة التدقيق الجبائي في كبح سلوك التهرب الضريبي، 2022، مجلة دراسات جبائية، المجلد 11، العدد 1، ص154.

الفصل الأول:.....الإطار النظري لدور التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي

تقدير الوعاء أو حساب قيمة الضريبة أو الإعفاءات والتخفيضات والازدواج الضريبي كلها انعكاسات سلبية على الامتثال الضريبي.

5- **العوامل الادارية:** إن الفساد الإداري وضعف أداء الإدارة الضريبية وتخلفها وصعوبة تقدير الوعاء الضريبي وعدم المساواة في تطبيق الإجراءات هي الاخرى عوامل فنية لها دور كبير في تحقيق الفعالية في تحصيل الضرائب.¹

رابعاً: اساليب التهرب الضريبي

يأخذ التهرب الضريبي عدة أساليب وطرق للتملص من دفع الضرائب، ونذكرها فيما يلي:

1- **التهرب الضريبي عن طريق التحايل المحاسبي:** وذلك بلجوء المكلف إلى تقديم إقرار ضريبي استناداً إلى دفاتر وسجلات وحسابات مصنعة مخالفة للدفاتر والسجلات الحقيقية بهدف التقليل من الإيرادات وزيادة النفقات، ومن الأمثلة العملية لهذه الطريقة من التهرب:

- اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع؛

- توزيع الأرباح على الشركات وهميين أي غير موجودين أصلاً؛

- التسجيل الوهمي لمبيعات مسترجعة أو خصومات تجارية ممنوحة؛

- تسجيل قيمة المبيعات بأقل من ثمنها الحقيقي بتواطؤ مع الزبون.

2- **التهرب الضريبي عن طريق التحايل المادي:** يعتمد هذا النوع من التهرب عن إخفاء متعمد لبعض الممتلكات مثل مخزونات، وهذا الإخفاء قد يكون كلي أو جزئي، ومن الأمثلة العملية لهذه الطريقة من الطرق التهرب الضريبي ما يلي:²

- إخفاء جزء من المخزونات وبيعها سرا في السوق الموازية؛

- عدم التصريح بكل الأنشطة الممارسة من قبل المكلف.

3- **التهرب الضريبي عن طريق استغلال القانون:** وهو التحايل الأكثر استعمالاً وتنظيماً والأرقى تقنية، فلقد عُرف على أنه العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية مختلفة للوضعية القانونية الحقيقية، حيث يعتمد المكلف على مستشارين قانونيين يقومون بابتكار طرق جديدة وأقل تكلفة ويظهر ذلك من خلال:³

¹مكاحلية محيي الدين ولرادي سفيان، مرجع سابق، ص154.

² سليمان عتير، دور الرقابة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة ، 2011- 2012، ص(79،80) .

³ شناح حنان، جريمة التهرب الضريبي وآليات مكافحتها في ظل التشريع الجزائري، مذكرة ماستر، جامعة محمد البشير الابراهيم، برج بوعريريج، الجزائر 2021_2022، ص21.

الفصل الأول:.....الإطار النظري لدور التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي

أ- **تكييف وتصنيف الحالات القانونية:** يتطلب هذا النوع من التلاعب معرفة خاصة في الجانب الجبائي، ومختلف الصيغ القانونية المتعلقة به فيعمل المكلف على تزييف الواقعة القانونية الخاضعة للضريبة، إلى وضعية أخرى تكون معفاة أو خاضعة لضريبة أقل.

ب- **العمليات الوهمية:** ويستعمل هذا النوع من التحايل غالبا في مجال الرسم على القيمة المضافة والذي يتمثل في انشاء فواتير مزيفة لعمليات البيع والشراء من طرف المكلف الذي يستطيع من خلالها الاستفادة من حق خصم الرسوم على المشتريات ظنا منه أن التحقيقات الجبائية تقوم على مطابقة القيود المحاسبية للوثائق التبريرية المقدمة، ولأجل ذلك فإن المتهربين يقومون بتأسيس نظام تهرب قائم على كتابات حسابية متناقضة فيما بينها وتبريرها بفواتير وهمية وهذا ما يسمح بالاستفادة من تخفيض الرسم على القيمة المضافة الخاص برقم الأعمال.

ويعتبر التحايل القانوني الأسلوب الأكثر استعمالا وتنظيما والأرقى تقنية، إذ يتم التهرب عن طريق ثغرات القانون من خلال استغلال بعض النفاثات الموجودة في النظام الجبائي أو التجاري لصالح المكلف، وبذلك لا يستطيع المشرع الجبائي فرض أي عقوبة على مرتكبها.

حيث يستعين المتهرب الضريبي بأهل الخبرة والاختصاص لاستنباط طرق التحايل مستندين بذلك إلى النصوص القانونية، ويتجلى ذلك في حالات القانون تسمح للمكلف بالضريبة الاستفادة من مزايا ليس له الحق في الاستفادة منها ومن الأمثلة الحية عن ذلك:¹

- تحقيق عدة مداخل يصرح بها في عناوين مختلفة لإخضاعها لمعدلات منخفضة؛
- الحصول على امتيازات جبائية وشبه جبائية في إطار الوكالة الوطنية لتدعيم الاستثمارات (ANDI) أو الوكالة الوطنية لدعم وتنمية المقاولاتية (ANADE) ثم القيام بعد ذلك بالتنازل عن هذه الاستثمارات لتهرب من قيمة الضريبة التي تترتب عليها، مما يفوت على خزينة الدولة مبالغ ضخمة.

خامسا: آثار التهرب الضريبي

يؤدي التهرب الضريبي الى عدة آثار سلبية تتمثل فيما يلي:

1- آثار التهرب الضريبي من الناحية المالية: يترتب بسبب التهرب الضريبي من الناحية المالية، خسارة كبيرة تلحق بالموازنة العامة للدولة ممثلة بانخفاض حصيله الإيرادات الضريبية مما يؤدي ذلك الى عدم تمكن الدولة

¹ - ونادي رشيد، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش حالة الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع التخطيط كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001-2002، ص43.

الفصل الأول:.....الإطار النظري لدور التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي

من القيام بوظائفها المختلفة، وهذا يؤدي بالدولة إلى اللجوء لمصادر التمويل الأخرى ويضعها أمام خيارات عديدة لكل منها مساوئها على الاقتصاد، وذلك لتلاقي العجز الحاصل في الموازنة.¹

2- آثار التهرب الضريبي من الناحية الاقتصادية: باعتبار الضريبة متغير اقتصادي هام، وبهذا فالتهرب الضريبي لديه انعكاسات على الاقتصاد الوطني من عدة جوانب فيقل الادخار العام، وبالتالي يؤدي الى قلة الاستثمار وبهذا تقل المشاريع الاستثمارية للدولة بالإضافة الى ذلك فان انخفاض معدلات الادخار يجعل الدولة تقلص حجم الإعفاءات الممنوحة في إطار ترقية الاستثمار ويترتب عن ذلك ركود اقتصادي متميز بارتفاع معدلات التضخم والبطالة.²

3- آثار التهرب الضريبي من الناحية الاجتماعية والنفسية: يؤدي التهرب الضريبي إلى إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع، كما يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين فيتحمل عبء الضريبة، إذ يتحمل البعض الضريبة بكاملها بينما يتخلص منها الذين تمكنوا من التهرب منها إلى عدم عدالة توزيع العبء الضريبي، وتؤدي كثرة التهرب الضريبي لجوء الدولة إلى رفع معدلات الضرائب الموجودة أو إضافة ضرائب جديدة، فيزداد العبء على من لم يتهرب من الضريبة، لذلك تصبح الضريبة عاجزة عن تحقيق التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع، بالإضافة إلى ذلك تصبح الضريبة عامل إفساد أخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء المشروعة أو غير المشروعة قصد التحايل والإفلات من الواجب الضريبي.³

المطلب الثاني : عملية التحقيق المحاسبي

لم يحدد المشرع الجزائري اي خطة او طريقة موحدة لتسيير عملية التحقيق المحاسبي وتختلف من عون إلى آخر، إلا أنها تمثل في شقين شق قانوني وشق تنظيمي، لذلك يمكن تنظيم عملية التحقيق وفق الخطوات التالية:

أولاً: مرحلة بداية التحقيق

تقوم مصلحة الضرائب المتمثلة في المصلحة الرئيسية للبحث والرقابة والمصلحة الرئيسية للتسيير بإعداد البرنامج السنوي للتحقيق في المحاسبة والخاص بالمكلفين التابعين لمركز الضرائب المعني بإشراف رئيس مركز الضرائب، بعد الإعداد والمصادقة على قائمة المكلفين بالضريبة الذين شملهم البرنامج، تحول إلى

¹ أحمد بن هلال الشيخ، التهرب الضريبي دراسة فقهية مقارنة، مجلة كلية الدراسات الإسلامية للنبات بكر الشيخ، العدد 4، الإصدار الأول، 2020، ص493.

² صفور ليندة، ميلودي شيرين، محددات التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لاستكمال شهادة الماستر، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، برج بوعريش، الجزائر، 2020_2021 ص12.

³ بن كروة رشيدة، أثر التهرب الضريبي على التنمية الاقتصادية، مذكرة ماستر، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2016_2017، ص17.

الفصل الأول:.....الإطار النظري لدور التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي

المصلحة الرئيسية للبحث والرقابة لتنفيذها من قبل محققين الجباةيين التابعين لمصلحة الرقابة، توزع المهام على الأعوان من طرف رئيس الفرقة، يقومون بدورهم بسحب الملف الجبائي الخاص بالشركة المراد مراقبتها من المصلحة الرئيسية للتسيير من أجل القيام بالأشغال التمهيدية وإعداد الإشعار بالتحقيق وتحديد مكان إجراء عملية التحقيق.

ثانيا: مجريات عملية التحقيق في المحاسبة

بعدما تقرر إجراء التحقيق في مكاتب المصلحة ووضع الوثائق المحاسبية والثبوتية تحت تصرف الأعوان المحققين الخاصة بالسنوات محل التحقيق، بدأت مرحلة جديدة في التحقيق تتمثل في فحص الوثائق المحاسبية من ناحية الشكل ومن ناحية المضمون.

1. **فحص المحاسبة من حيث الشكل:** إن التحقيق في محاسبة من حيث الشكل يتمثل في المعاينة المادية للوثائق الموضوعية للرقابة، أي التأكد من وجود وصحة الدفاتر القانونية الاجبارية .
2. **فحص المحاسبة من حيث المضمون:** ويقصد به قيام المفتش المحقق بدراسة معمقة ودقيقة للحسابات الرئيسية للقوائم المحاسبية والمالية، وذلك من خلال التركيز على الفحص لحسابات: المشتريات، التكاليف والمخزونات، الاستثمارات الحقوق، الأموال الخاصة، وحسابات النتائج، باعتبارها أهم العناصر التي يمكن أن يسند إليها المكلف في تخفيض وعائه الضريبي وتهربه من دفع التزاماتها الجبائية¹.

ثالثا: نتائج عملية التحقيق في المحاسبة

بعد تحديد النقائص والتجاوزات في مرحلة فحص المحاسبة وبعد استجواب المكلف بالضريبة محل التحقيق تأتي عملية استخراج النتائج وتقريغها في جداول مفصلة وواضحة تسمح للمكلف بالضريبة أو مستشاره بفهمها، والتي تشمل على إعادة تقويم الأسس الضريبة وحساب الضرائب والحقوق الواجبة مع إخضاعها للغرامات والمخالفات المناسبة استنادا للأحكام المنصوص عليها في كافة القوانين الضريبة، كما تبلى هذه النتائج إلى المكلف بالضريبة كتابيا ويُسَمَح له بإبداء رأيه و تبريراته أيضا كتابيا ضمن مهلة زمنية مضبوطة، ليتم بعدها تحديد الأسس النهائية المعاد تقويمها وما يترتب عليها من ضرائب وحقوق وغرامات، ليتم في الأخير إعداد الجدول الفردي بالحقوق الواجبة والغرامات المرافقة لها كآخر خطوة في التحقيق.

المطلب الثالث: دور التحقيق المحاسبي في الكشف عن التهرب الضريبي

يعمل التحقيق المحاسبي على ضمان الالتزام بالتشريعات الضريبية و تحقيق العدالة الجبائية من خلال ما يحققه:

¹ لكصاسي ابراهيم، بوعزة عبد القادر، فعالية التحقيق المحاسبي في الكشف عن مظاهر التهرب الجبائي حالة مديرية الضرائب لولاية أدرار خلال الفترة 2015/2005، ص298.

أولاً: التحقق من الالتزام

يساعد التحقيق المحاسبي في التحقق من صحة السجلات المالية والضريبية المعلنة للشركات والمؤسسات، حيث يتم فحص المستندات و السجلات المحاسبية بدقة للتأكد من أنها تتوافق مع القوانين واللوائح الضريبية المعمول بها.

ثانياً: إكتشاف التلاعب والتهرب

يمكن أن يكشف التحقيق المحاسبي عن أي محاولات للتلاعب بالسجلات المالية أو التهرب الضريبي، حيث يستخدم فريق التحقيق مهاراته وخبرته لتحليل البيانات المالية والمستندات المرتبطة بها للكشف عن أي نقاط ضعف أو تصرفات غير قانونية.

ثالثاً: تطبيق العقوبات

في حالة اكتشاف أي مخالفات ضريبية خلال التحقيق المحاسبي، يمكن تطبيق العقوبات المناسبة وفرض الغرامات على المتسببين في التلاعب أو التهرب الضريبي هذا ما يشكل رسالة قوية للأفراد والشركات بأنه لن يتم التسامح مع ممارسات التهرب الضريبي.

رابعاً: ردع المخالفين المحتملين

التحقيق المحاسبي يعمل كأداة للرقابة الاحترازية، حيث يشجع الأفراد والشركات على الالتزام بالقوانين الضريبية وتقديم تقارير مالية دقيقة، فقد يكون وجود احتمالية التحقيق كافياً لإثارة الوعي بأهمية الامتثال للضوابط الضريبية لأن أعمالهم ستتم مراقبتها وسيتم اتخاذ الإجراءات القانونية ضدهم في حالة وجود انتهاكات.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

بعد تطرقنا لأهم الجوانب النظرية التي تناولت موضوع دور التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي، تم التطرق في هذا المبحث لبعض الدراسات التي تناولت موضوع مذكرة أو كانت لها علاقة بها، بالإضافة إلى محاولة إجراء مقارنة بين هذه الدراسات والدراسة التي قمنا بها من حيث أوجه التشابه والاختلاف فيما بينها وكيفية الاستفادة منها.

المطلب الأول: الرسائل الجامعية باللغة العربية

يتم التطرق في هذا المطلب إلى الدراسات الجامعية التي تناولت التحقيق المحاسبي والرقابة الجبائية وكذلك دور التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي وكذلك التحصيل الضريبي كما يلي:

أولاً: دراسة بوضياف أسماء

بعنوان "التحقيق المحاسبي كألية للحد من الفساد والتهرب الضريبي"، مذكرة ماستر، تخصص التسيير،

جامعة محمد بوضياف المسيلة، السنة الدراسية 2021/2020.

