



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة محمد خيضر - بسكرة -
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم: العلوم التجارية



الموضوع

فعالية المراجعة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب
الضريبي في الجزائر
دراسة ميدانية مديرية الضرائب لولاية بسكرة

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية
تخصص: محاسبة

الأستاذ المشرف:

❖ أ.د/ بلوفي عبد الحكيم

من إعداد الطالب:

❖ بوحنيك أيوب

.....	رقم التسجيل:
.....	تاريخ الإيداع

السنة الجامعية: 2018-2019

قسم العلوم التجارية

الشجر

والإهداء

الشكر والتقدير

ان الحمد لله وحده نحمده ونشكره وبه نستعين على قضاء حوائجنا ومنها هذه المذكرة.

أتقدم بجزيل الشكر والتقدير الى أستاذي الفاضل بلوفني عبد الحكيم على قبوله الاشراف على هذا العمل،

وعلى مساندة لي وعلى ما قدمه لي من جهد ونصح ومعرفة طيلة فترة انجاز هذا العمل.

كما أتقدم بوافر الشكر والتقدير الى جميع الأساتذة الذين ساهموا في هذا العمل ومن درسوني طيلة مشواري الجامعي

وكل الإداريين الذين لم يبخلوا بتقديم يد العون الذين في كل مرة أجيء إليهم.

كما أتقدم بجزيل الشكر لكل موظفي مديرية الضرائب على المعلومات القيمة الذين أفادوني بما وبالأنص موظفي

المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية.

وحتى لا أكون ناكراً للجميل أتقدم بالشكر لكافة الطلبة الذين ساعدوني من قريب أو من بعيد حتى الذين ساعدوني ولو

بدعوة وبالأنص سعاد بوسعيد وبن لاعة محمد وعزري ياسين وكافة.

والى طلبة تخصص ثانية ماستر محاسبة والى السيدة الموظفة الآن لدى أمانة نانجب العميد

والسيدة الموظفة لدى أمانة قسم العلوم التجارية

أيوب بوحنيك

الاهداء

بسم الله الرحمن الرحيم والصلاة على أشرف المرسلين سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم

أهدي هذا العمل الى

منبع الحنان ورمز العطاء الى نور طريقي ومنبع طموعي

أمي الحبيبة حفظها الله

ومن كان حبه واهتمامه قوام عزيمتي الى ضياء حياتي الذي كان دائما بجانبني ولم يبخل عليا يوم بنصائحهم وكتبتني سندي

فهي حياتي

أبي الغالي أدامه الله

الى شموع حياتي أخي وأخواتي كل باسمه

الى العائلة الكريمة الكبرى

الى كل من أضاء بعمله عقل خيره

وأهدى بالجواب الصحيح حيرة سائله

فأظمر بسماحته تواضع العلماء

وبرحابته سماحة العارفين

الى رفقاء الدرب سعاد بوسعيد وبن لانة محمد وعزري ياسين

الى زملائي وزميلاتي في الدفعة

الى كل من شجعني ولو بكلمة طيبة من قريب أو من بعيد

الى كل من وسعهم قلبي ولم يكتبهم قلبي

أيوب بوحنينك

ملخص الدراسة

تعالج هذه المذكرة فعالية المراجعة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، حيث تطرقنا إلى تحليل الظاهرة مع طرق وأساليب معالجتها، وعلاقتها مع المتغيرات الخارجية، فمعظم الدول تعتمد على المراجعة الجبائية كألية للحد من هذه الظاهرة، وذلك باستخدام أدواتها وأجهزتها للحد منها، إلا أن المراجعة الجبائية لا تستطيع القضاء على التهرب الضريبي لوحدها، إنما يجب الاستعانة بطرق أخرى مثل استخدام طرق الوقائية قبل حدوث ظاهرة التهرب، والتنسيق بين الإدارات للحصول على المعلومات اللازمة، وفي الأخير تقييم فاعلية المراجعة الجبائية في الجزائر من خلال عدد الملفات المنتقاة والمصرح بها كحالات غش وتجنب ضريبيين، وعلى هذا الاستنتاج مدى فعالية المراجعة الجبائية في الجزائر كأداة للحد التهرب الضريبي.

الكلمات المفتاحية: تهرب الضريبي، تجنب الضريبي، مكلف بالضريبة، مراجعة جبائية، غش ضريبي.

Study Summary

This paper deals with the effectiveness of fiscal review in reducing tax evasion. We discussed the analysis of the phenomenon with the methods and methods of its treatment and its relation with external variables. Most countries rely on fiscal review as a mechanism to limit this phenomenon, using its tools and mechanisms to reduce them. Cannot eliminate the tax evasion alone, but must be used in other ways such as the use of preventive methods before the occurrence of evasion, and coordination between departments to obtain the necessary information, and finally assess the effectiveness of fiscal review in Algeria through the number of files selected Which are recognized as fraudulent cases and tax evasion, and to this conclusion the effectiveness of fiscal review in Algeria as a tool to reduce tax evasion.

Keywords: Tax evasion, tax avoidance, tax charge, tax audit, tax fraud.

قائمة

المجاهدين

قائمة الجداول

الصفحة	الجدول
54	جدول رقم 1: رقم الأعمال خارج الرسم مصرح بواسطة G50.
54	جدول رقم 2: التصريح التكميلي لشهر فيفري 2017.
55	جدول رقم 3: فروق كمية الانتاج.
57	جدول رقم 4: رقم الأعمال المفوتر الخاص بنشاط المحجرة
58	جدول رقم 5 الزيادات في رقم الأعمال.
59	جدول رقم 6: رقم الأعمال المفوتر الخاص بنشاط كراء الآلات والمعدات.
60	جدول رقم 7: تحديد الريح.
63-62	جدول رقم 8: تحديد أسس الرسم على النشاط المهني : طبقا لأحكام المواد 217 - 222 من قانون الضرائب المباشرة.
64	جدول رقم 9: تحديد قواعد وأسس الرسم على القيمة المضافة : طبقا لأحكام 14 - 21 - 42 - 49 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.
65	جدول رقم 10: رقم الأعمال المفوتر المعفى
65	جدول رقم 11: تحديد أسس الضريبة على الأرباح الشركات : طبقا لأحكام المادة 141 إلى 147 مكرر من قانون الضرائب المباشرة
66	جدول رقم 12: تحديد أسس الضريبة على الدخل صنف الأرباح الموزعة : طبقا لأحكام المادة 45 إلى 54 من قانون الضرائب المباشرة.
67	جدول رقم 13: تحديد حقوق و غرامات الرسم على النشاط المهني : طبقا لأحكام المادة 222 - 193 من قانون الضرائب المباشرة
67	جدول رقم 14: تحديد حقوق و غرامات الرسم على القيمة المضافة : طبقا لأحكام المادتين 21 - 116 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.
68	جدول رقم 15: تحديد الضريبة على أرباح الشركات : طبقا لأحكام المادة 150 - 355 - 193 من قانون الضرائب المباشرة.
68	جدول رقم 16: حقوق الضريبة على الدخل صنف الأرباح الموزعة : طبقا لأحكام المادة 104 - 193 من قانون الضرائب المباشرة.
69	جدول رقم 17: الجدول العام للحقوق والغرامات.

قائمة

الأشكال

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

صفحة	الشكل
17	الشكل رقم 1: خطوات الرقابة على الوثائق

بيان

المحتويات

بيان المحتويات

الصفحة	بيان المحتويات
	الشكر والتقدير
	الإهداء
	ملخص الدراسة بالعربية
	ملخص الدراسة بالإنجليزية
	قائمة الأشكال
	قائمة الجداول
أ-د	مقدمة
22-1	الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة الجبائية
2	تمهيد الفصل
9-3	المبحث الأول : دور الرقابة الجبائية في الجزائر
4-3	المطلب الأول :فعالية الرقابة الجبائية
5-4	المطلب الثاني :مفهوم الرقابة الجبائية
6-5	المطلب الثالث :مبادئ الرقابة الجبائية
9-7	المطلب الرابع :الشروط الواجب توفرها في المراجع الجبائي
15-10	المبحث الثاني : التحقيق المحاسبي
10	المطلب الأول :مفهوم التحقيق في المحاسبة
13-10	المطلب الثاني :إجراء عملية التحقيق واختيار الملفات
13	المطلب الثالث : الدور في تحسين جودة المعلومة المحاسبية
15-13	المطلب الرابع :أسباب الرفض المحاسبي
18-16	المبحث الثالث : الرقابة على المستندات
16	المطلب الأول : مفهوم الرقابة على المستندات
18-17	المطلب الثاني : خطوات التحقيق والإجراءات
21-19	المبحث الرابع : التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية
19	المطلب الأول :مفهوم التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية
21-19	المطلب الثاني :إجراء عملية التحقيق

23-22	المبحث الخامس: التحقيق الانتقائي
22	المطلب الأول: مفهوم التحقيق الانتقائي
23-22	المطلب الثاني: شروط التحقيق الانتقائي
24	خلاصة الفصل
43-25	الفصل الثاني: الإطار النظري للتهرب الضريبي
26	تمهيد الفصل
34-27	المبحث الأول: التهرب الضريبي
27	المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي
31-28	المطلب الثاني: أساليب وحالات التهرب الضريبي
34-31	المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي
37-35	المبحث الثاني: التجنب الضريبي
35	المطلب الأول: مفهوم التجنب الضريبي
36-35	المطلب الثاني: أساليب التجنب الضريبي
37-36	المطلب الثالث: طرق مكافحة التجنب الضريبي
38	المبحث الثالث: الغش الضريبي
38	المطلب الأول: مفهوم الغش الضريبي
39-38	المطلب الثاني: أساليب وشروط الغش الضريبي
42-40	المطلب الثالث: الإجراءات الجزائية الجبائية للغش الضريبي
43	خلاصة الفصل
90-44	الفصل الثاني: دراسة فعالية المراجعة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي في الجزائر.
45	تمهيد الفصل
51-46	المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة
46	المطلب الأول: التعريف بالشركة الخاضعة للتحقيق المحاسبي
48-47	المطلب الثاني: وضعية الشركة الادارية

بيان المحتويات

51-49	المطلب الثالث: وضعية الشركة المالية
89-52	المبحث الثاني: تحليل الوضعية المالية والجبائية للشركة.
74-52	المطلب الأول: مراحل التحقيق
89-74	المطلب الثالث: التعديلات التي طرأت على ملف التحقيق بعد جلسة التحكيم
90	خلاصة الفصل
91	خاتمة
93	قائمة المراجع
	فهرس المحتويات
	قائمة الملاحق

حق ك حنة

ان النظام الجبائي نظام تصريحي أن الادارة الضريبية تحدد نماذج تصريحات وفق التشريع الضريبي الذي يحدد أنواع الضرائب التي يخضع لها كل مكلف وتاريخ ايداع التصريحات ويلتزم أمام الادارة بهذه التصريحات ، وهذا ما يمنح الحق لادارة الضرائب في مراقبة هذه التصريحات، لمراقبة مدى نزاهتها ومصداقيتها من خلال آليات الرقابة المعتمدة من أجل الحد من الأخطاء ومحاربة ظاهرة التهرب الضريبي وما تعنيه هذه الكلمة من معنى تهرب، تجنب، غش أو تدليس.

ان ظاهرة التهرب الضريبي ظاهرة عالمية وجدت حيث توجد الشركات العالمية وانتقالها الى الدول يتم عن تواجد هذه الشركات أو فروعها وينتقل هذا الوباء الى المؤسسات الوطنية.

ان الأنظم الضريبية تدرس هذه الظاهرة وتعد لها نظام رقابي يسمح للتصدي لهذه الظاهرة وتطور هذه الانظمة الرقابية مع تطور الظاهرة والحد منها يعكس مدى فعالية هذه الانظمة الرقابية.

مشكلة الدراسة

وعليه فان اشكالية البحث تكمن في الإجابة عن السؤال الرئيسي التالي :

ما مدى فعالية المراجعة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي في الجزائر؟

ويتفرع من هذا السؤال الأسئلة الفرعية التالية :

دور آليات المراجعة الجبائية ؟

ما هي أشكال التهرب الضريبي؟

كيف يتم التصدي لأشكال التهرب الضريبي؟

أهمية الدراسة

يستمد الموضوع أهميته من الدور الذي تلعبه الضرائب في الاقتصاد الجزائري فيما يتعلق بتمويل الخزينة العمومية ويتجلى أيضا حجم التهرب الضريبي الهائل من طرف المكلفين التي من المفروض موجهة لإنعاش الاقتصاد الوطني لتحقيق الأهداف المسطرة إلى جانب جهود الدولة في تسخير هياكل رقابية وإمكانيات كفيلة بالحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

أهداف الدراسة

تهدف الدراسة إلى مدى فعالية المراجعة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي في الجزائر وذلك من خلال ما يلي :

التعرف على مفهوم الرقابة الجبائية.

التعرف على آليات التحقيق على الوثائق والتحقيق المصوب والتحقيق المعمق والتحقيق المحاسبي.

التعرف على التجنب الضريبي والتدليس الضريبي والغش الضريبي.

فرضيات الدراسة

للإجابة على التساؤلات الفرعية للإشكالية تمت صياغة الفرضيات الآتية :

تساعد آليات المراجعة الجبائية في التخفيف من التهرب الضريبي.

يتخذ التهرب الضريبي عدة أشكال منها التجنب الضريبي والغش الضريبي.

يجب تفعيل وتحديث أنظمة الرقابة الجبائية على أوسع نطاق وطني ودولي.

متغيرات الدراسة

تم تحديد متغيرات الدراسة كالتالي :

متغير تابع :

التهرب الضريبي.

متغير مستقل :

المراجعة الجبائية.

حدود الدراسة

الحدود المكانية: تهتم هذه الدراسة فعالية المراجعة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي في الجزائر.

الحدود الزمنية: هي السنة التي تم خلالها اجراء تريض في المديرية الولائية للضرائب بسكرة خلال أفريل 2019 - ماي 2019.

الحدود البشرية: تستند هذه الدراسة لآراء وإجابات الذين تربطهم علاقة وطيدة بمجال المراجعة الجبائية بصفتهم ممارسي هذه المهنة.

الحدود الموضوعية: اهتمت هذه الدراسة بالمواضيع والمحاور المرتبطة أساسا بموضوع فعالية المراجعة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي.

منهج الدراسة

تحقيقا لهدف البحث وفي ضوء طبيعته وأهميته ومفاهيمه وفروضه وحدوده وحتى نستطيع الإجابة عن أسئلة البحث والإلمام بكل جوانبه ,واختبار صحة الفرضيات المذكورة سلفا في ضوء ما يتوفر لنا من بيانات ومنه ركزنا على في بحثنا هذا على المنهج الاستقرائي عن طريق استقراء الدراسات و الأبحاث و الكتب العربية والأجنبية التي تمت في مجال المراجعة الجبائية والتهرب الضريبي وذلك خدمة لهدف البحث ,بالإضافة إلى المنهج التحليلي الوصفي وذلك بهدف تحليل البيانات التي تتوافر عن مشكلة البحث ,وتجدر الإشارة هنا إلى اتساع عنوان البحث وشموليته لن يتيح تعميق التحليل .

محتويات الدراسة

تتضمن هذه المذكرة مقدمة يتبعها ثلاث فصول خصص الفصل الأول و الثاني للجزء النظري لموضوع الدراسة وذلك على النحو التالي :

الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة الجبائية حيث خصص لدراسة المراجعة الجبائية من خلال خمسة مباحث :

المبحث الأول : دور الرقابة الجبائية

المبحث الثاني : التحقيق المحاسبي

المبحث الثالث : الرقابة على المستندات

المبحث الرابع : التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية

المبحث الخامس: التحقيق الانتقائي

الفصل الثاني: الإطار النظري للتهرب الضريبي حيث خصص لدراسة ظاهرة التهرب الضريبي من خلال ثلاث مباحث :

المبحث الأول : التهرب الضريبي

المبحث الثاني : التجنب الضريبي

المبحث الثالث : الغش الضريبي

أما الفصل الثالث فقد عالج فعالية المراجعة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي في الجزائر من خلال فصل واحد من خلال مبحثين المبحث الأول التعريف بالشركة محل الدراسة والمبحث الثاني خصص لدراسة تحليل الوضعية المالية والجبائية للشركة محل الدراسة.

الفصل الأول

الإطار النظري للمراجعة الجبائية

تمهيد

إن المراجعة ميدان واسع عرف تطورات كبيرة صاحبت تعقد النشاط وتنوعه مع كبر حجم المؤسسات وضخامة الوسائل البشرية، يصعب فيها يوم بعد يوم التسيير إذ تكثر العمليات المنجزة والمعلومات المتدفقة والأخطاء والانحرافات بل والتلاعبات أحياناً، وهي المرآة التي تعكس صدق وصحة وموضوعية نتائج هذا العمل من خلال عملية الرقابة على المؤسسة.

وهناك أصناف عديدة للمراجعة أين تختلف من نوع إلى آخر ومن بين هذه الأصناف نجد المراجعة الجبائية التي تقوم بها مصالح الضرائب والتي تعتبر ضرورية نتيجة للأحكام التي شرعها القانون الجبائي وعليه يتم تقسيم هذا الفصل إلى أربعة مباحث رئيسية كما يلي:

المبحث الأول: دور الرقابة الجبائية

المبحث الثاني: التحقيق المحاسبي

المبحث الثالث: الرقابة على المستندات

المبحث الرابع: التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية

المبحث الخامس: التحقيق الانتقائي

المبحث الأول: دور الرقابة الجبائية

تمس المراجعة الجبائية جميع قطاعات المؤسسة بما فيها الأقدم والأكثر شيوعا الرقابة المحاسبية والمالية إذ تعتبر الجبائية من أهم العمليات المؤسسة والتي يجب أن يتم السيطرة عليها ومراقبتها لتحقيق كفاءة عالية وتعتبر كمهمة تناسب اهتمامات مصالح الضرائب وذلك لأهمية وتعقد المسائل الضريبية ومنه سنقسم هذا المبحث الى جملة من المطالب حيث سنتناول في المطلب الأول فعالية الرقابة الجبائية والمطلب الثاني مفهوم الرقابة الجبائية والمطلب الثالث مبادئ الرقابة الجبائية والمطلب الرابع الكفاءات الواجب توفرها في المراجع الجبائي.

المطلب الأول: فعالية الرقابة الجبائية

1- مفهوم فعالية الرقابة الجبائية:

هي مدى تحقيق الأهداف عن طريق تطبيق تقنيات المراجعة الجبائية بشكل متوازن وكذا قدرة على استرجاع أموال الخزينة العمومية والتي عادة ما تعود بالفائدة للمجتمع ككل، ويكون باسترجاع أكبر حجم من الإيرادات مع مراعات مصلحة المكلف أي أن فعالية المراجعة الجبائية تكمن في أقصى قدر من التلاؤم الذي يمكن حدوثه توفير أموال للخزينة دون اضرار بمصلحة المكلف.¹

حسب تعريف جون ماري موني فان التكلم عن الاخضاع الجبائي الأمثل يتعلق بتعظيم وظائف الدولة الهادفة الى التوفيق بين الفوائد الخاصة والتدخل في توزيع الموارد أي أنه يتعلق بخيارات الدولة من أجل تقديم الأحسن للجماعة.²

من خلال التعاريف السابقة نلاحظ أن دور فعالية المراجعة الجبائية يبرز في استرجاع اموال الخزينة وتعظيم فوائد الدولة الهدف الى التوفيق بين الفوائد الخاصة والتدخل في توزيع الموارد ويتناسى الدور المهم في الحد من التهرب الضريبي.

(¹)لكصاسي ابراهيم، فعالية المراجعة الجبائية في تحسين الحصيلة الضريبية في الجزائر خلال فترة 2000-2015، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أدرار، 2017، ص146.

(²)jean marie monnier, **les prélèvements obligatoires**, édition economica, France, 1998, p24.

مؤشرات الفعالية الجبائية:

هناك الكثير من الدراسات المتعلقة بتحديد ملامح النظام الضريبي الجيد كمؤشرات فيتو تزي نذكر منها ما يلي:¹

- (1) مؤشر التركيز: يأتي جزء كبير من اجمالي الايراد الضريبي من عدد ضئيل نسبيا من الضرائب والمعدلات الضريبية، الآن ذلك من شئنه أن يساهم في تخفيض تكاليف الإدارة والتنفيذ.
- (2) مؤشر التآكل: يتعلق الأمر بما إذا كانت الأوعية الضريبية الفعلية قريبة من الأوعية الممكنة لأن اتساع الوعاء الضريبي يمكن من زيادة الإيرادات رغم اعتماد معدلات منخفضة نسبيا.
- (3) مؤشر الموضوعية: يتعلق الأمر بضرورة جباية الضرائب من أوعية يتم قياسها بموضوعية بما يضمن للمكلفين القدير بشكل واضح لالتزاماتهم الضريبية على ضوء الأنشطة التي يخططون له.
- (4) مؤشر التنفيذ: يتعلق الأمر بمدى تنفيذ النظام الضريبي بالكامل وفعاليتها، وهو يتعلق أيضا بمدى سلامة التقديرات والتنبؤات ومستوى تأهيل الإدارة الجبائية لأنها القائم الأساسي على التنفيذ.
- (5) مؤشر تأخر التحصيل: يتعلق الأمر بوضع الآليات الداعمة الى جعل المكلفين يدفعون المستحقات الضريبية في آجالها.

المطلب الثاني: مفهوم الرقابة الجبائية

هناك عدة تعاريف للمراجعة الجبائية والتي لها عدة اتجاهات من الوصفية الرقابي والتي تركز على الآلية الإجرائية للرقابة ومنها ما يستند على الغرض الذي أنشأت من أجله حيث:

حسب البروفيسور كولين المراجعة الجبائية هي مراقبة احترام القوانين الجبائية.²

وعرفت الجمعية التقنية بتنظيم مكاتب المراجعة والاستشارة تسمح المراجعة الجبائية بإبداء رأي على مجموعة من الهياكل الجبائية للمؤسسة وطريقة توظيفها فالجبائية هي موضوع المراجعة داخل المؤسسة.³

(¹) عبد المجيد قدي، المدخل الى السياسة الاقتصادية الكلية-دراسة تحليلية تقييمية-، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص165-167.

(²)p.Colin, **la vérification fiscale**, édition economica, paris, 1985, p38.

(³)ATICالتدقيق : ولادة ووظيفة ، دراسة أجرتها شركة ATIC مع 50 رئيس تدقيق داخلي ،باريس 1985.

وعرفها التشريع الجزائري على أنها تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها.¹

ركز التعريف الأول على مراقبة احترام القوانين وتم اهمال كيفية الحد من التهرب الضريب، وكذا التعريف الثاني إذ أن مهمة المراجعة الجبائية تقتصر على ابداء الرأي لا على الحد من التهرب الضريبي، ويعد التعريف الثالث الأقرب الى فعالية المراجعة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي من خلال ممارسة حق الرقابة على المكلف بالضريبة من طرف الإدارة الجبائية.

المطلب الثالث: مبادئ الرقابة الجبائية

للرقابة الجبائية مجموعة من المبادئ تعتمد عليها نذكر منها ما يلي:²

1) الرقابة الجبائية تمكن المؤسسة من الامتثال لالتزاماتها الجبائية:

تعدد القوانين الجبائية وتعقيدها تجعل من الخطر الجبائي في تزايد مستمر فالمراجعة الجبائية تعمل على تفسير وفهم هذه القوانين مما يسهل الأمر على المؤسسة بالقيام بالتزاماتها الجبائية بالإضافة إلى الاستفادة من الامتيازات الجبائية التي يطرحها التشريع الجبائي.

هذا نتيجة الثغرات التي تسمح للمكلف بالتهرب الضريبي مما زاد حجم الخطر الجبائي على الإدارة الجبائية وضياع حقوق الخزينة.

2) الرقابة الجبائية أداة في خدمة المؤسسة:

لتخفيض التكاليف الجبائية دون التعرض لمخاطر جبائية محتملة، فانه لا يتم اتخاذ أي قرار أو القيام بأي إجراء دون الأخذ بعين الاعتبار وظائف المؤسسة الأخرى وهذا يدخل ضمن السياسة التسييرية للمؤسسة ولهذا يجب القيام بتشخيص جبائي أو بمعنى آخر مراجعة جبائية تمكن من اكتشاف نقاط قوة وضعف المؤسسة من الناحية الجبائية.

(¹) المادة 18-1 من قانون الإجراءات الجبائية 2017.

(²) خلاصي رضا ، تفاصيل التدقيق المالي للشركة ، مطبعة بيرتي ، الجزائر ، 2013 ، ص 97.

هنا تأتي مهمة تفعيل تكنولوجيا المعلومات من أجل التشخيص الكامل لوضعية المكلف بالضريبة من أجل اكتشاف عملية التهرب الضريبي وضمان حقوق الخزينة.

(3) الرقابة الجبائية مهمة مصوبة:

العوائق التي تواجه المؤسسة في الامتثال للأحكام الجبائية متزايدة مع الوقت، وهذا ينعكس مباشرة على السياسة التسييرية والمالية للمؤسسة فالرقابة الجبائية تساهم في التقليل من العوائق إلى حدها الأدنى.¹ وهذا ما يعود بالنفع على الصالح العام للجميع ويضمن حقوق الخزينة.

