

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة محمد بوضياف - المسيلة

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
فرع: العلوم المالية والمحاسبة  
تخصص: محاسبة وجباية معمقة



كلية : العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم : العلوم المالية والمحاسبة  
رقم: .....

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي  
إعداد الطالب(ة): معطوي خنير  
تحت عنوان:

دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي في الجزائر  
- دراسة ميدانية بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية -  
ولاية المسيلة

تاريخ المناقشة: 2019/06/17

الصفة	الجامعة	اسم ولقب الأستاذ
رئيسا	جامعة المسيلة	شريط حسين
مشرفا ومقررا	جامعة المسيلة	بوتيارا عنتر
مناقشا	جامعة المسيلة	بدار عاشور

السنة الجامعية: - 2018 - 2019 م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ  
الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي  
خَلَقَ السَّمَوَاتِ وَالْأَرْضَ  
وَالَّذِي جَعَلَ الْمَوْتَ  
وَالْحَيَاةَ وَالَّذِي  
يُحْيِي الْمَوْتَى  
وَالَّذِي يُخْرِجُ  
الْحَبَّ وَالذُّرَى  
وَالَّذِي يُخْرِجُ  
الْحَبَّ وَالذُّرَى  
وَالَّذِي يُخْرِجُ  
الْحَبَّ وَالذُّرَى

# الإهداء

أهدي هذا العمل :

- ❖ إلى روح أمي الطاهرة .
- ❖ إلى أبي .
- ❖ إلى زوجتي وابنتاي .
- ❖ إلى كل إخوتي وأصدقائي .
- ❖ إلى من كل عرفني من قريب أو بعيد .

خثير

# شكر وعرفان

❖ شكراً لله وللوالدين .

❖ شكراً لأستاذي المشرف د . بوتيارة عنتر .

❖ شكراً لموظفي المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

بالمسيلة وبالخصوص عبد الحميد علال ، مكرم .

❖ شكراً لكل أصدقائي وخاصة مراد ، رشدي ، وعبد العزيز .

❖ شكراً لكل من ساعدني و لو بتمنيه النجاح لي .

# مفكامة

تولي الكثير من الدول أهمية بالغة للضرائب كونها أهم مورد مالي تلجأ إليه لتغطية نفقاتها العامة المستمرة والمتزايدة ، فهي تعتبر من أهم الأدوات التي تلجأ إليها في سياستها المالية لتحقيق الأهداف التي تطمح إلى الوصول إليها ، لذا فإن الدولة تفرضها على جميع الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الخاضعين لها، و بصورة تتناسب وقدراتهم المالية ، و قد تقول حالة المكلف أحيانا إلى عدم القدرة على الدفع ، و هنا يمكن للدولة أن تقدم له بعض التسهيلات والإعفاءات ، و لكن هناك الحالات الأخرى لعدم دفع الضريبة سببها التملص من عبئ الضريبة ، و هو ما يعرف بالتهرب الضريبي أو الغش الضريبي الذي يؤثر على الاقتصاد الوطني بشكل سلبي ، كونه يؤدي إلى استنزاف الموارد الضريبية التي كان من المفروض أن تستفيد منها الدولة لإنفاقها فيما يحقق المنفعة العامة .

والجزائر كغيرها من الدول تسعى جاهدة لتحقيق تنمية شاملة في مختلف المجالات لذا فهي بحاجة ماسة إلى هذا المورد المالي والمتمثل في الضرائب ، و هي ملزمة بالمحافظة عليه من خلال عدة وسائل أهمها تطوير النظام الجبائي وتكييفه مع مقتضيات النظام الاقتصادي الحر ، وتفعيل آليات الرقابة الجبائية بشكل يمكنها من القيام بمراقبة تصريحات المكلف بالضريبة والتأكد من صحتها ومطابقتها للقوانين والتشريعات الجبائية ، بالإضافة إلى اكتشاف الأخطاء والمخالفات ومحاولة تصحيحها للحد من ظاهرة التهرب الضريبي التي باتت في نمو مستمر، ما يجعل أموالا طائلة تتداول دون اقتطاع ضريبي ، مما يضعف حصيلة الموارد المالية في وقت تسعى فيه الدولة إلى الرفع من موارد الجبائية العادية لتغطية نفقاتها المتزايدة في سبيل تحقيق التنمية الاقتصادية المستدامة، وخاصة في ظل الظروف الحالية بعد انخفاض البترول منذ جوان 2014 ، حيث قامت وزارة المالية باستخدام عدة آليات في سبيل معالجة هذه الظاهرة .

## أولاً : إشكالية الدراسة

مما سبق يمكن صياغة إشكالية البحث على النحو التالي:

**كيف يمكن للرقابة الجبائية أن تؤدي إلى الحد من ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر ؟**

وللإجابة على هذه الإشكالية قمنا بطرح بعض التساؤلات الفرعية:

- ما هي أسباب التهرب الضريبي في الجزائر .
- هل التشريعات و القوانين الجبائية في الجزائر كافية للحد من هذه الظاهرة .
- ما هي إجراءات التحقيق في تصريحات المكلف بالضريبة التي من شأنها الكشف عن التهرب الضريبي

## ثانياً: فرضيات الدراسة

وللإجابة على التساؤلات السابقة يمكن طرح الفرضيات التالية :

- ينشأ التهرب الضريبي في الجزائر نتيجة لعوامل خاصة بالمكلف وكذا لثغرات في النظام الضريبي.
- تعتبر الرقابة الجبائية أداة أساسية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر .
- يعتبر التحقيق في المحاسبة و التحقيق المصوب من بين أهم إجراءات الرقابة الجبائية في الكشف عن التهرب الضريبي في الجزائر .

## ثالثاً: أهمية البحث

يستمد البحث أهميته من المكانة التي تحتلها الضريبة في الاقتصاد الوطني بشكل عام وفي تمويل الخزينة العمومية بشكل خاص ، كما نجد أن ظاهرة التهرب الضريبي من أبرز العقبات التي تواجهها الدولة في تمويل الخزينة ، مما يستدعي مجابهة هذه الظاهرة من خلال الرقابة الجبائية التي ترغب في الحد من هذه المشكلة ذات الأبعاد الخطيرة على الاقتصاد الوطني .

## رابعاً : أهداف البحث

نسعى من خلال هذا البحث إلى تحقيق الأهداف التالية :

- التشخيص الدقيق لظاهرة التهرب الضريبي ومعرفة أسبابه .
- تسليط الضوء على الرقابة الجبائية في الجزائر .
- التعرف على مختلف أجهزة الرقابة الجبائية القائمة على مكافحة التهرب الضريبي .

#### خامساً: أسباب اختيار الموضوع

من أهم الأسباب التي دعنتي إلى اختيار هذا الموضوع هي:

- الرغبة الشخصية في البحث عن ظاهرة التهرب الضريبي التي هي في تنامي مستمر .
- البحث عن الوسيلة المنوطة بكبح هذه الظاهرة ، والمتمثلة في الرقابة الجبائية .
- كون الموضوع ذو صلة بمجال تخصصي وهو المحاسبة والجباية المعمقة .

#### سادساً : المنهج المتبع وأدواته

من أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار صحة الفرضيات المذكورة أعلاه ، تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي ، حيث تم استخدام المنهج الوصفي في التطرق إلى مختلف المفاهيم النظرية حول ظاهرة التهرب الضريبي وكذا الرقابة الجبائية ، أما المنهج التحليلي فقد تم استخدامه في تحليل إحصائيات الرقابة الجبائية ، وتم استخدام منهج دراسة الحالة المتمثلة في دراسة حالي التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب على التصريحات الجبائية لبعض المكلفين بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة ، كما تم الاعتماد على بعض القوانين والتشريعات من الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، وبعض الكتب والمجلات في التخصص .

#### سابعاً: صعوبات البحث

من بين الصعوبات التي واجهتني خلال البحث هي صعوبة الحصول على إحصائيات ومعلومات دقيقة حول بعض حالات التحقيق المصوب والتحقيق المحاسبي في المديرية الفرعية للرقابة الجبائية للضرائب نظراً لسرية المعلومات .

## ثامناً : دراسات سابقة

- نوي نجاة، "فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر في الفترة ( 2003/1999 ) مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، فرع مالية ونقود ، جامعة الجزائر ، 2004 ، وتم التوصل إلى أن للرقابة الجبائية فعالية في الحد من التهرب الضريبي .
- سهام كردودي ، المعلومات المحاسبية و الرقابة الجبائية ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير ، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، جامعة بسكرة ، 2009 ، وتم التوصل إلى أن المعلومات المحاسبية تساعد عملية الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي .
- طالبي محمد ، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري الفترة (1995 - 1999)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر 2002 ، و تم التوصل إلى أن الرقابة الجبائية بكل أساليبها و أدواتها لها مكانة أساسية داخل النظام الجبائي الجزائري بعد الإصلاحات .

## ثامناً : تقسيم الدراسة

- من أجل الإلمام بمختلف جوانب الدراسة والإجابة على الإشكالية المطروحة، تم تقسيم البحث إلى فصلين فصل نظري وفصل تطبيقي.
- حيث تم التطرق في الفصل الأول إلى الجانب النظري لمتغيري الدراسة ، و تقسيم الفصل إلى بحثين ، المبحث الأول تناولنا فيه الإطار النظري للتهرب الضريبي مفهومه أشكاله طرقه وأثاره وسبل علاجه ، أما المبحث الثاني فتطرقنا فيه للإطار النظري للرقابة الجبائية مفهومها أسباب قيامها أهدافها ومختلف أشكالها ، أما الفصل الثاني الخاص بالجانب التطبيقي للدراسة فقد تم تقسيمه أيضاً إلى بحثين ، المبحث الأول تناولنا فيه الإطار التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب بالمسيلة ، والمبحث الثاني قمنا من خلاله بدراسة حالتنا التحقيق المحاسبي والتحقق المصوب لبعض المصرحين بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة.

# الفصل الأول

الإطار النظري للرقابة الجبائية والتهرب الضريبي

**تمهيد :**

يخلف التهرب الضريبي آثاراً سلبية على المستوى المالي والاقتصادي والاجتماعي بحيث يؤدي إلى الإضرار بالخزينة العمومية نتيجة حرمانها من جزء هام من الموارد المالية ، ويترتب عن ذلك اختلال التوازن المالي للدولة واللجوء إلى الوسائل الأخرى للتمويل ، كما يؤدي إلى اختلال المنافسة الاقتصادية وانتشار التفاوت في الطبقات الاجتماعية ، إذ تسعى الدولة جاهدة لمكافحته بشتى الطرق والأساليب ، ولبلوغ ذلك كان من الضروري على الدولة إتباع رقابة جبائية فعالة من خلال نظامها الضريبي المطبق بمختلف أدواته والذي يمكنها من التأكد من تطابق ما تم التصريح به مع ما تم التوصل إليه من نتائج وفقاً للسياسة الضريبية والتشريع الضريبي ، وهو ما سيتم معالجته في هذا الفصل ضمن مبحثين هما :

-المبحث الأول: الإطار النظري للتهرب الضريبي .

-المبحث الثاني : الإطار النظري للرقابة الجبائية .

## المبحث الأول : الإطار النظري للتهرب الضريبي

سنتناول في هذا المبحث التهرب الضريبي من خلال تعريفه وإبراز أهم أشكاله ، وكذا الأسباب التي تؤدي إلى ارتكاب جريمة التهرب الضريبي والطرق التي يتم بها ، ثم في الأخير نتناول سبل علاج هذه الظاهرة .

المطلب الأول : التهرب الضريبي أشكاله وأهم أسبابه

## أولاً: تعريف التهرب الضريبي و أشكاله

## 1: تعريف التهرب الضريبي :

يقصد بالتهرب الضريبي "ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر ، ولتحقيق التهرب الضريبي يتخذ المكلف القانوني عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة"<sup>1</sup>.

أما بالنسبة لعلم المالية العامة نجد مفهوم التهرب الضريبي هو "تخلص المكلف كلياً أو جزئياً من أداء الضريبة، دون نقل عبئها إلى غيره، مما يؤثر في حصيلة الدولة من الضريبة ويضيع عليها حقها"<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> ناصر مراد ، تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر،مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف ، الجزائر ،العدد 09 ن 2009، ص6.

<sup>2</sup> خالد الخطيب ، التهرب الضريبي ، مجلة جامعة دمشق ، جامعة دمشق ، سوريا ، المجلد 16، العدد الثاني ، 2000، ص160.

## 2. أشكال التهرب الضريبي

### 1.2: التهرب المشروع

أو ما يسمى بالتجنب الضريبي ويعني به استغلال المكلف لبعض النقائص والغموض الموجودة في التشريعات الجبائية بغية عدم تحقق الضريبة عليه بصورة صحيحة وعدم الالتزام بدفعها ، أي أن المكلف يتمكن من التخلص بدفع الضريبة دون أن يضع نفسه في مركز المخالف للقانون ، ويمكن أن يحدث التهرب المشروع عن طرق طبيعية وذلك بتجنب الواقعة المنشئة للضريبة ، أما المفكر الاقتصادي فإنه يرى التهرب المشروع فن تفادي الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي<sup>1</sup>. ومن صور التهرب المشروع نجد الامتناع عن توجيه الأموال إلى الأنشطة الخاضعة للضريبة واستثمارها في أنشطة أخرى غير خاضعة للضريبة أو التي تتمتع بمعاملة ضريبة خاصة ، وبهذا يكون قد تجنب الضرائب كلياً أو جزئياً كما قد تكون مثل هذه النتائج مقصودة ، فقد يسعى المشرع من وراءها التمييز في المعاملة الضريبية بين أوجه النشاط المختلفة إلى اجتذاب الأفراد نحو نشاط معين سعياً لتحقيق بعض الأغراض الاقتصادية والاجتماعية ، كما يمكن للمكلف الاستعانة لأهل الخبرة والاختصاص في استنباط طرق التحايل مستندين في ذلك إلى خلل أو ثغرات في النصوص القانونية بسبب عدم دقة النصوص وأحكام صياغتها مما يمكن المكلف من تحويل النصوص أو تفسيرها لصالحه دون أن يخالفها.

### 2.2: التهرب غير المشروع

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

<sup>1</sup> نوي نجاه، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر (2003/1999) ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم

التسيير ، جامعة الجزائر، الجزائر ، 2004، ص3.

- يعرف Lucien Mehl أن الغش الجبائي "مخالفة القانون الجبائي بهدف التخلص من فرض الضريبة وتخفيض قاعدة الوعاء الضريبي"<sup>1</sup>.
- أما André Mergairaz فيعتبر الغش الضريبي بأنه "التخلص من الضريبة و إعطاء عرض خاطئ للواقع أو تفسير مزل " <sup>2</sup> .
- أما Camille Rosier فقد عرف الغش الضريبي لكونه " يضم كل حركة مادية ، كل التدابير أو المناورات التي يلجا إليها المكلفون للتخلص من الضرائب والمساهمات "
- ومن صور التهرب الغير المشروع في مجال إخفاء الوعاء الضريبي أو عدم التسديد نجد مثلا:
- الإخفاء المادي للسلع أو تقديرها بأقل من قيمتها الحقيقية بتقديم فواتير مغايرة للحقيقة.
  - الامتناع عن تقديم بيانات ملزمة لتأسيس الوعاء الضريبي أو تقديمها غير صحيحة أو غير كاملة.
  - الحيلولة عن تحصيل الضريبة وهذا بإخفاء الأموال أو محل الإقامة ليتعذر على الإدارة الجبائية أن تحصل حقوقها ، أو يقوم المكلف ببيع ممتلكاته صوريا أو حقيقيا ، إنشاء عقودا صورية ، فتح إتمادات بالبنوك بأسماء وهمية أو نقل أمواله إلى الخارج ، لتتضح النية السيئة للمكلف في بعض الأحيان لا يقوم المكلف بالتزاماته وهذا عن إهمال أو جهل ، وهو ما يسميه بعضهم بالغش غير الإداري ، فالمكلف الذي ينسى تقديم البيان أو يهمل في ذلك يجب أن يعامل معاملة الممتنع عن تقديم البيان ، لأنه تصعب التفرقة بين المخالفة الإدارية وغير الإدارية .

<sup>1</sup> Lucien Mehl. **Sciences et techniques fiscales**. P-U-F. paris. 1984. P23

<sup>2</sup> ناصر مراد، مرجع سابق ، ص8.

ثانياً: أسباب ظهور وتنامي ظاهرة التهرب الضريبي

- إن ظاهرة التهرب الضريبي يختلف نطاقها من بلد لآخر وإذا كان السبب الظاهر للتهرب هو رغبة المكلف في الاحتفاظ بأمواله وعدم التنازل عنها للدولة ، إلا أن دوافع المكلف في تصرفاته بهذا الشكل وقدرته في الوصول إلى تحقيق رغبته على أسباب نذكر أهمها بإيجاز<sup>1</sup>:
- ضعف الوعي الضريبي عند المكلفين يرجع إلى اعتقاد المكلف انه يدفع للدولة أكثر مما يأخذ منها وبأنه يستطيع الاستمرار في الانتفاع من خدمات الدولة حتى مع دفع الضريبة.
  - عدم وجود عدالة ضريبية في بعض التشريعات الضريبية وهذا بالتوسع في تفسير الاستثناءات دون نص قانوني مما ينتج عن ذلك ردود فعل نفسية لدى المكلف تتناسب عكسا مع الوعي الضريبي .
  - شعور الفرد بتقل العبء الضريبي عند ارتفاع معدلات الضريبة أو تعددها على الوعاء نفسه قد يؤدي بالمكلف إلى الاعتقاد بظلمها ويدفعه إلى التهرب منها .
  - سياسة الإنفاق المنتهجة من طرف الدولة كلما كانت رشيدة قل ميل المكلف نحو التهرب الضريبي إما عكس ذلك يجعل المكلف يشعر بالظلم مما قد يدفعه الى التهرب كوسيلة لمقاومة هذا الظلم .
  - تؤدي الصياغة القانونية للتشريع الضريبي دورا في تشجيع المكلف على التهرب ، فبقدر ما تكون الصياغة معقدة يكون القانون اقل وضوحا مما يؤدي بالمكلف عدم القناعة بالضريبة ويحاول التهرب منها ، واما تكون الصياغة ضعيفة تكثر الثغرات مما يدفع بالمكلف للبحث عنها لتجنب الضريبي .
  - طرق تحصيل الضريبة كاستخدام الاقتطاع من المنبع تقلل من فرص التهرب أمام المكلفين.
  - مقارنة المكلف بين ما يحصل عليه من منفعة وما يتعرض له من مخاطر بسبب التهرب الضريبي.

<sup>1</sup> خالد الخطيب ، مرجع سابق، ص 8.

