

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

فرع: المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية معمقة



كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: المالية والمحاسبة

رقم: .....

مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي

اعداد الطالبين:

عبلة العطاوي

نوار رميته

المراجعة الجبائية كآلية للحد من التهرب الضريبي  
-دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب بالمسيلة -

لجنة المناقشة:

رئيسا	جامعة محمد بوضياف المسيلة	أ. مساعد "أ"	ريمة بلفيطح
مشرفا ومقررا	جامعة محمد بوضياف المسيلة	أ. محاضر "أ"	مبروكة حجار
مناقشا	جامعة محمد بوضياف المسيلة	أ. مساعد "أ"	أمال خضور

السنة الجامعية : 2018 - 2019

# إهداء

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات الحمد لله حتى يبلغ الحمد منتهاه

إلى الذين خصهم الرحمن بالذكر في القرآن

و جعل برهما طريقا للفوز بالجنان

إلى التي جعل الله الجنة تحت أقدامها

أمي الغالية ...

إلى الذي جعل الله أوسط أبواب الجنة

أبي الغالي ...

إلى من تقاسمت معهم الحياة إخوتي الأعزاء كل باسمه

إلى الذين ولدتهم الأيام والمواقف صديقاتي وأحبابي الذين عرفني بهم الدراسة

إلى طلبة العلم بالجامعات على مستوى القطر الوطني

إلى وطني الغالي الثمن الجزائر

إليكم أهدي أول قطف



# فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

شكر وتقدير

إهداء

II-I	فهرس المحتويات
III	فهرس الجداول
IV	فهرس الأشكال
أج	مقدمة

الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة الجبائية والتهرب الضريبي

05	تمهيد
06	المبحث الأول: مدخل للمراجعة الجبائية.
06	المطلب الأول: ماهية المراجعة الجبائية.
10	المطلب الثاني: مقومات المراجعة الجبائية.
15	المطلب الثالث: علاقة المراجعة الجبائية بأهم المراجعات الأخرى.
17	المبحث الثاني: التهرب الضريبي.
17	المطلب الأول: مفهوم وأنواع التهرب الضريبي.
20	المطلب الثاني: أسباب وأثار التهرب الضريبي.
23	المطلب الثالث: طرق التهرب الضريبي ووسائل مكافحته.
26	المبحث الثالث: علاقة المرجعة الجبائية بالتهرب الضريبي
26	المطلب الأول: دور التحقيق المحاسبي في الكشف عن التهرب الضريبي
37	المطلب الثاني: دور التحقيق المصوب في المحاسبة في الكشف عن التهرب الضريبي.
39	المطلب الثالث: دور التحقيق المعمق في الكشف عن التهرب الضريبي.
42	خلاصة الفصل الأول

## الفصل الثاني: دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب بالمسيطة

44.....	تمهيد
45.....	المبحث الأول: تقديم عام لمديرية الضرائب بالمسيطة
45.....	المطلب الأول: التعريف بالمديرية محل الدراسة
46.....	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب ومهامها
49.....	المبحث الثاني: المراجعة الجبائية من خلال التحقيق المحاسبي
49.....	المطلب الأول: التحضير لعملية التحقيق المحاسبي
51.....	المطلب الثاني: سير عملية التحقيق المحاسبي
61.....	المبحث الثالث: المراجعة الجبائية من خلال التحقيق المصوب
61.....	المطلب الأول: التحضير لعملية التحقيق المصوب في المحاسبة
62.....	المطلب الثاني: سير عملية التحقيق المصوب
67.....	المبحث الرابع: المراجعة الجبائية من خلال التحقيق المعمق في الوضعية الشاملة
67.....	المطلب الأول: التحضير لعملية التحقيق المعمق
68.....	المطلب الثاني: سير عملية التحقيق
72.....	خلاصة الفصل الثاني
75.....	خاتمة
79.....	قائمة المراجع

الملاحق

الملخص

فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة الجبائية والتهرب الضريبي		
19	تحديد أوجه اختلاف بين التهرب الضريبي والغش الضريبي.	1-1
27	يوضح تنفيذ برامج التحقيق المحاسبي.	2-1
الفصل الثاني: دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب بالمسيلة		
52	صفقة إنجاز رقم 2013/156 إنجاز 20 مسكن عمومي إيجاري.	1-2
53	صفقة إنجاز رقم 2013/139 إنجاز 3000/560/150 مسكن عمومي إيجاري بلدية المسيلة	2-2
53	صفقة رقم 2014/98 إنجاز 1500/200/40 مسكن اجتماعي إيجاري بلدية المسيلة	3-2
53	رقم الأعمال المفوتر المقبوض لسنوات المراجعة	4-2
55	تغيرات المخزون	5-2
56	الضريبة على الدخل الاجمالي	6-2
57	فواتير الشراء المرفوضة	7-2
57	تحديد الرسم على القيمة المضافة الواجب دفعه	8-2
58	الرسم على النشاط المهني (TAP):	9-2
59	الضريبة على الدخل الاجمالي للمرتبات والاجور/IRG/S	10-2
59	الضريبة على الدخل الإجمالي IRG	11-2
60	الرسم على القيمة المضافة (TVA):	12-2
63	المشتريات لسنوات 2014، 2015، 2016	13-2
63	يوضح المشتريات المستخرجة والمصرح بها لسنوات 2014، 2015، 2016	14-2
64	ربح غير المصرح به لسنة 2016.	15-2
64	المبيعات الشهرية المحققة عن طريق الصندوق لسنة 2014.	16-2
64	المبيعات الشهرية المحققة عن طريق الصندوق لسنة 2015.	17-2
65	المبيعات الشهرية المحققة عن طريق الصندوق لسنة 2016.	18-2
65	رقم الأعمال المستخرج ورقم الأعمال المصرح به لسنوات 2014-2016	19-2

66	تأسيس الأرباح لسنوات 2014، 2016، 2015	20-2
69	المداخيل المصرح بها.	21-2
70	الخبزينة الخاصة.	22-2
71	تأسيس الأرباح لسنوات 2014 و 2015 و 2016	23-2

فهرس الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
<b>الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة الجبائية والتهرب الضريبي</b>		
10	عملية المراجعة الداخلية	1-1
11	عملية المراجعة الخارجية	2-1
31	كيفية تحضير مراقبة المحاسبة	3-1
36	المراجعة الجبائية للمحاسبة من حيث الشكل والمضمون	4-1
<b>الفصل الثاني: دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب بالمسيلة</b>		
47	يوضح الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب بالمسيلة	1-2

مقدمة

## 1- طرح الإشكالية:

تسعى الدولة الجزائرية للخروج من دائرة التخلف وتحقيق تنمية شاملة متعددة الجوانب، وذلك باستخدام عدة وسائل من بينها الجباية العادية المتمثلة في الضريبة، باعتبارها أهم مصدر لتمويل خزينة الدولة، إضافة إلى أهميتها في معالجة المشاكل الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية، خاصة في ظل التذبذبات الحاصلة في أسعار النفط، لكن الملاحظ أن تحصيل الأموال الضريبية يكون دون المستوى المطلوب نتيجة التهرب الضريبي الذي من خلاله يحاول المكلف التملص من الواجبات الجبائية وتقادي تحمل العبء الضريبي، ولتحقيق هذا الغرض يتخذ المكلف القانوني طرق وأساليب سواء كانت مشروعة أو غير مشروعة، لذا اتخذت الإدارة الجبائية إجراءات رديعة لمجابهة هذه الظاهرة ومحاولة تجنبها من أهمها آلية المراجعة الجبائية التي تسمح باكتشاف المخالفات والتجاوزات التي استعملها المكلف للتملص من دفع الضريبة المستحقة، هذا التصرف يؤدي إلى انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني وعدم تحقيق الدولة لأهدافها السياسية والاقتصادية والاجتماعية.

استنادا إلى ما سبق يتم طرح التساؤل المحوري التالي:

**ما مدى مساهمة المراجعة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر؟**

على أساس هذه الإشكالية يمكننا طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما مفهوم المراجعة الجبائية وكيف تؤثر على مكافحة التهرب الضريبي؟
- ما هو التهرب الضريبي وفيما تكمن أسبابه؟
- ما هي الإجراءات الكفيلة لتفعيل آلية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي؟
- كيف تتم المراجعة الجبائية في مديرية الضرائب للحد من التهرب الضريبي؟

**2-الفرضيات:** لمعالجة إشكالية البحث يمكن صياغة الفرضيات التالية:

- المراجعة الجبائية كآلية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر.
- للتهرب الضريبي أسباب عديدة من أهمها ثقل الأعباء الضريبية على المكلف.
- تأثير المراجعة الجبائية على مكافحة التهرب الضريبي.
- ساهمت المراجعة الجبائية في تخفيض معدلات التهرب الضريبي في الجزائر.

**3- أهمية الدراسة:**

تعد الموارد الجبائية أهم موارد الدولة لتمويل نفقاتها العامة، لكن قد يلجأ المكلفين إلى التهرب من أداء واجبه الضريبي، مما يستلزم محاربة هذه الظاهرة من خلال أحد وظائف الإدارة الجبائية المتمثلة في المراجعة الجبائية، ومن هنا تتجلى أهمية البحث في كون المراجعة الجبائية وسيلة أساسية في مكافحة التهرب الضريبي.

**4- أهداف الدراسة:** تتلخص الأهداف المرجوة من هذا البحث فيما يلي:

- تسليط الضوء على المراجعة الجبائية من خلال التطرق لإطارها المفاهيمي والقانوني والتنظيمي.
- محاولة نشر ثقافة ضريبية لدى المكلفين من أجل التقليل من عمليات التهرب الضريبي التي تؤثر على الاقتصاد الوطني.
- محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي، وأهم التدابير المتخذة من طرف الدولة للوقوف على مدى قدرتها وفعاليتها في حده.
- الوقوف على فعالية الأجهزة المختصة في مكافحة التهرب الضريبي.

**5- حدود الدراسة:**

**الحدود المكانية:** تم تحديد الدراسة مكانيا في مديرية الضرائب بولاية المسيلة، حيث تم إسقاط الدراسة في مكتب خاص بمصلحة المراجعة الجبائية.

**الحدود الزمنية:** حددت الدراسة من سنة 2013 إلى غاية سنة 2016، حيث يتم أخذ نماذج من مؤسسات تعرضت للمراجعة الجبائية.

**6- المنهج المستخدم:**

للإجابة على الإشكالية المطروحة تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي، الذي يفيد في التعرف على الحقائق وتجميع المعلومات النظرية التي تخص البحث هذا في الجانب النظري، أما فيما يتعلق بالجانب التطبيقي، فقد تم اعتماد على منهج دراسة حالة، الذي يطلعنا على الواقع العملي لآلية المراجعة الجبائية لمؤسسات مختلفة.

**7- الدراسات السابقة :**

1- ولهي بوعلام، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003-2004، حيث قام الباحث بمعالجة الإشكالية التالية: ما أثر مردودية أسلوب المراجعة الجبائية للتصريحات في مكافحة التهرب الضريبي؟، وقد توصل الباحث إلي النتائج التالية أهمها:

- إن بناء أي سياسة ضريبية يجب أن يرتكز على أسس صلبة ومتينة لمنع أي تصادم بين الأهداف الاقتصادية والمالية والاجتماعية، ومن ثم الحد من ظاهرة التهرب الضريبي التي تهدد الأنظمة الضريبية.
- تعتبر المراجعة الجبائية إحدى أهم الأدوات التي استحدثت مع الإصلاح الجبائي لغرض مكافحة الغش والتهرب الجبائيين وذلك من خلال إقامة العديد من الهياكل وسن القوانين والتشريعات المختلفة.

- إن المراجعة الجبائية تستند على مجموعة من عوامل التنظيم والإنضباط والإحساس بالمسؤولية، قصد الرفع من قدرة الأداء للحد من تنامي ظاهرة التهرب الضريبي.

2- بلواضح الجيلاني، التهرب الضريبي بين فعالية آليات الرقابة وإستراتيجية مكافحة حالة الجزائر خلال الفترة 2001-2011، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف مسيلة، الجزائر، 2014-2015، حيث كانت الإشكالية كالتالي: ماهي إستراتيجية الرفع من مستوى الأداء في مكافحة التهرب الضريبي في ظل التطورات الاقتصادية والمالية؟. ومن خلال دراسته توصل إلى النتائج التالية:

- تميز النظام الضريبي خلال الفترة 2001-2011 بعدم الاستقرار في نصوص قوانين الضرائب والرسوم، بسبب كثرة التغييرات المستمرة لمواده بين التأسيس والإلغاء والتعديل وهو ما صعب من فهمه سواء من طرف أعوان الضرائب أو المكلفين بالضريبة.

- رغم وجود هياكل إدارية و آليات وتدابير تشريعية وقانونية في مجال الرقابة الموجهة لمكافحة التهرب الضريبي، إلا أنها لا تزال قاصرة للحد من التهرب الضريبي، لأنها تتميز بعدم الفعالية، حيث يبقى جزء معتبر من المكلفين المتهربين لا يمكن الكشف عنه.

#### 8- خطة الدراسة:

لوصول إلى دراسة علمية تحيط بجوانب الإشكالية المطروحة، تم تقسيم بحثنا إلى فصلين، تمثل الفصل الأول في الجانب النظري من البحث، أما الجانب التطبيقي خصص في الفصل الثاني، حيث كانت الخطة على النحو التالي:

تم تقسيم الفصل الأول إلى ثلاثة مباحث، يتعلق المبحث الأول بمدخل للمراجعة الجبائية، أما المبحث الثاني فيوضح مفاهيم عامة حول التهرب الضريبي، وأخيرا تبيان علاقة المراجعة الجبائية بالتهرب الضريبي في المبحث الثالث.

أما الفصل الثاني أدرج فيه ثلاثة مباحث، خصص المبحث الأول تقديم عام لمديرية الضرائب بالمسيلة، أما في المبحث الثاني تطرقنا فيه إلى دراسة حالة التحقيق المحاسبي، حيث تناولنا في المبحث الثالث حالة التحقيق المصوب في المحاسبة، في المبحث الرابع حاولنا إلقاء نظرة على حالة التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة.

وفي الأخير ننهي البحث بخاتمة عامة نلخص فيها نتائج اختبار الفرضيات وأهم النتائج التي تم التوصل إليها في جميع جوانب البحث مع تقديم الاقتراحات وإعطاء إشارات لموضوعات لاحقة، يمكن أن تكون كأفاق مستقبلية لهذا البحث.

# الفصل الأول

الإطار النظري للمراجعة الجبائية

والتهرب الضريبي

### تمهيد

تعد ظاهرة التهرب الضريبي جريمة شنيعة في حق الاقتصاد الوطني من جهة وفي حق أفراد المجتمع من جهة أخرى، نظير العجز الذي تلحقه بخزينة الدولة، لذا وجب الوقوف بالمرصاد لمثل هذه التصرفات، وذلك باستخدام مختلف الإجراءات والوسائل التي تحد من هذه الظاهرة، وتعد المراجعة الجبائية إحدى الإجراءات الأساسية والمعتمدة بكثرة من قبل الإدارة الجبائية، نظرا لكونها الحل الأمثل حاليا، وهذا لاكتشاف كل المخالفات والتجاوزات المرتكبة من قبل المكلف، ولمعرفة مفهوم المراجعة الجبائية وفيما تكمن أهميتها؟ وكذا المقصود بالتهرب الضريبي وآثاره؟، تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كالاتي:

- **المبحث الأول: مدخل للمراجعة الجبائية.**
- **المبحث الثاني: مفاهيم عامة حول التهرب الضريبي.**
- **المبحث الثالث: علاقة المراجعة الجبائية بالتهرب الضريبي.**

### المبحث الأول: مدخل للمراجعة الجبائية.

تعد المراجعة الجبائية مفهوم حديث، وهي أحد أنواع المراجعة، فإذا كان لهذه الأخيرة مفهوم عام متعارف عليه، فإن للمراجعة الجبائية لها خصوصية لكونها ترتبط بالجانب التطبيقي فقط، وهو ما سنحاول التركيز عليه في هذا المبحث.

### المطلب الأول: ماهية المراجعة الجبائية.

في هذا المطلب نقوم بإبراز مختلف التعاريف المقدمة للمراجعة الجبائية إضافة إلى أهميتها وأهدافها.

### الفرع الأول: مفهوم المراجعة الجبائية.

سننتقل في هذا الفرع إلى كل من التعاريف الخاصة بالمراجعة الجبائية وأهم الخصائص التي تتميز بها.

### أولاً: تعريف المراجعة الجبائية:

لقد تعددت المفاهيم التي تحاول تحديد تعريف معين للمراجعة الجبائية، لكن مجملها تصب في نفس المعنى تقريبا، وأهمها مايلي:

اعتبرت الجمعية التقنية مكاتب المراجعة والاستشارة (A.T.C) المراجعة الجبائية كمجموعة متنوعة من المراجعات العملية من خلال اقتراح التعريف التالي:

تتمثل المراجعة الجبائية في إبداء رأي حول مجموعة الهياكل الجبائية للوحدة وطريقة عملها، بالتالي فجبائية الوحدة بكل أشكالها هي هدف المراجعة الجبائية<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> سمية قמוש، المراجعة الجبائية كآلية تساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية، دراسة حالة بإدارة الضرائب لولاية بسكرة، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد السادس، ديسمبر، 2016، جامعة أم بواقي، الجزائر، ص297.

وتم تعريفها على أنها: عملية منهجية ومنظمة لجمع أكبر قدر ممكن من الأدلة والقرائن التي تساعد المراجع الجبائي في التحقق من إبداء رأيه الفني والمحايد عن صحة وعدالة الإقرارات الضريبية المقدمة من المكلفين (أشخاص، مؤسسات...) بهدف التأكد من صدقها ومدى تمثيلها الصحيح والحقيقي لسجلات المكلف وتماشيها مع متطلبات التشريع الضريبي الوطني، وأية قوانين ضرائبية أخرى لها علاقة بالتشريعات الضرائبية<sup>1</sup>.

كما تم تعريفها على أنها: عبارة عن عملية فحص انتقادي للحالة الجبائية للمؤسسة<sup>2</sup>،

ووسيلة للحكم على مدى كفاءة النظام الجبائي<sup>3</sup>.

وعرفت أيضا على أنها: الفحص الشامل للوضع الجبائية للمؤسسة، بغرض مراقبة احترام القوانين الجبائية من جهة وبغرض تعزيز الأمن الجبائي من منظور السياسة المتبعة في التسيير من جهة أخرى، وذلك بالتحكم في الإمكانيات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بمصالح الخزينة العمومية<sup>4</sup>.

ومن خلال التعاريف السابقة نستخلص أن:

**المراجعة الجبائية:** هي تشخيص للمؤسسة من الناحية الجبائية، قصد إبداء رأي فني محايد للحالة الجبائية للمؤسسة، وهذا بهدف التأكد من مدى احترامها للقوانين والتشريعات الجبائية المعمول بها، وبغرض تحقيق الأمن الجبائي للمؤسسة، وبالتالي فهي أداة للحكم على مدى انتظام المؤسسة اتجاه إدارة الضرائب.

<sup>1</sup> اسمية قحوش، المرجع نفسه، ص 297.

<sup>2</sup> صديقي مسعود وأحمد نغاز، المراجعة الداخلية، مطبعة مزوار، ط1، الوادي، الجزائر، 2010، ص 26.

<sup>3</sup> اسمية براهيم وميادة بلعباس، مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي، مجلة البحوث الاقتصادية عربية، العددان 67-68، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2014، ص 242.

<sup>4</sup> أبوعلام ولهي، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003-2004، ص 9.

### ثانيا: خصائص المراجعة الجبائية

يتبنى المراجع الجبائي تقنيات مماثلة لتلك المطبقة من طرف الإدارة الجبائية إذ يستوجب عليه في بداية الأمر تحليل وضعية فيقترح بعد ذلك الإستراتيجيات اللازمة، كما على الشخص الذي يقوم بالمراجعة الجبائية توفر كفاءات مهنية متمثلة في كونه شخصا مهنيا معينا ومكلفا بإتمام مهمته في إطار عملية المراجعة حسب طرق المهنة وأدابها المعمول بها في هذا المجال، حيث لا يمكن أن يكون هذا المراجع قاضيا ومتهما في الوقت نفسه، أي لا يكون هو المسؤول عن المعلومة التي هي في إطار المراجعة التي يمكن أن تمس بمصادقية مهمة المراجعة الجبائية، بمعنى يجب على المراجع أن يعلم بكل وحرية المسؤولين عن المعلومة موضوع المراجعة، كما عليه الحصول على معلومة جبائية ذات مستوى عالي، حتى يتسنى له إصدار حكمه حول توعية المعلومة التي هي بصدد مراجعتها، وهذا لا يمكن القول بأنه يملك كفاءة مهنية تجعله قادرا على أداء المهمة التي تعتبر ذات ميزة خاصة، وعلى المراجع إضافة إلى كل ما قيل الحفاظ على السر المهني للنتائج الحاصل عليها<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: أهمية المراجعة الجبائية.

تكمن أهمية المراجعة فيما يلي:

- المراجعة الجبائية تسمح باكتشاف نقاط الضعف ونقاط قوة المؤسسة من خلال إعداد تشخيص جبائي لها وهذا بهدف تصحيح الأولى (نقاط الضعف) والاستغلال الأمثل للثانية (نقاط القوة)، حيث تمكنا من تقييم النجاعة الجبائية، وتسمح بوضع الخطوط العريضة للإستراتيجية الجبائية للمؤسسة.
- المراجعة الجبائية تعطي للمؤسسة قابلية استعمال الجبائية لفائدتها من خلال التزامها بإنقاص العبء الضريبي إلى أقصى حد ممكن في أطر قانونية، ويتم ذلك من خلال المراقبة القانونية للجبائية ومعرفة القوانين والقرارات والمراسيم والبيانات..، ويمكننا القول أن المراجعة الجبائية داخل المؤسسة تضمن لها الفاعلية والأمن الجبائي<sup>2</sup>.

<sup>1</sup>سمية براهيم، مرجع سبق ذكره، ص 242 .

<sup>2</sup>حميدانو صالح، دور المراجعة الجبائية في تدنئة المخاطر الجبائية، دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2011-2012، ص 38.

- كما هو معلوم فإن التشريع الجبائي يفرض احترام القواعد سواء من ناحية الشكل أو من ناحية المضمون أو من ناحية الزمن، فالمؤسسات تسهر على تطبيق هذه النصوص القانونية، حيث يؤدي عدم احترامها بالطبع إلى تكبد المؤسسة عقوبات كبيرة، وهذا ما تعمل المراجعة الجبائية على تفاديته.

- باعتبار أن المراجعة وسيلة لا غاية وتهدف إلى خدمة جميع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة بحيث تعتمد هذه الأخيرة في اتخاذ قراراتها على مخرجات المراجعة الجبائية ثم استنباطها من أهمية المراجعة بصفة عامة من طرف هيئة خارجية محايدة التي تقوم بفحص انتقادي منظم ودقيق لتلك البيانات وإبداء رأي محايد حول مدى صحة تلك المعلومات وشرعيتها وسلامتها<sup>1</sup>

### الفرع الثالث: أهداف المراجعة الجبائية.

للمراجعة الجبائية مجموعة من الأهداف التي يمكن تصنيفها إلى أهداف رئيسية وأهداف ثانوية.