الفصل الأول:.....الإطار النظري لدور التدقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة تشخيص الواقع النظري والعملية لمهنة المدقق المحاسبي وإبراز اليات التحقيق في المحاسبة كأداة للرقابة الجبائية مع تبيين الدور الذي تلعبه الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي و التعريف بسير المهام على مستوى مصالح الضرائب.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن التدقيق المحاسبي كألية للرقابة الجبائية يساهم في زيادة التحصيل لفائدة الخزينة العمومية عن طريق إعادة تأسيس القاعدة الخاضعة للضريبة واستخراج الحقوق المترتبة عنها بالإضافة إلى فرض غرامات، وأن إدارة الضرائب تتمتع بصلاحيات وسلطات قانونية تمكنها من إجراء الرقابة بصورة واسعة تشمل جميع العناصر والوسائل والأدوات مثل الدفاتر، الوثائق التجارية والمحاسبية، التي يمكن أن تفيد في عملية التحقيق.

ثانيا: دراسة موسى بوربيع وطارق عيروج

بعنوان "مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية"، مذكرة ماستر، تخصص: محاسبة وجباية معمقة، جامعة محمد الصديق بن يحي، السنة الدراسية 2020/2019.

هدفت هذه الدراسة إلى شرح مفهوم الرقابة الجبائية وكيفية تنفيذ إطارها المفاهيمي والتنظيمي والقانوني، كيفية التأكد من مدى صحة صدق التصريحات المحاسبية المقدمة من طرف المكلفين الخاضعين للضريبة، التعرف على مكونات التدقيق المحاسبي ومدى دعمها للرقابة الجبائية، ودور العون المدقق في الحد من الأخطاء والتجاوزات التي تتضمنها القوائم المالية المقدمة، كما ركزت على معرفة ضمان حقوق الإدارة الجبائية والمكلف.

وقد خلصت هذه الدراسة الى عدة نتائج أهمها بداية في عملية التدقيق المحاسبي يجب على المدقق الاطلاع على الهوية الجبائية ليحدد الشكل القانوني للمكلف، وكذا الضرائب والرسوم التي تتماشى مع نوع النشاط، وكذلك يجب على العون المدقق الاطلاع الدائم والمستمر على القوانين الجبائية وكل جديد، كما يجب القيام بالأبحاث ومن ثم المراسلات التي لها علاقة مع المكلف للتدخل لكشف الأخطاء، ويتم تحديد الأرباح الخاضعة للضرائب المباشرة عن طريق مؤشرين؛

✓ المؤشر الأول رقم الأعمال المصرح به من طرف المكلف بعد إعادة تقديره؛

المؤشر الثاني عن طريق هامش الربح الواسطي ويحدد وفق الادارة الضريبية.

ثالثا: سميرة بوعكاز

بعنوان "مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي"، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص: محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، السنة الدراسية، 2015/2014.

الفصل الأول:.....الإطار النظري لدور التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة إعطاء تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي وواقعها في ظل النظام الضريبي الجزائري مع إبراز أهمية التدقيق الجبائي من خلال التأكيد من مدى صحة وصدق التصريحات الجبائية والمحاسبية المكتتبه من طرف المتعاملين الاقتصاديين ومعرفة أهم مكونات التدقيق الجبائي وقدرته على المساهمة في الحد من التهرب الضريبي.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أنه يمكن للتدقيق الجبائي دورا هاما في الكشف عن مواطن التهرب الضريبي واسترجاع مبالغ هامة لخزينة الدولة، وكذلك يمكن للتحفيزات المقدمة للمراجعين وأعاون الإدارة الضريبية سواء ماديا أو معنويا أن نرفع من مردودية عملهم، وهذا ما يبعدهم عن كل تأثير خارجي قد يخل باستقلاليتهم وتحيزهم إزاء الممولين وأيضا تحسين العلة مع المكلفين وضرورة استفسارهم واستعلامهم عن حقوقهم وواجباتهم الجبائية، والرجوع للإدارة الجبائية الضريبية لتزويدهم بالمعلومات اللازمة والمشاركة في ملتقيات متعلقة بالإدارة .

المطلب الثاني: المقالات العلمية باللغة العربية

يتم التطرق في هذا المطلب إلى المقالات العلمية التي تناولت الرقابة الجبائية، كما يلي:

أولا: دراسة ميلود عبود وكمال برباوي

بعنوان "الرقابة الجبائية في الجزائر، الإطار العام، الأهداف والطرق، العوامل المعيقة لها وسبل التفعيل"، مجلة المقار للدراسات الاقتصادية، العدد 02، جوان 2018.

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح أهمية الضريبة التي تستخدمها الدولة لتمويل خزينتها عن طريق الإيرادات المتحصلة عليها من المكلفين، ومن أجل تحقيق ذلك تعترض الدولة عدة مشاكل منها التهرب الضريبي والتجاوزات وبالتالي أصبح بمرور الوقت مشكل يهدد تحصيلها الضريبي وأكبر عائق للتنمية.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن الرقابة وسيلة أساسية لمكافحة التهرب الضريبي ولذلك لجأت الدولة لتطوير الأرضية الرقمية المستحدثة، حتى يكون للرقابة دور فعال لا بد أن تمارس حقوقها المتمثلة في "حق الرقابة، حق الإطلاع، حق التفتيش، حق إستدراك الخطأ" إلا أن المكلفين دائما ما تكون لديهم إعتراضات التي تؤدي إلى نزاعات مع الإدارة الضريبية والتي قد يسببها تارة المكلف وتارة أخرى العون الضريبي.

إن التحقيق المحاسبي والتدقيق في مجمل الوضعية الضريبية يعد شكل من أشكال الرقابة لكشف أي حالة تهرب ضريبي.

ثانيا: دراسة محمد قلي وفهيمه بلول

بعنوان "الرقابة الجبائية بين حتمية الحفاظ على موارد الخزينة العمومية وضرورة حماية حقوق المكلفين بالضريبة"، مجلة الإجتهد للدراسات القانونية والاقتصادية، العدد 06، المجلد 07، جانفي 2018.

هدفت هذه الدراسة إلى إيضاح الامتيازات بهدف ضمان فرض تحصيل مختلف أنواع الضرائب والرسوم، وكذلك الحفاظ على موارد الخزينة العمومية، وكذلك التصدي إلى كل من يسعى لاستعمال الحيل والمناورات للتهرب عن دفع ما عليه من ديون لصالح الخزينة العمومية.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن الرقابة الجبائية أداة مهمة في يد الإدارة الضريبية تستعملها للتأكد من مدى التزام المكلفين وتعمل لصالح الخزينة العمومية، فقد وسع المشرع منح السلطة والإماتيازات للإدارة الضريبية أثناء القيام بمهامها، وبالمقابل من أجل تطبيق العدالة وضمان حقوق الإدارة الضريبية والمكلف منح المشرع العديد من الحقوق والضمانات والتي عبرها تلتزم الإدارة بعدم التعسف في عملها. ولكن رغم ذلك ما ذكر إلا أن هناك عدة مشاكل مازالت قائمة من بينها غموض بعض النصوص القانونية الخاصة بالرقابة والتي تؤدي إلى التهرب الضريبي، كما أن هناك نقص في الإمكانيات المادية والبشرية لدى مختلف مديريات الضرائب لاسيما على المستوى المحلي، بالإضافة نقص كفاءة بعض أعوان الإدارة الضريبية تؤدي إلى التحقيق القضائي تبين وقوع أحد الطرفين في الأخطاء الضريبية.

المطلب الثالث: أوجه التشابه والاختلاف

يتم التطرق في هذا المطلب إلى أوجه التشابه والاختلاف بين دراستنا وكذلك الرسائل الجامعية والمقالات العلمية على النحو التالي:

أولاً: المقارنة بين الدراسة الحالية والرسائل الجامعية

فيما يخص أوجه التشابه والاختلاف بين دراستنا والرسائل الجامعية فهي موضحة في الجدول الموالي، كما أن هذا الجدول يوضح ما استفدنا من هذه الدراسات:

الجدول رقم (1): المقارنة بين الدراسة الحالية والرسائل الجامعية

الدراسة السابقة	أوجه التشابه	أوجه الاختلاف	كيفية الاستفادة
أسماء بوضياف 2021/2020	- أنواع التهرب الضريبي - أشكال الرقابة الجبائية	- تم التركيز على التحقيق فقط - الاطار التنظيمي للرقابة الجبائية - مكان إجراء لدراسة	إثراء الدراسة بالمعلومات
موسى بوربيع وطارق عيروج	- الإطار النظري للتدقيق المحاسبي - الإطار العام للرقابة الجبائية	- مكان إجراء الدراسة - مكان إجراء الدراسة الميدانية	تمثل الدراسة امتدادا لدراستنا

الفصل الأول:.....الإطار النظري لدور التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي

	- عدم الانطلاق لمفهوم التهرب الضريبي		2020/2019
الاستفادة من منهجية البحث والتسلسل في ترتيب المعلومات	- التركيز على التدقيق - عدم الانطلاق لمفهوم الرقابة - مكان إجراء الدراسة	- الإطار النظري للتهرب الضريبي - حقوق وضمانات الادارة الجبائية	سميرة بوعكاز 2015/2014

المصدر: من إعداد الطالبتين.

ثانيا: المقارنة بين الدراسة الحالية والمقالات العلمية

فيما يخص أوجه التشابه والاختلاف بين دراستنا والمقالات العلمية فهي موضحة في الجدول الموالي، كما أن هذا الجدول يوضح ما استفدنا من هذه المقالات العلمية.

الجدول رقم (02): المقارنة بين الدراسة الحالية والمقالات العلمية

الدراسة السابقة	أوجه التشابه	أوجه الاختلاف	كيفية الاستفادة منها
ميلود عبود وكمال برباوي 2018	- مكافحة التهرب الضريبي - تعزيز من قدرة الرقابة الجبائية	- فروض ومعايير التدقيق - مساهمة أدوات التدقيق في دعم الرقابة	- أهداف الرقابة الجبائية - حقوق الإدارة الضريبية
محمد قلي وفهيمه بلول 2018	- مكافحة التهرب الضريبي - التعزيز من قدرة الرقابة الجبائية	- فروض ومعايير التدقيق المحاسبي - التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي	- تعريف الرقابة الجبائية -تعريف التهرب الضريبي وطرق مكافحته

المصدر: من إعداد الطالبتين.

لقد حاولنا في دراستنا هذه التطرق إلى موضوع التحقيق المحاسبي، وكذلك الرقابة الجبائية والتهرب الضريبي والربط بينهما بطريقة مميزة عن الدراسات السابقة بدون إنكار أننا استعملنا الدراسات السابقة كموجه لنا في بحثنا هذا.

خلاصة الفصل الأول:

بعد دراستنا هذا الفصل والتطرق إلى مختلف جوانب الرقابة الجبائية والتحقيق المحاسبي، تم التوصل إلى أن هذا الأخير يمثل أداة فعالة لضمان حقوق الخزينة وتحقيق العدالة والمساواة، حيث أن المشرع الجزائري منح أعوان المحققين جملة من الصلاحيات والحقوق تسمح لهم بأداء مهمتهم في أحسن الظروف وبالمقابل منع تعسف هذه الأعوان واستغلال الصلاحيات والحقوق الممنوحة لهم، وكذا حماية المكلف بمنحه جملة من الضمانات، والتي خولها المشرع الجزائري لإدارة الجبائية لتمكينها من التأكد من صحة المعلومات المصرحة من طرف المكلف بالضريبة ومعرفة مدى امتثالهم للقواعد الجبائية وتأدية واجباتهم الضريبية، كما تسمح عملية التحقيق المحاسبي الحد من ظاهرة التهرب الضريبي وذلك باكتشاف الأخطاء والمخالفات التي يقوم بها المكلف للتهرب من دفع الضريبة لتصحيحها وفرض العقوبة عليه لردع التهرب الضريبي مرة أخرى.

الفصل الثاني:

دراسة حالة بمركز الضرائب

لبرج بوعريريج

تمهيد:

في هذا الفصل ومن أجل تدعيم دراستنا النظرية التي تطرقنا فيها إلى دور التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي قمنا بدراسة ميدانية تركز على دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية برج بوعريريج، وكنموذج للدراسة تم اختيار ملف خضع للتحقيق المحاسبي بالمصلحة الرئيسية للرقابة والبحث.

وللوصول إلى النتائج المرجوة، تتبّعنا من خلال الملف محل الدراسة أثر عملية التحقيق في المحاسبة

في الحد من التهرب الضريبي، لهذا قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

-المبحث الأول: تقديم عام حول مركز الضرائب لولاية برج بوعريريج؛

-المبحث الثاني: إجراءات عملية التحقيق المحاسبي في مركز الضرائب برج بوعريريج؛

-المبحث الثالث: الدراسة التطبيقية لدور التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي.

المبحث الأول: تقديم عام لمركز الضرائب لولاية برج بوعريريج

تحاول الإدارة الجبائية تحسين الخدمة المقدمة قصد إنشاء مرونة لتقديم وتعزيز الوعاء الجبائي وتطوير العلاقة بين الإدارة والمكلف، وتم إنشاء طرق جديدة للتسهيل على المكلف تتمثل في مراكز الضرائب على مستوى الوطن التي توفر مسؤولية أكبر وتسهل على المكلفين القيام بتصريحاتهم وكذا تسديد ضرائبهم. حيث أننا سنتطرق في هذا المبحث عن التعريف بمركز الضرائب لولاية برج بوعريريج، وتحديد مهامه وهياكله الذي جاء به القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009 لتحديد كفاءات تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها ومهامها.

المطلب الأول: التعريف بمركز الضرائب لولاية برج بوعريريج

يعد مركز الضرائب من الهياكل المستحدثة من طرف الإدارة الجبائية، حيث يتكفل بمسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين الخاضعين لمجال اختصاصه. يقع مركز الضرائب برج بوعريريج بالحي الإداري المكافحين وقد تم افتتاحه بتاريخ 2012/12/02 ويضم حاليا 115 عامل موزعين على مختلف مصالح المركز، ويعالج المركز ما يقارب 6500 ملف جبائي وذلك حتى تاريخ 2023/04/28 حسب ما صرح به لنا رئيس مركز الضرائب لولاية برج بوعريريج.

المطلب الثاني: مهام مركز الضرائب

إن لمركز الضرائب العديد من المهام وتمر بعدة مراحل بداية من مرحلة الإعلام والاستقبال ووصولاً إلى مرحلة التحصيل، ولهذا تم توزيع المهام حسب مختلف المجالات، ونذكرها فيما يلي:

أولاً: في مجال الوعاء الضريبي

- يمكّن ويسير الملفات الجبائية للشركات وغيرها من الأشخاص المعنيين بعنوان المداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات؛
- يمكّن ويسير الملفات الجبائية التابعين للنظام الحقيقي لفرض الضريبة برسم عائدات الأرباح الصناعية والتجارية؛
- إصدار الجداول وقوائم التحصيل وشهادات الإلغاء أو التحصيل مع معاينتها والمصادقة عليها.

