

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

العنوان

التحقيق الجبائي كآلية للتقليل من الغش الضريبي دراسة حالة بمركز الضرائب و المديرية الفرعية للضرائب لولاية جيجل

مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

إعداد الطالبتين :

مسعودة نخول

مريم بلحيمر

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

رئيسا	جامعة جيجل	أستاذ محاضر -أ-	الأستاذ طويجني زين العابدين
مشرفا ومقرار	جامعة جيجل	أستاذ مساعد -أ-	الأستاذة جاب الخير وردة
مناقشا	جامعة جيجل	أستاذ محاضر -أ-	الأستاذة شتوان صونية

السنة الجامعية: 2023/2022

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد الصديق بن يحي - جيجل -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم المالية والمحاسبة

العنوان

التحقيق الجبائي كآلية للتقليل من الغش الضريبي دراسة حالة بمركز الضرائب و المديرية الفرعية للضرائب لولاية جيجل

مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم المالية و المحاسبة

تخصص : محاسبة و جباية معمقة

إعداد الطالبتين :

مسعودة نخول

مريم بلحيمر

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من :

رئيسا	جامعة جيجل	أستاذ محاضر -أ-	الأستاذ طويجني زين العابدين
مشرفا ومقرار	جامعة جيجل	أستاذ مساعد -أ-	الأستاذة جاب الخير وردة
مناقشا	جامعة جيجل	أستاذ محاضر -أ-	الأستاذة شتوان صونية

السنة الجامعية: 2023/2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وتقدير

الحمد والشكر لله تعالى الذي أنعم علينا بالعلم ويسر سبيلنا

وأناز دربنا ومنحنا الصبر على إتمام هذا العمل،

والصلاة والسلام على أشرف خلق الله محمد صلى الله عليه وسلم وعلى آله وصحبه

ومن تبعه بإحسان إلى يوم الدين وبعد:

أتقدم بأسمى عبارات الشكر والتقدير الى الأستاذة المشرفة

"جاء الخير وردة"

لقبولها الاشراف على هذا العمل وعلى توجيهاتها ونصائحها القيمة.

الى الأستاذة الافاضل أعضاء لجنة المناقشة الذين شرفونا بقراءة

هذه المذكرة وتقييمها ومناقشتنا.

الى الأستاذة الكرام وموظفو قسم العلوم المالية والمحاسبة

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير

جامعة جيجل.

كل موظف او موظفة في مديرية الضرائب ومركز الضرائب لولاية جيجل

الذين ساعدونا في اثناء هذا العمل خلال فترة التربص.

كما نتقدم بالشكر الى العائلة الكريمة لما وفروه لنا من راحة

واعانة لتسهيل انجاز هذا العمل

وأخص بالذكر الوالدين الكريمين حفظهما الله وأمد لهما

الصحة والعافية.

شكرا لكل من ساعدنا من قريب او من بعيد في انجاز هذه المذكرة

الإهداء

لم تكن الرحلة قصيرة و لا ينبغي لها أن تكون لم يكن

الحلم قريبا و لا الطريق

كان محفوفًا بالتسهيلات لكنني فعلتها .

أهدي تخرجي إلى من أحمل اسمه بكل فخر إلى من حصد الأشواك

عن دربي ليمهد لي طريق العلم إلى

" أبي الغالي "

بعد فضل الله، ما أنا فيه إلى أبي، الرجل الذي لم ينل و لو جزء

بسيط مما حصلنا عليه، والرجل الذي سعى طوال

حياته لكي نكون أفضل منه .

إلى اليد الخفية التي أزالنا عن طريقنا الأشواك، ومن تحملت كل لحظة ألم

مررت بها و ساندتني عند ضعفي و هزلي،

" أمي الحبيبة "

لإخوتي و رفاق السنين ، و لكل من كان عونًا و سندا في هذه الطريق .

ممتنة لكم جميعا ، ماكنت لأصل لولا فضلكم من بعد الله .

مسعودة

إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله.

إلى زوجي رفيق دربي.

إلى إخوتي انار الله دربهم.

مريم



فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتويات
	شكر وتقدير
	الإهداء
I - III	فهرس المحتويات
V_ VI	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال
X	قائمة الملاحق
XII	قائمة المختصرات
أ_ ج	المقدمة
الفصل الأول: أساسيات حول الغش الضريبي	
	تمهيد
07	
08	المبحث الأول: مفهوم الغش الضريبي
08	المطلب الأول: تعريف الغش الضريبي والتهرب الضريبي
11	المطلب الثاني: أنواع الغش الضريبي
13	المطلب الثالث: أسباب الغش الضريبي
17	المبحث الثاني: طرق الغش الضريبي
17	المطلب الأول: الغش عن طريق العمليات المحاسبية
20	المطلب الثاني: الغش عن طريق العمليات القانونية
21	المطلب الثالث: الغش عن طريق العمليات المادية
22	المبحث الثالث: آثار الغش الضريبي
22	المطلب الأول: الآثار الاقتصادية
23	المطلب الثاني: الآثار المالية
25	المطلب الثالث: الآثار الاجتماعية
27	خلاصة
الفصل الثاني: مدخل للتحقيق الجبائي	
	تمهيد
29	
30	المبحث الأول: ماهية التحقيق الجبائي
30	المطلب الأول: مفهوم التحقيق الجبائي

31	المطلب الثاني: أهداف التحقيق الجبائي
32	المطلب الثالث: أشكال التحقيق الجبائي
38	المبحث الثاني: الإطار القانوني للتحقيق الجبائي
38	المطلب الأول: صلاحيات الإدارة الجبائية
39	المطلب الثاني: ضمانات المكلف بالضريبة
41	المطلب الثالث: واجبات المكلف بالضريبة
43	المبحث الثالث: مراحل سير التحقيق المحاسبي
43	المطلب الأول: المرحلة التمهيدية
44	المطلب الثاني: مرحلة فحص المحاسبة
48	المطلب الثالث: مرحلة إنهاء عملية التحقيق المحاسبي
52	خلاصة
الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور التحقيق الجبائي في التقليل من الغش الضريبي بمركز الضرائب والمديرية الفرعية للضرائب لولاية جيجل	
54	تمهيد
55	المبحث الأول: تقديم مكان التربص (المديرية الولائية للضرائب لولاية جيجل ومركز الضرائب جيجل)
55	المطلب الأول: تقديم المديرية الولائية للضرائب
57	المطلب الثاني: تقديم مركز الضرائب
62	المطلب الثالث: تقديم مصلحة الفرعية للمراقبة والبحث
64	المبحث الثاني: دراسة حالة ملف جبائي خاضع للتحقيق المحاسبي بمركز الضرائب جيجل
64	المطلب الأول: المرحلة التمهيدية لبدء التحقيق
64	المطلب الثاني: فحص المحاسبة من حيث الشكل والمضمون
66	المطلب الثالث: التبليغ الأولي بالنتائج
78	المطلب الرابع: دراسة رد المكلف و التبليغ النهائي
82	المبحث الثالث: دراسة تحليلية وإحصائية لنتائج التحقيق الجبائي للفترة (2019. 2022) بالمديرية الفرعية للضرائب لولاية جيجل
82	المطلب الأول: تطور الحقوق الناتجة عن التحقيق الجبائي (الفترة 2019-2022)
85	المطلب الثاني: مقارنة نواتج مختلف أنواع التحقيق الجبائي (الفترة 2019-2022)
87	المطلب الثالث: مساهمة الحقوق المسترجعة من التحقيق الجبائي في التقليل من الغش الضريبي للفترة 2019-2022

89	خلاصة
91	الخاتمة
96	قائمة المراجع
100	الملاحق
130	الملخص

قائمة الجداول

قائمة الجداول

الصفحة	قائمة الجداول	الرقم
11	-الفرق بين الغش و التهرب الضريبي	01
18	-معدلات الاهتلاك الخاصة بكل نوع من الاستثمارات و مدة الاستخدام	02
66	-رقم الأعمال المصرح به لسنة 2016	03
67	-الفارق في رقم الأعمال لسنة 2016	04
67	-إجمالي الحقوق المغفلة و الغرامات الواجبة الدفع الخاصة بالرسم على النشاط المهني لسنة 2016	05
68	-إجمالي الحقوق المغفلة و الغرامات الواجبة الدفع الخاصة بالرسم على القيمة المضافة لسنة 2016	06
69	-الفرق الحاصل في الربح المصرح به لسنة 2016	07
69	-إجمالي الحقوق و الغرامات الواجبة الدفع المتعلقة بالضريبة على أرباح الشركات لسنة 2016	08
70	-الفرق في الدخل الخاضع للضريبة على الدخل الاجمالي لسنة 2016	09
70	-إجمالي الحقوق و الغرامات الواجبة الدفع المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 2016	10
71	-الفرق الحاصل في رقم الأعمال المصرح به بالنسبة للسنوات 2017،2018،2019	11
72	-رقم الأعمال المقبوض للسنوات 2017،2018،2019	12
73	-إجمالي الحقوق و الغرامات الواجبة الدفع الخاصة بالرسم على النشاط المهني للسنوات 2017،2018،2019	13
74	-إجمالي الحقوق و الغرامات الواجبة الدفع الخاصة بالرسم على القيمة	14

	المضافة للسنوات 2017،2018،2019	
75	-الريح المعاد تشكيله للسنوات 2017،2018،2019	15
76	-إجمالي الحقوق و الغرامات الواجبة الدفع الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات للسنوات 2017،2018،2019	16
77	-الفرق في الدخل الخاضع للضريبة على الدخل الاجمالي للسنوات 2017،2018،2019	17
77	-إجمالي الحقوق و الغرامات الواجبة الدفع الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي للسنوات 2017،2018،2019	18
80	-النتائج النهائية لعملية التحقيق المحاسبي	19
82	-تطور الحقوق الناتجة عن التحقيق المحاسبي	20
83	-تطور الحقوق الناتجة عن التحقيق المصوب	21
84	-تطور الحقوق الناتجة عن التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة	22
85	-نواتج التحقيق الجبائي للسنوات 2019،2020،2021،2022	23
87	-نسبة الحقوق المغفلة من إجمالي الحقوق المستحقة لكل سنة	24

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

الرقم	قائمة الأشكال	الصفحة
01	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية جيجل	57
02	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية جيجل	61
03	الهيكل التنظيمي للمصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث	63
04	تطور الحقوق الناتجة عن التحقيق المحاسبي للفترة 2019-2022	82
05	تطور الحقوق الناتجة عن التحقيق المصوب للفترة 2019-2022	83
06	تطور الحقوق الناتجة عن التحقيق المعمق في الوضعية الشاملة للفترة 2019-2022	84
07	نواتج أنواع التحقيق الجبائي الثلاث للسنوات من 2019 الى 2022	86
08	عدد الملفات المدروسة لكل VC, VP , VASFE للفترة 2019-2022	86
09	نسبة الحقوق المغفلة من إجمالي الحقوق المستحقة لكل سنة	88

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان	الصفحة
01	اشعار بالتحقيق في المحاسبة	101
02	محضر بداية عملية التحقيق المحاسبي	102
03	اعذار بغياب الدفاتر المحاسبية	103
04	تقرير غياب الدفاتر المحاسبية	104
05	تقرير استلام الدفاتر المحاسبية	105
06	إشعار بإعادة التقييم الأولي للسنة 2016	106
07	طريقة إعادة تشكيل رقم الأعمال لسنة 2016	107
08	رقم الأعمال المصرح به لسنة 2016	108
09	إشعار بإعادة التقييم الأولي للسنوات 2017،2018،2019	111
10	طريقة إعادة تشكيل رقم الأعمال للسنوات 2017،2018،2019	112
11	إشعار بالتبليغ النهائي لسنة 2016	122
12	الورد الفردي لسنة 2016	123
13	محضر إنهاء عملية التحقيق المحاسبي	125
14	اشعار بالتبليغ النهائي للسنوات 2017،2018،2019	126
15	الورد الفردي للسنوات 2017،2018،2019	127
16	الحقوق الناتجة عن التحقيق الجبائي (الفترة 2019-2022)	129
17	الحقوق المسترجعة عن طريق التحقيق الجبائي لاجمالي الضرائب و الرسوم	130

المختصرات

قائمة المختصرات

المختصر	معنى المختصر	الترجمة
V.C	La vérification de comptabilité	التحقيق المحاسبي
V.P	Vérification de comptabilité ponctuelle	التحقيق المصوب في المحاسبة
V.A.S.F.E	La Vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble	التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية
T.V.A	Taxe sur la valeur ajoutée	الرسم على القيمة المضافة
T.A.P	Taxe sur l'activité professionnelle	الرسم على النشاط المهني
I.B.S	Impôt sur les bénéfices	الضريبة على ارباح الشركات
I.R.G	Impôt sur le revenu global	الضريبة على الدخل الاجمالي
I.R.G/RS	Impôt sur le revenu global/ retenue à la source	الضريبة على الدخل الاجمالي/اقتطاع من المصدر
IRG/S	Impôt sur le revenu global/ sur salaires	الضريبة على الدخل الاجمالي/على الاجور
P.V	Proces Verbal de constatation	تقرير نتائج التحقيق الجبائي

مقدمة

بما أن النظام الضريبي الجزائري الراهن هو نظام تصريحي، بمعنى انه قائم على تصريحات المكلفين بالضريبة المقدمة للإدارة الجبائية، بشكل يتطابق مع نشاطاتهم ومداخلهم الحقيقية، فان هذه الأخيرة يتوجب عليها القيام بمراقبة تلك التصريحات والتأكد من مدى صحتها نظرا للأخطاء المرتكبة والتجاوزات الحاصلة أثناء إعدادها من طرف المكلفين، سواء كان عن حسن نية أو سوء نية، بهدف الغش أو التهرب الضريبي.

ونظرا لتفشي ظاهرة الغش الضريبي كظاهرة من مظاهر الفساد الاقتصادي، وحفاظ على مصالح الخزينة العمومية، منح المشرع الجبائي للإدارة الجبائية كل الوسائل القانونية والتنظيمية اللازمة، والتي تتمثل في الرقابة الجبائية بنوعها (داخلية و خارجية)، بهدف استرجاع المال العام ومكافحة الغش الضريبي أو التخفيف من حدته، وهذا لانعكاساته السلبية على الاقتصاد الوطني بشكل عام والخزينة بشكل خاص.

كما منح المشرع للمكلفين بالضريبة عدة حقوق وبالمقابل فرض عليهم عدة التزامات، بهدف التقليل من الإغفالات والتجاوزات المرتكبة من طرفهم والتي تعود سلبا على الحصيلة الضريبية، أي تشجيعهم على دفع المبلغ الصحيح للضريبة في الآجال المحددة ومعاقبة المكلفين الذين لا يلتزمون بواجباتهم الجبائية.

وتنقسم الرقابة الجبائية إلى رقابة جبائية داخلية، ورقابة جبائية خارجية والتي تكون شاملة ومعقدة والتي يعبر عنها بالتحقيق الجبائي الذي يعتبر أداة وقائية وردعية في آن واحد، يمارس خارج المصالح الضريبية، من طرف أعوان محققين لديهم الكفاءة المهنية العالية في المجال الضريبي والمحاسبي.

إشكالية الدراسة

من خلال هذا العرض الموجز نتبلور معالم إشكالية الدراسة التي يمكننا صياغتها كما يلي:

ما هو دور التحقيق الجبائي في التقليل من الغش الضريبي؟

من أجل الإجابة على الإشكالية، وحتى نتمكن من الإحاطة بكل جوانب الموضوع، ارتأينا طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ماهي أساليب وطرق الغش الضريبي؟
- ماهي أشكال التحقيق الجبائي في القانون الجبائي الجزائري؟
- ما دور التحقيق المحاسبي في كشف الغش الضريبي في مركز الضرائب لولاية جيجل؟
- ماهي نتائج التحقيق الجبائي في محاربة الغش الضريبي للفترة 2019-2022 بالمديرية الفرعية للضرائب لولاية جيجل؟



فرضيات الدراسة

للإجابة عن إشكالية الدراسة نقترح الفرضيات التالية:

- تتعدد أساليب الغش الضريبي التي تهدف إلى التقليل من الوعاء الخاضع للضريبة والتخلص من عبء الضريبة، بالتحايل على القانون عن طريق العمليات المحاسبية أو عن طريق العمليات القانونية، أو عن طريق العمليات المادية.
- أقر التشريع الجبائي الجزائري ثلاثة أشكال من التحقيق الجبائي التحقيق الجبائي تختلف فيما بينها حسب المدة والهدف من إخضاع المكلف لعملية الرقابة وهي: التحقيق المحاسبي، والتحقق المصوب، والتحقق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.
- سمح التحقيق المحاسبي لملف جبائي بمركز الضرائب لولاية جيجل بالكشف عن عدة تجاوزات وأخطاء وتمكنت من استرجاع حقوق الخزينة العمومية.
- أدى التحقيق الجبائي بجميع أنواعه على مستوى المديرية الفرعية للضرائب لولاية جيجل، إلى تحقيق نتائج معتبرة في استرجاع الحقوق المغفلة طيلة فترة الدراسة.

أهمية البحث

تكمن أهمية البحث في معالجة موضوع التحقيق الجبائي كونه الأداة الفعالة لزيادة التحصيلات الضريبية لخزينة الدولة، أي استرجاع الأموال المغفلة نتيجة الأخطاء والتجاوزات المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة هذا من جهة، ومن جهة أخرى لمكافحة ظاهرة الغش الضريبي المتفشية في الاقتصاد الوطني، رغم القوانين الموضوعة والتي تسعى الدولة إلى تعديلها حسب التغيرات الاقتصادية والمالية.

أهداف الدراسة

تهدف الدراسة إلى:

- تشخيص ظاهرة الغش الضريبي ومدى تأثيرها على الاقتصاد الوطني.
- التعرف بالتحقيق الجبائي بجميع أشكاله وجوانبه حسب التشريع الجزائري، من خلال التطرق إلى الإطار المفاهيمي والإطار القانوني.
- تسليط الضوء على إجراءات التحقيق المحاسبي من الناحية الميدانية، كونه أهم أنواع التحقيق الجبائي فعالية.
- قراءة نتائج التحقيق الجبائي على مستوى المديرية الفرعية للضرائب لولاية جيجل.

المنهج المتبع والأدوات المستخدمة للدراسة:

حتى نتمكن من الإجابة على الإشكالية والوصول إلى نتائج معبرة، قمنا بإتباع توليفة من مناهج البحث للإلمام بمختلف محاور الدراسة، حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي في الدراسة النظرية عند إبراز ماهية الغش الضريبي و ماهية التحقيق الجبائي. أما في الجانب التطبيقي تم استخدام منهج دراسة الحالة لدراسة التحقيق المحاسبي لأحد الملفات الجبائية، والمنهج التحليلي في قراءة وتحليل إحصائيات ونواتج التحقيق الجبائي ومقارنتها مع عدد الملفات المدروسة.

للوصول إلى ذلك، تم الاعتماد على بعض القوانين والتشريعات الجبائية الجزائرية، وبعض الكتب والرسائل والأطروحات والمجلات في التخصص، ودراسة وترتيب وتحليل المعطيات والمعلومات والملاحق المتحصل عليها من مركز الضرائب ومديرية الضرائب لولاية جيجل، و كذلك المقابلة مع المفتش المركزي بمركز الضرائب لولاية جيجل.

الدوافع الذاتية لاختيار الموضوع:

- الرغبة الشخصية في البحث في الموضوع وزيادة الرصيد المعرفي في مجال الجبائية.
- الرغبة في دراسة الموضوع من الناحية التطبيقية.
- علاقة الموضوع بالتخصص المدروس.

الدوافع الموضوعية:

- أهمية موضوع الرقابة الجبائية في مجال الجبائية.
- الدور الكبير الذي يلعبه التحقيق في المحاسبة في المساهمة على استرجاع الحقوق المغفلة في ظل نقشي ظاهرة الغش الضريبي.
- اهتمام الدولة بإصلاح النظام الضريبي و حماية و زيادة الإيرادات العامة.

حدود للدراسة

يتم تقسيم حدود الدراسة إلى حدين:

- الحد المكاني: تمت الدراسة على مستوى مركز الضرائب لولاية جيجل ومديرية الضرائب لولاية جيجل.
- الحد الزماني: حددت فترة الدراسة من سنة 2016 الى سنة 2019 بالنسبة للدراسة الميدانية في مركز الضرائب، ومن سنة 2019 الى 2022 بالنسبة للدراسة التحليلية في مديرية الضرائب.

الدراسات السابقة

- دراسة فاطمة تبوكيوت، زهية سماعيلي، بعنوان «دور التدقيق المحاسبي في مكافحة التهرب والغش الضريبيين». " مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في علوم التسيير، تخصص محاسبة وجباية معمقة. جامعة بومرداس 2017، حيث عالجت إشكالية ما مدى مساهمة التدقيق المحاسبي في اكتشاف الأخطاء والتجاوزات المحاسبية؟ وما هو دوره في مكافحة الغش والتهرب الضريبيين؟ حيث أبرزت دور التدقيق المحاسبي كوسيلة للرقابة الجبائية في مكافحة مثل هذا الظواهر وتحقيق مبدأ العدالة في تحمل العبء الضريبي وتمويل الخزينة العمومية، جراء تعديل الأسس الخاضعة للضرائب والرسم.

وخلص البحث إلى انه يحتاج إلى العديد من الدراسات المكملة لتنمية وتغطية جوانب الضعف فيه، من جانب آخر فالتدقيق المحاسبي أداة من أدوات الرقابة الجبائية على غرار الأدوات الأخرى والتي تحتاج إلى دراسة، والتمثلة في التدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية والتدقيق المصوب.

-دراسة عبد الرحيم لواج، بعنوان "فعالية الرقابة الجبائية في تقييم التصريحات الجبائية"، البحث عبارة عن رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة مالية، جامعة جيجل، 2008، حيث عالج إشكالية ما مدى فعالية الرقابة الجبائية في تقييم التصريحات الجبائية؟ حيث وضح الباحث أن الرقابة الجبائية من أهم وأفضل الطرق المستخدمة لتقييم التصريحات الجبائية، وهذا من خلال اكتشاف وتصحيح الأخطاء والإغفالات المسجلة في تصريحات المكلفين بالضريبة بغرض إعادة تقييمها. وخلص البحث إلى انه بالرغم من تحسن المردودية المالية لعمليات الرقابة الجبائية، إلا أنها مازالت بعيدة عن بلوغ الأهداف المخطط لها فيما يتعلق بنسبة التغطية.

-دراسة الباحث لياس قلاب نبيح، "مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2011، قام الباحث بمعالجة الإشكالية التالية : كيف يساهم التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية؟ حيث تطرق الباحث إلى الرقابة الجبائية في ظل النظام الضريبي الجزائري والذي يتم فيه تقديم النظام الضريبي الجزائري بشكل عام وظاهرة التهرب الضريبي، بالإضافة إلى الرقابة الجبائية كإجراء لمكافحة التهرب الضريبي، وخلص إلى أن التحكم السليم في مكونات التدقيق المحاسبي قد تسترجع حقوق الخزينة العامة والحد من ظاهرة التهرب الضريبي من خلال عملية الرقابة الجبائية.

- Etude de **Mohamed Himrane, Abderezak Larioui**, Le contrôle fiscal en Algérie, quel est l'impact des reformes ? Journal of Advanced Economic Research, El Oued University, Eloued, Algeria, Vol 05, Issue 01, 2020.

حيث عالج البحث إشكالية: ما نوع الإصلاحات الجبائية المرتبطة بالتدقيق الجبائي في الجزائر؟

la problématique : Quel type de réformes fiscales associés au contrôle fiscal en Algérie ?



وكان الهدف من الدراسة هو تحليل أثر آخر الإصلاحات الجبائية بشأن مستقبل التحقيق الجبائي في الجزائر، وخلص البحث إلى انه من اجل تحسين مردودية التحقيق الجبائي، يجب البحث عن أفضل الممارسات لتنظيم وتسيير العمل، وبالتالي فان التوجيهات الاستراتيجية للرقابة الجبائية، تهدف على وجه الخصوص لتطوير الامتثال الضريبي، ومنح المزيد من التسهيلات للمكلفين بالضريبة، ومكافحة الغش الضريبي.

تطرقت مختلف الدراسات للرقابة الجبائية وكيفية التقليل من الغش والتهرب الضريبي، أما دراستنا فتناولت جزء مفصلا حول التحقيق المحاسبي والذي يعتبر إجراء من إجراءات الرقابة الجبائية الخارجية الشاملة والمعقدة للتأكد من صحة التصريحات المقدمة من قبل المكلفين وهذا لمكافحة الغش الضريبي. و نهدف من خلال هذه الدراسة إلى العمل على وضع توصيات واقتراحات للجهات المعنية لما لهذا الموضوع من أهمية كبيرة للمحافظة على أحد مصادر تمويل خزينة الدولة.

صعوبات الدراسة

- قلة الكتب التي تتناول التحقيق الجبائي عامة والتحقيق المحاسبي خاصة.
- عدم استقرار النظام الجبائي الجزائري من حيث التشريع، الهياكل والإجراءات الجبائية.
- صعوبة الحصول على المعلومات الدقيقة وتباين الإحصائيات أحيانا.
- رغم التصريح الصحيح للتحصيلات في إطار الرقابة الجبائية إلا أن هناك صعوبة في الحصول على الملاحق للأموال المسترجعة.

هيكل الدراسة

من اجل الإحاطة بمختلف جوانب الموضوع تم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة فصول: فصلين نظريين، فصل تطبيقي.

الفصل الأول: يهتم بالإطار النظري لمفهوم ظاهرة الغش الضريبي، حيث تم إبراز الطرق المتبعة لارتكاب عملية الغش وتوضيح الآثار المترتبة عن نقشي هذه الظاهرة.

الفصل الثاني: تناولنا الجانب النظري للتحقيق الجبائي، حيث تطرقنا إلى التعريف به وبأشكاله الثلاث ثم مختلف الخطوات المتبعة أثناء تنفيذ عملية التحقيق المحاسبي.

الفصل الثالث : والأخير خصصناه للدراسة الميدانية والتحليلية بمركز الضرائب ومديرية الضرائب لولاية جيجل تناولنا فيه تقديم مركز الضرائب والمديرية الولائية للضرائب وبالضبط المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، ثم دراسة حالة ملف جبائي خضع للتحقيق المحاسبي سنة 2020، إضافة إلى دراسة تحليلية عن التحقيق الجبائي ومقارنة مختلف اشكاله من خلال عدد الملفات، الحقوق الناتجة عن كل تحقيق، وذلك خلال الفترة من

(2019-2022)

الفصل الأول : اساسيات حول الغش الضريبي

المبحث الأول : مفهوم الغش الضريبي

المبحث الثاني : طرق الغش الضريب

المبحث الثالث : اثار الغش الضريبي

تمهيد:

من بين مظاهر الفساد المالي، نجد ظاهرة الغش الضريبي التي لها تأثير سلبي على الحصيلة الضريبية، مما يشكل عائق امام تحقيق النمو الاقتصادي. ونظرا لتفشي هذه الظاهرة على المستوى الوطني لا بد من تشخيص هذه الظاهرة من اجل مكافحتها و التقليل من حدتها، وعليه سنتناول في هذا الفصل ماهية الغش الضريبي من خلال المباحث التالية :

المبحث الاول: مفهوم الغش الضريبي

المبحث الثاني: طرق الغش الضريبي

المبحث الثالث: اثار الغش الضريبي

المبحث الأول: مفهوم الغش الضريبي

ترتبط ظاهرة الغش الضريبي بشكل كبير في تفكير المكلف بالضريبة التملص من الالتزامات الجبائية الواجبة عليه، وتقادي تحمل العبء الضريبي سواء بشكل كلي أو جزئي، ما يؤدي به إلى انتهاج مختلف المناورات التدليسية بالرغم من العواقب المنجرة عنه من حيث مختلف الجوانب .

المطلب الأول: تعريف الغش الضريبي و التهرب الضريبي

أولاً: تعريف الغش الضريبي (la fraude fiscale)

نظراً لتشعب هذه الظاهرة نجد أن كل باحث تناول هذه الظاهرة بالبحث والتحليل، قد حاول إعطاءها تعريفاً خاصاً يختلف باختلاف وجهة النظر التي انطلق منها، وبالتالي وجد اختلاف في تحديد مفهوم دقيق لهذه الظاهرة، لذلك سنقوم بإدراج عدة تعاريف لها لتسليط الضوء على مختلف جوانبها :

- يعرف على أنه " تصرف غير مشروع يتمثل في عدم احترام للقانون وهو عدم احترام إرادي لأنه انتهاك لروح القانون وإرادة المشرع، فالغش بذلك يفرض مخالفة مباشرة بإرادة المكلف للقواعد الصادرة من الإدارة الجبائية عن طريق استعمال طرق احتيالية غير مشروعة، فالانتهاك لا بد أن يكون إرادياً وعمدي " ¹.
 - كما عرفه MARGAINAZ André بقوله " نستطيع أن نقول هناك غش جبائي إذا تم استعمال طرق تمكن من الهروب من الضريبة، فالغش في معناه الواسع هو مجرد فعل ينجر عنه سوء نية بهدف التخليط و التظليل " ².
 - كما عرفه أيضاً CAMILLE Rosier كونه " يضم كل حركة مادية وكل الوسائل و الترتيبات والتدابير التي يلجأ إليها المكلف بهدف التخلص من الضرائب والمساهمات " ³.
- أما المشرع الجزائري فقد عرفه على أنه كل تملص أو محاولة تملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته كلياً أو جزئياً ⁴ .
- و من خلال التعاريف السابقة نستنتج أنها تشترك في نقاط معينة :
- الغش الضريبي هو المخالفة الواضحة والصريحة لنصوص القانون الجبائي ؛
 - يهدف الغش إلى التخلص من الضريبة ؛
 - يتم الغش بوسائل مادية أو محاسبية وغيرها من أجل عدم دفع الضريبة.

¹ - سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية، 1999، ص 25 .

² - عيسى سماعين، ظاهرة الغش الضريبي في القانون الجبائي الجزائري، الملتقى العلمي الوطني حول أثر التهرب الضريبي على التنمية المحلية في الجزائر، جامعة تمنراست أيام 29 و 30 جانفي، 2013، ص 02 .

³ - لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية-دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي - ، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011، ص 14.

⁴ - المادة 303 الفقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

ثانياً: تعريف التهرب الضريبي (l'évasion fiscale)

- على غرار ظاهرة الغش الضريبي، عرفت ظاهرة التهرب الضريبي من قبل العديد من الباحثين، ويمكن أن نجمل مختلف التعاريف التي تناولت موضوع التهرب الضريبي أو ما يعرف بالتجنب الضريبي فيما يلي :
- تم تعريفه على أنه " مجموع السلوكات الرامية إلى تقليص مبالغ الاقطاعات الضريبية الواجبة الدفع، فإذا كان ذلك باستخدام أدوات مشروعة فيدخل في إطار الأمثلية، وإذا كان بوسائل غير مشروعة فيدخل ضمن دائرة الغش الضريبي . وعليه يمكن اعتبار الغش الضريبي تهرباً غير مشروع ¹ .
 - حسب Delahaye Thomas: أنه : " التهرب الضريبي هو أن يسعى المكلف إلى التخلص من الضريبة دون أن يخرق القانون الجبائي، وإنما يعمل على خلق وضعيات تسمح له بتحقيق ذلك " ² .
 - حسب Cartou Louis: أنه " مجموع العمليات التي يقوم بها المكلف من أجل وضع مادته الخاضعة للضريبة في متناول النظام الجبائي الذي يمنحه أحسن وأكثر الامتيازات سواء في داخل الدولة أو خارجها " ³ .
 - حسب LusienMehl: بأنه "كل العمليات الجبائية التي تهدف لتخفيض الاقطاعات وذلك بالتحايل على القانون الجبائي بهدف التخلص من فرض الضريبة أو من أجل تخفيض الوعاء الضريبي " ⁴ .
 - حسب Andrée Margairez: هو " الاستعمال الإداري للوضعيات غير المنصوص عليها من طرف القواعد القانونية والتشريعية " ⁵ .
 - و أيضاً التهرب من الضريبة هو " تخلص المكلف نهائياً من الضريبة المتوجبة عليه للدولة كلياً أو جزئياً دون أن ينقل عبئها للغير ⁶ .

ثالثاً : الفرق بين الغش الضريبي والتهرب الضريبي

من خلال ما سبق نجد أن ظاهرة الغش الضريبي تتميز بكونها تعبر عن خرق القانون وهو ما يعد عملاً غير مشروع، بينما التهرب الضريبي يعبر عن تجنب مشروع للضريبة، إلا أن اعتماد بعض الباحثين لمصطلح التهرب للتعبير عن الغش الضريبي أدى إلى حدوث خلط في كلا المفهومين، خصوصاً أنهما يختلفان في الوسيلة ويشتركان في الغاية، حيث أن التهرب الضريبي يتم بطرق ووسائل قانونية، أما الغش الضريبي فيتم عن

¹ - عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان -الأردن، 2011، ص 216 .

² - نصر رحال، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (حالة ولاية الوادي)، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسير، تخصص محاسبة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2007، ص 77 .

³ - نصررحال وسهام موفق، الضغط الضريبي كحافز للتهرب والغش الضريبي، مجلة العلوم الإدارية والمالية، جامعة الوادي، العدد 01، 2018، ص 03.

⁴ - الجيلاني بلواضح ونبيلة ميمون، مداخلة بعنوان "مكافحة التهرب الضريبي كهدف لجهود القضاء على البطالة"، ملتقى حول استراتيجية الحكومة في مكافحة البطالة في ظل التنمية المستدامة، جامعة المسيلة، 15-16 نوفمبر 2011، ص 02 .

⁵ - عبد الغني بوشري، فعالية الرقابة الجبائية و أثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999-2009) ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص مالية البنوك، جامعة تلمسان، 2011، ص 44.

⁶ - فاطمة سويبي، المالية العامة، طرابلس -لبنان، 2005، ص 221 .

طريق وسائل غير قانونية لكنهما في النهاية يهدفان إلى غاية واحدة وهي تجنب الضريبة وتتجلى إشكالية تحديد مفهومهما بالنظر إلى الباحثين الذين درسوا هذه الظاهرة .

ويظهر في هذا الإطار ثلاث اتجاهات رئيسية¹:

1-الإتجاه الأول: ويمثله M.Rosier يقول أن فكرة التهرب الضريبي فكرة أعم وأشمل من فكرة الغش الضريبي. فالتهرب الضريبي هو الجنس، أما الغش الضريبي فهو النوع. فالغش وفقا لهذا الإتجاه يعد حالة خاصة من حالات التهرب الضريبي، وهي حالة التهرب من الضريبة عن طريق انتهاك القانون .

2-الإتجاه الثاني: ويمثله كل من M.Letouge ,M.A.Piatier و فحواه أن التهرب الضريبي ما هو إلا الشكل الدولي للغش الضريبي. فالغش وفقا لهذا الإتجاه، وعلى عكس الإتجاه الأول هو الجنس بينما التهرب الضريبي الدولي هو النوع. فأصحاب هذا الإتجاه يرون أن هناك نوعين من الغش، غش على الصعيد الداخلي (fraude Interieure) وغش على المستوى الدولي (Fraude Internationale)، وهذا الأخير هو الذي يمثل التهرب الضريبي .

وبذلك فوفقا لهذا الإتجاه لا يوجد تهرب ضريبي داخلي، ولا يوجد غش ضريبي دولي، فالتهرب وفقا لهذا الإتجاه دائما ما يحتوي على عنصر دولي، أما الغش فلا يتعدى الحدود الوطنية للدول ويخضع للسيادة الضريبية و الإدارية للدولة .

3-الاتجاه الثالث : ويمثله M.Gaudemet ومضمونه أن التمييز بين التهرب الضريبي والغش الضريبي يقوم على أساس فكرة الشرعية Licité. فالتهرب يكون شرعيا أو قانونيا Légale، أمل الغش فغير شرعي أو قانوني Illégale. وبصورة أوضح فإن المكلف في التهرب الضريبي يتجنب الخضوع للضريبة دون أن يقوم بأي سلوك أو تصرف يمثل انتهاكا للقانون. ويأخذ هذا السلوك صورا مختلفة. فقد يكون امتناعا L'abstention، بمعنى أن المكلف لا يقوم بأي عمل أو تصرف يجعله خاضعا للضريبة. فتصرفه ينطوي على سلوك سلبي يجنبه الخضوع لأي ضريبة. أو قد يتخذ صورة حرية الإدارة (Liberté de gestion) حيث يكون للفرد الحق في اختيار التصرف الذي يمثل خضوعا أقل للضريبة . ويعترف القانون والقضاء بهذا الحق للفرد لكونه حقا مشروعاً. و قد يتخذ صورة التحايل الشرعي (L'évasion fiscale licité). في حين إذا استخدم المكلف حيلة تدليسية (Frauduleux) لتجنب الضريبة انطوى ذلك على سلوك غير مشروع، وهذا ما يسمى بالتهرب الضريبي غير المشروع (L'évasion fiscale illicité) وهذا ما يعني الغش الضريبي.

ويمكن تلخيص أوجه الاختلاف والتشابه في الجدول التالي :

¹ - سوزي عدلي ناشد، مرجع سبق ذكره، ص 27 .

الجدول رقم 01 : الفرق بين الغش والتهرب الضريبي

أوجه التشابه بين الغش والتهرب الضريبي	أوجه الاختلاف بين الغش والتهرب الضريبي
<p>. كل منهما يؤدي إلى تخفيض العبء الضريبي.</p> <p>. كل منهما ناتج عن انعدام الوعي والقناعة بالضرائب.</p> <p>. كل منهما ناتج عن سوء نية.</p>	<p>. الغش يتم بمخالفة القانون الضريبي على عكس التهرب الضريبي.</p> <p>. يترتب عن الغش الضريبي عقوبة قانونية على عكس التهرب الضريبي.</p>

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على التعاريف السابقة .

