

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف - المسيلة

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم  
التسيير.

فرع: محاسبة ومالية.

تخصص: محاسبة وجباية معمقة.



كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم  
التسيير.

قسم: مالية ومحاسبة.

رقم: .....

## مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي

إعداد الطالب(ة): فاطمة سفار طبي

تحت عنوان

**الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي**

- دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة -

خلال الفترة 2014-2017

لجنة المناقشة:

رئيسا  
مشرفا و مقررا  
مناقشا

جامعة المسيلة  
جامعة المسيلة  
جامعة المسيلة

الحواس زواق  
رشيد عريوة  
بوعلام ولهي

السنة الجامعية: 2018/2019

# الشكر والعرفان

اللهم لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك و عظيم سلطانك على ما يسرت لنا في هذا العمل المتواضع حتى خرج إلى النور فسبحانك لا إله إلا أنت نستغفرك و نتوب إليك .

ثم لا يسعنا إلا أن نتقدم بالشكر الجزيل إلى الدكتور عريوة رشيد لقبوله الإشراف على هذه الرسالة ، و للتسهيلات و التوجيهات التي منحها لنا و لجميل صبره و حسن معاملته معنا ، كما أنه لم يبخلنا بوقته الثمين في تتبع بنيات هذا العمل من بدايته إلى نهايته فجزاه الله عنا ألف خير .

كما يجدر أن نتقدم أيضا بالشكر الجزيل إلى الأساتذة الأجلاء الذين نهلنا من معينهم طيلة مرحلة دراسة الماجستير، إذ أضاءوا لنا الطريق و شرحوا ما غمض و التبس معناه في أذهاننا .

كما نتقدم بالشكر و العرفان إلى كل من ساعدنا و مد لنا يد العون من قريب أو بعيد .

كما لا يفوتنا أن أتقدم بالشكر و التقدير إلى السادة أعضاء اللجنة على قبولهم مناقشة هذه المذكرة و صرفهم جزء من وقتهم الثمين لأجل قراءتها .

فالله نسأل أن يزيدنا علما و ينفعنا بما علمنا إنه ولي ذلك و القادر عليه و آخر دعوانا أن الحمد لله رب العالمين .

# إهداء

إلى كل من كلله الله بالهبة والوقار... إلى من علمني العطاء بدون انتظار... إلى من  
أحمل اسمه بكل افتخار... أرجو من الله أن يمد في عمرك لترى ثمارا قد حان  
قطافها بعد طول انتظار وستبقى كلماتك نجوم اهتدي بها اليوم وفي الغد وإلى الأبد  
"والدي العزيز"

إلى ملاكي في الحيات... إلى معنى الحب وإلى معنى الحنان والتفاني. إلى بسمه  
الحياة وسر الوجود إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى أعلى  
الحبائب "أمي الحبيبة"

إلى من كانوا يضيئون لي الطريق ويساندونني ويتنازلون عن حقوقهم أخي و أخواتي  
رمضان، مروة، شيماء، آمنة، هاجر

إلى كل صديق ساندني وشجعني في مشواري العلمي و ما أكثرهم .

إلى كل من سقط من قلبي سهوا:

الطالبة: سفار طبي فاطمة

# فهرس المحتويات

الصفحة	فهرس المحتويات
-	شكر وتقدير
-	اهداء
-	الفهرس
-	قائمة الجداول
-	قائمة الأشكال
-	قائمة المصطلحات والإختصارات
أ	مقدمة
	<b>الفصل الأول: مفاهيم حول التهرب الضريبي والرقابة الجبائية</b>
6	تمهيد
7	المبحث الأول: التهرب الضريبي
7	المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي
9	المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي
11	المطلب الثالث: أساليب مكافحة التهرب الضريبي
13	المبحث الثاني: الأسس النظرية للرقابة الجبائية
13	المطلب الأول: الإطار العام للرقابة الجبائية
16	المطلب الثاني: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية
21	المطلب الثالث: الإطار القانوني للرقابة الجبائية
27	المبحث الثالث: إجراءات الرقابة الجبائية.
27	المطلب الأول: التحقيق المحاسبي
28	المطلب الثاني: التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية
30	المطلب الثالث: التحقيق المصوب
32	خلاصة الفصل الأول:
	<b>الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمديرية الضرائب 2014-2017</b>
34	تمهيد
35	المبحث الأول: تقديم المديرية الولائية للضرائب
35	المطلب الأول: مديرية الضرائب لولاية المسيلة

## فهرس المحتويات

37	المطلب الثاني: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
41	المبحث الثاني: دراسة حالات حول مراحل الكشف عن أنواع التهرب الضريبي
41	المطلب الأول: دراسة حالة في إطار التحقيق المحاسبي لشخص طبيعي
49	المطلب الثاني: دراسة حالة في إطار التحقيق المحاسبي لشخص معنوي
57	المطلب الثالث: دراسة حالة في إطار التحقيق المصوب
64	المبحث الثالث: تقييم فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.
64	المطلب الأول: عدد الملفات المدروسة على مستوى المديرية الولائية للضرائب.
65	المطلب الثاني: فعالية النظام الرقابة الجبائية
69	خلاصة الفصل
71	الخاتمة
75	قائمة المراجع
-	الملاحق

# فهرس الجداول

## فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
8	الفرق بين الغش الضريبي والتجنب الضريبي	01
43	تسوية اقتناء الاستثمار لتحقيق محاسبي شخص طبيعي	02
43	مراجعة أرقام الأعمال لتحقيق محاسبي شخص طبيعي	03
44	تأسيس رقم الأعمال لتحقيق المحاسبي شخص طبيعي (التبليغ الأولي)	04
44	الرسم على النشاط المهني لتحقيق المحاسبي شخص طبيعي (التبليغ الأولي)	05
45	الضريبة على الدخل الإجمالي الواجب لتحقيق المحاسبي شخص طبيعي (تبليغ الأولي)	06
46	حساب الضريبة المصرح بها لسنة 2014	07
46	حساب الضريبة المستخرجة لسنة 2014	08
46	الضريبة على الأجور والرواتب لتحقيق المحاسبي شخص طبيعي (تبليغ الأولي)	09
47	الرسم على المشتريات لتحقيق المحاسبي شخص طبيعي (تبليغ الأولي)	10
47	الرسم على المبيعات لتحقيق المحاسبي شخص طبيعي (تبليغ الأولي)	11
48	إعادة تأسيس الرسم على المبيعات لتحقيق المحاسبي شخص طبيعي (تبليغ الأولي)	12
50	دراسة الخسائر	13
50	حساب الأعباء الأجور	14
51	الرسم على النشاط المهني لتحقيق محاسبي شخص معنوي (تبليغ الأولي)	15
52	الضريبة على أرباح الشركات لتحقيق المحاسبي شخص معنوي (تبليغ الأولي)	16
53	استخراج الرسم القابل للدمج	17
53	الرسم الواجب الدفع لتحقيق المحاسبي شخص معنوي (تبليغ الأولي)	18
55	إعادة تأسيس الضريبة على أرباح الشركات لتحقيق المحاسبي شخص معنوي (تبليغ نهائي).	19
55	دراسة الرسم على المشتريات لتحقيق المحاسبي شخص معنوي (تبليغ نهائي)	20
56	الرسم الواجب الدفع لتحقيق المحاسبي شخص معنوي (تبليغ نهائي)	21
58	فواتير الشراء	22
58	حساب قسط الإهلاك	23
59	تأسيس الأرباح لتحقيق المصوب (تبليغ الأولي)	24

59	دراسة فواتير الرسم على المشتريات	25
60	الرسم على المشتريات لتحقيق المصوب (تبلغ الأولي)	26
60	الرسم على المبيعات لتحقيق المصوب (تبلغ الأولي)	27
61	إعادة حساب قسط الإهلاك	28
62	إعادة تأسيس الأرباح لتحقيق المصوب (تبلغ نهائي)	29
62	إعادة تأسيس الرسم على المشتريات لتحقيق المصوب (تبلغ نهائي)	30
63	إعادة تأسيس الرسم على المبيعات لتحقيق المصوب (تبلغ نهائي)	31
64	تطور عدد الملفات الخاضعة للتحقيق الجبائي.	32
66	مجموع الحقوق المسترجعة	33
67	فعالية النظام الرقابة الجبائية.	34

# فهرس الأشكال

فهرس الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
36	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المسيلة	01
39	الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية للمراقبة الجبائية	02
64	تطور عدد الملفات الخاضعة للتحقيق الجبائي	03
66	الحقوق المسترجعة	04
67	تطور حصيلة عملية الرقابة الجبائية	05

## قائمة المصطلحات والإختصارات

الرمز	المصطلح بالعربية	المصطلح بالفرنسية
<b>DGI</b>	المديرية العامة للضرائب	Direction générale des impôts
<b>DGE</b>	مديرية كبريات المؤسسات	Direction des grandes entreprises
<b>DRV</b>	مديرية الأبحاث والمرجعات	Direction des recherches et vérification
<b>S/CDF</b>	المديريات الفرعية للرقابة الجبائية على مستوى الولايات	Sous-direction du contrôle des fiscal
<b>VC</b>	التحقيق المحاسبي	La vérification de comptabilité
<b>VP</b>	التحقيق المصوب	La vérification ponctuelle
<b>FASEFE</b>	التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية	La vérification approfondie des situations fiscales d'ensemble
<b>TAP</b>	الرسم على النشاط المهني	La taxe sur l'activité professionnelle
<b>TVA</b>	الرسم على القيمة المضافة	La taxe sur la valeur ajoutée
<b>IRG</b>	الضريبة على الدخل الاجمالي	L'impôt sur le revenu global
<b>IRG/S</b>	الضريبة على الرواتب والأجور	L'impôt sur le traitements et des salaires
<b>IBS</b>	الضريبة على ارباح الشركات	L'impôt sur les bénéfices des sociétés



# مقدمة



## مقدمة:

تعتبر الضرائب ذات أهمية بالغة باعتبارها أهم مصادر إيرادات ميزانية الدولة، فهي تمول جزء كبير من نفقاتها، وهو ما يسمى بالجبائية أو الإيرادات الجبائية خاصة في ظل نقص المصادر الأخرى، مثلاً في الجزائر بعد انخفاض إيرادات الجبائية البترولية في الآونة الأخيرة لجأت الدولة إلى إيرادات الجبائية العادية، مما يجعل الدول تهتم بتلك الإيرادات ومحاولة توظيفها لتقديم الخدمة العامة، وبالتالي تعتبر الإيرادات الضريبية أهم مورد لمواجهة الأزمات وضمان استقرار الاقتصاد الوطني.

غير أن ظاهرة التهرب الضريبي أثرت سلباً على هذا النوع من الإيرادات، وهذا باللجوء إلى التحايل من أجل الامتناع والتهرب من التصريحات، التأخر في التصريحات، تقليص الفواتير، الشراء والبيع بدون فواتير، عدم مسك محاسبة منتظمة والدفاتر المنصوص عليها في التشريعات والقوانين المعمول بها، حيث أن هذه الصور تؤدي إلى خسارة جزء كبير من أموال الخزينة العامة ما يستلزم مكافحتها بشتى الوسائل والطرق. ولمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي والحد من أضرارها، تُستخدم الرقابة الجبائية كآلية للتأكد من مصداقية البيانات والتصريحات المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة وذلك بالاعتماد على حق الرقابة والتحقيق لاستعادة حقوق المال العام، وضمان إيرادات الدولة.

## أولاً: الإشكالية

من خلال ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

**كيف تساهم آليات الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي؟**

ومن أجل أن نتمكن من الإحاطة بكل جوانب الموضوع ارتأينا إلى طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما المقصود بالتهرب الضريبي؟ وما هي أسبابه؟

- ماهي الآليات المتخذة من أجل الحد من ظاهرة التهرب الضريبي؟

- هل يعتبر التحقيق المحاسبي من أهم آليات الرقابة الجبائية؟

## ثانياً: فرضيات الدراسة

للإجابة عن التساؤلات السابقة قدمنا بعض الفرضيات والتي تتمثل فيما يلي:

- تساهم الرقابة الجبائية في الحد على ظاهرة التهرب الضريبي؛

- ترتبط فعالية الرقابة الجبائية على عدد ونوع الملفات المدروسة وعلى عدد المحققين وكفائتهم،
- التحقيق في المحاسبة يعتبر أحسن آليات الرقابة المتبعة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة.

### ثالثا: أهمية وأهداف البحث

يستمد البحث أهميته من المكانة التي تحتلها الجباية العادية في الاقتصاد الوطني بشكل عام، وتمويل الخزينة العمومية بشكل خاص، وكذا الأهمية الكبيرة التي تحظى بها الرقابة الجبائية لدى الدولة لاسترجاع تحصيل الدين الضريبي واكتشاف المتهربين من الضريبة ومعرفة الإجراءات التي تستعملها الإدارة الجبائية أثناء عملية التحقيق الجبائي.

### ربعا: أسباب اختيار الموضوع

- أهمية موضوع الجباية والذي يدخل في تخصصي؛
- المساهمة في توعية المجتمع بأهمية الضرائب وآثارها الإيجابية على جميع المستويات.

### خامسا: حدود الدراسة

**الحدود المكانية:** تم تحديد دراسة مكانيا في مديرية الولاية للضرائب بالمسيلة، تحديدا في مديرية الفرعية للمراقبة الجبائية.

**الحدود الزمنية:** تمثلت الحدود الزمنية للدراسة في السنوات الأربع بداية من 2014 الى غاية 2017 الخاصة بالرقابة.

### سادسا: منهج البحث

حتى نتمكن من الإجابة على الإشكالية واختبار صحة الفرضيات السابقة اعتمدنا على المنهج الوصفي وذلك من خلال استعراض مختلف المفاهيم الأساسية المتعلقة بالتهرب الضريبي والرقابة الجبائية. وفي الجزء التطبيقي تم الاعتماد على منهج دراسة الحالة، مما يمكن من إعطاء صورة واضحة ومفسرة لأبعاد التحقيق الجبائي.

## سابعاً: الدراسات السابقة للبحث

1- ولهي بوعلام، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم لتسيير، جامعة الجزائر، 2003-2004، قام الباحث بمعالجة الإشكالية التالية ما أثر مردودية أسلوب المراجعة الجبائية للتصريحات في مكافحة التهرب الضريبي؟ وقد توصل الباحث إلى جملة من النتائج من أهمها :

- تعتبر المراجعة الجبائية إحدى أهم الأدوات التي استحدثت مع الإصلاح الجبائي لغرض مكافحة الغش والتهرب الجبائيين وذلك من خلال إقامة العديد من الهياكل وسن القوانين والتشريعات المختلفة.

- إن مردودية المراجعة الجبائية تركز على مجموعة من عوامل التنظيم والانضباط والإحساس بالمسؤولية قصد الرفع من القدرة الأداء للحد من تنامي ظاهرة التهرب الضريبي.

2- بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وآثارها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999-2009)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود مالية وبنوك، جامعة تلمسان، 2010/2011، حيث قامت الباحثة بدراسة الإشكالية التالية: ما مدى فاعلية الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري؟ وكانت أهم النتائج التي توصلت إليها كالتالي:

- تعاني الرقابة الجبائية من مشكلة نقص الإمكانيات البشرية وعدم كفاءتها في ظل العدد الهائل من الملفات التي يجب مراقبتها.

- صعوبة قياس التهرب الضريبي بالرغم من تعدد المناهج وطرق تقديره.

3- بلواضح جيلالي، التهرب الضريبي بين فعالية آليات الرقابة الجبائية واستراتيجيات المكافحة حالة الجزائر خلال الفترة 2001-2011، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، تخصص علوم تجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2014-2015، كانت الإشكالية كالتالي: ما استراتيجية الرفع من مستوى الأداء في مكافحة التهرب الضريبي في ظل التطورات الاقتصادية والمالية؟ وكانت أهم النتائج التي توصل إليها كالتالي:

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

4- سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية، تخصص العلوم التجارية، جامعة بسكرة، 2014-2015، كانت الإشكالية كالتالي: إلى أي مدى تساهم فعالية التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي؟ وكانت اهم النتائج التي توصلت اليها كالتالي:

- إن افتقار إدارتنا الضريبية للمراجعين وخاصة المؤهلين والمناسبين لأداء أعمال مراجعة، يكون سببا من أسباب انتشار العديد من أوجه الفساد الإداري وانعدام ثقة المكلفين بالنظام الضريبي ككل، وتراجع معدلات التحصيل الضريبي.

#### ثامنا:تقسيمات البحث

من أجل الوصول إلى أهداف البحث والإجابة على التساؤلات المطروحة في شكل تسلسلي سيتم تقسيم هذا البحث إلى فصلين:

الفصل الأول إلى مفاهيم حول التهرب الضريبي والرقابة الجبائية من خلال ثلاث مباحث، حيث يتطرق المبحث الأول إلى التهرب الضريبي، أما المبحث الثاني فيتضمن الأسس النظرية للرقابة الجبائية، وفي المبحث الثالث يحتوي على إجراءات التحقيق الجبائي.

الفصل الثاني على دراسة تطبيقية للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية من خلال ثلاث مباحث، المبحث الأول تم التعريف بمديرية الضرائب لولاية المسيلة، ويعرض المبحث الثاني دراسة حالات حول مراحل الكشف عن التهرب الضريبي، أما المبحث الثالث يتمثل في تقييم فعالية الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي.

# الفصل الأول

مفاهيم حول التهرب الضريبي

والرقابة الجبائية

تمهيد:

الضريبة وسيلة فعالة تعتمد عليها السلطات العمومية في تنفيذ اختياراتها الاقتصادية، المالية، الاجتماعية، لاعتبارها مصدرا أساسيا لتمويل ميزانية الدولة وبالتالي تمويل المشاريع الإنتاجية ذات المنفعة العامة.

وهي تمثل نظام من المساهمات الإلزامية المفروضة من قبل الدولة وهذا ما دفع المكلفين بأدائها يستخدمون طرف وأساليب غير مشروعة لتجنب دفعها، في مقابل ذلك تسعى الحكومة لمعالجة هذه الظاهرة بتجنيد طاقتها المادية والبشرية وذلك من أجل إدراك الأسباب الحقيقية التي أدت إلى انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني وهذا ما سنتناوله في هذا الفصل حيث تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث كالتالي:

**المبحث الأول: التهرب الضريبي؛**

**المبحث الثاني: الأسس النظرية للرقابة الجبائية؛**

**المبحث الثالث: خطوات وإجراءات التحقيق الجبائي.**

## المبحث الأول: التهرب الضريبي

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي أحد أهم التحديات التي تواجهها السياسة الضريبية، وتعود هذه الظاهرة إلى عدة أسباب متداخلة ومتشابكة فيما بينها، والتي تؤدي إلى التملص الكلي أو الجزئي للمكلفين عن طريق اللجوء إلى طرق وأساليب متنوعة ومختلفة.

### المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي

#### أولاً: تعريف التهرب الضريبي

هناك عدة تعاريف لظاهرة التهرب الضريبي نذكر منها:

**التعريف الأول:** يعرف التهرب الضريبي على أنه: "تخلص المكلف نهائياً من الضريبة المستوجبة عليه للدولة كلياً، أو جزئياً دون أن ينقلها للغير"<sup>1</sup>.

**التعريف الثاني:** عرفه Lucien Mehel بأنه: "مخالفة القانون الجبائي بهدف التخلص من فرض الضريبة وتخفيض قاعدة الوعاء الضريبي"<sup>2</sup>.

**التعريف الثالث:** يعرف بأنه: "الفعل الشخصي الذي يقوم به المكلف وذلك باستعمال تقنيات قانونية مؤسسة معتمدة على حرية التسيير، تسمح له باختيار وضعية جبائية محددة للحصول على نتائج اقتصادية مساوية لنتيجة جبائية مقبولة"<sup>3</sup>.

من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نستخلص تعريف شامل:

حيث يقصد بالتهرب الضريبي استخدام وسائل غير مشروعة لتجنب دفع الضريبة أو التقليل منها. وبالتالي هو سلوك مخالف للقانون يقوم على إعطاء بيانات غير صحيحة بهدف التخلص منها.

<sup>1</sup>رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014، ص 420.

<sup>2</sup>سهام الكردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2011، ص 9.

<sup>3</sup>بوعلام ولهي، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003-2004، ص 22.

ثانيا: الفرق بين الغش الضريبي والتجنب الضريبي

1- **الغش الضريبي:** يعرف الغش الضريبي بأنه: " محاولة المكلف الخاضع للضريبة بعدم دفع ضريبة كليا أو جزئيا، متبعا في ذلك طرف احتيالية وأساليب مخالفة للقانون، أو هو عدم إقرار المكلف واجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه، سواء من خلال تقديم بيانات مضللة للدوائر المالية أو استخدام وسائل أخرى للإفلات عن دفع الضريبة بشكل كلي وجزئي"<sup>1</sup>.

2- **التجنب الضريبي:** يعرف التجنب الضريبي بأنه: " تخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي، دون أن يكون هناك مخالفة للنصوص القانونية"<sup>2</sup>.  
من خلال التعاريف السابقة يمكن التفرقة بين التجنب الضريبي والتهرب الضريبي كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم 01: الفرق بين الغش الضريبي والتجنب الضريبي

التجنب الضريبي	الغش الضريبي
- غير مخالف للقانون والتشريع الجنائي - لا يعاقب عليه القانون	- يتم استعمال أساليب مخالفة للتشريع الجنائي - يعتبره القانون جنحة ويعاقب على ارتكابه

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على التعاريف السابقة.

ثالثا: صور التهرب الضريبي

عدد المشرع في المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة خمس (5) صور للغش الضريبي وقد أوردتها على سبيل الخصوص وترك لأعوان الإدارة الجبائية السلطة التقديرية في استنتاجها.  
وحسب نص المادة يقصد بأعمال الغش خاصة<sup>3</sup>:

1- إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتوجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف أشخاص مدينين به، وخاصة المبيعات بدون فاتورة؛

<sup>1</sup> - ياسر صالح الفريجات، المحاسبة في علم الضرائب، دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2000، ص 25.

<sup>2</sup> - حميد بوزيدة، جباية المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، 2007، ص 39.

<sup>3</sup> العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014، ص 33-34.

2-تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد إليها عند طلب الحصول إما على تخفيض أو خصم أو إعفاء أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة، وإما الاستفادة من الامتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات من المدينين؛

3-القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد في حسابات، أو القيام بتقييد أو إجراء قيد في حسابات غير صحيحة أو الوهمي في دفتر اليومية ودفتر الجرد؛

4-قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع أو بوضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به؛

5-كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد منه "بوضوح" تجنب أو تأخير كل أو جزء من مبلغ الضرائب والرسم كما هي مبينة في التصريحات المودعة.

#### المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي

التهرب الضريبي ليس نتيجة صدفة، فهناك أسباب لهذه الظاهرة منها النفسية، الاقتصادية، وأخرى تعود إلى ضعف الإدارة وتنظيمها أو نظامها داخل محيطها، ونوردها كما يلي:

##### أولاً: الأسباب النفسية

إن الثقافة الجبائية في المجتمع تعاني من نقص شديد إذ أغلبية الأفراد لا يشعرون بالذنب أو بارتكابهم للخطأ عندما يقومون بمغالطة مصلحة الضرائب وذلك من خلال عدم إقائهم بالتزاماتهم الجبائية ومحاولتهم إخفاء مداخلهم أو التخلص من الواجب الذي يجب عليهم القيام به اتجاه الدولة في تحميلهم لجزء من النفقات العامة وهذا طبعاً يعود إلى نقص الوعي الضريبي الذي يُقصد به: "شعور المواطن بواجبه نحو وطنه وما يقتضيه من تضحيات مادية تعين الدولة على مواجهة ما يلقي عليها من أعباء".<sup>1</sup>

##### ثانياً: الأسباب المرتبطة بالظروف الاقتصادية السائدة

من المسلم به أن ارتفاع القدرة الشرائية للأفراد وزيادة دخول المكلفين في أي اقتصاد ما يجعل إمكانية التهرب الضريبي قليلة جداً، الشيء الذي يسمح للمنتجين بنقل عبء الضريبة إلى المستهلكين بسهولة، غير أنه إذا تأملنا وضعية الاقتصاد الوطني المتسم بانتشار الاقتصاد الموازي، الذي نتج عنه عدم ضبط سوق السلع

<sup>1</sup>رضا خلاصي، المرجع السابق، ص422.

والخدمات، إضافة إلى عدم حرية المنافسة وفوضى الاستيراد، هذه الخصوصية قد ساهمت في زيادة حجم التهرب الضريبي بشكل واضح.<sup>1</sup>

### ثالثا: الأسباب المتعلقة بالتشريع الجبائي

كلما تعقدت التشريعات الضريبية وتعددت المعدلات الضريبية، زادت مشاكل الإدارة الضريبية مع الممولين وازدادت احتمالات التهرب الضريبي ويمكن حصر أهم الأسباب التشريعية في النقاط التالية:

1- **تعقد النظام الجبائي:** فالمكلفون يجدون الأعذار أمام الإدارة الجبائية وهذه الأخيرة تجد صعوبة في المراقبة بسبب تعقد وتنوع النماذج المستعملة من جهة، ومن جهة ثانية بسبب أن المكلف المتهرب يجد نفسه أمام أعوان تنقصهم الكفاءة والخبرات اللازمة.<sup>2</sup>

2- **عدم استقرار القوانين:** فقد شهد النظام الجبائي الجزائري منذ الاستقلال تغيرات عديدة تبرز في قوانين الضرائب أو تجديدها هذا مما أدى إلى عدم الاستقرار في الجهاز (مثل تغير معدلات الرسم على القيمة المضافة TVA من 7% إلى 9% ومن 17% إلى 19%) ، وبالتالي على المكلفين مواكبة هذه التغيرات المتتالية نتيجة لنقص الإعلام.<sup>3</sup>

### رابعا: الأسباب السياسية

انعدام الاستقرار السياسي عادة ما يكون سببا لشيوع التهرب الضريبي، لأنه يولد الإحساس لدى الأفراد بعدم قدرة السلطات العامة على القيام بوظيفتها وبالتالي عدم قدرتها على مطالبتهم بأداء التزاماتهم الضريبية. حيث تبين الدراسات أن التهرب الضريبي يرتفع كلما ساد المجتمع حالة من السخط العام على الضرائب، وكذا زيادة الشكوى من عدم إنفاق حصيلة الضرائب في المنافع العامة، عدم وجود عدالة في توزيع الخدمات الاجتماعية التي تقوم بتأديتها الحكومة والقطاع العام، خاصة إذا شاع بينهم أن حصيلة الضرائب إنما تذهب للإنفاق على قلة من صفوف المجتمع الذين يعتبرون من أكثر المتهربين من دفع الضرائب، وكذلك تذهب للإنفاق على أغراض مظهرية لا لزوم لها.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - بلواضح جيلالي، التهرب الضريبي بين فعالية آليات الرقابة الجبائية واستراتيجيات المكافحة حالة الجزائر خلال الفترة 2001 - 2011، اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص علوم تجارية، جامعة المسيلة، 2014 - 2015، ص 127.

<sup>2</sup> سهام الكردودي، مرجع سابق، ص 12.

<sup>3</sup> ساعد نبيلة، الرقابة الجبائية ودورها في تحصيل الضريبي - دراسة حالة بمفتشية الضرائب الأخرية، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص المالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية علوم تجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، 2014 - 2015، ص 35.

<sup>4</sup> سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث، تخصص العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2014 - 2015، ص 34.