ثانياً: في مجال التحصيل

- التكفل بالجدول والسندات والإيرادات والرسوم والإتاوى؛
- تنفيذ العمليات المادية للدفع والتحصيل وتقدير الأموال النقدية؛
- ضبط الكتابات المتمركزة في تسليم القيم.

ثالثاً: في مجال الرقابة

- البحث عن المعلومات الجبائية وتجميعها لاستغلالها ومراقبة التصريحات؛

- إعداد وتحقيق البرامج والتدخلات والمراقبة لدى المكلفين الخاضعين للضريبة وتقييم النتائج.

رابعاً: في مجال المنازعات

- دراسة ومعالجة الشكاوي؛

- متابعة المنازعات الإدارية والقضائية؛

- سداد القروض والرسوم على القيمة المضافة.

خامساً: في مجال الاستقبال والإعلام

- ضمان مهمة الاستقبال ومهمة إعلام المكلفين بالضريبة؛

- التكفل بالإجراءات الإدارية بالوعاء لاسيما المتعلقة بإنشاء مؤسسات وتعديل قوانينها الأساسية؛

- تنظيم وتسيير المواعيد؛

- نشر المعلومات والمطبوعات لصالح المكلفين بالضريبة التابعين للمركز .

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية برج بوعرييج

يتكون مركز الضرائب من ثلاثة مصالح رئيسية وقبضة ومصالحتين تحت سلطة رئيس المركز، وينقسم مركز

الضرائب كما يلي:

أولاً: المصالح الرئيسية

تنقسم المصالح الرئيسية إلى ثلاثة مصالح:

1. المصلحة الرئيسية للتسيير: المصلحة الرئيسية للتسيير مكلفة بالقيام بالوظائف التالية:

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

ومتابعة الامتيازات الجبائية والدراسة الأولية للاحتجاجات؛

- المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات وتقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها بصفته وكيلًا مفوضًا عن

المدير الولائي للضرائب؛

- اقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس الوثائق أو الرقابة المحاسبية؛

- إعداد تقارير دورية وتجميع الإحصائيات وإعداد مخططات العمل وتنظيم الأشغال مع المصالح الأخرى

والحرص على انسجامها.

وتضم المصلحة الرئيسية للتسيير خمسة مصالح فرعية وهي:

أ- المصلحة المكلفة بالجباية لقطاع الصناعة؛

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. المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث: تقوم المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث بالأدوار التالية:

- إنجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية ومعالجتها وتخزينها وتوزيعها من أجل استغلالها؛
 - اقتراح عملية المراقبة وإنجازها بعنوان الرقابة في عين المكان والمراقبة على أساس الوثائق لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين للمركز مع إعداد جداول إحصائية.
 - وتضم المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث أربعة مصالح فرعية وهي:
أ. **مصلحة البطاقات والمقارنات:** هذه المصلحة مكلفة بالمهام التالية:
 - تشكيل وتسيير فهرس المصادر المحلية للإعلام والاستعلام الخاصة بوعاء الضريبة وكذا مراقبتها وتحصيلها؛
 - التركيز على المعطيات التي تجمعها المصالح المعنية وتخزينها واستردادها من أجل استغلالها؛
 - التكفل بطلبات تعريف المكلفين بالضريبة.
 - ب. **مصلحة البحث عن المادة الضريبية:** وتكون على شكل فرق وتتنحصر مهام هذه المصلحة في:
 - إعداد برنامج دوري للبحث عن المعلومة الجبائية؛
 - اقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس الوثائق في عين المكان انطلاقاً من المعلومات والاستعلامات المتحصل عليها.
 - ج. **مصلحة التدخلات:** تعمل هذه المصلحة في شكل فرق وهي مكلفة بالأدوار التالية:
 - برمجة وإنجاز التدخلات بعنوان تنفيذ الحق في التحقيق وحق الزيارة والمراقبة، وكذا تنجز في عين المكان لكل المعاینات الضريبية لوعاء الضريبة ومراقبة تحصيلها؛
 - اقتراح مكلفين بالضريبة لمراجعة محاسبتهم أو المراقبة على أساس الوثائق انطلاقاً من المعلومات المتحصل عليها.
 - د. **مصلحة الرقابة:** تعمل هذه المصلحة في شكل فرق وتتنحصر مهامها في كالاتي:
 - إنجاز برنامج المراقبة على أساس الوثائق في عين المكان؛
 - إعداد وضعيات إحصائية دورية تتعلق بوضعية إنجاز برامج المراقبة مع تقييم مردودها.
- 3. المصلحة الرئيسية للمنازعات:** تقوم المصلحة الرئيسية للمنازعات بالأدوار التالية:
- دراسة كل طعن نزاعي أو إعفائي يوجه لمركز الضرائب والنتائج عن فرض زيادات وغرامات أو عقوبات قررهما المركز، وكذا طلبات استرجاع واقتطاع الرسم على القيمة المضافة؛
 - متابعة القضايا والنزاعات المقدمة إلى الجهة القضائية.
 - تنقسم المصلحة الرئيسية للمنازعات إلى مصالح فرعية وهي:
أ. **مصلحة الاحتجاجات:** تتكفل مصلحة الاحتجاجات بالقيام بالمهام التالية:
 - دراسة الطعون المقدمة بهدف إلغاء أو تخفيض فرض الضرائب أو الزيادات والعقوبات المحتج عليها؛
 - استرجاع الضرائب والرسوم والحقوق المدفوعة إثر التصريحات المكتتبه أو المدفوعة تلقائياً أو المقطعة من المصدر؛
 - دراسة الطلبات المتعلقة بإرجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة؛

- دراسة الطعون المقدمة التي تهدف إلى احتجاج على الأعمال المتعلقة والإجراءات المتعلقة بها أو المطالبة بالأشياء المحجوزة؛

- معالجة منازعات التحصيل.

ب. مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية: تتكفل هذه المصلحة بالمهام التالية:

- دراسة الطعون التابعة لاختصاص لجان طعن الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة ولجان الطعن الإعفائي؛

- متابعة قضايا الطعون بالاتصال مع المصلحة المعنية على مستوى المديرية الولائية للضرائب فيما يخص الطعون والشكاوي المقدمة للهيئات القضائية.

ج. مصلحة التبليغ والأمر بالدفع: ويكمن دورها في المهام التالية:

- تبليغ مختلف القرارات المتخذة بعنوان مختلف الطعون إلى المكلفين بالضريبة وإلى المصالح المعنية؛

- الأمر بالصرف لإلغاء التخفيضات المقررة مع إعداد شهادات متعلقة بها؛

- إعداد منتجات الإحصائيات الدورية المتعلقة بمعالجة المنازعات وتبليغها للمصالح المعنية.

ثانيا: المصالح التابعة لرئيس المركز

يندرج ضمن مصالح رئيس مركز الضرائب مصلحتين:

1. مصلحة الإعلام والاستقبال: تسند إليها مهمة:

- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم؛

- نشر المعلومات حول الحقوق والواجبات الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب.

2. مصلحة الإعلام الآلي والوسائل: وتتكفل بما يلي:

- استغلال التطبيقات المعلوماتية وتأمينها وكذا تسيير التأهيلات ورخص الدخول الموافقة لها؛

- إحصاء حاجيات المصالح من عتاد ولوازم أخرى، وكذا التكفل بصيانة التجهيزات؛

- الإشراف على المهام المتصلة بالنظافة وأمن المقرات.

ثالثا: القبضة

وتتكفل بما يلي:

- التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان التسديدات التلقائية التي تتم والجداول

العامة أو الفردية التي تصدر في حقهم وكذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل؛

- تنفيذ التدابير المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساري المفعول والمتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة؛

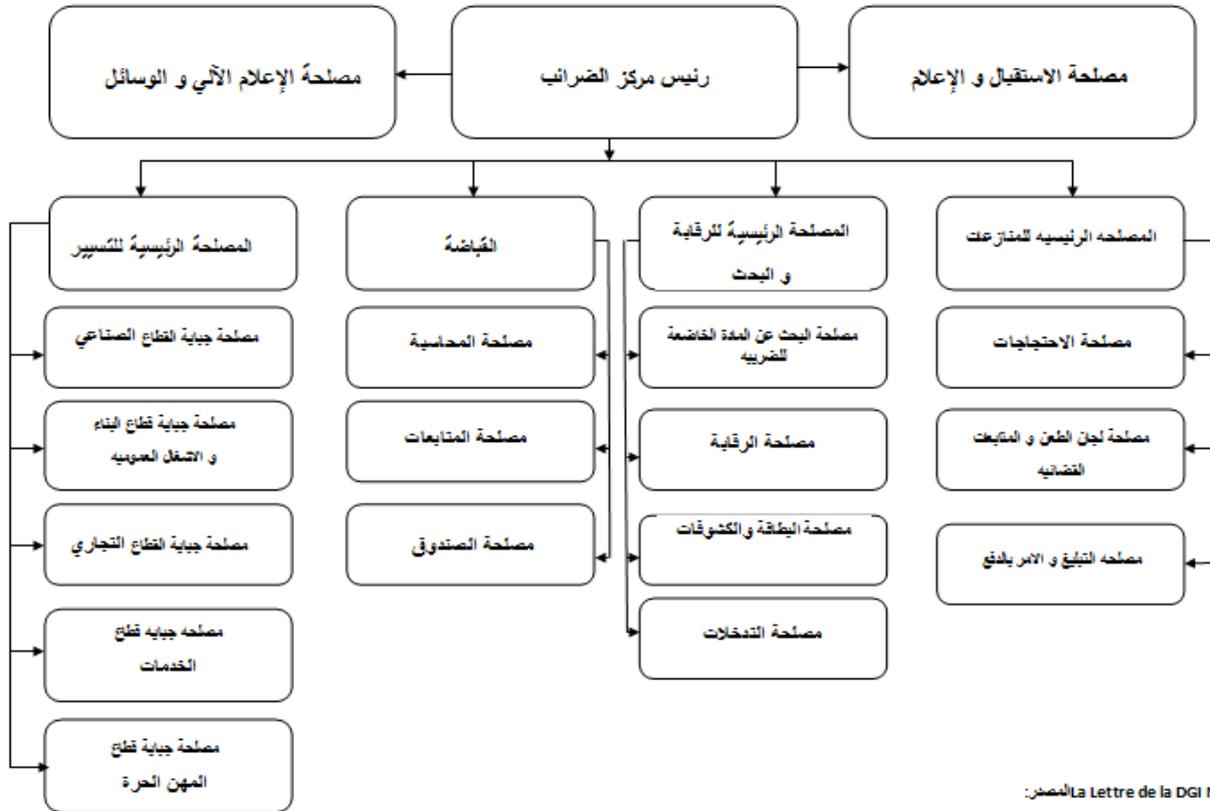
- مسك محاسبة مطابقة لقواعد المحاسبة العامة وتقديم حسابات التسيير المعدة إلى مجلس المحاسبة وتضم

القبضة ثلاث مصالح تتمثل في مصلحة الصندوق، مصلحة المحاسبة ومصلحة المتابعات.

ويمكن تلخيص هيكل مركز الضرائب في المخطط الموالي:

الشكل رقم (03): هيكل مركز الضرائب

الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب



المصدر: La Lettre de la DGI N°54

المصدر: المرسوم التنفيذي رقم 327/06 يحدد تنظيم المصالح الجبائية الخارجية للإدارة الجبائية ومصالحها، الجريدة الرسمية، العدد 59، 2006، ص6-13.

المبحث الثاني: إجراءات عملية التحقيق المحاسبي في مركز الضرائب برج بوعريريج

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

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

لذلك سوف نتتبع مراحل عملية التحقيق للحالة المقترحة إنطلاقاً من مرحلة بداية التحقيق إلى مجريات عملية التحقيق وصولاً إلى نتائج التحقيق وتبليغها.

المطلب الأول: مرحلة بداية التحقيق

قامت مصلحة الضرائب ممثلة في المصلحة الرئيسية للبحث والرقابة، والمصلحة الرئيسية للتسيير بإعداد البرنامج السنوي للتحقيقات الجبائية في المحاسبة والخاص بالمكلفين التابعيين لمركز الضرائب لولاية برج بوعرييج بإشراف من السيد رئيس مركز الضرائب. بعد الإعداد والمصادقة على قائمة المكلفين بالضريبة الذين شملهم البرنامج، حوّلت الى المصلحة الرئيسية للبحث والرقابة لتنفيذها من قبل المحققين الجبائيين التابعيين لمصلحة الرقابة.

بعد توزيع المهام على الأعوان المحققين من طرف رئيس الفرقة، قام هؤلاء بسحب الملف الجبائي الخاص بالشركة SNC X & FRERE من المصلحة الرئيسية للتسيير من أجل القيام بالأشغال التمهيدية وإعداد الإشعار بالتحقيق وتحديد مكان إجراء عملية التحقيق.

أولاً: الأشغال التمهيدية للتحقيق المحاسبي

قام المحققون بالأشغال التمهيدية عن طريق استغلال المعلومات المتوفرة لديهم ضمن الملف الجبائي للشركة التي تم من خلالها:

1. تشكيل حوصلة موجزة عن الشركة من أجل استغلالها في كامل مراحل التحقيق بالاستعانة بشهادة بداية النشاط (التصريح بالوجود) (ملحق رقم 01)، السجل التجاري ، القانون الأساسي للشركة، شهادة التعريف الجبائي... إلخ . و التي تمثلت في :

✓ إسم الشركة: SNC X & FRERE؛

✓ تاريخ انشاؤها: 2012/02/01؛

✓ الشكل القانوني: شركة تضامن؛

✓ الشركاء: يمتلك حصص الشركة مناصفة، الشريك X والشريك Y؛

✓ طبيعة نشاطها: مؤسسة أشغال البناء في مختلف مراحلها؛

✓ مقر الشركة: بلدية اليشير ولاية برج بوعرييج.

✓ رقم التعريف الجبائي: يتكون من عشرين (20) رقم؛

2. تحديد النظام الجبائي للشركة محل الدراسة، حيث أنها تخضع لنظام الريح الحقيقي باعتبارها تزاوّل نشاط أشغال البناء وأنها تخضع للضرائب والرسوم التالية:

✓ الرسم على النشاط المهني (TAP) والرسم على القيمة المضافة (TVA) بالنسبة لرقم الأعمال المقبوض، حيث أن الحدث المنشأ لهما هو قبض الثمن كلياً أو جزئياً؛

✓ الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) (صنف أرباح صناعية وتجارية) بالنسبة لحصة كل شريك من الريح الجبائي؛

✓ الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG/S) (صنف مرتبات وأجور) بالنسبة للمبالغ المدفوعة لعمال الشركة كمرتبات وأجور؛

✓ ضرائب ورسوم أخرى (الرسم على التكوين المهني، الرسم على التمهين، الرسم السنوي على سيارات الشركات... إلخ).