المطلب الثاني: أنواع الغش الضريبي

يتمثل الغش الضريبي في الخرق المباشر والمفتوح للقوانين الجبائية حيث يعاقب عليه المكلف لأنه يتصرف بسوء نية وهو على علم بمخالفة القوانين وتتوافر فيه كل عناصر قيام الجريمة بالمعنى الجبائي ، ويمكن تصنيفه من حيث طبيعته والحيز الجغرافي كآتي :

أولاً: من حيث طبيعته

بالنظر إلى الغش الضريبي من حيث طبيعته يمكن تقسيمه إلى غش بسيط وآخر موصوف :

1- غش بسيط أو عادي (fraudesimple)

الغش البسيط يقوم بتصرف المكلف عن قصد وسوء نية من أجل التخلص من دفع الضريبة دون اللجوء إلى الطرق الاحتيالية، فهو يمتنع عن القيام ببعض الاجراءات التي ينص عليها القانون الجبائي لعرقلة الإدارة الجبائية في تقديرها للمادة الخاضعة للضريبة والمفروضة عليه، ونستخلص ذلك من خلال المواد (192،193) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. والأفعال التي تعتبر غشا عاديا تتمثل خاصة في عدم تقديم المكلف التصريح عن أرباحه، التأخر في تقديمها أو تقديم تصريح ناقص¹ .

2- غش مركب (fraude complexe)

حسب M. Cozian تعتبر جريمة الغش موصوفة أو مركبة بالنظر إلى الغش العادي ليس فقط عندما يستعمل المكلف الطرق الاحتيالية للتخلص من الضريبة، وإنما كذلك عندما يقوم بمسح كل الآثار والأدلة ترقبا لأي رقابة جبائية محتملة. " والغش الموصوف نصت عليه المادتان (407 / 303) من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، وهذه المادة الأخيرة اعتبرت هذا التصرف " تدليسيا كون المكلف بالضريبة يقوم بتنظيم ما يوهم بإعساره أو يضع العراقيل بتصرفات أخرى لإعاقة تحصيل أي ضريبة أو رسم واقع على ذمته"².

¹ - ياقوت أو هيب بن سلامة، الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في القانون الجنائي و العلوم الجنائية، جامعة الجزائر، 2003، ص 13 .

² - نفس المرجع .

وبتميز هذا النوع من الغش بأنه يجمع عناصر الجريمة، ومنه فالغش المعقد يتوفر على العناصر التالية¹:

أ- عنصر النية

يقصد به أن المكلف على دراية بأن الفعل فير مشروع، أي يكون على علم بأن الفعل الذي يقوم به من تدليس و تزيف للتخلص من دفع الضريبة غير مشروع و مع ذلك يتعمد فعله، و يقوم بعد ذلك بطمس آثار سلوكه من أجل تظليل إدارة الضرائب عن أفعاله المجرمة قانونا .

ب -العنصر المادي

يتمثل في تخفيض أسعار الاقتراع الضريبي بصورة غير قانونية، وهو عبارة عن إخلال المكلف بواجباته الضريبية التي يملها التشريع الضريبي .

ج -العنصر المعنوي

أي أن يرتكب الفعل من طرف المكلف بنية سيئة وهذه المخالفات المعتمدة تكون عن وعي، غير أن إظهار نية الغش صعبة لأن القانون الضريبي يفترض دائما حسن نية المكلفين وعليه يتوجب على إدارة الضرائب إظهار تعمد المكلف في ارتكاب المخالفة بجميع وسائل الإثبات، وهناك حالات لا تحتاج فيها إدارة الضرائب إلى إثبات سوء نية المكلف لإدانتها، كحالة الأعمال التدليسية التي يكون القانون الضريبي قد ترقبها كعدم مسك المحاسبة، أو مسكها بشكل مخالف للأحكام والقوانين المعمول بها، أو تسجيل فواتير شراء وهمية .

ثانيا: من حيث الحيز الجغرافي

في هذا النطاق ينصب الغش في صورتين :

1- غش ضريبي وطني

يجري هذا النوع من الغش الضريبي داخل حدود بلد معين، والمكلف يبقى في مواجهة السلطات الجبائية لبلده، و يسعى إلى ذلك التجار والشركات التي ليست لها وجود في الأسواق الخارجية وتبقى مقراتها وكذلك فروعها في الوطن مع التزامهم بتقديم التصريحات المتعلقة بأرباحهم².

2- غش ضريبي دولي

هو غش اقتصادي بمعنى أنه ذو تأثير اقتصادي يتمثل في ضياع مورد من الموارد الأساسية والحيوية للدولة في الظروف العادية، يستوي في ذلك أن تكون وسيلة التهرب مشروعة أو غير مشروعة. فالذي يؤخذ في الاعتبار في هذا المقام ليست الوسيلة بل الأثر المترتب عليها. وبذلك يمكن القول أن التهرب الضريبي الدولي ظاهرة سلبية في إطار العلاقة بين الفرد والمجتمع³.

¹ - نهلة أموقباس وكريمة عليش، التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة ماستر في القانون العام، تخصص قانون عام داخلي، جامعة جيجل، 2016، ص 17-18.

² - ياقوت أوهيبي بن سالم، مرجع سبق ذكره، ص 12 .

³ - سوزي عدلي ناشد، مرجع سبق ذكره، ص 18.

وهو صورة من صور الغش الضريبي بصفة عامة وأن ما يميزه أنه ذو صفة دولية فهو يحدث عبر حدود إقليم الدولة، يستوفي ذلك أن يحدث بين دولتين أجنبيتين أو أكثر¹.

المطلب الثالث: أسباب الغش الضريبي

إن أسباب التهرب الضريبي كثيرة ومتعددة ولا يمكن حصرها وذلك لأنها تختلف باختلاف التشريعات المالية والأوضاع الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية ومستوى الوعي العام، كفاءة الأجهزة وفعاليات الإجراءات إلا أنه يمكن إجمال هذه الأسباب على النحو التالي :

أولاً: الأسباب المتعلقة بالمكلف

غالباً ما تعود أسباب التهرب الضريبي إلى المكلف في حد ذاته والتي تندرج في إطار اعتبارات نفسية وأخلاقية ومالية²:

1- ضعف المستوى الخلفي: والذي يحفز الأفراد على التهرب الضريبي، لذلك فهو يتناسب عكسياً مع الشعور الوطني في مصلحة المجتمع، ومع الشعور بالمسؤولية في تحمل الأعباء العامة .

2- ضعف الوعي الضريبي : يقصد بالوعي الضريبي (شعور المواطن بواجبه نحو وطنه وما يقتضيه ذلك من تضحيات مادية تعين الدولة على مواجهة ما يلقي عليها من أعباء) . في هذا المجال تشكل وسائل الإعلام أداة للتأثير على مستوى الوعي الضريبي، ويعتبر ضعف الوعي الضريبي في المجتمع من أبرز أسباب التهرب الضريبي بحيث نقص شعور الأفراد بواجبهم تجاه الدولة يدفعهم إلى التهرب الضريبي، وذلك لوجود بعض الاعتقادات الخاطئة عن الضريبة والتي نجملها فيما يلي :

- اعتبار الضريبة اقتطاع مالي دون مقابل، وبالتالي أداة تعسف على أملاك الأفراد ؛
- اعتقاد أن المتهرب من الضرائب إنما هو سارق شريف لأنه يسرق الدولة وهي شخص معنوي، وبالتالي فهو لا يضر بالآخرين كما هو الحال في السارق أو الخائن أو المخالف لنظام المرور؛
- الاعتقاد الديني حول عدم شرعية الضريبة لأنها لا تستند على منطلقات عقائدية بعكس الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلام ؛
- سوء تخصيص النفقات العامة، والذي يؤدي بالأفراد الشعور بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود بالمنفعة العامة؛

ونشير أن الاعتبارات السابقة تختلف من شخص إلى آخر بحيث أن المكلف الذي يعتقد أن الضريبة المحملة عليه منصفة وعادلة نجدها أقل عبئاً عليه لذلك يتقبلها، بعكس الذي يعتقد أنها ظلماً وتعسفاً، نجدها تشكل عبئاً ثقيلاً عليه لذلك يرفضها ويسعى إلى التهرب منها .

¹ - نفس المرجع، ص 21 .

² - مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 154 .

3-الوضعية المالية السيئة للمكلف: تؤثر الحالة المالية للمكلف على التهرب ونطاقه، بحيث نجد أن ميل المكلف نحو التهرب يزيد كلما زاد عبء الضريبة عليه وساء مركزه المالي .

ثانيا : الأسباب المتعلقة بالنظام الضريبي

في هذا المجال يرتبط الغش الضريبي بكيفية تنظيم القانون للضريبة حيث كلما تعددت التشريعات الضريبية وتعددت أسعار الضرائب، زادت مشاكل الإدارة الضريبية مع المكلفين وزادت احتمالات الغش والتهرب الضريبيين¹، والتي نجملها في العناصر التالية:

- 1-ثقل عبء الضريبة:** تزداد محاولات التهرب من الضريبة كلما زاد إحساس الأفراد بثقل عبء الضريبة وخاصة حينما تتعدى أسعارها الحدود المعقولة، فارتفاع سعر الضريبة بشكل مبالغ فيه قد يدفع الممول للتحايل على القانون والتهرب. وأخيرا فإن عدم استقرار أوضاع التنظيمات الضريبية يؤدي إلى تزايد حالات التهرب من الضريبة².
- 2-تعقد النظام الضريبي:** نتيجة للطابع الحديث لأنواع الضرائب المختلفة وتعقد القواعد التشريعية التي تنظمها سواء عند تقدير وعاء الضريبة أو حساب قيمتها كالإعفاءات والتخفيضات والتي يكون هدفها غالبا تحقيق أكبر قدر من العدالة في توزيع العبء الضريبي، فان هذه القواعد التي تثير العديد من المشكلات الفنية التي يصعب على غالبية المكلفين التوصل إلى حلول لها أو فهم أبعادها وبالتالي زيادة احتمالات التهرب الضريبي³.
- 3-عدم استقرار التشريع الضريبي:** إن النقص في التشريع الضريبي وعدم إحكام صياغته واحتوائه على ثغرات ينفذ منها المكلفون ليتخلصوا من دفع الضريبة، وربما مرجع ذلك إلى عدم دقة التشريعات الضريبية التي غالبا ما تصدر في البلدان النامية بصورة سريعة تصاغ من قبل أشخاص غير أكفاء وكذلك عدم اشتراك العاملين في حقل التطبيق في إعداد مشروعات القوانين المالية⁴.
- 4-ضعف الإمكانيات البشرية والمادية:** عند شعور المكلفين بضعف السلطات العامة أو عدم قدرتها على إلزامهم بأداء واجباتهم تجاه المجتمع، علاوة على عجزها على توفير الخدمات العامة المنوط بأدائها أو عدم استخدام مواردها بصورة رشيدة⁵.
- 5-ضعف العقاب المفروض على المتهرب:** يؤدي وجود عقوبات نقدية وحتى جنائية تجاه سلوك الغش وعدم الالتزام الضريبي إلى احترام الالتزامات الضريبية والاجتماعية، إذ أن مراقبة العمليات الضريبية من الإدارات المكلفة بالتحصيل الضريبي تؤدي دورا مزدوجا¹.

¹- المرسي السيد حجازي، مبادئ الاقتصاد العام، الكتاب الثاني، الدار الجامعية للطباعة و النشر، 2000، ص 96 .

²- علي زغود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، ص212.

³- يونس أحمد البطريق، حامد عبد المجيد دراز و آخرون، المالية العامة (الضرائب و النفقات العامة)، الدار الجامعية، الاسكندرية، ص 144 .

⁴- خالد شحادة الخطيب و أحمد زهير شاهية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، ص 217 .

⁵- علي زغود، المرجع السابق، ص 212 .

ثالثاً: الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية

هذا العامل يتعلق بالعاملين في الدوائر الضريبية فقد نجدهم غير مؤهلين وغير أكفاء وقد نجدهم يعقدون الإجراءات المتبعة في التحصيل الضريبي وقد لا يعدلون في تطبيق القوانين الضريبية، وهذه الأمور كثيرة الانتشار في الدول النامية وقد تكون مقصودة أو بدون قصد² .
ولابد من الإشارة هنا³:

إلى سوء التنظيم السياسي والاجتماعي خاصة في الدول المتخلفة، وما تمارسه جماعة الضغط السياسي و الطوائف المختلفة من ضغوط ومؤثرات تتفق مع مصالحها، دون مراعاة المصلحة العامة، وتحد بالتالي من كفاءة هذه الإدارة. ولانخفاض أجور العاملين فيها وعدم تناسبها مع طبيعة إبعاد ما يضطلعون به من مسؤوليات ، ولانخفاض مستوى أخلاقياتهم (نزاهتهم)، وما يتعرضون له من إغراءات مادية من المكلفين، ولصلاحيات الإدارة في تقدير قيمة الضريبة، وعدم توافر أجهزة الرقابة والتدقيق، أو ضعف إمكانياتها، على رجال الإدارة الضريبية سواء عند تقدير قيمة الضريبة أو عند تحصيلها، عوامل أساسية للتهرب من الضريبة التي تتم عن طريق التواطؤ بين المكلف والإدارة .

وفيما يتعلق بالإدارة الضريبية الجزائرية فإنها تعاني من عدة مشاكل تتمثل فيما يلي⁴:

- لا تخضع الإطارات الضريبية لتكوين واحد بحيث يوجد هيكليين مكلفين بتكوين هؤلاء الإطارات (المعهد الوطني للمالية ومعهد الاقتصاد الجمركي والجبائي) والبرامج بينهما متباينة، كما يغلب على هذا التكوين الطابع العام والواجب أن يكون ذا طابع دقيق متخصص حسب أنواع الضرائب وحسب الأوعية الضريبية ؛
- غياب الجهود للتعريف بالنظام الضريبي، والقيام بالتوعية سواء على مستوى وسائل الإعلام المسموعة و المرئية، في حين نجد أنه في الكثير من الدول مثل كندا، هناك تنسيق بين الوزارات الأخرى (التربية الوطنية، التكوين المهني، التعليم العالي) من أجل نشر الثقافة و الوعي الضريبي لدى الأفراد ؛
- ضعف التكوين في المجال الضريبي، بحيث تفتقر برامج التكوين الموجودة حالياً إلى مضامين جديدة مثل أخلاقيات المهنة، التسويق الاجتماعي والعلاقات العامة. ونظراً للنقائص السابقة والمشاكل التي تعاني منها الإدارة الضريبية، فإن النظام الضريبي الجزائري لازال بعيداً عن المعايير الدولية في الأداء الضريبي.

¹ - عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره، ص 220 .

² - طارق الحاج، المالية العامة، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان - الأردن، 1999، ص 84.

³ - فاطمة سويسي، مرجع سبق ذكره، ص 233 .

⁴ - مراد ناصر، مرجع سبق ذكره، ص 158 .

رابعا : الأسباب المتعلقة بالظروف الاقتصادية :

المعروف أن النشاط الاقتصادي في الدولة يحدد حصيلتها من الاقتطاعات الإجبارية وتثبيت هذه الحصيلة في مستوى معين يتطلب التحكم في أدوات السياسة الجبائية. وفي الجزائر الكل كان يظن أن العائدات من المحروقات قادرة على تمويل أعباء الدولة وتمويل التنمية الاقتصادية والاجتماعية وبذلك ظهرت الجباية العادية في موقع ثانوي والعنصر الجبائي الجزائري عند إقباله على الغش يبرر فعله بأنه لا يسبب أي ضرر للمجتمع و سير هياكل الدولة لا يتوقف على ما يفعله¹.

وقد أحدثت السلطات العمومية مجموعة من التغييرات على مستوى الاقتصاد الكلي والاقتصاد الجزئي في إطار الإصلاحات الاقتصادية ، والتي كان من شأنها التخفيض من أهمية الغش الجبائي، لكن ما يلاحظ من زيادة تأزم الوضع الاقتصادي على جميع المستويات لم يكن سبب هذه التغييرات فحسب والتي تعتبر من شروط الهيئات المالية الدولية التي لا ترتعي الخصائص الداخلية للبلاد، بل كان نتيجة عدم التنسيق بين مختلف أدوات السياسة الاقتصادية والتعارض بين آلياتها أحيانا².

¹ - فلاح محمد، السياسة الجبائية- الأهداف و الأدوات - (بالرجوع إلى حالة الجزائر)، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2006، ص 77 .

² - نفس المرجع، ص 78 .

المبحث الثاني: طرق الغش الضريبي

لقد تعددت طرق وأساليب الغش الضريبي باختلاف نوع النشاط الممارس للمكلف، وذلك بهدف التقليل من الوعاء الخاضع للضريبة أو عدم التصريح برقم الأعمال كلياً وبالتالي التخلص من العبء الضريبي.

المطلب الأول: الغش عن طريق العمليات المحاسبية

تعتبر المحاسبة قاعدة لإجراء التحقيقات من قبل المصالح الجبائية، فإذا كان التحقيق في المحاسبة يتمثل في التأكد من مطابقة القيود في الدفاتر المحاسبية مع مستندات الثبوتية، كفاتير سندات الطلب، و إيصالات التوريد أو نسخ فواتير البيع، فالمكلف يبحث عن وضع لمطابقة القيود المحاسبية فيما بينها من ناحية، وبينها وبين مستندات الثبوتية من ناحية أخرى.

أولاً: تضخيم الإيرادات

يعتمد النظام الضريبي على تصريحات المكلفين في تحديد وعاء الضريبة، ومن خلال ذلك يمكن للمكلف الغش عن طريق تقليص من وعاء الضريبة بالمبالغة في تضخيم التكاليف كما يلي:

1- المستخدمون الوهميون:

يلجأ المكلف بالضريبة إلى تسجيل أجور ورواتب لعمال وهميين لوجود لهم في أرض الواقع، من أجل تضخيم الكتلة الأجرية التي تخضع من الربح الخاضع مما يؤدي إلى تخفيض مبلغ الضريبة الواجبة الأداء، كما يمكن أن يكون المستخدمين موجودين في الحقيقة إلا أنهم يشغلون مناصب ثانوية ويتم تسجيلهم على أنهم إطارات أو مسيرين لتضخيم رواتبهم مثل تسجيل عون إداري في منصب رئيس مصلحة أو مدير تجاري¹.

2- النفقات والمصاريف غير مبررة:

يمكن تعريفها على أنها نفقات تدفع من أجل الحصول على دخل و لقد سمح المشرع للمكلف خصم الأعباء التي يتحملها حقيقياً و ذلك في حدود نشاطه من إجمالي الأرباح المحققة، وهذا بشروط محددة²:

- أن تكون الأعباء لها علاقة مباشرة بالنشاط التي يقوم به المكلف أي موظفة ومستغلة في مصلحة النشاط؛
- أن تكون هذه الأعباء مبررة بوثائق ثبوتية (فواتير ، وصولات إلخ) ؛
- أن تكون في الحدود التي يسمح بها القانون.

3- تقنية الاهتلاكات :

تعني الاهتلاكات الإثبات المحاسبي لتدني القيمة الذي يحدث لقيمة الاستثمارات بفعل الاستعمال والتقاعد، فالاستثمارات سواء كانت تجهيزات انتاجية أو تجهيزات اجتماعية ... الخ. وهي أموال مخصصة للاستعمال في النشاط الاستغلالي وليس لغرض البيع، ونتيجة لذلك تتناقص قيمتها مع الوقت تدريجياً وبعد فترة من الوقت تصبح المؤسسة مضطرة لتغييرها وذلك بسبب أن³:

¹- عبد الغني بوشري، مرجع سبق ذكره، ص 61 .

²- المادة 2.169 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

³- نصررحال، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (حالة ولاية الوادي)، مرجع سبق ذكره، ص 63.

- الاستثمار تآكل وأصبح إصلاحه غير ممكن؛
 - الاستثمار أصبح لا يستجيب لمتطلبات الاستغلال؛
 - نتيجة ظهور أدوات انتاج حديثة أكثر انتاجية أو لأسباب أخرى .
- وبعبارة أخرى فهو يمثل القيمة المفقودة تدريجيا للموجودات الثابتة أي الأصول المملوكة للمؤسسة، والمتمثلة في المباني والعقارات والتجهيزات ووسائل النقل ومعدات المكتب. وتحسب الاهتلاكات على أساس ثمن شراء الاستثمارات من مباني وآلات ومعدات وتجهيزات ويستثنى الرسم على القيمة المضافة المرتبط بعملية الشراء إذا كان قابلا للاسترجاع ويحسب على أساس المبلغ بكل الرسوم إذا كان الرسم على القيمة المضافة غير قابل للاسترجاع .

ولكي تكون هذه الاهتلاكات قابلة للخصم لا بد أن تخضع لشروط معينة وهي كما يلي¹:

- أن يصنف الأصل المهتك ضمن عناصر الأصول الثابتة للمؤسسة والتي تتقادم مع مرور الوقت ؛
 - أن لا تتعدى الاهتلاكات المتراكمة قيمة الأصل المهتك؛
 - أن تكون هذه الأصول محل الاستغلال مسجلة في السجلات المحاسبية.
- وقد قام المشرع الجبائي الجزائري بوضع سلم خاص بمعدلات الاهتلاك وذلك حسب نوع الأصول والجدول التالي يوضح ذلك²:

الجدول رقم 02: معدلات الاهتلاك الخاصة بكل نوع من الاستثمارات ومدة الاستخدام

معدل الاهتلاك	مدة الاستخدام بالسنوات	الاستثمارات
1% — 2%	50 — 100	. مباني صناعية
2% — 5%	25 — 50	. مباني إدارية
10% — 20%	10 — 20	. معدات و أدوات
20% — 25%	04 — 05	. معدات نقل
10%	10 سنوات	. تجهيزات أخرى

المصدر : حميد بوزيدة .

وبالرغم من هذه المعدلات التي قام المشرع بوضعها إلا أن المكلف يحاول دوما التلاعب فيها بوسائل متعددة، إما بتطبيق معدلات لا تتعلق بالأصل المهتك أو برفع قيمتها، كما يلجأ إلى التلاعب في قيمة الأصل وذلك بحساب ثمن الشراء مضافا إليه الرسم و لحساب قيمة الاهتلاك يقوم المكلف بتطبيق العلاقة التالية³ :

$$\text{قسط الاهتلاك} = (\text{ثمن الشراء} + \text{TVA}) \times \text{معدل الاهتلاك}$$

رغم أن الصيغة الصحيحة للعلاقة هي:

¹ - المادة 141 -3 و المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

² - حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 47 .

³ - نفس المرجع، ص 48 .

ثمن الشراء خارج الرسم × معدل الاهتلاك

مثال :

ثمن الشراء = 2000000 ، معدل الاهتلاك = 20% ، TVA = 17%

تكلفة الشراء = 2000000 + (0.17 × 2000000) = 2340000

قسط الاهتلاك = 20 × 2340000 = 468000

لكن الطريقة الصحيحة لحساب قسط الاهتلاك = ثمن الشراء في معدل الاهتلاك

قسط الاهتلاك = 0.2 × 2000000 = 400000 وبذلك فإن المكلف قام بتقليص مبلغ الضريبة بمقدار

(468000 - 400000 = 68000) . وبالتالي فإن قسط الاهتلاك المحسوب على ثمن الشراء متضمن الرسم

يؤدي إلى تضخيم حصة الاهتلاك. ومن أجل نفس الهدف وهو تخفيض نسبة الضريبة يسعى المكلف إلى

تخفيض أعبائه باستمرار في خصم الاهتلاكات المتعلقة بالمعدات والأدوات ثم بيعها، أو إضافة قيمة اهتلاكات أخرى لأصول غير موجودة أي وهمية .

ثانيا : تخفيض الإيرادات

هي الطريقة الأكثر استعمالا في ممارسة التهرب الضريبي وذلك بتفادي التصريح بجزء كبير من الإيرادات التي

تدخل في حساب الأرباح الخاضعة للضريبة، وهي تقتصر على المكلفين الذين يمسكون سجلات محاسبية سواء

كان ذلك اجباري بموجب رقم أعمالهم الذي يفرض عليهم الخضوع إلى نظام التصريح الحقيقي أو اختاروا

الخضوع إلى هذا النظام، وهنا يسعى المكلف بالضريبة جاهدا أن يكون التصريح الذي قدمه مطابقا لسجلاته

المحاسبية مستعملا التقنيات لتخفيض إيراداته ومن صورها ما يلي¹ :

- إهمال المبيعات وذلك ببيع سلع نقدا ومن يد إلى يد دون استعمال الفواتير أو وصولات أو شيكات، حيث لا يترك أي أثر لعملية البيع فيحصل ثمن البيع ولا تظهر العملية في محاسبة المبيعات ولا محاسبة الخزينة، وهذا باتفاق ودي يبرمه المكلف بالضريبة مع الزبون حيث تسجل العملية عند الزبون على أساس نفقات ولا تظهر في السجل المحاسبي في حساب الإيرادات عند المكلف ؛
- كما قد تكون عملية البيع لأحد الأشخاص المقربين لأصحاب المشروع أو شركائه وفارق البيع ماهو إلا ربح موزع بينهم دون أن يخضع للضريبة، ونفس الشيء نجده بالنسبة للإيرادات المتحصل عليها من بيع الفضلات الناتجة عن استعمال أو تحويل المواد الأولية أو المنتجات نصف المصنعة في الصناعات التحويلية وقطاع البناء ؛
- أما بالنسبة للمكلفين الذين يمارسون الأعمال غير التجارية كالمهنة الحرة (أطباء، محامون، مهندسون... إلخ) فلا يصحرون بالقيمة الحقيقية لرقم أعمالهم خاصة وأنهم يعلمون أنه يصعب على المصالح الضريبية تقييمها .

¹ - طورش بناتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، جامعة قسنطينة، 2012 ، ص 77.

وكمثال على ذلك ما يلي¹ :

مؤسسة (X) تقوم ببيع منتجات تامة الصنع وتظهر وضعيتها كما يلي:

. الحالة الحقيقية للمبيعات = 300000 دج .

. سعر التكلفة = 150000 دج .

الربح الإجمالي = رقم الأعمال . سعر التكلفة = 150000

. الحالة المصرح بها للمبيعات = 250000

. سعر التكلفة = 15000

. الربح الإجمالي = رقم الأعمال . سعر التكلفة = 100000

. هامش الربح = الربح الإجمالي / المبيعات

الحالة الأولى: هامش الربح = $150000 / 300000 = 50$

الحالة الثانية: هامش الربح = $100000 / 250000 = 40$

و منه نلاحظ الفرق بين نسبي هامش الربح وهو 10 مع أنه قام بالاحتفاظ بقيمة الأعباء.

المطلب الثاني : الغش عن طريق العمليات والقانونية

يعتبر التحايل القانوني الأسلوب الأكثر استعمالاً وتنظيماً والأرقى تقنية، فلقد عرفه Brumo على أنه "

العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية² .

ويمكن ذكر شكلين أساسيين للتحايل القانوني وهما:

أولاً: الإخفاء عن طريق التلاعب في تكيف الحالات القانونية

هذا الشكل من الغش معقد جداً، ويتمثل في تغيير عملية قانونية حقيقية بمظهر عملية أخرى أكثر امتيازاً وهذا

ما يسمح بعدم أداء الاقتطاع الجبائي أو أدائه بنسبة أقل من تلك الناتجة عن الوضعية القانونية الأولى،

وبصيغة أخرى فإن لهذا الغش أثر تغيير المعنى الحقيقي لعملية ما وتزييف حالة أو حادثة خاضعة بحادثة

أخرى غير خاضعة أو تخضع لمعاملة جبائية خاصة، أكثر اعتدالاً كحالة إخفاء عملية توزيع الأرباح الخاضعة

للضريبة و استبدالها بشكل آخر وهو دفع أجور مفرطة للشركاء لتفادي الاقتطاع بمناسبة توزيع الأرباح³ .

وقد يأخذ الغش الضريبي أبعاد دولية كأن يلجأ المكلف بالضريبة إلى نقل أمواله إلى الخارج للإفلات من

الضريبة قبل ربطها عليه أو بعد ربطها عليها وقبل تحصيلها⁴ .

ثانياً: الإخفاء عن طريق العمليات الوهمية

¹ - حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 49 .

² - نفس المرجع، ص 45 .

³ - محمد فلاح، مرجع سبق ذكره، ص 82 .

⁴ - علي زغدود، مرجع سبق ذكره، ص 211 .

يستعمل هذا النوع من الإخفاء غالبا في مجال الرسم على القيمة المضافة والذي يتمثل في إنشاء فواتير مزيفة لعمليات البيع والشراء من طرف المكلف الذي يستطيع من خلالها الاستفادة من حق خصم الرسوم على المشتريات، حيث يلجأ إلى انتهاج مثل هذه التقنية ضنا منه أن التحقيقات الجبائية تقوم على مطابقة القيود المحاسبية للوثائق التبريرية المقدمة، ولأجل ذلك فإن المتهربين يقومون بتأسيس نظام تهرب قائم على كتابات حسابية متناقضة فيما بينها وتبريرها بفواتير وهمية وهذا ما يسمح بالاستفادة من¹ :

- تخفيض الرسم على القيمة المضافة الخاص برقم الأعمال وهذا التخفيض يكون بمقدار قيمة الرسم الوهمي المسجل في الفواتير المزورة. وما دامت الوثائق التبريرية تتمتع بالشرعية والقانونية بغض النظر عن مصدرها فإن خطر المراقبة يبقى بعيدا .

المطلب الثالث: الغش عن طريق العمليات المادية

إن التلاعب المادي يتمثل في إخفاء المكلف للسلع والمنتجات الخاضعة في الواقع للضريبة وجعلها بعيدا عن مراقبة أعوان الإدارة الجبائية، وهذا النوع يعد من أخطر أشكال الغش والتهرب الضريبي لمساهمته في إرساء دعائم الاقتصاد الموازي، وعموما يمكن تقسيم هذا النوع من الغش إلى² :

• الإخفاء الجزئي.

• الإخفاء الكلي.

أولا: الإخفاء الجزئي

يتمثل هذا الإخفاء في جزء من البضائع والسلع التي من المفروض أن تخضع للضريبة ليعاد بيعها بعد ذلك بطريقة غير شرعية ومن بين هذه الصور التي يتجسد فيها الإخفاء الجزئي:

- عدم احترام المكلف لمقاييس الإنتاج المحددة من طرف القانون.

- إخفاء المكلف لجزء من البضائع المستوردة بهدف التخلص من الرسوم الجمركية.

ثانيا: الإخفاء الكلي

يتجسد ها الشكل في القيام المكلف بممارسة أنشطة دون أن تكون الإدارة الجبائية على علم بهذه الممارسات، ويرجع ذلك إلى امتناع الممول عن التصريح بها من جهة، ونقص الرقابة من جهة أخرى، وذلك من خلال إنشاء وحدات ومصانع في مناطق منعزلة يصعب الوصول إليها من طرف المصالح الضريبية كالمناطق الريفية والناحية والإنتاج المتحصل عليه من خلالها يتم في الخفاء بدون فواتير، الشيء الذي يؤدي إلى إنشاء اقتصاد غير شرعي بعيدا عن الرقابة.

¹ - حميد بوزيدة ، مرجع سبق ذكره ، ص 45-46 .

² - عيسى بولوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب الضريبي (دراسة حالة ولاية باتنة)، مذكرة لنيل ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد

التممية، جامعة باتنة، 2004، ص 15-16 .

المبحث الثالث : اثار الغش الضريبي

إن هدف المكلف بالضريبة هو عدم دفع الضريبة وذلك بانتهاج جميع الأساليب المتاحة أمامه وعدم رد أي اعتبار إلى الاثار التي يسببها ذلك سواء على المستوى الاقتصادي، المالي، الاجتماعي، والسياسي .

المطلب الأول : الأثار الاقتصادية

للضريبة أهمية كبيرة من الناحية الاقتصادية، لذلك فإن محاولة التملص منها يعود على اقتصاد الدولة بانعكاسات سلبية نذكر منها :

أولاً: ارتفاع معدلات الضرائب و أسعارها

تؤدي ظاهرة التهرب الضريبي إلى إنقاص الإيرادات الضريبية فتلجأ الدولة لذلك إلى رفع معدلات الضرائب لتغطية ذلك النقص في الإيرادات وبالإضافة في عدد الضرائب ورفع معدلاتها، فإن التهرب الضريبي سوف يتسبب في تحويل الضغط الضريبي ووقوعه على المكلفين الذين يؤدون واجباتهم الضريبية، وبذلك تغيب العدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية¹ .

ثانياً: اعاقا المنافسة الاقتصادية

التهرب يساهم بشكل مباشر في توجيه الاقتصاد الوطني نحو إرساء اقتصاد غير رسمي أو ما يعرف بالاقتصاد السري وخلق منافسة غير شريفة بين المؤسسات من خلال التأثير على السير الحسن للسوق المحلي فهو لا يحفز المجهودات الموجهة لرفع الإنتاجية و القيمة المضافة، ومن الأمثلة الواضحة التي يمكن الاستدلال بها حالة الجزائر تلك المتعلقة بالمؤسسات العمومية التي لا تملك أي مجال أو فرص للتهرب، وهو ما ولد ظهور المنافسة غير الشريفة، غير القانونية وغير الشفافة وهذا ما يجعل المؤسسات تتحمل ضغطا عاليا على حساب مؤسسات أخرى من خلال تجنب دفع الضرائب المفروضة عليها².

ثالثاً: اعاقا التقدم الاقتصادي

إن ممارسة الغش والتهرب الضريبي تساهم في إبطاء وتأخير النمو الاقتصادي، حيث أنهما يثبطان الجهود التي تسعى إلى رفع الانتاجية، فالمستثمر الذي يطمح إلى زيادة مداخيله عن طريق وضع إجراءات تنظيمية لعملية الانتاج وعملية التسيير بهدف خفض التكاليف، فإنه لا يتردد في ممارسة الغش والتهرب الضريبي من أجل الوصول إلى مبتغاه³.

¹ - حميد بوزيدة ، مرجع سبق ذكره، ص 50 .

² - نور الإسلام مبروك، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي - دراسة حالة بمرکز الضرائب لولاية أم البواقي، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، جامعة العربي بن مهيدي ، أم البواقي، 2015، ص 15 .

³ - نصر رحال، سياسات مكافحة الغش و التهرب الضريبي - دراسة مقارنة بين الجزائر، تونس، المغرب - ، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2014، ص124.

رابعاً: التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي

يؤدي التهرب الضريبي إلى جذب عناصر الإنتاج نحو الأنشطة التي تكثر فيها هذه الظاهرة حيث يقوم المكلفون باختيار النشاط بناء على اعتبارات جبائية، كمعدل الضرائب الخاصة بالنشاط و طريقة التحصيل ودرجة الحساسية تجاه التهرب الضريبي وتوفر طرق التهرب من دفع الضريبة، ومدى إمكانية الإفلات من قبضة الرقابة الجبائية وهو ما يوجه النشاط الاقتصادي إلى وجهة قد لا تخدم سياسة الدولة في توظيفها للضريبة¹.

خامساً: ظهور أزمة رؤوس الأموال

إن عملية التهرب الضريبي تتمثل في أغلب الأحيان في إخفاء المكلف رقم أعماله أو أرباحه الحقيقية وتتم هذه العملية إما عن طريق الاكتناز، أو على شكل أوراق نقدية أو على شكل معادن كالذهب بالإضافة إلى ذلك فإن بعض المكلفين يقومون بفتح حسابات بنكية خارج الوطن و تهرب رؤوس الأموال الشيء الذي يؤدي إلى إنقاص إيرادات الدولة، وإضعاف الموجودات الاقتصادية بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يضعف من مبالغ الادخارات العمومية وبالتالي إضعاف الاستثمار والتقليل من إمكانيات الدولة في مجال الإنفاق العمومي مثل التعمير، بناء مساكن، مدارس..... الخ².

المطلب الثاني : الآثار المالية

يترتب على الغش الضريبي من الناحية المالية خسارة كبيرة تلحق بالخزينة العامة للدولة وذلك بعدم دخول الحصيلة الضريبية إليها، الأمر الذي يؤدي إلى عجز الدولة على القيام بمواصلة إنفاقها على مختلف المرافق الضريبية للمجتمع، فضلاً عن إخلاله في توزيع الأعباء الضريبية بين المكلفين وتحقيق العدالة الاجتماعية، وفي ظل هذا العجز تضطر الدولة للجوء إلى مصادر تمويلية أخرى كالإصدار النقدي أو الاقتراض أو الرفع من المعدلات الضريبية أو إصدار ضرائب جديدة، وتؤدي بالتأكيد إلى إحداث ضغط على التنمية الاقتصادية لما تشكله من مخاطر على الاستقلال المالي والاقتصادي للدولة، ويمكن توضيح الآثار المالية كما يلي :

أولاً: الإصدار النقدي

ويتم ذلك عن طريق خلق نقود جديدة من العملة الوطنية وهو ما يعرف بالتمويل بالتضخم، وهذا ما ينعكس سلباً على الاقتصاد الوطني ذلك التمويل بالتضخم يؤدي إلى نتائج سلبية منها³:

- زيادة مفردة للأسعار بصورة غير طبيعية ؛
- إضعاف القدرة التنافسية للمنتج المحلي ؛
- نقص القدرة الشرائية للمواطنين وتدهورها ؛

¹ - بوشري عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 80 .

² - نصر رحال، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة (حالة ولاية الوادي)، مرجع سبق ذكره، ص 90.

³ - عيسى بولخوخ، مرجع سبق ذكره، ص 32 .

- تغيير نمط الاستهلاك؛

- انخفاض الصادرات مما يؤدي إلى قصور في الحصول على العملة الصعبة .

كما يساهم في الغش الضريبي في انخفاض قيمة العملة الوطنية نتيجة لعملية اكتناز الأموال المتهرب منها والغير مصرحة، التي تتسبب في ظهور التضخم النقدي، وبالتالي تتجه الدولة إلى تبني سياسة القروض من الخارج والوقوع في المديونية¹.

