

جامعة امحمد بوقرة - بومرداس

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

تخصص: محاسبة وجباية معمة

الموضوع:

تقييم فعالية التحقيق المحاسبي في مكافحة التهريب

الضريبي

دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية بومرداس

تحت إشراف الأستاذة:

قهواجي أمينة

من إعداد الطالبتين:

خداجي مريم

روشاي هنية

رقم المذكرة 181

السنة الجامعية: 2023/2022

جامعة امحمد بوقرة -بومرداس

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

الموضوع:

تقييم فعالية التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب الضريبي

دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية بومرداس

تحت إشراف الأستاذة:

قهواجي أمينة

من إعداد الطالبتين:

-خداجي مريم

-روشاي هنية

رقم المذكرة 181

السنة الجامعية: 2023/2022

شكر وتقدير

نشكر الله سبحانه وتعالى الذي قد ألهمنا وأعاننا على أن نجمع هذا العمل المتواضع ونسأله أن يضع لعملنا هذا القبول والنفع ونسأله لمن يقبل عليه. كما نتقدم بجزيل الشكر والامتنان والتقدير والوفاء بكل معانيه إلى الأستاذة الفاضلة **قهوجي أمينة** المشرفة على هذه المذكرة والتي أفادتنا كثيرا في إثراء المعارف العلمية وتقديم التوصيات الرشيدة وحرصها على تقديم يد العون والمساعدة والتي لم تدخر جهدا في تشجيعنا ومساعدتنا لإنجاز هذا العمل المتواضع نعم الأستاذة وجعلها في ميزان حسناتها.

إهداء

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمة نبينا محمد صلى الله عليه وسلم.

أبدي ثمرة جهدي وعملي إلى:

من قال في شأنهما الله عز وجل:

(وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحسانا)

والذي الكريمين أطال الله في عمرهما

اللذان بذلا كل ما في وسعهم لإرضائي وبلوغ مبتغاي

إلى قرة عيني وسندي في الحياة الذين يقفون بجانبني دائما إخوتي

عبد الجليل، مروة، هناء وزوجها وابنتهما إيلين

إلى من كان السند عند كل العثرات عمو نبيل وزوجته وبناته

رانيا، سيرين، رشا

إلى من أرى التفاؤل في أعينهم والسعادة في صحتهم وبهم أستمد استمراري

إلى الذين جعلوا من الضعف قوة أصدقائي

وكل من لم يتسن لي ذكرهم بالقلم فالقلب لم ينسهم.

مريم

إهداء

أهدي ثمرة جهدي هذا إلى أعز وأغلى إنسانة في حياتي، التي أنارت دربي
بنصائحها وكانت بحرا صافيا يجري بفيض الحب والبسمة إلى من زينت حياتي
ومنحتني القوة والعزيمة لمواصلة الدرب إلى من علمتني الصبر والاجتهاد
وساندتني في صلاتها ودعائها إلى أروع امرأة في الوجود.....أمي الغالية.

إلى أعظم وأعز رجل في الكون إلى من شرفني بحمل اسمه وبذل الغالي والنفيس
في سبيل وصولي لهذه الدرجة العلمية، إلى من سعى لأجل راحتي ونجاحي
.....أبي العزيز.

إلى السند والعضد والساعد إخوتي: جميلة، خديجة، محمد، سامية، أحلام.
إلى كل من شاركني الحلم وكانوا بجانبني بكل لحظات تعبتي قبل فرحي صديقاتي
ورفيات دربي لبنى، منال.
إلى كل من ساندني ولو بابتسامة

هنية

الملخص

يهدف هذا البحث إلى تقييم فعالية أحد أشكال التحقيق الجبائي والمتمثل في التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب الضريبي. ومن أجل تحقيق ذلك قمنا بدراسة ميدانية على مستوى مديرية الضرائب لولاية بومرداس، حيث تم اكتشاف مجموعة من الاغفالات لمؤسسة أشغال عمومية والبناء والنقل للسلع والبضائع. كما قمنا بتقييم الأداء لمديرية الضرائب لولاية بومرداس خلال الفترة الممتدة من 2014 إلى 2021 من خلال استخدام جملة من المؤشرات المعتمدة من طرف الإدارة الجبائية.

توصل البحث إلى مجموعة من النتائج أهمها محدودية فعالية التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب الضريبي. وبالرغم من تحسن الحصيلة المالية لعمليات التحقيق المحاسبي المنجزة إلا أن هذه الأخيرة لا تزال بعيدة من بلوغ الأهداف المخطط لها فيما يتعلق بتحقيق نسبة تغطية مقبولة، ويعود ذلك لعدة عوامل أهمها ضعف الإمكانيات المادية والبشرية التي تحوزها مديرية الضرائب. فيجب عليها السعي نحو تبني طرق حديثة للتقليل من التهرب الضريبي والإسراع في رقمنة الإدارة الجبائية.

الكلمات المفتاحية:

التحقيق المحاسبي، التهرب الضريبي، تقييم الفعالية، الحقوق المسترجعة.

Obstract

This research aims to evaluate the effectiveness of one form of tax investigation , specifically accounting investigation , in combating tax evasion. In order to achievethis , we conducted a filed study at the tax directorate of boumerdes provinece, where a number of irregularities were discovered in the public works , construction, and transporation of goods and commodities . We also evaluated the performance of the tax directorate of boumerdes province during the period from 2014 to 2021by using a set of indicators adopted by the tax administration.

The research yilded a number of results, the most important of which is the limited effectiveness of accounting investigation in combating tax evasion.

Despite the improvement in the financial outcome accounting investigations, they still fall short of achieving the planned objectives in terms of achieving an acceptable coverage rate . This can be attributed to several factors, most notably the limited financial and human resources available to the tax directorate . There fore,it is necessary for them to strive towards adopting modern metods to reduce tax avasion and accelerate the digitization of the tax administration.

Key words :

Accounting investigaion , tax evasion , evaluation of effectiveness ,reclaimed rights.

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
I	كلمة الشكر والإهداء
VI	الملخص
VII	فهرس المحتويات
VIII	قائمة الجداول
IX	قائمة الأشكال
X	قائمة الملاحق
أ-ح	مقدمة
1	الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتحقيق المحاسبي والتهرب الضريبي
2	تمهيد
3	المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التهرب الضريبي
3	المطلب الأول: ماهية التهرب الضريبي وأسبابها
9	المطلب الثاني: طرق التهرب الضريبي
14	المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي وأساليب مكافحته
17	المبحث الثاني: مفاهيم عامة حول التحقيق المحاسبي
17	المطلب الأول: مفهوم التحقيق المحاسبي
20	المطلب الثاني: معايير انتقاء المكلفين الخاضعين للتحقيق المحاسبي
22	المطلب الثالث: الإطار القانوني للتحقيق المحاسبي
29	المبحث الثالث مراحل سير التحقيق المحاسبي
29	المطلب الأول: اقتراح إعداد ومراقبة تنفيذ برامج التحقيق
32	المطلب الثاني: الأعمال التحضيرية للتحقيق المحاسبي

