

جامعة محمد بوقرة – بومرداس –
كلية العلوم الاقتصادية ، و التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم و المالية و المحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

تخصص: محاسبة و جباية معقمة.

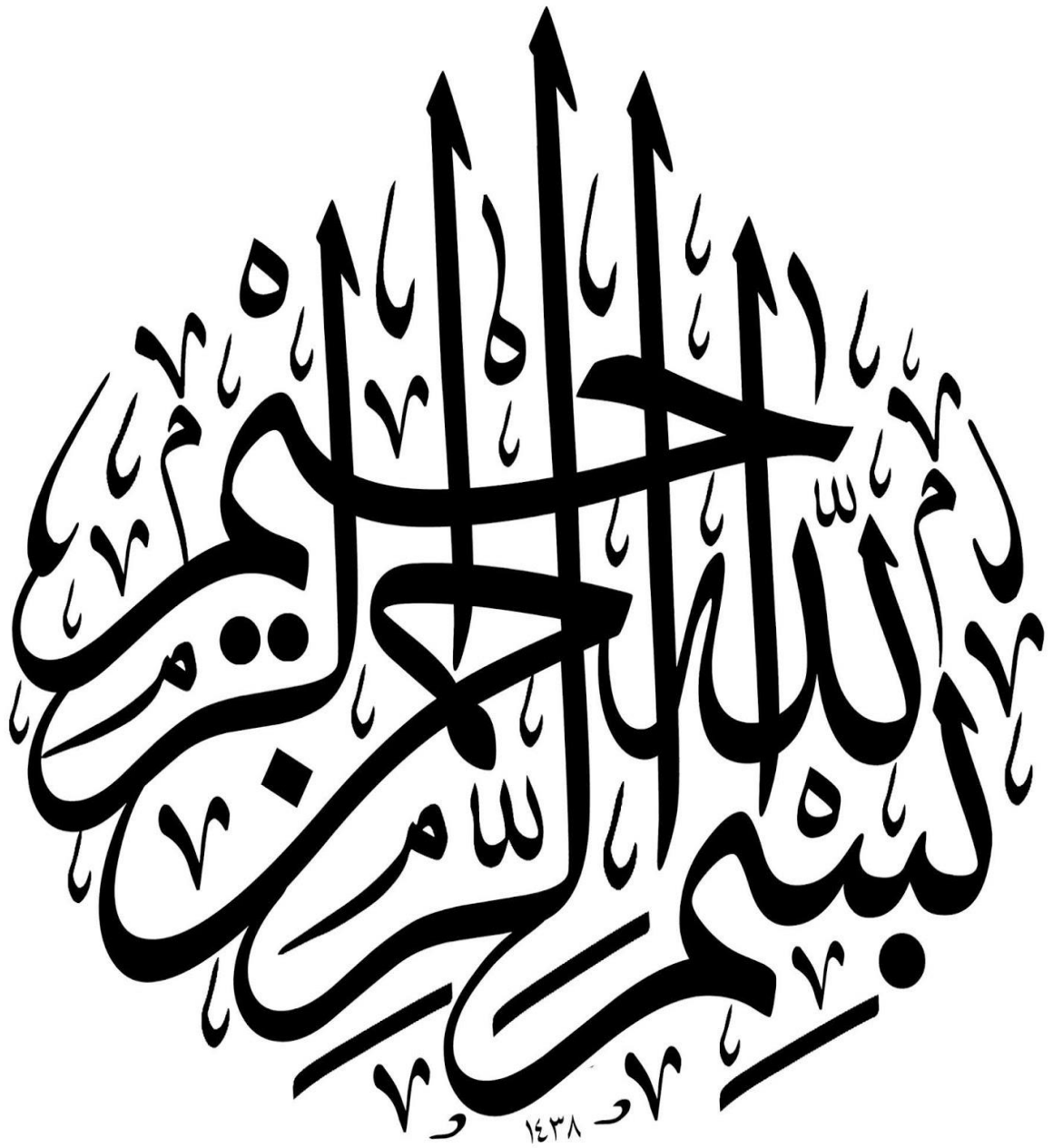
الموضوع:

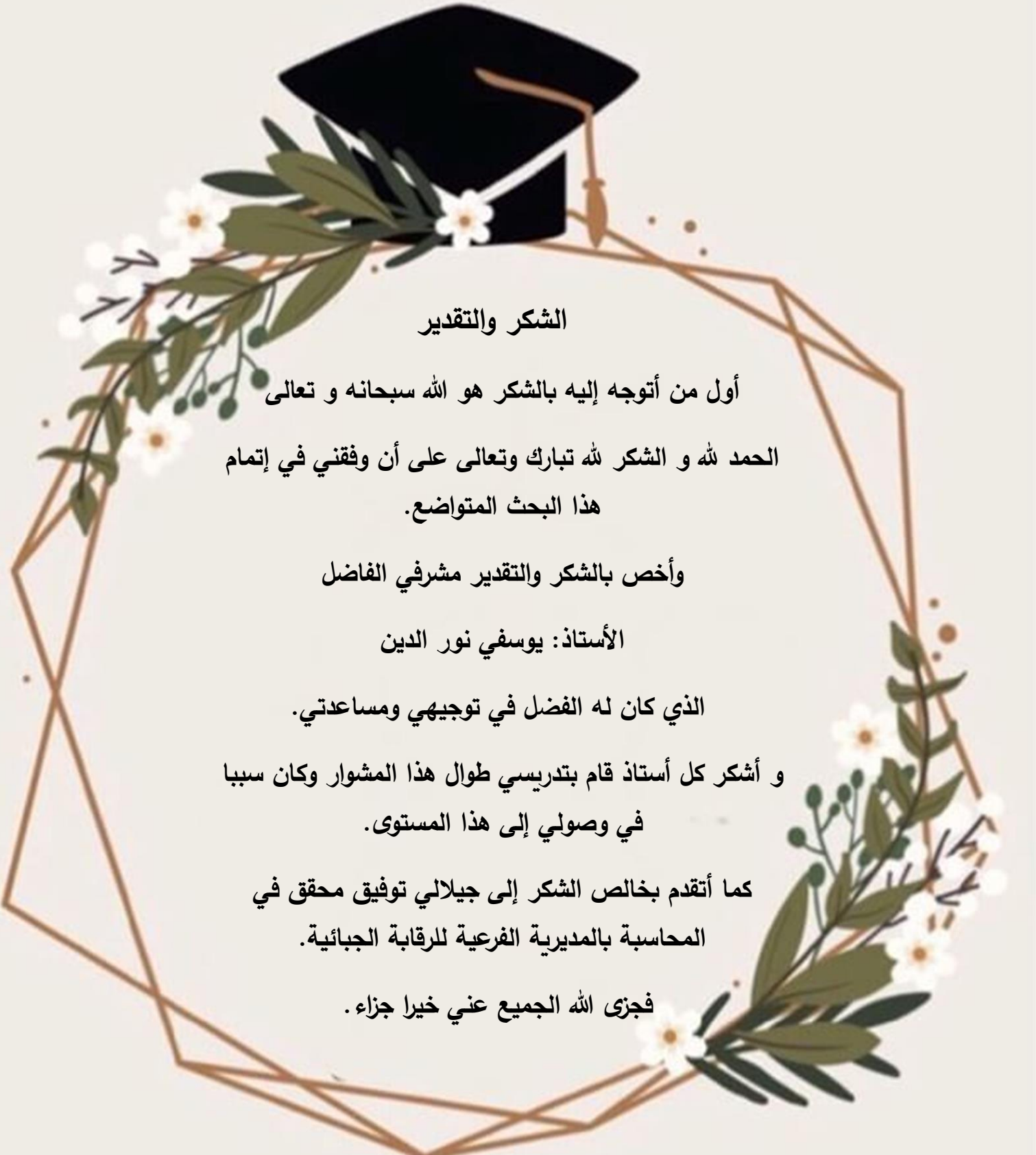
مسار التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية

دراسة حالة بمدينة الضرائب لولاية بومرداس

تحت إشراف الأستاذ:
يوسف نور الدين

من إعداد الطالبة:
زموري فريال





الشكر والتقدير

أول من أتوجه إليه بالشكر هو الله سبحانه و تعالى
الحمد لله و الشكر لله تبارك وتعالى على أن وفقني في إتمام
هذا البحث المتواضع.

وأخص بالشكر والتقدير مشرفي الفاضل

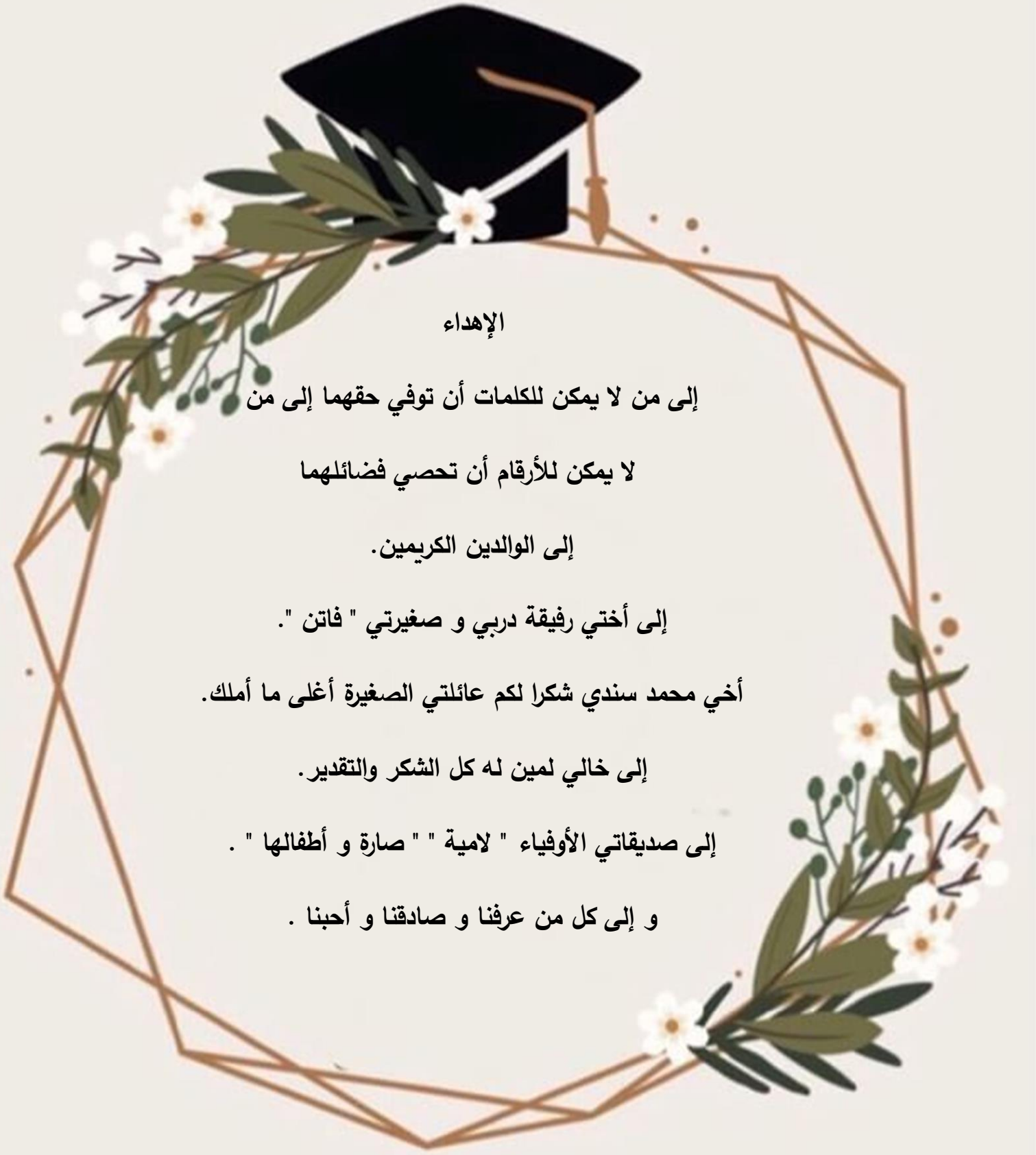
الأستاذ: يوسف نور الدين

الذي كان له الفضل في توجيهي ومساعدتي.

و أشكر كل أستاذ قام بتدريسي طوال هذا المشوار وكان سببا
في وصولي إلى هذا المستوى.

كما أتقدم بخالص الشكر إلى جيلالي توفيق محقق في
المحاسبة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

فجزى الله الجميع عني خيرا جزاء .



الإهداء

إلى من لا يمكن للكلمات أن توفي حقهما إلى من

لا يمكن للأرقام أن تحصي فضائلهما

إلى الوالدين الكريمين.

إلى أختي رفيقة دربي و صغیرتي " فاتن " .

أخي محمد سندی شکرا لکم عائلتي الصغيرة أغلى ما أملك.

إلى خالي لمين له كل الشکر والتقدير.

إلى صديقاتي الأوفياء " لامية " " صارة و أطفالها " .

و إلى كل من عرفنا و صادقنا و أحبنا .

المخلص

الملخص:

يعطي النظام الجبائي الجزائري الحرية للمكلفين بالضريبة للقيام بالتصريح بمداخيلهم المحققة, مما استوجب ضرورة القيام بالرقابة على هذه التصريحات بهدف التأكد من صحتها و صدقها و الكشف عن نقاط الغش و التهرب فيها.

تهدف هذه الدراسة إلى تبيان مسار التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية وذلك من خلال التطرق إلى مختلف إجراءات التحقيق المحاسبي و التعرف عليه و لتحقيق ذلك قمنا بدراسة تطبيقية على مستوى مديرية الضرائب لولاية بومرداس و بالتحديد المديرية الفرعية للرقابة الجبائية حيث تطرقنا فيها لدراسة ملف خاضع للتحقيق المحاسبي الشامل.

قد تم التوصل من خلال هذا البحث أن التحقيق المحاسبي من أهم إجراءات الرقابة الجبائية التي خولت للإدارة الجبائية, بحيث يتطلب تنفيذه وسائل بشرية ومادية, إلى جانب نصوص قانونية وتنظيمية, لزيادة بذلك موارد الدولة التي تمون بها الخزينة العمومية.

المكلف بالضريبة: الرقابة الجبائية, التحقيق المحاسبي, المكلف بالضريبة.

Résumé

Le système fiscal algérien donne la liberté aux contribuables pour ce faire déclarer de ces entrées réalisé, ce qui nécessite le nécessite d'un contrôle de ces déclarations a fin de vérifier leur véracité et sincérité et la détection de fraude et l'évasion fiscale.

Cette étude vise à éclairer le déroulement de La vérification comptable dans le cadre du contrôle fiscal, en abordant les différentes procédures de vérification comptable et en identifiant la masse Pour y parvenir, nous avons fait une étude appliquée au niveau de la Direction des Impôts de l'Etat de Boumerdès, plus précisément la Sous-direction du Contrôle des Impôts, où nous avons évoqué un dossier faisant l'objet de vérification comptable approfondie.

La vérification comptable est considérée comme étant la plus importante procédure du contrôle fiscal, son exécution exige des moyens humains et matériels soutenues par des textes législatifs et réglementaires qui contribuent à son efficacité et par conséquent le renforcement du trésor publique.

Mots clés : contrôle fiscal, vérification comptabilité, contribuable.

فهرس المحتويات

رقم الصفحة	قائمة المحتويات
	شكر وتقدير
	إهداء
I-II	ملخص الدراسة
	فهرس المحتويات
	قائمة الجداول و الأشكال و الملاحق
أ - ث	مقدمة عامة
	الفصل الأول: الإطار العام للتحقيق المحاسبي
2	مقدمة الفصل
3	المبحث الأول: عموميات الرقابة الجبائية
3	المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول الرقابة الجبائية
7	المطلب الثاني: الإطار القانوني للرقابة الجبائية
17	المطلب الثالث: أهداف الرقابة الجبائية
19	المبحث الثاني: عموميات حول التحقيق المحاسبي
19	المطلب الأول: مفهوم التحقيق المحاسبي
20	المطلب الثاني: أشكال التحقيق المحاسبي
21	المطلب الثالث: أهداف التحقيق المحاسبي
22	المبحث الثالث: مسار التحقيق المحاسبي
22	المطلب الأول: المرحلة التحضيرية لعملية التحقيق
24	المطلب الثاني: الشروع في التحقيق
30	المطلب الثالث: إجراءات ما بعد التقويم
36	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: دراسة حالة ب مديريةية الضرائب لولاية بومرداس.
38	مقدمة الفصل
39	المبحث الأول: تقديم مديريةية الضرائب لولاية بومرداس
39	المطلب الأول: التعريف بمديرية الضرائب لولاية بومرداس ودورها الجبائي
41	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب ببومرداس
48	المطلب الثالث: مهام القسم المستقبل

فهرس المحتويات

52	المبحث الثاني: نموذج عن مسار التحقيق المحاسبي
52	المطلب الأول: الإجراءات الأولية للتحقيق المحاسبي الشامل
53	المطلب الثاني: أعمال التحقيق والتبليغ الأولي
70	المطلب الثالث: الأعمال النهائية للتحقيق
73	خلاصة الفصل
74	خاتمة عامة
	قائمة المراجع
	الملاحق

فهرس الجداول و الأشكال

1- قائمة الجداول:

رقم الجدول	عنوان الجدول
01	الكميات المستهلكة من الإسمنت حسب المبيعات المصرحة سنة 2016
02	الكميات المستهلكة من الإسمنت حسب المبيعات المصرحة سنة 2017
03	الكميات المستهلكة من الإسمنت حسب المبيعات المصرحة سنة 2018
04	الكميات المستهلكة من الإسمنت حسب المبيعات المصرحة سنة 2019
05	الكميات المستهلكة من الإسمنت حسب المبيعات المصرحة سنة 2020
06	حساب معدل التهرب للمبيعات و المشتريات
07	إعادة تصحيح رقم الأعمال لسنة 2016(الوحدة بالدينار الجزائري)
08	إعادة تصحيح رقم الأعمال لسنوات 2017-2018-2019 و 2020
09	إعادة تصحيح النتيجة لسنة 2016(الوحدة بالدينار الجزائري)
10	إعادة تصحيح النتيجة لسنوات 2017-2018-2019 و 2020
11	المبلغ الغير خاضع لرسم التمهين لسنة 2017 و 2020.
12	المبلغ الغير خاضع لرسم التكوين المهني المتواصل لسنة 2017 و 2020.
13	الرسم على القيمة المضافة (الوحدة بالدينار الجزائري)
14	الرسم على النشاط المهني (الوحدة بالدينار الجزائري)
15	الضريبة على أرباح الشركات (الوحدة بالدينار الجزائري)
16	الضريبة على الدخل الإجمالي (الوحدة بالدينار الجزائري)
17	الرسم على التمهين (الوحدة بالدينار الجزائري)
18	الرسم على التكوين المهني المتواصل (الوحدة بالدينار الجزائري)
19	ملخص الغرامات المفروضة على المكلف

فهرس الجداول و الأشكال

2- قائمة الأشكال:

رقم الشكل	عنوان الشكل
01	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بومرداس

3- قائمة الملاحق:

رقم الملاحق	عنوان الملحق
01	إشعار بالتحقيق
02	طلب المكلف بإجراء التحقيق في المديرية
03	التبليغ الأولي بنتائج التحقيق
04	فاتورة
05	طلب معلومات فاتورة بيع للمؤسسة
06	فاتورة البيع
07	طلب التحكيم من مدير المديرية
08	استدعاء المكلف بالضريبة لمقر المديرية للتحكيم
09	التبليغ النهائي
10	جدول الغرامات

مقدمة عامة:

يعد التحقيق الجبائي أحد أهم الإجراءات التي تسعى من ورائها الإدارة الجبائية إلى المحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة الغش و التهرب الضريبيين أو التخفيف من حدتها على الأقل، فالتحقيق الجبائي يعتبر وسيلة للإدارة الجبائية للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المدلى بها في تصريحات المكلفين، ويسمح أيضا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع الممولين على قدم المساواة أمام الضريبة.

حيث تعتمد التحقيقات على التحقيق المحاسبي للحد من ظاهرة الغش الضريبي والتحديد السليم للوعاء الضريبي وذلك عن طريق الإطلاع على الدفاتر المحاسبية والمستندات الخاصة بالمكلف بالضريبة والتحقق من صحة ونزاهة الإقرارات والتصريحات الضريبية وطلب المعلومات حول النقاط والمسائل التي يشوبها غموض وطلب التوضيحات والتبريرات، كذلك قد تلجأ الإدارة الضريبية للتحقيق بعين المكان الذي يتم خارج مكاتبها مما يسمح لهم بالتنقل إلى المقرات المهنية لإجراء بحوث ميدانية ومن أجل التأكد من صحة ودراسة المعلومات المصرح بها وهذا مقارنتها مع العناصر الخارجية وذلك عن طريق متابعة تحركات البضائع في مختلف مراحل التسويق ومراقبة الصفقات التي تتم بين المنتجين والمستهلكين حيث يعتبر هذا الإجراء من بين الإجراءات التي تمكن الإدارة الضريبية من معرفة رقم الأعمال الحقيقي للمنشأة الذي يتم من خلاله فرض الضريبة.

إن فكرة معالجة هذا الموضوع الذي يتناول مسار التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية يكتسي أهمية بالغة في النظام الجبائي، الذي يمارس من خلال أعوان محققين يتميزون بالكفاءة المهنية العالية في المجالين الضريبي والمحاسبي، مع منحهم عدة صلاحيات وبالمقابل عدة التزامات التي تعتبر ضمانات ممنوحة للمكلفين بالضريبة، من خلال هذا العرض الموجز تتبلور معالم إشكالية بحثنا التي يمكن صياغتها في التساؤل الرئيسي التالي:

— كيف يسير التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية ؟

تقودنا هذه الإشكالية إلى طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ما المقصود بالتحقيق الجبائي؟
- ما هو الشكل القانوني للرقابة الجبائية؟
- ماهي إجراءات التحقيق المحاسبي ؟

مقدمة عامة

• فرضيات البحث:

و للإجابة عن الإشكالية البحث و كذا الأسئلة الفرعية تم صياغة الفرضيات التالية:

- ✓ التحقيق المحاسبي أهم و أكبر آليات مكافحة التهرب و الغش الضريبيين.
- ✓ التحقيق المحاسبي رغم فعاليته لا يستطيع القضاء بشكل نهائي على ظاهرة التهرب الضريبي و إنما يخفف من حدته.
- ✓ يساهم التحقيق المحاسبي في التأكد من صحة و نزاهة المعلومات الموجودة في ملفات المكلفين و له أشكال و أهداف مختلفة.

• أسباب اختيار البحث:

- ✓ ملائمة الموضوع مع التخصص, و كذا الرغبة في التعرف على الموضوع.
- ✓ أهمية موضوع المحاسبة في مجال الجبائية

• أهمية البحث:

تتمثل أهمية دراسة هذا الموضوع في التعرف على التحقيق المحاسبي و مساره في الرقابة الجبائية

• أهداف البحث:

- ✓ تسليط الضوء على الرقابة الجبائية من خلال التطرق لإطارها المفاهيمي, و القانوني.
- ✓ معرفة أهم إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية.
- ✓ تشخيص ظاهرة التحقيق المحاسبي.

• إطار البحث :

- ✓ الإطار المكاني: تم اختيار مديرية الضرائب لولاية بومرداس و بالضبط المديرية الفرعية للرقابة الجبائية كإطار عملي للدراسة التطبيقية.
- ✓ الإطار الزمني: تم إنجاز هذا البحث خلال السنة الجامعية 2022/2021.
- ✓ الإطار الموضوعي: تطرقنا في هذا البحث على الرقابة الجبائية و إطارها القانوني و أهدافها وركزنا على التحقيق المحاسبي و إجراءاته.

• صعوبات البحث:

- ✓ نقص الكتب الأكاديمية خاصة في هذا المجال.
- ✓ القيام بالدراسة في وقت حرج وضيق لتتنقل مديرية الضرائب من مكان مؤقت إلى المكان الرسمي و الثابت لها.

• الدراسات السابقة:

- لباس فلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحامي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، قسم علوم التسيير ، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، السنة الجامعية 2010/2011. وقد توصلت هذه الدراسة إلى:
الإطلاع الدائم على القوانين الجبائية مع كل المستجدات المتعلقة بتحسينها عن طريق قوانين المالية او المراسلات والتعليمات الصادرة من طرف المديرية العامة للضرائب، لتساعد العون المدقق في أداء مهامه وعدم الوقوع في أي نصوص قانونية عدلت أو ألغيت مما يسبب له تجاوزات في حق المكلف أو في حق الإدارة الجبائية.
- بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، كلية الحقوق جامعة الجزائر 1، سنة 2013/2014 وقد توصلت إلى:
أن المشرع الجبائي حد أمام الإدارة الجنائية لمنع أي تعسف من طرف المراقبين ضد المكلف بالضريبة وذلك من خلال فرض قيود على إجراءات الرقابة الجبائية تمثلت أساسا في ضمان المكلف بالتربية بهدف تحقيق الرقابة الجبائية لنتائجها بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية. كما أن الإدارة تحتاج عدد كاف من الموظفين وهذا تبعا لتزايد أعداد المكلفين وتزايد المهام الملقاة على عاتقهم.

• منهج الدراسة:

- اعتمدنا في بحثنا هذا على المنهج الوصفي التفسيري: تم الاستعانة به من أجل توظيف التعاريف و سرد الأفكار, إضافة إلى تفسير مسار التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية .
كما تم استخدام تقنية دراسة الحالة بمديرية الضرائب لولاية بومرداس.