(4) الرقابة الجبائية وسيلة لتدئنة المخاطر الجبائية:

تعتبر من أهم إنشغالات المؤسسات الاقتصادية، فتعدد وتعقد وعدم استقرار نصوصها يولد خطر متزايد، وأي قرار يتبعه انعكاسات جبائية تؤثر على السوق المؤسسة، ولهذا ظهرت الحاجة إلى تطوير وظيفة تسمح أولاً بالتسيير الحسن لجبايتها وثانياً قياس الخطر الجبائي والذي ممكن أن يتولد نتيجة لخضوع المؤسسة لعملية رقابة جبائية.²

وهنا يجب أن يتم وضع تشريعات تطور من فعالية الرقابة الجبائية من أجل ضمان حقوق الخزينة وتوفير آليات رقابة فعالة.

(5) المؤسسة مطمئنة من الناحية الجبائية:

الرقابة الجبائية التي تجعل المؤسسة في استعداد لمواجهة أي خطر ناتج عن عملية المراجعة الجبائية.³

وهذا ما ينتج عنه التأثير سلبي على الخزينة من خلال خسارة إيرادات جبائية لصالح المكلف بالضريبة.

(1) رضا خلاصي، مرجع سابق، ص 97.

(2) رضا خلاصي، مرجع سابق، ص 97.

(3) رضا خلاصي، مرجع سابق، ص 97.

المطلب الرابع: الشروط الواجب توفرها في المراجع الجبائي

(1) النزاهة والموضوعية:

النزاهة تعني الأمانة والتعامل العادل والثقة بينما مبدأ الموضوعية يقصد به التزام المراجع بالعدالة والأمانة العقلية والتحرر من تعارض المصالح وعند اختيار الحالات والممارسات للتعامل معها بشكل خاص ضمن متطلبات الأخلاقية التي تخص الموضوعية.¹

(2) المؤهلات العلمية والعملية:

يعني أن المراجع يجب أن يتمتع بالمعرفة العلمية الكافية في مجالات المحاسبة والضرائب والمراجعة إضافة إلى ذلك يجب أن يستمر المراجع في التدريب والتعليم طوال ممارسته للمهنة ليضل ملما بالتطورات الحديثة في تلك المجالات ،ويضل مستعدا لاكتساب المعرفة في مجالات جديدة.²

(3) الاستقلالية والحياد:

الاستقلال في التفكير هو في الأساس حالة فكرية ،إذ على المراجع الجبائي أن يكون رأيه من خلال استقلاله في التفكير والعمل ،كما عليه أن يعتبر هذا الاستقلال ضرورة لا غنى عنها من شأنها أن تزيد من مصداقية المعلومات الجبائية والمحاسبية التي يبدي المراجع فيها رأيه ،حيث أن الأطراف المستفيدة من المعلومات يعتمدون على رأي المراجع بصفته خبيراً مستقلاً ومحايداً.³

(4) الكفاءة المهنية:

بحكم المهام الموكلة للمراجع الجبائي لأداء عملية المراجعة بات من الأجدر عليه أن يكون في مستوى هذه المهمة سواء من ناحية التأهيل العلمي أو المؤهلات العلمية والكفاءة المهنية المطلوبة للإيفاء التام والكفاء بهذه المهمة ،فيجب على المراجع أن ينمي خبراته ومهاراته التقنية بطريقة مستمرة ،وتحديثها تجاوبا مع الاتجاهات الحديثة عن طريق التكوين المهني المستمر والمناسب.⁴

(¹) حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العلمية، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص87

(²) محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتبة الجامعية الحديثة، الأزريطة، الإسكندرية، مصر، 1998، ص35.

(³) سردوك فاتح، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، دراسة حالة الشركة الجزائرية للألمنيوم بالمسيلة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2004، ص45.

(⁴) سردوك فاتح، مرجع سابق، ص45.

(5) الالتزام بالسر المهني:

ينبغي على المراجع أن يحترم سرية المعلومات التي يحصل عليها أثناء واجباته المهنية، ويجب أن لا يستعمل أو يفصح عن أي من هذه المعلومات بدون تفويض صريح و محدد أو أن يكون لديه تشريع أو حق مهني أو واجب بالإعلان عنها¹، وهذه الإلزامية تناولتها المادة 18 من قانون 91/08 المؤرخ في 1991/04/27 والذي ينص على إلزامية الالتزام بالسرية المهنية لكل من الخبراء المحاسبين ومراجعي الحسابات والمحاسبين المعتمدين في إطار الشروط والعقوبات التي تحددها المادة 301 من قانون العقوبات .

(6) بذل العناية المهنية اللازمة:

يجب على المراجع في تنفيذ جميع مراحل المراجعة وفي إعداد التقرير العناية المهنية اللازمة وإلا فإن سلوكه في هذه الحالة لا يتفق مع آداب المهنة ويخل بواجباته القانونية والعناية المهنية اللازمة توجب على المراجع أن يجتهد في عمله وأن يستخدم خبرته العلمية والعملية وأن يتمتع بالاستقلال ويكون مدركا لحقوقه وواجباته المهنية وذلك عند تنفيذ عملية المراجعة.²

(7) الممارسات الضريبية:

يجب على المراجع الذي يقوم بعملية مراجعة جبائية أن يكون مؤهلا لتأديتها تحقيقا لمصالح العميل شريطة أن تؤدي الخدمة بكفاءة عالية دون المساس بالاستقامة والموضوعية وان تكون منسجمة مع القانون كذلك يجب أن يوضح للعميل أن مسؤولية محتويات التصريحات الجبائية تقع على عاتق العميل بالدرجة الأولى ويضمن المراجع أن التصريحات الجبائية قد أعدت بدقة بناء على المعلومات المقدمة من طرف العميل وعلى المراجع ألا يشارك في إعداد أي تصريح أو يجري أي اتصال قد يكون فيه يبعث على الاعتقاد أنه يحتوي على غش أو بيانات مضللة مما يؤدي إلى تضليل المصالح الضريبية.³

بالنظر الى الكفاءات التي يجب توفر في المحقق الجبائي نستنتج أن المحقق الجبائي مجرد موظف اداري نظرا لغياب جلها وهذا نتيجة استهتار الإدارة الجبائية بالجانب العملي والعلمي للمحققين والتحفيزات المادية الذي من دوره غياب فعالية المراجعة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي.

(1) حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص51.

(2) لقلبي الأخر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، دراسة حالة من خلال الاستبيان، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، 2009، ص31.

(3) حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص89.

من خلال ما تم تقديمه في هذا المبحث تطرقنا إلى دور المراجعة الجبائية وهذا من خلال فعاليتها من مفهوم تم التركيز فيه حول الفعالية في المراجعة الجبائية ما تقدمه في الحد من التهرب الضريبي ومفهوم المراجعة الجبائية التي ركز فيها المشرع الجزائري على كيفية الحد من التهرب الضريبي ومبادئها المعتمدة والشروط الواجب توفرها في المراجع الجبائي ومنه ما هي أشكال الرقابة الجبائية التي بدورها تحد من ظاهرة التهرب الضريبي؟ حيث سنقوم بدراسة شكل من أشكال الرقابة الممارسة على المكلف ألا وهو التحقيق المحاسبي في المبحث الموالي.

المبحث الثاني: التحقيق المحاسبي

يعتبر التحقيق المحاسبي الذي يقوم به المدقق الجبائي هو استعمال المعلومات الواردة في محاسبة المكلف لمعرفة الوضعية المالية والمحاسبية للتوصل الى صحة الأوعية الضريبية والحقوق المترتبة على تلك الأوعية، وعليه سنتطرق الى المطالب التالية المطالب الأول مفهوم التحقيق في المحاسبة والمطلب الثاني اجراء عملية التحقيق والمطلب الثالث الدور في تحسين جودة المعلومة المحاسبية.

المطلب الأول: مفهوم التحقيق في المحاسبة

هو مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة.¹

هو فحص محاسبة المكلف بالضريبة مهما كانت طريقة حفظها والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها.²

يعد هذا المفهوم الأقرب لفعالية المراجعة الجبائية في الحد من التهرب مما تضمنه عملية المراقبة في تقييد المكلف جبائيا وضمان حقوق الخزينة، وهنا يجب أن تتم إجراء عملية التحقيق وفق المراحل المذكورة في المطلب الموالي لضمان فعالية المراجعة الجبائية.

المطلب الثاني: إجراءات عملية التحقيق واختيار الملفات

– تتم اجراءات التحقيق في المحاسبة على عدة خطوات لضمان فعالية المراجعة الجبائية وهي كما يلي:

اعداد برنامج تحقيق محاسبي حيث تعتبر الخطوة الأولى في مسار التحقيق المحاسبي لذا يجب أن تتم وفق خصائص عقلانية وموضوعية وظرفية.³

يتم انتقاء المكلفين الذين سيخضعون لعمليات التحقيق المحاسبي وفقا لمعايير محددة من قبل لجنة اعداد البرنامج السنوي للمراجعات الجبائية المتكونة من المدير الولائي للضرائب والمدير الفرعي للعمليات الجبائية

(¹) المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية 2017، ص10.

(²) سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2012، ص126.

(³) Circulaire N25 du 22/02/1994.

والمدير الفرعي للرقابة الجبائية ورئيس مكتب التسديد رئيس مكتب المراجعات الجبائية حيث تقوم باقتراح الملفات التي تخضع للتحقيق المحاسبي¹، وفق عدة معايير يمكن اتباعها، اهمها²:

- الأنشطة المتحركة وغير تنافسية مع السلع المستوردة.
- تقسيم جغرافي متوازن يسمح بتغطية اقليم الولاية.
- تقسيم عادل يمس الأنشطة والمهن.
- ملفات جبائية تحتوي على أخطاء متكررة وحالات نسيان خطيرة.

عند حصول مديرية البحث والمراجعات على الملفات المقترحة للتحقيق وبعد دراستها تقوم المديرية الفرعية للبرمجة خلال اسبوعين الأولين من شهر أكتوبر بإعداد برامج تحقيق محلية تكون على مستوى مديرية الضرائب الولائية من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية حيث تتم عمليات التحقيق عن طريق تكوين فرق تحقيق على مستوى مفتشيات الضرائب وكل فرقة تتكون من محققين ورئيس فرقة، وبرامج تحقيق مركزية تكون على مستوى مديرية البحث والمراجعات وهذا بعد الحصول على قبول البرنامج من طرف المديرية المركزية لهذا الغرض يتم تشكيل فرقة على مستوى هذه المصالح يتم اختيار رئيس فرقة من المفتشين المركزيين تتمثل مصالح البحث والمراجعات في ثلاثة مصالح متواجدة على مستوى الجزائر وهران قسنطينة تركز على أهم الملفات المكلفين بالضريبة.³

لا يمكن البدء في اجراءات التحقيق المحاسبي دون اعلام المكلف بالضريبة مسبقا عن طريق ارسال أو تسليم اشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة وهي وثيقة ملخصة بطريقة جيدة وموضحة للقواعد الأساسية للرقابة الجبائية وكذا حقوق وواجبات المكلفين على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته عشرة أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الاشعار.⁴

يقوم العون المحقق قبل القيام باي تحقيق بسحب الملف الجبائي الخاص بالمكلف الخاضع للرقابة الجبائية من مفتشية الضرائب المسيرة لهذا الملف وهذا للإحتوائه على كل الوثائق والبيانات المتعلقة بالمكلف، كما يقوم العون بفحص التصريحات السنوية للمكلف من حيث مدى ضبط تواريخ إيداع هذه التصريحات.⁵

(¹) بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر1، 2013/2014، ص31.

(²) Curculaire N 135 du 15/02/2000.

(³) بن صفي الدين أحلام، مرجع سابق، ص31-32.

(⁴) قانون الاجراءات الجبائية 2017 المادة20.

(⁵) بن صفي الدين أحلام، مرجع سابق، ص33.

يمنح القانون للعون المحقق حق ممارسة التدخلات المفاجئة في المؤسسة تهدف الى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال والتأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها وفي هذه الحالة يسلم الاشعار بالتحقيق عند بداية عملية المراقبة.¹

بالرغم من دراسة المعلومات السابقة من أجل الوصول الى حكم مصداقية محاسبة المكلف من عدمها وبناء على المعلومات الموجودة ضمن ملفه الجبائي خاصة الميزانية المحاسبية وجدول حساب النتائج للسنوات الأربعة محل التحقيق والتي يمسهها التقادم يقوم العون المحقق بمأ استمارتين أساسيتين وهما الحالة المقارنة للميزانيات وكشف المحاسبة لمعرفة الشكل الخارجي لمحاسبة المكلف واستخراج الفروق والتطورات التي حدثت على مستوى كل الحسابات.²

من خلال قيام العون المحقق بالتدخل في عين المكان بدء بأول لقاء مع المكلف من أجل خلق نوع من الثقة المتبادلة والسماح بإقامة فكرة حول المكلف وتقديم العديد من الملاحظات فضلا عن الإجابة عن المجموعة من التساؤلات التالية:³

- الإطار القانوني للمؤسسة.
- الاستثمارات الحالية ووسائل الانتاج.
- كشوفات الربط الداخلية.

بعد ذلك يقوم العون المحقق بفحص محاسبة المكلف من حيث الشكل والمضمون، حتى تكون المحاسبة مقبولة من الشكل يجب أن تكون كاملة ومنتظمة وان تكون متسلسلة وصحيحة وأخيرا يجب أن تكون مقنعة، وحتى تكون المحاسبة مقبولة من حيث المضمون يجب مراقبة الوثائق المحاسبية على عمليات المؤسسة ومراقبة حسابات الميزانية وحسابات التسيير.⁴

- يرسل اشعار بإعادة التقييم للمكلف بالضريبة في رسالة موسى عليها مع اشعار بالاستلام أو يسلم له مع اشعار بالاستلام.

- للمكلف بالضريبة أجل اربعين يوما ليرسل ملاحظاته أو قبوله ويعد عدم الرد في هذا الأجل قبول ضمنى.

(¹) قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20.

(²) Guide de vérificateur de comptabilité, édition 2001, p31.

(³) Guide de vérificateur de comptabilité, édition 2001, p37.

(⁴) ابن صفي الدين أحلام، مرجع سابق، ص35-37.

– في حالة القبول الصريح يصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائيا ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه إلا في حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق.

مع مراعاة أحكام المادة 96 عندما ينتهي التحقيق في المحاسبة الخاصة بفترة معينة بالنسبة للضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب باستثناء ما إذا كان المكلف قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق لا يمكن للإدارة أن تشرع في مراقبة جديدة لنفس التقييدات المحاسبية.

المطلب الثالث: الدور في تحسين جودة المعلومة المحاسبية

يبرز الدور المراجعة الجبائية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في النقاط التالية:¹

1. التأكد من أن المعلومات المحاسبية تم إعدادها وفق الطرق المعتمدة ضمن النظام المحاسبي الجاري العمل به وهذا ما يساهم في التحسين من ملائمة هذه المعلومات.
 2. اكتشاف أهم الأخطاء والثغرات والمطالبات بتصحيحها وهذا ما يعزز الثقة في هذه المعلومات من حيث صدق التعبير والموضوعية والحيادية.
 3. توفر إمكانية مقارنة المعلومات المحاسبية لنفس المؤسسة أو مع مؤسسات أخرى.
 4. الفحص الدقيق للمعلومات المحاسبية يساهم في اكتشاف أي تغيير للطرق أو المبادئ والفروض المحاسبية وهذا ما يعزز خاصية الثبات.
- هذا الدور يقتصر على تحسين جودة المعلومة المحاسبية لكنه لا يحد من التهرب الضريبي.

المطلب الرابع: أسباب الرفض المحاسبي

عمل التقييم الذي تم على رفض الحسابات جعل من الممكن تسليط الضوء عليه أن غالبية حالات التصريف المرفوض تستند إلى دوافع غير كافية ، انظر غير موجودة و / أو على مظام لا ترقى إلى مستوى الجدية التي قد تبررها هذه الرفض وهكذا ، لوحظ كأمتثلة:²

1. حالات الرفض التي تم الإعلان عنها طوال الفترة المحددة ، في حين تم الاحتفاظ بالشكاوى تتعلق بتمارين واحد فقط ينتج عن عدم صدق الحسابات ، في الغالب ، الأخطاء أو السهو أو عدم الدقة التي قد تحتوي عليها.

(¹) سليمان عتير ، مرجع سابق ، ص 133.

(²) Curculaire N 22 du 14/02/2014

2. الرفض المحاسبي وضوحا فقط لأسباب الشكل، على وجه الخصوص غياب الساحل والأحرف الأولى من المستندات المحاسبية الإلزامية عدم وجود دفتر جرد ، كتاب مركزي ودفتر الأستاذ العام.
3. الرفض المحاسبي للمظالم المتعلقة بالسنوات غير المتأثرة عن طريق التحقق.
4. الرفض المحاسبي الصادر على أساس التظلمات خارج المحاسبة ، على وجه الخصوص ضريبة ، ليس لها تأثير على جودة الحسابات مثل:
 - خصم غير مشروع للأحكام.
 - خصم النفقات غير المسموح بها لأغراض الضرائب.
 - خصم ضريبة القيمة المضافة على الشراء غير المبرر.
 - اهتلاك سيارات السياحية على أساس أعلى من ذلك المصرح به من قبل القانون.
 - التناقض بين رقم الأعمال المبلغ عنها في G 50 وتلك المعلنة على ميزانية عمومية.
5. الرفض المحاسبي وضوحا دون مظاهر ، أو مع مظاهر المخالفة المزعومة وتأثيرها على جودة الحسابات.
6. يتم لفت انتباه المدقق إلى حقيقة أن المخالفات الموجودة تحت التمرين لا يمكن أن يشكل أساسا لرفض التمرينات الأخرى المراجعة.
7. رفض الحسابات هو قرار جاد يمكن من خلاله للإدارة استخدام الحق في ذلك رفضها كوسيلة للإثبات في هذه الحالة، يجب أن تتحمل مصلحة الضرائب العبء دليل على الطبيعة غير المستبعدة للحسابات. وقد تطرقت المادة 191 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سنة 1998 في قانون المالية لحالات رفض المحاسبة وكانت كما يلي:¹
8. لا يكون رفض المحاسبة نتيجة رقابة جبائية أو محاسبية الا في الحالات الآتية:
9. عندما يكون مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابق لأحكام المواد من 9 الى 11 من القانون التجاري وشروط وكيفيات تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة.
 - أحكام المواد من 9 الى 11 من القانون التجاري:²
 - كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر لليومية يقيد فيه يوم بيوم عمليات المقابلة أو أن يراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهريا بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات يوميا.
 - يجب عليه أيضا أن يجري سنويا جردا لعناصر أصول وخصوم مقاولته وأن يقلل كافة حساباته بقصد اعداد الميزانية وحساب النتائج وتنسخ بعد ذلك هذه الميزانية وحساب النتائج في دفتر الجرد.
 - تهدف حسابات وحواصل التجار الى ضبط تطور عناصر الذمة المالية للمؤسسة بطريقة موضوعية وطبقا للتقنيات التنظيمية.

(¹) المادة 18 من قانون المالية 1998.

(²) المواد من 9 الى 11 من القانون التجاري.

- وبالإضافة الى ذلك يلزم الأشخاص المعنويون التجاريون بالقيام بتكليف شخص آخر للقيام بالتحقيق في حساباتهم وحوصلهم والتصديق عليها حسب الاشكال التي نص عليها القانون والقيام بعملية النشر المنصوص عليها قانونا تحت مسؤوليتهم المدنية والجزائية.
- ان الاعلانات المنشورة بانتظام هي وحدها التي لديها حجية أمام المحاكم والادارات العمومية.
- يمكك دفتر اليومية ودفتر الجرد بحسب التاريخ وبدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع أو نقل الى الهامش.
- وترقيم صفحات كل من الدفترين ويوقع عليهما من طرف قاضي المحكمة حسب الاجراء المعتاد.
- 10. عندما لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقلعة بسبب انعدام الوثائق الاثباتية.
- 11. عندما تحتوي المحاسبة أخطاء واغفالات أو معاملات غير صحيحة خطيرة ومكررة في عمليات المحاسبة. أثناء استعراضنا للتحقيق المحاسبي اتضح أنها عملية تقوم على فحص محاسبة المكلف المعني بالتحقيق شكلا ومضمونا لاكتشاف الأخطاء التي تؤدي على عدم التوافق مع ما هو مصرح لكن هذه الطريقة محدودة مما أدى إلى تدعيمها بطريقة المراقبة على المستندات والذي يتعرض له المكلف بصفة مباشرة إلى إجراء مقارنات بين ما تحتويه التصريحات الجبائية للمكلفين من معلومات وهذا ما سنخوض فيه في المبحث الموالي.

المبحث الثالث: الرقابة على المستندات

التحقيق على الوثائق يتعدى الأمر إلى إجراء مقارنات بين ما تحتويه التصريحات الجبائية للمكلفين من معلومات مختلفة ومن خلال هذا المبحث سنتطرق إلى المطالب التالية المطلب الأول مفهوم التحقيق على الوثائق والمطلب الثاني خطوات التحقيق على الوثائق.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة على المستندات

بخلاف التحقيق المصوب فإن التحقيق على الوثائق الانتقائية وغير منظمة وهذا انتقاء لا يكون فقط على التصريحات الشخصية، وإنما يكون على مجمل التصريحات المهنية، وذلك من أجل التوصل إلى مراقبة الأرقام والمبالغ المصرح بها وتمثل في الفحص النقدي للتصريحات الجبائية المكتتبه وتلائمها وتجانسه مع المداخل المصرح بها والوثائق والمعلومات التي في حوزة المصلحة والتي يتم استكمالها في حال النقصان بطلبات استيضاح أو طلبات تبرير تطلب من المكلفين حسب المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية لإجراء التحقيق على الوثائق.¹

يتم على ضوء الوثائق الموجودة على مستوى إدارة الضرائب وليس بعين المكان والجهة المخول لها مراقبة الوثائق هي المفتشية تشمل هذه المراقبة الخاضعين لنظام التقدير الجزافي ونظام الريح الحقيقي على حد سواء، بالإضافة إلى أغلبية المنازعات المترتبة عنها تخص كيفية تحديد الوعاء الضريبي.²

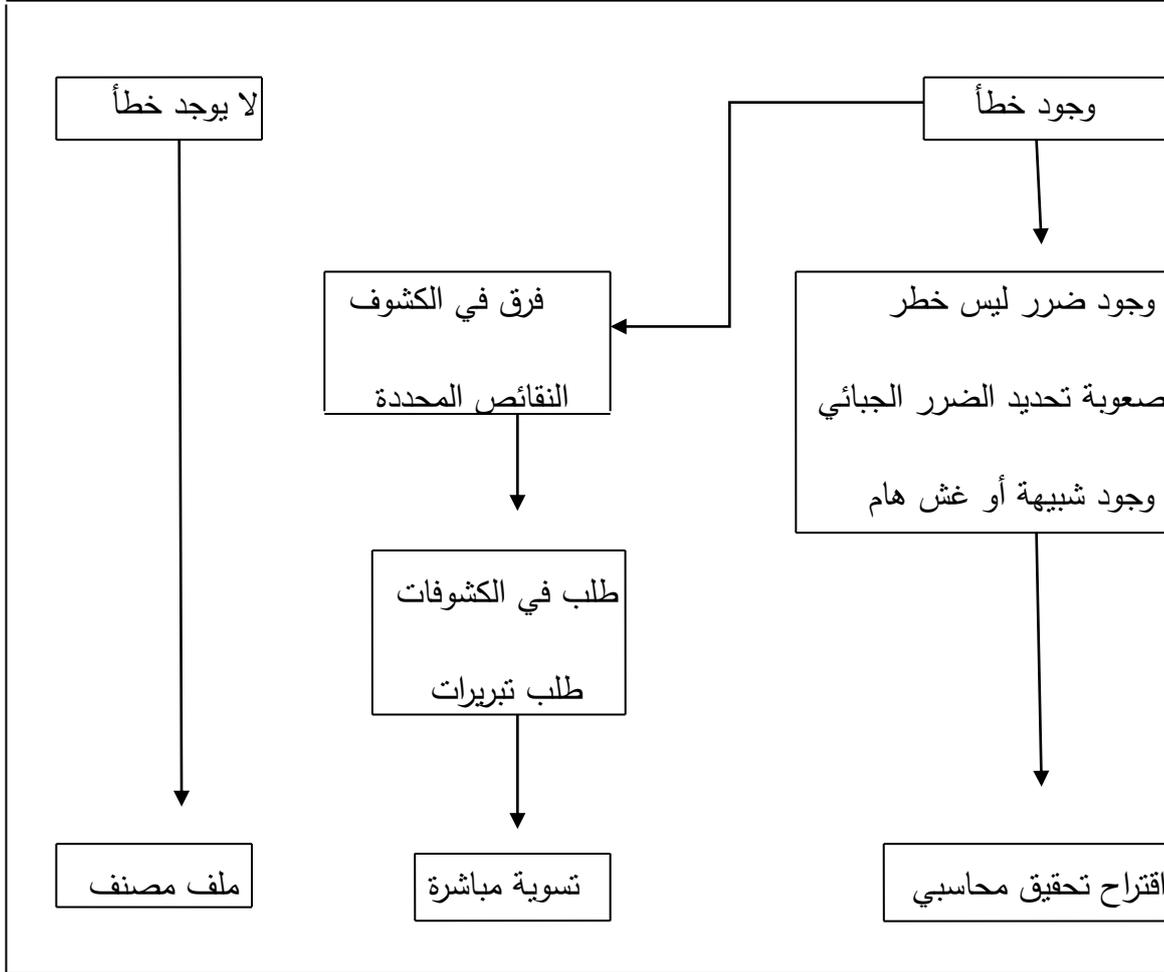
ومنه نستنتج أن الرقابة على المستندات من العمليات التي تحدد من التهرب الضريبي وتبرز فعالية المراجعة الجبائية على حد سواء وهذا من خلال مراقبة الأرقام والمبالغ المصرح بها من طرف المكلف بالضريبة لدى المصالح الجبائية وهو الذي يكشف التهرب الضريبي وهذا من خلال ما سنتطرق إليه في المطلب الموالي.