35	المطلب الثالث: الشروع في التحقيق
41	خلاصة الفصل
42	الفصل الثاني تقييم فعالية التحقيق المحاسبي بمديرية الضرائب بولاية بومرداس
43	تمهيد
44	المبحث الأول تقديم مديرية الضرائب لولاية بومرداس
44	المطلب الأول التعريف بمديرية الضرائب لولاية بومرداس
45	المطلب الثاني الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بومرداس
49	المطلب الثالث الهيكل التنظيمي المصالح الخارجية لمديرية الضرائب لولاية بومرداس
52	المبحث الثاني دراسة حالة ميدانية لمؤسسة الأشغال العمومية والبناء والنقل للسلع والبضائع
52	المطلب الأول الإجراءات الأولية للتحقيق المحاسبي
53	المطلب الثاني التحقيق المحاسبي ونتائجه
55	المطلب الثالث الشروع في التحقيق المحاسبي
61	المبحث الثالث: دراسة وتحليل مؤشرات تقييم فعالية التحقيق المحاسبي في مديرية الضرائب لولاية بومرداس
61	المطلب الأول: عرض مؤشرات التحقيق المحاسبي
62	المطلب الثاني: دراسة مؤشرات تنفيذ التحقيق المحاسبي
64	المطلب الثالث: دراسة المردودية المتوسطة للملف الواحد وللقضية الواحدة
66	المطلب الرابع: الحصيلة المالية للتحقيق المحاسبي
69	خلاصة الفصل
70	الخاتمة
74	قائمة المراجع
79	الملاحق

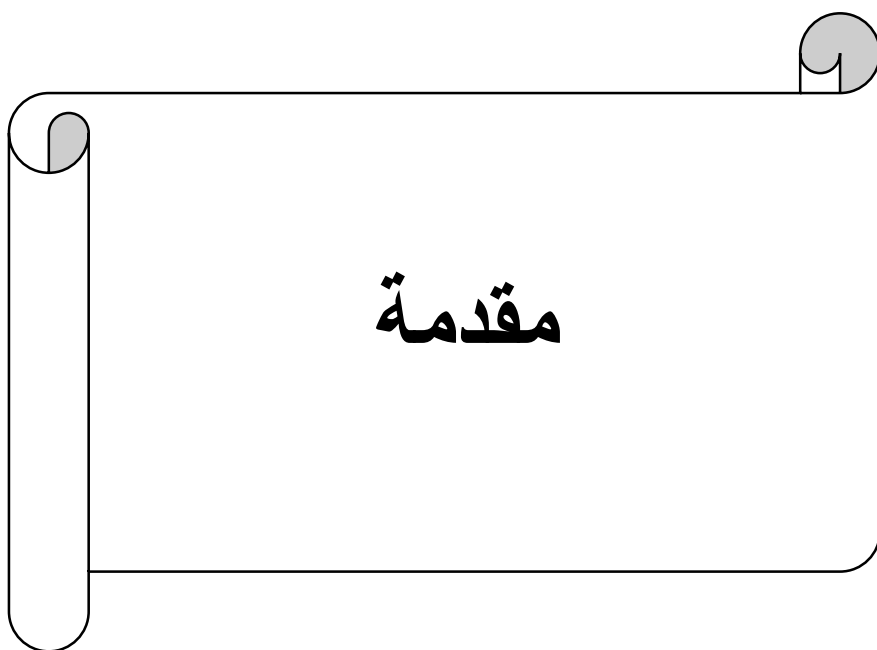
قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجداول	الصفحة
01	بعض معدلات الاهتلاك	10
02	مدة إجراء التحقيق المحاسبي	20
03	مقارنة بين الميزانيات	34
04	تعديل الأسس الخاضعة للرسم على النشاط المهني	57
05	تعديل الأسس الخاضعة للرسم على القيمة المضافة	58
06	تعديل الأسس الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات	59
07	تعديل الأسس الخاضعة للرسم على التكوين	59
08	تطور عدد الملفات المبرمجة والمنجزة خلال الفترة 2014-2021	63
09	المردودية المالية المتوسطة للقضية الواحدة وللمحقق الواحد	65
10	تطور الحصيلة المالية لعمليات التحقيق المحاسبي 2014-2021	67

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
46	المديريات الفرعية لمديرية الضرائب	01
49	الهيكل التنظيمي للمصالح الخارجية لإدارة الضرائب	02
50	الهيكل التنظيمي لمفتشيات الضرائب	03
51	الهيكل التنظيمي لقباضات الضرائب	04
64	تطور عدد الملفات المبرمجة والمنجزة خلال الفترة 2014-2021	05
66	المردودية المالية المتوسطة للقضية الواحدة وللمحقق الواحد	06
68	تطور الحصيلة المالية للتحقيق المحاسبي 2014-2021	07

الملاحق

الرقم	العنوان
01	الإشعار بالتحقيق.
02	وثيقة بداية عملية التحقيق.
03	وثيقة نهاية التحقيق بعين المكان.
04	التبليغ الأولي لعمليات التحقيق.
05	التبليغ النهائي لعمليات التحقيق.
06	وثيقة نهاية أشغال عملية التحقيق.
07	عرض مؤشرات تقييم فعالية التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب الضريبي بمديرية الضرائب لولاية بومرداس.



تعتبر الضرائب الممول الرئيسي للنفقات العامة للدولة وهي المصدر لتمويل الخزينة العمومية، حيث

تعمل كل دول العالم على تنمية اقتصادها والبحث عن مصادر التمويل التي تعتبر العمود الفقري والشرط الأساسي لقيام المشاريع وسيرها، ونظرا لارتباط التنمية بوسائل التمويل تعتمد الدول في ذلك على مصادر خارجية وتطوير وتنمية مصادرها الداخلية.

إن الضرائب ومع اختلاف الأهداف المرجوة منها عبر الحقبة التاريخية فقد عملت على تقليص الفوارق بين فئات الشعب والعمل على تقاربها، حيث أصبحت تستعملها الدولة للمحافظة على الاستقرار الاقتصادي.

ولضمان تنظيم إيرادات الضريبة تلجأ الدولة إلى وضع نظام ضريبي يقوم على قوانين وتشريعات، بحيث يعتمد النظام الجبائي المطبق في معظم الدول على التصريح بالمدخيل من طرف المكلف بالضريبة وعلى أساسه تقوم الدولة بفرضها، هذا ما أعطى الفرص لبعض المكلفين للتملص والتهرب من دفعها وهو ما يعرف بالتهرب الضريبي.

ولأن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي يمنح للمكلفين بالضريبة حرية تقديم تصريحاتهم الضريبية بما يتناسب مع نوعية نشاطاتهم ومدخلهم الحقيقية، فإن ذلك لم يحول دون انتشار هذه الظاهرة وهي ناتجة عن تحايل المكلفين على الإدارة الجبائية بطرق مختلفة مشروعة وغير مشروعة ليصبح التهرب الضريبي من أهم العقوبات التي عرقلت تحقيق الدولة لأهدافها المرجوة.

وبالمقابل تملك إدارة الضرائب كل الحق في الرقابة والتحري عن طريق استعمال وسائل قانونية وتنظيمية واستغلال كافة الصلاحيات المخولة لها، كما لها حق إعادة تأسيس الوعاء الخاضع بالاعتماد على القرائن والمعلومات التي تجمع عن المكلف بالضريبة.

ولعل من أهم وسائل الرقابة الجبائية نجد التحقيق المحاسبي الذي يمارس من طرف أجهزة مختصة في الرقابة الجبائية ذات كفاءة مهنية في المجالين المحاسبي والجبائي وذلك وفق قوانين وإجراءات التي تتم فيها مراعاة وضمان حقوق وواجبات المكلفين بالضريبة بهدف التقليل من التجاوزات المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة.