• هيكل البحث:

للاوصول إلى دراسة علمية ملمة بجوانب الإشكالية المطروحة قسمنا بحثنا إلى فصلين, فصل نظري و فصل للتطبيقي, مفتححة بمقدمة ومختتمة بخاتمة, حيث قمنا بتقسيم البحث كما يلي:

الفصل الأول:الإطار العام للتحقيق المحاسبي

المبحث الأول: الرقابة الجبائية

المبحث الثاني: عموميات حول التحقيق المحاسبي

المبحث الثالث: مسار التحقيق المحاسبي.

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية و التي تمحورت حول دراسة حالة لمؤسسة خضعت للتحقيق المحاسبي لدى مديرية الضرائب.

الفصل الأول:

الإطار العام للتحقيق المحاسبي

مقدمة الفصل:

سعيًا منه للحد و التقليل من الغش الضريبي وضع المشرع الجزائري عدة أدوات لمكافحة هذه الظاهرة, إذ قام بسن جملة من القوانين التي تعد معلما موحدا في نفس الوقت بالنسبة لكل من المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية, بهدف تنظيم العلاقة الرابطة بينهم و جعلها مقننة.

وللان التحقيق المحاسبي من أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الجبائية التأكد من صحة التصريحات المقدمة و كذا التطبيق الميداني للقوانين و التشريعات الجبائية, إذ يعتبر أداة قانونية في يد الإدارة الجبائية تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية, و العمل على اكتشاف كل الأخطاء و المخالفات المسجلة بهدف تصحيحها و تقويمها و رد حقوق الخزينة العمومية.

وفيما يلي سنتطرق في هذا الفصل إلى ثلاث مباحث نذكرها:

المبحث الأول: الرقابة الجبائية .

المبحث الثاني: عموميات حول التحقيق المحاسبي.

المبحث الثالث: مسار التحقيق المحاسبي.

المبحث الأول: الرقابة الجبائية.

تعتبر الرقابة الجبائية الوسيلة الفعالة لإعادة استرجاع الأموال محل التهرب الغير مصرح بها من خلال دورها الفعال في تحقيق الأهداف المختلفة عبر تقييم عمل المؤسسة, فالرقابة الجبائية تحافظ على أموال الخزينة و تحارب من يتحايل عليها, لهذا سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى إطار و مفاهيم أساسية حول الرقابة الجبائية , الضمانات الممنوحة للمكلفين.

المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول الرقابة الجبائية.

إن الحديث عن الرقابة الجبائية وأشكالها ينبغي أن يتم بعد وضع تعريف شامل لهذه الرقابة و بعدها تحديد أشكالها .

الفرع الأول: مفهوم الرقابة الجبائية .

هناك عدة تعاريف للرقابة الجبائية, إلا أجميع التعاريف اتفقت على تعريف واحد أنها تلك الإجراءات التي تقوم بها إدارة الضرائب بغرض التأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة. نتطرق إلى عدة تعريفات من خلال ما يلي:

الرقابة الجبائية هي "الفحص الشامل للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة احترام القوانين الجبائية من جهة, وتعزيز الأمن الجبائي من منظور السياسة المتبعة في التسيير من جهة أخرى, وذلك بالتحكم في الإمكانات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بمصالح الخزينة العمومية"¹

ويعرفها بعض الاقتصاديين على أنها قياس الأداء وتصحيحه وبمعنى آخر هي التأكد من أن ما تم إنجازه من أنشطة وأهداف ومهام هو بالضبط ما كان يجب أن يتم بما في ذلك تحديد الانحرافات إن وجدت وأسبابها وطرق علاجها.²

وبالتالي يندرج مفهوم الرقابة الجبائية على أنها احد أنجع الوسائل المعتمدة من قبل الإدارة الضريبية للتأكد من صحة الوثائق المحاسبية وتصريحات المكلفين.

¹ خذيري صبرينة, جنينة عمر, الرقابة الجبائية في الجزائر بين هدف التهرب الجبائي وتنمية الإيرادات الجبائية, مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير والعلوم التجارية, جامعة العربي التبسي, المجلد 12/العدد 02, سنة 2019, ص 323.

² زهرة محمد حبو, دور الرقابة الجبائية في النظام الضريبي, رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في الاقتصاد المالي و النقدي, جامعة دمشق, سنة 2011, ص 48.

الفرع الثاني: أشكال الرقابة الجبائية.

تتكون الرقابة الجبائية من ثلاث أشكال نذكرها في مايلي:

أولاً: الرقابة العامة (الشاملة).

يقصد بها الرقابة التي تتم من طرف أعوان الإدارة الجبائية، تتم على مستوى مفتشيات الضرائب و يمكن التمييز بين نوعين من الرقابة العامة، الرقابة الشكلية و الرقابة على الوثائق، حيث يقوم رئيس المفتشية بمراقبة وفحص تصريحات المكلفين بالضرائب وتتم المراقبة على شكل فحص تمهيدي، وتتخذ من غير تنقل أو إجراء أبحاث خاصة. حيث تتخذ شكلين أساسيين هما:

1. الرقابة الشكلية:

تتم هذه الرقابة عموماً على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص و التابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة ، وتتجزئ كل سنة وتعتبر كمرحلة تمهيدية و كخطوة أولى و هي تشمل مجموع التدخلات التي تهدف إلى:

- تصحيح الأخطاء المادية المحتملة و المثبتة على التصريحات، مع عدم إجراء أي تقدير أو مقارنة بين تلك التصريحات والمعلومات التي تملكها الإدارة.
- هذا النوع من الرقابة لا يعتمد على صحة الأرقام المصرح بها قدر ما يعتمد على الكيفية التي تم بها ملئ هذه التصريحات.
- تهدف إلى التأكيد من هوية وعنوان المكلف بالضريبة.
- كشف المعلومات أو العناصر المهمة وتكليف في حالة الاستحقاق المكلف بالضريبة بتصحيح هذه الاغفالات.

2. الرقابة على الوثائق:

- عكس الرقابة الشكلية حيث تتطلب إحضار الوثائق و المجلات المحاسبية. إن مراقبة الوثائق يجب أن تكون شاملة و تتم على مستوى و محتوى ومضمون التصريحات المقدمة. إذا فمراقبة الوثائق هي مجموع الأعمال المنجزة و التي خلالها تقوم المصالح المعنية بانتهاج فحص انتقادي للتصريحات و الوثائق اعتماداً على المعلومات المشكلة للملف الجبائي، و بصفة خاصة تلك التي تمثل زيادة في رقم الأعمال ومن أمثلة على ذلك:
- النشاطات الطبية وشبه الطبية، عيادات التوليد وقاعات العلاج تتعامل إدارة الضرائب بالتنسيق مع مصلحة الضمان الاجتماعي التي تقدم لها سنوياً كشوفات فردية تين فيها عدد الفحوص المجرة من طرف كل طبيب مع توضيح المبالغ الإجمالية للأتعاب كما هي واردة في أوراق العلاج .

- أما بالنسبة للمحامين، وذلك بالتنسيق مع كتابة الضبط للمحكمة التي تقوم بتقديم كشوفات القضايا التي يترافع عنها كل محامي.¹

ثانيا: الرقابة المعمقة (الخارجية):

تتمثل هذه الرقابة في جملة الإجراءات التي يقوم بها المراقبين الجبايين من خلال التدخلات المباشرة للأماكن التي يزاول فيها المكلفون نشاطهم من أجل التأكد من صحة ومطابقة ما صرح به المكلفون مع ما هو موجود على أرض الواقع وذلك من الفحص الميداني للدفاتر المحاسبية وجميع الوثائق الملاحقة، ومحاولة الكشف عن احتمالات التهرب. وتتم من خلال ثلاث وسائل وهي:

1- الفحص المصوب في المحاسبة :

بعد التحقيق تحقيقا محاسبيا مصوبا إذا اقتصر التحقيق المحاسبي على نوع أو عدة أنواع من الضرائب أو شمل كل الفترة الغير المتقادمة أو جزء منها، أو مجموعة من العمليات أو المعطيات المحاسبية المتعلقة بفترة تقل عن سنة جبائية.

التحقيق المصوب في المحاسبة المؤسس بأحكام المادة 22 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008 ، و المقنن في المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية هو إجراء مراقبة مصوبة ، أقل شمولية ، أكثر سرعة من التحقيق المحاسبي. هذا التحقيق يعني فحص الوثائق التوضيحية والمحاسبية لبعض أنواع الضرائب والتي تخص فترة محدودة تقل عن سنة محاسبية.²

يخضع هذا النوع من التحقيق لجملة من الشروط التي يجب مراعاتها واحترامها، وهي كالتالي:³

- لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتخصيص، مدته (10) أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.
- لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين .
- يتمتع المكلف بالضريبة بأجل ثلاثين (30) يوما، لإرسال ملاحظاته أو قبوله، ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقويم.

¹ بوجلولي نزيهة، بودحماني حياة، التحقيق المحاسبي ودوره الرقابي في مصلحة الضرائب، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، سنة 2020/2019، ص11.

² المديرية *- العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، منشورات 2021، ص8 .

³ قانون الإجراءات الجبائية، 2021، المادة 20 مكرر، ص9 .

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

2. التحقيق المحاسبي:

نصت المادة 20-1 من قانون الإجراءات الجبائية، يمكن للأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة، وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات إلزامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يواجهه كتابية و تقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونيا من طرف المصلحة.¹

3. التحقيق المعمق في الوضعية الشاملة:

نصت عليه المادة 21-1 من قانون الإجراءات الجبائية يمكن الأعوان الإدارة الجبائية أن يشعروا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة هذه الضريبة. و في هذا التحقيق، يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصروح بها والذمة أو الحالة المالية و العناصر المكونة لأنماط معيشة أعضاء المقر الجبائي، من جهة أخرى، وهذا حسب المادتين 6 و 98 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.²

ثالثا: رقابة الفرق المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة):

تم تأسيس هذه الفرق بموجب المرسوم التنفيذي 97-298 المؤرخ في 27 جويلية 1997 بحث تتكون كل فرقة مختلطة من ممثلين عن إدارات الضرائب، الجمارك، و التجارة، وهي تهتم بإجراء عمليات رقابية على الأشخاص الطبيعيين و المعنويين، لاسيما الذين يقومون بعمليات الاستيراد و التصدير و البيع بالتجزئة والجملة، و بصفة عامة كل الأشخاص المتدخلين في العمليات التجارية، و ذلك بغرض التأكد من مصداقية هذه العمليات و مطابقتها مع القوانين الجبائية و الجمركية، و التجارية السارية المفعول، ومراقبة تحويل الامتيازات الممنوحة للمستثمرين.³

¹ قانون الإجراءات الجبائية، سنة 2022، المادة 20، النص 1، ص 8.

² قانون الإجراءات الجبائية، سنة 2022، المادة 21، النص 1، ص 11.

³ مغني ناصر، دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2009-2010، ص 94.

المطلب الثاني: الإطار القانوني للرقابة الجبائية.

سنتطرق في مطلبنا هذا إلى ما حدده المشرع الجبائي من واجبات وضمانات المكلف بالضريبة في المقابل صلاحيات و حقوق الإدارة الجبائية.

الفرع الأول: واجبات المكلف بالضريبة.

ويمكن تقسيمها إلى:

1 - الواجبات المحاسبية:

أ - مسك الدفاتر المحاسبية:

كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر لليومية يقيد فيه يوما بيوم عمليات المقابلة أو أن يراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهريا بشرط أن يحتفظ هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات يوميا يجب عليه أن يجري سنويا جردا لعناصر أصول وخصوم مقاولته وأن يقفل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية وحساب النتائج وتنسخ بعد ذلك هذه الميزانية وحساب النتائج في دفتر الجرد. يمسك دفتر اليومية ودفتر الجرد بحسب التاريخ و بدون ترك بياض أو تغيير أو أي نوع كان أو نقل إلى الهامش.

و ترقيم صفحات كل من الدفترين ويوقع عليهما من طرف قاضي المحكمة حسب الإجراء المعتاد.¹

ب - الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية و وثائق الإثبات:

يجب الاحتفاظ بالدفاتر المنصوص عليها سواء في التشريع الجبائي أو في القانون التجاري والوثائق المحاسبية وكذا الوثائق الثبوتية، لاسيما فواتير الشراء التي تمارس عليها حق المراقبة والاطلاع والتحقيق، لمدة عشر (10) سنوات المنصوص عليها في المادة 12 من القانون التجاري، وهذا ابتداء من آخر تاريخ للكتابة فيما يخص الدفاتر وتاريخ تحريرها فيما يخص الوثائق الثبوتية.

إن الدفاتر والأوراق والوثائق من كل نوع التي من شأنها أن تسمح بالتحقيق في الكشوف التي ترمي إلى ضمان التصحيح الجبائي، والتي ليست خاضعة لأجل كبير للمحافظة عليها يجب أن تحفظ في المكتب أو

¹ قانون التجاري، المواد 9-10-11، لسنة 2007، ص4.

الوكالة أو الفرع حيث تم إعدادها، و تكون تحت تصرف أعوان التسجيل إلى غاية نهاية السنة الرابعة الموالية للسنة التي تم خلالها الدفع المطابق.

2- الواجبات الجبائية:

أ- التصريح بالوجود:

يجب على المكلفين بالضريبة والخاضعين للضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي أو للضريبة الجزافية الوحيدة أن يقدموا في الثلاثين يوما الأولى من بداية نشاطها، إلى مفتشية الضرائب المباشرة التابعين لها، تصريحاً مطابقاً للنموذج الذي تقدمه الإدارة.

يجب أن يحتوي هذا التصريح المدعم بنسخة مطابقة قانوناً لشهادة الازدياد، معدة قانوناً ومستخرجة من مصالح الحالة المدنية التابعة للبلدية التي ولد فيها المكلفون بالضريبة ذو الجنسية الجزائرية أو الأجنبية بالنسبة للذين ولدوا فوق التراب الوطني، خاصة، على الأسماء والألقاب والعنوان التجاري والعنوان بالجزائر وخارج الجزائر، إذا تعلق الأمر بأشخاص طبيعيين أو معنويين يحملون الجنسية الأجنبية. كما يجب تدعيم التصريح بنسخة مطابقة لعقد، أو عقود الدراسات أو الأشغال التي يتولى هؤلاء الأشخاص الأجانب إنجازها بالجزائر، عندما يكون الخاضع للضريبة مالكا إلى جانب مقره الرئيسي، وحدة أو عدة وحدات، يجب عليه تقديم تصريح شامل بالوجود عن المؤسسة إلى مفتشية الضرائب المباشرة المختصة، ويجب أن يشير هذا التصريح الشامل إلى كل المعلومات المذكورة أعلاه عن مكونات المؤسسة.¹

ب- إيداع التصريحات الشهرية:

على كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم أن يسلم أو أن يرسل قبل العشرين (20) يوما من كل شهر إلى قابض الضرائب الذي يوجد مقره أو إقامته الرئيسية في دائرة اختصاصه، كشفاً يبين فيه مبلغ العمليات المحققة من طرف مجمل مؤسساته خلال الشهر السابق .

يشمل هذا الكشف أو التصريح (نموذج G50) على الضرائب والرسوم الواجبة خلال تلك الفترة (20 يوم) و المحققة خلال الشهر السابق خاصة: الرسم على النشاط المهني (TAP)، الرسم على القيمة المضافة (TVA)، اقتطاعات الضريبة على الأجور والمرتبات (IRG/S)، حق الطابع (DT)، الرسم الداخلي على الاستهلاك (TIC)...

¹ قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، 2021، مادة 183، ص43،

ج - إيداع التصريحات السنوية:

يجب على الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي، حتى يتسنى إقرار هذه الضريبة أن يكتتبوا و يرسلوا، على الأكثر يوم 30 أفريل من كل سنة إلى مفتش الضرائب لمكان إقامتهم، تصريحاً بدخلهم الإجمالي الذي تقدم مطبوعاته من قبل الإدارة الجبائية. كما يتعين على الأشخاص المعنويين أن يكتتبوا قبل 30 أفريل على الأكثر من كل سنة لدى مفتش الضرائب الذي يتبع له مكان تواجد مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية لها، تصريحاً بمبلغ الربح الخاضع للضريبة الخاص بالسنة المالية السابقة. عندما ينتهي اجل إيداع التصريح يوم عطلة قانونية، يؤجل تاريخ الاستحقاق إلى اليوم الأول الموالي .

د - التصريح بالأجراء والمستخدمين:

يجب على كل شخص طبيعي أو اعتباري يدفع مرتبات أو أجور أو تعويضات أو أتعاب أو معاشات أو ريوعا عمرية أن يقدم لمفتش الضرائب المباشرة لمكان وجود سكنه أو مقر مؤسسته أو المكتب الذي اجري الدفع خلال السنة السابقة، على الأكثر يوم 30 أفريل من كل سنة جدولاً بما فيها على حامل معلوماتي يتضمن بالنسبة لكل واحد من المستفيدين البيانات التالية:- الاسم واللقب و العمل و العنوان - الحالة العائلية - المبلغ الإجمالي قبل خصم الاشتراكات - مبالغ الاقتطاعات - الفترة التي تطبق عليها المدفوعات والاقتطاعات. "عندما ينتهي اجل إيداع التصريح يوم عطلة قانونية، يؤجل تاريخ الاستحقاق إلى اليوم الأول الموالي."

هـ - التصريح بإيقاف النشاط:

في حالة التنازل أو التوقف عن جزء أو كل النشاط الخاضع للضريبة، تؤسس مباشرة الضرائب و الرسوم المستحقة التي ما زالت لم تفرض عليها الضرائب والرسوم.

- يعد فسخ العقد إيجار الممتلكات المبنية من قبل أشخاص طبيعيين توقفاً عن النشاط كما يعد سحب الاعتماد المقرر في قانون الفرض و النقد توقفاً عن النشاط.

"و على المكلفين بالضريبة أن يشعروا مفتش الضرائب في غضون اجل مدة 10 أيام."

الفرع الثاني: ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق المحاسبي.

(1) الإعلام المسبق: لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته.

(2) الحق في الاستعانة بوكيل أو مستشار:

لكل مكلف بالضريبة الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره، خلال القيام بعمليات التحقيق، من أول تدخل إلى غاية نهاية أشغال التحقيق بعين المكان، قبل التبليغ النهائي بإعادة التقويم (اجتماع قبل التبليغ النهائي) وكذا أثناء المحادثة إذا طلب المكلف بالضريبة المحقق معه التحكيم من أول مسؤول للمصلحة التي يتبع لها أعوان التحقيق.

يمكنه بالتالي مناقشة اقتراحات إعادة التقويمات، وكذا الأسئلة المتعلقة بالوقائع و القانون التي أوضح عدم توافقه مع مصلحة التحقيق أو مشاركة النقاش الحضوري والشفوي الإختتامي لأشغال التحقيق في عين المكان.

(3) المكلف الذي خضع للتحقيق سابقاً:

إذا انتهى التحقيق في المحاسبة المتعلق بفترة معينة والخاص بضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب أو الرسوم، وفيما عدا الحالات التي استعمل فيها المكلف بالضريبة طرق تدليسية أو قدم معلومات غير صحيحة أو غير كاملة أثناء التحقيق، لا يمكن للإدارة أن تشرع في مراقبة جديدة لنفس التقييدات الحسابية، أو الفواتير أو المذكرات بالنسبة لنفس الضرائب و الرسوم وبالنسبة لنفس الفترة .

تعتبر المراجعة المنتهية تماماً إذا تم تحديد مبالغ التقويمات بصفة نهائية مع إصدار جدول التسوية، مثلاً لو عبر المكلف بالضريبة صراحة عن قبوله نتائج التحقيق أو امتنع عن الرد في أجل أقصاه أربعين (40) يوماً. في حالة انعدام إعادة التقويمات ينتهي التحقيق إثر إبلاغ المكلف بالضريبة بوضعيته.

وإذا ما مس التحقيق بعض العمليات دون الأخرى، فإن هذه الأخيرة يمكن مراجعتها في وقت آخر، شريطة احترام مدة التقادم المنصوص عليها قانونياً.

(4) تحديد مدة التحقيق بعين المكان:

1-4 التحقيق المصوب في المحاسبة:

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

2-4 التحقيق في المحاسبة:

لا يمكن، تحت طائلة بطلان الإجراءات أن تتعدى مدة التحقيق بعين المكان في التصريحات والوثائق المحاسبية آجالاً محددة. هذه الأخيرة محددة طبقاً لرقم الأعمال المحقق سنوياً وطبيعة نشاط المؤسسة. هذه الآجال هي:

ثلاثة (3) أشهر فيما يخص:

- مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها لا يفوق 1.000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها.
- كل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها يتجاوز 2.000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها.

سنة (6) أشهر فيما يخص المؤسسات المذكورة أعلاه على الترتيب. إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 5.000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها بالنسبة للأولى و 10.000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها بالنسبة للثانية.

يجب أن لا تتعدى مدة التحقيق في عين المكان في جميع الحالات الأخرى تسعة (9) أشهر.

استثناء لما سبق ذكره فإن مدة التحقيق المبينة أعلاه لا تطبق في الحالات الآتية :

- استعمال طرق تدليسية مثبتة قانوناً أو تقديم معلومات خاطئة وغير كاملة، أو عدم استجابة المكلف بالضريبة لطلبات التوضيح والتبرير.
- فحص ملاحظات وطلبات المكلف بالضريبة بعد انتهاء التحقيق.

يتم تحديد مدة التحقيق في عين المكان سواء بالنسبة للتحقيق في المحاسبة أو التحقيق المصوب في المحاسبة ابتداء من تاريخ التدخل الأول للمراقبين الوارد على الإشعار بالتحقيق، إلا في حالة تمديد مقبول قانونياً لهذه المدة من طرف مصلحة التحقيق.

وعليه فإن مدة التحقيق في عين المكان المبينة أعلاه تمدد:

- في حالة حدوث قوة قاهرة تم إثباتها، طبقاً لأحكام للقانون المدني، تمنع أعوان الإدارة الجبائية من القيام بالرقابة في عين المكان ، في حدود الأجل الذي لم يتمكن فيه القيام بهذه الرقابة.

- في هذه الحالة ، ينبغي أن يبلغ المكلف بالضريبة المحقق معه كتابيا بهذه الوضعية وبالحادث الذي أدى إلى حالة قوة قاهرة وكذا بالمدة المقترحة لهذا التمديد.

بالأجل الممنوح للمكلف بالضريبة المحقق معه، بموجب أحكام المادة 20 مكرر 1 من ق.إ.ج، للإجابة على طلبات التوضيح أو التبرير، في حالة وجود شبهة لعمليات التحويل غير المباشرة للأرباح بمفهوم أحكام المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، يمدد هذا الأجل بسنة (1) ، عندما توجه الإدارة الجبائية، طلب معلومات للإدارات الجبائية الأخرى ،في إطار التعاون الإداري و تبادل المعلومات.

5 -إعلام المكلف بالضريبة المحقق معه بوجود طلب تعاون إداري دولي مع تمديد أجل التقادم :

ينبغي في حالة اللجوء إلى تعاون إداري دولي إعلام المكلف بالضريبة المعني كتابيا مقابل إشعار بالاستلام بوجود طلب مرسل إلى سلطة جبائية أجنبية في أجل ستين(60) يوما، ابتداء من تاريخ إرساله وهذا طبقاً لأحكام المادة 39 مكرر من ق.إ.ج لإرسال طلب تعاون إداري إلى سلطة أجنبية من شأنه أن يمدد أجل الاسترداد المنصوص عليه في المادة 39 من ق.إ.ج وذلك رغم تجاوز الأجل الأولي المنصوص عليه في هذه المادة .

وعليه يمدد أجل التقادم إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي أرسلت خلالها الإدارة الجبائية طلب معلومات إلى سلطة أجنبية مع مراعاة احترام الشروط المقررة في هذه المادة، كما ينبغي التوضيح بأنه يمكن اللجوء إلى التعاون الإداري الدولي خلال كل مراحل الرقابة وحتى بعد انتهاء مدة التحقيق في عين المكان .

6- النقاش (المناقشة) الشفوي والحضوري:

1-6 أثناء أشغال التحقيق:

ينبغي أن يسير التحقيق في الدفاتر والوثائق بموجب أحكام المادة 20-1 من ق.إ.ج في عين المكان "في محل المؤسسة" إلا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة، يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة، أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانوناً من طرف المصلحة.

يسمح التحقيق في عين المكان لعون التحقيق، أن يستغل فرصة الحضور الدائم للمكلف بالضريبة موضوع التحقيق أو ممثله القانوني، بهدف بدء حوار شفوي وحضوري مستمر خلال كل مدة التحقيق.

وبالتالي يمكنه طلب كل معلومة تكميلية أو وثيقة تبريرية ضرورية للتحقيق وهذا حسب تقدم أشغال التحقيق. ينبغي على المحقق كذلك سماع المكلف بالضريبة المحقق معه من أجل كل معلومة إضافية بغية تفعيل المناقشة الشفوية و الحضورية معه.

تحت طائلة بطلان الإجراء، يجب على العون المحقق كذلك تقديم تفسيرات شفوية مفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون التبليغ إذا طلب هذا الأخير ذلك وهذا قبل انقضاء أجل الرد الممنوح له والذي يقدر بأربعين (40) يوما من أجل تقديم ملاحظاته أو قبوله.

يمكنه كذلك بعد رد المكلف بالضريبة المحقق معه سماعه إذا تبين أن سماعه مجد أو إذا طلب هذا الأخير تفسيرات تكميلية.

2-6 في نهاية أشغال التحقيق:

نظرا لأهمية هذا التاريخ من أجل استبعاد كل الشكوك، يستدعي المكلف بالضريبة المحقق معه باستدعاء مكتوب يوضح فيه تاريخ وساعة الحضور إلى اجتماع اختتام أشغال التحقيق. يمكن للمكلف بالضريبة الذي حقق معه أن يستعين بمستشار من اختياره.