(¹) المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية 2017، ص 9-10.

(²) بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، 2014، ص 12.

المطلب الثاني: خطوات الرقابة على المستندات

الشكل رقم(1): خطوات الرقابة على المستندات



المصدر: سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم

الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2015، ص91.

وتتم عملية المراقبة على المستندات وفق الإجراءات التالية:

إرسال إلى المعني إشعار الخضوع إلى المراقبة على المستندات من طرف رئيس المفتشية أو رئيس مصلحة التسيير على مستوى مركز الضرائب يقدم المعني إرسال هذا الإشعار يوضح فيه اسم المكلف بالضريبة، الرقم الجبائي، العنوان، السنوات المعنية بالرقابة، أنواع الضرائب محل الرقابة مع إحضار الوثائق.

أثناء استعراضنا الرقابة على المستندات اتضح أنها عملية تقوم على فحص وثائق المكلف المعني بالتحقيق والذي يتعرض له المكلف بصفة مباشرة إلى إجراء مقارنات بين ما تحتويه التصريحات الجبائية للمكلفين من معلومات لاكتشاف الأخطاء التي تؤدي على عدم التوافق مع ما هو مصرح لكن هذه الطريقة محدودة مما أدى إلى تدعيمها بطريقة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية وهذا ما سنخوض فيه في المبحث الموالي.

المبحث الرابع: التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية

يعتبر امتداد للتحقيق المحاسبي كما يمكن أن يكون مستقلا عن هذا الأخير إذا تعلق الأمر بمكلف لا يمتلك ملفا جبائيا وقد نص على هذا النوع من الرقابة لأول مرة قانون المالية لسنة 1992 ومنه سنقسم هذا المبحث الى المطالب التالية المطالب الأول مفهوم التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية والمطلب الثاني اجراء عملية التحقيق والمطلب الثالث الدور في تحسين جودة المعلومة المحاسبية.

المطلب الأول: مفهوم التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية

حيث تنص المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أو لا، وعندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة، وفي هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة أخرى.¹

تعتبر مجموعة المعلومات التي توجد بحوزة الإدارة الجبائية المصدر الأول الذي يعتمد عليه العون المحقق والمباشر لهذه العملية بعد أن يجمع كل الوثائق والعناصر الضرورية والموجدة لدى المصالح والهيئات التي يتعامل معها المكلف بالضريبة المعني، من إدارات وبنوك ومؤسسات وغيرها، حيث يقوم بترتيبها ويركز على النقاط الهامة والتي يكون لها فاعلية في اكتشاف الأخطاء والتدليسات الممكنة والأرقام المشكوك فيها.²

نستنتج من خلال هذا المفهوم أن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية لا يحد من التهرب الضريبي بالشكل الكافي وهذا ما نلاحظه في أنه يقوم بجمع وترتيب النقاط الهامة التي لها فاعلية في اكتشاف الأخطاء والتدليسات وليس عملية مراقبة دقيقة لكل تصريح وهذا ما ينقص فعالية المراجعة الجبائية.

(1) المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية 2017، ص14.

(2) عيسى بولوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب الضريبي والغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة باتنة، 2004، ص58.

المطلب الثاني: إجراءات عملية التحقيق والانتقاء

الأشخاص الذين سيخضعون للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية ينتقون وفق المعايير التالية:¹

1. الأشخاص الذين يعتقد أنهم يمارسون عمليات غش كبيرة، كون مراقبة المحاسبة لم تؤدي الى تعديلات أو لم تؤدي الى تعديلات معتبرة.
2. الأشخاص الذين لاحظت عليهم عدم تجانس بين المداخل المصرح بها سنويا والنفقات الظاهرة والشائعة عن نمط معيشة أفراد أسرة المكلف.
3. عندما تكشف المفتشية عند مراقبة المحاسبة مؤشرات لعدم مصداقية التصريحات المكتتبه.
4. عندما يكون الفارق معتبرا بين المداخل المصرح بها من قبل الشركاء والحائزون على الحصص الاجتماعية والمداخل الحقيقية المحققة بعد مراقبة المحاسبة.
5. الأشخاص الذين يمتلكون مداخل غير محددة.

هو مجموعة من الإجراءات التي يتبعها المحقق وأهم هذه الإجراءات:²

1. الاطلاع على الملف الجبائي للمكلف المعني بهذا التحقيق.
2. الاطلاع على كل الملفات التي بحوزة الإدارة الجبائية والتي تخص أفراد عائلة المكلف المعني بالمؤسسات التي لها علاقة به.
3. البحث عن المعلومات تخص المكلف المعني لدى أطراف أخرى باستعمال كشوف الربط وبطاقات المعلومات.
4. إرسال إشعار بالمراقبة مع وصل استلام للمكلف المعني ويمنح أجلا للتحضير بخمسة عشر يوم ابتداء من تاريخ استلام الإشعار.
5. الطلب من المكلف المعني التصريح بكافة ممتلكاته في استمارة خاصة.
6. يجوز للمحقق الجبائي أن يطلب من المكلف المعني إفادته بكل التبريرات والتوضيحات اللازمة لاستكمال التحقيق.

من خلال مراحل التحقيق نرى أن عملية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية غير مفعلة بالشكل الكافي الذي يضمن حقوق الخزينة انما تعتبر عملية تحقيق شكلية وهذا ما يسمح للمكلف بارتكاب تهرب ضريبي.

(¹) Curculaire N 135 du 15/02/2000.

(²) سليمان عتير، مرجع سابق، ص 137.

تطرقنا في هذا المبحث إلى التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية مفهومه ومراحل إجراء عملية التحقيق حيث يقوم بالكشف عن حقيقة تصريحات المكلف بالضريبة إلى الاستمرار في المراقبة لتمس الوضعية المالية والأملأك، ومنه نلاحظ أن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية غير مفعول كليا انما جزئي فقط وهذا ما يصعب الحد من التهرب الضريبي وفق هذه الطريقة ومنه سنباشر في طريقة أخرى في المراجعة ألا وهي التحقيق الانتقائي.

المبحث الخامس: التحقيق الانتقائي

يعد التحقيق الانتقائي من بين التحقيقات الجبائية التي تقتصر على فيه على نوع أو عدة أنواع من الضرائب والرسوم وما يرتبط بها من معلومات محاسبية، منه سنتطرق الى دراسته في المطالب التالية المطالب الأول مفهوم التحقيق الانتقائي والمطلب الثاني شروط التحقيق الانتقائي.

المطلب الأول: مفهوم التحقيق الانتقائي

يمكن لأعاون الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو لعدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل 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 للعقد عن طريق بنود تهدف إلى التجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية.¹

ومنه نستنتج أن التحقيق الانتقائي هو الأكثر فعالية في المراجعة الجبائية لأنه يقتصر على نوع أو عدة أنواع من الضرائب وهنا يمكن الحد من التهرب الضريبي لأنه يخص جزء من محاسبة المكلف مما يضمن حقوق الخزينة.

المطلب الثاني: شروط التحقيق الانتقائي

يخضع هذا النوع من التحقيق لجملة من الشروط التي يجب مراعاتها وهي كما يلي:²

1. يمكن أن يطلب من المكلف بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق.
2. لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق بأي حال فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة.
3. لا يطلب من المكلفين بالضريبة أثناء هذا التحقيق سوى تقديم وثائق توضيحية عادية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم.

(¹) المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية 2017، ص12.

(²) المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية 2017، ص12.

4. لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته على أن يستفيد من أجل للتخصيص مدته عشرة أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.
5. يجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق بالإضافة إلى العناصر المشترطة أثناء التحقيق في المحاسبة المذكورة سابقاً توضيح طابع التصويب في التحقيق كما يجب إعلامه بطبيعة العمليات المحقق فيها.
6. لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين.

ومن خلال هذه الشروط نرى أن التحقيق الانتقائي يسهل من عمل المحقق في اكتشاف التهرب الضريبي والحد منه وذلك لأنه يصوب لجزئية من محاسبة المكلف بالضريبة ويزيد من فعالية المراجعة الجبائية. تطرقنا في هذا المبحث إلى التحقيق الانتقائي من خلال مفهومه وشروط التحقيق حيث يعد الأقرب إلى فعالية المراجعة الجبائية في الحد من التهرب لما يميزه بالدقة والوضوح ما يمكن من إنهاء التحقيق في ظرف قياسي وبضمن حقوق الخزينة.

خلاصة الفصل

الرقابة الجبائية هي وسيلة نوعية فهي من أهم الإجراءات التي خولت الإدارة الجبائية في مراقبة التصريحات الضريبية المقدمة وكذا التطبيق الميداني للقوانين والتشريعات الجبائية، كما لها آليات للتحقيق في الوثائق والمستندات الجبائية تستخدمها المصالح الضريبية لاكتشاف كل الأخطاء والمخالفات المسجلة بهدف تصحيحها وفرض غرامات أو تقويمها، وقد تم إسناد المهام إلى أجهزة مختصة في ذلك، وفي سبيل تحقيق الهدف الرئيسي من وراء إجراء عمليات المراجعة الجبائية والفحص الدقيق والمعتمد للمحاسبة لإبراز كل الأخطاء والإغفالات المتضمنة في محاسبة المكلف من حيث المشرع لأعوان التحقيق سلطات واسعة للحد من التهرب الضريبي الذي يقوم به المكلف سعى المشرع الجبائي في وضع نصوص قانونية ردية وشروط تلزم المكلف بالضريبة بالتقيد بتقديم تصريحات بعيدة عن الغش والتحايل قد يساهم في تحسين مداخل الخزينة، ومن هنا سيطرح لنا التساؤل التالي ما هي الطرق التي يتخذها المكلف بالضريبة إلى التحايل والغش؟ حيث سنتطرق إلى الإطار النظري للتهرب الضريبي مفهومه وأساليبه وأشكاله والآثار المترتبة عليه وكيفية مكافحته والإجراءات الجزائية كل على قدر من التفصيل الوجيز.

الفصل الثاني

الإطار النظري للتمهيد الضريبي

تمهيد

تعد ظاهرة التهرب الضريبي ظاهرة عالمية، فهي لا تخص الدول السائرة في طريق النمو فقط دون أخرى، فهي ملازمة للنظام الضريبي، وتعد إحدى المعوقات الأساسية للتنمية الاقتصادية والوفرة المالية والتي يستوجب محاربتها بصفة مستمرة وبمجرد اكتشافها وذلك بتعزيز الآليات المكافحة لها والتشريع الجبائي الذي يزيد من فعالية المراجعة الجبائية للحد منها، إذن فالظاهرة تمس بصور غير محددة البلدان المتطورة والبلدان السائرة نحو النمو، ومنذ السبعينيات ازدادت أهمية ظاهرة التهرب الضريبي بسبب النمو السريع للنشاط الاقتصادي الموازي وزيادة عجز الميزانية، فإذا توصلت بعض البلدان المتقدمة في التحكم فيها فان الوضعية الاقتصادية والاجتماعية للبلدان السائرة في طريق النمو تسوء كثيرا بسبب النقص في القيمة والتي يمكن أن تحدثها الظاهرة في الخزينة العمومية، فمن خلال هذا الفصل سنحاول إعطاء صورة عامة عن ظاهرة التهرب الضريبي من خلال تقسيمه إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: التهرب الضريبي**المبحث الثاني: التجنب الضريبي****المبحث الثالث: الغش الضريبي**

المبحث الأول: التهرب الضريبي

إن ظاهرة التهرب الضريبي ظاهرة تتواجد حيثما تواجدت الضرائب، وينجم عنها مشاكل على مستوى الهياكل المالية للدولة، والتي تؤثر سلباً على اقتصادها وسوف نتطرق في هذا المبحث إلى التعرف على التهرب الضريبي، وعليه سنتطرق في هذا المبحث إلى المطالب التالية المطلب الأول المفهوم والمطلب الثاني الأساليب والمطلب الثالث الآثار.

المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي

التهرب الضريبي هو عملية يقوم بها الممول بهدف تخفيض الضريبة عليه إما بصفة كلية أو جزئية من خلال إخفاء كل أو بعض عناصر المادة الخاضعة للضريبة فهي عملية غير قانونية تتحقق بمخالفة القواعد القانونية السائدة وينجم عنها آثار سلبية على الحصيلة السلبية.¹

هو ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر ويعتمد المكلف القانوني أو المتهرب من الضريبة على عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة.²

هو محاولة الممول التخلص من الضريبة وعدم الالتزام القانوني بأدائها.³

من خلال التعاريف التالية نستنتج ضعف الإدارة الجبائية وتعقيد القوانين أدى الى اكتشاف ثغرات استغلها المكلف بعناية سمحت له بارتكاب التهرب الضريبي اما شكل مشروع أو غير مشروع وهذا شكل اثار وخيمة سلبية تحملتها الخزينة.

(¹) سعيد شكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص153.

(²) ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، قرطبة للنشر والتوزيع، 2004، ص6.

(³) غازي حسين عناية، النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي، مصر، مؤسسة شباب الجامعة، 2006، ص340.

المطلب الثاني: أساليب وحالات التهرب الضريبي

1- التهرب عن طريق المعاملات الحسابية

تضخيم التكاليف:

والواقع يبين أن المكلف يحاول دائما إدخال نفقات ولو وهمية من أجل تخفيض الأساس الخاضع للضريبة ومن بين الأساليب التي يلجأ إليها نذكر ما يلي:¹

1. تقييد النفقات الشخصية غير قابلة للخصم ضمن مصاريف المحاسبة العامة للمؤسسة من تسجيل تكاليف الإصلاح والصيانة للسيارات الشخصية باسم المؤسسة.
2. تسجيل ترميمات الخاصة بالمؤسسة وهي في الواقع متعلقة بمساكن مسيريتها.
3. تسجيل مصاريف السفر للخارج على أساس أنها تتعلق بمهمة في إطار الوظيفة وهي في الواقع مصاريف إضافية.
4. تسجيل مشتريات في حسابات المؤسسة وهي في الواقع خاصة بمسيرتها ومن أمثلتها شراء الأثاث المنزلي.

تخفيض الإيرادات:

إن هذه الطريقة من الأوجه التقليدية لممارسة التهرب الضريبي حيث أن المكلف يلجأ إلى تقديم إقرار ضريبي استنادا إلى دفاتر وسجلات وحسابات مصطنعة مخالفة للدفاتر والسجلات الحقيقية بهدف التقليل من الإيرادات وزيادة النفقات.²

وفي هذا الإطار يقوم المكلف بعدة عمليات:³

1. عدم تسجيل المبيعات وتمثل هذه الطريقة في اللجوء إلى البيع دون استعمال الفواتير أو الشيكات حتى لا يكون هناك أي أثر لعملية البيع.

(¹) عوادي مصطفى، رحال نصر، مرجع سابق، ص44.

(²) نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2004، ص9.

(³) عوادي مصطفى، رحال نصر، مرجع سابق، ص49.

2. تسجيل مردودات وهمية للبضائع و/أو تخفيضات تجارية بشكل مبالغ فيه في حساب المبيعات مع أنه في الحقيقة لم تكن.

ومن جملة المفارقات المعتمدة من قبل المكلف والتي تبرز الغش جليا عندما تتخفف قيمة المبيعات دون أن يقابلها تخفيض في قيمة المشتريات بشكل كبير يؤدي إلى تباين الربح الإجمالي الشيء الذي يلفت الانتباه من طرف المحقق الجبائي.¹

2- التهرب عن طريق عمليات مادية وقانونية

1- التهرب عن طريق العمليات المادية:

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

1. الإخفاء الجزئي:

يتمثل في إخفاء جزء من المخزونات التي هي في الواقع تخضع للضريبة ليعاد بيعها في السوق السوداء.

2. الإخفاء الكلي:

يقوم أصحاب المشاريع بإنشاء المصانع الصغيرة في المناطق الريفية ليصعب الوصول إليها وبالتالي الإنتاج المحصل عليها منها يباع دون فواتير يكون بعيد عن كل مراقبة وهكذا تحرم خزينة الدولة من إيرادات مالية لتمويل مشاريعها.

2- التهرب عن طريق العمليات القانونية:

يعتمد المتهرب لممارسة عمليات وهمية لخلق محاسبة مشتريات دون فواتير أو فواتير دون شراء أو بيع، وهو الأخطر وذلك عن طريق كتابات متناسقة ومتكاملة فيما بينها لدرجة أن لا تجد فيها مجالا للشك.²

(¹) كردودي سهام، مرجع سابق، ص 27.

(²) بلخوخ عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، باتنة، 2004، ص 14.

ويمكن أن يأخذ هذا النوع من التهرب شكلين وهما: ¹

1. التهرب عن طريق عمليات وهمية:

هذا النوع قد يكون بمبادرة وجهود فردية يخفي صاحبها جزءا من أملاكها من مخزون بضاعته أو أرباحه الخاضعة عادة للضريبة، حيث يكون هذا التهرب مرتبطا غالبا بحقوق الملكية أين يلجأ الورثة إلى عدم الإعلان عن جزء من مملكاتهم الخاضعة للضريبة.

2. التهرب عن طريق التلاعب في تصنيف الحالات القانونية:

قد لا يكون التلاعب في تصنيف الحالات القانونية عاملا من عوامل التهرب الضريبي وتكييفها مع وضعية أخرى معفاة أو أقل خضوعا للاقتطاع، ويظهر ذلك جليا في جباية حقوق التسجيل أين تمر بها حالة البيع على أنها هبة أو عملية توزيع للأرباح التي تقوم بها الشركة على المساهمين في شكل رواتب لينخفض بذلك معدل الضريبة لكونه يتعلق بالرواتب والأجور.

تعدد الأساليب عقد أمر مهمة المراجعة الجبائية للمكلف بالضريبة لدى المصالح الجبائية وهذا يؤثر سلبا على الفعالية والحد من التهرب الضريبي ويؤدي الى ضياع حقوق الخزينة ومنه على المشرع الجبائية سن قوانين رقابية تقيد المكلف في شتى المجالات وجزائية عقابية ذات فاعلية تحد من التهرب الضريبي.

حالات التهرب الضريبي:

أورد المشرع الجزائري بعض الحالات على سبيل المثال في نص المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ونص المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة: ²

1. إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين به وخاصة المبيعات بدون فاتورة.
2. تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد إليها عند طلب الحصول إما على تخفيض أو خصم أو إعفاء أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة وإما الاستفادة من امتيازات جبائية لصالح بعض الفئات من المدينين.

(¹) بلخوخ عيسى، مرجع سابق، ص 14-15.

(²) المادة 193 فقرة 2 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة هي محدثة بموجب المادة 12 من قانون المالية لسنة 2006.

3. القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد حسابات أو القيام بتقييد أو إجراء قيد في الحسابات غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية ودفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 9 و10 من القانون التجاري أو في الوثائق التي تحل محلها لا يطبق هذا الحكم إلا على المخالفات المتعلقة بالنشاطات التي تم إقفال حساباتها.
4. قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع أو بوضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به.
5. عدم قيام المكلف بتقديم تصريح عن نشاطه، معتمدا على عدم وجود مقر لنشاطه ويكون هنا التهرب كليا أو المقر موجود ولكن النشاط غير مصرح به.
6. استيراد سلع دون المرور بالمراكز الحدودية لتفادي دفع الضرائب الجبائية والجمركية.
7. تسجيل عقود إيجار بقيمة أقل من الإيجار الحقيقي.

المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي

تخلف ظاهرة التهرب الضريبي آثار وخيمة على الاقتصاد الوطني والمجتمع المدني وذلك ما سنقدمه فيما يلي:

1- الآثار الاقتصادية:

1. إعاقة المنافسة الاقتصادية:

أي دولة تهدف إلى تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية والتهرب الضريبي يشكل عائقا في الوصول إلى تحقيق هذا الهدف باعتبار أن الضريبة تلعب دورا أساسيا لتمويل هذه التنمية وتوفير الموارد المالية اللازمة لتنفيذ مشروعات اقتصادية واستثمارية ودعم القطاع العام.¹

2. إعاقة التقدم الاقتصادي:

يساهم التهرب الضريبي في إعاقة النمو والتقدم الاقتصادي ويعد من أصعب المشاكل التي تعاني منها الدولة لأنه يسبب النقص والمساس في الموارد المالية التي تضيع من الخزينة العامة وبالتالي نقص التمويل ولا

(¹) يسرى مهدي حسن السامرائي، زهرة خضير عباس العبيدي، تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي، مجلد 04، عدد 09 لسنة 2012، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، ص 140.

يمكن أن يكون هناك ادخار عام، مما ينتج عنه عجز الدولة على القيام بمشاريع اقتصادية وركود الاقتصاد الوطني بارتفاع معدلات التضخم والبطالة وانتشار ظاهرة الاقتصاد الأسود.¹

3. التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي:

تلعب الضريبة دورا مهما في توجيه الفعالية الاقتصادية ولكن الشيء الذي يثير الانتباه أن التهرب الضريبي أو التخلص منها أصبح قاعدة يتم اللجوء إليها من طرف المكلفين من دفع الضريبة بحيث أنه التوجيه الاقتصادي للضريبة لم يعد له معنى كبير في الدولة إذ نجد أنها فرصة كبيرة في إثراء لإحدى فئات المكلفين.²

2- الآثار المالية:

1. الدين العام:

بسبب المأزق المالي الذي يخلفه التهرب الضريبي على الدولة، فإنه يجعلها تبحث عن حل من أجل القضاء على الأزمة وذلك باللجوء إلى الاقتراض ظنا منها أن هذا هو الحل الأمثل ولكن هذا التصرف يجعلها تدخل في مشكلة كبيرة إذ أنه يجعلها تدخل في مديونية وتكون في تبعية اقتصادية.³

2. زيادة العبء الضريبي:

أن المكلفين من دفع الضرائب سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين دائما يلجئون إلى التملص من دفع الضريبة الشيء الذي أدى إلى وجود عجز ونقص في الإيرادات العامة وتعطيل المشاريع التي تعود بالمنفعة على المجتمع.⁴

3- الآثار الاجتماعية:

1. تعميق الفوارق الاجتماعية:

يؤدي التهرب الضريبي إلى نتيجة معاكسة تماما لما تستهدفه الضريبة اجتماعيا فالفقير يصبح أكثر فقرا بسبب زيادة في معدلات الضرائب، أما الغني من رجال أعمال وأصحاب مال فأنهم يلجئون للتهرب من دفع

(¹) بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وآثارها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تلمسان، 2011، ص 81.

(²) المهاني محمد خالد، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، المنظمة العربية للتنمية الإدارية مصر، 2010، ص 316.

(³) المهاني محمد خالد، مرجع سابق، ص 316.

(⁴) الشوابعة محمد سالم، المالية العامة والتشريعات الضريبية، دار الثقافة، الأردن، 2015، ص 140.

الضرائب ولا يلتزمون بواجبهم الجبائي ويستغلون نفوذهم في ذلك، إضافة إلى انتشار الفساد في المجتمع خاصة في ظل انخفاض العقوبات الردعية.¹

2. نقشي اللامدنية في المجتمع:

يقصد بالمدنية الجبائية تفضيل المكلف المصلحة العامة على المصلحة الخاصة بحيث يقوم بتخفيض جزء من المساهمة المالية التي يجب أن يؤديها للمجتمع لذلك فإن وجود التهرب الضريبي بين مختلف الطبقات الاجتماعية هو عامل من عوامل تدهور المدنية الجبائية.²

4- الآثار السياسية:

لكي تلعب الضريبة وظيفتها الأساسية وكذا تحقيق الأهداف التي أنشئت من أجلها يتطلب وضع استراتيجية لكافة شؤون المجتمع على الصعيدين الداخلي والخارجي يتم من خلالها وضع سياسات ضريبية من أجل إقامة نظام ضريبي فعال يحقق مصلحة الخزينة العمومية من ناحية، ومن ناحية ثانية يحقق مصلحة المكلف، ومن ناحية ثالثة يحقق مصلحة المجتمع.³

من خلال الآثار التي تنجم عن التهرب الضريبي والتي تعود بالضرر على الصالح العام على المشرع الجبائي السعي في تقليل الآثار السلبية من جميع النواحي وتحقيق العدالة الضريبية التي تعود بالنفع للصالح العام من خلال فرض عقوبات جزائية وغرامات تقيد في إنعاش الاقتصاد الوطني وامتيازات واعفاءات مؤقتة للمكلف بالضريبة في حدود الصالح العام.