إشكالية البحث

من خلال ما سبق تتمحور معالم إشكالية بحثنا في التساؤل الرئيسي التالي:

ما مدى فعالية التحقيق المحاسبي في التقليل من التهرب الضريبي على مستوى ولاية الضرائب لولاية بومرداس؟

الأسئلة الفرعية

انطلاقاً من الإشكالية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ماهي أبرز طرق التهرب الضريبي؟
- ماهي الإجراءات المتبعة في عملية التحقيق المحاسبي؟
- كيف يتم انتقاء الملف الخاضع للتحقيق المحاسبي؟
- ماهي المؤشرات المعتمدة في تقييم فعالية التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب الضريبي لمديرية الضرائب لولاية بومرداس؟

الفرضيات

للإجابة عن الإشكالية والأسئلة الفرعية نطرح الفرضيات التالية:

- يعد التحايل القانوني أبرز طرق التهرب الضريبي ويكون ذلك باستغلال الثغرات الجبائية كاعتبار العقد البيع عقد هبة لتفادي دفع الضرائب عند البيع والإخفاء عن طريق العمليات الوهمية ويتم هذا عادة في مجال الرسم على القيمة المضافة.
- تتمثل إجراءات التحقيق المحاسبي في جمع البيانات والمعلومات وفحصها من طرف المحققين ومقارنتها مع التصريحات المكتتبه ثم الخروج بنتيجة.
- يتم انتقاء الملف الخاضع للتحقيق المحاسبي عن طريق أهمية رقم الأعمال المصرح به للسنتين الأخيرتين، تكرار التصريح بالخسارة والزيادة السريعة في مستوى معيشة مسير المؤسسة وغير المطابقة للدخل المصرح به.
- تعتمد مديرية الضرائب لولاية بومرداس في تقييم فعالية التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب الضريبي على مؤشر احترام تنفيذ البرنامج.

أهمية البحث

يستند البحث أهمية كون التحقيق المحاسبي أفضل الطرق المستخدمة في التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي حيث يسمح هذا الأخير باكتشاف الاغفالات والنقائص المتضمنة في تصريحات المكلفين بالضريبة، وتكمن الإدارة الجبائية من إعادة تقييمها واسترجاع مبالغ هامة متهرب من دفعها تدخل ضمن إيرادات الجباية العادية.

أهداف البحث

يمكن تلخيص أهم أهداف هذا البحث من خلال النقاط التالية:

- محاولة الإلمام بكل جوانب موضوع التهرب الضريبي ومحاولة معرفة مدى مساهمة التحقيق المحاسبي في التقليل منه.
- التعرف على الإطار القانوني للتحقيق المحاسبي.
- تقييم مدى فعالية التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب الضريبي.

أسباب اختيار الموضوع

- أسباب شخصية
 - ✓ الرغبة والميلول الشخصي في التمكن من هذا المجال، والانتقال من المفاهيم النظرية إلى الواقع العملي.
 - ✓ تنمية القدرة الذاتية وتوسيع الرصيد العلمي الشخصي في هذا المجال.
 - ✓ علاقة الموضوع بالتخصص وتناسبها مع قدراتنا المعرفية التي اكتسبناها خلال سنوات الدراسة.
- أسباب موضوعية
 - ✓ المكانة المهمة التي يحتلها التحقيق المحاسبي في الدراسات ذات العلاقة بالضرائب والرغبة في معالجة هذا الموضوع.

حدود البحث

- الحدود الموضوعية: سوف تقتصر الدراسة الحالية على تقييم فعالية التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب الضريبي.
- الحدود المكانية: تمت الدراسة الميدانية على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية في مديرية الضرائب لولاية بومرداس.
- الحدود الزمنية: امتدت فترة الدراسة الميدانية من 01 فيفري 2023 إلى 05 ماي 2023 حيث شملت دراسة الحالة المتعلقة بإجراءات التحقيق المحاسبي للفترة الممتدة ما بين 2015 - 2018، أما فيما يخص عرض مؤشرات التحقيق المحاسبي فشملت الإحصائيات للفترة ما بين 2014-2021.

صعوبات البحث

لقد واجهتنا جملة من الصعوبات نذكر منها ما يلي:

- قلة المراجع والكتب التي تتناول التحقيق المحاسبي.

- صعوبة الحصول على المعلومات الدقيقة والإحصائيات من قبل مديرية الضرائب محل الدراسة.
- التعديلات المستمرة التي يشهدها قانون الإجراءات الجبائية.
- صعوبة الوصول إلى إحصائيات الإيرادات الجبائية الفعلية والحديثة من قبل مديرية الضرائب محل الدراسة.

المنهج المتبع

- قمنا بالاعتماد على المنهج الوصفي من خلال بيان المفاهيم الخاصة بكل من التحقيق المحاسبي والتهرب الضريبي، أما الفصل الثاني فقد اعتمدنا أسلوب دراسة الحالة من خلال دراسة حالة لمؤسسة قطاع الأشغال العمومية والبناء والنقل للسلع والبضائع. واعتمدنا أيضا على المنهج التحليلي من خلال عرض مؤشرات التحقيق المحاسبي.

أدوات البحث

- تم الاعتماد على مختلف القوانين ومن أبرزها قانون الإجراءات الجبائية كما اعتمدنا على دليل المكلف الخاضع للرقابة الجبائية، وكذلك العديد من المراجع والكتب ومذكرات التخرج (أطروحات دكتوراه، رسائل ماجستير، مذكرات ماستر)، الإحصائيات المقدمة لنا من طرف مديرية الضرائب لولاية بومرداس، المقابلات والملاحظات مع العون المحقق بهدف فهم كيفية إجراء عمليات التحقيق.

هيكل الدراسة

تم تقسيم البحث إلى فصلين، فصل نظري وفصل تطبيقي، افتتحناه بمقدمة وأنهيناه بخاتمة.

يتناول الفصل الأول ثلاثة مباحث تطرقنا من خلاله إلى تعريف ظاهرة التهرب الضريبي ومختلف الطرق والأساليب والأسباب والآثار المترتبة عن هذه الظاهرة كما تطرقنا إلى مفهوم التحقيق المحاسبي مع تحديد معايير انتقاء المكلفين والإطار القانوني المتبع مع ذكر جميع مراحله وإجراءاته.

أما الفصل الثاني فتناول الدراسة الميدانية التي قمنا بها على مستوى مديرية الضرائب لولاية بومرداس، حيث قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث تطرقنا في المبحث الأول إلى تقديم مديرية الضرائب لولاية بومرداس، المبحث الثاني دراسة حالة لمؤسسة أشغال العمومية والبناء والنقل للسلع والبضائع. أما المبحث الثالث فتناول تقييم فعالية التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب الضريبي.

الدراسات السابقة

يعتبر هذا البحث تكملة وتعميق لمجموعة من البحوث والدراسات التي سبقته، والتي عالجت موضوع التحقيق المحاسبي والتهرب الضريبي، ومن بين أبرز الدراسات السابقة القريبة من موضوع بحثنا نذكر ما يلي:

1- هاجر قارة ساعد ونسرين سعداوي، دور الرقابة الجبائية في التقليل من حدة الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر تخصص محاسبة وجباية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، 2017. هدفت الدراسة إلى إبراز الدور الذي تلعبه الرقابة الجبائية من خلال تفعيل آلياتها والإجراءات المتخذة للوقوف على مدى قدرتها وفعاليتها في التخفيف من حدة التهرب الضريبي.