- كلما زادت درجة رضاء المكلف تكررت محاولات التهرب من الضريبة حيث يدفعه رخواؤه إلى استثمار الضريبة غير المدفوعة لتعد عليه أرباحاً تزيد عن الغرامة المسلطة في حالة عدم الدفع .

- يختلف نطاق التهرب الضريبي باختلاف الظروف الاقتصادية فيزيد التهرب في فترات الكساد ويقل في فترات الانتعاش ، مع مراعاة موقف الدولة تجاه التهرب الضريبي حسب الظرف الاقتصادي.

من خلال ما سبق يمكن القول بأن التهرب الضريبي هو امتناع المكلف من دفع جزئ من أمواله لصالح الدولة وذلك من خلال استعمال طرق قد تكون مشروعة أو غير مشروعة ، و هذا راجع إلى أسباب تخص المكلف ، وأسباب تشريعية تخص الدولة .

### المطلب الثاني : طرق التهرب الضريبي

لقد تنوعت أساليب التهرب الضريبي ، واختلفت باختلاف النشاط الممارس وبشكل عام يمكن أن يتم بطريقتين، طريقة تخفيض الإيرادات ، وطريقة تعظيم التكاليف ، و هذا ما يطلق عليه التهرب عن طريق العمليات الحسابية ، أو يلجأ المكلف بالضريبة إلى تغيير الطريقة القانونية للتسجيل إلى وضعية مخالفة تماماً لها ، و هو ما يطلق عليه التهرب عن طريق عمليات مادية وقانونية .

#### أولاً : التهرب عن طريق العمليات المحاسبية

يمكن للمكلف أن يتهرب من دفع مستحقاته اتجاه الدولة عن طريق العمليات المحاسبية، يحاول فيها مطابقة الوثائق المحاسبية مع ما هو مسجل في الدفاتر المحاسبية، ويتم على مستويين هما، تخفيض الإيرادات، وتضخيم النفقات

#### 1. تخفيض الإيرادات:

يعد هذا النوع من التهرب الأكثر شيوعاً ، حيث يلجأ المكلف بالضريبة إلى تخفيض إيراداته ، وهذه الطريقة غالباً ما تعتمد من طرف المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي ، الذين هم مجبرين على مسك

محاسبة

حقيقية، ويظهر هذا التخفيض عن طريق الشراء بدون فواتير والبيع بدون فواتير نقداً، أي أن عملية البيع لا تتم عن طريق الحسابات المصرفية لكل من المورد والزيون مع إمكانية مرورها بالمؤسسات المصرفية، وهذا يؤدي إلى تسجيل عمليات بيع أقل بكثير مما هو محقق فعلاً .

## 2. تضخيم التكاليف :

أتاح المشرع للمكلف حسم الأعباء المباشرة والحقيقية التي تتحملها المؤسسة من خلال نشاطها ،

كما حدد لأجل ذلك شروط هي :

- أن تكون النفقة متعلقة بنشاط المؤسسة

- أن تكون موظفة في صالح المؤسسة

- أن تتحمل خلال السنة المالية (داخل الدورة )

- أن تكون مبررة بوثائق رسمية

غير أن المكلف بالضريبة غالباً ما يلجأ إلى مخافة هذه الشروط ويعمل على تضخيم هذه الأعباء

، عن طريق تسجيل أجور عمال وهميين و تضخيم قيمة فواتير المصاريف المتنوعة ، أو الاستعمال

المضاعف لها أو حساب قيمة الإهلاك بطرق مخالفة للقوانين كإهلاك استثمارات قديمة سبق اهتلاكها

أو حساب الإهلاك للرسم على القيمة المضافة المسترجع .

ثانياً: التهرب: عن طريق العمليات المادية والقانونية

## 1 - التهرب عن طريق العمليات المادية :

ويتم ذلك عن طريق إخفاء مشتريات من بضائع ولوازم، أو يمارس نشاطاً خارج المناطق العمرانية

بدون تصريح بذلك.

## 2. التهرب عن طريق العمليات القانونية :

نعني بالتهرب عن طريق العمليات القانونية هو إحداث وضعية مادية مخالفة للوضعية القانونية وذلك باستعمال تقنيات التهرب منها:

- تحقيق عدة مداخل يصرح بها في عناوين مختلفة لإخضاعها لمعدلات منخفضة .
- الحصول على امتيازات جبائية وشبه جبائية في إطار الوكالة الوطنية لتدعيم الاستثمارات أو الوكالة الوطنية لتدعيم تشغيل الشباب ، ثم يتم التنازل عن الاستثمارات المقتتات خارج الرسم ، مما يفوت على خزينة الدولة مبالغ ضخمة .

### المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي وسبل علاجه في الجزائر

تعتبر الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة أهداف مالية ، اقتصادية واجتماعية لذلك فان الإخلال بالواجب الضريبي يؤثر على الدور المنوط بها ، كما على الدولة ان تعمل جاهدة على مكافحة التهرب الضريبي بشتى السبل والإمكانات المتاحة وأهمها معالجة أسباب ظهور وتنامي هذه الظاهرة.

### أولاً : الآثار المترتبة عن ظاهرة التهرب الضريبي

- إن النتائج المترتبة عن التهرب الضريبي تعكس بظلالها على كل المستويات ونجد أهمها في<sup>1</sup>:
- بما أن الضريبة المورد الأساسي لخزينة الدولة فنجد التهرب الضريبي يحجب مبالغ معتبرة عنها، وما يترتب عن ذلك من أثر على السياسة المالية المنتهجة للدولة خاصة سير المشاريع التنموية.

<sup>1</sup> ناصر مراد ،مرجع سابق،ص16.

- نظرا لتدني مستوى الحصيلة الضريبية يخلق تذبذب في الميزانية العامة مما تبحث الدولة عن مصادر أخرى كالتقروض أو إصدار سندات الخزينة العمومية لتغطية العجز المنتظر.
- يؤدي التهرب الضريبي إلى المساس باننا جبة الاقتصاد الوطني ، برفع معدلات الضرائب لتعويض الحصيلة الضائعة، مما يخلق ضغط ضريبي اكبر مما يزيد من شدة التهرب الضريبي .
- يخل التهرب الضريبي بشروط المنافسة بين المشروعات فهو لا يسمح بانتصار المشاريع الأكثر كفاءة والأفضل تجهيزا وتنظيما بل يعطي فرصة الانتصار للمشروعات الأكثر قدرة على التهرب.
- يتسبب التهرب الضريبي في خلق فجوات بين أفراد المجتمع نظرا للإخلال بإعادة توزيع المداخل بين طبقات المجتمع من خلال تقليص إيرادات موجهة لهذا الغرض والمساس بالعدالة الضريبية .
- تأثر نفسي لدى المكلفين الملتزمين بالنزاهة ونظرا لتحملهم العبء الضريبي بشكل غير عادل مقارنة بالآخرين قد يدفعهم إلى التهرب بسبب شعورهم بالغبن ، وهكذا قد تشيع روح الغش في المجتمع .

### ثانيا : سبل علاج ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر

- تختلف طرق مكافحة التهرب الضريبي أو على الأقل التخفيف منه تبعا للنظام الضريبي بشكل عام ولكل ضريبة بشكل خاص ، وهذا عن طريق اتخاذ أسلوبين ، من وقوعه (الوقاية) ومعاقبة مرتكبيه<sup>1</sup>.

#### 1 - الأسلوب الوقائي:

- ويتحقق ذلك بالدرجة الأولى إذا أمكن إزالة أو على الأقل تخفيف الأسباب الرئيسية المؤدية إلى التهرب الضريبي ، وتستخدم الدولة في هذا المجال الوسائل التالية :
- تبسيط النظام الضريبي يؤدي باقتناع المكلف وجوب دفع الضريبة وحمله على عدم التهرب منها.

<sup>1</sup> خالد الخطيب ،مرجع سابق ،ص71.

- زيادة كفاءات الإدارة الضريبية تنظيمياً وأداءً كي تتمكن من مباشرة الرقابة الجبائية بشكل أكثر فاعلية كإنشاء قاعدة بيانات وشبكة معلومات واسعة ودقيقة مع وضع برنامج وتدخلات ميدانية .
- تشديد الرقابة الجبائية على المكلفين مما يشعر هؤلاء بهذه الرقابة فيتخوفون من التهرب الضريبي .
- تكريس حق الاطلاع على كل الدفاتر والمستندات والوثائق التي لها علاقة بتحديد الوعاء الضريبي .
- إشراك وتحميل محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين على مسؤولية تطبيق القوانين الضريبية .
- إنماء الوعي والحس الضريبي عن طريق نشره بهدف تقوية الثقة المتبادلة بين الدولة والمكلفين .
- تخفيض معدلات الضرائب تزامناً مع زيادة الأوعية الضريبية وزيادة عدد المكلفين بالضريبة.
- توسيع دائرة التعاون بين مختلف الهيئات لتنسيق برامج التدخل في الميدان ، ومع الجهات القضائية ومصالح الأمن أو حتى التعاون الدولي خاصة للمستثمرين الأجانب والشركات المتعددة الجنسيات<sup>1</sup> .

## 2 - الأسلوب العقابي :

إن كل الإجراءات الوقائية السابقة التي تهدف إلى منع حدوث التهرب الضريبي تبقى غير كافية ، مما تضطر الدول إلى فرض عقوبات صارمة على المتهربين من الضريبة تؤدي إلى امتناع البعض عن التهرب أو على الأقل يجعلهم يترددون في الإقدام عليه ، في حين العقوبات هي طريقة ردعية بشرط أن تطبق بصرامة ، وقد تكون هذه العقوبات مالية وجزائية لكون العقوبات المالية هي الأكثر شيوعاً والمتمثلة في الزيادات والغرامات في حالة كشف تجاوزات و إغفالات يقصد من ورائها التهرب من الضريبة .

كما قد تلجأ بعض التشريعات إلى تقرير عقوبات جزائية في الحالات ذات الأبعاد الخطيرة والتي تصاحبها أعمال احتيالية كإخفاء بعض الأنشطة ، أو تقديم وثائق مزورة تأييداً لقيوده أو عمد إلى القيام بمشتريات أو مبيعات بأسماء وهمية مع إثبات نية مبيتة على التهرب الضريبي مع نوع الجرم المقترف .

<sup>1</sup> طالبي محمد ، مرجع سابق ، ص 171.

وتجدر الإشارة إلى أن الجهود التي يمكن ان تبذل ضمن مكافحة هذه الظاهرة لا يجب أن تكون في

شكل حملات ظرفية ومؤقتة ، بل يجب أن تكون تدخلات دائمة وغير منقطعة في إطار منظم طبعاً<sup>1</sup>.

أما في الجزائر اتخذت الإدارة الجبائية عدة إجراءات لمكافحة التهرب الضريبي نجد أهمها في :

- تكيف الإطار التنظيمي وذلك من خلال تحسين مرد ودية النظام الداخلي لمختلف المصالح الجبائية

كإقامة مديرية فرعية للرقابة الجبائية على المستوى المحلي ومديرية الأبحاث والمراجعات على المستوى

المركزي ناهيك عن عصرنه مصالح الإدارة الجبائية باد خال هياكل تقنية حديثة .

- تكثيف الجهود الرقابية سعياً إلى زيادة الضغط على أعمال التهرب الضريبي عن طريق رقابة الموائى،

المطارات والمراكز الحدودية مع استخدام مراجعات معمقة في أملاك ومحاسبة المكلفين.

- تنسيق الجهود لمكافحة التهرب الضريبي وهذا بالتعاون مع مختلف الجهات التي لها صلة بالمكلف ،

وتعميم البطاقات الرقمية الجبائية التي تسمح بمتابعة مختلف الأنشطة ، مع إنشاء الفرق المختلطة للرقابة

( ضرائب ، جمارك وتجارة ) وفق للمرسوم التنفيذي 98-290 المؤرخ في 1998/07/27 .

- إنشاء بطاقيات وقوائم لأسماء المتهربين من الضريبة وفقاً للتعليمات الوزارية رقم 97-127 المؤرخة في

1997/07/26 ، والتي توزع على كل الهيئات المشاركة في مكافحة التهرب الضريبي<sup>2</sup>.

وعليه نرى أن الرقابة الجبائية تعتبر احد أهم الإجراءات الوقائية والعقابية التي تسعى من ورائها الإدارة

الجبائية إلى الحفاظ على امتيازات الخزينة العمومية من خلال مكافحة التهرب الضريبي أو على الأقل

التخفيف من حدته ، وكما تعتبر وسيلة للتأكيد من صحة التصريحات التي يدلى بها المكلفين ، وتسمح

أيضاً بإرسال مبدأ وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام القانون ، وهذا ما سنتطرق إليه في

المبحث الثاني

<sup>1</sup> محمد فلاح ، السياسة الجبائية - الأهداف والأدوات - ، أطروحة دكتوراء ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، الجزائر ، 2006 ، ص183.

<sup>2</sup> - محمد قاسم القزويني و مهدي حسين زوييف ، المفاهيم الحديثة للرقابة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1993 ، ص25

## المبحث الثاني: الإطار النظري للرقابة الجبائية

إن طبيعة النظام الضريبي الجزائري في ظل التغيرات الاقتصادية المحلية منها و الدولية ، يعتبر نظام تصريحي أي أنه يمنح الحرية النسبية للمكلفين بتقديم التصريحات الضريبية المكتتبه بشكل يوافق نشاطاتهم و مداخليهم الحقيقية من تلقاء أنفسهم ، ثم تقوم الإدارة الضريبية بمراقبة تلك التصريحات لكونها في كثير من الأحيان تكون غير صحيحة وغير صادقة ، نظرا للأخطاء المرتكبة أثناء إعدادها سواء عن قصد أو دون قصد بهدف التملص من دفع الضريبة.

كما يسعى المشرع الجبائي أن يستوجب وجود كيان رادع ووقائي لهذا النزيف الذي ينخر الاقتصاد الوطني ويفوت على الخزينة العمومية فرصة الاستفادة من موارد مالية معتبرة ، ومن بين تلك الوسائل التي تساهم في مكافحة هذا الداء نجد الرقابة الجبائية بمختلف هياكلها التنظيمية و أسسها القانونية.

## المطلب الأول : مفهوم الرقابة الجبائية

إن مكافحة التهرب الضريبي ليس بالأمر الهين نظرا لأشكال التي يتخذها والتقنيات المتبعة من طرف المكلفين في استعمال الطرق الاحتيالية ، والواقع أثبت أن التصريحات المقدمة من طرف المكلفين تكون في أغلبها غير صادقة نتيجة أخطاء ترتكب عن حسن نية أو عمدا لذا منح المشرع للإدارة الجبائية صلاحيات واسعة تسمح لها بالتحقق من صحة التصريحات ومدى موضوعياتها وفقا لنصوص قانونية.

وعليه كانت الرقابة الجبائية من أهم الوسائل لمكافحة هذه التصرفات السلبية من جانب المكلفين و يتوقف نجاح العملية عموما على الوسائل المادية و الكفاءات البشرية في الميدان المحاسبي و القانوني و التي تتوفر لديها المهارات العالية التي تمكنها من اكتشاف أي تلاعب من جانب المكلفين في الوقت المناسب وبالسرعة المطلوبة مع تطبيق الإجراءات والعقوبات الردعية التي تجعل المخالفة من طرف المكلف مكلفة مما يدفعهم إلى الالتزام الضريبي و تحرى الدقة عند الإدلاء بأي تصريحات ضريبية ، أما لتحديد المفاهيم يجب التطرق لمفهوم الرقابة بشكل عام ثم الرقابة الجبائية بشكل خاص.

## أولاً - تعريف الرقابة

عرف الاقتصادي "فايول" الرقابة أنها : "تقوم على التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقاً للخطة المرسومة و التعليمات الصارمة و القواعد المقررة ، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها و منع تكرارها " ، كما يمكن تعريفها أيضاً على أنها " الوسيلة المجدية لقياس الأداء من أجل التأكد من أن الأهداف قد تحققت و أن الخطط قد وضعت موضع التنفيذ بالطرق الصحيحة كما أنها تستطيع أن تسبق الأحداث فتعمل على التنبيه من الانحرافات قبل وقوعها ليتم التنفيذ وفقاً لمقاييس مقررة"<sup>1</sup>.

وعليه نستخلص مما سبق أن الرقابة بصفة عامة هي وسيلة علاجية تهدف إلى التعرف على نقاط الضعف والخطأ، من أجل العمل على تصحيحها ومعرفة مناطق الخلل والانحراف قبل وقوعها من أجل تفاديها.

## ثانياً - تعريف الرقابة الجبائية

لا يختلف تعريف الرقابة في النظام الجبائي عن مفهوم الرقابة في نطاقها الواسع لأنها تعتبر الوسيلة الأكثر فعالية للكشف عن مواطن التهرب الضريبي ولها عدة مفاهيم نذكر أهمها :

- عرفت المديرية العامة للضرائب "الوسيلة الضرورية لضمان المساواة بين الأفراد في دفع الضريبة، و تشكل شرطاً من الشروط الأساسية والفعالة لتحقيق منافسة شريفة و عادلة بين المؤسسات"<sup>2</sup>.

- وتعرف على أنها " فحص التصريحات وكل السجلات والوثائق و مستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية"<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> وليام توماس و أمرسون هنكي ، المراجعة بين النظرية و التحقيق ، دار المريح ، الرياض ، السعودية ، 1989 ، ص 14 .

<sup>2</sup> ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2006 ، ص 05 .

<sup>3</sup> عيسى بولوخ ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب و الغش الضريبي ، رسالة الماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم

التسيير ، جامعة باتنة، الجزائر، 2002، ص 53

- الرقابة الجبائية هي الأداة القانونية التي تعين السلطة المختصة على الوقوف على الأخطاء وتقويمها

وبما أن الإدارة الجبائية إحدى هذه السلطات المختصة فإن رقابتها حسب الإقتصادي Claude

Laurent تمثل الوسيلة التي تمكنها من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم الجبائية و

تصحيح الأخطاء الملاحظة<sup>1</sup>.

ومنه يمكن القول أن الرقابة الجبائية هي مجموعة الإجراءات التي تقوم بها الأجهزة المكلفة بالرقابة

الجبائية للتأكد من صحة و مصداقية التصريحات و المعلومات المقدمة من طرف الكلفين بالضريبة ، في

إطار قوانين محددة تهدف إلى التقليل من التهرب الضريبي وكل التجاوزات الجبائية المهددة لاستقرار

وتنمية الاقتصاد الوطني .

أما الفرق بين الرقابة الجبائية و الرقابة المحاسبية نجد فيهما تشابه كثيرا على مستوى منهجية المدقق

حيث يقتضيان وجود الرقابة الموجهة لتقريب التصريحات الجبائية من نظيرتها المحاسبية ، بالموازاة بين

المدقق المحاسبي و المدقق الجبائي تسمح لهذا الأخير باستعمال الأعمال المنجزة من طرف الأول ، لهذا

السبب المبادئ المحاسبية تكون ترتيبيا مقارنة مع المبادئ الجبائية .