(¹) قدي عبد المجيد، دراسات في علم الضرائب، دار جرير، عمان، 2001، ص228.

(²) ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق وإشكالية التهرب دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص164.

(³) علام ليلة، آليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة تيزي وزو، 2016، ص76.

من خلال ما تطرقنا في هذا المبحث حول التهرب الضريبي حيث يعتبر من الظواهر التي تعاني منها أغلب دول العالم فان السلطات تعمل دوما على ايجاد الاطار القانوني لسد الطريق أمام الظاهرة ولمحاولة الالامام العام بالتهرب الضريبي قدمنا تعريف له والأساليب التي يتخذها المكلف للتهرب وقد يتحايل مع القانون ليستفيد من الثغرات الموجودة فيه وما يخلفه من آثار جسيمة تؤثر سلبا على الاقتصاد الوطني والمجتمع المدني فتجعلنا الى التعمق أكثر في الأشكال التي يتخذها المكلف من أجل التهرب من الضريبة ومن بينها ما سنتطرق اليه في المبحث الموالي التجنب الضريبي حيث يعد الشكل المشروع للتهرب الضريبي.

المبحث الثاني: التجنب الضريبي

هو تخلص المكلف من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً دون أن يعكس عبئها على الغير متفادي في ذلك أي مخالفة للنصوص التشريعية الجبائية، مستغلاً الثغرات أو عدم ضبط في الصياغة الذي يؤوله المكلف المتهرب لصالحه، ومنه سنتطرق في هذا المبحث الى المطالب التالية المطالب الأول المفهوم والمطلب الثاني الاساليب والمطلب الثالث طرق المكافحة.

المطلب الأول: مفهوم التجنب الضريبي

يقصد بتجنب الضريبة أن يتخلص المكلف القانوني من دفع الضريبة دون مخالفة أحكام التشريع.¹

هو الفعل الشخصي الذي يقوم به المكلف وذلك باستعمال تقنيات قانونية مؤسسة معتمدة على حرية التسيير، تسمح له باختيار وضعية جبائية محددة للحصول على نتائج اقتصادية مساوية لنتيجة جبائية مقبولة.²

يتحقق تجنب الضريبة يتم بتجنب الواقعة المنشئة لدين الضريبة وهو أيضاً أمر مشروع لا يعاقب عليه.³

ومن خلال هذه التعاريف نستنتج أن ضعف المشرع في تغطية الثغرات الجبائية جعل من المكلف من ارتكاب التهرب الضريبي مما يعمق فشل المنظومة الضريبية في زيادة فعالية المراجعة الجبائية وعليه يجب سد الثغرات القانونية للحد من التهرب الضريبي.

المطلب الثاني: أساليب التجنب الضريبي

تعددت اساليب التجنب الضريبي وذلك ما قدمه المشرع الجبائي الى المكلف بالضريبة ومن خلال السلوكيات وذلك فيما يلي:

1- الناتج عن سلوك المكلف:

يكون ذلك من خلال بعض السلوكيات التي يتخذها المكلف الهدف منها تجنب الضريبة كلياً أو جزئياً وذلك بامتناعه عن استهلاك أو انتاج السلع التي تفرض عليها الضريبة مرتفعة، أو ترك النشاط الانتاجي الذي يخضع الى ضريبة مرتفعة والانتقال الى نشاط آخر خاضع لضريبة أقل فقد تقوم بعض الشركات بتوزيع أرباحها

(¹)Gaudemet p.m, **précis des finances publique**, edition montchrestien ,paris ,1970 ,p314.

(²)Masson c.r,**la nation d'évasion fiscale en droit interne français** ,lgj ,paris ,1990 ,p181

(³)دراز حامد عبد المجيد ،مرسي السيد حجازي ،المالية العامة ،بيروت ،2003 ،ص168.

على شكل أسهم مجانية للمساهمين قصد التخلص من أداء الضريبة على إيرادات القيم المنقولة، وبهذا تتجنب دفع الضريبة بصفة جزئية.¹

2- ينظمه التشريع الضريبي:

يعتمد في بعض الأحيان المشرع الجزائري في وجود التجنب الضريبي أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية كإخضاعه مثلا للأرباح المعاد استثمارها بالنسبة للشركات إلى معدل 12.5% بدلا من 25% قصد تشجيع الاستثمار²، أو يفرض ضريبة على الدخل الإجمالي على جميع الأرباح الصناعية والتجارية ثم تستثنى منها أرباح ببعض المؤسسات الصناعية ضمن شروط معينة لتشجيع إنشائها خصوصا في المناطق المعزولة.³

3- الناتج عن إهمال المشرع الضريبي:

يتحقق هذا التجنب نتيجة لوجود ثغرات في القانون الضريبي، كإغفال تنظيم الضريبة عن طريق الهبة من طرف المشرع، فالشخص يمكن أن ينقل ملكية أمواله إلى ورثته عن طريق عقد صوري خلال حياته تهريا من خضوع هذه الأموال إلى ضريبة التركات بعد وفاته.⁴

من خلال الأساليب المطبقة من طرف المكلف يجب على المشرع سن قوانين تفرض ضريبة جزئية وضرائب متنوعة تغطي عجز الخزينة وذلك لضمان تحصيل ضريبي يضمن حقوق الخزينة.

المطلب الثالث: طرق مكافحة التجنب الضريبي

تعددت طرق المكافحة بين المشرع الجزائري والمشرع الألماني فيطرق المكافحة حيث تميزت طرق المكافحة الألمانية باتفاق بتبادل المعلومات الضريبية بين الدول والاتجاه نحو الشفافية والانفتاح الأكبر اتجاه المكلفين بالضريبة وتقوية القواعد الضريبية وفيما يلي نقدم طرق مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر:

(¹) كردودي سهام، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد، للنشر والتوزيع، الجزائر 2001، ص8.

(²) كردودي سهام، مرجع سابق، ص09.

(³) علام ليلة، آليات مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة تيزي وزو، 2016، ص40.

(⁴) الخطيب خالد، التهرب الضريبي، مجلة دمشق، المجلد 12، العدد الثاني لسنة 2000، جامعة دمشق، ص162.

1 - الغلق المؤقت للمحلات التجارية والحجز:

ومن ضمن الإجراءات الاستثنائية التي منحها المشرع للإدارة الجبائية لتمكينها من تحصيل أموال الخزينة العامة التي وردت في قانون المالية 1997 والتي عدل بموجبها المشرع المادة 392 مكن قانون الضرائب المباشرة والخاصة بالغلاق المؤقت للمحل التجاري للمكلف للمدين وكرسها في قانون الإجراءات الجبائية ففي المادة 146.¹

2 - حراسة المنقولات:

حددت المادة 150 من قانون الإجراءات الجبائية الأحكام الخاصة بمصاريف حراسة المنقولات المحجوزة من قبل الإدارة الجبائية حيث يتم تحديدها تبعا للتعريفات المحددة من قبل الإدارة الجبائية حيث يتم تحديدها تبعا للتعريفات المحددة من قبل الوزير المكلف بالمالية ويقع عبء دفعها على كاهل المكلفين بالضريبة وكذا التكاليف الملحقة المحددة في نصوص خاصة وهناك حالتان في حساب مصاريف الحراسة.²

3- إجراءات البيع:

حددت المادة 151 يجوز عند انقضاء القيام بالبيع المنفرد لوحد أو عدة من العناصر المادية المكونة للمحل التجاري المحجوز، يجرى البيع بعد عشرة أيام من إصاق الإعلانات المتضمنة بيان لقب كل من صاحب المحل التجاري والقباض المباشر للمتابعة واسميها وموطنيهما والرخصة التي يتصرف هذا القباض بموجبها ومختلف العناصر المكونة للمحل التجاري.³

قمنا من خلال هذا المبحث بالتعرف على التجنب الضريبي مفهومه والأساليب الناتج عن إهمال المشرع الضريبي والذي ينظمه التشريع الضريبي والناتج عن سلوك المكلف وطرق مكافحته الغلق المؤقت للمحلات التجارية وحراسة المنقولات وإجراءات البيع ومن خلال طرق المكافحة السابقة نرى أنها تسبب فقدان الضريبة من المكلف فبفرض الغلق المؤقت يؤدي الى غياب ايراد ضريبي لصالح الخزينة وكذا حراسة المنقولات فهي تخفض من الوعاء لضريبي وعليه يجب التقليل من هذه الطرق في المكافحة مع أنها تزيد من فعالية المراعاة الجبائية ومنه سنباشر في شكل جديد من التهرب الغش الضريبي في المبحث الموالي.

(¹) المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية 2017.

(²) المادة 150 من قانون الإجراءات الجبائية 2017.

(³) المادة 151 من قانون الإجراءات الجبائية 2017.

المبحث الثالث: الغش الضريبي

يعد الغش الضريبي عملية مخالفة للقوانين الضريبية وتندرج تحته كافة طرق الغش المالي وما تنطوي عليه من طرق احتيالية من الضريبة كإدخال السلع المستوردة خفية أو تقديرها بأقل من قيمتها أو تقديم إقرار فيه غش وتلاعب ضريبي، وهذا ما سنتطرق إليه في المطالب التالية المطالب الأول المفهوم والمطلب الثاني الأساليب والمطلب الثالث الإجراءات الجزائية الجبائية.

المطلب الأول: مفهوم الغش الضريبي

هو عبارة على تهرب من الضريبة بطريق غير مباشرة أي بمخالفة مباشرة للقانون الضريبي فهو تخلص من الضريبة وإعطاء عرض خاطئ للواقع أو تفسير مضلل.¹

هو اختراق القانون الجبائي والتخلص من الضريبة وتخفيض وعائها.²

هو مجموع السلوكات والممارسات التي تتم بهدف التحايل وتجنب أداء الضريبة وهذا خارج إطار القانون أي أنه كل الممارسات الغير مشروعة لأنه انتهاك لروح القانون.³

من خلال التعريف التالية سنتنتج أن غياب الوعي الجبائي لدى المكلف والمسؤولية الضريبية أدى لارتكابه الغش الضريبي وذلك خشية منه نقص في مداخيله من خلال التحايل في التصريحات وعليه يجب سن قوانين ردعية عقابية تضمن حقوق الخزينة ويجب تقوية المنظومة الرقابية للحد منه.

المطلب الثاني: أساليب وشروط الغش الضريبي

تعددت طرق وأساليب الغش الضريبي وهي كالتالي:⁴

1. ممارسة نشاط غير مصرح به.

(1) ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2011، ص153.

(2) عوادي مصطفى، «رحال نصر، الغش والتهرب الضريبيين في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة سخري، الوادي، الجزائر، 2011، ص05.

(3) محمد عباس محرز، اقتصاديات الجبائية والضرائب، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص170.

(4) سويح دنيا زاد، جريمة الغش والتهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة الفقه والقانون، العدد السابع عشر، 2014، جامعة باتنة، ص277-278.

2. انجاز عمليات شراء وبيع بضائع دون فاتورة خاصة بالبضائع وذلك مهما يكن مكان حيازتها أو خزنها أو استدعائها.
3. نقل تقييدات حسابية وخاطئة أو وهمية عمدا في الوثائق المحاسبية التي سنها إجباريا بمقتضى القانون التجاري.
4. تسليم فواتير وسندات أو أي وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية.
5. كل مناورة تهدف إلى تنظيم إعساره من طرف مكلف بالضريبة متابع لدفع ضرائبه.
6. تقديم الأوراق المزورة أو غير الصحيحة كدعم للطلبات التي ترمي إلى إما الحصول على تخفيف الضرائب أو الرسوم تخفيضات أو الإعفاء منها أو إرجاعها.
7. استعمال الطوابع المنفصلة أو الطوابع المميزة المزورة أو التي قد تم استعمالها بعد من أجل دفع جميع الضرائب.
8. القيام بأي وسيلة كانت لجعل الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات للأحكام القانونية أو التنظيمية التي تضبط الضرائب غير المباشرة غير قادرين على تأدية مهامهم.

شروط الغش الضريبي:

يتم إثبات الغش الجبائي في محاسبة مكلف بالضريبة وفقا لتوفر الشروط التالية:¹

1. مسك محاسبتين.
 2. تزوير المحررات التجارية.
 3. عدم مسك وإتلاف الدفاتر المفروضة على المكلفين مسكها.
 4. تضخيم الأعباء عن طريق القيام بتحرير أو استلام فواتير تتضمن عمليات وهمية.
- نرى أن هذه الطرق المتبعة في الغش الجبائي تقع مسؤوليتها على عاتق المحاسب بصفة مباشرة وذلك لعدم مطالبته بكل وثيقة تثبت عملية قام بها المكلف وعلى المكلف بالضريبة بشكل غير مباشر وهذا نظرا لما تخلفه من ضياع حقوق الخزينة وغياب وعي ضريبي للمكلف مما يجعله قد يفقد ممتلكاته في فائدة الصالح العام بسبب تصريحات مضللة وعليه يجب وضع حد قانوني يلزم بإثبات مادي لكل عملية يقوم بها المكلف بالضريبة لدى الإدارة الضريبية.

(¹) واسطي عبد النور، المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن الجرائم الاقتصادية: الغش الضريبي وتبييض الأموال نموذجا، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة تلمسان، 2016-2017، ص 137-140.

المطلب الثالث: الإجراءات الجزائية الجبائية

1- تعديل قانون المالية لسنة 2012:

لقد تم تعديل قانون الإجراءات الجبائية عدة مرات كما هو الشأن بالنسبة لقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لاسيما من قانون المالية ،ولقد نصت المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة على أن تباشر المتابعات من أجل تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في المادة 303 وفقا للشروط المنصوص عليها في المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية كما نصت المادة 534 من قانون الضرائب الغير مباشرة على أن تتابع المخالفات المشار إليها في المادة 532 بهدف تطبيق العقوبات الجزائية وفقا للشروط المنصوص عليها في المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية.¹

وتم تعديل نص المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية في قانون المالية لسنة 2012 بحيث أصبحت تنص بعدما كانت ملغاة على:

1. تتم المتابعات بهدف تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية بناء على شكوى من مدير بالولاية.
2. ولا تتم هذه الشكاوى باستثناء تلك المتعلقة بالمخالفات المتصلة بحقوق الضمان وحق الطابع إلا بعد الحصول على الرأي الموافق من اللجنة المنشأة لهذا الغرض لدى المديرية الجهوية للضرائب المختصة التي تتبعها مديرية الضرائب بالولاية.
3. يحدد إحداث اللجنة الجهوية وتشكيلها وسيرها بموجب مقرر من المدير العام للضرائب.

وألحقت بها المادة 104 مكرر التي تنص على يمكن لمديري كبريات المؤسسات ومديري الضرائب بالولاية سحب الشكوى في حالة تسديد 50 بالمائة من الحقوق الأصلية والغرامات موضوع الملاحقة الجزائية.

ينهي سحب الشكوى الدعوى العمومية طبقا للمادة السادسة من قانون الإجراءات الجزائية الجبائية الملاحظ على المشرع الجبائي أنه قد ألحق الدعوى العمومية الجزائية الجبائية بتلك الدعاوي التي نصت عليها المادة السادسة من قانون الإجراءات الجزائية.²

(¹)مرسلي عبد الحق ،الهمال حمزة ،التهرب الضريبي بين العقاب والصلح في التشريع الجزائري ،المركز الجامعي لتامنراست ،مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية ،المجلد 08 ،العدد 02 ،السنة 2019 ،ص168-170.

(²)تنص المادة السادسة من قانون الإجراءات الجزائية: "... تنقضي الدعوى العمومية في حالة الشكوى إذا كانت هذه شرطا لازما للمتابعة..."

2- قيود الشكوى في المتابعات الجبائية:

أما الجهة التي يتم إيداع الشكوى لديها فهي تتبع القواعد العامة ما دام لم يرد نص قانوني خاص يقيد العام وبالتالي يجوز تقديم شكوى مدير الضرائب أمام ضابط الشرطة القضائية بحسب المادة 18 من قانون الإجراءات الجزائية والذين بدورهم يحررون محاضر بأعمالهم ويبادروا بغير تمهل من إخطار وكيل الجمهورية بالجنايات والجناح التي تصل إلى عملهم كما يجوز تقديم الشكوى مباشرة إلى النيابة العامة فتبادر إلى اتخاذ ما تراه من الإجراءات ملائما تطبيقا للمادة 36 من قانون الإجراءات الجزائية.¹

من يملك الحق يملك التنازل عنه فالإدارة الجبائية لها الحق في إيداع الشكوى أمام الجهات المختصة وبالتالي لها الحق في سحب الشكوى أو التنازل عنها، وأن كان ذلك في أي مرحلة من مراحل الدعوى العمومية أمام الشرطة القضائية، النيابة العامة، قاضي التحقيق، قاضي الحكم إلا أن ينطق بالحكم النهائي.²

اتجه المشرع الجزائري نحو التخفيف من جسامه جرائم التهرب الضريبي بحيث اشترط فيها الشكوى من الإدارة الجبائية ووضع لذلك قيود منها الحصول على الرأي الموافق من اللجنة الجهوية المختصة مما يقلل النزاعات الدعاوي العمومية والمتابعات الجزائية وهذا ما يفرض على الجهات الجبائية اللجوء الإجمالي إلى إجراءات تصالحية لاستيفاء حقوقها من جهة وفي هذا السياق من جهة أخرى أدرج في التعديل الجديد عدة تسهيلات تشبه إجراءات الصلح في قانون الإجراءات الجزائية بحيث سمح لمديري كبريات المؤسسات ومديري الضرائب بالولاية سحب الشكوى في حالة تسديد خمسين بالمائة من الحقوق الأصلية والغرامات موضوع الملاحقة الجزائية.³

والملاحظ على القانون المتعلق بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة⁴، وهو أنه لم يكتفِ أيًا من الأفعال الخاصة بالتهرب الضريبي بأنها جنائية حتى وأن مدة الحبس تجاوزت خمسة سنوات إلا أنها اعتبارها حبسا وليس سجنا بحسب المادة السادسة من قانون العقوبات التي تستثني الحدود الأخرى التي ينص عليها القانون بنصوص خاصة.⁵

(1) مرسلي عبد الحق، الهمال حمزة، مرجع سابق، ص 170-172.

(2) عبد الله اوهابيبية، شرح القانون الإجراءات الجزائية الجزائري التحري والتحقيق، دار هومة، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2012، ص 103.

(3) مرسلي عبد الحق، الهمال حمزة، مرجع سبق ذكره، ص 170.

(4) لاسيما المادة 303 منه.

(5) حسب قرار المحكمة العليا صادر 08 أكتوبر 1977 جاء فيه تكون العقوبة في الجناح بالحبس ولو تجاوز خمسة سنوات كما هو الشأن في الجناحة المنصوص والمعاقب عليها في المادة 342 من قانون العقوبات.

المتابع للنصوص القانونية التي تجرم وتعاقب التهرب الضريبي يجد العديد من الملاحظات الجديرة بالمراجعة من طرف المشرع الجزائري منها الإحالة إلى قوانين ملغاة، الإحالات الغير دقيقة، ضبط المصطلحات وتجنب الترجمة.

من خلال الإجراءات الجزائية الجبائية نلاحظ أن المشرع أهمل بعض المواد القانونية وذلك ما يصب في خدمة المكلف بالضريبة وذا يعود بالضرر للصالح العام وضياع حقوق الخزينة وأيضا تم تقييد الشكوى بشروط غريبة في نظري هذا لحماية المكلف بالضريبة وعدم تطبيق العدالة الضريبية في المجتمع مما يقلل من فعالية المراجعة الجبائية ويزيد من حجم الغش الجبائي

قمنا في هذا المبحث بالتعرف على الغش الضريبي مفهومه وأساليبه والإجراءات الجزائية الجبائية وهنا نكون قد تطرقنا إلى الإطار النظري للتهرب الضريبي والأشكال التي يتخذها المكلف للتخلص من العبء الضريبي اما بطرق شرعية أو طريقة غير شرعية قصد التخلص من عبئ الضريبة ومن خلال هذان الفصلين النظريين نرى أن فعالية المراجعة الجبائية غير كافية للحد من التهرب الضريبي بسبب نقص الإمكانيات المطلوب توفرها لدى الإدارة الجبائية.

خلاصة الفصل

رغم الجهود المبذولة من قبل الدولة من خلال إصلاح النظام الضريبي الجزائري والحد من الآثار السيئة لهذه الظاهرة بمعالجتها إلا أن هذه الظاهرة في ازدياد، ولكي تقوم الدولة بالحد منها عليها أن تكون لها صورة عن الحجم والمستوى الذي تبلغه معتمدة في ذلك على بعض الطرق والمناهج القياسية أو اتخاذ بعض الإجراءات الجزائية الردعية لتجنب الآثار المترتبة من تهرب المكلف لدفع الضريبة.

بعد أن تطرقنا إلى الفصلين الأول والإطار النظري للمراجعة الجبائية والثاني الإطار النظري للتهرب الضريبي ها نحن ذا سنقوم بإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي للدراسة في التحقيق المحاسبي للحالة من حالات التهرب الضريبي في الفصل الموالي على مستوى المديرية الولائية للضرائب لولاية بسكرة وبالأخص على مستوى المديرية الفرعية للمراجعة الجبائية.

الفصل الثالث

فعالية المراجعة الجنائية في الحد من

التعريب الضريبي في الجزائر

تمهيد

سعى المشرع الجزائري الى تطوير فعالية المراجعة الجبائية وذلك من خلال التطورات التي عرفها النظام الجبائي الجزائري منذ سنة 1992 وتلك المحتوات في الإصلاح الجبائي بالإضافة إلى متطلبات التنمية الاقتصادية خاصة في إطار الانفتاح الاقتصادي وما يتطلبه من تكيف وتعديلات في النظام الجبائي، في المقابل نجد أن الشركات تقوم بإعداد التصاريح الجبائية تحاول استعمال شتى الطرق والوسائل لتقليل عبء الضريبة مما يؤدي بها أحيانا إلى التهرب من دفع الضريبة المستحقة عليها، هنا تظهر فعالية المراجعة الجبائية التي هي عبارة عن عمليات تحقيق وتحري في الوضعية المالية للمكلف بالضريبة بهدف التأكد من امتثالهم للالتزامات المفروضة عليهم.

وبعد التطرق إلى المراجعة الجبائية والتهرب الضريبي نظريا سنحاول خلال هذا الفصل التطرق إلى الفعالية التي تلعبها المراجعة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي والآليات المنتهجة في من طرف المصالح الجبائية من خلال تقديم المؤسسة الخاضعة للمراجعة الجبائية والتي سيتم التحقيق المحاسبي كنوع من أنواع الرقابة حيث سيتضمن الفصل مبحثين:

المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة**المبحث الثاني: تحليل الوضعية المالية والجبائية للشركة.**

المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة

تعد المديرية الولائية للضرائب المراقب الرئيسي في الولاية على تحصيل الضريبة وتخص في مديرياتها الفرعية المديرية الفرعية للرقابة الجبائية للتكفل بالتحقيق في محاسبة مكلف بالضريبة وبعد أن قمنا بالانتقاء لملف مكلف بالضريبة قصد التحقيق في محاسبته مع محققين كلفت بالملف التالي المكلف المعني بالمراجعة الجبائية شركة ذات مسؤولية محدودة يتمثل نشاطها في الجانب الصناعي استخراج الرمل والحصى في منطقة جغرافية بلدية ليشانة تابعة لولاية بسكرة والتي تخضع في هذه الدراسة إلى تحقيق في المحاسبة كنموذج تطبيقي سنتناول في هذا المبحث ما يلي المطلب الأول التعريف بالشركة الخاضعة للتحقيق المحاسبي و المطلب الثاني وضعية الشركة الادارية والمطلب الثالث الوضعية المالية للشركة.

المطلب الأول: التعريف بالشركة الخاضعة للتحقيق المحاسبي

1) التكوين القانوني للشركة:

هي عبارة عن شركة ذات مسؤولية محدودة لاستخراج الرمل والحصى وكراء معدات البناء والأشغال العمومية نشاطها الرئيسي استخراج الرمل والحصى ونشاط ثانوي كراء معدات البناء والأشغال العمومية تم تأسيسها 2007/04/08 برأس مال قدره 5.000.000 دج وضع في حساب جاري للبنك نقدا من بداية سنة الأولى للتحقيق الى السنة الرابعة.

موجودات الشركة:

البيان	العدد
شاحنة كبيرة	1
مقطورة شحن آليات	1
محول كهربائي ذو توتر عالي	1
سيارة نفعية	1
سيارة سياحية	2

جدول يمثل موجودات الشركة.