وتوصلت إلى جملة من النتائج أبرزها ما يلي:

- النظام الجبائي الجزائري نظام متكامل يتوفر على وسائل وهياكل متنوعة إلا أنه يعاني بعض النقائص مما جعل هذه الأخيرة تؤثر سلبا عليه وتساهم في انتشار ظاهرة الغش والتهرب الضريبي.
- عملية التحقيق المحاسبي التي تمت على مستوى الشركة "س" تتبع كفاءة الرقابة الجبائية في جميع التلاعبات المنتهجة.
- المعلومات المصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة وذلك من خلال إعادة تقييم كل العناصر المالية التي تخص المكلفين على كل الفوارق والمداخل غير المصرح بها. هذه الدراسة استفدنا من خلالها جانب التهرب الضريبي.

2- زرقواد وسام، دور المراجعة الجبائية في الحد من الممارسات الإبداعية، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، 2022. هدفت هذه الدراسة إلى توضيح، العلاقة بين المراجعة والمحاسبة الإبداعية وتأثيرها في تحديد الوعاء الضريبي وبالتالي على الحصيلة الضريبية، في ظل النظام الضريبي التصريحي المعتمد والقوانين المعمول بها، كذلك محاولة الوصول إلى دور المحقق الجبائي في التعرف على تلك الممارسات لغرض الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ومحاولة معرفة هل الإدارة الجبائية مدركة لمثل هذه الممارسات وهل لديها الإمكانيات اللازمة لاكتشافها، وهل تتخذ التدابير اللازمة للحد منها.

وقد توصلت إلى جملة من النتائج نذكر منها ما يلي:

- تتمثل أشكال المراجعة الجبائية المطبقة على مستوى الإدارات الجبائية في الجزائر في التحقيق المحاسبي، التحقيق المصوب والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.
- تكتسي المراجعة الجبائية أهمية بالغة نظرا لكون النظام الضريبي الجزائري تصريحيًا، فهي تشكل الأداة القانونية في يد الإدارة الجبائية التي تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الجبائية والعمل على اكتشاف الأخطاء والمخالفات المسجلة بهدف تصحيحها وتقويمها.
- مكافحة التهرب الضريبي بشتى أشكاله ليس بالأمر الهين نظرا للتقنيات المختلفة المتبعة من طرف المكلفين بالضريبة.

استفدنا من هذه الدراسة المفاهيم ومختلف الجوانب المتعلقة بالتحقيق المحاسبي.

3-مغني ناصر، دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء، مذكرة ماجستير، تخصص مالية وبنوك، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، 2010. هدفت هذه الدراسة إلى تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر، وتناول أحد أهم الإجراءات المتخذة لمكافحة هذه الظاهرة والمتمثل في الرقابة الجبائية والوقوف على مؤشرات أداء مديرية الضرائب لولاية المسيلة ومحاولة تقييم حجم التهرب الضريبي من خلالها.

وتوصل إلى النتائج التالية:

- يترتب عن ظاهرة التهرب الضريبي عدة آثار سلبية، وعلى عدة مستويات مالية اقتصادية واجتماعية ولذلك من الضروري جدا مكافحتها والحد منها.
- للرقابة الجبائية مجموعة من الإجراءات تضبط تدخل الإدارة وتحمي حقوق المكلفين بالضريبة وتهدف إلى ترسيخ علاقة ثقة بين الطرفين من خلال الانضباط والانصاف والاحترام.
- مؤشرات الأداء تسمح بتقييم حجم التهرب الضريبي بشكل عام لحجم ضعيف ومحدود، حجم كبير خطير، إلا أنها تسمح باستخلاص أرقام تبين مقدار التهرب الضريبي سواء بمبالغ أو بالنسب المئوية.

استفدنا من هذه الدراسة التعرف على مختلف الجوانب المتعلقة بالتهرب الضريبي.

4-مروان لعلاوي، إجراءات التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة في الجزائر، مذكرة ماجستير في القانون، كلية الحقوق، جامعة بومرداس، 2018. هدفت هذه الدراسة إلى محاولة التعريف بعملية التحقيق في المحاسبة وتبيان هدفه الرئيسي المتمثل في مكافحة الغش الجبائي، هذه الظاهرة التي استفحلت بشكل كبير، وأدت إلى نزيف مستمر للمستحقات المالية للدولة، الأثر الذي جعل أموالا طائلة تتداول بحرية بدون أي رقابة.

وتوصل إلى مجموعة من النتائج أبرزها ما يلي:

- عملية التحقيق المحاسبي لا تتم بطريقة عشوائية بل هناك وسائل تستعملها الإدارة الجبائية قبل الشروع في عملية التحقيق.
- بقاء نتائج التحقيق المحققة بعيدة عن الأهداف المرجوة منها بالنظر إلى عدم متابعة برامجها وتقييمها من أجل معرفة ميادين الغش وكيفية تفعيل أداء الجهاز الرقابي من حيث الإطار الإجرائي والمادي.
- إن النظام الجبائي الجزائري هو نظام تصريحى وهذا ما لاحظناه عند دراستنا للواجبات الجبائية التي فرضها المشرع الجبائي على المكلف وذلك بالقيام من تلقاء نفسه بتقديم مختلف التصريحات لإدارة

الضرائب المتعلقة بمختلف المداخل وتقوم الإدارة الجبائية بعملية الرقابة فيما بعد للتأكد من صحة ومصادقية هذه التصريحات.

استفدنا من هذه الدراسة الجوانب المتعلقة بإجراءات التحقيق المحاسبي.

5-تبوكيوت فاطمة وسمايلي زهية، دور التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب والغش الضريبيين، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص محاسبة وجباية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، 2017. هدفت هذه الدراسة إلى إبراز الدور الفعال الذي يلعبه التحقيق المحاسبي كوسيلة للرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبي ودوره في مكافحة ودوره في اكتشاف الأخطاء والتجاوزات في التصريحات الجبائية والمساهمة في زيادة الحصيلة لصالح الخزينة العمومية على مستوى ولاية بومرداس. وتوصلت إلى النتائج التالية:

- يؤدي التحقيق المحاسبي دور فعال في اكتشاف الغش والتهرب الضريبيين وهو ما ينجر عنه نشوء أي تعديل في الأسس الخاضعة للضريبة وبالتالي تحقيق مداخل إضافية للخزينة العمومية.
- من الصعب قياس حجم ظاهرة التهرب الضريبي وذلك لطبيعة السرية، حتى المناهج المقترحة في عملية التقدير اتضح عجزها نتيجة النقائص التي تعرفها من جهة ومن جهة أخرى لتطور طرق وأنواع التهرب الضريبي.
- قلة الإمكانيات المادية والبشرية على مستوى مديرية الضرائب لولاية بومرداس بالإضافة إلى اتساع الجغرافي للولاية، يؤدي الأعوان المحققين من القيام بجميع عمليات التحقيق المبرمجة وهذا ما لمسناه من خلال الاحصائيات مما ينتج عليه ضياع إيرادات كان من الممكن تحقيقها.