**المطلب الثاني : أسباب قيام الرقابة الجبائية و أهدافها**

**أولا - أسباب قيام الرقابة الجبائية**

هناك سببين رئيسيين لقيام الجبائية في الجزائر و الذي يمكن تلخيصهما فيما يلي<sup>2</sup>:

1 - الرقابة الجبائية وسيلة لمتابعة النظام التصريحي ، لأن المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض

الضريبة و يصرح بها للإدارة الجبائية ، وعن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريحات

المكتتبة و ضمان مصداقيتها و صحتها ، كما تسمح أيضا بتجسيد مبدأ العدالة الضريبية.

<sup>1</sup>- Claude Laurent, *contrôle fiscale, -lavérification personnelle-*, Bayausaine, France, 1995, P13.

<sup>2</sup> عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة مزوار ، الجزائر ، 2009 ، ص11.

## 2 - الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي

نظرا لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب أو تخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق و الأساليب الشرعية و غير الشرعية ، لذلك فإن عمليات مكافحة هذه الممارسات التدليسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية و التي تمتلك سلطات و صلاحيات واسعة تمارسها و ذلك عن طريق تقنيات مختلفة و متعددة على مختلف أصناف المكلفين و التي من بينها الرقابة الجبائية التي تعد الأداة الضرورية لمكافحة التهرب الضريبي لأنها تشكل ضمان لتحقيق مصالح الخزينة العمومية.

## ثانيا - أهداف الرقابة الجبائية

للرقابة الجبائية عدة أهداف قانونية و إدارية و اقتصادية و اجتماعية و التي يمكن إيجازها فيما يلي<sup>1</sup> :

## 1. هدف قانوني :

ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة و مسايرة مختلف العمليات المالية الخاصة بالمكلفين مع القوانين الجبائية المختلفة ، و حرصا على ذلك تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية و المحاسبة لمعاقبة المكلفين على ارتكاب أية مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.

## 2. هدف إداري :

تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال المعلومات التي تقدمها و التي تساهم بشكل ملفت و كبير في زيادة المردودية و هذا بواسطة كشف الأخطاء و التجاوزات التي تساعد في معرفة الحقائق و الإحصائيات و تقييم الآثار الناجمة عن ذلك لاتخاذ القرارات السليمة في سياستها الجبائية.

<sup>1</sup> طالبي محمد ، مرجع سابق ، ص43

## 3. هدف اقتصادي

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العمومية من التهرب الضريبي و حمايتها لضمان أكبر للحصيلة الضريبية التي تعكس على زيادة الإنفاق العام و إنعاش الاقتصاد الوطني و هذا نظرا للتناغم المتواصل و الكبير بين المجال الاقتصادي و تتميته بنظيره المجال الضريبي .

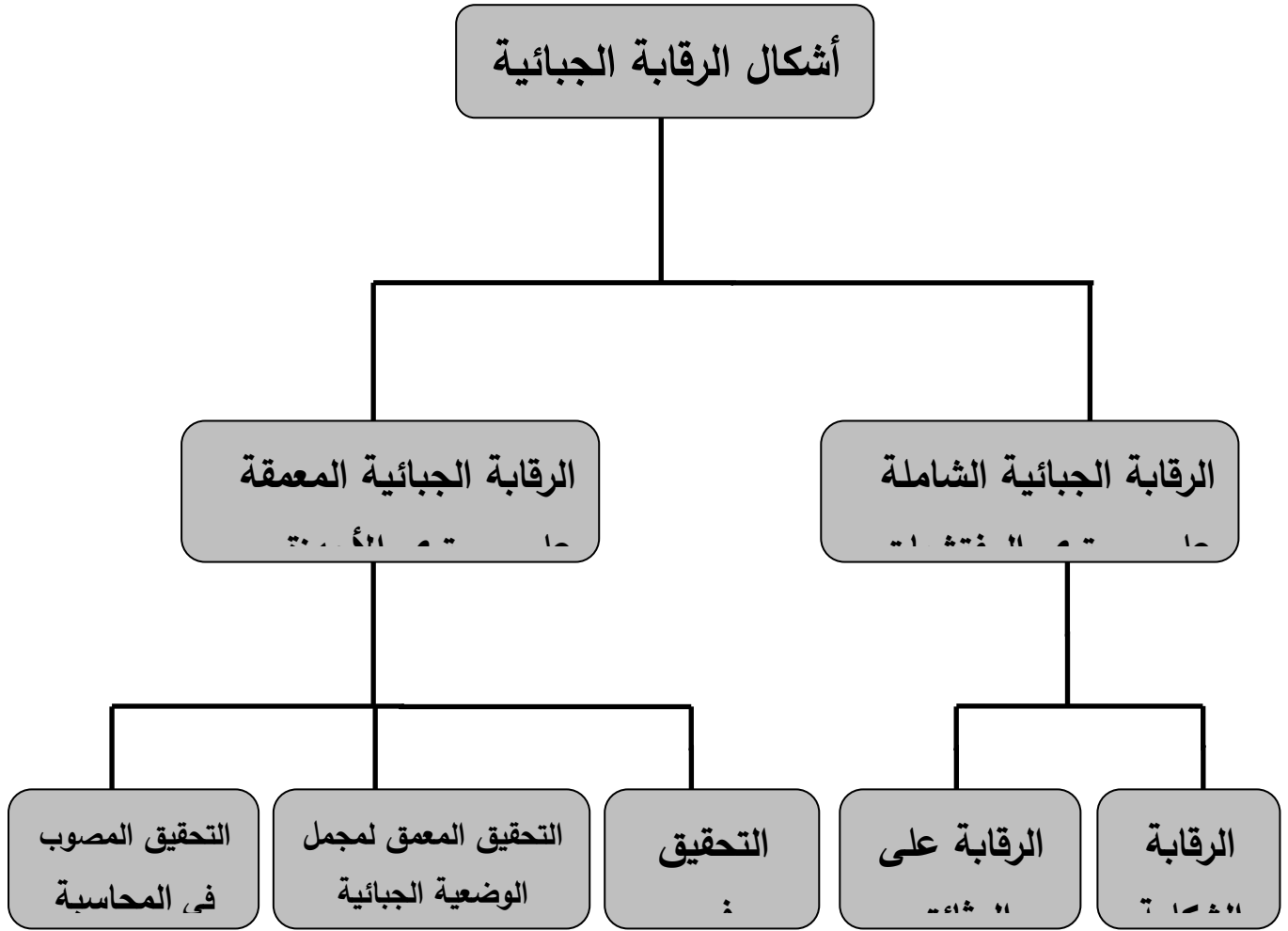
## 4 - هدف اجتماعي

على الصعيد الاجتماعي نجد الرقابة الجبائية تهدف لمنع و مكافحة انحرافات المكلف بمختلف صورها مثلا التلاعب و الإهمال أو التقصير في أداء و تحمل واجباته ، و هذا سعيًا منها لتكريس مبدأ المساواة بين المكلفين .

## المطلب الثالث : أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر

بما أن الرقابة الجبائية في الجزائر تعتبر وسيلة هامة لكشف المناورات التدليسية و مكافحة العمليات غير القانونية و التي تلحق أضرار جسيمة بالخزينة العمومية و الاقتصاد الوطني على حد سواء ، فنجد فعالية الرقابة الجبائية تتأسس على مقارنة المعلومات التي احتوتها الملفات الجبائية و المعطيات الخارجية الواردة لها ، لتمارس بشكل سليم و شامل على مستوى مفتشيات الضرائب ، أو على مستوى الرقابة الجبائية المعمقة التي تتم في المقر الاجتماعي للمكلف بالضريبة و المسندة إلى عدة أجهزة مختصة في هذا المجال ، أما الشكل التالي يبين لنا أشكال الرقابة الجبائية وفقا للنظام الضريبي الجزائري .

الشكل رقم (01) : أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر



المصدر : بن عمار منصور ، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية ، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع

، الجزائر، الطبعة الثانية ، 2016 ، ص 27

أولا - الرقابة الجبائية الشاملة

إن الرقابة الجبائية الشاملة تتم داخل مكاتب مفتشيات الضرائب بشكل دوري دون تنقل أو بحث خاص من طرف أعوان الإدارة الجبائية ، بل ينجز هذا العمل بالمفتشية التي بحوزتها الملف الجبائي و في مكتب العون المكلف برقابة الملفات الجبائية خاصة منها الخاضعة للنظام الحقيقي كما لا يمكن استعمال التدقيق العميق نظرا لحجم الملفات التي بحوزتها ، أما الرقابة الجبائية الشاملة تتمثل في :

## 1 - الرقابة الشكلية :

إن الرقابة الشكلية تغطي جميع التدخلات التي تهدف لتصحيح الأخطاء المادية الملاحظة عادة في التصريحات المقدمة و كذا التحقق من هوية المكلفين ، كما تعتبر أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات الجبائية و المعتمدة على القراءة السطحية لها ، و تتحدد بالخصوص في التحقق على المستوى الشكلي للمعلومات التي يجب أن يتضمنها التصريح ، مثل الهوية الجبائية ، إمضاء و ختم المكلف .. أو تصحيح الأخطاء الحسابية التي تأتي من ترحيل المجاميع و الأرصدة ، وعليه إن هذا النوع من الرقابة الجبائية يعتبر أساسي بهدف ضمان صحة و صدق التصريحات المقدمة دون التعمق في محتوياتها.

أما في حالة نقص المعلومات المقدمة من طرف المكلفين أو ظهور معطيات تثير الشك في مصداقية التصريحات يقوم المفتش بطلب المزيد من المعلومات و التوضيحات وذلك بالاتصال المباشر مع المكلف في أجل لا يقل عن 30 يوم لتقديم الرد ، بهدف تقديم الرقابة الشكلية فكرة أولية عن الملف الجبائي ليتم من خلاله إعطاء قرار مبدئي عن مصداقية التصريحات سواء بقبوله أو بتحويله إلى الرقابة على الوثائق ، أي أن الرقابة الأولى تعتبر تمهيدا للرقابة الجبائية الموالية.

## 2 - الرقابة على الوثائق :

على غرار الرقابة الشكلية التي تهتم بالفحص السطحي لتصريحات المكلفين ، فإن الرقابة على الوثائق تهتم بإجراء فحص نقدي و شامل للتصريحات الجبائية المكتتبة من قبل المكلفين و هذا في مقر المفتشية أين يتواجد الملف الجبائي ، بمقارنتها مع مختلف المعلومات و الوثائق المتوفرة من مكتب البحث عن المادة الخاضعة للضريبة و مكتب البطاقيات المنتقاة من قنوات أخرى كالإدارات و الهيئات العمومية ، الجمارك ، البنوك ، المتعاملين و غيرها من الأطراف الأخرى .

و منه نجد أن المفتش يقوم بتحليل و فحص كل النقاط المتضمنة في التصريحات مع دراسة مدى ترابط و تجانس الأرقام المقدمة في سنة التصريح مقارنة بالسنوات السابقة ، بهدف اكتشاف الأخطاء و التلاعبات المسجلة ، و في حالة بقاء الغموض يحق للمفتش أن يطلب معلومات و توضيحات إضافية من طرف المكلف بالضريبة .

## 1-2 طلب المعلومات :

بموجب المهام و الامتيازات المخولة لمفتش الضرائب ، يمكنه أن يطلب من المكلف بالضريبة إمداده ببعض المعلومات حول النقاط التي احتوتها التصريحات المقدمة ، وقد يتخذ هذا الطلب الصيغة الشفوية أو الكتابية<sup>1</sup> ، ومثل هذا الإجراء من شأنه أن يساهم في إرساء نوع من الحوار بين الطرفين ، وفي حالة عدم استجابة المكلف للطلب ، فإنه لا يلزم بعقوبة بل على الإدارة إرسال طلب كتابي تطلب فيه التوضيحات اللازمة.

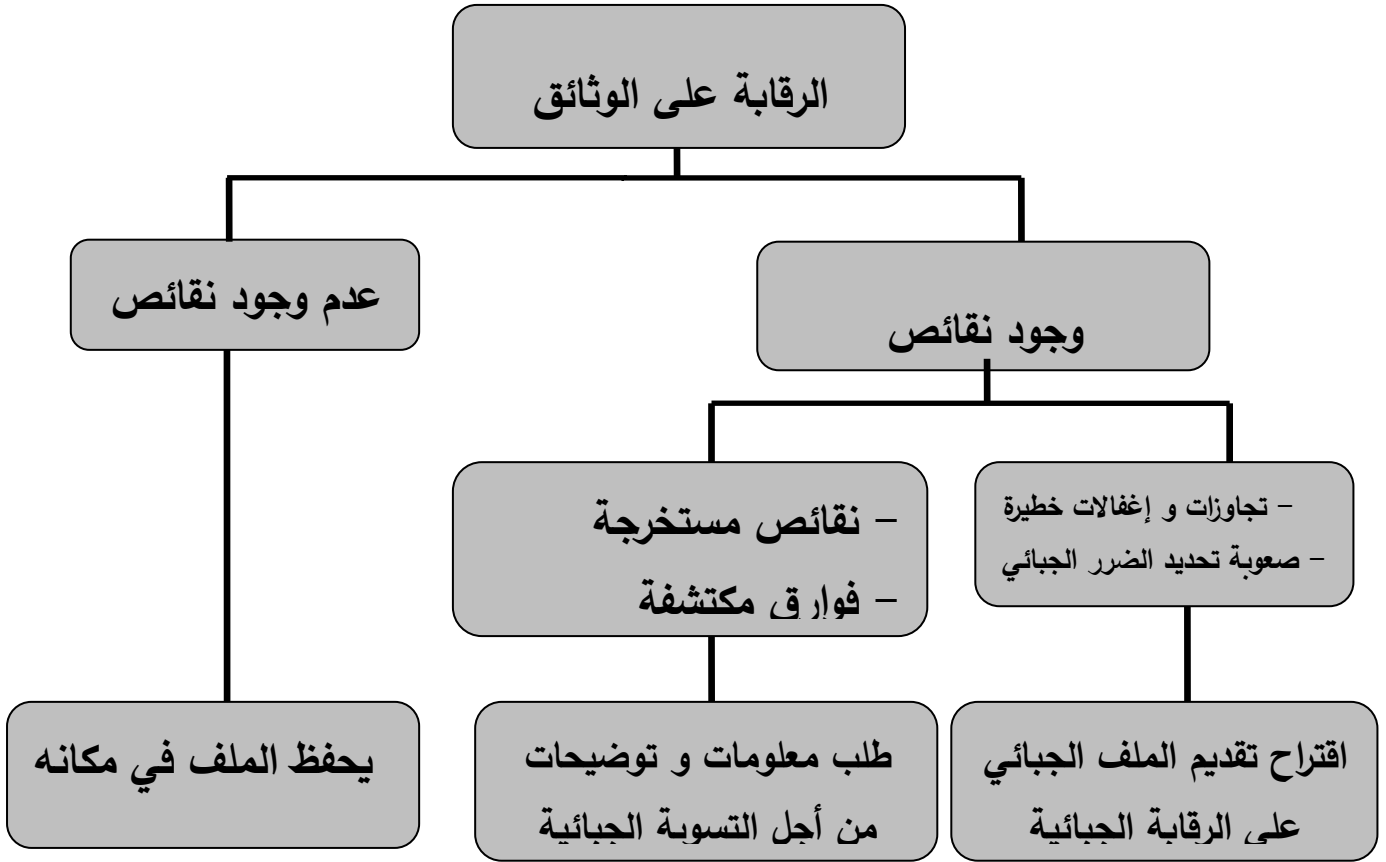
## 2-2 - طلب التوضيحات :

عندما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة على الطلب الشفوي ، أو لما يكون الجواب يمثل الرفض عن كل أو جزء من النقاط المطلوب تقديمها ، يتعين على المفتش ان يعيد طلبا كتابيا لأنه يضيف طابع الإلزامية أكثر ليبين بشكل صريح النقاط التي يراها ضرورية للحصول على التبريرات و التوضيحات اللازمة بتقديم أدلة على صحة التصريحات المقدمة و هذا خلال ثلاثون (30) يوما من تاريخ الطلب<sup>2</sup>.

<sup>1</sup>P.COLIN ,G.GERVAISE,M.ROSETTI,Fiscalité pratique,Librairie Vuibert, septembre1994,Paris,p28.

<sup>2</sup> المديرية العامة للضرائب، المادة 59 من قانون الإجراءات الجبائية ، الجزائر، 2008، ص45 .

الشكل رقم (02) : مخطط الرقابة على الوثائق



المصدر : لياس قلاب ذبيح ، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية ، مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم

التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، الجزائر ، 2011 ، ص23

ونظرا لكثافة الملفات الجبائية يصعب على المفتش التدقيق بشكل معمق في التصريحات المقدمة ، فتلجأ الإدارة الجبائية إلى الرقابة المعمقة في عين المكان خارج عن نطاق المفتشية ليحول الملف إلى الهيئة المختصة ، وعليه نجد أن الهدف من الرقابة على الوثائق هو اكتشاف المكلفين غير الأمناء و تصحيح الأخطاء المرتكبة ، كما تساعد في اختبار الملفات التي تشكل موضوعا للرقابة المعمقة من أجل تطهيرها .

## ثانيا - الرقابة الجبائية المعمقة

بخلاف الرقابة الجبائية الشاملة ، تتمثل الرقابة الجبائية المعمقة في التدخلات المباشرة للأعوان المدققين بأماكن تواجد نشاطات المكلفين ، إذ تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة و نزاهة التصريحات المكتتبه من طرفهم كما يتم الفحص الميداني للدفاتر و الوثائق المحاسبية مع تبييراتها اللازمة و هذا لأربعة(4) سنوات لم يمسهأ التقادم لمحاولة الكشف عن احتمالات التهرب الضريبي<sup>1</sup>.

كما يتناول هذا النوع من الرقابة الفحص الدقيق و المميز لمحتوى الملف الجبائي سواء على مستوى نيابة المديرية الولائية للرقابة الجبائية أو مصالح الجهوية للأبحاث و المراجعات حسب الاختصاص ممثلة في عدة فرق مختصة ، أما التمييز بين أنواع الرقابة الجبائية يكمن في حجم الإمكانيات المستعملة و الأهداف المسطرة ، في حين المعايير المعتمدة في إحالة الملف الجبائي على الرقابة المتمعة فهي عديدة أهمها التصريح بالعجز المكرر، النقص المستمر في الربح المحقق، إشارة واضحة بوجود تلاعبات و تجاوزات تم الكشف عنها عن طريق الرقابة الشاملة للفصل فيها ، أما الأعوان المكلفين بهذه المهمة يجب أن لا يقل رتبهم عن مفتش ضرائب كما يتم الانتقال إلى مكان مزاولة نشاط المكلف ، لإجراء معاينة ميدانية للتأكد من صحة و نزاهة التصريحات المقدمة ، و تتمثل الرقابة الجبائية المعمقة في :

- التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة . VC

- التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للأشخاص الطبيعيين . VASFE

- التحقيق المصوب في المحاسبة ( تم استحدثه بموجب قانون المالية 2010 ) VCP

<sup>1</sup> Michel Bovier ,Marie Christine,L'administration fiscale en France,PUF ,Paris,1988,P47.