المطلب الثاني: وضعية الشركة الادارية

(2) تحليل الميزانية:

جانب الأصول:

تتنوع أصول الشركة على النحو التالي:

النسبة				البيان
%1.4	%1.25	%1.89	%2.26	تثبيات عينية
%34.80	%38.76	%39.26	%43.51	تثبيات أخرى منقولة
/	/	/	/	مخزونات جارية
%23.76	%14.22	%34.12	%34.33	الزبائن
%4.63	%3.13	%3.79	%3.76	مدينون آخرون
%11.84	%10.20	%6.05	%5.26	الضرائب والرسوم
%23.57	%32.05	%14.25	%10.01	الخزينة

جدول يمثل تطور جانب الأصول في الشركة خلال أربع سنوات تحقيق.

جانب الخصوم:

تتنوع خصوم الشركة على النحو التالي:

النسبة				البيان
%21.39	%14.52	%17.81	%17.92	رأس المال
خسارة	خسارة	%3.54	%2.28	النتيجة الصافية
خسارة	%3.54	خسارة	خسارة	ترحيل من جديد
%12.68	%32.04	%8.15	%8.2	الموردون وحسابات ملحقة
/	/	/	%0.028	الضرائب
%88.45	%60.03	%73.5	%75.75	مدينون آخرون(الحساب الجاري للشركاء)

جدول يمثل تطور جانب الخصوم في الشركة خلال أربع سنوات تحقيق.

(3) تشخيص الشركة:

من الناحية الداخلية:

التعيين	العدد
عمال النشاط الرئيسي	2
عمال النشاط الثانوي	2

من الناحية الخارجية:

التعيين	القيمة		
قروض قصيرة الأجل	2.287.492	2.287.492	11.031.825
			2.963.027

جدول يمثل تطور ديون الشركة على المدى القصير في سنوات التحقيق المحاسبي.

تحتوي الشركة على مجموعة من الموردين ودائنو الاستثمارات وهم المتعاملون ذو أنشطة يعملون في الأنشطة:

المتعامل الأول يعمل في استيراد آلات ومعدات البناء يتخذ شكل قانوني شركة مساهمة.

المتعامل الثاني يعمل في تركيب معدات الأشغال العمومية يتخذ شكل قانوني شركة تضامن.

المتعامل الثالث ينشط في انتاج وتوزيع الأوراق يتخذ شكل قانوني شركة ذات مسؤولية محدودة.

زبائن المؤسسة مجموعة من الأشخاص الطبيعيين وأشخاص معنويين يمارسون أنشطة مختلفة وهي كما يلي:

الزبون الأول يمارس نشاط بيع الرمل والحصى والرمد يتخذ شكل قانوني شخص طبيعي.

الزبون الثاني يمارس نشاط مقاوله بناء يتخذ شكل قانوني شركة ذات مسؤولية محدودة.

الزبون الثالث يمارس نشاط مقاوله الأشغال العمومية تعبيد الطرق يتخذ شكل قانوني شركة مساهمة.

المطلب الثالث: وضعية الشركة المالية

1) التطور التاريخي للشركة على أربع سنوات الخاضعة للتحقيق:

1. من ناحية الاستغلال:

تطور رقم الأعمال

السنة	2014	2015	2016	2017
رقم الأعمال	/	%100	%114	%112

المصدر: من إعداد الطالب

تطور الأرباح

السنة	2014	2015	2016	2017
الربح	%100	%157	خسارة	خسارة

المصدر: من إعداد الطالب

تطور حقوق الموردون

السنة	2014	2015	2016	2017
الدين	%100	%100	%482	%130

المصدر: من إعداد الطالب

تطور ديون الزبائن

السنة	2014	2015	2016	2017
الحق	%100	%100	%51	%58

المصدر: من إعداد الطالب

2. من ناحية الاستثمار:

تطور التثبيتات العينية

السنة	2014	2015	2016	2017
التعيين				
تثبيتات عينية	%100	%100	%100	%100
قسط الاهتلاك	%100	%127	%153	%180
القيمة الصافية	631.250	%84	%68	%52

المصدر: من إعداد الطالب

تطور التثبيتات الأخرى

السنة	2014	2015	2016	2017
التعيين				
تثبيتات عينية	%100	%104.7	%104.7	104.7
قسط الاهتلاك	%100	%112.8	%100.9	%126.7
القيمة الصافية	%100	%90.8	%110	%69.5

المصدر: من إعداد الطالب

(2) قراءة في جباية الشركة:

خاضع للنظام الحقيقي IBS.

خاضع للنظام العام للضرائب المباشرة طبقا للمواد 217 - 222 للرسم على النشاط المهني.

والمادة 150 للضريبة على أرباح الشركات.

المادة 104 للضريبة على الدخل الإجمالي طبقا للمرتبات والأجور والأرباح الموزعة.

خاضع للنظام العام للرسم على القيمة المضافة طبقا للمواد 14 - 23 - 42 إلى 49 من الرسم على

القيمة المضافة.

إيداع منتظم للتصريحات الشهرية و السنوية.

خضع للتسوية على مستوى المفتشية للسنوات 2008 و 2009 في مجال الرسم على القيمة المضافة 2015 – 2016 في مجال الضريبة على أرباح الشركات للأرباح الموزعة.

لم تخضع الشركة للتحقيق المحاسبي و الجبائي من قبل.

التحقيق الحالي للفترة من 2014/01/01 إلى غاية 2017/12/31.

الرسم على القيمة المضافة المحصل :

السنة	2014	2015	2016	2017
المبلغ	/	%100	%114	%111.5

جدول يمثل تطور في الرسم على القيمة المضافة المحصل الشركة خلال أربع سنوات تحقيق.

المصدر: من إعداد الطالب

الرسم على القيمة المضافة المسترجع

السنة	2014	2015	2016	2017
المبلغ	%100	%780	%935.8	%872

جدول يمثل تطور في الرسم على القيمة المضافة المسترجع للشركة خلال أربع سنوات تحقيق.

المصدر: من إعداد الطالب

الرسم على النشاط المهني:

السنة	2014	2015	2016	2017
المبلغ	/	145.540	%117	%122.2

جدول يمثل تطور في الرسم على النشاط المهني للشركة خلال أربع سنوات تحقيق.

المصدر: من إعداد الطالب

المبحث الثاني: تحليل الوضعية المالية والجبائية للشركة

المراجعة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة على غرار المديرية الأخرى في أشكال التحقيق الممارس من طرف المصالح الجبائية تقوم بها فرق تحقيق والمتمثل في التحقيق المصوب والتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية والتحقيق المحاسبي والذي سيتم استغلاله في التحقيق في الحالة التطبيقية التي أقرحت في البرمجة على مستوى المديرية الفرعية للمراجعة الجبائية.

المطلب الأول: مراحل التحقيق

تم برمجة هذا الملف تبعا للملاحظات التالية:

لأنه حقق خسارة متتالية برغم من زيادة في رقم الأعمال في سنوات الخسارة.

ان المعني خضع الى الرقابة على المستندات لم تصل الى السبب الحقيقي الذي أدى هذه الخسارة وتبقى في هذا الملف لبس في تفسير هذه الخسارة بما استلزم اقتراحه الى البرمجة في التحقيق المحاسبي.

قد تم ارسال اشعار الى المعني بالتحقيق في المحاسبة بتاريخ 2018/05/22 بجميع محتويات الاشعار حيث تم تحديد البنود التي سيتم فيها التحقيق :

- الضريبة على أرباح الشركات - الرسم على النشاط المهني - الرسم على القيمة المضافة.

- الضريبة على الدخل الإجمالي - الضريبة على الدخل صنف مرتبات وأجور - حقوق الطابع و كل الضرائب و الرسوم الأخرى.

امتدت مدة التحقيق من 2018/05/23 الى 2018/12/30.

تم طلب مجموعة من المستندات من طرف المعني بالتحقيق :

دفتر الجرد-دفتر الأجور-دفتر اليومية مع المستندات الثبوتية "كشف البنك-فواتير الشراء-فواتير البيع-مصاريف عامة".

كما استعان المحققان بالمعلومات الواردة من جهات خاصة.

بعد استغلال هذه المعلومات والمستندات والوثائق أفضى التحقيق الى استخراج مجموعة من الملاحظات التي وردت في التبليغ الاولي والتي تعني سبب الرفض الجزئي للمحاسبة واقتراح مجموعة من التعديلات التي لها أثر مباشر على تغيير الأوعية الضريبية والحقوق.

التبليغ الأولي:

إعلان عن التحقيق رقم: 66/ المديرية الولائية الضرائب/ المديرية الفرعية للمراجعة الجبائية 2018/ بتاريخ 2018/05/23.

الخاص ب: شركة ذات مسؤولية محدودة لاستخراج الرمل والحصى - استخراج الرمل والحصى + كراء معدات البناء والأشغال العمومية - بلدية بسكرة.

تبليغ رقم: 357/ المديرية الولائية الضرائب / المديرية الفرعية للمراجعة الجبائية/ 2018 بتاريخ 2018/11/09. عدد الصفحات 12.

تبعا للإعلان عن التحقيق رقم 66/ المديرية الولائية الضرائب/ المديرية الفرعية للمراجعة الجبائية/ مكتب التحقيقات الجبائية/ 2018 المؤرخ في 2018/05/23 المسلم إليكم يد بيد يوم 2018/05/24 والذي من خلاله أعلنناكم بأن مؤسستكم سوف تكون محل تحقيق محاسبي وجبائي لفترة الممتدة من 2014/01/01 إلى غاية 2017/12/31 وبعد إجراء عملية التدخل الأولي يوم 2018/06/06، وبعد الاطلاع و التدقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية المقدمة من طرفكم و مقارنتها بالتصريحات الجبائية المودعة، اتضحت لنا الملاحظات التالية :

من الجانب المحاسبي :

من حيث الشكل : عدم تقديم محاسبة منفصلة لكل نشاط على حدى (المحجرة وكراء الآلات والمعدات) طبقا لقانون المناجم الجديد 14 - 05 المؤرخ في 24 فيفري 2014.

من حيث الموضوع : وجود اختلاف في النتيجة الجبائية المصرحة بالميزانية و بين الموجودة في الجدول رقم 09 (جدول تحديد النتيجة الجبائية) المرفق بالميزانية لكل من سنتي 2015 - 2016

من الجانب الجبائي: اعتبار مصاريف التأمينات على الشيخوخة (CASNOS) الخاصة بالشركاء أعباء على عاتق الشركة وهذا لكل من السنوات 2014 - 2016 - 2017 وبالتالي سيتم دمجها في الأرباح .

بناء على ما تضمنته هذه الملاحظات المسجلة في هذا الجانب من مسؤولية المحاسب.

اعتبار الحدث المنشئ بالنسبة للخدمات (نشاط كراء الآلات والمعدات) للتصريح بالرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة هو رقم الأعمال المفوتر المحقق عوض رقم الأعمال المقبوض هذا لجميع السنوات محل التحقيق.

1. وجود رقم أعمال قدره 3.000.000.00 دج خارج الرسم مصرح بواسطة G50 عن طريق الخطأ كما جاء في ردمك الكتابي وكذا بعد عملية المراجعة الدقيقة لتصريحكم والوثائق المحاسبية المقدمة والتي توضح تكرار التصريح برقم الأعمال للفواتير التالية:

جدول رقم 1: رقم الأعمال خارج الرسم مصرح بواسطة G50.

رقم الفاتورة	رقم الصك	تاريخ الفاتورة	الزبون	مبلغ خارج الرسم	مبلغ TVA	تاريخ التحصيل
10	2781250	2016/09/30	SARL FUTURE WAY	1.000.000.00	170.000.00	2016/12/27

المصدر: مديرية الضرائب.

تم التصريح بالفاتورة المذكورة

التصريح الصحيح خلال شهر سبتمبر 2016

2. التصريح الخاطئ خلال شهر ديسمبر 2016 وهو تاريخ التحصيل ثم أعيد التصريح بها خطأ مرة أخرى من خلال إيداع تصريح تكميلي في شهر فيفري 2017 ، وتم في كل مرة تسديد حقوق الرسم على القيمة المضافة.

جدول رقم 2: التصريح التكميلي لشهر فيفري 2017.

رقم الفاتورة	رقم الصك	تاريخ الفاتورة	الزبون	مبلغ خارج الرسم	مبلغ TVA	تاريخ التحصيل
05	2839631	2016/10/30	ZAHNIT	500.000.00	85.000.00	2016/12/27
11	2839631	2016/10/30	AISSA	500.000.00	85.000.00	2016/12/27

المصدر: مديرية الضرائب.

3. هاتين الفاتورتين تم التصريح بهما خلال شهر أكتوبر 2016 وهو الصحيح ثم أعيد التصريح بها خطأ خلال شهر ديسمبر 2016 وهو تاريخ التحصيل.

4. وجود مبلغ لعبء غير مبرر قدره 101.000.00 دج مخصوم من الربح الخاص سنة 2014 وبالتالي يتم دمجها في الربح الخاص بهذه السنة.

1. بناء على التصريحات السنوية المكتتبه من طرفكم لإتاوات الاستخراج المنجمي لسنوات 2015 - 2016 - 2017 تبين أن كميات الإنتاج بالمترا المكعب تفوق الكميات المباعة كمنتوج نهائي حسب فواتير البيع المصرحة وهذا للسنوات المذكورة كما هو موضح في الجدول التالي :

جدول رقم 3: فروق كمية الانتاج.

2017	2016	2015	السنوات التعيين
3م 20147	3م 17504	3م 14554	كميات الإنتاج المصرحة حسب Red 100
3م 15705	3م 16200	3م 13954	الكميات المباعة حسب فواتير البيع
3م 4442	3م 1304	3م 600	الفرق ب م3

المصدر: مديرية الضرائب.

وعليه سيتم اعتبار الفرق مبيعات منتج غير مصرح.

2. عدم التصريح بفائض القيمة الناتج عن التنازل عن آلة الحفر **BELLE Hydraulique** خلال سنة 2016 والتي قتمت ببيعها مقابل سعر قدره : 2.222.000.00 دج حسب عقد البيع المقدم من قبلكم.
3. إدراج الاهتلاك المتعلق بآلة الحفر في الأعباء خلال سنتي 2016 - 2017 كون أنه قد تم التنازل عليها كما سبق ذكره وذلك بتاريخ 2016/03/16.
4. إدراج الاهتلاك المتعلق بمحرك آلة الحفر في الأعباء خلال سنتي 2016 - 2017 والذي تم التنازل عليه مع الآلة المذكورة.
5. عدم تسديد حقوق الرسم على النشاط المهني لاعتقادكم أن رقم الأعمال الخاص بنشاط المحجرة لا يزال معفى استنادا منكم إلى قانون المناجم السابق رقم 10 - 01 المؤرخ في 03 جويلية 2001.
6. وجود فرق لزيادة غير مبررة لأعباء الاهتلاكات المصرحة في الميزانية السنوية لسنتي 2016 - 2017 والتي تبين مبلغها الحقيقي بعد تقديم كشف مفصل للاهتلاكات الخاص بالسنوات المذكورة.
7. ترحيلكم لعجز محقق سنة 2010 قدره 2.903.152.00 دج إلى السنة المالية 2015 والتي تجاوز السنة الرابعة مما لا يعطي الحق في الترحيل وفقا لقانون الضرائب المباشرة.

وعليه وبالرغم من الملاحظات المحاسبية و الجبائية السابقة الذكر فان محاسبتكم تبقى مقبولة كما أن الطريقة المتبعة في تحديد الأسس هي الطريقة التحوارية، وعليه يتم تحديد رقم الأعمال على النمط التالي:

تحديد رقم الأعمال :

رقم الأعمال المفتوح

نشاط المحجرة : تم تحديده باعتماد على فواتير البيع المقدمة من طرفكم ، مع مقارنتها بالمبالغ المحصلة عن طريق حسابكم البنكي المفتوح لدى البنك الوطني الجزائري وكالة بسكرة ، تحت رقم 001003870300300097 كما تم إضافة رقم أعمال مفتوح نتج مبيعات المنتج الغير مصرح لسنتي 2016 - 2017.

نشاط كراء الآلات والمعدات : تم تحديده باعتماد على الفواتير الخدمات الكراء المقدمة من طرفكم مع مقارنتها بالمبالغ المحصلة من طرفكم عن طريق حسابكم البنكي السابق الذكر ، حيث لم تطرأ عليه أية زيادة تذكر.

رقم الأعمال المحصل (المقبوض) : تم تحديده باعتماد على حسابكم البنكي المفتوح لدى البنك الوطني الجزائري BNA وكالة بسكرة تحت رقم 00100387030030009763

تحديد الربح :

يتم تحديد الربح المحقق بإضافة رقم الأعمال الغير مصرح والأعباء غير قابلة للخصم وإدماج مبلغ الاهتلاكات الغير قانونية وكذا فوائض قيم التنازل عن المنقولات إلى الربح المصرح.

الأرباح الموزعة :

تم تحديد الأرباح الموزعة المحققة بإضافة الربح غير المصرح و الغير موزع سنة تحقيقه بعد تخفيض حقوق الضريبة على الأرباح الشركات.

الرسوم المحسومة على المشتريات :

لم يتم دمج أية رسوم محسومة كون أنه عليه الحسم تمت بصفة قانونية.

الضريبة على الدخل صنف المرتبات والأجور:

من خلال الاطلاع والتدقيق في دفتر الأجور والتصريحات السنوية والشهرية اتضح عدم وجود أية تسوية تذكر.

حقوق الطابع :

لا توجد أية تسوية تذكر في مجال الطابع.

ومما سبق ذكره فان وضعيتكم الجبائية خلال سنة 2014 - 2015 - 2016 و 2017 تكون على

النحو الآتي :

تحديد رقم الأعمال

جدول رقم 4: رقم الأعمال المفوتر الخاص بنشاط المحجرة :

2017	2016	2015	2014	السنوات التعيين
8.843.400.00	8.532.200.00	7.277.000.00	لا شيء	رقم الأعمال المحقق الإجمالي
8.115.000.00	8.304.000.00	7.277.000.00	لا شيء	رقم الأعمال المفوتر حسب الميزانية
8.115.000.00	11.304.000.00	7.277.000.00	لا شيء	رقم الأعمال المصرح حسب G50
777.350.00	228.200.00	لا شيء	لا شيء	الزيادات

المصدر: مديرية الضرائب.

ملاحظة :

1. رقم الأعمال المفوتر المصرح بواسطة G50 يفوق رقم الأعمال المصرح في الميزانية بمبلغ 3.000.000.00 دج ناتج عن خطأ في التصريح (تكرار التصريح).
2. الزيادات في رقم الأعمال لسنتي (2016 - 2017) نتجت عن الكميات مما في الإنتاج الغير مصرحة الموضحة في الجدول التالي :

جدول رقم 5: الزيادات في رقم الأعمال.

السنوات	الفارق المستخرج الغير مصرح	نسبة الضياح	الكمية المباعة الغير مصرحة	سعر البيع م 3	رقم الأعمال الغير مصرح خارج الرسم	ملاحظة
2015	3م 600	100 %	لا شيء	لا شيء	لا شيء	اعتبرت كمية الإنتاج الغير مصرحة كأثرية استعملت لردم الممر المؤدي إلى المحجرة
2016	3م 1304	50 %	3م 652	350 دج	228.200.00 دج	اعتبرت نسبة الضياح ناتجة عن عوامل مختلفة (و ملء الشاحنات) فوق قدرتها الاستيعابية تطاير الأثرية
2017	2م 4442	50 %	3م 2221	350 دج	777.350.00 دج	نتيجة الرياح ... الخ

المصدر: مديرية الضرائب.

تم تحديد السعر بناء على التفاوض حيث أعتبر الإنتاج الغير مصرح كبقايا أثرية بيعت لاستعمالات مختلفة (ردم أساسات المباني - تعبيد المسالك الفلاحية ... الخ).

جدول رقم 6: رقم الأعمال المفوتر الخاص بنشاط كراء الآلات والمعدات

2017	2016	2015	2014	السنة التعيين
1.000.000.00	1.980.000.00	1.242.671.00	6.829.912.00	رقم الأعمال المحقق
1.000.000.00	1.980.000.00	1.242.671.00	6.829.912.00	رقم الأعمال المصرح في الميزانية
1.000.000.00	1.980.000.00	1.242.671.00	6.829.912.00	رقم الأعمال المصرح في G50
لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	الزيادات

المصدر: مديرية الضرائب.

ملاحظة: لا توجد أية زيادات تذكر في رقم الأعمال الخاص بنشاط كراء الآلات و المعدات.

جدول رقم 7: تحديد الربح .

2017	2016	2015	2014	السنوات التعيين
- 3.151.024.00	- 3.161.302.00	1.098.075.00	635.059.00	النتيجة الجبائية المصرحة
777.350.00	228.200.00	لا شيء	لا شيء	الزيادات في رقم الأعمال المفوتر
218.096.00	64.800.00	/	64.800.00	الأعباء المدمجة : 1. مصاريف تأمينات الشيخوخة
3.059.999.00	2.926.062.00	/	/	2. مبالغ الاهتلاكات غير مبررة
621.196.00	698.846.00	/	/	3. الاهتلاك الخاص بآلة الحفر
127.787.00	95.841.00	/	/	4. اهتلاك خاص بمحرك آلة الحفر
/	/	/	101.000.00	5. أعباء غير مبررة
177.847.00	170.644.00	145.540.00	لا شيء	الرسم على النشاط المهني
لا شيء	لا شيء	2.903.152.00	لا شيء	إدماج عجز غير قانوني
لا شيء	لا شيء	4.487.582.00	4.124.567.00	العجز المرحل
/	777.700.00	/	/	فوائض قيم التنازل عن الأصول
1.475.557.00	1.459.503.00	- 691.895.00	3.323.708.00	الربح المحقق
- 3.151.024.00	- 3.161.302.00	- 3.389.507.00	3.489.508.00	الربح المصرح أو العجز
4.626.581.00	4.620.805.00	2.757.612.00	165.800.00	الزيادات

المصدر: مديرية الضرائب.

ملاحظة :

1. تم دمج مبلغ العبيء المخصص من النتيجة الجبائية لسنة 2014 والذي لم يحدد طبيعته ولم يظهر في الجانب المحاسبي المقدر بـ 101.000.00 دج.
2. تم دمج العجز المرحل الى سنة 2015 الخاص بالنتيجة المالية لسنة 2010 والمقدر بـ 2.903.152.00 دج كونه لا يعطي الحق في الترحيل نظرا لتجاوزه السنة الرابعة الموالية لتحقيقه ، وهذا طبقا لأحكام المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة.
3. تم إضافة مبلغ أعباء الاهتلاك في الربح و التي لم تثبت من خلال تقديم الوثائق المطلوبة (الدفاتر المحاسبية - جدول الاهتلاكات ...الخ) وهذا كالتالي :
 - سنة 2016 المبلغ المدمج 2.926.062.00 دج
 - سنة 2017 المبلغ المدمج 3.059.999.00 دج
4. تم زيادة رقم الأعمال المفوتر الغير مصرح الناتج عن المنتج الغير مصرحة وهذا لسنتي 2016 - 2017 على التوالي.
5. تم إدماج أقساط أعباء الاهتلاك التي تم خصمها من الربح لسنة 2016 - 2017 الخاصة بآلة الحفر ومحركها ، كون هاته الأخيرة قد تم اهتلاكها كليا بنسبة 100 % سنة 2016 وبالتالي تكون طريقة تحديد العبيء المدمج كالتالي :

سنة 2016 :

مبلغ الاهتلاك المدمج في الربح = مبلغ قسط الاهتلاك السنوي - مبلغ قسط الاهتلاك المسموح به

$$\text{مبلغ الاهتلاك المسموح به} = \text{مبلغ الاهتلاك السنوي} \times \left[\frac{3}{12} \right] \text{ مدة الحيازة خلال السنة}$$

$$264.895.00 \text{ دج} = \frac{3}{12} \times 1.059.581.00 =$$

$$\boxed{794.687.00 \text{ دج}} = 264.895.00 - 1.059.582.00 = \text{الاهتلاك المدمج في الربح}$$

سنة 2017 :

$$\text{الاهتلاك المدمج في الربح هو} = 748.983.00 \text{ دج}$$

تم إدماج فائض قيم التنازل عن الاستثمارات (طويل الأمد) المتمثلة في المبلغ المقبوض نتيجة بيع آلة الحفر ، حيث تم اعتماد المبلغ المصرح في عقد البيع.

وعليه تم تحديد الربح الخاضع : طبقا للمواد 172 - 173 من قانون الضرائب المباشرة على النحو الآتي:

$$\text{فائض يتم التنازل عن الأصول} = \text{سعر التنازل (البيع)} - \text{القيمة المحاسبية الصافية}$$

$$\text{فائض قيم التنازل} = 0 - 2.222.000.00 = 2.222.000.00 \text{ دج}$$

اعتبرت القيمة المحاسبية الصافية معدومة كونه تم اهتلاك الأصل نهائيا.

الريخ الخاضع = فائض يتم التنازل $\times 35\%$ (طويل الأجل)

الريخ الخاضع = $2.222.000.00 \times 35\% = 7.777.000.00$ دج

جدول رقم 8: تحديد أسس الرسم على النشاط المهني : طبقا لأحكام المواد 217 - 222 من قانون الضرائب المباشرة.