#### أولاً: الأهداف الرئيسية:

- التأكد والتحقق من مدى انتظام المؤسسة اتجاه القوانين الجبائية.
  - مراقبة شروط معالجة المشاكل ذات الطابع الجبائي بالنسبة للإجراءات السارية .
- المفعول.

- تقييم مدى قابلية المؤسسة لاستعمال الإمكانيات التي يتيحها المشرع الجبائي.

#### ثانياً: الأهداف الثانوية:

- تقييم الخطر الجبائي الناتج عن التطبيق السيئ للقواعد الجبائية.
- تجنب العقوبات والزيادات الناتجة عن عدم التصريح أو التأخير فيه أو الانتقاص منه
- توضيح أهمية الخطر الجبائي الناتج عن عدم الأمن الجبائي.
- محاولة إبراز نقاط القوة ونقاط الضعف ومن ثم تحسين تطوير القرار<sup>2</sup>.

<sup>1</sup>حميدانو صالح، المرجع نفسه، ص 38.

<sup>2</sup>بوعلام ولهي، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر، مرجع سابق، ص10.

### المطلب الثاني: مقومات المراجعة الجبائية.

في هذا المطلب سنحاول إبراز أنواع ومبادئ و كذا مهام ومراحل المراجعة الجبائية .

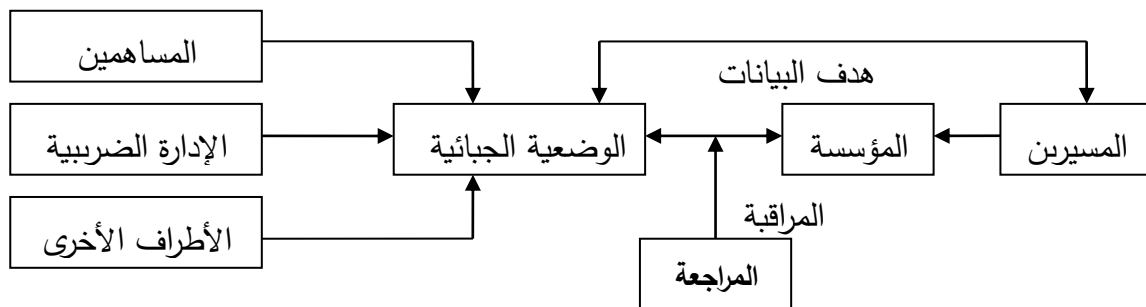
#### الفرع الأول: أنواع المراجعة الجبائية.

تنقسم المراجعة الجبائية من حيث الجهة التي تقوم بعملية المراجعة إلى نوعين:

#### أولاً: المراجعة الجبائية الداخلية:

تعرف المراجعة الجبائية الداخلية بأنها مهمة يقوم بها شخص أجبر داخل المؤسسة، يتمتع بالكفاءة والاستقلالية وعلى قدر كاف من المعرفة العلمية والعملية في المجال الجبائي، لإبداء رأيه بكل شفافية ووضوح حول مصداقية المعلومات المرتبطة بالوضع الجبائية للمؤسسة ومدى التزامها بالقواعد القانونية والإجراءات الجبائية<sup>1</sup>.

#### الشكل رقم (1-1) يوضح عملية المراجعة الداخلية.



المصدر: مفتحة أميرة، دور المراجعة في تحسين أداء التسيير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة شركة مطاحن الأوراس، باتنة، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 17، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2017، ص196.

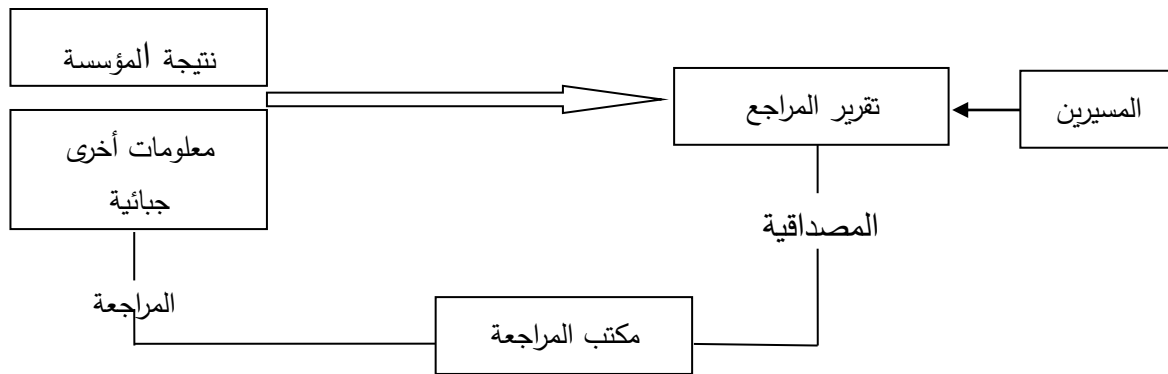
من خلال الشكل أعلاه يتضح اهتمام كل من المساهمين والإدارة الجبائية وكذا الأطراف الأخرى اتجاه الإدارة الجبائية للمؤسسة، ومن أجل القيام بعمليات المراجعة الجبائية للبيانات والمعلومات الجبائية التي تخص المؤسسة والمسيرين في ترشيد القرارات يتم اللجوء إلى المراجعة.

<sup>1</sup> مفتحة أميرة، دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة شركة مطاحن الأوراس، باتنة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2017، ص 39.

ثانيا: المراجعة الجبائية الخارجية:

تعرف المراجعة الجبائية الخارجية بأنها تتم من قبل مراجع خارجي مستقل عن المؤسسة يتمتع بالكفاءة والاستقلالية، وتأتي لتكملة المراجعة الداخلية من الناحية الجبائية، وتمارس بصفة متقطعة أو مستمرة، ويكتفي هذا المراجع بمراجعة القوائم المالية للمؤسسة مع التركيز على الناحية الجبائية، للوصول في النهاية إلى نتيجة في شكل تقرير به رأي فني محايد حول الوضعية الجبائية للمؤسسة<sup>1</sup>.

الشكل رقم(1-2): يوضح عملية المراجعة الخارجية.



المصدر:فتحة أميرة، دور المراجعة في تحسين أداء التسيير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية، مرجع سابق، ص196.

من خلال الشكل أعلاه يظهر دور المراجعة الجبائية الخارجية، حيث أن مكتب المراجعة يقوم بالتأكد من التصريحات الجبائية والتسجيلات المحاسبية لمختلف الضرائب، بالإضافة إلى تحديد الخيارات الضريبية التي أقدمت عليها الشركة والتحقق من أن المؤسسة غير معرضة لمخاطر جبائية لم يتم تحديدها، وكل هذا العمل من أجل إعداد تقرير يهتم به المسيرين قصد ترشيد القرارات المناسبة.

<sup>1</sup>فتحة أميرة، المرجع نفسه، ص40.

### الفرع الثاني: مبادئ المراجعة الجبائية.

تعتمد المراجعة الجبائية على المبادئ التالية:

1- المؤسسة مطمئنة من الناحية الجبائية: تجعل المؤسسة في استعداد لمواجهة أي خطر ناتج عن عملية الرقابة الجبائية.

2- المراجعة الجبائية مهمة مصوبة: العوائق التي تواجه المؤسسة في الامتثال للأحكام الجبائية متزايدة مع الوقت، وهذا ينعكس مباشرة على السياسة التسييرية والمالية للمؤسسة، فالمراجعة الجبائية تساهم في التقليل من هذه العوائق إلى حددها الأدنى.

3- وسيلة لتدنية المخاطر الجبائية: تعتبر الجبائية من أهم انشغالات المؤسسات الاقتصادية، فتعدد وتعقد وعدم استقرار نصوصها يولد خطر متزايد، وأي قرار يتبعه انعكاسات جبائية تؤثر على سوق المؤسسة، ولهذا ظهرت الحاجة إلى تطوير وظيفة تسمح أولاً بالتسيير الحسن لجبائتها وثانياً قياس الخطر الجبائي والتي يمكن أن يتولد نتيجة لخضوع المؤسسة لعملية رقابة جبائية.

4- أداة في خدمة المؤسسة: لتخفيض التكاليف الجبائية دون التعرض لمخاطر جبائية محتملة، فإنه لا يتم اتخاذ أي قرار أو القيام بأي إجراء دون الأخذ بعين الاعتبار و طائف المؤسسة الأخرى، وهذا يدخل ضمن السياسة التسييرية للمؤسسة، و لهذا يجب القيام بتشخيص جبائي أو بمعنى آخر مراجعة جبائية تمكن من اكتشاف نقاط قوة وضعف المؤسسة من الناحية الجبائية.

5- تمكن المؤسسة من الامتثال لالتزاماتها الجبائية: تعدد القوانين الجبائية وتعقيدها تجعل من الخطر الجبائي في تزايد مستمر كعدم فهم النصوص الجديدة لقوانين المالية، فالمراجعة الجبائية تعمل على تفسير وفهم هذه القوانين مما يسهل الأمر على المؤسسة بالقيام بالتزاماتها الجبائية، بالإضافة إلى الاستفادة من الامتيازات الجبائية التي يطرحها التشريع الجبائي<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> فتحة أميرة، المرجع نفسه، ص ص 37 38.

الفرع الثالث: مهام ومراحل المراجعة الجبائية.

أولاً: مهام المراجعة الجبائية:

في الحقيقة أن مهمة المراجعة الجبائية تتجلى في عدة أشكال، وهذا حسب ميدان التطبيق الذي يكون موضوع هذه المراجعة، حيث يمكن أن تحمل على:

- طول أو قصر المدى.

- مجمل نشاط المؤسسة أو جزء فقط من النشاط.

- مجمل الضرائب الملقاة على عاتق المؤسسة أو على ضريبة واحدة فقط .

هذا من جهة ومن جهة أخرى، فإن مهمة المراجعة الجبائية يمكن أن تخضع لأهداف أخرى منها:

- قياس تطور الخطر الجبائي الذي يتغير مع نشاط المؤسسة وأهدافها.

- السهر على ملائمة المؤسسة وتجنب القواعد الجبائية التي تؤدي إلى عقوبات<sup>1</sup>.

ثانياً: مراحل سير مهمة المراجعة الجبائية:

إن القيام بعملية المراجعة الجبائية يتطلب تطبيق تقنيات مرتكزة تعتمد على أدوات قياس جبائي من جهة وأدوات أخرى يستعملها المراجع الجبائي من جهة أخرى وعليه تتمثل مراحل المراجعة الجبائية في:

**1- مرحلة إعداد المهمة:**

تبدأ عملية الإعداد باكتساب معرفة جيدة حول المؤسسة، وهذا للفت انتباه المراجع إلى بعض المشاكل والأخطار المحتملة، ومن أجل الحصول على توجيه مستقبلي للأعمال، وهذه المرحلة تنقسم بدورها إلى ما يلي:<sup>2</sup>

<sup>1</sup>بوعلام ولهي، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي، مرجع سابق، ص 10.

<sup>2</sup>مرزوق رشيد، دور المراجعة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، دراسة حالة في مصلحة الضرائب، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2014-2015، ص 68 .

أ- الأعمال التحضيرية للمهمة: يبدأ المراجع أعماله بجميع المؤشرات والمتعلقة:

- بالمكونات التي تسمح بتعريف المؤسسة .

- الأدوات التي تسمح بتسيير المؤسسة.

- القطاعات التي يمارس فيها نشاط المؤسسة.

الفهم الجيد لهذه المؤشرات يسمح بمعرفة مصادر الأخطار التي تحيط بالمؤسسة، سواء متعلقة بنشاطها من أجل التطور أو المتعلقة بتنظيمها الإداري والمحاسبي والجبائي<sup>1</sup>

ب- التخطيط لبرنامج العمل: هذه الخطوة تتيح للمراجع تحديد المعلومات التي يمكن أن تقيده في توجهاته المستقبلية، حيث يمكن أن تشمل على:

- المعرفة العامة للمؤسسة (تاريخ المؤسسة، شكل ونطاق المؤسسة، طبيعة نشاطها).

- معرفة الوثائق القانونية والمحاسبية والتسييرية (تقارير مراجعي الحسابات، تقارير المراجعين الداخليين والخارجيين...).

- التعرف على الاتفاقيات الرئيسية للمؤسسة، كعقود إيجار والقروض.

- تحديد المخاطر والأهداف.

- الأخذ بمعلومات تقرير المؤسسة مع إدارة الضرائب: بحيث سوابق الجبائية للمؤسسة يلعب دورا

هاما في تقييم المخاطر ويجب على المراجع إعادة النظر في رسائل وجهت للمؤسسة من قبل إدارة الضرائب<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> مرزوق رشيد، المرجع نفسه، ص 68.

<sup>2</sup>سمية قحموش، المراجعة الجبائية كآلية تساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مرجع سابق، ص 298.

### 2- مرحلة تنفيذ المهمة:

قبل أن يقوم المراجع الجبائي بعملية تحقيق يجب عليه تقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالجانب الجبائي للمؤسسة، وذلك كأساس يمكن الاعتماد عليه لتحديد ضعف الاختبارات التي ستطبق عليها إجراءات المراجعة<sup>1</sup>.

### 3- مرحلة إعداد تقرير المراجعة الجبائية:

بعد الانتهاء من عملية المباشرة حول شكل ومضمون الالتزامات الجبائية فإن على المراجع المباشرة في إعداد التقرير من خلال توصياته التي تتمثل في إبداء رأيه حول طريقة تقليص الخطر الجبائي والقضاء على مصادره، وهذا من خلال صياغة لنوعين من التوصيات:

أ- توصيات ذات طابع علاجي: يمكن أن تتعلق التوصيات العلاجية بتصحيح الوضعية الجبائية، وذلك من خلال تصحيح الأخطاء الجبائية البحتة، وهي الأخطاء المرتكبة عند إعداد التصريحات الجبائية وإجراءات التسوية، كما يمكن أن تكون متعلقة بتصحيح الوضعية الناتجة عن الالتزامات التي تقع على عاتق المؤسسة.

ب- توصيات ذات طابع وقائي: يهدف المراجع من خلال هذه التوصيات إلى:

- لفت انتباه المؤسسة إلى ضرورة أن تكون قادرة على تبرير وضعيتها الجبائية.
- البحث عن الثغرات في طرق تنظيم المؤسسة والتي يمكن أن تسبب عدم انتظام.

وفيما يتعلق بالوقاية من الجانب الجبائي توجد توصيات وقائية من عدم انتظام، الهدف منها اقتراح مقاييس تجنب المؤسسة من الوقوع في المخاطر، كما يجب عليه أن يركز على مخالفات المؤسسة لأحكام التشريع الجبائي والقواعد الموضوعية من طرف الإدارة الضريبية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup>منير شيجاني، تفعيل المراجعة الجبائية كآلية لتحسين التسيير الجبائي، دراسة حالة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص

محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، 2013-2014 ص 23.

<sup>2</sup>علال مسعود ولاحي إيمان، أهمية المراجعة الجبائية في المؤسسة ودورها في محاربة الغش والتهرب الضريبي، دراسة حالة بمديرية الضرائب، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محند ألكلي أولحاج، البويرة، الجزائر، 2014-2015، ص 23.

### المطلب الثالث: علاقة المراجعة الجبائية بأهم المراجعات الأخرى.

للمراجعة الجبائية علاقة وطيدة مع مختلف المراجعات الأخرى، نوجز أهمها فيما يلي:

#### أولاً: المراجعة الجبائية والمراجعة المحاسبية

هناك تشابه قائم بين مراجعة الحسابات والمراجعة الجبائية، يكمن في آلية المراجعة ومراحلها المختلفة، فالأساليب والتقنيات والأدوات التي يستخدمها المراجع الجبائي في عمله تتشابه في بعض الجوانب مع الأساليب والأدوات والتقنيات في مجال مراجعة الحسابات، حيث يبدأ بالتخطيط وينتهيان بإعداد التقرير والنتائج.

كما يتطلب كل من المراجع الجبائي والمراجع أن يتمتعا بحد أدنى من المواصفات العامة أو الشخصية لأداء تلك الأعمال بالكفاءة المطلوبة وإن اختلفا في الأهداف المرجوة من كل منهما، فهدف المراجع هو إبداء الرأي في مدى عدالة القوائم المالية وتعبيرها الصادق عن حقيقة المركز المالي، في حين يهدف المراجع الجبائي إلى التأكد من صحة الالتزامات الضريبية المصرح عنها من قبل المكلفين.

#### ثانياً: المراجعة الجبائية والمراجعة الداخلية والخارجية:

##### 1- المراجعة الجبائية والمراجعة الداخلية:

فحص الوضعية الجبائية للمؤسسة لا يبقى من حيث المبدأ مسند للمراجع الداخلي ومع ذلك يمكن لهذا الأخير في حالات معينة تقديم ملاحظات على النظام الضريبي، وبالتالي المراجع الجبائي يمكن أن يكون أقرب للتوصل للنتائج من خلال ما توصل إليه المراجع الداخلي.

##### 2- المراجعة الجبائية والمراجعة الخارجية:

تمارس المراجعة الجبائية في معظم الأحيان من قبل مراجع خارجي، وبالتالي المراجع تجب عليه وظيفتين، أولاً تحليل الوضعيات ثم اقتراح الحلول والإستراتيجيات، أما المراجع الخارجي يطبق تقنيات متشابهة تماماً لتلك التي نفذت من قبل المراجع الجبائي<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> سمية قحموش، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة، الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجبائية، كلية العاوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2011-2012، ص ص24-25.

### المبحث الثاني: التهرب الضريبي.

التهرب الضريبي ظاهرة عالمية توجد حيثما توجد الضرائب، مما يؤدي إلى طرح تساؤلات عديدة تتعلق بتحديد مفهوم واضح له والإحاطة به وعرض أسبابه وأثاره ومختلف طرقه وكيفية مكافحته.

### المطلب الأول: مفهوم وأنواع التهرب الضريبي.

#### الفرع الأول: مفهوم التهرب الضريبي:

لقد قدمت العديد من التعاريف للتهرب الضريبي، سنعرض أهمها فيما يلي:

**التعريف 1:** استخدام الطرق الاحتيالية الفنية والقانونية والإدارية بقصد التخلص من دفع الضريبة، فيحاول بعض المكلفين التهرب من الضريبة كلياً أو جزئياً وبشتى الطرق والأساليب<sup>1</sup>، الأمر الذي يؤدي إلى حرمان الخزينة العامة من المبالغ التي تستحقها<sup>2</sup>.

**التعريف 2:** إفلات الممول من الضريبة المفروضة عليه وذلك عن طريق الغش ومخالفة القانون<sup>3</sup>.

**التعريف 3:** محاولة المكلف بالضريبة عدم دفع الضريبة كلياً أو جزئياً، متبعاً في ذلك طرق احتيالية وأساليب مخالفة للقانون<sup>4</sup>.

**التعريف 4:** هو التخلص من عبء الضريبة كلياً أو جزئياً دون مخالفة أو إنهاك القانون<sup>5</sup>.

ومن خلال التعاريف السابقة نستنتج أن:

التهرب الضريبي هو: السلوك الذي يقوم به المكلف بالضريبة، من أجل التخلص الكلي أو الجزئي من دفع الضريبة المستحقة عليه، مستخدماً بذلك طرق ووسائل مشروعة وغير مشروعة، يؤدي في النهاية إلى حرمان الخزينة العمومية من إيراداتها.

<sup>1</sup> حميد بوزيدة، جباية المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، الجزائر، 2007، ص39.

<sup>2</sup> أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة، ط10، عمان، الأردن، 2010، ص147.

<sup>3</sup> علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط4، 2011، ص209.

<sup>4</sup> حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط7، عنابة، الجزائر، 2006، ص58.

<sup>5</sup> ياسر صالح الفريجات، المحاسبة في علم الضرائب، دار المناهج، ط1، عمان، الأردن، 2009، ص25.

الفرع الثاني: أنواع التهرب الضريبي.

نميز نوعين للتهرب الضريبي:

أولاً: التهرب الضريبي المشروع: ويسمى بالتجنب الضريبي.

ويقصد به تجنب المكلف تحمل الضريبة أو الالتزام بها دون مخالفة أحكام التشريعات الضريبية<sup>1</sup>، كالحد من استهلاك السلع التي تفرض عليها الضريبة أو الانصراف عن ممارسة النشاط الذي يخضع لضريبة مرتفعة إلى آخر معفى من الضريبة أو يخضع لضريبة أقل، كما يحدث عند الاستفادة من ثغرات القانون الضريبي<sup>2</sup>.

ثانياً: التهرب الضريبي غير المشروع: ويسمى بالغش الضريبي.

وهو عبارة عن فعل إرادي يقوم به الممول الذي يقرر مخالفة القانون للتملص من دفع الضريبة<sup>3</sup>، أي مخالفة مباشرة للقانون الضريبي، وذلك باستعمال طرق الغش والاحتيال مرتكبا بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون<sup>4</sup>، ومن صورته محاولة المكلف التهرب من تحديد دين الضريبة عن طريق الامتناع عن تقديم الإقرار، أو أن يتخلص من جزء من الضريبة عندما يقدم إقرار لا يتفق وحقيقة الامر<sup>5</sup>.

ويكمن جوهر التفرقة بين التهرب الضريبي والغش الضريبي فيما يلي:

#### 1- تحديد أوجه التشابه بين التهرب الضريبي والغش الضريبي.

- كلاهما يهدفان إلى غاية واحدة، ألا وهي تجنب الضريبة وعدم الالتزام بها.
- كلاهما يتوفر فيهما العنصر المعنوي (سوء النية).
- كلا النوعين يؤثران على الحصيلة الضريبية.
- كلا منهما يؤدي إلى حرمان الخزينة من الإيرادات الضريبية.

<sup>1</sup>ياسر صالح الفريجات، المرجع نفسه، ص25.

<sup>2</sup>علي زغدود، مرجع سابق، ص211.

<sup>3</sup>عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار الجريب للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2011، ص215.

<sup>4</sup>تنبيل صقر، الوسيط في شرح العقوبات الخاصة، الجريمة الضريبية والتهرب، ط1، الجزائر، 2013، ص36.

<sup>5</sup>عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2007، ص123.

2- تحديد أوجه الإختلاف بين التهرب الضريبي والغش الضريبي

يمكن إيجاز أهم الاختلافات الموجودة بين التهرب الضريبي والغش الضريبي في الجدول التالي:

الجدول رقم (1-1): تحديد أوجه اختلاف بين التهرب الضريبي والغش الضريبي.

النوع	التهرب الضريبي	الغش الضريبي
البيان		
من حيث السبل التي يسلكها المكلف.	سبلا مشروعة.	سبلا غير مشروعة.
من حيث الالتزام القانوني.	دون مخالفة أو انتهاك لأحكام جبائية.	مخالفة القانون عمد (خرق القانون).
من حيث إسقاط العقوبة.	لا تقع عليه أي عقوبة أو جزاء إلا في حالات خطأ أو سهو.	تقع عليه العقوبة.
من حيث الشمولية.	يمثل العام.	يمثل الخاص، باعتباره حالة خاصة من حالات التهرب الضريبي، (التهرب طريق خرق القانون).
من حيث العنصر الذي يتوفر فيه.	العنصر المعنوي دون العنصر المادي.	العنصر المعنوي والعنصر المادي.
من حيث الاكتشاف	صعوبة اكتشافه لأنه يعتمد على الثغرات القانونية.	سهولة اكتشافه لأنه يعتمد على التحايل والاختلاس.

المصدر: من إعداد الطالبين انطلاقا من المعطيات السابقة وبالاعتماد على:

محمد عباس محرزي، المدخل إلى جباية والضرائب، دار النشر IKIS (الخدمات التجارية والجمركية والاستثمارات)،

الجزائر، 2014، ص ص 134-135.