**1- التحقيق في محاسبة المكلف :**

يعد التحقيق في المحاسبة أحد وسائل الرقابة الجبائية لتقوم بفحص دقيق لمختلف الدفاتر و الوثائق المحاسبية شكلا و مضمونا الخاصة بالمكلف بغية التأكد من مصداقية التصريحات المقدمة ، كما عرفت المديرية العامة للضرائب المراجعة المحاسبية "هي مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة و فحص محاسبته مهما كانت طريقة حفظها حتى و لو كانت بطريقة معلوماتية إلا الدفاتر التجارية الواجبة قانونا و التأكد من مهما كانت طريقة حفظها حتى و لو كانت بطريقة معلوماتية مهما كانت طريقة حفظها حتى و لو كانت بطريقة معلوماتية إلا الدفاتر التجارية الواجبة قانونا و التأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية و غيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها"<sup>1</sup>، وعليه فالتدقيق في المحاسبة يهدف إلى التأكد من صحة و صدق التصريحات المكتتبه بمقارنتها مع مختلف المعطيات المتاحة و الوثائق الثبوتية .

إن التدقيق المحاسبي يهتم بمختلف الضرائب و الرسوم لكل المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي مع مسك محاسبة قانونية منتظمة بغض النظر عن الطبيعة القانونية للمكلف وهذا من أجل تنقيح و تطهير الملفات الجبائية من مختلف التجاوزات المستعملة من المكلفين سواء بقصد أو دون قصد.

**2- التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية :**

عرفته المديرية العامة للضرائب على أنه "مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف و الدخل المصرح به، أي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل العام (المداخل المحققة خارج الجزائر ، فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية...)"<sup>2</sup>، أما الاقتصادي Lambert Thierry عرفه على أنه "مجموعة العمليات التي تهدف إلى

<sup>1</sup> ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، مرجع سابق، ص 13

<sup>2</sup> ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، مرجع سابق، ص 25

مراقبة صحة تصريحات الدخل الإجمالية الخاضعة للضريبة على الدخل ، و بمقاربة الدخل المصرح بها مع إجمالي الدخل المحققة أثناء مسيرة الحياة<sup>1</sup>.

يمكن برمجة التدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية VASFE إثر القيام بالتدقيق المحاسبي، سواء باسم المستغل الشخصي صاحب المؤسسة أو الشركاء في الشركة أو كل شخص ملزم قانونا بتصريح مجمل دخله حتى و لو لا يملك ملف جبائي ولا سجل تجاري وهذا نظرا للثراء الملفت .  
كامتلاك العقارات و المنقولات ، أما نوع الضريبة المحقق فيها تتمثل في الضريبة على الدخل الإجمالي IRG فقط .

### 3- التحقيق المصوب في المحاسبة :

تم استحداث مؤخرا شكل آخر من أشكال الرقابة الجبائية طبقا للمادة 24 من قانون المالية لسنة 2010 و المسمى التحقيق المصوب في المحاسبة VCP و المنصوص عليه في المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية و الذي يتميز بعدة خصائص عن سابقه و من بينها نجد<sup>2</sup> :

- يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين و إجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها لمدة تقل عن سنة جبائية واحدة.
- لا يمكن إجراء التحقيق في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية برتبة مفتش على الأقل.
- يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس قواعد التدقيق بشكل عام باستثناء بعض النصوص.
- لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء ، أن يستغرق مدة التدقيق في عين المكان للدفاتر و الوثائق المحاسبية أكثر من شهرين(2).

<sup>1</sup> Thierry Lambert ,vérification fiscale personnelle,économique,Paris,1984,p 8

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية، ديسمبر 2009، العدد 78، المادة 24 ، ص9

- يمنح للمكلف أجل ثلاثين (30) يوما لإرسال ملاحظاته أو قبوله ابتداء من تاريخ تسلم الإشعار بالتقويم.

إن ممارسة التحقيق المصوب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقا و الرجوع إلى الفترة التي تمت فيها عملية التحقيق ، و لكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة إعادة التقييم المتم عند التحقيق المصوب .

## خلاصة الفصل :

من خلال تطرقنا إلى الإطار النظري للتهرب الضريبي والرقابة الجبائية ، خلصنا إلى أن التهرب الضريبي من أخطر الظواهر التي تنهك الاقتصاد الوطني بصفة عامة والنظام الضريبي بصفة خاصة ، حيث يعيق التطبيق الجيد له ويقف حائلاً دون تحقيق الأهداف المسطرة ، وتتعدد أسبابه فمنها ما هو متعلق بالإدارة الجبائية ومنها ما هو متعلق بالمكلف بالضريبة ، لكن ومهما كانت أسبابه فله آثار سلبية على شتى المجالات الاقتصادية والاجتماعية ، والثقافية ،....الخ.

ولمجابهة هذه الظاهرة فإن المشرع أنشأ مجموعة من المصالح الجبائية تقوم بالعديد من الأدوار في هذا الإطار وعلى رأسها الرقابة الجبائية ، التي تعتبر أهم الوسائل المستخدمة لدى الإدارة الضريبية كمقابل للنظام التصريحي الذي منح للمكلف بالضريبة ، وهي تتخذ العديد من الأشكال من بينها التحقيق المحاسبي والتحقق المصوب ، تهدف في مجملها إلى التأكد من صحة ومصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلف ، والكشف عن كل محاولات التهرب واسترجاع المبالغ المتهرب من دفعها .

# الفصل الثاني

الدراسة الميدانية بمديرية الضرائب لولاية المسيلة

**تمهيد**

بعد الدراسة النظرية في الفصل الأول والتي تم من خلالها إبراز مختلف الجوانب النظرية لمتغيري الدراسة ، و بغية إسقاط هذا الجانب النظري على الجانب التطبيقي قمنا بدراسة حالتنا التحقيق المحاسبي و التحقيق المصوب بالمديرية الولائية للضرائب بولاية المسيلة ، وبالضبط بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية وعلى مستوى مكتب المراجعات الجبائية ، وهذا ما سنتناوله في الفصل الثاني الذي تم تقسيمه إلى مبحثين :

- المبحث الأول : الإطار التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب بالمسيلة .
- المبحث الثاني : دراسة حالتنا التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب وتطور

نتائجهما خلال الفترة ( 2015 - 2018 )

## المبحث الأول : الإطار التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب بالمسيلة

### المطلب الأول : تقديم للمديرية الولائية للضرائب بالمسيلة

بموجب المرسوم الرئاسي 91-60 المؤرخ في 27 فيفري 1997 تم إنشاء المديرية الولائية للضرائب بالمسيلة المحددة لتنظيم لمصالح الخارجية للإدارة الجبائية و اختصاصاتها بعد استقلالها عن مديرية التنسيق المالي ، وهي تضم خمس مديريات فعلية هي :

- المديرية الفرعية للضرائب للتحصيل والوعاء .

- المديرية الفرعية لأموال الدولة .

- المديرية الفرعية لمسح الأراضي .

- المديرية الفرعية لمسح الخزينة .

- المديرية الفرعية للمنازعات والرقابة الجبائية .

وبموجب القرار 484 المؤرخ في 12/07/1998 المحدد للنطاق الإقليمي واختصاص المديريات

الجهوية والمديريات الولائية للضرائب ، أصبحت المديريات الولائية للضرائب تضم خمس مديريات فرعية وهي :

- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية .

- المديرية الفرعية للتحصيل .

- المديرية الفرعية للمنازعات .

- المديرية الفرعية للوسائل .

- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية .

أولاً: التعريف بالمديرية الولائية للضرائب بالمسيلة :

تلعب المديرية الولائية للضرائب بولاية المسيلة دوراً محورياً في النظام الجبائي على مستوى الولاية ، حيث تعد الهيئة الجبائية العليا فيها ، وتتبع هذه المديرية الجهوية للضرائب بسطيف، كما أنها تتبع للمصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات الواقعة بالجزائر ، وبالنسبة للإعلام والوثائق فهي تتبع للمركز الجهوي للإعلام والوثائق بسطيف .

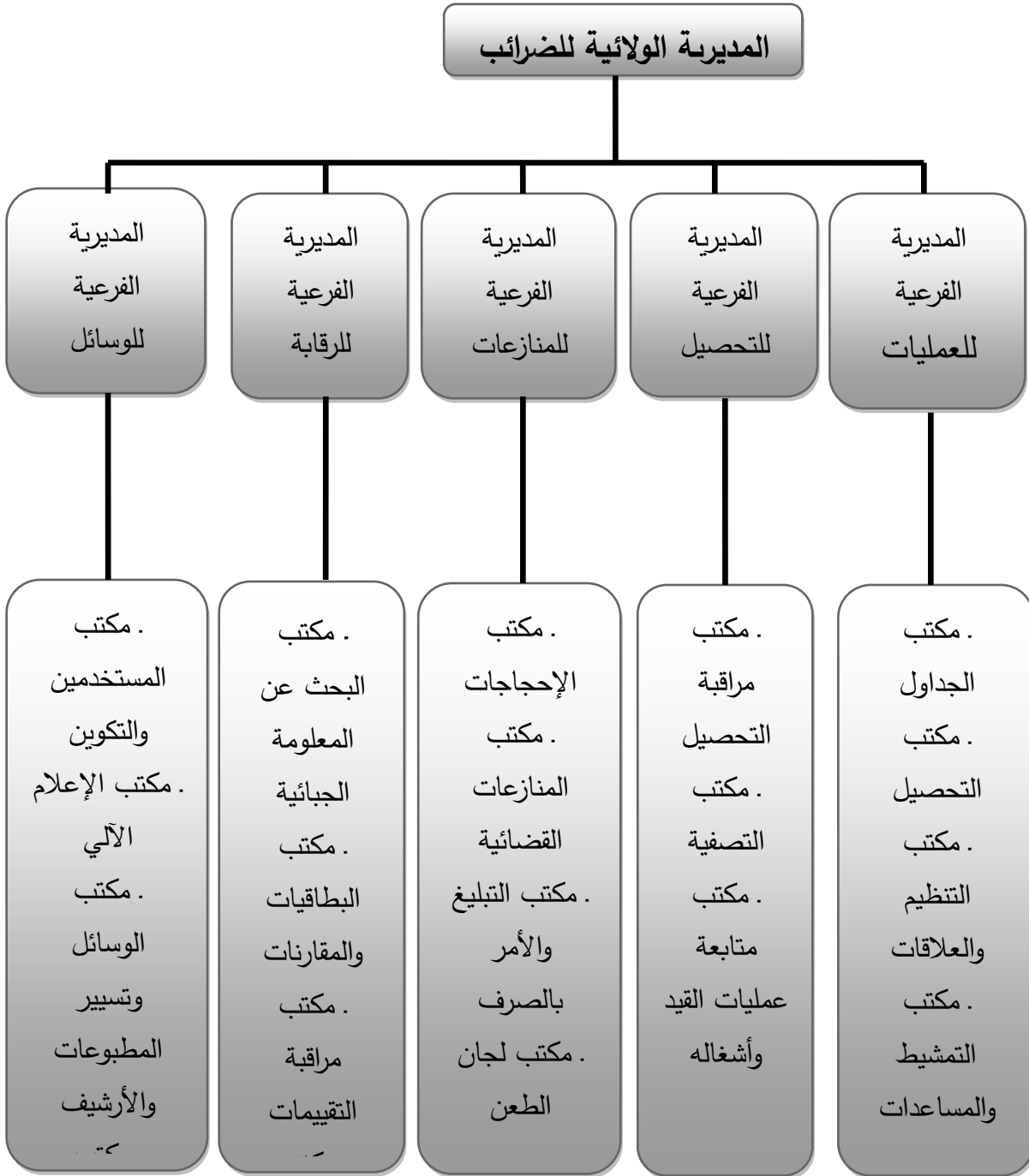
ثانياً: الدور الجبائي للمديرية الولائية للضرائب:

- تضمن المديرية الولائية للضرائب ممارسة السلطة السلمية لمراكز الضرائب ، والمراكز الجوية للضرائب.
- تسهر على إحترام التنظيم والتشريع الجبائي .
- متابعة ومراقبة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة لها .
- تنظم جمع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية .
- تصدر جداول وقوائم المنتوجات وشهادات الإلغاء والتخصيص وتعاينها وتصادق عليها وتقوم النتائج وتعد حصيلة دورية .
- تحلل وتقوم دورياً عمل المصالح الخاضعة لاختصاصها، وتعد تلخيصاً على ذلك وتقترح أي إجراء من شأنه أن يحسن عملها.
- تتكفل بجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والأتاوى .
- تراقب التكفل والتصفية الذي يقوم بها مكتب القباضة وتتابع تسوية ذلك .
- تتابع تطور الدعاوي المرفوعة أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل .
- تضمن الرقابة الفعلية وتصفى حسابات تسيير القباضين .
- تنظيم وجمع المعلومات الجبائية و استغلالها.

- تعد برامج للتدخل لدى المكلفين بالضريبة وتتابع تنفيذها وتقوم نتائجها.
- تقوم بالرقابة المقررة فيما يخص القيم والأسعار وتأذن بالزيادة إن اقتضى الأمر ذلك.
- تدرس العرائض وتنضم أشغال لجان الطعن وتتابع المنازعات وتمسك الملفات المرتبطة بها بصفة منظمة.
- تتابع تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال وعاء الضريبة .
- تقدر احتياجات المديرية من الوسائل البشرية والمادية والتقنية والمالية زتعد تقديرات الميزانية المطابقة لذلك.
- تضمن تسيير المستخدمين والإتمادات المخصصة لهذه المصالح .
- توظيف وتعين المستخدمين الذين لم تتقرر طريقة أخرى لتعيينهم.
- تتضمن وتطبق أعمال التكوين وتحسين المستوى التي تبادر بها المديرية العامة للضرائب .
- تسهر على مسك ملفات جرد الأملاك العقارية والمنقولة كما تسهر على صيانة هذه الأملاك وتحافظ عليها.
- تكون رصيذا وثائقياً للمديرية الولائية وتسييره وتضمن توزيعه وتعميمه.
- تتضمن استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم.
- تنشر المعلومات والآراء لفائدة المكلفين بالضريبة .

ثالثاً : الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب بالمسيلة:

شكل رقم (03): الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب بالمسيلة



المصدر : من إعداد الطالب بناءً على معطيات المديرية الولائية للضرائب بالمسيلة 2019

## المطلب الثاني : تقديم المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية

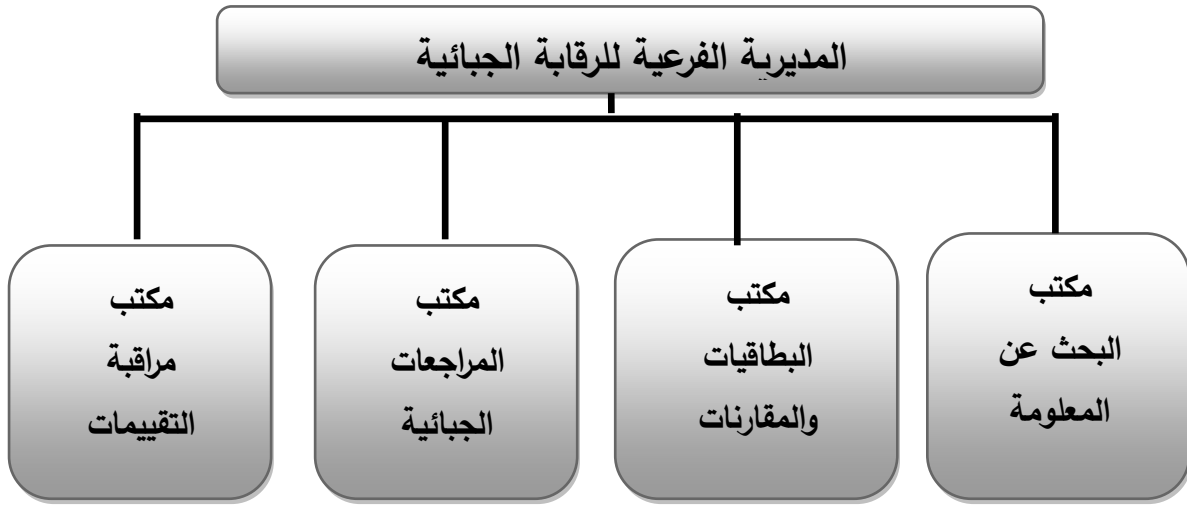
أولاً - نبذة تاريخية :

قبل سنة 1998 كانت هناك ما يسمى بمديرية العمليات الجبائية وفي سنة 1998 جاءت الجريدة الرسمية 1998/51 التي نصت على إنشاء مديرية البحث والمراجعات DRV، ثم إلى غاية سنة 2009 جاءت إلى الجريدة الرسمية العدد 20 التي نصت على تنضيم جديد للمديرية الفرعية للمراقبة الجبائية ومن خلال أربعة مكاتب<sup>1</sup> :

ثانياً: الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية للمراقبة الجبائية:

تتكون المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية وفقاً لما جاءت به الجريدة الرسمية مارس 2009 العدد 20 من المكاتب المبينة في الشكل الموالي .

الشكل : (04) : الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية للمراقبة الجبائية



المصدر : من إعداد الطالب بناءً على معطيات المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بالمسيلة 2019

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية ، مارس 2009 ، العدد 20 ، المادة 74 ، ص 19

## ثالثاً : مهام مكاتب المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

تعتبر المديرية الفرعية للرقابة الجبائية الأداة الرئيسية للإدارة الجبائية في مجال البحث عن المعلومة الجبائية ومتابعتها وكذا استغلالها ، وفي ما يلي تقديم لمكاتبها والتعريف بمهام كل مكتب :

**1. مكتب البحث عن المعلومة الجبائية :** وهو مكتب يعمل في شكل فرق ,ويكلف لاسيما بما يلي :

- تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني وعاء الضريبة ، ومراقبتها وكذا تحصيلها .
- تنفيذ برامج التدخلات والبحث وكذا تنفيذ حق الإطلاع وحق الزيادة بالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية .

**2. مكتب البطاقات والمقارنات :** ويكلف بـ:

- تكوين وتسيير مختلف البطاقات الممسوكة .
- التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة .
- مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة وإعداد وضعيات إحصائية وحواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب

**3 - مكتب المراجعات الجبائية :** والذي يعمل في شكل فرق ، ويكلف لاسيما بما يلي :

- متابعة تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة .
- تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة.
- إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية التقييمية.

**4. مكتب مراقبة التقييمات :** والذي بدوره أيضاً يعمل في شكل فرق , ويكلف بما يلي :

- استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجاناً.
- المشاركة في أشغال التحيين للمعايير المرجعية (التنطبق).
- متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية .

المطلب الثالث : إجراءات التحقيق المحاسبي والتحقق المصوب للكشف عن التهرب الضريبي

أولاً : إجراءات التحقيق المحاسبي للكشف عن التهرب الضريبي

يتبع المحقق جملة من الإجراءات للتأكد من صحة الإقرارات المصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة ، وحتى تؤدي الرقابة الجبائية النتائج المرجوة منها ولا تكون محل يطلان ، فإن المشرع الجبائي ألزم المراقبين باحترام مجموعة من الإجراءات العملية المتمثلة في :

### 1 . التحضير للتحقيق :

تعد خطوة التحضير للتحقيق خطوة هامة في عملية المراقبة الجبائية ، إذ يتم من خلالها برمجة الملفات التي ستخضع للمراقبة بمشاركة من طرف جميع هيكل الإدارة الجبائية وفقاً لمجموعة من المعايير الموضوعية بناءً على القدرات والإمكانيات البشرية والمادية التي يتمتع بها أعوان الإدارة الجبائية ، حيث يخول التشريع الجبائي للمراقب سحب ملف المكلف الذي تم اختياره ليخضع للتحقيق من مفتشية الضرائب التابع لها ، ويقوم ببعض العمال التمهيديّة في المكتب وذلك لمعرفة الوضعية الحقيقية للمكلف والتأكد من نظامية التصريحات من خلال فحص ما يلي :

- دراسة الملف بخصوص الرسم على القيمة المضافة والضرائب على رقم الأعمال ومختلف الضرائب والرسوم الأخرى .

- الاتصال بالجهات الخارجية والتي لها علاقة بالمكلف من خلال ممارسة حق الإطلاع من أجل جلب المعلومات التي تساعد المراقب في عملية التحقيق .

من خلال الإطلاع على المعلومات الموجودة في الملف الجبائي للمكلف يقوم المراقب بملاّ استمارتي كشف المحاسبة ملحق رقم (01) للكشف عن تطور الحسابات من سنة إلى أخرى ، وبيان مقارنة الميزانيات ملحق رقم (02) والذي يوضح تطور حسابات الإستثمار وتغيرات مختلف أصول وخصوم

المؤسسة خلال فترة المراقبة، كما يقوم المراقب بتسجيل النقاط الغامضة والمشكوك فيها والتي ستكون محل إستفسار وتوضيح من طرف المكلف أثناء التحقيق في عين المكان .

## 2 - الشروع في التحقيق :

بعد قيام المراقب بالأعمال التحضيرية الضرورية لإجراء عملية التحقيق المحاسبي يقوم بالانتقال إلى الرقابة في عين المكان ، وذلك بعد إعلام المكلف عن طريق إشعار بالتحقيق ملحق رقم (03) ، وبعدها يتم التقرب من مقر عمل المكلف لإجراء فحص المحاسبة من حيث الشكل ومن حيث المضمون .

### 1.2 : الرقابة المحاسبية من حيث الشكل :

تتمثل في المعاينة المادية للوثائق المحاسبية ومستندات الإيرادات والمصاريف والدفتر الجبائية التي نص عليها القانون التجاري ، حيث يقوم المراقب بإجراء فحص في شكل المحاسبة ، ومن أهم الشروط التي يجب أن تتوفر في هذه الأخيرة ما يلي :

#### 1.1.2 : محاسبة تامة ومنتظمة:

تكون المحاسبة تامة ومنتظمة إذا تضمنت مجموعة الوثائق والدفاتر المبينة في المادتين 9 و 12 من القانون التجاري وممسوكة وفقاً لقواعد المخطط المحاسبي الجديد .

#### 2.1.2 : محاسبة صحيحة ودقيقة محاسبياً:

في هذه الحالة يقوم المراقب بالتأكد من صحة المعطيات المحاسبية والمجاميع ومراقبة عمليات الترحيل ، إضافة إلى التأشير على سلامة وصحة التسجيلات الإجمالية المنقولة على دفتر اليومية عن طريق المقارنة مع دفتر الأستاذ ، وبيانات الدفاتر المساعدة كدفتر المشتريات ودفتر الصندوق .

**2.1.1.3 : محاسبة ممسوكة ومؤكدة:**

يجب أن تبرر كل القيود المحاسبية في نوعها وكميتها من خلال المستندات الإثباتية التي تختلف باختلاف طبيعة العمليات ، والتي يمكن أن تكون عمليات استيراد ، بيع أو توزيع بالإضافة إلى عمليات تسيير المخزون .

بعد الانتهاء من فحص المحاسبة من حيث الشكل يمكن التمييز بين حالتين ، الحالة الأولى تتمثل في عدم توفر المحاسبة على الشروط السابقة الذكر ، وبذلك يتم رفض المحاسبة واللجوء إلى الفرض التلقائي للضريبة ، الحالة الثانية وتتمثل في كون المحاسبة موافقة للشروط السابقة وبذلك يمكن اعتبارها مقبولة من حيث الشكل ، ويتم الانتقال إلى مراقبة المحاسبة من حيث المضمون .

**2.2 الرقابة المحاسبية من حيث المضمون:**

يقصد بفحص المحاسبة من حيث المضمون قيام المحقق بدراسة معمقة ودقيقة لحسابات الرئيسية للميزانية وحسابات التسيير والنتائج ، حيث يتم التركيز على المشتريات والمبيعات والتكاليف والمخزونات، وذلك لأنها أهم العناصر التي يلجأ إليها المكلف لتخفيض وعائه الضريبي والتهرب من دفع الضريبة ويتم ذلك من خلال ما يلي :

**2.2.1 : الرقابة على المشتريات:**

يقوم المحقق بمقارنة الوثائق المبررة للمشتريات والفواتير ووصول الاستلام والطلبات مع ما هو مسجل في الدفاتر المحاسبية والوثائق المحصل عليها من طرف الموردين ، و يظهر هذا التحقيق المخالفات التي يمكن أن يرتكبها المكلف لتهرب من دفع الضريبة من خلال الطرق التالية :

## أ. تضخيم المشتريات:

يسعى المكلف إلى التهرب من دفع الضريبة من خلال تضخيم المشتريات بهدف تخفيض الربح الخام

وبالتالي الربح الصافي ، ويكتشف المراقب هذه التلاعبات من خلال الخطاء المحاسبية التالية<sup>1</sup> :

- التسجيل المتكرر للفاتورة مع تغيير التاريخ أو التسجيل لنفس الفاتورة في يوميتين مساعدتين مختلفتين .
- تسجيل نفقات الصيانة الخاصة بالمسير والشركاء في الجانب المدين لحساب مشتريات الاستثمارات المكتسبة بغرض تضخيم التكاليف .

- تسجيل فواتير لمواد مختلفة لا تستخدم في النشاط الممارس من طرف المؤسسة أو المبالغة في كمية

مادة من المواد المستعملة

## ب: تخفيض المشتريات

عادة ما يقوم المكلف بتخفيض قيمة المشتريات ، ويصاحب ذلك تخفيض في الإيرادات الناتجة

عن المبيعات لكي لا يتم اكتشافها بسهولة من طرف المراقبين ، ويتم ذلك من خلال استعمال التلاعبات

التالية<sup>2</sup> :

- إغفال تقييد فواتير الموردين .

- الشراء بدون فواتير .

- تسجيل مشتريات عن طريق تعريف جبائي خاطئ .

حيث يصعب على المراقب اكتشاف مثل هذه التلاعبات ، إذ يجب عليه أن يقوم بمراقبة جميع الفواتير

ووصولات المشتريات والتأكد من صحتها عن طريق مراقبة وصولات الطلب والاستلام ، إضافة إلى

مراقبة المواد الأولية والمنتجات المباعة ومراقبة كشوفات العملاء والموردين .

<sup>1</sup> Direction Generale des Impots, Guide de verificateur de comptabilite. Direction des recherche et Verification Alger print .  
Edition 2001 .p57

<sup>2</sup> فتحي رزق السوافري, الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية , دار الجامعة الجديدة للنشر , الإسكندرية , 2002, ص 184 .

## 2.2.2 : الرقابة على المخزونات :

إن مراقبة المخزونات تعد مرحلة أساسية في عملية المراقبة المحاسبية , ولذلك ينبغي للمراقب أن يراقب بدقة دفتر الجرد الخاص بالمؤسسة ومدى تطابقه مع مدخلات ومخرجات المخزن وكشف المبيعات والمشتريات المجراة، بالإضافة إلى مقارنتها مع كمية البضاعة الموجودة فعلاً في مخازن المؤسسة ، إذ أن وجود فرق كبير في كمية المخزونات يدل على وجود رأس مال زائد لم يتم تقييده ضمن المخزونات<sup>1</sup> ، ومن بين العمليات التي يقوم بها المراقب لكشف التهرب الضريبي من خلال فحص المخزونات ما يلي :

- التأكد من أن المبيعات المسجلة في الدفاتر المحاسبية تتطابق مع المبالغ المسجلة في الفواتير، وأن كل التكاليف المباشرة أدرجت في المحاسبة.
- التقييم الصحيح للمواد والمنتجات الموجودة في المخزن .
- مراقبة مدى تطابق التسجيلات المحاسبية للموردين مع دفاتر المؤسسة .
- مراقبة حركة المخزونات من خلال تحقيق المعادلة التالية :

$$\text{مخزون أول مدة} + \text{المشتريات} = \text{مخزون آخر مدة} + \text{المبيعات}$$

ومهما كانت الطرق المستعملة في التلاعب بقيم المخزونات فهي تهدف عموماً إلى تخفيض الربح الخام والربح الصافي، ولذلك يجب على المراقب مراقبتها بدقة للتأكد من صحتها.

<sup>1</sup> عيد الفتاح الصحن , أصول المراجعة الداخلية والخارجية , مؤسسة شباب الجامعة , الإسكندرية , 1995 , ص55

**3 . 2 . 2 : الرقابة على المبيعات :**

يقوم المحقق بمراقبة الفواتير بطريقة نظامية أو عن طريق الأساليب الإحصائية لاكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي يمكن أن يقوم بها المكلف بالضريبة عن طريق المبيعات والمتمثلة فيما يلي:

- البيع بدون فواتير

- السهو العمدى في تسجيل العمليات النقدية والآجلة للتخفيض من قيمة المبيعات.

- القيام بتسجيل المردودات الوهمية للسلع في جانب المدين لحساب المبيعات.

- التسجيل المحاسبي لعملية البيع ضمن جهة الدائن في حسابات الميزانية.

- إغفال الإيرادات المتأتية من الصناعات التحويلية وأشغال البناء .

- التخفيض من المبلغ الحقيقي لبعض المبيعات باستعمال الفوترة الجزئية.

تسمح المراقبة على المبيعات بالتحقق من رقم الأعمال من خلال فحص الفواتير وسجلات البيع ومقارنتها مع حسابات البنك والصندوق ، كما توجد إجراءات أخرى يمكن للمراقب اختيارها وفقاً لنوع النشاط الممارس من طرف المؤسسة .

**4 . 2 . 2 : مراقبة حسابات الميزانية :**

يقوم المحقق بمراقبة الحسابات الرئيسية للميزانية حسب التسلسل المحدد من طرف المخطط المحاسبي الوطني ، وسيتم التركيز على الحسابات التي يحرص المراقب على المراقبة الدقيقة لها لأن المكلف يعمد إلى التلاعب فيها للتهرب من دفع الضريبة ومن أهم هذه الحسابات ما يلي :

أ. الإستثمارات:

تتمثل الاستثمارات في السلع المنقولة وغير المنقولة المملوكة للمؤسسة والتي تستعمل كوسيلة

استغلال دائمة في المؤسسة ، ويجب على المراقب التأكد من صحة المعلومات التالية :

- الوجود الفعلي والمادي للاستثمارات عن طريق فحص بطاقة تقييم الاستثمارات وفواتير الشراء ، والتأكد من احتساب معدل الإهلاك المناسب .
- التأكد من أن المشتريات ملك للمؤسسة عن طريق فحص وثائق الثبوتية لامتلاك الاستثمارات أو العقارات ومراقبة تسديد حقوق التسجيل .
- مراقبة حركة مختلف الاستثمارات وخاصة الأغلفة المتداولة .

### ب - الحقوق:

- وهي مجمل حقوق المؤسسة من خلال تعاملها مع الغير مثل الصندوق والبنك والتسيقات والحساب البريدي الجاري ، حيث يقوم المراقب بمراجعتها والتأكد من حساباتها من خلال مطابقتها مع اليومية المساعدة للمبيعات ، إضافة إلى مراقبة كشف العملاء للتأكد من شرعية هذه الحقوق من خلال ما يلي :
- مراقبة الحسابات البريدية والبنكية الموجودة لدى المؤسسة ومقارنتها مع الكشف المطلع عليها لدى الهيئات المالية.

- مراقبة جميع التسيقات والدفعات على الطلبيات مع التأكد من التبريرات الخاصة بها .
- مراقبة حسابات الصندوق والتأكد من المجاميع المقبوضة وأنها متعلقة بمبيعات المفوترة للعملاء

### ت - الأموال الخاصة :

- تتضمن وسائل التمويل الموضوعة تحت تصرف المؤسسة بصفة دائمة من قبل الملاك ، وتدخل تحتها عدة حسابات أهمها : أموال شخصية ، أموال اجتماعية ، الاحتياطات ، نتيجة قيد التخصيص ، مؤونات التكاليف والخسائر ، ويجب على المراقب التأكد من جميع هذه الحسابات من خلال مراقبة ما يلي<sup>1</sup>:
- التحقق من مصدر الموال الشخصية والتغيرات التي تطرأ عليها .

<sup>1</sup> عبد الفتاح محمد الصحن وسمير كامل ، الرقابة والمراجعة الداخلية ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الإسكندرية ، 2001، ص 307. 308

- مقارنة عمليات التحويلات البنكية والحساب الجاري للتأكد من جميع المسحوبات .
- مراقبة التعديلات والتغيرات في الأموال الاجتماعية وإحتياطات من خلال التأكد من الوثائق الثبوتية لها ، ومدى صحتها ومطابقتها للقانون .
- مراقبة تسجيل المبالغ في صورة قسيمة إيداع في البنك بهدف إخفاء قيمتها
- التأكد من أن الأرباح قد خضعت للضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات وأن المكلف لم يتم بالتهرب من دفعها
- التأكد من عدم استخدام مستندات عن عمليات نقدية كمستندات لمبيعات أخرى

## 2 . 2 . 5 :مراقبة حسابات النتائج:

يهدف المراقب من خلال مراقبة حسابات النتائج إلى معرفة القيمة المضافة وهامش الربح الخاص بالمؤسسة وتغيراتها خلال فترة المراقبة لمعرفة وضعية المؤسسة والحالة المالية لها و قصد اكتشاف المكلفين الذين يصرحون بهامش ربح ضعيف أو بنتيجة خسارة والتأكد من صحة الوضعية المالية لهم .

أ - القيمة المضافة :

تمثل الفرق بين الإنتاج الإجمالي واستهلاك المؤسسة وتحسب نسبة القيمة المضافة وفق العلاقة التالية<sup>1</sup>:

$$\text{نسبة القيمة المضافة} = \frac{\text{القيمة المضافة}}{\text{رقم الأعمال (إنتاج + خدمات)}} \times 100$$

ويستفيد المحقق من هذه النسبة في معرفة تطور القيمة المضافة للمؤسسة من سنة لأخرى واكتشاف التلاعبات التي يمكن أن تحتوي عليها خلال فترة المراقبة.

<sup>1</sup> Guide de vérificateur de comptabilité .op-cit.p94

ب: هامش الربح:

يتم حساب هامش الربح بالنسبة للمشتريات وبالنسبة للمبيعات، وذلك لمعرفة الربح الخام بالنسبة للسنوات الخاضعة للتحقيق .

هامش الربح الخام للمشتريات =  $\frac{\text{الربح الخام}}{100}$

ثمن تكلفة البضاعة المباعة

هامش الربح الخام للمبيعات =  $\frac{\text{الربح الخام}}{100}$

المبيعات

نسبة الربح الصافي بالنسبة لرقم الأعمال =  $\frac{\text{النتيجة الصافية للنشاط}}{100}$

رقم الأعمال (إنتاج + خدمات)

كما أن حساب الربح الإجمالي يختلف باختلاف طبيعة نشاط المؤسسة كمال يلي:

- بالنسبة للأنشطة التجارية :

الربح الإجمالي = المبيعات . ( المشتريات + التغير في المخزون)

- بالنسبة للنشطة الصناعية:

الربح الخام = (المبيعات + المنتجات المخزنة) - (مشتريات المواد الأولية + تغيرات المخزون)

- بالنسبة لأنشطة تأدية الخدمات :

الربح الخام = رقم الأعمال - الأعباء المباشرة

يقوم المراقب بحساب هذه النسبة المؤشرات و التأكد من صحتها وتطورها خلال السنوات الخاضعة للرقابة ، وبذلك يتمكن من اكتشاف التلاعبات التي يمكن أيسلكها المكلف من التهرب من دفع الضريبة .

### 3: نتائج التحقيق المحاسبي:

من خلال هذه الإجراءات العملية والفحص الدقيق للحسابات السابق ذكرها يقوم المراقب بالحكم على المحاسبة الممسوكة من خلال إبداء المحقق رأيه بالقبول أو الرفض .

### 3 - 1: قبول المحاسبة:

يقبل المراقب محاسبة المكلف إذا كانت مطابقة لأحكام القانون التجاري ومبادئ المخطط المحاسبي الوطني و صحيحة من حيث المضمون وينقسم القبول إلى صنفين.

#### أ: قبول صريح:

عند مطابقة المحاسبة الممسوكة للشروط السابقة الذكر يتم الحكم عليها بأنها منتظمة وتامة ومثبتة ودقيقة محاسبياً ، وبذلك يقوم المراقب بتبليغ المكلف بنتائج التحقيق من دون إجراء أي تقويمات .