ثانيا: الدين العام

يعتبر الدين العام من بين وسائل التمويل، ويؤدي اللجوء إليه باختلاف مصادره داخلي أو خارجي، ومدته قصير المدى أو طويل المدى، إلى اثار وخيمة على الاقتصاد ككل ومن بينها²:

- نقص الإنفاق العام الناتج عن تسديد القروض، وضعف القدرة الشرائية للأفراد ؛
- تقلص النشاط الإنتاجي نتيجة لاستخدام الأموال أو إقراضها للدولة بغية الحصول على فوائد في الأجل القصير أو المتوسط ؛
- فقدان الثقة في الدولة نتيجة لعدم القدرة على تسديد ديونها، وبالتالي عزوف الهيئات المالية والأفراد عن إقراضها ؛
- التدخل في الشؤون الخاصة للدولة من طرف الدول الأجنبية نتيجة لعدم قدرتها على تسديد الديون الخارجية، وبالتالي الخضوع للتبعية الأجنبية أو فرض قيود اقتصادية على هذه الدولة ؛
- تراكم الديون على الدولة يشكل أهم خطر يهدد اقتصاديتها، وكل ذلك يساهم في تقليص الإنفاق العام بأنواعه الثلاثة: الاستثماري، التحويلي، الجاري .

ثالثا: التجارة الخارجية

نظرا لارتباط الدولة بالمحيط الدولي فإنها تعمل على ترقية التجارة الخارجية من خلال فتح السوق الوطنية على الأسواق العالمية من أجل تمويل وارداتها الضرورية من السلع الرأسمالية وكذلك العمل على تصدير منتجاتها الوطنية لجلب العملة الصعبة، فإذا كان هذا التصدير بكميات كبيرة ازدادت قدرة البلد على الاستيراد للسلع الرأسمالية الضرورية وإثراء الخزينة العمومية، ولكن تبقى المشكلة في البلدان النامية هي اعتمادها على تصدير المواد الأولية بأسعار متدنية و استيراد سلع التجهيزات بأسعار مرتفعة، وبالتالي اللجوء إلى الخزينة العمومية لتغطية النقص، ففي حالة وجود العجز في الخزينة نفسها فإن هذا يؤثر سلبا على التجارة الخارجية، وبالتالي تضطر الدولة إلى جلب رؤوس الأموال الخارجية لتنشيط وتعجيل عملية التنمية الاقتصادية، و يبقى ذلك العجز

¹ - طورش بتاتة، مرجع سبق ذكره، ص 87 .

² - بسمة بلور وسارة بجوح، دور الرقابة الجبائية في كشف الغش الضريبي - دراسة حالة على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية جيجل - ، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية، جامعة جيجل، 2014، ص 31.

أو اللجوء إلى الموارد المالية الأخرى له آثار بالغة على المكلف فيما بعد، حيث يؤدي بالدولة إلى زيادة سعر الضرائب أو فرض الضرائب الجديدة، فيزداد عبئا على الذي لا يتهرب¹.

رابعا: زيادة الضغط الجبائي

يؤدي لجوء الدولة إلى فرض معدلات ضريبية مرتفعة أو فرض ضرائب جديدة من أجل زيادة حصيلة الضرائب لمواجهة العجز المتولد عن ظاهرة الغش الجبائي إلى زيادة الضغط الضريبي على المكلفين، مما يزيد ميولهم إلى التهرب وبالتالي استفحال ظاهرة الغش الجبائي أكثر فأكثر².

المطلب الثالث: الآثار الاجتماعية

تعتبر الضرائب الدعامة الكبرى في تحقيق العدالة الاجتماعية من خلال توزيع العبء الضريبي بين المكلفين على أساس المقدرة التكليفية الحقيقية، سعيا للقضاء على التفاوت الشائع بين الثروات و إذابة الفوارق بين الطبقات الاجتماعية من خلال توزيع الدخل الوطني بصورة أكثر عدالة على كل أفراد المجتمع ومن أهم الآثار الاجتماعية ما يلي :

أولا: تعميق الفوارق الاجتماعية

تبدو هذه الآثار الضارة واضحة حيث يؤدي الغش إلى عدم المساواة بين الأفراد، إذ يتحمل البعض الضريبة بينما يتخلص منها الذين أقلحوا في التهرب منها، وقد يؤدي كثرة التهرب إلى أن تزيد الدولة سعر الضرائب الموجودة أو تفرض ضرائب جديدة فيزداد العبء على من لا يتهرب و خاصة بالنسبة للطبقات الفقيرة و الذين يدفعون الضريبة عن طريق الاقتطاع من المصدر (Retenue à la source)، والذين يقومون بمقارنة الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) على أجورهم التي تكون أكثر بكثير بالمقارنة بالضريبة التي يدفعها ممارسو بعض النشاطات التجارية، فنكون قد أخللنا بمبدأ الضريبة الأساسي، وهو العدالة الضريبية التي هي من أهم مبادئ الضريبة. وبالتالي شعور المكلف بالاستغلال من طرف النظام الجبائي و كذلك سكوت الدولة على مختلف التجاوزات التي يقوم بها خاصة أصحاب النفوذ بتهربهم الدائم، يجعل العلاقات مضطربة بين أفراد المجتمع الواحد فيما بينهم، وظهور الفوارق الاجتماعية³.

ثانيا: تراجع الصدق في المعاملات الاقتصادية و التجارية

أن الغش والتهرب الضريبي يفسد تصرفات المكلفين الذين يمارسونه، حيث تنعدم الثقة بين المتعاملين، لأن كل واحد منهم يعلم بأن الطرف الآخر يقوم بمسك محاسبة مزورة لاعتبارات جبائية، مما يؤدي إلى عدم الاطمئنان في منح القروض للعملاء، لأن الإدارة الجبائية قد تتدخل في أي وقت وتلقي على عاتقهم ديونا ثقيلة بسبب الغش الضريبي، مما يؤدي إلى عدم إمكانية أداء مستحقات الموردين والذين قد يتابعون جبائيا وبالتالي عرقلة

1- أمير جازية و يوسف عاشور، التلبس الجبائي كوسيلة رقابية أكثر فاعلية للحد من الغش الجبائي حالة الجزائر (2005 – 2015)، ص 06 .

2- نفس المرجع، ص 07.

3- طورش بناتة، مرجع سبق ذكره، ص 91 .

القيام بالاستثمارات المرجوة التي تساهم في تخفيض وامتصاص حجم البطالة وتحسين الوضعية الاجتماعية للأفراد خاصة فئة الشباب منهم¹.

ثالثاً: تفشي اللامدنية في المجتمع

إن وجود الغش الضريبي بين مختلف الطبقات الاجتماعية يساهم في تدهور المدنية الجبائية والتي يقصد بها تفضيل المكلف المصلحة العامة على مصلحته الخاصة، بحيث لا يقوم بتخفيض جزء من المساهمة المالية التي يجب أن يؤديها للمجتمع².

لذلك فإن الغش الضريبي هو عامل من عوامل تلاشي واندثار الحس المدني، وهكذا فإنه يهدم سلطة الدولة ويعود المواطن على العيش بالمخالفة، ففي الواقع الغش يتجلى في التخلي عن المواطنة الضريبية، ومهما يكن الأثر فهو واحد والذي تلاحظه على جميع المستويات والميادين، الاقتصادي، الاجتماعي والمالي³.

¹ - نصر رجال، سياسات مكافحة الغش و التهرب الضريبي - دراسة مقارنة بين الجزائر، تونس، المغرب -، مرجع سبق ذكره، ص 122.

² - بسمة بلور وسارة ببحوح، مرجع سبق ذكره، ص 33 .

³ - نور الاسلام ميروك، مرجع سبق ذكره، ص 16.

خلاصة

لقد سمح لنا تحليل مختلف التعاريف التي قدمها مختلف الكتاب والباحثين، باختلاف منطلقاتهم ووجهات نظرهم بتحديد العناصر التي تجسد عملية الغش والفرق بينها وبين التهرب الضريبي، فالغش يتم بمخالفة القانون الضريبي ويترتب عنه عقوبة قانونية على عكس التهرب الضريبي .

وللتخفيف من الضريبة الواجبة الدفع يتبع المكلفون بالضريبة أساليب وطرق مختلفة، مثل الغش في العمليات المحاسبية ومهما كانت الوسيلة المستعملة فإن النتيجة واحدة، والمتمثلة في الآثار السيئة في مختلف المجالات نذكر منها الاقتصادية مثل ارتفاع معدلات الضرائب ، والمالية مثل زيادة الضغط الجبائي، وهذه الآثار لا تضر بالدولة فقط بل كذلك بالمكلفين النزهاء، حيث يتم تحميلهم عبئا جبائيا اضافيا مما تؤثر على مبدأ العدالة الضريبية، وتظهر الفوارق الاجتماعية والاقتصادية في المجتمع.

الفصل الثاني : مدخل للتحقيق الجبائي

المبحث الأول : ماهية التحقيق الجبائي

المبحث الثاني : الإطار القانوني للتحقيق الجبائي

المبحث الثالث : مراحل سير عملية التحقيق المحاسبي

تمهيد:

تقوم الإدارة الجبائية بمهمة الرقابة الجبائية من أجل اكتشاف العمليات التقصيرية التي يقوم بها المكلفين بالضريبة أثناء تقديمهم لمختلف تصريحاتهم. وتنقسم الرقابة الجبائية إلى رقابة جبائية شاملة والتي تصنف كرقابة داخلية لأنها تتم داخل مكاتب مفتشيات الضرائب وتتمثل في الرقابة الشكلية و الرقابة على الوثائق، و رقابة جبائية معمقة والتي تصنف كرقابة خارجية لأنها تتم عن طريق تنقل أعوان الإدارة الجبائية إلى عين المكان أين يزاولون المكلفون بالضريبة نشاطهم وهذا ما يعبر عنه بمصطلح التحقيق الجبائي. بحيث سنتطرق إليه بشكل مفصل في هذا الفصل، من خلال المباحث الثلاث التالية:

المبحث الأول: ماهية التحقيق الجبائي

المبحث الثاني: الإطار القانوني للتحقيق الجبائي

المبحث الثالث: مراحل سير عملية التحقيق المحاسبي

المبحث الأول: ماهية التحقيق الجبائي

يعتبر التحقيق الجبائي أحد أشكال الرقابة الجبائية التي تتسم بالعمق والشمولية وطول مدة التحقيق، وتتم خارج مصالح الإدارة الجبائية، حيث يتم تنقل الأعوان المحققين إلى مقر نشاط المكلف بالضريبة.

المطلب الأول: مفهوم التحقيق الجبائي

أولاً: تعريف التحقيق الجبائي

مصطلح التحقيق الجبائي يطلق على الرقابة الجبائية الخارجية او الرقابة الجبائية المعمقة، ولقد تعددت تعاريفه فنجد:

- التحقيق الجبائي ما هو إلا مجموعة من الإجراءات المعترف بها من طرف المشرع، والتي تهدف إلى التأكد من مصداقية وقانونية تصريحات المكلفين بالضريبة. بالإضافة إلى ذلك فإنه من الناحية العملية، يشكل التحقيق للإدارة الجبائية فحص انسجام التصريحات ومقارنتها مع المحاسبة والوثائق المثبتة للحقيقة الاقتصادية، المالية والطبيعية¹.
 - التحقيق الجبائي عبارة عن مهمة تمارس من طرف شخص مستقل عن المؤسسة بصفة متقطعة أو دائمة (مستمرة)، حيث تكون مهمته في بعض الأحيان عبارة عن تكملة لمهام التحقيق الداخلي كما يمكن أن تكون ذات طابع تعاقدية مثل أن تلجأ المؤسسة إلى مكتب للتحقيق بغرض إنجاز هذه المهمة في إطار عقد يربطها بهذا المكتب².
 - التحقيق الجبائي جزء من الرقابة الجبائية التي تأخذ شكل المعاينة الميدانية لمحل التحويلات الخاضعة للضريبة وهي معاينة تقنية أكثر منها بحث وتحقيق³.
- ومنه نستخلص أن التحقيق الجبائي هو الفحص الدقيق والمعمق لمحتوى الملف الجبائي، عن طريق التدخل المباشر لأعوان المحققين لأماكن تواجد نشاطات المكلفين بالضريبة، وذلك من أجل التأكد من صحة ونزاهة التصريحات المسجلة في الوثائق المحاسبية مع تلك الموجودة فعلياً في الميدان أثناء ممارسة نشاطاتهم. وتسمح الرقابة المعمقة بمراقبة دقيقة لمحتوى الملف الجبائي، كما تستعمل لمراقبة بعض الإيرادات التي ليس بالإمكان التعرف عليها من خلال أشكال الرقابة الأخرى.
- ان إحالة الملف الجبائي إلى الرقابة المعمقة والتي نقصد بها التحقيق الجبائي يركز على معايير عديدة اهمها: العجز المكرر، النقص المستمر في الربح المحقق، إشارة واضحة بوجود تلاعبات وتجاوزات تم الكشف عليها عن طريق الرقابة الشاملة⁴.

¹-عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، الجزائر، 2012، ص19.

²-سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتورا في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2015، ص 93.

³-شريف يغني، سلطات الإدارة الجبائية في متابعة التحصيل الضريبي، مجلة القانون العقاري، العدد15، 2021، ص 33 .

⁴- لياس قلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص 24.

ثانيا : المكلفون بالتحقيق الجبائي

يتولى مهمة التحقيق الجبائي أعوان محققون وهم¹:

1- نائب المدير: هو الذي يدير برنامج التحقيقات ويراقب عمل فرق التحقيق الجبائي، ويقوم باستقبال المكلفين بالضريبة، ويعمل على إجراء عملية التحقيق وفقا للقانون ومدى تطبيق الضمانات الممنوحة للمكلفين في إطار التحقيق، بالإضافة إلى متابعة الأعمال المنجزة بصفة دورية وتقديم الملاحظات والآراء، ونقل تقارير التحقيقات للمديرية الجهوية للضرائب .

2- رئيس فرق البحث والتحقيق: هو المسؤول على النظام العام وعلى حضور الأعوان المحققين في أماكن عملهم وعلى القضايا المبرمجة لصالح فرقهم والتدخل أحيانا في مناقشة نتائج التحقيق، ومن أجل السير الحسن للأعمال وتنفيذ برنامج التحقيق يستطيع رئيس فرقة التحقيق والبحث أن يقوم بمهمة أحد المحققين.

3- المحققون: كل عون للإدارة الجبائية الذي له رتبة مراقب على الأقل وله الكفاءة على إجراء تحقيق فيما يخص التصريحات الجبائية:

- أن تكون له بطاقة انتداب (المديرية العامة للضرائب) ؛
- المحققين هم وحدهم مكلفين بأعمال التحقيق ومراقبة النتائج والحسابات؛
- يجب أن يكون إقفال التحقيق تحت إدارة وحضور رئيس فرقة التحقيقات؛
- التدخلات تكون في مقرات المكلفين باستثناء عملية التحقيق تكون في مكاتب إدارة الرقابة الجبائية بترخيص من نائب المدير .

المطلب الثاني: أهداف التحقيق الجبائي

التحقيق الجبائي أحد المهمات المستندة للإدارة الجبائية وكوسيلة لتحقيق أهداف أساسية لمصالح هذه الأخيرة، نجد اختلاف في تصنيف أهداف التحقيق الجبائي باختلاف النظرة والأبعاد التي يرمي إليها، فهناك من يصنفها إلى أهداف خاصة وعامة أو مباشرة وغير مباشرة، كما يمكن تصنيفها إلى أهداف اقتصادية مالية قانونية إدارية اجتماعية كما يلي²:

أولا: الهدف المالي والاقتصادي

حيث يهدف التحقيق المحاسبي الى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة

¹ - أسامة محراب، أشكال الرقابة الجبائية وفق التشريع الجبائي الجزائري، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، تخصص قانون الأعمال، جامعة ام البواقي، 2021، ص14.

² -مولود زايمي، مسار برنامج التحقيق المحاسبي والجبائي من الانتقاء الى التنفيذ: مديرية الولاية للضرائب بليدة، مجلة دراسات جبائية، المجلد10/العدد02، 2021، ص 138.

للإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع، إذ أن الأهداف الاقتصادية الموجودة ضمن العالقة المركبة بين الاقتصاد والجبائية ويبقى هذا الهدف كلاسيكي وحديث.

ثانياً: الهدف القانوني

ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين للقوانين والأنظمة الضريبية المعمول بها، إذ يركز التحقيق على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عند أية مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.

ثالثاً: الهدف الإداري

- إذ يؤدي التحقيق المحاسبي والجبائي دوراً هاماً للإدارة الضريبة من خلال الخدمات والمعلومات التي يقدمها والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية والمعلومات والأداء ويمكن تحديدها في الآتي:
- يساعد التحقيق على التنبيه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول به، مما يساعد على اتخاذ الإجراءات التصحيحية؛
 - تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم آثارها، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك؛
 - يساعد في التحقيق في المساهمة لإعداد إحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي ويسمح بقياسه؛
 - هو أداة الطالع المكلفين على حقوقهم وواجباتهم الجبائية.

رابعاً: الهدف الاجتماعي

- منع ومحاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال وتقصيره في أداء العمل وتحمل واجباته اتجاه المجتمع؛
- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة وهي العدالة المرجوة سواء العدالة أفقية أو عمودية.

المطلب الثالث: أشكال التحقيق الجبائي

التحقيق الجبائي في ملفات المكلفين بالضريبة يستغرق مدة زمنية تختلف حسب كل ملف والسبب والهدف من إخضاعه لعملية الرقابة الجبائية المعقدة لهذا نميز ثلاثة أشكال من التحقيق الجبائي وهي:

أولاً: التحقيق في المحاسبة *la vérifications de la comptabilité*

1- تعريف التحقيق في المحاسبة:

- التحقيق في المحاسبة يعني مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية متعلقة بسنوات مالية مقللة¹.

¹ - المادة 20، الفقرة 01، قانون الإجراءات الجبائية، منشورات المديرية العامة للضرائب، 2021، ص 08.

• التحقيق في المحاسبة هو أيضا فرصة للإدارة للمشاركة في تحليل العقود والاتفاقيات الموقعة من قبل الشركة¹.

• التحقيق في المحاسبة هو مجموعة من العمليات التي تهدف الى فحص محاسبة المؤسسة بمواجهتها لعناصر الاستغلال وعناصر أخرى، لمراقبة التصريحات المقدمة والتأكد من صدق وعاء مختلف الضرائب والرسوم المستحقة الناتجة عن ممارسة نشاط مهني².

2- شروط إجراء التحقيق في المحاسبة:

- وضع المشرع الجبائي جملة من الشروط التي يجب مراعاتها أثناء إجراء هذا التحقيق يمكن تلخيصها في³:
- يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية في عين المكان، واستثناء عن ذلك وفي حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة القوة القاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة؛
- لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين له رتبة مفتش على الأقل، وفي حالة استبدال المفتشين يجب إعلام المكلف بذلك؛
- يمارس التحقيق مهما كانت الوسيلة أو السند المستعمل لحفظ الحقوق فإذا كانت ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، يمكن أن تشمل المراقبة مجمل المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تساهم بصورة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية؛
- لا يمكن تحت طائلة البطلان أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان أكثر من ثلاثة (03) أشهر فيما يخص مؤسسات تأدية الخدمات والمؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز على التوالي 1.000.000 دج و 2.000.000 دج. يمدد هذا الأجل إلى ستة (06) أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5.000.000 دج و 10.000.000 دج، وفي جميع الحالات الأخرى يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق تسعة (09) أشهر.

3- خصائص التحقيق في المحاسبة:

- ويمكن إبراز أهم خصائص التحقيق المحاسبي من خلال النقاط التالية⁴:
- يتم تطبيق هذا الشكل الرقابي خارج مكاتب الإدارة الجبائية أي في مقر المؤسسة الخاضعة للتحقيق المحاسبي من خلال الفحص الميداني لمختلف العناصر المادية قصد التأكد من مطابقتها للتسجيلات المحاسبية؛

¹-Raouf A /Hakim , Kerrouche Amirouche, **Le rôle du contrôle fiscal à la réduction des opérations frauduleuses**, Master en Sciences financières Option : Comptabilité et Audit ,Université Abderrahmane Mira de Bejaia ,2019 p 07

²-Mohamed Himrane ,Abderrazak Iarioui , **Le contrôle fiscal en Algérie, quel est l'impact des reformes ?** , Journal of Advanced Economic Research, El oued University, Eloued, Algeria, Vol 05, Issue 01, 2020, p 138 .

³-المادة 20، مرجع سبق ذكره، ص 08 .

⁴-عبد الرحيم لواج، فعالية الرقابة الجبائية في تقويم التصريحات الجبائية، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في شعبة علوم التسيير، تخصص إدارة مالية، جامعة جيجل، 2016، ص 77.

- تهدف بصورة أساسية الي فحص الدفاتر المحاسبية للمكلف بالضريبة وتمتار بالدقة والعمق؛
- تشمل كل أنواع الضرائب التي يخضع لها المكلف بالضريبة دون استثناء أي ضريبة؛
- تتميز بوجود نطاق زمني محدد لها أي أن فترة التي يدومها التحقيق المحاسبي محددة بصورة مسبقة من طرف المشرع الجبائي؛
- تمارس من طرف فرق مختصة ومن طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم على الأقل رتبة مفتش والذين يتميزون بإتقان التقنيات المحاسبية والكفاءة العالية والخبرة الكافية.
- مبرمجة أي يتم تطبيقها وفق برنامج محدد مسبقا من طرف الإدارة الجبائية وتكون غير فجائية بالنسبة للمكلف نظرا لإلزامية إعلامه مسبقا بها.
- إضافة إلى ذلك فان التحقيق المحاسبي يمس أربع السنوات الأخيرة من النشاط قبل البدء في التحقيق ويشمل كل الأنشطة مهما كان نوعها.

ثانيا: التحقيق المصوب في المحاسبة Vérification Ponctuelle de Comptabilité

1-تعريف التحقيق المصوب:

- التحقيق المصوب في المحاسبة هو: " التحقيق في محاسبة المكلف بالضريبة، لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو جزء منها غير متقادمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة نقل عن سنة جبائية، ويتم كذلك التحقيق عندما تشكك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي لمعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية. أثناء هذا التحقيق يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم، تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المتعمقة بالتحقيق، لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق، بأي حال من الأحوال، فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة¹."
- يمكن أن يشكل التحقيق المصوب في المحاسبة امتداداً للرقابة على الوثائق في حالة عدم استجابة المكلف بالضريبة لطلبات الحصول على المعلومات والمبررات والإيضاحات، أو بعد الإجابات غير المكتملة التي تظل غير قابلة للاستخدام على مستوى مصلحة التحصيل².

2-شروط إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة:

- يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق المحاسبي، والمكلف بالضريبة محل التحقيق المصوب يمنح نفس الضمانات الممنوحة في إطار التحقيق المحاسبي، لكن يظهر اختلاف بسيط فيما يخص بعض الإجراءات نجملها في³:

¹-المادة 20 مكرر، قانون الاجراءات الجبائية، منشورات المديرية العامة للضرائب، 2021، ص 09.

²-www.mfdgi.gov.dz .circulaire :la vérification ponctuelle de la comptabilité, MF / DGI / DRV/2009, p 03.

³-المادة 20 مكرر، نفس المرجع، ص 09.

- يتم إجراء التحقيق وكل التحريات لضريبة أو عدة أنواع من الضرائب لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها لمدة تقل عن سنة جبائية؛
- يتم إجراء التحقيق المصوب عندما تشكل الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة؛
- إن طابع التصويب الذي يتميز بهذا النوع من التحقيق يوجب على الأعوان المحققين توضيحه على الإشعار بالتحقيق، بالإضافة إلى العناصر التي ينبغي أن يحملها هذا الأخير؛
- لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق المصوب في عين المكان في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين؛
- إن ممارسة التحقيق المصوب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقاً والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها عملية التحقيق، مع الأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة إعادة التقويم المتم عند التحقيق المصوب.
- إن التحقيق المصوب في المحاسبة لا يختلف عن التحقيق في المحاسبة إلا من حيث نطاق وشمول التحقيق.

3- نطاق التحقيق المصوب في المحاسبة:

يشمل نطاق التحقيق المصوب ما يلي¹ :

- مراقبة قانونية الحسومات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة وأصل التسبيقات والحصص الممنوحة والنسب المطبقة والاستردادات الملتزمة إن وجدت؛
 - مراقبة العناصر المشككة للنتيجة المحاسبية (فحص الأعباء المصرح بها بدرجة أولى.....إلخ).
 - مراقبة العجز المتكرر والامتيازات الجبائية الممنوحة والأرباح المعاد استثمارها؛
- إن الهدف الرئيسي وراء إدراج هذا النوع من التحقيق الجبائي هو السماح للمصالح الجبائية من رفع من عدد الملفات المعالجة في إطار للرقابة المعمقة بغية تصحيح الإغفالات والأخطاء والنقائص التي يتم الكشف عنها وكما يعتبر هذا الشكل الرقابي أقل إلزامية بالنسبة للمكلف بالضريبة، حيث لا يجبر هذا الأخير على تقديم كل الوثائق المحاسبية لتبرير رقم الأعمال والنتائج المصرح بها، بل تقتصر مطالبة المكلفين بالوثائق والمستندات التي تخص أنواع الضرائب التي هي محل تحقيق وللفترة المستهدفة فقط (في الغالب سنة أو سنتين).

¹ - رسالة المديرية العامة للضرائب، عدد 2013/70، ص 08.

ثالثا: التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

Vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble.

1-تعريف التحقيق المعمق:

● التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية يشكل بالفعل الوسيلة التي تمارس بواسطتها الإدارة حقها على مراقبة التصريحات المكتتبه من طرف الأشخاص الطبيعيين عند إجراء مقارنة بين المداخل المصرح بها او المحددة من طرف النظام الجزافي، مع وضعية الخزينة والذمة المالية وعناصر طريقة معيشة هؤلاء الأشخاص¹.

● "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة"².

ان التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة يتعلق بنوع واحد من الضرائب وهي الضريبة على الدخل الإجمالي، ولا يطبق إلا على الأشخاص الطبيعيين وهم³ :

- أصحاب المهن الحرة؛
- شركاء الشركة، مدراء الشركة؛
- دافعي الضرائب الذي أدى التحقيق معهم إلى نتائج لا تتناسب مع دخل الشركاء والمديرين؛
- اصحاب الدخل الغير محدد (غسيل الاموال).

2-معايير انتقاء الأشخاص لإجراء التحقيق VASFE :

قبل إجراء التحقيق يجب أن تتوفر المعايير التالية⁴:

- وجود تفاوت في المداخل المصرح بها والمصاريف بشكل ملحوظ؛
- وجود اشتباه قوي في الاحتيال بعد إجراء التحقيق في النشاط المهني والذي أدى إلى تعديلات سلبية وغير مهمة التحقيق؛
- عدم وجود تصريح للدخل من قبل الأشخاص الذي تظهر عناصر نمط عيشهم مداخل كبيرة غير خاضعة للضريبة؛
- امتلاك عقارات ومقتنيات منقولة.

3-قواعد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

تتمثل اهم القواعد التي يتبعها المحقق الجبائي اثناء اجراء التحقيق في⁵:

¹-عباس عيد الرزاق، مرجع سبق ذكره، ص 21.

²-المادة 21، قانون الاجراءات الجبائية، منشورات المديرية العامة للضرائب، 2021، ص 11.

³-lettre d'informations bimestrielle, éditée par DGI N16, AVRIL 2014.

⁴- lettre d'informations bimestrielle, éditée par DGI N16, AVRIL 2014.

⁵-سليمان عتير ومحمد زرقون، جدوى الرقابة الجبائية في تدقيق التصريحات الضريبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مجلة البديل الاقتصادي، العددالاول، ص 48.

- إرسال إشعار بالتحقيق مع وصل استلام إلى المكلف المعني، ويمنح أجلا للتحضير بخمسة عشرة يوما ابتداء من تاريخ استلام الإشعار؛
- الطلب من المكلف المعني التصريح بكافة ممتلكاته في استمارة خاصة (بطاقة وضعية الممتلكات)؛
- إذا استدعى الأمر، يجوز للمحقق الجبائي التنقل إلى عين المكان لجمع كل المعلومات الضرورية للتحقيق؛
- يجوز للمحقق الجبائي أن يطلب من المكلف المعني إفادته بكل التبريرات والتوصيات اللازمة لاستكمال التحقيق؛
- إضافة لما سبق يمكن للمحقق الجبائي طلب معلومات لدى الهيئات والمؤسسات الخارجية مثل:
- الهيئات المالية (والتي يجمع منها المحقق على معلومات حول الحسابات البنكية التي يمتلكها المكلف أو منهم تحت كفالته) ؛
- مصالح المحافظة العقارية (للحصول على معلومات حول الممتلكات العقارية التي يمتلكها المكلف)؛
- مصالح ترقيم السيارات ومصالح الضمان الاجتماعي؛
- المؤسسات التي تعامل معها المكلف.
- بالنسبة لمدة التحقيق لا يمكن أن تفوق سنة واحدة، اعتبارا من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق أو تاريخ تسليمه إلى غاية تاريخ الإشعار بإعادة التقييم، تمدد هذه المهلة¹:
- في حالة حدوث قوة قاهرة تم إثباتها طبقا لأحكام القانون المدني يمنع أعوان الإدارة الجبائية من القيام بالرقابة في عين المكان، في حدود الأجل الذي لم يتمكن فيه القيام بهذه الرقابة؛
- بالأجل الممنوح للمكلف بالضريبة، عند الاقتضاء، بطلب منه، للرد على طلبات تبرير أو توضيح الأرصدة والمداخيل في الخارج؛
- بسنة (01) عندما توجه الإدارة الجبائية في إطار التعاون الإداري وتبادل المعلومات، طلب معلومات من الإدارات الجبائية الأخرى؛
- بالأجل المقرر في المادة 19 من هذا القانون وبالأجل الضرورية للإدارة بغية الحصول على كشوفات الحساب عندما لا يستطيع المكلف بالضريبة تقديمها في أجل ثلاثين (30) يوما، ابتداء من تاريخ طلب الإدارة أو الحصول على المعلومات المطلوبة من السلطات الأجنبية، عندما يتوفر المكلف بالضريبة على مداخيل في الخارج أو متحصل عليها من الخارج، ويستثنى (02) في حالة اكتشاف نشاط خفي.

¹-المادة 21، الفقرة 04، قانون الاجراءات الجبائية، منشورات المديرية العامة للضرائب، 2021، ص 11.

المبحث الثاني: الإطار القانوني للتحقيق الجبائي

من أجل السير الحسن لعملية التحقيق الجبائي، منح المشرع الجبائي للإدارة الجبائية صلاحيات خلال ممارستها عملية التحقيق الجبائي وأعطى للمكلف ضمانات لحمايته من التعسف الإداري وألزمه بجملة من الالتزامات يجب التقيد بها.

المطلب الأول: صلاحيات الإدارة الجبائية

تتمثل الصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية أثناء ممارستها للتحقيق الجبائي في:

أولاً: الحق في الرقابة

للإدارة الجبائية الحق في إجراء الرقابة على جميع المؤسسات والهيئات مهما كان نوعها، والتي تتمتع بصفة التاجر، وذلك من خلال مراقبة التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة التاجر التي تدفع أجورا وأتعاب أو مرتبات مهما كانت طبيعتها¹. وألزم القانون المؤسسات والهيئات المراقبة بتقديم جميع الوثائق والمستندات التي تطلبها الإدارة الجبائية.

ثانياً: الحق في الاطلاع

منح المشرع للإدارة الجبائية حق الاطلاع على مختلف الوثائق والعقود لدى مختلف الهيئات ذلك من أجل تأسيس الوعاء الضريبي ويخضع له كل من²:

1- الإدارات العامة: تتمثل في كل الهيئات الخاضعة للسلطة الإدارية مهما كان نوعها، ويتحمل كل مسؤول بصفة شخصية مسؤوليته المالية عند رفض تقديم وثائق المصالح التي بحوزتهم.

2- المؤسسات الخاصة: حق الاطلاع على كل الوثائق والسجلات المحاسبية التي بحوزة المؤسسات الخاصة، غير ان هذا الحق لا يمكن ممارسته إلا عند نهاية الثلاثة أشهر التي تسبق المراقبة..

3- السلطة القضائية: للإدارة الجبائية الحق في الاطلاع على ملفات الدعاوى القضائية مهما كان نوعها جزائية أو إدارية، وإمدادها بمختلف البيانات، والتي من شأنها أن تسمح بافتراض غش مرتكب في المجال الجبائي أو أية مناورة كانت نتائجها الغش أو التملص من الضريبة.

4- الهيئات المالية: حيث نصت المادة 51 من ق.ا.ج على انه يجب على كل الهيئات المالية أن يرسلوا إشعار خاص للإدارة الجبائية، بفتح وإقفال كل حساب إيداع السندات أو القيم أو الأموال أو حساب التسبيقات أو الحسابات الجارية أو حسابات العملة الصعبة أو أي حسابات تسييرها مؤسساتهم بالجزائر.

ثالثاً: الحق في المعاينة

للإدارة الجبائية الحق بالقيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات و الوثائق والدعائم، أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة؛ وفي حالة وجود قرائن تدل على ممارسات تدليسية يمكن للإدارة الجبائية أن تقدم

¹المادة 18، قانون الاجراءات الجبائية، منشورات المديرية العامة للضرائب، 2021، ص06.

²المادة 46-47، نفس المرجع، ص20 .

ترخيص للسلطة القضائية يحتوي على كل البيانات التي هي بحوزتها بحيث تبرر بها المعاينة منه فان حجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة على وجود طرق تدليسية، تكون تحت سلطة القاضي¹.

رابعاً: الحق في استدراك الأخطاء

يمكن للإدارة الجبائية استدراك الأخطاء والاعفالات وإجراء التقويمات والتعديلات التي اكتشفت أثناء التحقيق ، وتم تحديد الآجال الممنوحة لها بأربع سنوات للقيام بمختلف أعمالها التي تتمثل في الإخضاع أو التحصيل، إلا في حالة وجود مناورات تدليسية بالنسبة لما يأتي² :

- تأسيس الضرائب والرسوم، وتحصيلها؛
 - القيام بأعمال الرقابة؛
 - قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي.
- كل اغفال أو نقص في فرض الضريبة يتم اكتشافه اثر تحقيق جبائي مهما كانت طبيعته يمكن تسويته قبل انقضاء السنة الأولى التي تلي سنة تبليغ اقتراح الرفع في الضريبة بالنسبة للسنة المالية المتقدمة³.

المطلب الثاني: ضمانات المكلف بالضريبة

أولاً: الإعلام المسبق

"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 وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتخصير مدته عشرة (10) أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار"⁴.

بالنسبة للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة VASFE يرسل الإشعار بالتحقيق برسالة محفوظة او يسلم مباشرة للمكلف بالضريبة مع اشعار وصل بالاستلام ويستفيد المكلف بالضريبة من مدة تخصير قدرها 15 يوم. وعند عدم قبول استلام الإشعار بالتحقيق لا يمنع من إجراء التحقيق في هذه الحالة يلجا المحققون إلى فرض الضريبة تلقائياً بعد تحرير محضر⁵.

في حالة حدوث مراقبة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات المراقبة⁶.

يتضمن الإشعار بالتحقيق البيانات التالية:

¹ - المادة 34-35، قانون الإجراءات الجبائية، منشورات المديرية العامة للضرائب، ص13.

² - المادة 39، نفس المرجع، ص18 .

³ - المادة 40، نفس المرجع، ص 18.

⁴ - المادة 20، نفس المرجع، ص 08.

⁵ - منصور بن اعمارة، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 24.

⁶ - المادة 20، نفس المرجع، ص 08.

- القاب واسماء ورتب المحققين.
- تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها.
- الحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية: وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها.

ثانيا: الاستعانة بمستشار

لقد منح المشرع للمكلف إمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره سواء أكان محاسيبيا، أو جبائيا أو محاميا أو غير ذلك، فالمشرع أبقاه دون تحديد ولا بيان العدد وذلك قصد متابعة سير عمليات المراقبة، ومناقشة الاقتراحات التي تطرحها الإدارة الجبائية¹. بالإضافة إلى ذلك فيجب الإشارة إليه في مختلف الإشعارات المرسلة للمكلف بالضريبة.

ثالثا: تحديد مدة الرقابة

حيث تنص المادة 20-4 على أنه لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين. وعلى كل حال، يمكن أن تتجاوز هذه الآجال عندما يعطي المكلف خلال عمليات الرقابة معلومات ناقصة أو غير دقيقة أو لم يرد على طلبات التوضيح في الآجال المحددة كما يجب أن نشير أن فترة الرقابة في عين المكان إبتداء من تاريخ أول تدخل مذكور في الإشعار بالمراقبة الأولى وتتم أعمال الرقابة في محلات المكلف، ماعدا تحرير طلبات من المكلفين بإجرائها في مكاتب المصالح الجبائية وتقبل من طرفها².

رابعا: عدم إمكانية تجديد عملية التحقيق

لا يمكن للإدارة أنه تشرع في تحقيق جديد لنفس التقيدات المحاسبية لنفس الضرائب والرسوم ونفس التحقيق، وللفترة نفسها حيث نص قانون الإجراءات الجبائية في مواده على ما يلي:
"عندما ينتهي التحقيق في المحاسبة الخاصة بفترة معينة، بالنسبة لضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب، باستثناء 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 التقيدت الحسابية، فواتير أو مذكرات، بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم، وبالنسبة لنفس الفترة"³.

" عندما يتم الانتهاء من إجراء تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدخل، لا يجوز للإدارة الجبائية، بعد ذلك، الشروع في تحقيق جديد أو مراقبة الوثائق، خاصة بنفس الفترة ونفس الضريبة الا اذا كان المكلف بالضريبة قد ادلى بمعلومات غير كاملة او خاطئة خلال التحقيق او يكون قد استعمل أساليب تدليسية"⁴.

خامسا: السر المهني

¹-عباس عبد الرزاق، مرجع سبق ذكره، ص 44.

²- مصطفى عوادي و بونس زين، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، الطبعة الثانية، 2010-2011، ص 20.

³- المادة 20، الفقرة 08، قانون الإجراءات الجبائية، منشورات المديرية العامة للضرائب، 2021، ص 09.

⁴-المادة 21، الفقرة 06، نفس المرجع، ص 12.

يلزم بالسر المهني بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات ويتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به¹.
لكن نستثني حالات لا يمكن الإعمال فيها بالسر المهني والتي نص عليها المشرع على سبيل الحصر في المواد (65- 66- 67- 68) من قانون الإجراءات الجبائية.