3. مقارنة وتفحص التصريحات الدورية الشهرية (G°50) والسنوية (الميزانيات الجبائية) وكشوفات المعلومات الواردة (ملحق رقم 02) من الإدارات والمصالح الضريبية وغير الضريبية كالجمارك وإعداد كشف حسابات الميزانية (ملحق رقم 03) وكشف المحاسبة (ملحق رقم 04) وحوصلة لمختلف التصريحات الشهرية والسنوية التي تبين الأسس الضريبية والحقوق الموافقة لها والمدفوعة خلال السنوات محل التحقيق من أجل مقارنتها مع النتائج عقب التحقيق.

4. إرسال استمارات طلب معلومات ذات طابع جبائي (ملحق رقم 05) للحصول على معلومات من موردي وزيائن الشركة لاستغلالها لاحقاً.

ثانياً: الإشعار بالتحقيق المحاسبي

بتاريخ 2021/07/30 قام أعوان الضرائب الممثلين في السادة المحققين: ف. ط (مفتش قسم)، ط. و (مفتش مركزي)، برئاسة رئيس الفرقة السيد: س. ب (مفتش رئيس) بإرسال إشعار بالتحقيق في المحاسبة

2021/300 يخص الشركة SNC X & FRERE والتي تنشط بمجال أشغال البناء في مختلف مراحله، مبلغين مسير الشركة بما يلي:

1. بتاريخ وساعة أول تدخل والذي وافق 2021/08/08 على الساعة 10 صباحا قصد التحقيق بعنوان السنوات 2017- 2018 -2019 و 2020 في مجمل التصريحات الجبائية والعمليات القابلة للفحص والمتعلقة بالضرائب والحقوق والرسوم المذكورة في الإشعار، و المتمثلة في: الرسم على النشاط المهني، الرسم على القيمة المضافة، الضريبة على الدخل الإجمالي وأخرى؛

2. وجوب وضع تحت تصرف المحققين الوثائق المحاسبية والوثائق الثبوتية، وفي حالة مسك المحاسبة بأنظمة الإعلام الآلي كافة المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية والجبائية.

3. إمكانية الاستعانة بمستشار يختاره بمحض إرادته يرافقه أثناء عملية التحقيق للاستشارة أو الإنابة عنه.

كما قام المحققون بزيارة لمقر نشاط الشركة محل التحقيق بالتاريخ والساعة المذكورين في الإشعار محررين محضر جرد للموجودات المادية الخاصة بالنشاط والمتمثل أساسا في البضائع (المخزونات) كما تم تسليم لمسير الشركة نسخة من الإشعار بالتحقيق (الملحق رقم 06) وميثاق المكلف (الملحق رقم 07) مقابل إشعار بالاستلام (الملحق رقم 08) مع تذكيره بضرورة تحضير الوثائق المحاسبية في أجل أدناه عشرة (10) أيام طبقا لما نصت عليه المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية.

ثالثا: تحديد مكان التحقيق في المحاسبة

أعرب مسير شركة SNC X & FRERE عن عدم تمكنه من استقبال المحققين في مؤسسته من أجل القيام بعملية التحقيق في الدفاتر الخاصة بنشاطه بعين المكان، لذلك قام بتوجيه طلب كتابي إلى المصلحة الرئيسية للبحث والرقابة التابعة لمركز الضرائب، يطلب من خلاله السماح بإجراء عملية التحقيق في المحاسبة بمكاتب مصلحة الضرائب وذلك لعدم تمكنه من توفير مكان ملائم بشركته والذي قوبل بالموافقة من طرف رئيس المصلحة.

المطلب الثاني: مجريات عملية التحقيق في المحاسبة

بعدما تقرر إجراء التحقيق في مكاتب المصلحة ووضع الوثائق المحاسبية والثبوتية تحت تصرف الأعوان المحققين الخاصة بالسنوات محل التحقيق، بدأت مرحلة جديدة في التحقيق تتمثل في فحص الوثائق المحاسبية من ناحية الشكل ومن ناحية المضمون.

أولا : فحص المحاسبة من حيث الشكل

قام المحققون بمراقبة الوثائق المحاسبية التي وضعت تحت تصرفهم والمتمثلة في:

- الدفاتر القانونية وهي دفتر الجرد ودفتر اليومية؛
- وضعيات الأشغال؛
- فواتير الشراء؛
- الوثائق الثبوتية التي تخص المصاريف العامة؛
- الكشوفات البنكية؛
- اليوميات المساعدة (الصندوق - البنك - المشتريات - المبيعات "وضعيات الأشغال" - العمليات المتنوعة)؛
- كشف تفصيلي للمخزون (الكمية وسعر التكلفة)؛
- جدول خاص بالاهتلاكات مع تقديم الفواتير الخاصة باقتناء الاستثمارات، والبطاقة الرمادية الخاصة بوسائل النقل التي تمتلكها الشركة... الخ.

ومن خلال المعاينة والفحص المادي لها توصلوا إلى أن مسكها مطابق للشروط الشكلية المنصوص عليها في المواد 9-10-11 من القانون التجاري.

ثانيا: فحص المحاسبة من ناحية المضمون

قام المحققون بفحص عميق لمحاسبة الشركة محل التحقيق حيث دققوا في القيود المحاسبية وتأكدوا من مدى مطابقتها مع مبادئ النظام المحاسبي المالي (SCF)، ومدى صحتها مقارنة بالوسائل المادية والثبوتية المقدمة. كما قاموا بالتأكد من مدى احترام الشركة لإلتزاماتها الضريبية تجاه مصلحة الضرائب والتأكد من احترامها للأحكام المنصوص عليها في مختلف القوانين الضريبية، ليتوصلوا إلى بعض النقائص والتجاوزات المتمثلة في:

- عدم تسديد الحقوق الخاصة بالرسم على النشاط المهني (TAP) لأرقام الأعمال المقبوضة المحققة في بلدية ثنية النصر بمبلغ خارج الرسم يقدر بـ 1.480.000 دج سنة 2017 ومبلغ 2.600.000 دج في سنة 2019؛
- عدم التصريح بوضعية الأشغال رقم (01) ضمن رقم الأعمال الإجمالي المقبوض لسنة 2018 تخص إنجاز مدرسة ببلدية حسناوة بمبلغ خارج الرسم يقدر بـ 2.000.000 دج وهذا استنادا إلى كشف المعلومات رقم 22/18 حيث تم تحصيل هذا المبلغ بتاريخ 2018/11/30 عن طريق الكشف البنكي؛
- خصم الرسم على القيمة المضافة (TVA) لفاتورة الشراء رقم 02 المؤرخة بتاريخ 2020/06/20 المسددة نقدا، تم استرجاعها في شهر أوت 2020 بمبلغ الرسم على القيمة المضافة قدره 350.000 دج، مبلغ الفاتورة تجاوز سقف 100.000 دج؛
- التسجيل المحاسبي لمبلغ إجمالي 1.645.000 دج لسنة 2019 بالخطأ كأعباء في حساب ح/645900،

في حين أن هذا الأخير مقيد في يومية البنك بتاريخ 20/05/2019 يمثل حقوق الضريبة على الدخل الإجمالي الخاصة بسنة 2017/2018؛

- نقص في تسديد الضريبة على الدخل الإجمالي صنف مرتبات وأجور (IRG/S) سنة 2018 بمبلغ 250.000 دج استنادا الى الكشف السنوي الخاص بالمرتبات والاجور (التصريح السنوي نموذج G°29)؛
- تصريح خاطئ بلغ فائض القيمة الناتج عن التنازل عن معدات نقل الخاضع للضريبة لسنة 2017 (المبلغ المصرح به 120.000 دج)، المفتتاة بسنة 2014 بسعر 3.000.000 دج والمنتازل عنها بقيمة 1.500.000 دج بمجموع أقساط اهتلاك قدرت بمبلغ 2.586.000 دج.
كما قام المحققون باستدعاء المكلف بالضريبة مع مستشاره الذي تم اختياره من أجل إعلامه بهذه النقائص وسماع تبريراته، ليقوموا بتحرير محضر معاينة موالي لعمليات التحقيق (الملحق رقم 09) حيث أدرجت فيه جميع النقائص وتم التوقيع عليه من طرف المكلف بالضريبة في انتظار التبليغ الأولي للتحقيق.

المطلب الثالث: نتائج التحقيق في المحاسبة

بعد تحديد النقائص والتجاوزات في مرحلة فحص المحاسبة وبعد استجواب المكلف بالضريبة محل التحقيق تأتي عملية استخراج النتائج وتفرغها في جداول مفصلة وواضحة تسمح للمكلف بالضريبة أو مستشاره بفهمها، والتي تشمل على إعادة تقويم الأسس الضريبة وحساب الضرائب والحقوق الواجبة مع إخضاعها للغرامات والمخالفات المناسبة استنادا للأحكام المنصوص عليها في كافة القوانين الضريبة.

كما تبلى هذه النتائج إلى المكلف بالضريبة كتابيا ويُسمح له بإبداء رأيه وتبريراته أيضا كتابيا ضمن مهلة زمنية مضبوطة، ليتم بعدها تحديد الأسس النهائية المعاد تقويمها وما يترتب عليها من ضرائب وحقوق وغرامات، ليتم في الأخير إعداد الجدول الفردي بالحقوق الواجبة والغرامات المرافقة لها كآخر خطوة في التحقيق.

أولا: التبليغ الأولي بنتائج التحقيق

1. تقويم الأسس الضريبية: قام المحققون بإعادة تقويم الأسس الضريبية عن طريق تصحيح الأخطاء ودمج الفروقات المسجلة خلال عملية الفحص المعمق والمخالفة لأحكام المواد 141 و 169 و 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المحددة لأسس الريح والمواد 2 و 14 (فقرة ب) من قانون الرسوم على رقم الأعمال بالنسبة لأرقام الأعمال المحققة والمقبوضة.

حيث قاموا بتعديل الأسس المصرح بها خلال سنوات التحقيق والمبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم (03): جدول تعديل الاسس المصرح بها (الوحدة النقدية الدينار الجزائري)

البيان	2017	2018	2019	2020
الربح الجبائي	1.340.000	1.870.000	2.600.000	3.315.000
رقم الأعمال المحقق	35.270.000	80.600.000	98.500.000	88.780.000
رقم الأعمال الخاضع المقبوض لـ:				
TVA	23.440.000	73.000.000	114.350.000	79.160.000
TAP	21.960.000	71.000.000	111.750.000	79.160.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على المعلومات السابقة

وذلك عن طريق إدماج الإغفالات المستخرجة إلى الأسس المصرح بها والمذكورة في الجدول السابق كما يلي:

أ. أسس الربح المقترحة:

- قام المحقق بإعادة حساب مبلغ فائض القيمة الناتج عن التنازل عن معدات النقل الخاضع للضريبة من خلال المعلومات المستخلصة من محاسبة الشركة كما يلي:

* حساب القيمة المحاسبية الصافية للأصل المتنازل عنه (VNC) = سعر اقتناء الاصل - تراكم الإهلاكات

$$= 3.000.000 \text{ دج} - 2.586.000 \text{ دج} = 414.000 \text{ دج}$$

* حساب فائض قيمة الاصل المتنازل عليه = سعر التنازل عن الاصل - القيمة المحاسبية الصافية

$$= 1.500.000 \text{ دج} - 414.000 \text{ دج} = 1.086.000 \text{ دج}$$

* حساب مبلغ فائض القيمة الناتج عن التنازل الخاضع للضريبة = مبلغ فائض القيمة - مبلغ التخفيض

حسب المادة 173 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، فإن مبلغ فائض القيمة طويل الأجل (أكثر من 03 سنوات) الناتج عن التنازل عن معدات النقل يستفيد من تخفيض بنسبة 65%. وعليه:

مبلغ التخفيض = مبلغ فائض القيمة X نسبة التخفيض

$$=1.086.000 \text{ دج} \times 65\%$$

$$= 705.900 \text{ دج}$$

ومنه فإن مبلغ فائض القيمة الناتج عن التنازل عن معدات النقل الخاضع للضريبة:

$$= 705.900 - 1.086.000 \text{ دج} = 380.100$$

في حين أن مبلغ فائض القيمة الناتج عن التنازل عن معدات النقل الخاضع للضريبة المصرح به هو

$$120.000 \text{ دج}$$

فإن الفارق: $120.000 - 380.100 = 260.100$ دج يعاد إدماجه ضمن أساس الربح الجبائي.

- إدماج مبلغ حقوق الضريبة على الدخل الإجمالي المسددة سنة 2019 والمقدر بـ 1.645.000 دج، لأنها غير قابلة للخصم استناداً إلى أحكام المادة 14 و 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الجدول رقم (04): جدول أسس الربح المقترحة (الوحدة النقدية الدينار الجزائري).

البيان	2017	2018	2019	2020
الربح الجبائي المصرح به	1.340.000	1.870.000	2.600.000	3.150.000
(+) إدماج الفارق في فائض القيمة الناتج عن الاستثمار المتنازل عنه	260.100	/	/	/
(+) إدماج الأعباء المسجلة بالخطأ	/	/	1.645.000	/
(=) الربح المعتمد أو المستخرج	1.600.100	1.870.000	4.245.000	3.150.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على المعلومات السابقة

ب. أرقام الأعمال المحققة و المقبوضة المقترحة:

- لم يلاحظ المحققون إغفال أو نقص في التصريحات المقدمة والخاصة بأرقام الأعمال المحققة خلال فترة التحقيق، لذلك قاموا باعتمادها؛

- قام المحققون بتعديل رقم الأعمال المقبوض والخاص بسنتي 2017 و 2019 عن طريق ضم المبالغ غير مسددة حقوق الرسم على النشاط المهني والمقدرة بـ 1.480.000 دج و 2.600.000 دج على التوالي؛

الفصل الثاني:.....دراسة حالة بمركز الضرائب

- قام المحققون بتعديل رقم الأعمال المقبوض والخاص بسنة 2018 عن طريق ضم مبلغ وضعية الأشغال المقبوض وغير مسدّد حقوق الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة والمقدّر بـ 2.000.000 د.ج.

وعليه تمّ إعداد الجدول التالي:

الجدول رقم (05): أرقام الأعمال المحققة والمقبوضة المقترحة (الوحدة النقدية الدينار الجزائري)

البيان	2017	2018	2019	2020
رقم الأعمال المحقق المصرح	35.270.000	80.600.000	98.500.000	88.780.000
رقم الأعمال المحقق المعتمد	35.270.000	80.600.000	98.500.000	88.780.000
ر.أ المقبوض الخاضع لـ TVA المصرح به	23.440.000	71.000.000	114.350.000	79.160.000
(+) المبالغ المغفلة	/	2.000.000	/	/
ر.أ المقبوض الخاضع لـ TVA المعتمد	23.440.000	73.000.000	114.350.000	79.160.000
ر.أ المقبوض الخاضع لـ TAP المصرح به	21.960.000	71.000.000	111.750.000	79.160.000
(+) المبالغ المغفلة	1.480.000	2.000.000	2.600.000	/
ر.أ المقبوض الخاضع لـ TAP المعتمد	23.440.000	73.000.000	114.350.000	79.160.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على المعلومات السابقة

2. حساب الحقوق والغرامات الواجبة: استند المحققون إلى الأسس الجديدة لإعادة حساب الحقوق الواجبة وتطبيق غرامات متفاوتة النسب على الفروقات غير المسدّدة.