ب - قبول نسبي:

عندا يكون هناك ارتياب طفيف أو وجود لبعض الانحرافات البسيطة والتي يستنتج المحقق بأنها غير ناتجة عن نية وقصد التهرب من دفع الضريبة ، يتم إخضاع المكلف إلى إجراءات التقويم الثنائي من خلال الاتفاق بين المراقب والمكلف بالضريبة مع مراعاة التزام المكلف بتقييم تصريحاته في الآجال القانونية

2 . 3 : رفض المحاسبة :

يتم رفض المحاسبة إذا كانت غير صحيحة ، وذلك عند وجود أخطاء أو إغفالات في محاسبة المكلف ، وتقاديا لتعسف المراقبين في ذلك فقد حدد المشرع حالات رفض المحاسبة من خلال المادة 191 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

4 إعادة تشكيل رقم الأعمال :

1 . 4 : عن طريق العناصر المادية :

ويتم الاعتماد فيها على العناصر الكمية كالمحزونات والمشتريات والاستهلاكات ، وتختلف حسب

نوع النشاط :

## أ- حالة مؤسسة إنتاجية :

إذا كانت المؤسسة إنتاجية يتم إعادة تشكيل رقم الأعمال عن طريق العناصر المادية كما يلي<sup>1</sup> :

المخزون الأولي للمواد الأولية

(+) مشتريات المواد الأولية

(-) المخزون النهائي للمواد الأولية

(=) الاستهلاك الخام للمواد الأولية

(-) نسبة الضياع (%)

(=) الاستهلاك الصافي للمواد الأولية

(-) المخزون الأولي للمنتجات التامة محولة إلى مواد أولية

(+) المخزون النهائي للمنتجات التامة محولة إلى مواد أولية

(=) الفرق أو الإغفال

<sup>1</sup> Guide de vérificateur de comptabilité .op-cit.p12

## ب - حالة مؤسسة تجارية

في حالة مؤسسة تجارية يتم إعادة تشكيل رقم الأعمال من خلال العناصر المادية كما يلي<sup>1</sup>:

المخزون أول مدة

(+) المشتريات

(-) مخزون آخر مدة

(=) الاستهلاك المعاد تأسيسه

(-) الاستهلاك المصرح به

(=) الفرق أو الإغفال

نسبة الفرق = (الفرق / الاستهلاك المصرح به) + 1

رقم أعمال الإخفاء = رقم الأعمال المصرح به \* نسبة الفرق

التقويم النهائي = رقم أعمال الإخفاء - رقم الأعمال المصرح به

<sup>1</sup> Guide de vérificateur de comptabilité .op-cit.p123

## 2.4 : إعادة تشكيل رقم الأعمال على أساس الفوترة :

تشكل الفوترة أساسا لفرض الضريبة في بعض الأنشطة الاقتصادية ، وخاصة في مجال الأشغال العمومية من خلال الفواتير المصرح بها ، ويتم إعادة تشكيل رقم الأعمال في هذه الحالة كما في الجدول التالي<sup>1</sup> :

التحصيلات المصرح بها
(-) رصيد العملاء في 01 جانفي
(+) تسبيقات العملاء في 01 جانفي
(+) رصيد العملاء في 31 ديسمبر
(-) تسبيقات العملاء في 31 ديسمبر
(=) رقم الأعمال المفوتر
(-) رقم الأعمال المصرح به
(=) الفرق

حيث إن الفرق يمثل التحصيلات غير المصرح بها الخاضعة للرسم على القيمة المضافة .

## 3.4 : تبليغ نتائج التحقيق :

تعد هذه المرحلة نهاية التحقيق المحاسبي، حيث يقوم المراقب فيها بتبليغ النتائج المتوصل إليها من خلال عملية التحقيق إلى المكلف بالضريبة ويتم ذلك من خلال المراحل التالية:

<sup>1</sup> Guide de vérificateur de comptabilité .op-cit.p124

## أ . التبليغ الأولي:

بعد قيام المراقب بإعادة تشكيل رقم الأعمال يجب عليه أن يبلغ المكلف بالضريبة بالنتائج والتعديلات التي أجراها من خلال تبليغ مفصل ومعلل بطريقة تسمح للمكلف بفهم الطريقة التي تم من خلالها إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة للتمكن من تقديم ملاحظاته ، وهنا يمكن أن يواجه المكلف ثلاثة حالات وهي :

- المكلف يرد على التبليغ بقبول التعديلات في رقم الأعمال قبولاً صريحاً ، وبذلك يصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائياً ، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه إلا في حالة ما إذا اكتشفت أن المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات وطرق تدليسية ، أو أعطى معلومات ناقصة أو خاطئة خلال التحقيق<sup>1</sup> .
- المكلف يرد على التبليغ في الفترة المحددة عن طريق ملاحظات وتوضيحات مبررة وموضوعية ، وبعد الدراسة يقرر المراقب قبولها أو رفضها ، في حالة القبول يقوم المراقب بالتخفيض الجزئي للضريبة ، كما يجب عليه إبلاغ المكلف في حالة الرفض .
- يعد عدم الرد في الأجل المحدد بمثابة قبول ضمني وبالتالي تبقى الأسس المعدلة من طرف المراقب على حالها ، وتعتبر أساساً لفرض الضريبة .

## ب - إعداد التقرير النهائي:

- يقوم المراقب بإعداد التقرير النهائي لعملية التحقيق ، والذي يمكن من خلاله لمختلف المصالح المختصة بممارسة مهامها وخاصة مصالح التحصيل والمنازعات ويشتمل التقرير على ما يلي :
- طبيعة التحقيق وطبيعة المخالفات المكتشفة .
- نوع العقوبات المفروضة مع التوضيح النصوص القانونية لها .
- توضع نسخة من هذا التقرير في ملف المكلف ويتم إرجاعه إلى المفتشية التي سحب منها ، وترسل نسخة

<sup>1</sup> قانون الإجراءات الجبائية ، 2018، ص15

منه إلى المديرية الجهوية وكذا مصلحة البحث والتحقيقات على المستوى المركزي .

### ت - إصدار الجداول الإضافية:

يقوم المراقب بإصدار الأوردة والجداول الإضافية التي جاءت نتيجة التحقيق المحاسبي والتي يتم من خلالها تحديد الأوعية الجبائية الجديدة والغرامات ، وترسل إلى قبضة الضرائب للتحصيل ، وتمثل هذه المرحلة نهاية التحقيق المحاسبي .

### ثانيا . إجراءات التحقيق المصوب للكشف عن التهرب الضريبي :

يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس قواعد التحقيق بشكل عام باستثناء بعض الخصائص.

- هو عبارة عن تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب ، لفترة كاملة أو لجزئ منها غير متقدمة ، أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة سنة جبائية<sup>1</sup> .

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

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

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

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

<sup>1</sup> قانون الإجراءات الجبائية ، المادة 20 مكرر ،

المبحث الثاني : دراسة حالي التحقيق المحاسبي والتحقق المصوب وتطور

### نتائجها خلال الفترة (2015 . 2018 )

سنقوم من خلال المبحث بالدراسة الميدانية لحالي التحقيق المحاسبي والتحقق المصوب ، بغية إبراز طرق الكشف عن التهرب الضريبي ، وكيفية معالجته، والعواقب المترتبة عنه ، كما سنقوم بدراسة تطور نتائج التحقيق المحاسبي والتحقق المصوب خلال الفترة ( 2018 . 2015 ) لإبراز أهمية المبالغ المسترجعة وكذا مبالغ الغرامات الناتجة عن عملية التهرب .

المطلب الأول: دراسة حالة للتحقيق المحاسبي (الحالة الأولى)

أولاً: عموميات عن المؤسسة

1. التعريف بالمؤسسة :

المؤسسة: \*\*\*\*\*

طبيعة النشاط : يمارس نشاط تجارة بالجملة لمواد البناء وكذا نقل البضائع بتاريخ 00/00/0000

سجل التجاري رقم 00A00000000

مسجل بمفتمشية الضرائب \*\*\*\*\* تحت المادة رقم: 0000

و الرقم الإحصائي : 0000000000

2 - الوضعية الجبائية للمؤسسة :

نشاط المكلف يخضع وجوباً للرسم على القيمة المضافة طبقاً لنص المادة 02 الفقرة 04 من قانون

الرسم على رقم الأعمال مع الحق في خصم الرسم على المشتريات وفقاً لنص المادة 29 من نفس القانون

الضريبة على الدخل الإجمالي وفقاً للمواد 1و2و3و104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

ثانياً: سير عملية التحقيق

### 1. فتح عملية التحقيق :

تمت برمجة برمج نشاط المكلف في قضية التحقيق المحاسبي رقم 2017/00 وتم تبليغه بموجب إشعار بالتحقيق رقم : 2017/00 المؤرخ في : 2017/00/00 . عدد الصفحات xx مرفقاً بميثاق المكلف طبقاً لأحكام المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية .  
تمنح للمكلف مدة أقصاها عشرة (10) أيام بهدف تحضير المحاسبة ، واستثناءا يمكن أن تمتد هذه المدة بطلب من المكلف وبقبول من نائب مدير الرقابة الجبائية .

### 2- التحقيقات الأولية :

تركزت عملية البحث والتحقيق بناء على الوثائق المحاسبية وفواتير الشراء المقدمة ، وتتبع حركة الكشف البنكي والمعلومات المتوفرة في الملف الجبائي إضافة إلى المراسلات الواردة للمصلحة من خلال ممارسة حق الإطلاع التي يخولها القانون وفق المواد 45 و 63 من قانون الإجراءات الجبائية .

### 3- التحقيقات المحاسبية :

#### 3 - 1: من حيث الشكل:

تم تقديم الدفاتر المحاسبية التالية :

دفتر اليومية مصادق وموقع عليه من طرف رئيس محكمة \*\*\*\*\* بتاريخ 0000/00/00 يحتوي على 91 ورقة.

دفتر الجرد : مصادق وموقع عليه من طرف رئيس محكمة \*\*\*\*\* بتاريخ 0000/00/00 يحتوي على 96 ورقة.

دفتر الأجرة: مصادق وموقع عليه من طرف رئيس محكمة \*\*\*\*\* بتاريخ 0000/00/00 يحتوي على 47 ورقة.

الدفاتر المساعد : هذه الدفاتر ممسوكة بطريقة الإعلام الألي وهي ( دفتر المشتريات ، دفتر المبيعات ، دفتر البنك ، دفتر الصندوق و دفتر العمليات المختلفة ) .

بعد الانتهاء من فحص المحاسبة من حيث الشكل يمكن التمييز بين حالتين ، تتمثل الأولى في عدم توفر المحاسبة على الوثائق التي نصت عليها المادة 9 و10 من القانون التجاري وغير ممسوكة وفقا لقواعد المخطط المحاسبي الوطني الجديد وبذلك يتم الرفض التلقائي للمحاسبة واللجوء إلى الفرض التلقائي للضريبة، أما في حالتنا هذه فمحاسبة المكلف محل الدراسة تتوفر على الشروط السابقة وبذلك يمكن اعتبارها مقبولة من حيث الشكل ويتم الانتقال إلى مراقبة المحاسبة من حيث المضمون .

### 3 - 2: من حيث المضمون:

يقصد بفحص المحاسبة من حيث المضمون قيام المحقق بدراسة معمقة ودقيقة للحسابات الرئيسية للميزانية وحسابات التسيير والنتائج ، حيث يتم التركيز على المشتريات والمبيعات والتكاليف والمخزونات ، وذلك لأنها تعتبر أهم العناصر التي يلجأ إليها المكلف لتخفي وعائه الضريبي والتهرب من دفع الضريبة حيث سنقوم في حالتنا هذه بدراسة ما يلي :

### 3 . 2 . 1: دراسة المشتريات:

تم تأسيس المشتريات بناءً على الفواتير المقدمة ، ومقارنتها مع الكشف البنكي ووصولات التسديد المقدمة كما يوضحه الجدول التالي :

الجدول رقم (01) : دراسة المشتريات خلال عملية التحقيق المحاسبي (الحالة الأولى) الوحدة (دج)

البيان / السنوات	2014	2015	2016	2017
المشتريات المصروح بها	242952080	252884283	271543960	220716005
المشتريات المستخرجة	242952080	252884283	271543960	220716005
الفارق	000000000	000000000	000000000	000000000

المصدر : من إعداد الطالب بناءً على المعلومات المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة

من خلال الجدول يتضح أن التحقيق المحاسبي لم يسفر عنه أية فروقات ، حيث يوجد تطابق بين ما قام المكلف بالتصريح به ، وما أسفرت عنه عملية التحقيق .

### 2.2.3 : دراسة الأعباء الحساب 601

يتم دراسة الأعباء وتوضيح الأعباء المقبولة والمرفوضة نتيجة عملية التحقيق من خلال الجدول

التالي :

الجدول رقم (02) : دراسة الأعباء خلال فترة التحقيق (الحالة الأولى) الوحدة (دج)

البيان / السنوات	2014	2015	2016	2017
المصروح به	1000100	1027500	800011	1009507
المقبول	500050	513750	400005	504753
الفارق	500050	513750	400005	504753

المصدر : من إعداد الطالب بناءً على المعلومات المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة

من خلال الجدول يتضح أن هناك فارق في مبلغ الأعباء المصروح بها في كل السنوات محل

التحقيق .

حيث نجد أن هناك تضخيم في مبلغ الأعباء المصرح به ، والتي تعتبر أعباء مرفوضة يتم دمجها في حساب الأرباح.

### 3 . 2 . 3 : تأسيس رقم الأعمال

تم تأسيس رقم الأعمال من خلال مطابقة رقم الأعمال المصرح به الخاص بكل من تجارة الجملة لمواد البناء وكذا الخاص بنشاط نقل البضائع مع الكشف البنكي والوصلات المقدمة كما هو موضح بالجدولين (05 و06) المواليين :

#### الجدول رقم (03): تجميع رقم الأعمال الخاص بنشاط تجارة الجملة لمواد البناء (الحالة الأولى) الوحدة (دج)

البيان / السنوات	2014	2015	2016	2017
رقم الأعمال المستخرج	260960912	263183986	281383439	232762965
رقم الأعمال المصرح به	257889781	263183986	279932098	231889270
الفارق	3071131	000000000	1451341	873695

المصدر : من إعداد الطالب بناءً على المعلومات المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة

من خلال الجدول رقم: (03) نجد أن هناك فارق بين رقم العمال المصرح به ورقم الأعمال المستخرج من عملية التحقيق يتم إخضاعه للضريبة على الدخل الإجمالي.

#### الجدول رقم (04) : تجميع رقم الأعمال الخاص بنشاط نقل البضائع (الحالة الأولى) الوحدة (دج)

البيان / السنوات	2014	2015	2016	2017
رقم الأعمال المستخرج	3390998	594130	999999	2599995
رقم الأعمال المصرح	3390998	594130	999999	2599995
الفارق	0000000	0000000	0000000	0000000

المصدر : من إعداد الطالب بناءً على المعلومات المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة.

## 4 . نتائج التحقيق المحاسبي:

## 4 . 1: الرسم على النشاط المهني La TAP

الجدول رقم (05): الرسم على النشاط المهني الواجب إعادة تسديده مع العقوبة (الحالة الأولى)  
الوحدة (دج)

البيان / السنوات	2014	2015	2016	2017
رقم الأعمال المستخرج من مواد البناء بالجملة	260 960 912	263 183 986	281 383 439	232 762 965
رقم الأعمال المستخرج من نشاط نقل البضائع	3 390 998	594 130	999 999	2 599 995
رقم الأعمال المصرح به من مواد البناء بالجملة	257 889 781	263 183 986	279 932 098	231 889 270
رقم العمال المصرح به من نشاط نقل البضائع	3 390 998	594 130	999 999	2 599 995
الفرق في رقم الأعمال الغير مصرح به الإجمالي	3 071 131	00,0	1 451 341	873 695
معدل الرسم	%2	%2	%2	%2
الرسم الواجب إعادة تسديده	61 422	0,00	29 026	17 473
معدل العقوبة	%15	%15	%15	%15
العقوبة	9213	0,00	4354	2620
المجموع العام	67 564	0,00	31 929	19 221

المصدر : من إعداد الطالب بناءً على المعلومات المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة .

من خلال الجدول يتعين على المكلف إعادة تسديد الحقوق المتملص منها بخصوص الرسم على النشاط المهني ، إضافة إلى العقوبات التي نصت عليها المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه "عندما يصرح مكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة على الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة ، أو يبين دخلاً ناقصاً أو ربحاً غير صحيح ، يزداد على مبلغ الحقوق التي تملص منها أو أخل بها نسبة :

- 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن 50,000 دج أو يساويه

- 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50,000 دج ويقل عن 200,000 دج أو يساويه

- 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200,000 دج .

- عند محاولة القيام بأعمال الغش ، تطبق زيادة قدرها 100% على كامل الحقوق إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها أقل من خمسة ملايين دينار جزائري 5000,000 دج .

#### 4 - 2: تأسيس الضريبة الأرباح IRG

يتم حساب الضريبة على الدخل الإجمالي الواجب إعادة تسديدها من خلال دمج الفرق في رقم الأعمال وكذا الأعباء المرفوضة إلى الربح المصرح به.

الجدول رقم(06):الضريبة على الدخل الإجمالي الواجب إعادة تسديدها مع العقوبة (الحالة الأولى)  
الوحدة (دج)

البيان/السنوات	2014	2015	2016	2017
الفارق الناتج في رقم الأعمال	3071131	00000000	1451341	873695
الأعباء المرفوضة	500050	513750	400005	504753
الربح المصرح به	7057996	1741285	1408535	504753
الربح المستخرج الخاضع	10629177	2255035	1808540	3378892
الضريبة المصرح بها	2338298	477449	362560	873948
الضريبة المستخرجة	3413194	657262	500989	1050612
الفارق	1074895	179821	138428	176663
نسبة العقوبة	%25	%15	%15	%15
العقوبة	268723	26971	20764	26499
المجموع العام	1343619	206784	159193	203163

المصدر : من إعداد الطالب بناءً على المعلومات المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة .  
من خلال الجدول رقم (06) يتضح أنه على المكلف إعادة تسديد الضريبة على الدخل الإجمالي،  
بالإضافة إلى العقوبة التي نصت عليها المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة  
المذكورة سابقاً.

## 3.4 : تأسيس الضريبة على الأجور S / IRG

نظراً لكون أن طبيعة النشاط تتطلب عمال ونظراً لضعف التصريح المقدم على الدخل الإجمالي بالنسبة للأجور فإنه يتم إضافة عامل لكل سنة محل التحقيق، تطبيقاً لأحكام المادة 131 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مثلما هو موضح بالجدول التالي

الجدول رقم (07): الضريبة على الأجور الواجب إعادة تسديدها مع العقوبة (الحالة الأولى) الوحدة (دج)

البيان/السنوات	2014	2015	2016	2017
عدد العمال المعتمد	1	1	1	1
الأجرة الشهرية المعتمدة	25 000	25 000	25 000	25 000
كتلة الأجور السنوية المستخرجة	300 000	300 000	300 000	300 000
معدل الضريبة	%20	%20	%20	%20
الفارق	60 000	60 000	60 000	60 000
معدل العقوبة	%25	%25	%25	%25
العقوبة	15 000	15 000	15 000	15 000
المجموع	75 000	75 000	75 000	75 000

المصدر : من إعداد الطالب بناءً على المعلومات المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة .

من خلال الجدول رقم (07) يتضح أنه على المكلف إعادة تسديد الضريبة على الأجور للعامل الذي تمت إضافته حسب المادة 131 من ق ض م ر م ، بالإضافة إلى العقوبة التي نصت عليها المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المذكورة سابقاً.

4.4 تأسيس الرسم على القيمة المضافة:

1.4.4 : الرسم على المبيعات:

الجدول رقم (08) : الرسم على القيمة المضافة المستحق على المبيعات (الحالة الأولى) الوحدة(دج)

البيان/السنوات	2014	2015	2016	2017
الفارق في رقم الأعمال	3 071 131	000 000	1 451 341	873 695
معدل الرسم	%17	%17	%17	%17
الرسم المستحق	583 514	000 000	275 754	166 002
الرسم القابل للخصم	000 000	000 000	000 000	000 000
الرسم القابل للدمج	000 000	000 000	000 000	000 000
الرسم	583 514	000 000	275 754	166 002
معدل العقوبة	%25	%15	%25	%15
العقوبة	145 878	000 000	68 938	24 900
المجموع	729 393	000 000	344 693	190 902

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على المعلومات المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة .

من خلال الجدول رقم (08) يتعين على المكلف إعادة تسديد مبلغ الرسم القيمة المضافة

للمبيعات والخاص بالفارق بين رقم الأعمال المصرح به وما تم استخراجه في عملية التحقيق ، بالإضافة

إلى تسديد مبلغ العقوبة التي نصت عليها المادة 193 من ق م ر م المذكورة سابقاً.

## 2.4.4 : الرسم على المشتريات :

الجدول رقم (09): الرسم على القيمة المضافة الخاص بالمشتريات (الحالة الأولى)  
الوحدة(دج)

البيان/السنوات	2014	2015	2016	2017
الرسم على المشتريات المستخرج	41 489 544	43 642 493	46 530 906	34 021 468
الرسم على المشتريات المصرح به في G50	41 489 544	43 642 493	46 530 906	34 021 468
الرسم القابل للخصم	00000000	00000000	00000000	00000000
الرسم القابل للدمج	00000000	00000000	00000000	00000000

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على المعلومات المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة .

## 5 . التبليغ بنتائج التحقيق :

بعد الانتهاء من عملية التحقيق، يتم تبليغ المكلف بنتائج التحقيق من خلال التبليغ الأولي بنتائج التحقيق "الملحق رقم (04) مع وجوب الرد في أجل أقصاه 40 يوم من تاريخ استلام التبليغ .  
مع إمكانية طلب المكلف التحكيم من طرف المدير الولائي للضرائب للأسئلة المتعلقة بالوقائع ,  
أو القانون في الرد على القضية موضوع التحقيق , طبقاً لأحكام المادة 31 من قانون المالية المعدلة  
للمادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية.

وفي حالة عدم الرد في الآجال القانونية "40يوم" يتم إصدار التبليغ النهائي "الملحق رقم (05)"  
والفرض التلقائي للضرائب الناتجة من عملية التحقيق " الملحق رقم (06)".

## المطلب الثاني: دراسة حالة للتحقيق المصوب (استرداد رصيد IRG, TVA) (الحالة الثانية)

أولاً - عموميات عن المؤسسة :

1. التعريف بالمؤسسة :

المؤسسة: \*\*\*\*\*

طبيعة النشاط: يمارس نشاط نقل البضائع بتاريخ 0000/00/00

سجل التجاري رقم 00A00000000

مسجل بمفتمشية الضرائب \*\*\*\*\* تحت المادة رقم: 0000

و الرقم الإحصائي: 0000000000

2 - الوضعية الجبائية للمؤسسة :

المكلف يخضع وجوباً للضريبة على الدخل الإجمالي حسب نص المواد 1، 2، 3، 85، 104 من

"ق ض م ر م" إضافة إلى الرسم على حجم المعاملات وفقاً للمواد 217، 357 من نفس القانون .

كما يخضع المكلف إجبارياً إلى دفع الرسم على القيمة المضافة وهذا نظراً لطبيعة النشاط الممارس

طبقاً للمواد 4 و 5 من قانون الرسم على رقم الأعمال مع حق خصم الرسم على المشتريات حسب المادة

29 من نفس القانون.

ثانياً . سير عملية التحقيق:

1- فتح عملية التحقيق: تتم بنفس إجراءات عملية التحقيق المحاسبي المذكورة في دراسة الحالة الأولى.

2. التحقيقات المحاسبية:

2. 1 من حيث الشكل: تم تقديم الدفاتر المحاسبية التالية:

- دفتر اليومية: مصادق وموقع عليه من طرف رئيس محكمة \*\*\*\*\* بتاريخ 0000/00/00 يحتوي علي 139 ورقة.

- دفتر الجرد:مصادق وموقع عليه من طرف رئيس محكمة \*\*\*\*\* بتاريخ: 0000/00/00 يحتوي علي 92 ورقة .

- دفتر الأجرة : مصادق وموقع عليه من طرف رئيس محكمة \*\*\*\*\* بتاريخ : 0000/00/00 يحتوي علي 47 ورقة .

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

## 2 . 2 من حيث المضمون:

تمت المقارنة بين الوثائق الثبوتية وما تم تسجيله في الدفاتر المحاسبية ، وعليه تم قبول المحاسبة المقدمة في تأسيس الربح الصناعي والتجاري لسنوات 2015 و2016.

## 2 . 3 دراسة المشتريات:

تم تأسيس المشتريات بناء على الفواتير المقدمة ومقارنتها مع الكشف البنكي ووصولات التسديد المقدمة كما يوضحه الشكل :

الجدول رقم (10) : دراسة المشتريات لسنتي (2015- 2016) (الحالة الثانية) الوحدة (دج)

2016	2015	البيان/السنوات
9 721 392	4 428 429	المشتريات المصرح بها
9 721 392	4 428 429	المشتريات المستخرجة
000 000 0	000 000 0	الفارق

المصدر : من إعداد الطالب بناءً على المعلومات المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة .

من خلال الجدول يتضح أن هناك تطابق بين مبالغ المشتريات المصرح بها و المستخرجة من

خلال عملية التحقيق

2 . 4 . 2 تجميع رقم الأعمال:

2 . 4 . 2 رقم الأعمال المقبوض:

الجدول رقم(11): يبين رقم الأعمال المقبوض من خلال مقارنة الكشوفات البنكية

(الحالة الثانية) (الوحدة (دج)

البيان/السنوات	2015	2016
رقم الأعمال المستخرج	9 496 955	11 787 997
رقم الأعمال المصرح به	9 072 750	11 787 997
الفارق	424 205	0

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على المعلومات المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة .

2 . 4 . 2 رقم الأعمال المفوتر:

الجدول رقم (12) : يبين رقم الأعمال المفوتر من خلال مقارنة الكشوفات البنكية

(الحالة الثانية) (الوحدة (دج)

البيان/السنوات	2015	2016
رقم الأعمال المستخرج	18 503 579	124 936 485
رقم الأعمال المصرح به	18 503 579	124 936 485
الفارق	0	0

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على المعلومات المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة .

## 5.2 دراسة الأعباء :

من خلال الاطلاع علي الاستهلاكات المصرح بها ومقارنتها بالأرقام الأعمال المحققة من طرف المكلف بالعتاد الخاص بالمؤسسة لسنتي 2015 و 2016 يتضح لنا أن هناك مبالغة في استهلاك مادتي العجلات و قطع الغيار ، لذا فإن المبالغ خارج الرسم للفواتير المبينة في الجدولين 13 و 14 والتي تخص مادتي العجلات و قطع الغيار تعتبر أعباء مرفوضة يتم إدماجها في رقم العمال ، بالإضافة إلى استرداد مبالغ الرسم على القيمة المضافة .

**الجدول رقم(13) : يبين الفواتير المرفوضة لمادتي العجلات و قطع الغيار سنة 2015**  
(الحالة الثانية) الوحدة (دج)

رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة	مبلغ خارج الرسم	الرسم	ملاحظة
111	21/05/2014	1 230 846	209 244	العجلات
113	27/04/2014	1 342 000	228 140	قطع غيار
المجموع		2 572 846	437 384	/

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على المعلومات المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة .

**الجدول رقم (14): يبين الفواتير المرفوضة لمادتي العجلات و قطع الغيار لسنة 2016**  
(الحالة الثانية) الوحدة (دج)

رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة	مبلغ خارج الرسم	الرسم	ملاحظة
14684	23/12/2014	835 450	142 027	العجلات
797	31/05/2015	84 487	14 363	قطع غيار
1649	15/11/2015	154 132	26 202	قطع غيار
المجموع		1 074 069	182 592	/

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على المعلومات المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة .

## ثالثاً: نتائج التحقيق المحاسبي

## 1 - تأسيس الأرباح IRG:

الجدول رقم (15) : إعادة تأسيس الأرباح الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي (الحالة الثانية)

الوحدة (دج)

2016	2015	البيان/السنوات
0	424 205	الفارق الناتج في رقم الأعمال
1 074 069	2 572 846	الأعباء المرفوضة
-653 421	-2 371 320	الربح المصرح به
420 648	625 731	الربح المستخرج الخاضع
0	0	الضريبة المصرح بها
66 194	127 719	الضريبة المستخرجة
66 194	127 719	الفارق
15%	15%	نسبة العقوبة
9 929	19 158	العقوبة
76 124	146 877	المجموع العام

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على المعلومات المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة .

من خلال الجدول يتضح أن المكلف قد صرح بأنه قد حقق خسارة في سنتي 2015 و 2016 ،

في حين أن التحقيقات وبعد دمج الفارق في رقم الأعمال بالإضافة إلى الأعباء المرفوضة إلى الربح

الجبائي الذي أصبح في السنتين 2015 و 2016 على التوالي 625731 دج ، 420648 دج ، لتصبح

الضريبة على الدخل الإجمالي: 127719 دج, 66194 دج خلال السنتين 2015 و2016 على التوالي والتمثلة في مقدار التهرب الضريبي بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي ، بالإضافة إلى وجوب تسديد العقوبة المبينة بالجدول والتي نصت عليها المادة 139 من ق ض م ر م المذكورة سابقاً في دراسة الحالة الأولى .

## 2 . دراسة الرسم علي القيمة المضافة

### 2 . 1 الرسم علي المشتريات:

تم رفض الرسم علي المشتريات للفواتير التي تم تسديدها نقدا وذلك تطبيقاً لأحكام المادة 30 من

قانون الرسم على رقم الأعمال

### الجدول رقم (15) : قائمة الفواتير المسددة نقداً لسنة 2016 (الحالة الثانية) الوحدة (دج)

رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة	مبلغ خارج الرسم	الرسم	ملاحظة
762	20/05/2016	119 410	20 300	
1201	13/08/2016	90 470	15 380	
1648	15/11/2016	139 444	23 706	مسددة نقدا
1649	15/11/2016	154 132	26 203	
المجموع		503 457	85 588	

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على المعلومات المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة .

الجدول يبين الفواتير المسددة نقداً والتي تجاوز مبلغها 100000 دج , والتي ينتج عنها رسم مسترجع

للخزينة حسب المادة 30 من قانون الرسم على رقم الأعمال .

أما فيما يخص الحسومات المرفوضة والمتعلقة بالمشتريات سيتم إظهارها في الجدول لتالي :

الجدول رقم (17): الحسومات المرفوضة على المشتريات في مجال الرسم على القيمة المضافة

(الحالة الثانية) الوحدة (دج)

البيان/السنوات	2015	2016
الرسم على المشتريات المستخرج	786 537	1 223 762
الرسم على المشتريات المصرح به G50	1 365 947	1 349 915
الرسم القابل للخصم	0	0
الرسم القابل للدمج	579 410	126 153

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على المعلومات المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة .

من خلال الجدول يتضح وجود فارق بين المبلغ المصرح به والمبلغ المستخرج من الرسم على المشتريات والذي يدمج في حساب الرسم على القيمة المضافة الذي يجب استرداده بالإضافة إلى العقوبات التي نصت عليها المادة 193 من ق ض م ر م , مثلما هو مبين في الجدول الموالي .

## 2 . 2 : الرسم علي المبيعات

الجدول رقم (18) : استرداد الرسم على القيمة المضافة بالإضافة إلى العقوبات (الحالة الثانية)  
الوحدة (دج)

2016	2015	البيان/السنوات
0	424 205	الفارق في رقم الأعمال
%17	%17	معدل الرسم
0	72 115	الرسم المستحق
0	0	الرسم القابل للخصم
126 153	579 410	الرسم القابل للدمج
126 153	651 525	الرسم
%15	%25	معدل العقوبة
18 923	162 881	العقوبة
145 076	814 406	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على المعلومات المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة .

## 3 : نتيجة عملية التحقيق

الجدول رقم (19): نتيجة عملية التحقيق المصوب لسنتي 2015 و2016 (الحالة الثانية) الوحدة (دج)

2 509 358	الحقوق الواجبة
593 517	العقوبة
3 102 875	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على المعلومات المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة .

من خلال الجدول يتضح لنا حجم المبالغ التي تم استردادها نتيجة عملية التحقيق المصوب والتي

تخص TVA ,IRG بالإضافة إلى العقوبات لسنتي 2015 و2016.

## ملاحظة هامة :

تبعاً لأحكام المادة 31 من قانون المالية 2012 المعدلة للمادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية ، فإن

لديكم إمكانية التحكيم.

من طرف المدير الولائي للضرائب للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو القانون في الرد علي قضيتكم موضوع

التحقيق .

المطلب الثالث : إحصائيات عامة حول نتائج التحقيق المحاسبي والتحقق المصوب بالمديرية الفرعية

للمراقبة الجبائية بالمسيلة خلال الفترة (2015-2018)

أولاً : نتائج التحقيق المحاسبي خلال الفترة (2015-2018)

من خلال الجدول رقم (20) يتم عرض إحصائيات حول نتائج التحقيق المحاسبي المقدمة من طرف المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بالمسيلة خلال الفترة (2015-2018).

جدول رقم (20): نتائج التحقيق المحاسبي خلال الفترة (2015-2018) الوحدة (دج)

البيان /السنوات	2015	2016	2017	2018
عدد القضايا	61	29	47	40
الحقوق المسترجعة	148679842	132263784	144070528	97690620
غرامات الوعاء	35087614	32692572	34455986	23469742
مجموع المبالغ المحصلة	183767456	164956356	178526514	121160362

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على المعلومات المقدمة من طرف المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بالمسيلة .

### تحليل النتائج:

من خلال الجدول نلاحظ أنه بالرغم من الانخفاض الكبير في عدد القضايا محل التحقيق المحاسبي من سنة 2015 إلى سنة 2016 إلا أنه لم يتم تسجيل تراجع كبير في حجم الحقوق المسترجعة وهذا راجع إلى نجاعة عملية التحقيق المحاسبي .

- كما هو الحال أيضاً بالنسبة لسنة 2017 حيث نجد أن هناك ارتفاع ملحوظ في عدد القضايا محل التحقيق يصاحبه ارتفاع في حجم الحقوق المسترجعة.

- أما في سنة 2018 فنلاحظ أنه بالرغم من ارتفاع عدد القضايا محل التحقيق المحاسبي إلا أنه تم تسجيل انخفاض كبير في حجم الحقوق المسترجعة ، وهذا راجع إلى انخفاض حجم المبالغ المتهرب منها وهذا راجع إلى التأثير الإيجابي للعقوبات المفروضة على عمليات التهرب حيث أن حجم هذه المبالغ يتناسب طرديا وحجم المبالغ المتهرب منها .

وعلى العموم فإن الإحصائيات المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ، والمبينة

بالجدول

تبين لنا مدى إسهام عملية التحقيق المحاسبي في استرجاع مبالغ جد هامة لصالح الخزينة والمقدرة ب : 648.410.688.00 دج خلال السنوات الأربع.

#### ثانياً : نتائج التحقيق المصوب خلال الفترة (2015-2018)

من خلال الجدول رقم (21) يتم عرض إحصائيات حول نتائج التحقيق المصوب المقدمة من

طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة خلال الفترة (2015-2018)

#### جدول رقم (21) : نتائج التحقيق المصوب خلال الفترة (2015-2018) الوحدة (دج)

البيان /السنوات	2015	2016	2017	2018
عدد القضايا	19	24	13	13
الحقوق المسترجعة	11646626	26295962	6333975	5998472
غرامات الوعاء	2587817	6430113	1444513	1318642
مجموع المبالغ المحصلة	14234443	32726075	7778488	7317114

المصدر: من إعداد الطالب ، بناء على الإحصائيات المقدمة من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة

**تحليل النتائج:**

من خلال الجدول نلاحظ أن:

- هناك ارتفاع في عدد القضايا بين سنة 2015 و2016 يصاحبه ارتفاع في حجم الحقوق المسترجعة وكذا حجم العقوبات.

- انخفاض كبير في عدد القضايا خلال سنتي 2017 و2018 مع انخفاض في حجم الحقوق المسترجعة وكذا العقوبات ، وهذا راجع إلى تأثير عملية التحقيق المصوب في الكشف عن عمليات التهرب وتسليط العقوبات من خلال الغرامات المالية الشيء الذي أدى إلى ردع كل مكلف يحاول التهرب من دفع الضريبة ، والعزوف عن محاولة التهرب مرة أخرى .

## خلاصة الفصل :

من خلال الدراسة الميدانية بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة والتي شملت حالتني التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب واللذان يعتبران من أهم أدوات الرقابة الجبائية ، اتضح لنا مدى أهميتهما في الكشف عن التهرب الضريبي من خلال العديد من الطرق القانونية والإسهام في استرداد مبالغ هامة للخزينة بالإضافة إلى العقوبات التي لا تعتبر مورداً فقط للخزينة فهي تعتبر رادعاً لكل من أراد ممارسة التهرب الضريبي، وكذا التسهيلات المقدمة من قبل مصالح الرقابة الجبائية المتمثلة في حق الطعن والأجال الممنوحة للمكلف لإرسال ملاحظاته أو قبوله بنتائج التحقيق .

كما لوحظ النقص العددي للأفراد العاملين بمكتب المراجعات الجبائية الذي تمت على مستواه الدراسة التطبيقية ، بالإضافة إلى الهيئة التي هو عليها المكتب والتي لا تساعد المحقق في أداء عمله.