من خلال ما سبق نلاحظ وفرة الدراسات السابقة التي تناولت موضوعي التحقيق المحاسبي والتهرب الضريبي ومعظمها تناولت دور التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب الضريبي. لكنها لم تتناول تقييم فعالية التحقيق المحاسبي في مكافحة هذه الظاهرة والتي عالجتها الدراسة الحالية وهذا ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة. ولقد استفدنا من الدراسات السابقة العناصر المتعلقة بالجانب النظري كأنواع وآثار التهرب الضريبي، إجراءات التحقيق المحاسبي، الشروع في التحقيق.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتحقيق المحاسبي والتهرب الضريبي

تمهيد

إن النظام الجبائي في معظم دول العالم مبني على أساس التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة إلى إدارة الضرائب من أجل تحديد الوعاء الضريبي الواجب الدفع، فنجد أن المشرع الجزائري منح الحرية للمكلفين بالضريبة بملأ التصريحات الجبائية من تلقاء أنفسهم، وهذا ما جعله محطة استغلال أمام الكثيرين خاصة الذين ينعدم لديهم الوعي الضريبي، للتخلص من عبء الضريبة من خلال التزييف في تصريحاتهم. فكان دور الإدارة الجبائية هنا مراقبة هذه التصريحات للحرص على عدم وقوع هذه الممارسات ومن هنا يمكن القول إن طبيعة العلاقة بين الإدارة الجبائية والخاضعين للضريبة لها تأثير كبير على عملية مراقبة التصريحات. فمن أجل مردودية الإدارة الجبائية واعطائها وتيرة تسمح لها بمسايرة التحولات الاقتصادية لابد من وضع سياسات من شأنها تطوير مفهوم الضريبة لدى المكلفين والتقليل من الممارسات غير الشرعية التي تؤثر على مصالح الخزينة العمومية.

وبما أن الإدارة الجبائية تعتبر نقطة وصل بين المكلفين بالضريبة والخزينة العمومية ، خول المشرع الضريبي جملة من الآليات القانونية للتصدي للطرق غير الشرعية للإغفالات التي يمارسها المكلفين بالضريبة من أجل التهرب من دفع الضريبة ومن أهم هذه الآليات التحقيق المحاسبي بحيث يعتبر الوسيلة الأكثر ملاءمة لاسترجاع أموال الخزينة العمومية ، فبات من الضروري على الدولة إجراء تعديلات استراتيجية للوصول إلى درجة الكفاءة في الأداء لزيادة فعالية هذا الأخير خاصة في ظل استحداث هياكل جديدة تعزز الكفاءة المهنية للإدارة الجبائية .

انطلاقا مما سبق سنحاول من خلال هذا الفصل ابراز مفاهيم التهرب الضريبي وآثاره وأساليب مكافحته وإلى التحقيق المعمق في المحاسبة من خلال ثلاث مباحث:

المبحث الأول: مفاهيم حول التهرب الضريبي.

المبحث الثاني: مفاهيم عامة حول التحقيق المحاسبي.

المبحث الثالث: مراحل سير التحقيق المحاسبي.

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التهرب الضريبي

يعتبر التهرب الضريبي مشكلة اقتصادية تعاني منها جميع الدول سواء كانت المتقدمة أو النامية، تختلف من دولة لأخرى تبعا للنظام الاقتصادي والسياسي إلا أنها تشترك في ظاهرة يصعب السيطرة عليها. فالمكلف بالضريبة يتجنب دفعها لاعتبارات ذاتية أو موضوعية، مما يؤدي إلى تضییع بعض إيرادات خزينة الدولة.

المطلب الأول: ماهية التهرب الضريبي

سنتناول في هذا المطلب مفهوم التهرب الضريبي، أنواعه والأسباب المؤدية إليه.

الفرع الأول: مفهوم التهرب الضريبي

1-تعريف التهرب الضريبي

قبل تقديم التعاريف الخاصة بالتهرب الضريبي، ينبغي الإشارة إلى نص المادة 78 من الدستور والتي تنص على ما يلي: " كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية، حسب قدرته الضريبية. لا يجوز أن تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون. ولا يجوز أن تحدث بأثر رجعي، أية ضريبة، أو جباية، أو رسم، أو أي حق كيفما كان نوعه، كل عمل يهدف إلى التحايل في المساواة بين المواطنين والأشخاص المعنويين في أداء الضريبة يعتبر مساسا بمصالح المجموعة الوطنية ويقمعه القانون. يعاقب القانون على التهرب الجبائي وتهريب رؤوس الأموال"¹

التعريف الأول: هو قيام المكلف بالضريبة بالتححرر من دفعها عن طريق استفادته من الثغرات الجبائية الموجودة إما بسبب عدم فعالية النظام الجبائي أو عدم صياغة القوانين.²

التعريف الثاني: عدم إقرار المكلف بدفع الضريبة سواء من خلال تقديم بيانات مضللة باستعمال وسائل مشروعة أو غير مشروعة للإفلات من دفع الضريبة.³

¹ المادة 78 من الدستور الجزائري المؤرخ في 8 ديسمبر 1996 المعدل بقانون 01-16 المؤرخ في 6 مارس 2016، الجريدة الرسمية رقم 14، المؤرخة في 7 مارس 2016.

² محمد بودالي، التهرب الضريبي والسلوك الجبائي من منظور الاقتصادي السوي، شركة الأصالة للنشر، الجزائر، 2018، ص 58.

³ نجاة نوي، محاضرات في النظم الضريبية الدولية، مطبوعة بيداغوجية موجهة لطلبة السنة أولى ماستر تخصص محاسبة وجباية معمة، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، 2021، ص 49.

يشير هذين التعريفين أن التهرب الضريبي هو عدم قيام المكلف بالضريبة بدفعها من خلال استغلال الثغرات الموجودة في النظام الجبائي أو استعمال بيانات مضللة سواء بطريقة مشروعة أو غير مشروعة للإفلات من دفعها.

التعريف الثالث: هو قيام المكلف بالتخلص من دفع الضريبة دون ارتكاب أية مخالفة لنصوص التشريع الضريبي القائم، كأن يتجنب المكلف دفع الضريبة على وجه معينة من النشاط الاقتصادي بتوجيه جهوده وأمواله إلى وجه الأنشطة الأخرى المعفاة أو المفروضة عليها ضرائب أقل سعرا.¹

يضيف هذا التعريف أن التهرب الضريبي يعني التخلص المكلف من دفع الضريبة عن طريق الاستفادة من بعض النصوص القانونية المتعلقة بقانون الضرائب بتوجيه استثماراته في نشاطات معفاة من الضريبة أو مفروضة عليها بمعدلات أقل.

التعريف الرابع: التهرب الضريبي هو مجموع السلوكيات الرامية إلى تقليص مبالغ الاقتطاعات الضريبية واجبة الدفع كلياً أو جزئياً دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر.²

رغم تأييدنا لمعظم ما جاء في التعاريف السابقة الذكر، إلا أننا نقدم كتعريف شامل لما سبق من وجهة نظرنا، ما يلي:

التهرب الضريبي هو السلوك الذي يقوم به المكلف بالضريبة من أجل الامتناع عن دفع الضريبة المستحقة أو التقليل منها سواء كان باستغلال الثغرات الموجودة في النصوص القانونية أو باستعمال طرق مشروعة كاستثمار في نشاطات معفاة من الضريبة وغير مشروعة كاستعمال بيانات مضللة للإفلات من دفع الضريبة.

2-أنواع التهرب الضريبي

أ-التهرب الضريبي المشروع: يظهر هذا النوع من التهرب في استغلال المكلف للنقائص والثغرات الموجودة في التشريعات الجبائية بغية التخلص من دفع دين الضريبة، وترجع هذه النقائص في الغالب إلى نقص التشريع وعدم إحكام صياغته إذ أن استفادة المكلف من هذه الثغرات لا تعد مخالفة أو انتهاكا للأحكام الجبائية كون هذا الأخير

¹ زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، الفتح للطباعة والنشر، الإسكندرية، 2003، ص 183.

² عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص 216 (بتصرف).