2015		2014		السنة
المعفي	الخاضع لمعدل 2 %	المعفي	الخاضع لمعدل 2 %	التعيين
لا شيء	85.195.00	لا شيء	6.829.912.00	رقم الأعمال المحقق الإجمالي
7.277.000.00	لا شيء	لا شيء	لا شيء	رقم الأعمال المصرح في G50 الخاص بنشاط المحجرة
لا شيء	1.242.500.00	لا شيء	6.829.912.00	رقم الأعمال المصرح في G50 الخاص بنشاط كراء الآلات
لا شيء	7.277.000.00	لا شيء	لا شيء	الزيادات

المصدر: مديرية الضرائب.

تابع جدول رقم 8: تحديد أسس الرسم على النشاط المهني:

2017		2016		السنة التعيين
المعفي	الخاضع لمعدل 2 %	المعفي	الخاضع لمعدل 2 %	
لا شيء	9.892.350.00	لا شيء	10.812.200.00	رقم الأعمال المحقق الإجمالي
8.115.000.00	لا شيء	8.304.000.00	لا شيء	رقم الأعمال المصرح G50 الخاص بنشاط المحجرة
لا شيء	1.000.000.00	لا شيء	1.980.000.00	رقم الأعمال المصرح G50 الخاص بنشاط كراء الآلات
لا شيء	8.892.350.00	لا شيء	8.832.200.00	الزيادات

المصدر: مديرية الضرائب.

ملاحظة :

1. اعتبر رقم الأعمال المفوتر المصرح المعفي الخاص بنشاط المحجرة رقم أعمال محقق خاضع للرسم على النشاط المهني ابتداء من الفاتح جانفي 2015 كونه خاضع لأحكام قانون المناجم الجديد. والذي يعتبر النشاط المنجمي (المحاجر) خاضع للرسم ، وبذلك تم تطبيق المعدل العادي 2% على رقم الأعمال المحقق.

جدول رقم 9: تحديد قواعد وأسس الرسم على القيمة المضافة :

2017		2016			2015		2014		السنة التعيين
المعفي	الخاضع لمعدل %19	المعفي	الخاضع لمعدل % 17	الخاضع لمعدل % 17	المعفي	الخاضع لمعدل % 17	المعفي	الخاضع لمعدل % 17	
315.000.00	9.577.350.00	لا شيء	1.000.000.00	13.512.200.00	800.000.00	7.719.500.00	لا شيء	6.829.912.00	رقم الأعمال المحقق الإجمالي
315.000.00	7.800.000.00	لا شيء	1.000.000.00	11.304.000.00	800.000.00	6.477.000.00	لا شيء	لا شيء	رقم الأعمال المصرح G50 الخاص بنشاط المحجرة
لا شيء	1.000.000.00	لا شيء	لا شيء	1.980.000.00	لا شيء	1.242.500.00	لا شيء	6.829.912.00	رقم الأعمال المصرح G50 الخاص بنشاط كراء الآلات
لا شيء	777.350.00	لا شيء	لا شيء	228.200.00	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	الزيادات

المصدر: مديرية الضرائب.

ملاحظة :

1. خضعت الزيادات في رقم الأعمال المفوتر الخاص بنشاط المحجرة إلى المعدل العادي بنسبة 17 % سنة 2016 - و 19% في سنة 2017 ، طبقا لأحكام المادة 21 من قانون الرسم على رقم الأعمال.
 2. تكرار التصريح برقم الأعمال المفوتر المصرح سنة 2016 وذلك خلال نفس الفترة بواسطة التصريح الشهري G50 والمقدر بـ 3.000.000.00 دج خارج الرسم ، مما نتج عنه تسديد حقوق الرسم على القيمة المضافة بمبلغ قدره 530.000.00 دج عن طريق الخطأ.
- رقم الأعمال المفوتر المعفى المصرح لسنتي 2015 - 2017 يتمثل في التعاملات التي جرت مع شركة معفاة من الرسم على القيمة المضافة و التي قدمت شهادات الإعفاء نموذج F22 المبينة في الجدول التالي:

جدول رقم 10: رقم الأعمال المفوتر المعفى.

رقم الفاتورة المصرحة	مبلغ الرسم على القيمة المضافة المعفى	مبلغ الفاتورة خارج الرسم	تاريخ الصدور	رقم شهادة الإعفاء	اسم الزبون	التعيين السنوات
2015/01	136.000.00	800.000.00	2015/08/17	0576250	CBMI CONSTRUCTI ON	2015
2017/02	59.850.00	315.000.00	2017/03/26	0489901	COLTD	2017

المصدر: مديرية الضرائب.

جدول رقم 11: تحديد أسس الضريبة على الأرباح الشركات :

2017	2016	2015	2014	السنوات التعيين
1.475.557.00	1.459.503.00	- 631.895.00	- 3.323.708.00	الربح المحقق
- 3.151.024.00	- 3.161.302.00	- 3.389.507.00	- 3.489.508.00	الربح المصرح
4.626.581.00	1.620.805.00	2.757.612.00	165.800.00	الزيادات

المصدر: مديرية الضرائب.

ملاحظة :

1. خضعت سنة 2015 للتغريم على مستوى المفتشية المختصة (طولقة الضواحي) وذلك في مجال الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح الموزعة عن طريق الورد الفردي رقم 2018/136، حيث اعتبرت النتيجة المحاسبية المصرحة هي الأساس لحساب الحقوق المذكورة عوض النتيجة الجبائية (العجز المصرح).
 2. خضع الربح المحقق سنتي 2016 و 2017 لكلا النشاطين إلى معدل موحد قدره 26 % حيث خضع نشاط المحجرة إلى هذا المعدل طبقا لأحكام قانون المناجم الجديد الصادر في العدد 18 من الجريدة الرسمية بتاريخ 30 مارس 2014.
 3. أما نشاط كراء الآلات و المعدات فهو يخضع إلى معدل 26 % كونه خدمات استنادا إلى المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة المعدلة وفقا لقانون المالية التكميلي لسنة 2015.
- جدول رقم 12: تحديد أسس الضريبة على الدخل صنف الأرباح الموزعة :

السنوات	2014	2015	2016	2017
التعيين				
الربح الموزع المحقق	لا شيء	لا شيء	1.080.032.00	1.091.912.00
الربح الموزع المصرح أو المغرم	لا شيء	176.093.00	لا شيء	لا شيء
الزيادات	لا شيء	لا شيء	1.080.032.00	1.091.912.00

المصدر: مديرية الضرائب.

جداول تحديد الحقوق و الغرامات

جدول رقم 13: تحديد حقوق و غرامات الرسم على النشاط المهني :

2017	2016	2015	السنة التعيين
% 2	% 2	% 2	
197.847.00	210.244.00	170.390.00	الحقوق المستحقة
20.000.00	39.600.00	24.850.00	الحقوق المسددة
177.847.00	170.644.00	145.540.00	الحقوق المغفلة
26.677.00	25.596.00	21.831.00	غرامات الوعاء
204.524.00	196.240.00	167.371.00	مجموع الحقوق والغرامات

المصدر: مديرية الضرائب.

جدول رقم 14: تحديد حقوق و غرامات الرسم على القيمة المضافة :

2017	2016	السنوات
% 19	% 17	التعيين
1.819.696.00	2.127.074.00	الحقوق المستحقة
1.672.000.00	2.088.280.00	الحقوق المسددة
147.696.00	38.794.00	الحقوق المغفلة
22.154.00	3.879.00	غرامات الوعاء
169.850.00	42.673.00	مجموع الحقوق والغرامات

المصدر: مديرية الضرائب.

جدول رقم 15: تحديد الضريبة على أرباح الشركات :

2017	2016	السنوات
% 26	% 26	التعيين
383.645.00	379.470.00	الحقوق المستحقة
لا شيء	10.000.00	الحقوق المسددة أو المغرمة
383.645.00	369.470.00	الحقوق المغفلة
95.911.00	92.367.00	غرامات الوعاء
479.556.00	461.837.00	مجموع الحقوق والغرامات

المصدر: مديرية الضرائب.

جدول رقم 16: حقوق الضريبة على الدخل صنف الأرباح الموزعة :

2017	2016	السنوات
% 15	% 10	التعيين
163.786.00	108.003.00	الحقوق المستحقة
لا شيء	لا شيء	الحقوق المسددة أو المغرمة
163.786.00	108.003.00	الحقوق المغفلة
24.567.00	16.200.00	غرامات الوعاء
188.354.00	124.203.00	مجموع الحقوق والغرامات

المصدر: مديرية الضرائب.

جدول رقم 17: الجدول العام للحقوق والغرامات.

التعيين	الحقوق	الغرامات	مجموع الحقوق والغرامات
الضرائب والرسوم			
الرسم على النشاط المهني	494.031.00	74.104.00	568.135.00
الرسم على القيمة المضافة	186.490.00	26.033.00	212.523.00
الضريبة على أرباح الشركات	753.115.00	188.278.00	941.393.00
الضريبة على الدخل صنف الأرباح الموزعة	271.789.00	40.767.00	312.556.00
المجموع العام	1.705.425.00	329.182.00	2.034.607.00

المصدر: مديرية الضرائب.

تحليل التبليغ:

من حيث الشكل:

يتضمن التبليغ على جميع المحتويات القانونية التي تتوفر في أي تبليغ من طرف المديرية العامة للضرائب من أجل التبليغ على كل الملاحظات المتوفرة في محاسبة المكلف المعني بالمراجعة الجبائية لدى مديرية الضرائب بالتحديد لدى مكتب التحقيقات الجبائية التابع للمديرية الفرعية للمراجعة الجبائية.

من حيث المضمون:

يتضمن التبليغ الأولي معلومات حول المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته من ملاحظات وجدول كانت وهي كما يلي:

جدول رقم 1: رقم الأعمال خارج الرسم مصرح بواسطة G50.

جدول رقم 2: التصريح التكميلي لشهر فيفري 2017.

جدول رقم 3: فروق كمية الانتاج.

جدول رقم 4: رقم الأعمال المفوتر الخاص بنشاط المحجرة.

جدول رقم 5 الزيادات في رقم الأعمال.

جدول رقم 6: رقم الأعمال المفوتر الخاص بنشاط كراء الآلات والمعدات.

جدول رقم 7: تحديد الربح.

جدول رقم 8: تحديد أسس الرسم على النشاط المهني : طبقا لأحكام المواد 217 - 222 من قانون الضرائب المباشرة.

جدول رقم 9: تحديد قواعد وأسس الرسم على القيمة المضافة : طبقا لأحكام 14 - 21 - 42 - 49 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

جدول رقم 10: رقم الأعمال المفوتر المعفى

جدول رقم 11: تحديد أسس الضريبة على الأرباح الشركات : طبقا لأحكام المادة 141 إلى 147 مكرر من قانون الضرائب المباشرة

جدول رقم 12: تحديد أسس الضريبة على الدخل صنف الأرباح الموزعة : طبقا لأحكام المادة 45 إلى 54 من قانون الضرائب المباشرة.

جدول رقم 13: تحديد حقوق و غرامات الرسم على النشاط المهني : طبقا لأحكام المادة 222 - 193 من قانون الضرائب المباشرة

جدول رقم 14: تحديد حقوق و غرامات الرسم على القيمة المضافة : طبقا لأحكام المادتين 21 - 116 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

جدول رقم 15: تحديد الضريبة على أرباح الشركات : طبقا لأحكام المادة 150 - 355 - 193 من قانون الضرائب المباشرة.

جدول رقم 16: حقوق الضريبة على الدخل صنف الأرباح الموزعة : طبقا لأحكام المادة 104 - 193 من قانون الضرائب المباشرة.

جدول رقم 17: الجدول العام للحقوق والغرامات.

الملاحظات الموجودة في التبليغ الأولي:

الإدارة	تضامنية	المحاسب	المكاف	المسؤولية	الملاحظة
		*			الملاحظة رقم 1
		*			الملاحظة رقم 2
		*			الملاحظة رقم 3
			*		الملاحظة رقم 4
					وردت في ص 53
			*		الملاحظة رقم 1
		*			الملاحظة رقم 2
		*			الملاحظة رقم 3
		*			الملاحظة رقم 4
			*		الملاحظة رقم 5
		*			الملاحظة رقم 6
		*			الملاحظة رقم 7
					وردت في ص 54
		*			الملاحظة رقم 1
			*		الملاحظة رقم 2
					وردت في ص 56
			*		الملاحظة رقم 1
	*				الملاحظة رقم 2
*					الملاحظة رقم 3
					وردت في ص 57
		*			الملاحظة رقم 1
		*			الملاحظة رقم 2
		*			الملاحظة رقم 3
		*	*		الملاحظة رقم 4

		*		الملاحظة رقم 5 وردت في ص 60
		*		الملاحظة رقم 1 وردت في ص 62
		*		الملاحظة رقم 1 الملاحظة رقم 2 وردت في ص 64
	*			الملاحظة رقم 1 الملاحظة رقم 2 الملاحظة رقم 3 وردت في ص 65

قراءة الزيادات الواردة في التبليغ:

زيادات رقم الأعمال المفوتر الخاص بنشاط المحجرة جدول رقم 4 خطأ في التصريح نتيجة عن الكميات الغير مصرحة.

زيادات المسجلة في الربح جدول رقم 7 نتيجة دمج مبلغ العبي المخصوم من النتيجة سنة 2014 ونتيجة دمج العجز المرحل الى سنة 2015 تم اضافة اعباء الاهتلاك في الربح كونها غير مبررة لسنتي 2016 و 2017 ورقم الأعمال المفوتر والغير مصرح لسنتي 2016 و 2017.

الزيادات المسجلة في تحديد أسس الرسم على النشاط المهني جدول رقم 8 اعتبر رقم أعمال خاضع للرسم على النشاط المهني ابتداء من الفاتح من جانفي 2015 كونه خاضع لأحكام قانون المناجم الجديد.

الزيادات المسجلة في تحديد قواعد وأسس الرسم على القيمة المضافة جدول رقم 9 الى المعدل العادي 17 بالمائة سنة 2016 و 19 بالمائة سنة 2017 طبقا لأحكام المادة 21 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

الزيادات المسجلة في تحديد أسس الضريبة على الأرباح الشركات جدول رقم 11 خضعت للتغريم على مستوى المفتشية المختصة طولقة الضواحي وذلك عن طريق الورد الفردي رقم 2018/136.

العلاقة بين الأرقام المصرح بها مع الأرقام العدلة:

فيما يخص الاوعية الضريبية:

نشاط المحجرة من سنة 2014 الى سنة 2017:

CA 2016= %97.33	IBS 2014= %95.25
CA 2017= %91.76	IBS 2015= %20.12
TVA C 2015= %83.9	IBS 2016= %46.17
TVA C 2016= %83.66	IBS 2017= %46.83
TVA C 2017= %81.44	

مجموع ضرائب الشركة في ما يخص نشاط الشركة في المحجرة.

المصدر: من إعداد الطالب

نشاط كراء الآلات والمعدات من سنة 2014 إلى سنة 2017:

TVAC 2015= %16.10	TAP 2016= %18.31
TVA C 2016= %14.65	TAP 2017= %10.11
TVA C 2017= %10.44	

مجموع ضرائب الشركة في ما يخص نشاط الشركة في كراء الآلات والمعدات.

المصدر: من إعداد الطالب

فيما يخص الأرباح:

أسباب الزيادات تعود إلى تهرب المكلف في مكونات رقم الأعمال وتهرب في تضخيم التكاليف.

فيما يخص الحقوق:

D TAP 2015= %14.58	D IBS 2016= %2.52
D TAP 2016=%18.83	
D TAP 2017= %10.11	
D TVA 2016= %98.18	
D TVA 2017= %91.88	

المصدر: من إعداد الطالب

ملاحظة:

الاجراءات تم اتخاذها من كل الطرفين حيث أبدى المسير حسن المعاملة مع المحققين حسب ما ورد في التقرير.

المطلب الثاني: التعديلات التي طرأت على ملف التحقيق بعد جلسة التحكيم

تبعاً للتبليغ الأولي رقم 357/المديرية الولائية الضرائب/ المديرية الفرعية للمراجعة الجبائية/مكتب التحقيقات الجبائية/2018 المؤرخ في 03/11/2018 والمسلم إليكم يد بيد يوم 19 نوفمبر 2018 والذي أبديتم

ملاحظاتكم حول النتائج المبلغة به عن طريق ردكم لدى مصالحنا بتاريخ 26/12/2018

والمسجل تحت رقم 1465/المديرية الولائية الضرائب/ المديرية الفرعية للمراجعة الجبائية/2018

وبعد دراسة الملاحظات المثارة من طرفكم ملاحظة بملاحظة تم التوصل للنتائج التالية :

الملاحظة الأولى: الخاصة بمصاريف الشيخوخة حيث تعتبرون مصاريف التأمينات على الشيخوخة الخاصة

بالشركاء أعباء تتحملها الشركة والتي تم إدراجها في أعباء لسنوات 2014 - 2016 - 2017 بحجة

أنها من الأعباء الاجتماعية وهي ضمن حسابات التسيير ويمكن تسجيلها في الحساب الفرعي 63.

الجواب والقرار : تعتبر مصاريف الشيخوخة من التكاليف الإلزامية والاختيارية للتشغيل في حالة المؤسسة

الفردية فقط (شخص طبيعي) وليست عبئ على كاهل الشركة وهذا استنادا لقانون النظام المحاسبي المالي

الصادر في الجريدة الرسمية العدد 19 بتاريخ 25/03/2009 الذي يشرح الحساب 63 أعباء المستخدمين

بوضوح ، وعليه فان طلبكم مرفوض والتسوية صحيحة.

الملاحظة الثانية : الخاصة بتبرير المبلغ المعاد ادماجه في النتيجة الجبائية لسنة 2014 والمقدر بـ 101.000.00 دج ، الذي تشيرون بأنه مبلغ قسط اهتلاك المنجم لسنة 2014 القابل للتخفيض.

الجواب والقرار : ان مبلغ قسط اهتلاك المنجم لسنة 2014 هو من الأعباء القابلة للتخفيض فعلا غير أنه تم خصمه مرتين في نفس السنة المرة الأولى ضمن الحساب 698 مخصصات الاهتلاك والمرة الثانية في جدول تحديد النتيجة الجبائية كعبء قابل للتخفيض وعليه لا يمكن تخفيض عبئ مرتين في نفس السنة والذي تم إدماجه في الربح وعليه فان طلبكم هذا مرفوض.

الملاحظة الثالثة : الخاصة بمعدل الرسم على النشاط المهني والتي تطلبون فيها تطبيق معدل 1% عوض 2% كونكم تعتقدون أن نشاط المحجرة الذي يندرج ضمن النشاطات المنجمية نشاط إنتاجي يخضع لمعدل 1%.

الجواب والقرار : تم تطبيق معدل 2% على رقم الأعمال المحقق من نشاط المحجرة (المناجم) والذي يندرج ضمن النشاطات الانتاجية طبقا لأحكام المادة 150 - 1 من قانون الضرائب المباشرة وبالتالي فهو لا يخضع لمعدل 1% ، وعليه فان طلبكم هذا مرفوض ويتم اعتماد معدل 2% في حساب الرسم على النشاط المهني.

الملاحظة الرابعة : الخاصة بترحيل العجز الخاص بسنة 2010 الذي أشرتم فيه بأنكم قمتم بترحيل غير قانوني لعجز سنة 2010 المقدر بـ 1.931.371.00 دج الى سنة 2015 وهذا بعد طرح الربح المحقق لسنوات موائية وليس مبلغ 2.903.152.00 دج كما ورد في تبليغنا الأولي الذي أعيد إدماجه نظرا لعدم قانونية ترحيله.

الجواب والقرار : مبلغ العجز المرسل الى سنة 2015 الناتج عن السنوات السابقة يتضمن مبلغ 2.903.154.00 دج وهو العجز الخاص بسنة 2010 وليس المبلغ المذكور في رديكم وعليه لا يمكن ترحيل هذا العجز نظرا لتجاوزه السنة الرابعة الموائية لتحقيقه طبقا لأحكام المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة.

الملاحظة الخامسة : الخاصة بتحديد الربح الخاضع الناتج عن فائض قيمة التنازل عن آلة الحفر حيث تؤكدون بأن آلة الحفر لا تزال تحتفظ بقيمة محاسبية صافية بتاريخ التنازل (البيع) قدرها 1.320.042.76 دج ولم تكن معدومة مما يخفض الربح الخاضع من 7.777.000.00 دج الى 315.685.03 دج.

الجواب والقرار : تم حساب فائض قيمة التنازل للآلة الحفر على أساس أن قيمتها المحاسبية الصافية معدومة وانتهاء عمرها الإنتاجي الافتراضي وبمرور 10 سنوات عليها وهذا نظرا لعدم حيازتها على أية

وثيقة تثبت تاريخ دخولها حيز الخدمة وعليه بعد تقديم نسخة من البطاقة الرمادية للآلة ومعرفة تاريخ دخولها اكتسابها ، تم اعتبار ردمك هو الأساس الصحيح في تحديد الربح الخاضع المقدر بـ 315.685.03 دج.

تحديد رقم الأعمال

رقم الأعمال المفوتر الخاص بنشاط المحجرة :

2017	2016	2015	2014	التعيين السنوات
8.843.400.00	8.532.200.00	7.277.000.00	لا شيء	رقم الأعمال المحقق الإجمالي
8.115.000.00	8.304.000.00	7.277.000.00	لا شيء	رقم الأعمال المفوتر حسب الميزانية
8.115.000.00	11.304.000.00	7.277.000.00	لا شيء	رقم الأعمال المصرح حسب G50
777.350.00	228.200.00	لا شيء	لا شيء	الزيادات

المصدر: مديرية الضرائب.

ملاحظة :

رقم الأعمال المفوتر المصرح بواسطة G50 يفوق رقم الأعمال المصرح في الميزانية بمبلغ 3.000.000.00 دج ناتج عن خطأ في التصريح (تكرار التصريح).

الزيادات في رقم الأعمال لسنتي (2016 - 2017) نتجت عن الكميات مما في الإنتاج الغير مصرحة الموضحة في الجدول التالي :

السنوات	الفارق المستخرج الغير مصرح	نسبة الضياح	الكمية المباعة الغير مصرحة	سعر البيع م 3	رقم الأعمال الغير مصرح خارج الرسم	ملاحظة
2015	3م 600	100 %	لا شيء	لا شيء	لا شيء	اعتبرت كمية الإنتاج الغير مصرحة كأثرية استعملت لرديم الممر المؤدي إلى المحجرة
2016	3م 1304	50 %	3م 652	350 دج	228.200.00 دج	اعتبرت نسبة الضياح ناتجة عن عوامل مختلفة (و ملء الشاحنات) فوق قدرتها الاستيعابية تطاير الأثرية
2017	2م 4442	50 %	3م 2221	350 دج	777.350.00 دج	نتيجة الرياح ... الخ

المصدر: مديرية الضرائب.

تم تحديد السعر بناء على التحاور حيث أعتبر الإنتاج الغير مصرح كبقايا أثرية بيعت لاستعمالات مختلفة (رديم أساسات المباني - تعبيد المسالك الفلاحية ... الخ).

بناء على ما تضمنته هذه الملاحظات المسجلة في هذا الجانب من مسؤولية الإدارة.

رقم الأعمال المفوتر الخاص بنشاط كراء الآلات والمعدات :

التعيين	السنة	2014	2015	2016	2017
رقم الأعمال المحقق		6.829.912.00	1.242.671.00	1.980.000.00	1.000.000.00
رقم الأعمال المصرح في الميزانية		6.829.912.00	1.242.671.00	1.980.000.00	1.000.000.00
رقم الأعمال المصرح في G50		6.829.912.00	1.242.671.00	1.980.000.00	1.000.000.00
الزيادات		لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء

المصدر: مديرية الضرائب.

ملاحظة : لا توجد أية زيادات تذكر في رقم الأعمال الخاص بنشاط كراء الآلات و المعدات.

تحديد الربح :

2017	2016	2015	2014	السنوات التعيين
- 3.151.024.00	- 3.161.302.00	1.098.075.00	635.059.00	النتيجة الجبائية المصرحة
777.350.00	228.200.00	لا شيء	لا شيء	الزيادات في رقم الأعمال المفوتر
218.096.00	64.800.00	/	64.800.00	الأعباء المدمجة : مصاريف تأمينات الشيخوخة
3.059.999.00	2.926.062.00	/	/	مبالغ الاهتلاكات غير مبررة
621.196.00	698.846.00	/	/	الاهتلاك الخاص بألة الحفر
127.787.00	95.841.00	/	/	اهتلاك خاص بمحرك آلة الحفر
/	/	/	101.000.00	أعباء غير مبررة
177.847.00	170.644.00	145.540.00	لا شيء	الرسم على النشاط المهني
لا شيء	لا شيء	2.903.152.00	لا شيء	إدماج عجز غير قانوني
لا شيء	لا شيء	4.487.582.00	4.124.567.00	العجز المرحل
/	315.685.00	/	/	فوائض قيم التنازل عن الأصول
1.475.557.00	997.488.00	- 691.895.00	3.323.708.00	الربح المحقق
- 3.151.024.00	- 3.161.302.00	- 3.389.507.00	3.489.508.00	الربح المصرح أو العجز
4.626.581.00	4.158.790.00	2.757.612.00	165.800.00	الزيادات

المصدر : مديرية الضرائب.