المطلب الثالث: أساليب مكافحة التهرب الضريبي

نظرا لآثار السيئة التي تترتب على التهرب الضريبي فإن التشريعات الضريبية المختلفة تحاول بشتى الوسائل مكافحة هذا التهرب بوسائل مختلفة متاحة من خلال:

أولاً: تحسين فعالية النظام الضريبي

إن تحسين فعالية النظام الضريبي يمر باتباع الخطوات التالية<sup>1</sup>:

- 1- تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضرائب؛
- 2- ضمان قدر أكبر من الشفافية في فرض الضرائب خصوصاً ما تعلق منها بالنظام الجزافي؛
- 3- تحسين التشريع الضريبي وصياغته بأسلوب سهل مما يمكن من فهمه بكل يسر من طرف الكلفين؛
- 4- إرساء نظام ضريبي عادل.

ثانياً: تحسين الجهاز الإداري

إن التشريع الضريبي الجيد لا يكفي وحده لمواجهة ظاهرة التهرب، بل يجب توفر إدارة ضريبية تمتاز بدرجة عالية من الكفاءة ولتحقق هذا الأمر لابد من الاهتمام بالأمور التالية<sup>2</sup>:

- 1- تدعيم الجهاز الضريبي بالآلات الحديثة من حاسوب وأجهزة متطورة وضرورة لسرعة إنجاز العمل، وذلك بإتباع الأسلوب العصري الحضاري في تنظيم المكاتب وتسليم البيانات وإقامة نظام استعلامات عصري؛
- 2- رفع كفاءة العاملين في الإدارة المالية، حتى يمكنهم مواجهة الحالات الجديدة ويمكنهم تنفيذ الخطط المرسومة، مع ضرورة مراعاة حسن الاختيار من الناحيتين: السلوكية والعلمية، بالإضافة إلى الخبرة العملية؛
- 3- الاهتمام بالتدريب العملي، بحيث لا يكون مكتئباً، بل يجب أن يكون التدريب عملياً، حيث يناط بالعاملين الفنيين القدامى تدريب العاملين الجدد.

<sup>1</sup> ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار القرطبة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2004، ص 06.

<sup>2</sup> سهام الكردودي، مرجع سابق، ص 31.

ثالثا: تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف

تسعى الإصلاحات الضريبية دائما لتخفيض حدة التوتر بين المكلف والإدارة الضريبية، وهذا من شأنه أن يقلل من حالات التهرب الضريبي وذلك لكسب ثقة المكلف كثمرة لعلاقة حسنة مع الإدارة. وفي هذا الاتجاه يجب أن ينصب الدور الرئيسي للدولة لإعادة الجو النفسي الملائم للضريبة، أي "تنمية الوعي الضريبي للمواطنين وتعريفهم بواجباتهم والتزاماتهم المالية اتجاه مجتمعهم وتوضيح أهمية الالتزام الضريبي ودوره في تحقيق التضامن الاجتماعي".<sup>1</sup>

رابعا: تحسين الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها

رغم أن ظاهرة التهرب الضريبي قد تتجر عنها عدة آثار وخيمة إلا أنها تستدعي حتمية مكافحتها، وذلك بانتهاج سياسة رشيدة للحد من تفاقم الوضع، وهذا من خلال الرقابة الجبائية التي تكون من اختصاص الإدارة الجبائية، حيث تلجأ الدولة إلى اتخاذ إجراءات ردعية كفيلة للحد من انتشار هذه الظاهرة التي تعتبر حتمية نظرا لطبيعة النظام الجبائي الذي يقوم على أساس التصريحات أو القرارات المقدمة من طرف المكلفين فالرقابة تهدف الى المحافظة على حق الخزينة من خلال التهرب الضريبي من جهة والسهر على حسن تطبيق القوانين من جهة أخرى.<sup>2</sup>

خامسا: التطبيق الصارم للإجراءات العقابية

نصت الفقرة الثانية من المادة 193: على أنه عند محاولة القيام بأعمال غش تطبيق زيادة نسبة 100% على كامل الحقوق، عندما تكون قيمة هذه الحقوق المتملص منها أقل أو تساوي خمسة ملايين وترتفع هذه الزيادة إلى 200% حينما تكون قيمة هذه الحقوق المتملص منها أكبر من خمسة ملايين دينار جزائري خلال سنة واحدة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> غازي حسين عناية، النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي، الإسكندرية، 2006، ص 340.

<sup>2</sup> سهام الكردودي، مرجع سابق، ص 32.

<sup>3</sup> العيد صالح، مرجع سابق، ص 34.

## المبحث الثاني: الأسس النظرية للرقابة الجبائية

تعد الرقابة من أهم وسائل مكافحة الغش والتهرب الضريبي وتعمل على الحد من انتشارهما وغايتها تتمثل في مراقبة مدى حقيقة التصريحات الجبائية المصرح بها من طرف المكلف بالضريبة والعمل على اكتشاف كل الأخطاء والمخالفات المسجلة في التصريحات المقدمة من طرفهم بهدف تصحيحها وتقويمها، لهذا سنتناول في هذا المبحث النقاط الرئيسية المتمثلة في عموميات حول الرقابة الجبائية.

### المطلب الأول: الإطار العام للرقابة الجبائية

#### أولاً: تعريف الرقابة الجبائية

هناك عدة تعاريف للرقابة الجبائية، وعلى الرغم من تعدد التعاريف إلا أنها تسعى إلى مفهوم واحد.

**التعريف الأول:** تعرف الرقابة الجبائية بأنها " فحص الشامل للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة احترام القوانين الجبائية من جهة، وبغرض تعزيز الأمن الجنائي من منظور السياسة المتبعة في التسيير من جهة أخرى. وذلك بالتحكم في الإمكانيات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بمصالح الخزينة العمومية"<sup>1</sup>.

**التعريف الثاني:** تعرف على أنها " التحقق من شمول الوعاء الجبائي للممول لكافة العناصر الخاضعة للضريبة، ومن صحة القيم المالية لهذه العناصر والتأكد من حقيقة المركز المالي للممول سواء عند تحديد الدين الضريبة أو عند النظر في إسقاطها"<sup>2</sup>.

**التعريف الثالث:** تعرف بأنها: " تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة"<sup>3</sup>.

#### ومن التعاريف السابقة يمكن القول بأن:

الرقابة الجبائية هي عملية فحص وتقييم المعلومات الواردة في التصريحات المكلفين بهدف التأكد من مدى صحة وموثوقية تلك المعلومات.

<sup>1</sup> - بوعلام ولهي، مرجع سابق، ص 9.

<sup>2</sup> - بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وآثارها في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص نقود مالية وبنوك، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التسيير، 2010/2011، ص 108.

<sup>3</sup> - بوعلام ولهي، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة حالة الجزائر، ملتقى علمي دولي، جامعة سطيف، 2009، ص 6.

ثانيا: الأسباب المؤدية للرقابة الجبائية

هناك عدة أسباب دعت إلى ضرورة إيجاد نظام رقابي يقوم بمراقبة تصريحات المكلفين والحفاظ على حقوق الخزينة العمومية ومراقبة تنفيذ التشريعات الجبائية نلخصها فيما يلي:

1- حرية المكلف بالضريبة في التصريح بمداخيله: لا اعتبار النظام الضريبي الجزائري نظام يقوم على نظام تصريحي يسمح للمكلف بتصريح مداخيله من تلقاء نفسه عن طريق تقديم المعلومات المتعلقة بنشاطه ومداخيله وللتأكد من ذلك وجدت الرقابة الجبائية حيث حسب المادة 18 من قانون إجراءات الجبائية:

- تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة؛

كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها؛

يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها.

- تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المؤسسات والمنشآت المعنية خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها<sup>1</sup>.

2- مكافحة التهرب الضريبي: يسعى بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب من دفعها بشتى الطرق المختلفة، ولقد ازدادت حدة التهرب الضريبي نظرا لضعف الرقابة الجبائية وقلة إمكانياتها البشرية والمادية، بالإضافة إلى ضخامة هذه الظاهرة وتوسع نطاقها وصعوبة قياسها وما يترتب عنها من آثار خطيرة. ولذلك دعت الضرورة إلى وجود آلية رقابية تهدف إلى المحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة التهرب الضريبي<sup>2</sup>.

ثالثا: خصائص الرقابة الجبائية

يمكن تلخيصها في ما يلي<sup>3</sup>:

1- الرقابة المحاسبية هي أصل الرقابة الجبائية حيث أن الرقابة المحاسبية لا يمكن لها أن تهمل المسائل الجبائية لما لهما من علاقة وطيدة بينهما؛

<sup>1</sup> يوسف دلاندة، قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014، ص ص 15-16.

<sup>2</sup> بين عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، طبعة الثانية، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2016، ص 32.

<sup>3</sup> بين عمارة منصور، مرجع نفسه، ص 31.

2- مهمة الرقابة الجبائية مستقلة ومجهزة بأهداف خاصة، تستجيب للتطلعات التي يريدها المسير في الميدان الجبائي، وتأتي هذه المهمة من كون الجباية عبارة عن نظام يوجد في مفترق عدة أنظمة منها ما تتعلق بالمحاسبة، ومنها ما يتعلق بالقانون.

#### رابعاً: أهداف الرقابة الجبائية

يمكن تلخيصها في ما يلي:

1- **الهدف القانوني:** ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين مع القوانين والأنظمة الضريبية، لذا وحرصاً على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الضريبية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الضريبية.<sup>1</sup>

2- **الهدف الإداري:** تؤدي الرقابة الضريبية دورها للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل كبير وحيوي في زيادة الفعالية والأداء ويمكن تحديدها في النقاط التالية:

- الرقابة الضريبية تساعد على تنبيهه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الضريبية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية؛<sup>2</sup>
- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الضريبية من المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم آثارها وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك؛
- تسمح عملية الرقابة الضريبية بإعداد الإحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي.

3- **الهدف المالي والاقتصادي:** حيث تهدف الرقابة الضريبية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال، هذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية، وبالتالي زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع، إذ أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الضريبية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد والضريبة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزان، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، دار المسيرة للنشر، عمان، 2000، ص 166.

<sup>2</sup> بلواضح الجبلاني، مرجع سابق، ص 192.

<sup>3</sup> نوي نجا، فعاليات الرقابة الجبائية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، فرع مالية ونقود، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر،

سنة 2003-2004، ص

4- الهدف الاجتماعي: من بين الأهداف الاجتماعية نجد<sup>1</sup>:

- منع ومحاربة انحرافات المكلفين بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال أو تقصيرهم في أداء وتحمّل واجباتهم اتجاه المجتمع؛

- تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.

من خلال ماسبق تم تصنيف أهداف التحقيق الجبائي إلى<sup>2</sup>:

أهداف رئيسية تتمثل في:

- التأكد والتحقق من مدى انتظام المؤسسة تجاه القوانين الجبائية
- مراقبة شروط معالجة المشاكل ذات الطابع الجبائي بالنسبة للإجراءات سارية المفعول
- تقييم مدى قابلية المؤسسة لاستعمال الإمكانيات التي يتيحها المشرع الجبائي

أهداف ثانوية تتمثل في:

- تقييم الخطر الجبائي الناتج عن التطبيق السيئ للقواعد الجبائية؛
- تجنب العقوبات والزيادات الناتجة عن عدم التصريح، أو التأخر فيه، أو الإنقاص منه؛
- توضيح أهمية الخطر الجبائي الناتج عن عدم الأمن الجبائي؛
- محاولة إبراز نقاط القوة ونقاط الضعف ومن ثم تحسين تطور القرار.

المطلب الثاني: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية

تعتمد عملية الرقابة الجبائية على مجموعة من الهياكل والأجهزة المخول لها قانونيا للقيام بذلك، حتى تمارس بطريقة منتظمة وجيدة، وتعزيزا لذلك فقد خول المشرع الجزائري لأعوان هذه الأجهزة مجموعة من الصلاحيات والحقوق التي لا بد من الاستناد عليها لأداء مهمتهم الرقابية<sup>3</sup>.

أولا: هياكل التحقيق الجبائي

<sup>1</sup> بلواضح جبائني، مرجع سابق، ص 192-193.

<sup>2</sup> بوعلام ولهي، اثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر، مرجع سابق، ص 10.

<sup>3</sup> المادة 01 من المرسوم التنفيذي رقم 98-228 والمتضمن تنظيم الإدارة المركزية في الوزارة المالية، المؤرخ في 19 ربيع الأول الموافق لـ 19 يوليو 1998.

وتتمثل في:

1- مديرية الأبحاث والتدقيقات (المراجعات) DRV: تعتبر من أهم المديريات التابعة للمديرية العامة، للضرائب، وتختص بمهمة المراقبة الجبائية، حيث أنشأت بموجب المرسوم التنفيذي رقم (98-288) المؤرخ في 13 جويلية 1998، والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية ويمتد نطاق اختصاصها على المستوى الوطني من خلال المراقبة والتكفل بالقضايا المندرجة في إطار مكافحة التهرب والغش الضريبي كما تقوم بالموافقة أو التعديل للبرامج المقترحة من طرف المديريات الولائية للضرائب والمصادقة عليها، وتستند إليه مهمة التحقيق في المؤسسات التي يفوق رقم أعمالها السنوي 4.000.000 دج بالنسبة للمؤدي الخدمات والأنشطة الحرة، ومبلغ 10.000.000 بالنسبة للمؤسسات الأخرى وتكلف بالمهام التالية:

- إنجاز تدقيق في محاسبة المؤسسات الخارجة عن نطاق اختصاص مديرية كبريات المؤسسات؛
- تطبيق حق التحقق والتفتيش في إطار محاربة الغش الجبائي بمساعدة مصالح العدالة والأمن الوطني؛
- مراقبة مداخل الأشخاص الطبيعيين من خلال تتبع علامات الثراء الخارجية ومستوى المعيشة والممتلكات، في إطار إخضاع المداخل الخفية للجبائية؛
- متابعة المساعدة الدولية المتبادلة المنصوص عليها في الاتفاقيات الجبائية الدولية؛
- الكشف عن التيارات الكبيرة للتهرب الضريبي وبالتالي فالهدف الرئيسي لمديرية الأبحاث والمراجعات هو مكافحة التهرب الضريبي من خلال البرمجة لكل تحقيق أو بحث متعلق بالرقابة الجبائية على مستوى التراب الوطني.

2- مديرية كبريات المؤسسات DGE: تدعما لمديرية الأبحاث والمراجعات في مكافحة التهرب الضريبي والتسيير الفعال للرقابة الجبائية وخاصة فيما يخص الشركات الكبرى، تم إنشاء مديرية كبريات المؤسسات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 303-2002 المؤرخ في 26-12-2005، ولها صلاحيات على المستوى الوطني وتكلف بتسيير مهام الوعاء والتحصيل والرقابة والمنازعات،<sup>1</sup> حيث يخضع للرقابة تحت سلطة مديريات كبريات المؤسسات كل من:

<sup>1</sup> المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 303-02 المؤرخ في 28 سبتمبر 2002.

- الأشخاص المعنويين أو تجمعات الأشخاص المعنويين العاملين في الميدان المحروقات وكذا الشركات التابعة لها؛
- الشركات المقيمة في الجزائر العضوية في التجمعات الأجنبية وكذا الشركات التي ليست لها إقامة في الجزائر؛<sup>1</sup>
- شركات رؤوس الأموال وشركات الأشخاص والتي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال والتي يساوي أو يفوق رقم أعمال أحد أعضائها 1.000.000.000 دج.<sup>2</sup>
- 3-المديرية الفرعية للرقابة الجبائية على مستوى الولايات S/DCF: بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 52 المؤرخ في 12 جويلية 1998 والمتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية تم إنشاء المديرية الفرعية للرقابة الجبائية في المديريات الولائية للضرائب وتتمثل مهامها في ما يلي:
  - تنظيم وجمع المعلومات الجبائية واستغلالها؛
  - البرمجة والتحقيق في كل نقطة من حدود الولاية وكل التحريات والتحقيقات والأبحاث المتعلقة بالتحقيق الجبائي؛
  - تنفيذ برامج التدخلات والبحث وكذا تنفيذ حق الإطلاع وحق الزيادة بالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية؛
  - إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية التقييمية؛
  - مراقبة المكلفين بالضريبة في مختلف برامج الرقابة؛
  - السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة من خلال التحقق.<sup>3</sup>

### ثانيا: وسائل الرقابة الجبائية

تتمثل في ما يلي:

<sup>1</sup> - المادة 60 من قانون المالية 2003، الجريدة الرسمية رقم 86، سنة 2002.  
<sup>2</sup> قانون المالية 2017، الجريدة الرسمية رقم 77، سنة 2017.  
<sup>3</sup> بوشري عبد الغني، مرجع سابق، ص ص 108-114.

1- الوسائل البشرية: إن وجود الموظفين المختصين بالرقابة الجبائية مقسم بين الهياكل المختلفة حسب المعايير التالية:

- كثافة النشاط الاقتصادي على الإقليم الضريبي؛

- أهمية المحيط باعتباره زاوية ضريبية؛

- حسب التخصص فهناك موظفين مكلفين بالبحث عن المعلومات الضريبية وآخرين مكلفين بالمراجعة المحاسبية (vérification) وكذا المختصون في الرقابة المختلطة.

وإن العون الجبائي الكفاء يمثل الوسيلة القاعدية لتنفيذ نشاطات الإدارة عن طريق المراقبة، كما يمثل العنصر المحدد للأهداف الكمية لذلك لا بد من توفر شروط استثنائية فيه مطلوبة في الرقابة الجبائية وهي:

- كفاءة مختصة ومؤكدة، إضافة إلى التمتع بالسلوك الحضاري.

- أقدمية مهنية في الميدان تكون على الأقل بالنسبة:

➤ المفتش: خمس سنوات؛

➤ المفتش الرئيسي: ثلاث سنوات؛

➤ المفتش المركزي: سنة على الأقل.<sup>1</sup>

2- الوسائل الإعلامية: لقد أنشأت الإدارة العامة للضرائب مخطط إعلامي موجه يضم مجموعة هياكل الإدارة الجبائية، ويقوم على تعميم كل نشاطاتها حيث تشكل عنصرا أساسيا فيما يتعلق بالرقابة الجبائية كما يلي:

- تثبيت جميع الملفات الوطنية الخاصة بالمكلفين بالضريبة؛

- الاستعمال الإجباري لرقم التعريف الإحصائي في عمليات الاستيراد وعند تحرير الفواتير؛

- تمركز وإجراءات تقاطع للمعلومات المتعلقة بالنشاطات الخاصة بمصادر المداخل وما يملكه المدين؛

- لقد تم إنشاء رقم جديد وهو رقم التعريف الوطني (NIN) ودخل حيز التنفيذ في المعاملات التجارية

سنة 2016.

<sup>1</sup> بن عمارة منصور، مرجع سابق، ص34.

**3-التقويم:** إن اختيار واستغلال المعلومات الجبائية في الآجال المطلوبة كانت من أهم انشغالات الإدارة الجبائية، التي طورت أساليب جديدة ومحددة للتحكم فيها، وفي هذا الأثر فإن أهم شيء هو ظهور دورات المعلومة الجبائية، حيث تعمل الإدارة الجبائية مع إدارة الجمارك حتى تضمن الانتشار السريع والتنظيم نحو المصالح القاعدية من أجل تنفيذ عمليات مراقبة المخزون، استرجاع الرسم على قيمة المضافة، مراقبة التصريحات الجبائية... إلخ<sup>1</sup>.

### ثالثا: أشكال الرقابة الجبائية

**1- الرقابة العامة:** تتم على مستوى مفتشية الضرائب أو مركز الضرائب، ويمكن التمييز بين نوعين من الرقابة العامة وهما:

- **الرقابة الشكلية:** تعتبر أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلفين ويتمثل في تصحيح الأخطاء المادية الظاهرة في هذه التصريحات، وتتم هذه الرقابة على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص وتابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة وتهدف إلى التأكد من:

- هوية وعنوان المكلف بالضريبة؛
  - عدم وجود أخطاء مادية في التصريحات؛
  - محاولة حصر المعلومات المهمة التي يتم اكتشافها من خلال هذا التصريح<sup>2</sup>.
- وتعتبر الرقابة الشكلية مرحلة تحضيرية للرقابة على الوثائق.

- **الرقابة على أساس الوثائق:** من خلال هذا النوع تتم مراقبة التصريحات السنوية على الخصوص بأكثر دقة لتحديد كل ضريبة أو حق أو إتاوة، حيث يقوم المراقب المكلف بتفحص هذه التصريحات ومقارنتها مع مختلف المعلومات والوثائق المتوفرة في الملف الجبائي للمكلف الذي هو بحوزة الإدارة الجبائية (مفتشية الضرائب) وكذا مجمل المعلومات التي يتم الحصول عليها من بعض الإدارات والمتعلقة بالبيانات التي أبرمها معها المكلف ويهدف هذا النوع إلى:

- اكتشاف الأخطاء في الحسابات والمعدلات والهوامش المختلفة للريح؛
- معرفة الوضعية الجبائية للمكلف لكل سنة؛

<sup>1</sup>بن عمارة منصور، مرجع نفسه، ص 35.

<sup>2</sup>-بوعلام ولهي، نحو اطار مفتوح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة، مرجع سابق، ص 09.

➤ مراقبة مصداقية التصريحات بالمقارنة مع ما هو متوفر من المعلومات لدى مفتشية الضرائب؛

➤ يساعد في اختيار الملفات التي تشكل موضوع للرقابة المعمقة تتم الرقابة على الوثائق على مستوى مكاتب مصالح الإدارة الجبائية<sup>1</sup>.

2- الرقابة المعمقة: الرقابة المعمقة هي العملية التي تسمح بالتأكد من التصريحات الجبائية مقارنة بالعناصر أو المظاهر الخارجية، حيث تعتبر امتداد للرقابة على الوثائق وينقسم إلى:

- **التحقيق المحاسبي VC**: هو مجموعة من العمليات تهدف إلى فحص الملفات المحاسبية ومقارنتها بعناصر الاستغلال في عين المكان، إذ يلزم هذا الفحص حسب المواد 09 و 11 من القانون التجاري المكلفين بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية، كما يمس كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الخاضعين للنظام الحقيقي والملزمين بمسك المحاسبة.

- **التحقيق المعقو المجمل الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة FASEFE**: إن الرقابة المعمقة للوضعية الجبائية الشاملة هي مجموعة العمليات الهادفة إلى تحقيق من نزاهة التصريحات المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي، فهي بذلك تمس الأشخاص الطبيعيين كما تسمح لمتابعة تطور أموال وأملاك المكلف بالمقارنة مع المداخل المصرح بها، وبالتالي تحديد الدخل الحقيقي ومدى انسجامه والحالة المادية والمظاهر الخارجية للمكلف فتخص بذلك (العقارات، أنواع السيارات، عدد الرحلات إلى الخارج... إلخ)<sup>2</sup>.

- **التحقيق المصوب VP**: عرفت المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية التحقيق المصوب هو:

- يمكن أعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة، أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية<sup>3</sup>.

### المطلب الثالث: الإطار القانوني للرقابة الجبائية

<sup>1</sup> عياشي فاطمة الزهراء، شماش كمال، الرقابة الجبائية كألية لمكافحة للحد من ممارسة إدارة الأرباح، مجلة الباحث الاقتصادي، المجلد 6، العدد 1، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسير، جامعة باجي مختار، عنابة، جزائر، أ جوان 2018، ص 278.

<sup>2</sup> بكريني بومدين، يوسف رشيد، دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي حالة المراجعة الجبائية لملف الجبائي على مستوى مديرية الضرائب لولاية مستغانم خلال السنوات 2011-2012-2013، مجلة الباحث الاقتصادي، ص ص 43-44.

<sup>3</sup> يوسف دلاندة، مرجع سابق، ص 25.

سعيًا لتنظيم عملية الرقابة الجبائية وضمان التسيير الحسن لها خول المشرع إطارًا قانونيًا يستند من خلاله كل من المراقب الجبائي والمكلف بالضريبة لقواعد وأحكام تُبين الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية وتمنع كل تعسف يمكن أن يستعمل من طرف القائمين بها من جهة، وتحدد الحقوق الممنوحة للمكلفين بالضريبة وواجباتهم من جهة أخرى.

### أولاً: صلاحيات وحقوق الإدارة الجبائية

من بين أهم الحقوق:

**1- حق الإطلاع:** حق منصوص عليه في المواد من 309 إلى 316 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ويعتبر من الحقوق التي تتمتع بها الإدارة الجبائية، إذ يسمح لها بالإطلاع على مستندات وملفات المكلف سعيًا لجلب المعلومات وبالتالي الكشف عن مختلف المخالفات، وفي هذا الإطار فإن حق الإطلاع يعد وسيلة مساعدة للرقابة الجبائية التي بحوزة الإدارة الجبائية للتأكد من صحة المعلومات المُجمّعة من دراسة الملفات والمستندات، ويجب الإشارة إلى أن حق الإطلاع لا يمكن ممارسته إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل، ويخضع لحق الإطلاع كل من:

- **حق الإطلاع الإدارات العمومية والمؤسسات العمومية:** حسب المادة 46 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية "يجب على الإدارات وأعاونها من أجل تسخير الأموال والخدمات، أن تقدم إلى السلطات المكلفة بتسوية التسخير وكذلك إلى لجان التقدير لجمع المعلومات المقيدة لتحديد تعويضات التسخير وذلك بالرغم من جمع الأحكام المتعلقة بالسير المهني"<sup>1</sup>.

**1-2- حق الإطلاع لدى الهيئات المالية:** يجب على المؤسسات أو الشركات والقائمين بأعمال الصرف والمصرفين وأصحاب العمولات وكل الأشخاص أو الشركات أو الجمعيات أو الجماعات المتحصلة بصفة اعتيادية على ودائع للقيم المنقولة أن يرسلوا إشعارًا خاصًا لإدارة الضرائب، كما يمس هذا الإلزام خصوصًا البنوك وشركة البورصة والدواوين العمومية ومركز الصكوك البريدية والصندوق الوطني للتوفير وصناديق القرض التجاري وصناديق الإيداع والكفالات<sup>2</sup>.

<sup>1</sup>المادة 46مكرر، قانون الإجراءات الجبائية، سنة 2019، ص 25.

<sup>2</sup>سهام الكريودي، مرجع سابق، ص 59.

**1-3- حق الإطلاع لدى المؤسسات الخاصة:** حسب المادة 62 من قانون إجراءات الجبائية<sup>1</sup> "يعاقب بغرامة جبائية تتراوح مبلغها من 5000 إلى 50.000 دج كل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها والتي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها"<sup>1</sup>.

**2- حق في المعاينة:** حيث تمنح المحكمة المختصة إقليميا للإدارة الجبائية ترخيصا للمراقبين المكلفين بالمراقبة قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق التي تبرر التصرفات للتخلص من الوعاء والدفع والمراقبة.

**3- حق استدراك الأخطاء:** يسمح للإدارة في إعادة النظر في اقتطاع الضريبة سواء بتعديلها أو إنشاء اقتطاع جديد حيث يحدد الأجل لعمل الإدالة بمدة أربع سنوات وفي حالة وجود مناورات تدليسية تمدد إلى سنتين<sup>2</sup>. وذلك طبقا لنص المادة 327 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة "يجوز استدراك كل خطأ يرتكب سواء في نوع الضريبة أو مكان فرضها بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم المؤسسة عن طريق الجداول"<sup>3</sup>.

**4- حق الرقابة والتحقق:** يعتبر حق الرقابة من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية للتأكد من صحة وصدق المعلومة المقدمة في تصريحات المكلفين بالضريبة حيث نصت عليه المواد 18، 19، 19 مكرر، 20، 20 مكرر، و 21 من قانون إجراءات الجبائية.

**ثانيا: واجبات المكلفين بالضريبة وحقوقهم.**

**1- واجبات المكلفين بالضريبة:** ذكر المشرع الجبائي جملة من الواجبات على المكلفين بالضريبة ذات طابع محاسبي وجبائي في نفس الوقت.