المطلب الثاني: أسباب وأثار التهرب الضريبي.

الفرع الأول: أسباب التهرب الضريبي.

تتعدد أسباب التهرب الضريبي، إذ تختلف باختلاف الجهات المرتبطة بها، إلا أنه يمكن إجمالها على النحو التالي:

أولاً: الأسباب المتعلقة بالمكلف:

- 1- ضعف المستوى الخلقي: والذي يحفز الأفراد على التهرب من أداء الواجب الضريبي<sup>1</sup>.
- 2- ضعف الوعي الضريبي: يعد من الأسباب الرئيسية للتهرب الضريبي، فكلما زاد الوعي الضريبي لدى المكلفين ضعف الدافع على التهرب والعكس، أي كلما كان الوعي الضريبي لدى المكلفين ضعيفاً كان الباعث النفسي على التهرب الضريبي قوياً ومتماسكاً، وسادت كراهية الضريبة<sup>2</sup>.

ثانياً: الأسباب المتعلقة بالنظام الضريبي:

1-ثقل عبء الضريبة: في حالة زيادة العبء الضريبي عن توقعات المكلفين واستعدادهم النفسي لتحمله، مما يدفعهم إلى التهرب الضريبي.

2-تعقد النظام الضريبي: إن الضريبة التي تتطلب إجراءات عديدة ومعقدة سواء أثناء ربطها أو تحصيلها تدفع المكلفين إلى التهرب.

3-ضعف العقاب المفروض على المتهرب: إن حجم العقاب الذي تفرضه الدولة على المتهرب من الضريبة يؤثر على التهرب الضريبي، بحيث أن المكلف يقارن درجة الخطر، فإذا كانت قيمة العقاب أكبر من المبلغ الذي يعود على المكلف إثر تهربه من الضريبة، ففي هذه الحالة يبتعد المكلف عن ذلك التهرب ويقلل منه، لكن إذا كانت قيمة العقاب أقل من المبلغ الذي يعود على المكلف أو غير موجود تماماً، ففي هذه الحالة يكثر التهرب الضريبي<sup>3</sup>.

<sup>1</sup>ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، ط 2، الجزائر، 2015، ص155.

<sup>2</sup>خالد شحادة الخطيب وأحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، ط3، عمان، الأردن، 2007، ص218.

<sup>3</sup>ناصر مراد، مرجع سابق، ص156.

ثالثا: الأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية.

تعتبر الإدارة الجبائية أداة تنفيذ النظام الجبائي، لذلك كلما كانت هذه الإدارة ضعيفة الكفاءة والنزاهة، كلما سهل التهرب الجبائي، ويرجع عدم كفاءة الإدارة الجبائية إلى ضعف الإمكانيات والوسائل المادية، بالإضافة إلى نقص الأيدي العاملة الفنية، وذلك نتيجة ضعف الأجور في الوظيف العمومي، وقلة المعاهد المتخصصة في تكوين الإطار الجبائية، بالإضافة إلى ذلك توجد ظاهرة خطيرة تهدد وجود الإدارة الجبائية والتي ترتبط بالجانب الخلفي لموظفي الإدارة الجبائية، والتي تتمثل في الرشوة بحيث تعتبر أخطر من ضعف الكفاءة وتندرج ضمن الفساد الاقتصادي، ولا زالت الإدارة الجبائية الجزائرية تعاني من قلة الأداء الجبائي وبعيدة كل البعد على المعايير الدولية<sup>1</sup>.

رابعا: الأسباب المرتبطة بالظروف الاقتصادية السائدة:

من المسلم به أن ارتفاع القدرة الشرائية للأفراد وزيادة دخول المكلفين في أي اقتصاد ما يجعل إمكانية التهرب الضريبي قليلة جدا، الشيء الذي يسمح للمنتجين بنقل عبء الضريبة إلى المستهلكين بسهولة، غير أنه إذا تأملنا وضعية الاقتصاد الوطني المتسم بانتشار الاقتصاد الموازي، الذي نتج عنه عدم ضبط سوق السلع والخدمات المضافة إلى عدم حرية المنافسة وفوضى الاستيراد، هذه الخصوصية قد ساهمت في زيادة حجم التهرب الضريبي بشكل واضح<sup>2</sup>.

خامسا: الأسباب المرتبطة بالتشريع:

1- تعقد تشريعات الضرائب وعدم استقرار النظام الضريبي من شأنه أن يخلق عدة مشاكل للمكلف تتجلى في عدم فهمه للنصوص القانونية ومن أمثلة هذه التعقيدات كخرق المعدلات والإعفاءات والتخفيضات والتعديلات التي تزيد من احتمال التهرب<sup>3</sup>.

<sup>1</sup>مبروكة حجار، محاضرات في القانون الجبائي، موجهة لطلبة الماستر في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2017-2018، ص25.

<sup>2</sup>محمد زرقون وعبد الحميد بوخاري، أثر التهرب الضريبي على مصادر التمويل المحلي وانعكاساته على التنمية المحلية في الجزائر، الملتقى الوطني الأول حول أثر التهرب الضريبي على التنمية المحلية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 29-30 جانفي 2013، ص14.

<sup>3</sup>حميد بوزيدة، جباية المؤسسة، مرجع سابق، ص43.

2- تعدد الضرائب، مما يؤدي إلى إرهاق المكلف بالضرائب وترك ثغرات يمكن التسلل منها بسهولة.

3- إن النظام الجبائي هو نظام تصريحي يعتمد على التصريح المقدم من طرف المكلف وهذا ما يزيد من نسبة التهرب<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: آثار التهرب الضريبي.

يترتب على التهرب الضريبي آثار سلبية من النواحي الاقتصادية والمالية والاجتماعية والنفسية في المجتمع.

#### أولاً: الآثار المالية:

يؤدي التهرب الضريبي إلى الأضرار بالخبزينة العامة للدولة، بحيث تخسر جزءا مهما من الموارد المالية، ويترتب على ذلك عجزها في القيام بالأنفاق العام على أكمل وجه، وتصبح غير قادرة على أداء واجباتها تجاه المواطنين، وفي ظل هذا العجز تضطر الدولة إلى اللجوء لوسائل تمويلية أخرى كإصدار النقدي أو الاقتراض<sup>2</sup>.

#### ثانياً: الآثار الاقتصادية:

تعتبر الضريبة ذو حدين يؤثر في الظواهر الاقتصادية من إنتاج الثروة أو توزيعها، كما تعد حافز على نهوض الصناعة وتقدمها وتترتب على التهرب الضريبي آثار بعيدة المدى في النواحي الاقتصادية فتحدث الاضطرابات العينية بين أوجه النشاط التجاري والصناعي، الأمر الذي يترتب عليه تعديل توزيع الأعباء الضريبية ومن ثم ينشأ عن ذلك توازن غير عادل بين أنواع النشاطات المختلفة في الدول<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> حميد بوزيدة، المرجع نفسه، ص43.

<sup>2</sup> سليمان الدالي، دور التدقيق الضريبي في إكتشاف التهرب الضريبي، دراسة ميدانية في مديرية المال بمحافظة اللاذقية، 2014-2015، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية ، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 37، العدد1، جامعة مستغانم، الجزائر، 2015، ص286.

<sup>3</sup> بوعون المولودة يحيوي نصيرة، الضرائب الوطنية والدولية، مطبعة الصفحة الزرقاء الدولية، الجزائر، 2010، ص176-181.

### ثالثاً: الآثار الاجتماعية:

الضريبة سلاحاً بيد الأنظمة السياسية والاجتماعية في توجيه الاقتصاد والمجتمع باتجاه دون آخر، والمعروف من هذه الدولة في فرض الضرائب هو تحقيق العدالة في توزيع الثروات بين أفراد المجتمع ورفع المستوى المعيشي للفئات الفقيرة وتقليل التفاوت بين طبقات المجتمع<sup>1</sup>.

### رابعاً: الآثار النفسية:

التهرب الضريبي يضعف إيمان المجتمع بدور الدولة في تحقيق الخدمات الضرورية للأفراد ويقلل الثقة بالإدارة المالية وتصبح الضريبة عامل فساد أخلاقي<sup>2</sup>.

### المطلب الثالث: طرق التهرب الضريبي ووسائل مكافحته.

#### الفرع الأول: طرق التهرب الضريبي.

يُقدم المتهربين من الضريبة على أساليب متنوعة ومتعددة للتهرب الضريبي، من بينها:

#### أولاً: الإخفاء المادي (التحايل المادي):

يتمثل في إخفاء السلع أو المواد الأولية التي في الواقع خاضعة للضريبة سواء كان هذا الإخفاء جزئي أو كلي.

#### 1- الإخفاء الجزئي: يتمثل في إخفاء جزء من أملاكه أو جزء من المخزونات.

#### 2- الإخفاء الكلي: يقوم أصحاب المشاريع بإنشاء مصانع صغيرة في المناطق الريفية ليصعب

الوصول إليها وبالتالي الإنتاج المحصل عليه فيها يباع دون فواتير بعيد عن كل المراقبة<sup>3</sup>.

<sup>1</sup>بوعون المولودة يحيواي نصيرة، المرجع نفسه، 181.

<sup>2</sup>خالد شحادة الخطيب وأحمد زهير الشامية، مرجع سابق، ص223.

<sup>3</sup>أحمد كريدي مالك، التهرب الضريبي ووسائل مكافحته، بحث مقدم كجزء من متطلبات نيل شهادة البكالوريوس في العلوم الاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، جمهورية العراق، 2017، ص16.

ثانيا: الإخفاء القانوني (التحايل القانوني):

التحايل القانوني: أسلوب أكثر استعمالا وتنظيما، ويتم من خلال:

### 1-الإخفاء عن طريق التلاعب في تكييف الحالات القانونية:

ويتمثل في تحريف حالة حقيقية بتزييف المكلف لحالة أو وضعية قانونية ما خاضعة للضريبة إلى وضعية أخرى محل إعفاء.

### 2-الإخفاء عن طريق عمليات وهمية:

يستعمل هذا النوع من الإخفاء غالبا في مجال الرسم على القيمة المضافة والذي يتمثل في إنشاء فواتير مزيفة لعمليات البيع والشراء من طرف المكلف الذي يستطيع من خلالها الاستفادة من الحق في خصم الرسوم على المشتريات<sup>1</sup>.

ثالثا: الإخفاء المحاسبي (التحليل المحاسبي):

تتعدد طرق التهرب الضريبي والتي تمتد من التخفيض القليل لمبالغ المبيعات، أو الاستيراد دون تصريح إلى إهمال تسجيل الإيرادات محاسبيا مرور بتضخيم الأعباء القابلة للخصم، ويتم التهرب عن طريق المعاملات المحاسبية من خلال:

1-تخفيض الإيرادات: تعد الطريقة الأحسن والأكثر استعمالا التي من خلالها يعتمد المكلف على تخفيض الوعاء الضريبي والتخلص من دفعها كليا.

2-تضخيم التكاليف: للمكلف حق الخصم لبعض التكاليف والأعباء من الربح الخاضع للضريبة، وهذه الرخصة تجعل المكلف يسرع إلى الرفع من نسبة التكاليف والأعباء ويحاول دوما تضخيم أعبائه بكل الوسائل والطرق<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص46، 44 .

<sup>2</sup> أحمد جمعان محمد خلف، دور إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط في الحد من التهرب الضريبي في الكويت، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الكويت ، 2014، ص ص30-31.

الفرع الثاني: وسائل مكافحة التهرب الضريبي.

لقد لاحظنا فيما سبق أن للتهرب الضريبي آثار ضارة من عدة جوانب، لذلك تعمل الدولة على مكافحة هذه الظاهرة، على المستوى الوطني والدولي، حيث يتم معالجة أسبابه على النحو التالي:

**1- تحسين فعالية النظام الضريبي من خلال:**

تبسيط النظام الضريبي، إرساء نظام ضريبي عادل، تحسين التشريع الضريبي.

**2- تحسين الجهاز الإداري الضريبي من خلال:**

تحسن الإمكانيات البشرية، تحسين الإمكانيات المادية، تنظيم الإدارة الضريبية.

**3- تحسين العلاقة بين المكلف والإدارة من خلال:**

نشر الوعي الضريبي، تكوين وإعلام المكلف وتحسين العلاقة الإنسانية.

**4- تحسين الرقابة الجبائية من خلال:**

تنظيم الإطار القانوني للرقابة الجبائية، تعدد أشكال الرعاية الجبائية، أهمية الغرامة والعقوبات الجبائية.

**5- أهمية التعاون الدولي في مكافحة التهرب الضريبي:**

من خلال: تبادل المعلومات الضريبية فيما بين الدول، عدد اتفاقيات دولية خاصة بتبادل المعلومات الضريبية بين الدول<sup>1</sup>.

<sup>1</sup>رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة للنشر، الجزائر، 2014، ص ص 427-428.

### المبحث الثالث: علاقة المرجعة الجبائية بالتهرب الضريبي

يتخذ المراجع الجبائي عدة أشكال، أهمها التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية كالتحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب والتحقيق المعمق لمجمل للوضعية الجبائية الشاملة، حيث لهذه الطرق دور مهم في الكشف عن التهرب الضريبي.

#### المطلب الأول: دور التحقيق المحاسبي في الكشف عن التهرب الضريبي

##### الفرع الأول: التحضير لمراجعة المحاسبة.

اشترط المشرع الجبائي ضرورة مسك محاسبة قانونية حتى يتم إجراء التحقيق المحاسبي، ونصت المادة 20-1 من ق.إ.ج. على أنه يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها<sup>1</sup>.

ويعني التحقيق في المحاسبة هو "مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته<sup>2</sup>، مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية، وإدراك المكلف بالضريبة على مصادر الأخطاء التي وقع فيها وارتكبها عن غير قصد وكيفية إطلاعه على مراحل الطعون اللازمة<sup>3</sup>.

##### أولاً: برمجة مراجعة المحاسبة

إن عدم التزام المحققين بإجراءات الرقابة الجبائية، يجعلها تحت طائلة البطلان، لذلك يستوجب على المحققين إتباع الإجراءات التالية:<sup>4</sup>

<sup>1</sup>المادة 20-1، من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2019، ص11.

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

<sup>3</sup>ثين عماره منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة للنشر، الجزائر، 2011، ص53.

<sup>4</sup>رجال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، حالة ولاية الوادي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، الجزائر، 2006-2007، ص116.

1- إعداد برنامج التحقيق المحاسبي: وذلك عن طريق إعداد قائمة المكلفين الذين سيكونون محل مراقبة المديرية الولائية للضرائب.

2- معايير انتقاء المكلفين: توجد عدة معايير تتبع من أجل إعداد برامج المراجعة وهي:

- الأنشطة التي يمكن أن تنطوي على عمليات غش كبيرة، كنشاطات البيع بالجملة.

- الأنشطة المحنكرة وغير تنافسية مع السلع المستوردة.

- تقسيم جغرافي متوازن من أجل أن يسمح بتغطية إقليم الولاية.

- تقسيم عادل يمس مجمل الأنشطة والمهن.

- ملفات جبائية للمكلفين تحتوي على أخطاء وحالات نسيان<sup>1</sup>.

ثانيا: تنفيذ برامج التحقيق المحاسبي:

تقوم المديرية الفرعية للبرمجة خلال الأسبوعين الأولين من شهر أكتوبر بإعداد:

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

ب- برامج تحقيق مركزية: تقوم بتنفيذها مديرية البحث والمراجعات المتكونة من ثلاثة مصالح المتواجدة

على مستوى الجزائر، وهران، قسنطينة، حيث ترسل التقارير حسب المديرية المخولة إليها<sup>2</sup>.

الجدول رقم (1-2): يوضح تنفيذ برامج التحقيق المحاسبي.

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

المصدر: من إعداد الطالبين، بناء على بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة

الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 2013، 01-2014، ص32.

<sup>1</sup> عوادي مصطفى وزين يونس، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، مطبعة صخري، ط2، الوادي، الجزائر، 2010-2011، ص ص47-48.

<sup>2</sup> بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 01، الجزائر، 2013-2014، ص32.

ثالثا: التحضير لإجراء مراجعة المحاسبة:

هي عبارة عن مجموعة من الخطوات التي ينبغي على المحقق القيام بها، وذلك خلال الفترة الممنوحة للمكلف من تاريخ استلام الإشعار إلى غاية الزيارة الأولية والتي تقدر بعشرة (10) أيام<sup>1</sup>، وتتم على خمسة مراحل كما يلي:

1- سحب وفحص الملفات الجبائية: يقوم المدقق بفحص ما يلي:

- الملف الجبائي: المفتوح باسم المؤسسة بخصوص TVA،TAP والأرباح المهنية.
- الملف الشخصي: للضرائب على أرباح الشركات.

2- دراسة الوثائق التقنية المتعلقة بالنشاط المهني: يقوم المكلف بدراستها قبل البدء في أعمال المراجعة من خلال متابعة الإنتاج بكل مرحله<sup>2</sup>.

3- إعداد كشف مقارنة للميزانيات: وتسمح بتقدير ما يلي:

- تغيرات أرصدة حسابات الميزانية.
- ظهور اختفاء حسابات في محاسبة المكلف.
- تزايد الاهتلاكات.
- حركة القروض وجميع التغيرات لجميع الأرصدة.

4- إعداد كشف مقارنة حساب النتائج: يجري المراجع فحصا لحساب النتائج من خلال:

- تقسيم تطور رقم الأعمال والتكاليف ونسبة الهامش الإجمالي ومعدلات القيمة المضافة والربح الصافي لكل سنة<sup>3</sup>

<sup>1</sup>سعيد أحلام، التدقيق الجبائي كوسيلة للحد من التهرب الضريبي، دراسة حالة بمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2014-2015، ص57.

<sup>2</sup>سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، دراسة حالة، بمديرية الضرائب لولاية بسكرة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، ص106.

<sup>3</sup>بن عمار منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، دار هومة للنشر، ط2، الجزائر، 2016، ص ص 145 ، 146.

- مقارنة نتائج الدورات المحاسبية للسنوات مع أرقام الأعمال لتلك السنوات.

- اكتشاف الثغرات غير العادية لحسابات التكاليف والمصاريف.

- التأكد من إدماج جميع النواتج نتيجة الدورة.

### 5- الإطلاع على المعلومات من مصادر خارجية:

بعد قيام المكلف بجمع المعلومات وفحصها ودراستها، قد تحدث أحيانا نقص في الملفات، لذا وجب استكمال نظرتة حول ملف مكلف بالضريبة من خلال بحوث خارجية معتمد على حق الإطلاع، وبعد الانتهاء من هذه المرحلة يقوم المراجع بالشروع في التحقيق<sup>1</sup>

### رابعا: إجراءات التمهيدية لعملية التحقيق المحاسبي:

تسيير المرجعة الجبائية على المحاسبة وفق قواعد قانونية على النحو التالي:

أ- إرسال إشعار بالتحقيق: يتم إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق، ملحق بميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة على أن يستفيد المكلف بالضريبة من مدة التحضير قدرها عشرة (10) أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار<sup>2</sup>

يمكن للمحقق أن يقوم بمراقبة مفاجئة للتأكد من وجود الوثائق المحاسبية<sup>3</sup>، كما يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين والفترة وكذا الوثائق الواجب الإطلاع عليها<sup>4</sup>.

ب- الاستعانة بمستشار جبائي: يستطيع المكلف بالضريبة الاستعانة بوكيل يختاره بمحض إرادته أو الإنابة عنه<sup>5</sup>.

ج- مدى التحقيق: تمارس الإدارة حق الرقابة مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> ابن عمارة منصور، المرجع نفسه ص ص 145 146

<sup>2</sup> المادة 20-4، من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2019، ص 12.

<sup>3</sup> ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب، 2017، الجزائر، ص 9.

<sup>4</sup> المادة 20-4، من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 12.

<sup>5</sup> ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سابق، ص 9.

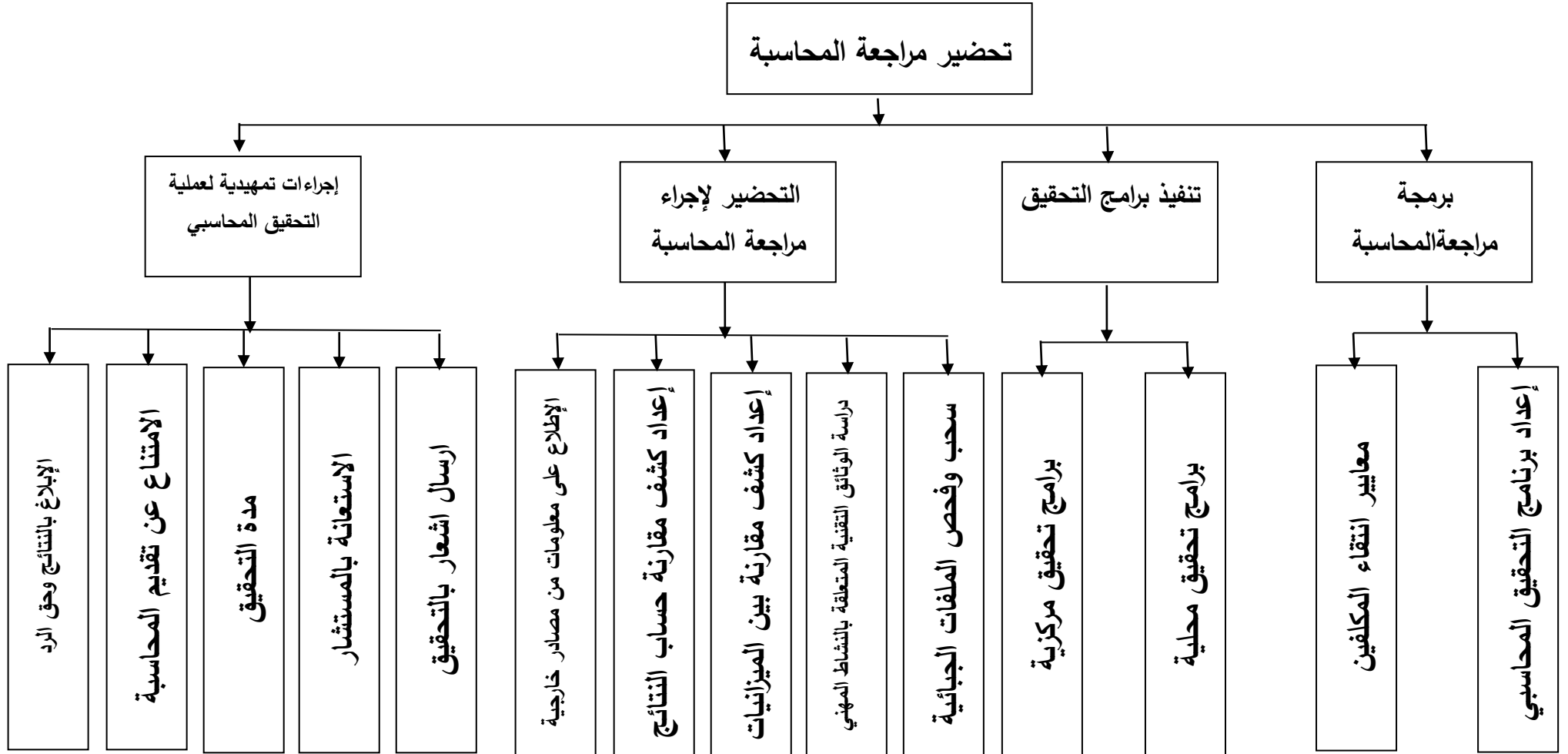
<sup>6</sup> المادة 20-3 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 11.