7- الحق في طلب التحكيم:

يعد الحق في طلب التحكيم ضمانا إضافيا ممنوحا للمكلف بالضريبة المحقق معه الذي يمكنه طلب الاستفادة منه في إطار الإجابة على التبليغ الأولي لنتائج التحقيق وهذا من أجل مناقشة أي سؤال متعلق بالوقائع أو بالقانون.

وعليه فإنه ينبغي تحت طائلة بطلان إجراء التحقيق وإعادة التقويم تبليغ المكلف بالضريبة في إطار إشعار إعادة التقويم بأنه لديه إمكانية الطلب في رده التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو القانون، حسب الحالة، من مدير كبريات المؤسسات أو من مدير الضرائب للولاية أو من رئيس مركز الضرائب أو من رئيس المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات.

يؤدي التحكيم المطلوب إلى عقد اجتماع على مستوى الإدارة، وهذا بعد دراسة رد المكلف بالضريبة المحقق معه، بحضور هذا الأخير أو ممثله القانوني من أجل مناقشة الأسئلة التي أوضح فيها عدم توافقه مع مصلحة التحقيق.

وعليه يستدعى المكلف بالضريبة المحقق معه على الأقل عشرة (10) أيام قبل تاريخ هذا الاجتماع باستدعاء مكتوب، يوضح التاريخ والساعة بالإضافة إلى إعلامه بإمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره على أن يسلم له يدا بيد أو عن طريق رسالة مضمونة مع إشعار بالاستلام أو إلكترونيا على إثر اختتام الاجتماع المتعلق بالتحكيم، يعلم المكلف بالضريبة بنتائج الاجتماع، يحرر محضر ويستدعى المكلف بالضريبة المحقق معه لتوقيعه، وفي حالة رفضه يؤشر على ذلك في هذا المحضر، وتسلم نسخة منه للمكلف بالضريبة المعني. ينبغي أن يبين المحضر المحرر، بصفة واضحة وبدون غموض، القرار الناتج عن التحكيم من قبل، حسب الحالة، مدير كبريات المؤسسات أو المدير الضرائب الولائي أو رئيس المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات أو رئيس مركز الضرائب.

ملاحظة: حالة المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزائية الوحيدة (ض.ج.و):

تخضع هذه الفئة من المكلفين بالضريبة لالتزامات محاسبية مخفضة. كما يعد فحص وثائقهم المحاسبية، بغية التحقق من مدى صحة المعلومات أو الوثائق المقدمة و المعتمد عليها في فرض الضريبة: مراقبة في المحاسبة.

يمتد منح الضمانات المبنية أنفا والمتعلقة بالأشخاص التابعين للنظام الحقيقي، إلى المكلفين بالضرائب التابعين لنظام الضريبة الجزائية الوحيدة أثناء التدخلات في عين المكان.¹

الفرع الثالث: حقوق الإدارة الجبائية.

1. حق الرقابة

حسب نص المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية "تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لغرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة. كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي

¹ ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، مرجع سبق ذكره، ص14.

ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها يتعين على المؤسسات و الهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها ، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها." تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت والمؤسسات المعنية، خلال ساعات فتحها للجمهور و ساعات ممارسة نشاطها.

2. حق الاطلاع

لإدارة الضرائب صلاحيات واسعة في البحث و التحري لجمع المعلومات والبيانات التي تساعد او يمكن أن تساعد على الحفاظ على المصالح العامة بالاطلاع لدى كل الجهات المعنية.

✓ الإدارات و الهيئات العمومية والمؤسسات:

لا يمكن بأي حال من الأحوال لإدارات الدولة و الولايات و البلديات و المؤسسات الخاصة وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة و الولايات و البلديات وكذلك كل المؤسسات والهيئات، أيا كان نوعها و الخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية، أن تحتج بالسر المنى أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها الاطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها.¹

يتعين على كل من أودعت لديه سجلات الحالة المدنية أو جداول الضرائب وكل الموظفين المكلفين بالأرشفة و إيداع السندات العمومية أن يقدموها عند كل طلب اطلاع من دون نقلها إلى أعوان التسجيل، و أن يسمحوا لهم بأخذ المعلومات و المستخرجات والنسخ اللازمة لهم من اجل حماية مصالح الخزينة و ذلك دون دفع مصاريف. كما تطبق هذه الأحكام كذلك على الموثقين والمحضرين القضائيين و كتاب الضبط و كتاب الإدارات المركزية و المحلية، فيما يخص العقود المودعة لديهم".

✓ المؤسسات المالية والمصرفية :

يجب على المؤسسات أو الشركات و القائمين بأعمال الصرف و المصرفيين وأصحاب العمولات، وكل الأشخاص أو الشركات أو الجمعيات أو الجماعات المتحصلة بصفة اعتيادية على ودائع للقيم المنقولة، أن يرسلوا إشعارا خاصا للإدارة الجبائية بفتح وإقفال كل حساب إيداع السندات أو القيم أو الأموال أو حساب التسبيقات أو الحسابات التجارية أو حسابات العملة الصعبة أو أي حسابات أخرى تديرها مؤسساتهم بالجزائر.

¹ قانون الإجراءات الجبائية، المادة 46، ص 23، سنة 2022

كما يمس هذا الإلزام خصوصاً البنوك وشركة البورصة و الدواوين العمومية و الخزائن الولائية و مركز الصكوك البريدية والصندوق الوطني للتوفير وصناديق القرض التعاوني وصناديق الإيداع والكافلات.¹

✓ جهات أخرى:

يتعين على شخص أو شركة تقوم بعملية الوساطة من أجل شراء أو بيع عقارات أو محلات تجارية أو تشتري بصفة اعتيادية، باسمها، نفس الممتلكات التي تصبح مالكة لها لإعادة بيعها، أن تتقيد، قصد ممارسة أعوان إدارة التسجيل لحق الاطلاع.²

3. حق إجراء التحقيق:

يلزم كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، بتقديم كل المبررات اللازمة لتحديد رقم أعماله سواء على مستوى مؤسسته الرئيسية أو فروعها أو وكالاتها، إلى أعوان الضرائب المعنيين بالأمر.

يمكن لأعوان الضرائب طلب تسليم الفاتورات و المحاسبة المادية و الدفاتر، وكذا كل دعامات و السجلات والوثائق المهنية التي يمكن أن تكون لها صلة بعمليات أسفرت أو يمكن أن تسفر عن وضع فاتورة و الشروع في معاينة العناصر المادية للمؤسسة.³

4- حق الاسترداد (التقادم):

يحدد الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة بأربع (4) سنوات. إلا في حالة وجود مناورات تدليسية وهذا بالنسبة لمايلي:

✓ تأسيس الضرائب والرسوم و تحصيلها.

✓ القيام بأعمال الرقابة.

✓ قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين ذات الطابع الجبائي.⁴

كل إغفال أو خطأ أو نقص في فرض الضريبة يتم اكتشافه اثر تحقيق جبائي مهما كانت طبيعته يمكن تسويته قبل انقضاء السنة الأولى التي تلي سنة تبليغ اقتراح الرفع في الضريبة بالنسبة للسنة المالية المتقدمة.⁵

¹ قانون الإجراءات الجبائية، المادة 51، ص 28، سنة 2022

² قانون الإجراءات الجبائية، المادة 58، ص 30، سنة 2022

³ قانون الإجراءات الجبائية، المادة 33، ص 17، سنة 2022

⁴ قانون الإجراءات الجبائية، المادة 39، ص 24، سنة 2022

⁵ قانون الإجراءات الجبائية، المادة 40، ص 25، سنة 2022

5- حق المعاينة:

من أجل ممارسة حقها في الرقابة و عندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً للأعوان الذين لهم على الأقل رتبة مفتش و مؤهلين قانوناً، القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث و الحصول و حجز كل المستندات و الوثائق و الدائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء و المراقبة ودفع الضريبة.¹

المطلب الثالث: أهداف الرقابة الجبائية.

الرقابة الجبائية ليست غاية في حد ذاتها بقدر ما هي أداة تسعى الجهات المختصة في الدولة من ورائها إلى تحقيق جملة من الأهداف نوجزها في الأسطر التالية:

1- الأهداف القانونية: وتتمثل في التأكد من مراقبة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين مع القوانين والأنظمة. إذ وحرصاً على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المحاسبة والمسؤولية لمعاقبة المكلفين بالضريبة على أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية والمتمثلة في النقاط التالية:

- التأكد والتحقق من مدى امتثال المؤسسة لمختلف القوانين الجبائية،
- دفع المكلفين على التصريح الصحيح وتجنب الطرق التدليسية واحترام التنظيمات والقوانين التشريعية.
- الحد من الغش أو التهرب الضريبي وذلك باكتشاف الغش والأخطاء المرتكبة وكل التلاعبات التي يمكن استعمالها.

2- الأهداف الإدارية: تلعب الرقابة الجبائية دوراً هاماً في مساعدة الإدارة الجبائية قصد زيادة مردودها وفعاليتها من خلال المعلومات التي تقدمها و يمكن حصر هذا الدور في النقاط التالية:²

- تمكن رقابة الإدارة الجبائية في الكشف عن الطرق الالتوائية التي يسلكها المكلفون للتهرب من دفع الحقوق التي يكونون مدينين بها، بحيث تساعد الإدارة على الإلمام بأسبابها وبالتالي اتخاذ القرارات والإجراءات لمواجهتها واحتمال حدوثها قبل وقوعها؛
- تساعد الرقابة المصالح الجبائية بإعداد الإحصائيات كنسب التهرب الضريبي ونسب المكلفين الخاضعين للرقابة والملفات المجدولة من أجل تقدير حجم المبالغ المهربة؛

¹ قانون الإجراءات الجبائية، المادة 34، ص 18، سنة 2022

² سمية عبد اللو، إيمان عزون، دور الإدارة الجبائية في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر، محاسبة و جبابة معمقة، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، 2021/2022، ص 38-39.

- تمكن الأجهزة الإدارية من القيام بتشكيل معايير ومؤشرات تساعد في الكشف على الثغرات القانونية التي تساعد على التهرب من الضريبة ومحاولة إيجاد حلول لها؛
- تحدد الوضعية الحقيقية المالية للمكلفين بالضريبة.

3- الأهداف المالية والاقتصادية: تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال، وهذا لضمان مداخل أكبر للخرينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع.¹

4- الأهداف الاجتماعية: على الصعيد الاجتماعي نجد الرقابة الجبائية تهدف لمنع ومكافحة انحرافات المكلف بمختلف صورها مثل الإهمال والتلاعب أو التقصير في أداء وتحمل واجباته ، وهذا سعيا منها التكريس مبدأ المساواة بين المكلفين.²

¹ دوداح رضوان، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، مطبوعة مقدمة لسنة أولى تخصص مالية و محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، سنة 2016/2017، ص23.

² لياس قلاب ذبيح ، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة محمد خيضر -بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، سنة 2010/2011، ص21.

المبحث الثاني: عموميات حول التحقيق المحاسبي.

التحقيق المحاسبي يعتبر من أهم الطرق الرقابية التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية في الجزائر لمباشرة رقابة جبائية على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، وذلك باعتباره الأكثر شيوعا واستعمالا للتأكد من سلامة القوائم المحاسبية ز المالية وطرق إعدادها، وهذا بهدف تفادي الغش الضريبي.

المطلب الأول: مفهوم التحقيق المحاسبي.

يعد التحقيق المحاسبي شكلا من أشكال الرقابة الجبائية يعرف على أنه:

- 1- "مجموعة من العمليات التي تهدف إلى التحقيق بعين المكان في محاسبة المؤسسة، و مطابقة مؤشرات بعض المعطيات المحصلة من داخلها و خارجها، من أجل مراقبة صحة و مصداقية التصريحات المسجلة".¹
 - 2- "هو عبارة عن مجموعة من العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية و التحقيق في الدفاتر و الوثائق المحاسبية بسنوات مالية مقللة بعين المكان ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا و تقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها من طرف المصلحة"²
 - 3- مجموعة العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته كيفما كانت طريقة الحفظ سواء كانت يدوية أو بطريقة معلوماتية باستثناء الدفاتر التجارية الواجب مسكها قانونيا و التأكد من مدى مطابقتها مع المعطيات المادية و غيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها.³
- من خلال ما تطرقنا إليه من تعريفات سابقة يمكننا استنتاج بأن التحقيق المحاسبي هو ذلك الفحص المعمق في تصريحات المكلف بالضريبة ومحاسبته من أجل اكتشاف مدى صدقها وخلوها من الأخطاء و التهرب الضريبي بهدف المحافظة على أموال الخزينة العامة.

¹ عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي من خلال عمليات الرقابة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي الجزائري و المقارن، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2012، ص24.

² المادة 20، النص 1 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، 2021، ص 8.

³ ميهوبي مراد، إجراءات التحقيق المحاسبي و ضمانات حقوق المكلف بالضريبة في التشريع الجزائري، مداخلة في الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة قالمة، 28-29 أكتوبر 2015، ص3.

المطلب الثاني: أشكال التحقيق المحاسبي

للتحقيق المحاسبي نوعين نذكرهم في ما يلي:

1- التحقيق المحاسبي المعمق: "هو تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التصريحات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها ويرمي هذا التحقيق إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتبة من طرفي المكلفين بالضريبة" ويعني التحقيق في المحاسبة أنه "مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتبة من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبه مهما كانت طريقة حفظها والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها، حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها"¹ يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها، يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر و الوثائق المحاسبية بعين المكان، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا و تقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرفي المصلحة .

2- التحقيق المحاسبي المصوب: هو تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية. ويخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة ضمن التحقيق المعمق في المحاسبة.² هو نوع من الرقابة عبارة عن وسيلة تسمح بالقيام بتحريات مصوبة أو برمجيات أولية بما أنه لا يمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء تحقيق معمق للمحاسبة .

هو عبارة عن إجراء مراقبة مصوب، أقل شمولية وأكثر سرعة من التحقيق المحاسبي.

المطلب الثالث: أهداف التحقيق المحاسبي.

أن النظام الضريبي الجزائري بطبيعته التصريحية يعتمد على مبدئين أساسيين هما:

مبدأ صدق نية المكلف بالضريبة، ومبدأ صحة التصريح بذمته المالية وأرقام الأعمال المحققة، وفي مقابل الحفاظ على هذين المبدئين منح المشرع سلطات واسعة لإدارة الضرائب لإجراء عملية التحقيق في محاسبة المكلف، وذلك للتأكد من صحة التصريحات الجبائية المقدمة ومقارنتها مع مختلف المعطيات المتاحة والوثائق

¹ المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة، مرجع سبق ذكره، ص8.

² محمد الهادي ضيف الله، هشام ليزة، سليمان عتير، دور التحقيقات المحاسبية الجبائية في تدقيق تصريحات المكلفين، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد و الإدارة، جامعة الوادي، المجلد 02 العدد 03، جوان 2018، ص208.

الثبوتية، وهذا لكشف أو إعاقة الغش أو الاحتيال أو التهرب الضريبي المحتمل، وتتمثل أهداف التحقيق المحاسبي فيما يلي:

1- الهدف القانوني:

ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين للقوانين و الأنظمة المعمول بها، لذا و حرصا على سلامة هذه الأخيرة يركز التحقيق الجبائي على مبدأ المسؤولية و المحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أي انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.

2- الهدف الإداري:

إذ يؤدي التحقيق نورا هاما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها و التي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية والأداء و يمكن تحديدها في النقاط التالية:

- يساعد التحقيق الجبائي على لفت الانتباه إلى أوجه القصور و الخلل في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.
- تحديد الانحرافات و كشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة و الإلمام بأسبابها وتقييم أثارها وبالتالي العمل على اتخاذ القرارات الصائبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك.
- إمكانية كشف الثغرات القانونية التي تساعد على التملص من الضريبة و محاولة إيجاد حلول لها من خلال تحديث القوانين الجبائية و عصرنه أساليب عمل الإدارة الجبائية.
- تسمح عملية التحقيق الجبائي بإعداد الإحصائيات خاصة ما تعلق منها : بتتبع ظاهرتي الغش و التهرب الضريبيين، معرفة درجة التزام المكلفين، مدى فعالية الإجراءات التشريعية المعتمدة في قوانين المالية.

3- الهدف المالي و الإقتصادي:

حيث يهدف التحقيق الجبائي إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال، وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الإقتصادية للمجتمع، ويتمثل الهدف المالي للتحقيق الجبائي بصورة عامة في مكافحة التهرب و الغش الضريبيين واسترجاع مبالغ مالية هامة من الحقوق الضريبية المتهرب من دفعها بصفة ودية من طرف المكلفين بالضريبة، كما يعتبر وسيلة ردع للمكلفين الذين يرغبون في القيام بعمليات التهرب بفعل تخوفهم منها، وتولد شعور لديهم بأن عمليات التحقيق الجبائي اللاحقة تؤدي على اكتشاف عملية الغش أو التهرب وما يتبع ذلك من تسليط للعقوبات المالية و الجزائية المناسبة.

4- الهدف الاجتماعي:

يتمثل في هدفين رئيسيين هما:

- منع ومحاربة إنحرافات المكلفين بالضريبة بمخلف صورها مثل: الغش، التدليس، الإهمال أو تقصيره في أداء و تحمل واجباته اتجاه المجتمع.
- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات و المتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.¹

المبحث الثالث: مسار التحقيق المحاسبي.

حتى تتم عملية التحقيق المحاسبي على أحسن وجه وتؤدي الأهداف و النتائج المرجوة منها، وضع المشرع مجموعة من الإجراءات ونص على إتباعها، سوف نتطرق إليها في هذا المبحث.

المطلب الأول: المرحلة التحضيرية لعملية التحقيق.

تعتبر هذه الأعمال بمثابة تهيئة الأرضية المناسبة للقيام بعملية التحقيق وهي تتمثل فيما يلي:

- إجراءات إعداد برنامج التحقيق المحاسبي.

- تحديد معايير اختيار ملفات التحقيق.

- سحب و فحص الملفات.

أولاً: إجراءات إعداد برنامج التحقيق الجبائي.

قبل الشروع في عملية التحقيق المحاسبي، وجب إعداد و برمجة قائمة المكلفين بالضريبة الذين ستقوم المصلحة بالتحقيق في محاسبتهم و يتم ذلك باقتراح ملفات التحقيق وفقاً لمعايير خاصة بذلك ليتم بعدها إعداد برامج التحقيق.²

تقوم المفتشيات والمديرية الفرعية الجبائية بوضع برامج تحقيق الجبائي السنوي وذلك باقتراح المكلفين الواجب فيهم عملية الرقابة الجبائية، ثم تقوم بإرساله إلى المديرية المركزية للضرائب للفصل فيه سواء بقبوله أو زيادة عدد الملفات المقترحة أو إنقاصها.

¹ عبد الرحيم لواح، فيصل بوزيان، وليد حماني، دور التحقيق الجبائي في الكشف عن الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلفين بالضريبة، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، جامعة تيسمسيلت، الجزائر، المجلد 05، العدد 01، 2021، ص 73-74.

² مروان علاوي، إجراءات التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة في الجزائر، مذكرة لنيل الماجستير، قانون فرع إدارة و مالية، كلية الحقوق و العلوم السياسية-بوندواو، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، 2017/2018 ص 86.

بعد ذلك تقوم المديرية المركزية بالمصادقة على البرنامج النهائي للتحقيق وتقوم بإرساله إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لمباشرة العمل به وينص المرسوم رقم 52 المؤرخ في 29/04/1994 الصادر عن وزارة المالية على أن المديرية الفرعية للرقابة الجبائية هي المسؤولة عن إعداد وتنفيذ التحقيق المحاسبي بالإضافة إلى مراقبة الأسعار والتقويمات العقارية .

ثانيا: معايير اختيار ملفات التحقيق المحاسبي.

إن اختيار ملفات التحقيق الجبائي تعتمد على أساس ومعايير عقلانية وظرفية حتى تكون هناك عدالة بين المكلفين بالضريبة في فرض التحقيق المحاسبي عليهم وتتمثل هذه المعايير فيما يلي:

- أهمية رقم الأعمال المصرح به خلال السنوات الماضية، و التي تعكس أهمية حجم النشاط الممارس من قبل العناصر الجبائية.

- تكرار نتائج الخسارة أو الربح الضعيف مقارنة بطبيعة النشاط للممارس ورقم الأعمال المصرح به.

- ضعف القيمة المضافة مقارنة بأهمية النشاط و ماهي عليه المنشأة المماثلة.

- تغيرات جد مهمة في رقم الأعمال وفي النتائج المصرح بها في مدة الأربع سنوات الأخيرة.

- عدم خضوع المؤسسة للتحقيق منذ مدة طويلة.

- الزيادة المذهلة في المستوى المعيشي للمكلف بالضريبة.

- توقيف النشاط أو التصريح بالإفلاس.

- تغيير مقرات الإقامة وتغيير المقرات الاجتماعية للمؤسسات والشركات.

- الاستفادة السابقة من المزايا و التحفيزات الجبائية.¹

وتبقى هذه المعايير المذكورة على سبيل المثال وليس الحصر، فالقائمون باختيار الملفات لهم الحرية في اقتراح الملفات التي يرونها ضرورية لإخضاعهم إلى التحقيق .

ثالثا: سحب و فحص الملفات .

¹ فلاح محمد، السياسة الجبائية - الأهداف و الأدوات- , أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006، ص190-191.

يقوم العون المحقق قبل القيام بعملية التحقيق بسحب الملف الجبائي الخاص بالمكلف الخاضع للرقابة الجبائية من مفتشية الضرائب المسيرة لهذا الملف، لاحتوائه على الوثائق والبيانات المتعلقة بالمكلف، كما يتضمن كل التصريحات والاتصالات والمراسلات الموجهة إليه، مع وجود الهوية الجبائية الكاملة للمكلف سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا.

كما يقوم المحقق بفحص التصريحات السنوية للمكلف من حيث مدى ضبط تواريخ إيداع التصريحات، سواء كانت تصريحات مودعة قانونيا و بطريقة منتظمة وفي تاريخها المحدد، أو مؤجلة قانونيا و بطريقة غير منتظمة¹

المطلب الثاني: الشروع في التحقيق.

بعد الانتهاء من الأعمال التمهيدية خاصة دراسة الملفات الجبائية يشرع المحققون في التحقيق المحاسبي بالقيام بالإجراءات التالية :

الإشعار بالتحقيق

التدخل بعين المكان

فحص المحاسبة

أولا : الإشعار بالتحقيق.

هو عبارة عن مطبوعة رسمية تحرر و تمضى من طرف المحققين و رئيس فرقة التحقيق.

"لا يمكن الشروع في إجراءات أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف المحقق في محاسبته. على أن يستفيد من أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار".

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

¹ بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2013/2014، ص33.

في حالة استبدال المحققين، يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك.¹

1. مستلم الإشعار بالتحقيق.

فالمحقق ملزم بإعلام المكلف المعني بالتحقيق عن بداية التحقيق والتدخل الميداني قبل الشروع في التحقيق، ويكون ذلك بواسطة رسالة مسجلة مع وصل استلام أو أن يقوم المحقق بتسليم الإشعار شخصيا إلى المكلف نفسه مع إمضائه على الاستلام. والغاية من هذا الإشعار هو أن يتهيأ المكلف لعملية التحقيق بتحضير الوثائق المحاسبية اللازمة وهذا في مدة محددة بعشرة أيام من تاريخ استلام الإشعار.

و يرسل الإشعار بالتحقيق إلى المعني بالأمر نفسه إذا تعلق الأمر بالشخص الطبيعي. و إلى المسير أو الممثل القانوني إذا تعلق الأمر بالشركة أو المؤسسة.

ويعتبر الإشعار غير قانوني في الحالات الآتية:

- إذا سلم الشخص غير مؤهل قانونيا لينوب عن المكلف بالضريبة في الاستلام.

- رجوع الإشعار إلى مصالح الضرائب نتيجة خطأ في العنوان أو إرساله العنوان القديم مع علم الإدارة بتغيير عنوان المكلف.

يعتبر الإشعار بالتحقيق قانونيا، إذ قام المرسل إليه ب:

- رفض استلام الإشعار المقدم من قبل موزع البريد.
- تغيير العنوان دون علم الإدارة الضريبية بذلك.
- منح الإدارة الضريبة عنوان غير صحيح.²

2. مضمون الإشعار بالتحقيق.

"يجب أن يحتوى الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها والمحقق والرسوم والآتوى المعنية وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها"³

أي أن الإشعار بالتحقيق يجب أن يحتوى على العناصر التالية:

¹ قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20-4، سنة 2018، ص11.

² مروان علاوي، إجراءات التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص99-100.

³ قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20 النص 4-، منشورات 2021، ص8.

- المعلومات الخاصة بالمحققين من اسم ولقب ورتب.
 - تاريخ أول تدخل (اليوم والساعة).
 - السنوات المالية المعنية بالتحقيق.
 - تعيين الضرائب والرسوم الخاضعة للتحقيق.
 - توقيع المحققين وقائد الفرقة في الإشعار.
- وفي حالة غياب احد هذه العناصر يعتبر الإشعار تحت طائلة البطلان.

3. المراقبة المفاجئة:

"في حالة حدوث مراقبة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات المراقبة، لا يمكن البدء في فحص الوثائق المحاسبية من حيث الموضوع إلا بعد مرور أجل التحضير المذكور سابقا".

تستخدم هذه المراقبة عند ثبات استعمال المكلف بالضريبة بطرق احتياله وتدليسه، حيث تبدأ مع استلام إشعار بالتحقيق، إذ تسمح للمحقق من التأكد من وجود مختلف الوثائق المحاسبية.¹

ثانيا: التدخل بعين المكان.