أ. بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي: قام المحققون بتحديد حصّة كل شريك من الربح المستخرج والموزع مناصفة بينهم، بحيث يتحمل كل واحد منهما مقدار الالتزامات المغفلة بما يوافق حصته في الشركة. لذلك قاموا بحساب حقوق الضريبة على الدخل الإجمالي (صنف أرباح صناعية وتجارية) لسنتي 2017 و 2019 وفقا للجدول التصاعدي المنصوص عليه في المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والحقوق المماثلة لحصّة كل

الفصل الثاني:.....دراسة حالة بمركز الضرائب

شريك على حدا، وحساب الغرامات الموافقة لهذه الحقوق بتطبيق معدلي 10% و 25% على التوالي استنادا لأحكام المادة 193 من نفس القانون مع الأخذ في الحسبان الحقوق المسددة على الأسس المصرح بها سابقا.

- حصة الشريك X:

الجدول رقم(06) : جدول الضريبة على الدخل الاجمالي للشريك (الوحدة النقدية الدينار الجزائري)X.

البيان	2017	2018	2019	2020
الربح المعتمد او المستخرج	800.050	935.000	2.122.500	1.575.000
الربح المصرح به	670.000	935.000	1.300.000	1.575.000
الربح غير المصرح به	130.050	/	822.500	/
الحقوق المستخرجة	180.015	220.500	610.875	419.250
الحقوق المسددة سابقا	141.000	220.500	330.000	419.250
الحقوق الواجبة الدفع	39.015	/	280.875	/
مبلغ العقوبة (10% و 25%)	3.902	/	70.219	/
إجمالي الحقوق والعقوبات	42.917	/	351.094	/

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على المعلومات السابقة

- حصة الشريك Y:

الجدول رقم(07) : جدول الضريبة على الدخل الاجمالي للشريك Y (الوحدة النقدية الدينار الجزائري)

البيان	2017	2018	2019	2020
الربح المعتمد او المستخرج	800.050	935.000	2.122.500	1.575.000
الربح المصرح به	670.000	935.000	1.300.000	1.575.000
الربح غير المصرح به	130.050	/	822.500	/

الفصل الثاني:.....دراسة حالة بمركز الضرائب

419.250	610.875	220.500	180.015	الحقوق المستخرجة
419.250	330.000	220.500	141.000	الحقوق المسددة سابقا
/	280.875	/	39.015	الحقوق الواجبة الدفع
/	70.219	/	3.902	مبلغ العقوبة (10% و 25%)
/	351.094	/	42.917	إجمالي الحقوق والعقوبات

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على المعلومات السابقة

ب. بالنسبة للرسم على النشاط المهني: فيما يخص الرسم على النشاط المهني، قام المحققون بحساب الحقوق المغفلة الواجبة للسنوات 2017، 2018 و 2019 من خلال تطبيق معدل 2 % على الفارق الناتج بين رقم الأعمال المقبوض المعتمد ورقم الأعمال المقبوض المصرح به استنادا إلى أحكام المواد من 217 إلى 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وحساب الغرامات الموافقة لهذه الحقوق بتطبيق العقوبات بنسب (10%، 10% و 15% على التوالي) المنصوص عليها في المواد 193 و 227 من نفس القانون.

الجدول رقم (08): جدول الرسم على النشاط المهني TAP (الوحدة النقدية الدينار الجزائري)

2020	2019	2018	2017	البيان
79.160.000	114.350.000	73.000.000	23.440.000	رقم الأعمال المقبوض المعتمد
79.160.000	111.750.000	71.000.000	21.960.000	رقم الاعمال المقبوض المصرح به
/	2.600.000	2.000.000	1.480.000	رقم الأعمال المغفل
/	52.000	40.000	29.600	مبلغ الحقوق الواجبة الدفع
/	7.800	4.000	2.960	مبلغ العقوبة
/	59.800	44.000	32.560	إجمالي الحقوق والعقوبات

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على المعلومات السابقة

ج. بالنسبة للرسم على القيمة المضافة: نفس الشيء فيما يخص الرسم على القيمة المضافة، قام المحققون بحساب الحقوق المغفلة الواجبة للسنة 2018 من خلال تطبيق معدل 19 % على الفارق الناتج بين رقم الأعمال المقبوض المعتمد ورقم الأعمال المقبوض المصرح به استنادا إلى المادة 21 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، وحساب الغرامات الموافقة لهذه الحقوق بتطبيق العقوبات بنسبة 25% المنصوص عليها في المادة 116 (فقرة 01) من نفس القانون.

الجدول رقم (09): جدول الرسم على القيمة المضافة TVA (الوحدة النقدية الدينار الجزائري)

2020	2019	2018	2017	البيان
79.160.000	114.350.000	73.000.000	23.440.000	رقم الأعمال المقبوض المعتمد
79.160.000	114.350.000	71.000.000	23.440.000	رقم الأعمال المقبوض المصرح به
/	/	2.000.000	/	رقم الأعمال المغفل
/	/	380.000	/	مبلغ الحقوق الواجبة الدفع
/	/	95.000	/	مبلغ العقوبة (25%)
/	/	475.000	/	إجمالي الحقوق والواجبات

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على المعلومات السابقة

د. بالنسبة للرسوم على القيمة المضافة المسترجعة: قام المحققون باسترجاع الرسم على القيمة المضافة للمشتريات المخصومة بعنوان سنة 2020 و التي لا تراعي أحكام المواد 30 و 41 من قانون الرسوم على رقم الأعمال مع تطبيق عقوبة 25% استنادا إلى أحكام المادة 116 (فقرة 01) من نفس القانون.

الجدول رقم (10): جدول الرسم على القيمة المضافة المسترجعة (الوحدة النقدية الدينار الجزائري)

2020	2019	2018	2017	البيان
350.000	/	/	/	الرسوم المسترجعة
87.500	/	/	/	مبلغ العقوبة (25%)

437.500	/	/	/	إجمالي الحقوق والعقوبات
---------	---	---	---	-------------------------

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على المعلومات السابقة

هـ. بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي صنف مرتبات وأجور (IRG/S): كما قام المحققون باسترداد مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي صنف مرتبات وأجور (IRG/S) المغفل الناتج عن الفارق المسجل بين مبلغ الحقوق المصرح بها في الكشف السنوي الخاص بالمرتبات والأجور (نموذج G°29) لسنة 2018 وبين إجمالي الحقوق المصرح بها في التصريحات الدورية (G°50نموذج)، وذلك استنادا إلى أحكام المادة 75 (فقرة 01) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، كما قاموا بتطبيق عقوبة بنسبة 25% استنادا إلى أحكام المادة 134 (فقرة02) من نفس القانون.

الجدول رقم (11): جدول الضريبة على الدخل الإجمالي صنف مرتبات وأجور (IRG/S) (الوحدة النقدية الدينار الجزائري)

البيان	2017	2018	2019	2020
مبلغ الحقوق المغفلة	/	250.000	/	/
مبلغ العقوبة (25%)	/	62.500	/	/
إجمالي الحقوق والعقوبات	/	312.500	/	/

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على المعلومات السابقة

و. جدول ملخص للحقوق والعقوبات:

الجدول رقم (12): جدول ملخص الحقوق والعقوبات للشركة وشركائها(الوحدة النقدية الدينار الجزائري)

البيان	2017	2018	2019	2020
ض. د.إ (IRG/P) للشخص X	42.917	/	351.094	/
ض. د.إ (IRG/P) للشخص Y	42.917	/	351.094	/
ض. د.إ (IRG/S)	/	312.500	/	/

الفصل الثاني:.....دراسة حالة بمركز الضرائب

/	/	475.000	/	الرسم على القيمة المضافة (TVA)
/	59.800	44.000	32.560	الرسم على النشاط المهني (TAP)
437.500	/	/	/	الرسوم المسترجعة (TVA)
437.500	761.988	831.500	118.394	إجمالي الحقوق والعقوبات
2.149.382				المجموع الكلي

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على المعلومات السابقة

3. الإخطار الأولي بنتائج التحقيق المحاسبي: قام المحققون بتاريخ 2021/09/05 بإعداد التبليغ الأولي بالتقويم عقب التحقيق المحاسبي (ملحق رقم 10) رقم: 2021/387 وإرساله بالبريد عن طريق رسالة موسى عليها مع إشعار بالإستلام امتثالا لأحكام المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، معلمين إياه بما يلي:

- بأن له مهلة أربعين (40) يوما للرد على مقترحات المصلحة وإبداء ملاحظاته بخصوصها أو قبولها كتابيا، مع تذكيره بأن عدم رده عليها يعتبر قبولا ضمنيا؛

- بإمكانية الطلب في رده من رئيس مركز الضرائب التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو بالقانون؛

- بإمكانية الاستعانة بمستشار يختاره هو.

كما اشتمل التبليغ على تقرير مفصل على كافة التوضيحات الخاصة بالتسوية والإخضاعات المقترحة؛ مع التعليل بكافة الإستنادات والقواعد القانونية التي خولت لهم ذلك، على النحو التالي:

مركز الضرائب لولاية برج بوعريريج

الإشعار بالتحقيق رقم: 2021/300 لـ SNC X & FRERE

التبليغ الأولي رقم: 2021/387 بتاريخ: 05 سبتمبر 2021

عدد الصفحات (.....)

سيدي

بعد التحقيق في محاسبتكم والتي شملت السنوات 2017، 2018، 2019 و 2020 لنا الشرف أن نوافيكم بالنتائج المتوصل إليها.

الوضعية الجبائية:

انطلاقا من نشاطكم المتمثل في مؤسسة الأشغال والبناء في مختلف مراحلها، الكائن مقره ببلدية اليشير ولاية برج بوعرييج، أنتم تخضعون للرسم على القيمة المضافة (TVA) 19% بالنسبة لمجمل رقم الأعمال المقبوض طبقا للمواد 2، 14 و 23 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

أما بالنسبة للضرائب المباشرة فأنتم تخضعون للرسم على النشاط المهني (TAP) بمعدل 2% لمجمل رقم الأعمال المقبوض طبقا لأحكام المواد من 217 إلى 222 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

وبصفتكم رب عمل (EMPLOYEUR)، فأنتم تخضعون لضريبة الدخل الإجمالي صنف مرتبات وأجور على الأجور المدفوعة للمستخدمين طبقا للمواد 1-75 و 1-134 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وبخصوص مجمل المداخل المحققة فأنتم تخضعون لضريبة الدخل الإجمالي (IRG) استنادا إلى أحكام المواد 14 و 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

قيمة المحاسبة من حيث الشكل والمضمون:

عموما إن مسك الوثائق المحاسبية مطابق للشروط الشكلية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي (SCF) وكذا المواد 9-10-11 من القانون التجاري.

أما من ناحية المضمون يجب أن نلفت نظركم للنقائص التالية:

سنة 2017:

- عدم تسديد الحقوق الخاصة بالرسم على النشاط المهني (TAP) لرقم الأعمال المقبوض المحقق في بلدية ثنية النصر بمبلغ خارج الرسم يقدر بـ 1.480.000 دج سنة 2017 ؛

- تصريح خاطئ بمبلغ فائض القيمة الناتج عن التنازل عن معدات نقل الخاضع للضريبة لسنة 2017 (المبلغ المصرح به 120.000 دج)، المقتناة بسنة 2014 بسعر 3.000.000 دج والمتنازل عنها بقيمة 1.500.000 دج بمجموع أقساط اهتلاك قدرت بمبلغ 2.586.000 دج.

سنة 2018:

- عدم التصريح بوضعية الاشغال رقم (01) ضمن رقم الأعمال الإجمالي المقبوض لسنة 2018 تخص إنجاز مدرسة بلدية حسناوة بمبلغ خارج الرسم يقدر بـ 2.000.000 دج وهذا استنادا الى كشف المعلومات رقم 22/18 حيث تم تحصيل هذا المبلغ بتاريخ 2018/11/30 عن طريق الكشف البنكي.
- نقص في تسديد الضريبة على الدخل الإجمالي صنف مرتبات وأجور (IRG/S) بمبلغ 250.000 دج استنادا الى الكشف السنوي الخاص بالمرتبات والاجور (التصريح السنوي نموذج G°29)؛

سنة 2019:

- عدم تسديد الحقوق الخاصة بالرسم على النشاط المهني (TAP) لرقم الأعمال المقبوض المحقق في بلدية ثنية النصر بمبلغ خارج الرسم يقدر بـ 2.600.000 دج.
- التسجيل المحاسبي لمبلغ إجمالي 1.645.000 دج لسنة 2019 بالخطأ كأعباء في حساب ح/645900، في حين أن هذا الأخير مقيد في يومية البنك بتاريخ 2019/05/20 يمثل حقوق الضريبة على الدخل الإجمالي الخاصة بسنة 2017/2018؛

سنة 2020:

- خصم الرسم على القيمة المضافة (TVA) لفاتورة الشراء رقم 02 المؤرخة بتاريخ 2020/06/20 المسددة نقدا، تم استرجاعها في شهر أوت 2020 بمبلغ الرسم على القيمة المضافة قدره 350.000 دج، مبلغ الفاتورة تجاوز سقف 100.000 دج؛

دواعي التعديل:

- استرداد حقوق الرسم على النشاط المهني (TAP) والرسم على القيمة المضافة (TVA) غير المسددة؛
- إدراج فائض القيمة الناتج عن الاستثمارات المتنازل عنها إلى أسس الربح؛
- إدراج حقوق الضريبة على الدخل الإجمالي المخصومة كأعباء إلى أسس الربح؛
- استرجاع الرسم على القيمة المضافة المخصوم .