**1-1 الالتزامات ذات الطابع المحاسبي:** هذه الالتزامات محددة في القانون التجاري في المواد 10-12-09 ويمكن تلخيصها في النقاط التالية:

<sup>1</sup> المادة 62، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 28

<sup>2</sup> بن عمارة منصور، مرجع سابق، ص 122.

<sup>3</sup> المادة 327، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، سنة 2019، ص 87.

**1-1-1- الدفاتر اليومية:** ألزم القانون التجاري مسك دفتر اليومية في المادة 09 بنص: "كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة تاجر ملزم بمسك دفتر اليومية، يعد فيها يوميا، شرط أن يحفظ هذا الدفتر وكل المستندات التي تسمح بالتحقيق في هذه العمليات يوما بيوم"<sup>1</sup>.

**1-1-2- دفتر الجرد:** ألزم القانون التجاري بمسك دفتر الجرد والذي يقتضي: "بإجراء بالجرد على جميع عناصر الأصول والخصوم السنوية بصفة مدققة، والجرد يسمح برصد جميع الحسابات من أجل إنجاز الميزانية الختامية وبالتالي معرفة وضعية المؤسسة"<sup>2</sup>.

**1-1-3- حفظ دفاتر المحاسبة ووسائل الإثبات:** حسب المادة 12 من القانون التجاري فإن: "يتم الاحتفاظ بدفترتي اليومية والجرد ووسائل الإثبات لمدة عشر سنوات وهذا لأهميتها في عملية التحقيق"<sup>3</sup>.

**1-2- الالتزامات ذات الطابع الجبائي:** هذه الالتزامات شرعها القانون تهدف لتنظيم العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين، وتتمثل في عدد من التصريحات المنصوص عليها في التشريع الجبائي تتمثل في:

**1-2-1- التصريح بالوجود:** ألزم المشرع الجبائي باكتتاب تصريح بالوجود في أجل أقصاه ثلاثين يوما من بداية النشاط، ويودع لدى مفتشية الضرائب مكان فرض الضريبة والخاضعين لضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة الجزافية، وهذا التصريح مطابق للنموذج الذي تقدمه الإدارة.

**1-2-2- التصريح السنوي:** على كل شخص خاضع للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة عليه اكتتاب تصريح بمداخله وذلك في كل سنة، من خلال نموذج موضوع تحت تصرفه من مصالح الجبائية.

**1-2-3- التصريح الشهري:** ألزم القانون المكلفين بأن يكتتبوا تصريحا شهريا أو فصليا صنف G50، أو صنف GA50 أو G51 بمجمل الضرائب والرسوم المدفوعة نقدا أو عن طريق اقتطاع من المصدر لدى قابضة الضرائب التابعين لها قبل 20 الموالية للشهر أو الفصل المعني في النموذج الذي تحدده الإدارة.

**1-2-4- التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط أو الوفاة:** في حالة التنازل أو التوقيف (كليا أو جزئيا) عن النشاط لمكلف خاضع للنظام الحقيقي عليه أن يكتتب في أجل (10) عشرة أيام تصريح إجمالي المداخل التي لم تفرض عليها الضريبة وتصريح خاص بالمداخل الصنفية.

<sup>1</sup> المادة 9 من القانون التجاري امر رقم 59-75 المؤرخ في 1975/09/26 المتضمن القانون التجاري، الجريدة الرسمية، العدد 101، سنة 1975، ص 4.

<sup>2</sup> المادة 10، مرجع نفسه، ص 4

<sup>3</sup> المادة 12 من القانون التجاري، مرجع سابق، ص 05.

وفي حالة وفاة المكلف الخاضع للنظام الحقيقي فإن المعلومات الضرورية لتأسيس الضريبة تودع من قبل ذوي المتوفي خلال ستة أشهر التي تتبع تاريخ الوفاة.

**1-2-5- وضع رقم التعريف الإحصائي:** نص قانون المالية لسنة 2000 بمجموعة من الإجراءات والتدابير ترمي إلى إجراء أكثر انسجاما منها وضع رقم التعريف الإحصائي يعتبر إجراء جبيري بالنسبة للمكلفين بالضريبة (حيث تم استبدال العبارتان رقم التعريف الجبائي ورقم بطاقة التعريف الجبائي بعبارة رقم التعريف الإحصائي)<sup>1</sup>.

## 2- حقوق المكلفين بالضريبة

تتمثل حقوق المكلفين في ما يلي:

**2-1- الإعلام المسبق:** يجب على أعوان الإدارة الجبائية عند إجراء أي مراقبة جبائية إرسال إشعار بالمراقبة في مقابل إشعار بالاستلام من المكلف مرفق بميثاق الحقوق وواجبات المكلف الخاضع للرقابة لأجل إعلامه ولأن للمكلف أجل عشرة (10) أيام لتحضير محاسبته في حال مراقبة محاسبية.

وأضافت المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية الفقرة 3 لأنه لا يمكن إجراء تحقيق معمق للوضعية الجبائية فيما يتعلق بالضريبة على الدخل دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقا من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع الإشعار بالاستلام مرفق بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في الوضعية الجبائية وله أجل خمسة عشر يوم ابتداء من تاريخ الاستلام<sup>2</sup>.

**2-2- الاستعانة بمستشار:** نصت المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية الفقرة 6: "يجب تحت طائلة بطلان الإجراء أن يشار في الإشعار بإعادة التقويم إلى أن المكلف بالضريبة له الحق في استعانته بمستشار من اختياره من أجل مناقشة اقتراحات رفع المبلغ أو من أجل الإجابة عليها"<sup>3</sup>.

**2-3- عدم إعادة الرقابة:** إذا انتهى التحقيق في المحاسبة المتعلقة بالفترة معينة والخاصة بالضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب والرسوم، لا يمكن للإدارة أن تشرع في مراقبة جديدة لنفس التقديرات الحسابية أو

<sup>1</sup> ابن عمارة منصور، مرجع سابق، ص ص 129-131.

<sup>2</sup> توي نجا، مرجع سابق، ص 56.

<sup>3</sup> المادة 20، قانون الإجراءات الجبائية، 2012، ص 7.

الفواتير أو المذكرات بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم وبالنسبة للفترة ما عدا في حالة اكتشاف ممارسات تدليسية أثناء التحقيق<sup>1</sup>.

**2-4- محدودية فترة الرقابة في عين المكان:** حسب المادة 31 من قانون المالية 2012 فإن مدة التحقيق في عين المكان تكون كما يلي:

- ثلاثة (3) أشهر فيما يخص مؤسسة تأدية الخدمات، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.
- كل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.
- يُمدد هذا الأجل إلى ستة (06) أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5.000.000 و 10.000.000 بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.
- يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات تسعة (9) أشهر<sup>2</sup>.

**2-5- حق الرد:** يتمثل في الحوار الشفوي أو اكتتاب بين المكلف والمحقق الجبائي من خلال سير عملية الرقابة ومعرفة كل التوضيحات الضرورية حول التعديلات مما يسمح بخلق جو من الثقة المتبادلة بين الإدارة الجبائية والمكلف الخاضع للتحقيق وهذا تقليلا لعدد المنازعات في المستقبل<sup>3</sup>.

**2-6- اللجوء النزاعي أو اللجوء الودي:** خول المشرع الجبائي للمكلف اللجوء إلى السلطات الأعلى (مديرية الولاية) واستئناف الإجراءات الاعتراضية وطرف الاستئناف هي:

- أ- اللجوء النزاعي:** يهدف إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء<sup>4</sup>.
- ب- اللجوء الودي:** نصت عليه المادة 93-1: "يجوز للمكلفين بالضريبة أن يلتمسوا الإعفاء من الضرائب المفروضة قانونا والتخفيف منها في حالة عوز أو ضيق جبائي يستحيل عليهم تسديد دينهم الجبائي"<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، المديرية العامة للضرائب، 2017، ص 14.

<sup>2</sup> المادة 31، قانون المالية 2012، جريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 72، ص 10.

<sup>3</sup> ميثاق المكلفين بالضريبة، مرجع سابق، ص 15.

<sup>4</sup> عواد مصطفى، زين يونس، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، مطبعة سخري لنشر، طبعة الثانية، الجزائر 2010-2011، ص 21.

<sup>5</sup> المادة 93-1، المعدل بموجب المادة 42 من قانون المالية 2012، مرجع سابق، ص 15.

### المبحث الثالث: إجراءات الرقابة الجبائية.

إن الحل الأمثل للحد من ظاهرة التهرب الضريبي هو القيام بعملية الرقابة الجبائية التي تعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين والتي تعكس الحقيقة لذلك تقوم الإدارة الجبائية عدة أشكال للتحقيق والمتمثلة في التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية والتحقيق المصوب.

#### المطلب الأول: التحقيق المحاسبي

التحقيق في المحاسبة هو مجموعة العمليات التي الهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من الطرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته (مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية إلا الدفاتر التجارية الواجبة قانونا)، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها<sup>1</sup>.

والتدقيق المحاسبي يمر بعدة مراحل هي:

**أولاً: التحضير لعملية التحقيق المحاسبي VC:** تقوم الإدارة المركزية بإعداد برامج التحقيق للمكلفين الذين تخضع محاسبتهم لعمليات التدقيق الجبائي وذلك وفق قواعد جزائية ومعايير انتقاء محددة وتنفيذها يتم من قبل المديرية الجهوية للضرائب والمصالح المركزية للمديرية العامة للضرائب؛

- يقوم المدقق في كل عملية بمراقبة المحاسبة بفحص الملف الجبائي المفتوح باسم المؤسسة ودراسة الوثائق التقنية المتعلقة بالنشاط المهني للمكلف الخاضع للتدقيق قبل البدء في أعمال مراقبة كسب الربح وكيفية تصنيع المنتج، والآلات المستخدمة في التصنيع، التكنولوجيا المستخدمة بالتوليد بين مختلف المواد المستخدمة، معدل ضياع المواد الأولية المسموح به أثناء عملية الإنتاج، ومعدل الأرباح العادية للنشاط؛

- إعداد كشف مقارنة بين الميزانيات؛

- إعداد كشف مقارنة بين حسابات النتائج؛

- الكشف المفصل للمصاريف العامة؛

- قائمة مفصلة برقم الأعمال المحقق.

<sup>1</sup> العبد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الطبعة الثالثة، 2008، ص37.

إن البدء في عملية التدقيق الجبائي للمكلف لا يمكن أن يتم قبل إعلام المكلف مسبقاً عن طريق إرسال إشعار بإجراء التدقيق مع وصل الاستلام، مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف الخاضع للتدقيق، ويمنح له أجل أدنى لتحضير عشرة أيام ابتداء من استلام هذا الإشعار<sup>1</sup>.

**ثانياً: سير عملية التحقيق المحاسبي:** بعد إشعار المكلف بالضريبة وانتهاء المدة الممنوحة له لتحضير محاسبته وتنظيمها، ينتقل العون المحقق إلى عين المكان ويبدأ عمله بفحص الوثائق المحاسبية كي يستطيع التقدير الجيد لوضعية المكلف، وجمع مختلف المعلومات التي تفيده في ذلك كطبيعة النشاط، أهدافه وشروط الاستغلال (الزبائن، الموردون، دوران المخزون، أسعار البيع، أسعار التكلفة...)، وسائل الإنتاج المستخدمة، عدد المستخدمين أو الموظفين، دراسة مختلف أقسام الميزانية... إلخ.

**ثالثاً: نتائج التحقيق المحاسبي:** عندما ينتهي التحقيق في المحاسبة الخاصة بفترة معينة بالنسبة لضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب، وباستثناء ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، لا يمكن للإدارة أن تشرع في مراقبة جديدة لنفس التقييدات الحسابية، فواتير أو مذكرات بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم وبالنسبة لنفس الفترة.

كما منح المشرع الجزائري المكلفين بالضريبة ضمانات مرتبطة بممارسة حق إعادة التقييم والمتمثلة

في:

-التبليغ بإعادة التقييم؛

-حق الرد بالنسبة للمكلف بالضريبة.

وبالتالي عند الوصول إلى النتائج التحقيق وتبليغها للمكلف تنتهي مهمة العون المحقق<sup>2</sup>.

### المطلب الثاني: التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية

يقصد بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية العامة مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به. أي بصفة عامة، التأكد من التصريحات على

<sup>1</sup>بوعكاز سميرة، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة بسكرة، كلية، العدد الرابع عشر، 2013، ص126.

<sup>2</sup>نجوة سديرة، آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجبائي، العدد11، جامعة سوق اهراس، 11جانفي2019، ص274-275.

الدخل العام (المداخيل المحققة خارج الجزائر، فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل من العقارات المبنية وغير المبنية....إلخ).

يستلزم هذا الإجراء مقارنة المداخيل المصرح بها بالمداخيل المستنتجة من وضعية المكلف بالضريبة المحققة معه، الملكية أو الذمة المالية من جهة والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى<sup>1</sup>.

يمر التحقيق من العمق لمجمل الوضعية الجبائية بعدة مراحل هي:

**أولاً: التحضير للتحقيق العمق لمجمل الوضعية الجبائية FASEFE:** يستلزم هذا الإجراء مقارنة المداخيل المصرح بها بالمداخيل المستنتجة من وضعية المكلف بالضريبة المحقق معه، الملكية أو الذمة المالية من جهة والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي، من جهة أخرى<sup>2</sup>.

**ثانياً: السير الحقيقي:** بعد المرحلة التحضيرية وانتهاء المدة المحددة تأتي عملية التحقيق العمق التي تتم في مصالح الإدارة الضريبية إلا في حالة طلب المتكلف أن تجري في بيئة أو مكتب مستشاره والتحاور مع المكلف ثم توضيح وضعيته الجبائية يقوم المدقق بإعادة تكوين الأسس الخاضعة للضريبة وذلك من خلال مراقبة التدفقات المالية للمكلف إذ يلجأ المدقق إلى التدقيق في الكشوفات البنكية مع المداخيل المصرح بها والنتائج المتحصل عليها يجمعها فيما في ميزان الخزينة الذي يشكل وسيلة تقنية شاملة وكذلك اللجوء أيضاً إلى التقييم الجزافي وطريقة التقييم التلقائي. وفي حالة جمع المدقق عدة عناصر تثبت أن المكلف يحقق مداخيل مهمة مقارنة بما صرح به يمكنه طلب توضيحات وتبريرات لنقطة أو عدة نقاط حول ما صرح به المكلف كضريبة وما حققه من موارد ونفقات<sup>3</sup>.

**ثالثاً: الإبلاغ بالنتائج:** بعد انتهاء المدقق من عملية التدقيق والمقارنة قد يتوصل إلى نتيجتين: إما قبوله لأسس فرض الضريبة المصرح بها من قبل المكلف، ومن ثم عليه إشعار هذا الأخير بغياب التقويم، أو رفضها إذا علم أن ما هو مصرح به كمداخيل هي ليست حقيقة، وغير مطابقة للواقع، فيقوم بإعادة تكوين المداخيل التي بحوزة هذا المكلف.

<sup>1</sup>ميثاق المكلفين بالضريبة، مرجع سابق، ص 15.

<sup>2</sup>ميثاق المكلفين بالضريبة، مرجع نفسه، ص 19.

<sup>3</sup>بوعكاز سميرة، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مرجع سابق، ص 129.

هذه التسويات المقترحة يتم إبلاغها للمكلف كتابيا وبشكل مفصل ودقيق. وفي الأخير يكون هناك تبليغ نهائي من طرف الإدارة، حيث تبين للمكلف مجمل التسويات المهمة وسبب إهمالها وتلك المحتفظ بها وبالتالي تظهر له وضعيته النهائية اتجاه كل ضرائب والرسوم<sup>1</sup>.

### المطلب الثالث: التحقيق المصوب

نصت المادة 20 مكررة -1- من قانون الإجراءات الجبائية، على أنه: "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة نقل عن سنة جبائية"<sup>2</sup>.

التحقيق المصوب في المحاسبة هو مراقبة محددة الهدف، أقل شمولية، أكثر سرعة وأقل كثافة من التحقيق في المحاسبة، يركز على فحص الوثائق التبريرية والمحاسبية لبعض أنواع الضرائب ولمدة لا تفوق سنة<sup>3</sup>.

للتحقيق المصوب هناك مراحل يجب إتباعها وهي:

**أولاً: التحضير لعملية التحقيق المصوب VP:** خلال هذه المرحلة يتم اختيار الملفات المراد البحث والتحقيق فيها، وتعين الهيئة التي تباشر عملية التحقيق المحاسبي، إضافة إلى أعمال تمهيدية تسمح للبعون المحقق بأخذ صورة مستوفية على المكلف المعني بحملة المراقبة ومن ثم إرسال إشعار بالتحقيق المصوب للمكلف إذ لا يمكن لأعوان الإدارة الجبائية المبادرة بالعمل إلا إذا تم إرسال الإشعار.

**ثانياً: سير عملية التحقيق المصوب:** بعد المرحلة التحضيرية وانتهاء المدة المحددة تأتي عملية التحقيق المصوب والتي تتم في مكان تواجد نشاطه لمعاينة وتقييم لوازم الاستغلال، المعدات والتجهيزات المكتبية... إلخ. إلا في حالة طلب مكتوب من المكلف بالضريبة وبعد قبوله من الإدارة يمكن للمحققين أخذ الوثائق لفحصها في مكاتبهم.

وتكون عملية سير التحقيق من ناحية الشكل والمضمون.

<sup>1</sup>سهام كروودي، مرجع سابق، ص 97-98.

<sup>2</sup>المادة 20 مكرر -1-، قانون الإجراءات، مرجع سابق، ص 13.

<sup>3</sup>ميثاق المكلفين بالضريبة، مرجع سابق، ص 10.

1- التحقيق المصوب من ناحية الشكل: يقوم هذا الفحص على التأكد من مدى وجود واحترام التقيد بالعناصر التالية:

- مسك السجلات التجارية: تتمثل في دفتر اليومية، ودفتر جرد؛

- دقة ووفرة الوثائق المحاسبية: أي توفير الوثائق التي تثبت قيامه بمختلف العمليات وذلك من أجل التأكد من صحة البيانات المحاسبية.

2- التحقيق المصوب من حيث المضمون: يسعى المحقق في إطار عملية التحقيق التركيز على النقاط التي لها تأثير على تحديد النتيجة مثلا:

- تسجيل مشتريات وهمية بوجود فاتورة أو عدم وجودها؛

- فحص إهلاك التثبيات والتأكد من مدى مطابقتها للنسب والقوانين المحاسبية والجبائية؛

- التحقيق من قيمة فواتير البيع.

ثالثا: الإبلاغ بالنتائج: بعد انتهاء المدقق من عملية التدقيق والمقارنة قد يتوصل إلى نتيجتين:

1- قبول محاسبة المكلف وذلك على أساس أن:

- المحاسبة ذات مصداقية: أي وجود بعض الإغفاءات غير خطيرة؛

- المحاسبة قاطعة: أي مثبتة بكل الوثائق والمستندات؛

- المحاسبة منتظمة: أي ملتزمة بتطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي والقانون التشريعي.

2- رفض المحاسبة اذا :

- ثبت عدم صحة المعلومات (وجود اغفالات خطيرة ومكررة في العمليات المحاسبية)؛

- عدم وجود وثائق ثبوتية؛

- عندما يكون مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابق لأحكام القانون التجاري حسب المادة 9 و 11 ولشروط تطبيق النظام المحاسبي المالي.

### خلاصة الفصل الأول:

تعد ظاهرة التهرب الضريبي أحد أهم التحديات التي تواجهها السياسة الضريبية لذا حاولنا في هذا الفصل مناقشة أهم المفاهيم الأساسية لظاهرة التهرب الضريبي، والأسباب المؤدية لذلك، بالإضافة إلى عرض الأساليب والطرق المستخدمة في مكافحة هذه الظاهرة من خلال التطرق إلى الرقابة الجبائية التي تعد أهم الإجراءات الإدارية لمكافحتها عن طريق التأكد من صحة التصريحات المقدمة، وذلك لتحقيق جملة من الأهداف مثل اكتشاف الأخطاء من أجل الحفاظ على المال العام.

# الفصل الثاني

الدراسة الميدانية لمديرية الضرائب

خلال الفترة 2014-2017

تمهيد:

حاولنا في هذا الفصل إسقاط الجانب النظري في دراسة الحالة، وكنموذج لدراسة تم اختيار مصلحة من المصالح الجبائية والمتمثلة في مصلحة الرقابة الجبائية بولاية المسيلة، حيث تم اخذ ثلاث حالات، حالتين تخصان شخصين طبيعيين، حيث تم إخضاع الحالة الأولى إلى التحقيق المحاسبي والحالة الثانية إلى التحقيق المصوب، أما الحالة الأخيرة تتعلق بشخص معنوي، مبيين من خلال هذه الحالات مختلف الأدوات التي تستعملها الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي وما مدى فعاليتها، حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى:

**المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية المسيلة؛**

**المبحث الثاني: دراسة حالات حول مراحل كشف عن التهرب الضريبي خلال الفترة 2014-2017؛**

**المبحث الثالث: تقييم فعالية الرقابة الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي**

### المبحث الأول: تقديم المديرية الولائية للضرائب

كون الضرائب أحد المصادر الهامة لإيرادات الدولة يجب أن تكون هناك إدارة تسيطر تراقب مسار هذه الضرائب، ومن أقرب هذه الإدارات للمكلفين بالضريبة المديرية العامة للضرائب ومن خلال المديرية الولائية للضرائب.

#### المطلب الأول: مديرية الضرائب لولاية المسيلة

##### أولاً: تقديم مديرية الضرائب

المديرية الولائية للضرائب، إدارة عمومية غير مركزية تابعة لوزارة المالية (المديرية العامة للضرائب)، تأسست بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 1991/02/23 المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية واختصاصها، كما أنها تضم خمس مديريات فرعية ولكل واحدة منها مكاتب تُسير تحت سيطرتها والمختصة في مجالاتها المحددة، والكائن مقرها بالحي الإداري بدار المالية بالمسيلة.

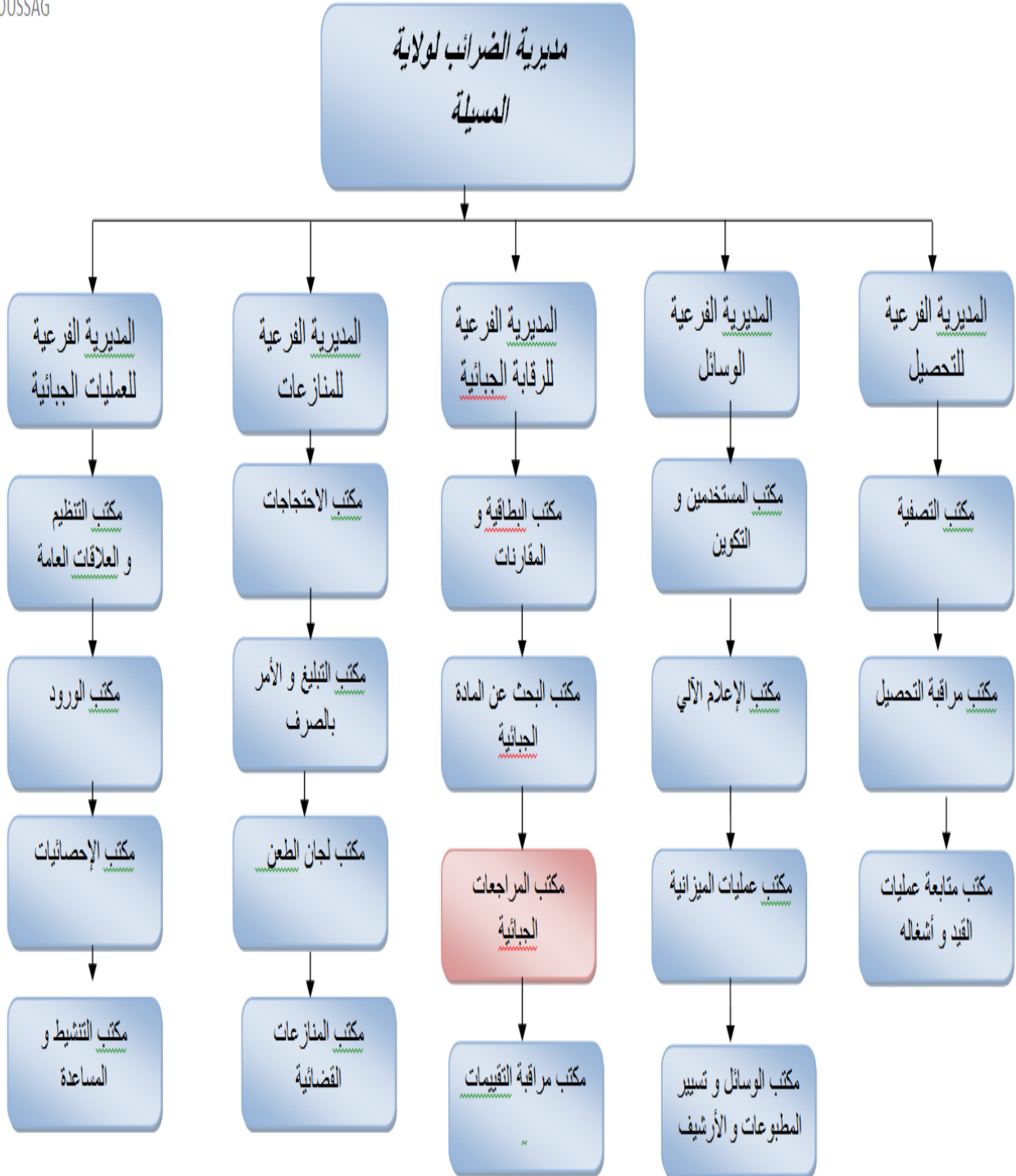
أما عن المصالح الخارجية التابعة للمديرية نفسها ممثلة في أربعة وعشرون مصلحة موزعة على ثلاثة عشر (13) مفتشية الضرائب (اثني عشرة مفتشية ضرائب مختلفة ومفتشية واحدة للتسجيل والطابع) مع إحدى عشرة قبضة الضرائب.

##### ثانياً: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المسيلة

تحتوي مديرية الضرائب لولاية المسيلة على خمسة مديريات فرعية كل واحدة تحتوي على مكاتب خاصة بها كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم 01: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المسيلة

SALIM BOUSSAG



المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، المسيلة.

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمديرية الضرائب خلال الفترة 2014-2017

1-المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية: تهتم هذه المديرية الفرعية بتزويد المفتشيات بالمعلومات عن طريق البطاقات والاستعلامات، ولها أيضا علاقة مع المديرية الفرعية للمنازعات، حيث تبحث لها عن استفسارات لشكاوى المكلفين، كما أنها تهتم بمراقبة أهم المكلفين فيما يخص المبالغ المستحقة ثم تبعثها إلى المديرية الفرعية للتحصيل.

2-المديرية الفرعية للمنازعات: تستقبل هذه المديرية شكاوى المكلفين بالضريبة سواء كانت هذه الشكاوى ناتجة عن أعمال المفتشية أو تلك التي خضعت إلى التحقيق الجبائي، كما تستقبل الشكاوى الناتجة عن عمليات التحصيل، وتقوم بإرسال هذه الشكاوى إلى المصالح المعنية لدراستها، وإبداء الرأي فيها ثم تقوم بدراسة معمقة للملف والتبليغ في الآجال لا تتجاوز أربعة أشهر عن القرار المتخذ بعد هذه الدراسة.

3-المديرية الفرعية للتحصيل: تتسلم جداول الإحصاء من طرف القباضات، وإرسالها إلى المديرية والقيام بالتقسيم الدوري للتحصيل على مستوى كل قباضة، كما تساعد على تحقيق البرامج المسطرة لها، أيضا لها علاقة مع المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية، حيث تهتم بمراقبة أهم المكلفين فيما يخص المبالغ المستحقة.