بعد انقضاء المدة القانونية (عشرة أيام) من استلام المكلف الإشعار بالتحقيق ينتقل المحققون إلى عين المكان لمباشرة أعمالهم الميدانية إلا أنهم يمكن لهم كذلك التدخل المفاجئ في حالة الشعور بأن المكلف يمكن أن يلجئ إلى الطرف التدليسية.

ينبغي على المحقق بموجب أحكام المواد 20-20 و 4-20 من قانون الإجراءات الجبائية معاينة نهائية أعمال التحقيق في عين المكان عن طريق محضر، يدعى المكلف بالضريبة المحقق معه لتأشير، وتوضع الإشارة عند الاقتضاء في المحضر في حالة رفض التوقيع هذا الأخير.²

¹ عباس عبد الرزاق، مرجع سبق ذكره، ص77.

² عباس عبد الرزاق، مرجع سبق ذكره، ص78.

وفي الحالة العادية يكون التدخل في مقر الشركة في اليوم والساعة المبينة في الإشعار حيث يلتقي المحققون مع مسؤولي الشركة أو المكلف بالضريبة كخطوة أولى لخلق جو من التفاهم والثقة، كما يقوم المحققون بمعاينة الأماكن التي يزاول فيها المكلف نشاطه.

1-الاتصال مع المكلف بالضريبة و جمع المعلومات.

بعد انتهاء آجال التحضير تنطلق عملية التحقيق من خلال قيام العون المحقق بالتدخل في عين المكان بدءا بأول لقاء مع المكلف، من أجل خلق نوع من الثقة المتبادلة و السماح بإقامة فكرة حول المكلف و تقديم العديد من الملاحظات مع الإجابة عن التساؤلات التالية:

- الإطار القانوني (العقد التأسيسي) للمؤسسة؛
- الاستثمارات الحالية ووسائل الإنتاج؛
- كشوفات الربط الداخلية(سجل الإنتاج، محاسبة المواد)؛
- تفاصيل وتوضيحات متعلقة بالمخطط الوطني المحاسبي و التعليمات و الإجراءات المستعملة في المؤسسة¹.

ويسمح هذا الاتصال بتكوين صورة جد واسعة عن النظام التسييري للمؤسسة والطاقت الفنى لها .

يقوم المحققون أثناء التداخل بعين المكان بزيارة ورشات المؤسسة والقيام بعملية تجريبية للمنتج الذي تتجه أو تقدمه كخدمة ويسمح هذا بتزويد المحققون بمعلومات جد مهمة يستفيدون منها للتأكد من صحة تصريحات المكلف بالضريبة خاصة بما يتعلق بمستلزمات إنتاج الوحدة من المنتج من مواد أولية أو ساعة عمل أو عدد الموظفين .

وهذا يعطي صورة واضحة عن طاقة الإنتاجية لهذه المؤسسة، ومردوديتها كما يمكن المحققون معرفة الآلات والتجهيزات المكتسبة وكذا التكنولوجيا المستعملة.²

ثالثا: فحص المحاسبة من حيث الشكل و المضمون.

1-فحص المحاسبة من حيث الشكل: تهدف هذه العملية إلى مدى مطابقة السجلات المحاسبية لأحكام القوانين و التشريعات السارية المفعول يجب أن تكون كاملة و منتظمة، متسلسلة و صحيحة و أخيرا يجب أن تكون مقنعة.

¹ MF/DGI/DRV ,Guide de Vérification de Comptabilité ,Edition 2001, p37

² MF/DGI/DRV ,Guide de Vérification de Comptabilité ,Edition 2001, p39

1-1 محاسبة كاملة و منتظمة: يجب أن تحتوي محاسبة المكلف على دفاتر محاسبية تشمل دفترًا يوميًا ودفترًا كبيرًا ودفتر الجرد المنصوص عليها في المواد من 09 إلى 12 من القانون التجاري والجزائري والقانون رقم 07-11 المؤرخ في 25/11/2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي وتتلخص هذه الدفاتر فيما يلي:

- الدفتر اليومي وتسجل فيه حركات أصول وخصوم الأموال الخاصة والأعباء ومنتجات المؤسسة، وفي حالة استعمال دفاتر مساعدة فإن الدفتر اليومي يتضمن فقط الرصيد الشهري للكتابات الواردة في الدفاتر المساعدة المجاميع العامة الشهرية لكل دفتر مساعد؛

- الدفتر الكبير ويتضمن مجموع حركات الحسابات خلال فترة معينة؛

- دفتر الجرد وتنفق فيه الميزانية وحساب النتائج الخاصة بالمؤسسة.

بالإضافة إلى الوثائق التبريرية لكل الوثائق والمستندات الأصلية التي تثبت القيام بالعمليات فعليًا، لاسيما المتعلقة بالمشتريات والمبيعات، البنك، الصندوق، الخدمات المختلفة... الخ، والتأكد من أنها خالية من كل أشكال التزوير.

تحفظ هذه الدفاتر أو الدعامات التي تقوم مقامها، وكذا الوثائق الثبوتية لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من تاريخ إقفال كل سنة مالية محاسبية.¹

1-2 محاسبة متسلسلة و صحيحة: يقصد بهذا المفهوم أن المبالغ المحاسبية المسجلة في مختلف الوثائق المحاسبية قد تم تقييمها بطريقة صحيحة، فعلى العون المحقق أن يتحقق ما إذا كانت مجاميع الأرصدة وعمليات الترحيل سليمة، وكذا التأكد من صحة المعلومات الملخصة والمكتوبة في دفتر اليومية بالمقارنة مع ميزان المراجعة المسجل في دفتر الجرد والسجلات المساعدة له كيومية المشتريات، المبيعات والصندوق.

1-3 محاسبة مثبتة و مقننة: يقصد بها إرفاق كل العمليات المسجلة بسند قانوني المتمثل في مختلف الوثائق التبريرية من فواتير، مراسلات، عقود، غيرها من السندات التي تدل على صدق و صحة العمليات المسجلة في الدفاتر المحاسبية التي تعكس صورتها على إصدار القوائم المالية التي تعبر عن مدى صحة و صدق النشاط الحقيقي للمؤسسة و انتظام المحاسبة المطبقة من طرف المكلف.²

2-فحص المحاسبة من حيث الشكل: بعد فحص المحاسبة من حيث الشكل يلجأ المحقق إلى فحصها من حيث المضمون، حيث يقوم بدراسة معمقة و دقيقة بغرض التأكد من صحة البيانات المحاسبية ويتم ذلك بالتركز أساسا على العناصر التي تدخل في تكوين الريح الخام، لاسيما: - المشتريات - المخزونات - الإشغال قيد الإنجاز - المبيعات.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون رقم 07-11 مؤرخ في 15 ذو القعدة عام 1428 الموافق لـ 25/11/2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، العدد 75، المادة 20.

² لياس فلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 68

2-1 مراقبة المشتريات:.

عند مراقبة العون المحقق عمليات المشتريات قد تظهر حالتين:

❖ **تضخيم المشتريات:** تهدف أساساً إلى تخفيض الربح عن طريق:

- تسجيل نفس الفاتورة بتاريخين مختلفين أو تسجيل الفاتورة الأصلية و نسختها

- تسجيل فاتورة لسنة قديمة بتغيير في آخر رقم للسنة؛

- تسجيل مشتريات وهمية؛

- تسجيل نفس الفاتورة في دفترين مساعدتين (دفتر المشتريات و دفتر العمليات المختلفة) ؛

- تسجيل فاتورة أخرى في المشتريات قد سجلت في حسابها الأصلي مثل الاستثمارات أو الصيانة أو تكاليف

أخرى؛ على العموم هذه الحالات غالباً ما تستعمل في النشاطات التي لا يمكن التهرب أو التملص في رقم

الأعمال مثل مقاولات الأشغال العمومية التي تمارس أنشطتها لحساب الدولة أو ممثليها.

و لكشف هذه المخالفة يجب مراقبة فواتير الشراء، طلبات الشراء، المراسلات، الكشوف البنكية، كشوف

التحريات، طلبات المعلومات الموجهة لمختلف الموردين.

في حالة اكتشاف مثل هذه الحالات يتم إدراجها ضمن الربح و إخضاعها للضريبة على الأرباح (IRG IBS, حسب الحالة). كما يتم مراقبة الرسم على القيمة المضافة على المشتريات و تسويته.

❖ **تخفيض المشتريات:** أن عملية التخفيض في المشتريات تهدف بالدرجة الأولى إلى إخفاء منظم لجزء من رقم

الأعمال، حيث أن تسجيل كل المشتريات سيظهر هامش ربح ضعيف و غير منطقي مما قد يجلب انتباه العون

المحقق لمحاسبة المؤسسة، و بذلك تعتبر عملية التخفيض في المشتريات عمدية، مدبرة و مقصودة لإخفاء جزء

من رقم الأعمال ولا تعبر عن خطأ أو نسيان. والتي غالباً ما تكون عن طريق:

- عدم تسجيل فواتير الشراء ؛

- مشتريات مخفية في شكل مصاريف عامة تسجل في حساب آخر للتكاليف؛

- خطأ عمدي في المجاميع أو في ترحيل الأرصدة؛

- شراء بدون فواتير؛

- مشتريات لدى تجار بالتجزئة للتموين بالمواد الأولية.

و يتم كشف هذه الحالات عن طريق عملية فحص الفواتير - الطلبيات - المراسلات - طلبات

المعلومات لدى الموردين، كما يتم فحص السلع المخزنة و طلب فواتير شرائها، و طلبياتها ووصولها الاستلام و

اللجوء إلى حساب الكميات مع الأخذ بعين الاعتبار مخزون بداية المدة ونهايتها لكشف المشتريات بدون فواتير

التي يكون المورد شريك فيها. تتم معالجة هذه الحالة بإعداد تسوية فيما يخص رقم الأعمال و الرسم المطبقة عليه (رن م tap و رق م tva) و الأرباح (lbs و lrg حسب الحالة).¹

2-2 مراقبة المخزونات: عملية مراقبة المخزونات قد تظهر حالتين:

- تخفيض في القيمة من خلال جرد الكميات الحقيقية للسلع و المنتجات بقيم منخفضة عن تلك المحددة في القوانين السارية المفعول،

- تخفيض في الكمية من خلال جرد جزء من الكميات الحقيقية المتواجدة بالمخزون.

كما يمكن اكتشاف الحالتين معا أي جرد جزء من الكميات الحقيقية بقيم منخفضة و لذلك يجب العمل على ضبط الكميات الحقيقية و تقييمها.

تهدف عملية التخفيض في المخزونات إلى إظهار هامش ربح معقول على اثر إخفاء جزء من رقم الأعمال، كما يمكن أن تظهر أو تعتمد بعض المؤسسات إلى الزيادة أو الرفع في المخزونات بهدف إظهار نسبة ربح تتماشى مع النشاط الممارس، أو بهدف الحصول على قروض بنكية كما يمكن استعماله لامتناع عجز مرحل السنوات سابقة.²

2-3 مراقبة الأشغال قيد الانجاز: تتمثل في وضعية الأشغال عند نهاية السنة و التي يجب أن تظهر في المحاسبة بقيمتها الحقيقية. فقد تلجأ المؤسسة إلى تخفيض قيمة الأشغال قيد الإنجاز بهدف تقليل قيمة الأرباح الخاضعة للضريبة وذلك من خلال تخفيض في الكمية بالنسيان المتعمد لجزء من هذه الأشغال أو تخفيض في القيمة باستخدام سعر تكلفة اقل لبعض الأشغال.³

2-4 مراقبة المبيعات: مراقبة المبيعات قد تظهر بعض المخالفات الأساسية لاسيما:

- إغفال المبيعات نقدا (مبيعات بدون فواتير).

- التخفيض في مبلغ بعض المبيعات (المقاصة أو الفترة الجزئية).

- إغفال أو نسيان مبيعات الفضلات و النفايات.

- تسجيل إرجاع وهمي للمبيعات أو منح تخفيضات مبالغ فيها.

- عدم تسجيل مبيعات تخص الاستعمال الشخصي.⁴

المطلب الثالث: إجراءات ما بعد التقويم

¹ MF/DGI/DRV ,Guide de Vérification de Comptabilité ,Edition 2001, p 57-58

² MF/DGI/DRV ,Guide de Vérification de Comptabilité ,Edition 2001, p 62

³ MF/DGI/DRV ,Guide de Vérification de Comptabilité ,Edition 2001 , p 62-63

⁴ MF/DGI/DRV ,Guide de Vérification de Comptabilité ,Edition 2001, p63

من المهام الأولية الملقاة على عاتق العون المحقق التأكد من مطابقة الوثائق المصرح بها للواقع، ومدى مصداقيتها وقد يتوصل هذا العون بعد قيامه بعملية التحقيق في المحاسبة إلى نتائج أما مطابقة لتصريحات المقدمة وأما مخالفة لها والتي تكون قد ارتكبت عن غير قصد .

وعلى المحقق بعد ذلك إبلاغ المكلف بالأخطاء و التجاوزات المعايينة من حيث الشكل والمضمون، وعلى هذه الأخيرة الرد على العناصر والنقاط التي أشعر بها مع تسجيل ملاحظاته، وذلك خلال فترة محددة قانوناً، والتي تقوم خلالها الإدارة الجبائية بواسطة أشخاص معينين بالنظر فيها ودراساتها بعناية واتخاذ قرار بشأنها ضمن إبلاغ نهائي حيث تتمثل هذه الإجراءات بما يلي:

4. التبليغ التمهيدي بنتائج التحقيق المحاسبي.

5. إجابة المكلفة بالضريبة على التبليغ.

6. التبليغ بالوضع النهائي للإدارة الجبائية وإقفال عملية التحقق.

أولاً : التبليغ التمهيدي بنتائج التحقيق المحاسبي.

بعد إتمام المحقق لعملية الفحص، وإجراء التقويمات اللازمة يتم إبلاغ المكلف بنتائج التحقيق عن طريق إرسال إشعار بالتقويم الأولي، مصاغ بشكل يسمح له بتسجيل ملاحظاتهم أو معرفة موافقته.¹

- يمنح للمعني بالتبليغ و للمكلف بالضريبة أجل أربعين (40) يوماً ليرسل ملاحظاته أو قبوله، وعند عدم الرد في هذا الأجل يعتبر بمثابة قبول ضمني. كما يجب أن يذكر في التبليغ أن له حق الاستعانة بمستشار من اختياره من أجل مناقشة اقتراحات رفع المبلغ من أجل الإجابة عليها.²

قد يرسل الإشعار بالتقويم إلى المكلف عن طريق رسالة مضمونة مع إشعار بالاستلام أو يسلم إلى مباشرة عن طريق ساعي البريد، وتعد التقويمات مبلغة بشكل قانونية، حتى رفض المكلف استلام التبليغ من التحقق أو أعوان البريد أو قام بتغيير عنوان مقره دون إعلان مصالح الضرائب .

وقد تحدث الحالة المعاكسة، خلالها يعد الإشعار بالتقويم غير قانوني إذا كان العنوان خاطئ أو يستلم التبليغ إلى شخص غير مؤهل لاستلام (غير مكلف بالضريبة).

¹ عباس عبد الرزاق، مرجع سبق ذكره، ص83.

² قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2022 المادة 20 ص12

- محتوى التبليغ.

في جميع الحالات، يجب أن يبين التبليغ بالتقويم أن المكلف بالضريبة يستفيد من حق قانوني المتمثل في أجل مدته 40 يوما تبدأ من يوم استلام الإشعار من أجل الإجابة و الإدلاء برأيه وملاحظاته، وكذا حقه في الاستعانة بمستشار من اختياره لمناقشة الأسس وتعديلات التي قامت بها إدارة الضرائب.

بالإضافة إلى ذلك، يجب أن يكون الإشعار بالتقويم مفصلاً بما فيه الكفاية حتى يتسنى للمكلف بالضريبة فهم هذا الإشعار، فانه يجب أن يبين في الإشعار بالتقويم ما يلي:

- اسم وإمضاء ورتبة العون المرسل، عنوان مكاتب التحقيق، رقم الهاتف، أيام وأوقات الاستقبال.

- الضرائب، الرسوم، الحقوق، الأتاوى، والوثائق التي يطلع عليها، والفترة مل التبليغ.

- تواريخ بداية ونهاية العمليات بعين المكان، إذا يعد إظهارها ضروريا لأنه يثبت بصفة قطعية نقطة انطلاق المهلة القانونية للتحقيق.

كما أنه أي تأخر في الرد عن التبليغ في الوقت المدد يؤدي إلى إبقاء الأسس التي تم التبليغ بها على حالها.

ثانيا: إجابة المكلفون بالضريبة على التبليغ.

عندما يتم التبليغ بنتائج التحقيق، يحق للمكلف إيداع قبول أو رفضه للقواعد والأسس المعدلة، وقد يختلف موقف المحققين حسب وقت الإجابة في الآجال أو خارج الآجال أو عدم استلامها إطلاقاً لهذا فقد يكون الرد كما يلي:

1. الرد خلال الآجال :

إذا قام المكلف بالرد على العناصر التي أشعر بها في الآجال القانونية الممنوحة له، فإن الأعوان المحققين مجبرين على دراستها وفحصها مهما كانت التبريرات، كما يجوز للمكلف طرح تساؤلاته، سواء تعلق الأمر بمسائل العمل أو مسائل القانون

2. الرد خارج الآجال:

يحق لأعوان التحقيق رفض الملاحظات التي تصل إلي المصلحة بعد انقضاء المهلة المحدد القانونية، والمتمثلة 40 يوما، كما انه مطلوب من المحققين عدم الرفض القاطع للأجوبة المتأخرة، إذا أنه عندما تكون

الأدلة المقدمة من طرف المكلف مقبولة كليا أو جزئيا يمكن أخذها بعين الاعتبار عند تحديد قواعد والأسس الضريبية، وأما في حالة النزاع، فإنه الإجابة تكون لاحقا عن طريق المصلحة المكلفة بالمنازعات.

3. غياب الرد.

غياب الرد من طرف المكلف لا يمكن اعتباره إلا مقبولا تماما لأسس الخاضعة المبلغ بها، وبعد نهاية الأجل المحدد قانونيا يلزم المحققون بإرسال الجداول الإضافية وتبليغ النهائي.¹

لتوضيح، فإن غياب أي إجابة من طرف المكلف بالضريبة لا يعني إلغاء حقه في الطعن في التعديلات على مستوى المنازعات، إذا يمكنه أن يقدم ويرسل ملاحظاته قبل 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إرسال الجداول.

كما يحتفظ بحق الطعن أمام الهيئات القضائية (الغرفة الإدارية على مستوى المجالس).²

ثالثا : التبليغ بالوضع النهائي للإدارة الجبائية، إقفال عملية التحقيق .

بعد استلام أجوبة المكلفين بالضريبة ومعرفة ملاحظاتهم سواء كان ذلك خلال المدة المحددة أو خارجها هنا يأتي دور الإدارة الجبائية أو أعوان التحقيق في القيام بعملية التحرير والتبليغ النهائي، والذي يكون مكتوب ومفصل بشكل جيد ، يقوم المحققون بعد ذلك بإصدار الأوردة (الأرصدة) التي تبين حالة المكلف بالضريبة من حقوق وغرامات واقعة على عاتقه، وبعد ذلك إعداد التقرير النهائي، والذي يمثل المرحلة الأخيرة لعملية التحقيق.

1. دراسة إجابة المكلف

قبل معرفة القرار النهائي لمصلحة التحقيق، ومن أجل تدوين قواعد صحيحة، قاله يجب على المحققين دراسة العناصر المحصاة من إجابة المكلفين والتحقيق والتدقيق فيها لتأكد من صحتها، لذلك ليتم الأخذ بعين الاعتبار العناصر المدونة النهائية، كما يستفيد المكلف من حق الطلب التفاوض مع المحققين، وهذه لغرض التوضيح والإجابة على الأسئلة، والنقاط التي تبدوا غامضة في الملفات المحاسبية، كما يحق له طلب إعادة التدخل بعين المكان إعادة النظر في الملفات التي تتطلب التحقيق. عندما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة على طلب شفوي، أو لما يكون الجواب الذي تم تقديمه لهذا الطلب عبارة عن رفض للإجابة على كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها، يتعين عليه أن يعيد طلبه كتابيا.

¹ بن صفي الدين أحلام، مرجع سبق ذكره، ص 69.

² MF/DGI/DRV ,Guide de Vérification de Comptabilité ,Edition 2001, p45

يجب أن تبين الطلبات الكتابية بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التوضيحات أو التبريرات و تكليف المكلف بالضريبة لتقديم إجابته في مدة لا يمكن أن تقل عن ثلاثين (30) يوما.¹

2. التبليغ النهائي.

يؤسس أو يحدد الوضعية النهائية للمصلحة بعد إعادة النظر في التناقضات المستخرجة من طرف أعوان التحقيق في ختام عمليات المراقبة، بحيث بعد دراسة رد المكلف والرد على الملاحظات والاعتراضات مع فحص البيانات والوثائق المرفقة يقرر للعون قبولها أو رفضها، وفي حالة القبول يجب عليه تصحيح بعض النقاط المثارة والتي يراها واجبة التعديل بهدف إجراء تقييم ثاني ونهائي يتم إعلامه للمكلف عن طريق التبليغ النهائي ، والذي يجب أن يكون مكتوباً ومفصلاً بشكل جيد إذ لا يمكن تعديله أو تفسيره، إلا إذا اكتشف أن المكلف قد عمد إلى استعمال طرق احتيالية.²

3. إصدار الأوردة وتحرير التقرير النهائي

1. إصدار الأوردة (الجدول):

بعد إقفال عمليات التحقيق يستوجب على أعوان التحقيق إصدار بطاقة المتابعة، والتي يقوم من خلالها العون بحساب الحقوق والغرامات الواقعة على عاتق المكلف بالضريبة والتي ترسل إلى مفتشية الضرائب التابع لها المكلف، وتقوم هذه الأخيرة بمتابعة المكلف وإجراءات التحصيل، وذلك بإرسال الإخطارات .

2. إرسال الإخطارات :

يعد إرسال الإخطارات من مهام مديرية الضرائب الجهوية التابع لها المكلف، والتي تحتوي على الحقوق والغرامات المستوجبة الدفع من طرف المكلف، مع تحديد أجل الدفع وكيفية الدفع، ويتم إعداد ثلاث نسخ منها و يحتفظ بها في المكلف الجبائي للمكلف، الثانية ترسل إلى هذا الأخير الثالثة تحتفظ بما قبضة الضرائب التابع لها المكلف وذلك لمتابعة إجراء التحصيل.³

3. كتابة التقرير النهائي:

المدونة النهائية تعبر عن الموقف النهائي للإدارة الجبائية تجاه الأخطاء التي أحصاها المحققون خلال عملية المراقبة والتي يتم من خلالها عملية التحقيق، والذي يجب ان يبين مجموع المعلومات والأرقام التي تسمح

¹ قانون الإجراءات الجبائية المادة 19, 2021, ص14

² بن صفي الدين أحلام, مرجع سبق ذكره, ص70.

³ عباس عبد الرزاق , مرجع سابق ذكره , ص 88 .

بمعرفة مدى احترام المكلفين بالضريبة للإجراءات المنصوص عليها، وكذا تقييم نتائج التحقيق، كما يجب أن يركز هذا التقرير على ما يلي :

- الإشعار بالتحقيق مرسل عن طريق البريد أو سلم إلى المكلف مباشرة
- تحديد الفترة الإضافية بالنسبة لبداية التحقيق بعين المكان وكذلك الأسباب التي منعت الأعوان من
- مباشرة مهامهم في الوقت المناسب
- طبيعة المخالفات المكتشفة وكذلك العقوبات المطبقة مع النصوص القانونية والمواد المقرر، كما يجب وبصفة إلزامية إن تلحق الملفات الآتية إلى نسخ تقرير التحقيق الموجه إلى مديرية البحث والمراجعات والمديرية الجهوية للضرائب، المفتشية المختصة إقليمياً
- نسخة أو صورة عن الإشعار بالتحقيق
- حالة مقارنات الميزانيات
- كشف المحاسبة.
- نسخة من التبليغ بالتقويم
- نسخة من إجابة المكلف بالضريبة
- توضيحات حول طبيعة الضرائب والعقوبات المطبقة.
- نسخة من الجداول أو الورد النهائي¹.

¹ MF/DGI/DRV ,Guide de Vérification de Comptabilité ,Edition 2001, p50

خلاصة الفصل:

تطرقنا في هذا الفصل إلى أهم الوسائل المستعملة من طرف التشريع الجبائي لاسترجاع أموال الخزينة العمومية من عند الغير وهي الرقابة الجبائية مع مختلف أشكالها المتنوعة و أهم أهدافها, وكذلك إلى أهم آليات الرقابة الجبائية وأكثرها شيوعا واستعمالا ألا وهو التحقيق المحاسبي الذي يقوم على جمع أكبر قدر ممكن من المعلومات حول المكلف بالضريبة, وأهم تعاملاته مع مختلف المؤسسات و الأشخاص, مع احترام الضمانات و الحقوق التي منحها له القانون, حيث يهدف إلى معالجة و تصحيح الأخطاء المحاسبية و الجبائية, كذلك إضفاء أشكال التحقيق المحاسبي وأهم أهدافه.

في الأخير توصلنا إلى أن عملية التحقيق المحاسبي تقوم على مجموعة من الإجراءات والعمليات التي حددها المشرع الجبائي وألزم على كل محقق إتباعها.

ولتوضيح و فهم أكثر دقة للتحقيق المحاسبي و إجراءاته من الناحية التطبيقية, سوف نتطرق في الفصل الموالي إلى دراسة حالة حول التحقيق المحاسبي بمديرية الضرائب لولاية بومرداس.