د- الامتناع عن تقديم المحاسبة: يثبت محضر يؤشر عليه من طرف المكلف بالضريبة، يلزم المحقق في حالة رفض المكلف بالضريبة التأشير أو التوقيع، ذكر ذلك في محضر وهذا بعد إشعار بتقديم المحاسبة في أجل أقصاه ثمانية (8) أيام.

هـ- الإبلاغ بالنتائج وحق الرد: بعد انتهاء عملية الرقابة يجب إعلام المكلف بالضريبة بنتائج التي تم التوصل إليها، وعندما تثبت الإدارة أن هناك نقائص، إغفالات... تقوم، إما بالتصحيح بإتباع الإجراءات التناقضية لغرض أساس الضريبة (تصحيح حضوري)، وإما بفرض الضريبة المحددة بصفة تلقائية التصحيح التلقائي)<sup>1</sup>.

<sup>1</sup>ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب، 2017، ص 10.

الشكل رقم(1-3): يوضح كيفية تحضير مراقبة المحاسبة



المصدر: من إعداد الطالبين، بناء على المعطيات السابقة.

الفرع الثاني: سير عملية المراجعة الجبائية على المحاسبة.

هذه المرحلة تتم وفق مرحلتين أساسيتين:

أولاً: المراجعة بعين المكان:

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

1- الإطار القانوني للمؤسسة.

2- كشوفات الربط الداخلية كسجل الإنتاج والمشتريات، مخزون، استهلاك... إلخ

3- الاستثمارات الحالية ووسائل الإنتاج.

4- الروابط الموجودة بين القطاعات الداخلية في المؤسسة، ومع الهيئات الأخرى والشركات.

5- توضيحات متعلقة بالإجراءات المستعملة في المؤسسة<sup>2</sup>.

وعند نهاية أشغال التحقيق في عين المكان، ينبغي على العون المحقق بموجب أحكام المادة 20-5 من ق.إ.ج. معاينة نهاية أعمال التحقيق في عين المكان عن طريق محضر، يدعى المكلف بالضريبة المحقق معه لتأشيريه وتوضع الإشارة عند الاقتضاء في المحضر في حالة رفض توقيع هذا الأخير<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> عيسى بلخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، دراسة حالة ولاية باتنة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد التنمية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2003-2004، ص 74.

<sup>2</sup> مبن عماره منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، مرجع سابق، ص 149.

<sup>3</sup> ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب، مرجع سابق، ص 10.

ثانيا: المراجعة الجبائية للمحاسبة من حيث الشكل والمضمون.

### 1- فحص المراجعة الجبائية من حيث الشكل:

تتمثل في المعاينة المادية للوثائق المحاسبية ومستندات الإيرادات والمصاريف والدفاتر الجبائية التي نص عليها القانون التجاري، حيث يقوم المراجع بإجراء فحص في شكل محاسبة، والشروط التي يجب أن تتوفر في المحاسبة ما يلي:

أ- المحاسبة يجب أن تكون كاملة ومنتظمة: وذلك باحتوائها على مجمل السجلات المنصوص عليها في القانون كالدفاتر التجارية والوثائق الأخرى كفاتير الشراء والبيع.

ب- محاسبة صحيحة ودقيقة محاسبيا: في هذه الحالة يقوم المراجع بالتأكد من صحة المعطيات المحاسبية والمجاميع ومراقبة عمليات الترحيل.

ج- محاسبة ممسوكة ومؤكدة (مقنعة): يجب أن تبرر كل القيود المحاسبية في نوعها وكميتها من خلال المستندات الإثباتية<sup>1</sup>.

### 2-فحص المحاسبة الجبائية من حيث المضمون:

يقصد بها قيام المراجع بدراسة معمقة ودقيقة للحسابات الرئيسية للقوائم المحاسبية والمالية، وذلك من خلال التركيز على ما يلي:

أ- المراجعة على المشتريات:

إن عدم الانتظام الذي من الممكن أن يظهر عن مراجعة حسابات المشتريات يمكن تصنيفه إلى صنفين

- تضخيم المشتريات: الهدف منها هو تخفيض الربح الخام والربح الصافي والاستفادة من خصم الرسم على القيمة المضافة مرتين<sup>2</sup>.

<sup>1</sup>بشرى عبد الغاني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود مالية وبنوك، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، الجزائر، 2010-2011، ص126.

<sup>2</sup>عوادي مصطفى وزين يونس، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، مرجع سابق، ص 56.

- تخفيض المشتريات: وذلك بغرض زيادة الهامش الإجمالي للريح الذي يصاحبه ارتفاع وهمي لرقم الأعمال ويظهر من خلال:
- نسيان التسجيل المحاسبي لفواتير الشراء أو أخطاء مادية عمدية.
- مشتريات مخفية تحت شكل مصاريف عامة ومسجلة في حساب تكلفة أخرى أو مشتريات تمت بتجزئة أو دون فواتير<sup>1</sup>.

ب- المراجعة على الاستثمارات: إن المراجع يركز أبحاثه على جملة من الأمور الهامة وهي:

- التأكد من الإثباتات المقدمة، فواتير الشراء للمقتنيات، أو إنشاء العقارات، حتى وإن حقق ذلك خلال الفترة المتقدمة.

- التأكد في عين المكان من الوجود المادي لهذه الاستثمارات ولو عن طريق أسلوب العينات.

- يتأكد من هذه الاستثمارات لم تتنازل عنها المؤسسة، وذلك بواسطة الرقابة في كل من سجل الجرد وفي عين المكان.

- يصعب عليه تحديد فائض القيمة في المستقبل للاستثمارات غير المسجلة في أصول المؤسسة إلا بعد مراجعة حسابات التكاليف مع ملاحظة أن المؤسسة في بعض الأحيان تقوم بتسجيل بعض الاستثمارات ليست ملك المؤسسة، وبالتالي يصعب على المراجع مراقبة الاهتلاكات.

- أساس الاهتلاك للسيارات السياحية محدد طبقاً لنصوص القانون الجبائي<sup>2</sup>.

ج- المراجعة على المخزونات والأشغال قيد التنفيذ: تظهر المراجعة على المخزونات نوعين من الخلل:

✓ الجرد يظهر الكميات الفعلية للمخزون ولكنها مسعرة بقيم أقل من السعر الفعلي (تخفيض قيمة المخزون).

✓ الجرد لا يظهر إلا جزء من المخزونات (تخفيض كمية المخزون)<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> ابن عماره منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، مرجع سابق، ص152.

<sup>2</sup> بوعلام ولهي، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي، مرجع سابق، ص44.

<sup>3</sup> سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، مرجع سابق، ص113.

أما فيما يتعلق بالأشغال الجارية على المراجع أن يفحص كشوفات الإنجازات المنفذة وتقارير رؤساء الورشات<sup>1</sup>.

### د- المراجعة على المبيعات:

إن أكثر التلاعبات المحاسبية التي يمكن أن تحدث على مستوى المبيعات كما يلي:

- بيع بدون فواتير.

- تخفيض القيمة الحقيقية لبعض المبيعات.

- نسيان أو إغفال الإيرادات المتأتية من صناعة التحويل وأنشطة قطاع البناء وبيع الفضلات والمهملات.

- القيام بتسجيل المردودات الوهمية للسلع في الجانب المدين.

- عدم التسجيل في المحاسبة للسلع التي أخذها التاجر أو المستغل لحاجته الشخصية، وعلى المراجع اختيار الإجراء الذي يبدو له أكثر ملائمة لكل نوع من المؤسسات الخاضعة للرقابة بحسب نشاطها<sup>2</sup>.

### هـ- المراجعة على التسيير:

✓ مراقبة التكاليف: استهلاكات السلع والمواد الأولية، الخدمات والمصاريف العامة، مصاريف

المستخدمين، الضرائب والرسوم، المصاريف المالية، الاهتلاكات.

✓ مراقبة الإيرادات: تحتوي على المبيعات السلع، الإيرادات المالية، الإيرادات الأخرى، الإيرادات

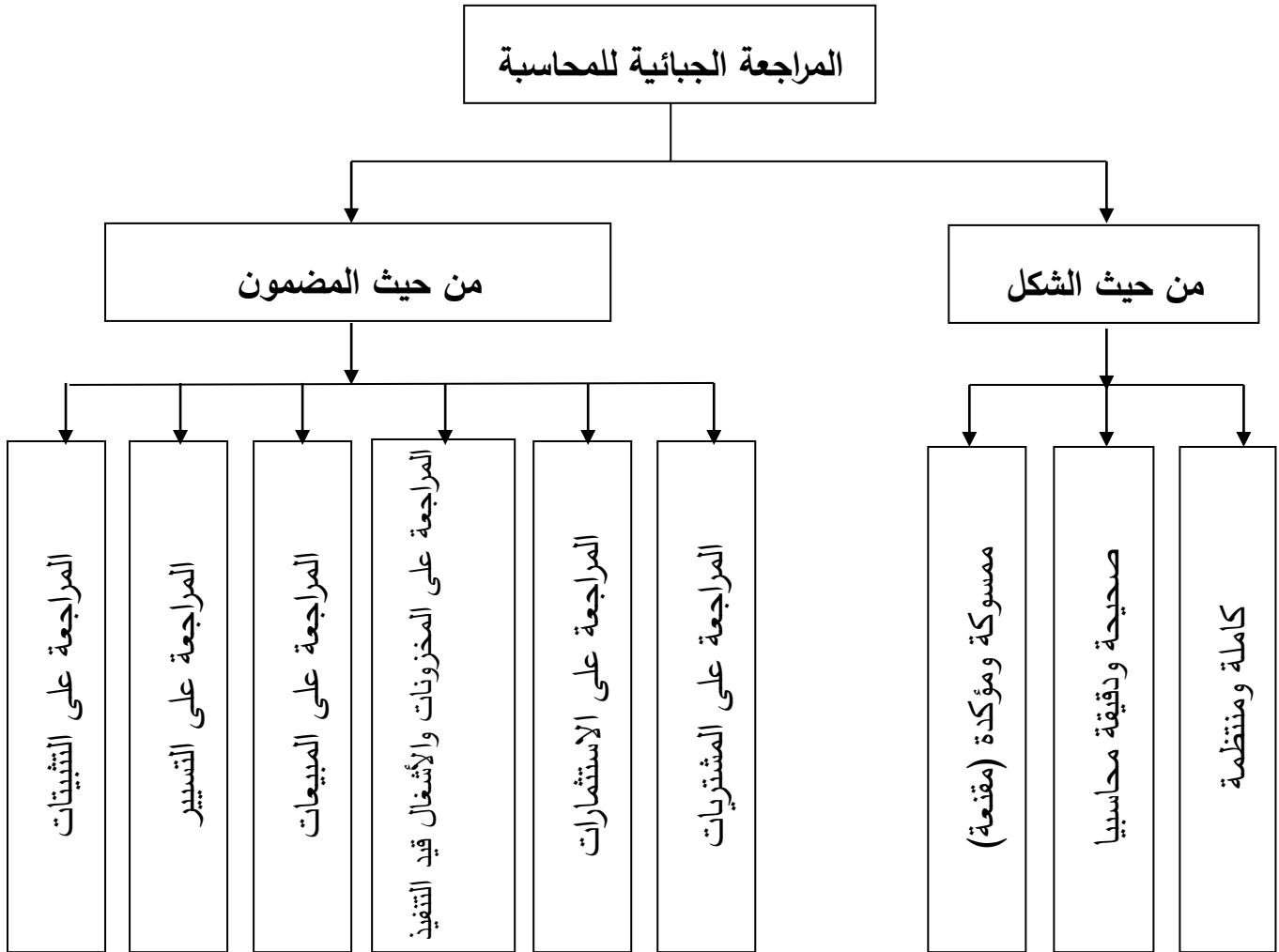
الاستثنائية<sup>3</sup>.

<sup>1</sup>بن عمار منصور، مرجع سابق، ص 153 .

<sup>2</sup>Guide du vérificateur de comptabilité ministèredes finance DGI DRV édition algerprint 2013,38.

<sup>3</sup>سميرة بوعكاز، مرجع سابق، ص114.

الشكل رقم (1-4): يوضح المراجعة الجبائية للمحاسبة من حيث الشكل والمضمون.



المصدر: من إعداد الطالبين، بناء على المعطيات السابقة.

المطلب الثاني: دور التحقيق المصوب في المحاسبة في الكشف عن التهرب الضريبي.

الفرع الأول: التحضير لعملية التحقيق المصوب في المحاسبة.

التحقيق المصوب في المحاسبة يعرف على أنه إجراء رقابي مصوب، أقل شمولاً، سريع وأقل بعداً من التحقيق المحاسبي، هو مدخل لفحص الوثائق الثبوتية والمحاسبية لفئة من الضرائب والرسوم والمدة محددة يمكن أن تقل عن سنة محاسبية<sup>1</sup>.

ويمثل التحقيق المصوب وسيلة جديدة للرقابة تسمح بالبحث المصوب أو البرمجة ذات الأولوية من خلال:

- مراقبة نوع أو عدة أنواع من الضرائب خلال الفترة المحددة أقل أو تساوي أربع (4) سنوات.
- مراقبة قانونية الحسومات المطبقة فيما يخص الرسم على القيمة المضافة ومعرفة مصدر الرصيد الدائن لرسم على القيمة المضافة.
- مراقبة بنود المحاسبة بوضوح وبانفراد انطلاقاً من التصريح بالنتائج (أعباء اهتلاكات والمؤونات).
- مراقبة التصريح بالعجز المتكرر، الامتيازات الجبائية المقبولة، الأرباح المعاد استثمارها...إلخ.
- مراقبة استرجاع القرض الضريبي<sup>2</sup>.

<sup>1</sup>بلواضح الجيلاني، التهرب الضريبي بين فعالية آليات الرقابة وإستراتيجية المكافحة، حالة الجزائر، الفترة 2001-2011، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في علوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر، 2014-2015، ص ص 202-203.

<sup>2</sup>بوعلام ولهي، النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة، مرجع سابق، ص 123.

الفرع الثاني: سير عملية التحقيق المصوب في المحاسبة.

تتم سير عملية التحقيق المصوب في المحاسبة على النحو التالي:

1- التحقيق المصوب يخضع لنفس القواعد المطبقة في ميدان التحقيق المحاسبي أي يتطلب كل التدخلات بعين المكان، مع استلام المكلف لإشعار بالتحقيق المصوب، تقديم كل الوثائق الإثباتية والتوضيحات الضرورية للسير الحسن لاشغال التحقيق<sup>1</sup>. وقد نصت المادة 20 مكرر 1 من ق.إ.ج، لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين (02)<sup>2</sup>.

2- أشغال التحقيق تتم بعين المكان، ما عدا طلبات المكلفين المكتوبة والمقبولة من طرف الإدارة الضريبية وفي حالة القوة القاهرة.

3- تبليغ أولي لنتائج التحقيق، مع وصل استلام، حتى في حالة غياب التسوية.

4- يتمتع المكلف بأجل أربعين (40) يوما للرد على التبليغ الأولي بالقبول أو الرفض، مع تقديم جميع الوثائق الثبوتية للنقاط المعترض عليها في حالة الرفض.

للتذكير فإنه في حالة غياب الرد من طرف المكلفين على التبليغ الأولي في الآجال المحددة قانونا، يعتبر قبول ضمني للأسس المبلغة للمكلف في تبليغ الأولي لنتائج التحقيق.

وتجدر الإشارة إلى أنه في الحالات التي يمكن حلها عن طريق التحقيق المصوب يمكن للمحققين إعداد قائمة المكلفين المقترحين حسب الحالة التي تستدعي للتحقيق المحاسبي أو التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة في برامج التحقيق القادمة<sup>3</sup>.

<sup>1</sup>بلواضح الجبلاني، محاضرات في مقياس الرقابة الجبائية، موجهة للطلبة الجامعيين والمهنيين بالمحاسبة والجبائية، الجزائر، 2015-2016، ص67.

<sup>2</sup> المادة 20 مكرر 1، من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، 2019، ص 13 .

<sup>3</sup>بلواضح الجبلاني، المرجع نفسه، ص67.

### المطلب الثالث: دور التحقيق المعمق في الكشف عن التهرب الضريبي.

يعتبر هذا النوع من التحقيق من بين الطرق التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية بغرض الكشف عن المكلفين المتهربين من دفع الضريبة.

#### الفرع الأول: التحضير لعملية المراجعة المعمقة للوضعية الجبائية الشاملة.

التحقيق المعمق هو مجموع العمليات الخاصة بالبحث والتقصي من أجل الكشف عن الفروقات مما بين المداخل المصرح بها من طرف المكلف (شخص طبيعي)، وما بين المداخل المحققة فعلا وهي تهدف إلى تحقيق ما يلي:

- التحقيق من صحة المداخل المصرح بها كأساس للضريبة على الدخل.
- مراقبة تجانس هذه المداخل مع صحة الذمة المالية ووضعية الخزينة.
- أما فيما يخص الإجراءات المتبعة لتنفيذ التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، فهي لا تختلف كثيرا عن الإجراءات المتبعة في التحقيق المحاسبي<sup>1</sup>، وتتم برمجة المراجعة المعمقة حسب الخطوات التالية:

#### أولاً: البرمجة: وتتم على مرحلتين:

**1- اختيار الملفات الخاضعة للرقابة:** حيث يقوم المحقق بمراقبة التصريحات المكتتبة خلال السنة الجارية بالإضافة إلى السنوات غير المتقدمة، بحسب أهمية المداخل المصرح بها.

**2- تحضير البرامج:** قبل نهاية كل سنة، يعد رئيس مفتشية الضرائب قائمة تمهيدية بالمكلفين الذين من المحتمل أن يخضعوا للمراقبة المعمقة بعد دراسة كاملة لكل ملفات المكلفين، وبعد ذلك ترسل القائمة إلى المديرية الولائية للضرائب المختصة إقليميا من أجل دراستها، حيث تقوم هذه الأخيرة بإعداد قائمة نهائية ترسلها إلى رئيس مكتب المراقبة الجبائية من أجل تنفيذها، وترسل نسخة إلى

<sup>1</sup> بوعلام ولهي، نحو إطار مقترح لتنفيذ آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة، حالة الجزائر، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحكومة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2009، ص10.

المديرية الجهوية للضرائب للإعلام وهي بدورها ترسلها إلى الإدارة المركزية من أجل المصادقة عليها<sup>1</sup>.

ثانيا: انتقاء الأشخاص الخاضعين للمراجعة المعمقة في الوضعية الجبائية الشاملة:

- الأشخاص الذين سجلت المفتشية في ملفاتهم عدم التوافق وفروقات هامة بين مداخل المكتب في التصريحات السنوية والنفقات المستعملة.

- تبعا للرقابة الجبائية الداخلية من قبل المفتشية لملف المتكلف الذي بحوزتها.

تحصل على دلائل ومؤشرات تضع التصريحات المقدمة في موضع الشك.

- خلال عملية التحقيق المحاسبي يتم استغلال بعض العناصر الميزانية تظهر منها فوارق معتبرة بين الدخول المصرحة من طرف الشركاء والدخول الحقيقية المحققة.

- الأشخاص الذين ليس لهم ملف ضريبي، وفي مسار حياتهم اليومية تظهر عليهم مؤشرات تؤكد وجود مداخل مخفية<sup>2</sup>.

الفرع الثاني: سير عملية المراجعة المعمقة للوضعية الجبائية الشاملة.

أولا: الضمانات المقدمة للمكلف: تتكون من:

- 1- الإعلام المسبق (الإشعار بالتحقيق): تسبق عملية المراجعة إرسال إشعار بالتحقيق، مرفق مع ميثاق المكلف بالضريبة وفيه تحدد السنوات موضوع التحقيق إلى جانب الأجل القانوني الأدنى الممنوح للمكلف لتسوية أموره وتهيئة نفسه، أي خمسة عشر (15) يوما ابتداء من تاريخ استلام الإشعار.
- 2- الحق في الاستعانة بالمستشار: يجب أن يعلم المكلف بحقه في الاستعانة بمستشار من اختياره.
- 3- عدم تجديد التحقيق: إلا في الحالة التي استعمل فيها المكلف، طرقا تدليسية أو أدلى بمعلومات خاطئة.

<sup>1</sup>رجال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة مرجع سابق، ص 132-133.

<sup>2</sup>بين صفى الدين أحلام، الرقابة الجبائية، مرجع سابق، ص 46.

4- الآجال المحددة: لا يمكن أن تتجاوز هذه المراجعة سنة واحدة، غير أنه لا يعتد هذا الأجل إلا إذا تبين للإدارة أن المكلف قد استعمل طرقا تدليسية أو أدلى بمعلومات خاطئة، أو امتنع عن الرد عن طلبات التوضيحات<sup>1</sup>.

### ثانيا: المقابلة مع المكلف:

في التاريخ المحدد على الإشعار بالتحقيق يستقبل المراجع الجبائي المكلف المراد التحقيق معه، حيث يبين له حقوقه و واجباته من خلال هذه العملية وعلى أية حال فإن المراجع الجبائي يستطيع في هذه المقابلة أن يتحصل على:

- ✓ المعلومات الشخصية للمكلف ( الهوية، مكان الازيد... ) .
- ✓ أعضاء المسكن الضريبي (عددهم، وضعيتهم الاجتماعية... ) .
- ✓ مكان الإقامة الرئيسية والثانوية إن وجدت.
- ✓ بعض وسائل النقل، السيارة الشخصية للمكلف، أو لأحد أعضاء المسكن الضريبي<sup>2</sup>.
- ✓ الإبلاغ بالنتائج، حيث بعد أن ينتهي المراجع عملية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة لا بد له أن يبلغ المكلف بكل النتائج التي توصل إليها من خلال عملية التحقيق<sup>3</sup>.

ونشير هنا إلى أن المقابلة مع المكلف تأتي مباشرة بعد أن يطلع المراجع الجبائي على الملف الجبائي للمكلف الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي، و أن هذه المقابلة ما هي في الحقيقة إلا من أجل خلق جو الثقة و لإشاعة روح التعاون بين المراجع والمكلف<sup>4</sup>.

<sup>1</sup>بوعلام ولهي، أثر مردودية المراجعة الجبائية فيمكافحة التهرب الجبائي، مرجع سابق، ص ص 66 67.

<sup>2</sup>بوعلام ولهي، مرجع سابق، ص ص 66-67 .

<sup>3</sup>سعيد أحلام، التدقيق الجبائي كوسيلة للحد من التهرب الضريبي، مرجع سابق، ص 71.

<sup>4</sup>بوعلام ولهي، المرجع نفسه، ص 67.

### خلاصة الفصل:

التهرب الضريبي ظاهرة عالمية اقترن وجودها بوجود الضريبة، ونظرا لأن الضريبة هي الممول الأساسي لخزينة الدولة فالتهرب يعتبر وسيلة تؤدي إلى خسارة جزء كبير من أموال الميزانية العمومية، وبذلك يترتب عنه آثار وانعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني والدولي، وهو ما يستدعي مجابهته بشتى الوسائل والطرق.

إن معالجة ظاهرة التهرب الضريبي تكمن في معالجة الأسباب التي أدت إلى انتشارها، وكذا تضافر المجهودات، كما أن مسؤولية معالجة هذه الظاهرة لا تقع على عاتق المشرع أو الإدارة الضريبية فحسب، وإنما هي كذلك من مسؤولية المكلف بالضريبة بصفته فرد من أفراد المجتمع، وتعد المراجعة الجبائية وسيلة هامة وجد فعالة في يد الإدارة الجبائية وللحد من هذه الظاهرة الشنيعة.