4-المديرية الفرعية للعمليات الجبائية: تتصل هذه المديرية بصفة دائمة مع المفتشيات، تتابع أعمالها وتزودها بالمعلومات والمواد القانونية وشرحها وكذا متابعة النتائج ومراقبة العمل اليومي للمفتشيات.

5-المديرية الفرعية للوسائل: تتكفل هذه المديرية بتوفير الوسائل المادية والبشرية لجميع مصالح المديريات (مفتشيات، قباضات، ومديريات فرعية) وكذا تسير شؤون الإدارة والمالية لجميع الموظفين.

### المطلب الثاني: المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية

#### أولاً: تقديم المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية

تضم المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية تحت سلطتها ثلاثة (3) مكاتب هي:

1-مكتب البحث عن المعلومة الجبائية: وترتكز مهامه في:

-تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني وعاء الضريبة ومراقبتها وكذا تحصيلها؛

-تنفيذ برامج التدخلات والبحث وكذا تنفيذ حق الإطلاع وحق الزيارة بالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية.

2-مكتب البطاقات والمقارنات: ويكلف بما يلي:

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمديرية الضرائب خلال الفترة 2014-2017

-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 التحقيقات الجبائية: ويكلف بما يلي:

-متابعة تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة؛

-تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة؛

-إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية التقييمية.

4-مكتب مراقبة التقييمات: ويكلف بما يلي:

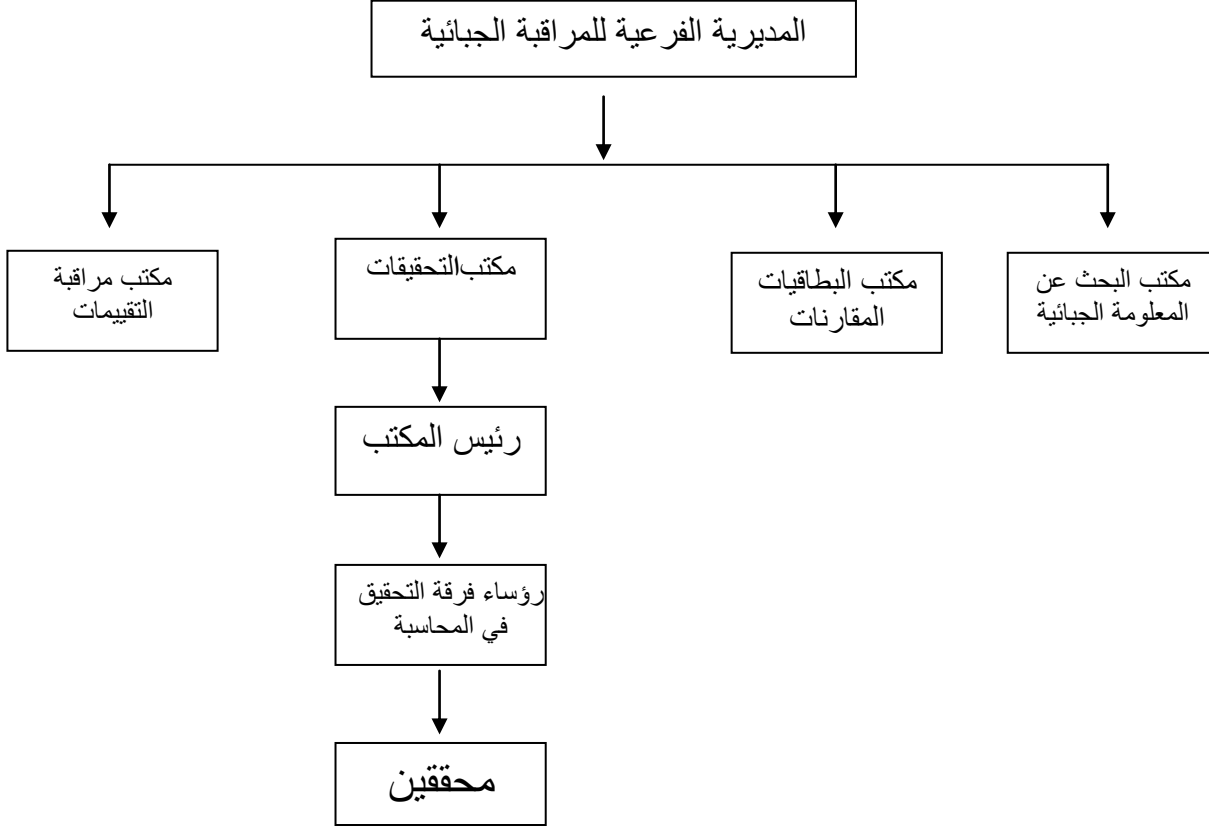
-استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجاناً؛

-المشاركة في أشغال التحسين للمعايير المرجعية؛

-متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.

ثانياً: الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية للمراقبة الجبائية

الشكل رقم 02: الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية للمراقبة الجبائية



المصدر: إعداد الطالبة بناء على معطيات المديرية الضرائب، المسيلة.

المهام المخول لـ:

1- رئيس المكتب:

- إعداد البرامج وتسجيل المكلفين بالضريبة؛

- متابعة تنفيذ البرامج.

2- رؤساء فرق التحقيقات في المحاسبة:

- تنفيذ البرامج التحقيق المستند إلى فرقهم ومتابعته؛

- ضمان مهام البحث في إطار التحقيقات؛

- توجيه وتنشيط ومراقبة أشغال محققي المحاسبة.

### 3- مهام محققين:

- القيام بإنجاز برنامج تحقيق المحاسبة المستند إلى فرقهم؛

- القيام بكل أعمال البحث التي تسمح بأحسن إلمام بالمادة الخاضعة للضريبة في إطار برامج المراقبة الجبائية وإعادة تقييم المعاملات العقارية.

### المبحث الثاني: دراسة حالات حول مراحل الكشف عن أنواع التهرب الضريبي

من أجل الكشف عن التهرب الضريبي تستعمل الرقابة الجبائية أدوات متعددة تختلف حسب طبيعة الأسلوب الذي يستعمله المكلف فإذا لجأ هذا الأخير إلى ممارسة قرائن تدليسية في محاسبه، تقوم الإدارة بإجراء التحقيق المحاسبي أو التحقيق المصوب في المحاسبة من خلال فحصها شكلا ومضمونا.

#### المطلب الأول: دراسة حالة في إطار التحقيق المحاسبي لشخص طبيعي

بعد التطرق إلى جميع إجراءات التحقيق المحاسبي في الجانب النظري تم إسقاطها في هذا المبحث على أرض الواقع والقيام بدراسة حالة شخص طبيعي وفقا لعملية التحقيق المحاسبي.

#### أولاً: الإجراءات التحضيرية لعملية التحقيق

الإجراءات التحضيرية هي أولى الأشغال التي يقوم بها العون المحقق قبل أن يباشر مهامه، مما يستوجب عليه أن يتحصل على المعلومات اللازمة عن طريق تجميع المعلومات والتوضيحات التي تفيد عملية التحقيق في محاسبة المكلف.

#### 1- التعرف على الهوية الجبائية للمكلف

المكلف (أ) المعني بالتحقيق المحاسبي يمارس نشاط تجارة بالجملة بالإضافة إلى الإنتاج الصناعي، كما يخضع هذا النوع من النشاط إلى الضرائب والرسوم التالية:

- الرسم على القيمة المضافة TVA؛
- الرسم على النشاط المهني TAP؛
- الضريبة على الدخل الإجمالي IRG، بما فيها الضريبة على الرواتب والأجور.

#### 2- الإجراءات التمهيدية لعملية التحقيق

بعد الاطلاع على الهوية الجبائية الكاملة للمكلف الخاضع لعملية التحقيق المحاسبي يشرع العون المحقق في الإجراءات التمهيدية اللازمة لنجاح المهمة التي أسندت إليه والملخصة فيما يلي:

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمديرية الضرائب خلال الفترة 2014-2017

- إرسال الإشعار بالتحقيق (الملحق رقم 1)؛
- سحب ودراسة الملف الجبائي من مفتشية الضرائب مقابل وصل الاستلام؛
- تحضير استمارات التحقيق من خلال إعداد كشف الحالة المقارنة الميزانيات (الملحق رقم 2) وإعداد كشف المحاسبة.

### ثانيا: سير عملية التحقيق المحاسبي

يكون ذلك عن طريق:

- 1- إجراء أول تدخل في عين المكان، وذلك من خلال زيارة مقر المؤسسة من أجل ممارسة معاينات مادية، وهذا بعد تحرير وثيقة بداية الأشغال التحقيق (الملحق رقم 3)؛
  - 2- إعداد محضر معاينة (الملحق رقم 4)؛
  - 3- فحص المحاسبة من حيث الشكل و من حيث المضمون، حيث تم التوصل للنتائج التالية :
- 3-1 من حيث الشكل:** تحتوي المحاسبة المقدمة من طرف المكلف على:
- سجل الجرد مرقم ومصادق وموقع عليه من طرف رئيس المحكمة؛
  - سجل الأجور موقع ومصادق وموقع عليه من طرف رئيس المحكمة؛
  - اليوميات المساعدة متمثلة في يومية المشتريات، يومية المبيعات، يومية البنك، يومية الصندوق ودفتر العمليات المختلفة.

### 3-2 من حيث المضمون: تم التوصل إلى النتائج التالية:

- أ) فيما يتعلق بالاقتناء الاستثمار: بعد المعاينة المنجزة أثناء التدخل في عين المكان تبين عدم وجود أي عتاد الموجود في الأصول مما يدل على أنكم قمتم بالتنازل على العتاد المصرح به في الأصول ولم تصرحوا بفائض القيمة وعليه يتم تسوية وضعيتكم.

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمديرية الضرائب خلال الفترة 2014-2017

جدول رقم 02 : تسوية اقتناء الاستثمار لتحقيق محاسبي شخص طبيعي

وحدة: دج

البيان / السنوات	2014
مبلغ اقتناء الاستثمار	2 893 600
قسط الإهلاك المتراكم	-
القيمة المحاسبية الصافية	2893600
معدل فائض القيمة	20%
فائض القيمة	578720
تخفيض 65%	376168
فائض القيمة الخاضع 35%	202552

المصدر: المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بالمسيلة، تقرير التبليغ الأولي لنتائج التحقيق المحاسبي شخص طبيعي.

نلاحظ أنه تم تسوية الوضعية الجبائية الناتجة عن غياب تصريح فائض القيمة الخاص بالتنازل على العتاد المصرح به في الأصول.

(ب) فيما يتعلق بمراجعة أرقام الأعمال: بعد تتبع حركة الكشف البنكي لسنة 2016 تبين وجود فارق في رقم الأعمال المصرح به وما تم قبضه للمكلف والجدول أدناه يوضح ذلك:

جدول رقم 03: مراجعة أرقام الأعمال لتحقيق محاسبي شخص طبيعي

وحدة: دج

البيان	المبلغ المقبوض خارج الرسم	المبيعات خارج الرسم	الفارق
الأعباء المخصومة	4 730 769	4 337 927	392 842

المصدر: المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بالمسيلة، تقرير التبليغ الأولي لنتائج التحقيق المحاسبي شخص طبيعي.

ثالثا: نتائج التحقيق المحاسبي

(1) التبليغ الأولي: بعد الفحص المعمق لمحاسبة الشركة، وبناء على الملاحظات المقدمة، فإنه تقرر إعادة تأسيس رقم الأعمال ومنه القاعدة الخاضعة لضريبة بالاعتماد على الفواتير والتصريحات.

1-1 - تأسيس رقم الأعمال

عند القيام بعملية المقارنة بين رقم الأعمال المستخرج ورقم الأعمال المصرح به تبين مايلي:

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمديرية الضرائب خلال الفترة 2014-2017

الجدول رقم 04: تأسيس رقم الأعمال لتحقيق المحاسبي شخص طبيعي (التبليغ الأولي).

وحدة: دج

2017	2016	2015	2014	البيان / السنوات
104 554 890	96 259 498	98 535 587	40 097 714	رقم الأعمال المستخرج مواد البناء
-	-	-	1 300 000	رقم الأعمال نشاط الإنتاج
-	-	-	-	رقم الأعمال المصرح به مواد البناء
104 554 890	96 259 498	98 535 587	41 397 714	رقم الأعمال المصرح به نشاط الانتاج
103 281 847	95 755 004	97 462 733	40 897 610	رقم الأعمال المصرح الإجمالي
104 554 890	96 259 498	98 535 587	41 397 714	رقم الأعمال الإجمالي المستخرج
1 273 043	504 494	1 072 854	500 104	الفارق في رقم الأعمال

المصدر: المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بالمسيلة، تقرير التبليغ الأولي لنتائج التحقيق المحاسبي شخص طبيعي.

بناء على نتائج الجدول أعلى، نلاحظ أن رقم الأعمال المشكل أكبر من رقم الأعمال المصرح به من المكلف بالضريبة، ما يعني وجود تهرب وعليه يجب إخضاع الفرق إلى مختلف الرسوم والضرائب الخاضع لها الشخص، مع فرض عقوبة.

### 1-2- تأسيس القاعدة الخاضعة للضريبة

تمت إعادة تأسيس القاعدة الخاضعة للضريبة من خلال إعادة إخضاع الفروقات إلى مختلف أنواع الرسوم الواجب دفعها.

#### أ- الرسم على النشاط المهني TAP:

بعد فحص G50 الخاصة بالسنوات الأربعة تبين وجود فروقات والمبينة في الجدول التالي:

جدول رقم 05: الرسم على النشاط المهني لتحقيق المحاسبي شخص طبيعي (التبليغ الأولي).

وحدة: دج

2017	2016	2015	2014	البيان / السنوات
104 554 890	97 589 498	98 535 587	40 097 714	رقم الأعمال المستخرج
103 281 846	97 055 006	97 462 731	39 597 611	رقم الأعمال المصرح به G50
1 273 044	534 492	1 072 856	500 103	الفارق الغير مصرح به

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمديرية الضرائب خلال الفترة 2014-2017

2%	2%	2%	2%	معدل الرسم
25 461	10 690	21 457	10 002	الرسم
10%	10%	10%	10%	معدل العقوبة
2 546	1 069	2 146	1 000	العقوبة
28 007	11 759	23 603	11 002	المجموع العام

المصدر: المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بالمسيلة، تقرير التبليغ الأولي لنتائج التحقيق المحاسبي شخص طبيعي.

نلاحظ وجود فروقات بين الأرقام الأعمال المستخرجة والأرقام الأعمال المصرح بها، لذا فان المكلف ملزم بدفع الفارق وكذا الغرامات والذي يقدر ب 74371 دج.

### ب- الضريبة على الدخل الإجمالي IRG:

الفارق الناتج عن رقم الأعمال يعتبر بمثابة ضريبة غير مصرح بها، لذا يجب إخضاعها للضريبة على الدخل الإجمالي والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول رقم 06: الضريبة على الدخل الإجمالي الواجب لتحقيق المحاسبي شخص طبيعي (تبليغ الأولي).

وحدة: دج

2017	2016	2015	2014	البيان / السنوات
1 273 043	504 494	1 072 854	500 104	الفارق الناتج في رقم الأعمال
-	-	-	-	الأعباء المرفوضة
-	-	-	202 552	فائض القيمة التنازل على الاستثمار
1 182 773	469 321	639 736	464 642	أعباء قابلة للخصم
2 962 132	2 773 491	1 729 234	2 529 009	الربح المصرح به
3 052 402	2 808 664	2 162 352	2 767 023	الربح المستخرج الخاضع
904 746	838 722	473 232	753 153	الضريبة المصرح بها
936 341	851 032	624 823	836 458	الضريبة المستخرجة
31 595	12 311	151 591	83 305	الفارق
10%	10%	15%	15%	نسبة العقوبة
3 159	1 231	22 739	12 469	العقوبة
34 754	13 542	174 330	95 801	المجموع العام

المصدر: المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بالمسيلة، تقرير التبليغ الأولي لنتائج التحقيق المحاسبي شخص طبيعي.

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمديرية الضرائب خلال الفترة 2014-2017

- حساب الضريبة المستخرجة والضريبة المصرح بها لسنة 2014 :

تم حسابهما وفق الجدولان التاليان:

جدول رقم 07: حساب الضريبة المصرح بها لسنة 2014 جدول رقم 08: حساب الضريبة المستخرجة لسنة 2014

وحدة: دج وحدة: دج

مبلغ الضريبة	نسبة الضريبة	قسط الضريبة	مبلغ الضريبة	نسبة الضريبة	قسط الضريبة
0	0%	120 000	0	0%	120 000
48000	20%	360 000-120 000	48000	20%	360 000-120 000
324 000	30%	1 440 000-360 000	324 000	30%	1 440 000-360 000
464 458	35%	2 767 023-1 440 000	381 153	35%	2 529 009-1 440 000
<b>836 458</b>	-	<b>المجموع</b>	<b>753 153</b>	-	<b>المجموع</b>

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على المعلومات المقدمة من طرف المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية، المسيلة.

في سنة 2014 لم يتم المكلف بتصريح على فائض القيمة، وكذا وجود فروقات بين الربح المستخرج والربح المصرح به، لذا فإن المكلف في هذه الحالة ملزم بدفع الفارق بين الضريبة المصرح بها والضريبة المستخرجة وكذا الغرامة والذي يقدر ب 291427 دج.

ج- الضريبة على الأجور والرواتب IRG/S

بعد فحص الوثائق المحاسبية تبين أن المكلف اعتمد الكتلة الأجور الشهرية المعتمدة كما هو موضح في

الجدول التالي:

جدول رقم 09: الضريبة على الأجور والرواتب لتحقيق المحاسبي شخص طبيعي (تبلغ الأولي).

وحدة: دج

2017	2016	2015	2014	البيان / السنوات
1	1	1	1	عدد العمال المعتمد
22 000	21 000	20 000	18 000	كتلة الأجور الشهرية المعتمدة
264 000	252 000	240 000	216 000	كتلة الأجور المستخرجة
264 000	252 000	240 000	216 000	الفارق
20%	20%	20%	20%	معدل الضريبة IRG/S
52 800	50 400	48 000	43 200	الفارق في الضريبة
10%	10%	10%	10%	معدل العقوبة
7 920	7 560	4 800	4 320	العقوبة
60 720	57 960	52 800	47 520	المجموع الواجب الدفع

المصدر: المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بالمسيلة، تقرير التبليغ الأولي لنتائج التحقيق المحاسبي شخص طبيعي.

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمديرية الضرائب خلال الفترة 2014-2017

تم الاعتماد في حساب الضريبة على الأجور والرواتب الأجور المستخرجة بدل الأجور المعتمدة. لذا فإن المكلف ملزم بدفع الرسم الواجب دفعه وكذا الغرامات والذي يقدر ب 219000 دج.

د- الرسم على القيمة المضافة TVA : تم دراسة الرسم على القيمة المضافة

د-1) الرسم على المشتريات: بعد فحص الفواتير الشراء تبين أن الرسم على المشتريات المستخرجة هي نفسها المصرح بها في G50 والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول رقم 10: الرسم على المشتريات لتحقيق المحاسبي شخص طبيعي (تبلغ الأولي).

وحدة: دج

البيان / السنوات	2014	2015	2016	2017
الرسم على المشتريات المستخرج	6 531 698	16 162 609	15 655 766	19 034 052
الرسم على المشتريات المصرح به	6 531 698	16 162 609	15 655 766	19 034 052
الفارق	-	-	-	-

المصدر: المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بالمسيلة، تقرير التبليغ الأولي لنتائج التحقيق المحاسبي شخص طبيعي.

نلاحظ غياب الفروقات بين الرسم على المشتريات المستخرج والرسم على المشتريات المصرح به.

د-2) الرسم على المبيعات: عند تتبع حركة الكشف البنكي تبين وجود فارق في رقم الأعمال المصرح به (فواتير البيع) وما تم قبضه للمكاف بالإضافة إلى وجود فارق بين الكميات المشتراة والكميات المباعة وجدول التالي يوضح ذلك :

جدول رقم 11: الرسم على المبيعات لتحقيق المحاسبي شخص طبيعي (تبلغ الأولي).

وحدة: دج

البيان/السنوات	2014	2015	2016	2017
الفارق في الرقم الأعمال	500 103	1 072 856	534 492	1 273
معدل الرسم	17%	17%	17%	19%
الرسم المستحق	85 018	182 386	90 864	241 878
المعدل الغرامة	15%	15%	15%	25%
الغرامة	12 753	27 358	13 630	60 470
المجموع	97 770	209 743	104 493	302 348

المصدر: المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بالمسيلة، تقرير التبليغ الأولي لنتائج التحقيق المحاسبي شخص طبيعي.

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمديرية الضرائب خلال الفترة 2014-2017

تم حساب الرسم المستحق نتيجة الفروقات بين الأرقام الأعمال المستخرجة والمصرح بها بالإضافة إلى تحميل المكلف الغرامات خلال كل السنوات، لذا فإن المكلف ملزم بدفع مبلغ قدره 714354 دج.

### ثانيا: دراسة وتحليل التبليغ الأولي والنهائي

#### 1- تبليغ المعني بنتائج التحقيق المحاسبي

تم إرسال المقترحات أعلاه برسالة موسى عليها إلى المعني (التبليغ الأولي) وتم منحه أربعون (40) يوم لإبداء ملاحظاته أو إعلان قبوله لهذه التسوية.

بعد استلام التبليغ الأولي من طرف المعني واستشارة المحاسب تم تحضير الرد على هذا التبليغ الأولي وكانت نقاط الاحتجاج التي قدمها موضحة كما يأتي:

- المكلف يطلب معدل هامش ربح منخفض بخصوص الاستثمار المتنازل عنه وغير مصرح به ؛
- المكلف يحتج حول اعتبار الحسومات الممنوحة ككميات مجانية بينما هي حسبه رصيد يضاف لرصيد الشركة؛
- المكلف يوضح بخصوص الفارق بين المبيعات المفوترة والمقبوضة تم تسويتها بالفاتورة رقم 100؛
- المكلف يحتج على اضافة عامل كون نشاطه لا يحتاج لعمال.

تم تقديم نقاط الاحتجاج في الرد على التبليغ الأولي إلى المدير الولائي للضرائب وبعد مناقشة جميع نقاط الاحتجاج استقرت نتائج التحقيق على النحو التالي:

- رفض احتجاج المكلف بخصوص الاستثمار المتنازل عنه وغير المصرح به وتم تغريمه؛
- رفض احتجاج المكلف بخصوص الحسومات الممنوحة؛
- قبول احتجاج المكلف فيما يخص الفارق في المبيعات.
- رفض احتجاج المكلف بخصوص إضافة عامل كون النشاط الممارس يحتاج ليد عاملة.

2- **التبليغ النهائي:** بعد مناقشة رد المعني تم إخضاعه إلى نفس الوعاء الضريبي السابق ماعدا فيما يخص الفارق في المبيعات بالنسبة لسنة 2015 وجدول التالي يبين ذلك:

جدول رقم 12 : إعادة تأسيس الرسم على المبيعات لتحقيق المحاسبي شخص طبيعي (تبليغ نهائي).

وحدة: دج

البيان/السنوات	2014	2015	2016	2017
الفارق في الرقم الأعمال	500 103	680 014	534 492	1 273
معدل الرسم	17%	17%	17%	19%
الرسم المستحق	85 018	115 602	90 864	241 878

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمديرية الضرائب خلال الفترة 2014-2017

المعدل الغرامة	15%	15%	15%	25%
الغرامة	12 753	17 340	13 630	60 470
المجموع	97 770	132 943	104 493	302 348

المصدر: المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بالمسيلة، تقرير التبليغ النهائي لنتائج التحقيق المحاسبي شخص طبيعي.

بعد قبول احتجاج المكلف فيما يخص الفارق في المبيعات تم تخفيض الحقوق من 209 743 دج إلى 132 943 دج لسنة 2015 واستقرار باقي الحقوق على جميع السنوات الباقية.

### المطلب الثاني: دراسة حالة في إطار التحقيق المحاسبي لشخص معنوي

تمر إجراءات التحقيق الجبائي بعدة مراحل متسلسلة في الزمن، تستهل بإجراءات التحضيرية لعملية التحقيق، ومن ثم التبليغ الأولي، وفي الأخير التبليغ النهائي، حيث تم اسقاط هذه المراحل من خلال الدراسة حالة شخص معنوي وفقا لعملية التحقيق المحاسبي.

#### أولا: الإجراءات التحضيرية لعملية التحقيق

بعد المصادقة على برنامج التحقيق وتحديد المكلفين المعنيين بعملية التحقيق، يقوم المحقق بسحب الملف الجبائي للمكلف المعني للتحقيق وذلك من أجل :

#### (1) التعريف على الهوية الجبائية للمكلف

المكلف (ب) المعني بالتحقيق المحاسبي يمثل شركة ذات مسؤولية محدودة وذات الشخص الوحيد والتي تمارس نشاط الطاحنة، حيث تم اقتراحه ضمن عملية التحقيق المحاسبي نتيجة المبالغة في الاستهلاك، وتم إدراجه في هذه العملية عن طريق الإشعار بالتحقيق، كما يخضع هذا النوع من النشاط إلى الضرائب والرسوم التالية:

-الرسوم على القيمة المضافة TVA؛

- الرسوم على النشاط المهني TAP ؛

-الضريبة على أرباح الشركة IBS ، بما في ذلك الضريبة على الرواتب والأجور IRG/S.

#### (2) سير التحقيق المحاسبي

يكون ذلك عن طريق الفحص المحاسبي من حيث الشكل ومن حيث المضمون.

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمديرية الضرائب خلال الفترة 2014-2017

2-1- من حيث الشكل: تحتوي المحاسبة المقدمة من طرف المكلف على:

- سجل الجرد مرقم ومصادق وموقع عليه من طرف رئيس المحكمة؛
- سجل الأجور موقع ومصادق وموقع عليه من طرف رئيس المحكمة؛
- اليوميات المساعدة متمثلة في يومية المشتريات، يومية المبيعات، يومية البنك، يومية الصندوق ودفتر العمليات المختلفة.

بعد قيام بعملية فحص محاسبة من حيث الشكل تبين أنها ممسوكة حسب القواعد والإجراءات المنصوص عليها قانونا، وبالتالي تعتبر محاسبة منظمة.

2-2- من حيث المضمون: التحقيق في المحاسبة من حيث المضمون سمح لنا بفرز مايلي :

### أ- الخسائر "حساب 6011"

بعد دراسة أكياس التغليف تبينان هناك مبالغة في استهلاكها وذلك مع منح نسبة ضياع 2% والجدول التالي يبين ذلك:

### جدول رقم 13: دراسة الخسائر

وحدة: دج

البيان / السنوات	2014	2015	2016	2017
الأعباء المخصومة	5684 464	3 661 366	3 491 116	3 310 540
الأعباء الفعلية	4 100 898	3 323 964	2 652 075	3 036 473
الفارق المرفوض	467 566	337 401	839 041	274 067

المصدر: المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بالمسيلة، تقرير التبليغ الأولي لنتائج التحقيق المحاسبي شخص معنوي.

نلاحظ وجود مبالغة في الاستهلاك وهذا بعد قيام بدراسة أكياس التغليف.

### ب- الأجور "حساب 63"

بعد فحص الوثائق المحاسبية الخاصة بحساب الأجور تم توصل إلى النتائج المبينة في جدول التالي:

### جدول رقم 14 : حساب الأعباء الأجور

وحدة: دج

البيان / السنوات	2014	2015	2016	2017
الأعباء المخصومة	6 987 194	7 353 964	8 374 661	8 368 587
الأعباء الفعلية	6 727 994	7 094 764	8 374 661	8 318 587
الفارق المرفوض	259 200	200 259	-	50 000

المصدر: المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بالمسيلة، تقرير التبليغ الأولي لنتائج التحقيق المحاسبي شخص معنوي.