الفصل الثاني: دراسة حالة تطبيقية في مديرية الضرائب لولاية بومرداس

مقدمة الفصل:

بعد الدراسة التي قمنا بها في الفصل الأول من خلال تعرفنا على الرقابة الجبائية و مسار التحقيق المحاسبي، وجب علينا دعم هذا البحث بفصل ثاني و أخير يتضمن دراسة حالة تطبيقية لإسقاط ما عرضناه في الفصل الأول .

تتمحور هذه الدراسة التطبيقية في كيفية التحقيق في ملف أحد المكلفين بالضريبة، و الهدف من دراسة الملف الجبائي هو كشف الثغرات التي يمكن للمكلف الخاضع لعملية التحقيق أن يتخذها للقيام بعملية التهرب و الغش الضريبي، والتي قمنا بها على مستوى مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

وعلى ضوء ذلك تم تقسيم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

المبحث الثاني: دراسة ملف مؤسسة خاضعة للتحقيق المحاسبي.

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

تعد مديرية الضرائب بولاية بومرداس، أكبر و أعلى هيئة جبائية متوفرة على مستوى الولاية مكلفة باحترام النظام الجبائي، متابعة و مراقبة نشاط المصالح التابعة لها و في ما يلي سنتطرق إلى تقديم عام لهذه الإدارة الجبائية، حيث سنشير إلى التعريف بها وبدورها الجبائي، هيكلها التنظيمي وما يتبعه من مصالح خارجية، إضافة إلى مهام المديرية الفرعية المتوفرة بها.

المطلب الأول: التعريف بمديرية الضرائب لولاية بومرداس ودورها الجبائي.

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى تعريف شامل بمديرية الضرائب لولاية بومرداس مع تحديد أهم الأدوار الجبائية المكلف بهم من طرف التشريع الجبائي

الفرع الأول: تعريف مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

تأسست المديرية الولائية للضرائب و من بينها مديرية الضرائب لولاية بومرداس، بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 12 فيفري 1991، و المتضمن تنظيم اختصاصات المصالح الخارجية للإدارة الجبائية المعدل و المتمم، مقرها بنزل المالية في مركز الولاية لبلدية بومرداس، و هي الهيئة التي تقوم بمراقبة و متابعة نشاط المصالح و تحقيق الأهداف المحددة لها، و مراقبة كافة المكلفين بالضريبة على مستوى الولاية، و من الأسباب التي أدت إلى نشأة هذه المديرية تقريب الإدارة الجبائية من المواطن و زيادة الأنشطة الصناعية، التجارية و الخدمية على مستوى الولاية، و تتضمن هذه الهيئة خمس مديريات فرعية هي:

- ✓ المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.
- ✓ المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.
- ✓ المديرية الفرعية للتحصيل.
- ✓ المديرية الفرعية للمنازعات الجبائية.
- ✓ المديرية الفرعية للوسائل.

الفرع الثاني: الدور الجبائي للمديرية الولائية للضرائب.

تتولى المديرية الولائية للضرائب على وجه الخصوص القيام بعدة مهام في مجال الوعاء و التحصيل، الرقابة، المنازعات و الوسائل كما يلي:

1- في مجال الوعاء .

تتولى القيام بالمهام التالية:

- (1) تنظم جمع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية.
- (2) تصدر الجداول و القوائم وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعاينها و تصادق عليها وتقوم بحساب النتائج وتعد الحصيلة الدورية.
- (3) تحلل وتقوم دوريا عمل المصالح الخاضعة لاختصاصها، و تعد تلخيصا على ذلك وتقتراح أي إجراء من شأنه أن يحسن عملها.

2- في مجال التحصيل.

تتولى المديرية الولائية للضرائب في مجال التحصيل المهام التالية:

- (1) تتكفل بالجداول و سندات الإيرادات و تحصيل الضرائب و الأتاوى.
- (2) تراقب التكفل و التصفية اللذين يقوم بهما كل مكتب قباضة و تتابع تسوية ذلك.
- (3) تتابع تطور الدعاوى المرفوعة أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل.
- (4) تضمن الرقابة القبلية و تصفي حسابات تسيير القابضين.

3- في مجال الرقابة.

في هذا المجال تتولى القيام بما يلي:

- (1) تنظم جمع المعلومات الجبائية و استغلالها.
- (2) تعد برامج تدخل لدى المكلفين بالضريبة و تتابع تنفيذها و تقوم بنتائجها.
- (3) تقوم بالرقابة المقررة فيما يخص القيم و الأسعار و تأذن بالزيادة إن اقتضى الأمر ذلك.

4- في مجال المنازعات.

ضمن هذا المجال تتولى المهام التالية:

- (1) تدرس العرائض و تنظم أشغال لجان الطعن و تتابع المنازعات و تمسك الملفات المرتبطة بها بصفة منتظمة.
- (2) تتابع تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال الوعاء الضريبي.

5- في مجال الوسائل.

في ما يتعلف بمجال الوسائل تتولى المهام التالية:

- (1) تقدر احتياجات المديرية من الوسائل البشرية، المادية، التقنية و المالية و تعد تقديرات الميزانية المطابقة لذلك.
- (2) تضمن تسيير المستخدمين و الاعتمادات المخصصة لهذه المصالح.
- (3) توظف و تعين المستخدمين الذين لم تتقرر طريقة أخرى لتعيينهم.
- (4) تنظم و تطبق أعمال التكوين و تحسين المستوى التي تبادر بها المديرية العامة للضرائب.
- (5) تكون رصيذا وثائقيا للمديرية الولائية و تسييره و تضمن توزيعه و تعميمه.
- (6) تسهر على مسك ملفات جرد الأملاك العقارية و المنقولة كما تسهر على صيانة هذه الأملاك و تحافظ عليها.

6- في مجال الاستقبال و الإعلام.

في إطار مجال الاستقبال و الإعلام، تكلف المديرية الولائية للضرائب بما يلي:

✓ تنظم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم، تنشر المعلومات و الآراء لفائدة المكلفين بالضريبة.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب ببومرداس.

تتضمن مديرية الضرائب لولاية بومرداس ضمن هيكلها التنظيمي الرئيسي، خمس مديريات فرعية و تنقسم كل مديرية فرعية إلى عدة مكاتب بالإضافة إلى الهيآت المصالح الخارجية التابعة لها و هي كما يلي:

الفرع الأول: المديريات الفرعية للضرائب.

أولا: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.

تكلف ب:

- (1) تنشيط المصالح و إعداد الإحصائيات و تجميعها كما تكلف بأشغال الإصدار.
- (2) التكفل بطلبات اعتماد حصص الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة و متابعتها و مراقبتها.
- (3) متابعة أنظمة الإعفاء و الامتيازات الجبائية الخاصة.

و تعمل على تسيير:

(أ) مكتب الجداول: و يكلف ب:

✓ التكفل بالجداول العامة و التصديق عليها.

✓ التكفل بمصفوفات الجداول العامة و سندات التحصيل.

(ب) مكتب الإحصائيات: و يكلف ب:

✓ استلام إحصائيات الهياكل الأخرى في المديرية الولائية.

✓ مركزة المنتجات الإحصائية الدورية الخاصة بالوعاء و التحصيل.

✓ مركزة الوضعيات الإحصائية الدورية و ضمان إحالتها إلى المديرية الجهوية للضرائب.

(ج) مكتب التنظيم و العلاقات العامة: و يكلف ب:

✓ استلام و دراسة طلبات الاعتماد في نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة مع تسليم هذه الاعتمادات.

✓ متابعة الأنظمة الجبائية الخاصة و الإمتيازية.

✓ نشر المعلومة الجبائية و استقبال الجمهور و إعلامه و توجيهه.

(د) مكتب التنشيط و المساعدة: و يكلف ب:

✓ التكفل بالاتصال مع الهياكل الجهوية و المديريات الولائية للضرائب و كذا تنشيط المصالح المحلية و مساعدتها قصد تحسين مناهج العمل و انسجامها.

✓ متابعة تقارير التحقيق في التسيير و معالجتها.

ثانيا: المديرية الفرعية للتحصيل.

و تكلف ب:

(1) التكفل بالجداول و سندات الإيرادات و مراقبتها و متابعتها و كذا بوضعية تحصيل الضرائب و الرسوم و كل ناتج آخر و أتاوى.

(2) متابعة العمليات و القيود المحاسبية و المراقبة الدورية و مصالح التحصيل و تشييط قابضات الضرائب في مجال تنفيذ أعمالها للتطهير و تصفية الحسابات و كذا التحصيل الجبري للضريبة.

(3) التقييم الدوري لوضعية التحصيل و تحليل النقائص لا سيما فيها يخص التصفية مع اقتراح تدابير من شأنها أن تحسن الناتج الجبائي.

(4) مراقبة القابضات ز مساعدتها قصد تطهير حسابات قابضات الضرائب بغية تصفية الحسابات و تطهيرها.

و تعمل على تسيير:

أ) مكتب مراقبة التحصيل: و يكلف ب:

✓ دفع نشاطات التحصيل.

✓ المحافظة على مصالح الخزينة بمناسبة الصفقات العقارية الموثقة و عند إرجاع فائض المدفوعات.

✓ إعداد عناصر الجباية الضرورية لوضع الميزانية و تبليغها للجماعات المحلية و كذا الهيئات المعنية.

ب) مكتب متابعة عمليات القيد و أشغاله: و يكلف ب:

✓ متابعة أعمال التأشير و التوقيع على المدفوعات و على شهادات الإلغاء

من الجداول و سندات الإيرادات المتكفل بها.

✓ المراقبة الدورية لوضعية الصندوق و حركة الحسابات المالية و القيم الغير نشطة.

✓ التكفل الفعلي بالأوامر و التوصيات التي يقدمها المحققون في التسيير، بخصوص مهام المراقبة و تنفيذها.

✓ ضمان إعداد و تأشير العمليات و القيود عند تسليم المهام بين المحاسبين.

ج) مكتب التصفية: و يكلف ب:

✓ مراقبة التكفل بالجدول العامة و بسندات التحصيل و الإيرادات المتعلقة بمستحقات و مستخرجات الأحكام و

القرارات القضائية في مجال الغرامات و العقوبات المالية أو

الموارد الغير جبائية.

✓ استلام المنتجات الإحصائية و التي يعدها قابضو الضرائب و المصادقة عليها.

✓ مركزة حسابات تسيير الخزينة و المستندات الملحقة.

✓ التكفل بجدول القبول في الإرجاء بالمبالغ المتعذر تحصيلها و جدول تصفية منتجات الخزينة و سجل الترحيل و

مراقبة كل ذلك.

ثالثا: المديرية الفرعية للمنازعات:

و تكلف ب:

1) معالجة الاحتجاجات المقدمة برسم مرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي أو المرحلة الإعفائية و تبليغ القرارات

المتخذة و الأمر بصرف الإلغاءات و التخفيضات الممنوحة.

- (2) معالجة طلبات استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة.
- (3) تشكيل ملفات إيداع التظلمات أو طعون الاستئناف و الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الإدارة الجبائية.

و تعمل على تسيير:

(أ) مكتب الاحتجاجات: و يكلف ب:

- ✓ استلام دراسة الطعون الهادفة سواء إلى إرجاع الحقوق أو إلى إلغاء القرارات الملاحقة أو إلى المطالبة بأشياء محجوزة.

- ✓ استلام و دراسة الطلبات المتعلقة باسترجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.

(ب) مكتب لجان الطعن: و يكلف ب:

- ✓ دراسة الاحتجاجات أو الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة و تقديمها للجان المصالحة و الطعن النزاعي أو الإعفائي المختصة.

- ✓ تلقي الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب الرامية إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو المختصة.

- ✓ تلقي الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب الرامية إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو إخلاء المسؤولية أو إرجاء دفع أقساط ضريبية أو رسوم أو حقوق غير قابلة للتحصيل و عرضها على لجنة الطعن الإعفائي المختصة.

(ج) مكتب المنازعات القضائية: و يكلف ب:

- ✓ إعداد و تكوين ملفات إيداع الشكاوى لدى الهيئات القضائية الجزائية المختصة.
- ✓ الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة على مصالح الإدارات الجبائية عند الاحتجاج على فرض الضريبة.

(د) مكتب التبليغ و الأمر بالصرف: و يكلف ب:

- ✓ تبليغ المكلفين بالضريبة و المصالح المعنية بالقرارات المتخذة برسم مختلف أصناف الطعن.
- ✓ الأمر بصرف الإلغاءات و التخفيضات الممنوحة مع إعداد الشهادات الخاصة بذلك.

رابعاً: المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية:

و تكلف ب:

- (1) إعداد برامج البحث و مراجعة و مراقبة التقييمات و متابعة إنجازها.

و تعمل على تسيير:

أ) مكتب البحث عن المعلومة الجبائية، و الذي يعمل في شكل فرق: و يكلف ب:

- ✓ تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني وعاء الضريبة و مراقبته و كذا تحصيلها.
- ✓ تنفيذ برامج التدخلات و البحث و كذا تنفيذ حق الاطلاع و حق لزيارة بالتنسيق مع المصالح و المؤسسات المعنية.

ب) مكتب البطاقات و المقارنات: و يكلف ب:

- ✓ تكوين و تسيير مختلف البطاقات الممسوكة.
- ✓ التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة.
- ✓ مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة و إعداد وضعيات إحصائية و حواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب.

ج) مكتب المراجعات الجبائية، الذي يعمل في شكل فرق: و يكلف ب:

- ✓ متابعة تنفيذ برامج المراقبة و المراجعة.
- ✓ تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة.
- ✓ إعداد الوضعيات الإحصائية و التقارير الدورية التقييمية.
- د) مكتب مراقبة التقييمات، الذي يعمل في شكل فرق: و يكلف ب:
- ✓ استلام و استغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجانا.
- ✓ المشاركة في أشغال التحيين للمعايير المرجعية (التنطيق).
- ✓ متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.

خامسا: المديرية الفرعية للوسائل.

و تكلف ب:

- 1) تسيير المستخدمين و الميزانية و الوسائل المنقولة و الغير منقولة للمديرية الولائية للضرائب.
- 2) السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية و تنسيقها و كذا السهر على إبقاء المنشآت التحتية و التدقيقات المعلوماتية في حالة التشغيل.

و تعمل على تسيير:

أ) مكتب المستخدمين و التكوين: و يكلف ب:

- ✓ السهر على احترام التشريع و التنظيم الساريين المفعول في مجال تسيير الموارد البشرية و التكوين.
- ✓ انجاز أعمال ضبط التعداد و ترشيد مناصب العمل، التي يشرع فيها بالاتصال مع الهياكل المعنية في المديرية الجهوية.

ب) مكتب عمليات الميزانية: و يكلف ب:

- ✓ القيام في حدود صلاحياته بتنفيذ عمليات الميزانية.
- ✓ تحرير أمر بصرف ملفات استرداد الرسم على القيمة المضافة، و ذلك في حدود الاختصاص المخول له.
- ✓ تحرير أمر بصرف فوائض المدفوعات الناتجة عن استعمال شهادات الإلغاء الصادرة بخصوص الضرائب محل النزاع الموجودة في حدود اختصاص المديرية الولائية للضرائب و مركز الضرائب.
- ✓ الإعداد السنوي للحساب الإداري للمديرية.

ج) مكتب الوسائل و تسيير المطبوعات و الأرشفة: و يكلف ب:

- ✓ تسيير الوسائل المنقولة و الغير منقولة و كذا مخزن المطبوعات و أرشفة كل المصالح التابعة للمديرية الولائية للضرائب.
- ✓ تنفيذ تدابير المشروع فيها من أجل ضمان أمن المستخدمين و الهياكل و العتاد و التجهيزات مع إعداد تقارير دورية عن ذلك.

د) مكتب الإعلام الآلي: و يكلف ب:

- ✓ التنسيق في مجال الإعلام الآلي بين المصالح على الصعيدين المحلي و الجهوي.
- ✓ المحافظة في حالة شغل للمنشآت التحتية التكنولوجية و مواردها.

الفرع الثاني: المصالح الجبائية الخارجية.

تتمثل المصالح الخارجية في مفتشيات و قباضات الضرائب المتواجدة على مستوى الولاية و هي كما يلي:

أولاً: مفتشيات الضرائب.

هي عبارة عن هيئات عمومية تابعة لمديرية الضرائب ببومرداس، حيث توجد 13 مفتشية على مستوى الولاية كل واحدة مستقلة عن الأخرى، مهامها الأساسية تتمثل في:

- (1) إرسال و استقبال التصريحات و مراقبتها.
- (2) تقويم الضريبة و الرسوم و تقديم توضيحات و استفسارات.
- (3) تقوم على تسيير الوضع الضريبي و لها علاقة مباشرة بالمكلف بالضريبة.

ثانيا: قباضات الضرائب.

هي إدارة جبائية ذات الطابع المالي و خدماتي، تقوم بتحصيل الضرائب و الرسوم توجد على مستوى الولاية 9 قباضات للضرائب تابعة لمديرية الضرائب يتمثل دورها الأساسي في التحصيل النقدي للضرائب حيث تتعامل مع المكلفين بالضريبة بصفة مباشرة من خلال قبض الضرائب و من أبرز مهامها ما يلي:

- (1) تقديم توجيهات و إفادة إلى التجار و المواطنين بالقوانين و التغيرات و التسهيلات التي ترد من السلطات الضريبية.
- (2) تحصيل الضرائب و الرسوم من المكلفين.
- (3) تقديم خدمات إدارية إلى المساهمين و الغير مساهمين في الضريبة تتمثل في الوثائق كشهادة الخضوع أو عدم الخضوع للضريبة.

الهيكل التنظيمي رقم (1): لمديرية الضرائب لولاية بومرداس



المصدر: مديرية الضرائب لولاية الضرائب (مصلحة الوسائل)

المطلب الثالث: مهام القسم المستقبل.

يتفرع هذا المطلب إلى فرعين رئيسي وهما:

الفرع الأول : مهام مكتب التحقيقات الجبائية

❖ في مجال التحضير لبرامج التحقيق المحاسبي :

- استلام بطاقة المعلومات للملفات المقترحة من طرف المفتشيات للتحقيق المحاسبي
- تحليل المعلومات وتحصيلها وتلخيصها وتركيزها ثم تحويلها إلى مديرية البحث والتحقيق لانتقاء الملفات التي تكون محل تحقيق محاسبي شامل.
- المساهمة في انتقاء ملفات التحقيق المصوب في المحاسبة على مستوى المديرية.
- استلام البرامج النهائية و توزيع الملفات على فرق التحقيق الجبائي.

❖ في مجال تنفيذ و متابعة برامج التحقيق المحاسبي :

- استلام بطاقات بداية و نهاية أشغال التحقيق في كل ملف .
- استلام البريد الوري من المكلفين بالضريبة سواء تعلق بطلب معلومات تخص زبائن أو موردين إجابات على التصحيحات و توزيع على الفرق المختصة.
- استقبال المكلفين بالضريبة و تقديم المعلومات و التوجيهات.
- تركيز المعلومات الإحصائية وإرسالها إلى الإدارة المركزية .
- استلام التقارير النهائية من عند رؤساء الفرق.

❖ في مجال التنظيم و التحكيم:

1. التنظيم:

- توزيع الأعوان إلى بعثات حسب الخبرات.
- ترتيب و تحويل الملفات المحفوظة إلى الأرشيف .
- إعداد التقارير الدورية المتعلقة بأشغال التحقيق .

2. التحكيم :

- برمجة اجتماعات التحكيم.
- إعداد محاضر نتائج التحكيم.
- ضمان أشغال الأمانة.

الفرع الثاني : مهام فرق التحقيق المحاسبي .

يجب فهم دور وصلاحيات قادة الفريق في إطار تنفيذ البرنامج السنوي للتحقيق المحاسبي الذي يقوم به المحققون للملفات الموكلة إلى كل فريق، المهام الموكلة إلى قادة الفريق في إطار متابعة جميع العمليات المتعلقة بالتحقيقات.

1. متابعة التحقيقات:

بالنسبة لهذه المرحلة رؤساء الفرق يجب أن يؤطروا و يوجهوا جميع التحقيقات الموضوعة تحت تصرف سلطتهم خلال فترة جريان الأشغال كذلك عليهم السهر شخصيا على :

- ❖ إعداد مخطط إطلاق عمليات التحقيق في الملفات المبرمجة .
- ❖ حضور عند أول تدخل في عين المكان و إمضاء المحاضر التي يحتمل إعدادها.
- ❖ متابعة و مراقبة العمل المادي المنفذ.
- ❖ توجيه و تصحيح أشغال إنجاز التحقيقات بالسهر على احترام مقاييس، الإجراءات و الطرق المستعملة من خلال إبداء الملاحظات.
- ❖ تنظيم التدخلات لكل مهمة خلال تنفيذ برامج الخروج لعمليات التحقيق على مستوى الشركات و المؤسسات حتى يجتنب أي تأخير في معالجة الملفات على عاتق رئيس الفرقة.
- ❖ استقبال المكلفين بالضريبة و دراسة ملاحظاتهم و انشغالاتهم حتى تضمن في الأخير تحقيق أكبر قدر لأهداف الرقابة الجبائية.
- ❖ العمل على احترام أجال التحقيق في عين المكان
- ❖ المشاركة في تركيز النتائج المستخرجة
- ❖ المشاركة في تحرير وإعداد التصحيحات الجبائية من حيث الشكل و المضمون.
- ❖ إعداد تقارير التحقيقات.
- ❖ مراقبة عملية إرسال بطاقات مدا خيل الشخص الطبيعي إلى مفتشيات الإخضاع.
- ❖ إرسال الإستدعاءات المتعلقة باجتماعات التحكيم.

2. حفظ الملفات :

في كل مرة تضبط الملفات المحقق فيها تحفظ و تحول إلى الأرشيف. المحققون الذين يمارسون أشغالهم تحت مراقبة رؤساء الفرق. ينفذون آخر مهمة ضبط الوثائق حتى يتسنى غلق الملف محل التحقيق .

و في هذا الإطار رئيس الفرقة يقوم ب:

- ❖ يضمن الإعداد الصحيح للجدول .
- ❖ يسهر على التأكد من أن الجدول تم تسجيله و تحويله إلى المفتشية المعنية .
- ❖ يتأكد من أن الملف المحفوظ يحتوي على كل الوثائق و العناصر المستعملة أو المعدة في عملية الرقابة الجبائية.

3. مرحلة المنازعات:

في مخطط المنازعات رئيس الفرقة المكلف بمتابعة الملفات محل الشكاية أو المنازعة من خلال الأخذ برأي المحققين في النقاط التي اشتكى بها المكلف بالضريبة و في هذا المنصوص ينبغي:

- ❖ السهر على التحقيق في الشكايات المقدمة في إطار احترام القوانين و الإجراءات المنصوص عليها في القانون.
- ❖ الإجابة و التدقيق في كل نقطة تكون محل النزاع.
- ❖ تعميم الرأي الممنوح سواء كان القبول أو الرفض.
- ❖ تحويل الملفات المتنازع فيها إلى المديرية الفرعية للمنازعات .

المبحث الثاني: نموذج عن مسار التحقيق المحاسبي.

يعتبر التحقيق المحاسبي إحدى الوسائل الهامة لتحقيق غرض الزيادة في الإيرادات الجبائية، التي وضعت الإدارة الجبائية لأجله مجموعة إجراءات وتدابير تنظيمية يتم من خلالها اختيار برامج التحقيق المحاسبي ومراقبة تنفيذها. سوف نركز في هذا المبحث على دراسة حالة لملف جبائي لمؤسسة ذات المسؤولية المحدودة لصناعة الإسمنت الجاهز خاضعة للتحقيق المحاسبي.

المطلب الأول: الإجراءات الأولية للتحقيق المحاسبي الشامل

قبل إجراء أي عملية تحقيق محاسبي وجب إتباع و احترام الإجراءات القانونية المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية و التي تتمثل في الخطوات التالية:

أولاً: برمجة الملف الجبائي للتحقيق.

خلال عملية انتقاء الملفات الجبائية لبرنامج السنوي للتحقيق لسنة 2021 الخاص بمديرية الضرائب لولاية بومرداس تم اختيار هذا الملف وفق المعايير و الأسباب التالية:

- تضخيم الأعباء .

- تسجيل خسارة لأربع سنوات متتالية.

- إخفاء و عدم التصريح برقم الأعمال

هذا الملف قيد التحقيق يتعلق بملف الجبائي للمؤسسة (X) ذات المسؤولية المحدودة يتمثل نشاطها في صناعة الخرسانة الجاهز , عنوانها يسر , ولاية بومرداس . هذه المؤسسة تابعة للنظام الجبائي الحقيقي حيث خضعت هذه المؤسسة لتحقيق شامل في المحاسبة على كافة الضرائب الخاضعة لها.

ثانياً: إشعار المكلف بالتحقيق .

بعد سحب الملف الجبائي للمكلف (X) قام فرقة التحقيق المستلمة القضية للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية بومرداس في 2021/09/12 بإعلام المكلف بالضريبة من خلال إعداد إشعار بالتحقيق في المحاسبة و الذي يحتوي على المعلومات التالية: (الملحق رقم 1) .

- الاسم التجاري للمؤسسة محل التحقيق و كذلك نشاطها و عنوان مقرها.
 - السنوات المعنية بالتحقيق: 2017, 2018, 2019, 2020.
 - الضرائب و الرسوم المعنية بالتحقيق: الضريبة على أرباح الشركات, الضريبة على الدخل الإجمالي (الدخل الإجمالي فئة الأجور و الرواتب, الرسم على النشاط المهني, الرسم على القيمة المضافة, حقوق الطابع.
 - تاريخ أول تدخل لمقر الشركة وهذا في 2021/09/26.
 - المعلومات المتعلقة بالمحققين: الاسم, اللقب, الرتبة و الوظيفة مع إمضاءاتهم .
- بعد الانتهاء من إعداد الإشعار يتم إرساله مرفق بميثاق المكلف بالضريبة مقابل الإشعار بالاستلام.
- يمنح للمؤسسة (x) مدة 10 أيام من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق المحاسبي لتحضير السجلات و الوثائق المحاسبية اللازمة من فواتير شراء , البيع, مختلف الأعباء و التصريحات السنوية و الشهرية حسب ما هو منصوص عليه في المادة 4/20 من قانون الإجراءات الجبائية .