# حائمة

### الخاتمة

نظراً للأهمية التي تكتسبها الرقابة الجبائية من خلال المحافظة على الأموال العمومية ومكافحة التهرب الضريبي فقد منحها المشرع إطاراً قانونياً يتجسد في الحقوق الممنوحة لها والمتمثلة في حق الإطلاع والمعاينة وحق الرقابة، كما منح لها المشرع أجهزة وهيكل تنظيمية تسهر على تطبيق وتنفيذ إجراءاتها على جميع المستويات المركزية والجهوية والولائية.

تتخذ الرقابة الجبائية عدة أشكال أهمها التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب الذان يعتبران من أهم الطرق التي تعتمد عليها الرقابة الجبائية للكشف عن التهرب الضريبي ، ويتم ذلك من خلال الإجراءات التحضيرية للتحقيق التي تتضمن البرمجة وجمع المعلومات ثم مباشرة أعمال التحقيق ، من خلال المراقبة والفحص بعين المكان ، للتأكد من صحة الممتلكات بغرض اكتشاف الممارسات التدليسية الرامية إلى التهرب من دفع الضريبة، ثم تبليغ نتائج التحقيق التي تم الوصول إليها ، وإصدار الجداول والأوردة الإضافية الناتجة عن عملية إعادة التقييم

#### نتائج الدراسة واختبار الفرضيات :

على ضوء ما سبق تم التوصل إلى النتائج التالية :

- يخلق التهرب الضريبي نتيجة النقائص والغموض الموجودة في التشريعات الجائية، بالإضافة إلى استعمال طرق ووسائل الاحتيال والغش، وهو يلحق أثراً جسيمة على المستوى المالي ولاقتصادي والاجتماعي ، حيث يؤدي إلى الإضرار بالخزينة العمومية، نتيجة حرمانها من جزئ هام من الموارد المالية ، يترتب عن ذلك اختلال التوازن المالي للدولة واللجوء إلى وسائل أخرى للتمويل كما يؤدي إلى اختلال المنافسة الاقتصادية

وانتشار التفاوت بين الطبقات الاجتماعية، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى "ينشا التهرب الضريبي نتيجة لعوامل خاصة بالمكلف وكذا لثغرات في النظام الضريبي "

- بما أن النظام الضريبي الجزائري هو نظام تصريحي أي يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلف، مما يستوجب ضرورة وجود رقابة جبائية تقوم بمراقبة هذه التصريحات والتأكد من سلامتها ومطابقتها للقوانين والتشريعات الجائية ، بالإضافة إلى اكتشاف الأخطاء والمخالفات وهو ما يثبت صحة الفرضية الثانية " بأن الرقابة الجائية تعتبر أداة أساسية لمكافحة التهرب الضريبي "

- يتم التحقيق المحاسبي والتحقق المصوب من خلال الإجراءات التحضيرية وفحص المحاسبة من حيث الشكل ومن حيث المضمون، ثم تبليغ النتائج وإصدار الجداول والأوردة الإضافية، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة "يعتبر التحقيق المحاسبي والتحقق المصوب من بين أهم إجراءات الرقابة الجائية في الكشف عن التهرب الضريبي في الجزائر"

### الإقتراحات :

بما أن التهرب الضريبي أصبح هاجساً يرهق كاهل الدولة لذا وجب الاهتمام بالأداة التي من شأنها كبح هذا الهاجس وذلك من خلال:

- توفير الإمكانيات التي من شأنها أن تخلق جوا ملائماً لعمل المحقق من أجل تحسين آداءه.

- التكوين والتدريب المستمر للموظفين لزيادة كفاءتهم وخبرتهم.

- الاهتمام بالجانب المادي للموظفين من خلال تحسين الأجور، ومنحهم مكافئات تكون بمثابة حافز أمام الإغراءات المالية التي تقدم لهم.

- نشر الوعي الضريبي بين المكلفين من خلال إنشاء مصالح مختصة في الإعلام والترشيد الضريبي.

- الاستعانة بخبرات دول حققت نجاح في هذا المجال .

### آفاق الدراسة :

من خلال دراساتنا هذه يمكن اقتراح دراسات ومواضيع من شأنها ان تكون مكملة للدراسة والمتمثلة في:

- أثر النظام الجبائي على فعالية الرقابة الجبائية .
- دور نضام المعلومات في الرفع من أداء الرقابة الجبائية .
- أهمية ظروف العمل في المفتشيات العامة على عملية التحقيق الجبائي .

# المراجع

### قائمة المراجع

#### أ - كتب باللغة العربية :

- 01 - محمد قاسم القزويني ، مهدي حسين زوييف ، المفاهيم الحديثة للرقابة، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1993
- 02 - وليام توماس ، أمرسون هنكي ، المراجعة بين النظرية و التحقيق ، دار المريخ ، عمان ، الأردن ، 1989.
- 03 - عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة مزوار، الجزائر ، 2009 .
- 04 - فتحي رزق السوافري، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية ، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية ، 2002.
- 05 - عبد الفتاح الصحن ، أصول المراجعة الداخلية والخارجية ، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية ، 1995
- 06 - عبد الفتاح محمد الصحن وسمير كامل ، الرقابة والمراجعة الداخلية ، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية ، 2001 .
- 07 - بن عمار منصور ، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية ، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع ،الجزائر، الطبعة الثانية ، 2016 .

#### ب - الرسائل والأطروحات :

- 01 - نوي نجاة "فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999/2003"، رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004

- 02 - محمد فلاح ، السياسة الجبائية - الأهداف والأدوات - ، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2006
- 03 - عيسى بولخوخ ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي ، رسالة الماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة باتنة، الجزائر، 2002
- 04 - سهام كردودي، المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة بسكرة ، الجزائر ، 2009
- 05 - طالب محمد ، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري الفترة 1995-1999 ، رسالة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر، الجزائر ، 2002
- 06 - لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، الجزائر ، 2011

### ج - المجلات

- 01 - ناصر مراد، تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر ، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة سطيف ، الجزائر ، العدد 09 ، 2009
- 02 - خالد الخطيب ، التهرب الضريبي ، مجلة جامعة دمشق المجلد 16، العدد الثاني ، جامعة دمشق ، كلية الاقتصاد ، 2000

### د - المواد والقوانين

- 01 - المادة 59 من قانون الإجراءات الجبائية ، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2008
- 02 - المادة 24 من قانون المالية لسنة 2010، الجريدة الرسمية رقم 78 الصادرة بتاريخ 2009/12/31
- 03 - الجريدة الرسمية ، مارس 2009 ، المادة 74
- 04 - قانون الإجراءات الجبائية ، 2018

01-Lucien Mehl. Sciences et techniques fiscales. P-U-F. Paris. 1984

02-Claude Laurent, contrôle fiscale, -la vérification personnelle-

, Bayausaine, France, 1995

03- Michel Bovier, Marie Christine, L'administration fiscale en

France, PUF, Paris, 1988

04-Thierry Lambert, vérification fiscale

personnelle, économique, Paris, 1984

# المعاليق

## ملحق رقم (01) : كشف المحاسبة

Série O. - N° 17  
(2002)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

مديرية الضرائب

المديرية الفرعية  
للمراقبة الجبائية

بلدية

## RELEVÉ DE COMPTABILITÉ

CONCERNANT

Activité exercée :

M ..... n° .....

Rue ..... n° .....

DESIGNATION DES COMPTES	DU		DU		DU		DU		OBSERVATIONS
	AU	2	AU	3	AU	4	AU	5	
MARRIAGE BRUTE									
CREDIT {									
Vente de marchandises .....									
Marchandises consommées .....									
DEBIT {									
BENEFICE BRUT (crédit - débit) .....									
(1)									
POURCENTAGE BRUT = $\frac{\text{bénéfices brutes} \times 100}{\text{ventes}}$									
CREDIT {									
Production vendue .....									
Production stockée .....									
Production de l'Entrep. pour elle même .....									
Prestations fournies .....									
Transfert de change de production .....									
TOTAL DU CREDIT .....									
DEBIT {									
Matières et fournitures consommées .....									

EUR AJOUE

ENAG - ULC Algérie



## République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère des Finances  
Direction Générale des Impôts  
Direction d \_\_\_\_\_

## Avis de Vérification de Comptabilité

Référence : \_\_\_\_\_

Lettre avec  
A. R  
N° \_\_\_\_\_

M \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

N. I. S : 

Le \_\_\_\_\_ 20 \_\_\_\_\_

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre \_\_\_\_\_ le \_\_\_\_\_ à heures, à l'effet de vérifier au titre des exercices \_\_\_\_\_ l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts droits et taxes ci après désignées : \_\_\_\_\_

Nous vous saurons gré de bien vouloir tenir à notre disposition vos document comptable et pièces justificatives et dans la mesure où votre comptabilité est informatisée, l'ensemble des informations, données et traitement visés à l'article 20 - 3 du Code des procédures fiscales (CPF)

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

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

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

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

Veuillez agréer, M \_\_\_\_\_ , l'expression de notre parfaite considération .

Le Chef de Brigade

Noms et Grades des  
Vérificateurs

## ملحق رقم (04) : التبليغ الأولي

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série O, N° 21  
Imp. Officielle (2009)MINISTERE DES FINANCES  
DIRECTION GENERALE DES IMPOTSNotification de Redressement suite  
à la vérification de Comptabilité

Référence N° :

Lettre avec  
A.R.

A.M. ....

.....

.....

Le ..... 20.....

Suite à l'envoi de l'avis de vérification N° ..... du ....., vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité du ..... au ..... au titre des exercices de redressements envisagés. Le défaut de réponse dans ce délai vaudra accord tacite de votre part. (Art. 20-6 du Code des procédures fiscales). se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés : .....

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

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

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

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

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

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

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

Le Chef de BrigadeNoms et Grades des Vérificateurs

## ملحق رقم (05) : التبليغ النهائي بنتائج التحقيق

### الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

المديرية الجهوية بسطيف

مديرية الضرائب بالمسيلة

المديرية الفرعية للرقابة

مكتب التحقيقات الجبائية

رقم : ..... / م.ف.ر.ج / .....

المسيلة في:

إلى السيد : .....

.....

.....

الموضوع : التحقيق النهائي \* التبليغ النهائي \*

المرجع : التبليغ الاولي رقم : ..... بتاريخ : .....

عدم اجابتمكم / اجابتمكم رقم : ..... بتاريخ : .....

إضافة إلى مراسلة التبليغ الأولى المذكور في

المرجع أعلاه ، يشرفنا أن نبأغكم وبصفة نهائية بالأسس الضريبية

المستخرجة، التي تخص الضرائب والرسوم التالية :

.....

للسنوات: .....

تقبّلوا منا فائق الاحترام والتقدير.

المحقق

رئيس الفرقة

ملحق رقم (06) : جدول يخص الفرض النهائي للضريبة

مديرية الضرائب لولاية

ROLE INDIVIDUEL N° : Année :

Série D - n° 37 A

M. (nom et prénom - Raison sociale) : السيد (السيد) (القب، الاسم، الترنين)  
 Activité ou Profession : النشاط أو المهنة  
 Adresse : العنوان  
 Article d'Imposition : رقم المادة  
 Numéro d'Identification Statistique : رقم التعريف الإحصائي  
 Numéro d'Identification Fiscale : رقم التعريف الجبائي

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

NUMERO Code Compte et ligne d'imputation	ANNEE à laquelle l'imposition est établie	IMPOTS - TAXES - DROITS ou Produits à Recouvrer	BASE Imposable (A)	BASE Imposée ou déclarée (B)	MONTANT réhaussement (C)	TAUX	DROITS RESULTANT		T.V.A. déductibles	MONTANT des droits rappelés	PENALITES		TOTAL des droits et pénalités à payer
							De la base imposable (Déclarée)	De la base imposée (Déclarée)			Taux	Montant	
201 001 L1		I.R.G.											
M1		Majorations et Amendes (V+IRG) à I.B.S.											
500 026 C		Versement Forfaitaire											
500 026 A		Taxe sur l'Activité Professionnelle											
500 020		Taxe sur la Valeur Ajoutée ... à											
201 004/E		Réintégration TVA/achats Pénalités d'assiette/TVA Taxe sur achats E 2700 - Enregistrement E 2 - C 200 - Timbre C 1 - B - 00 - TF et TA C 1 - F - 00 - Impôt sur le Patrimoine											
TOTAL GENERAL DU ROLE													

Série D 37 A - Imp. Officielle, Alger (2008)

A decorative border with intricate floral and scrollwork patterns in the corners of the page.

# فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
95	إهداء
95	شكر وتقدير
95	فهرس المحتويات
95	فهرس الجداول
95	فهرس الأشكال
95	فهرس الملاحق
أ. د.	مقدمة
<b>الفصل الأول : الإطار النظري للرقابة الجبائية والتهرب الضريبي</b>	
06	تمهيد :
07	المبحث الأول : الإطار النظري للتهرب الضريبي
07	المطلب الأول : التهرب الضريبي أشكاله وأهم أسبابه
11	المطلب الثاني : طرق التهرب الضريبي
13	المطلب الثالث : آثار التهرب الضريبي وسبل علاجه في الجزائر
17	المبحث الثاني : الإطار النظري للرقابة الجبائية
17	المطلب الأول : مفهوم الرقابة الجبائية
19	المطلب الثاني : أسباب قيام الرقابة الجبائية و أهدافها
21	المطلب الثالث : أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر
30	خلاصة
<b>الفصل الثاني : إبراز إجراءات الرقابة الجبائية على بعض التصريحات الجبائية و إكتشاف التهرب الضريبي بالمديرية الولائية للضرائب بالمسيلة</b>	
32	تمهيد :
33	المبحث الأول : الإطار التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب بالمسيلة
33	المطلب الأول : تقديم للمديرية الولائية للضرائب بالمسيلة
37	المطلب الثاني : تقديم المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية
39	المطلب الثالث : إجراءات التحقيق المحاسبي والتحقق المصوب
55	المبحث الثاني : دراسة حالي التحقيق المحاسبي والتحقق المصوب وتطور نتائجهما خلال الفترة (2015 - 2018)

## فهرس المحتويات

55	المطلب الأول : دراسة حالة التحقيق المحاسبي ( الحالة الأولى )
66	المطلب الثاني : دراسة حالة التحقيق المصوب (استرداد رصيد IRG, TVA) ( الحالة الثانية )
75	المطلب الثالث : إحصائيات عامة حول نتائج التحقيق المحاسبي والتحقق المصوب بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة خلال الفترة (2015-2018)
78	خلاصة
80	خاتمة عامة
84	قائمة المراجع
	الملاحق

## فهرس الجداول

الرقم	البيان	الصفحة
01	دراسة المشتريات خلال عملية التحقيق المحاسبي (الحالة الأولى)	57
02	دراسة الأعباء خلال فترة التحقيق (الحالة الأولى)	57
03	تجميع رقم الأعمال الخاص بنشاط تجارة الجملة لمواد البناء (الحالة الأولى)	58
04	تجميع رقم الأعمال الخاص بنشاط نقل البضائع (الحالة الأولى)	58
05	الرسم على النشاط المهني الواجب إعادة تسديده مع العقوبة (الحالة الأولى)	59
06	الضريبة على الدخل الإجمالي الواجب إعادة تسديدها مع العقوبة (الحالة الأولى)	61
07	الضريبة على الأجور الواجب إعادة تسديدها مع العقوبة (الحالة الأولى)	62
08	الرسم على القيمة المضافة المستحق على المبيعات (الحالة الأولى)	63
09	الرسم على القيمة المضافة الخاص بالمشتريات (الحالة الأولى)	64
10	دراسة المشتريات لسنتي (2015 . 2016 ) (الحالة الثانية)	66
11	رقم الأعمال المقبوض من خلال مقارنة الكشوفات البنكية (الحالة الثانية)	67
12	رقم الأعمال المفوتر من خلال مقارنة الكشوفات البنكية (الحالة الثانية)	67
13	الفواتير المرفوضة لمادتي العجلات و قطع الغيار سنة 2015 (الحالة الثانية)	68
14	الفواتير المرفوضة لمادتي العجلات و قطع الغيار لسنة 2016 (الحالة الثانية)	68
15	إعادة تأسيس الأرباح الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي (الحالة الثانية)	69
16	قائمة الفواتير المسددة نقداً لسنة 2016 (الحالة الثانية)	70

## فهرس المحتويات

71	الحسومات المرفوضة على المشتريات في مجال الرسم على القيمة المضافة (الحالة الثانية)	17
72	استرداد الرسم على القيمة المضافة بالإضافة إلى العقوبات (الحالة الثانية)	18
73	نتيجة عملية التحقيق المصوب لسنتي 2015 و 2016 (الحالة الثانية)	19
74	نتائج التحقيق المحاسبي خلال الفترة (2015-2018)	20
75	نتائج التحقيق المصوب خلال الفترة (2015-2018)	21

## فهرس الاشكال

الصفحة	البيان	الرقم
22	أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر	01
25	مخطط الرقابة على الوثائق	02
35	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب بالمسيلة	03
36	الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية	04

فهرس الملاحق

البيان	الرقم
كشف المحاسبة	01
بيان مقارنة الميزانيات	02
إشعار بالتحقيق	03
التبليغ الأولي	04
التبليغ النهائي بنتائج التحقيق	05
جدول يخص الفرض النهائي للضريبة	06

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز الدور الذي تلعبه الرقابة الجبائية في الكشف والحد من أحد أخطر الظواهر التي تنخر الاقتصاد الوطني والمتمثلة في التهرب الضريبي ، وذلك باستعمال العديد من الإجراءات أهمها التحقيق المحاسبي والتحقق المصوب ، من خلال التحقيق في التصريحات والمعلومات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ، وإعادة تشكيل الأسس الخاضعة للضريبة ، والكشف عن الحقوق المتهرب منها وإلزامهم بدفعها ، إضافة إلى العقوبات التي تفرض عليهم بغية إجبارهم على عدم ممارسة التهرب الضريبي مرةً أخرى.

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

## **RESUME :**

Le but de cette étude est de mettre en évidence le rôle joué par le contrôle fiscal dans la détection et la réduction de l'un des phénomènes les plus dangereux qui pèsent sur l'économie nationale , ce qui se traduit par la fraude fiscale , en utilisant un grand nombre des procédures les plus importantes en matière d'investigation comptable et d'information visée , a travers l'enquête sur les déclaration et les informations fournies par les contribuables et la divulgation des droits pour les obliger à les payer , conformément aux sanctions qui leur ont été imposées afin des les forcer à ne plus exercer la fraude fiscale .

**Mots clés :** contrôle fiscal, fraude fiscale, vérification comptable, vérification ponctuel

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