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمديرية الضرائب خلال الفترة 2014-2017

تم اعتبار اشتراكات الضمان الاجتماعي لغير الأجراء أعباء شخصية لاتتعلق بالشركة

ثانيا: نتائج التحقيق المحاسبي: ترتب على التحقيق المحاسبي مايلي:

1)التبليغ الأول: تمت إعادة تأسيس القاعدة الخاضعة للضريبة، وهذا نظرا لوجود بعض الفروقات.

أ- الرسم على النشاط المهني TAP:

بعد فحص G50 الخاصة بالسنوات الأربعة تبين ما يلي:

جدول رقم 15: الرسم على النشاط المهني لتحقيق محاسبي شخص معنوي تبليغ الأولي

وحدة: دج

البيان/السنوات	2014	2015	2016	2017
رقم الأعمال المصرح به	26 190 000	24 913 842	26 743 248	24 560 523
رقم الأعمال المستخرجة	18 333 000	24 913 842	24 533 748	24 560 524
رقم الأعمال الخاضع	18 333 000	24 913 842	18 720 274	17 192 367
الفارق	0	0	5 813 474	7 368 157
معدل الرسم	2%	1 %	1 %	1 %
مبلغ الرسم	0	0	58 135	73 682
نسبة العقوبة	10 %	10 %	15 %	15 %
العقوبة	0	0	8 720	11 052
المجموع	0	0	66 855	84 734

المصدر: المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بالمسيلة، تقرير التبليغ الأولي لنتائج التحقيق المحاسبي شخص معنوي.

نلاحظ في سنة 2014 أن رقم الأعمال المستخرج اقل من المصرح، وفي سنة 2015 رقم الأعمال المصرح به من قبل المكلف هو نفسه رقم الأعمال المستخرج، أما في سنتي 2016 و2017 كان هناك فارق بين رقم الأعمال المصرح به والمستخرج، لذا خضع المكلف لتسوية الناتجة عن الفرق بين رقم الأعمال المصرح به والمستخرج وهذا مع تطبيق غرامة بمعدل 15%.

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمديرية الضرائب خلال الفترة 2014-2017

### ب- الضريبة على أرباح الشركات IBS

الزيادات المحققة تعتبر بمثابة أرباح غير المصرح بها، ويجب إخضاعها للضريبة على أرباح الشركات بنسبة 23% لسنة 2014، و 19% لسنوات الباقية وجدول التالي يبين ذلك:

جدول رقم 16: الضريبة على أرباح الشركات لتحقيق المحاسبي شخص معنوي (تبلغ الأولي).

وحدة: دج

البيان/السنوات	2014	2015	2016	2017
رقم الأعمال المستخرج	146 273 180	127 813 161	131 203 848	126 360 523
رقم الأعمال المصرح	146 273 180	127 813 161	131 203 848	126 360 523
الفارق	-	-	-	-
الأعباء المرفوضة	726 766	596 601	839 041	324 067
العجز المرحل المرفوض	-	-	596 601	-
الأعباء القابلة للخصم TAP	-	-	58 135	73 682
الربح المصرح به	16 081 482	4 244 902	14 078 452	3 555 896
الربح المستخرج	16 808 248	3 648 301	16 455 960	3 305 511
معدل الضريبة	23%	19%	19%	19%
الضريبة المستخرجة	3 865 897	10 000	2 936 632	10 000
الضريبة المصرح بها	3 096 360	10 000	0	10 000
الفارق	769 537	-	2 936 632	-
معدل العقوبة	25%	10%	25%	10%
مبلغ العقوبة	192 384	-	734 158	-
المجموع	961 921	-	3 670 790	-

المصدر: المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بالمسيلة، تقرير التبليغ الأولي لنتائج التحقيق المحاسبي شخص معنوي.

نلاحظ بالنسبة لسنتي 2015 و 2017 الضريبة المصرح بها هي نفسها الضريبة المستخرجة، أما بالنسبة لسنتي 2014 و 2016 هناك فارق في الضريبة المصرح بها والضريبة المستخرجة وهذا ناتج عن الفارق المرفوضة للأعباء بالنسبة للاستهلاك والاشتراكات الضمان الاجتماعي لذا فان المكلف خضع لتسوية الناتجة عن الفرق بين الضريبة المصرح بها والمستخرجة، بالإضافة إلى تحميل المكلف غرامة بمعدل 25%.

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمديرية الضرائب خلال الفترة 2014-2017

ج- الرسم على القيمة المضافة TVA:

تم دمج الرسم على القيمة المضافة للأغلفة المرفوضة وجدول التالي يبين ذلك:

جدول رقم 17: استخراج الرسم القابل للدمج

وحدة: دج

البيان/السنوات	2014	2015	2016	2017
الرسم على المشتريات المستخرج	1 076 565	819 622	1 065 182	1 309 365
الرسم على المشتريات المصرح	1 321 110	1 429 266	1 383 400	1 580 997
الرسم القابل للدمج	244 545	609 644	318 218	271 632
الرسم القابل للخصم	-	-	-	-

المصدر: المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بالمسيلة، تقرير التبليغ الأولي لنتائج التحقيق المحاسبي شخص معنوي.

بعد فحص الوثائق والتصريحات المقدمة من قبل المكلف تم التوصل الى النتائج التالية:

جدول رقم 18: الرسم الواجب الدفع لتحقيق المحاسبي شخص معنوي (تبليغ الأولي).

وحدة: دج

البيان/السنوات	2014	2015	2016	2017
رقم الأعمال المستخرج	26 190 000	24 913 842	26 743 248	24 560 524
رقم الأعمال المصرح به	26 190 000	24 913 842	26 743 248	24 560 524
الفارق	-	-	-	-
معدل الرسم	17%	17%	17%	19%
الرسم المستحق	-	-	0	0
الرسم القابل للدمج	244 545	609 644	318 218	271 632
الرسم القابل للخصم	-	-	-	-
الرسم الواجب الدفع	244 545	609 644	318 218	271 632
نسبة العقوبة	25%	25%	25%	25%
العقوبة	61 136	152 411	79 555	67 908
المجموع	305 681	762 055	397 773	339 540

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمديرية الضرائب خلال الفترة 2014-2017

5 322 979	الحقوق
1 319 082	غرامة الوعاء
6 642 060	الحقوق الواجبة الدفع

المصدر: المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بالمسيلة، تقرير التبليغ الأولي لنتائج التحقيق المحاسبي شخص معنوي.

نلاحظ أن رقم الأعمال المستخرج هو نفسه رقم الأعمال المصرح به لكن تم دمج الرسم على القيمة المضافة للأغلفة المرفوضة مع تحميله غرامة بالنسبة 25%

(2) **تبليغ المعني بنتائج التحقيق:** بعد استلام التبليغ الأولي من طرف المعني واستشارة المحاسب تم تحضير الرد على هذا التبليغ الأولي وكانت نقاط الاحتجاج التي قدمها موضحة كما يلي:

- المكلف يحتج حول نسبة الخسارة للأغلفة ويطلب اعتماد معدل 10% بدل 2%؛
- المكلف يطلب الاستفادة من الرسم على القيمة المضافة المدمج كعبي؛

- المكلف يطلب إعفاء من الضريبة على أرباح الشركات الخاصة لسنة 2016 نظرا للظروف المالية الصعبة التي تعانيها المؤسسة.

وبعد دراسة رد المكلف ومناقشته تم التحكيم من طرف المدير الولائي كالتالي:

- قبول الاحتجاج المكلف واعتماده نسبة خسارة 4%؛
- رفض طلب المكلف بخصوص الاستفادة من الرسم على القيمة المضافة المدمج كعبي؛
- رفض طلب المكلف بخصوص إعفاء من الضريبة على أرباح الشركات الخاصة لسنة 2016.

(3) **التبليغ النهائي:** بعد مناقشة رد المعني، تم إخضاعه إلى نفس الوعاء الضريبي بالنسبة لرسم على النشاط المهني، أما باقي الضرائب تم إعادة تأسيسها.

### أ- الضريبة على أرباح الشركات IBS

بعدما تم قبول احتجاج المكلف حول نسبة خسارة الأغلفة بنسبة 4% تم إعادة تأسيس الضريبة على أرباح الشركات من خلال دمج الأعباء المرفوضة وجدول التالي يبين ذلك.

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمديرية الضرائب خلال الفترة 2014-2017

جدول رقم 19: إعادة تأسيس الضريبة على أرباح الشركات لتحقيق المحاسبي شخص معنوي (تبلغ نهائي).

وحدة: دج

البيان / السنوات	2014	2015	2016	2017
رقم الأعمال المستخرج	146 273 180	127 813 161	131 203 848	126 360 523
رقم الأعمال المصرح	146 273 180	127 813 161	131 203 848	126 360 523
الفارق	-	-	-	-
الأعباء المرفوضة	635 397	523 374	758 522	257 856
العجز المرسل المرفوض	-	-	523 374	-
العمال القابلة للخصم TAP	-	-	135 58	682 73
الربح المصرح به	16 081 482	4 244 902	14 078 452	3 555 896
الربح المستخرج	16 716 879	3 721 528	15 302 213	3 371 721
معدل الضريبة	23%	19 %	19 %	19 %
الضريبة المستخرجة	3 844 882	10 000	2 907 421	10 000
الضريبة المصرح بها	3 096 360	10 000	0	10 000
الفارق	748 522	-	2 907 421	-
معدل الغرامة	25 %	10 %	25 %	10 %
مبلغ الغرامة	187 131	-	726 855	-
المجموع	935 653	-	3 634 276	-

المصدر: المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بالمسيلة، تقرير التبليغ النهائي لنتائج التحقيق المحاسبي شخص معنوي.

الفارق في الضريبة المصرح بها والضريبة المستخرجة ناتج عن الأعباء المرفوضة، لذا فان المكلف ملزم

بدفع الفارق بالإضافة إلى غرامة بمعدل 25%.

### ب- الرسم الواجب الدفع

تم إعادة تأسيس الرسم القابل للدمج بنسبة 4% والجدول التالي يبين ذلك:

جدول رقم 20: دراسة الرسم على المشتريات لتحقيق المحاسبي شخص معنوي (تبلغ نهائي).

وحدة: دج

البيان / السنوات	2014	2015	2016	2017
الرسم على المشتريات المستخرج	1 092 098	832 071	1 078 870	1 321 945
الرسم على المشتريات	1 321 110	1 429 266	1 383 400	1 580 997

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمديرية الضرائب خلال الفترة 2014-2017

259 052	304 530	597 195	229 012	الرسم القابل للدمج
-	-	-	-	الرسم القابل للخصم

المصدر: المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بالمسيلة، تقرير التبليغ نهائي لنتائج التحقيق المحاسبي شخص معنوي.

تم دمج الرسم على القيمة المضافة للأغلفة المرفوضة

جدول رقم 21: الرسم الواجب الدفع لتحقيق المحاسبي شخص معنوي (تبليغ نهائي).

وحدة: دج

2017	2016	2015	2014	البيان / السنوات
24 560 524	26 743 248	24 913 842	26 190 000	رقم الأعمال المستخرج
24 560 524	26 743 248	24 913 842	26 190 000	رقم الأعمال المصرح به
-	-	-	-	الفارق
19 %	17 %	17 %	17 %	معدل الرسم
0	0	-	-	الرسم المستحق
259 052	304 530	579 195	229 012	الرسم القابل للدمج
-	-	-	-	الرسم القابل للخصم
259 052	304 530	597 195	229 012	الرسم الواجب الدفع
25 %	25 %	25 %	25 %	نسبة العقوبة
64 763	76 133	149 299	57 253	العقوبة
323 815	380 663	746 494	286 265	المجموع

5 224 577	الحقوق
1 292 963	غرامة الوعاء
6 517 540	الحقوق الواجبة الدفع

المصدر: المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بالمسيلة، تقرير التبليغ نهائي لنتائج التحقيق المحاسبي شخص معنوي.

تم إعادة احتساب الرسم الواجب الدفع نظرا لإعادة حساب الرسم القابل للدمج. ومنه فان المكلف ملزم بدفع

مبلغ إجمالي على الحقوق يقدر ب 6 517 540 دج بدل 6 642 060 دج.

### المطلب الثالث: دراسة حالة في إطار التحقيق المصوب

من خلال هذه الحالة حاولنا تبيان مراحل التحقيق المصوب التي يقوم بها المحققون أثناء وجود غموض أو التباسات في تصريحات المكلفين بالضريبة.

#### أولاً: التعرف على الطبيعة ونوع نشاط المكلف.

المكلف المعني مؤسسة (مقاولة)، يصنف هذا النوع من المقاولات ضمن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وهذا ما يتناسب مع رقم الأعمال المصرح به من قبل هذه المؤسسة.

أما طبيعة ونوع نشاطه فيتمثل في مقاولة للأشغال العمومية. حيث كان يقدم جميع تصريحاته الشهرية والسنوية لإدارة الضرائب، غير أنه في سنة 2018 تم اقتراحه ضمن عملية التحقيق المصوب عن طريق الإشعار بالتحقيق (الملحق رقم 05). لسنوات 2014، 2015، و2016 وهذا لوجود غموض والتباسات.

#### ثانياً: سير عملية التحقيق

يكون ذلك عن طريق الفحص المحاسبي من حيث الشكل ومن حيث المضمون.

**1- من حيث الشكل:** تحتوي المحاسبة المقدمة من طرف المكلف على كل الوثائق والدفاتر المحاسبية مطابقة وممسوكة بشكل لائق وفق القانون التجاري فبعد فحص محاسبة المكلف اتضح:

- سجل الجرد مرقم ومصادق وموقع عليه من طرف رئيس المحكمة؛

- سجل الأجور مرقم ومصادق وموقع عليه من طرف رئيس المحكمة؛

- اليوميات المساعدة متمثلة في يومية المشتريات، يومية المبيعات، يومية البنك، يومية الصندوق ودفتر العمليات المختلفة.

**2- من حيث المضمون:** بعد الفحص اتضح ما يلي:

#### أ- دراسة الأعباء

من خلال دراسة "حساب 6240" لسنوات 2014، 2015 و 2016 تبين عدم وجود فواتير الشراء ومنه تم

تلخيص النتائج في الجدول التالي :

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمديرية الضرائب خلال الفترة 2014-2017

جدول رقم 22: فواتير الشراء

وحدة: دج

المبلغ TTC	الرسم TVA	المبلغ HT	سعر الوحدة	الكمية	المادة	البيان/السنوات
3 510 000	510 000	3 000 000	020	015 00	TUFF	2014
1 170 000	170 000	1 000 000	200	5 000	YUFF	2015
4 633 200	673 200	3 960 000	800	4 950	SABL	
1 930 500	280 500	1 650 000	300	5 500	TUFF	2016
7 605 000	1 105 000	6 500 000	1000	6 500	TVC	

المصدر: المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بالمسيلة، تقرير التبليغ أولي لنتائج التحقيق المصوب.

تم رفض الفواتير بسبب عدم تحقيق مشتريات.

ومن خلال دراسة "الحساب 681" تبين وجود فارق في قسط الإهلاك لسنتي 2014 و 2016 وجدول التالي

يوضح ذلك:

جدول رقم 23: حساب قسط الإهلاك

وحدة: دج

2016	2014	البيان/السنوات
26 330 716	26 333 162	قسط الإهلاك المصرح به
21 360 921	23 135 283	قسط الإهلاك الفعلي
4 969 795	3 197 879	الفارق

المصدر: المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بالمسيلة، تقرير التبليغ الأولي لنتائج التحقيق المصوب.

ثالثا: نتائج التحقيق المصوب في المحاسبة

1- التبليغ الأولي: بعد إعادة النظر في وضعية المكلف اتضح إعادة تأسيس ما يلي:

أ- تأسيس الأرباح

بعد المقارنة بين الوثائق الثبوتية المقدمة وما تم تسجيله في دفاتر المحاسبية تبين أنه في سنة 2016 وجود

فارق بين رقم الأعمال المصرح ورقم الأعمال المستخرج، لذا وجب إخضاع الفارق إلى الضريبة على أرباح

الشركات.

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمديرية الضرائب خلال الفترة 2014-2017

جدول رقم 24: تأسيس الأرباح لتحقيق المصوب (تبلغ الأولي).

وحدة: دج

البيان/السنوات	2014	2015	2016
رقم الأعمال المستخرج	193 675 769	155 291 839	68 703 330
رقم الأعمال المصرح به	193 675 769	155 291 839	26 706 400
الفارق في رقم الأعمال المفوتر	0	0	41 996 930
الأعباء المرفوضة	6 197 879	4 960 000	14 505 295
الربح المستخرج	13 951 462	14 276 676	9 391 256
الربح المصرح به	7 753 583	9 316 676	47 110 969
الضريبة المستخرجة	4 751 012	4 864 837	3 154 940
الضريبة المصرح بها	2 581 754	3 128 837	0
الفارق	2 169 258	1 736 000	3 154 940
معدل العقوبة	25%	25%	25%
العقوبة	542 314	434 000	788 735
المجموع الواجب الدفع	2 711 572	2 170 000	3 943 675

المصدر: المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بالمسيلة، تقرير التبليغ أولي لنتائج التحقيق المصوب

نلاحظ أنه في سنتي 2014 و 2015 رقم الأعمال المصرح به هو نفسه رقم الأعمال المستخرج أما في سنة 2016 يوجد فارق، بالإضافة إلى وجود أعباء لجميع السنوات، لذا فإن مكلف ملزم بدفع يقدر ب 8 825 247 دج وهذا مع احتساب الغرامة بمعدل 25%.

ب- الرسم على القيمة المضافة

بعد دراسة الفواتير الشراء اتضح عدم تحقيق المشتريات وجدول التالي تبين ذلك:

جدول رقم 25: دراسة فواتير الرسم على المشتريات

وحدة: دج

البيان/السنوات	رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة	المبلغ HT	الرسم TVA	المبلغ TTC
2014	1	25/01/2014	3 000 000	510 000	3 510 000
2015	15	17/11/2015	1 000 000	170 000	1 170 000
	8	08/02/2015	3 960 000	673 200	4 633 200
2016	5	2 016	1 650 000	280 500	1 930 500
		2 016	6 500 000	1 105 000	7 605 000
	16	2016	1 252 053	217 949	1 500 002

المصدر: المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بالمسيلة، تقرير التبليغ أولي لنتائج التحقيق المصوب.

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمديرية الضرائب خلال الفترة 2014-2017

تم رفض الرسم على القيمة المضافة للمشتريات بالنسبة للفواتير السابقة لعدم تحقيق مشتريات، كما تم رفض الرسم على القيمة المضافة للمشتريات بالنسبة للفاتورة رقم 16 لعدم تعلقها بالنشاط.

بعد مقارنة المعلومات المقدمة في G50 والمعلومات المستخرجة تبين وجود فروقات وجدول التالي يبين ذلك:

جدول رقم 26: الرسم على المشتريات لتحقيق المصوب (تبليغ الأولي).

وحدة: دج

البيان/السنوات	2014	2015	2016
الرسم على القيمة المضافة للمشتريات المصرح بها	29 857 976	28 154 166	16 052 523
الرسم على القيمة المضافة للمشتريات المستخرج	29 347 976	27 310 966	14 449 074
الرسم القابل للدمج	510 000	843 200	1 603 449
الرسم القابل للخصم	0	0	0

المصدر: المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بالمسيلة، تقرير التبليغ أولي لنتائج التحقيق المصوب.

نلاحظ الرسم القابل للدمج ما هو إلا الرسم على القيمة المضافة للمشتريات المرفوضة.

بالنسبة لرسم على المبيعات تم إضافة الرسم القابل للدمج، أما بالنسبة للفروقات في الأرقام الأعمال لا توجد وجدول التالي يبين ذلك:

جدول رقم 27: الرسم على المبيعات لتحقيق المصوب (تبليغ الأولي).

وحدة: دج

البيان / السنوات	2014	2015	2016
الفارق في رقم الأعمال	0	0	0
معدل الرسم	17%	17%	17%
الرسم المستحق	0	0	-
الرسم القابل للخصم	0	0	0
الرسم القابل للدمج	510 000	843 200	1 603 449
الرسم	510 000	843 000	1 603 449
معدل الغرامة	25%	25%	25%
الغرامة	127 500	210 800	400 862
المجموع العام	637 500	1 054 000	2 004 311

المصدر: المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بالمسيلة، تقرير التبليغ الأولي لنتائج التحقيق المصوب.

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمديرية الضرائب خلال الفترة 2014-2017

نلاحظ أن المكلف خضع لغرامة في رسم على القيمة المضافة للمشتريات المرفوضة بمعدل 25%.

2-التبليغ المعني بنتائج التحقيق: بعد استلام التبليغ الأولي من طرف المعني واستشارة المحاسب تم تحضير الرد على هذا التبليغ الأولي وكانت نقاط الاحتجاج التي قدمها موضحة كما يلي:

- المكلف يحتج حول رفض الفواتير المتعلقة بالسنوات 2014 2015 و2016، كون المكلف لا يشتري المادة بل يتحصل عليها بموجب ترخيص؛
- المكلف يحتج حول رفض الفاتورة المتعلقة بنقل مادة SABL كونها هي نفسها GRAVIER03؛
- المكلف يطلب إعادة النظر في احتساب قسط الإهلاك لسنتي 2014 و2016 كون المؤسسة ارتكبت خطأ يتعلق بجهاز الإعلام الآلي؛
- المكلف يطلب إعادة النظر في الفارق لرقم الأعمال لسنة 2016 كونه يتعلق بوضعية الأشغال محل النزاع القضائي.

وبعد دراسة رد المكلف ومناقشته تم التحكيم من طرف المدير الولائي كالتالي:

- قبول احتجاج المكلف حول الفواتير المتعلقة بالسنوات 2014 2015 و2016؛
- قبول احتجاج المكلف حول الفاتورة المتعلقة بنقل مادة SABL؛
- قبول احتجاج المكلف حول احتساب قسط الإهلاك لسنتي 2014 و2016؛
- رفض احتجاج المكلف حول الفارق لرقم الأعمال لسنة 2016.

3- التبليغ النهائي: بعد مناقشة رد المعني، وبعد قبول معظم احتجاجاته تم إعادة تأسيس الوعاء الضريبي آخر.

أ- دراسة الأعباء: بعد قبول احتجاج المكلف بالنسبة لقسط الإهلاك لسنة 2014 و2016 تم إعادة حسابه وجدول التالي يبين ذلك:

### جدول رقم 28: إعادة حساب قسط الإهلاك

وحدة: دج

البيان / السنوات	2014 -	2016
قسط الإهلاك المصرح به	16233326	26 330 716
قسط الإهلاك الفعلي	65821124	23 248 567
الفارق	2 121 504	3 082 149

المصدر: المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بالمسيلة، تقرير التبليغ نهائي لنتائج التحقيق المصوب.

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمديرية الضرائب خلال الفترة 2014-2017

ب- إعادة تأسيس الأرباح: بعد قبول احتجاج المكلف بالنسبة لقسط الإهلاك وكذا قبول احتجائه بالنسبة لفاتورة 2016 تم التوصل إلى النتائج التالية:

جدول رقم 29: إعادة تأسيس الأرباح لتحقيق المصوب (تبلغ نهائي).

وحدة: دج

2016	2015	2014	البيان / السنوات
68 703 330	155 291 839	192 675 769	رقم الأعمال المستخرج
26 706 400	155 291 839	192 675 769	رقم الأعمال المصرح به
41 996 930	0	0	الفارق
9 582 149	-	2 121 504	الأعباء المرفوضة
4 468 110	9 316 676	9 875 087	الربح المستخرج
- 47 110 969	9 316 676	7 753 583	الربح المصرح به
1 431 838	3 128 837	3 324 281	الضريبة المستخرجة
0	3 128 837	2 581 754	الضريبة المصرح بها
1 431 838	-	742 526	الفارق
25%	10%	25%	معدل العقوبة
357 960	-	185 632	العقوبة
1 789 798	-	928 158	المجموع الواجب الدفع

المصدر: المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بالمسيلة، تقرير التبليغ نهائي لنتائج التحقيق المصوب.

نلاحظ انه تم تخفيض الأعباء المرفوضة نتيجة قبول احتجاج المكلف على الفواتير وقبول طلبه على احتساب قسط الإهلاك مما أدى إلى تخفيض المبلغ الواجب الدفع.

ج- الرسم على القيمة المضافة

جدول رقم (30): إعادة تأسيس الرسم على المشتريات لتحقيق المصوب (تبلغ نهائي).

وحدة: دج

2016	2015	2014	البيان / السنوات
16 052 523	28 154 166	29 857 976	الرسم على القيمة المضافة للمشتريات المصرح بها
14 729 574	28 154 166	29 857 976	الرسم على القيمة المضافة للمشتريات المستخرج
1 322 949	-	-	الرسم القابل للدمج
0	0	0	الرسم القابل للخصم

المصدر: المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بالمسيلة، تقرير التبليغ نهائي لنتائج التحقيق المصوب.

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمديرية الضرائب خلال الفترة 2014-2017

نلاحظ انه في سنتي 2014 و2015 لا يوجد أي رسم للدمج أما في سنة 2016 كان هناك رسم قابل للدمج ب 1 322 949 دج وهذا نتيجة رفض الفاتورة الرقم 05 وذلك لعدم تحقيق مشتريات والفاتورة رقم 166 نتيجة عدم تعلقها بالنشاط.

جدول رقم 31: إعادة تأسيس الرسم على المبيعات لتحقيق المصوب (تبليغ نهائي).

وحدة: دج

البيان / السنوات	2014	2015	2016
الفارق في رقم الأعمال	0	0	0
معدل الرسم	17%	17%	17%
الرسم المستحق	0	0	-
الرسم القابل للخصم	0	0	0
الرسم القابل للدمج	-	-	1 322 949
الرسم	-	-	1 322 949
معدل الغرامة	25%	25%	25%
الغرامة	-	-	330 737
المجموع العام	-	-	1 653 686

المصدر: المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بالمسيلة، تقرير التبليغ نهائي لنتائج التحقيق المصوب.

تم إخضاع الرسم القابل للدمج لسنة 2016 إلى غرامة بمعدل 25 %.

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمديرية الضرائب خلال الفترة 2014-2017

المبحث الثالث: تقييم فعالية التحقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي.

للكشف عن فعالية التحقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي نقوم بعرض الإحصائيات المقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية المسيلة من سنة 2014 إلى 2017.  
المطلب الأول: عدد الملفات المدروسة على مستوى المديرية الولائية للضرائب.