ملاحظة :

تم دمج مبلغ العبء المخصوم من النتيجة الجبائية لسنة 2014 والذي لم يحدد طبيعته ولم يظهر في الجانب المحاسبي المقدر بـ 101.000.00 دج.

تم دمج العجز المرحل الى سنة 2015 الخاص بالنتيجة المالية لسنة 2010 والمقدر بـ 2.903.152.00 دج كونه لا يعطي الحق في الترحيل نظرا لتجاوزه السنة الرابعة الموالية لتحقيقه ، وهذا طبقا لأحكام المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة.

تم إضافة مبلغ أعباء الاهتلاك في الربح و التي لم تثبت من خلال تقديم الوثائق المطلوبة (الدفاتر المحاسبية - جدول الاهتلاكات ...الخ) وهذا كالتالي :

- سنة 2016 المبلغ المدمج 2.926.062.00 دج

- سنة 2017 المبلغ المدمج 3.059.999.00 دج

تم زيادة رقم الأعمال المفوتر الغير مصرح الناتج عن المنتج الغير مصرحة وهذا لسنتي 2016 - 2017 على التوالي.

تم إدماج أقساط أعباء الاهتلاك التي تم خصمها من الربح لسنة 2016 - 2017 الخاصة بآلة الحفر ومحركها ، كون هاته الأخيرة قد تم اهتلاكها كليا بنسبة 100 % سنة 2016 وبالتالي تكون طريقة تحديد العبء المدمج كالتالي :

سنة 2016 :

مبلغ الاهتلاك المدمج في الربح = مبلغ قسط الاهتلاك السنوي - مبلغ قسط الاهتلاك المسموح به

مبلغ الاهتلاك المسموح به = مبلغ الاهتلاك السنوي $\times \frac{3}{12}$ مدة الحياة خلال السنة

$$264.895.00 \text{ دج} = \frac{3}{12} \times 1.059.581.00 =$$

$$\boxed{794.687.00 \text{ دج}} = 264.895.00 - 1.059.582.00 = \text{الاهتلاك المدمج في الربح} = \text{سنة 2017 :}$$

الاهتلاك المدمج في الربح هو = 748.983.00 دج

تم إدماج الربح الخاضع الناتج عن فائض قيم التنازل عن الاستثمارات (طويل الأمد) المتمثلة في المبلغ المقبوض نتيجة بيع آلة الحفر ، حيث تم اعتماد المبلغ المصرح في عقد البيع.

وعليه تم تحديد الربح الخاضع : طبقا للمواد 172 - 173 من قانون الضرائب المباشرة على النحو الآتي:

فائض يتم التنازل عن الأصول = سعر التنازل (البيع) - القيمة المحاسبية الصافية

$$901.957.24 \text{ دج} = 320.042.76.1 - 2.222.000.00 =$$

الريح الخاضع = فائض يتم التنازل $\times 35\%$ (طويل الأجل)

$$\text{الريح الخاضع} = 901.957.24 \times 35\% = \boxed{315.685.00 \text{ دج}}$$

جدول تحديد أسس الرسم على النشاط المهني :

2015		2014		التعيين السنة
المعفي	الخاضع لمعدل 2 %	المعفي	الخاضع لمعدل 2 %	
لا شيء	85.195.00	لا شيء	6.829.912.00	رقم الأعمال المحقق الإجمالي
7.277.000.00	لا شيء	لا شيء	لا شيء	رقم الأعمال المصرح في G50 الخاص بنشاط المحجرة
لا شيء	1.242.500.00	لا شيء	6.829.912.00	رقم الأعمال المصرح في G50 الخاص بنشاط كراء الآلات
لا شيء	7.277.000.00	لا شيء	لا شيء	الزيادات

المصدر: مديرية الضرائب.

2017		2016		السنة التعيين
المعفي	الخاضع لمعدل % 2	المعفي	الخاضع لمعدل 2 %	
لا شيء	9.892.350.00	لا شيء	10.812.200.00	رقم الأعمال المحقق الإجمالي
8.115.000.00	لا شيء	8.304.000.00	لا شيء	رقم الأعمال المصرح G50 الخاص بنشاط المحجرة
لا شيء	1.000.000.00	لا شيء	1.980.000.00	رقم الأعمال المصرح G50 الخاص بنشاط كراء الآلات
لا شيء	8.892.350.00	لا شيء	8.832.200.00	الزيادات

المصدر: مديرية الضرائب.

ملاحظة : - اعتبر رقم الأعمال المفوتر المصرح المعفي الخاص بنشاط المحجرة رقم أعمال محقق خاضع للرسم على النشاط المهني ابتداء من الفاتح جانفي 2015 كونه خاضع لأحكام قانون المناجم الجديد. والذي يعتبر النشاط المنجمي (المحاجر) خاضع للرسم ، وبذلك تم تطبيق المعدل العادي 2% على رقم الأعمال المحقق .

جدول تحديد قواعد وأسس الرسم على القيمة المضافة :

2017		2016			2015		2014		السنة التعيين
المعفي	الخاضع لمعدل % 17	المعفي	الخاضع لمعدل % 19	الخاضع لمعدل 17 %	المعفي	الخاضع لمعدل % 17	المعفي	الخاضع لمعدل % 17	
315.000.00	9.577.350.00	لا شيء	1.000.000.00	13.512.200.00	800.000.00	7.719.500.00	لا شيء	6.829.912.00	رقم الأعمال المحقق الإجمالي
315.000.00	7.800.000.00	لا شيء	1.000.000.00	11.304.000.00	800.000.00	6.477.000.00	لا شيء	لا شيء	رقم الأعمال المصرح G50 الخاص بنشاط المحجرة
لا شيء	1.000.000.00	لا شيء	لا شيء	1.980.000.00	لا شيء	1.242.500.00	لا شيء	6.829.912.00	رقم الأعمال المصرح G50 الخاص بنشاط كراء الآلات
لا شيء	777.350.00	لا شيء	لا شيء	228.200.00	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	الزيادات

المصدر: مديرية الضرائب.

ملاحظة :

خضعت الزيادات في رقم الأعمال المفوتر الخاص بنشاط المحجرة إلى المعدل العادي بنسبة 17 % سنة 2016 - و 19% في سنة 2017 ، طبقاً لأحكام المادة 21 من قانون الرسم على رقم الأعمال. تكرار التصريح برقم الأعمال المفوتر المصرح سنة 2016 وذلك خلال نفس الفترة بواسطة التصريح الشهري G50 والمقدر بـ 3.000.000.00 دج خارج الرسم ، مما نتج عنه تسديد حقوق الرسم على القيمة المضافة بمبلغ قدره 530.000.00 دج عن طريق الخطأ. رقم الأعمال المفوتر المعفى المصرح لسنتي 2015 - 2017 يتمثل في التعاملات التي جرت مع شركة معفاة من الرسم على القيمة المضافة و التي قدمت شهادات الإعفاء نموذج F22 المبينة في الجدول التالي:

رقم الفاتورة المصرحة	مبلغ الرسم على القيمة المضافة المعفى	مبلغ الفاتورة خارج الرسم	تاريخ الصدور	رقم شهادة الإعفاء	اسم الزبون	التعيين السنوات
2015/01	136.000.00	800.000.00	2015/08/17	0576250	CBMI CONSTRUCTI ON	2015
2017/02	59.850.00	315.000.00	2017/03/26	0489901	COLTD	2017

المصدر : مديرية الضرائب.

جدول تحديد أسس الضريبة على الأرباح الشركات :

2017	2016	2015	2014	السنوات التعيين
1.475.557.00	997.488.00	- 631.895.00	- 3.323.708.00	الربح المحقق
- 3.151.024.00	- 3.161.302.00	- 3.389.507.00	- 3.489.508.00	الربح المصرح
4.626.581.00	4.158.790.00	2.757.612.00	165.800.00	الزيادات

المصدر : مديرية الضرائب.

ملاحظة :

خضعت سنة 2015 للتغريم على مستوى المفتشية المختصة (طولقة الضواحي) وذلك في مجال الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح الموزعة عن طريق الورد الفردي رقم

2018/136 ، حيث اعتبرت النتيجة المحاسبية المصرحة هي الأساس لحساب الحقوق المذكورة عوض النتيجة الجبائية (العجز المصرح).

خضع الربح المحقق سنتي 2016 و 2017 لكلا النشاطين إلى معدل موحد قدره 26 % حيث خضع نشاط المحجرة إلى هذا المعدل طبقا لأحكام قانون المناجم الجديد الصادر في العدد 18 من الجريدة الرسمية بتاريخ 30 مارس 2014.

أما نشاط كراء الآلات و المعدات فهو يخضع إلى معدل 26 % كونه خدمات استنادا إلى المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة المعدلة وفقا لقانون المالية التكميلي لسنة 2015.

جدول تحديد أسس الضريبة على الدخل صنف الأرباح الموزعة:

2017	2016	2015	2014	السنوات التعيين
1.091.912.00	738.141.00	لا شيء	لا شيء	الربح الموزع المحقق
لا شيء	لا شيء	176.093.00	لا شيء	الربح الموزع المصرح أو المغرم
1.091.912.00	738.141.00	لا شيء	لا شيء	الزيادات

المصدر: مديرية الضرائب.

جداول تحديد الحقوق والغرامات

جدول تحديد حقوق وغرامات الرسم على النشاط المهني:

2017	2016	2015	السنوات
% 2	% 2	% 2	التعيين
197.847.00	210.244.00	170.390.00	الحقوق المستحقة
20.000.00	39.600.00	24.850.00	الحقوق المسددة
177.847.00	170.644.00	145.540.00	الحقوق المغفلة
26.677.00	25.596.00	21.831.00	غرامات الوعاء
204.524.00	196.240.00	167.371.00	مجموع الحقوق والغرامات

المصدر: مديرية الضرائب.

جدول تحديد حقوق وغرامات الرسم على القيمة المضافة:

2017	2016	السنوات
% 19	% 17	التعيين
1.819.696.00	2.127.074.00	الحقوق المستحقة
1.672.000.00	2.088.280.00	الحقوق المسددة
147.696.00	38.794.00	الحقوق المغفلة
22.154.00	3.879.00	غرامات الوعاء
169.850.00	42.673.00	مجموع الحقوق والغرامات

المصدر: مديرية الضرائب.

جدول تحديد الضريبة على أرباح الشركات:

2017	2016	السنوات
% 26	% 26	التعيين
383.645.00	259.346.00	الحقوق المستحقة
لا شيء	10.000.00	الحقوق المسددة أو المغرمة
383.645.00	249.346.00	الحقوق المغفلة
95.911.00	62.336.00	غرامات الوعاء
479.556.00	311.682.00	مجموع الحقوق والغرامات

المصدر: مديرية الضرائب.

حقوق الضريبة على الدخل صنف الأرباح الموزعة:

2017	2016	السنوات
% 15	% 10	التعيين
163.786.00	73.814.00	الحقوق المستحقة
لا شيء	لا شيء	الحقوق المسددة أو المغرمة
163.786.00	73.814.00	الحقوق المغفلة
24.567.00	11.072.00	غرامات الوعاء
188.354.00	84.886.00	مجموع الحقوق والغرامات

المصدر: مديرية الضرائب.

الجدول العام للحقوق والغرامات

التعيين	الحقوق	الغرامات	مجموع الحقوق والغرامات
الضرائب والرسوم			
الرسم على النشاط المهني	494.031.00	74.104.00	568.135.00
الرسم على القيمة المضافة	186.490.00	26.033.00	212.523.00
الضريبة على أرباح الشركات	632.991.00	158.247.00	791.238.00
الضريبة على الدخل صنف الأرباح الموزعة	237.600.00	35.639.00	273.239.00
المجموع العام	1.551.112.00	294.023.00	1.845.135.00

المصدر: مديرية الضرائب.

تحليل التبليغ النهائي:

لا يوجد أي تغيير في ما يخص الملاحظات الموجودة في التبليغ التي سبق ذكرها في التبليغ الأول وهذا يدل أن مجموع الزيادات الواردة حملت على أنها أخطاء في التصريح يتحملها كل من المكلف بالضريبة والمحاسب والإدارة.

وفيما يخص التعديلات الواردة في الأوعية الضريبية والأرباح والحقوق كذلك غرمت على أساس أخطاء في التصريح ولم يحول الملف المدروس على مستوى المديرية الفرعية للمراجعة الجبائية الى ملف تهرب ضريبي رغم المفارقات المسجلة بين المصرح به والمعدل بعد التحقيق.

ان دراسة حالة واحدة لا يكفي لمعرفة مدى فعالية أثر التحقيق المحاسبي مما ألزمتنا ونحن في التريص قمنا بمسائلة طاقم التحقيق المشرف على المديرية الفرعية للرقابة الجبائية واستخلصنا ما يلي:

زيادة الأشخاص الذين يتعاملون بالفواتير الصورية أدى الى تخفيض في تحصيل الضريبة.

الاخفاء الشكلي للتعاملات التي فيها حالات تهرب ضريبي بالشكل القانوني زاد عدد المتهربين.

عدم تطبيق التعليمات التي تلزم كل المكلفين بتصريح فواتير عن كل تعامل يزيد عن 100.000 دج.

وكذا التعامل بالصكوك عن كل معاملة تزيد عن 100.000 دج ولا يحق لشخص أن يستفيد من استرجاع

TVA اذ لم تتوفر فيه هذه الشروط.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

المديرية الولائية للضرائب

بسكرة

المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

مكتب التحقيقات الجبائية

رقم : 352/م و ض/م ف ر ج/م ت ج/ف ب/ 2018.

محضر نهاية عمليات التحقيق

الجبائي و المحاسبي

في اليوم الثالث والعشرون من شهر أكتوبر من عام ألفين و ثمانية عشر

و على الساعة العاشرة صباحا (10h00)

نحن الموقعون أدناه :

السيد : (م ر) - رئيس فرقة

السيد : (م م) - محقق

السيد : (م م) - محقق

قمنا بإبلاغ السيد : مسير ش ذ م م لاستخراج الرمل و الحصى

استخراج الرمل و الحصى + كراء معدات البناء و الأشغال العمومية

بلدية - و.بسكرة

بانتهاء أشغال التحقيق المحاسبي

و تم إقفال هذا المحضر في اليوم و الشهر و السنة المذكورين أعلاه و دعونا

السيد : (مسير الشركة) - لإمضائه معنا و الذي قبل - رفض

المحققان

رئيس الفرقة

اسم و لقب المكلف بالضريبة

المصدر: مديرية الضرائب.

تطرقنا في هذا المبحث إلى عملية التحقيق المحاسبي في ملف مكلف مشكوك في وضعيته الجبائية حيث تمت على مستوى المديرية الفرعية للمراجعة الجبائية في مكتب المراجعة الجبائية مع فرقة التحقيق وذلك بتحليل كل من التبليغ الأولي والتبليغ النهائي من حيث الشكل والمضمون وإعادة قراءة الزيادات الواردة في التبليغين والعلاقة بين الأرقام المصرح بها مع الأرقام المعدلة.

خلاصة الفصل

لقد تطرقنا في هذا الفصل الى دراسة فعالية المراجعة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي في الجزائر من خلال دراسة نوع من أنواع الرقابة الجبائية التحقيق المحاسبي، وأثناء التريص الذي قمت به على المستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية حيث قمت بدراسة ملف محقق فيه حيث توصلت أن مصلحة الرقابة الجبائية على مستوى المديرية الولائية للضرائب لولاية بسكرة لم تقم بإيداع ولا شكوى واحدة لدى المديرية الفرعية للمنازعات لإثبات حالة تهرب ضريبي رغم المبالغ المهمة المسترجعة خلال عملية الرقابة، ولذلك نستنتج أن الهدف الأساسي للمراجعة الجبائية هو استرجاع المبالغ المتهرب من تسديدها وليس تطبيق العقوبات الجزائية وكذا ضمان حقوق المكلف بالضريبة.

الخاتمة

ان آلية الرقابة الجبائية هي آلية ردعية بحيث تتم تصويبها بصفة انتقائية من حيث المعايير الوطنية المحددة للأشخاص الذين يخضعون لأنواع الرقابة وكذا وضع اجراءات، وكل أنواع الرقابة تهدف الى التعرف على المخالفات المرتكبة من طرف المكلفين ثم تكييفها لتحديد نوع التهرب مما يسمح لإدارة الضرائب اقتراح قوانين للتصدي لهذه الظاهرة، من خلال تحسين وتطوير آليات الرقابة الجبائية وكل أنواعها.

في هذه الدراسة استعملت طريقة القراءة لآلية التحقيق المحاسبي وقمنا بتحليل التبليغات وحددت المسؤوليات التي تقع على عاتق المكلف ومسؤوليات المحاسب.

كما تطرقنا الى بعض النقائص في هذه الآلية وذلك ما يسمح لادارة الضرائب معرفة توزيع المسؤوليات بين الأطراف الثلاثة، وان تحديد المسؤوليات يعطي قراءة صحيحة لتشخيص ظاهرة التهرب الضريبي وهذا يعتبر مادة أولية لتحسين الفعالية الرقابية من خلال تطوير الآليات المتواجدة أو استحداث آليات أخرى.

نتائج الدراسة

المراجعة الجبائية وحدها لا تستطيع القضاء على التهرب الضريبي بل يجب أن تتكاتف جميع الأطراف الفعالة في المجتمع من إدارة (جمارك، تجارة، بنوك....) وحتى المكلف بالضريبة نفسه من خلال توعيته بأهمية الضريبة والمنافع التي يمكن أن يحققها.

- عدم توعية المجتمع بأهمية الضريبة الاقتصادية والاجتماعية يزيد من حدة التهرب الضريبي.
- كثرة تغيير القوانين يجعل المنظومة يجعل المنظومة القانونية غير ثابتة وبذلك تنقص فعاليتها في الحد من التهرب الضريبي.
- عدم مواكبة الادارة الجبائية للتطورات الحاصلة يجعلها غير قادرة على مواجهة التهرب الضريبي.

المقترحات والتوصيات

بعدما استخلصنا نتائج الدراسة يمكن تقديم الاقتراحات التالية:

- الاهتمام بالجانب الرقابي من الناحية المادية بتوفير وسائل حديثة.
- تكييف التشريع الجبائي مع تطور أنواع التدليس الجبائي.
- تطوير الادارة الجبائية وتحسين وتكوين المهارات والكفاءات لدى موظفيها.

- تجسيد العدالة الضريبية واقعيًا.
- تطوير آليات الرقابة الجبائية وسد الثغرات الموجودة في القوانين.

أفاق الدراسة

من خلال تعرفنا في هذه الدراسة على من المراجعة الجبائية والتهرب الضريبي، يمكن أن نترك أفاق تكون منطلقًا لدراسات أخرى في المستقبل:

- دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة المعلومة الجبائية.
- دراسة مسؤوليات الأطراف الثلاثة ودورها في تحسين فعالية المراجعة الجبائية.
- المراجعة الجبائية وإشكالية التجنب الضريبي.

قائمة المراجع

الكتب باللغة العربية:

1. ATIC ، التدقيق: ولادة ووظيفة ، دراسة أجرتها شركة ATIC مع 50 رئيس تدقيق داخلي ، باريس 1985.
2. عبد المجيد قدي، المدخل الى السياسة الاقتصادية الكلية-دراسة تحليلية تقييمية-، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 200
3. خلاصي رضا ، تفاصيل التدقيق المالي للشركة ، مطبعة بيرتي ،الجزائر ،2013
4. حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العلمية، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009،
5. محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتبة الجامعية الحديثة، الازرطة، الإسكندرية، مصر ،1998،
6. سعيد شكري رجب العشماوي ،اقتصاديات الضرائب ،الدار الجامعية ،مصر ، 2007 ،
7. ناصر مراد ،التهرب والغش الضريبي في الجزائر ،قرطبة للنشر والتوزيع ،2004
8. غازي حسين عناية ،النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي ،مصر ،مؤسسة شباب الجامعة ،2006
9. المهائني محمد خالد ،التهرب الضريبي وأساليب مكافحته ،المنظمة العربية للتنمية الإدارية مصر ، 2010
10. الشوابعة محمد سالم ،المالية العامة والتشريعات الضريبية ،دار الثقافة ،الأردن ،2015
11. قدي عبد المجيد ،دراسات في علم الضرائب ،دار جرير ،عمان ،2001
12. دراز حامد عبد المجيد ،مرسي السيد حجازي ،المالية العامة ،بيروت ،2003
13. ناصر مراد ،فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق ،ديوان المطبوعات الجامعية ،بن عكنون ،الجزائر ، 2011،
14. عوادي مصطفى ،رجال نصر ،الغش والتهرب الضريبيين في النظام الضريبي الجزائري ،مطبعة سخري ،الوادي ،الجزائر ، 2011 .
15. محمد عباس محرز ،اقتصاديات الجباية والضرائب ، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع ،الجزائر ،2008
16. عبد الله اوهاببية ،شرح القانون الإجراءات الجزائية الجزائري التحري والتحقيق ،دار هومة ،الطبعة الثالثة ،الجزائر ،2012.
17. كردودي سهام ،الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق ،دار المفيد ،للنشر والتوزيع ،الجزائر 2001.

الرسائل والأطروحات الجامعية:

18. لكصاسي ابراهيم، فعالية المراجعة الجبائية في تحسين الحصيلة الضريبية في الجزائر خلال فترة 2000-2015، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أدرار، 2017.
19. سردوك فاتح، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، دراسة حالة الشركة الجزائرية للألمنيوم بالمسيلة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2004.
20. لقلطي الأخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، دراسة حالة من خلال الاستبيان، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، 2009.
21. سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2012.
22. بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2014/2013.
23. عيسى بولوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب الضريبي والغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة باتنة، 2004.
24. نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2004.
25. بلخوخ عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، باتنة، 2004.
26. بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وآثارها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تلمسان، 2011.
27. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق وإشكالية التهرب دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002.
28. علام ليلة، آليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة تيزي وزو، 2016.
29. واسطي عبد النور، المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن الجرائم الاقتصادية: الغش الضريبي وتبييض الأموال نموذجا، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة تلمسان، 2016-2017.

30. سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2015.

القوانين:

31. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رئاسة الجمهورية، القانون التجاري، المادة 11-12، 2007.

32. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية 2017.

33. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

34. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب الغير مباشرة.

المجلات:

35. مرسلي عبد الحق، الهمال حمزة، التهرب الضريبي بين العقاب والصلح في التشريع الجزائري، المركز الجامعي لتمنراست، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 08، العدد 02، السنة 2019.

36. يسرى مهدي حسن السامرائي، زهرة خضير عباس العبيدي، تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي، مجلد 04، عدد 09 لسنة 2012، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد.

37. سويح دنيا زاد، جريمة الغش والتهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة الفقه والقانون، العدد السابع عشر، 2014، جامعة باتنة،

كتب باللغة الأجنبية:

38. Gaudemet p.m, précis des finances publique, edition montchrestien ,paris ,1970.

39. Masson c.r ,la nation d'évasion fiscale en droit interne français ,lgj ,paris ,1990.

40. jean marie monnier, les prélèvements obligatoires, édition economica, France, 1998.

41. p.Colin, la vérification fiscale, édition economica, paris, 1985.

42. Guide de vérificateur de comptabilité, édition 2001.

43. Circulaire N25 du 22/02/1994.

44. Curculaire N 135 du 15/02/2000.

45. Curculaire N 22 du 14/02/2014.

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

اسم الملحق	رقم الملحق
شكوى	ملحق رقم 1
رأي المطابق بخصوص المتابعة الجزائية	ملحق رقم 2
محضر معاينة الناتج عن التحقيق في المحاسبة	ملحق رقم 3
محضر نهاية عمليات التحقيق الجبائي والمحاسبي	ملحق رقم 4
Avis de contrôle ponctuel de comptabilité	ملحق رقم 5
Avis de vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble	ملحق رقم 6
Avis d'absence de redressements suite à un control ponctuel	ملحق رقم 7
Avis d'absence de redressements suite à un vérification de comptabilité	ملحق رقم 8
Notification de redressements suite au control ponctuel de comptabilité	ملحق رقم 9
Notification de redressements suite à la de vérification comptabilité	ملحق رقم 10
Avis de prorogation de la durée de VASFE	ملحق رقم 11
Fiche se fin des travaux de vérification	ملحق رقم 12
Procès verbal de la constat de défaut de présentation des documents comptables	ملحق رقم 13
Procès verbal de la constat matériel des éléments physiques d'exploitation	ملحق رقم 14
Procès verbal de fin des travaux de vérification sur place	ملحق رقم 15
Rapport de vérification de comptabilité	ملحق رقم 16
B I L A N S	ملحق رقم 17
RELEVÉ DE CMPTABILITE CONCERNANT	ملحق رقم 18

حيث أن الوقائع تتلخص في أن المشكو بها مقيدة على مستوى إدارة الضرائب لولاية بسكرة مفتشية
الضرائب بسكرة القديمة تحت رقم المادة:..... على أساس ممارسة نشاط استيراد وتصدير
بـحي/بسكرة .