# الفصل الثاني

دراسة حالة المديرية

الولائية للضرائب بالمسيلة

### تمهيد

بعد استعراض أهم المفاهيم النظرية المتعلقة بالمراجعة الجبائية، والتهرب الضريبي، وكذلك مدى أهمية المراجعة الجبائية في الحد من هذه الظاهرة الخطيرة على الاقتصاد الوطني، سنحاول من خلال هذا الفصل الاطلاع على الواقع العملي، من خلال إبراز أهم المراحل والإجراءات التي تتبعها الإدارة الضريبية في عملية المراجعة الجبائية لكشف الأخطاء والانحرافات ومحاولة تصحيحها، حيث تمت الدراسة بمديرية الضرائب لولاية المسيلة (المديرية الفرعية للرقابة الجبائية) خلال الفترة 2013-2016 حيث تم تقسيم الفصل الثاني الى أربعة مباحث كالتالي :

- المبحث الأول: تقديم عام لمديرية الضرائب بالمسيلة.
- المبحث الثاني: المراجعة الجبائية من خلال التحقيق المحاسبي.
- المبحث الثالث: المراجعة الجبائية من خلال التحقيق المصوب في المحاسبة.
- المبحث الرابع: المراجعة الجبائية من خلال التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

### المبحث الأول: تقديم عام لمديرية الضرائب بالمسيلة

تعتبر المراجعة الجبائية جزء من عمل المؤسسة، إذ لها دور فعال في تحقيق الأهداف المختلفة من خلال تقييم عمل المؤسسة، وذلك بإعطاء نتائج أعمالها، لذا تم إسقاط الجانب النظري على أرض الواقع.

### المطلب الأول: التعريف بمديرية محل الدراسة

سننتظر في هذا المطلب إلى تعريف المؤسسة ونشأتها وكل من المخطط الهيكلي و مهامها

#### أولاً: التعريف بالمديرية

المديرية الولائية للضرائب بالمسيلة، إدارة عمومية غير ممرزة تابعة للمديرية العامة للضرائب لوزارة المالية.

#### ثانياً: نشأتها

تم تأسيس مديرية الضرائب بالمسيلة بموجب مرسوم تنفيذي رقم 60/91 بتاريخ 1991/02/23، المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية واختصاصها.

#### ثالثاً: المخطط الهيكلي

تمت هيكلة المديرية الولائية للضرائب بموجب المرسوم التنفيذي رقم 327/06 المؤرخ في 2006/09/18، والقرار المؤرخ في 2009/02/21 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها المهيكلة على النحو التالي:

- المديريات الفرعية.

- مفتشيات الضرائب.

- قباضات الضرائب.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> المصدر: مديرية الضرائب بالمسيلة (دار لمالية).

رابعاً: مهام المديرية الولائية لضرائب

حددت مهام المديرية الولائية للضرائب، بموجب القرار الوزاري المشترك بتاريخ: 21-02-2009

كالتالي:

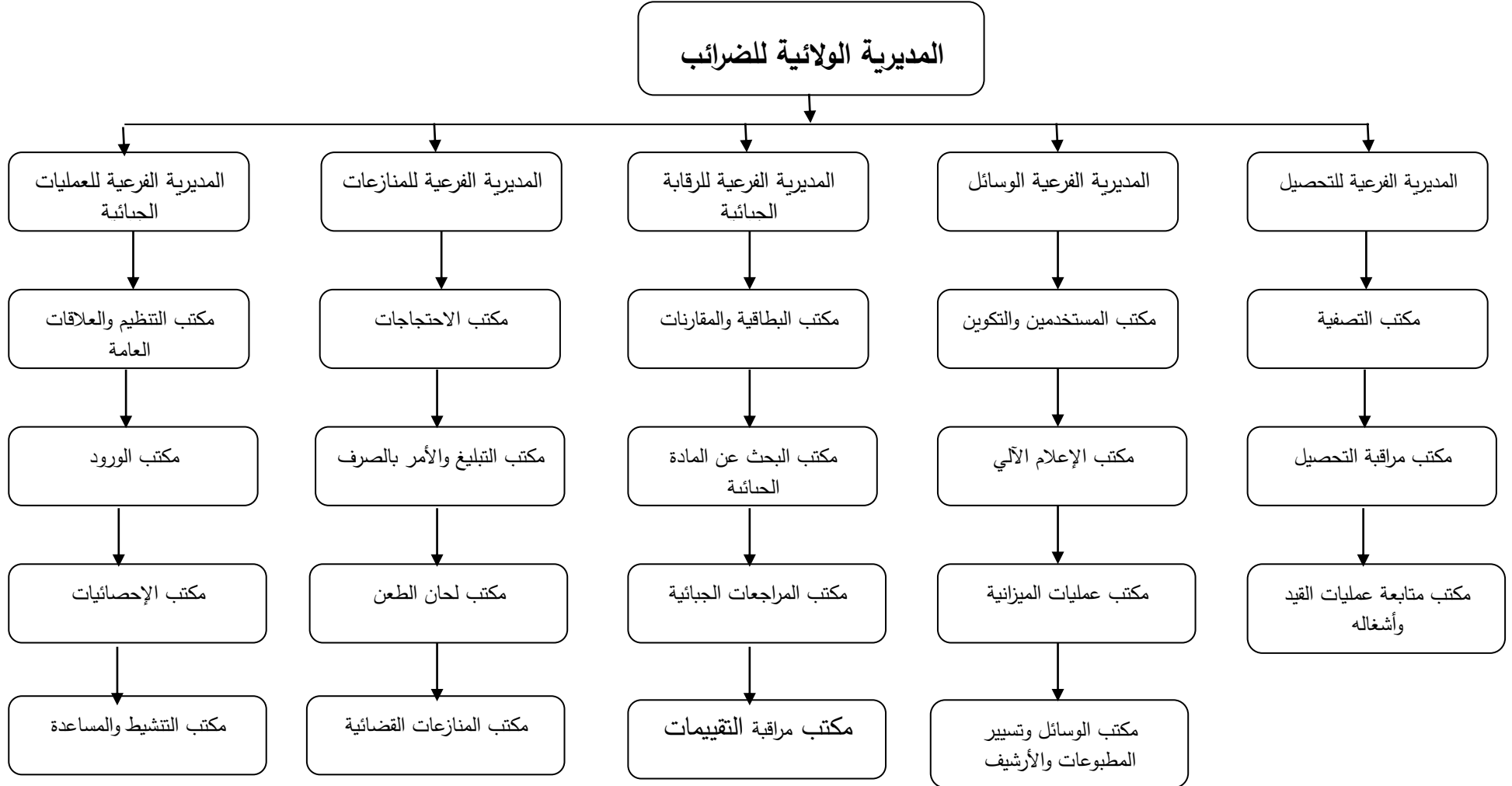
- تأسيس الضرائب والرسوم ومختلف أشكالها.
- تحصيل الضرائب والغرامات لمصالح الخزينة العمومية.
- معالجة المنازعات الجبائية.
- الرقابة الجبائية والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة.

خامساً: المقر: الحي الإداري دار المالية المسيلة.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب ومهامها

أولاً: الشكل رقم (2-1): يمثل الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب

الشكل 2-1: يوضح الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب بالمسيلة



المصدر: مديرية الضرائب بالمسيلة ( دار المالية).

### ثانيا: مهام مديرية الضرائب بالمسيلة

المديرية الولائية للضرائب بالمسيلة، تتكون من خمسة مديريات فرعية ومصالح خارجية ممثلة في قباضات الضرائب، ومفتشيات الضرائب.

#### 1- المديرية الفرعية للوسائل: تنقسم إلى أربعة مكاتب و تتكفل بما يلي:

- تسيير المستخدمين والميزانية والوسائل المنقولة، والغير المنقولة لمديرية الضرائب.
- السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتنسيقها، وكذا السهر على إبقاء المنشأة التحتية والتطبيقات المعلوماتية في حالة تشغيل.

#### 2- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية: تتضمن أربعة مكاتب، وتتكفل بما يلي:

- تنشيط المصالح وإعداد الإحصاءات وتجميعها.
- تتكفل بأشغال الإصدار.
- التكفل بطلبات اعتماد حصص الشراء بالإعفاء على الرسم على القيمة المضافة ومتابعتها ومراقبتها.
- متابعة أنظمة الإعفاء والامتيازات الجبائية الممنوحة.
- مرافقة المفتشيات ومراقبتها وتنشيطها.

#### 3- المديرية الفرعية للتحصيل: تتضمن ثلاثة مكاتب وتتكفل بما يلي:

- التكفل بالجدول والسندات ومراقبتها ومتابعتها وكذا وضعية تحصيل الضرائب والرسوم.
- متابعة العمليات والقيود المحاسبية، والمراقبة الدورية للمصالح التحصيل (قباضات الضرائب) وتنشيطها في مجال تنفيذ أعمالها لتطهير وتصفية الحسابات وكذا التحصيل الجبري للضريبة.
- التقييم الدوري لوضعية التحصيل، وتحليل النقائص لاسيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير من شأنها تحسين الناتج الجبائي.

- مراقبة النشاطات ومساعدتها قصد تطهير حسابات القباضات، والتخفيض من بواقي التحصيل.

#### 4- المديرية الفرعية للمنازعات: تتضمن أربعة مكاتب و تتكفل فيما يلي:

- معالجة الاحتياجات المقدمة من طرف المكلفين برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي أو المرحلة الإعفائية وتبليغ القرارات المتخذة بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة.

- تشكيل ملفات إيداع التظلمات وطعون الاستئناف والدفاع أمام الهيئات القضائية المتخصصة في قضايا المصالح الجبائية.

5- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية: تتكون من أربعة مكاتب وتتكفل بمايلي:

- إعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها.

- البحث عن المعلومات التي يمكن استغلالها.

- متابعة البطاقيّة والمقارنات.

**المبحث الثاني: المراجعة الجبائية من خلال التحقيق المحاسبي**

بعد التطرق إلى جميع إجراءات المراجعة الجبائية فيما يخص التحقيق المحاسبي في الجانب النظري، حيث يتم التطرق في هذا المبحث على أرض الواقع والقيام بدراسة حالة شخص طبيعي لعملية المراجعة الجبائية بالنسبة للتحقيق المحاسبي.

**المطلب الأول: التحضير لعملية التحقيق المحاسبي**

**أولاً: تقديم عام للمؤسسة**

**1-التعريف بالمؤسسة**

هي مؤسسة شخص طبيعي، تاريخ بداية النشاط 2001/04/18 مقرها بلدية المسيلة، تمارس نشاط مؤسسة أشغال المقاولات والبناء، بصفة فردية، وهذا ما يثبتته السجل التجاري الذي بحوزة المكلف المسجل تحت رقم الإحصائي XXXXXXXX والرّم الجبائي XXXXXXXX.

**2-الوضعية الجبائية:يمكن تلخيصها في التالي:**

**أ- الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**

تخضع الأرباح المتأتية من نشاط المكلف بالضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح المهنية بموجب أحكام المواد 01 و 02 و 03 و 11 و 85 و 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- تخضع أرقام الأعمال المحققة للرسم على النشاط المهني وفقاً للمواد، 219، 218، 224 فقرة 1 من نفس القانون.

- لكون المؤسسة تشغل عمال فهي خاضعة للضرائب على المرتبات والأجور حسب المواد 66 و 75 من نفس القانون.

**ب- الرسم على القيمة المضافة**

النشاط الممارس يخضع للرسم على القيمة المضافة حسب المواد 01 و 02 و 21 و 23 و 29 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

**ج- التخفيضات**

للمؤسسة الحق في تخفيض الرسوم التي تحملتها المشتريات حسب ما جاء في المادة 14 من قانون الرسم على رقم الأعمال وكذا المواد 29 و 32 و 33 و 37 من نفس القانون مع احترام الشروط الشكلية والموضوعية.

**ثانيا: إجراءات التحقيق**

تم إدراج المؤسسة للتحقيق في المحاسبة ضمن برنامج سنة 2018.

**1- إرسال إشعار بالتحقيق**

قبل البدء في عملية التحقيق في المحاسبة يجب إشعار المكلف بالضريبة وذلك عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالاستلام، حيث تم إرساله بموجب إشعار رقم 120 بتاريخ 2018/05/15 وتم تسليمه يد بيد بتاريخ 2018/05/16 مرفق بميثاق وحقوق المكلف بالضريبة والذي من خلاله تم منحه المدة القانونية لتحضير الوثائق والمستندات المحاسبية وتحديد يوم 2018/05/28 كتاريخ أول للتدخل ميداني لمباشرة عملية التحقيق مع تحديد الضرائب والرسوم المراد مراقبتها مع تحديد السنوات المعنية وهي 2013، 2014، 2015، 2016.

**2- التحضير لإجراء التحقيق**

**أ- دراسة وفحص الملف الجبائي**

تم سحب الملف الجبائي الخاص بالمؤسسة من المفتشية بهدف إجراء دراسة تحليلية للوثائق التي يحتوي عليها الملف من أجل التأكد من مدى التزام هذه المؤسسة لواجباتها الجبائية فيما يخص التصريحات المقدمة.

**ب- القيام بطلب معلومات**

تقوم بجمع المعلومات الجبائية المتعلقة بالنشاط من الهيئات الإدارية والمالية في إطار حق الاطلاع المخول للإدارة الجبائية وفقا للمواد 45 و 63 من قانون الإجراءات الجبائية.

ج- إعداد كشوف المقارنة للميزانيات

تقوم بناء على الميزانيات الأربعة المصرح بها للسنوات قيد التحقيق 2013، 2014، 2015، 2016، بإعداد وثيقة كشف المقارنة للميزانيات التي تحتوي أصول وخصوم المؤسسة بهدف توضيح ممتلكات وديون المؤسسة.

د- إعداد كشف المحاسبة

يتم إعداده وفقا للجداول المقدمة من طرف المكلف بالضريبة والمتعلق بحساب النتيجة الخاصة بالسنوات الأربعة التي يتم التحقيق فيها، والذي هو عبارة عن ملخص للنتيجة المالية لهذه المؤسسة لمدة أربع سنوات.

3- إجراءات التحقيق المحاسبي

يكون أول تدخل بعد انتهاء المدة القانونية للإشعار بالتحقيق المقدرة بـ 10 أيام، حيث يتم القيام بالمعاينة الميدانية والتواصل مع صاحب المؤسسة وكذا معاينة المؤسسة والمخزون ثم أخذ الملف المحاسبي من أجل سير عملية التحقيق.

المطلب الثاني: سير عملية التحقيق المحاسبي

تتمثل عملية المراجعة الجبائية على المحاسبة في فحص كل الدفاتر والمستندات الخاصة بالمؤسسة (المكلف) وتكون على النحو التالي:

أولاً: مراقبة المحاسبة من حيث الشكل

يتبع المحاسب طريقة النظام المحاسبي الممركز وذلك بتقديم الدفاتر التالية:

- دفتر اليومية مصادق وموقع عليه من طرف رئيس المحكمة بتاريخ 07-07-2009. تحت رقم ...../2009 تحتوي على 95 ورقة.

- دفتر الجرد مصادق وموقع عليه من طرف رئيس المحكمة بتاريخ 17/07/2001 تحت رقم ..../2001 ويحتوي على 47 صفحة.

- دفتر الأجور مصادق وموقع من طرف رئيس المحكمة بتاريخ 16/01/2002 تحت رقم .../2001 يحتوي على 45 صفحة.

- دفتر الأجور موقع ومصادق عليه من طرف رئيس المحكمة بتاريخ 10/03/2010 ويحتوي على 48 صفحة.

## الفصل الثاني \_\_\_\_\_ دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب بالمسيلة

- الدفاتر المساعدة: هذه الدفاتر ممسوكة بطريقة الإعلام الآلي، دفتر المشتريات، دفتر البنك، دفتر الصندوق، ودفتر العمليات المختلفة.

بما أن المؤسسة تحترم أحكام المواد 09 و 10 من القانون التجاري وكذا أحكام النظام المالي المحاسبي الجديد فإن محاسبته مقبولة من ناحية الشكل.

### ثانيا: مراجعة المحاسبة من حيث الموضوع

من خلال المراسلات الواردة للرقابة الجبائية من طرف ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المسيلة تحت رقم .../2016 بتاريخ 2017/06/29 والصندوق الوطني للسكن وكالة المسيلة تحت رقم 776 بتاريخ 2017/08/08 والتي من خلالها تم تحديد توزيع الفوترة لوضعيات الأشغال المنجزة من طرف المكلف والتي تتبع حركة الكشف البنكي بهدف تحديد المقبوضات، حيث كانت المعلومات كالتالي:

### الجدول رقم: 2-1: صفقة إنجاز رقم 2013/156 إنجاز 20 مسكن عمومي إيجاري.

تاريخ الوضعية	رقم الوضعية	المبلغ لكل الرسوم	مبلغ الرسم	اقتطاع الضمان	مبلغ خارج الرسم	تاريخ القبض
2014/01/27	01	6.791.565	%7	357.451	6347.257	2014/04/22
2014/02/27	02	2.489.831	%7	131.044	2326.945	2014/06/08
2014/03/30	03	3.442.322	%7	181.175	3217.124	2014/07/08
2014/04/30	04	5.112.486	%7	269.078	7.778.024	2014/10/14
2014/06/01	05	4.435.036	%7	233.423	4144.893	2015/02/16
2014/07/27	06	4.774.582	%7	251.294	4462.226	2015/06/22
2014/08/31	07	2.805.425	%7	147.654	2621.893	2015/10/27
2015/01/01	08	5.604.722	%7	294.985	5238.058	2015/05/29
2015/02/01	09	7.651.282	%7	402.699	7.150.721	2017/05/25

المصدر: التبليغ الأولي لنتائج المراجعة، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، سنة 2018.

## الفصل الثاني دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب بالمسيلة

الجدول رقم 2-2: صفقة إنجاز رقم 2013/139 إنجاز 3000/560/150 مسكن عمومي إيجاري بلدية المسيلة

تاريخ الوضعية	رقم الوضعية	المبلغ لكل الرسوم	مبلغ الرسم	اقتطاع الضمان	مبلغ خارج الرسم	تاريخ القبض
2014/01/02	01	37.311.446	%7	1963.760	34.870.511	2014/08/19
2014/02/02	02	19.484.366	%7	1025.493	18.209.687	2014/12/07
2014/04/02	03	13.151.867	%7	892.204	12.291.465	2015/01/19
2014/05/02	04	8.609.799	%7	453.147	8.046.541	2015/03/10
2014/06/02	05	20.201.277	%7	1063.225	18.879.698	2015/04/13
2014/07/02	06	8.130.056	%7	427.899	7.598.184	2015/05/10
2014/08/03	07	29.684.714	%7	1562.353	27.742.723	2015/06/22
2014/09/17	08	66.479.653	%7	3498.929	62.130.517	2015/11/09
2014/10/16	09	31.522.500	%7	1659.079	29.460.281	2016/05/29
2014/11/16	10	30.268.732	%7	1593.091	28.288.534	2016/06/19
2014/12/16	11	40.613.714	%7	2137.564	37.956.742	2017/01/15
2015/01/15	12	13.445.482	%7	707.657	12.565.871	2017/07/15

المصدر: التبليغ الأولي لنتائج المراجعة، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، سنة 2018 .

جدول رقم 2-3: صفقة إنجاز رقم 2014/98 إنجاز 1500/200/40 مسكن اجتماعي إيجاري بلدية المسيلة

تاريخ الوضعية	رقم الوضعية	المبلغ لكل الرسوم	مبلغ الرسم	اقتطاع الضمان	مبلغ خارج الرسم	تاريخ القبض
2014/12/30	01	4984.953	%7	262.366	4658.835	2015/03/17
2015/03/03	02	2392.556	%7	125.924	2.236.033	2015/06/30
2016/04/26	03	388.290	%7	20.436	362.888	2016/05/19

المصدر: التبليغ الأولي لنتائج المراجعة، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، سنة 2018.

ومن خلال الجداول المنجزة حسب ما وردت للمحققين من معلومات مرسله من طرف (OPGI) وصلنا إلى النتائج، أنه يمكن تحديد رقم الأعمال المفوتر و رقم الأعمال المقبوض.

الجدول: 2-4: رقم الأعمال المفوتر المقبوض لسنوات المراجعة

الوحدة: دج

السنة	المقبوضات	السنة	المقبوضات
2013	83.500	2013	83.500
2014	69.749.548	2014	333.339.965
2015	154.813.007	2015	28.499.468
2016	63.349.761	2016	362.888

المصدر: التبليغ الأولي لنتائج المراجعة، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، سنة 2018.

من خلال مقارنة أرقام الأعمال المصرح بها ضمن جدول النتائج وما هو مستخرج من المعلومات الواردة لدى مصالح الضرائب، تبين أن المكلف لا يحترم مبدأ الفصل بين الفوترة و المقبوضات، أي وجود خلط في الكتابات المحاسبية، حيث أن أغلب وضعيات الأشغال المنجزة في سنة 2014 وسنة 2015، ووضعية واحدة سنة 2016، هذا يعني أن الاستهلاكات المصرح بها هي ليست استهلاكات حقيقية من المواد الأولية الموجودة في الكشف الحسابي لوضعية الأشغال (ATTACHEMENT) مقارنة مع الأشغال المنجزة بعد دراسة الاستهلاكات في المواد الأولية ومقارنتها مع الكشف الكمي لوضعية الأشغال المنجزة والمشتريات من المواد الأولية، مما تبين وجود استهلاكات زائدة يجب دمجها في الريح، ومن خلاله توصل المحققون في المراجعة إلى المعلومات التالية:

أن المكلف قام بأشغال التقاوم العام خلال سنة 2015 وسنة 2016، إذ هذه الأشغال لا تخضع للشروط المنصوص عليها قانونا، والتي يجب أن تكون بين ثلاث أطراف، صاحب النشاط، صاحب المشروع المتعاقد والمتعاقد معه، ومنه توصل المحققون إلى النتائج الموضحة في الجدول الموالي.

الجدول رقم 2-5: جدول تغيرات المخزون

الوحدة: دج

2016	2015	2014	2013	البيان/ السنة
0	0	0	0	مخزون أول مدة
10.814.473	11.269.909	34.222.326	0	المشتريات
0	0	0	0	مخزون آخر المدة
10.814.473	11.269.909	34.222.326	0	الاستهلاكات المصرح بها
0	727211	26.491.329	0	الاستهلاكات الفعلية
13.984.886	6.072.246	0	0	أشغال المقاول العام
24.799.359	16.607.944	7.730.997	0	الفارق الواجب دمجها في الربح

المصدر: التبليغ الأولي لنتائج المراجعة، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، سنة 2018.

إن الفروقات الموجودة بين الاستهلاكات المصرح بها من المواد الأولية والاستهلاكات الفعلية الموجودة ضمن الكشف الكمي والحسابي فإن هذه الفوارق عند دمجها في الربح يؤدي بنا إلى معدل ربح صافي لا يتماشى مع مثل هذه الأشغال والنشاط الممارس وهامش الربح المستخرج، وفي حالة دمج الأعباء المرفوضة فإنه يمنحنا نتائج مبالغ فيها لا تتناسب مع معدل الربح الصافي للأشغال المنجزة (سكنات اجتماعية).