سادسا: المناقشة الحضورية

يجب إجراء المناقشة طوال فترة التحقيق، والإجابة عن كل استفسارات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، حول مضمون التبليغ إذا طلب هذا الأخير ذلك. ويجب استدعاه لحضور اجتماع اختتام التحقيق برسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام يحدد فيه توقيت ويوم إجرائه، ويحرر محضر بذلك².

سابعا: الطعن

في إطار الإجابة على التبليغ الأولي لنتائج التحقيق يحق للمكلف بالضريبة المحقق معه الطعن وهذا من أجل مناقشة أي سؤال متعلق بالوقائع أو القانون، حيث لديه الحق في تقديم³ :

- شكوى نزاعية تتعلق بتصحيح الأخطاء المرتكبة أو الاستفادة من حق ناتج عن نص تشريعي أو تنظيمي.
- الطعن لدى لجان الطعن (لجنة على مستوى الدائرة واللجنة الولائية واللجنة المركزية للطعن).
- الطعن القضائي لدى المحكمة الإدارية.
- طعن ولائي يلتمس بمقتضاه من الإدارة الجبائية مراجعة أو تخفيض الضريبة المفروضة والعقوبات المؤسسة قانونا.
- طلب رزنامة دفع ديونكما الجبائية.

المطلب الثالث: واجبات المكلف بالضريبة

كما منح القانون على المكلفين بالضريبة الحقوق والضمانات اوجب عليهم مقابل ذلك بواجبات ملزمين بالقيام بها وتنقسم هذه الالتزامات إلى نوعين طبقا للقوانين المطبقة عليها.

أولا: الالتزامات ذات الطابع المحاسبي

إن المكلف الخاضع للنظام الحقيقي ملزم بمسك محاسبة منتظمة وكاملة ومتسلسلة وصحيحة ومقنعة ومؤسسة حسب الطرق التي نص عليها النظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى ذلك فقد ألزم القانون التجاري التجار بمسك السجلات المحاسبية التالية :

¹-المادة 65، نفس المرجع، ص 24.

²-مقابلة مع السيد مفتش مركزي في مركز الضرائب.

³-ميثاق المكلف بالضريبة حقوقكم وواجباتكم، منشورات المديرية العامة للضرائب، 2010، ص 11.

- سجل اليومية العامة (المادة 09 من القانون التجاري).
- سجل الجرد (المادة 10 من القانون التجاري).

يمسك دفتر اليومية ودفتر الجرد بحسب التاريخ وبدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل إلى الهامش وترقم صفحات كل من الدفترين ويوقع عليهما من طرف قاضي المحكمة حسب الإجراء المعتاد¹. يجب على المكلف أن يحتفظ بالدفاتر والسجلات المشار إليها في المادتين 9 و 10 لمدة عشر سنوات. كما يجب أن ترتب وتحفظ المراسلات الواردة ونسخ الرسائل الموجهة طيلة نفس المدة².

ثانيا: الالتزامات ذات الطابع الجبائي:

بالإضافة إلى الالتزامات المحاسبية ألزم المشرع الجزائري على المكلفين بالضريبة التزامات جبائية وهي تقديم مختلف التصريحات الإلزامية وفقا للقوانين الجبائية، سواء من حيث أجل الإيداع وطريقة إيداعها أو التأخير في إيداعها وأهم هذه التصريحات:

- 1- التصريح بالوجود:** يجب على المكلفين بالضريبة والخاضعين للضريبة على الشركات أو للضريبة على الدخل الإجمالي أو للضريبة الجزائرية الوحيدة ان يقدموا في الثلاثين يوما الأولى من بداية نشاطها، إلى مفتشية الضرائب المباشرة التابعين لها، تصريحا مطابقا للنموذج الذي تقدمه الإدارة³.
- 2- التصريحات الشهرية:** ألزم القانون المكلفين بأن يكتبوا تصريحا شهريا أو فصليا صنف (G50) جميع الضرائب والرسوم تدفع نقدًا أو عن طريق الخصم من المصدر (IRG، TVA، TAP) قبل تاريخ 20 من كل شهر⁴.
- 3- التصريحات السنوية:** ألزم القانون الجبائي المكلفين الخاضعين للضريبة على IBS أن يكتبوا قبل أول ماي تصريح بقيمة الأرباح المحققة خلال السنة الفارطة، أما الخاضعين ل IRG صنف أرباح صناعية وتجارية فقد ألزمهم بإيداع قبل أول أفريل تصريحا بالأرباح الخاضعة للضريبة التي حققتها المؤسسة والمكلف المتعلقة بالدورة السابقة لدى مفتشية الضرائب⁵.
- 4- التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط أو الوفاة:** يجب على المكلف بالضريبة ايداع تصريح شامل من دخله، وتصريح خاص في اجل 30 يوم من تاريخ التوقف أو التنازل عن النشاط. اما فب حالة الوفاة في اجل ستة أشهر من تاريخ الوفاة ويكون التصريحين موقعين من قبل المستفيدين من حقوق المتوفي⁶.

¹ - المادة 11 من القانون التجاري الجزائري.

² - المادة 12 من القانون التجاري الجزائري.

³ - المادة 183، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2022، ص 71.

⁴ - المادة 183، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2022، ص 71.

⁵ - مصطفى عوادي ويونس زين، مرجع سبق ذكره، ص 23.

⁶ - Revue des études de droit, vol07, n 01 mars 2020, p 493.

المبحث الثالث: مراحل سير التحقيق المحاسبي

يمر التحقيق المحاسبي بثلاث مراحل اساسية وهي المرحلة التمهيديّة ومرحلة الفحص المحاسبي وفي الاخير مرحلة التبليغ بالنتائج وانهاء عملية التحقيق. لكن قبل مباشرة عملية التحقيق المحاسبي تم اجراء مرحلة قبلية من طرف المصالح المختصة تمثلت في اقتراح ملفات التحقيق واعداد برنامج التحقيق، ثم ارسال القائمة النهائية الموافق عليها قبل 15 ديسمبر الى المديرية الولائية، والتي تتولى فيها المديرية الفرعية للرقابة الجبائية نقلها إلى فرقة التحقيق هذه الاخيرة ستباشر بتنفيذ المراحل الثلاثة للتحقيق المحاسبي.

المطلب الاول: المرحلة التمهيديّة

أولاً: سحب ودراسة الملف الجبائي للمكلف

قبل بداية عمليات التحقيق يتجه العون المحقق إلى مفتشية الضرائب التابع لها المكلف بالضريبة لسحب ملفه ودراسته وهذا لاحتوائه على¹:

- كل الوثائق والبيانات المتعلقة بالمكلف؛
 - كل التصريحات والاتصالات والمراسلات؛
 - الموجهة إليه، مع وجود الهوية الجبائية الكاملة للمكلف سواء كان شخص طبيعياً أو معنوياً.
- كما يقوم العون كذلك بفحص التصريحات السنوية للمكلف من حيث مدى ضبط تواريخ ايداع هذه التصريحات، سواء كونها تصريحات مودعة قانوناً وبطريقة منتظمة وفي تاريخها المحدد، أو مؤجلة قانوناً وبطريقة غير منتظمة، أو حتى لم تودع أصلاً.
- وهذا كله من أجل جمع أكبر قدر ممكن من المعلومات اللازمة حول طبيعة نشاط المؤسسة الممارس فعلاً ومقارنته بما هو مصرح به.

ثانياً: استمارات التحقيق

يقوم العون المحقق بملاً استمارتين أساسيتين و هما²:

الحالة المقارنة للميزانيات وكشف المحاسبة، لاقاء نظرة على محاسبة المكلف واستخراج الفروق والتغيرات التي حدثت على مستوى كل الحسابات.

1- الحالة المقارنة للميزانيات: تظهر هذه الوثيقة ملخص الميزانيات (الأصول والخصوم) الخاصة بالسنوات الأربعة غير الساقطة بالتقادم وايضا السنة الخامسة الحالية، وتسمح هذه الوثيقة بدراسة التغيرات الحاصلة في أصول وخصوم المؤسسة خاصة فيما يتعلق بالاستثمارات، الإهتلاكات، حركة القروض، وكذا إمكانية اقفال أو اخفاء حسابات في محاسبة المكلف.

2- كشف المحاسبة: يملأ بالاعتماد على جداول حسابات النتائج الموجودة ضمن التصريح السنوي المقدم من قبل المكلف للإدارة الجبائية لأربع سنوات محل التحقيق والتي لم يمسهما التقادم، وتسمح هذه الوثيقة بتقدير تطور

¹-مقابلة مع السيد مفتش مركزي بمركز الضرائب لولاية جيجل .

²- Guide de verificateur de comptabilite- , drv/dgi, edition 2001, p32

رقم الأعمال والأعباء وكذلك الربح الصافي لكل دورة مالية. وللحصول على أكبر قدر ممكن من المعلومات والإلمام بكل الجوانب المتعلقة بالوضع الفعلية لنشاط المكلف، يقوم العون المكلف بإجراء تحقيقات خارجية أخرى، من خلال إرسال طلبات المعلومات إلى كل من الموردين، الزبائن، البنوك، الإدارات العمومية، قد تفيد في إعادة تأسيس رقم الأعمال.

ثالثا: إشعار المكلف

يسلم الإشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسباته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة 10 أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار. في حالة رفض تقديم المحاسبة من طرف المكلف بالضريبة فان المحقق يتخذ الاجراءات التالية¹:

- تحرير محضر بعدم تقديم المحاسبة يدعى بموجبه المكلف بالضريبة للتأشير عليه.
- يجب ان يكون موضوع اعدار يدعى بموجبه المكلف بالضريبة لتقديم المحاسبة في اجل لا يزيد عن ثمانية ايام، ويتم ذكر الرفض المحتمل لإمضاء المحضر

في حالة رفض تقديم المحاسبة بعد انقضاء اجل ثمانية ايام، يتم التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة على المكلف بالضريبة، دون المساس بالعقوبات الاخرى المنصوص عليها في مواد قانونية اخرى، حسب ما تقتضيه المادة 44 من قانون الاجراءات الجبائية.

المطلب الثاني: الفحص المحاسبي

تبدا عملية التحقيق من خلال قيام العون المحقق بالتدخل في عين المكان، ابتداء من اللقاء الاول مع المكلف، و ذلك لخلق نوع من الثقة المتبادلة، ثم يقوم بفحص محاسبة المكلف من حيث الشكل والمضمون.

اولا: فحص المحاسبة من حيث الشكل

1- المحاسبة يجب أن تكون كاملة ومنتظمة:

تكون محاسبة المكلف كاملة عندما تحتوي على الدفاتر محاسبية التالية²:

أ- **الدفتر اليومي**: وتسجل فيه حركات أصول وخصوم، والاموال الخاصة، والاعباء ، وفي حالة وجود دفاتر مساعدة فإن الدفتر اليومي يتم تسجيل فقط الرصيد الشهري للكتابات الواردة في الدفاتر المساعدة (المجاميع العامة الشهرية لكل دفتر مساعد).

ب- **الدفتر الكبير**: يسجل فيه جميع حركات الحسابات خلال فترة معينة.

ج- **دفتر الجرد**: وتنقل فيه الميزانية وحساب النتائج الخاصة بالكيان (المؤسسة).

بالإضافة إلى وجود وثائق ثبوتية التي تظهر القيام بالعمليات فعليا مثل³: فواتير الشراء، نسخة من فاتورة البيع، الخدمات... الخ، والتأكد من أنها ليست مزورة. تحفظ هذه الدفاتر وكذا الوثائق الثبوتية والمراسلات المستلمة و

¹ - العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الاجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2008، ص44.

² المادة 20، القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25/11/2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي.

³ - Guide de verificateur de comptabilite- , référence précédente., p52

نسخ المراسلات المستلمة لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من تاريخ إقفال كل سنة مالية محاسبية.

2- المحاسبة يجب أن تكون متسلسلة وصحيحة

يجب التحقق ما إذا كانت مجاميع الأرصدة صحيحة، والتأكد من صحة المعلومات المدونة في دفتر اليومية بالمقارنة مع الدفتر الكبير والدفاتر المساعدة¹. وانه تم تسجيل كل العمليات المحاسبية بالتسلسل حسب تاريخ حدوثها.

وإذا تم ملاحظة عدم صحة الميزانيات فعلى المحقق أن يستدعي محاسب المؤسسة للبحث في اسباب عدم الصحة، وإذا تم التأكد من وجود ممارسات تدليسية فسيؤدي ذلك الى رفض المحاسبة.

3- المحاسبة مقنعة و صادقة:

ويكمن الحكم على أن محاسبة المكلف الخاضع للتحقيق صادقة ومقنعة إذا تبين أنها لا تحتوي على أخطاء واغفالات ومعلومات غير صحيحة أو غير دقيقة (عدم تسجيل عمليات معينة، تسجيل خاطئ، تسجيل أصل بغير قيمته الحقيقية، إهمال تسجيل اي ايراد معين، تقييم خاطئ للمخزون)².

ثانيا: فحص المحاسبة من حيث المضمون

1- مراقبة الوثائق المحاسبية :

ويقصد بها مراقبة الوثائق المحاسبية لعمليات المؤسسة التي تساهم في تكوين قيمة مضافة (الربح الخام) ويمكن حصرها في:

أ-مراقبة المشتريات: حيث يمكن أن يكتشف نوعين من المخالفات:

- تضخيم المشتريات: بهدف تخفيض الربح الخام الخاضع للضريبة، يقوم المكلف بتسجيل الفاتورة في تاريخين مختلفين أو تسجيل مزدوج للفاتورة الأصلية ونسخة عن هذه الفاتورة، او تسجيل نفس الفاتورة في دفترين مساعدين مختلفين (مثلا الدفتر المساعد للمشتريات و الدفتر المساعد للعمليات المختلفة...) اما المحقق فيكتشف هذه الانحرافات (عمليات الغش المرتكبة) عندما يقوم بفحص دقيق لفواتير الشراء، سندات الطلبية، المراسلات، الكشوف البنكية وخصوصا المعلومات المرسله من قبل المورد³.
- تخفيض المشتريات: عادة ما يكون مصحوبا بإخفاء للمبيعات، وبالتالي فإذا عمدت المؤسسة الى عدم الكشف عن اجمالي مبيعاتها والتصريح بكل مشترياتها فإن نسبة الأرباح التي يتم حسابها تظهر ضعيفة بصفة غير عادية هذا ما يلفت نظر المحقق⁴، مما يؤدي به الى متابعة مختلف المتعاملين، كالموردين، العملاء الكشوفات البنكية، ونتائج هذه الكشوفات يقارنها مع بطاقة المورد أو عميل هذه المؤسسة اضافة الى هذا يقوم العون المحقق بمراقبة السلع الموجودة في المخازن، سند الطلب، سند التصدير، والتأكد من كمية المواد المشتراة.

¹- Guide de verificateur de comptabilite- , référence précédente, P53

²-عبد الرحيم لواج، مرجع سبق ذكره، ص105.

³- Guide de verificateur de comptabilite- , référence précédente, P57.

⁴-عباس عبد الرزاق، مرجع سبق ذكره، ص 123.

- ب-مراقبة المخزونات: عند مراقبة المخزونات يمكن ان يلاحظ المحقق نوعين من الاختلالات¹:
- تخفيض قيمة المخزون: عندما يكشف الجرد الكمية الحقيقية للمخزون، ولكن قيمتها اقل من القيمة المصرح بها.
 - تخفيض كمي للمخزون: عندما لا يكشف الجرد الا جزء من الكميات الحقيقية للمنتجات الموجودة في المخزن .
- ج-مراجعة قيمة الجرد: تقييم المخزونات عند ادخالها إلى المخازن لا يشكل أي عائق باعتبارها تقيم بسعر التكلفة (تكلفة الشراء أو تكلفة الإنتاج حسب طبيعة المخزونات) .
- يمكن ايجاد في بعض الأحيان قيمة المخزون مضاف إليه الرسم على القيمة المضافة (TVA) وكذلك هامش الربح، فالمدقق في هذه الحالة مطالب بتصحيح المخزون وكل ما ينتج عن ذلك² .
- د- مراقبة كمية المخزون: من خلال اجراء مقارنة بين الكميات المسجلة محاسبيا والكميات المصرح بها وكذلك الكميات الفعلية في المخازن يوم إجراء التحقيق، وتختلف طريقة إعادة تشكيل المخزون باختلاف طبيعة نشاط المؤسسة (تجارية أو انتاجية)³.
- هـ-مراقبة أشغال قيد التنفيذ: هي الأشغال الغير منتهية في نهاية الدورة، والتي يجب أن تظهر في المحاسبة بالتكلفة الحقيقية، أي بدون تخفيض أو مؤونة ويدمج الأعباء الملحقة عند القيام بعملية الجرد، يمكن للمؤسسة ان تقوم بتخفيض الأشغال قيد التنفيذ من أجل تخفيض مبلغ الأرباح الخاضعة للضريبة، وهذا التخفيض يكون غالبا ضمن الشروط التالية⁴:
- تخفيض كمي: إغفال أحد أو بعض الأشغال قيد التنفيذ.
 - التخفيض قيميا: (تحديد سعر التكلفة بمبلغ أقل من القيمة الحقيقية لأحد أو بعض العناصر المكونة له.
 - الخلط بين قيمة أشغال قيد التنفيذ والحقوق المستحقة، وتكون هذه الأخيرة مقيدة محاسبيا بسعر التكلفة عوضا عن سعر البيع.
- يقوم المحقق بالبحث عن اماكن تنفيذ الاشغال، فحص الفواتير التي تم اعدادها عند بداية الدورة المالية التالية، وفحص المراسلات مع الزبائن والموردون ودراسة سندات التوزيع والطلب.
- و-مراقبة المبيعات: يفحص المحقق الفواتير، وصولات الإخراج، الدفاتر المحاسبية للزبائن، وغيرها من الوثائق، من اجل اكتشاف الاختلالات التي ارتكبت اثناء عمليات البيع.
- ومن أهم المخالفات التي يتم اكتشافها على مستوى المبيعات⁵:
- عدم تسجيل إيرادات نقدية ناتجة عن بعض المبيعات بدون فواتير.

1- Guide de verificateur de comptabilite- , référence précédente,, P59.

2- Guide de verificateur de comptabilite- , référence précédente,, P59.

3- Guide de verificateur de comptabilite- , référence précédente,, P61.

4- Guide de verificateur de comptabilite- , référence précédente,, P 62.

5-عباس عبد الرزاق، مرجع سبق ذكره، ص 128.

- تخفيض المبالغ الحقيقية لبعض المبيعات.
- عدم تسجيل الإيرادات الواردة عن نشاطات بيع المنتجات وبيع الفضلات.
- التسجيل في جانب المدين لحسابات المبيعات، مردودات وهمية للبضائع، أو اقتطاع مبالغ فيها.
- عدم تسجيل اقتطاعات مبالغ البضائع التي استعملها المستغل لحاجاته الشخصية.

2-مراقبة حسابات الميزانية

يقوم المحقق بمراقبة الحسابات الرئيسية للميزانية من خلال فحص أصول الميزانية وخصومها.

أ- حسابات الأصول: يقوم المحقق بفحص الحسابات التالية¹:

- **الاستثمارات (التثبيات)** : يقوم العون المحقق بمراقبة كل الوثائق المرتبطة باستثمارات المؤسسة سواء المشتراة منها أو المنشأة وكذلك مراقبة الوجود المادي للاستثمارات بواسطة فحص بطاقات تقييم الاستثمارات ومراقبة ملكية المؤسسة لها من خلال فحص الوثائق الثبوتية لاكتسابها أو إنشاء العقارات، بالإضافة الى فحص وثائق تسديد، حقوق التسجيل، وأن الاستثمارات قد تم تسجيلها في المحاسبة.
- **المخزونات**: يقوم العون المحقق بفحص الكميات والقيم المسجلة في سجل الجرد، ومقارنتها مع الجرد الحقيقي عند عملية التحقيق في عين المكان، والتحقق من إعادة تسديد الرسم على القيمة المضافة المسترجعة لمجمل السلع في حالة التنازل أو توقيف النشاط.
- **الحقوق**: يقوم العون المحقق بمقارنة بين اليومية المساعدة للمبيعات وحسابات الموجودات (صندوق، بنك...) من اجل التأكد من مطابقة الأرصدة من جهة، والقيام بكشوفات الربط لدى العملاء من أجل مراقبة صحة وشرعية هذه الحقوق من جهة أخرى.

ب- **خصوم الميزانية**: يقوم المحقق بفحص الحسابات التالية²:

- **رأس المال الاجتماعي**: فحص التغيرات (الارتفاع او الانخفاض) التي تطرأ على هذا الحساب، فمثلا في حالة التنازل عن أسهم يجب التأكد من أن فائض القيمة قد أخضع للضريبة على الدخل الإجمالي.
- **الاحتياطات**: يقوم العون المحقق بمراقبة التغيرات التي حصلت في هذا الحساب كل سنة سواء من حيث فحص القانون الأساسي للمؤسسة أو محاضر مداورات مجلس الإدارة.
- **نتيجة قيد التخصيص**: يتأكد العون المحقق من أن كل الأرباح قد خضعت للضريبة الدخل على الأرباح أو الضريبة على الدخل الإجمالي أو أنه قدتم إعادة توزيع الأرباح ابتداء من السنة الثالثة التي تلي تحقيق الربح.
- **مؤونة الخسائر والتكاليف**: وهي التأكد من أن تكوينها من أجل هدف وبشكل قانوني، أو يتم إعادة إدماجها في حساب الأرباح لتخضع فيما بعد للضريبة.
- **الديون**: حيث يتم التأكد من أن القروض حقيقية وظهرت في المحاسبة وكذلك الفوائد ادرجت ضمن النتيجة.

¹ - Guide de verificateur de comptabilite- , référence précédente,, P64.

² - Guide de verificateur de comptabilite- , référence précédente,,P 74.

3- مراقبة حسابات التسيير والنتائج:

يفحص العون المحقق ويتأكد من صحة التسجيلات المحاسبية الخاصة بحسابات التسيير والنتائج

ونذكر منها¹:

البضائع والمواد الأولية المستهلكة، المبيعات وإيرادات أخرى، تكاليف التصنيع والمصاريف القابلة للخصم، تكاليف استثنائية، ارباح استثنائية، إيرادات خارجية.

ان مراقبة هذه الحسابات تهدف الى:

- الكشف عن الأخطاء لكي يتم أخذها بعين الاعتبار عند إعادة تأسيس فرض الضريبة.
- معرفة هامش الربح الخاص بالمؤسسة والتغيرات التي حدثت خلال الفترة المحقق فيها، وهذا لمعرفة المكلفين الذين يصرحون بهامش ربح ضعيف أو بنتيجة خسارة.
- التأكد من صحة الحالة المالية للمؤسسة.

المطلب الثالث: مرحلة انهاء عملية التحقيق المحاسبي**اولا: نتائج مرحلة فحص المحاسبة شكلا ومضمونا**

بعد فحص المحاسبة شكلا ومضمونا يمكن للمحقق استخلاص نتيجة رفض أو قبول المحاسبة، وفي كلتا

الحالتين فإن المحقق ملزم بإرسال نسخة من هذه النتائج إلى المكلف بالضريبة مبينا له فيها التجاوزات الضريبة المكتشفة والطرق المعتمدة في إعادة تأسيسها.

1- قبول المحاسبة: يمكن أن يكون القبول صريح أو نسبي بمعنى وجود بعض الأخطاء يمكن تصحيحها عن طريق اجراء مناقشة مع المكلف لإعطاء التبريرات، ثم يقوم المحقق بإعادة تأسيس رقم الاعمال والحقوق المتعلقة بذلك، وإبلاغ المكلف بهذا التقييم².

2- رفض المحاسبة: يلجأ المحقق الجبائي إلى رفض المحاسبة بسبب كثرة الأخطاء الموجودة فيها، ويكون هذا في الحالات التالية³:

- مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابق لأحكام القانون التجاري، وشروط النظام المحاسبي المالي.
- عدم وجود الوثائق الثبوتية، يجعل المحاسبة غير صادقة ومقنعة.
- تتضمن المحاسبة أخطاء، اغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة.

3- إعادة تشكيل رقم الأعمال (القواعد الضريبية)

يلجأ المحقق إلى إعادة تأسيس رقم الأعمال الخاضع للضريبة عندما تكون نتيجة الفحص المحاسبي غير

¹-Guide de verificateur de comptabilite-, référence précédente, P 89-93 .

²-عبد الرحيم لواج، مرجع سبق ذكره، ص 106 .

³-Guide de verificateur de comptabilite- , référence précédente, P 95-96 .

مقبولة، وتختلف طرق إعادة التأسيس حسب نوع و نشاط المؤسسة ومن بين الطرق نجد¹:

- إعادة تأسيس رقم الأعمال انطلاقا من العناصر الكمية؛
- إعادة تأسيس رقم الأعمال انطلاقا من المقبوضات (الإيرادات) ؛
- إعادة تأسيس رقم الأعمال على أساس الفوترة؛
- إعادة تأسيس رقم الأعمال انطلاقا من مصاريف الإنتاج؛
- إعادة تأسيس رقم الأعمال انطلاقا من دراسة السعر .

ثانيا: إجراءات انهاء عملية التحقيق المحاسبي

تتمثل هذه الإجراءات فيما يلي²:

1- اعداد التقرير L ETABLISSEMENTD UN PROCES VERBAL DE CONSTATATION

نتائج التحقيق المحاسبي يجب ان تدون في تقرير PV، ويتم استدعاء المكلف بالضريبة المحقق معه للمصادقة عليه، وفي حالة الامتناع عن التوقيع يتم ذكر ذلك في التقرير .

2- اشعار بإعادة التقييم LA NOTIFICATION DE REDRESSEMENT

يجب أن يكون إشعار إعادة التقييم كما يلي:

-إبلاغ دافع الضرائب بنتائج التحقيق المحاسبي وكذلك في حالة عدم وجود تعديلات أو في حالة رفض المحاسبة؛

-أن يتم إرسالها عن طريق خطاب مسجل مع إشعار الاستلام؛

-أن تكون مفصلة ومعللة بطريقة تسمح بإعادة تكوين الأسس الضريبية؛

-إبلاغ المكلف بإمكانية طلب التحكيم ردا على تساؤلات، حسب مقتضى الحال، لمدير الشركات الكبرى، مدير ضرائب للولايات، رئيس مكتب الضرائب أو رئيس البحث والتحقيقات.

3- حق الرد LE DROIT DE REPENSE

يُمنح للمكلف 40 يوماً لصياغة ملاحظاته أو قبوله، قبل انتهاء هذه الفترة، يجوز له طلب تفسيرات شفوية لمحتوى إشعار. بعد انتهاء هذه الفترة يمكن له أيضا تقديم توضيحات مكملة.

-إذا وافق، يتم تحديد الضريبة على أساس هذا الإشعار يصبح نهائيا ولا يمكن الطعن فيها من قبل الإدارة.

-إذا صاغ ملاحظاته: يجب النظر في حالتين:

• إذا تم الاعتراف بملاحظاته على أنها مبررة كلياً أو جزئياً، فإن الإدارة تتخلى او تعدل قرار اعادة التقييم.

• إذا كانت ملاحظاته مرفوضة يجب على الإدارة إبلاغه بذلك عن طريق رد مفصل ومعلل.

¹-فاطمة نبوكيوت، زهية سماعيل، دور التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب والغش الضريبيين، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر، علوم تسيير، جامعة بومرداس، 2017، ص 49.

² - Mohamed Himrane, AbderrazakLarioui, référence précédente,p140-141.

4- إمكانية تدخل المدير المباشر La possibilité de saisir le responsable hiérarchique

دافعي الضرائب لديهم إمكانية طلب التحكيم في ردهم إلى المسؤول المباشر للتحقيق حسب الحالة (مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس البحث والتحقق) .
ومع ذلك، يجب إرسال دعوة مكتوبة تحدد التاريخ والوقت إليهم لدعوتهم الى مناقشة تختتم فيها أعمال التحقق. بالإضافة إلى ذلك، دافعي الضرائب لهم الحق أن يساعدهم مستشار من اختيارهم.

ثالثا: التبليغ النهائي

بعد استلام رد المكلف ودراسته يقوم المحقق بتحرير التبليغ النهائي والذي يجب كذلك أن يكون مفصلا بشكل جيد، حيث يتضمن هذا التبليغ الأسس الجديدة المعدلة والمحددة نهائيا، ولا يمكن الاعتراض عليها من طرف الإدارة ما عدا حالات استعمال المكلف بالضريبة طرق تدليسية أو تقديم معلومات غير صحيحة اثناء التحقيق، كما لا يمكن للمكلف بالضريبة ان يعترض عليها عن طريق الطعن¹.
بعد ذلك يعمد المحققون إلى إصدار الاوردة أو الجداول الضريبة والتي تتضمن قيمة الحقوق الضريبة المسترجعة والغرامات المطبقة على المكلف، والتي ترسل إلى مفتشيات الضرائب التابع لها ملف المكلف لتسجيلها.

رابعا: كتابة التقرير النهائي

إن كتابة التقرير النهائي هو الخطوة الأخيرة التي ينهي بها المحقق مهمة التحقيق المحاسبي ويجب أن يتضمن هذا التقرير كل المعلومات التي تسمح بالتأكد من احترام الإجراءات وتقييم نتائج التحقيق ويتم إلحاق التقرير النهائي بشكل إلزامي بمجموعة من الوثائق، حيث يجب ان يركز هذا التقرير على ما يلي²:

- الاشعار بالتحقيق مرسل عن طريق البريد او سلم الى المكلف مباشرة؛
- تحديد الفترة الاضافية بالنسبة لبداية التحقيق بعين المكان، وكذلك الاسباب التي منعت الاعوان من مباشرة مهامهم في الوقت المناسب؛
- طبيعة المخالفات المكتشفة، وكذلك العقوبات المطبقة مع النصوص القانونية والمواد المقررة، كما يجب بصفة الزامية ان تلحق الملفات الاتية الى نسخ تقرير التحقيق الموجه الى مديرية البحث والمراجعات المديرية الجهوية للضرائب، والمفتشية المختصة اقليميا؛
- نسخة او صورة عن الاشعار بالتحقيق؛
- حالة مقارنة الميزانيات؛
- حالة كشف المحاسبة؛
- نسخة من التبليغ بالتقويم؛

¹ -منصور بن عمارة، مرجع سبق ذكره، ص 27.

² -عباس عبد الرزاق، مرجع سبق ذكره، ص 89 .

- نسخة من اجابة المكلف بالضريبة؛
- توضيحات حول طبيعة الضرائب والعقوبات المطبقة؛
- نسخة من الجدول او الورد النهائي.

خلاصة

من خلال دراستنا للفصل الثاني نستخلص ان التحقيق الجبائي يعد أداة رقابية قانونية في يد الإدارة الجبائية، تسعى لاكتشاف الأخطاء والمخالفات المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة، بهدف تصحيحها وتقويمها. حيث قام المشرع الجبائي بتحديد ثلاث اشكال مختلفة للتحقيق الجبائي.

ولتنظيم العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة، سن المشرع الجزائري عدة قوانين، حيث منح للإدارة الجبائية مجموعة من الصلاحيات، وفي نفس الوقت فرض على المكلفين بالضريبة عدة التزامات يتقيد بها اثناء ممارسة نشاطاتهم.

كما تبين لنا في الأخير صعوبة التحقيق المحاسبي التي تكمن في كثرة المعلومات التي تحتويها المحاسبة وتعدد العناصر المكونة لها، وما يقوم به المحقق من دراسة دقيقة ومعقدة لمحاسبة المكلف من حيث الشكل والمضمون ثم تبليغه لنتائج التحقيق من اجل تحصيل الحقوق المغفلة.

الفصل الثالث : دراسة ميدانية لدور التحقيق

الجبائي في التقليل من الغش الضريبي بمركز الضرائب

والمديرية الفرعية للضرائب لولاية جيجل

المبحث الأول : تقديم مكان التريص (المديرية الولائية للضرائب

لولاية جيجل ومركز الضرائب جيجل)

المبحث الثاني : دراسة حالة ملف جبائي خاضع للتحقيق المحاسبي

بمركز الضرائب جيجل

المبحث الثالث : دراسة تحليلية وإحصائية لنتائج التحقيق الجبائي للفترة

(2019. 2022) بالمديرية الفرعية للضرائب لولاية جيجل

تمهيد:

بعد الانتهاء من الجانب النظري الذي تناولنا فيه ماهية التحقيق الجبائي وماهية الغش الضريبي، خصصنا الفصل الثالث للجانب التطبيقي بحيث سنتناول في المبحث الأول تقديم مديرية الضرائب لولاية جيجل ومركز الضرائب لولاية جيجل، ثم في المبحث الثاني قمنا بدراسة حالة لملف جبائي خضع للتحقيق المحاسبي للسنوات (2016 ، 2017 ، 2018 ، 2019) في مركز الضرائب، وفي المبحث الثالث أجرينا دراسة إحصائية تحليلية لنتائج مختلف اشكال التحقيق الجبائي بناء على معطيات المديرية الفرعية الضرائب لولاية جيجل للفترة (2019-2022) .

المبحث الاول : تقديم المديرية الولائية للضرائب لولاية . جيجل .

المطلب الأول : التعريف بالمديرية الولائية للضرائب لولاية . جيجل .

أولا : تعريف المديرية الولائية للضرائب لولاية جيجل

تلعب مديرية الضرائب لولاية جيجل دورا محوريا في النظام الجبائي على مستوى الولاية، حيث تعد الهيئة الجبائية العليا فيها ، وتتبع هذه المديرية إلى المديرية الجهوية بقسنطينة، كما أنها تتبع للمصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات الواقعة بالعاصمة، و بالنسبة للإعلام و الوثائق فهي تتبع للمركز الجهوي للإعلام و الوثائق.

تضمن المديرية الولائية للضرائب ممارسة السلطة السلمية لمركز الضرائب، و المراكز الجوارية للضرائب، وبهذه الصفة تسهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي ومتابعة ومراقبة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة لها .

ثانيا : الهيكل التنظيمي للمصالح الجبائية لولاية جيجل

تتدرج المصالح الجبائية الولائية في إطار تنظيمي و الذي ينقسم بدوره إلى مصالح داخلية والمتمثلة في المديريات الفرعية وأخرى خارجية و هي مصالح الوعاء ومصالح التحصيل كما هي موضحة في الشكل رقم (01) .

1- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية :

وتكلف لاسيما بما يأتي :

- تنشيط المصالح وإعداد الاحصائيات وتجميعها، كما تكلف بأشغال الإصدار؛
- التكفل بطلبات اعتماد حصص الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ومتابعتها ومراقبتها؛
- متابعة أنظمة الإعفاء والامتيازات الجبائية الخاصة .

وتتكون المديرية الفرعية للعمليات الجبائية من (04) مكاتب هي :

- مكتب الجداول؛
- مكتب الاحصائيات ؛
- مكتب التنظيم والعلاقات العامة؛
- مكتب التنشيط و المساعدة.

2- المديرية الفرعية للتحصيل :

وتكلف لاسيما بما يأتي:

- التكفل بالجداول وسندات الإيرادات ومراقبتها ومتابعتها، وكذا بوضعية تحصيل الضرائب والرسوم وكل ناتج آخر أو أتاوى ؛

-متابعة العمليات والقيود المحاسبية والمراقبة الدورية لمصالح التحصيل وتنشيط قباضات الضرائب في مجال تنفيذ أعمالها للتطهير وتصفية الحسابات وكذا التحصيل الجبري للضريبة؛
-التقسيم الدوري لوضعية التحصيل وتحليل النقائص لاسيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير من شأنها أن تحسن الناتج الجبائي؛
وتتكون المديرية الفرعية للتحصيل من (03) مكاتب هي:

- مكتب مراقبة التحصيل؛
- مكتب متابعة عمليات القيد و أشغاله؛
- مكتب التصفية.

3-المديرية الفرعية للمنازعات :

تقوم بدراسة مختلف الشكاوي و الطعون، والالتماسات التي يتقدم بها المواطنون تظلما من ضريبة مبالغ فيها أو غير قانونية أو بها خطأ في التصريح أو طلب لعفو أو تأجيل نتيجة لظروف يمر بها الخاضع للضريبة .
كما تقوم بتحضير العرائض التي تكون فيها مديرية الضرائب طرفا في النزاع أمام العدالة أو مختلف لجان الطعن المشكلة لهذا الغرض وتحتوي على المكاتب التالية :

- مكتب الشكاوي؛
- مكتب لجان الطعن والمنازعات القضائية؛
- مكتب التبليغ والأمر بالصرف.

4- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية :

وتكلف لا سيما بإدراج برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها، تتكون من (04) مكاتب :

- مكتب البحث عن المعلومة الجبائية والذي يعمل على شكل فرق؛
- مكتب البطاقات للمقارنات؛
- مكتب المراجعات الجبائية والذي يعمل في شكل فرق؛
- مكتب مراقبة التقييمات.