حساب النتائج:

جدول استخراج النتائج:

الفصل الثاني:.....دراسة حالة بمركز الضرائب

2020	2019	2018	2017	التعيين
88.780.000	98.500.000	80.600.000	35.270.000	رقم الأعمال المحقق المعتمد
88.780.000	98.500.000	80.600.000	35.270.000	رقم الاعمال المحقق المصرح به
/	/	/	/	الفارق في رقم الأعمال المحقق
/	/	/	260.100	فارق فائض القيمة المدمج
/	1.645.000	/	/	الأعباء المسجلة بالخطأ المدمجة
/	1.645.000	/	260.100	الزيادة الاجمالية
3.150.000	2.600.000	1.870.000	1.340.000	الريح الجبائي المصرح به
3.150.000	4.245.000	1.870.000	1.600.100	الريح الجبائي المعتمد

تسوية الضريبة على الدخل الاجمالي للشريك X :

2020	2019	2018	2017	التعيين
1.575.000	2.122.500	935.000	800.050	الريح المستخرج
1.575.000	1.300.000	935.000	670.000	الريح المصرح به
/	822.500	/	130.050	الريح غير المصرح به
419.250	610.875	220.500	180.015	الحقوق المستخرجة
419.250	330.000	220.500	141.000	الحقوق المسددة سابقا
/	280.875	/	39.015	الحقوق واجبة الدفع
/	70.219	/	3.902	العقوبة

تسوية الضريبة على الدخل الاجمالي للشريك Y :

2020	2019	2018	2017	التعيين
1.575.000	2.122.500	935.000	800.050	الريح المستخرج
1.575.000	1.300.000	935.000	670.000	الريح المصرح به
/	822.500	/	130.050	الريح غير المصرح به

الفصل الثاني:.....دراسة حالة بمركز الضرائب

419.250	610.875	220.500	180.015	الحقوق المستخرجة
419.250	330.000	220.500	141.000	الحقوق المسددة سابقا
/	280.875	/	39.015	الحقوق واجبة الدفع
/	70.219	/	3.902	العقوبة

تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي صنف مرتبات وأجور:

التعيين	2017	2018	2019	2020
الحقوق الواجبة	615.000	750.000	414.000	302.000
الحقوق المسددة	615.000	500.000	414.000	302.000
الفارق الواجب تسديده	/	250.000	/	/
مبلغ العقوبة (25%)	/	62.500	/	/

تسوية الرسم على النشاط المهني 2%:

التعيين	2017	2018	2019	2020
رقم الأعمال المقبوض المعتمد	23.440.000	73.000.000	114.350.000	79.160.000
رقم الأعمال المقبوض المصرح به	21.960.000	71.000.000	111.750.000	79.160.000
رقم الأعمال المغفل	1.480.000	2.000.000	2.600.000	/
مبلغ الحقوق واجبة الدفع	29.600	40.000	52.000	/
مبلغ العقوبة	2.960	4.000	7.800	/

تسوية الرسم على القيمة المضافة بمعدل 19%:

التعيين	2017	2018	2019	2020
رقم الأعمال المقبوض المعتمد	23.440.000	73.000.000	114.350.000	79.160.000
رقم الأعمال المقبوض المصرح به	23.440.000	71.000.000	114.350.000	79.160.000
رقم الأعمال المغفل	/	2.000.000	/	/
مبلغ الحقوق واجبة الدفع	/	380.000	/	/
مبلغ العقوبة	/	95.000	/	/
الرسوم المسترجعة	/	/	/	350.000

الفصل الثاني:.....دراسة حالة بمركز الضرائب

87.500	/	/	/	مبلغ العقوبة
--------	---	---	---	--------------

جدول ملخص للمستحقات والعقوبات:

التعيين	2017	2018	2019	2020
الضريبة على الدخل الإجمالي	78.030	/	561.750	/
مبلغ العقوبة	7.804	/	140.438	/
ض. د. إ. صنف مرتبات وأجور	/	250.000	/	/
مبلغ العقوبة	/	62.500	/	/
الرسم على النشاط المهني	29.600	40.000	52.000	/
مبلغ العقوبة	2.960	4.000	7.800	/
الرسم على القيمة المضافة	/	380.000	/	/
مبلغ العقوبة	/	95.000	/	/
الرسوم المسترجعة	/	/	/	350.000
مبلغ العقوبة	/	/	/	87.500
المجموع	118.394	831.500	761.988	437.500
المجموع الكلي	2.149.382			

المصدر: من إعدادنا بالإعتماد على المعلومات السابقة

برج بوعريبيج في: 2021/09/05.

رئيس الفرقة

المحققون

ب. س (م. ر)

ط. ف (مفتش قسم) و ط. و (مفتش مركزي)

ثانيا: التبليغ النهائي بنتائج التحقيق

بعد انقضاء آجال الرد المحددة بأربعين (40) يوما، ومع عدم رد المكلّف بالضريبة على التبليغ الأولي بالتقويم والذي يعتبر قبولا ضمنيا، قام المحققون باعتماد الأسس المبلّغة فيه نهائيا. حيث قاموا بإرسال الإشعار النهائي بالتقويم (ملحق رقم 10) (التبليغ النهائي بالتحقيق) رقم 2021/412 المؤرخ في 2021/10/17 مع استئناف الأسس والحقوق المبلّغة سابقا كالتالي:

1. جدول الأسس النهائية:

الجدول رقم (13): جدول الاسس النهائية(الوحدة النقدية الدينار الجزائري)

2020	2019	2018	2017	البيان
88.780.000	98.500.000	80.600.000	35.270.000	رقم الأعمال المحقق المصرح
88.780.000	98.500.000	80.600.000	35.270.000	رقم الأعمال المحقق المعتمد
79.160.000	114.350.000	71.000.000	23.440.000	ر.أ المقبوض الخاضع لـ TVA المصرح به
79.160.000	114.350.000	73.000.000	23.440.000	ر. أ المقبوض الخاضع لـ TVA المعتمد
79.160.000	111.750.000	71.000.000	21.960.000	ر. أ المقبوض الخاضع لـ TAP المصرح به
79.160.000	114.350.000	73.000.000	23.440.000	ر. أ المقبوض الخاضع لـ TAP المعتمد
3.150.000	2.600.000	1.870.000	1.340.000	الربح الجبائي المصرح به
3.150.000	4.245.000	1.870.000	1.600.100	الربح المعتمد أو المستخرج

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على المعلومات السابقة

2. جدول الحقوق والعقوبات النهائية:

الجدول رقم (14): جدول الحقوق والعقوبات النهائية(الوحدة النقدية الدينار الجزائري)

2020	2019	2018	2017	البيان
------	------	------	------	--------

/	351.094	/	42.917	ض. د.إ (IRG) للشخص X
/	351.094	/	42.917	ض. د.إ (IRG) للشخص Y
/	/	312.500	/	ض. د.إ (IRG/S)
/	/	475.000	/	الرسم على القيمة المضافة (TVA)
/	59.800	44.000	32.560	الرسم على النشاط المهني (TAP)
437.500	/	/	/	الرسوم المسترجعة (TVA)
437.500	761.988	831.500	118.394	إجمالي الحقوق والعقوبات
2.149.382				المجموع الكلي

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على المعلومات السابقة

ثالثا: إعداد الجدول الفردي

تزامنا مع إرسال التبليغ النهائي بالتقويم للمكلف بالضريبة محلّ التحقيق، وبعد إخطاره بقرار المصلحة بالإبقاء نهائيا على الأسس المبلّغة في التبليغ الأولي، بعد عزوفه عن استخدام حقّه في الرد على مقترحات الإدارة الضريبية بالتسوية والذي يعتبر قبولا ضمنا.

قام المحققون بإعداد الجداول الفردية كخطوة أخيرة في عملية التحقيق والتي تحتوي على نتائج التحقيق النهائية المبلّغة والمتمثلة في كافة الحقوق (ضرائب ورسوم) الواجبة في حق المكلف بالضريبة مع الغرامات الموافقة لها، مراعين في ذلك خصوصية شركة التضامن من حيث موطن الإخضاع بالنسبة لكافة الضرائب والرسوم الذي يتمثل في:

- مركز الضرائب: مكان مزاولة نشاط SNC X & FRERE (الشخصية المعنوية) بالنسبة لكافة الضرائب والرسوم باستثناء الضريبة على الدخل الإجمالي بكافة أنواعها ما عدا صنف المرتبات والأجور؛

- مفتشيات الضرائب: مكان إقامة الشركاء X و Y (الأشخاص الطبيعيين) بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي ما عدا صنف مرتبات وأجور.

1. الجدول الفردي للشركة SNC X & FRERE (الشخصية المعنوية) (الوحدة النقدية الدينار الجزائري)

الفصل الثاني:.....دراسة حالة بمركز الضرائب

قام المحققون بإعداد الجدول الفردي رقم 2021/111 (ملحق رقم 11) يحتوي على كافة الضرائب والرسوم والعقوبات المرافقة لها والتي تتعلق بنشاط الشركة الذي يحتوي على الإخضاعات التالية:

البيان	2017	2018	2019	2020
ض. د. إ. (IRG/S)	/	250.000	/	/
العقوبة	/	62.500	/	/
الرسم على القيمة المضافة (TVA)	/	380.000	/	/
العقوبة	/	95.000	/	/
الرسم على النشاط المهني (TAP)	29.600	40.000	52.000	/
العقوبة	2.960	4.000	7.800	/
الرسوم المسترجعة (TVA)	/	/	/	350.000
العقوبة	/	/	/	87.500
إجمالي الحقوق والعقوبات	32.560	831.500	59.800	437.500
المجموع الكلي		1.361.360		

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على المعلومات السابقة

2. الجدول الفردي للشريك X (الشخص الطبيعي) (الوحدة النقدية الدينار الجزائري)

قام المحققون بمفتشية إقامة الشريك X بإعداد الجدول الفردي رقم 2021/222 (ملحق رقم 12) يحتوي على حقوق الضريبة على الدخل الإجمالي والعقوبات المرافقة لها الواجبة عن المداخل الناتجة عن حصته في الشركة والذي يحتوي على الإخضاعات التالية:

البيان	2017	2018	2019	2020
ض. د. إ. (IRG) للشخص X	39.015	/	280.875	/
العقوبة	3.902	/	70.219	/

/	351.094	/	42.917	إجمالي الحقوق والعقوبات
394.011				المجموع الكلي

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على المعلومات السابقة

3. الجدول الفردي للشريك Y (الشخص الطبيعي) (الوحدة النقدية الدينار الجزائري)

قام المحققون بمفتشية إقامة الشريك Y بإعداد الجدول الفردي رقم 2021/333 (ملحق رقم 13) يحتوي على حقوق الضريبة على الدخل الإجمالي والعقوبات المرافقة لها الواجبة عن المداخل الناتجة عن حصته في الشركة والذي يحتوي على الإخضاعات التالية:

2020	2019	2018	2017	البيان
/	280.875	/	39.015	ض. د. إ. (IRG) للشخص X
/	70.219	/	3.902	العقوبة
/	351.094	/	42.917	إجمالي الحقوق والعقوبات
394.011				المجموع الكلي

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على المعلومات السابقة

المبحث الثالث: الدراسة التطبيقية لدور التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي

من خلال تناول حالة الشركة SNC X & FRERE الخاضعة لعملية التحقيق في المحاسبة بعنوان السنوات 2017، 2018، 2019 و 2020 استطاع المحققون الوصول إلى النتائج المرجوة من عملية التحقيق في الحد من التهرب الضريبي والتمثلة في:

المطلب الأول: التحقق من الالتزام

سمح التحقيق المحاسبي للمحققين من خلال عملية الفحص العميق لمحاسبة الشركة محل التحقيق، والتدقيق في القيود المحاسبية بالتأكد من مدى مطابقتها مع مبادئ النظام المحاسبي المالي (SCF)، ومدى صحتها مقارنة بالوسائل المادية والثبوتية المقدّمة، كما سمح لهم بالتأكد من مدى احترام الشركة للقوانين واللوائح أو الضريبية.

فتبين لهم عدم التزام الشركة فيما يلي:

- عدم تسديد جزء الحقوق الخاصة بالرسم على النشاط المهني (TAP) لسنتي 2017 و 2019؛
- عدم التصريح بجزء من رقم الأعمال المقبوض لسنة 2018؛
- خصم غير مسوح به للرسم على القيمة المضافة (TVA) الخاص بالمشتريات لسنة 2020؛
- تسجيل محاسبي خاطئ لحقوق الضريبة على الدخل الإجمالي كعبء لسنتي 2017، 2018؛
- نقص في تسديد الضريبة على الدخل الإجمالي صنف مرتبات وأجور (IRG/S) سنة 2018 ؛
- تصريح خاطئ بملغ فائض القيمة الناتج عن التنازل عن معدات نقل الخاضع للضريبة لسنة 2017.

المطلب الثاني: اكتشاف التلاعب والتهرب

سمح التحقيق المحاسبي باكتشاف محاولات التلاعب بالسجلات المالية وقياس مقدار التهرب من دفع

الالتزامات الموضحة في الجدول التالي(الوحدة النقدية الدينار الجزائري):

التعيين	2017	2018	2019	2020
الضريبة على الدخل الاجمالي	78.030	/	561.750	/
ض.د.إ صنف مرتبات وأجور	/	250.000	/	/
الرسم على النشاط المهني	29.600	40.000	52.000	/
الرسم على القيمة المضافة	/	380.000	/	/
الرسوم المسترجعة	/	/	/	350.000
المجموع	107.630	670.000	613.750	350.000
المبلغ الكلي للتهرب	1.741.380			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على المعلومات السابقة

المطلب الثالث: استرداد الحقوق وتطبيق العقوبات

بعد اكتشاف النقاط المتلاعب فيها وتحديد مبلغ الالتزامات والحقوق المتملص منها واستردادها، قام المحققون بتطبيق العقوبات المناسبة لها وفرض الغرامات عليها وفقا لما تنص عليه القوانين والإجراءات الجبائية على النحو المفصل في الجدول التالي(الوحدة النقدية الدينار الجزائري):

التعيين	2017	2018	2019	2020
مبلغ عقوبة IRG	7.804	/	140.438	/
مبلغ العقوبة IRG/S	/	62.500	/	/
مبلغ العقوبة TAP	2.960	4.000	7.800	/

/	/	95.000	/	مبلغ العقوبة TVA
87.500	/	/	/	مبلغ العقوبة للرسوم المسترجعة
87.500	148.238	161.500	10.764	المجموع
408.002				المجموع الكلي

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على المعلومات السابقة

المطلب الرابع: ردع المخالفات

اتخاذ الاجراءات القانونية المناسبة ضد الشركة و الشريكين من طرف المحققين وفرض العقوبات الناتجة عن التهرب و استرجاع الحقوق المتملص منها، يعدُّ بمثابة درس ردعي لهم من شأنه تحسين جودة التصريحات التي يقدمونها مستقبلا وبمناياة الدافع للالتزام بالقوانين الضريبية ، خاصة و أنهم على دراية ويقين بان أعمالهم وتصريحاتهم سيتم مراقبتها واتخاذ اجراءات قانونية ضدهم في حالة وجود انتهاكات أو مخالفات من طرف المصالح الجبائية.

خلاصة:

من خلال دراستنا التي قمنا بها في الجانب التطبيقي بمركز الضرائب لولاية برج بوعريبيج والتي تطرقنا فيها لدراسة حالة مؤسسة خضعت للتحقيق المحاسبي والتي شملت كل أنواع الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف بالضريبة وكذا البيانات المتعلقة بالسنوات الأربعة غير المتقدمة وغير الخاضعة للتقادم وبعد تحديد كافة النقائص والتجاوزات.

توصلنا أن التحقيق المحاسبي يساهم في تصويب الوضعية الجبائية للمكلفين ودعم الرقابة الجبائية والذي بدوره يساهم في إيصال المؤسسة لمعالجة الانحرافات الضريبية مما يساهم في انتظامها مع الإدارة الجبائية ومنه الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، كما أن التحقيق المحاسبي يسهل مأمورية أعوان الإدارة الجبائية ويساعدهم في ربح الوقت لمراقبة المكلفين، فنتحقق العدالة الضريبية باسترجاع أموال الخزينة.