وهذا ما يأخذنا لاعتماد أحكام المادة 44 من ق.إ.ج، حيث تم اعتماد طريقة التصحيح التلقائي في تحديد معدل الربح بنسبة 10% على أرقام أعمال المصرح بها ضمن جدول حسابات النتائج، كما هو موضح بالجدول التالي:

الجدول رقم 2-6: الضريبة على الدخل الاجمالي

الوحدة: دج

2016	2015	2014	2013	البيان السنوات
127.010.755	122.151.222	114.230.415	83.500	رقم الاعمال المصرح به
%10	%10	%10	0	هامش الربح
12.701.075	12.215.122	11.423.041	0	الربح الصافي
2.985.583	6.285.139	6.819.301	(4.500.000)	الربح المصرح به
0	0	(4.500.000)	0	العجز المرحل
12.701.075	12.215.122	6.922.153	(4.500.000)	الربح المستخرج الخاضع
4.313.376	4.143.293	2.290.753	5000	الضريبة المستخرجة
912.954	2.067.799	1.363.860	5000	الضريبة المصرح بها
3.400.422	2.075.494	926.893	-	الفارق
%25	%25	%25	%10	نسبة العقوبة
850.106	518.874	231.723	0	العقوبة
4.250.528	2.594.368	1.158.616	0	IRG

المصدر: التبليغ الأولي لنتائج المراجعة، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، سنة 2018.

1- الرسم على المشتريات

بعد دراسة وتحليل المعلومات الموجودة في الملف والمعلومات الواردة إلى المحققين تبين أن هناك وجود فاتورتين (02) وغياب وصولات التسديد بالنسبة لسنة 2016 كما هي موضحة بالجدول التالي.

الجدول رقم 2-7: يوضح فواتير الشراء المرفوضة

الوحدة: دج

رقم الفاتورة	المورد	تاريخ	المبلغ خارج الرسم HT	مبلغ الرسم TVA
522	ش.ذ.م.م بيت صناعة اللوالب للشرق	12.09.2016	621.410	105.640
578	ش.ذ.م.م بيت صناعة اللوالب للشرق	14.09.2016	692.370	117.705
المجموع بكل الرسوم TTC				223.343

المصدر: التبليغ الأولي لنتائج المراجعة، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، سنة 2018.

حيث تم رفض هذا الرسم على المشتريات والنتائج عن فاتورتين رقم 522 و 578، وذلك لكون غياب وصولات التسديد، وهذا بالنسبة لسنة 2016، وهنا يجب أن يتم دمج الرسم على القيمة المضافة مع تطبيق عقوبة بنسبة 25% لسنة 2016، الموضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم 2-8: تحديد الرسم على القيمة المضافة الواجب دفعه

الوحدة: دج

البيان	السنة /	سنة 2016
المقبوضات المستخرجة		63349.761
المقبوضات المصرح بها		6.3349.761
الفارق		0
مبلغ الرسم		/
الرسم القابل للدمج		223.343
الرسم القابل للخصم		0
الرسم الواجب دفعه		223.343
معدل العقوبة		25%
العقوبة		55.836
المجموع		279.178

المصدر: التبليغ الأولي لنتائج المراجعة، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، سنة 2018.

2-التقييم العام للتحقيق في المحاسبية: من خلال ما تم دراسته وما ذكرناه سابقا

- تبين عدم احترام المكلف لمبدأ الفصل بين الفترة و المقبوضات بالنسبة لرقم الأعمال، والذي أدى إلى وجود استهلاكات غير حقيقية لا تتناسب مع أرقام الأعمال المنجزة.

- دمج الأعباء المرفوضة من الاستهلاكات الزائدة من المواد الأولية وأشغال التقاول العام، يؤدي إلى وجود قاعدة ربح لا تتناسب مع الأنشطة المنجزة، مما أدى إلى اعتماد معدل هامش ربح بنسبة 10%.

وهذا راجع للكتابات والتقييمات المحاسبية لسنوات محل الدراسة (التحقيق)، التي تحتوي على قيم غير مقنعة مع الحقائق والواقع الموجود في وضعية الأشغال.

3- التبليغ الأولي: ملحق رقم 01:

الجدول رقم 2-9: الرسم على النشاط المهني (TAP):

الوحدة: دج

2016	2015	2014	2013	السنوات البيان
63.349.761	154.813.007	69.749.548	83.500	المقبوضات المستخرجة
63.349.761	154.813.005	69.749.546	38.500	المقبوضات المصرح بها
-	-	-	0	الفارق
%2	%2	%2	%2	مبلغ الرسم %2
%10	%10	%10	%10	نسبة العقوبة
-	-	-	0	العقوبة
-	-	-	-	المجموع (TAP)

المصدر: التبليغ الأولي لنتائج المراجعة، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، سنة 2018.

- الضريبة على الدخل الإجمالي للمرتبات والأجور IRG/S

بعد مقارنة التصريحات الشهرية G50 مع التصريحات السنوية G29 ودفتر الأجور:

-توضح وجود فارق في الضريبة على المرتبات والأجور التي لم يتم التصريح بها، وتم تسويتها على النحو التالي:

الجدول رقم 2-10: الضريبة على الدخل الاجمالي للمرتبات والاجور IRG/S

الوحدة: دج

2016	2015	2014	2013	السنوات البيان
1035.653	1188809	559.650	996840	كتلة الأجور المصرح بها
9.948	22170	32.628	25819	الحقوق المستخرجة
4968	19620	12.870	21.403	الحقوق المصرح بها
4980	2550	19.758	4.416	الفارق
% 10	% 10	% 10	% 10	معدل الغرامة
498	255	1978	440	الغرامة
5478	2805	21.734	4858	المجموع IRG/S

المصدر: التبليغ الأولي لنتائج المراجعة، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، سنة 2018.

- الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG):

الجدول رقم 2-11: الضريبة على الدخل الإجمالي IRG

الوحدة: دج

2016	2015	2014	2013	السنة البيان
127.010.755	122.151.222	114.230.415	83.500	رقم الاعمال المفوتر
% 10	% 10	% 10	0	هامش الربح
2.985.583	6.285.139	6.819.301	(4.500.000)	الربح المصرح به
0	0	(4.500.000)	0	العجز المرحل
12.701.075	12.215.122	6.922.153	(4.500.000)	الربح المستخرج الخاضع
4.313.376	4.143.293	2.290.753	5000	الضريبة المستخرجة
912.954	2.067.799	1.363.860	5000	الضريبة المصرح بها
3.400.422	2.075.494	926.893	-	الفارق
% 25	% 25	% 25	% 10	نسبة العقوبة
850.106	518.874	231.723	0	العقوبة
4.250.528	2.594.368	1.158.616	0	IRG

المصدر: التبليغ الأولي لنتائج المراجعة، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، سنة 2018.

الجدول رقم 2-12: الرسم على القيمة المضافة (TVA):

الوحدة: دج

2016	2015	2014	2013	السنة البيان
63.349.761	154.813.007	69.749.548	83500	المقبوضات المستخرجة
63.349.761	154.813.007	69.749.548	83500	المقبوضات المصرح بها
-	-	-	-	الفارق
%17	%17	%17	%17	معدل الرسم
-	-	-	-	مبلغ الرسم
2.23.343	-	-	-	الرسم القابل للدمج
-	-	-	-	الرسم القابل للخصم
2.23.343	-	-	-	الرسم الواجب دفعه
%25	%25	%25	%25	معدل العقوبة
55.836	-	-	-	العقوبة
279.178	-	-	-	المجموع TVA

المصدر: التبليغ الأولي لنتائج المراجعة، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، سنة 2018.

#### 4- الرد على التبليغ الأولي:

فيما يخص الرد على التبليغ الأولي، لم يكن هناك رد من طرف المكلف، حيث بعد انتهاء المهلة القانونية تم اعتماد التقرير الأولي كتقرير نهائي، مما تم تغريمه حسب تقرير التبليغ الأولي.

المبحث الثالث: المراجعة الجبائية من خلال التحقيق المصوب

بعد التطرق إلى جميع إجراءات التحقيق المصوب في المحاسبة التي هي نفسها إجراءات التحقيق المحاسبي، يتم تطبيقها على المكلف وفقا لعملية التحقيق المصوب.

المطلب الأول: التحضير لعملية التحقيق المصوب في المحاسبة

أولاً: تقديم عام

#### 1-التعريف بالمكلف

المكلف: هو مكلف صيدلي مسجل لدى مصالح مفتشية الضرائب إشبيليا بلدية المسيلة.

#### 2-الوضعية الجبائية

تخضع الأرباح المتأتية من نشاط المكلف بالضريبة على الدخل الإجمالي ضمن قيمة الأرباح الصناعية والتجارية بموجب أحكام المواد 1 و 2 و 3 و 85 و 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

#### ثانياً: إجراء التحقيق المصوب

تمت برمجة نشاط المكلف في التحقيق المصوب في المحاسبة ضمن برنامج سنة 2018 المبرمج من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

#### 1-إرسال الإشعار

قبل البدء في عملية التحقيق، يتم إرسال إشعار بالتحقيق للملف تحت رقم 2018/X بتاريخ 2018/X مرفقا بالميثاق المكلف بالضريبة، إذ يحتوي هذا الإشعار على الضرائب والرسوم التي ستتم مراجعتها والمتعلقة في الضريبة على الدخل الإجمالي.

#### 2-التحضير لإجراءات عملية المراجعة

#### أ-دراسة فحص الملف الجبائي

تم سحب الملف الجبائي للمكلف من مفتشية الضرائب إشبيليا، بهدف إجراء دراسة تحليلية للوثائق التي يحتوي عليها هذا الملف من أجل التأكد من مدى التزام المكلف لواجباته الجبائية فيما يخص التصريحات التي قدمها للإدارة الجبائية ومدى تطابقها مع القوانين الجبائية.

ب-المقابلة مع المكلف

تم إجراء مقابلة مع المكلف، والتي تم التطرق فيها إلى معرفة وضعيته العامة من حيث المعيشة وعدد الأفراد والإقامة وغيرها... إلخ.

المطلب الثاني: سير عملية التحقيق المصوب

تتمثل عملية المراجعة بالنسبة للتحقيق المصوب في فحص الدفاتر والمستندات الخاصة بالمكلف، وتكون على النحو التالي:

أولاً: مراقبة المحاسبة من حيث الشكل

يتبع المراجع طريقة النظام المحاسبي الممركز وذلك بتقديم الدفاتر التالية:

- دفتر اليومية مصادق وموقع عليه من طرف رئيس المحكمة ويحتوي 192 صفحة.
- دفتر الجرد مصادق وموقع عليه من طرف محكمة المسيلة ويحتوي 45 صفحة.
- دفتر الأجور مصادق وموقع عليه من طرف محكمة المسيلة ويحتوي 45 صفحة.
- الدفاتر المساعدة: هذه الدفاتر ممسوكة بطريقة الإعلام الآلي وهي دفاتر المشتريات، دفتر البنك، دفتر الصندوق، ودفتر العمليات الأخرى.

ثانياً: مراقبة المحاسبة من حيث المضمون

1- تأسيس الأرباح:

من أجل تحديد الربح الصافي تم الاعتماد على المشتريات والتي من خلالها يتم تحديد رقم الاعمال بتطبيق هامش ربح بنسبة 20%

أ- تأسيس المشتريات:

من أجل تأسيس المشتريات، تم الاعتماد على فواتير الشراء وكذا على الحسابات المالية وذلك باستعمال المخرجات المخصصة والموجهة لدفع فواتير الشراء للسنوات المعنية بالدراسة 2014.2015.2016 والتي أعطت النتائج التالية.

الجدول رقم 2-13: المشتريات لسنوات 2014، 2015، 2016

الوحدة: دج

2016	2015	2014	السنة البيان
17.322.400	16.755.420	16.341.567	مخرجات صكوك الكشف البنكي
1.532.481	0	0	مخرجات الصندوق
1.358.425	2.511.175	1.253.504	الموردون ح/401 في ...../01/01
2.422.390	1.358.425	2.531.175	الموردون ح/401 في ...../12/31
16.432.491	15.582.670	17.619.238	المشتريات المستخرجة

المصدر: التبليغ الأولي لنتائج المراجعة، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، سنة 2017.

الجدول رقم 2-14: يوضح المشتريات المستخرجة والمصرح بها لسنوات 2014، 2015، 2016

الوحدة: دج

2016	2015	2014	السنة البيان
16.432.491	15.582.670	17.619.238	المشتريات المستخرجة
15.340.500	15.582.670	17.619.238	المشتريات المصرح بها
1.091.991	لاشي	لا شيء	الفارق

المصدر: وثائق التبليغ الأولي لنتائج التوثيق الجبائي، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، لسنة 2018.

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا الفارق بين المشتريات المستخرجة والمشتريات المصرح بها يكون (لا شيء) بالنسبة لسنة 2014 و 2015، مما يدل على أن مبلغ المشتريات التي تم تسديدها كليا عن طريق الصكوك البنكية على عدم وجود تلاعب الذي يؤدي إلى التهرب الضريبي من دفع الضرائب.

## الفصل الثاني دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب بالمسيلة

أما بالنسبة لسنة 2016 نلاحظ أن نسبة من المشتريات، تم تسديدها نقدا والأخرى عن طريق البنك، مما يبين لنا أن هناك تلاعب في المشتريات المقدرة بمبلغ 1.091.991 دج، اعتبرها المحققون مبيعات وتم تطبيق عليها هامش ربح 20% يدمج في الربح.

ب- تأسيس المبيعات:

الجدول رقم 2-15: ربح غير المصرح به لسنة 2016.

السنة	البيان
2016	
1.091.991	الفارق في المشتريات خارج الرسم HT
20%	هامش الربح
218.398	الربح الغير المصرح به

المصدر: وثائق التبليغ الأولي لنتائج التوثيق الجبائي، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، سنة 2018.

بالنسبة لسنة 2014:

الجدول رقم 2-16: المبيعات الشهرية المحققة عن طريق الصندوق لسنة 2014.

الوحدة: دج

السنة	الشهر	الصندوق	المبيعات	النسبة المعتمدة	الزيادة في المبيعات
2014	سبتمبر	464.089	2075.680	20%	لا شيء
	نوفمبر	336.400	1087.204	20%	لا شيء

المصدر: وثائق التبليغ الأولي لنتائج المراجعة للمكلف، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، سنة 2018.

بالنسبة لسنة 2015:

الجدول رقم 2-17: المبيعات الشهرية المحققة عن طريق الصندوق لسنة 2015.

الوحدة: دج

السنة	الشهر	الصندوق	المبيعات	النسبة المعتمدة	الزيادة في المبيعات	المجموع
2015	مارس	681.200	1870.000	20%	/	0
	أوت	152.707	1800.000	20%	207.293	547.293
	سبتمبر	/	1700.000	20%	340.000	0

المصدر: وثائق التبليغ الأولي لنتائج المراجعة للمكلف، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، سنة 2018.

بالنسبة لسنة 2016:

الجدول رقم 2-18: المبيعات الشهرية المحققة عن طريق الصندوق لسنة 2016.

الوحدة: دج

السنة	الشهر	الصندوق	المبيعات	النسبة المعتمدة	الزيادة في المبيعات	المجموع
2016	جانفي	320.000	1800.000	%20	140.000	-
	فيفري	360.000	1800.000	%20	/	-
	جويلية	360.000	2400.000	%20	120.000	-
	أكتوبر	300.000	1600.000	%20	20.000	-

المصدر: وثائق التبليغ الأولي لنتائج المراجعة للمكلف، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، سنة 2018.

ج- تأسيس رقم الأعمال

بعد مراجعة المبيعات الشهرية المحققة عن طريق الصندوق، نلاحظ أن هناك تلاعب في المشتريات، حيث قام المكلف بتخفيض المشتريات عن القيمة الحقيقية وذلك بهدف التهرب من دفع الضريبة على الدخل الإجمالي، وعلى هذا الأساس تم تأسيس رقم الاعمال كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم 2-19: رقم الأعمال المستخرج ورقم الأعمال المصرح به لسنوات 2014، 2015، 2016.

الوحدة: دج

البيان	السنة	2014	2015	2016
رقم الأعمال المستخرج		23.172.975	18.467.363	18.897.364
رقم الأعمال المصرح		23.172.975	17.920.070	17.641.575
الفارق		لا شيء	547.293	1.255.789

المصدر: وثائق التبليغ الأولي للمراجعة للمكلف، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، سنة 2018.

من خلال الجدول أعلاه تمت المقارنة بين رقم الاعمال المستخرج ورقم الأعمال المصرح به، فتبين وجود فارق بالنسبة لسنة 2015 يقدر ب 547.293 دج، لذا تعتبر ربح غير مصرح به، أما

## الفصل الثاني دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب بالمسيلة

بالنسبة لسنة 2016 كذلك تبين وجود فارق يقدر بـ 1.255.789 دج وهي تعتبر استهلاكات غير مصرح بها خارج الرسم.

### ثالثا: النتائج المتوصل إليها من التحقيق من خلال التحقيق المصوب

من بين الفواتير التي تمت دراستها هناك فاتورة النقل المحررة من قبل المورد تحت رقم 2014/22 بتاريخ 2014/07/25 بمبلغ يقدر بـ 617.325 دج، تبين للمحققين وجود اختلاف في عدد التنقلات من الجزائر، قسنطينة، سطيف إلى المسيلة، كما اتضح وجود عيوب في تحرير فاتورة من جهات مختلفة، وكون النشاط يتطلب مصاريف نقل، فقد تم إقرار 40% من مبلغ الفاتورة كأعباء مرفوضة، ومنه فإن تأسيس الأرباح لسنوات 2014.2015.2016 يكون كالتالي:

### الجدول رقم 2-20: تأسيس الأرباح لسنوات 2014، 2015، 2016

الوحدة: دج.

2016	2015	2014	السنة البيان
18.897.364	18.467.363	23.172.975	المبيعات المستخرجة
17.641.575	17.920.070	23.172.975	المبيعات المصرح بها
1.255.789	547.293	0	الفارق
0	0	246.930	الأعباء المرفوضة
1.091.991	0	0	استهلاكات غير مصرح بها
163.798	547.293	246.930	الربح الغير المصرح به
1.508.019	1.430.022	941.332	الربح المصرح به
1.671.817	1.977.315	1.188.263	الربح المستخرج
453.136	560.060	296.479	الضريبة المستخرجة
395.806	369.006	185.373	الضريبة المصرح بها
57.330	191.054	111.106	الفارق
%15	%15	%15	معدل العقوبة
8.560	28.658	61.666	العقوبة
65.903	219.712	127.772	المجموع IRG

المصدر: التبليغ الأولي للتحقيق الجبائي للمكلف، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، سنة 2018.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن هناك مراجعة للضريبة على الدخل الإجمالي لجميع سنوات المراجعة هذا يدل على أن هناك تهرب ضريبي إجمالي يقدر بمبلغ 435.389 دج.

**المبحث الرابع: دراسة حالة خاصة بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة**

بعد التعريف بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، تم التطرق إلى مختلف الإجراءات في الجانب النظري، حيث سيتم في هذا المبحث تناول دراسة حالة شخص طبيعي خضع لهذا التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

### **المطلب الأول: التحضير لعملية التحقيق المعمق**

**أولاً: عموميات**

#### **1-التعريف بالمكلف**

المكلف (X) المولود بتاريخ 12/08/1985 بالمسيلة الساكن بحي 166 مسكن المكلف له ملف جبائي للضريبة على الدخل الإجمالي.

المكلف يمارس نشاط: طبيب مختص، ابتداء من تاريخ: 2002/05/04.

الرقم الجبائي: (X).

رقم المادة: (X).

#### **2-الوضعية الجبائية**

بحكم النشاط الممارس من طرف المكلف فإن له التزامات جبائية التي تنص عليها المواد التالية 99،100،101 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فالمكلف ملزم بإكتتاب تصريح سنوي لجميع العناصر المكونة لمجموع مداخيل التسوية، كما أنه ملزم بمقتضى المادة 100 من نفس القانون التصريح بكامل المعلومات اللازمة لوضعهم المعيشي ومصاريف العائلة.

#### **ثانياً: إجراءات التحقيق**

تم إدراج المكلف في إطار برنامج التحقيق المعمق في مجال الوضعية الجبائية الشاملة خلال برنامج سنة 2018.

#### **1-إرسال الإشعار بالتحقيق**

قبل البدء في عملية التدقيق الجبائي لابد من إرسال إشعار بالتحقيق للملف، حيث أرسل إشعار تحت رقم 200/2018 بتاريخ 04/03/2018 مرفوق بميثاق المكلف مع منحه مهلة 15 يوم تطبيقاً للمادة 21-3 من ق.إ.ج، كأجل لتحضير الوثائق اللازمة.

## 2- التحضير لإجراء التحقيق

### أ-دراسة وفحص الملف

تم سحب الملف الجبائي الخاص بالمكلف من المفتشية تابع إقليميا، بهدف إجراء مراقبة مدى انسجام المداخل المصروح بها من جهة والوضعية المالية لأعضاء المسكن الضريبي ونمط معيشتهم من جهة أخرى، ومدى التزام المكلف لواجباته الجبائية فيما يخص التصريحات المقدمة.

### ب-البحث عن المعلومات الجبائية:

بناء على تصريحات المكلف والمراسلات التي تمت مع كل من ديوان الترقية والتسيير العقاري OPGI، مديرية أملاك الدولة والمحافظة العقارية ومصلحة البطاقية وترقيم السيارات بالولاية.

- القيام بطلب المعلومات الخاصة بمجمل الوضعية الجبائية 2018.

- القيام بإجراء محضر معاينة للعقارات والمنقول الخاصة بالمكلف.

- إعداد محضر ضبط الأعباء الخاصة بالمسكن الضريبي.

- تبين أن المعني قام بشراء عقار سكني يقع بالمسيلة مسجل تحت رقم 2017/58 بتاريخ 2017/01/18.

### المطلب الثاني: سير عملية التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة

#### أولاً: تأسيس المداخل الخاضعة للضريبة

نظرا لممارسة المكلف لنشاط تجاري ونظرا للإمكانيات تم فصل الخزينة الخاصة عن الخزينة التجارية، لذ تم الاعتماد على طريقة ميزان الخزينة الخاصة بتحديد المبالغ الإجمالية للاستعمالات المالية مقارنة مع المصادر المالية، بهدف إعداد ميزان يسمح لنا بتحديد المداخل الغير مصرح بها.

#### 1- تحديد الذمة المالية للمكلف

عند البدء في عملية التحقيق مع المكلف قدم الوثائق التالية:

- تصريح شرفي من الأخ، والذي بموجبه قام بمنح مبلغ 1.500.000 مصادق عليه من طرف البلدية.  
وفحص الملف الجبائي للمكلف يتبين أنه قام بالتصريحات السنوية للمحل التحقيق كما يلي:

الجدول رقم 2-21: المداخل المصرح بها من طرف المكلف.

الوحدة: دج.

الدخل المصرح	السنة البيان
4.310.139	2014
5000.00	2015
433.333	2016
400.000	2017

المصدر: التبليغ الأولي للتحقيق الجبائي للمكلف، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، سنة 2018.

دراسة وضعية الذمة المالية للمكلف، تبين للمحققين أن المعني قام بشراء سكن بمبلغ يقدر بـ 30.000.000 دج، وقام أيضا بدفع مبلغ 3.000.000 دج بتاريخ 2016/12/01 كعربون والباقي المبلغ المقدر بـ 27000.000 يمثل قرض بنكي من طرف بنك القرض الشعبي الجزائري CPA، يتم دفعه بمجرد انتهاء الإجراءات التي بينت لنا النقديت المستعملة والنقدية المكونة اعتمادا على الخزينة الخاصة بالمكلف كما هي موضحة في الجدول أدناه:

الفصل الثاني \_\_\_\_\_ دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب بالمسيلة

الجدول رقم 2-22: الخزينة الخاصة للمكلف سنوات الدراسة من 2014 الى 2017.