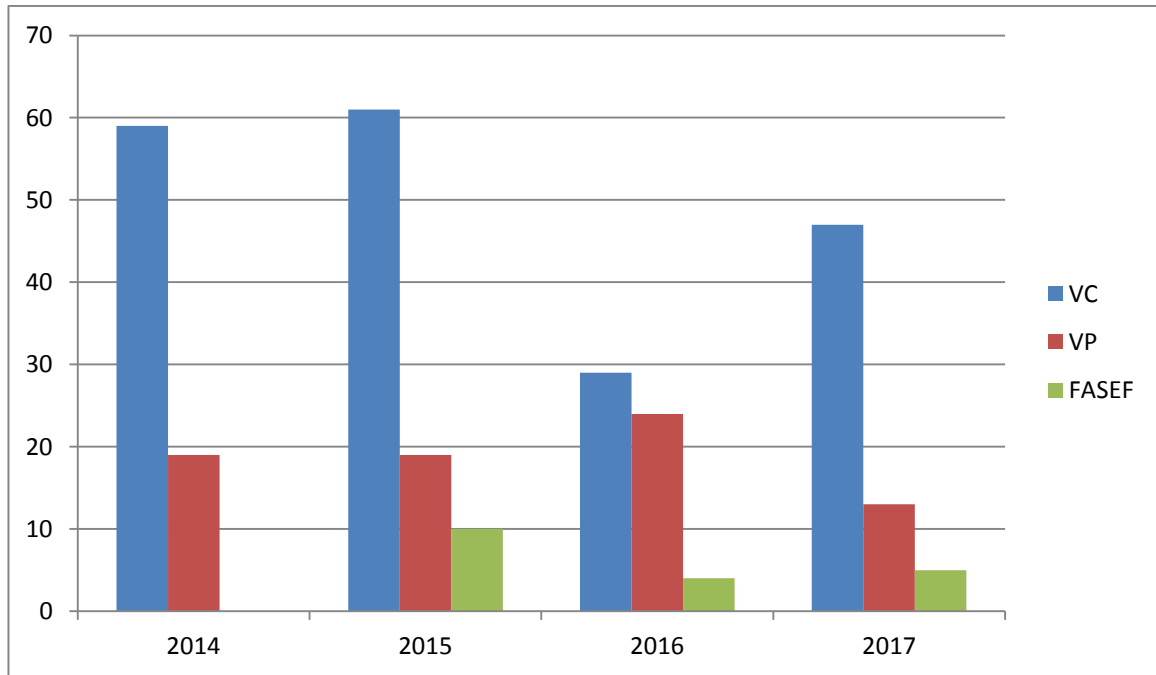
في هذه الحالة تسعى الرقابة الجبائية إلى استرجاع أكبر قدر ممكن من الأموال التي لم يصرح بها من طرف المتهربين، والجدول التالي يبين عدد الملفات المدروسة من طرف الإدارة الجبائية بإتباع عدة أنواع من الرقابة الجبائية .

جدول رقم 32: تطور عدد الملفات الخاضعة للتحقيق الجبائي.

البيان/السنوات	2014	2015	2016	2017
التحقيق المحاسبي	59	61	29	47
التحقيق المصوب	19	19	24	13
التحقيق المعمق	-	10	4	4
المجموع	78	90	57	64

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من طرف المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية.

شكل رقم 03: تطور عدد الملفات الخاضعة للتحقيق الجبائي



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من طرف المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية.

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمديرية الضرائب خلال الفترة 2014-2017

من خلال الجدول والشكل السابق اللذان يوضحان عدد قضايا التحقيق التي تمت على مستوى مكتب المراجعات الجبائية لولاية المسيلة خلال أربع (4) سنوات والتي تضمنت التحقيق المحاسبي، التحقيق المصوب والتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية.

### أولاً: عدد الملفات المدروسة في التحقيق المحاسبي:

من خلال المعطيات نلاحظ أن هناك تزايد في عدد الملفات المدروسة وهذا راجع إلى الجهود المبذولة من طرف أعوان الضرائب وذلك بالنسبة للسنوات ( 2014، 2015، 2017)؛

- أما بالنسبة للانخفاض في سنة 2016 راجع إلى انه في السنوات السابقة تم دراسة ملفات عديدة.

### ثانياً: عدد الملفات المدروسة في التحقيق المصوب:

من خلال المعطيات نلاحظ أن هناك تقارب في عدد الملفات المدروسة وهذا راجع إلى خاصية نوع التحقيق التي تتمثل بسرعة وأقل شمولية.

### ثالثاً: عدد الملفات المدروسة في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

من خلال المعطيات نلاحظ أن هناك انخفاض كبير في عدد الملفات المدروسة وهذا راجع إلى المدة والجهد الذي يتطلبه هذا النوع من التحقيق اتجاه المتهربين.

### المطلب الثاني: تطور مردودية عملية الرقابة الجبائية

#### أولاً: الحقوق المسترجعة

تعتبر المحافظة على المال العام من الضياع من بين أهم اهداف الرقابة الجبائية، عن طريق استرجاع أكبر قدر من الأموال المستحقة للدولة والتي هي بحوزة المتهربين، والجدول التالي يبين ذلك:

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمديرية الضرائب خلال الفترة 2014-2017

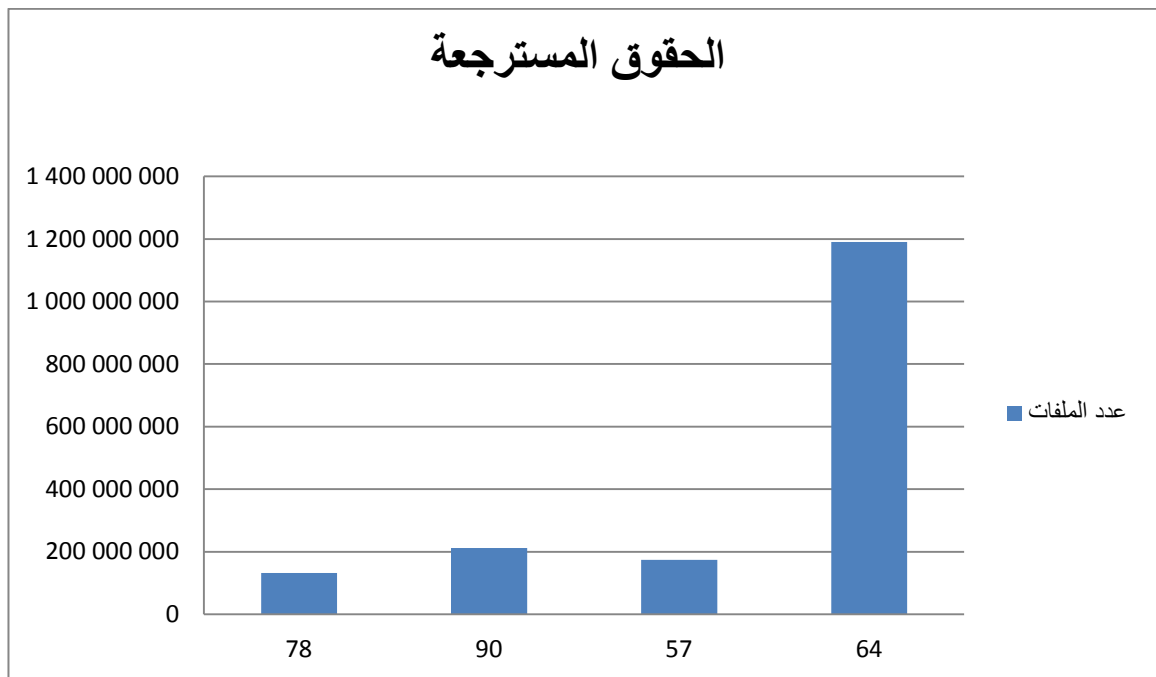
جدول رقم 33: مجموع الحقوق المسترجعة

وحدة: دج

البيان/السنوات	2014	2015	2016	2017
عدد الملفات المدروسة	78	90	57	64
الحقوق المسترجعة	131 934 758	212 518 426	174 406 338	1 190 168 550

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على المعلومات المقدمة من طرف المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية.

الشكل رقم 04: الحقوق المسترجعة



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على المعلومات المقدمة من طرف المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية.

نلاحظ أن في سنوات 2014 و2015 هناك علاقة طردية بين عدد الملفات المدروسة والحقوق المسترجعة وذلك

كلما ازداد عدد الملفات زادت الحقوق المسترجعة.

في سنة 2016 و2017 نلاحظ رغم أن عدد الملفات المدروسة أقل مقارنة مع عدد الملفات للسنوات

السابقة (2014-2015) لكن مبلغ الحقوق المسترجعة كان مرتفع وهذا راجع إلى استحداث معدلات ضريبية جديدة

مثل تغير معدل الرسم على القيمة المضافة من 7% إلى 9% ومن معدل 17% إلى 19%.

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمديرية الضرائب خلال الفترة 2014-2017

ثانيا: فعالية النظام الرقابة الجبائية.

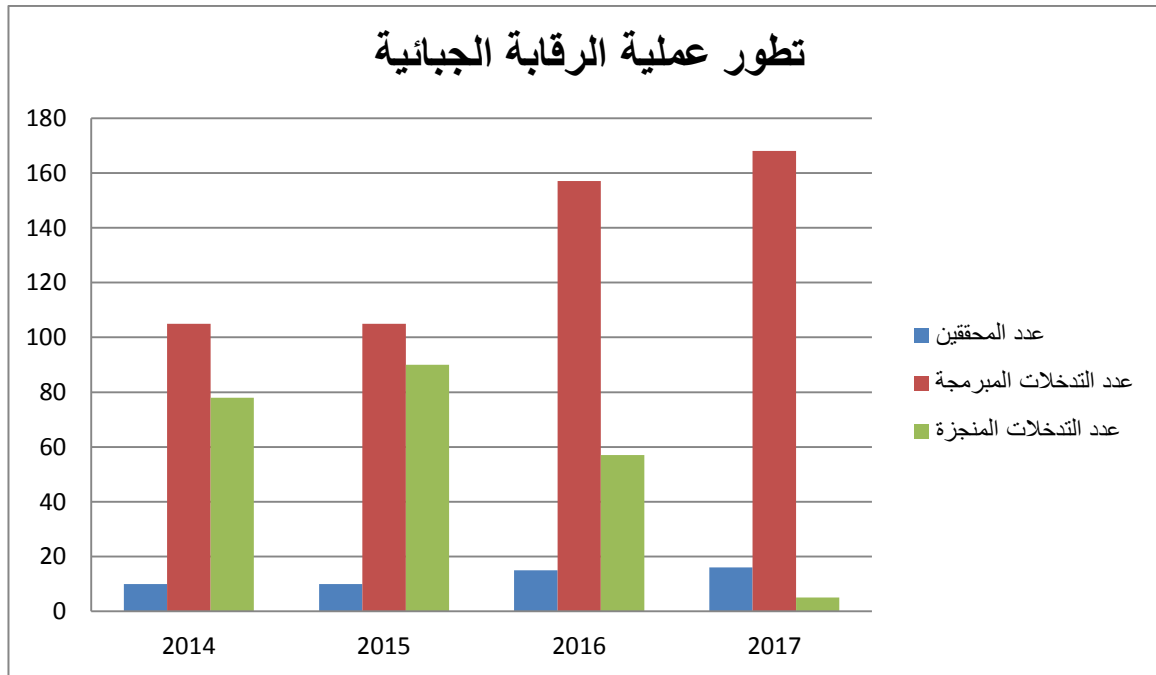
من أجل معرفة مدى فعالية نظام الرقابة الجبائية قمنا بدراسة عدد الملفات المبرمجة وعدد الملفات المنجزة.

جدول رقم 34: تطور فعالية النظام الرقابة الجبائية.

البيان/السنوات	2014	2015	2016	2017
عدد المحققين ورؤساء فرقة التحقيق	10	10	15	16
عدد التدخلات المبرمجة	105	105	157	168
عدد التدخلات المنجزة	78	90	57	64

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على المعلومات المقدمة من طرف المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية.

شكل رقم 05: تطور حصيلة عملية الرقابة الجبائية



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على المعلومات المقدمة من طرف المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية.

من خلال الشكل أعلاه نلاحظ أن في:

- سنة 2014 و 2015 نسبة الإنجاز قدرت ب 74% ، و 85.7% على التوالي، أي ما يقارب أن كل محقق يقوم خلال 34 يوم بإنجاز ملف واحد، وهي نسبة جيدة.

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمديرية الضرائب خلال الفترة 2014-2017

---

- أما في سنة 2016 و2017 قدرت نسبة الإنجاز بـ 36%، و38% على التوالي، أي ما يقارب أن كل محقق يقوم خلال 72 يوم بإنجاز ملف واحد، حيث تعتبر نسبة ضئيلة وهذا راجع إلى الصعوبات التي تواجهها المديرية الرقابة الجبائية والمتمثلة في:

أ- غموض وعدم استقرار التشريع الجبائي؛

ب- نقص الإمكانيات والوسائل المادية.

### خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل اتضح لنا أن للرقابة الجبائية دور ايجابي للحد في تزايد ظاهرة التهرب الضريبي، وذلك من خلال تطبيقها للإجراءات القانونية مثل تغريم المتهرب بنسب مختلفة وذلك حسب المبلغ الحقوق المتملص منه بهدف ردع المتهربين، وكذلك تفعيل آليات الرقابة الجبائية المتمثلة في التحقيق المحاسبي، التحقيق المصوب، والتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية عن طريق انجاز نسب كبيرة من الملفات المبرمجة.

أثناء تربعنا في المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية، حيث قمنا بدراسة حالات مختلفة للرقابة الجبائية، وجدنا من أهم ما تستعمله الإدارة للكشف عن التهرب الضريبي التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب الذي يتم من خلال عدة مراحل هي:

- أول إجراء هو إخضاع المكلف لبرنامج الرقابة الجبائية؛

- إعلام المكلف بالتحقيق وذلك بإرسال إشعار بالتحقيق مع منحه مهلة عشرة (10) أيام لتحضير الوثائق والدفاتر المحاسبية؛

- بداية عملية التحقيق في عين المكان،

- تبليغ المكلف بنتائج التحقيق الاولي، ومنحه مدة اربعين (40) يوما قصد تقديم ملاحظاته واعتراضاته لنتائج التحقيق؛

- بعد مناقشة ردود المكلف تقوم مصلحة المراقبة بالرد على الملاحظات وتقديم مختلف الشروحات والتوضيحات، ومن ثم فرض الضرائب والرسوم المستحقة، وكذا العقوبات المقررة التي تمثلت في نسب مختلفة وذلك بحسب مبلغ الحقوق المصرح بها.

# خاتمة

## خاتمة:

من خلال ما تم التطرق إليه آنفاً، فإن مكافحة التهرب الضريبي ليس بالأمر السهل نظراً لتعدد الظاهرة وارتباطها بالعديد من المجالات، واحتوائها على أشكال وطرق احتيالية باستعمال تقنيات مختلفة، حيث أن هذه الظاهرة أخذت أبعاداً أضحت تؤرق السلطات المالية، من حيث حرمان الخزينة العمومية من مورد هام وهو الجباية العادية التي تمكنها من تمويل ميزانية الدولة و التي من شأنها تقليص المشاكل الاقتصادية والاجتماعية، لذا قام المشرع الجبائي الجزائري بوضع عدة إجراءات لمكافحتها والحد منها.

تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الجبائية من خلال مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية والعمل على اكتشاف كل الأخطاء والمخالفات بهدف تصحيحها وتقويمها، عن طريق وضع أجهزة خاصة للقيام بالرقابة، إضافة إلى الاعتماد على وسائل وطرق للتحقيق منها التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب والتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية.

## أولاً: اختبار الفرضيات

- الفرضية الأولى: "تساهم الرقابة الجبائية في الحد على ظاهرة التهرب الضريبي" نعم تحققت، وذلك لأن الإدارة الجبائية تسعى دائماً للحد من ظاهرة التهرب الضريبي لا القضاء عليها، وبالتالي الفرضية الأولى صحيحة.

- الفرضية الثانية: "ترتبط فعالية الرقابة الجبائية على عدد ونوع الملفات المدروسة وعلى عدد المحققين وكفائتهم" نعم تحققت، وذلك انه كلما كان عدد الملفات المدروسة مرتفع ونوعها من ناحية الوعاء الضريبي جيد وكذا عدد المحققين كثير وذو كفاءة، كلما كان تحصيل الوعاء الضريبي جيد، وبالتالي الفرضية الثانية صحيحة.

- الفرضية الثالثة: "التحقيق في المحاسبة يعتبر أحسن آليات الرقابة، من حيث فرض الضرائب من خلال المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة" نعم تحققت، حيث وجدنا خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها أن عدد الملفات في التحقيق المحاسبي كان مرتفع مقارنة بالتحقيق المصوب، والتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية، و بالتالي الفرضية الثالثة صحيحة .

## ثانياً: نتائج الدراسة

لكن على الرغم من كل هذه الأجهزة الموضوعية، والإجراءات والوسائل المتخذة لتعزيز عمل الرقابة الجبائية، غير كفيل بالقضاء على هذه الظاهرة، بل ساهم بالتقليل منها.

وعلى ضوء ما سبق تم التوصل إلى النتائج التالية:

### 1-نتائج نظرية

- شهدت ظاهرة التهرب الضريبي انتشارا واسعا في القرن الحالي، ويعود ذلك للأسباب المتعددة منها أسباب سياسية، اقتصادية....؛
- التهرب الضريبي يشكل أحد أهم المعوقات التي تقف أمام الأهداف السياسية، المالية، والاقتصادية للدولة؛
- إن الرقابة الجبائية مجموعة الإجراءات تضبط تدخل الإدارة في دراسة ملفات المكلفين بالضريبة؛

### 2- نتائج عملية

- يحتل التحقيق المحاسبي الجزء الأكبر في عملية الرقابة الجبائية، وهو ما يوضحه الجدول رقم 33.
- تبين من دراسة الحالات السابقة أن عملية التحصيل الضريبي تكون مرنة، أي أنه بعد مناقشة تبليغ المعني يتم الأخذ احتجاجاته بعين الاعتبار إن أمكن ذلك، مما يؤدي إلى تخفيض الوعاء الضريبي.
- عدم استقرار التشريعات و القوانين الجبائية، وكذا نقص الإمكانيات والوسائل المادية يؤثر على فعالية الرقابة الجبائية .

### ثالثا:التوصيات

- وعلى أساس ما ذكرناه، يمكن تقديم بعض التوصيات والتي تساهم في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي وتعمل على تحسين الرقابة الجبائية، وتتمثل فيما يلي:
- تكثيف عملية الرقابة الجبائية بالنسبة للتحقيق المصوب والتحقيق العميق، وذلك من أجل تقليص الفارق الموجود بين التحقيقين السابقين وبين التحقيق المحاسبي في عدد الملفات المدروسة بهدف إعطاء صورة شاملة لعملية الرقابة الجبائية؛
- العمل على تكثيف دورات تكوين المحققين في مجال المحاسبة والجبائية؛
- التكتيف من التدخلات بعين المكان والمراقبة المفاجئة.

### ربعا: آفاق الدراسة

- وفي الأخير نرجو من خلال هذه الدراسة أن تكون منطلقا لبحوث أخرى في المستقبل كموضوع قياس الآثار السلبية للتهرب الضريبي على الاقتصاد الوطني، وكذا مساهمة الرقابة الجبائية في النهوض بالاقتصاد الوطني.
- وأخيرا نسأل الله عز وجل أن نكون قد وفقنا في اختيار الموضوع ومعالجته، والله الموفق وهو يهدي السبيل.

# قائمة المراجع

أولاً: الكتب:

1. بنعمار منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، طبعة الثانية، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2016.
2. حميد بوزيدة، جباية المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، 2007.
3. رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014.
4. سهام الكردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2011.
5. عواد مصطفى، زين يونس، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، مطبعة سخري للنشر، طبعة الثانية، الجزائر 2010-2011.
6. العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014.
7. العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الطبعة الثالثة، 2008.
8. غازي حسين عناية، النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي، الإسكندرية، 2006.
9. محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزان، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، دار المسيرة للنشر، عمان، 2000.
10. ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار القرطبة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2004.
11. يوسف دلاندة، قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، جزائر، 2014.
12. ياسر صالح الفريحات، المحاسبة في علم الضرائب، دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2000.

ثانياً: الرسائل والاطروحات

1. بلواضح جيلالي، التهرب الضريبي بين فعالية آليات الرقابة الجبائية واستراتيجيات مكافحة حالة الجزائر خلال الفترة 2001 - 2011، اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص علوم تجارية، جامعة المسيلة، 2014 - 2015.
2. بوشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وآثارها في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص نقود مالية وبنوك، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التسيير، 2010/2011.


3. بوعلام ولهي، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003-2004، ص 22.
4. ساعد نبيلة، الرقابة الجبائية ودورها في تحصيل الضريبي-دراسة حالة بمفتشية الضرائب الأخضرية، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص المالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية علوم تجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، 2014-2015.
5. سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الابحاث والمراجعات بسكرة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث، تخصص العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2014-2015.
6. نوي نجاة، فعاليات الرقابة الجبائية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، فرع مالية ونقود، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، سنة 2003-2004.

#### ثالثا: مجلات وملتقيات


1. بكريني بومدين، يوسف رشيد، دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي حالة المراجعة الجبائية لملف الجبائي على مستوى مديرية الضرائب لولاية مستغانم خلال السنوات 2011-2012-2013، مجلة الباحث الاقتصادي.
2. بوعكاز سميرة، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة بسكرة، كلية، العدد الرابع عشر، 2013.
3. بوعلام ولهي، نحو تطور مفتوح لتفعيل الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة حالة الجزائر، ملتقى علمي دولي، 2009.
4. عياشي فاطمة الزهراء، شماش كمال، الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة للحد من ممارسة إدارة الأرباح، مجلة الباحث الاقتصادي، المجلد6، العدد 1، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، جزائر، 1 جوان 2018.
5. نجوة سديرة، آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجبائي، العدد11، جامعة سوق اهراس، 11جانفي2019.

رابعاً: القوانين والمراسيم

1. المرسوم التنفيذي رقم 98-228 والمتضمن تنظيم الإدارة المركزية في الوزارة المالية، المؤرخ في 19 ربيع الأول الموافق لـ 19 يوليو 1998.
2. المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 28 سبتمبر 2002.
3. قانون المالية 2012، جريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 72.
4. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، سنة 2019.
5. قانون الإجراءات الجبائية، المعدل و المتمم للمديرية العامة للضرائب الجزائر، سنة 2019.
6. قانون المالية 2003، الجريدة الرسمية رقم 86، سنة 2002.
7. قانون الإجراءات الجبائية، منشورات مديريةية العامة للضرائب وزارة المالية، طبعة 2012.
8. القانون التجاري امر رقم 75-59 المؤرخ في 26/09/1975 المتضمن القانون التجاري، الجريدة الرسمية، العدد 101، سنة 1975.
9. القانون التجاري، 2017.
10. قانون المالية 2017، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 77، سنة 2017.
11. ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، المديرية العامة للضرائب، 2017 .



# قائمة الملاحق





تخضع الأرباح المتأتية من نشاط المكلف للضريبة على الدخل الإجمالي فئة الأرباح المهنية بموجب احكام المواد 01 و 02 و 03 و 11 و 85 و 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .  
تخضع أرقام الأعمال المحققة للرسم على النشاط المهني وفقا للمواد 217 و 219 و 357 من نفس القانون .  
و لكون أن نشاط المكلف،يشغل عمالا فان الاجور المدفوعة تخضع لضريبة على الأجور و الرواتب حسب المواد 66 و 75 من نفس القانون .

### الرسم على القيمة المضافة

كما يخضع نشاط المكلف الى الرسم على القيمة المضافة وذلك لطبيعة النشاط الممارس وهذا طبقا للمواد 4 و 5 و 14 من قانون الرسم على رقم الاعمال مع حق خصم الرسم على المشتريات وفقا لنص المادة 29 و 30 ما يليهما من قانون الرسم على رقم الاعمال .

### التحقيقات الأولية:

تركزت عملية البحث و التحقيق بناء على الوثائق المحاسبية و فواتير الشراء المقدمة وتتبع حركة الكشف البنكي والمعلومات المتوفرة في الملف الجبائي اضافة إلى المراسلات الواردة للمصلحة

### التحقيقات المحاسبية :

من حيث الشكل : تم تقديم الدفاتر المحاسبية التالية :

دفتر اليومية : مصادق وموقع عليه من طرف رئيس محكمة حمام الضلعة بتاريخ : 2013/07/02 يحتوي علي 46 ورقة

دفتر الجرد : مصادق وموقع عليه من طرف رئيس محكمة حمام الضلعة بتاريخ : 2013/07/02 يحتوي علي 46 ورقة

الدفاتر المساعدة : هذه الدفاتر ممسوكة بطريقة الاعلام الألي و هي دفتر المشتريات , دفتر المبيعات و دفتر البنك دفتر الصندوق و دفتر العمليات المختلفة .