الختامة

خاتمة:

إن التهرب الضريبي تصرف يقوم به المكلف للتخلص من عبء ضريبي ملقى على عاتقه مستعينا بوسائل الغش والخداع، فهو يسعى دائما بكل ما أتيح له من قدرات على تخفيض أسس الضريبة أو التخلص منها نهائيا، حيث عمدت الجزائر لمواجهة هذه الظاهرة والمحافظة على حقوق الخزينة، إلى تطبيق مختلف أشكال الرقابة الجبائية والتي من بينها التحقيق المحاسبي الذي يهتم بمراقبة وفحص الوثائق المحاسبية شكلا ومضمونا، لاكتشاف وتصحيح الأخطاء والمخالفات الموجودة في تصريحات المكلفين بالضريبة.

تطرقنا في دراستنا إلى تقنيات الرقابة الجبائية المتمثلة في التحقيق المحاسبي التي تهدف إلى فحص محاسبة المكلفين واختبار مدى مصداقيتها للحد من التهرب الضريبي.

📌 **نتائج الدراسة:** من خلال ما تم عرضه في الدراسة من محاولتنا للإجابة على الإشكالية خلصنا إلى النتائج التالية منها نتائج تختبر صحة فرضياتنا:

-التحقيق المحاسبي كآلية للرقابة الجبائية يساهم في زيادة التحصيل الضريبي لفائدة الخزينة العمومية، عن طريق إعادة تأسيس القاعدة الخاضعة للضريبة، واسترجاع الحقوق المترتبة عنها بالإضافة إلى فرض غرامات، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الأولى؛

-التهرب الضريبي ظاهرة متعددة الأنواع ومتشعبة الطرق وتعتبر من الأساليب التي يلجأ إليها المكلف لتجنب التزامه اتجاه الدولة وذلك عن طريق انتهاجه لوسائل الغش والخداع للتلاعب في التصريحات المقدمة لإدارة الجبائية، وإن دافع تصرفاته راجع لعدة أسباب منها ضعف الوعي الضريبي لديه واعتقاده بأنه يدفع للدولة أكثر مما يأخذ منها، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الثانية بأن التهرب الضريبي له عدة طرق وهو الوسيلة التي يلجأ إليها المكلفين لتجنب التزاماتهم اتجاه الدولة؛

-رغم فعالية التحقيق المحاسبي كآلية في مكافحة التهرب الضريبي بمركز الضرائب لولاية برج بوعرييج إلا أن هناك آليات أخرى معتمدة بالمركز منها الرقابة على الوثائق كنوع من الرقابة العامة والتحقيق المصوب كنوع من الرقابة وهذا ما ينفي صحة الفرضية الثالثة؛

-إن افتقار مركز الضرائب للعدد الكافي من المحققين يؤدي لضعف تغطية برامج التحقيق المحاسبي للملفات الجبائية المسيرة من طرف المركز؛ الذي يعتبر سببا من أسباب انتشار ظاهرة التهرب الضريبي وتراجع معدلات التحصيل لصالح الخزينة،

- صرامة الإدارة الضريبية في التعامل مع المتهربين من دفع الضريبة بتطبيق العقوبات الجبائية المختلفة؛ -تتمتع مصلحة الرقابة بصلاحيات وسلطات قانونية تمكنها من إجراء الرقابة بصورة واسعة تشمل جميع العناصر والوسائل والأدوات مثل الدفاتر، الوثائق المحاسبية، التي يمكن أن تفيد في عملية التحقيق.

✚ الاقتراحات: هناك بعض الاقتراحات التي يمكن أن نقدمها في مجال الرقابة الجبائية:

-زيادة التأهيل وتدريب المحقق الجبائي من خلال الارتقاء بمستواهم العلمي والمهني والعلمي، وذلك لضمان الالتزام بالمعايير المحاسبية الجديدة ومواكبتهم للتغيرات الحاصلة في التشريعات الجبائية للتحسين من مردوديتهم وتحقيق الأهداف المراد بلوغها؛

-تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة، والعمل على نشر الثقافة الضريبية وزيادة الوعي الضريبي، عن طريق القيام بحملات إعلامية وندوات في المؤسسات والجامعات، وذلك لتعريف وتبسيط النظام الضريبي لهم؛

-الرفع من إمكانيات الإدارة الجبائية في مجال التحقيق المحاسبي سواء من حيث الجانب المادي أو البشري بالنظر إلى حجم الملفات القابلة للتحقيق؛

-تبسيط الإجراءات وتسهيل عمليات الدفع في الوقت المناسب.

✚ آفاق الدراسة: لا شك أنه رغم الجهد المبذول في إتمام هذا البحث فإن هذا الأخير لا يخلو من النقائص بسبب عدم قدرتنا على تناول كل نواحي الموضوع بالتفصيل، إلا أنه يمكن أن يكون هذا البحث جسرا يربط بين بحوث سبقت فأضاف إليها بعض المستجدات، لإثرائها وبعثها من جديد، وبحوث مقبلة كتمهيد لمواضيع يمكنها أن تكون إشكالية لأبحاث أخرى نذكر منها:

- أثر التحقيق المحاسبي على التحصيل الضريبي؛

- التحقيق الجبائي على محاسبة المكلفين بالضريبة في الجزائر.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

أولاً: الكتب

- 1- بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الجزائر.
- 2- سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب سياسات/ نظم/ قضايا معاصرة، دار الجامعة، مصر، 2007.
- 3- طارق الحاج، المالية لعامة، دار صفاء، عمان، 1999.
- 4- عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، دار الحامد، عمان، 2007.
- 5- عيسى اسماعيل، جباية ومحاسبة المؤسسة "تقنيات جبائية ومحاسبية"، الصفحات الزرقاء العالمية، بركة، الجزائر، 2022.
- 6- محمد خالد المهاني، خالد الخطيب الحبش، المالية العامة والتشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، 2006.
- 7- محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزام، المالية العامة والنظام المالي في الاسلام، دار المسيرة، ط1، الأردن، 2000.

ثانياً: الرسائل الجامعية

- 1- بسمة بلور وسارة بحبوح، دور الرقابة الجبائية في كشف الغش الضريبي (دراسة حالة على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية جيجل، مذكرة لنيل شهادة الماستر، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جيجل، الجزائر، 2013/2014.
- 2- بن داني محمد مصطفى، بن دولة عبد القادر، التدقيق الجبائي كوسيلة للحد من التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم، 2021./2020.
- 3- بن كردة رشيدة، أثر التهرب الضريبي على التنمية الاقتصادية، مذكرة ماستر، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2016_2017.
- 4- بوعلام ولهي، النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة حالة الجزائر، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، كلية الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2011./2012.
- 5- بوعلام ولهي، نحو الإطار المقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2009.
- 6- جمال صرموك، جريمة التهرب الضريبي وآليات مكافحتها في القانون الجزائري، مذكرة ماستر، جامعة محمد بو ضياف، المسيلة، 2018_2019.

- 7-رميسة حجام، دور التدقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي، جامعة أم البواقي، السنة 2018./2019
- 8-سعدان شبابكي، ملاك قارة، التهرب الضريبي: دراسة ميدانية في ولاية قسنطينة، قسنطينة، الجزائر .
- 9-سعيد أحلام، التدقيق الجبائي كوسيلة للحد من التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، السنة 2014/ 2015.
- 10-سليمان عتير، دور الرقابة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011-2012
- 11-سهيلة راحلي، ريمة قرينح، التهرب الضريبي دوافعه وآليات المكافحة، مذكرة ماستر، جامعة 8ماي 1945، قالمة الجزائر 2014/2015.
- 12-شناح حنان، جريمة التهرب الضريبي وآليات مكافحتها في ظل التشريع الجزائري، مذكرة ماستر، جامعة محمد البشير الابراهيمي، برج بوعريريج، الجزائر 2021_2022.
- 13-صغور ليندة، ميلودي شيرين، محددات التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لاستكمال شهادة الماستر، جامعة محمد البشير الابراهيمي، برج بوعريريج، الجزائر، 2020_2021.
- 14-عبد العزيز قتال، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبي، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، المركز الجامعي الدكتور يحيى فارس، المدية، 2008-2009.
- 15-علاء الدين بغداداي، فعالية الرقابة الجبائية والحد من التهرب الضريبي وأثارها على الخزينة العمومية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2009/2010.
- 16-عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، الجزائر، 2004.
- 17-مسعودة ضيف، لعبيدي مهاوات نسيبة، عطلي ميبنة سليماي، الحصر الضريبي كآلية للحد من التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، جامعة الشهيد محة خلضر الوادي، 2018-2019.
- 18-ونادي رشيد، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش حالة الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع التخطيط كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001-2002.
- 19-الياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائي (دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية ام بواقي)، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2010/2011.
- ثالثا: المجالات والملتقيات العلمية
- 1-أحمد بن هلال الشيخ، التهرب الضريبي دراسة فقهية مقارنة، مجلة كلية الدراسات الاسلامية للنبات بكفر الشيخ، العدد 4، الاصدار الاول، 2020.

- 2-خالد عيادة عليّات، التهرب الضريبي أسبابه وأشكاله وطرق الحد منه، مجلة الاقتصاد الجديد، لعدد: 09، جامع إربد - الأردن - سبتمبر 2013.
- 3-لكصاسي ابراهيم، بوعزة عبد القادر، فعالية التحقيق المحاسبي في الكشف عن مظاهر التهرب الجبائي حالة مديرية الضرائب لولاية أدرار خلال الفترة 2015/2005.
- 4-محمد قلي، فهيمة بلول، الرقابة الجبائية بين حتمية الحفاظ على موارد الخزينة العمومية وضرورة حماية حقوق المكلفين بالضريبة، مجلة الاجتهاد للدراسات الاقتصادية والقانونية، المجلد 07، العدد 06، الجزائر، 2018.
- 5-مصطفى عوادي، نصر رحال، التحقيق الجبائي على محاسبة المكلفين بالضريبة، مجلة إقتصاد المال والأعمال، المجلد 01، العدد 01، الوادي، الجزائر، 2016.
- 6-مكاحلية محيي الدين، لراي سفيان، مساهمة التدقيق الجبائي في كبح سلوك التهرب الضريبي، 2022، مجلة دراسات جبائية، المجلد 11، العدد 1.
- 7-يوسفي رشيد، بكرتي بومدين، دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مجلة دراسات جبائية، المجلد 4، العدد 1، 2015.
- رابعا: التشريعات القانونية
- 1-قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2023.
- 2-وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الاجراءات الجبائية 2023.

المراجع باللغة الأجنبية

- 1-Michel Bouvier et Marie Christine, **l'administration fiscale en France**, presses universitaires de France, France, 1988.
- 2-jean schmidt : **l'impôt**, 2^oédition, dalloz, France, 1955.

الملاحق

الملحق رقم 01:

تاريخ الإستلام

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

تصريح بالوجود

المديرية العامة للضرائب

يكتبه المكلف بالضريبة الخاضع إلى:

مديرية الضرائب

ولاية بئر بوعريش (1) } - الضريبة على أرباح الشركات
- الضريبة على الدخل الإجمالي X

سلسلة G. رقم 8 (2020) المطبعة الرسمية الجزائر

الإسم واللقب أو التسمية : SNC Z A FRÈRES

اسم الشهرة التجاري : بلدية البينير ولاية بئر بوعريش

عنوان المقر الإجتماعي : ج.ج. البريدي أو البنكي :

رقم السجل التجاري : رقم بطاقة الحرفي أو رقم الاعتماد : الهاتف :

رت. الاحصائي : رت. الجبائي : XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

عنوان المؤسسة في الجزائر (الشركات الأجنبية) (2) :

صفة المصروح : مالك - مستأجر - مسير حر - مسير أجير (1) :

تاريخ بدء النشاط : 2012/02/01

الشكل القانوني للشركة
(ضع علامة في الخانة المناسبة)

<input type="checkbox"/> شركة تعاونية.	<input type="checkbox"/> مؤسسة فردية.
<input type="checkbox"/> مؤسسة عمومية (شركة).	<input type="checkbox"/> شركة فعليه.
<input type="checkbox"/> مؤسسة عمومية.	<input checked="" type="checkbox"/> شركة التضامن.
<input type="checkbox"/> شركة ذات الإقتصاد المختلط.	<input type="checkbox"/> شركة مدنية مهنية.
<input type="checkbox"/> وحدة اقتصادية محلية (ولائية أو بلدية).	<input type="checkbox"/> جمعية بالمشاركة.
<input type="checkbox"/> أخرى :	<input type="checkbox"/> شركة ذات مسؤولية محدودة.
	<input type="checkbox"/> شركة المساهمة.
	<input type="checkbox"/> شركة أجنبية : أذكر الشكل القانوني :

طبيعة النشاط الرئيسي : مؤسسة أعمال البناء في مختلف مراحلها

نشاطات ثانوية أخرى :

عناوين المؤسسات الثانوية الأخرى :

مكان مسك المحاسبة :

إسم وعنوان المحاسب :

(1) اشطب العلامات غير الملائمة

(2) بالنسبة للشركات الأجنبية تقدم نسخة طبق الأصل لعقد أو عقود الأشغال أو الدراسات.

يشهد بصحته من طرف المصروح الممضي أسفله الذي يعترف بإطلاعه على التزاماته الجبائية.

بئر بوعريش في 2012/02/10
الإمضاء

يجب إيداع هذا التصريح في الأيام الثلاثين (30) الأولى
الموالية لتاريخ بدء النشاط، لدى مفتشية الضرائب
المؤهلة.