5- المديرية الفرعية للوسائل :

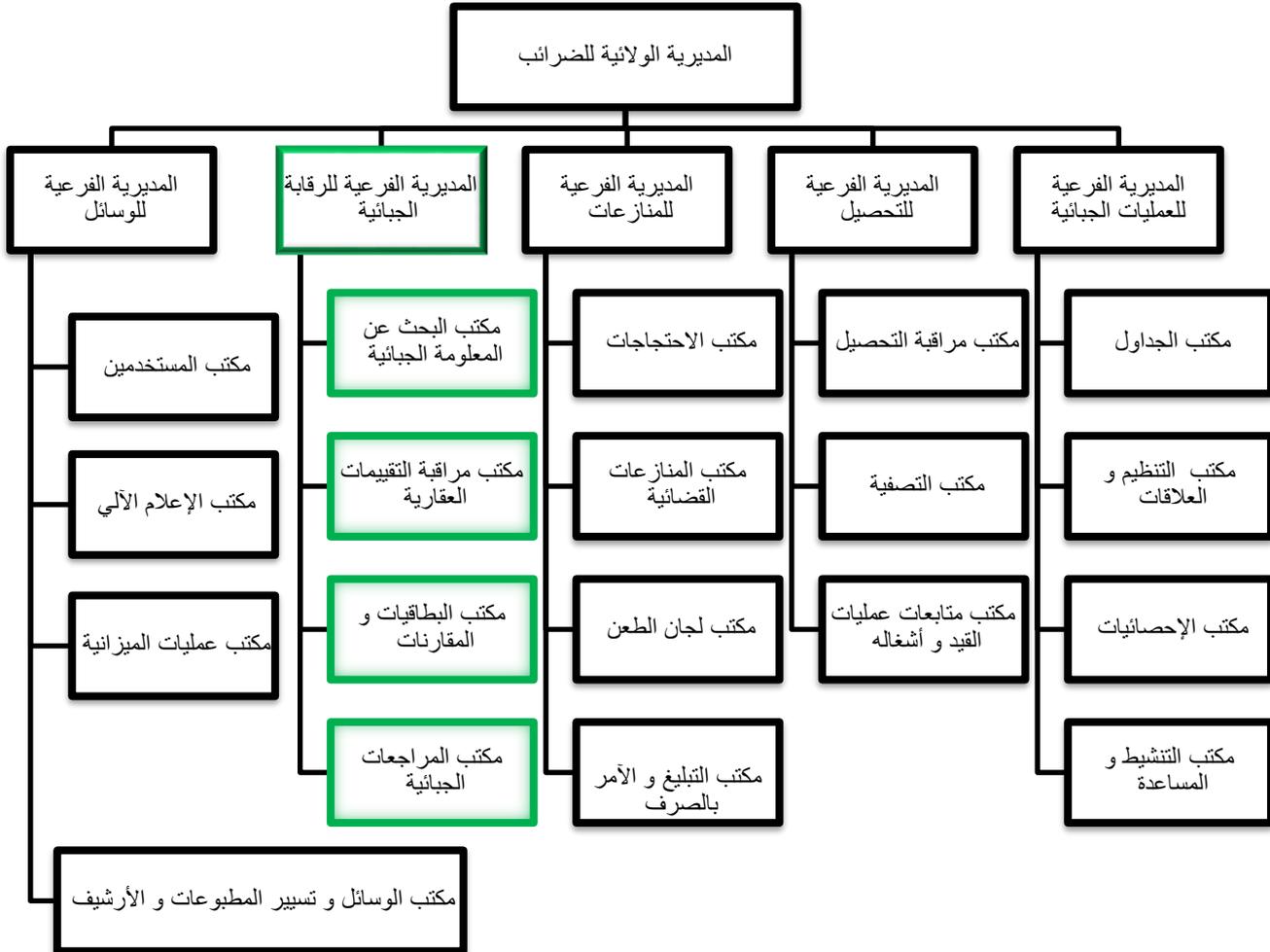
مكتب الموظفين يهتم بملفات الموظفين وعمليات التوظيف وكل ما تترتب عنها من امتحانات سواء داخلية أو خارجية.

وتقوم بإصدار جميع الحوادث الخاصة بالصرف منها الرواتب والأجور ، حساب العلاوات أضيف إلى ذلك مصاريف المديرية، تضم هذه المديرية (04) مكاتب :

- مكتب المستخدمين والتكوين؛
- مكتب عمليات الميزانية؛

- مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف؛
- مكتب الإعلام اللآلي.

الشكل رقم (01) : الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب لولاية جيجل



المصدر: إعداد الطالبان بالاعتماد على الوثائق الممنوحة من مديرية الضرائب

المطلب الثاني : تقديم مركز الضرائب لولاية . جيجل .

أولا : تعريف مركز الضرائب . جيجل .

هو مركز تسيير موحد يجمع تحت إشراف رئيس المركز كل مهام التسيير والتحصيل والمراقبة والمنازعات و التي كانت تتكفل بها المفتشيات والقباضات ومديريات الضرائب الولائية، حيث يشكل مركز الضرائب المحور الجبائي للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصه وهم :

- المؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي؛
- المؤسسات غير الخاضعة لمجال مديرية كبريات المؤسسات ؛
- المهن الحرة .

تم افتتاح مركز الضرائب . جيجل . يوم السبت 15 سبتمبر 2018، والواقع بمدخل المدينة وذلك بموجب القرار 20 الموافق لـ 29 / 03 / 2009 ومن أبرز مهامه ما يلي :

1- في مجال الوعاء:

- مسك وتسيير المكلفات الجبائية للشركات المعنويين بعنوان المداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات.
- مسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي للاخضاع الضريبي بعنوان الأرباح المهنية .

2- في مجال التحصيل :

- إصدار الجداول وقوائم التحصيلات وتحصيل الضرائب والرسوم والاتاوى ؛
- التكفل بتنفيذ العمليات المادية للدفع و التحصيل وتقدير الأموال النقدية ؛
- ضبط الكتابات ومركزة تسليم القيم .

3- في مجال الرقابة :

- البحث عن المعلومات الجبائية ومراقبة التصريحات؛
- اعداد و تحقيق برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها .

4 - في مجال المنازعات :

- دراسة ومعالجة الشكاوي؛
- متابعة المنازعات الإدارية والقضائية؛
- استرداد قروض الرسوم على القيمة المضافة .

5- في مجال الاستقبال و الاعلام :

- تضمن مهمة استقبال واعلام المكلفين بالضريبة ؛
- تتكفل بالإجراءات الادارية المرتبطة بالوعاء، لاسيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات وتعديل قوانينها الاساسية؛

- تنظيم المواعيد و تسييرها ؛
- نشر المعلومات والآراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاص مركز الضرائب .

ثانيا : الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية جيجل

يتكون مركز الضرائب من ثلاثة مصالح رئيسية وقبضة ومصلحتين مساعدتين كما يظهره الشكل رقم (02):

1-المصلحة الرئيسية للتسيير، وتكلف بـ:

- التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب في مجال الوعاء، والمراقبة الجبائية ومتابعة الامتيازات الجبائية والدراسة الأولية للاحتجاجات؛

- المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات وتقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها، بصفته وكيلا مفوضا للمدير الولائي للضرائب؛

- اقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات و/أو لمراجعة المحاسبة؛

- إعداد تقارير دورية وتجميع الإحصائيات وإعداد مخططات العمل وتنظيم الأشغال مع المصالح الأخرى مع الحرص على انسجامها.

تعمل على تسيير:

أ- المصلحة المكلفة بجباية القطاع الصناعي.

ب- المصلحة المكلفة بجباية قطاع البناء والأشغال العمومية .

ج-المصلحة المكلفة بجباية القطاع التجاري.

د-المصلحة المكلفة بجباية قطاع الخدمات.

هـ -المصلحة المكلفة بجباية المهن الحرة.

2- المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث :

تضم أربع مصالح فرعية وسنتطرق إليها بالتفصيل لاحقا .

3-المصلحة الرئيسية للمنازعات، وتكلف بـ:

- دراسة كل طعن نزاعي أو إعفائي يوجه لمركز الضرائب وناتج عن فرض ضرائب أو زيادات أو غرامات أو عقوبات قررها المركز، وكذا طلبات استرجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.

- متابعة القضايا النزاعية المقدمة إلى الهيئات القضائية.

تعمل على تسيير:

أ- مصلحة الاحتجاجات، وتكلف بـ:

- دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى إلغاء أو تخفيض فرض ضرائب أو الزيادات والعقوبات المحتج

عليها و/أو استرجاع الضرائب والرسوم والحقوق المدفوعة اثر تصريحات مكتتبة أو مدفوعات تلقائية أو

مقتطعة المصدر؛

- دراسة طلبات تتعلق بإرجاع الاقتطاعات الرسم على القيمة المضافة؛

- دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى الاحتجاج على أعمال المتابعة أو الإجراءات المتعلقة بها أو المطالبة بالأشياء المحجوزة؛

- معالجة منازعات التحصيل.

ب- مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية، وتكلف بـ:

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

- المتابعة، بالاتصال مع المصلحة المعنية في المديرية الولائية للضرائب، للطعون والشكاوى المقدمة للهيئات القضائية.

ج- مصلحة التبليغ والأمر بالدفع، وتكلف بـ:

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

- الأمر بصرف الإلغاءات و التخفيضات المقررة مع إعداد الشهادات المتعلقة بها؛

- إعداد المنتجات الإحصائية الدورية المتعلقة بمعالجة المنازعات وتبليغها للمصالح المعنية.

4- القبضة، وتكلف بـ:

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

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

- تنفيذ التدابير المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساريين المفعول والمتعلقة بالتحصيل الجبري

للضريبة؛

- مسك محاسبة المطابقة لقواعد المحاسبة العامة وتقديم حسابات التسيير المعدة إلى مجلس المحاسبة.

تعمل على تسيير:

- مصلحة الصندوق.

- مصلحة المحاسبة.

- مصلحة المتابعات.

تنظم مصلحة المتابعات في شكل فرق .

5- مصلحة الاستقبال والإعلام، تحت سلطة رئيس المركز، وتكلف بـ:

- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم؛

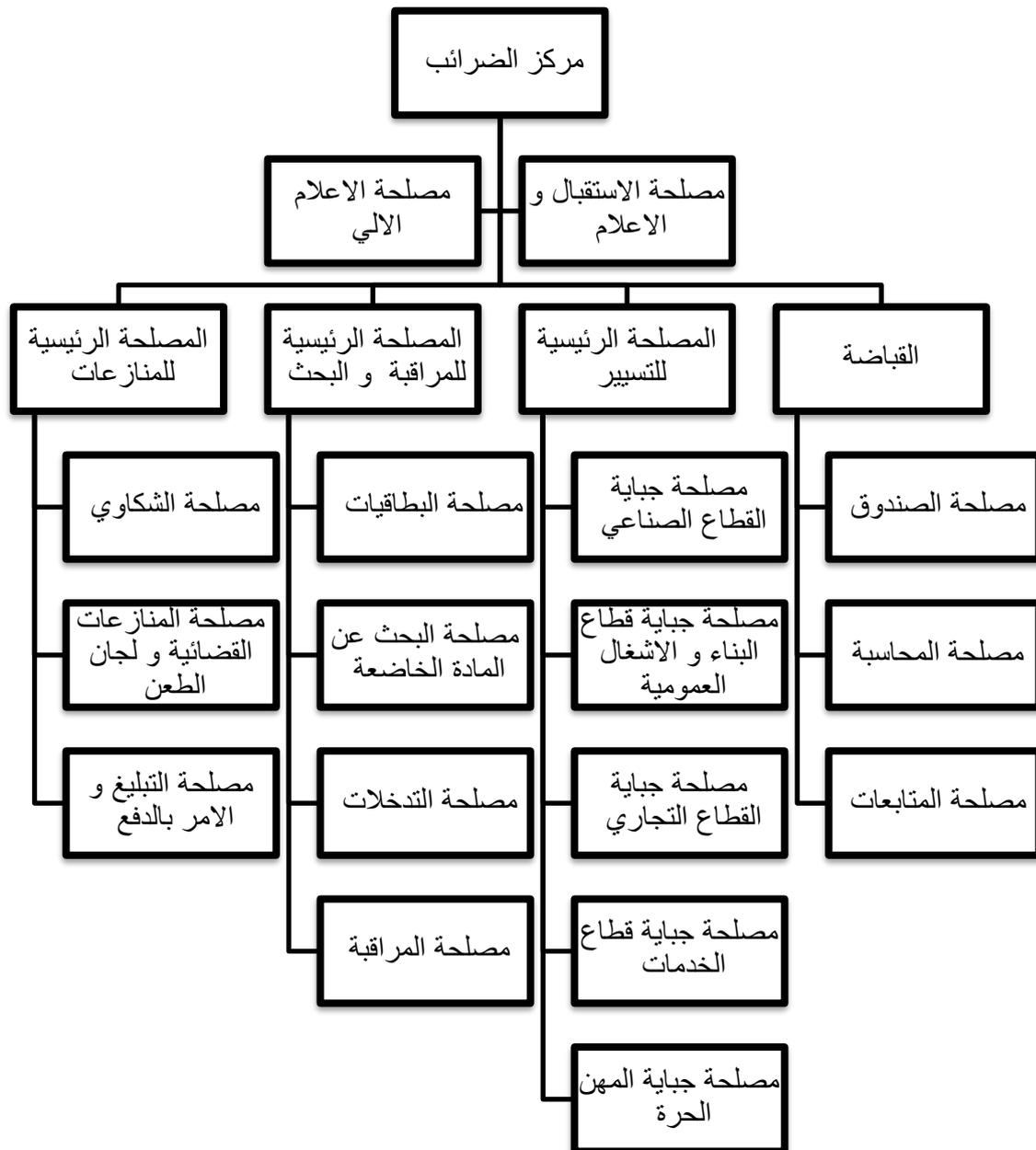
- نشر المعلومات حول حقوقهم وواجباتهم الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز

الضرائب.

6- مصلحة الإعلام الآلي والوسائل، وتكلف بـ:

- استغلال التطبيقات المعلوماتية وتأمينها وكذا تسيير التأهيلات ورخص الدخول الموافقة لها؛
- إحصاء حاجيات المصالح من عتاد ولوازم أخرى وكذا التكفل بصيانة التجهيزات؛
- الإشراف على المهام المتصلة بالنظافة وأمن المقرات.

الشكل رقم (02) : الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب - جيجل .



المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على المعلومات المقدمة من مركز الضرائب

المطلب الثالث : تقديم المصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث**أولاً : تعريف المصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث**

تكتسب المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث أهمية كبيرة شأنها شأن باقي المصلحات التابعة لمركز الضرائب وهي مصلحة تتكفل بعملية الرقابة للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب، أي أنها تقوم بالإشراف على كل ما يتعلق بملفات المكلفين بالضريبة الخاضعين لعملية المراقبة، حيث تضم رئيس المصلحة وأعاوني إداريين مؤهلين قانونياً (14 محقق) ذو كفاءة وخبرة، ومن أبرز مهامها :

- إنجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية ومعالجتها وتخزينها وتوزيعها من أجل استغلالها؛
- اقتراح مختلف برامج المراقبة والتحقيق وإنجازها بعنوان المراجعات في عين المكان والمراقبة على أساس المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب، مع إعداد جداول إحصائية و حواصل تقييمية دورية .

ثانياً : الهيكل التنظيمي للمصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث

تضم أربع مصالح فرعية كما هي موضحة في الشكل رقم (03) :

1- مصلحة البطاقات :

- مركز المعطيات التي تجمعها المصالح المعنية، وتخزينها واستردادها من أجل استغلالها.
- التكفل بطلبات تعريف المكلفين بالضريبة (حصولهم على رقم تعريف جبائي، ورقم المادة).
- تشكيل و تسيير فهرس المصادر المحلية للإعلام و الاستعلام الخاصة بوعاء الضريبة و كذا مراقبتها و تحصيلها .

2- مصلحة البحث عن المادة الخاضعة :

- إعداد برنامج وري للبحث عن المعلومة الجبائية بعنوان تنفيذ حق الاطلاع .
- اقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للرقابة و التحقيق انطلاقاً من المعلومات التي تم جمعها من طرف هذه المصلحة حول نشاط المكلف.

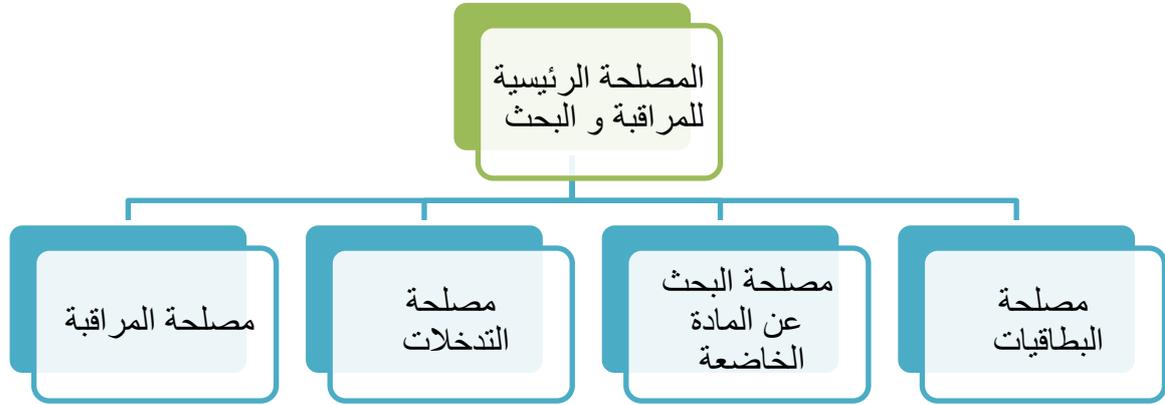
3- مصلحة التدخلات :

- برمجة و إنجاز التدخلات بعنوان تنفيذ الحق في التحقيق وحق الزيادة والمراقبة عند المرور وكذا إنجاز في عين المكان لكل المعاينات الضرورية لوعاء الضريبة ومراقبتها وتحصيلها .
- اقتراح مكلفين بالضريبة لمراجعة محاسبتهم أو للمراقبة على أساس المستندات انطلاقاً من المعلومات و الاستعلامات المجمعة.

4- مصلحة المراقبة :

- إنجاز برنامج المراقبة على أساس المستندات في عين المكان .
- إنجاز وضعيات إحصائية دورية تتعلق بوضعية إنجاز برنامج المراقبة مع تقييم مردودها .

الشكل رقم (03) : الهيكل التنظيمي للمصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث



المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على الوثائق المقدمة من مركز الضرائب

المبحث الثاني : دراسة حالة ملف جبائي خاضع للتحقيق المحاسبي بمركز الضرائب . جيجل .

سننتظر في هذا المبحث لدراسة مفصلة وشاملة للتحقيق الذي أجري على ملف جبائي خاص بأحد

المكلفين بالضريبة خضع للتحقيق المحاسبي على مستوى مركز الضرائب لولاية جيجل .

المطلب الأول : المرحلة التمهيدية لبدء التحقيق**أولاً: التعريف بالمكلف وطبيعة نشاطه**

المكلف الخاضع للتحقيق يمارس نشاط استغلال المحاجر، وقد بدء نشاطه في (2005/10/19)، يقع مقر

مؤسسته في بلدية الميلية ولاية جيجل مجالها الاقليمي مفتشية الضرائب لدائرة الميلية.

المكلف خاضع للنظام الحقيقي ويخضع للضرائب والرسوم التالية:

- الرسم على النشاط المهني ؛
- الرسم على القيمة المضافة ؛
- الضريبة على أرباح الشركات ؛
- الضريبة على المرتبات و الأجور ؛
- حقوق الطابع.

ثانيا : اعلام المكلف ببدء عملية التحقيق

بعد استلام المحققين ملف المكلف الخاضع للتحقيق من المفتشية التابعة لها، والاطلاع عليه قصد الحصول

على المعلومات المتعلقة بالمهنة الممارسة وعنوان النشاط . قاموا بإرسال الاشعار بالتحقيق رقم 147 المؤرخ

في 2020/10/18. وفي 2020/10/19 حضر المكلف وتم تسليمه الاشعار بالتحقيق في المحاسبة مرفقا

بميثاق المكلف بالضريبة، ويتضمن الاشعار (اسم المحققين، نوع الضرائب المحقق فيها، السنوات محل

التحقيق، 2016.2017.2018.2019، تاريخ بداية التحقيق الخ). كما تم منح المكلف مهلة تقدر ب 10

أيام كحد أدنى قصد ارسال المعلومات المتعلقة بمحاسبته (انظر الملحق 01) .

المطلب الثاني : فحص المحاسبة من حيث الشكل و المضمون

بعد انتهاء المدة القانونية الممنوحة للمكلف لارسال معلوماته، تم الانطلاق في عملية التحقيق المحاسبي بتاريخ

2020/11/04 كما هو موضح في الملحق رقم 02.

أولاً: فحص المحاسبة من حيث الشكل

عند اجراء أول تدخل لوحظ غياب كلي للدفاتر المحاسبية (سجل الجرد، السجل المركزي، دفتر الأستاذ، سجل

الأجور وكذا اليوميات المساعدة). وكنتيجة لذلك قام المحققون بتحرير محضر غياب الدفاتر المحاسبية و

السجلات المحاسبية (البنك، الصندوق، المشتريات، المبيعات، العمليات المختلفة)، وتسليم المكلف في نفس

اليوم اعدار مسجل تحت رقم 190، مع اعطائه المدة القانونية المقدرة ب 08 أيام (انظر الملحق رقم 03 و

04) . وبعد انقضاء المهلة تم تقديم جميع الدفاتر المحاسبية إلا أنه :

- بالنسبة لسنة 2016:

- سجل الجرد والسجل المركزي مؤشر عليهما في المحكمة بتاريخ 2020/11/11، أي بعد تاريخ الاشعار بعملية التحقيق المؤرخ في 2020/10/18.
- غياب تفصيل المخزون لسنة 2016 على دفتر الجرد (مخزون 2016/01/01 ومخزون 2016/12/31).

انطلاقا من تلك العيوب المذكورة والتي تتنافى مع احكام المواد من 09 إلى 11 من القانون التجاري الجزائري، فقد تم رفض المحاسبة لسنة 2016 وتطبيق أحكام المادتين 43 و 44 من قانون الاجراءات الجبائية .

- بالنسبة للسنوات 2017، 2018، 2019 :

فقد لوحظ وجود كلي للدفاتر المحاسبية (أنظر الملحق رقم 05)، (السجل المركزي، سجل الجرد، سجل الأجور، اليوميات المساعدة، فواتير الشراء، فواتير البيع)، وبالتالي اعتبرت المحاسبة سليمة من حيث الشكل .

ثانيا: فحص المحاسبة من حيث المضمون

- بالنسبة لسنة 2016 :

- بخصوص الرسم على النشاط المهني تم ملاحظة عدم تسديده خلال سنة 2016، كما ينص عليه القانون، لاسيما المادة 130 من القانون رقم : 14-05 المؤرخ في 24 فيفري 2014 و المتضمن قانون المناجم، على انه : " ابتداء من 2015/01/01 فإن جميع الاشخاص الطبيعيين والمعنويين الحائزين على الرخصة المنجمية (PERMIS MINIER)، يصبحون خاضعين للإجراءات الجبائية المعمول بها في إطار القانون العام. وعليه سيتم تسوية هذه الضريبة .

- القيام بتسديد الضريبة على أرباح الشركات لسنة 2016 بتطبيق معدل 19%، في حين أن نشاط استغلال المحاجر يخضع للضريبة (IBS) بمعدل 26% . وعليه سيتم تسويتها.

- بالنسبة للسنوات 2017 . 2018 . 2019 :

- بخصوص الرسم على النشاط المهني عدم القيام بتسديد الرسم على النشاط المهني خلال سنتي 2017 و 2018 على مستوى بلدية الشقفة كما ينص عليه القانون، والاكتفاء بالتصريح بجزء من رقم الأعمال على مستوى بلدية الميلية. وعليه سوف يتم تسويته.

- التصريح برقم أعمال معفى من الرسم على القيمة المضافة يقدر ب: 11.635.372 دج، محقق مع شركة SINO HYDRO CORPORATION. في حين أنه تم تقديم كإثبات لذلك شهادتي إعفاء لرقم أعمال يقدر ب: 6.900.000 دج وعليه فإن الفارق المقدر ب: 4.735.372 دج سيتم إخضاعه للرسم على القيمة المضافة.

- وجود فارق بين رقم الاعمال المصرح به والمحمل في الميزانية لسنة 2018 والمقدر ب: 37.101.494 دج، وذلك المصرح به عن طريق سلسلة G50 و المقدر ب: 32.381.539 دج، هذا الفارق المقدر ب:

4.719.955 دج سيتم إخضاعه للرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة، وذلك لكون الحدث المنشأ لهما في مثل النشاط الممارس هو الفوترة المادية أو القانونية للبضاعة .

- تسديد الضريبة على أرباح الشركات لسنوات 2017، 2018 و 2019 بتطبيق معدل 19%، في حين أن الخضوع لهاته الضريبة يكون بمعدل 26 %، وعليه سيتم تسويتها.

المطلب الثالث: التبليغ الأولي بالنتائج

سنقوم بدراسة سنة 2016 على حدى وذلك بسبب رفض المحاسبة بصفة كلية. أما السنوات 2017، 2018 ، 2019 فقد تم قبول المحاسبة والاعتماد على الفارق في التصريحات في عملية التسوية .

أولا :بالنسبة لسنة 2016

بعد رفض المحاسبة لسنة 2016 بسبب الملاحظات المذكورة أعلاه، تم إجراء المناقشة الحضورية (Débat contradictoire) بخصوص نتائج التحقيق في يوم 16 / 12 / 2020 تبعا للاستدعاء رقم 294 المؤرخ في 2020/12/15 . ثم قام المحققون بإعلام المكلف من خلال إرسال إشعار بإعادة التقييم الأولي بتاريخ 2020/12/21 تحت رقم 265 (انظر الملحق 06)، يتضمن مختلف الفوارق والنواقص المذكورة أعلاه، و منحه مهلة 40 يوم للرد وتبرير ما يمكن تبريره.

1-إعادة تشكيل رقم الأعمال :

تم الاعتماد في تشكيل رقم الأعمال الخاص بهاته السنة على المعلومات التي بحوزة المصلحة والمتمثلة أساسا في التصريح السنوي الخاص بالإتاوة المنجمية (RED100) لسنة 2016، والمودع لدى قباضة الضرائب الشفقة. حيث تم التصريح من خلاله بحجم الإنتاج المستخرج والمعتمد كوعاء لفرض هاته الإتاوة و المقدر ب: 137.915,80 م³، وبيين توزيع هاته الكمية بحسب المنتج المباع كما هو موضح في الملحق رقم 07 . و عند تطبيق أسعار البيع المصرح بها والمحملة على فواتير البيع كما هو موضح في الملحق رقم 08، تم الحصول على رقم الأعمال المشكل بقيمة 215.470.93 دج .

2-رقم الأعمال المصرح به :

بالاعتماد على فواتير البيع المصرح بها (انظر الملحق رقم) تم تلخيصه في الجدول التالي:

جدول رقم 03: رقم الأعمال المصرح به لسنة 2016

رقم الأعمال المصرح به	46.923.506
+منتوج مخزن	1.161.048
رقم الأعمال المصرح به الإجمالي	48.084.554

المصدر : التبليغ الأولي، مركز الضرائب لولاية جيجل .

3- الفارق في رقم الأعمال لسنة 2016 :

جدول رقم 04 : الفارق في رقم الأعمال لسنة 2016 .

التعيين	2016
رقم الأعمال المفوتر المعاد تشكيله	215.470.93
رقم الأعمال المفوتر المصرح به	48.084.554
الفرق الحاصل في رقم الاعمال	45.130.916

المصدر : التبليغ الأولي، مركز الضرائب لولاية جيجل .

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن الفارق المقدر ب: 45.130.916 دج (215.470.93 دج- 48.084.554 دج)، والذي يمثل مبيعات مخفية مشكلة سوف تضاف إلى نتيجة الدورة المصرح بها سنة 2016. بالإضافة إلى إخضاعه إلى الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة.

4- فرض الضرائب و الرسوم:

أ- تسوية الرسم على النشاط المهني (TAP) : حسب المواد 217، 222 و 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

جدول رقم 05 : اجمالي الحقوق المغفلة والغرامات الواجبة الدفع المتعلقة بالرسم على النشاط المهني لسنة 2016 .

التعيين / السنة / المعدل	2016 / %2
رقم الأعمال المشكل	215.470.93
رقم الاعمال المصرح به	/
الفرق الحاصل في رقم الأعمال	215.470.93
الحقوق الواجبة التسديد	1.864.309
الحقوق المسددة	/
الحقوق المغفلة	1.864.309
معدل الغرامة	%25
مبلغ الغرامة	466.077
مجموع الحقوق و الغرامات	2.330.386

المصدر : التبليغ الأولي، مركز الضرائب لولاية جيجل .

نلاحظ أن الرسم على النشاط المهني لم يتم تسديده بصفة كلية بالنسبة لسنة 2016، وبالتالي قام المحققون بإخضاعه لهذا الرسم وتطبيق غرامة جبائية بمعدل 25% المنصوص عليها في المواد 217، 222، 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة كما هو موضح في الجدول أعلاه .

وتتمثل اجمالي الحقوق والغرامات الخاصة بالرسم على النشاط المهني الواجبة الدفع بالنسبة لسنة 2016 بقيمة 2.330.386 دج .

ب - تسوية الرسم على القيمة المضافة (TVA) : حسب المواد 2-2، 21 و 116 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

جدول رقم 06 : اجمالي الحقوق المغفلة و الغرامات الواجبة الدفع المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة لسنة 2016 .

التعيين / السنة	2016
المعدل	%17
- رقم الأعمال المعاد تشكيله	215.470.93
- رقم الأعمال المصرح به	43.030.500
- الفرق الحاصل	50.184.970
- الحقوق الواجبة التسديد	15.846.630
- الحقوق المسددة	7.315.185
- الحقوق المغفلة	8.531.445
الرسم على المشتريات المعاد استرجاعه	/
مجموع الحقوق المغفلة	8.531.445
- معدل الغرامة	%25
- مبلغ الغرامة	2.132.861
- مج الحقوق و الغرامات	10.664.306

المصدر : التبليغ الأولي، مركز الضرائب لولاية جيجل .

يبين لنا الجدول أعلاه مجموع الحقوق والغرامات الواجبة الدفع فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة بعد

اخضاع الفرق الحاصل في رقم الأعمال المعاد تشكيله و قد قدرت ب 10.664.306 دج .

ج- إعادة تشكيل الأرباح:

لإعادة تشكيل الربح تم تطبيق معدل صافي جزافي قدره: 25% على رقم الأعمال المعاد تشكيله كما يوضحه

الجدول رقم (07).

جدول رقم 07 : الفرق الحاصل في الربح المصرح به لسنة 2016 .

التعيين/السنة	2016
رقم الأعمال المعاد تشكيله	215.470.93
المعدل المطبق	%25
الربح المعاد تشكيله	23.303.867
الربح المصرح به	4.081.250
الفرق الحاصل في الربح	19.222.617

المصدر : التبليغ الأولي، مركز الضرائب لولاية جيجل .

بعد إعادة تشكيل الربح المصرح به تم التوصل إلى مبلغ جديد بقيمة 23.303.867 دج، كما هو موضح في الجدول أعلاه .

و بالمقارنة بين الربح المصرح به والربح المعاد تشكيله، تم التوصل إلى أن الفرق الحاصل في الربح يقدر بقيمة 19.222.617 دج.

مما سبق نلاحظ أن قيمة الفارق في الربح غير المصرح به يقدر تقريبا بخمسة أضعاف قيمة الربح المصرح به من طرف المكلف وبالتالي فنلاحظ نجاعة التحقيق في كشف الاغفالات من طرف المكلفين .

د- تسوية الضريبة على أرباح الشركات (IBS): حسب المواد 135 و 193 من قانون الضرائب المباشرة

جدول رقم 8 0 : اجمالي الحقوق و الغرامات الواجبة الدفع المتعلقة بالضريبة على أرباح الشركات بالنسبة لسنة 2016 .

التعيين /السنة	2016
المعدل	%26
الربح المشكل	23.303.870
الحقوق الواجب التسديد	6.059.006
الربح المصرح به الذي تم إخضاعه ل: (19%)	4.081.250
الحقوق المسددة (19%)	775.437
الربح الموافق للحقوق المسددة على أساس 26%	2.982.450
الفرق في الربح	19.222.620
الحقوق المغفلة	5.283.569
معدل الغرامة	%25
مبلغ الغرامة	1.320.892
مجموع الحقوق و الغرامات	6.604.461

المصدر : التبليغ الأولي، مركز الضرائب لولاية جيجل .

الجدول أعلاه يعبر عن اجمالي الحقوق والغرامات الواجبة الدفع من طرف المكلف فيما يتعلق بالضريبة على أرباح الشركات للريح المعاد تشكيله لسنة 2016 وقدرت بقيمة 6.604.461 دج .

هـ - الضريبة على الدخل الإجمالي/اقتطاع من المصدر (IRG/RS) :

1- تشكيل الأسس الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي:

جدول رقم 09 : الفرق في الدخل الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 2016

التعيين/السنة	2016
الفرق في الربح	19.222.620
الضريبة على أرباح الشركات	4.997.881
الفرق في الدخل الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي	14.224.738

المصدر : التبليغ الأولي، مركز الضرائب لولاية جيجل .

من الجدول اعلاه نلاحظ أنه تم حساب الفارق في الدخل الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي من خلال طرح الضريبة على أرباح الشركات من الفرق في الربح .

2- تقدير الضريبة على الدخل الإجمالي /اقتطاع من المصدر (IRG/RS) : حسب المواد 104 و 193

من قانون الضرائب المباشرة

جدول رقم (10) : اجمالي الحقوق و الغرامات الواجبة الدفع المتعلقة بالضريبة على الدخل الاجمالي

بالنسبة لسنة 2016 .

التعيين/السنة	2016
الفارق في الدخل الخاضع	14.224.740
معدل الاقتطاع من المصدر	10%
الحقوق المشكلة	1.422.474
معدل الغرامة	25%
مبلغ الغرامة	355.618
مجموع الحقوق و الغرامات	1.778.092

المصدر : التبليغ الأولي، مركز الضرائب لولاية جيجل .

الجدول أعلاه يعبر عن اجمالي الحقوق والغرامات الواجبة الدفع من طرف المكلف فيما يتعلق بالضريبة على الدخل الاجمالي صنف اقتطاع من المصدر حيث تم تطبيق معدل الاقتطاع 10% على الفارق في الدخل الخاضع .

و-الضريبة على المرتبات و الأجور (IRG/S) : حسب المواد66- 104 و 193 من قانون الضرائب المباشرة و من خلال المقارنة بين سجل الأجور والتصريحات الدورية من نوع G50 وكشوفات الضمان الاجتماعي لم يلاحظ أي خلل يذكر بخصوص هذا البند.

ثانيا: بالنسبة لسنوات 2017، 2018، 2019

بعد قبول محاسبة المكلف واكتشاف النقائص التي تحتوي عليها محاسبته والمذكورة سابقا ،وإجراء المناقشة الحضرية (Débat contradictoire) بخصوص نتائج التحقيق، وذلك تبعا للاستدعاء رقم 294 المؤرخ في 2020/12/15 .

تم إعلام المكلف من خلال إرسال إشعار بإعادة التقييم الأولي بتاريخ 2021/05/11 تحت رقم 265) انظرالملحق 09) يتضمن مختلف الفوارق والنواقص المذكورة أعلاه، و منحه مهلة 40 يوم للرد و تبرير ما يمكن تبريره .

1- إعادة تشكيل رقم الأعمال

لقد تم الاعتماد في تشكيل رقم الأعمال الخاص بهاته السنوات على المتفجرات المستعملة في عملية الإنتاج و المستخرجة من فواتير الشراء المصرحة و الموردة من طرف: الديوان الوطني للمواد المتفجرة التابع لوزارة الدفاع الوطني و ذلك بتطبيق العلاقة التالية: 90 غ من المتفجرات تعطي 1 طن من الحجر . وذلك موضح في الملحق رقم10

والجدول التالي يوضح رقم الأعمال المعاد تشكيله والفرق الحاصل في رقم الأعمال بالنسبة للسنوات 2017، 2018، 2019 :

جدول رقم (11): الفرق الحاصل في رقم الأعمال المصرح به بالنسبة للسنوات 2017، 2018، 2019.

التعيين	2017	2018	2019
رقم الأعمال المفوتر المعاد تشكيله	50.376.881	51.529.700	19.547.648
رقم الأعمال المفوتر المصرح به	48.108.410	37.101.494	11.284.416
الفرق الحاصل في رقم الاعمال	2.268.471	14.428.206	8.263.232

المصدر: التبليغ الأولي، مركز الضرائب لولاية جيجل .

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أنه بعد اعادة تشكيل رقم الأعمال للسنوات 2017، 2018، 2019، تم التوصل إلى نتائج جديدة 50.376.881دج، 51.529.700دج، 19.547.648دج على التوالي، وبمقارنة رقم الأعمال المصرح به مع رقم الأعمال المعاد تشكيله تبين لنا أن :
-الفرق بالنسبة لسنة 2017 هو: 2.268.471 دج.

-الفرق بالنسبة لسنة 2018 هو : 14.428.206 دج.

-الفرق بالنسبة لسنة 2019 هو : 8.263.232 دج.

2-إعادة تشكيل رقم الأعمال المقبوض

جدول رقم (12) : ملخص لرقم الأعمال المقبوض لسنوات: 2017, 2018 و2019

التعيين	2017		2018		2019
المعدل	exo	%19	exo	%19	%19
ر.أ المقبوض المعاد تشكيله	43.476.88 1	6.900.000	50.631.930	897.770	19.547.648
ر.أ المقبوض المصرح به	36.522.33 8	11.635.372	31.483.769	897.770	33.135.323
الفرق الحاصل في ر.أ	6.954.543	- 4.735.372	19.14 8.161	00	13.58 - 7.675

المصدر : التبليغ الأولي، مركز الضرائب لولاية جيجل.

نلاحظ من الجدول أعلاه الفرق الحاصل في رقم الأعمال الخاص برقم الأعمال المعفى بالنسبة لسنة 2017 سالب وهذا بسبب أن المكلف قام بالتصريح برقم أعمال معفى بقيمة 11.635.372 دج، في حين أنه قدم وثائق ثبوتية بقيمة 6.900.000 دج فقط، ومنه فقد قام المحققون بإضافة الفارق إلى رقم الأعمال المقبوض المعاد تشكيله.

وبالنسبة لسنة 2018 الفرق الحاصل في رقم الأعمال المعفى معدوم وهذا راجع إلى تساوي رقم الأعمال المعفى المصرح به والمعاد تشكيله.

أما سنة 2019 فنلاحظ أنه لا يوجد رقم أعمال معفى، لكن قيمة رقم الأعمال المقبوض المصرح به أكبر من رقم الأعمال المعاد تشكيله، هذا راجع إلى ارتكاب المكلف خطأ فقد قام بالتصريح برقم الأعمال المقبوض في حين أن الحدث المنشئ للضريبة في مثل نشاطه هو الفوترة المادية أو القانونية للبضاعة.