المطلب الثاني: أعمال التحقيق و التبليغ الأولي.

كما هو منصوص عليه في القوانين المعمول بها فإن أعمال التحقيق الجبائي يتم القيام بها في مقر المؤسسة إلا أنه بسبب عدم توفر هذه المؤسسة على مكتب مهياً لاستقبال فرقة التحقيق المحاسبي وبعد موافقة إدارة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية تم إجراء أعمال التحقيق في مكتب التحقيق لمديرية الضرائب ولاية بومرداس. (الملحق رقم 02).

التبليغ الأولي للمكلف بالضريبة: بعد الحصول على مختلف السجلات و الوثائق المحاسبية للسنوات المعنية بالتحقيق 2017-2018-2019-2020 ثم البدء بالفحص المعمق لهذه الوثائق و كذلك مقارنتها بالأرقام المصرح بها في التصريحات الشهرية و السنوية من أرقام أعمال, النتائج الأجور... الخ.

تم إعلام المؤسسة (x) بمختلف الأخطاء الموجودة بعد دراسة محاسبته عن طريق وثيقة التبليغ بالتصحيحات رقم 1662/DIW35/SDCF/BVF. ببومرداس في 2021/12/20 تم فيه ذكر التجاوزات و التصحيحات الأولية ممضى من طرف رئيس مصلحة الرقابة الفرعية و المحققين المكلفين بالتحقيق في محاسبة المؤسسة (x)

جاء في التبليغ الأولي المعلومات التالية: (الملحق رقم 03)

أولاً: الوضعية الجبائية.

نظرا لطبيعة نشاطكم و الطبيعة الجبائية لمؤسستكم, ستخضعون للضرائب و الرسوم التالية:

1-الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة:

- ♦ الضرائب على أرباح الشركات بمعدل 26 %.
- ♦ الرسم على النشاط المهني بمعدل 2% على مبلغ رقم الأعمال المفوتر .
- ♦ الضرائب على الدخل الإجمالي حسب الربح الموزع في الشركة.
- ♦ الضريبة على الدخل الإجمالي فئة الرواتب و الأجور .

2- حقوق الطابع:

- ♦ بالنسبة لحقوق الطابع تحسب على مبلغ المشتريات المفوترة و المدفوعة نقدا .

3- الرسم على رقم الأعمال:

- ♦ الرسم على القيمة المضافة بمعدل 19 على مبلغ رقم الأعمال المقبوض و المحقق.

4-الرسم على الرسم على التكوين المهني المتواصل و الرسم التمهين.

ثانيا: فحص محاسبة.

من خلال فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل اتضح مايلي:

- الدفاتر الإجبارية: يمسك الملف بالضريبة جميع الدفاتر الإجبارية المؤشر و المصادق عليها من طرف محكمة برج منايل في 2015/08/02. تتكون الدفاتر الإجبارية من دفتر اليومية 95 صفحة ؛ دفتر الجرد 92 صفحة ؛ دفتر الأجور 45 صفحة.
- الدفاتر و الوثائق المساعدة و التبريرية: تتوفر محاسبة المؤسسة (x) على جميع الوثائق و الدفاتر التبريرية من سجلات المشتريات, البيع و ميزان المراجعة للسنوات محل التحقيق من 2016 إلى 2020 و مختلف الوثائق التبريرية (فواتير شراء و بيع , مستخرج البنك).
- التصريحات الجبائية : تصريح الضمان الاجتماعي و التصريحات الشهرية للضرائب (G50), التصريحات السنوية – لجميع سنوات الخاضعة للتحقيق من 2019 إلى 2020.

فحص المحاسبة من حيث الشكل نتج عنه أن هذه المؤسسة تمتلك جميع الدفاتر المحاسبية المطابقة لأحكام القانون التجاري، وقانون الضرائب المباشرة و قانون الرسم على رقم الأعمال و تقوم بجميع التصريحات في الآجال لجميع السنوات المحقق فيها.

فحص المحاسبة من حيث المضمون.

التحقيق المعمق في صحة المعلومات المصرح بها و الدراسة المحاسبية، سمح لنا باكتشاف بعض التجاوزات و الأخطاء التالية:

1- الحسابات الكمية:

♦ إعادة تشكيل الكميات المستهلكة، من الكميات المباعة المصرحة.

جدول(1): الكميات المستهلكة من الإسمنت حسب المبيعات المصرحة سنة 2016

2016			البيان
المجموع	محتوى الإسمنت (kg)	الكمية	
17 400.00	87.00	87.00	الإسمنت المباع جرعة 200(m3)
3 113 950.00	350.00	8897.00	الإسمنت المباع جرعة 350 (m3)
1 638 800.00	400.00	4097.00	الإسمنت المباع جرعة 400 (m3)
79 456.00	4.00	19 864.00	الطوب الإسمنتي المباع (U)
88 160.00	23.20	3 800.00	حواف الرصيف الإسمنتي(U)
4 937 766.00	استهلاك الإسمنت من المبيعات (kg)		
4 937.77	استهلاك الإسمنت من المبيعات (tonnes)		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق المقدمة من مديرية الضرائب الملحق رقم(3) ص3

جدول(2): الكميات المستهلكة من الإسمنت حسب المبيعات المصرحة سنة 2017

2017			البيان
المجموع	محتوى الإسمنت(kg)	الكمية المبيعات	
3 657 500.00	350.00	10 450.00	الإسمنت المباع جرعة 200(m3)
1 981 000.00	400	4 952.50	الإسمنت المباع جرعة 350 (m3)
21 260.00	4.00	5 315 .00	الطوب الإسمنتي المباع (U)
162 400.00	23.20	7 000.00	حواف الرصيف الإسمنتي (U)
5 822 160.00	استهلاك الإسمنت من المبيعات (kg)		
5822.16	استهلاك الإسمنت من المبيعات (tonnes)		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق المقدمة من مديرية الضرائب الملحق رقم(3) ص4

ملاحظة: يحتوي الملحق رقم 04 على فاتورة ضمن الكميات المباعة لسنة 2017 جرعة 350.

جدول(3): الكميات المستهلكة من الإسمنت حسب المبيعات المصرحة سنة 2018

2018			البيان
المجموع	محتوى الإسمنت(kg)	الكمية	
5 609 975.00	350	16 028.50	الإسمنت المباع جرعة 350 (m3)
874 000.00	400	2 185.00	الإسمنت المباع جرعة 400 (m3)
40 520.00	4.00	10 130.00	الطوب الإسمنتي المباع (U)
28 304.00	23.20	1 220.00	حواف الرصيف الإسمنتي (U)
10 140.00	4.00	2 535.00	Hordis (U)
6 562 939.00	استهلاك الإسمنت من المبيعات (kg)		
6 562.00	استهلاك الإسمنت من المبيعات (tonnes)		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق المقدمة من مديرية الضرائب الملحق رقم(3) ص4.

جدول(4): الكميات المستهلكة من الإسمنت حسب المبيعات المصرحة سنة 2019

2019			البيان
المجموع	محتوى الإسمنت (kg)	الكمية	
1 065 750.00	150.00	7 105.00	الإسمنت المباع جرعة 150 (m3)
19 500.00	250.00	78.00	الإسمنت المباع جرعة 250 (m3)
5 889 275.00	350.00	16 826.50	الإسمنت المباع جرعة 350 (m3)
38 200.00	400.00	95.50	الإسمنت المباع جرعة 400 (m3)
7 012 725.00	استهلاك الإسمنت من المبيعات (kg)		
7 012.73	استهلاك الإسمنت من المبيعات (tonnes)		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق المقدمة من مديرية الضرائب الملحق رقم (3) ص 4.

جدول(5): الكميات المستهلكة من الإسمنت حسب المبيعات المصرحة سنة 2020

2020			البيان
المجموع	محتوى الإسمنت (kg)	الكمية	
3 272 700.00	150.00	21 818.00	الإسمنت المباع جرعة 150 (m3)
9 000.00	250.00	36.00	الإسمنت المباع جرعة 250 (m3)
712 775.00	350.00	2 036.50	الإسمنت المباع جرعة 350 (m3)
3 994 475.00	استهلاك الإسمنت من المبيعات (kg)		
3 994.48	استهلاك الإسمنت من المبيعات (tonnes)		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق المقدمة من مديرية الضرائب الملحق رقم (3) ص 4.

إعادة تشكيل كميات المستهلكة, من الكميات من الإسمنت المشتري المصرحة من الفواتير .

- الفروقات المستخرجة غير مبررة :

جدول(6): حساب معدل التهرب للمبيعات و المشتريات

السنوات	2016	2017	2018	2019	2020
مخزون أول مدة	426.53	1093.37	193.88	81.13	-
المشتريات	5816.66	5168.34	3741.66	3465.85	2373.62
مخزون ثاني مدة	1093.37	193.88	81.13	-	-
الاستهلاك	5149.82	6067.83	3854.41	3546.98	2373.62
استهلاك الكربونات الكلسيوم	-	-	323.98	675.76	293.04
إجمالي الاستهلاك الخام	5149.82	6067.83	4087.39	4222.74	2666.66
معدل الضياع 1%	51.49	60.67	40.87	42.22	26.66
الاستهلاك من المشتريات المصرحة	5095.33	6007.16	4046.52	4180.52	2640.00
الاستهلاك من المبيعات المصرحة	4937.77	5822.16	6562.94	7012.73	3994.48
الفرق الغير مصرح به	160.56	185.00	-2516.42	-2832.21	-1354.48
معدل إخفاء للمبيعات (الحالة 01)	3.25%	3.18%	--	--	--
معدل إخفاء للمشتريات (الحالة 02)	--	--	62.19%	67.75%	51.31%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق المقدمة من مديرية الضرائب الملحق رقم (3) ص 5.

توضيحات:

❖ الحالة 01: الكميات المستهلكة من المشتريات أكبر من الكمية المستهلكة من المبيعات.

في الحالة معناه وجود بيع بدون فاتورة تم حساب مختلف العمليات بالطريقة التالية:

1- الكمية المستهلكة = مخزون أول مدة + المشتريات - مخزون آخر مدة.

2- كمية الضياع: الكمية المستهلكة * 1%.

3- كمية المستهلكة من المشتريات = الكمية المستهلكة - كمية الضياع.

تقارن الكمية المستهلكة من المشتريات مع الكمية المستهلكة من المبيعات مع تسجيل الفرق بينهما.

4- معدل إخفاء المبيعات = الفرق الغير مصرح به * 100 / الاستهلاك من المبيعات المصرح بها.

تطبق هذه الحالة على سنة 2016 و 2017.

❖ الحالة 02: الكمية المستهلكة من المبيعات أكبر من الكمية المستهلكة من المشتريات.

في هذه الحالة معناه وجود شراء بدون فاتورة أي لم تسجل محاسبيا تم حساب مختلف العمليات بالطريقة التالية:

1- الكمية المستهلكة = مخزون أول مدة + المشتريات - مخزون آخر مدة.

2- كمية الضياع: (الكمية المستهلكة + الكمية المستهلكة من كربونات الكليسيوم) * 1%.

3- كمية المستهلكة من المشتريات = الكمية المستهلكة - كمية الضياع.

تقارن الكمية المستهلكة من المشتريات مع الكمية المستهلكة من المبيعات مع تسجيل الفرق بينهما.

4- معدل إخفاء المشتريات = الفرق الغير مصرح به / الاستهلاك من المشتريات المصرح بها.

تطبق هذه الحالة على السنوات 2018, 2019, و 2020.

2/ الخزينة مدينة (رصيد سالب):

من خلال عملية التحقيق في الدفاتر المحاسبية تبين أن حسابات الخزينة ليس بها رصيد و المؤسسة

كانت تقوم بعمليات الشراء و قد أدى إلى رصيد سلبي هذا يعني أن هناك عمليات بيع غير مصرح بها.

الخزينة السالبة بالمبالغ التالية :

في 2017/06/11: 17. 7 033 500 مبلغ متضمن الرسم 5 910 504.34 مبلغ خارج الرسم.

في 2019/11/30: 33. 4 707 994.33 مبلغ متضمن الرسم 3 956 296.75 مبلغ خارج الرسم.

في 2020/09/30: 66. 8 863 090 مبلغ متضمن الرسم 7 447 975.34 مبلغ خارج الرسم.

تعتبر هذه المبالغ كرقم أعمال مخفي و محصل حيث كانت موجودة لتغطية نفاقات الشراء .

3/ مشتريات غير مسجلة محاسبيا:

من خلال الصلاحيات الممنوحة للمحقق استطاع التواصل مع الموردون الذين تتعامل معهم المؤسسة للحصول على معلومات التالية:

- المورد SARL EL FETH فاتورة رقم 0085 في 2018/12/20 بمبلغ متضمن الرسم 1853000.17 دج غير مسجلة محاسبيا.

- المورد د. توفيق مشتريات سنة 2020: مشتريات متحصل عليها: 14.524.420.00 دج

مشتريات مسجلة محاسبيا: 13.654.785.00 دج

مشتريات غير مصرح بها: 869.695.00 دج

- المورد SCSE GHOZLAN مشتريات سنة 2020: مشتريات متحصل عليها: 796.172.00 دج (الملحق رقم 05 و 06)

مشتريات مسجلة محاسبيا: 457.513.00 دج

مشتريات غير مصرح بها: 338.659.00 دج

- المورد SARL ELHIDAB مشتريات سنة 2017: مشتريات متحصل عليها: 8.776.354.00 دج

مشتريات مسجلة محاسبيا: 8.758.780.00 دج

مشتريات غير مصرح بها: 17.574.00 دج

- المورد SNC BENISSAD مشتريات سنة 2020: مشتريات متحصل عليها: 4.287.265.00 دج

مشتريات مسجلة محاسبيا: 4.269.720.00 دج

مشتريات غير مصرح بها: 17.545.00 دج.

4/ أخطاء جبائية أخرى:

- قام المكلف بالضريبة تطبيق الرسم على النشاط المهني بمعدل 1 % بينما هو يخضع لمعدل 2 % مع تخفيض 30 %.

- تصفية الضريبة على أرباح الشركات بمعدل 19% بينما تخضع المؤسسة محل التحقيق إلى 26 %.
 - تسجيل أعباء دون وثائق تبريرية: تكاليف البريد والاتصالات 14.400.00 دج (2016)
تكاليف الوثائق: 6.400.00 دج. (2017)
تكاليف البريد والاتصالات: 32.200.00 + 24.104.00 = 56.304.00 (2017)
 - تسجيل غرامات وعقوبات دون إعادتهم إلى النتيجة الجبائية سنة 2016 بمبلغ 19.072.00 دج.
- بالأخذ في الحسبان عدم الانتظام الذي تحتويه المحاسبة خلال السنوات هذا يثبت ان المحاسبة غير مقنعة و نتيجة لذلك يتم رفض المحاسبة طبقا للمادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية .

ثالثا: القيام التسويات.

تحديد الأسس المصححة الخاضعة للضريبة :

1- رقم الأعمال:

الجدول رقم (7): إعادة تصحيح رقم الأعمال لسنة 2016 الوحدة بالدينار الجزائري.

البيان	2016
رقم الأعمال المصرح به HT	76 664 839
نسبة التهرب	3.25%
رقم الأعمال متهرب HT	2 491 607
رقم الأعمال مصحح HT	79 156 446

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق المقدمة من مديرية الضرائب الملحق رقم (3) ص 8.

معدل الإخفاء المحدد 3.25% يطبق على رقم الأعمال المصرح به حتى يتم تحديد رقم الأعمال المتهرب منه.

الجدول رقم(8):إعادة تصحيح رقم الأعمال لسنوات 2017-2018-2019 و2020

البيان	2017	2018	2019	2020
مشتريات الإسمنت المسجلة	-	25 573 923	20 960 202	13 855 425
معدل التهرب	-	62.19%	67.75%	51.31%
مشتريات غير مصرح بها	-	15 904 422	14 200 536	7 109 218
خزينة سالبة HT	5 910 504	-	3 956 297	7 447 975
رقم الأعمال غير مصرح به	5 910 504	15 904 422	18 156 833	14 557 193
رقم الأعمال المصرح به	76 664 839	87 298 209	93 331 231	58 064 024
رقم الأعمال مصحح	82 575 343	103 202 631	111 488 064	72 621 217

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق المقدمة من مديرية الضرائب الملحق رقم(3) ص8.

سنة 2017 وجود مبيعات مفوترة من جهتين من جهة الفروقات المستخرجة و رصيد الخزينة السالب و بالتالي إذ أخذنا الحالتين تقع في إخضاع مضاعف فقامت المصلحة بأخذ رصيد الخزينة السالب كرقم أعمال مخفي باعتباره المبلغ الأكبر.

سنوات 2018 2019 2020: يتم تحديد رقم الأعمال المصحح بتطبيق معدل الإخفاء على قيم المشتريات الإسمنت المجلة محاسبيا و المصرح بها.مع إضافة القيم المسجلة سالبا في الخزينة.

2- النتيجة:

الجدول رقم(9):إعادة تصحيح النتيجة لسنة 2016

البيان	2016
النتيجة المصرح بها	-5 977 782
رقم الأعمال المتملص منه	2 491 607
أعباء غير مصرح بها	14 400
عقوبات و غرامات	19 072
نتيجة مصححة	-3 452 703

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق المقدمة من مديرية الضرائب الملحق رقم(3) ص8.

الجدول رقم(10):إعادة تصحيح النتيجة لسنوات 2017-2018-2019 و2020

البيان	2017	2018	2019	2020
رقم الأعمال مصحح	82 575 343	103 202 631	111 488 064	72 621 217
معدل الهامش الصافي	20%	20%	20%	20%
الأرباح المصححة	16 515 068	20 640 526	22 297 612	14 524 243
النتيجة المصرح بها	-5 167 624	-1 784 385	- 4 987 045	- 2 304 009
الربح الغير مصرح	16 515 068	20 640 526	22 297 612	14 524 243

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الوثائق المقدمة من مديرية الضرائب الملحق رقم(3) ص8.

النتائج التي تم تصحيحها تحسب بتطبيق هامش الصافي بمعدل 20% على رقم الأعمال المعاد تصحيحه.

3- الرسم على القيمة المضافة للمشتريات / والضريبة على الدخل الإجمالي فئة الرواتب.

التحقيق في هذه الضرائب والرسوم لم يخرج بأي ملاحظات وأخطاء .

4- الرسم على التكوين المهني المتواصل و الرسم التمهين: لم تقم المؤسسة الخاضعة للتحقيق بتسديد الرسم

على التكوين المهني المتواصل و رسم التمهين ,حيث قامت الفرقة المدققة بتسوية هذا الرسم طبقا للمواد 55-

56 من القانون 97-02 الصادر في 1997/12/31 حيث يخضع الرسم على التكوين المهني المتواصل و

رسم التمهين لمعدل 1%

الأسس المصرح بها لحساب رسم التمهين و التكوين المهني المستمر غير صحيحة هي أقل من الكتلة الأجرية

الإجمالية للسنوات 2017 و 2020 الكتلة الأجرية يتم حسابها من مجموع ح/63

• رسم التمهين:

الجدول رقم(11):المبلغ الغير خاضع لرسم التمهين لسنة 2017 و2020.

السنوات	2017	2020
الأساس الخاضع	3 846 633	7 690 187
الأساس المصرح به	3 500 436	7 013 273

الأساس الغير خاضع	346 197	676 914
-------------------	---------	---------

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق المقدمة من مديرية الضرائب الملحق رقم (3) ص 9.

• رسم التكوين المهني المتواصل:

الجدول رقم (12): المبلغ الغير خاضع لرسم التكوين المهني المتواصل لسنة 2017 و 2020.

السنوات	2017	2020
الأساس الخاضع	538 467	7 690 187
الأساس المصرح به	0	7 013 273
الأساس الغير خاضع	538 467	676 914

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق المقدمة من مديرية الضرائب الملحق رقم (3) ص 9.

رابعاً: تصفية الحقوق و الغرامات

1 - الرسم على القيمة المضافة (TVA).

كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (13): الرسم على القيمة المضافة (الوحدة بالدينار الجزائري)

البيان	2017	2018	2019	2020
ر.ع المصحح	82 575 343	103 202 209	111 488 064	72 621 217
ر.ع المصرح به	76 664 790	87 298 209	93 331 170	58 063 950
ر.ع غير مصرح	5 910 55	15 904 422	18 156 894	14 557 267
معدل TVA	19%	19%	19%	19%
حقوق متملص منها	1 123 005	3 021 810	3 449 810	2 765 881
معدل الغرامة	25%	25%	25%	25%
مبلغ الغرامة	280 751	755 460	862 452	691 470
إجمالي الدفع	1 403 756	3 777 300	4 312 262	3 457 351

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق المقدمة من مديرية الضرائب الملحق رقم (3) ص 9.

معدل الرسم على القيمة المضافة المطبق هو 19 % طبقاً للمادة 21 من قانون الرسم على رقم الأعمال، الحقوق التي تم حسابها مصحوبة بغرامات جبائية 25% طبقاً للمادة 118 من نفس القانون.

2- الرسم على النشاط المهني (TAP)

كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (14): الرسم على النشاط المهني (الوحدة بالدينار الجزائري)

البيان	2017	2018	2019	2020
رع مصحح 2%	82 575 343	103 202 209	111 488 064	72 621 217
رع خاضع ل 1%	76 664 790	87 298 209	93 331 170	58 063 950
تخفيض 30%	22 999 437	25 535 439	27 999 351	17 419 185
رع خاضع 2%	59 575 906	77 667 192	83 488 713	55 202 032
حقوق بسيطة	1 191 518	1 553 343	1 669 774	1 104 040
حقوق مدفوعة	766 647	872 982	933 311	580 639
حقوق متملص منها	424 871	680 361	736 463	523 401
معدل الغرامة	25%	25%	25%	25%
مبلغ الغرامة	106 217	170 090	184 115	130 850
إجمالي الدفع	531 088	850 451	920 578	654 251

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الوثائق المقدمة من مديرية الضرائب الملحق رقم (3) ص 10.

معدل الرسم على النشاط المهني المطبق هو 2% طبقا للمادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الحقوق المطبقة من العقوبات الجبائية طبقا للمادة 192 من نفس القانون.

3- الضريبة على أرباح الشركات IBS:

كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم(15):الضريبة على أرباح الشركات (الوحدة بالدينار الجزائري)

البيان	2017	2018	2019	2020
الأرباح المصححة	16 515 068	20 640 526	22 297 612	14 524 243
الأرباح المصرح بها	عجز	عجز	عجز	عجز
الرصيد 2016	3 452 703	-	-	-
الربح الخاضع	13 062 365	20 640 526	22 297 612	14 524 243
معدل الضريبة	26%	26%	26%	26%
حقوق بسيطة	3 396 214	5 366 536	5 797 379	3 776 303
حقوق مدفوعة	10000	10 000	10 000	10 000
حقوق متملص منها	3 386 214	5 356 536	5 787 379	3 766 303
معدل العقوبة	25%	25%	25%	25%
مبلغ الغرامة	846 553	1 339 134	1 446 844	941 575
إجمالي الدفع	4 232 767	6 695 970	7 234 223	4 707 878

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق المقدمة من مديرية الضرائب الملحق رقم(3) ص10.

معدل الضريبة على أرباح الشركات هو 26% طبقا للمادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة, الحقوق المطبقة من العقوبات الجبائية طبقا للمادة 192 من نفس القانون.

4- الضريبة على الدخل الإجمالي صنف المداخل رؤوس الأموال المنقولة RCM/IRG

كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم(16):الضريبة على الدخل الإجمالي (الوحدة بالدينار الجزائري)

البيان	2017	2018	2019	2020
الأرباح المصححة	13 062 365	20 640 526	22 297 612	14 524 243
حقوق IBS	3 396 214	5 366 536	5 797 379	3 776 303
المبلغ الخاضع	9 666 151	15 273 990	16 500 233	10 747 940
معدل الضريبة	10%	15%	15%	15%
مبلغ الضريبة	966 615	2 291 098	2 475 034	1 612 191
معدل الغرامة	25%	25%	25%	25%
مبلغ الغرامة	241 653	572 774	618 758	403 047
إجمالي الدفع	1 208 268	2 863 872	3093792	2 015 238

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق المقدمة من مديرية الضرائب الملحق رقم(3) ص11.

معدل الضريبة على الدخل الإجمالي هو 10% (2017) و 15% (2018 إلى 2020) طبقا للمادة

104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الحقوق المطبقة من العقوبات الجبائية طبقا للمادة 192 من نفس القانون.

5- الرسم على التكوين المهني المتواصل و رسم التمهين

- الرسم على التمهين :

كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم(17): الرسم على التمهين (الوحدة بالدينار الجزائري)

السنوات	2017	2020
الأساس الخاضع	3 846 633	7 690 187
الأساس المصرح به	3 500 436	7 013 273
المبلغ الخاضع للضريبة	346 197	676 914
حقوق بسيطة	38 466	76 907
حقوق مدفوعة	35 004	70 132
حقوق متملص منها	3 462	6 769
معدل الغرامة	25%	25%
مبلغ الغرامة	865	1 692
إجمالي الدفع	4 327	8 461

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق المقدمة من مديرية الضرائب الملحق رقم(3) ص11.