من حيث المضمون :

### دراسة الاستثمارات :

من خلال محضر المعاينة المنجز اثناء التدخل بعين المكان والذي يبين عدم وجود اي عتاد الموجود في الاصول بحوزتكم مما يدل على انكم قمتم بالتنازل على العتاد المصرح به في الاصول ولم تصرحوا بفائض القيمة وعليه يتم تسوية وضعيتكم الجبائية طبقا للمادة 172 من قانون الضرائب المباشرة

البيان / السنوات	2014
مبلغ اقتناء الاستثمار	2 893 600
قسط الاهتلاك المتراكم	-
القيمة المحاسبية الصافية	2 893 600
معدل فائض القيمة	20%
فائض القيمة	578 720
تخفيض 65 %	376 168
فائض القيمة الخاضع 35 %	202 552

دراسة المشتريات

2017	2016	2015	2014	البيان/السنوات
100 179 219	92 092 740	95 074 200	36 573 060	المشتريات المستخرجة
100 179 219	92 092 740	95 074 200	36 573 060	المشتريات المصرح بها
-	-	-	-	الفارق

مراجعة ارقام الاعمال

بالنسبة لنشاط تجارة بالجملة لمواد البناء

بعد تتبع حركة الكشف البنكي ( الصندوق الوطني للتوفير و الاحتياط وكالة المسيلة ) لسنة 2016 تبين وجود فارق في رقم الاعمال المصرح به ( فواتير بيع ) وما تم قبضه للمكلف المبين في الجدول ادناه :

المكلف	المبلغ المقبوض خ الرسم	المبيعات خ الرسم	الفارق
سعداوي بشير	4 730 769	4 337 927	392 842

من خلال تتبع فواتير الشراء ( بكميات ) ومقارنتها بالكميات المباعة في فواتير البيع تبين وجود فارق في الكميات والذي هو عبارة عن امتياز (BONUS) ممنوح من طرف شركة لافارج من مادة الاسمنت بنوعيه ( مئين + شامل) والتي تم اعتبارها مبيعات غير مصرح بها حيث تم تسوية الوضعية ضمن مبيعات بالتجزئة باعتماد هامش بيع 10% المبينة في الجدول ادناه :

البيان / السنوات	2 014	2 015	2 016	2 017
قيمة الاسمنت	454 640	618 279	458 631	1 157 312
معدل هامش الربح	10%	10%	10%	10%
هامش الربح	45 464	61 828	45 863	115 731
رقم الاعمال المستخرج	500 104	680 107	504 494	1 273 043

نشاط تجارة بالجملة لمواد البناء

البيان/السنوات	2014	2015	2016	2017
رقم الاعمال المستخرج تجارة بالجملة	40 097 714	98 535 587	96 259 498	104 554 890
رقم الاعمال المصرح تجارة بالجملة TCR	39 597 610	97 462 733	95 755 004	103 281 847
الفارق	500 104	1 072 854	504 494	1 273 043

بالنسبة لنشاط الانتاج الصناعي

البيان/السنوات	2014	2015	2016	2017
رقم الاعمال المستخرج انتاج صناعي	-	-	-	-
رقم الاعمال المصرح انتاج صناعي TCR	1 300 000	-	-	-
رقم الاعمال المصرح انتاج صناعي G 50	-	-	1 300 000	-
الفارق	1 300 000	-	1 300 000	-

**تجميع ارقام الاعمال :**

2017	2016	2015	2014	البيان/السنوات
104 554 890	96 259 498	98 535 587	40 097 714	رقم الاعمال المستخرج مواد البناء بالجملة
-	-	-	1 300 000	رقم الاعمال نشاط الانتاج الصناعي المستخرج
103 281 847	95 755 004	97 462 733	39 597 610	رقم الاعمال المصرح به مواد البناء بالجملة
-	-	-	-	رقم الاعمال نشاط الانتاج الصناعي المصرح به
104 554 890	96 259 498	98 535 587	41 397 714	رقم الاعمال الاجمالي المستخرج
103 281 847	95 755 004	97 462 733	40 897 610	رقم الاعمال المصرح الاجمالي
1 273 043	504 494	1 072 854	500 104	الفارق في رقم الاعمال

**نتائج التحقيق المحاسبي**

2017	2016	2015	2014	البيان/السنوات
104 554 890	97 589 498	98 535 587	40 097 714	رقم الاعمال المستخرج
103 281 846	97 055 006	97 462 731	39 597 611	رقم الاعمال المصرح به G 50
1 273 044	534 492	1 072 856	500 103	الفارق الغير مصرح في رقم الاعمال الاجمالي
2%	2%	2%	2%	معدل الرسم
25 461	10 690	21 457	10 002	الرسم
10%	10%	10%	10%	معدل العقوبة
2 546	1 069	2 146	1 000	العقوبة
28 007	11 759	23 603	11 002	المجموع العام

ملاحظة : بالنسبة لغرامات التأخير تم تطبيق احكام المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

**تأسيس الأرباح IRG**

2017	2016	2015	2014	البيان/السنوات
1 273 043	504 494	1 072 854	500 104	الفارق الناتج في رقم الاعمال
-	-	-	-	الاعباء المرفوضة
-	-	-	202 552	فائض القيمة التنازل على الاستثمار
1 182 773	469 321	639 736	464 642	اعباء قابلة للخصم
2 962 132	2 773 491	1 729 234	2 529 009	الربح المصرح به
3 052 402	2 808 664	2 162 352	2 767 023	الربح المستخرج الخاضع
904 746	838 722	473 232	753 153	الضريبة المصرح بها
936 341	851 032	624 823	836 458	الضريبة المستخرجة
31 595	12 311	151 591	83 305	الفارق
10%	10%	15%	15%	نسبة العقوبة
3 159	1 231	22 739	12 496	العقوبة
34 754	13 542	174 330	95 801	المجموع العام

ملاحظة : بالنسبة لغرامات التأخير تم تطبيق احكام المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

**الضريبة على الأجر و الرواتب IRG/S**

نظرا لطبيعة النشاط الممارس والذي يتطلب يد عاملة وعليه يتم اعتماد عامل مؤهل لكل سنوات التحقيق ، تطبيقا لاحكام المادة 130 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

2017	2016	2015	2014	البيان/السنوات
1	1	1	1	عدد العمال المعتمد
22 000	21 000	20 000	18 000	كتلة الأجر الشهرية المعتمدة
264 000	252 000	240 000	216 000	كتلة الأجر المستخرجه
264 000	252 000	240 000	216 000	الفارق
20%	20%	20%	20%	معدل الضريبة IRG /S
52 800	50 400	48 000	43 200	الفارق في الضريبة
15%	15%	10%	10%	معدل العقوبة
7 920	7 560	4 800	4 320	العقوبة
60 720	57 960	52 800	47 520	المجموع الواجب الدفع

ملاحظة : بالنسبة لغرامات التأخير تم تطبيق احكام المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

دراسة الرسم على القيمة المضافة

الرسم على المشتريات

2017	2016	2015	2014	البيان/السنوات
19 034 052	15 655 766	16 162 609	6 531 698	الرسم على المشتريات المستخرج
19 034 052	15 655 766	16 162 609	6 531 698	الرسم على المشتريات المصرح به G50
-	-	-	-	الرسم القابل للخصم
-	-	-	-	الرسم القابل للدمج

الرسم على المبيعات

2017	2016	2015	2014	البيان/السنوات
1 273 044	534 492	1 072 856	500 103	الفارق في رقم الاعمال
19%	17%	17%	17%	معدل الرسم
241 878	90 864	182 386	85 018	الرسم المستحق
-	-	-	-	الرسم القابل للخصم
-	-	-	-	الرسم القابل للدمج
241 878	90 864	182 386	85 018	الرسم
25%	15%	15%	15%	معدل العقوبة
60 470	13 630	27 358	12 753	العقوبة
302 348	104 493	209 743	97 770	المجموع

ملاحظة : بالنسبة لغرامات التأخير تم تطبيق احكام المادة 116 من قانون الرسوم على رقم الاعمال

ملاحظة هامة :

تبعا لاحكام المادة 31 من قانون المالية 2012 المعدلة للمادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، فان لديكم إمكانية طلب التحكيم من طرف المدير الولائي للضرائب للاسئلة المتعلقة بالوقائع او القانون في الرد علي قضيتكم موضوع التحقيق

تطبيقاً لنص المادة 31 من قانون المالية 2012 المعدلة للمادة 20 من قانون الاجراءات الجبائية ومن خلال الاجتماع المنعقد يوم: 2019/03/04 صباحاً بمقر المديرية الولائية للضرائب تحت اشراف السيد المدير وبحضور اعضاء الادارة الجبائية لمناقشة نقاط احتجاجكم

حيث تمحورت حول النقاط التالية :

- 1- المكلف يطلب معدل هامش ربح منخفض بخصوص الاستثمار المتنازل عنه وغير مصرح به .
- 2- المكلف يوضح بخصوص الفارق بين المبيعات المفوترة والمقبوضة المحققة مع المكلف سعداوي البشير فقد تم تسويتها بالفاتورة رقم: 2018/ 100 بتاريخ: 2018/11/11 ، اما بخصوص الدفعات البنكية التي قام بها الزبون سليمان فهو مسير ش ذ م م بليل وسليمان التي تتعامل مع مؤسسته وليس رقم اعمال غير مصرح به .
- 3- المكلف يحتج حول اعتبار الحسومات الممنوحة ككميات مجانية بينما هي حسب رصيده يضاف لرصيده لدى شركة لافارج
- 4- يحتج المكلف على اضافة عامل كون نشاطه لا يحتاج لعمال

وبعد دراسة رد المكلف ومناقشته تم التحكيم من طرف المدير الولائي كالتالي :

- 1- رفض احتجاج المكلف بخصوص الاستثمار المتنازل عنه وغير مصرح به وتم تغريم طبقاً للمواد: 172-173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
  - 2- قبول احتجاج المكلف فيما يخص الفارق في المبيعات بالنسبة لزبون سعداوي البشير ، اما فيما يخص الزبون سليمان جمال فلم يكن موضوع تسوية
  - 3- رفض احتجاج المكلف بخصوص (BONUS) الذي تم تسجيله في المحاسبة ضمن حساب ح/ 768 منتوجات مالية اخرى غير انه لا يوجد أي تدفق مالي ضمن الحسابات المالية ( البنكية ) للمكلف لانها عبارة عن كميات ممنوحة ولا تتماشى مع التشريع الجبائي والتجاري المعمول به
  - 4- رفض احتجاج المكلف بخصوص اضافة عامل كون النشاط الممارس يحتاج ليد عاملة .
- دراسة الاستفسارات :

من خلال محضر المعاينة المنجز اثناء التدخل بعين المكان والذي يبين عدم وجود اي عتاد الموجود في الاصول بحوزتكم مما يدل على انكم قمتم بالتنازل على العتاد المصرح به في الاصول ولم تصرحوا بفائض القيمة وعليه يتم تسوية وضعيتكم الجبائية طبقاً للمادة 172 و173 من قانون الضرائب المباشرة الرسوم المماثلة .

البيان / السنوات	2014
مبلغ اقتناء الاستثمار	2 893 600
قسط الاهلاك المتراكم	-
القيمة المحاسبية الصافية	2 893 600
معدل فائض القيمة	20%
فائض القيمة	578 720
تخفيض 65 %	376 168
فائض القيمة الخاضع 35 %	202 552

مراجعة ارقام الاعمال

بالنسبة لنشاط تجارة بالجملة لمواد البناء

من خلال تتبع فواتير الشراء (بكميات) ومقارنتها بالكميات المباعة في فواتير البيع تبين وجود فارق في الكميات والذي هو عبارة عن امتياز (BONUS) ممنوح من طرف شركة لافارج من مادة الاسمنت بنوعيه (مئين + شامل) والتي تم اعتبارها مبيعات غير مصرح بها حيث تم تسوية الوضعية ضمن مبيعات بالتجزئة باعتماد هامش بيع 10% المبينة في الجدول ادناه :

البيان / السنوات	2014	2015	2016	2017
قيمة الاسمنت	454 640	618 279	458 631	1 157 312
معدل هامش الربح	10%	10%	10%	10%
هامش الربح	45 464	61 828	45 863	115 731
رقم الاعمال المستخرج	500 104	680 107	504 494	1 273 043

نشاط تجارة بالجملة لمواد البناء

البيان/السنوات	2014	2015	2016	2017
رقم الاعمال المستخرج تجارة بالجملة	40 097 714	98 142 745	96 259 498	104 554 890
رقم الاعمال المصرح تجارة بالجملة TCR	39 597 610	97 462 733	95 755 004	103 281 847
الفارق	500 104	680 012	504 494	1 273 043

بالنسبة لنشاط الانتاج الصناعي

البيان/السنوات	2014	2015	2016	2017
رقم الاعمال المستخرج انتاج صناعي	-	-	-	-
رقم الاعمال المصرح انتاج صناعي TCR	1 300 000	-	-	-
رقم الاعمال المصرح انتاج صناعي G 50	-	-	1 300 000	-
الفارق	1 300 000	-	1 300 000	-

تجميع ارقام الاعمال :

البيان/السنوات	2014	2015	2016	2017
رقم الاعمال المستخرج مواد البناء بالجملة	40 097 714	98 142 745	96 259 498	104 554 890
رقم الاعمال نشاط الانتاج الصناعي المستخرج	1 300 000	-	-	-
رقم الاعمال المصرح به مواد البناء بالجملة	39 597 610	97 462 733	95 755 004	103 281 847
رقم الاعمال نشاط الانتاج الصناعي المصرح به	-	-	-	-
رقم الاعمال الإجمالي المستخرج	41 397 714	98 142 745	96 259 498	104 554 890
رقم الاعمال المصرح الإجمالي	40 897 610	97 462 733	95 755 004	103 281 847
الفارق في رقم الاعمال	500 104	680 012	504 494	1 273 043

جدول خامه ملون

## نتائج التحقيق المحاسبي

### الرسم على المشاط المهني

2017	2016	2015	2014	البيان/السنوات
104 554 890	97 589 498	98 142 745	40 097 714	رقم الاعمال المستخرج
103 281 846	97 055 006	97 462 731	39 597 611	رقم الاعمال المصرح به G 50
1 273 044	534 492	680 014	500 103	الفارق الغير مصرح في رقم الاعمال الإجمالي
2%	2%	2%	2%	معدل الرسم
25 461	10 690	13 600	10 002	الرسم
10%	10%	10%	10%	معدل العقوبة
2 546	1 069	1 360	1 000	العقوبة
28 007	11 759	14 960	11 002	المجموع العام

ملاحظة : بالنسبة لغرامات التأخير تم تطبيق احكام المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

### تأسيس الأرباح IRG

2017	2016	2015	2014	البيان /السنوات
1 273 043	504 494	680 012	500 104	الفارق الناتج في رقم الاعمال
-	-	-	-	الأعباء المرفوضة
-	-	-	202 552	فائض القيمة التنازل على الاستثمار
1 182 773	469 321	631 879	464 642	ايعاء قابلة للخصم
2 962 132	2 773 491	1 729 234	2 529 009	الربح المصرح به
3 052 402	2 808 664	1 777 367	2 767 023	الربح المستخرج الخاضع
904 746	838 722	473 232	753 153	الضريبة المصرح بها
936 341	851 032	490 078	836 458	الضريبة المستخرجة
31 595	12 311	16 846	83 305	الفارق
10%	10%	10%	15%	نسبة العقوبة
3 159	1 231	1 685	12 496	العقوبة
34 754	13 542	18 531	95 801	المجموع العام

ملاحظة : بالنسبة لغرامات التأخير تم تطبيق احكام المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

### الضريبة على الأجر و الرواتب: IRG/S

نظرا لطبيعة النشاط الممارس والذي يتطلب يد عاملة وعليه يتم اعتماد عامل مؤهل لكل سنوات التحقيق ، تطبيقا لاحكام المادة 130 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

2017	2016	2015	2014	البيان /السنوات
1	1	1	1	عدد العمال المعتمد
22 000	21 000	20 000	18 000	كتلة الأجر الشهرية المعتمدة
264 000	252 000	240 000	216 000	كتلة الأجر المستخرجه
264 000	252 000	240 000	216 000	الفارق
20%	20%	20%	20%	معدل الضريبة IRG /S
52 800	50 400	48 000	43 200	الفارق في الضريبة
15%	15%	10%	10%	معدل العقوبة
7 920	7 560	4 800	4 320	العقوبة
60 720	57 960	52 800	47 520	المجموع الواجب الدفع

ملاحظة : بالنسبة لغرامات التأخير تم تطبيق احكام المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

دراسة الرسم على القيمة المضافة

الرسم على المشتريات

2017	2016	2015	2014	البيان/السنوات
19 034 052	15 655 766	16 162 609	6 531 698	الرسم على المشتريات المستخرج
19 034 052	15 655 766	16 162 609	6 531 698	الرسم على المشتريات المصرح به G50
-	-	-	-	الرسم القابل للخصم
-	-	-	-	الرسم القابل للدمج

الرسم على المبيعات

2017	2016	2015	2014	البيان/السنوات
1 273 044	534 492	680 014	500 103	الفارق في رقم الاعمال
19%	17%	17%	17%	معدل الرسم
241 878	90 864	115 602	85 018	الرسم المستحق
-	-	-	-	الرسم القابل للخصم
-	-	-	-	الرسم القابل للدمج
241 878	90 864	115 602	85 018	الرسم
25%	15%	15%	15%	معدل العقوبة
60 470	13 630	17 340	12 753	العقوبة
302 348	104 493	132 943	97 770	المجموع

ملاحظة : بالنسبة لغرامات التأخير تم تطبيق احكام المادة 116 من قانون الرسوم على رقم الاعمال

ملحق (2)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Série O. - N° 17

وزارة المالية

مديرية الضرائب

# RELEVÉ DE COMPTABILITÉ

Activité exercée :

المديرية الفرعية

للرقابة الجبائية

بلدية

CONCERNANT

M .....

Rue ..... n° .....

I.D. 170 - Imp. Officielle, Alger

DESIGNATION DES COMPTES	DU	DU	DU	DU	OBSERVATIONS
	AU	AU	AU	AU	
1	2	3	4	5	
MARIAGE BRUTE	CREDIT {				
	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				

(3) ملحق

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série O, N° 23  
Imp. Officielle (2003)

MINISTERE DES FINANCES  
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

.....  
.....  
.....

**Fiche de début des travaux  
de vérification**

..... le .....

Numéro de l'Affaire ..... N° d'article d'imposition .....

Numéro de l'identifiant fiscal .....

Nom et Prénom ou Raison Sociale .....

Activité .....

Adresse ..... Tél. ....

Avis de vérification de ..... N° ..... du .....

Remis ou Reçu le .....

Période à vérifier du ..... au .....

Noms, prénoms et grades des agents vérificateurs :

M.....

M.....

M.....

Date de début des travaux préparatoires .....

Date du contrôle inopiné (1) .....

Date d'intervention sur place (contrôle au fond) .....

Lu et approuvé :

Le Chef de Service

Les Vérificateurs

(1) à remplir en cas de contrôle inopiné.

المديرية العامة للضرائب

رقم التعريف الجبائي :

\_\_\_\_\_

مديرية الضرائب لولاية \_\_\_\_\_

رقم المادة:

\_\_\_\_\_

مفتشية الضرائب لـ \_\_\_\_\_

رمز مفتشية : \_\_\_\_\_

## محضر معاينة

(1) \_\_\_\_\_

المواد 152 و 224-3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

المواد 59 و 73 من قانون المالية لسنة 2002

من عام \_\_\_\_\_

في اليوم \_\_\_\_\_

(2) نحن الممضين أسفله (3) :

و على الساعة \_\_\_\_\_

الحالفين اليمين والحاملين لبطاقات انتدابنا، تقدمنا عند (4) :

الممثل من طرف (5) :

للسعيام بمعاينة ميدانية.

قد عاينا مايلي :

و عند نهاية تدخلنا، قمنا بقفل هذا المحضر في اليوم والشهر المذكورين أعلاه و دعونا السيد : \_\_\_\_\_  
لإمضائه معنا والذي قبل - رفض - (6) و صرح بمايلي :

و بطلب منه، سلمناه نسخة من هذا المحضر مقابل وصل استلام.

إمضاء الأعوان،

إمضاء المعني،

(1) موضوع المعاينة المادية ؛  
(2) تكتب السنة والشهر واليوم والساعة بالأحرف كاملة؛  
(3) اسم ولقب ورتبة العون ؛  
(4) الاسم واللقب أو العنوان الاجتماعي وعنوان المكلف بالضريبة ؛  
(5) اسم ولقب وصفة الممثل ؛  
(6) أنشط العبارة غير الملائمة

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION DES IMPOTS DE WILAYA

DE .....

Numéro d'Identification Fiscale (NIF) .

Grid for NIF number: 14 columns, 11 rows.

N° d'Article .

Grid for Article number: 14 columns, 1 row.

INSPECTION DES IMPOTS

DE .....

CODE INSPECTION .....

PROCES VERBAL DE CONSTAT

DE ..... (1)

Articles 152, 224 - 3 et 304 du CIDTA.

Articles 59 et 73 de la loi de finances pour 2002.

L'an ..... (2)

et le ..... à ..... (2)

nous soussignés (3) .....

dûment assermentés et porteurs de nos commissions, nous nous sommes présentés chez (4) .....

Représenté (5) .....

A l'effet de procéder au constat susvisé.

Nous avons relevé ce qui suit .....

A l'issue de notre intervention, nous avons clôturé le présent procès verbal le jour et mois indiqués ci-dessus et avons invité M .....

à signer avec nous, lequel a accepté - refusé - (6) et a déclaré ce qui suit .....

A la demande de l'intéressé, nous lui avons remis copie du présent procès verbal contre accusé de réception.

Signature des agents,

Signature de l'intéressé,

(1) L'objet du constat matériel,
(2) L'année, le jour, le mois et l'heure en toutes lettres,
(3) Nom, prénom et grade de l'agent,
(4) Nom, prénom ou raison sociale et adresse du contribuable,
(5) Nom, prénom et qualité du représentant,
(6) Barrer la mention inutile

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

خاتم المصلحة

إشعار بالتحقيق المصوب

مرجع رقم:

إلى السيد (ة)

رسالة مرفقة  
بوصل الاستلام

يوم:

يشرفنا أن نعلمكم أنه باستثناء حالة ورود طلب معارض من جهتكم و موافق عليه من طرف مصالحنا، سنتقدم

إلى .....  
يوم ..... على الساعة ..... للقيام بعمليات التحقيق المتمثلة  
في .....  
والتى تخص الفترة ..... وهذا بموجب أحكام  
المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

نكون شاكرين لكم لوضعكم تحت تصرفنا الملفات المحاسبية و الوثائق التبريرية التي يعتبر تقديمها إلزاميا طبقا  
لأحكام المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية.

خلال هذا التحقيق، لكم الحق في الاستعانة بمستشار من اختياركم و كذا طلب توضيحات حول مجرى التحقيق  
المصوب.

إذا لم يستطع المحقق القيام بالتحقيق الجبائي المبرمج بسبب معارضتكم أو معارضة الغير يتم تقييم أسسكم الضريبية  
بموجب نص المادة 1-44 من قانون الإجراءات الجبائية دون الإخلال بتطبيق العقوبات المقررة في التشريع الجبائي المعمول به.  
تقبلوا سيدتي، سيدي، فائق عبارات التقدير والاحترام.

لقب ورتبة المحقق

رئيس الفرقة

تذكير ببعض النصوص الجبائية المتعلقة بالتحقيق المصوب في المحاسبة

المادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية :

لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق و واجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسباته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتخصير، مدته عشرة (10) أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.

يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب و أسماء و رتب المحققين، و كذا تاريخ و ساعة أول تدخل و الفترة التي يتم التحقيق فيها و الحقوق و الضرائب و الرسوم و الأتاوى المعنية و كذا الوثائق الواجب الإطلاع عليها و أن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة.

في حالة استبدال المحققين، يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك.

في حالة حدوث مراقبة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية و حالتها، يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات المراقبة.

لا يمكن البدء في فحص الوثائق المحاسبية من حيث الموضوع إلا بعد مرور أجل التخصير المذكور سابقاً.

تحت طائلة بطلان الإجراء

المادة 20 مكرر- 4 من قانون الإجراءات الجبائية :

لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، في الدفاتر و الوثائق، أكثر من شهرين (2).

المادة 20 مكرر- 5 من قانون الإجراءات الجبائية :

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

ملاحظة

أثناء تنفيذ أعمال المراقبة وبمناسبة الحوار الحضوري الذي يجري مع المحقق (ين)، يمكنكم تقديم ملاحظاتكم، معارضتكم و مختلف تقييماتكم إلى السيد (ة) ..... من .....  
(رقم الهاتف .....)  
يمكنكم كذلك في نهاية هذه المرحلة، أن تطلبوا استقبالكم من طرف السيد (ة) .....  
(رقم الهاتف .....).

**التصعيه الجبائية :**  
 المكلف يخضع للضريبة على الدخل الاجمالي حسب نص المواد 1-2-3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة  
 كما يخضع المكلف اجباريا الى دفع الرسم على القيمة المضافة وهذا نظرا لطبيعة النشاط الممارس طبقا لنص المادة 4  
 من قانون الرسم على رقم الاعمال مع حق خصم الرسم على المشتريات حسب المادة 29 من نفس القانون  
**التحقيقات الأولية :**  
 قمنا بعملية البحث و التحقيق عن المعلومة الجبائية وذلك بمراسلة زبائن و موردي المكلف ومقارنتها بالوثائق  
 المحاسبية المقدمة بالإضافة الي تتبع حركة الكشوف البنكية للمكلف .

**التحقيقات المحاسبية :**  
**من حيث الشكل :** تم تقديم الدفاتر المحاسبية التالية :

**دفتر اليومية :** مصادق و موقع عليه من طرف رئيس محكمة المسيلة بتاريخ : 14 جوان 2010  
 ويحتوي على 49 ورقة  
**دفتر الجرد :** مصادق و موقع عليه من طرف رئيس محكمة المسيلة بتاريخ : 28 جوان 1995  
 ويحتوي على 49 صفحة  
**دفتر الأجير :** مصادق و موقع عليه من طرف رئيس محكمة المسيلة بتاريخ : 14 جوان 2010  
 ويحتوي على 49 ورقة  
**الدفاتر المساعدة :** هذه الدفاتر ممسوكة بطريقة الاعلام الألي و هي دفتر المشتريات ، دفتر المبيعات ،  
 دفتر البنك ، دفتر الصندوق و دفتر العمليات المختلفة .

**من حيث المضمون :**  
 تمت المقارنة بين الوثائق الثبوتية المقدمة وما تم تسجيله في الدفاتر المحاسبية .

**التقييم العام للمحاسبية :**  
 تم اعتماد محاسبة المكلف في تاسيس الارباح الصناعية والتجارية

**مراجعة ارقام الاعمال :**

إضافة الي اجابتم الواردة الي مصالحنا بتاريخ : 12/09/2018 تحت رقم 53 على طلب التبرير والتوضيح  
 المؤرخ في : 31/07/2018 تحت رقم 359  
 تم الاعتماد على الكشف البنكي في مراجعة ارقام الاعمال المقبوضة و وضعيات الاشغال بالنسبة للفترة والمعلومات  
 المتوفرة بالملف الجبائي وكذا المراسلات التي قمنا بها اثناء التحقيق وتتبع حركة الكشوف البنكية المعتمدة من طرف  
 المكلف التي تم احضارها من الوكالات البنكية  
**رقم الاعمال المفوتر:**

البيان/السنوات	2014	2015	2016
رقم الاعمال المستخرج	193 675 769	155 291 839	68 703 330
رقم الاعمال المصرح به	193 675 769	155 291 839	26 706 400
الفارق	0	0	41 996 930

**رقم الاعمال المقبوض:**

البيان/السنوات	2014	2015	2016
رقم الاعمال المصرح به	173 448 057	166 709 159	84 044 277
رقم الاعمال المستخرج	173 448 057	166 709 159	84 044 277
الفارق	0	0	0

من خلال تفحص الوثائق المحاسبية وكذا فواتير الشراء التي تمت خلال سنة 2015 تبين لنا عدم وجود أي مشتريات تمت بالنسبة لمادة TUFF في حين تم تصريح بفواتير نقل تخص المادة المذكورة من طرف الناقل عمرون فيصل خلال هذه السنة وعليه تم رفض هذه الفاتورة بسبب عدم تحقق أي مشتريات من المادة المذكورة عند دراسة مادة الرمل لوحظ ان المشتريات التي تمت خلال السنة كانت بكمية 49,74 طن بينما تم التصريح بوجود صلبية نقل تمت من طرف الناقل عمرون فيصل بكمية 5000 طن وعليه تم رفض الفواتير المتعلقة بهذا الفارق بسبب عدم تحقق مشتريات المادة المذكورة

من خلال تفحص الوثائق المحاسبية وكذا فواتير الشراء التي تمت خلال سنة 2016 تبين لنا عدم وجود أي مشتريات تمت بالنسبة لمادة TUFF في حين تم تصريح بانه هناك عملية نقل تمت من طرف الناقل عمرون فيصل خلال هذه السنة وعليه تم رفض هذه الفاتورة بسبب عدم تحقيق أي مشتريات من المادة المذكورة عند دراسة مادة TVC لوحظ ان المشتريات التي تمت خلال السنة كانت بكمية 11625,94 طن بينما تم التصريح بوجود عملية نقل تمت بكمية 18430 طن وعليه تم رفض الفواتير المتعلقة بهذا الفارق بسبب عدم تحقيق مشتريات المادة المذكورة

وعليه تم تلخيص النتائج وفقا للجدول التالي :

المبلغ TTC	الرسم TVA	المبلغ HT	سعر الوحدة	الكمية	المادة	البيان / السنوات
3 510 000	510 000	3 000 000	200	15 000	TUFF	2014
1 170 000	170 000	1 000 000	200	5 000	TUFF	2015
4 633 200	673 200	3 960 000	800	4 950	SABL	
1 930 500	280 500	1 650 000	300	5 500	TUFF	2016
7 605 000	1 105 000	6 500 000	1000	6 500	TVC	

## دراسة الحساب 681

البيان / السنوات	2014	2016
قسط الاهتلاك المصرح به	26 333 162	26 330 716
قسط الاهتلاك الفعلي	23 135 283	21 360 921
الفارق	3 197 879	4 969 795

## نتائج التحقيق المحاسبي

## تأسيس الأرباح :

البيان / السنوات	2014	2015	2016
رقم الاعمال المستخرج	193 675 769	155 291 839	68 703 330
رقم الاعمال المصرح به	193 675 769	155 291 839	26 706 400
الفارق في رقم الاعمال المفوتر	0	0	41 996 930
الأعباء المفروضة	6 197 879	4 960 000	14 505 295
الربح المستخرج	13 951 462	14 276 676	9 391 256
الربح المصرح به	7 753 583	9 316 676	- 47 110 969
الضريبة المستخرجة	4 751 012	4 864 837	3 154 940
الضريبة المصرح بها	2 581 754	3 128 837	0
الفارق	2 169 258	1 736 000	3 154 940
معدل العقوبة	25%	25%	25%
العقوبة	542 314	434 000	788 735
المجموع الواجب الدفع	2 711 572	2 170 000	3 943 675

رفض الرسم علي القيمة المضافة للمشتريات بالنسبة للفواتير التالية لعدم تحقيق مشتريات تدكر :

المبلغ TTC	الرسم TVA	المبلغ HT	تاريخ الفاتورة	رقم الفاتورة	البيان / السنوات
3 510 000	510 000	3 000 000	25/01/2014	1	2014
1 170 000	170 000	1 000 000	17/11/2015	15	2015
4 633 200	673 200	3 960 000	08/02/2015	8	
1 930 500	280 500	1 650 000	2 016	5	2016
7 605 000	1 105 000	6 500 000	2 016		

سنة 2016

رفض الرسم علي القيمة المضافة للمشتريات بالنسبة للفاتورة التالية لعدم تعلقها بالنشاط

المبلغ TTC	الرسم TVA	المبلغ HT	تاريخ الفاتورة	رقم الفاتورة	البيان / السنوات
1 500 002	217 949	1 282 053	17/08/2016	166	2016

الرسم علي المشتريات:

2016	2015	2014	البيان / السنوات
16 052 523	28 154 166	29 857 976	الرسم علي القيمة المضافة للمشتريات المصرح بها G50
14 449 074	27 310 966	29 347 976	الرسم علي القيمة المضافة للمشتريات المستخرج
1 603 449	843 200	510 000	الرسم القابل للدمج
0	0	0	الرسم القابل للخصم

الرسم علي المبيعات :

2016	2015	2014	البيان / السنوات
0	0	0	الفارق في رقم الاعمال
17%	17%	17%	معدل الرسم
-	0	0	الرسم المستحق
0	0	0	الرسم القابل للخصم
1 603 449	843 200	510 000	الرسم القابل للدمج
1 603 449	843 200	510 000	الرسم
25%	25%	25%	معدل العقوبة
400 862	210 800	127 500	العقوبة
2 004 311	1 054 000	637 500	المجموع العام

ملاحظة جد هامة :

تبعاً لاحكام المادة :31 من قانون المالية لسنة 2012 المعدلة للمادة 20 من قانون الاجراءات الجبائية، فان لديكم إمكانية طلب التحكيم من المدير الولائي للضرائب للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو القانون في الرد على قضيتكم موضوع التحقيق.