حيث أن المشكو بها وبالرغم من ثبوت ممارسة نشاطها حسب كشوف المعلومات الواردة إلى المصلحة
من فواتير الشراء وبطاقات المعلومات والتي مفادها قيام الشركة بمعاملات تجارية خلال الفترة الزمنية الممتدة من
الي حققت من خلالها أرقام أعمال معتبرة خاصة فاتورة الشراء رقم :.../..... و متضمنة معاملة تجارية
لمادة الملح < تقدر بـ: طن من مادة بمبلغ إجمالي يقدر بـ: دج والتي تم تصديرها
نحو الخارج ، دون القيام بالتصريح بها لإدارة الضرائب كما تشترطه المادة 99 و ما بعدها والمادة 224 من قانون
الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وكذا المادة 76 من قانون الرسم على رقم الأعمال، حيث امتنع عن تقديم
تصريحاته الشهرية وكذا الميزانية السنوية بالرغم من المراسلات التي وجهت له من طرف المصلحة ولم يرد عليها

حيث أن الأفعال المنسوبة ضد المشكو بها تشكل جريمة الغش الجبائي المنصوص عليها في المادة
193/2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال وبالتالي
تقع تحت طائلة العقوبات الجزائية المقررة في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة ، والمادة 117 من قانون
الرسم على رقم الأعمال .

حيث أن مجموع الضرائب والرسوم الجبائية المهربة والغرامات المترتبة عنها والمبينة ضمن
الجدول الضريبية المرفقة قد بلغت
دج موزعة كالآتي:

دج	1- <u>الحقوق الرئيسية:</u>
دج	2- <u>غرامات الوعاء:</u>
دج	3- <u>غرامات التحصيل:</u>
دج	<u>المجموع:</u>

وعليه فإن مدير الضرائب لولاية بسكرة وبهدف الحفاظ على حقوق الخزينة العمومية ومحاربة
أساليب الغش الجبائي والتهرب الضريبي ، يلتمس من السيد / وكيل الجمهورية لدى محكمة بسكرة بأن يباشر
الملاحقة الجزائية ضد المشكو بها/ شركة الاستيراد و التصدير -.....- ومسيرها
المدعو..... بسبب استعماله أساليب الغش الجبائي للتهرب من دفع الضريبة طبقا للمادة:303 من
قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال والإشهاد لإدارة
الضرائب بأن تتأسس كطرف مدني في القضية للمطالبة بالتعويضات اللازمة الناجمة عن الضرر الذي لحق بها
جراء هذه الأفعال، طبقا لأحكام المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة.

ولكم واسع النظر
المدير الولائي للضرائب

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

المديرية الجهوية للضرائب قسنطينة

اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية

كتابة اللجنة

رأي المطابقة بخصوص المتابعة الجزائية رقم 133، بتاريخ. 2018/ 07 / 10

إن اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية

- بناء على المادة 44 من قانون المالية لسنة 2012 المعدلة و المتممة للمادة 104 قانون الإجراءات الجبائية
- بمقتضى المقرر رقم 216 المؤرخ في 26-02-2012، المتضمن إنشاء ، تشكيلة و سير اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية
- بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 25 شعبان 1427 الموافق لـ 18 سبتمبر 2006 ، المحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارية الجبائية و صلاحياتها ؛
- بمقتضى القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 25 صفر 1430 الموافق لـ 21 فيفري 2009 ، المحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها ؛
- بناء على التقرير المحرر من طرف مديرية الضرائب لولاية بسكرة بتاريخ 21 /02 /2018 الذي تضمن اقتراح المتابعة الجزائية ضد السيد المقيم بـ بسكرة الممارس لنشاط المدخنين لارتكابه مخالفة الغش الجبائي ، الفعل المعاقب عليه بموجب المواد 193 من قانون الضرائب المباشرة و 117 و 118 من قانون الرسوم على رقم الأعمال ،
- بناء على طلب استصدار الرأي المطابق للجنة الجهوية للمخالفات الجبائية المقدم من طرف مدير الضرائب لولاية بسكرة ،
- ومن خلال اجتماعها في دورتها الثالثة (03)المنعقد بمقر المديرية الجهوية للضرائب الكائن بـ قسنطينة، بتاريخ

2018/07 /10

و بعد اكتمال النصاب بحضور كل من :

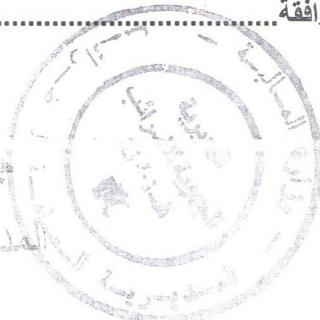
- السيد: جيريديان لزهارى..... ، المدير الجهوي للضرائب بصفته رئيسا للجنة ؛
- السيد: عبد الكريم حسين.....، مدير الضرائب لولاية قسنطينة.....بصفته عضوا ؛
- السيد: .. مخدم عمار..... ، مدير الضرائب بالنيابة لولاية خنشلة.....بصفته عضوا ؛
- السيد: .. زعرور بدرالدين.....، مدير الضرائب لولاية جبيل.....بصفته عضوا ؛
- السيد:حطرق عمار.....، مدير الضرائب لولاية بسكرة.....بصفته عضوا ؛
- السيد قميري نور الدين ، مدير الضرائب لولاية باتنة بصفته عضوا
- السيد: بعوش..يزيد.....، مدير الضرائب لولاية ميلة...بصفته عضوا ؛
- السيد: بن قربة عزالدين ..، المدير الفرعي للمراقبة الجبائية و المنازعات بالنيابة لدى المديرية الجهوية للضرائب ، بصفته كاتب اللجنة.

و بعد مصادقة أعضاء اللجنة بالأغلبية، تقرر إصدار الرأي

مطابقا للتالي..... الموافقة.....

رئيس اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية

بجوليان لزهارى
المدير الجهوي للضرائب



الملحق رقم 3

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية
المديرية الولائية للضرائب

ببسكرة
المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
مكتب التحقيقات الجبائية

رقم : /م و ض/م ف ر ج/م ت ج/ف ب/.....

محضر معاينة الناتج عن التحقيق في المحاسبة

إن التحقيق الجبائي والمحاسبي الذي أجري على نشاط السيد:
بناء على الإعلان عن التحقيق رقم: /م و ض/م ف ر ج/م ت
ج/ف ب/..... المؤرخ في
و الذي أسفر عن وجود النقائص الآتية :

وحتى يتسنى لنا تحديد الأسس الخاضعة ، لنا الشرف أن نطلب من سيادتكم تقديم كل
التوضيحات اللازمة والمتعلقة بالنقائص المستخلصة والمذكورة أعلاه: (1)

تقبلا منا سيدي فائق الشكر و التقدير.
حرر ببسكرة في :

المحققان

رئيس الفرقة

الملحق رقم 4

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

المديرية الولائية للضرائب

بسكرة

المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

مكتب التحقيقات الجبائية

رقم :/م و ض/م ف ر ج/م ت ج/ف ب /

محضر نهاية عمليات التحقيق الجبائي و المحاسبي

المواد 20 الفقرة 5 من قانون الإجراءات الجبائية

في اليوم من شهر من عام ألفين وستة عشر.
و على الساعة

نحن الموقعون أدناه : السيد : - رئيس فرقة
السيد : - محقق
السيد : - محقق

قمنا بإبلاغ السيد :

و تم إقفال هذا المحضر في اليوم و الشهر و السنة المذكورين أعلاه و دعونا
السيد : بهاز محمد مناف - لإمضائه معنا و الذي قبل - رفض

المحققان

رئيس الفرقة

اسم و لقب المكلف بالضريبة

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

Référence N°

A

Lettre avec
A.R

N°

Le

Avis de contrôle ponctuel 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 votrele

..... àH, pour procéder à des opérations de contrôle portant suret concernant les années , , en vertu des dispositions de l'article 20 bis du Code de Procédures Fiscales.

Nous vous saurions gré de bien vouloir tenir à notre disposition les documents comptables et pièces justificatives inhérents aux droits, impôts, taxes et redevances concernés par la vérification dont la présentation est obligatoire conformément aux dispositions de l'article 20 bis-1 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 demander les précisions sur la conduite de cette vérification ponctuelle.

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'impositions sans préjudice de l'application des sanctions prévues par la législation fiscale en vigueur.

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

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

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION DES IMPOTS DE LA WILAYA DE BISKRA.

المديرية الولائية للضرائب – بسكرة

Référence N°/DIW/SDCF/BVF/.....

Lettre avec
A.R
N°

A

..... السيد :

BISKRA Le

Avis de Vérification Approfondie de la Situation Fiscale d'Ensemble

Nous avons l'honneur de porter à votre connaissance que nous envisageons de procéder à la vérification approfondie de votre situation fiscale d'ensemble. Cette vérification concerne l'ensemble des revenus dont vous avez disposé durant la période du au

Au cours de ce contrôle, nous aurons à analyser la concordance entre les revenus que vous avez déclarés au cours de cette période et la situation patrimoniale, la situation de trésorerie et les éléments de train de vie des membres de votre foyer fiscal au sens de l'article 21-1 du Code des Procédures Fiscales.

A l'effet d'exercer ce contrôle, votre concours sera sollicité verbalement ou par écrit, sur des points précis retracés dans vos différentes déclarations.

Pour vous permettre de réunir tous les documents et justificatifs nécessaires, vous disposer d'un délai minimum de préparation de quinze (15) jours à compter de la réception ou de la remise du présent avis de vérification (Article 21-3 du Code des Procédures Fiscales).

Votre attention est appelée sur le fait que le contrôle qui sera effectué portera sur l'ensemble des comptes financiers de votre foyer fiscal, l'origine des fonds dont vous avez disposés, leur composition et les variations de votre patrimoine.

La durée du contrôle est fixée à une (01) année, toutefois cette durée n'est pas applicable dans les cas de manœuvre frauduleuses, de renseignements incomplets ou inexacts ou en cas de défaut de réponse aux demandes d'éclaircissements ou de justifications conformément à l'article 21-4 du Code des Procédures Fiscales.

Vous avez la faculté de vous faire assister, au cours de ce contrôle, par un conseil de votre choix.

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

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

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

A

**Avis d'Absence de Redressements
Suite à Un Contrôle Ponctuel**

Nous avons l'honneur de vous informer que le contrôle ponctuel effectué suivant avis de vérification N°..... du se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés
relatifs aux années , , , s'est achevée sans entrainer de redressements.

Aussi, veuillez accepter nos remerciements pour l'entière compréhension et collaboration dont vous avez fait preuve au cours des différentes étapes de ce contrôle.

Fait à , le

Chef de brigade

**Nom, prénom et grade
des vérificateurs**

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

A

**Avis d'Absence de Redressements suite à la
Vérification de Comptabilité**

" Nous avons l'honneur de vous informer que la vérification de la comptabilité effectuée suivant avis de vérification N° du se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés.....relative aux années s'est achevée sans entrainer de redressements.

Aussi, veuillez accepter nos remerciements pour l'entière compréhension et collaboration dont vous avez fait preuve au cours des différentes étapes de ce contrôle.

Fait à , le

Chef de brigade

**Nom, prénom et grade
des vérificateurs**

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

A

Référence N°:

Lettre avec A.R. N°

Le
Notification Complémentaire <input type="checkbox"/> Rectificative <input type="checkbox"/> *
de Redressement suite
Au contrôle ponctuel de comptabilité

Suite à l'envoi de l'avis de contrôle ponctuel n° du , vous avez fait l'objet d'une vérification ponctuelle de comptabilité au titre de(s) exercice(s) se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés : dont une notification initiale n° du vous a été transmise et/ou remise.

Compte tenu de nouveaux éléments, en vertu des dispositions de l'article 20-6 du Code des Procédures Fiscales, nous avons l'honneur de porter à votre connaissance que l'administration fiscale envisage de modifier les éléments déjà notifiés, servant de base au calcul de certains impôts, droits et taxes et de vous réclamer un complément d'impôts pour les motifs exposés dans la présente notification.

Vous disposez, à compter de la réception de la présente notification, d'un délai de trente (30) 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 (Article 20 bis-5 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.

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 conformément aux dispositions l'article 20 bis-2 du Code des Procédures Fiscales.

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 bis-2 du Code des Procédures Fiscales).

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

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

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

Référence N°:

Lettre avec
A.R.

N°

A

Le

Notification Complémentaire **Rectificative** *

de Redressement Suite à la vérification de comptabilité

Suite à l'envoi de l'avis de vérification n° du ,vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre des exercices , , , , se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés : , dont une notification initiale n° du vous a été transmise et/ou remise.

Compte tenu de nouveaux éléments, en vertu des dispositions de l'article 20-6 du Code des Procédures Fiscales, nous avons l'honneur de porter à votre connaissance que l'administration fiscale envisage de modifier les éléments déjà notifiés, servant de base au calcul de certains impôts, droits et taxes et de vous réclamer un complément d'impôts pour les motifs exposés dans la présente notification.

Vous 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 envisagées. Le défaut de réponse dans ce délai vaudra accord tacite de votre part (Art 20-6 du Code des Procédures Fiscales).

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

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

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

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

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

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

Référence N°:

Lettre avec
A.R.

N°

A

Le

Avis de prorogation de la durée de la VASFE

Madame, Monsieur.....

Conformément aux dispositions de l'article 21-4 du code des procédures fiscales, J'ai l'honneur de vous informer que la vérification approfondie de votre situation fiscale d'ensemble engagée suivant l'avis de vérification N° du sera prolongée au delà de la période légale (une année) pour le motif ci-après:

- Trente (30) jours pour répondre aux demandes d'éclaircissements ou de justifications adressées avec accusé de réception le (Article 19 du code des procédures fiscales) ;
- Trente (30) jours supplémentaires pour permettre à l'administration centrale, d'obtenir les relevés non fournis et/ou recevoir les renseignements demandés aux autorités fiscales étrangères ;
- Deux (2) ans pour découverte d'une activité occulte en cours de contrôle.

Ainsi le délai légal qui devait expirer le

est prorogé au

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

Nom, prénom et grade des vérificateurs

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

Fiche de fin des travaux
de Vérification

Le

Numéro de l'affaire

Numéro d'identification Fiscale.

Nom / Prénom ou raison sociale.

Activité

Avis de vérification N° du.

Date de fin des travaux sur place.....

Date de notification des résultats de la vérification.....

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

Chef de brigade

Nom / Prénom et Grade des vérificateurs

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTSوزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

Le

Procès Verbal de Constat de
Défaut de Présentation des Documents Comptables

Nous soussigné(s),
certifions avoir informé,
en sa qualité de _____ de la
vérification de _____ par l'avis de vérification n° _____ reçu
le _____

Ce jour, nous avons demandé que la comptabilité nous soit présentée.

Aucun des documents comptables suivants n'a été communiqué :

Nous avons, en conséquence déclaré, suivant le présent procès-verbal, le défaut de
présentation des documents comptables à Mr _____

Fait à _____, le _____ à _____ Heures.

Nom, prénom du gérant ou de son
représentant légal (1)

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

Le

Procès Verbal de Constat
Matériel des Eléments Physiques d'Exploitation
(Art. 20/4 CPF)

Nous soussigné (s)

Nous nous sommes rendus en date du _____ à _____ Heures _____ minutes
dans les locaux professionnels de _____ sise au
_____ représentée par monsieur _____
en sa qualité de _____

Suite à la remise, contre accusé de réception, de l'avis de vérification N° _____
du _____ nous l'avi ons informé que nous allons procéder à la constatation matérielle des
éléments physiques de l'exploitation y annexés.

L'intéressé (e) a assisté (e) à ce contrôle inopiné: Oui _____ Non _____

Nom/ Prénom du gérant ou de son
représentant légal (1)

Nom/ Prénom et Grade
des vérificateurs

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

Procès Verbal

De fin des travaux de vérification sur place

Nous soussignés,

Vérificateur (s) de comptabilité dressons par le présent, un PV de constat de fin des travaux de vérification sur place au nom de l'entreprise exerçant

l'activité de

Sise au , conformément

aux dispositions des articles 20/5 et 20/4 bis du Code des Procédures Fiscales, portée à sa connaissance

suivant avis de vérification N° du

Fait à

le

L'intéressé a signé : Oui Non

Nom/prénom/qualité du signataire
vérificateur (s)

Nom/Prénom/Grade de(s)

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

IDENTIFIANT FISCAL

Direction générale des impôts

CODE TERRITOIRE

CODE ACTIVITE

NUMERO D'ARTICLE

RAPPORT DE VERIFICATION DE COMPTABILITE

N° /

Entreprise vérifiée :

Brigade de vérification n° :

Activité :

Agents vérificateurs :

Adresse :

A/ GENERALITES

1. Renseignements relatifs à l'entreprise vérifiée :

- Forme juridique :
- Date de création ou de passage à la forme juridique actuelle :
- Désignation de l'exploitant-directeur général :
- Situation du gérant, s'il s'agit d'une SARL :
 - Associé Majoritaire :
 - Associé Minoritaire :
 - Non Associé :
- Désignation des associés et répartition des actions ou des parts sociales :

- Adresse personnelle de l'exploitant ou de l'associé, gérant majoritaire :

B/ CONTROLE DE LA VERIFICATION DE COMPTABILITE

(Direction régionale des impôts)

1°/ Date du contrôle du rapport de vérification :

2°/ Date de l'envoi à l'administration centrale de la fiche de synthèse :

3°/ Observations de la direction régionale des Impôts :.....

4°/ Réponse de la direction des Impôts de Wilaya :.....

5°/ Décision proposée par la D.R.I :.....

الملحق رقم 17

BILANS

ACTIF	Au 31/12/2014	Au 31/12/2015	Au 31/12/2016	Au 31/12/2017	Observations
تثبيبات عينية	1.010.000	1.010.000	1.010.000	1.010.000	
قسط الإهلاك	378.750	479.750	580.750	681.750	
القيمة الصافية	631.250	530.250	429.250	328.250	
تثبيبات أخرى منقولة	32.837.208	34.367.208	34.367.208	34.367.208	
قسط الإهلاك	20.698.191	23.347.433	20.888.726	26.231.851	
القيمة الصافية	12.139.017	11.019.775	13.347.481	8.135.356	
مخزونات جارية					
الزبانن	9.576.976	9.576.976	4.896.976	5.551.976	
مدينون آخرون	1.050.000	1.063.696	1.080.392	1.081.483	
الضرائب و الرسوم	1.466.888	1.598.312	3.514.027	2.766.915	
الخبزينة	2.791.171	4.280.012	11.036.972	5.507.636	
Totaux	27.897.182	28.069.021	34.436.100	23.371.618	المجموع

المصدر: المديرية الفرعية للمراجعة الجبائية

PASSIF	Au 31/12/2014	Au 31/12/2015	Au 31/12/2016	Au 31/12/2017	Observations
رأس المال	5.000.000	5.000.000	5.000.000	5.000.000	
النتيجة الصافية	635.059	994.315	- 3.262.302	- 3.151.024	
ترحيل من جديد	- 1.478.569	- 843.510	994.315	- 2.267.987	
الموردون وحسابات ملحقة	2.287.492	2.287.492	11.031.825	2.963.027	
الضرائب	78.811				
مدينون آخرون (الحساب الجاري للشركاء)	21.132.510	20.630.724	20.672.262	20.672.262	
Totaux	27.897.182	28.069.021	34.436.100	23.371.618	المجموع

الملحق رقم 18

وزارة المالية

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Série O-N17

مديرية الضرائب

Activité exercée :

استخراج الرمل و الحصى + كراء
معدات البناء والأشغال العمومية.

ب-----بسكرة

المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
بسكرة

RELEVÉ DE CMPTABILITE CONCERNANT

ش ذ م م لاستخراج الرمل والحصى

تجزئة حميدي زيان - ليشانة - ولاية بسكرة

DESIGNATION DES COMPTES	01/01/2014	01/01/2015	01/01/2016	01/01/2017	OBSER-
	31/12/2014	31/12/2015	31/12/2016	31/12/2017	
	2	3	4	5	
CREDIT Vente de marchandises-----					
DEBIT Marchandises consommées-----					
BENEFICE BRUT(crédit -débit)(1)-----					
POURCENTAGE BRUT = <u>bénéfices brutes</u> x100 ventes					
Production vendue -----	/	7.277.000	8.304.000	8.115.000	
Production stockée -----					
Production de l'Entrep, pour elle-même					
CREDIT Prestation fournies -----	6.829.912	1.242.671	1.980.000	1.000.000	
Transfert de change de production -----					
TOTAL DU CREDIT -----	6.829.912	8.519.671	10.284.000	9.115.000	

Matières et fournitures consommés	2.286.947	2.279.763	3.543.754	3.653.892	
DEBIT Services -----	809.000	2.291.640	3.069.679	2.152.162	
TOTAL DU DEBIT-----	3.095.947	4.571.403	6.613.433	5.806.054	
BENEFICE BRUT(crédit -débit)(2)-----	3.733.965	3.948.268	3.670.567	3.308.946	
POURCENTAGE BRUT = $\frac{V,A}{\text{production vendue}} \times 100$	54.67 %	46.34 %	35.69 %	36.30 %	
<hr/> Bénéfices brut total (1) +(2) -----	3.733.965	3.948.268	3.670.567	3.308.946	
CREDIT Produits divers -----					
Transfert de charge d'exploitation					
TOTAL DU CREDIT -----	3.733.965	3.948.268	3.670.567	3.308.946	
Frais personnel -----	64.800		501.912	867.861	
Impôts et taxe -----	138.265	25.639	39.600	20.000	
DEBIT Frais divers financier	45.227	175.309	202.959	127.981	
Amortissements-----	2.749.611	2.649.242	5.446.293	5.444.124	
Frais Financières					
TOTAL DU DEBIT -----	2.997.903	2.850.190	6.190.764	6.459.966	
Solde du résultat d'exploitation ----	736.062	1.098.078	/		
CREDIT Autres produits -----					
TOTAL DU CREDIT -----	736.062	1.098.078	/		
Solde du résultat d'exploitation -----			2.520.197	3.151.024	
DEBIT Autres charge -----			641.103	/	
TOTAL DU DEBIT -----			- 3.161.302	- 3.151.024	
BENEFICE NET (crédit - débit)-----					
--	736.062	1.098.078	/	/	
POURCENTAGE NET =(bénéfice net x 100)					
C,A	10.77 %	12.88 %	/	/	

المصدر: المديرية الفرعية للمراجعة الجبائية

	مقدمة
22-1	الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة الجبائية
2	تمهيد الفصل
9-3	المبحث الأول : دور الرقابة الجبائية في الجزائر
4-3	المطلب الأول :فعالية الرقابة الجبائية
5-4	المطلب الثاني :مفهوم الرقابة الجبائية
6-5	المطلب الثالث :مبادئ الرقابة الجبائية
9-7	المطلب الرابع :الشروط الواجب توفرها في المراجع الجبائي
15-10	المبحث الثاني : التحقيق المحاسبي
10	المطلب الأول :مفهوم التحقيق في المحاسبة
13-10	المطلب الثاني :إجراء عملية التحقيق واختيار الملفات
13	المطلب الثالث : الدور في تحسين جودة المعلومة المحاسبية
15-13	المطلب الرابع :أسباب الرفض المحاسبي
18-16	المبحث الثالث : الرقابة على المستندات
16	المطلب الأول : مفهوم الرقابة على المستندات
18-17	المطلب الثاني : خطوات التحقيق والإجراءات
21-19	المبحث الرابع : التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية
19	المطلب الأول :مفهوم التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية
21-19	المطلب الثاني :إجراء عملية التحقيق

23-22	المبحث الخامس: التحقيق الانتقائي
22	المطلب الأول: مفهوم التحقيق الانتقائي
23-22	المطلب الثاني: شروط التحقيق الانتقائي
24	خلاصة الفصل
43-25	الفصل الثاني: الإطار النظري للتهرب الضريبي
26	تمهيد الفصل
34-27	المبحث الأول: التهرب الضريبي
27	المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي
31-28	المطلب الثاني: أساليب وحالات التهرب الضريبي
34-31	المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي
37-35	المبحث الثاني: التجنب الضريبي
35	المطلب الأول: مفهوم التجنب الضريبي
36-35	المطلب الثاني: أساليب التجنب الضريبي
37-36	المطلب الثالث: طرق مكافحة التجنب الضريبي
38	المبحث الثالث: الغش الضريبي
38	المطلب الأول: مفهوم الغش الضريبي
39-38	المطلب الثاني: أساليب وشروط الغش الضريبي
42-40	المطلب الثالث: الإجراءات الجزائية الجبائية للغش الضريبي
43	خلاصة الفصل
90-44	الفصل الثاني: دراسة فعالية المراجعة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي في الجزائر.
45	تمهيد الفصل
51-46	المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة
46	المطلب الأول: التعريف بالشركة الخاضعة للتحقيق المحاسبي
48-47	المطلب الثاني: وضعية الشركة الادارية

51-49	المطلب الثالث: وضعية الشركة المالية
89-52	المبحث الثاني: تحليل الوضعية المالية والجبائية للشركة.
74-52	المطلب الأول: مراحل التحقيق
89-74	المطلب الثالث: التعديلات التي طرأت على ملف التحقيق بعد جلسة التحكيم
90	خلاصة الفصل
91	خاتمة