• الرسم على التكوين المهني المتواصل

كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم(18): الرسم على التكوين المهني المتواصل (الوحدة بالدينار الجزائري)

السنوات	2017	2020
الأساس الخاضع	467538	7690187
الأساس المصرح به		7013273
المبلغ الخاضع للضريبة	467538	676914
حقوق بسيطة	4675	76901
حقوق مدفوعة	-	70132
حقوق متملص منها	4675	66796
معدل الغرامة	25%	25%
مبلغ الغرامة	1168	1692
إجمالي الدفع	5843	8461

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق المقدمة من مديرية الضرائب الملحق رقم(3) ص11.

الحقوق المطبقة من العقوبات الجبائية طبقا للمادة 192 من نفس القانون.

بعد الانتهاء من تحديد النتائج يتم تبليغها إلى المكلف بالنسبة لهذه الشركة تم تبليغها بنتائج التحقيق بتاريخ 21 ديسمبر 2021 و كان يحتوي على 11 صفحة, تعطى للمكلف مدة 40 يوم من أجل الرد و تقديم الملاحظات فيما يخص التبليغ الأولي و في حالة الإخلال بهذه المدة من طرف المكلف تطبق نتائج التحقيق التمهيدي كنتيجة نهائية.

المطلب الثالث: الأعمال النهائية للتحقيق.

تسير الخطوات النهائية للتحقيق المحاسبي وفق مايلي:

أولاً: رد المكلف

في تاريخ 27 جانفي 2022 جاء رد من المكلف كاحتجاج على مختلف العقوبات المفروضة عليه كانت ظالمة في حقه حيث طلب التحكيم (الملحق رقم 07) من مدير المديرية على العقوبات التي جاءت في التبليغ الأولي وإعادة النظر فيها ومحاولة التخفيف منها حيث قدم الملاحظات وهي على النحو التالي:

- كيفية حساب استهلاك الإسمنت ورفض المحاسبة.
- إعادة تصحيح رقم الأعمال باحتساب المشتريات غير مصرحة.
- معدل الهامش الصافي 20%.
- الخزينة السالبة للسنوات 2017, 2018 و2020.
- تصحيح خزينة ب12/31 باستعمال الرصيد الدائن لتجنب الوقوع في الإخضاع المزدوج.

ثانياً: التبليغ النهائي بالنتائج

تطبيقاً لنص المادة 31 من قانون المالية 2012 المعادلة للمادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية تم استدعاء المكلف بالضريبة للاجتماع المنعقد في 07 أفريل 2022 على الساعة 10:00 بمقر المديرية الولائية للضرائب تحت إشراف السيد المدير و أعضاء الإدارة الجبائية و بحضور مسير المكلف بالضريبة بعد منحه مدة 10 أيام من تاريخ استلام الاستدعاء للتحكيم على نقاط احتجاج المكلف التالية: (الملحق رقم 08)

- كيفية حساب الاستهلاك الإسمنت ورفض المحاسبة.
- إعادة تصحيح رقم الأعمال باحتساب المشتريات غير مصرحة.
- معدل الهامش الصافي 20%.
- الخزينة السالبة للسنوات 2017, 2018 و2020.
- تصحيح خزينة ب12/31 باستعمال الرصيد الدائن لتجنب الوقوع في الإخضاع المزدوج.
- جودة المنتج.

و بعد دراسة رد المكلف و مناقشة التحكيم من طرف المدير الولائي تم الرد على المكلف بالضريبة بالتبليغ النهائي رقم *** في *** حيث تم إعلامه بما يلي: (الملحق رقم 09).

➤ رفض احتجاج المكلف بالضريبة مع الاحتفاظ بعناصر التبليغ الأولي و ذلك لعدم تقديم معلومات جديدة تفيد الاحتجاجات التي طلبها.

وهذا ملخص ما جاء في التبليغ النهائي كما هو مبين في الجدول أدناه:

الجدول رقم(19): ملخص الغرامات المفروضة على المكلف

2020	2019	2018	2017	البيان	
3 766 303	5 787 379	5 356 536	3 386 214	الحقوق المقدرة (a)	IBS
941 575	1 446 844	1 339 134	846 553	مبلغ الغرامة (b)	
4 707 878	7 234 223	6 695 970	4 232 767	إجمالي الدفع (a+b)	
1 612 191	2 475 034	2 291 098	966 615	الحقوق المقدرة	IRCM
403 047	618 758	572 774	241 653	مبلغ الغرامة	
2 015 238	3093792	2 863 872	1 208 268	إجمالي الدفع	
523 401	736 463	680 361	424 871	الحقوق المقدرة	TAP
130 850	184 115	170 090	106 217	مبلغ الغرامة	
654 251	920 578	850 451	531 088	إجمالي الدفع	
2 765 881	3 449 810	3 021 810	1 123 005	الحقوق المقدرة	TVA
691 470	862 452	755 460	280 751	مبلغ الغرامة	
3 457 351	4 312 262	3 777 300	1 403 756	إجمالي الدفع	
13538	—	—	8137	الحقوق المقدرة	الرسم التكويني
3384	—	—	2033	مبلغ الغرامة	المهني المتواصل
16922	—	—	10170	إجمالي الدفع	ورسم التمهين.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق المقدمة من مديرية الضرائب الملحق رقم(10)

ثالثا: نهاية التحقيق.

بعد قيام المحققان بعملية التحقيق يتم إعادة تسجيل و ترجمة التحقيقات و المخالفات في جدول (الملحق رقم 10), وإرسال نسخة منه لقبضة الضرائب لمتابعة التحصيل و نسخة أخرى للمكلف الخاضع للتحقيق .
وينتهي التحقيق بكتابة التقرير النهائي, حيث يبين فيه كل المعلومات , الأرقام, المبالغ وطبيعة المخالفات.

خلاصة الفصل :

من خلال دراستنا في هذا الفصل للجانب التطبيقي توصلنا إلى أن عملية التحقيق المحاسبي تمر بعدة مراحل، فبعد الموافقة النهائية على برمجة المكلف ضمن برنامج المراقبة الجبائية، يتم إحضار ملفه الجبائي الخاص حيث يقوم المحققون بالتدقيق المفصل لجميع المعلومات المتعلقة به قصد إرسال الإشعار بالتحقيق إليه باستعمال وسائل تثبت حق الطرفين من تسليم واستلام، وبعد ذلك يشرع المحققون في عملية التحقيق المحاسبي بدءا من إعداد الكشوف المالية المقارنة مرورا بالتعديلات الأولية المطبقة بعد اكتشاف النقائص وإشعار المكلف بها لإبداء رأيه وموافقته من عدمها، وصولا إلى إعداد الورد بعد دراسة ومناقشة جوابه والذي يتضمن الحصيلة النهائية لعملية التحقيق المحاسبي.

خاتمة عامة:

هدفت هذا البحث إلى التعرف على تقنيات الرقابة الجبائية المتمثلة في التحقيق المحاسبي باعتباره من أهم الآليات لمكافحة التهرب و الغش الضريبي من خلال مراقبة التصريحات المقدمة من المكلفين بالضريبة، و العمل على اكتشاف الأخطاء و المخالفات بهدف تصحيحها وتقويمها.

• اختبار الفرضيات:

- ✓ التحقيق المحاسبي أهم و أكبر آليات مكافحة التهرب و الغش الضريبيين, يمكن إعتبار هذه الفرضية صحيحة فهو من أكثر الآليات استعمالا من حيث الرقابة الجبائية .
- ✓ يساهم التحقيق المحاسبي في التأكد من صحة و نزاهة المعلومات الموجودة في ملفات المكلفين, ويثبت صحة الفرضية كل ما توصلت إليه الإدارة الجبائية و ما حققته من اكتشافات للمخالفات والإغفالات في ملفات المكلفين بالضريبة.
- ✓ إن التحقيق المحاسبي رغم فعاليته لا يستطيع القضاء بشكل نهائي على ظاهرة التهرب الضريبي و إنما يخفف من حدته, يمكن أيضا اعتبار هذه الفرضية صحيح أن التحقيق المحاسبي من أنجع الوسائل لمكافحة التهرب الضريبي إلا أنه قد حقق نتائج نسبية غير النتائج المرجوة, وهذا كونه قاصر أمام العديد من النقائص بما فيها عدم استقرار النصوص التشريعية بسبب التعديلات المفرطة في هذا المجال.

• نتائج البحث النظري والتطبيقية:

انطلاقا من البحث الذي قمنا به يمكن تلخيص أهم النتائج المتوصل إليها في النقاط التالية:

- تعد الرقابة الجبائية أهم الإجراءات التي تسعى من ورائها الإدارة الجبائية للمحافظة على حقوق الخزينة.
- الحرص على تطبيق حق الإطلاع و المعاينة وذلك لمساعدة المحققين لكشف الأخطاء و التجاوزات التي ارتكبها المكلفون بالضريبة عن قصد أو دون قصد.
- يعتبر التحقيق المحاسبي من أهم آليات الرقابة الجبائية حيث يساعد شكلا و مضمونا في اكتشاف العديد من الاغفالات والمتعلقة بالفواتير الوهمية و عدم سداد الضريبة التي تؤثر على التحصيل الضريبي.
- يقوم التحقيق المحاسبي على مجموعة من الإجراءات و القوانين التي تقوم بتطبيقها هيئات و أجهزة مختصة, كما يعمل على حماية المكلفين بالضريبة.

خاتمة عامة

- يتم التبليغ النهائي في عملية التحقيق المحاسبي الذي يبين تسوية الوضعية الجبائية للمكلف المعني و بناءا عليه يتم إصدار الجدول الفردي الذي بموجبه يقوم المكلف بدفع ما عليه من التزامات.
- التوصيات والاقتراحات.

من خلال البحث يمكن أن نقدم بعض التوصيات و الاقتراحات التالية:

- ضرورة تعميم التعامل بالفواتير لمكافحة ظاهرة البيع والشراء في السوق السوداء.
- سن قوانين صارمة لمعاقبة كل من يخالف القانون محققا كان أو مكلفا.
- تخفيض الضغط الضريبي بما يسمح للمكلف بعدم التهرب من دفع الضرائب و تقديم تحفيزات جبائية للمكلفين بالضريبة الذين تمتاز تصريحاتهم بالشفافية.
- تعميم الرقمنة في معالجة الملفات ما يساهم في اكتشاف حالات الغش والتقليل من حجم التهرب الضريبي.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

• الكتب:

1- عباس عبد الرزاق, التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي من خلال عمليات الرقابة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي الجزائري و المقارن ,دار الهدى ,عين مليلة, الجزائر, 2012.

• الرسائل و الأطروحات:

1- بن صفي الدين أحلام, الرقابة الجبائية, رسالة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه, كلية الحقوق, جامعة الجزائر 1, 2013/2014.

2- بوجلولي نزيهة ,بود حماني حياة, التحقيق المحاسبي ودوره الرقابي في مصلحة الضرائب ,مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي ,جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم, كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير, سنة 2019/2020

3- زهرة محمد حبو, دور الرقابة الجبائية في النظام الضريبي, رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في الاقتصاد المالي و النقدي, جامعة دمشق, سنة 2011.

4- سمية عبد اللية, إيمان عزون, دور الإدارة الجبائية في تفعيل الرقابة الجبائية, مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر, محاسبة و جباية معمقة, كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير, جامعة أمحمد بوقرة بومرداس, 2021/2022,

5- فلاح محمد, السياسة الجبائية - الأهداف و الأدوات - , أطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية, كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير, جامعة الجزائر, 2006.

6- لياس قلاب ذبيح , مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية, مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة, جامعة محمد خيضر -بسكرة, كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير, سنة 2010/2011.

7- مروان لعلاوي, إجراءات التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة في الجزائر, مذكرة لنيل الماجستير, قانون فرع إدارة و مالية, كلية الحقوق و العلوم السياسية-بود واو- ,جامعة أمحمد بوقرة بومرداس, 2017/2018

قائمة المراجع

8- مغني ناصر, دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء , مذكرة ماجستير , كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير , جامعة بومرداس , الجزائر , 2009-2010.

• مجلات وملتقيات

1- خديري صبرينة , جنينة عمر , الرقابة الجبائية في الجزائر بين هدفي التهرب الجبائي وتنمية الإيرادات الجبائية , مجلة العلوم الإقتصادية و التسيير والعلوم التجارية , جامعة العربي التبسي , المجلد 12/العدد 02 , سنة 2019

2- عبد الرحيم لواج , فيصل بوزيان , وليد حمياني , دور التحقيق الجبائي في الكشف عن الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلفين بالضريبة , مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية , جامعة تيسمسيلت , الجزائر , المجلد 05 , العدد 01 , 2021.

3- محمد الهادي ضيف الله , هشام لبزة , سليمان عتير , دور التحقيقات المحاسبية الجبائية في تدقيق تصريحات المكلفين , مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد و الإدارة , جامعة الوادي , المجلد 02 العدد 03 , جوان 2018.

4- ميهوبي مراد , إجراءات التحقيق المحاسبي و ضمانات حقوق المكلف بالضريبة في التشريع الجزائري , مداخلة في الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر , جامعة قالم , 28-29-أكتوبر 2015.

• القوانين والمراسيم

1- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية , قانون رقم 07-11 مؤرخ في 15 ذو القعدة عام 1428 الموافق ل 2007/11/25 , يتضمن النظام المحاسبي المالي , الجريدة الرسمية , العدد 75 , المادة 20.

2- قانون الإجراءات الجبائية 2021 .

3- قانون الإجراءات الجبائية سنة 2022.

4- القانون التجاري سنة 2007.

5- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة سنة 2021 .

6- ميثاق المكلفين بالضريبة , منشورات 2021.

قائمة المراجع

• مراجع باللغة الفرنسية:

- MF/DGI/DRV ,Guide de Vérification de Comptabilité ,Edition 2001.

الملاحق

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

Direction des impôts de la wilaya de BOUMERDES

Référence N°

/DIW35/SDCF/BVF

Lettre avec
A.R

N°

A

Monsieur, Le Gérant de la SARL OFFICE STAR,
Fabrication du Parpaing, Hourdis et prébéton.
cite bumerdes BOUMERDES.

bumerdes

Le 12/09/2021

Avis de Vérification de Comptabilité

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre Société

le 20/09/2021 à H, à l'effet de vérifier au titre des exercices 2017 ☐, 2018 ☐, 2019 ☐, 2020 ☐
l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux
impôts, droits et taxes ci-après, désignés : IBS, IRG (salaires et RCM), TAP, TVA, Droits de Timbre, taxe d'appr,

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

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

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

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

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

(Inspecteur Divisionnaire)

(Inspecteur Central)

(1) À cocher en cas de contrôle inopiné.

(Inspectrice Principale)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وزارة المالية

بومرداس في 20/09/2021

المديرية العامة للضرائب
المديرية الجمهورية للضرائب بالبلدية
مديرية الضرائب لولاية بومرداس
المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
رقم 1287 ام.وض/35/م.ف.رج.ام.م.ج

A

Mr Le Gérant de La S

Fabrication du parpaing, Hourdis et Bordures pour trottoirs

Village Matignon Local N°A

OBJET : Vérification de Comptabilité.

Référence : Votre lettre du 12/09/2021.

Monsieur,

Par correspondance visée en référence, vous sollicitez la vérification de vos documents comptables au sein des bureaux de la Direction des Impôts de la Wilaya de Boumerdes, au motif que vous n'avez pas un bureau nécessaire à cette vérification.

En réponse, j'ai l'honneur de vous informer que compte tenu de votre activité et du motif invoqué, il m'a paru possible d'accéder favorablement à votre demande.

Veuillez agréer, Monsieur, l'expression de ma parfaite considération.

Le Chef de Brigade

J. Bonner

(Inspecteur Divisionnaire)



26 09 2021

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

Direction des Impôts de la Wilaya de Boumerdes
Sous-Direction du Contrôle Fiscal

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

Référence N°: 1662/DIW35/SDCF/BVF

Lettre avec
A.R.

N°

A
M.le gérant de la SARL
Préfabrication du béton prêt à l'emploi et d'éléments en béton

Boumerdes

Le

20 déc. 21

Notification de Redressement
Suite à la vérification de comptabilité

Suite à l'envoi de l'avis de vérification n° 1229 du 12.09.21, vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre des exercices 2017, 2018, 2019, 2020, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés : TVA, IBS, IRG, TAP, DE, DT, TFPC, TA et autres droits et taxes auxquels vous êtes soumis.

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

Vous disposer, à compter de la réception de la présente notification, d'un délai de 40 jours pour formuler vos observations ou faire part de votre acceptation des propositions de redressement 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 wilaya, du chef du centre des impôts ou du chef de service des recherches et vérifications en vertu des dispositions l'article 20-6 du Code des Procédures Fiscales.

Nous attirons votre attention que les droits rappelés dans ce cadre seront assortis des sanctions fiscales 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 11 feuillets y compris celui-ci.

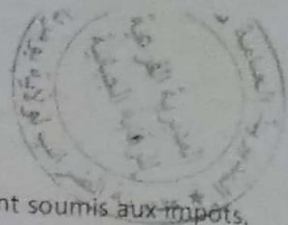
Veuillez agréer Madame, monsieur l'expression de notre parfaite considération.

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

(Inspecteur Divisionnaire)

DJELLALI Toufik
(Inspecteur Central)AGROUM Fatma
(Inspectrice Principale)



I/ Position Fiscale :

De par votre activité et vu la nature juridique de votre société, vous êtes légalement soumis aux impôts, droits et taxes, ci-après désignés :

1) Impôts Directs et Taxes Assimilées :

- ♦ A l'Impôt sur le Bénéfice des Sociétés (IBS) au taux de 26%, au titre des bénéfices réalisés, conformément aux articles 136 et 150 du Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées (CIDTA).
- ♦ A la Taxe sur l'Activité Professionnelle (TAP) au taux de 2% sur le montant des chiffres d'affaires (CA) facturés (articles 217 à 222 du CIDTA).
- ♦ A l'Impôt sur le Revenu Global (IRG) au titre des bénéfices distribués aux associés, conformément aux articles 01, 45, 46 et 104 du CIDTA.
- ♦ Au versement des retenues IRG sur salaires (articles 75-1, 129-1 et 130-2 du CIDTA) de par votre qualité d'employeur.

2) Droits de Timbre :

- ♦ Aux droits de timbre (DT) sur le montant des ventes facturées et réglées en espèces, conformément aux dispositions de l'article 100 du code du timbre (CT).

3) Taxes sur le Chiffre d'Affaires :

- ♦ A la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) au taux de 19% sur le montant des chiffres d'affaires facturés taxables conformément aux dispositions de l'article 21 du Code des Taxes sur le Chiffre d'Affaires (CTCA).

4) Taxe de formation professionnelle continue et taxe d'apprentissage :

- ♦ A la taxe de formation professionnelle continue (TFPC) et à la taxe d'apprentissage (TA), conformément aux dispositions de la loi n°97-02 du 31.12.1997.

II/ EXAMEN DE LA COMPTABILITE :

A. Présentation :

La comptabilité présentée est tenue suivant le système centralisateur et réunit les documents suivants :

1) Livres obligatoires :

- ♦ Livre Journal général coté et paraphé par le Tribunal de BORDJ MENAIEL le 02/08/2015, comportant 95 feuillets.
- ♦ Livre d'inventaires coté et paraphé par le Tribunal de BORDJ MENAIEL le 02/08/2015, comportant 92 feuillets.
- ♦ Livre de paie coté et paraphé par le Tribunal de BORDJ MENAIEL le 02/08/2015, comportant 45 feuillets.
- ♦ Grand livre des comptes généraux et auxiliaires.

2) Journaux et livres auxiliaires :

- ♦ Journaux auxiliaires informatisés des achats des années 2016 à 2020.
- ♦ Journaux auxiliaires informatisés des ventes des années 2016 à 2020.
- ♦ Journaux auxiliaires informatisés de caisse des années 2016 à 2020.
- ♦ Journaux auxiliaires informatisés de banque des années 2016 à 2020.
- ♦ Journaux auxiliaires informatisés des opérations diverses des années 2016 à 2020.
- ♦ Balances générales des comptes principaux et auxiliaires des années 2016 à 2020.



3) Autres pièces présentées :

- ◆ Factures d'achats des années 2016 à 2020.
- ◆ Factures de ventes des années 2016 à 2020.
- ◆ Factures de charges des années 2016 à 2020.
- ◆ Relevés bancaires des années 2016 à 2020.
- ◆ Déclarations de cotisations à la sécurité sociale des années 2016 à 2020.
- ◆ Copies des déclarations mensuelles (série G50) des années 2016 à 2020.
- ◆ Copies des déclarations annuelles (bilans) des années 2016 à 2020.

B. Irrégularités :

L'examen de votre comptabilité et de votre dossier fiscal a permis de relever les irrégularités listées ci-dessous :

Irrégularités ôtant tout caractère probant à la comptabilité :

1/ - Compte matières :

L'élaboration d'un compte matière, englobant l'ensemble des produits que vous avez fabriqués au cours des années 2016 à 2020, en se basant sur l'une des matières premières les plus significatives utilisées, à savoir le ciment, a abouti aux résultats repris d'une manière détaillée, aux tableaux ci-dessous.

Nous vous rappelons que les résultats de ce compte matière vous ont déjà été communiqués, afin que vous puissiez expliquer les différences auxquelles nous aboutissons. Cependant, aucune justification tangible n'a été fournie de votre part. Nous les avons également discutés au cours de notre réunion du 05/12/2021, à laquelle vous avez pris part en compagnie de votre comptable.

[Des tableaux comportant les chiffres détaillés des achats et des ventes, par facture et par produit, vous ont également été remis, pour une confrontation et confirmation de leurs totaux annuels. Aucune remise en cause, de ces chiffres n'a été notée par vous].

Récapitulation des quantités de ciment consommé, issues des ventes déclarées :

La contenance en ciment pour chaque produit est tirée de vos propres fiches de production mises à notre disposition par vous-même.

Année / Désignation	2016		
	Quantité	Contenance ciment (en Kg)	Total
Vente béton dosage 200 (m3)	87,00	200,00	17 400,00
Vente béton dosage 350 (m3)	8 897,00	350,00	3 113 950,00
Vente béton dosage 400 (m3)	4 097,00	400,00	1 638 800,00
Vente parpaing (U)	19 864,00	4,00	79 456,00
Vente bordure (U)	3 800,00	23,20	88 160,00
Consommations de ciment issues des ventes (Kg)			4 937 766,00
Consommations de ciment issues des ventes (Tonnes)			4 937,77



Année / Désignation	2017		
	Quantité	Contenance ciment (en Kg)	Total
Vente béton dosage 350 (m3)	10 450,00	350,00	3 657 500,00
Vente béton dosage 400 (m3)	4 952,50	400,00	1 981 000,00
Vente parpaing (U)	5 315,00	4,00	21 260,00
Vente bordure (U)	7 000,00	23,20	162 400,00
Consommations de ciment issues des ventes (Kg)			5 822 160,00
Consommations de ciment issues des ventes (Tonnes)			5 822,16

Année / Désignation	2018		
	Quantité	Contenance ciment (en Kg)	Total
Vente béton dosage 350 (m3)	16 028,50	350,00	5 609 975,00
Vente béton dosage 400 (m3)	2 185,00	400,00	874 000,00
Vente parpaing (U)	10 130,00	4,00	40 520,00
Vente bordure (U)	1 220,00	23,20	28 304,00
Hourdis (U)	2 535,00	4,00	10 140,00
Consommations de ciment issues des ventes (Kg)			6 562 939,00
Consommations de ciment issues des ventes (Tonnes)			6 562,94

Année / Désignation	2019		
	Quantité	Contenance ciment (en Kg)	Total
Vente béton dosage 150 (m3)	7 105,00	150,00	1 065 750,00
Vente béton dosage 250 (m3)	78,00	250,00	19 500,00
Vente béton dosage 350 (m3)	16 826,50	350,00	5 889 275,00
Vente béton dosage 400 (m3)	95,50	400,00	38 200,00
Consommations de ciment issues des ventes (Kg)			7 012 725,00
Consommations de ciment issues des ventes (Tonnes)			7 012,73

Année / Désignation	2020		
	Quantité	Contenance ciment (en Kg)	Total
Vente béton dosage 150 (m3)	21 818,00	150,00	3 272 700,00
Vente béton dosage 250 (m3)	36,00	250,00	9 000,00
Vente béton dosage 350 (m3)	2 036,50	350,00	712 775,00
Consommations de ciment issues des ventes (Kg)			3 994 475,00
Consommations de ciment issues des ventes (Tonnes)			3 994,48

NB : Les stocks de produits finis à la fin de chaque année, étant nul, toutes les ventes annuelles correspondent donc à la totalité de la production au titre de chaque année.



Différences dégagées non justifiées :

En comparant les consommations déterminées ci-dessus (issues des ventes déclarées), aux achats consommés du ciment, comptabilisés au titre de chaque année, nous obtenons ce qui suit :

ANNEE	2016	2017	2018	2019	2020
stock initial	426,53	1 093,37	193,88	81,13	-
Achats	5 816,66	5 168,34	3 741,66	3 465,85	2 373,62
Stock final	1 093,37	193,88	81,13	-	-
Consommations	5 149,82	6 067,83	3 854,41	3 546,98	2 373,62
Consommations Carbonates de calcium - fillers	-	-	232,98	675,76	293,04
Total consommations brutes	5 149,82	6 067,83	4 087,39	4 222,74	2 666,66
Pertes (1%)	51,49	60,67	40,87	42,22	26,66
Consommations issues des achats déclarés (1)	5 098,33	6 007,16	4 046,52	4 180,52	2 640,00
Consommations issues des ventes déclarées (2)	4 937,77	5 822,16	6 562,94	7 012,73	3 994,48
Différences éludées (3)	160,56	185,00	- 2 516,42	- 2 832,21	- 1 354,48
Taux de dissimulation obtenu/ventes déclarées (3*100/2)	3,25%	3,18%	--	--	--
Taux de dissimulation obtenu/achats déclarés (3*100/1)	--	--	62,19%	67,75%	51,31%

Il est à noter qu'au titre des années 2016 et 2017, les quantités de ciment consommées, ont donné lieu respectivement à **3,21%** et **3,18%** de ventes.