يتم في إطار قانوني رسمه المشرع من خلال سلسلة من الإعفاءات أو التخفيضات الدائمة أو المؤقتة، والتي تمس فروع إنتاجية أو قطاعات اقتصادية أو مناطق جغرافية.... الخ.¹

ب- **التهرب الضريبي غير المشروع:** هو نوع من التهرب الضريبي الذي يتوفر فيه العنصر المعنوي (سوء النية) والعنصر المادي (الحيل التدليسية) حيث تستخدم مختلف الحيل والمخادعات المخالفة للقانون صراحة والهادفة إلى تخفيض كلي أو جزئي في الضريبة، كعدم تقديم التصريح الضريبي أو إخفاء جزء من رقم الأعمال أو التضخيم الوهمي في الأعباء وتزوير المستندات... الخ والذي يعاقب عليه القانون في حالة اكتشافه من خلال عناصره المادية.²

الفرع الثاني: أسباب التهرب الضريبي

تختلف أسباب التهرب الضريبي من دولة لدولة تبعا لمستوى الوعي الضريبي وكذا سلامة التشريع الضريبي ويمكن تقسيمها الى ما يلي:

1- أسباب متعلقة بالمكلف

غالبا ما تعود أسباب التهرب الضريبي إلى المكلف في حد ذاته والتي تندرج في:³

- يحفز ضعف المستوى الخلقي لدى المكلفين على التهرب من أداء واجبهم الضريبي لذلك فهو يتناسب عكسيا مع الشعور الوطني في مصلحة المجتمع ومع الشعور بالمسؤولية في تحمل الأعباء العامة.
- سوء تخصيص النفقات العمومية، حيث يشعر المكلفون بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود عليهم بالمنفعة العامة.
- اعتقاد أن الضريبة هي اقتطاع مالي دون مقابل.
- اعتقاد عدم شرعية الضريبة من الناحية الدينية عكس الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلام.
- الحالة المالية السيئة للمكلف تجعله يميل نحو التهرب الضريبي لتعويض ما خسره.

1 هاجر قارة ساعد و نسرین سعداوي، دور الرقابة الجبائية في التقليل من حدة الغش الضريبي ، مذكرة لنيل شهادة الماستر،

تخصص محاسبة وجباية معقدة ،كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، 2016-2017، ص29

²عبد الكريم بعداش، محاضرات في القانون الجبائي، مطبوعة بيداغوجية موجهة لطلبة السنة الثالثة، تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، 2009-2010، ص 10.

³سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار مفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص ص 13-14.

من خلال ما سبق نستنتج أن ضعف الوعي الضريبي هو السبب الرئيسي الذي يدفع المكلف إلى التهرب من دفع الضريبة.

2- أسباب متعلقة بالنظام الجبائي

هناك بعض العناصر الموجودة في النظام الضريبي تؤدي إلى ظهور التهرب الضريبي، من بين هذه العناصر نذكر ما يلي:¹

- **ثقل عبء الضريبة:** في حالة زيادة العبء الضريبي عن توقعات المكلفين واستعدادهم النفسي لتحمله يؤدي بهم ذلك إلى اللجوء للتهرب الضريبي.
- **عدم استقرار التشريع الضريبي:** تؤدي التغييرات الدائمة في التشريع الضريبي إلى غموض النظام الضريبي بسبب تعقد القوانين، كما تؤدي إلى عدم ثقة المكلف بالنظام الضريبي، وبالتالي زيادة ميله إلى التهرب الضريبي.
- **ضعف الرقابة الضريبية:** عندما يشعر المكلف بضعف الرقابة الضريبية أو عدم وجودها، فإنه يزيد ميله للتهرب.

3- أسباب متعلقة بالإدارة الجبائية

تعتبر الإدارة الضريبية أداة تنفيذ النظام الضريبي لذلك يسهل التهرب الضريبي كلما تميزت الإدارة بضعف الكفاءة والنزاهة لذا يقع على عاتق الإدارة الضريبية السهر على التنفيذ الأمثل والصارم للنصوص والتشريعات الجبائية على المكلف وإمكانية تطبيقها ويرجع عدم كفاءة الإدارة الضريبية الى ما يلي:

أ- **نقص الإمكانيات المادية والبشرية:** إن ضعف الإمكانيات المادية والبشرية ساهمت بالقسط الوافر في تقشي ظاهرة التهرب الضريبي، وهذا ما تعاني منه الكثير من الدول النامية سواء من الجانب المادي أو البشري، ومن بين العناصر التي تبين محدودية الوسائل المادية والإمكانيات البشرية نجد:²

- عدم توفر التكنولوجيا الحديثة خاصة نظام الاعلام الآلي الذي يرفع من مستوى خدمة الإدارة الضريبية ويساهم في تكوين نظام لا يسمح بالتلاعب أو الإهمال.

¹مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي في الجزائر بين النظرية والتطبيق، دار هومة للنشر، الجزائر، 2003، ص ص 158-159.

² خالد شحادة الخطيب، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، مصر، الطبعة الثانية، 2005، ص 219.

- نقص التجهيزات الضرورية أي أن المستخدمين أحيانا يعمدون إلى شراء بعض الأدوات على حسابهم كالألات الحاسبة والأقلام.
- التهاون في تطبيق العقوبات المنصوص عليها قانونا بشأن المتهربين يشجعهم على الاستمرار في ارتكاب أعمال احتيالية.

ب- ضعف الرقابة الجبائية : عندما يشعر المكلف بوجود رقابة شديدة عليه من طرف الإدارة الجبائية فإنه يتخوف من التهرب والغش فإذا شعر بضعف الرقابة فإنه يزيد ميوله للتهرب ، وهناك بعض الكتّاب اعتبروا أن عدم وجود برنامج مراقبة فني دقيق يتابع الأفراد والشركات وكيفية حساب الضريبة الحقيقية عليهم يلعب دورا هاما ، وهذه تكون من خلال أن الضريبة لا تتم إلا بتقديم تصريح من قبل المؤسسة التجارية أو الصناعية أو غيرها ومن هنا ظهرت طريقة للتهرب من الضريبة الجمركية من خلال إخفاء الورقة الحقيقية الخاصة بالبضائع وإظهار ورقة مزورة غيرها تحمل قيمة أقل من الأصلية وبالتالي فإن لهذا السبب أثر لا يستهان به في جعل المكلفين يتخذون قراراتهم بشأن التهرب من دفع الضريبة أو الالتزام بها.¹

4-أسباب نفسية

هناك عوامل نفسية تشعر المكلف بعدم عدالة الضريبة مما تجعله يتهرب من دفعها بالإضافة إلى عوامل أخرى تتمثل في:

- ضعف المستوى الأخلاقي والوعي الضريبي لدى الأفراد باعتقاده أنها وسيلة في يد السلطات تستعملها للاستيلاء على أموال الشعب.²
- الايمان بالمصلحة الشخصية فقط، بما أن الضريبة تهدف الى المصلحة العامة.
- اعتبار أن الضريبة اقتطاع نقدي دون مقابل.³

¹ زهرة محمد حيو، دور الرقابة الجبائية في النظام الضريبي، مذكرة ماجيستر في الاقتصاد المالي والنقدي، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2011، ص 11.

² محمد جمام، النظام الضريبي وآثاره على التنمية الاقتصادية، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم التجارية، جامعة أم البواقي، 2010، ص 47.

³ ناصر مغني، دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء، مذكرة ماجيستر، تخصص مالية وبنوك، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، 2010، ص 20.

5-أسباب اقتصادية

مما لا شك فيه أن حالة الكساد والركود الاقتصادي يترتب عليه زيادة التهرب الضريبي وذلك لأمرين في غاية الخطورة وهما:¹

- إن الدولة تلجأ في سبيل مواجهة احتياجاتها النقدية عن الظروف الاقتصادية السائدة إلى فرض ضرائب جديدة، مما يزيد العبء على المكلفين.
- إن مقدرة المكلفين على دفع الضرائب المستحقة تكون ضعيفة نتيجة لصعوبة الأوضاع الاقتصادية العامة، مما يزيد عبئها عليهم وفي كلتا الحالتين سيحاول المكلف التخلص من الضريبة عن طريق التهرب من أدائها.