3- فرض الضرائب و الرسوم:

أ- تسوية الرسم على النشاط المهني (TAP) : حسب المواد 217، 222 و 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بلدية الشقفة و الميلية:

جدول رقم (13) : اجمالي الحقوق و الغرامات المتعلقة بالرسم على النشاط المهني الواجبة الدفع بالنسبة للسنوات 2017 ، 2018 ، 2019 .

2019	2018		2017		التعيين / السنة / المعدل
	الميلية	الشقفة	الميلية	الشقفة	
19.547.650	/	51.529.700	/	50.376.880	رقم الأعمال المشكل
33.135.320	7.050.080		10.227.010	/	رقم الاعمال المصرح به
-13.587.670	-7.050.080	51.529.700	-10.227.010	50.376.880	الفرق الحاصل في رقم الأعمال
195.476	/	515.297	/	503.769	الحقوق الواجبة التسديد
662.706	141.001	/	204.540	/	الحقوق المسددة
467.230 -	-141.001	515.297	-204.540	503.769	الحقوق المغفلة
/	/	%25	/	%25	معدل الغرامة
/	/	128.824	/	125.942	مبلغ الغرامة
/	/	644.121	/	629.711	مجموع الحقوق و الغرامات

المصدر: التبليغ الأولي، مركز الضرائب لولاية جيجل.

نلاحظ من الجدول عدم القيام بتسديد الرسم على النشاط المهني خلال سنتي 2017 و 2018 على مستوى بلدية الشقفة كما ينص عليه القانون، والاكتفاء بالتصريح بجزء من رقم الأعمال على مستوى بلدية الميلية، وعليه قام المحققين بإعادة تشكيل الحقوق المغفلة وتطبيق غرامة جبائية بمعدل 25% .
أما بالنسبة لسنة 2019 فنلاحظ أن الحقوق المغفلة بقيمة سالبة، مما يدل على أن المكلف قام بدفع الحقوق بالزيادة ، وذلك بسبب ارتكابه خطأ عند قيامه بالتصريح برقم الأعمال .

ومنه اجمالي الحقوق والغرامات الخاصة بالرسم على النشاط المهني الواجبة الدفع لسنتي 2017 و 2018 هي 629.711 دج و 644.121 دج على التوالي. أما بالنسبة لسنة 2019 لا توجد حقوق وغرامات واجبة الدفع بل سيتم خصم مبلغ 467.230 دج.

ب -تسوية الرسم على القيمة المضافة (TVA) : حسب المواد 1-2، 21 و 116 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

جدول رقم (14) : اجمالي الحقوق و الغرامات الواجبة الدفع المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بالنسبة للسنوات 2017 ، 2018 ، 2019 .

التعيين / السنة	2017		2018		2019
المعدل	19%	exo	19%	exo	19%
رقم الأعمال المعاد تشكيله	43.476.880	6.900.000	50.631.930	897.770	19.547.650
رقم الأعمال المصرح به	36.522.340	11.635.370	31.483.770	897.770	33.135.320
الفرق الحاصل	6.954.540	4.735.370	19.148.160	0	13.587.670 -
الحقوق الواجبة التسديد	8.260.607	/	9.620.067	/	/
الحقوق المسددة	6.939.245	/	5.981.916	/	/
الحقوق المغفلة	1.321.362	/	3.638.151	/	/
الرسم على المشتريات المعاد استرجاعه	/	/	/	/	/
مجموع الحقوق المغفلة	1.321.362	/	3.638.151	/	/
معدل الغرامة	%25	/	%25	/	/
مبلغ الغرامة	330.340	/	909.538	/	/
مج الحقوق و الغرامات	1.651.702	/	4.547.689	/	/

المصدر : التبليغ الأولي، مركز الضرائب لولاية جيجل.

نلاحظ من خلال الجدول بالنسبة لسنة 2017، فقد قام المكلف بالتصريح برقم أعمال معفى من الرسم على القيمة المضافة يقدر ب: 11.635.372 دج في حين أنه تم تقديم كإثبات لذلك شهادتي إعفاء لرقم أعمال

يقدر ب: 6.900.000 دج وعليه فإن الفارق المقدر ب: 4.735.372 تم اضافته لرقم الأعمال المعاد تشكيله واخضاعه للرسم على القيمة المضافة .
بالنسبة لسنة 2018، فنلاحظ أن رقم الاعمال المعفى المعاد تشكيله نفسه المصرح به، ومنه تم اخضاع الفرق في رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة .
أما بالنسبة لسنة 2019، فنلاحظ أن الفرق في رقم الاعمال سالب، وهذا بسبب ارتكاب المكلف خطأ عند قيامه بالتصريح برقم الأعمال، ومنه لا توجد حقوق مغفلة .

ج- إعادة تشكيل الأرباح:

لإعادة تشكيل الربح تم تطبيق الصيغة التالية:

الربح المشكل = الربح المصرح به + الفرق الحاصل في رقم الأعمال - الرسم على النشاط المهني الناتج عن الفرق في رقم الأعمال

جدول رقم (15): الربح المعاد تشكيله للسنوات 2017، 2018، 2019 .

التعيين/السنة	2017	2018	2019
الربح المصرح به	3.571.473	3.325.915	2.265.458
+ الفرق الحاصل في رقم الأعمال	2.268.471	14.428.206	8.263.232
-رسم على النشاط المهني	503.769	515.297	/
الربح المعاد تشكيله	5.336.175	17.238.824	10.528.690

المصدر : التبليغ الأولي، مركز الضرائب لولاية جيجل.

من خلال الجدول نلاحظ بعد إعادة تشكيل الربح بالنسبة للسنوات 2017، 2018، 2019، تم التوصل إلى مبالغ جديدة قدرت ب 5.336.175 دج، 17.238.824 دج، 10.528.690 دج، على التوالي.

د- تسوية الضريبة على أرباح الشركات (IBS) : حسب المواد 135 و 136 و 150 و 193 من قانون الضرائب المباشرة

جدول رقم (16): إجمالي الحقوق و الغرامات المتعلقة بالضريبة على أرباح الشركات بالنسبة للسنوات 2017، 2018، 2019.

2019	2018	2017	التعيين / السنة المعدل
%26	%26	%26	
10.528.690	17.238.820	5.336.170	الربح المشكل
2.737.459	4.482.093	1.387.404	الحقوق
2.265.460	3.325.910	3.571.470	الربح المصرح به
2.265.460	3.204.670	3.571.470	الربح المصرح به الذي تم إخضاعه لـ: 19 %
430.437	608.887	678.579	الحقوق المسددة 19 %
.1.655.527	2.341.873	2.609.919	الربح الموافق للحقوق المسددة على أساس 26 %
8.263.230	13.912.910	1.764.700	الفرق في الربح
2.307.022	3.873.206	708.825	الحقوق المغفلة
%25	%25	%25	معدل الغرامة
576.755	968.301	177.206	مبلغ الغرامة
2.883.777	4.841.507	886.031	مجموع الحقوق و الغرامات

المصدر : التبليغ الأولي، مركز الضرائب لولاية جيجل.

الجدول أعلاه يعبر عن إجمالي الحقوق والغرامات الواجبة الدفع من طرف المكلف فيما يتعلق بالضريبة على أرباح الشركات للربح المعاد تشكيله للسنوات 2017، 2018، 2019 وقد قدرت بـ 886.031 دج، 4.841.507 دج، 2.883.777 دج على التوالي.

هـ - الضريبة على الدخل الإجمالي/اقتطاع من المصدر (IRG/RS) :
- تشكيل الأسس الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي:

جدول رقم (17): الفرق في الدخل الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي بالنسبة للسنوات 2017، 2018، 2019.

التعيين/السنة	2017	2018	2019
الفرق في الربح الضريبة على أرباح الشركات	1.764.700 458.822	13.912.910 3.617.357	8.263.230 2.148.440
الفرق في الدخل الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي	1.305.878	10.295.553	6.114.790

المصدر : التبليغ الأولي، مركز الضرائب لولاية جيجل .

من الجدول اعلاه نلاحظ أنه تم حساب الفارق في الدخل الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي من خلال طرح الضريبة على أرباح الشركات من الفرق في الربح .

- تقدير الضريبة على الدخل الإجمالي /اقتطاع من المصدر (IRG/RS) : المواد 104 و 193 من قانون الضرائب المباشرة

جدول رقم (18) : مجموع الحقوق والغرامات المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي بالنسبة للسنوات 2017 ، 2018 ، 2019 .

التعيين/السنة	2017	2018	2019
الفارق في الدخل الخاضع	1.305.880	10.295.550	6.114.790
معدل الاقتطاع من المصدر	%15	%15	%15
الحقوق المشكلة	195.882	1.544.332	917.218
معدل الغرامة	%15	%25	%25
مبلغ الغرامة	29.382	386.083	229.304
مجموع الحقوق و الغرامات	225.264	1.930.415	1.146.522

المصدر : التبليغ الأولي، مركز الضرائب لولاية جيجل .

الجدول أعلاه يعبر عن إجمالي الحقوق والغرامات الواجبة الدفع من طرف المكلف فيما يتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي صنف اقتطاع من المصدر حيث تم تطبيق معدل الاقتطاع 15% على الفارق في الدخل الخاضع .

د- الضريبة على المرتبات والأجور (IRG/S) : المواد 66- 104 و 193 من قانون الضرائب المباشرة من خلال المقارنة بين سجل الأجور والتصريحات الدورية من نوع G50 وكشوفات الضمان الاجتماعي لم يلاحظ أي خلل يذكر بخصوص هذا البند .

المطلب الرابع : دراسة رد المكلف و التبليغ النهائي

أولاً : دراسة رد المكلف

1. بالنسبة لسنة 2016 :

بعد استلام المكلف للتبليغ الأولي لنتائج التحقيق بتاريخ 2020/12/24، ومنحه مهلة 40 يوم لإبداء ملاحظاته حول نتائج التحقيق، قام المكلف بالاحتجاج في النقاط التالية:

- طلب إعادة النظر في أن الكمية المستخرجة بعد التفجير لا يمكن أن تعتمد كلياً كوعاء لاستخراج كمية الإنتاج وتقدير رقم الأعمال المحقق، وأن هناك كمية عقيمة (quantité stérile)، لا يمكن تسويقها والتي تقدر ب: % 17 من الكمية المستخرجة واعتبارها كنسبة ضياع .
- بعد دراسة رد المكلف تم رفض الطلب لأنه تم الاعتماد في تشكيل رقم الأعمال الخاص بهاته السنة على المعلومات التي بحوزة المصلحة والمتمثلة أساساً في التصريح السنوي الخاص بالإتاوة المنجمية (RED100) لسنة 2016 والمودع لدى قباضة الضرائب الشفقة، والذي تم التصريح من خلاله بالكمية المنتجة من كل منتج على حدى هاته الكميات أكدتها الوكالة الوطنية للنشاطات المنجمية في إرسالها رقم 2020/0227 المؤرخ في: 2020/12/20 وعليه فإن نتائج التبليغ الأولي تصبح نهائية .
- فيما يخص مبلغ 1.161.048 دج والذي هو عبارة عن إنتاج مخزن في : 2016/12/31 والذي ظهر في الجانب الدائن من جدول حسابات النتائج فإنه قد تم أخذه بعين الاعتبار في احتساب الربح المصرح به وقد تم خصمه من الربح المشكل .
- طلب إلغاء غرامات الوعاء المطبقة على الحقوق المغفلة.
- بعد دراسة رد المكلف تم رفض الطلب لأن إلغاء هاته الغرامات أو التخفيض فيها ليس من صلاحيات المصلحة هاته الغرامات قد تم فرضها بحسب نص المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 116 من قانون الرسم على رقم الأعمال. أما طلب تخفيضها أو إلغائها يوجه إلى المصلحة المخولة للنظر فيها على مستوى مديرية الضرائب أو مركز الضرائب لولاية جيجل وعليه فنتائج التبليغ الأولي تصبح نهائية.

بعد إرسال الإبلاغ النهائي بنتائج التحقيق المحاسبي بتاريخ 2021/02/08 أنظر الملحق رقم 11، يتم إرسال الورد الفردي الذي يبين بالتفصيل الحقوق والغرامات الواجب دفعها انظر الملحق رقم 12.

بالنسبة لسنوات 2017، 2018، 2019 :

بعد استلام المكلف للتبليغ الأولي لنتائج التحقيق بتاريخ ومنحه مهلة 40 يوم لإبداء ملاحظاته حول نتائج التحقيق، قام المكلف بالاحتجاج في النقاط التالية :

- طلب إعادة النظر في رقم الأعمال المحقق مع شركة SINO HYDRO CORPORATION والمقدر ب: 11.635.372 دج و القول أنه رقم أعمال معفى من الرسم على القيمة المضافة وأن نسخ شهادات الإعفاء قد تم إيداعها مع التصريحات الدورية لرقم الأعمال .

- بعد دراسة رد المكلف تم رفض الطلب لأنه تم الاعتماد فقط كرقم أعمال معفى مبلغ: 6.900.000 دج وهو رقم أعمال معفى من الرسم على القيمة المضافة وهذا ما تثبته شهادة الإعفاء رقم : 0535406 المؤرخة في: 2017/03/18 (رقم أعمال معفى يقدر ب: 3.650.000 دج) وشهادة الإعفاء رقم: 0479918 المؤرخة في: 2017/06/05 (رقم أعمال يقدر ب: 3.250.000 دج). أما الفارق المقدر ب: 4.735.372 دج فلم يتم تقديم شهادة الإعفاء التي تثبت أنه رقم أعمال معفى ولهذا تم إخضاعه للرسم على القيمة المضافة كما ورد في التبليغ الأولي وبالتالي تصبح نتائجه نهائية .
- طلب بخصوص الرسم على النشاط المهني والقول أنه وقع فعلا خلط عند التصريح بهذا الرسم حيث تم التصريح بجزء منه على مستوى بلدية الميلية في حين أنه كان يجب التصريح به على مستوى بلدية الشقفة
- بعد دراسة رد المكلف فأن المصلحة قامت بتسوية الوضعية بخصوص هذا الرسم طبقا للقانون الجبائي المعمول به لاسيما المادة : 223 من قانون الضرائب المباشرة وقد تم الإبلاغ بهاته التسوية من خلال الإبلاغ الأولي بنتائج التحقيق .
- بخصوص الضريبة على أرباح الشركات تم القول أنه حدث خطأ في تطبيق المعدل فعوض تطبيق معدل 26 % وهو المعدل الذي يخضع له النشاط الممارس، تم تطبيق معدل 19 %.
- فإن المصلحة قامت بتسوية هاته الوضعية طبقا للقانون الجبائي المعمول به لاسيما المواد : 150 من قانون الضرائب المباشرة وقد تم الإبلاغ بهاته التسوية من خلال الإبلاغ الأولي .
- طلب إعادة النظر في الطريقة التي تم اعتمادها في إعادة تشكيل رقم الأعمال لسنوات 2017، 2018 و 2019 والقول أنها تبقى نسبية وتحتل نسبة خطأ.
- بعد دراسة رد المكلف تم رفض الطلب لأنه تم الاعتماد في تشكيل رقم الأعمال الخاص بهاته السنوات على المتفجرات المستعملة في عملية الإنتاج والمستخرجة من فواتير الشراء المصرح بها والمحيرة من طرف: الديوان الوطني للمواد المتفجرة التابع لوزارة الدفاع الوطني وذلك بتطبيق العلاقة التالية: **90 غرام من المتفجرات تعطي 1 طن من الحجر** هاته العلاقة هي نفسها المطبقة عندما تم الاخضاع للتحقيق في سنوات ماضية و في نفس موقع الإنتاج ولم يبدأ أي اعتراض عليها. ضف إلى ذلك أن المصلحة وعند تشكيل رقم الأعمال قامت بمنح كمية الإنتاج العقيم بحسب النسبة المصرح بها في تقرير الإنتاج المعد من طرف المؤسسة والمودع لدى الوكالة الوطنية للنشاطات المنجمية.
- مما سبق ذكره فإن نتائج التحقيق في المحاسبة الواردة في الإبلاغ الاولي تصبح نهائية بالنسبة لهاته السنوات. بعد إنهاء عملية التحقيق و تحرير محضر نهاية التحقيق كما هو موضح في الملحق رقم 13، تم إرسال الإبلاغ النهائي بنتائج التحقيق المحاسبي بتاريخ 2021/06/27 **أنظر الملحق رقم 14**، وإرسال الورد الفردي الذي يبين بالتفصيل الحقوق والغرامات الواجب دفعها **انظر الملحق رقم 15**. ويمكن تلخيص نتائج التحقيق المحاسبي في الجدول التالي :

جدول رقم (19) : ملخص لنتائج النهائية لعملية التحقيق المحاسبي

المجموع	2019	2018	2017	2016	السنوات الضرائب
2.883.375					TAP
720.843	/	515.297	503.769	1.864.309	- الحقوق
	/	128.824	125.942	466.077	- الغرامات
13.574.961	/	3.638.152	1.405.364	8.531.445	TVA
3.393.740	/	909.538	351.341	2.132.861	- الحقوق
					- الغرامات
12.172.622	2.307.02	3.873.206	708.825	5.283.569	IBS
3.043.154	2	968.301	177.206	1.320.892	- الحقوق
	576.755				- الغرامات
4.079.905	917.217	1.544.332	195.882	1.422.474	IRG/R S
1.000.387	229.304	386.083	29.382	355.618	- الحقوق
					- الغرامات
40.868.987	4.030.29	11.963.733	3.497.711	21.377.245	المجموع
	8				

المصدر : التبليغ النهائي، مركز الضرائب لولاية جيجل.

يعبر الجدول أعلاه عن نتائج التحقيق المحاسبي النهائية حيث نلاحظ أن بالنسبة لسنة 2016 إجمالي الحقوق المسترجعة تمثل 52% من مجموع الحقوق الكلية للسنوات الأربعة التي تقدر ب 40.868.987 دج، وذلك بسبب رفض المحققين لمحاسبة المكلف لسنة 2016 التي اعتبرت غير مؤسسة حسب ما نص عليه القانون التجاري، الذي حاول الغش واخفاء رقم أعماله بنسبة 51% و الربح المتحصل عليه بنسبة 82%، أي مبالغ جد كبيرة مقارنة مع المصرح بها وذلك بهدف تظليل الإدارة الجبائية .
ومنه نستنتج أن للتحقيق الحاسبي دور كبير في اكتشاف الاغفالات واسترجاع الحقوق المتهرب منها، حيث تم اعادة تشكيل الحقوق المتملص منها من طرف المكلف الخاضع للتحقيق عن إجمالي الضرائب والرسوم الخاضع لها نشاطه والمتمثلة في الرسم على النشاط المهني، الرسم على القيمة المضافة، الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي صنف اقتطاع من المصدر.

وقد تم فرض ما قيمته 8.158.124 دج كعقوبة جبائية على المكلف نتيجة الغش الضريبي، الذي قام بإيداع تصريحات تحمل أسس خاضعة للضريبة ناقصة القيمة، وهذا يعتبر نتيجة ايجابية للتحقيق المحاسبي حيث مكنت من استرجاع أموال كبيرة للخزينة العمومية .

المبحث الثالث: دراسة تحليلية لنتائج التحقيق الجبائي في الفترة 2019-2022 بالمديرية الفرعية للضرائب لولاية جيجل

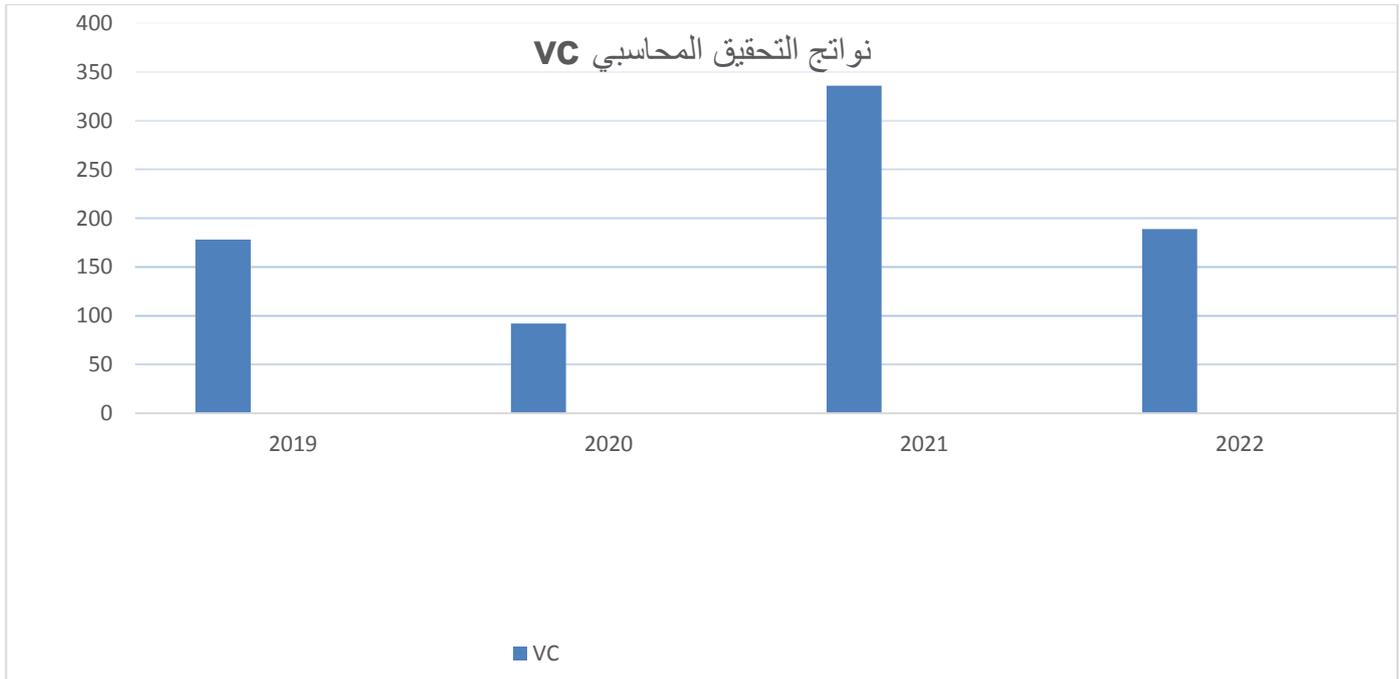
في هذا المبحث سوف نعرض الاحصائيات المسجلة بالمديرية الفرعية للضرائب لولاية جيجل الخاصة بالتحقيق الجبائي التي تسمح بالتقليل من الغش الضريبي، وذلك بدراسة تطور الحقوق الناتجة عن التحقيق في المحاسبة والتحقق المصوب والتحقق المعمق في الوضعية الشاملة. خلال السنوات 2019-2020-2021-2022، ثم تحليل ومقارنة نواتج الأشكال الثلاثة من التحقيق الجبائي لكل سنة وعلاقة نواتج كل تحقيق بعدد الملفات المدروسة، في الأخير نقيس نسبة الحقوق المسترجعة بالنسبة للحقوق المستحقة خلال الفترة 2019-2022. **المطلب الأول: تطور الحقوق الناتجة عن التحقيق الجبائي (الفترة 2019-2022)**
أولاً: تطور الحقوق الناتجة عن التحقيق المحاسبي VC
المعلومات المبينة في الجدول الموالي توضح تطور الحقوق الناتجة عن التحقيق المحاسبي المتحصل عليه خلال الفترة ما بين 2019-2022 .

جدول رقم (20): تطور الحقوق الناتجة عن التحقيق المحاسبي

السنوات	2019	2020	2021	2022
الحقوق الناتجة	178 477 476	92 172 158	336 468 834	189 368 429

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الملحق رقم 15

الشكل رقم 04: تطور الحقوق الناتجة عن التحقيق المحاسبي للفترة 2019-2022



حسب معطيات الجدول والشكل السابق نلاحظ انه تم تسجيل قيمة 178477.476 دج في سنة 2019، في حين السنة المالية 2020 شهدت انخفاض وتراجع كبير حيث بلغ مجموع الحقوق 92.172.158 دج، لكن في سنة 2021 تم تسجيل أعلى قيمة قدرت بـ 33.6468.834 دج، ثم نلاحظ تراجع نسبي في سنة 2022 مقارنة مع سنة 2021 وكانت الحقوق الناتجة بقيمة 189.368.429 دج.

ثانيا: تطور الحقوق الناتجة عن التحقيق المصوب VP

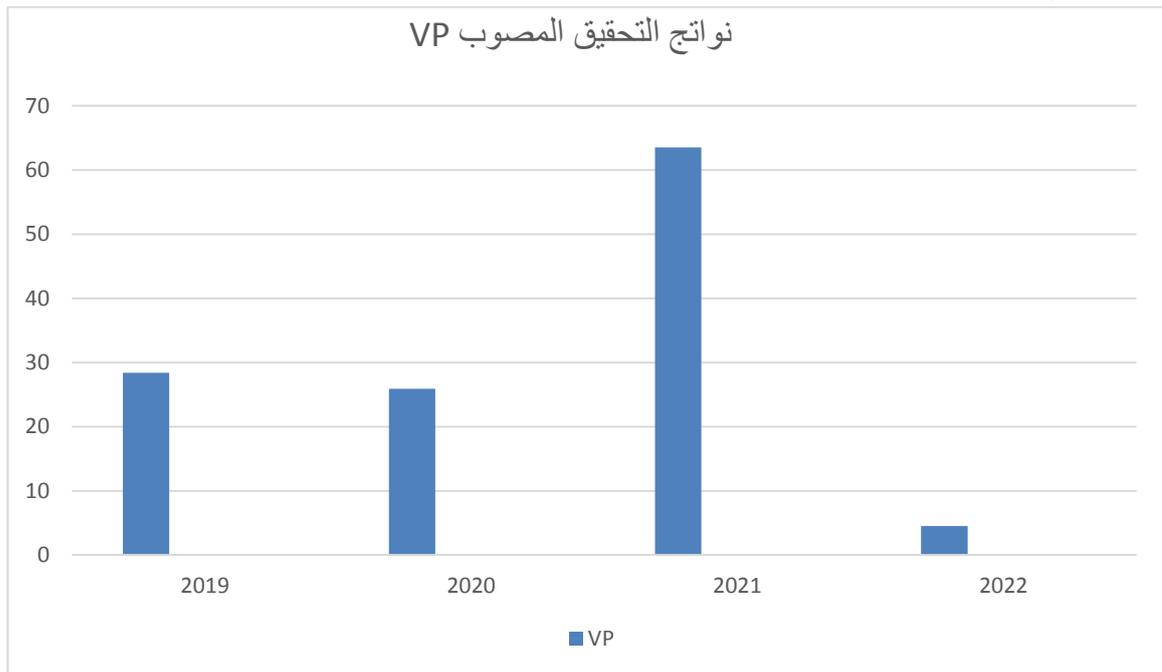
الجدول المالي يبين الحقوق الناتجة عن التحقيق المصوب في الفترة 2019-2022

جدول رقم (21): تطور الحقوق الناتجة عن التحقيق المصوب

السنوات	2019	2020	2021	2022
الحقوق الناتجة	28 465 041	25 919 716	63 541 055	2 830 378

المصدر من إعداد الطالبتين اعتمادا على الملحق رقم 16

الشكل رقم 05: تطور الحقوق الناتجة عن التحقيق المصوب للفترة 2019-2022



حسب معطيات الجدول والشكل السابق نلاحظ انه تم تسجيل في سنة 2019 قيمة 28.465.041 دج، وفي السنة المالية لوحظ انخفاض قليل بقيمة 25.919.716 دج، وفي سنة 2021 شهدت أعلى قيمة قدرت بـ 63.541.055 دج، في حين السنة الأخيرة 2022 تم تسجيل تراجع كبير جدا وصل إلى 2.830.370 دج

ثالثاً: تطور الحقوق الناتجة عن التحقيق المعمق في الوضعية الشاملة/VASFE

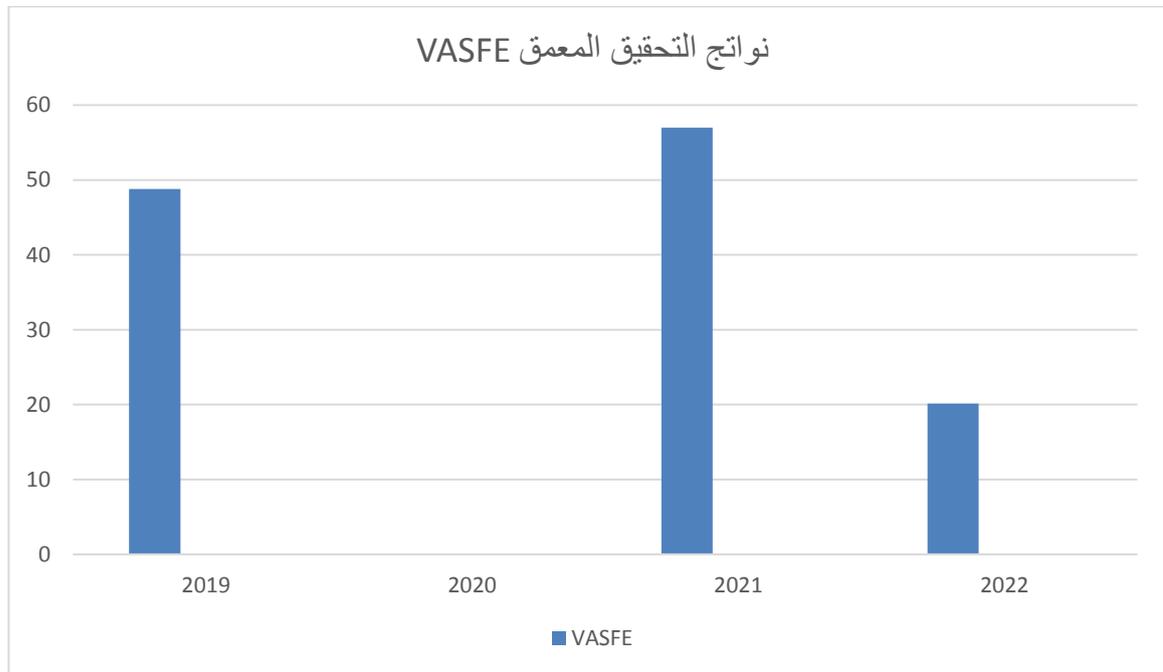
الجدول الموالي يبين الحقوق الناتجة عن التحقيق المعمق في الوضعية الشاملة في الفترة 2019-2022

جدول رقم (22): تطور الحقوق الناتجة عن التحقيق المعمق في الوضعية الشاملة

السنوات	2019	2020	2021	2022
الحقوق الناتجة	48 843 964	-	57 004 866	20 132 798

المصدر من إعداد الطالبتين اعتماداً على الملحق رقم 16

الشكل رقم 06: تطور الحقوق الناتجة عن التحقيق المعمق في الوضعية الشاملة



حسب معطيات الجدول والشكل السابق نلاحظ انه تم تسجيل سنة 2019 قيمة 48.843.964 دج، في حين سنة 2020 لم يتم برمجة أي ملف للتحقيق لذا فالنتيجة كانت منعدمة، لكن في السنة الموالية 2021 سجلت اعلى نسبة قدرت ب 57.004.866 دج، اما سنة 2022 شهدت تراجع ملحوظ بقيمة 20.132.798 دج .

المطلب الثاني: مقارنة نواتج مختلف أنواع التحقيق الجبائي (الفترة 2019-2022)

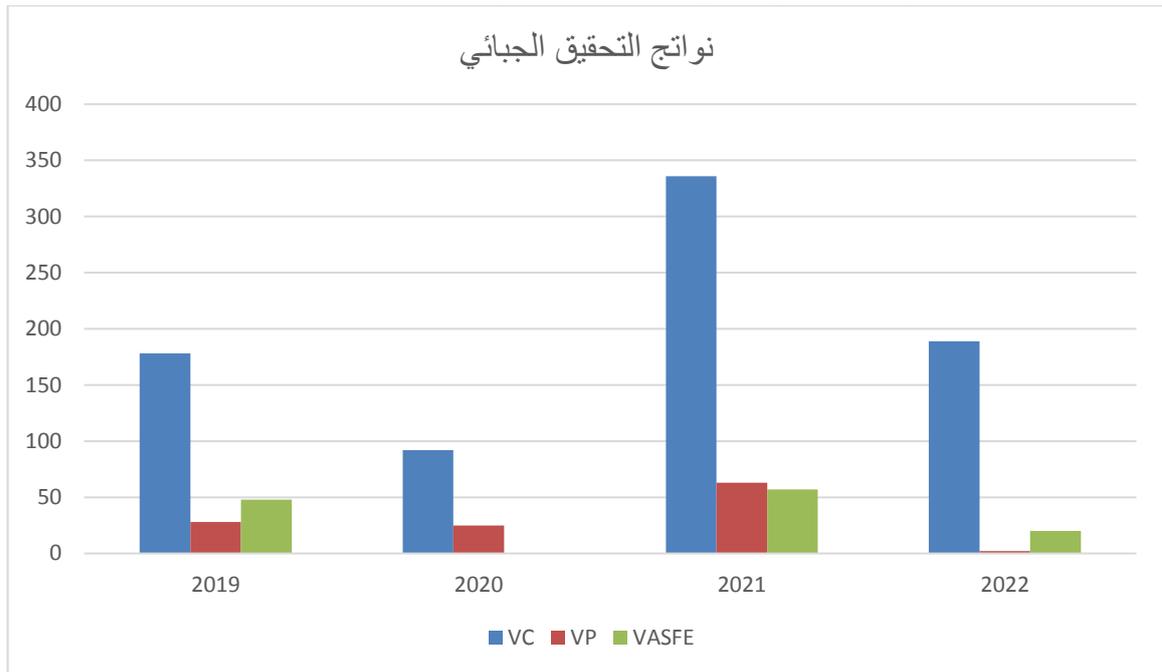
نقوم بمقارنة نواتج التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب في المحاسبة والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة وعلاقتهم بعدد الملفات المدروسة، ثم مقارنة تطور نواتج كل شكل من أشكال التحقيق الجبائي (VASFE .VP.VC) حسب تطور عدد الملفات المدروسة وتوضيح العلاقة بينهما.

جدول رقم (23): نواتج التحقيق الجبائي للسنوات 2019،2020،2021،2022

السنوات	أشكال التحقيق الجبائي	عدد الملفات المبرمجة	عدد الملفات المدروسة	نواتج التحقيق الجبائي
2019	VC	60	42	178 477 476
	VP	14	14	28 465 041
	VASFE	08	05	48 843 964
2020	VC	25	16	9 2172 158
	VP	14	14	25 919 716
	VASFE	0	0	0
2021	VC	55	48	336 468 834
	VP	06	06	63 541 055
	VASFE	07	05	5 7004 866
2022	VC	25	22	189 368 429
	VP	11	11	2 830 378
	VASFE	05	03	20 132 798

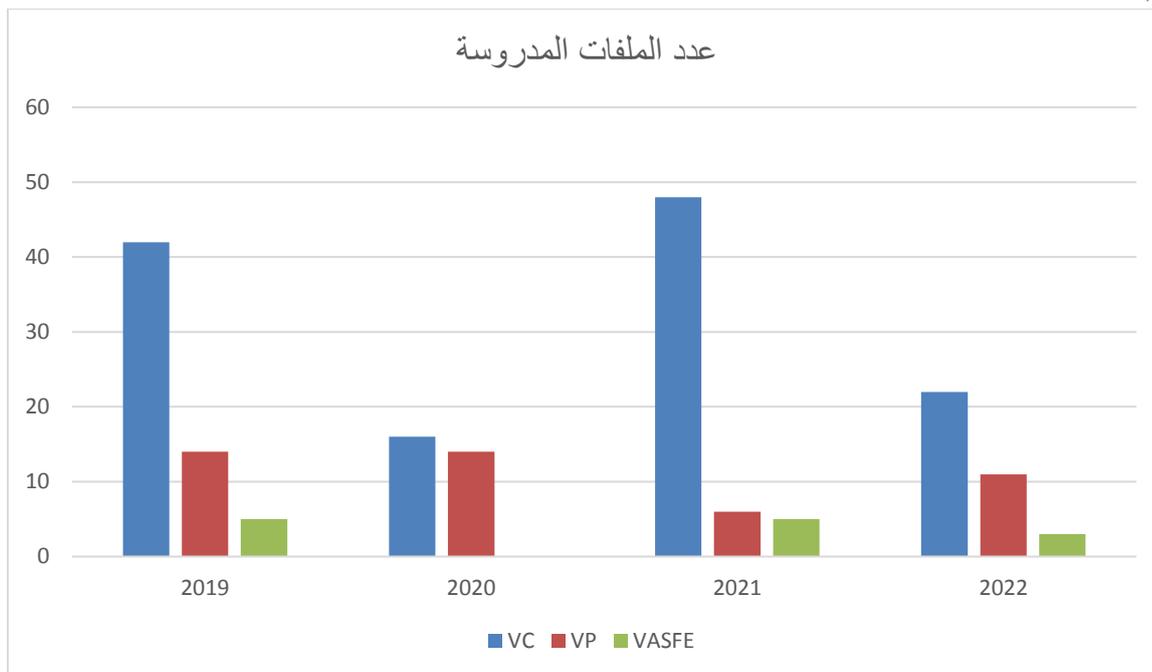
المصدر : من إعداد الطالبتين اعتمادا عل معطيات مديرية الضرائب

الشكل رقم 07: نواتج أنواع التحقيق الجبائي الثلاث للسنوات من 2019 إلى 2022



عند مقارنة نواتج الأشكال الثلاثة من التحقيق الجبائي (VC VP VASFE) نلاحظ انه خلال السنوات الأربعة الأخيرة 2019-2022 التحقيق المحاسبي VC يحتل دائما الصدارة بقيمة النواتج المحققة وهذا ما يبين أهميته الكبيرة في استرجاع الحقوق المغفلة، ثم في المرتبة الثانية التحقيق المصوب VP وفي الأخير التحقيق المعمق VASFE يعتبر الأقل مردودية .