Aussi, vous remarquerez qu'au titre des années 2018, 2019 et 2020, les consommations de ciment issues des ventes déclarées, sont supérieures à celles issues des achats comptabilisés. Il s'agit donc d'achats non comptabilisés.

Le règlement de tous ces achats n'a évidemment pas été comptabilisé. L'origine des montants avec lesquels vous avez procédé au règlement de vos fournisseurs, reste donc indéterminée, puisque n'ayant transité par aucune écriture comptable.

(62,19% pour 2018, 67,75% pour 2019 et 51,31% pour 2020 d'achats de ciment n'ont pas été comptabilisés).

NB : Les **consommations** de carbonates de calcium ont été rajoutées aux consommations de ciment, puisqu'elles remplacent une petite quantité de ciment dans la formulation des produits.

2/- Caisse créditrice :

Votre poste comptable caisse, est anormalement créditeur aux dates suivantes :

- Le 11/06/2017 :	7.033.500,17 TTC	5.910.504,34 HT
- Le 30/11/2019 :	4.707.994,33 TTC	3.956.297,75 HT
- Le 30/09/2020 :	8.863.090,66 TTC	7.447.975,34 HT

Pour tirer les conséquences fiscales de cette situation, ce solde créditeur est considéré comme étant des chiffres d'affaires dissimulés et encaissés, en marge de toutes écritures comptables. Ces sommes ont bien existé avant d'être dépensées.



3/- Achats non comptabilisés :

Suite à la réception de renseignements parvenus de vos fournisseurs, les achats suivants n'ont pas été comptabilisés :

- Fournisseur SARL EL FETH : Facture n°0085 du 20/12/2018, pour un montant TTC de 1.853.000,17.		
- Fournisseur Delhoum Toufik, au titre de l'année 2020 :	Achats recoupés :	14.524.480,00 TTC
	Achats comptabilisés :	13.654.785,00 TTC
	Achats non comptabilisés :	869.695,00 TTC
- Fournisseur SCSEGHozlane, au titre de l'année 2020 :	Achats recoupés :	796.172,00 TTC
	Achats comptabilisés :	457.513,00 TTC
	Achats non comptabilisés :	338.659,00 TTC
- Fournisseur SARL EL HIDAB, au titre de l'année 2017 :	Achats recoupés :	8.776.354,00 TTC
	Achats comptabilisés :	8.758.780,00 TTC
	Achats non comptabilisés :	17.574,00 TTC
- Fournisseur SNC Benissad et Keriche, au titre de l'année 2020 :	Achats recoupés :	4.287.265,00 TTC
	Achats comptabilisés :	4.269.720,00 TTC
	Achats non comptabilisés :	17.545,00 TTC

Ces différentes situations anormales, injustifiées et inexpliquées, aboutissant à des écarts importants, rajoutées à la caisse anormalement créditrice et aux achats non comptabilisés, font perdre à la comptabilité des années 2017 à 2020, toute valeur probante. Ces anomalies relevées faussent tous les niveaux de vos achats, de vos ventes, de votre trésorerie et de vos résultats (les valeurs ajoutées et les résultats nets contenus dans vos liasses fiscales, ne peuvent être justes, car reposant sur de fausses indications d'achats, de ventes et de consommations).

Autres irrégularités :

1) Application d'un taux de 1%, sans réfaction (erroné) à l'ensemble des chiffres d'affaires déclarés. Le taux adéquat est de 2%, avec une réfaction de 25%, conformément aux dispositions de l'article 222 du CIDTA.

Les CA déclarés au titre de votre activité ont été soumis par vos soins à un taux de TAP de 1% réservé aux producteurs. Or, en l'état actuel de la législation fiscale, l'activité de production est définie par les dispositions de l'article 150-1 paragraphes 4 et 5 du CIDTA qui prévoit que « Nonobstant les dispositions de l'article 4 du code des taxes sur le chiffre d'affaires, les activités de production de biens s'entendent de celles qui consistent en l'extraction, la fabrication, le façonnage ou la transformation de produits à l'exclusion des activités de conditionnement ou de présentation commerciale en vue de la revente. ».

Il vous est précisé donc, que du point de vue fiscal, l'activité de préfabrication d'éléments en béton et la fabrication du béton prêt à l'emploi, ne saurait être considérée comme étant une activité de production. Elle n'est donc concernée ni par le taux de 19% en matière d'IBS, ni par le taux de 1% en matière de TAP.



- 2) Comptabilisation de charges sans pièces justificatives :
Frais postaux et de télécommunication : 14.400,00 (2016).
Documentation et divers : 6.400,00 (2017).
Frais postaux et télécommunication : 32.200,00 + 24.104,00 = 56.304,00 (2017).
- 3) Comptabilisation d'amendes et pénalités, sans leur réintégration au résultat fiscal de l'année 2016, pour une valeur de : 19.072,00 DA. [Article 141-6 du CIDTA].
- 4) La Base de la taxe d'apprentissage déclarée est erronée.
- 5) La taxe d'apprentissage a été déduite du résultat fiscal de l'année 2017, contrairement aux dispositions de l'article 55 de la loi de finances pour 1998.

C. Conclusion :

A la lumière de ce qui précède et compte tenu des irrégularités que contient la comptabilité des années 2017, 2018, 2019 et 2020, cette dernière est dépourvue de toute valeur probante et est, par conséquent, non opposable à l'Administration Fiscale. Elle est de ce fait rejetée, conformément aux dispositions de l'article 43 du Code des Procédures Fiscales (CPF).

En conséquence, vos déclaration fiscales de ces années sont taxées d'office, conformément aux dispositions de l'article 44-2 du CPF.

NB : L'année 2016 est vérifiée, afin de contrôler le déficit déclaré au titre de cette année et qui a été reporté sur les résultats des années 2017 à 2020. S'agissant là d'un déficit issu d'une période prescrite, nous vous informons que c'est au regard des dispositions de l'article 41 du CPF, que ce dernier est contrôlé. L'année 2016, n'étant pas concernée par le rejet de comptabilité, le résultat de cette année est rectifié en y incorporant les produits non comptabilisés et les charges non déductibles.

III/ REGULARISATIONS :

1) Chiffres d'affaires :

Année 2016 :

Le taux de dissimulation déterminé ci-dessus [Chapitre irrégularités], est appliqué au chiffre d'affaire déclaré afin de déterminer celui éludé.

Années 2017, 2018, 2019 et 2020 :

Pour les années 2018, 2019 et 2020, comme expliqué précédemment, les CA éludés sont issus de l'application des coefficients de dissimulation aux achats de ciment comptabilisés.

Il leur sera également rajouté les montant HT de la caisse créditrice.

Pour l'année 2017, seul le montant de la caisse créditrice HT est pris comme CA dissimulé au titre de cette année ; et ce pour éviter tout double emploi, entre le CA éludé et les dépenses dont le règlement est d'origine inconnue.

Ces CA dissimulés sont retenus en tirant les conséquences fiscales de cette situation (achats non comptabilisés et caisse créditrice) ; ces montants étant considérés comme chiffres d'affaires dissimulés et encaissés, en marge de toutes écritures comptables. Ces sommes ont bien existé avant d'être dépensées.



Année 2016 :

Désignation	2016
CA HT déclaré	76 664 839
Taux de dissimulation	3,25%
CA HT dissimulé	2 491 607
CA HT retenu	79 156 446

Année 2017 à 2020 :

Désignation	2017	2018	2019	2020
Achats de ciment comptabilisés HT	-	25 573 923	20 960 202	13 855 425
Taux de dissimulation	-	62,19%	67,75%	51,31%
Sommes ayant servies aux achats non comptabilisés HT	-	15 904 422	14 200 536	7 109 218
Caisse créditrice HT	5 910 504	-	3 956 297	7 447 975
CA dissimulés	5 910 504	15 904 422	18 156 833	14 557 193
CA déclarés (ou retenu précédemment)	76 664 839	87 298 209	93 331 231	58 064 024
CA reconstitués	82 575 343	103 202 631	111 488 064	72 621 217

2) Résultats :

Vos résultats ont été reconstitués par l'application aux chiffres d'affaires déterminés supra, d'un coefficient de marge nette de 20% retenu d'office (eu égard au rejet de votre comptabilité et à la taxation d'office que subie votre société).

S'agissant de l'année 2016, le résultat est rehaussé du CA dissimulé et des charges non déductibles [citées au chapitre autres irrégularités].

Désignation	2016
Résultat déclaré	- 5 977 782
CA dissimulé	2 491 607
Charges non justifiées	14 400
Amendes et pénalités	19 072
Résultat retenu	- 3 452 703

Désignation	2017	2018	2019	2020
CA reconstitués	82 575 343	103 202 631	111 488 064	72 621 217
Taux de Marge Nette	20%	20%	20%	20%
Bénéfices reconstitués	16 515 068	20 640 526	22 297 612	14 524 243
Résultat déclaré	- 5 167 624	- 1 784 385	- 4 987 045	- 2 304 009
Bénéfices dissimulés	16 515 068	20 640 526	22 297 612	14 524 243



3) Etude de la TVA/achats et de l'IRG salaires :

Le contrôle de ces impôt et taxe n'appelle aucune remarque particulière.

4) Taxe de Formation Professionnelle Continue et Taxe d'Apprentissage :

En application des articles 55 et 56 de la loi n°97-02 du 31.12.1997 portant loi de finances pour 1998, ainsi que les dispositions des décrets exécutifs n°98-149 du 13.05.1998 et n°09-262 du 24.08.2009, la masse salariale brute doit être soumise à une taxe de formation professionnelle continue au taux de 1%, ainsi qu'à une taxe d'apprentissage également de 1%.

[La première taxe citée, s'applique uniquement aux sociétés employant un nombre de travailleurs égal ou supérieur à vingt (20), suivant le décret n°82-298 du 04/09/1982].

Les bases déclarées au titre de la Taxe d'Apprentissage (2017 et 2020) sont inférieures à celles prévues par la réglementation en vigueur.

En outre, la masse salariale brute des mois au titre desquelles, le nombre d'employés est supérieur à 20, sera soumise à la Taxe de Formation professionnelle Continue.

a) Taxe d'Apprentissage :

Année	2017	2020
Base imposable	3.846.633	7.690.187
Base déclarée	3.500.436	7.013.273
Base non imposée	346.197	676.914

b) Taxe de formation professionnelle continue :

Année	2017	2020
Base imposable	467.538	7.690.187
Base déclarée	0	7.013.273
Base non imposée	467.538	676.914

IV/ IMPOSITIONS :

1) Taxe sur Valeur Ajoutée (TVA) :

Désignation	2017	2018	2019	2020
CA reconstitués	82 575 343	103 202 631	111 488 064	72 621 217
CA déclarés ou retenu	76 664 790	87 298 209	93 331 170	58 063 950
CA dissimulés	5 910 553	15 904 422	18 156 894	14 557 267
Taux de TVA	19%	19%	19%	19%
Droits simples	15 689 315	19 608 499	21 182 732	13 798 031
Droits constatés	14 566 310	16 586 659	17 732 922	11 032 150
Droits éludés	1 123 005	3 021 840	3 449 810	2 765 881
Taux de Pénalités	25%	25%	25%	25%
Pénalités	280 751	755 460	862 452	691 470
Total à payer	1 403 756	3 777 300	4 312 262	3 457 351

Le taux de la Taxe sur la Valeur Ajoutée applicable est de 19% conformément à l'article 21 du CTCA. Les droits rappelés sont assortis de pénalités fiscales, en application de l'article 108 du même code.



2) Taxe sur l'Activité Professionnelle (TAP) :

Désignation	2017	2018	2019	2020
CA reconstitués à 2%	82 575 343	103 202 631	111 488 064	72 621 217
CA taxés à 1%	76 664 790	87 298 209	93 331 170	58 063 950
Réfaction 30% accordée	22 999 437	25 535 439	27 999 351	17 419 185
CA taxable à 2%	59 575 906	77 667 192	83 488 713	55 202 032
Droits simples	1 191 518	1 553 343	1 669 774	1 104 040
Droits constatés	766 647	872 982	933 311	580 639
Droits éludés	424 871	680 361	736 463	523 401
Taux de pénalités	25%	25%	25%	25%
Pénalités	106 217	170 090	184 115	130 850
Total à payer	531 088	850 451	920 578	654 251

Le taux de la taxe sur l'activité professionnelle appliqué est de 2%, tel que prévu à l'article 222 du CIDTA. Les droits rappelés sont assortis de pénalités fiscales, en application de l'article 192 du même code.

NB : La réfaction de 30% vous est accordée, s'agissant de ventes en gros déclarées et pour lesquelles des états de ventes en gros (ex états 104) ont été régulièrement déposés.

3) Impôt sur les Bénéfices des Sociétés (IBS) :

Désignation	2017	2018	2019	2020
Bénéfices reconstitués	16 515 068	20 640 526	22 297 612	14 524 243
Bénéfices déclarés	déficit	déficit	déficit	déficit
Report déficit 2016	3 452 703	-	-	-
Bénéfice taxable	13 062 365	20 640 526	22 297 612	14 524 243
Taux d'IBS	26%	26%	26%	26%
Droits simples	3 396 214	5 366 536	5 797 379	3 776 303
Droits constatés	10 000	10 000	10 000	10 000
Droits éludés	3 386 214	5 356 536	5 787 379	3 766 303
Taux de pénalités	25%	25%	25%	25%
Pénalités	846 553	1 339 134	1 446 844	941 575
Total à payer	4 232 767	6 695 670	7 234 223	4 707 878

Le taux de l'IBS applicable est de 26%, conformément aux dispositions de l'article 150 du CIDTA. Les droits rappelés sont assortis de pénalités fiscales, en application de l'article 192 du même code.

NB : Le déficit de l'année 2016, que vous avez repris au titre de l'année 2017, vous est accordé, car l'année 2016 n'est concernée par aucun rejet de comptabilité.

4) **Impôt sur le Revenu Global (IRG) :**

(Produits des actions ou parts sociales et revenus assimilés "Art. 46 du CIDTA") :

Désignation	2017	2018	2019	2020
Bénéfices dissimulés	13 062 365	20 640 526	22 297 612	14 524 243
Droits IBS	3 396 214	5 366 536	5 797 379	3 776 303
Revenus réputés distribués	9 666 151	15 273 990	16 500 233	10 747 940
Taux d'IRG	10%	15%	15%	15%
Droits simples	966 615	2 291 098	2 475 034	1 612 191
Taux de pénalités	25%	25%	25%	25%
Pénalités	241 653	572 774	618 758	403 047
Total à payer	1 208 268	2 863 872	3 093 792	2 015 238

L'IRG est calculé au taux libératoire de 10% (2017) et 15% (2018 à 2020), tel que prévu à l'article 104 du CIDTA. Les droits rappelés sont assortis de pénalités fiscales en application des dispositions de l'article 192 du même code.

5) **Taxe de Formation Professionnelle Continue et Taxe d'Apprentissage :**

a) **Taxe d'Apprentissage :**

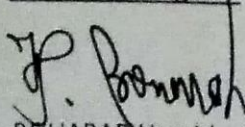
Année	2017	2020
Base imposable	3.846.633	7.690.187
Base déclarée	3.500.436	7.013.273
Base non imposée	346.197	676.914
Droits simples	38.466	76.901
Droits constatés	35.004	70.132
Droits élundés	3.462	6.769
Pénalités 25%	865	1.692
Total à Payer	4.327	8.461

b) **Taxe de Formation Professionnelle Continue :**

Année	2017	2020
Base imposable	467.538	7.690.187
Base déclarée	-	7.013.273
Base non imposée	467.538	676.914
Droits simples	4.675	76.901
Droits constatés	-	70.132
Droits élundés	4.675	6.769
Pénalités (25%)	1.168	1.692
Total à Payer	5.843	8.461

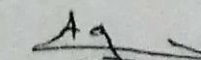
Les droits rappelés sont assortis de pénalités fiscales en application de l'article 192 du CIDTA.

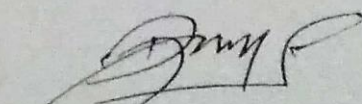
Le Chef de brigade


BOUARAB Hamid
(Inspecteur Divisionnaire)



Noms et grades des Vérificateurs


AGROUM Fatma
(Inspectrice Principale)


DJELLALI Toufik
(Inspecteur Central)

FABRICATION INDUSTRIELLE DE PRODUIT MANUFACTUREUR EN BETON OU EN PLATRE
ET VENTE ET DISTRIBUTION DE BÉTON PRÊT À L'EMPLOI

الملحق رقم 04

MATOUSSA LOCAL A CHABET EL AMEUR
WILAYA DE BOUMERDES
Tél: 0770 91 60 96 -0770 91 99 24
0555 71 98 68-0550 89 41 35

N° Régistre:10 B 0725791-35/00
Mat fisc:001035072579106
N°:ART 35140606310

Doit :

R.C n° : 03 A 3629319
Mat.Fiscal: 198435140030437
Art n°:35140348823
CENTRE VILLE CHABET EL AMEUR
W Boumerdes

Date: 03/01/2017
FACTURE N°: 01

N°:	Désignation	U M	QTE	P.U	MONTANT HT
1	Béton dosage 350 kg	m3	74	4557,95	336 134,45
					-
					-
					-
					-

TOTAL HT	336 134,45
TVA 19%	63 865,55
NET A PAYER	400 000,00

Mode de paiement : Versement Bancaire

SARL
FABRICATION INDUSTRIELLE DE PRODUIT MANUFACTUREUR EN BETON OU EN PLATRE
ET VENTE ET DISTRIBUTION DE BÉTON PRÊT À L'EMPLOI
W Boumerdes

Arrêtée la présente facture à la somme de en TTC :

QUATRE CENT MILLE DINARS

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

Direction des impôts de la wilaya de BOUMERDES

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

Référence N°: 1349/35DIW/SDCF/BV

Lettre avec
A.R.

N°

A

Monsieur, Le président de la GICA SPA.

SOCIETE DE CIMENT SOUR EL GHOZLANE

Sour el ghoulane wilaya de BOUIRA.

BOUMERDES

Le 03/10/2021

OBJET/ Droit de communication

Dans le cadre de l'exercice du droit de communication prévu par les dispositions des articles 45 à 63 du code des procédures Fiscales, je vous prie de bien vouloir me communiquer les informations suivantes concernant: M

oirs.

1- Etat récapitulatif des ventes effectuées pour la société sus citée, et ce au cours de la période du 01/01/2017 au 31/12/2020.

2- Etat de règlement effectuées par cette entreprise entre le 01/01/2017 et le 31/12/2020.

Veuillez croire, Mr

en l'expression de notre parfaite considération.

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

(Inspecteur divisionnaire)

(Inspecteur central)

(Inspectrice principale)

المجمع الصناعي لإسمنت الجزائر

GRUPE INDUSTRIEL DES CEMENTS D'ALGERIE

SOCIETE DES CEMENTS DE SOUR EL GHOZLANE

« S.C.S.E.G. »

S.P.A. au capital social de : 1.900.000.000 D.A. ش.ر.أ. - رأسمالها الاجتماعي

N° Identification Fiscale : 099 810 028210584 - N° Article d'imposition : 10 38 52 58 011 - N° Registre de Commerce : 10/00-0282105B98

Direction des Finances et Comptabilité

Réf : _____ /DFC/2020.

Sour El Ghozlane le, 14/10/2021.

A

1706

27 OCT. 2021

SDCF

DIRECTION DES IMPOTS DE LA WILAYA DE BOUMERDES

En réponse de votre courrier réf 1349/35DIW/SDCF/BV du 03/10/2021, nous vous transmettons les informations concernant SARL ci-dessous :

EXERCICE	2017	2018	2019	2020
CIFFRE D'AFFAIRE(TTC) - (CEMENTS EN VRAC)	14.504.950,44	NEANT	10.471.662,18	796.172,45

Recevez, Monsieur le Directeur, nos meilleures salutations.

Ci-joint le grand livre comptable.

LE DIRECTEUR DES FINANCES ET COMPTABILITE



M.MEBARKI

SIEGE SOCIAL : BP 61 Col de Bécouche Sour El Ghozlane (W. Bouira) - Algérie.

FAX N° : 026/ 75.69.29 TEL N° : 026/ 75 69 37 - 026/ 75 69 22 / e-mail : bodg-scseg@scseg.dz

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب
المديرية الجمهورية للضرائب بالبلدية
مديرية الضرائب لولاية بومرداس
المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
رقم 1287 / م. و. ض. 35 / م. ف. ر. ج. م. ج.

بومرداس في 20/09/2021

A

Mr Le Gérant de La S

Fabrication du parpaing, Hourdis et Bordures pour trottoirs

Village Matoussa Local N°A

OBJET : Vérification de Comptabilité.

Référence : Votre lettre du 12/09/2021.

Monsieur,

Par correspondance visée en référence, vous sollicitez la vérification de vos documents comptables au sein des bureaux de la Direction des Impôts de la Wilaya de Boumerdes, au motif que vous n'avez pas un bureau nécessaire à cette vérification.

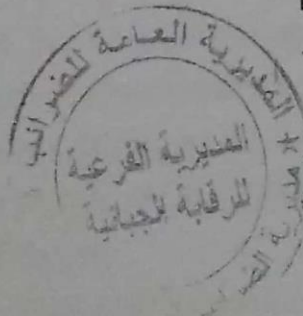
En réponse, j'ai l'honneur de vous informer que compte tenu de votre activité et du motif invoqué, il m'a paru possible d'accéder favorablement à votre demande.

Veuillez agréer, Monsieur, l'expression de ma parfaite considération.

Le Chef de Brigade

J. Bonnier

(Inspecteur Divisionnaire)



26 09 2021

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

Direction des Impôts de la Wilaya de Boumerdes

Sous-Direction du Contrôle Fiscal

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

Référence N°:

/DIW35/SDCF/BVF

Lettre avec
A.R.

N°

A

le gérant de la SARL

Fabrication béton préemploi

BOUMERDES

Boumerdes

Le

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

Madame, Monsieur, Le gérant de la SARL

Nous avons pris connaissance des observations que vous avez formulées en date du

et du / en réponse à la notification de redressement N° du et la

notification complémentaire / rectificative N° / du /

Après un examen de ma part, je vous informe que :

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

Les résultats notifiés ci-dessous sont définitifs.

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

La présente lettre comporte 06 feuilles, y compris celle-ci.

Veuillez agréer, madame, monsieur, l'assurance de ma considération distinguée.

Chef de brigade

Nom, Prénom et Grade
des vérificateurs

Inspecteur Divisionnaire

Impôts Taxes - Droits ou produits à recouvrer	ANNEE	Base Imposable	Base imposée ou déclarée	MONTANT réhaussement	TAUX	Droits base imposable	Droits base imposée	TAP Payé.	MONTANT droits rapp	TAUX pén.	MONTANT pénalités	TOTAL à payer
L.R.G./RCM	2017	9,666,151	-	9,666,151	10%	966,615	-	-	966,615	25%	241,653	1,208,268
	2018	15,273,990	-	15,273,990	15%	2,291,098	-	-	2,291,098	25%	572,774	2,863,872
	2019	16,500,233	-	16,500,233	15%	2,475,034	-	-	2,475,034	25%	618,758	3,093,792
	2020	10,747,940	-	10,747,940	15%	1,612,191	-	-	1,612,191	25%	403,047	2,015,238
Maj. et Amendes (VF+IRG) I.B.S	2017	13,062,365	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	2018	20,640,526	-	-	26%	3,396,214	10,000	-	3,386,214	25%	846,553	4,232,767
	2019	22,297,612	-	-	26%	5,366,536	10,000	-	5,356,536	25%	1,339,134	6,695,670
	2020	14,524,243	-	-	26.0%	5,797,379	10,000	-	5,787,379	25%	1,446,844	7,234,223
Versement Forfaitaire Taxe d'apprentissage	2017	3,846,633	3,500,436	-	1%	38,466	-	-	-	25%	-	-
	2020	7,690,187	7,013,273	346,197 676,914	1%	76,901	35,004 70,132	-	3,462 6,769	25%	865 1,692	4,327 8,461
Taxe sur l'Activité Prof.	2017	59,575,902	-	59,575,902	2%	1,191,518	-	766,647	-	25%	-	-
	2018	77,667,192	-	77,667,192	2%	1,553,343	-	872,982	-	25%	106,217	531,088
	2019	83,488,713	-	83,488,713	2%	1,669,774	-	933,311	-	25%	170,090	850,451
	2020	55,202,032	-	55,202,032	2%	1,104,040	-	580,639	-	25%	184,115	920,578
Taxe sur la Valeur Ajoutée	2017	82,575,343	76,664,790	5,910,553	19%	15,689,315	14,566,310	-	523,401	25%	130,850	654,251
	2018	103,202,631	87,298,209	15,904,422	19%	19,608,499	16,586,659	-	1,123,005	25%	280,751	1,403,756
	2019	111,488,064	93,331,170	18,156,894	19%	21,182,732	17,732,922	-	3,021,840	25%	755,460	3,777,300
	2020	72,621,217	58,063,950	14,557,267	19%	13,798,031	11,032,150	-	3,449,810	25%	862,452	4,312,262
Réintégration TVA/achats- Pénalités d'assiette/TVA	2017	467,538	-	467,538	1%	4,675	-	-	4,675	25%	1,168	5,843
	2020	7,690,187	7,013,273	676,914	1%	76,901	70,132	-	6,769	25%	1,692	8,461
Taxes sur achats												
taxe de formation												
professionnelle continue												
TOTAL GENERAL DU ROLE						101,675,565	60,133,309	3,153,579	38,388,677		9,597,160	47,985,837
									38,388,677			47,985,837