6 -أسباب سياسية

انعدام الاستقرار السياسي في الدولة يؤدي إلى زيادة حالات التهرب الضريبي خاصة عند الشعور بضعف السلطات العامة، أو عدم قدرتها على إلزامهم بأداء واجباتهم تجاه المجتمع علاوة على توفير الخدمات العامة المنظم لأدائها أو استخدام مواردها بصورة رشيدة، فالرضا السياسي لدى المكلف يشكل عاملا مهما في تقليص دوافعه نحو التهرب الضريبي، إذ توجد علاقة سلبية بين الالتزام الضريبي والمشاعر المعادية الحكومية، فبقدر رضا المكلف عن واقعه السياسي أشخاصا وسياسات، بقدر ما يكون متقبلا لما يفرض عليه من ضرائب.²

7-أسباب إدارية

من أهم أسباب انتشار التهرب الضريبي بصورة غير طبيعية هي الأسباب الإدارية التي تتعلق بعمل الإدارة الضريبية التي يقع على عاتقها مهمة تنفيذ التشريعات الضريبية التي تصدر من السلطة التشريعية فضلا عن أن التأكد من الموازنة بين حقوق المكلفين من جهة وحقوق الدولة في التحصيل من جهة أخرى.³

بخصوص الأسباب الإدارية فهي تتعلق بالإدارة الضريبية في كل دولة خاصة الدول المتخلفة ومن أمثلة هذه الأسباب:

¹ محمد خالد المهاني، التهرب الضريبي وأساليبه مكافحته، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، مصر، 2010، ص 77.

² علي زغود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص 210.

³ محمد فؤاد طلب، مفهوم التهرب الضريبي وأثره في المجتمع دراسة قانونية تحليلية، مجلة الآفاق، كلية العلوم الإسلامية، المجلد العاشر، العدد 18، 2018، ص 482.

- عدم توفر العناصر الفنية والإدارية الماهرة خاصة في مجال المحاسبة الضريبية، قصور أدوات ووسائل الإدارة الضريبية في تحديد الوعاء الضريبي نتيجة لفئة الإمكانيات المادية والفنية، وتخلف نظام المعلومات وعدم توفر الاحصائيات والبيانات اللازمة بالإضافة إلى ضيق نطاق التعاون وعدم التنسيق بين الجهاز الضريبي وسائر الجهاز الإداري للدولة.¹
- العدد الهائل للمكلفين الخاضعين للضريبة والملفات المعروضة للدراسة بالإضافة إلى النقص في التقنيات الحديثة والذي يقتصر وجودها على الإدارة المركزية لوزارة المالية مما يجعلها غير فاعلة وقد انعكس ذلك على ضعف الأداء للضريبة وانعدام الدقة أثناء المراجعة.²

المطلب الثاني: طرق التهرب الضريبي

تتنوع وتتعدد الطرق المتبعة في التهرب الضريبي والغاية واحدة وهي التهرب من دفع المستحقات الضريبية ولأن المحاسبة هي لغة الأعمال وهي أيضا لغة التحاور بين المكلف والإدارة الجبائية والمرجع الرئيسي الذي يستند عليه في تقدير الوعاء الضريبي ومن ثم تحديد مبلغ الضريبة واجبة الدفع، وعلى هذا الأساس تستهدف المعلومات المحاسبية خاصة بالتلاعب والتزييف والتحريف من أجل التضييل والتهرب من دفع الضريبة سواء كان كليا أو جزئيا ومن أكثر الطرق انتشارا نذكر:

الفرع الأول: التهرب عن طريق التحايل المادي

1- تضخيم التكاليف

لقد سمح المشرع للمكلف بخصم الأعباء التي يتحملها فعلا في إطار نشاط المؤسسة شرط أن تكون التكاليف مرتبطة مباشرة بالاستغلال وفي حدود السقف المسموح به الذي وضعه القانون، لكن بعض المكلفين يدخلون أعباء ليست لها علاقة بالنشاط الرئيسي للمؤسسة، ويتم ذلك بعدة طرق منها:

أ- التسجيل المحاسبي للنفقات الشخصية والمصاريف غير المبررة: وذلك بتقييد النفقات غير القابلة للخصم ضمن المحاسبة العامة للمصاريف التي تعتبر بطبيعتها قابلة للخصم من الربح المحقق قبل الاخضاع الضريبي مثلا: إصلاح السيارة الشخصية واعتبارها مصاريف اصلاح سيارة مؤسسة، وبذلك يتم التخفيض قدر المستطاع

¹ رانيا محمود عمارة، المالية العامة: الإيرادات العامة، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، مصر، 2015، ص 183.

² محمد بودالي، مرجع سبق ذكره، ص 73.

من الربح الصافي الخاضع للضريبة وهو يسمح لهؤلاء الممولين من الإفلات كليا أو جزئيا من الضريبة على أرباح المؤسسة.¹

جدول رقم (01): بعض معدلات الاهتلاك

الاستثمارات	مدة الاستخدام بالسنوات	معدل الاهتلاك
مباني صناعية	100-50	1%-2%
مباني إدارية	50-25	2%-5%
معدات وأدوات	20-10	10%-20%
معدات نقل	5-4	20%-25%
تجهيزات أخرى	10 سنوات	10%

المصدر: حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 47.

ب-المستخدمون الوهميون: يلجأ المكلف من خلالها إلى تسجيل أجور ورواتب في كشوف المحاسبة لمستخدمين لا وجود لهم في الأصل، هذه الرواتب والأجور تسمح بتضخيم الأعباء وبالتالي تقليص من مبلغ الضريبة وهناك أيضا حالة الرواتب المسجلة من طرف المؤسسة لصالح اشخاص حقيقيين من المفروض أن يقوموا بأداء أعمال المؤسسة، ولكنهم في الواقع لم يقوموا بأي نشاط، كما يتم في بعض الأحيان تسجيل أجور ومرتببات بمبالغ كبيرة لأشخاص موجودين فعلا داخل المؤسسة لكنهم يؤدون اعمال ثانوية لا غير.²

ج-تقنية الاهتلاك: لقد قام المشرع الجبائي الجزائري بوضع سلم خاص بمعدلات الاهتلاك وذلك

حسب نوع الأصول والجدول التالي يوضح ذلك:³

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

$$\text{قسط الاهتلاك} - (\text{ثمن الشراء} + \text{TVA}) * \text{معدل الاهتلاك}$$

¹ سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، مذكرة ماجستير، محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012، ص79.

² حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص46.

³ نفس المرجع السابق، ص47، ص48.

رغم أن الصيغة صحيحة للعلاقة هي: ثمن الشراء خارج الرسم * معدل الاهتلاك

مثال:

ثمن الشراء = 2000000، معدل الاهتلاك = 20%، TVA=19%

تكلفة الشراء = 2000000 + (0.19 * 2000000) = 2380000

قسط الاهتلاك = 0.2 * 2380000 = 476000

لكن الطريقة الصحيحة لحساب الاهتلاك = ثمن الشراء * معدل الاهتلاك

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

76000 دج = 400000 - 476000

وبالتالي فإن قسط الاهتلاك المحسوب على ثمن الشراء متضمن الرسم يؤدي الى تضخيم حصة الاهتلاك.