الوحدة: دج

2017	2016	2015	2014	البيان/ السنوات	
87.611	59.046	3753	4338	الرصيد في 01-01	التقديرات المكونة
27.724.989	2301.221	3603.724	0	الرصيد المتبقي من السنة السابقة	
/	/	/	/	الحسابات البنكية	
/	/	/	/	الحسابات ح الجارية للشركاء	
27812.600	2360267	3.607.477	4338	المجموع 1	
/	/	/	/	المسحوبات	
400.000	433.333	500.000	4310.139	مداخل أخرى مداخيل القيم المنقولة	
/	/	/	/	مداخل المنقولات	
/	29.000.000	/	/	قروض مستلمة	
/	/	/	/	بيع عقارات	
/	/	/	/	مداخل معفاة	
400.000	29433.333	500000	4310139	المجموع 2	
28.212600	31.793.600	4107477	4314477	المجموع 2+1	
0	0	0	0	الرصيد في 31-12	
0	0	0	0	الحسابات البنكية	
0	0	0	0	الحسابات الجارية	
232.191	87.611	59.046	3.753	المجموع 1	
0	0	0	0	مدفوعات في مؤسسات فردية	
427.000	130.000	968210	0	ضرائب شخص ممنوع	
27000.000	3000.000	0	0	شراء عقارات	
0	0	0	0	الشركات CASNOS	
908.000	851.000	779.000	707.000	مصاريف مستوى المعيشة	
28.335.000	3981.000	1.747.210	707.000	المجموع 2	
28.567.191	4.068.611	1.806.256	710.753	المجموع 2+1	
-354.591	27.724.989	2.301.221	3.603.724	الفارق	

المصدر: التبليغ الأولي للتحقيق الجبائي للمكلف، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، سنة 2018.

## الفصل الثاني \_\_\_\_\_ دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب بالمسيلة

إن الفارق الموجود بين النقديات المكونة للمجموعة 2+1 والنقديات المستعملة في المجموعة 2+1 بالنسبة للسنوات 2014، 2015، 2016 موجب فإنه لا توجد هناك مشكلة ما، أما فيما يخص سنة 2017 فالفارق سالبا، أي أن المكلف استعمل أكثر من مدخلاته التي ظهرت لنا خلال شرائه لعقار السكني في سنة 2017، حيث يوضح لنا أن هناك ربح إضافي يقدر بمبلغ 354.591 دج، ومنه الربح المستخرج هو عبارة عن الربح المصرح به، إضافة إلى الربح الغير مصرح به.

$$\text{الربح المستخرج} = 4000.000 + 354.591 \text{ دج.}$$

$$= 754591 \text{ دج}$$

ثانيا: نتائج التحقيق

- تأسيس الأرباح للسنوات 2014، 2016، 2015

الجدول رقم 2-23: تأسيس الأرباح لسنوات 2014 و 2015 و 2016

الوحدة: دج

البيان	السنة	2014	2015	2016	2017
الربح المستخرج		4310.139	500.000	433.333	754.591
الربح المصرح به		4310.139	500.000	433.333	400.000
الفارق الغير مصرح به		0	0	0	354.591
الضريبة المصرح بها		1376549	90.000	70.000	60.000
الضريبة المستخرجة		1376549	90.000	70.000	166.777
الفارق الغير مصرح به		0	0	0	106.777
معدل العقوبة		% 10	% 10	% 10	% 15
العقوبة		0	0	0	15.957
المجموع IRG		0	0	0	122.334

المصدر: التبليغ الأولي للتحقيق الجبائي للمكلف، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، سنة 2018.

### خلاصة الفصل الثاني

بعد التعرف على أهم أنواع المراجعة الجبائية المطبقة من طرف الإدارة الجبائية والتي تتمثل في المراجعة عن طريق التحقيق المحاسبي والمراجعة عن طريق التحقيق المصوب والمراجعة عن طريق التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة وكافة إجراءات المتابعة، تم في هذا الفصل إسقاط الدراسة النظرية على ثلاث حالات تم اختيارها والتي خضعت للمراجعة وفقا لكل نوع من أنواع السابقة الذكر، فقد تمت الدراسة الأولى في دراسة حالة شخص طبيعي يعمل في نشاط أشغال المقاولات والبناء بصفة فردية، والذي أدرج في التحقيق ضمن برنامج سنة 2018 للتحقيق في محاسبتها وذلك من أجل التأكد من مدى التزامات هذه المؤسسة للقوانين والإجراءات الجبائية، حيث أنه وأثناء سير عملية المراجعة تم اكتشاف تلاعب في رقم الأعمال وعدم احترام مبدأ الفصل بين الفوترة و المقبوضات، أي وجود خلط في الكتابات المحاسبية، مما أدى إلى تعديلها وإضافة الفارق غير مصرح به وتحديد مبلغ الضرائب والرسوم المتملص منها بالإضافة إلي العقوبات المترتبة على ذلك، أما فيما يخص الدراسة الثانية فكانت تخص صيدلي، الذي خضع إلى التحقيق المصوب في المحاسبة المبرمج خلال سنة 2018 وخاص بالسنوات 2014.2015.2016، حيث قام بالتلاعب في المبيعات، كما أنه لم يقم بالتصريحات بالزيادة في المبيعات في سنة 2014 بالإضافة إلى عدم التصريح بمبلغ المشتريات الذي تم اعتباره مبلغ مبيعات غير مصرح بها ، حيث تم إعادة مراجعة ذلك بإضافة كل المبالغ المتملص من التصريح بها وإعادة تأسيس رقم الأعمال والربح والضريبة على الدخل الإجمالي وكذا العقوبة المترتبة عن ذلك التلاعب، أما فيما يخص الحالة الثالثة فشملت مكلف طبيعي خضع ضمن برنامج سنة 2018، حيث قام هذا المكلف بشراء عقار سنة 2016 الذي أدى به إلى الخضوع للتحقيق المعمق في الوضعية الشاملة وقد تم استعمال طريقة الخزينة الخاصة لتحديد الفارق بين النقديات المكونة والنقديات المستعملة والذي ظهر بقيمة سالبة في سنة 2017، مما يدل على وجود ربح غير مصرح به، لذا تم إعادة تأسيس الأرباح وتحديد مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي بالإضافة إلى العقوبات المترتبة على ذلك، ولهذا ومن خلال دراستنا السابقة وصلنا إلى أن المراجعة الجبائية تعتبر آلية من آليات الحد من التهرب الضريبي.

خاتمة

## الخاتمة

من خلال دراسة هذا البحث المتعلق بالمراجعة الجبائية كآلية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي عن طريق المراجعة الجبائية، ومن أجل إعطاء نظرة أوسع للموضوع تم التعريف بعملية المراجعة الجبائية والإجراءات والقوانين التي تضبطها بالإضافة إلى علاقة المراجعة الجبائية مع المراجعات الأخرى، وكذا مفهوم وأنواع وأسباب والآثار المترتبة عن التهرب الضريبي، والعلاقة بين المراجعة الجبائية والتهرب الضريبي وهذا في الفصل الأول ، أما في الفصل الثاني فقد تم التطرق إلى دراسة حالة تطبيقية من خلال إسقاط الجانب النظري الذي تم تناوله في الفصل الأول على ثلاث حالات واقعية خضعت لعملية المراجعة الجبائية بالمديرية الولائية للضرائب بالمسيلة وذلك من أجل الإجابة عن الإشكالية التي تم طرحها في بداية البحث.

### أولاً: اختبار الفرضيات

**الفرضية الأولى:** المراجعة الجبائية كآلية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر.

نظرا لكون الضريبة تعتبر من أهم المصادر التي تعتمد عليها الدولة في تمويل الخزينة العمومية من أجل بعث التنمية التي تقوم بها من خلال بعث الاستثمار ورفاهية المجتمع ومن أجل الحصول على هذه الأموال تقوم الإدارة الجبائية بعملية المراجعة والمحافظة على أموال الخزينة العمومية، وهذا ما يؤدي إلى الحد من التهرب الضريبي وهو ما يؤكد صحة هذه الفرضية.

**الفرضية الثانية:** للتهرب الضريبي أسباب عديدة من أهمها ثقل الأعباء الضريبية على المكلف.

من أسباب القيام بعملية المراجعة الجبائية مراقبة الأعباء من أجل هذا راجع لكونها تعطي للمكلف فرصة كبيرة للتهرب الضريبي التي تسعى دائما الحد منه ونظرا لكون الأعباء يمكن للمكلف تثبيتها بطرق قانونية مخولة له رغم عدم استغلالها، وهذا مما يؤدي الى التهرب الضريبي بطرق احتيالية وبالتالي فان هذه الفرضية الثانية تبقى نسبيا غير فعالة.

**الفرضية الثالثة:** تأثير المراجعة الجبائية على مكافحة التهرب الضريبي .

من أسباب القيام بعملية المراجعة الجبائية هو التهرب الضريبي فالإدارة الجبائية تسعى دائما للحد منه غير أن المراجعة الجبائية في الجزائر غير فعالة من ناحية الأجهزة وكذا الهيئات المكلفة بذلك

والإمكانيات المتاحة لها، وهذا ما يؤدي إلى تنامي ظاهرة التهرب الضريبي وبالتالي فإن الفرضية الثالثة تبقى نسبيا غير فعالة.

**الفرضية الرابعة:** ساهمة المراجعة الجبائية في تخفيض معدلات التهرب الضريبي في الجزائر.

إن المراجعة الجبائية عموما حسب الحالات المدروسة دائما يكون وفق تأسيس ضرائب ورسوم متملص منها وهذا يؤدي إلى توفير موارد مالية إضافية للدولة مما يؤدي إلى تخفيض في مبالغ المتهرب من دفعها، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الرابعة.

### ثانيا: نتائج

تم التوصل في هذا البحث إلى جملة من النتائج نذكر أهمها:

- تقوم المراجعة الجبائية على مجموعة من الإجراءات التي تقوم بتطبيقها هيئات وأجهزة مختصة ومخالفة، لذلك قد تؤدي إلى عقوبات.
- المراجعة الجبائية تعتبر كأحد أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الجبائية من أجل التأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف.
- تعد المراجعة الجبائية إجراء ردي في مكافحة التهرب الضريبي، ولهذا يجب السعي من أجل تفعيله.
- الهدف من المراجعة الجبائية المحافظة على مصادر تمويل الخزينة العمومية للحد من التهرب الضريبي.
- غياب العلاقة بين المكلف والإدارة الجبائية يؤدي بالمكلف إلى إيجاد طرق عدة من أجل تخفيض مبلغ الضريبة جزئيا أو كليا.
- أكثر أنواع التهرب الضريبي هو التهرب القانوني.
- صعوبة قياس حجم التهرب الضريبي بالرغم من تعدد المناهج.
- غياب الوعي الجبائي لدى المكلفين يزيد من اللجوء إلى التهرب الضريبي.
- ضعف التنسيق بين الإدارة الجبائية والمؤسسات المالية الأخرى يعرقل العمل على مكافحة التهرب الضريبي.

- تلعب المراجعة الجبائية دورا هام في اكتشاف التهرب الضريبي، غير أنه يجب العمل على تفعيل هذه الإجراءات.

### ثالثا: الاقتراحات

- العمل على ترقية العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين.
- تطوير الإدارة الجبائية من خلال تفعيل نظام المعالجة المعلوماتية.
- تبسيط النظام الجبائي وإعطائه الصورة التي يليق به.
- العمل على التشخيص الدقيق للتهرب الضريبي.
- نشر الوعي الضريبي لدى أوساط المكلفين، وتنظيم ملتقيات بصفة دورية حول النظام الضريبي ومستجداته.
- ضرورة التعاون والتنسيق المستمر الدائم بين المصالح الجبائية ومختلف الإدارات الأخرى، بهدف معرفة المعلومات التي تخص المكلفين والتي يمكن أن تساعد في الحد من التهرب الضريبي.
- اللجوء إلى التعاون الدولي في إطار تبادل المعلومات التي تفيد في الكشف عن الوضعية المالية للمكلف وهذا بعقد اتفاقيات دولية لمكافحة التهرب الضريبي.

### رابعا: آفاق البحث

- بعد الوقوف على النتائج وتقديم الاقتراحات، نأمل أن نكون منطلقا لدراسات أخرى في المستقبل في هذا المجال من بينها:
- دور الحكومة في تفعيل آليات المراجعة الجبائية.
- أثر التشريعات الجبائية على التنمية الاقتصادية في الجزائر.
- التجانس الجبائي كآلية لتفعيل التكامل الاقتصادي.
- مدى مساهمة التشريعات الجبائية في الحد من الغش والتهرب الضريبي.

خامسا: الصعوبات

واجهتنا الكثير من الصعوبات أثناء خوضنا غمار هذا الموضوع أهمها:

- ندرة المراجع المتخصصة في هذا الموضوع.
- عدم استقرار النظام الجبائي من حيث الهيكل والإجراءات الجبائية.
- صعوبة الحصول على بعض المعلومات والتي تعرف بالسرية في العمل الذي تقوم بها مصالح الضرائب.
- وختاما لا ندعى إحاطة أو كمالا وهذا جهد المقل، فإن كنا قد وفقنا، ففضل من الله وتوفيقه، وإن كانت الأخرى فالكمال لله وحده وحسبنا أننا من البشر نخطئ ونصيب وسلوتنا في ذلك أننا بذلنا قصارى جهدنا في هذا العمل.
- وأسأل الله أن يوفقنا إلى سواء السبيل.

"وما أوتيتم من العلم إلا قليلا".

# قائمة المصادر والمراجع

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

1- الكتب

1. أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة، ط10، عمان، الأردن، 2010.
2. بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، دار هومة للنشر، ط2، الجزائر، 2016.
3. بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة للنشر، الجزائر، 2011.
4. حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط7، عنابة، الجزائر، 2006.
5. حميد بوزيدة، جباية المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، الجزائر، 2007.
6. خالد شحادة الخطيب وأحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، ط3، عمان، الأردن، 2007.
7. رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة للنشر، الجزائر، 2014.
8. صديقي مسعود وأحمد نقاز، المراجعة الداخلية، مطبعة مزوار، ط1، الوادي، الجزائر، 2010.
9. عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2007.
10. عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار الجريز للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2011.
11. علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط4، 2011.
12. عوادي مصطفى وزين يونس، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، مطبعة صخري، ط2، الوادي، الجزائر، 2010-2011.
13. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، الجزائر، 2015.
14. نبيل صقر، الوسيط في شرح العقوبات الخاصة، الجريمة الضريبية والتهرب، ط1، الجزائر، 2013.
15. ياسر صالح الفريجات، المحاسبة في علم الضرائب، دار المناهج، ط1، عمان، الأردن، 2009.

2- الأطروحات ورسائل التخرج

16. أحمد جمعان محمد خلف، دور إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط في الحد من التهرب الضريبي في الكويت، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الكويت، 2014.
17. أحمد كريدي مالك، التهرب الضريبي ووسائل مكافحته، بحث مقدم كجزء من متطلبات نيل شهادة البكالوريوس في العلوم الاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، جمهورية العراق، 2017.

18. بشرى عبد الغاني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود مالية وبنوك، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، الجزائر، 2010-2011.
19. بلواضح الجيلاني، التهرب الضريبي بين فعالية آليات الرقابة وإستراتيجية المكافحة، حالة الجزائر، الفترة 2001-2011، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في علوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر، 2014-2015.
20. بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 01، الجزائر، 2013-2014.
21. بوعلام ولهي، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003-2004.
22. حميداتو صالح، دور المراجعة الجبائية في تدنئة المخاطر الجبائية، دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2011-2012.
23. رحال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، حالة ولاية الوادي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2006-2007.
24. سعيدي أحلام، التدقيق الجبائي كوسيلة للحد من التهرب الضريبي، دراسة حالة بمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2014-2015.
25. سمية قحموش، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة، الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2011-2012.
26. سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، دراسة حالة، بمديرية الضرائب لولاية بسكرة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر.

27. علال مسعود ولاحي إيمان، أهمية المراجعة الجبائية في المؤسسة ودورها في محاربة الغش والتهرب الضريبي، دراسة حالة بمديرية الضرائب، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم، التسيير، جامعة محند أكلي أولحاج، البويرة، الجزائر، 2014-2015.
28. عيسى بلخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، دراسة حالة ولاية باتنة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد التنمية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2003-2004.
29. فتحة أميرة، دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة شركة مطاحن الأوراس، باتنة، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2017.
30. مرزوق رشيد، دور المراجعة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، دراسة حالة في مصلحة الضرائب، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2014-2015.
31. منير شيحاني، تفعيل المراجعة الجبائية كآلية لتحسين التسيير الجبائي، دراسة حالة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، 2013-2014.
- 3- المطبوعات**
32. بلواضح الجيلاني، محاضرات في مقياس الرقابة الجبائية، موجهة للطلبة الجامعيين والمهنيين بالمحاسبة والجبائية، الجزائر، 2015-2016.
33. مبروكة حجار، محاضرات في القانون الجبائي، موجهة لطلبة الماستر في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2017-2018.
- 4- الملتقيات والمؤتمرات**
34. بوعلام ولهي، النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، 2019.
35. بوعلام ولهي، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة، حالة الجزائر، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحكومة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2009.

36. محمد زرقون وعبد الحميد بوخاري، أثر التهرب الضريبي على مصادر التمويل المحلي وانعكاساته على التنمية المحلية في الجزائر، الملتقى الوطني الأول حول أثر التهرب الضريبي على التنمية المحلية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 29-30 جانفي 2013.

#### 5- المقالات والمجلات

37. سمية براهيمى وميادة بلعباس، مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي، مجلة البحوث الاقتصادية عربية، العددان 67-68، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2014.

38. سمية قحموش، المراجعة الجبائية كآلية تساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية، دراسة حالة بإدارة الضرائب لولاية بسكرة، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد السادس، ديسمبر، جامعة أم بواقي، الجزائر، 2016.

#### 6- المراسيم والقوانين

39. قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2019.

40. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2019.

41. قانون الرسم على رقم الأعمال، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2019.

42. ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب، 2017، الجزائر.

#### ثانيا المراجع باللغة الأجنبية.

43. Guide du vérificateur de comptabilité ministèredes finance DGI DRV édition algerprint 2013,38.

الملاحق

## الملحق رقم 01

مديرية: الضرائب لولاية المسيلة.....  
قضية تحقيق رقم: ...../2017، السيد: .... مقابلة أشغال العمومية.....بلدية.....  
تبليغ رقم: ...../2017..... المؤرخ في: ...../...../2017...  
عدد الصفحات: .....(06).....

### عموميات

#### التعريف بالمؤسسة:

السيد:.....بدأ نشاطه المتمثل في أشغال المقاولات والبناء بصفة فردية ابتداء من تاريخ: 2001/04/18 ومقر المؤسسة بلدية المسيلة وهذا ما يثبتته السجل التجاري الذي يحوزه المكلف.  
مسجل تحت الرقم التعريف الجبائي: ..... 100..... 196..... ورقم المادة: .....280.

#### الوضعية الجبائية:

#### الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:

تخضع الأرباح المتأتية من نشاط المكلف للضريبة على الدخل الإجمالي ضمن فئة الأرباح المهنية بموجب أحكام المواد 01 و02 و03 و11 و85 و104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.  
تخضع أرقام الأعمال المحققة للرسم على النشاط المهني وفقا للمواد 217 و357 من نفس القانون.  
ولكون أن المكلف مستخدما يشغل عمالا فإن الأجور المدفوعة تخضع لضريبة على الأجور والرواتب حسب المواد من 66 و75 من نفس القانون.

#### الرسم على القيمة المضافة:

النشاط الممارس يخضع للرسم على القيمة المضافة حسب المواد 01 و02 و04، 23 و21 و29 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

#### التحقيقات الأولية:

تم برمجة نشاط المكلف في التحقيق المحاسبي ضمن برنامج 2017 وتم إشعاره بالتحقيق بموجب الإشعار رقم: 120 المؤرخ في: 16/05/2017 والمستلم يد بيد بنفس التاريخ: 16/05/2017 والذي من خلاله تم منحه المدة القانونية لتحضير الوثائق والمستندات المحاسبية وتحديد يوم: 28/05/2017 كتاريخ أول تدخل ميداني لمباشرة عملية التحقيق.  
تم جمع المعلومات الجبائية المتعلقة بالنشاط من الهيئات الإدارية والمالية في إطار حق الاطلاع المخول للإدارة الجبائية وفقا للمواد من 45 إلى 63 من قانون الإجراءات الجبائية.

#### التحقيقات المحاسبية:

#### من حيث الشكل:

يتبع المحاسب طريقة النظام المحاسبي الممركز والدفاتر المقدمة هي:

دفتر اليومية: مصادق وموقع عليه من طرف رئيس محكمة:..... بتاريخ: 2009/07/07 تحت رقم: ...../2009 ويحتوي على 95 ورقة.

دفتر الجرد: مصادق وموقع عليه من طرف رئيس محكمة:..... بتاريخ: 2001/07/17 تحت رقم: ...../2001 ويحتوي على 47 ورقة.

دفتر الأجور: مصادق وموقع عليه من طرف رئيس محكمة:..... بتاريخ: 2001/07/16 تحت رقم: ...../2001 ويحتوي على 45 ورقة.

دفتر الأجور: مصادق وموقع عليه من طرف رئيس محكمة:..... بتاريخ: 2010/03/10 تحت رقم: ...../2010 ويحتوي على 48 ورقة.

مديرية: الضرائب لولاية المسيلة.....  
 قضية تحقيق رقم: ...../2017، السيد: .... مقابلة أشغال العمومية.....بلدية.....  
 تبليغ رقم: ...../2017..... المؤرخ في: ...../...../2017...  
 عدد الصفحات: .....(06).....

**من حيث المضمون:**

من خلال المراسلة الواردة من طرف ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية:..... تحت رقم: 2016 بتاريخ:  
 29/06/2017 والصندوق الوطني CNL وكالة المسيلة تحت رقم: 776/2017 بتاريخ: 2017/06/08 والتي من خلالها  
 تحدد تواريخ الفوترة لوضعيات الأشغال المنجزة من طرف المكلف وتتبع حركة الكشف البنكي من أجل تحديد المقبوضات  
 والجدول التالي يوضح ذلك.