MINISTERE DES FINANCES **REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE**
ORIGINE **ADMINISTRATION DES IMPOTS**
BULLETIN DE RECOURPMENTS
CONCERNANT

WILAYA
 COMMUNE
 INSPECTION

N° d'Identification Fiscale :
 Nom :
 Adresse :
 Renseignements recueillis

N° Fournisseur :
 Activité :
 Adresse :
 N° d'Identification Fiscale:

N° d'enregistrement de
 l'inspection ou direction de Wilaya
 EMETTRICE

N° d'enregistrement de
 l'inspection ou direction de Wilaya
 D'EXPLOITATION

Renseignements recueillis	Suite donnée ou observations
A	Le
N° RC. / N° Article : à . Achats effectués en : Montant : sommes perçues : Motif : Autres renseignements :	

IMPRIMERIE OFFICIELLE (2016)

الملحق رقم (03)

SNC Z & FRERES

كشف حسابات الميزانية

E.T.P

ACTIF	2017	2018	2019	2020
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition – goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles	-	-	-	-
Terains	-	-	-	-
Bâiments	-	-	-	-
Autres immobilisations corporelles	-	-	-	-
Immobilisations en concession	-	-	-	-
Immobilisations encours	-	-	-	-
Immobilisations financières	-	-	-	-
Titres mis en équivalence	-	-	-	-
Autres participations et créances rattachées	-	-	-	-
Autres titres immobilisés	-	-	-	-
Prêts et autres actifs financiers non courants	-	-	-	-
Impôts différés actif	-	-	-	-
TOTAL ACTIF NON COURANT	-	-	-	-
ACTIFS COURANTS				
Stocks et encours	-	-	-	-
Créances et emplois assimilés	-	-	-	-
Clients	-	-	-	-
Autres débiteurs	-	-	-	-
Impôts et assimilés	-	-	-	-
Autres créances et emplois assimilés	-	-	-	-
Disponibilités et assimilés	-	-	-	-
Placements et autres actifs financiers courants	-	-	-	-
Trésorerie	-	-	-	-
TOTAL ACTIF COURANT	-	-	-	-
TOTAL GENERAL ACTIF	-	-	-	-
PASSIF	2017	2018	2019	2020
CAPITAUX PROPRES :	-	-	-	-
Capital émis	-	-	-	-
Capital non appelé	-	-	-	-
Primes et réserves- Réserves consolidées(1)	-	-	-	-
Ecart de réévaluation	-	-	-	-
Ecart d'équivalence (1)	-	-	-	-
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	-	-	-	-
Autres capitaux propres – Report à nouveau	-	-	-	-
Part de la société consolidante (1)	-	-	-	-
Part des minoritaires (1)	-	-	-	-
TOTAL I	-	-	-	-
PASSIFS NON-COURANTS :	-	-	-	-
Emprunts et dettes financières	-	-	-	-
Impôts (différés et provisionnés)	-	-	-	-
Autres dettes non courantes	-	-	-	-
Provisions et produits constatés d'avance	-	-	-	-
TOTAL II	-	-	-	-
PASSIFS COURANTS :	-	-	-	-
Fournisseurs et comptes rattachés	-	-	-	-
Impôts	-	-	-	-
Autres dettes	-	-	-	-
Trésorerie Passif	-	-	-	-
TOTAL III	-	-	-	-
TOTAL PASSIF (I+II+III)	-	-	-	-

الملحق رقم 04

SNC Z & FRERES

كشف المحاسبة

E.T.P		TCR			
Rubriques		2017	2018	2019	2020
Ventes de marchandises		-	-	-	-
	Produits fabriqués	-	-	-	-
Production vendue		-	-	-	-
	Prestations de services	-	-	-	-
	Vente de travaux	-	-	-	-
Produits annexes		-	-	-	-
Rabais, remises, ristournes accordés		-	-	-	-
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises,		-	-	-	-
Production stockée ou déstockée		-	-	-	-
Production immobilisée		-	-	-	-
Subventions d'exploitation		-	-	-	-
I-Production de l'exercice		-	-	-	-
Achats de marchandises vendues		-	-	-	-
Matières premières		-	-	-	-
Autres approvisionnements		-	-	-	-
Variations des stocks		-	-	-	-
Achats d'études et de prestations de services		-	-	-	-
Autres consommations		-	-	-	-
Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats		-	-	-	-
	Sous-traitance générale	-	-	-	-
	Locations	-	-	-	-
	Entretien, réparations et maintenance	-	-	-	-
	Primes d'assurances	-	-	-	-
	Personnel extérieur à l'entreprise	-	-	-	-
	Rémunération d'intermédiaires et	-	-	-	-
	Publicité	-	-	-	-
	Déplacements, missions et réceptions	-	-	-	-
	Autres services	-	-	-	-
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services		-	-	-	-
II-Consommations de l'exercice		-	-	-	-
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)		-	-	-	-
Charges de personnel		-	-	-	-
Impôts et taxes et versements assimilés		-	-	-	-
IV-Excédent brut d'exploitation		-	-	-	-
Autres produits opérationnels		-	-	-	-
Autres charges opérationnelles		-	-	-	-
Dotations aux amortissements		-	-	-	-
Provision		-	-	-	-
Pertes de valeur		-	-	-	-
Reprise sur pertes de valeur et provisions		-	-	-	-
V-Résultat opérationnel		-	-	-	-
Produits financiers		-	-	-	-
Charges financières		-	-	-	-
VI-Résultat financier		-	-	-	-
VII-Résultat ordinaire (V+VI)		-	-	-	-
Eléments extraordinaires (produits) (*)		-	-	-	-
Eléments extraordinaires (Charges) (*)		-	-	-	-
VIII-Résultat extraordinaire		-	-	-	-
Impôts exigibles sur résultats		-	-	-	-
Impôts différés (variations) sur résultats		-	-	-	-
IX - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		-	-	-	-

الملحق رقم 05

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n° 31

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

A

Référence N°:

Lettre avec
A.R.

N°

Le

OBJET/ Droit de communication

Dans le cadre de l'exercice du droit de communication prévu par les dispositions des articles 45 à 63 du code des procédures Fiscales , je vous prie de bien vouloir me communiquer les informations suivantes concernant : M

Veillez croire, Mr en l'expression de notre parfaite considération.

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

PJ : Extrait du code des procédures fiscales

الملحق رقم 06

envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n° 4

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

Référence N°

Lettre avec
A.R.
N°

A

Le

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 le à H, à l'effet de vérifier au titre des exercices , , , l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après, désignés :

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

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

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

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

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

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

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

(1) À cocher en cas de contrôle inopiné.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

قسم الرقابة و التحقيقات الجبائية

مديرية الرقابة الجبائية

ميثاق

المكلف بالضريبة

الخاضع للرقابة

الملحق رقم (08)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

برج بوعريريج في

الموضوع : إشعار بالاستلام

أنا الممضي أسفله السيد.....

النشاط الممارس :

عنوان المحل التجاري :

.....

يشرفني أن أعلمكم بأنني استلمت:

(1)- الإشعار بالتحقيق رقم: /م.ر.ب/ 2022 المؤرخ في.....

(2)- ميثاق المكلف.

إمضاء المعنوي

المحقق :

.....

الملحق رقم (09)

envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n° 21

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

Référence N°:

Lettre avec
A.R.
N°

A

Le

Notification de Redressement
Suite à la vérification de comptabilité

Suite à l'envoi de l'avis de vérification n° [] du [], vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre des exercices [], [], [], [], se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés :

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

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

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

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

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

La présente notification comporte [] feuillets y compris celui-ci.

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

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

الملحق رقم 10

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n° 21 sexes

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

Référence N°:

Lettre avec
A.R.

N°

A

Le

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

Madame, Monsieur,

Nous avons pris connaissance des observations que vous avez formulées en date du [] et du [] en réponse à la notification de redressement N° [] du [] et la notification complémentaire / rectificative N° [] du []

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

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

Les résultats notifiés ci-dessous sont définitifs.

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

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

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

Chef de brigade

Nom, Prénom et Grade
des vérificateurs

الملحق رقم 11

Série D - n° 37

AVIS A PAYER DU ROLE INDIVIDUEL

N° 111 Année : 2021

مديرية الضرائب لولاية

برج بوعمريرج

مفوضية الضرائب
مركز الضرائب

(Cachet d'identification)

CODE ACTIVITE

DATE DE MISE EN RECOUVREMENT

DATE D'EXIGIBILITE

RECETTE DES IMPOTS

(Cachet d'identification)

M. SNC Z α FRERES (الاسم) (اللقب، الاسم، الشركة)

Activité ou Profession : مفاولة في سغال اسناي (النشاط أو المهنة)

Adresse : بلدية الششير ولاية برج بوعمريرج (العنوان)

Article d'Imposition : (رقم المادة)

Numéro d'Identification Statistique : (رقم التعريف الإحصائي)

Numéro d'Identification Fiscale : (رقم التعريف الجبائي)

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

Série D 37 - Imp. Officielle Alger (2019)

IMPOTS - TAXES - DROITS ou Produits à Recouvrer	ANNEE au titre de laquelle l'imposition est établie	BASE Imposable (A)	BASE Imposée ou déclarée (B)	MONTANT réhaussement (C)	TAUX	DROITS RESULTANT		T.V.A. déductibles	MONTANT des droits rappelés	PENALITES		TOTAL des droits et pénalités à payer
						De la base imposable	De la base imposée (Déclarée)			Taux	Montant	
I.R.G /S	2018	/	/	/	/	/	/	/	250.000	2%	62.500	312.500
Majorations et Amendes (VF+IRG) I.B.S.	à											
Versement Forfaitaire												
Taxe sur l'Activité Professionnelle	2017	2.3440.000	21.960.000	1420.000	2%	468.800	439.200	/	29.600	10%	2.960	32.560
	2018	73.000.000	71.000.000	2.000.000	1%	1.460.000	1.420.000	/	40.000	11%	4.000	44.000
	2019	114.350.000	111.750.000	2.600.000	1%	2.287.000	2.235.000	/	52.000	15%	7.800	59.800
Taxe sur la Valeur Ajoutée	2018	73.000.000	71.000.000	2.000.000	19%	13.870.000	13.490.000	/	380.000	25%	95.000	475.000
Réintégration TVA/achats	2020	/	/	/	/	/	/	/	350.000	25%	87.500	437.500
Pénalités d'assiette/TVA												
Taxe sur achats	à											
2700 - Enregistrement												
2 - C 200 - Timbre												
C 1 - B - 00 - TF et TA												
1 - F - 00 - Impôt sur le Patrimoine												
TOTAL GENERAL DU ROLE									1.110.600	/	259.760	1.361.360

الملحق رقم 13

Série D - n° 37

AVIS A PAYER DU ROLE INDIVIDUEL

N°: 143 Année: 2021

مدبرية الضرائب لولاية
 بروج بوعريش
 مفتشة الضرائب
 محل الإقامة
 (Cachet d'identification)

M. SNC 2 & FRERES Y السيد (اللقب - الاسم - الراسم)
 النشاط أو المهنة: حشريك
 العنوان: بروج بوعريش
 رقم المادة: []
 رقم التعريف الإحصائي: []
 رقم التعريف الجبائي: []

CODE ACTIVITE []
 DATE DE MISE EN RECOURVEMENT []
 DATE D'EXIGIBILITE []
 RECETTE DES IMPOTS []
 D. []
 (Cachet d'identification)

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

Série D. 37 - Imp. Officielle, Alger (2019)

IMPOTS - TAXES - DROITS ou Produits à Recouvrer	ANNEE au titre de laquelle l'imposition est établie	BASE Imposable (A)	BASE Imposée ou déclarée (B)	MONTANT réhaussement (C)	TAUX	DROITS RESULTANT		T.V.A. déductibles	MONTANT des droits rappelés	PENALITES		TOTAL des droits et pénalités à payer	
						De la base imposable	De la base imposée (Déclarée)			Taux	Montant		
I.R.G.	2017	800.050	670.000	130.050	3%	180.015	141.000	/	39.015	10%	39.015	42.917	
	2019	2.122.500	1.300.000	822.500	1%	610.875	370.000	/	280.875	25%	70.219	351.094	
Majorations et Amendes (VF+IRG) I.B.S.	à												
Versement Forfaitaire													
Taxe sur l'Activité Professionnelle													
Taxe sur la Valeur Ajoutée	à												
Réintégration TVA/achats													
Pénalités d'assiette/TVA													
Taxe sur achats	à												
E 2700 - Enregistrement													
E 2 - C 200 - Timbre													
C 1 - B - 00 - TF et TA													
C 1 - F - 00 - Impôt sur le Patrimoine													
TOTAL GENERAL DU ROLE									/	319.890	/	74.121	394.011

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
-	الإهداء
-	شكر وعرهان
-	ملخص الدراسة
I	قائمة المحتويات
II	قائمة الجداول
II	قائمة الأشكال
III	قائمة الملاحق
III	قائمة الاختصارات
أ-ج	مقدمة
29-4	الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة لدور التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي
05	تمهيد
15-6	المبحث الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية
8-6	المطلب الأول: مفهوم واهداف الرقابة
11-8	المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية
15-11	المطلب الثالث: الإطار القانوني للرقابة الجبائية
23-16	المبحث الثاني: علاقة التحقيق المحاسبي بالتهرب الضريبي
21-16	المطلب الأول: ماهية التهرب الضريبي
23-22	المطلب الثاني: عملية التحقيق المحاسبي
24-23	المطلب الثالث: دور التحقيق المحاسبي في الكشف عن التهرب الضريبي
28-24	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
25-24	المطلب الأول: الرسائل الجامعية باللغة العربية
26-25	المطلب الثاني: المقالات العلمية باللغة العربية
28-27	المطلب الثالث: أوجه الاختلاف وأوجه التشابه
29	خلاصة الفصل الأول

61-31	الفصل الثاني: الإطار التطبيقي لدراسة حالة بمركز الضرائب لولاية برج بوعريريج
31	تمهيد
36-32	المبحث الأول: تقديم عام حول مركز الضرائب لولاية برج بوعريريج
32	المطلب الأول: التعريف بمركز الضرائب لولاية برج بوعريريج
33-32	المطلب الثاني: مهام مركز الضرائب لولاية برج بوعريريج
36-33	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية برج بوعريريج
57-36	المبحث الثاني: إجراءات عملية التحقيق المحاسبي في مركز الضرائب برج بوعريريج
39-37	المطلب الأول: مرحلة بداية التحقيق
41-39	المطلب الثاني: مجريات عملية التحقيق في المحاسبة
58-41	المطلب الثالث: نتائج التحقيق في المحاسبة
60-58	المبحث الثالث: الدراسة التطبيقية لدور التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي
58	المطلب الأول: التحقق من الالتزام
59	المطلب الثاني: اكتشاف التلاعب والتهرب
59	المطلب الثالث: تطبيق العقوبات
60	المطلب الرابع: ردع المخالفات
61	خلاصة الفصل الثاني
62-64	الخاتمة
68-66	قائمة المراجع
82-70	الملاحق
84-83	فهرس المحتويات

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى إظهار دور التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي وللوصول إلى الأهداف قمنا بدراسة ميدانية بمركز الضرائب لولاية برج بوعرييج، وقد اعتمدنا في دراستنا هذه على دراسة ملف جبائي تمت المصادقة عليه من طرف محافظ حسابات، من أجل ذلك تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، مع استخدام أداة المقابلة من خلال زيارة ميدانية تم فيها الاحتكاك المباشر مع أعوان الإدارة الجبائية في مركز الضرائب.

قد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن التحقيق المحاسبي يعتبر آلية من آليات الرقابة الجبائية، حيث يتم استعمال التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، ويلعب دورا هاما في الحد من التهرب الضريبي من خلال استعماله عند فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل والمضمون.

الكلمات المفتاحية: التحقيق المحاسبي، الرقابة الجبائية، التهرب الضريبي.

Résumé :

Cette étude a pour objectif de mettre en évidence le rôle de la vérification de comptabilité dans la lutte contre l'évasion fiscale. Et pour atteindre les objectifs, nous avons réalisé une étude sur le terrain au centre des impôts de la Wilaya de Bordj Bou Arreridj. Notre étude s'est appuyée sur l'analyse d'un dossier fiscal approuvé par un commissaire aux comptes.

Pour ce faire, nous avons utilisé une approche descriptive et analytique, ainsi qu'un outil d'entrevue lors de notre visite sur le terrain qui nous a permis d'interagir directement avec les agents de l'administration fiscale au centre des impôts.

L'étude a abouti à plusieurs conclusions, dont l'une des plus importantes est que la vérification de comptabilité est considérée comme un mécanisme de contrôle fiscal. La vérification de comptabilité est utilisée dans le cadre du contrôle fiscal et joue un rôle essentiel dans la lutte contre l'évasion fiscale en l'utilisant lors de l'examen de la comptabilité du contribuable en termes de forme et de fond.

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