الشكل رقم 08: عدد الملفات المدروسة لكل VC VP VASFE للفترة 2019-2022



عند مقارنة نواتج كل تحقيق بعدد الملفات المدروسة خلال كل سنة نلاحظ مايلي :

أعلى قيمة VC سجلت في سنة 2021، حيث كان عدد الملفات المدروسة هو 48 وهو اكبر عدد مقارنة مع السنوات الأخرى، نلاحظ أن علاقة نواتج التحقيق المحاسبي بعدد الملفات المدروسة هنا طردية كلما زاد عدد الملفات زادت قيمة النواتج.

أعلى قيمة VP سجلت في 2021، حيث كان عدد الملفات المدروسة 06، في حين كان اكبر عدد في 2019 بلغ 14 ملف. نلاحظ هنا علاقة النواتج بعدد الملفات المدروسة ليست طردية.

أعلى قيمة VASFE سجلت في سنة 2019، حيث كان عدد الملفات 05 ولكن في سنة 2021 كذلك كان عدد الملفات 05 اما قيمة النواتج منخفضة جدا مقارنة مع سنة 2019 راجع لنوعية الملفات التي لم تكن في المستوى المطلوب من حيث احتواءها على الاغفالات والأخطاء، أما في سنة 2020 نلاحظ قيمة النواتج منعدمة راجع لعدم برمجة أي ملف باعتبار عام 2020 شهد على المستوى الوطني والعالمي لجائحة كورونا نتج عنها تجميد بعض البرامج والمشاريع.

المطلب الثالث: مساهمة الحقوق المسترجعة من التحقيق الجبائي في التقليل من الغش الضريبي للفترة 2022-2019

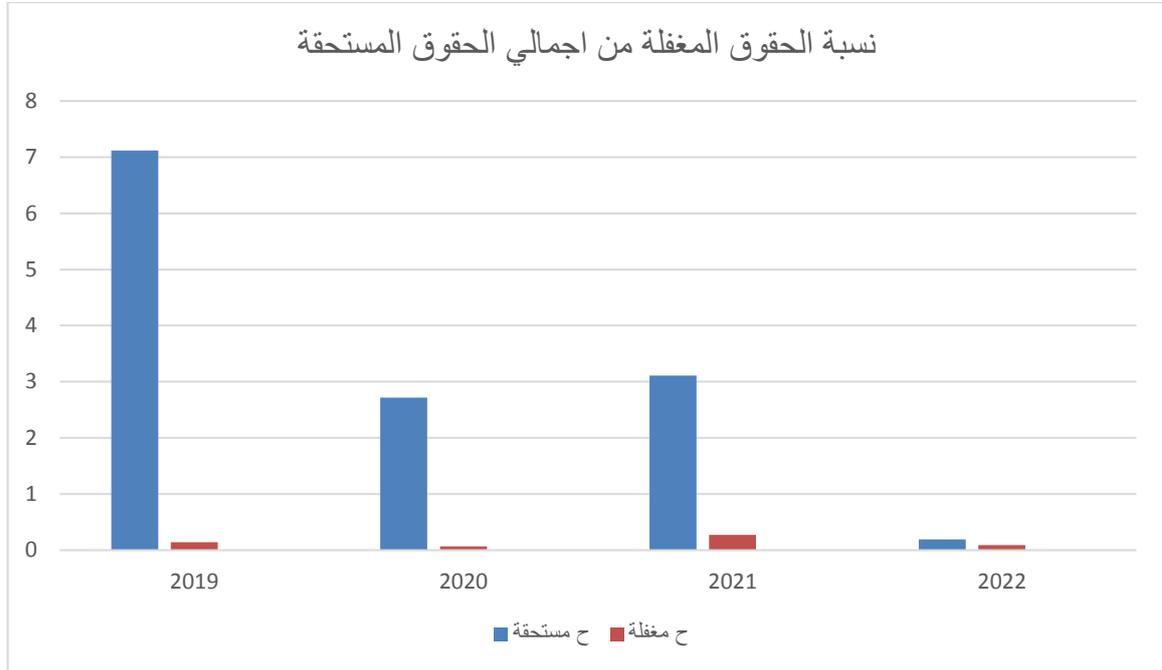
يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى الغش في دفع الضريبة بطرق وأساليب مختلفة، وهذا ما يؤثر سلبا على الحصيلة الضريبية من خلال الجدول الآتي سنتعرف على نسبة الحقوق المسترجعة عن طريق التحقيق الجبائي من اجمالي الحقوق المستحقة لكل سنة.

جدول رقم (24) : نسبة الحقوق المغفلة من اجمالي الحقوق المستحقة لكل سنة

السنوات	2019	2020	2021	2022
حقوق مغفلة	142 545 781,00	73 897 215,00	271 193 664,00	93 995 942,00
حقوق مستحقة	7 127 289 100,00	2 721 553 285,00	3 117 555 804,00	194 795 548,00
النسبة	%2	%3	%9	%49

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على معطيات الملحق رقم 17

الشكل رقم 09 : نسبة الحقوق المغفلة من اجمالي الحقوق المستحقة لكل سنة



نلاحظ من الجدول أعلاه أهمية التحقيق الجبائي في استخراج الحقوق المغفلة والتي عبارة عن الحقوق التي لم يصرح بها قبل التحقيق الجبائي، بسبب غش او تهرب ضريبي. وتم استرجاعها بعد التحقيق الجبائي، عند إعادة تشكيل أسس جديدة خاضعة للضريبة، فهي عبارة عن الفارق بين الحقوق المستحقة والحقوق المصرح بها قبل التحقيق.

نلاحظ انه خلال السنوات الأخيرة قيمة الحقوق المغفلة أي المسترجعة، ضئيلة جدا مقارنة بالحقوق المستحقة، حيث تم تسجيل النسب التالية 2%، 3%، 9% على التوالي. وهذا يرجع الى عدم تسديد المكلفين المحقق معهم لقيمة ديونهم الجبائية دفعة واحدة بل يفضلون الدفع وفق جدول زمني (على عدة دفعات)، نتيجة التوقف الجزئي للأنشطة الاقتصادية خلال هذه السنوات بسبب بروتكول الحجر الصحي الذي فرض في جائحة كورونا. هذا ما أدى إلى ارتفاع قيمة الحقوق الاجمالية وانخفاض قيمة الحقوق المحصلة في كل هذه السنوات. وفي سنة 2022 كانت النسبة 49%، التي تعبر عن استرجاع ما يقارب 50% من الحقوق المستحقة، وهذا يرجع بالأساس الى العودة للحياة الاقتصادية بعد زوال جائحة كورونا وتحسن الوعي الجبائي لدى المكلفين الذين خضعوا للتحقيق، مما ساهم بشكل مباشر في زيادة قيمة الحقوق المحصلة بصفة عامة إلا أن المبالغ كانت صغيرة جدا مقارنة بمبالغ السنوات الثلاث السابقة.

خلاصة

من خلال الدراسة الميدانية لإجراءات التحقيق المحاسبي المطبق على الملف الجبائي لمؤسسة محل التحقيق التي تنشط في استغلال المحاجر على مستوى مركز الضرائب لولاية جيجل، وتحليل مختلف نواتج التحقيق الجبائي بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية استخلصنا ما يلي:

- مكن التحقيق المحاسبي من اكتشاف عدة أخطاء و تجاوزات للمؤسسة الخاضعة للتحقيق تمثلت في الغياب كلي للدفاتر و السجلات المحاسبية لسنة 2016 تم من جرائها رفض المحاسبة، تسديد IBS بمعدل 19 % في حين أن نشاط المحاجر يخضع لمعدل 26 %، وإخفاء الأسس الحقيقية للاخضاع .
- قام الأعوان المحققون بإعادة تشكيل الأسس الصحيحة الخاضعة للضريبة بمختلف أنواعها وفق التشريع الجبائي الجزائري.

- تم استرجاع حقوق للخرينة العمومية قدرت ب 21.377.245 سنة 2016 وب 19.491.742 سنوات 2017، 2018 و 2019 .

- يوجد اختلاف في عدد الملفات المدروسة حسب كل سنة وحسب كل نوع من أنواع التحقيق الجبائي إذ لا توجد علاقة بين نواتج التحقيق الجبائي وعدد الملفات، بل مرتبطة بنوعية الملفات المبرمجة من طرف الإدارة الجبائية التي تسعى الى السهر على تنفيذ كل العمليات المبرمجة وانتقاء الملفات التي تحتوي على نقائص وتحايلات.

- عند تحليل نسبة الحقوق المغفلة من اجمالي الحقوق المستحقة، لاحظنا مبالغ الحقوق المسترجعة معتبرة مقارنة بحجم الأموال المستحقة حيث كان مجموعها 581 632 602.00 دج في السنوات (2019، 2020، 2021، 2022) ، وتبين لنا دور التحقيق الجبائي في التقليل من الغش الضريبي من خلال مساهمة نواتج التحقيق الجبائي بأشكاله الثلاث في زيادة الحصيلة الضريبية، حيث بلغ متوسط نسب استرجاع الحقوق المغفلة خلال سنوات الدراسة 15.75 %.

الخاتمة

الخاتمة

إن دراسة ظاهرة الغش الضريبي أدى بنا إلى تحليل مختلف المفاهيم و التعاريف واستنتاج الفرق بينها و بين التهرب الضريبي، والأسباب المؤدية إليها وذلك يعود إلى تعقد الظاهرة وارتباطها بمختلف المجالات، ما يؤدي بالمكلفين بالضريبة إلى انتهاج مختلف الطرق التدليسية والاحتيالية حسب كل مجال وطبيعة وشكل النشاط الممارس والبيئة المتواجد فيها من أجل تخفيض أسس الإخضاع الضريبي أو عدم التصريح بها نهائيا دون التفكير بالآثار المتأتية منه على كل الأصعدة بدءا بالجانب المالي، أي تخفيض الموارد المالية التي تمول الخزينة العمومية للدولة التي تعتمد عليها في تغطية نفقاتها العامة ، وبالتالي التأثير على باقي الجوانب (الاقتصادي، الاجتماعي، السياسي.... إلخ).

لذا قام المشرع الجزائري بوضع عدة اجراءات لمكافحتها و الحد منها وهي الرقابة الجبائية بصفة عامة و التحقيق الجبائي بصفة خاصة، وهو الشكل الرئيسي في مكافحة الغش الضريبي، من خلال مراقبة المكلفين بالضريبة أثناء قيامهم بالتزاماتهم الجبائية و العمل على اكتشاف كل الأخطاء والاغفالات سواء بنية حسنة أو بنية سيئة بهدف تصحيحها وتقويمها، والمساهمة في استرجاع مبالغ معتبرة لخزينة الدولة . من خلال دراستنا النظرية والتطبيقية لموضوع "التحقيق الجبائي كآلية للتقليل من الغش الضريبي على مستوى مركز الضرائب لولاية جيجل والمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية جيجل، تمكنا من اختبار صحة الفرضيات كما يلي :

اختبار صحة الفرضيات

-الفرضية الأولى : صحيحة ، فقد تعددت طرق الغش الضريبي التي تهدف إلى إخفاء من الوعاء الحقيقي الخاضع للضريبة و التخلص من تاديتها، بالتحايل على القانون باستعمال العمليات المحاسبية من خلال تضخيم الايرادات بزيادة حجم التكاليف ومنه التقليل من الوعاء الخاضع أو تخفيض الايرادات باخفاء جزء من رقم الأعمال الحقيقي، وباستعمال العمليات القانونية عن طريق تكييف الحالات القانونية والعمليات الوهمية، وباستعمال العمليات المادية عن طريق الإخفاء الكلي أو الجزئي.

-الفرضية الثانية : صحيحة، فقد أقر التشريع الجبائي الجزائري ثلاثة أشكال من التحقيق الجبائي تختلف فيما بينها حسب المدة والهدف حيث التحقيق المحاسبي يتعلق بجميع الضرائب دون استثناء ويهدف إلى فحص الدفاتر المحاسبية ولا تتجاوز مدة التحقيق 9 أشهر، التحقيق المصوب يتعلق بنوع واحد أو عدة أنواع من الضرائب ويهدف أيضا لفحص الدفاتر المحاسبية ولا تتجاوز مدة التحقيق سنة، والتحقيق المعمق في الوضعية

الجبائية الشاملة يتعلق بالضريبة على الدخل الاجمالي فقط تخص الأشخاص الطبيعيين بحيث لا تفوق مدة سنة.

-الفرضية الثالثة : صحيحة، فقد سمح التحقيق المحاسبي لملف جبائي بمركز الضرائب لولاية جيجل بالكشف عن عدة تجاوزات وأخطاء منها: غياب كلي للدفاتر والسجلات المحاسبية، وإخفاء جزء من رقم الأعمال في التصريحات، حيث مكن من استرجاع حقوق للخزينة العمومية قدرت ب40.868.987 دج .

-الفرضية الرابعة : صحيحة، فقد أدى التحقيق الجبائي بجميع أنواعه على مستوى المديرية الفرعية للضرائب لولاية جيجل، إلى تحقيق نتائج جيدة في الكشف عن قيمة الحقوق المغفلة الناجمة عن الغش الضريبي خلال فترة الدراسة(2019-2022)، غير أن نسب استرجاع هذه الحقوق من الحقوق المستحقة كانت ضعيفة تراوحت بين 2% و9% خلال 2019-2021 وهي السنوات التي تزامنت مع الحجر الصحي الملازم لأزمة كورونا، لكنها تحسنت بنسبة معتبرة بـ 49% سنة 2022 بعد إزالة الحجر .

نتائج الدراسة

وعلى ضوء ما سبق تم التوصل للنتائج النظرية والتطبيقية التالية :

-عرفت ظاهرة الغش الضريبي انتشارا كبيرا على المستوى العالمي، ويرجع ذلك للأسباب المتعددة الاقتصادية، تشريعية،... إلخ ، وتعدد الطرق المستعملة في الغش من طرف المكلفين وتتمثل في الغش عن طريق العمليات المحاسبية، العمليات المادية والقانونية..

- الغش الضريبي له تأثير كبير على كل المستويات ويعتبر أهم المعوقات التي تقف أمام الأهداف السياسية، المالية، والاقتصادية للدولة مثل إعاقة التقدم الاقتصادي، ظهور أزمة رؤوس الأموال، اللجوء إلى الدين العام؛

-التحقيق الجبائي يعد أداة رقابية ذات فعالية في اكتشاف مختلف الاغفالات والتدليسات المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة، وتتمثل أشكاله في التحقيق المحاسبي والتحقق المصوب والتحقق في الوضعية الجبائية الشاملة ؛

- ألزم المشرع الجزائري المكلفين بالضريبة بالنقيد بالالتزامات المحاسبية، من خلال مسك الدفاتر المحاسبية بشكل إجباري كما ينص عليه القانون التجاري، والاحتفاظ بها مع الإثباتات القانونية لها، إضافة للالتزامات التصريحية سواء من حيث آجال أو وقت أو طريقة ايداعها، وفق لما جاء في مختلف القوانين الجبائية؛

- غياب الوعي الجبائي لدى المكلفين بالضريبة بالرغم من الجهود التي تبذلها الادارة الجبائية في نشر التوعية من خلال اصدار منشورات خاصة موجّهة للمكلفين؛

- عند التحقيق المحاسبي، توضح لنا أن الإدارة الجبائية تعطي فرصة للمكلف الخاضع للتحقيق قبل البدء في عملية التحصيل، فرصة للاحتجاج على النتائج النهائية للتحقيق، حيث تودع الطلبات في مصلحة المنازعات؛
- يعتبر التحقيق المحاسبي أهم شكل من أشكال التحقيق الجبائي من حيث المردودية المالية للخبزينة العمومية بالمقارنة مع التحقيق المصوب والتحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة ؛
- على الرغم من أهمية التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة كشكل رقابي خاص بمداخل الأشخاص الطبيعيين إلا أنه يبقى ضعيف الفعالية ، بسبب محدودية الملفات المبرمجة، حيث خلال الفترة المدروسة (2019-2022)، الملفات المبرمجة تراوح عددها ما بين 05 إلى 08 ملفات فقط ؛
- بذلت مديرية الضرائب جهود معتبرة من اجل مكافحة و التقليل من ظاهرة الغش الضريبي في فترة الدراسة (2019-2022)، إلا أن ذلك لم ينعكس إيجابيا على نواتج التحقيق الجبائي خلال السنوات الثلاثة الأولى، إذ كانت نسب استرجاع الحقوق المغفلة من اجمالي الحقوق المستحقة ضعيفة قدرت ب 2%، 3%، 9% في السنوات 2019، 2020، 2021 على التوالي، وذلك راجع لركود الأوضاع الاقتصادية التي شهدها العالم بأسره بسبب انتشار وباء كورونا (كوفيد 19)، وانعكس ذلك سلبا على إيرادات الخبزينة؛
- تحسن في نسبة الحقوق المسترجعة من اجمالي الحقوق المستحقة في سنة 2022 حيث سجلت نسبة 49%، وهذا راجع لزوال بروتوكول الحجر الصحي الذي فرض في جائحة كورونا وعودة المؤسسات لمزاولة نشاطاتها بشكل تدريجي.

الاقتراحات

- يمكن تقديم بعض الاقتراحات التي تساهم في الحد من ظاهرة الغش الضريبي وتحسين التحقيق الجبائي، و تتمثل فيما يلي :
- نشر الوعي الضريبي لدى المكلفين ، أي اقناع كل مكلف بدفع الضريبة المستحقة عليه، ما يتطلب من السلطات القيام بتزويد الانفاق العام، بما يخدم الصالح العام حتى يشعر دافع الضريبة أن الموارد العامة تعود عليه بالمنفعة سواء بشكل مباشر أو غير مباشر؛
- مراجعة القوانين والتشريعات الضريبية، من خلال حسن صياغتها وانسجامها مع الأوضاع داخل الوطن، والحرص على عدم ترك ثغرات تسمح للمكلفين بالاستفادة منها في عملية الغش الضريبي؛
- إعادة النظر في العقوبات المفروضة على الممارسين للغش الضريبي وتثديدها، مع امكانية إعطاء تحفيزات للمكلفين الملتزمين بالقواعد الجبائية ؛
- عصنة مركز الضرائب وتدعيمه بالتكنولوجيا الحديثة، والموارد البشرية المؤهلة.

- الرفع من كفاءة الأشخاص المكلفين بعملية التحقيق الجبائي، من خلال اجراء دورات التكوين في مجال المحاسبة والجبائية والقانون.
- تدخلات الادارة الجبائية في مكافحة الغش الضريبي يجب ان تكون بصفة مستمرة في إطار منظم، ولا تقتصر على حملات ظرفية مؤقتة. وهذا من اجل التأكيد على تواجدها الدائم وحراستها وسهرها على تنفيذ مهماتها المتمثلة في حماية المال العام واسترجاع الحقوق وبالتالي مساهمتها في التقليل من الغش الضريبي.

آفاق الدراسة

- على ضوء الدراسة التي قمنا بها والنتائج المتوصل إليها فقد تجلت آفاق جديدة للبحث مما نقتراح أن تتركز البحوث المستقبلية على المواضيع التالية:
- تقييم فعالية التحقيق الجبائي في ظل تبني مؤشرات الأداء.
 - رقمنة الإدارة الجبائية وتبني نظام التصريح الالكتروني جبايتك، ودورها في تحسين الخدمات.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

• الكتب

- 1-الحاج طارق، المالية العامة، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 1999.
- 2-المرسي السيد حجازي، مبادئ الاقتصاد العام، الكتاب الثاني، الدار الجامعية للطباعة والنشر، 2000
- 3-بن اعمارة منصور، اجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011.
- 4-بوزيدة حميد، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
- 5-خالد شحادة الخطيب، أسس المالية العامة، أحمد زهير شاهية، دار وائل للنشر.
- 6-زغدودعلي، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر.
- 7-سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية، 1999.
- 8- سويبي فاطمة، المالية العامة، طرابلس -لبنان، 2005.
- 9-صالح العيد، الوجيز في شرح قانون الاجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر 2008 .
- 10- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، الجزائر، 2012.
- 11-عوادي مصطفى وزين يونس، الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، الطبعة الثانية، 2010-2011 .
- 12-ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
- 13-يونس أحمد البطريق، حامد عبد المجيد دراز وآخرون، المالية العامة (الضرائب و النفقات العامة)، الدار الجامعية، الاسكندرية.

• المجلات

- 1- جازية أمير، يوسف عاشور، التلبس الجبائي كوسيلة رقابية أكثر فاعلية للحد من الغش الجبائي حالة الجزائر (2005 - 2015)، مجلة البحوث والدراسات العلمية، جامعة يحيى فارس، المدينة، المجلد 2019، العدد 13، 2019.
- 2-زايمي مولود، مسار برنامج التحقيق المحاسبي والجبائي من الانتقاء الى التنفيذ: مديرية الولائية للضرائب بلدية، مجلة دراسات جبائية المجلد 10/العدد 2021، 02.

3- شريف يغني، سلطات الإدارة الجبائية في متابعة التحصيل الضريبي، مجلة القانون العقاري، العدد 2021، 15.

4- عتير سليمان، محمد زرقون، جدوى الرقابة الجبائية في تدقيق التصريحات الضريبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مجلة البديل الاقتصادي، العدد الاول.

5- نصررحال و سهام موفق، الضغط الضريبي كحافز للتهرب والغش الضريبي، مجلة العلوم الإدارية والمالية، جامعة الوادي، العدد 01، 2018 .

• أطروحات الدكتوراه

- 1- بوعكاز سميرة، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2015.
- 2- رحال نصر، سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي - دراسة مقارنة بين الجزائر، تونس، المغرب -، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2014.
- 3- فلاح محمد، السياسة الجبائية- الأهداف والأدوات - (بالرجوع إلى حالة الجزائر)، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2006 .

• مذكرات الماجستير

- 1- عبد الغني بوشري، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999-2009)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص مالية البنوك، جامعة تلمسان، 2011.
- 2- بولخوخ عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب الضريبي (دراسة حالة ولاية باتنة)، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد التنمية، جامعة باتنة، 2004 .
- 3- رحال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (حالة ولاية الوادي)، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2007.
- 4- طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، جامعة قسنطينة، 2012 .
- 5- لواج عبد الرحيم، فعالية الرقابة الجبائية في تقويم التصريحات الجبائية، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في شعبة علوم التسيير، تخصص إدارة مالية، جامعة جيجل، 2016.
- 6- ياقوت أوهيب بن سلامة، الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجنائية، جامعة الجزائر، 2003 .

• **مذكرات ماستر**

- 1- أموقياس نهلة وعليليش كريمة، التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والسياسية، جامعة جيجل، 2016 .
- 2- بلور بسمة وبحبوح سارة، دور الرقابة الجبائية في كشف الغش الضريبي - دراسة حالة على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية جيجل -، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة جيجل، 2014 .
- 3- تبوكيوت فاطمة وسماعلي زهية، دور التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب والغش الضريبيين، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر، علوم تسيير، تخصص محاسبة وجباية معمقة، جامعة بومرداس، 2017.
- 4- محراب أسامة، أشكال الرقابة الجبائية وفق التشريع الجبائي الجزائري، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، تخصص قانون الأعمال، جامعة ام البواقي، 2021.
- 5- مبروك نور الإسلام، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي - دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية أم البواقي، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2015، ص 15 .

• **الملتقيات**

- 1- الجيلاني بلواضح ونبيلة ميمون، مداخلة بعنوان "مكافحة التهرب الضريبي كهدف لجهود القضاء على البطالة"، ملتقى حول استراتيجية الحكومة في مكافحة البطالة في ظل التنمية المستدامة، جامعة المسيلة، 15-16 نوفمبر 2011.
- 2- عيسى سماعيلين، ظاهرة الغش الضريبي في القانون الجبائي الجزائري، الملتقى العلمي الوطني حول أثر التهرب الضريبي على التنمية المحلية في الجزائر، جامعة تمنراست أيام 29 و30 جانفي، 2013 .

• **القوانين و المراسلات**

- 1- القانون التجاري الجزائري.
- 2- القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25/11/2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي.
- 3- ميثاق المكلف بالضريبة حقوقكم وواجباتكم، منشورات المديرية العامة للضرائب، 2010.
- 4- رسالة المديرية العامة للضرائب، عدد 2013/70.

5-قانون الاجراءات الجبائية، منشورات المديرية العامة للضرائب، 2021.

6-قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2022 .

• المواقع الالكترونية

1-www.mfdgi.gov.dz ,circulaire :la vérifications comptabilité ponctuelle de la, MF / DGI / DRV/2009,

• المراجع بالفرنسية

1- Kerrouche Amirouche Raoun A /Hakim,Le rôle du contrôle fiscal à la réduction des opérations frauduleuses ,Master en Sciences financières Option : Comptabilité et Audit Université Abderrahmane Mira de Bejaia ,2019.

2- Himrane Mohamed, Larioui Abderezak, Le contrôle fiscal en Algérie, quel est l'impact des reformes ? Journal of Advanced Economic Research, El oued University, Eloued, Algeria, Vol 05, Issue 01, 2020.

3-Revue des études de droit, vol07, n 01 mars 2020.

4- Guide de verificateur de comptabilite, drv/dgi, edition 2001.

5-Lettre d'informations bimestrielle, éditée par DGI N16, AVRIL 2014.

• المقابلات

مقابلة مع السيد مفتش مركزي بمركز الضرائب لولاية جيجل.

الملاحق

01 الملحق رقم
 MINISTERE DES FINANCES
 DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
 DIRECTION DES IMPOTS DE LA WILAYA JIJEL
 CENTRE DES IMPOTS DE JIJEL

وزارة المالية
 المديرية العامة للضرائب
 مديرية الضرائب لولاية جيجل
 مركز الضرائب جيجل

Référence N° /DIWJ/CDI/BVC 02/2021

Lettre
 avec A.R.
 N°:.....

Mr:

Reçu le 15/10/2020

JIJEL Le: 18/10/2020

Avis de Vérification de Comptabilité

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre établissement le 04/11/2020 à H, à l'effet de vérifier au titre des exercices ^{Exploitation} l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après, désignés: **TAP, TVA, IRG, IRG/S, DROITS DE TIMBRE ET AUTRES.**

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

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

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

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

Vous trouvez ci-joint, un exemplaire de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié « édition 2021 ».

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

Chef de brigade

Noms, prénoms et grades des vérificateurs

DJ. BENCHABANE (J.C)

(1) À cocher en cas de contrôle inopiné

101

" " " " "

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

المحقق رقم 02

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Série Orf 23

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

Fiche de début des travaux
de Vérification

Numéro de l'affaire 40/2020
Numéro d'identification Fiscale. /
Nom/ Prénom ou raison sociale. /
Activité EXTRACTION ET PREPARATION DE SABLE + EXTRACTION ALLUVIONN-
AIRE.
Adresse / Tel /
Avis de vérification N° 147 du 18/10/2020
Remis-le. 19/10/2020
Période à vérifier du 01/01/2016 au 31/12/2019.
Noms, prénoms et grades des agents vérificateurs :
MR: A DJABER (J.C)
MR: DJ. BENCHABANE (J.C)
Date de début des travaux préparatoires 02/11/2020
Date du contrôle inopiné (1) /
Date d'intervention sur place (Contrôle au fond) 04/11/2020

Chef de brigade

Nom/ Prénom et grade des vérificateurs

DJ. BENCHABANE (J.C)

(1) à remplir en cas de contrôle inopiné

102

الملاحق رقم 03

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Ministère des finances
Direction Générale des impôts
Direction des Impôts de la Wilaya de Jijel
Centre des impôts de la wilaya de Jijel
N° /DI/WJ/CDI/BVC1/ 2020

Jijel Le: 04/11/2020

M^r/.....
...../.....
...../.....

OBJET : Mise en demeure

Monsieur :

Dans le cadre de la vérification ponctuelle de votre comptabilité (exercices : 2016 ,2017,2018 et 2019) et en application des dispositions fiscales en vigueur, vous avez l'obligation de produire à l'administration fiscale les documents ci-après désignés :

- DOCUMENTS ET PIÈCES COMPTABLES DE L'EX 2016.
- LIVRE DE PAIE.
- JOURNAUX AUXILIAIRE 2017. 2018 ET 2019.
- GRAND LIVRE 2017. 2018 ET 2019.

défaillance a été constatée lors de notre intervention du ...04/11/2020... un procès-verbal établi le 04/11/2020 à votre encontre constatant leurs absences

Conformément aux prescriptions de l'article 20-9 du code des procédures fiscales.

En conséquence, vous êtes mis en demeure d'avoir à présenter ces documents dans un délai n'excédant pas (08) jours, faute de quoi il sera procédé à l'application des sanctions prévues par la législation fiscale en vigueur (l'article 44 du code des procédures fiscales).

Veuillez agréer, monsieur l'expression de notre parfaite considération.

LE VERIFICATEUR



103

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

الملاحق رقم 05

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Série Ouf8

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

DECHARGE
(Réception des documents comptables)

Suite à la demande écrite formulée par M. / en
sa qualité de GESTIONNAIRE en date du /
et acceptée par le service en date du 04/11/2020 conformément à l'article 20-1 du Code des
Procédures Fiscales.

Nous, vérificateurs, certifions avoir reçu les documents et justifications comptables énumérés
ci-après, en vue de procéder à la :

- Vérification de la comptabilité au titre de la période du 01/01/2016 au 31/12/2019
 Vérification ponctuelle de comptabilité au titre de la période du / au /

Intitulé des documents comptables

- GRAND LIVRE 2017, 2018 ET 2019.
- JOURNAUX AUXILIAIRE 2017, 2018 ET 2019.
- LIVRE DE PAIE.
- LIVRE CENTRALISATEUR. 2017, 2018 ET 2019.
- LIVRE INVENTAIRE. 2017, 2018 ET 2019.
- LOT DE PIECES JUSTIFICATIVE 2017, 2018 ET 2019.

LE VERIFICATEUR:

OJ. BENCHABANE (J.C)

105

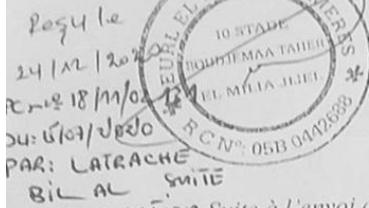
MINISTRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
Direction des impôts de la Wilaya de JIJEL
Centre des impôts de la Wilaya de JIJEL

Notification de Redressements suite
à la Vérification de Comptabilité
EX : 2016

Référence N° 265/DT/WJ/CDI/SPC/BVCI/2020

Lettre avec
A.R

الملحق رقم 06



Le : 21/12/2020

LA PROCURATION Suite à l'envoi de l'avis de vérification N° 147 du 18/10/2020 vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité du 01/01/2016 au 31/12/2019 au titre des exercices : 2016, 2017, 2018 et 2019 se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés : TAP, TVA, IBS, IRG/RCM, IRG/salaires, droits de Timbre, et autres.

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

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

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

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

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

Vous pouvez également, à l'issue de cette étape solliciter l'arbitrage de Mr le chef de centre des impôts de wilaya de JIJEL pour des questions de fait ou de droit.

La présente notification comporte DIX (10) feuillet(s), y compris celui-ci.

Veuillez agréer Monsieur l'expression de notre parfaite considération.

Le chef de brigade

Nom et Grade des Vérificateurs

A.DJABER (I.C)

DJ.BENCHABANE (

الملحق رقم 07

مركز الضرائب لولاية جيجل

القضية رقم: EURL EL.WAFA CARRIERES /2020/40

الإبلاغ الأولي رقم: 265 / م ض / و ج / م / ف ت / 2020/1 المؤرخ في: 2020/12/21

عدد الصفحات: 10

4- تشكيل رقم الأعمال لسنة 2016 :

لقد اعتمدنا في تشكيل رقم الأعمال الخاص بهاتيه السنة على المعلومات التي بحوزة المصلحة و المتمثلة أساسا في تصريحكم السنوي الخاص بالإتاوة المنجمية (RED100) لسنة 2016 و الموردع لدى قباضة الضرائب الشققة. و الذي صرحتم من خلاله بحجم الإنتاج المستخرج و المعتمد كوعاء لفرض هاتيه الإتاوة و المقدرب: 137,915,80 م³ و الجدول التالي يبين توزيع هاتيه الكمية بحسب المنتج المباع:

IDENTIFICATION DU PRODUIT	QUANTITE ANNUELLE PRODUITE
GRAVE CONCASSE(0/40-0/80-0/60)	17154 ,00 m ²
AGREGATS	49.232 ,90 m ²
SABLE	14.362,70 m ²
BALLAST	15678,50 m ²
T.V.C	18.685,50 m ²
ENROCHEMENT	22.802 m ²
Total de la quantité extraite	137.915 m ²

و عند تطبيق أسعار المصروح بها من طرفكم و المحملة على فواتير بيعكم , نتحصل على رقم الأعمال المشكل و الجدول الآتي يلخص ذلك:

NATURE DE PRODUIT	QTE/M ³	PU/HT	MONTANT HT
GRAVE CONCASSE(0/40-0/80-0/60)	17154 ,00 m ³	700 DA	007.800.12
AGREGATS	49.232 ,90 m ³	700 DA	34.463.030
SABLE	14.362,70 m ³	700 DA	10.053.890
BALLAST	15678,50 m ³	700 DA	10.974.950
T.V.C	18.685,50 m ³	400DA	7.474.200
ENROCHEMENT	22.802 m ³	800 DA	18.241.600
Total du chiffre d'affaires reconstitué			دج 215.470.93

الملاحق رقم 08

مركز الضرائب لولاية جيجل

القضية رقم: EURL EL.WAFA CARRIERES /2020/40

الإبلاغ الأولي رقم: 265 / م ض / و ج / م / ف ت / 2020/1 المؤرخ في: 2020/12/21

عدد الصفحات: 10

رقم الأعمال المصرح به لسنة 2016 :

رقم الفاتورة و التاريخ	الزبون	المبلغ خارج الرسم	رق.م(17%)	المبلغ بكل الرسوم
01 مؤرخة في: 2016/01/31	SARL EL.HIDJAZIA INVEST	1.835.400	312.018	2.147.418
02 مؤرخة في: 2016/02/29		3.125.000	531.250	3.656.250
03 مؤرخة في: 2016/03/31		6.705.000	1.139.850	7.844.850
04 مؤرخة في: 2016/04/15	BOUNEGUT A/MAADJID	224.322	38.134,74	262.456,74
05 مؤرخة في: 2016/04/30	SARL EL.HIDJAZIA INVEST	2.140.000	363.800	2.503.800
06 مؤرخة في: 2016/05/31		2.345.000	398.650	2.743.650
07 مؤرخة في: 2016/06/30		2.450.000	416.500	2.866.500
08 مؤرخة في: 2016/07/10	BOUNEGUT A/MAADJID	510.182	86.730,94	596.912,94
09 مؤرخة في: 2016/07/20	DAEWOO ENGINEERING	1.600.000	272.000	1.872.000
10 مؤرخة في: 2016/08/30	SARL EL.HIDJAZIA INVEST	1.610.000	273.700	1.883.700
11 مؤرخة في: 2016/09/12	DAEWOO ENGINEERING	1.600.000	272.000	1.872.000
12 مؤرخة في: 2016/09/30	SARL EL.HIDJAZIA INVEST	3.250.000	516.800	3.556.800
13 مؤرخة في: 2016/10/16	DAEWOO ENGINEERING	4.200.000	714.000	4.6914.000
14 مؤرخة في: 2016/10/31	SARL EL.HIDJAZIA INVEST	980.000	166.600	1.146.600

شابع الملاحق رقم 08
مركز الضرائب لولاية جيجل

القضية رقم: EURL EL.WAFA CARRIERES /2020/40

الإبلاغ الأولي رقم: 265 / م ض / م ج / م / ف ت / 2020/1 المؤرخ في: 2020/12/21

عدد الصفحات: 10

2.900.001,02	421.367,67	2.478.633,35	EURL ETRBHM	15 مؤرخة في: 2016/11/17
2.100.000,01	305.128,21	1.794.871,80		16 مؤرخة في: 2016/11/22
3.000.001,68	435.897,68	2.564.104		17 مؤرخة في: 2016/12/11
1.700.001,46	247.008,76	1.452.992,70		18 مؤرخة في: 2016/12/20
2.533.050	368.050	2.165.000	SARL EL.HIDJAZIA INVEST	19 مؤرخة في: 2016/12/30
79.560	11.560	65.000	ETR BEJAIA	20 مؤرخة في: 2016/12/22
2.808.000	408.000	2.400.000	DAEWOO ENGINEERING	21 مؤرخة في: 2016/12/25
1.667.250	242.250	1.425.000	SINOHYDRO CORPORATION	22 مؤرخة في: 2016/12/30
54.900.502.2	7.976.996.02	46.923.506	رقم الأعمال المصرح به	
		1.161.048	+منتوج مخزن	
48.084.554			رقم الأعمال المصرح به الإجمالي	

و منه فإن الفارق المقدر ب: 45.130.916 دج (215.470.93 دج - 48.084.554) و الذي يمثل مبيعات مخفية مشككة سوف تضاف إلى نتيجة الدورة المصرح بها سنة 2016 بالإضافة إلى إخضاعه إلى الرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة.

5- جدول ملخص لرقم الأعمال لسنة 2016:

التعيين	2016
رقم الاعمال المفوتر المعاد تشكيكه	215.470.93
رقم الاعمال المفوتر المصرح به	48.084.554
الفرق الحاصل في رقم الاعمال	45.130.916

الورقة رقم 471 المؤرخة في: 05/05/2021 - رسالة: 18/04/2021 - 2003 (SU: 2518) -
 الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
 وزارة المالية
 المديرية العامة للضرائب
 مديرية الضرائب لولاية جيجل
 مركز الضرائب جيجل

Mr : L. ... RRIERES
 ... MILIA

الملحق رقم 09

Lettre avec
 A.R.
 N°:.....

JIJEL Le : 11/ 05/2021



Notification de Redressement
 Suite à la vérification de comptabilité
EX :2017 . 2018 et 2019

Suite à l'envoi de l'avis de vérification n° 147 du 18/10/2020, vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre des exercices **2016,2017,2018 et 2019**, se rapportant aux impôts droits et taxes ci-après désignés: **TAP , TVA ,IBS, , IRG/SALAIRE ,IRG/RCM , Droits De Timbre E Autres.**

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

Vous disposer, à compter de la réception de la présente notification, d'un délai de 40 jours pour formuler vos observations ou faire part de votre acceptation des propositions de redressement envisagée. Le défaut de réponse dans ce délai vaudra accord tacite de votre part (Art 20-6 du Code des Procédur Fiscales).Vous pouvez également dans le cadre de votre réponse, solliciter l'arbitrage pour des questions de fait ou de droits, selon le cas, du Directeur des grandes entreprises, du directeur des impôts de wilaya, du chef du centre des impôts ou du chef de service des recherches et vérifications en vertu des dispositions l'article 20-6 du Code des Procédures Fiscales.