صفحة إنجاز رقم: 156/2013 إنجاز 20 مسكن عمومي إيجاري						
تاريخ الوضعية	رقم الوضعية	المبلغ بكل الرسوم	مبلغ الرسم	اقتطاع الضمان	مبلغ خارج الرسم	تاريخ القبض
27/01/2014	1	6 791 565	%7	357 451	6 347 257	22/04/2014
27/02/2014	2	2 489 831	%7	131 044	2 326 945	08/06/2014
30/03/2014	3	3 442 322	%7	181 175	3 217 124	08/07/2014
30/04/2014	4	5 112 486	%7	269 078	4 778 024	14/10/2014
01/06/2014	5	4 435 036	%7	233 423	4 144 893	16/02/2015
27/07/2014	6	4 774 582	%7	251 294	4 462 226	22/06/2015
31/08/2014	7	2 805 425	%7	147 654	2 621 893	27/10/2015
01/01/2015	8	5 604 722	%7	294 985	5 238 058	29/05/2016
01/02/2015	9	7 651 282	%7	402 699	7 150 731	25/05/2017

صفحة إنجاز رقم: 139/2013 إنجاز 150/560/3300 مسكن عمومي إيجاري بلدية المسيلة						
تاريخ الوضعية	رقم الوضعية	المبلغ بكل الرسوم	مبلغ الرسم	اقتطاع الضمان	مبلغ خارج الرسم	تاريخ القبض
02/01/2014	1	37 311 446	%7	1 963 760	34 870 511	19/08/2014
02/03/2014	2	19 484 366	%7	1 025 493	18 209 687	07/12/2014
02/04/2014	3	13 15 867	%7	691 204	12 291 465	19/01/2015
02/05/2014	4	8 609 799	%7	453 147	8 046 541	10/03/2015
02/06/2014	5	20 201 277	%7	1 063 225	18 879 698	13/04/2015
02/07/2014	6	8 130 056	%7	427 898	7 598 184	10/05/2015
03/08/2014	7	29 684 714	%7	1 562 353	27 742 723	22/06/2015
17/09/2014	8	66 479 653	%7	3 498 929	62 130 517	09/11/2015
16/10/2014	9	31 522 500	%7	1 659 079	29 460 281	29/05/2016
16/11/2014	10	30 268 732	%7	1 593 091	28 288 534	19/06/2016
16/12/2014	11	40 613 714	%7	2 137 564	37 956 742	15/01/2017
15/01/2015	12	13 445 482	%7	707 657	12 565 871	15/06/2017
صفحة رقم: 98/2014 إنجاز 40/200/1500 مسكن اجتماعي إيجاري						
30/12/2014	1	4 984 953	%7	262 366	4 658 835	17/03/2015
03/03/2015	2	2 392 556	%7	125 924	2 236 033	30/06/2015
26/04/2016	MLG	388 290	%7	20 436	362 888	19/05/2016

مديرية: الضرائب لولاية المسيلة.....  
 قضية تحقيق رقم: ...../2017، السيد: .... مقابلة أشغال العمومية.....بلدية.....  
 تبليغ رقم: ...../2017..... المؤرخ في: ...../...../2017...  
 عدد الصفحات: .....(06).....

#### التقييم العام للمحاسبة:

من خلال ما تم ذكره سابقا:

عدم احترام مبدأ الفصل بين الفوترة والمقبوضات بالنسبة لرقم الأعمال المفوتر، يؤدي إلى وجود استهلاكات غير حقيقية لا تتناسب مع أرقام الأعمال والأشغال المنجزة.

إن دمج الأعباء المرفوضة من استهلاكات زائدة من المواد الأولية وأشغال التقاول العام في الأرباح مباشرة يؤدي بنا وجود قاعدة ربح لا تتناسب مع مثل هذه الأنشطة وطبيعة الأشغال المنجزة.

وعليه فإن الكتابات والتقييدات المحاسبية بالنسبة للسنوات محل التحقيق تحتوي على قيم غير مقنعة مع الحقائق والوقائع الموجودة في وضعيات الأشغال.

وعليه فقد تم اللجوء إلى إجراءات التصحيح التلقائي المنصوص عليها في المادة: 44 من قانون الإجراءات الجبائية في تحديد الوعاء الضريبي.

#### نتائج التحقق المحاسبي

#### الرسم على النشاط المهني:

2016	2015	2014	2013	البيان/السنوات
63 349 761	154 813 007	69 749 548	83 500	المقبوضات المستخرجة
63 349 761	154 812 005	69 749 546	83 500	المقبوضات المصرح بها
-	0	-	-	الفارق
%2	%2	%2	%2	مبلغ الرسم %2
%10	%10	%10	%10	نسبة العقوبة
0.00	-	-	-	العقوبة
	-	-	-	المجموع العام

#### الضريبة على الدخل الإجمالي فئة الأجر والمرتبات:

بعد مقارنة التصريحات الشهرية ج50 مع التصريحات السنوية ج29 ودفتر الأجرة تبين وجود حقوق على الضريبة فئة الأجر والمرتبات لم يتم التصريح بها تم تسويتها على النحو التالي.

2016	2015	2014	2013	البيان/السنوات
1 035 653	1188809	559 650	996 840	كتلة الأجر المصرح بها في ج50
9 948	22170	32 628	25 819	الحقوق المستخرجة
4 968	19620	12 870	21 403	الحقوق المصرح بها
4 980	2550	19 758	4 416	الفارق في الضريبة
%10	%10	%10	%10	معدل الغرامة
498	255	1 976	442	الغرامة
5 478	2805	21 734	4 858	المجموع

مديرية: الضرائب لولاية المسيلة.....  
 قضية تحقيق رقم: /2017، السيد: .... مقابلة أشغال العمومية.....بلدية.....  
 تبليغ رقم: /2017..... المؤرخ في: /...../...../2017...  
 عدد الصفحات: .....(06).....

### الضريبة على الدخل الإجمالي:

تم اعتماد طريقة التصحيح التلقائي في تحديد المعدل الربح بنسبة 10% لسنوات 2014 و 2015 و 2016 بناء على أرقام الأعمال المصرح بها ضمن جدول حسابات النتائج.

2016	2015	2014	2013	البيان/السنوات
127 010 755	122 151 222	114 230 415	83 500	
%10	%10	%10		هامش الربح الصافي
2 985 583	6 285 139	6 819 301	4 500 889	الربح المصرح به
		4 500 889		العجز المرحل
12 701 076	12 215 122	6 922 153	4 500 889	الربح المستخرج الخاضع
4 313 376	4 143 293	2 290 753	5 000	الضريبة المستخرجة
912 954	2 067 799	1 363 860	5 000	الضريبة المصرح بها
3 400 422	2 075 494	926 893	-	الفارق
%25	%25	%25	%10	نسبة العقوبة
850 106	518 874	231 723	-	العقوبة
<b>4 250 528</b>	<b>2 594 368</b>	<b>1 158 616</b>	-	<b>المجموع العام IRG</b>

ملاحظة: تطبيقا لأحكام المواد 6 و 8 من قانون المالية 2015 والتي تلغي أحكام المواد من 20 مكرر إلى 20 مكرر 2 ومن 22 إلى 29 وكذا 32 وتعديل أحكام المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.  
 وتطبيقا لأحكام المواد المذكورة أعلاه تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي فئة الأرباح المهنية لسنة 2015/2014 تبعا للجدول التصاعدي عوضا معدل 20% ضريبة محررة.

### الرسم على المشتريات:

المورد	مبلغ الرسم	المبلغ خ الرسم	التاريخ	رقم الفاتورة
ش ذ م م سيب صناعة اللوالب للشرق	105 640	621 410	2015/09/14	522
ش ذ م م سيب صناعة اللوالب للشرق	117 703	692 370	2015/09/14	578

ملاحظة: تم رفض الرسم على المشتريات لغياب وصولات التسديد.

مديرية: الضرائب لولاية المسيلة.....  
 قضية تحقيق رقم: ...../2017، السيد: .... مقاوله أشغال العمومية.....بلدية.....  
 تبليغ رقم: ...../2017..... المؤرخ في: ...../...../2017...  
 عدد الصفحات: .....(06).....

**الرسم على القيمة المضافة:**

**الرسم الواجب الدفع:**

2016	2015	2014	2013	البيان/السنوات
63 349 761	154 813 007	69 749 548	83 500	المقبوضات المستخرجة
63 349 761	154 813 005	69 749 546	83 500	المقبوضات المصرح بها
0	-2	0	0	الفارق
	%17	%17	%17	معدل الرسم
0	0	0	0	مبلغ الرسم
223 343	0	0	0	الرسم القابل للدمج
0	0	0	0	الرسم القابل للخصم
223 343	0	0	0	الرسم الواجب الدفع
%25	%25	%25	%25	معدل العقوبة
55 836	0	0	0	العقوبة
<b>279 178</b>	<b>-1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>المجموع</b>

**ملاحظة جد هامة:**

تبعا لأحكام المادة 31 من قانون المالية لسنة 2012 المعدلة للمادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، فإن لديكم إمكانية طلب التحكيم من المدير الولائي للضرائب للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو القانون في الرد على قضيتكم موضوع التحقيق.

## الملحق رقم (02)

مديرية: الضرائب لولاية المسيلة.....  
قضية تحقيق رقم: ...../2018، السيد: (س) صيدلية.....بلدية المسيلة.....  
تبليغ رقم: ...../2018..... المؤرخ في: ...../...../2018.....  
عدد الصفحات: ..... (04).....

### التعريف بالمؤسسة:

السيد: (س) يمارس نشاط الصيدلية حسب السجل التجاري رقم: 0000000-00/28 بتاريخ: 00/00/00.  
بلدية المسيلة والمسجل بمقتضية المسيلة تحت الرقم الجبائي: .....  
ورقم المادة: .....

### الوضعية الجبائية:

تخضع الأرباح المتأتية من نشاط المكلف للضريبة على الدخل الإجمالي ضمن فئة الأرباح الصناعية والتجارية بموجب أحكام المواد 01 و 02 و 03 و 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

### التحقيقات الأولية:

تم برمجة المكلف في التحقيق المصوب ضمن برنامج 2018 وتم تبليغه بموجب الإشعار بالتحقيق رقم: 2019/000 المؤرخ في: 00/00/2018 مرفقا بميثاق المكلف بالضريبة طبقا للأحكام المادة 20- مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

### سير عملية التحقيق:

تم تصويب التحقيق نحو الضريبة على الدخل الإجمالي مراقبة فواتير الشراء والمبيعات وتتبع تسجيلها المحاسبي في الدفاتر المحاسبية والدفاتر المساعدة ومقارنتها مع التصريحات السنوية ومع كشوف المعلومات الواردة (مشتريات ومقبوضات) كما تم فحص الكشوف البنكية وتتبع التسجيل المحاسبي للمدخلات والمخرجات البنكية للسنوات محل التحقيق.

### التحقيقات المحاسبية:

من حيث الشكل: تم تقديم الدفاتر المحاسبية التالية:

دفتر اليومية: مصادق وموقع عليه من طرف رئيس محكمة ويحتوي على 192 ورقة.

دفتر الجرد: مصادق وموقع عليه من طرف رئيس محكمة ويحتوي على 45 ورقة.

الدفاتر المساعدة: هذه الدفاتر ممسوكة بطريقة الإعلام الآلي وهي دفتر المشتريات، دفتر المبيعات. دفتر العمليات المختلفة الصندوق ودفتر البنك، دفتر.

### التقييم العام للمحاسبة:

تم الاعتماد على محاسبة المكلف في تجديد الأرباح التجارية والصناعية.

مديرية: الضرائب لولاية المسيلة.....  
 قضية تحقيق رقم: ...../2017، السيد: .... مقاوله أشغال العمومية.....بلدية.....  
 تبليغ رقم: ...../2017..... المؤرخ في: ...../...../2017...  
 عدد الصفحات: .....(04).....  
**تأسيس المشتريات:**

تم الاعتماد في تأسيس المشتريات بناء على فواتير الشراء المقدمة وفحص حسابات المؤسسة.  
 كما تم الاعتماد على طريقة الحسابات المالية في تأكيد صحة المشتريات المقدمة وذلك باستعمال المخزونات المخصصة  
 والموجهة لدفع فواتير الشراء سواء المسددة بواسطة الصكوك البنكية أو المسددة نقدا عن طريق الصندوق وذلك لكون المؤسسة أغلب  
 معاملاتها تتم عن طريق الكشف البنكي والتي أعطت النتائج التالية:

2016	2015	2014	البيان/السنوات
17322.400	1.6755.420	1.6341.567	مخزونات صكوك الكشف البنكي
1532.481	-	-	مخزونات الصندوق
1358.475	2531.175	1253.504	الموردون ح/401 في 01/01
2422.390	1358.425	2531.175	الموردون ح/401 في 12/31
16432.491	15582.670	17619.238	المشتريات المستخرجة

2016	2015	2014	البيان/السنوات
16.432.491	15582.670	17.619.238	المشتريات المستخرجة
15.340.500	15582.670	17.619.238	المشتريات المصرح بها HT
1091.991	-	-	الفارق في المشتريات

#### تأسيس أرقام الأعمال:

نظرا لكون المشتريات مفوترة فإن المشتريات الغير مصرح بها المستخرجة عن طريق الحسابات المالية تم اعتبارها مباعه،  
 وتم تطبيق هامش ربح خام قدره 20% على هذه المشتريات المذكور أعلاه والجدول التالي يوضح ذلك.

2014	البيان/السنوات
1091.991	الفارق في المشتريات خارج الرسم
20%	معدل الربح
218.398	هامش الربح

مديرية: الضرائب لولاية المسيلة.....  
 قضية تحقيق رقم: ...../2017، السيد: .... مقابلة أشغال العمومية.....بلدية.....  
 تبليغ رقم: ...../2017..... المؤرخ في: ...../...../2017...  
 عدد الصفحات: .....(04).....

### تجميع أرقام الأعمال:

بعد دراسة المبيعات الشهرية المحققة عن طريق الصندوق، تبين وجود نقص في التصريح للعمليات المحققة عن طريق الصندوق. مما تطلب إعادة مراجعتها وتأسيس مبيعات عليها والموضحة كما يلي:

السنة	الشهر	الصندوق	مبيعات الشهر	النسبة %	النسبة المعتمدة	الزيادة في المبيعات	المجموع
2014	سبتمبر	464.089	2075.680	22.35	20	-	
	نوفمبر	336.400	1087.204	30.94	20	-	
2015	مارس	681.200	1870.000	36.43	20	-	
	أوت	152.707	1800.000	17.80	20	207.293	547.293
	سبتمبر	-	1700.000	0	20	340.000	
2016	جانفي	320.000	1800.000	17.77	20	140.000	
	فيفري	320.000	1800.000	17.77	20	-	
	جويلية	320.000	2400.000	15	20	120.000	
	أكتوبر	320.000	1600.000	18.75	20	20.000	

مديرية: الضرائب لولاية المسيلة.....  
 قضية تحقيق رقم: ...../2018، السيد: (س) صيدلية.....بلدية المسيلة.....  
 تبليغ رقم: ...../2018..... المؤرخ في: ...../...../2018...  
 عدد الصفحات: .....

البيان/السنوات	2014	2015	2016
رقم الأعمال المستخرج	23.172.571	18.467.363	18.897.364
رقم الأعمال المصرح به	23.172.775	17.920.070	17.691.575
الفارق	-	-	1.2

### تأسيس الأرباح:

#### سنة 2014 تم رفض:

لمخالفة أحكام نصوص المواد: 10 و 11 من قانون 04-02 الموافق: 23 يونيو 2004 يحدد قواعد المطابقة على الممارسات التجارية المنشور في العدد: 41 من الجريدة الرسمية بتاريخ: 2004/06/27 في تحرير الفاتورة وكيفية تحرير الفاتورة الإجمالية الشهرية.

ومن خلال دراسة مضمون فاتورة خدمات النقل المحررة من طرف المورد رقم: 201/.../... بتاريخ: 29/.../... بمبلغ:.....د.ج. تبين وجود تباين في عدد التنقلات من الجزائر وسطيف ..... إلى ..... كما تبين وجود عيب في تحرير فاتورة واحدة وتنقلات من جهات مختلفة ولكون النشاط يتطلب مصاريف نقل فإنه تم إقرار 60% من مبلغ هذه الفاتورة كأعباء مرفوضة.

مديرية: الضرائب لولاية المسيلة.....

قضية تحقيق رقم: ...../2017، السيد: .... مقاوله أشغال العمومية.....بلدية.....  
 تبليغ رقم: ...../2017..... المؤرخ في: ...../...../2017...  
 عدد الصفحات: .....(04).....

2016	2015	2014	البيان/السنوات
18.897.364	18.467.363	23.172.975	المبيعات المستخرجة
17.641.575	17.920.070	23.172.975	المبيعات المصرحة
1.255.789	547.293	0	الفارق
0	0	246.930	الأعباء المرفوضة
1.091.991	0	0	استهلاك غير مصرح به
218.398	547.293	246.930	الربح غير مصرح
1.508.019	1.430.022	941.372	الربح المصرح به
1.726.417	1.977.315	1.188.302	ربح مستخرج
472.245	560.060	296.490	الضريبة المستخرجة
395.806	369.006	185.373	الضريبة المصرح بها
76.439	191.053	111.115	الفارق
%15	%15	%15	معدل العقوبة
11.466	28.658	16.667	عقوبة
87.905	219.712	<b>127.782</b>	<b>المجموع</b>

ملاحظة جد هامة:

تبعاً لأحكام المادة 21 الفقرة 05 من قانون الإجراءات الجبائية، فإن لديكم إمكانية طلب التحكيم من المدير الولائي للضرائب  
 للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو القانون في الرد على قضيتكم موضوع التحقيق.

### الملحق رقم (03)

المديرية الولائية للضرائب: .....المسيلة.....  
عملية التحقيق رقم: ...../2018، المكلف: .... البشير  
إشعار بالتبليغ رقم: ..... بتاريخ: .....  
عدد الصفحات: .....(04).....

#### عموميات

##### 1-التعريف بالمكلف:

السيد: ..... بن البشير المولود بتاريخ: 12/08/1965 بالمسيلة والساكن بحي 166 مسكن، المكلف له ملف جبائي للضريبة على الدخل الإجمالي بمفتشية الضرائب، المكلف يمارس نشاط طبيب مختص في جراحة المفاصل، ابتداء من: 04/05/2002 الرقم الإحصائي: 1965260100407.

رقم المادة: 280130828

##### 2-الوضعية الجبائية:

يحكم النشاط الممارس من قبلكم فإنه يقع على عاتقكم التزامات جبائية تنص عليها المواد: 101-100-99 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وبمقتضى ذلك فإنكم ملزمون باكتتاب تصريح سنوي لجميع العناصر المكونة لمجموع مداخيلكم السنوية من أجل ضبط قاعدة فرض الضريبة على الدخل الإجمالي كما أنكم ملزمون بمقتضى المادة: 100 من نفس القانون التصريح بكامل المعلومات اللازمة لوضعكم المعيشي ومصاريفكم المالية.

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

بمقتضى المادة: 21 من قانون الإجراءات الجبائية أخضعت حالتكم الجبائية للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية وذلك من أجل مراقبة مدى انسجام المداخيل المصرح بها من جهة والوضعية المالية للأعضاء المسكن الضريبي ونمط معيشتكم من جهة أخرى.

المعني تم برمجته في إطار التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية لسنة: 2018 وتم إعلامه عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق رقم: 200/2018 مؤرخ في: 04/03/2018 مرفق بميثاق المكلفين مع منحه مهلة: 15 يوما تطبيقا لأحكام المادة: 21-03 من قانون الإجراءات الجبائية.

#### سير عملية التحقيق

##### البحث عن المعلومات الجبائية:

إن فحص الملف الجبائي المفتوح لدى مفتشية الضرائب إشبيليا، ولاية المسيلة تحت رقم الإحصائي: 196521010040716 يبين أنكم قمتم بإيداع التصريحات الجبائية للسنوات محل التحقيق. بناء على التصريح السنوي للمكلف.

##### المداخيل المصرح بها:

السنة/البيان	الدخل المصرح
2014	4 310 139
2015	500 000
2016	433 333
2017	400 000

مديرية: الضرائب لولاية المسيلة.....  
 قضية تحقيق رقم: ...../2017، السيد: .... مقاوله أشغال العمومية.....بلدية.....  
 تبليغ رقم: ...../2017..... المؤرخ في: ...../...../2017...  
 عدد الصفحات: .....(04).....

إن دراسة وضعية الذمة المالية لشخصكم بينت توافر العناصر التالية:  
 بناء على المراسلات التي قمنا بها إلى كل من (ديوان الترقية والتسيير العقاري OPGI، مديرية أملاك الدولة، المحافظة العقارية، مصلحة البطاقية وترقيم السيارات بالولاية).

بناء على طلب المعلومات الخاص بمجمل الوضعية الجبائية بتاريخ: 15/09/2018.

بناء على محضر ضبط الأعباء الخاصة بالمسكن الضريبي بتاريخ: 16/10/2018

بناء على الحساب البنكي للمكلف تحت رقم: 2000047470411905820 البنك الخارجي الجزائري وكالة المسيلة.

بناء للبطاقية العائلية للحالة المدنية المستخرجة من طرف المكلف المستخرجة بتاريخ: 12/06/2018

بناء على جواز السفر الذي بحوزة المكلف.

بناء على محضر معاينة العقارات والمنقولات بتاريخ: 24/06/2018.

بناء على المستخرج من الورد (Extrait de role) بتاريخ: 21/09/2018 المتعلق بمدفوعات الضرائب للسنوات الأربعة.

#### النقديات المستعملة:

بناء على عقد شراء العقار:

المعني قام بشراء عقار سكني يتكون من طابق ارضي وطابق أول يقع بالمكان المسمى التجزئة الترابية 361 قطعة بلدية المسيلة وهي موضحة كالتالي:

التاريخ	رقم العقد	أملاك الدولة	المبلغ الإجمالي
18/01/2017	58/2017		30 000 000

التمن مفصل على النحو التالي:

المشتري قام بدفع عربون مقدر بـ: 3.000.000 دج بتاريخ: 01/12/2016.

المبلغ المتبقي والمقدر بـ: 27.000.000 دج يمثل قرض بنكي من طرف بنك القرض الشعبي الجزائري CPA وكالة BEA يتم دفعه بمجرد انتهاء الإجراءات القانونية.

النقديات المكونة:

النقطة الأولى:

التاريخ	رقم الوصل	المقرض	المبلغ الإجمالي
21/11/2016	33516	بنك القرض الشعبي الجزائري	2 000 000
21/11/2016	33516	بنك القرض الشعبي الجزائري	27 000 000

تأسيس المداخل الخاضعة للضريبة:

نظرا لممارسة المكلف لنشاط تجاري ونظرا لإمكانية فصل الخزينة الخاصة عن الخزينة التجارية فقد تم الاعتماد على طريقة ميزان الخزينة الخاصة LA BALANCE PRIVEE لتحديد المبالغ الإجمالية للاستعمالات المالية EMPLOIS مقارنة بالمصادر المالية RESSOURCES بهدف إعداد ميزان BALANCE يسمح لنا بتحديد المداخل الغير مصرح بها.

## ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة آلية المراجعة الجبائية للحد من التهرب الضريبي، والمحافظة على مصادر تمويل الخزينة العمومية، حيث توصلت الدراسة إلى أن المراجعة الجبائية لها دور مهم في الكشف عن عملية التهرب الضريبي وطرقه والأخطاء الممارسة من طرف المكلفين.

واقترحت ضرورة الاهتمام بالمراجعة الجبائية وتنويعها وتعميمها من أجل التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي كما يجب تطوير آليات المراجعة الجبائية من أجل الحد من هذه الظاهرة.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الجبائية، التهرب الضريبي، الغش الضريبي، الإدارة الجبائية.

## Summary

*This study aims to know the fiscal review mechanism to reduce evasion Taxation, and the maintenance of public treasury funding sources, where the study found that the fiscal review has an important role to play in detecting the tax evasion process and its methods and mistakes by the taxpayer .*

*It was suggested that the fiscal review should be focused, diversified and disseminated in order to reduce tax evasion and that fiscal review mechanisms should be developed to reduce the phenomenon.*

**Keywords: fiscal review, tax evasion, tax fraud, fiscal management.**