MINISTERE DES FINANCES  
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

**Notification de redressement suite à la  
vérification ponctuelle de comptabilité (V.P)**

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 ponctuelle de comptabilité du ..... au ..... au titre  
des exercices ..... se rapportant aux impôts, droits et  
taxes ci-après désignés: .....

En conséquence, nous avons l'honneur de porter à votre connaissance que l'administration  
fiscale envisage de modifier les élément d'impôts pour les motifs exposés dans la présente  
notification.

Vous disposez, à compter de la réception de la présente notification; d'un délai de trente (30)  
jours pour formuler vos observations ou faire de votre acceptation des propositions de  
redressements envisagés. Le défaut de réponse dans ce délai vaudra accord tacite de votre part.  
(Art. 20 bis du Code des Procédures fiscales et L'Art. 22 de LFC 2008).

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 conseil de votre choix pour discuter les  
présentes propositions ou pour y répondre (Article 20-4 du Code procédures Fiscales).

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

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

Le chef de brigade

Noms et grades des Vérificateurs

بتاريخ: 2018/09/19

حيث تمحورت احتجاجات المكلف حول النقاط التالية :

المكلف يحتج حول رفض الفواتير المتعلقة بنقل مادة TUF للسنوات: 2014 و 2015 و 2016 , كون المكلف لا يشتري المادة بل يتحصل عليها بموجب ترخيص

المكلف يحتج حول رفض الفواتير المتعلقة بنقل مادة SABL كونها هي نفسها مادة GRAVIER 03 المكلف يطالب إعادة النظر في احتساب قسط الاهتلاك لسنوات 2014 و 2016 كون المؤسسة ارتكبت خطأ يتعلق بجهاز الاعلام الالى

المكلف يطالب إعادة النظر في الفارق لرقم الاعمال لسنة 2016 كونه يتعلق بوضعية الاشغال محل نزاع قضائي

وبعد دراسة رد المكلف ومناقشته تم التحكيم من طرف المدير الولائي كالتالي :

قبول احتجاج المكلف حول الفواتير المتعلقة بنقل مادة TUF للسنوات: 2014 و 2015 و 2016

قبول احتجاج المكلف حول الفواتير المتعلقة بنقل مادة SABL

قبول احتجاج المكلف بخصوص احتساب قسط الاهتلاك لسنوات 2014 و 2016

رفض احتجاج المكلف بخصوص الفارق لرقم الاعمال لسنة 2016

رقم الاعمال المقوترة:

البيان/السنوات	2014	2015	2016
رقم الاعمال المستخرج	193 675 769	155 291 839	68 703 330
رقم الاعمال المصرح به	193 675 769	155 291 839	26 706 400
الفارق	0	0	41 996 930

رقم الاعمال المقبوض:

البيان/السنوات	2014	2015	2016
رقم الاعمال المصرح به	173 448 057	166 709 159	84 044 277
رقم الاعمال المستخرج	173 448 057	166 709 159	84 044 277
الفارق	0	0	0

عند دراسة مادة TVA لوحظ ان المشتريات التي تمت خلال السنة كانت بكمية 11625,94 طن بينما تم التصريح بوجود عملية نقل تمت بكمية 18430 طن وعلية تم رفض الفواتير المتعلقة بهذا الفارق بسبب عدم تحقيق مشتريات المادة المذكورة

وعليه تم تلخيص النتائج وفقا للجدول التالي :

البيان / السنوات	المادة	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ HT	الرسم TVA	المبلغ TTC
2016	TVC	6 500	1000	6 500 000	1 105 000	7 605 000

### دراسة الحساب 681

البيان / السنوات	2014	2016
قسط الاهتلاك المصرح به	26 333 162	26 330 716
قسط الاهتلاك الفعلي	24 211 658	23 248 567
الفارق	2 121 504	3 082 149

### نتائج التحقيق المحاسبي النهائية

### تفصيل الأرباح :

البيان / السنوات	2014	2015	2016
رقم الاعمال المستخرج	193 675 769	155 291 839	68 703 330
رقم الاعمال المصرح به	193 675 769	155 291 839	26 706 400
الفارق في رقم الاعمال المفوتر	0	0	41 996 930
الأعباء المرفوضة	2 121 504	-	9 582 149
الربح المستخرج	9 875 087	9 316 676	4 468 110
الربح المصرح به	7 753 583	9 316 676	- 47 110 969
الضريبة المستخرجة	3 324 281	3 128 837	1 431 838
الضريبة المصرح بها	2 581 754	3 128 837	0
الفارق	742 526	-	1 431 838
معدل العقوبة	25%	10%	25%
العقوبة	185 632	-	357 960
المجموع الواجب الدفع	928 158	-	1 789 798

الرسم على القيمة المضافة

دراسة الرسم على المشتريات:

رفض الرسم على القيمة المضافة للمشتريات بالنسبة للفواتير التالية لعدم تحقيق مشتريات تذكر :

المبلغ TTC	الرسم TVA	المبلغ HT	تاريخ الفاتورة	رقم الفاتورة	البيان / السنوات
7 605 000	1 105 000	6 500 000	2 016	5	2016

سنة 2016

رفض الرسم على القيمة المضافة للمشتريات بالنسبة للفاتورة التالية لعدم تعلقها بالنشاط

المبلغ TTC	الرسم TVA	المبلغ HT	تاريخ الفاتورة	رقم الفاتورة	البيان / السنوات
1 500 002	217 949	1 282 053	17/08/2016	166	2016

الرسم على المشتريات:

2016	2015	2014	البيان / السنوات
16 052 523	28 154 166	29 857 976	الرسم على القيمة المضافة للمشتريات المصرح بها G50
14 729 574	28 154 166	29 857 976	الرسم على القيمة المضافة للمشتريات المستخرج
1 322 949	-	-	الرسم القابل للدمج
0	0	0	الرسم القابل للخصم

الرسم على المبيعات :

2016	2015	2014	البيان / السنوات
0	0	0	الفارق في رقم الاعمال
17%	17%	17%	معدل الرسم
17%	17%	17%	معدل الرسم
-	0	0	الرسم المستحق
0	0	0	الرسم القابل للخصم
1 322 949	-	-	الرسم القابل للدمج
1 322 949	-	-	الرسم
25%	25%	25%	معدل العقوبة
330 737	-	-	العقوبة
1 653 686	-	-	المجموع العام

تم تأسيس المستشفيات بالاعتماد على مراسلة مورد الرئيسي والوحيد المتمثلة في تعاونية الخضر والحبوب الجافة بالمحطة والتي تعتبر مبيعاتها للمؤسسة هي المادة الاولية الاساسية للانتاج (القمح اللين). والكشف البنكي والمعلومات المتوفرة بالملف الجبائي. علما ان ثمن الشراء لمادة القمح اللين محدد من طرف تعاونية الخضر والحبوب الجافة

2017	2016	2015	2014	البيان/ السنوات
67 734,60	70 997,60	73 128,60	85 358,60	كمية المشتراة القمح اللين بالقطار
1 285	1 285	1 285	1 285	ثمن الشراء
87 038 961	91 231 916	93 970 251	109 685 801	قيمة المشتريات

## تأسيس الاستهلاكات

2017	2016	2015	2014	البيان/ السنوات
197,60	151,40	104,25	3 678,60	المخزون الأولي
67 734,60	70 997,60	73 128,60	85 358,60	المشتريات المستخرجة
476,70	197,60	151,40	104,25	المخزون النهائي
67 455,50	70 951,40	73 081,45	88 932,95	الاستهلاك الممتخرج بالكمية قنطار
86 680 318	91 172 549	93 909 663	114 278 841	الاستهلاك الممتخرج بالقيمة

## تأسيس ارقام اعمال

من خلال تتبع البطاقة التقنية للانتاج الخاص بكم في تحديد نسب المنتوجات التامة الصنع من الفريضة والنخالة وذلك بعد تصفية وغسل المادة الاولية من القمح اللين ونزع الشوائب وباعتبار ان هذه الكمية الصافية من المادة الاولية 100% تم قبول النسب المعتمدة من طرفكم في استخراج ارقام الاعمال للسنوات موضوع التحقيق والجدول التالي يبين ذلك :

النسب المحدد في البطاقة التقنية للمعني				البيان
2017	2016	2015	2014	
0,29%	0,92%	0,93%	1,39%	نسبة الخسارة
0,29%	0,92%	0,93%	1,39%	النسب التي تم اعتمادها
99,71%	99,08%	99,07%	98,61%	الكميات الصافية من القمح
75,62%	74,57%	72,73%	70,34%	نسبة منتج الفريضة
24,35%	25,43%	27,27%	29,66%	نسبة منتج النخالة

2017	2016	2015	2014	البيان/السنوات
101 800 000	104 460 600	102 899 320	120 083 180	رقم الاعمال المستخرج فرينة
24 560 523	26 743 248	24 913 842	26 190 000	رقم الاعمال المستخرج نخالة
126 360 523	131 203 848	127 813 161	146 273 180	رقم الاعمال الاجمالي المستخرج
126 360 523	131 203 848	127 813 161	146 273 180	رقم الاعمال الاجمالي المصرح
-	-	-	-	الفارق

### نتائج التحقيق :

#### الرسم علي النشاط المهني

يحدد معدل الرسم علي النشاط المهني 1% بدون الاستفادة من التخفيضات بالنسبة لنشاطات الانتاج طبقا لنص 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

2017	2016	2015	2014	البيان/ السنوات
24 560 523	26 743 248	24 913 842	26 190 000	رقم الاعمال المستخرج
24 560 524	24 533 748	24 913 842	18 333 000	رقم الاعمال الخاضع
17 192 367	18 720 274	24 913 842	18 333 000	رقم الاعمال المصرح G50
7 368 157	5 813 474	0	0	الفارق
1%	1%	1%	2%	معدل الرسم
73 682	58 135	0	0	مبلغ الرسم
15%	15%	10%	10%	نسبة العقوبة
11 052	8 720	0	0	العقوبة
84 734	66 855	0	0	المجموع

### تأسيس الارباح

#### ح/6011

بعد دراسة ايكياس التغليف تبين ان هناك مبالغة في استهلاكها وذلك مع منحه نسبة ضياع 2%

2017	2016	2015	2014	البيان/السنوات
3 310 540	3 491 116	3 661 366	4 568 464	الاعباء المخصوصة
3 036 473	2 652 075	3 323 964	4 100 898	الاعباء الفعلية
274 067	839 041	337 401	467 566	الفارق المرفوض

#### ح/63

ان اشتراكات الضمان الاجتماعي لغير الاجراء هي اعباء شخصية لاتتعلق بالشركة غير قابلة للخصم

2017	2016	2015	2014	البيان/السنوات
8 368 587	8 374 661	7 353 964	6 987 194	الاعباء المخصوصة
8 318 587	8 374 661	7 094 764	6 727 994	الاعباء الفعلية
50 000	-	259 200	259 200	الفارق المرفوض

تبين انه في سنة 2016 لم يتم تسديد الضريبة على ارباح الشركات للريح المدون على الميزانية

البيان/السنوات	2014	2015	2016	2017
رقم الاعمال المستخرج	146 273 180	127 813 161	131 203 848	126 360 523
رقم الاعمال المصرح	146 273 180	127 813 161	131 203 848	126 360 523
الفارق	-	-	-	-
الاعباء المفروضة	726 766	596 601	839 041	324 067
العجز المرهل المرفوض	-	-	596 601	-
الاعباء القابلة للخصم TAP	-	-	58 135	73 682
الريح المصرح به	16 081 482	4 244 902	14 078 452	3 555 896
الريح المستخرج	16 808 248	3 648 301	15 455 960	3 305 511
معدل الضريبة	23%	19%	19%	19%
الضريبة المستخرجة	3 865 897	10 000	2 936 632	10 000
الضريبة المصرح بها	3 096 360	10 000	0	10 000
الفارق	769 537	-	2 936 632	-
معدل العقوبة	25%	10%	25%	10%
مبلغ العقوبة	192 384	-	734 158	-
المجموع	961 921	-	3 670 790	-

الافتتاح من المصدر لمداخيل رؤوس الاموال المنقولة :

تؤسس ضريبة على الدخل الاجمالي فئة رؤوس الاموال المنقولة لكون العبء المرفوض عبئا شخصيا تطبيقا لنص المادتين 46 - 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

البيان/السنوات	2014	2015	2016	2017
الفارق في الربح المتراكم الموزع	259 200	259 200	0	50 000
الضريبة على الربح المتراكم	59 616	49 248	0	9 500
الربح القابل للتوزيع	199 584	209 952	0	40 500
نسبة الضريبة المقتطعة	10%	10%	10%	15%
الحقوق	19 958	20 995	0	6 075
نسبة العقوبة	25%	25%	10%	25%
العقوبة	4 990	5 249	0	1 519
المجموع	24 948	26 244	0	7 594

الرسم على المشتريات

تطبيقا لاحكام المادة 39 من قانون الرسم على رقم الاعمال والتي تنص على تخفيض مبلغ الرسم القابل للخصم بالنسبة للمدينين بالضريبة الذين يدفعون الرسم على القيمة المضافة على كافة عملياتهم حسب نسبة ناتجة من العلاقة بين بسط الكسر من جهة أي رقم الاعمال خارج الرسوم الخاضع للرسم على القيمة المضافة وبين القاسم المشترك من جهة أخرى أي المبالغ المشار اليها في الفقرة السابقة زائد رقم الاعمال الناتج عن الاعمال المعفاة او الخارجة عن مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة وتجبر النسبة التي يتم التحصل عليها الى الوحدة الآتية بعدها مباشرة .

وتكون ارقام الاعمال المعتمدة لتقرير نسبة الخصم بالنسبة لكل مؤسسة تلك التي حققتها المؤسسة على مجموع انشطتها رقم الأعمال خارج الرسوم الخاضع للرسم + رقم الأعمال للصادرات من المنتوجات

قاعدة الحصة النسبية =  $\frac{\text{خارج الرسوم} + \text{رقم الأعمال المحقق بإعفاء من الرسم}}{\text{رقم الأعمال لبسط الكسر} + \text{رقم الأعمال المعفى} + \text{رقم الأعمال المتواجد خارج مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة}}$

2017	2016	2015	2014	البيان/السنوات
24 560 523	26 743 248	24 913 842	26 190 000	النسبة
126 360 523	131 203 848	127 813 161	146 273 180	المقام
19%	20%	19%	18%	النسبة الحصية

2017	2016	2015	2014	البيان/السنوات
100%	100%	100%	100%	النسبة المعتمدة
19%	20%	19%	18%	النسبة الفعلية
272 531	220 532	686 005	201 057	الرسم المسترجع
52 972	44 951	133 719	35 999	رسم الاسترجاع الفعلي
219 560	175 581	552 286	165 058	الرسم المرفوض الاسترجاع

تم دمج الرسم على القيمة المضافة للاغلفة المرفوضة بالإضافة الى الرسم الناتج عن قاعدة الحصص النسبية

2017	2016	2015	2014	البيان/السنوات
1 309 365	1 065 182	819 622	1 076 565	الرسم على المشتريات المستخرج
1 580 997	1 383 400	1 429 266	1 321 110	الرسم على المشتريات المصرح
271 632	318 218	609 644	244 545	الرسم القابل للدمج
-	-	-	-	الرسم القابل للخصم

الرسم الواجب الدفع :

2017	2016	2015	2014	البيان/السنوات
24 560 524	26 743 248	24 913 842	26 190 000	رقم الاعمال المستخرج
24 560 524	26 743 248	24 913 842	26 190 000	رقم الاعمال المصرح به G50
-	-	-	-	الفارق
19%	17%	17%	17%	معدل الرسم
0	0	-	-	الرسم المستحق
271 632	318 218	609 644	244 545	الرسم القابل للدمج
-	-	-	-	الرسم القابل للخصم
271 632	318 218	609 644	244 545	الرسم الواجب الدفع
25%	25%	25%	25%	نسبة العقوبة
67 908	79 555	152 411	61 136	العقوبة
339 540	397 773	762 055	305 681	المجموع

5 322 979	الحقوق
1 319 082	غرامة الوعاء
6 642 060	الحقوق الواجبة الدفع

ملاحظة جد هامة :

تبعاً لاحكام المادة 31 من قانون المالية لسنة 2012 المعدلة للمادة 20 من قانون الاجراءات الجبائية فان لديكم إمكانية طلب التحكيم من المدير الولائي للضرائب للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو القانون في الرد على قضيتكم موضوع التحقيق.

تطبيقاً لنص المادة 31 من قانون المالية 2012 المعدلة للمادة 20 من قانون الاجراءات الجبائية ومن خلال الاجتماع المنعقد في 2019/03/04 بمقر المديرية الولائية للضرائب تحت اشراف السيد المدير وبحضور اعضاء الادارة الجبائية لمناقشة نقاط احتجاجكم

### حيث تمحورت الاحتجاجات حول النقاط التالية :

- 1- المكلف يحتج حول نسبة الخسارة للأغلفة ويطلب اعتماد معدل 10% بدل 02%
- 2- المكلف يطلب الاستفادة من الرسم على القيمة المضافة المدمج كعبء
- 3- المكلف يطلب اعفاءه من الضريبة على ارباح الشركات الخاصة بسنة 2016 نظرا للظروف المالية الصعبة التي تعانيها المؤسسة

وبعد الدراسة رد المكلف ومناقشته تم التحكيم من طرف المدير الولائي كالتالي

- 1- قبول احتجاج المكلف واعتماد نسبة خسارة للأغلفة تقدر ب 4%
- 2- رفض احتجاج المكلف بخصوص الاستفادة من الرسم على القيمة المضافة المدمج على المشتريات كعبء
- 3- رفض احتجاج المكلف بخصوص للضريبة على ارباح الشركات الخاصة بسنة 2016 طبقاً لنص المادة 356 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة

### نتائج التحقيق :

البيان / السنوات

#### الرسم على النشاط المهني

يحدد معدل الرسم على النشاط المهني 1% بدون الاستفادة من التخفيضات بالنسبة لنشاطات الانتاج طبقاً لنص 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة

2017	2016	2015	2014	البيان / السنوات
24 560 523	26 743 248	24 913 842	26 190 000	رقم الاعمال المستخرج
24 560 524	24 533 748	24 913 842	18 333 000	رقم الاعمال الخاضع
17 192 367	18 720 274	24 913 842	18 333 000	رقم الاعمال المصرح G50
7 368 157	5 813 474	0	0	الفارق
1%	1%	1%	2%	معدل الرسم
73 682	58 135	0	0	مبلغ الرسم
15%	15%	10%	10%	نسبة العقوبة
11 052	8 720	0	0	العقوبة
84 734	66 855	0	0	المجموع

تم منح نسبة ضياع لا كياس الاغلفة 4%

2017	2016	2015	2014	البيان/السنوات
3 310 540	3 491 116	3 661 366	4 568 464	الاعباء المخصومة
3 102 684	2 732 594	3 397 191	4 192 267	الاعباء الفعلية
207 856	758 522	264 174	376 197	الفارق المرفوض

ان اشتراكات الضمان الاجتماعي لغير الاجراء هي اعباء شخصية لاتتعلق بالشركة غير قابلة للخصم

2017	2016	2015	2014	البيان/السنوات
8 368 587	8 374 661	7 353 964	6 987 194	الاعباء المخصومة
8 318 587	8 374 661	7 094 764	6 727 994	الاعباء الفعلية
50 000	-	259 200	259 200	الفارق المرفوض

تبين انه في سنة 2016 لم يتم تسديد الضريبة على ارباح الشركات للربح المدون على الميزانية

2017	2016	2015	2014	البيان/السنوات
126 360 523	131 203 848	127 813 161	146 273 180	رقم الاعمال المستخرج
126 360 523	131 203 848	127 813 161	146 273 180	رقم الاعمال المصرح
-	-	-	-	الفارق
257 856	758 522	523 374	635 397	الاعباء المرفوضة
-	523 374	-	-	العجز المرهل المرفوض
73 682	58 135	-	-	الاعباء القابلة للخصم TAP
- 3 555 896	14 078 452	- 4 244 902	16 081 482	الربح المصرح به
- 3 371 721	15 302 213	- 3 721 528	16 716 879	الربح المستخرج
19%	19%	19%	23%	معدل الضريبة
10 000	2 907 421	10 000	3 844 882	الضريبة المستخرجة
10 000	0	10 000	3 096 360	الضريبة المصرح بها
-	2 907 421	-	748 522	الفارق
10%	25%	10%	25%	معدل العقوبة
-	726 855	-	187 131	مبلغ العقوبة
-	3 634 276	-	935 653	المجموع

تُرسس ضريبة على الدخل الاجمالي فئة رؤوس الأموال المنقولة لكون العبء المرفوض عبئا شخصيا تطبيقا لنص المادتين 46 - 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

البيان/السنوات	2014	2015	2016	2017
تفرق في الربح المتراكم الموزع	259 200	259 200	0	50 000
الضريبة على الربح المتراكم	59 616	49 248	0	9 500
الربح القابل للتوزيع	199 584	209 952	0	40 500
نسبة الضريبة المقطعة	10%	10%	10%	15%
الحقوق	19 958	20 995	0	6 075
نسبة العقوبة	25%	25%	10%	25%
العقوبة	4 990	5 249	0	1 519
المجموع	24 948	26 244	0	7 594

#### الرسم على المشتريات

تطبيقا لاحكام المادة 39 من قانون الرسم على رقم الاعمال والتي تنص على تخفيض مبلغ الرسم القابل للخصم بالنسبة للمدينين بالضريبة الذين يدفعون الرسم على القيمة المضافة على كافة عملياتهم حسب نسبة ناتجة من العلاقة بين بسط الكسر من جهة أي رقم الاعمال خارج الرسوم الخاضع للرسم على القيمة المضافة وبين القاسم المشترك من جهة أخرى أي المبالغ المشارة اليها في الفقرة السابقة زائد رقم الاعمال الناتج عن الاعمال المعفاة او الخارجة عن مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة وتجبر النسبة التي يتم التحصل عليها الى الوحدة الآتية بعدها مباشرة .

وتكون ارقام الاعمال المعتمدة لتقرير نسبة الخصم بالنسبة لكل مؤسسة تلك التي حققتها المؤسسة على مجموع انشطتها

رقم الأعمال خارج الرسوم الخاضع للرسم + رقم الأعمال للصادرات من المنتجات

قاعدة الحصة النسبية =  $\frac{\text{رقم الأعمال خارج الرسوم} + \text{رقم الأعمال المحقق بإعفاء من الرسم}}{\text{رقم الأعمال لبسط الكسر} + \text{رقم الأعمال المعفى} + \text{رقم الأعمال المتواجد خارج مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة}}$

رقم الأعمال لبسط الكسر + رقم الأعمال المعفى + رقم الأعمال

المتواجد خارج مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة

البيان/السنوات	2014	2015	2016	2017
البسط	26 190 000	24 913 842	26 743 248	24 560 523
المقام	146 273 180	127 813 161	131 203 848	126 360 523
النسبة الحصة	18%	19%	20%	19%

البيان/السنوات	2014	2015	2016	2017
النسبة المعتمدة	100%	100%	100%	100%
النسبة الفعلية	18%	19%	20%	19%
الرسم المسترجع	201 057	686 005	220 532	272 531
رسم الاسترجاع الفعلي	35 999	133 719	44 951	52 972
الرسم المرفوض الاسترجاع	165 058	552 286	175 581	219 560

ملحق (7)

احصائيات التحقيق الجبائي للسنوات

السنوات	نوع التحقيق	عدد الملفات	الحقوق	غرامة الوعاء
2014	V,P	19	106515351	25419407
	V,C	59		
	V,F	/		
2015	V,P	19	172006275	40512151
	V,C	61		
	V,F	10		
2016	V,P	24	170205142	42011996
	V,C	29		
	V,F	4		
2017	V,P	13	1151163861	39004689
	V,C	47		
	V,F	4		

## المخلص:

قدمت هذه الدراسة صورة شاملة عن الإطار النظري للتهرب الضريبي، أنواعه، أثاره، أسبابه وطرق قياسه وكذلك الأساليب المتبعة في مكافحته و المتمثلة في التحقيق الجبائي ومختلف أشكاله والأجهزة المختصة بتنفيذ هذه العملية .

ولإعطاء صورة أوضح للتهرب الضريبي وكيفية مكافحته عن طريق التحقيق الجبائي تم تدعيم هذا البحث بدراسة حالات واقعية خضعت لمختلف أنواع هذا التحقيق وذلك حسب كل حالة فمنها التحقيق المحاسبي، تحقيق المصوب في المحاسب، وكذلك التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة .

بالرغم من الجهود المبذولة من طرف الدولة عموما و الإدارة الجبائية بشكل خاص إلا أنها لم تصل إلى المستوى المطلوب في مكافحة هذه الظاهرة وتخلص منها، ويرجع ذلك لعدة أسباب من أهمها ضعف التنسيق بين مختلف الإدارات و المصالح العمومية، غياب الوعي الجبائي لدى معظم المكلفين، وغيرها من الأسباب التي يمكن أن تعرقل عملية التحقيق الجبائي، لذلك يجب العمل على تطوير آليات التحقيق الجبائي من اجل الحد من ظاهرة التهرب الضريبي والقضاء عليه .

**الكلمات المفتاحية:** التحقيق الجبائي، التحقيق المحاسبي، التهرب الضريبي.

## Abstract:

The study provided a comprehensive overview of the conceptual framework for tax evasion, its types, causes, effects, and measurement methods as well as methods used in combating it, represented by the control fiscal and Its various forms and the competent parties in implementation this process.

In order to give a clearer picture of the tax evasion and how to combat it through control fiscal, this research has been strengthened by real cases subjected to various types of control fiscal, depending on each case including the accounting investigation, the corrected in accounting investigation as well as in-depth investigation in the overall fiscal position.

Despite the efforts made by the government in general and the fiscal administrations in particular, it did not reach the required level in the fight against the phenomenon and disposal, due to several reasons, including poor coordination between different departments and public services, lack of awareness of tax law enforcement and most of the other reasons that could impede the control fiscal process. Therefore, much work has to be done to develop control fiscal mechanisms in order to combat, reduce and eliminate tax evasion.

**Keywords:** control Fiscal - Accounting Investigation - Tax Evasion.