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

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

La présente notification comporte **DIX HUIT (18)** feuillets y compris celui-ci.
 Veuillez agréer Madame, monsieur l'expression de notre parfaite considération.

Chef de brigade

Nom, Prénom et Grade des vérificateurs

إمضاء: ع. رغاد
 التحققي وأختصاصه

A.DJABER (I.C) **DJ.BENCHABANE (I.C)**

الملحق رقم 10

4- تشكيل رقم الأعمال لسنوات 2017,2018 و 2019 :

لقد اعتمدنا في تشكيل رقم الأعمال الخاص بهاته السنة على المتفجرات المستعملة في عملية الإنتاج و المستخرجة من فواتير الشراء المصرحة من طرفكم و الموردة إليكم من طرف: الديوان الوطني للمواد المتفجرة التابع لوزارة الدفاع الوطني و ذلك بتطبيق العلاقة التالية: 90 غ من المتفجرات تعطي 1 طن من الحجر.

1-4- تشكيل رقم الاعمال لسنة 2017 :

جدول مفصل لمشترياتكم من المواد المتفجرة:

رقم و تاريخ الفاتورة	المورد	الكمية المقتناة (كغ)	
62 المؤرخة ب: 2017/01/05	الديوان الوطني للمواد المتفجرة	1850	
43 المؤرخة ب: 2017/02/02		1940	
649 المؤرخة ب: 2017/02/19		1950	
2167 المؤرخة ب: 2017/06/05		2450	
2374 المؤرخة ب: 2017/06/21		1950	
2475 المؤرخة ب: 2017/07/03		1445	
2682 المؤرخة ب: 2017/07/19		1950	
3801 المؤرخة ب: 2017/10/18		2965	
4205 المؤرخة ب: 2017/11/19		1925	
4461 المؤرخة ب: 2017/12/06		1750	
4426 المؤرخة ب: 2017/12/20		1740	
مجموع الكمية المقتناة من المتفجرات		21.915 كغ	

إذن : المشتريات المحققة من مادة المتفجرات لسنة 2017 هي: 21.915 كغ و جميعها استهلكت خلال السنة (لا يوجد مخزون في نهاية السنة).

• إيجاد حجم الإنتاج الناتج عن استهلاك 21.915 كغ من المتفجرات (21.915.000 غرام):

لدينا: 90 غرام من المتفجرات ← 1 طن من الحجر

21.915.000 غرام ← س طن من الحجر

س من الحجر = $90/1 \times 21.915.000 = 243.500$ طن .

تابع الملحق رقم 10

و لدينا:

$$2.73 \text{ طن} \leftarrow 1 \text{ م}^3$$

$$1 \text{ طن} \leftarrow \text{س م}^3$$

$$\text{س م}^3 = 2.73 / 1 = 0.36 \text{ م}^3$$

و عليه فإن الإنتاج المشكل المستخرج من الحجر يقدر ب

$$1 \text{ طن} \leftarrow 0.36 \text{ م}^3$$

$$243.500 \text{ طن} \leftarrow \text{س م}^3$$

س م³ = 0.36 × 243.500 = 87.660 م³. إذن الإنتاج المشكل المستخرج من الحجر يقدر ب: 87660 م³
عوض المصرح به من طرفكم و المقدر ب: 80.331,6 م³.

*كمية الإنتاج العقيم بحسب تقرير الإنتاج المعد من طرفكم تقدر ب: 4% و منه فإن الإنتاج المشكل المستخرج من الحجر هو: 87660 م³ - (87660 × 4%) = 84.153 م³.

إن الكمية المخفية من الحجر و المقدرة ب: 3822 م³ سوف توزع حسب الحصة النسبية لأنواع الحجر المباع و الموضحة حسب الجدول ادناه:

NATURE DE PRODUIT	QTE/T	QTE/M ³	PROR ATA	QUOTE PART /M ³ DE CA DISSIMULE	PU/ HT	MONTANT HT
LES AGREGATS	24.348,67	16.232 ,45	31,70%	(3822×31.70%)=1211,57	700	848.099 DA
SABLE	7014,86	4.676,58	9,13%	(3822×9.13%)=348,45	700	244.265 DA
GRAVE CONCASSE	19197,48	12.131,66	23,68%	(3822×23,68%)=905,05	700	633.535 DA
TVC	27270,08	18.180,66	35,49%	(3822×35,49%)=1356,43	400	542.572 DA
	76831	51.221.35	100%			2.268.471 DA

ملاحظة: بما أنكم اعتمدتم على وحدة الطن في فوترة مبيعاتكم فقد قمنا بتحويل الكميات المبيعة من الطن إلى المتر المكعب باتباع العلاقة التالية: 1 م³ يمثل 1,5 طن .

شابع للملحق رقم 10

مما سبق يصبح رقم الاعمال المشكل لسنة 2017 :

رقم الفاتورة و التاريخ	الزبون	المبلغ خارج الرسم	رق.م.(19%)	المبلغ بكل الرسوم
01 مؤرخة في: 2017/01/31	ERTB BEJAIA	4.200.000	798.000	4.998.000
04 مؤرخة في: 2017/02/28	SARL EL.HIDJAZIA INVEST	3.039.000	577.410	3.616.410
03 مؤرخة في: 2017/02/26	SINO HYDRO CORPORATION	950.000	/	950.000
02 مؤرخة في: 2017/02/28	SINO HYDRO CORPORATION	1.425.000	270.750	1.695.750
05 مؤرخة في: 2017/03/11	ZEMOUR KAMEL	412.562	78.386 78	490.948,78
06 مؤرخة في: 2017/03/15	BOUNEGUT A/MAADJID	367.770	69.876,30	437.646,30
07 مؤرخة في: 2017/03/31	SINO HYDRO CORPORATION	3.650.000	/	3.650.000
08 مؤرخة في: 2017/03/30	SARL EL.HIDJAZIA INVEST	1.470.000	279.300	1.749.300
09 مؤرخة في: 2017/04/28	SARL EL.HIDJAZIA INVEST	2.016.000	383.040	2.399.040
10 مؤرخة في: 2017/05/11	ERTB BEJAIA	48.000	9.120	57.120
11 مؤرخة في: 2017/05/31	SARL EL.HIDJAZIA INVEST	2.585.000	491.150	3.076.150
12 مؤرخة في: 2017/06/15	SINO HYDRO CORPORATION	3.250.000	/	3.250.000
13 مؤرخة في: 2017/06/30	SARL EL.HIDJAZIA INVEST	2.217.000	421.230	2.638.230
14 مؤرخة في: 2017/07/16	SINO HYDRO CORPORATION	535.372	/	535.372
15 مؤرخة في: 2017/07/25	EURL TRS DERICHE	1.625.000	308.750	1.933.750
16 مؤرخة	SARL EL.HIDJAZIA	2.750.000	522.500	3.272.500

تابع للملاحق رقم 10

64

			INVEST	في: 2017/07/31
3.250.000	/	3.250.000	SINO HYDRO CORPORATION	17 مؤرخة في: 2017/08/20
4.868.290	777.290	4.091.000	SARL EL.HIDJAZIA INVEST	18 مؤرخة في: 2017/08/30
4.326.660	702.620	3.698.000	SARL EL.HIDJAZIA INVEST	19 مؤرخة في: 2017/09/30
234.509,73	37.442 ,73	197.067	EURL TRS DERICHE	20 مؤرخة في: 2017/10/19
3.469.967,41	554.028,41	2.915.939	RIZZANI	21 مؤرخة في: 2017/11/30
4.065.040	649.040	3.416.000	SARL EL.HIDJAZIA INVEST	22 مؤرخة في: 2017/12/31
		48.108.410		رقم الاعمال المصرح به
		2.268.471		+مبيعات مخفية مشككة من المتفجرات
		50.376.881		رقم الاعمال المشكل
		2.268.471		الفرق الحاصل في رقم الاعمال

ومنه فإن الفارق المقدر ب: 2.268.471 دج و الذي يمثل مبيعات مخفية مشككة سوف تضاف إلى نتيجة الدورة المصرح بها سنة 2017 بالإضافة إلى إخضاعه إلى الرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة.

4-2- تشكيل رقم الاعمال لسنة 2018 :

فيما يلي جدول مفصل لمشترياتكم من هاته المادة المتفجرة:

الكمية المقتناة (كلغ)	المورد	رقم و تاريخ الفاتورة	
1143	لديوان الوطني للمواد المتفجرة	11 المؤرخة ب: 2018/01/03	
2265		463 المؤرخة ب: 2018/02/05	
1300		672 المؤرخة ب: 2018/02/19	
2140		2418 المؤرخة ب: 2018/07/03	
2140		2599 المؤرخة ب: 2018/07/18	
1950		2787 المؤرخة ب: 2018/08/05	
2015		3661 المؤرخة ب: 2018/10/09	
2550		4054 المؤرخة ب: 2018/11/06	
2200		4311 المؤرخة ب: 2018/11/21	
2115		4564 المؤرخة ب: 2018/12/05	
19.818 كغ		مجموع الكمية المقتناة من المتفجرات	

* المشتريات المحققة من مادة المتفجرات لسنة 2018 هي: 19.818 كغ و جميعها استهلكت خلال السنة (لا يوجد مخزون في نهاية السنة).

• إيجاد حجم الإنتاج الناتج عن استهلاك 19.818 كغ من المتفجرات (19.818.000 غرام):

لدينا: 90 غرام من المتفجرات ← 1 طن من الحجر

19.818.000 غرام ← س طن من الحجر

س من الحجر = $90/1 \times 19.818.000 = 220.200$ طن .

و لدينا:

2.73 طن ← 1 م³

1 طن ← س م³

س م³ = $2.73/1 = 0.36$ م³

تابع للملحق رقم 10

و عليه فإن الإنتاج المشكل المستخرج من الحجر يقدر ب

$$1 \text{ طن} \leftarrow 0.36 \text{ م}^3$$

$$220.200 \text{ طن} \leftarrow \text{س م}^3$$

$$\text{س م}^3 = 0.36 \times 243.500 = 79.272 \text{ م}^3$$

و عليه فإن الإنتاج المشكل المستخرج من الحجر يقدر ب: 79.272 م³ عوض المصرح به من طرفكم و المقدر ب: 56.336 م³.

*كمية الإنتاج العقيم بحسب تقرير الإنتاج المعد من طرفكم تقدر ب: 5% و منه فإن الإنتاج المشكل المستخرج من الحجر هو: 79272 م³ - (5% × 79272) = 75.308 م³. إن الكمية المخفية من الحجر و المقدرة ب: 18972 م³ (56.336-75.308) سوف توزع حسب الحصة النسبية لأنواع الحجر المباع و الموضحة حسب الجدول ادناه:

NATURE DE PRODUIT	QTE/T	QTE/M ³	PRORATA	QUOTE PART /M ³ DE CA DISSIMULE	PU/HT	MONTANT HT
LES AGREGATS	23407,07	15.604,71	51%	(18972×51%)=9675,72	750	7.256.790 DA
SABLE	4585,16	3.056,77	11%	(18972×11%)=2.086,92	700	1.460.844 DA
GRAVE CONCASSE	968,64	645,76	2%	(18972×2%)=379,44	650	246.636 DA
BALLAST	16.347,69	10.898,46	36%	(18972×36%)=6.829,92	800	5.463.936 DA
		30.205,7	100%			14.428.206 DA

ملاحظة: بما أنكم اعتمدتم على وحدة الطن في فوترة مبيعاتكم فقد قمنا بتحويل الكميات المباعة من الطن إلى المتر المكعب بإتباع العلاقة التالية: 1 م³ يمثل 1.5 طن .

تابع للملحق رقم 10

مما سبق يصبح رقم الاعمال المشكل لسنة 2018 :

رقم الفاتورة و التاريخ	الزبون	المبلغ خارج الرسم	رقم.م.(19%)	المبلغ بكل الرسوم
16 مؤرخة في: 2018/01/05	RIZZANI DE ECCHER	4.135.320	785.710,80	4.921.030,80
01 مؤرخة في: 2018/03/18	BOUNGUET A/MADJID	1.075.079	204.265,01	1.279.344,01
02 مؤرخة في: 2018/04/09	CRCEG	2.564.184,50	487.195,06	3.051.379,56
04 مؤرخة في: 2018/05/31	CRCEG	2.425.775	460.897,25	2.886.672,25
06 مؤرخة في: 2018/06/21	CRCEG	1.066.396	202.615,24	1.269.011,24
07 مؤرخة في: 2018/07/09	CRCEG	2.021.973,50	384.174,965	2.406.148,47
11 مؤرخة في: 2018/08/31	SINO HYDRO CORPORATION	277.630	52.749,70	330.379,70
09 مؤرخة في: 2018/09/05	RIZZANI DE ECCHER	4.490.351,50	853.166,79	5.343.518,29
10 مؤرخة في: 2018/10/01	RIZZANI DE ECCHER	3.083.027,50	585.775,23	3.668.802,73
13 مؤرخة في: 2018/11/11	RIZZANI DE ECCHER	4.989.968	948.093,92	5.938.061,92
14 مؤرخة في: 2018/11/22	RIZZANI DE ECCHER	4.678.095	888.838,05	5.566.933,05
15 مؤرخة في: 2018/12/03	RIZZANI DE ECCHER	2.913.780	553.618,20	3.467.398,20
11 مؤرخة في: 2018/12/03	SINO HYDRO CORPORATION	897.770	/	897.770
23 مؤرخة في: 2018/07/16	RIZZANI DE ECCHER	2.482.144	471.607,36	2.953.751,36
رقم الأعمال المصرح به		37.101.494		
+مبيعات مخفية مشكلة من المتفجرات		14.428.206		

تابع للملحق رقم 10

	51.529.700	رقم الاعمال المشكل
	14.428.206	الفرق الحاصل في رقم الاعمال

و منه فان الفارق المقدر ب: 14.428.206 دج و الذي يمثل مبيعات مخفية مشكلة سوف تضاف إلى نتيجة الدورة المصرح بها سنة 2018 بالإضافة إلى إخضاعه إلى الرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة.

4-3- تشكيل رقم الاعمال لسنة 2019 :

فيما يلي جدول مفصل لمشترياتكم من هاته المادة المتفجرة:

الكمية المقتناة (كغ)	المورد	رقم و تاريخ الفاتورة	
2500	لديوان الوطني للمواد المتفجرة	68 المؤرخة ب: 2019/01/07	
1615		1471 المؤرخة ب: 2019/04/09	
2400		1666 المؤرخة ب: 2019/04/23	
2760		2364 المؤرخة ب: 2019/06/25	
1723		3647 المؤرخة ب: 2019/11/05	
1933		3819 المؤرخة ب: 2019/11/20	
2900		4070 المؤرخة ب: 2019/12/23	
15.931 كغ		مجموع الكمية المقتناة من المتفجرات	

* المشتريات المحققة من مادة المتفجرات لسنة 2019 هي: 15.931 كغ و جميعها استهلكت خلال السنة (لا يوجد مخزون في نهاية السنة).

• إيجاد حجم الإنتاج الناتج عن استهلاك 15.931 كغ من المتفجرات (15.931.000 غرام):

لدينا: 90 غرام من المتفجرات ← 1 طن من الحجر

15.931.000 غرام ← س طن من الحجر

س من الحجر = $15.931.000 \times \frac{90}{1} = 177.012$ طن .

و لدينا:

2.73 طن ← 1 م³

تابع للملحق رقم 10

1 طن ← س م³

$$س م^3 = 2.73 / 1 = 0.36 م^3$$

و عليه فإن الإنتاج المشكل المستخرج من الحجر يقدر ب

1 طن ← 0.36 م³

177.012 طن ← س م³

$$س م^3 = 0.36 \times 177.012 = 63.724 م^3$$

و عليه فإن الإنتاج المشكل المستخرج من الحجر يقدر ب: 63.724 م³ عوض المصرح به من طرفكم و المقدر ب: 45.000 م³. *كمية الإنتاج العقيم بحسب تقرير الإنتاج المعد من طرفكم تقدر ب: 10% و منه فإن الإنتاج المشكل المستخرج من الحجر هو: 63724 م³ - (63724 × 10%) = 57.351,60 م³. إن الكمية المخفية من الحجر و المقدرة ب: 12351,60 م³ (57.351,60 - 45.000) سوف توزع حسب الحصة النسبية لأنواع الحجر المباع و الموضحة حسب الجدول ادناه:

NATURE DE PRODUIT	QTE/T	QTE/M ³	PRORAT A	QUOTE PART /M ³ DE CA DISSIMULE	PU/H T	MONTANT HT
LES AGREGATS	/	872,02	6,37%	(12351,60 × 6,37%) = 786,80	750	590.100 DA
SABLE	22,66	15,11	0,11%	(12.351,60 × 0,11%) = 13,59	700	9.513 DA
GRAVE CONCASSE	/	7500	54,76%	(12351,60 × 54,76%) = 6763,74	800	5.410.992 DA
BALLAST		115,90	0,85%	(12351,60 × 0,85%) = 104,99	750	78.742,50 DA
ENROCHEMENT	1789,93	1193,30	8,70%	(12351,60 × 8,70%) = 1.074,59	680	730.721,20 DA
TVC	/	4000	29,21	(12351,60 × 29,21%) = 3.607,91	400	1.443.164 DA
		13.696,33	100%			8.263.232,7 DA

ملاحظة: بما أنكم اعتمدتم على وحدة الطن في فوترة مبيعاتكم فقد قمنا بتحويل الكميات المباعة من الطن إلى المتر المكعب باتباع العلاقة التالية: 1 م³ يمثل 1.5 طن .

تابع الملحق رقم 10

مما سبق يصبح رقم الاعمال المشكل لسنة 2019 :

رقم الفاتورة و التاريخ	الزبون	المبلغ خارج الرسم	رق.م.(19%)	المبلغ بكل الرسوم
01 مؤرخة في: 2019/05/31	RIZZANI DE ECCHER	130.380	24.772,20	155.152,20
02 مؤرخة في: 2019/12/01	SOCIETE CONSTRUB - EST	1.314.035,52	249.666,75	1.563.702,27
03 مؤرخة في: 2019/12/30	SARL EL.HIDJAZIA INVEST	9.840.000	1.869.600	11.709.600
رقم الاعمال المصرح به		11.284.416		
+ مبيعات مخفية مشكلة من المتفجرات		8.263.232		
رقم الاعمال المشكل		19.547.648		
الفرق الحاصل في رقم الاعمال		8.263.232		

و منه فإن الفارق المقدر ب: 8.263.232 دج و الذي يمثل مبيعات مخفية مشكلة سوف تضاف إلى نتيجة الدورة المصرح بها سنة 2019 بالإضافة إلى إخضاعه إلى الرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة

Lettre avec A.R.

N°: Proc. n. 01/02/2021

Mr

الملحق رقم 11

RIERES

STAL

L MILIA

JIJEL Le : 08/02/2021

Notification de redressement définitive
Suite à la vérification de comptabilité 2016
(Réponse aux observations du contribuable)

Madame, Monsieur le gérant Nous avons pris connaissance des observations que vous avez formulées en date du 31/01/2021 en réponse à la notification de redressement N°265 d 21/12/2020.

Après un examen de notre part, nous vous informons que:

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

Les résultats notifiés ci-dessous sont définitifs.

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

La présente lettre comporte Neuf (09) Feuilles, y compris celle-ci.

Veillez agréer, madame, monsieur, l'assurance de notre considération distinguée.

Chef de brigade

Nom, Prénom et Grade des vérificateurs

التحقيق والحاسبة (1)
إمضاء: ع. زغاد

A.DJABER (I.C)

DJ.BENCHABAN

الملحق رقم 11

Série D - n° 37 A tr

ROLE INDIVIDUEL

N°: Année:

MINISTRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES IMPOTS
DE
CENTRE DES IMPOTS
DE

M. : (nom et prénom - Raison sociale) : **EWAL CRANIERES**
 Activité ou Profession : **EXPLOITATION DE SERRIERES**
 Adresse :
 Article d'Imposition :
 Numéro d'Identification Statistique :
 Numéro d'Identification Fiscale :

RECETTE DES IMPOTS
D.E. **SNL**
(Cachet d'identification)

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

NUMERO Code Impôt	IMPOTS - TAXES - DROITS ou Produits à Recouvrer	ANNEE laquelle l'imposition est établie	BASE Imposable (A)	BASE Imposée ou déclarée (B)	MONTANT rémunération (C)	TAUX	DROITS RESULTANT		MONTANT des droits rappelés	PENALITES		TOTAL des droits et pénalités à payer
							De la base imposable	De la base imposée (Déclarée)		Taux	Montant	
201 001 L1	IRG R.C.M.	2006	10775760	✓	10775760	16%	1077576	✓	1077576	25%	269394	1346970
M1	Majorations et Amendes (VF+IRG) I.B.S.	2016	18613590	2582450	15660640	26%	407226	1077576	407226	25%	101934	508970
500 026 C	Versement Forfaitaire											
500 026 A	Taxe sur l'Activité Professionnelle											
500 020	Taxe sur la Valeur Ajoutée	2016	93215470	43090500	50184910	17%	1584663	2215885	50184910	25%	12546225	8531445
201 004 / E	Réintégration TVA/Achats Pénalités d'assiette/TVA Taxe sur achats E 2700 - Enregistrement E 2 - C 200 - Timbre C 1 - B - 00 - TF et TA C 1 - F - 00 - Impôt sur le Patrimoine											
TOTAL GENERAL DU ROLE												17 100 924

سابع المحاور رقم 11

AVIS A PAYER DU ROLE INDIVIDUEL

Série D - n° 37 ter

CODE ACTIVITE

DATE DE MISE EN RECouvreMENT

DATE D'EXIGIBILITE

RECETTE DES IMPOTS

D. DA

(Cachet d'identification)

M. : EURL CARRIÈRES
 (nom et prénom - Raison sociale)
 Activité ou Profession : EXPLOITATION DE CARRIÈRES
 Adresse : _____
 Article d'Imposition : _____
 Numéro d'Identification Statistique : _____
 Numéro d'Identification Fiscale : _____

MINISTÈRE DES FINANCES
 DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS
 DE JERBA
 DIRECTION DES IMPÔTS
 CENTRE DES IMPÔTS
 DE JERBA

Série D 37 ter Imp. Officielle - (2012)

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

IMPÔTS - TAXES - DROITS ou Produits à Recouvrer	ANNEE au titre de laquelle l'imposition est établie	BASE Imposable (A)	BASE Imposée ou déclarée (B)	MONTANT relatif (C)	TAUX	DROITS RESULTANT		MONTANT des droits rappelés	PENALITES	TOTAL des droits et pénalités à payer
						De la base imposable	De la base imposée (Décaies)			
IRG										
Majorations et Amendes (VF+RG) I.B.S.										
Versement Forfaitaire										
Taxe sur l'Activité Professionnelle COMMUNE CHEKKA	2016	92215,170	/	53215,170	57,7%	186130	/	186130	46627	232757
Taxe sur la Valeur Ajoutée										
Réintégration TVA/achats										
Pénalités d'assiette/TVA										
Taxe sur achats										
E 2700 - Enregistrement										
E 2 - C 200 - Timbre										
C 1 - B - 00 - TF et TA										
C 1 - F - 00 - Impôt sur le Patrimoine										
TOTAL GENERAL DU ROLE										186130
										46627
										232757

Direction des impôts de la Wilaya de Jijel

Centre des impôts de la Wilaya de Jijel
Service principale de contrôle

Fiche de fin des travaux de
Vérification de comptabilité

Le 27/06/2021

Numéro de l'affaire N° : 40/2020 N° d'article d'imposition :

Numéro de l'Identifiant Fiscal :

Nom et Prénom ou Raison Sociale :

Activité : EXTRACTION ET REPARATION DE SABLE

Avis de vérification de comptabilité N° : 147 du 18/10/2020

Date de fin des travaux sur place : 27/06/2021

Date de notification des résultats de la vérification :

Date de notification de la position définitive de l'administration :

Lu et approuvé

Le chef de service principal du Contrôle:

Les Vérificateurs

DJ. BENCHABANE (J.C.)

Lettre avec A.R.
N°: 00577832718
Du: 28/06/2021

الملحق رقم 14

STA

MILIA

Notification de redressement définitive
Suite à la vérification de comptabilité
(Réponse aux observations du contribuable)
Exercices : 2017 ,2018 et 2019

JIJEL Le : 27/06/2021

Monsieur le gestionnaire Nous avons pris connaissance des observations que vous avez formulées en date du 24/06/2021 en réponse à la notification de redressement N°119 du 11/05/2021.

Après un examen de notre part, nous vous informons que:

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

Les résultats notifiés ci-dessous sont définitifs.

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

La présente lettre comporte SEPT (07) Feuilles, y compris celle-ci.

Veillez agréer, ~~madame~~, monsieur, l'assurance de notre considération distinguée.

Chef de brigade

Nom, Prénom et Grade des vérificateurs



رئيس فريق
التحقيق والمحاسبة
إمضاء: ع. زغاد

A.DJABER (I.C)

DJ.BENCHABANE(I.C)

الموافق رقم 15

Série D - n° 37 A 1er

ROLE INDIVIDUEL N°: _____ Année: _____

CODE ACTIVITE
 DATE DE MISE EN RECouvreMENT
 DATE D'EXIGIBILITE
RECEPTE DES IMPOTS
 D E (Cachet d'identification)

M.: EURL CARPIERES السيد: _____
 (nom et prénom - Raboussac) (القسم الخاص بالهوية)
Activité ou Profession: EXPLOITATION DE CARPIERES النشاط أو المهنة: CARPIERES
Adresse: _____ العنوان: _____
Article d'Imposition: _____ رقم المادة: _____
Numéro d'Identification Statistique: _____ رقم التعريف الإحصائي: _____
Numéro d'Identification Fiscale: _____ رقم التعريف الضريبي: _____

MINISTERE DES FINANCES
 DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
 DIRECTION DES IMPOTS
 DE DEJEL
 CENTRE DES IMPOTS
 DE DEJEL

Série D 37 A 1er - Imp. Officielle - (2013)

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

NUMÉRO Compte et ligne d'imputation	IMPOTS - TAXES - DROITS ou Produits à Recouvrer	ANNEE au titre de laquelle l'imposition est établie	BASE Imposable (A)	BASE Imposable ou déclarée (B)	MONTANT (C)	TALIX	DROITS RESULTANT		T.V.A. déductibles	MONTANT des droits rappelés	PENALITES		TOTAL des droits et pénalités à payer		
							De la base imposable	De la base (Déclarée)			Taux	Montant			
201 001 L1	IRG / RCM	2017 2018 2019	1305 880 10 295 550 6 114 190	/ / /	1305 880 10 295 550 6 114 190	15% 15% 15%	195 882 1544 332 911 218	/ / /	195 882 1544 332 911 218	15% 15% 15%	293 828 2386 083 1468 304	225 264 1390 415 1146 512			
M1	Majorations et Amendes (VF-IRG) I.B.S.	2017 2018 2019	3 336 170 17 238 820 10 528 650	2605 013 2 344 373 1 655 529	2 726 251 14 836 047 9 873 103	26% 26% 26%	712 836 3 859 572 2 562 007	638 570 608 287 130 437		712 836 3 859 572 2 562 007	25% 25% 25%	178 209 969 893 640 509	386 031 4981 469 3 202 516		
500 026 C	Versement Forfaitaire														
500 026 A	Taxe sur l'Activité Professionnelle														
500 020	Taxe sur la Valeur Ajoutée	2017 2018	43 116 380 50 831 930	36 544 340 31 483 410	63 545 140 13 448 100	10% 10%	6 354 514 1 344 810	639 245 1 344 810		6 354 514 1 344 810			1344 362 3658 151		
201 004 / E	Réintégration TVA/achats Pénalités d'assiette/TVA Taxe sur achats E 2700 - Enregistrement E 2 - C 200 - Timbre C 1 - B - 00 - TF et TA C 1-F-00 - Impôt sur le Patrimoine														
TOTAL GENERAL DU ROLE															

Série D - n° 37 ter

CODE
ACTIVITE

DATE DE MISE EN RECOURVEMENT

DATE D'EXIGIBILITE

RECETTE DES IMPOTS

D. (Cachet d'identification)

AVIS A PAYER DU ROLE INDIVIDUEL

15 تاريخ المالحى رقم

Année:

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DE
DIRECTION DES IMPOTS
DE
CENTRE DES IMPOTS
DE

M.: E. ULL
(Nom et prénom - Rabouh scellable)
السيد (أ):
النشاط أو المهنة: CARRIERES
العمل (المهنة - Rabouh scellable)
Activité ou Profession: EXPLOITATION DE CARRIERES
التجارة أو المهنة:
Adresse:
العنوان:
Article d'Imposition:
رقم المادة:
Numéro d'Identification Statistique:
رقم التعريف الإحصائي:
Numéro d'Identification Fiscale:
رقم التعريف الضريبي:

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

IMPOTS - TAXES - DROITS ou Produits à Recouvrer	ANNEE au titre de laquelle l'imposition est établie	BASE Imposable (A)	BASE Imposée ou déclarée (B)	MONTANT réhaussement (C)	TAUX	DROITS RESULTANT		MONTANT des droits rappelés	PENALITES		TOTAL des droits et pénalités à payer	
						De la base imposable (Dédicataire)	T.V.A. déductibles		Taux	Montant		
I.R.G.												
Majorations et Amendes (VF-IRG)												
I.B.S.												
Versement Forfaitaire												
Taxe sur l'Activité Professionnelle	2019 2018	50346,886 51589,900		30316,884 51589,900	11% 11%	30316,884 51589,900		30316,884 51589,900	25% 25%	12594,716 12884,750	629,711 644,181	
Taxe sur la Valeur Ajoutée												
Réintégration TVA/achats												
Pénalités d'assiette/TVA												
Taxe sur achats												
E 2700 - Enregistrement												
E 2 - C 200 - Timbre												
C 1 - B - 00 - TF et TA												
C 1 - F - 00 - Impôt sur le Patrimoine												
TOTAL GENERAL DU ROLE								101366		25176		127382

ملحق رقم 16

1- Vérification de comptabilité VC

التحقيق المحاسبي

Année	Nbre de dossiers	montants des droits rappelés										PENALITES	TOTAL		
		TVA	TAP	IBS	IRG	IRG/S	IRG/RS	TIMBRE	AUTRES	IRG/S	IRG/RS			TIMBRE	AUTRES
2019	42	48 375 742	20 466 557	9 596 395	59 733 851	1 351 679	2 871 137	11 583	59 305					36 011 227	178 477 476
2020	16	16 503 125	3 348 866	19 606 988	22 882 818	3 751 392	7 655 972	148 054						18 274 943	92 172 158
2021	48	99 113 358	31 016 445	42 438 788	81 824 388	542 423	15 378 942	879 320	0					65 275 170	336 468 834
2022	22	52 621 959	76 904 712	7 240 195	28 485 028	0	3 149 714	1 144 852						19 821 969	189 368 429

2- Vérification ponctuelle de comptabilité VP

التحقيق المصوب

Année	Nbre de dossiers	montants des droits rappelés										PENALITES	TOTAL		
		TVA	TAP	IBS	IRG	IRG/S	IRG/RS	TIMBRE	AUTRES	IRG/S	IRG/RS			TIMBRE	AUTRES
2019	14	8 910 876	1 576 206	269 991	11 837 647	7 728	0	11 943	531 091					5 319 559	28 465 041
2020	14	7 186 112	3 509 016	2 467 576	5 520 072	876 499	1 379 002							4 981 439	25 919 716
2021	21	19 608 272	2 892 262	10 853 759	15 121 271	145 573	2 382 025	85 430	117 365					12 335 098	63 541 055
2022	11	849 079	598 787	691 376	0	255 637	0	0	0					435 499	2 830 378

التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

3- Vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble (VASFE)

Année	Nbre de dossiers	montants des droits	pénalités	Total
				Total
2019	5	39 089 669	9 754 295	48 843 964
2020	0	0	0	0
2021	6	45 625 136	11 379 730	57 004 866
2022	3	16 126 247	4 006 551	20 132 798

الملحق رقم 16

1- Vérification de comptabilité VC

التحقيق المحاسبي

Année	Nbre de dossiers	montants des droits rappelés										PENALITES	TOTAL		
		TVA	TAP	IBS	IRG	IRG/S	IRG/RS	TIMBRE	AUTRES	IRG/S	IRG/RS			TIMBRE	AUTRES
2019	42	48 375 742	20 466 557	9 596 395	59 733 851	1 351 679	2 871 137	11 583	59 305	1 351 679	2 871 137	11 583	59 305	36 011 227	178 477 476
2020	16	16 503 125	3 348 866	19 606 988	22 882 818	3 751 392	7 655 972	148 054	0	3 751 392	7 655 972	148 054	0	18 274 943	92 172 158
2021	48	99 113 358	31 016 445	42 438 788	81 824 388	542 423	15 378 942	879 320	0	542 423	15 378 942	879 320	0	65 275 170	336 468 834
2022	22	52 621 959	76 904 712	7 240 195	28 485 028	0	3 149 714	1 144 852	0	3 149 714	1 144 852	0	0	19 821 969	189 368 429

2- Vérification ponctuelle de comptabilité VP

التحقيق المصوب

Année	Nbre de dossiers	montants des droits rappelés										PENALITES	TOTAL		
		TVA	TAP	IBS	IRG	IRG/S	IRG/RS	TIMBRE	AUTRES	IRG/S	IRG/RS			TIMBRE	AUTRES
2019	14	8 910 876	1 576 206	269 991	11 837 647	7 728	0	11 943	531 091	7 728	0	11 943	531 091	5 319 559	28 465 041
2020	14	7 186 112	3 509 016	2 467 576	5 520 072	876 499	1 379 002	85 430	0	876 499	1 379 002	85 430	0	4 981 439	25 919 716
2021	21	19 608 272	2 892 262	10 853 759	15 121 271	145 573	2 382 025	0	0	145 573	2 382 025	0	0	12 335 098	63 541 055
2022	11	849 079	598 787	691 376	0	255 637	0	0	0	255 637	0	0	0	435 499	2 830 378

التحقيق العميق في الوضعية الجبائية الشاملة

3- Vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble (VASFE)

Année	Nbre de dossiers	montants des droits	pénalités	Total
2019	5	39 089 669	9 754 295	48 843 964
2020	0	0	0	0
2021	6	45 625 136	11 379 730	57 004 866
2022	3	16 126 247	4 006 551	20 132 798

الملاحق رقم ١٧

التصاريح و الرسوم	حقوق 2019		حقوق 2020		حقوق 2021		حقوق 2022	
	مستحقة	مقابلة	مستحقة	مقابلة	مستحقة	مقابلة	مستحقة	مقابلة
TAP	1 029 819 750.00	20 596 395.00	111 628 866.00	3 348 866.00	272 827 500.00	31 016 445.00	12 716 727.00	2 499 046.00
TVA	2 419 237 100.00	48 384 741.00	550 104 166.00	16 503 125.00	2 591 861 253.00	99 113 358.00	104 717 698.00	52 621 959.00
IRG	2 986 692 550.00	59 733 851.00	762 760 600.00	22 882 818.00	156 970 323.00	81 824 388.00	56 685 205.00	28 485 028.00
IRG/S	67 583 950.00	1 351 679.00	125 046 400.00	3 751 392.00	884 149.00	542 423.00	0.00	0.00
IRG/RS	143 556 850.00	2 871 137.00	382 798 600.00	7 655 972.00	24 606 307.00	15 378 942.00	6 267 930.00	3 149 714.00
IBS	479 819 750.00	9 596 395.00	784 279 520.00	19 606 988.00	69 175 224.00	42 438 788.00	14 407 988.00	7 240 195.00
DT	579 150.00	11 583.00	4 935 133.00	148 054.00	1 231 048.00	879 320.00	0.00	0.00
المجموع	7 127 289 100.00	142 545 781.00	2 721 553 285.00	73 897 215.00	3 117 555 804.00	271 193 664.00	194 795 548.00	93 995 942.00

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور التحقيق الجبائي في التقليل من الغش الضريبي، حيث تم عرض مختلف جوانب ظاهرة الغش الضريبي وأساسيات التحقيق الجبائي في جانبه النظري، أما الجانب التطبيقي فتم دراسة ملف مكلف بالضريبة خاضع للتحقيق المحاسبي على مستوى مركز الضرائب جيجل، وتحليل نواتج التحقيق الجبائي على مستوى المديرية الفرعية للضرائب لولاية جيجل للفترة 2019-2022.

توصلنا أن إجراءات التحقيق المحاسبي مكنت من كشف تجاوزات في المحاسبة وفي رقم الأعمال المصرح به واسترجاع حقوق الخزينة العمومية، أما تحليل نواتج الرقابة الجبائية فقد أثبت تحقيق نتائج جيدة من حيث نسبة استرجاع الحقوق المغفلة خلال سنة 2022 على عكس السنوات السابقة 2019-2021 بسبب الركود العام الناجم عن أزمة كورونا.

الكلمات المفتاحية: الغش الضريبي، التحقيق الجبائي، التحقيق المحاسبي، التحقيق المصوب، المكلف بالضريبة.

Summary

The aim of this study is to highlight the role of tax investigation in reducing tax fraud. Various aspects of the tax fraud phenomenon and the fundamentals of tax investigation were presented in its theoretical aspect. In the practical aspect, a tax-assessed file subject to accounting investigation at the tax center of Jijel was studied, along with an analysis of the outcomes of tax investigation at the sub-directorate of taxes in the Jijel province for the period 2019-2022.

We found that accounting investigation procedures enabled the detection of accounting irregularities and discrepancies in reported revenue figures, leading to the recovery of public treasury rights. The analysis of tax control outcomes demonstrated positive results in terms of the recovery rate of lost rights during the year 2022, in contrast to previous years 2019-2021, which were affected by the general recession resulting from the COVID-19 crisis.

Keywords: tax fraud, tax investigation, accounting investigation, spot check, taxpayer.