ومن أجل نفس الهدف وهو تخفيض نسبة الضريبة يسعى المكلف الى تخفيض أعبائه باستمرار في خصم اهتلاكات معدات وأدوات ثم بيعها أو إضافة قيمة اهتلاكات أخرى لأصول غير موجودة أي وهمية.

2- تخفيض الإيرادات والأرباح

تعتبر هذه الطريقة من الأوجه التقليدية للتهرب الضريبي حيث يتمثل في عدم إجراء التسجيل المحاسبي بصفة كلية أو جزئية للإيرادات المحققة وذلك باستعمال طرق ووسائل مختلفة نذكر منها: ¹

أ- إهمال المبيعات: تتمثل في لجوء بعض الممولين إلى البيع نقدا دون استعمال الفواتير أو الشيكات، بذلك لا يكون أي أثر لعملية البيع، فيحصل البيع ولا تسجل أو تظهر العملية في محاسبة المبيعات ولا محاسبة الخزينة وكذلك هو الحال بالنسبة للإيرادات التي تأتي من بيع الفضلات الناتجة عن استعمال أو تحويل المواد الأولية أو المنتجات نصف المصنعة في الصناعات التحويلية وقطاع البناء.

ب- التخفيض المحاسبي في مبلغ المبيعات: يلجأ بعض الممولين إلى تسجيل العودة الوهمية للبضائع أو تخفيضات تجارية ممنوحة مفرطة في حساب المبيعات، مع أنه في الحقيقة وفي الواقع لم تكن هناك أية عودة للبضائع ولم تمنح أية تخفيضات تجارية للزبائن.

¹ - مغني ناصر، مرجع سابق، ص 20.

ج- عدم اجراء التسجيل المحاسبي للإيرادات الملحقة والاستثنائية: والتي تنتج عن التنازل عن عناصر الأصول.

د- التخفيض في مبالغ المبيعات: وذلك عن طريق البيع بالفوترة أو الفوترة الجزئية، فالممول هنا يبيع بضاعة بسعر منخفض مقارنة بذلك المطبق في السوق، ويكون ذلك نتيجة لإحدى الفرضيتين:

- إما أن يكون البيع لأحد الأشخاص المقربين لأصحاب المشروع والشركاء، و فرق البيع ما هو إلا ربح موزع دون أن يخضع للضريبة.
- إما أن تجري عملية البيع بالسعر العادي والذي خفض على التصريح بالتواطؤ مع الزبون.
- وفي كلتا الفرضيتين تحصل نفس النتيجة، وهي تخفيض الربح الصافي الخاضع للضريبة، ومن نسبة الضريبة التي يجب أن تدفع، كما يمكن للممول أن يلجأ إلى التخفيض في فترة الشيء الذي يسمح به بالإفلات من أداء الرسم على رقم الأعمال من جهة والضريبة على الربح المحقق من المبيعات من جهة أخرى.

الفرع الثاني: التهرب عن طريق التحايل المادي

يعتبر التحايل ماديًا عندما يغير المكلف بطريقة غير قانونية واضحة مادية بحيث يتمثل هذا التحايل في عدم التصريح القانوني للمواد والمنتجات والبضائع أو الأرباح التي تدخل في احتساب الاقتطاع الضريبي سواء كان هذا التحايل عبارة عن إخفاء جزئي أو إخفاء كلي.¹

1- الإخفاء الجزئي: في هذه الحالة يحرص المكلف على إعلان قيمة أقل من القيمة الحقيقية للمادة الخاضعة للضريبة تهربًا من دفعها جزئيًا كما هو الحال في الضرائب الجمركية ومن صور الإخفاء الجزئي نذكر: ²

- حالة ممارسة النشاطات الخفية إلى جانب النشاط الرئيسي.
- حالة تقديم المكلف تصريح الضريبة يتضمن دخل أقل من الواقع.
- عدم احترام المكلف لمقاييس الإنتاج المحددة من طرف القانون.
- إخفاء المكلف لجزء من البضائع المستوردة بهدف التخلص من الرسوم الجمركية بالإضافة إلى تحويل الممتلكات الموروثة دون التصريح بها.

¹ حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص 44.

² ناصر رحال، سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي، دراسة مقارنة بين الجزائر المغرب وتونس، أطروحة دكتوراه، تخصص تدبير مؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2013-2014، ص 99.

2-الإخفاء الكلي: في هذه الطريقة يقوم المكلف بإخفاء نشاطه كليا وذلك من خلال إنشاء وحدات وفروع لنشاطه التجاري أو الصناعي دون التصريح بها للإدارة الجبائية المختصة إقليميا وتستعمل هذه الطريقة عادة في المناطق الريفية والمعزولة وهي ناتجة عن ضعف التدقيق الجبائي، ونقص الإمكانيات المادية ووسائل النقل للوصول الى المكلفين بالضريبة وهو ما يدفعهم إلى ممارسة أنشطتهم الاقتصادية دون القيام بإجراءات فتح الملف الجبائي والتصريح بالمدخيل لدى الإدارة الجبائية.¹

الفرع الثالث: التهرب عن طريق التحايل القانوني

هي العملية التي يتم من خلالها خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية، ويمكن ذكر شكلين أساسيين في التحايل القانوني وهما:²

1-الإخفاء عن طريق التلاعب في تكيف الحالات القانونية: ويتمثل هذا الإخفاء في تحريف حالة حقيقية بتزييف المكلف لحالة أو وضعية قانونية ما خاضعة للضريبة إلى وضعية أخرى محل إعفاء ومن الأمثلة على ذلك:

- يعتبر عقد البيع يجعله عقد هبة لتفادي دفع الضرائب على العقد الأول.
- توزيع الشركة لأرباح المساهمين في شكل رواتب وأجور ليخفض بذلك معدل الضريبة.

2-الإخفاء عن طريق عمليات وهمية : يستعمل هذا النوع من الإخفاء عادة في مجال الرسم على القيمة المضافة والذي يتمثل في إنشاء فواتير مزيفة من الحق في خصم الرسوم على المشتريات حيث يلجأ إلى انتهاج مثل هذه التقنية ظنا منه أن التحقيقات الجبائية تقوم على مطابقة القيود المحاسبية للوثائق التبريرية المقدمة ، ولأجل ذلك فإن المتهربين يقومون بتأسيس نظام تهرب قائم على تسجيلات محاسبية متناقضة فيما بينها وتبريرها بفواتير وهمية ما يسمح بالاستفادة من تخفيض الرسم على القيمة المضافة الخاص برقم الأعمال ، وهذا التخفيض يكون بمقدار قيمة الرسم الوهمي المسجل في الفواتير المزورة ، وما دامت الوثائق التبريرية تتمتع بالشرعية والقانونية بغض النظر عن مصدرها فإن خطر المراقبة يبقى بعيدا .

¹ عبد الغني بشري، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 1999-2009، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان، 2010، ص64.

² حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص 45.

المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي وأساليب مكافحته

الفرع الأول: آثار التهرب الضريبي

يترتب على ظاهرة التهرب الضريبي العديد من الآثار الضارة سواء من الناحية المالية، الاقتصادية أو الاجتماعية مما يؤثر على اقتصاد البلد بصورة مباشرة أو غير مباشرة ويمكن إيجاز هذه الآثار على النحو التالي:

1- الآثار المالية للتهرب الضريبي

إن الضريبة هي المصدر الأساسي لخزينة الدولة لذلك تعد ظاهرة التهرب خطيرة فالمكلفين المتهربين يشكلون خسارة كبيرة على الدولة والمجتمع لأنهم يفوتون جزء كبيراً من الأموال على الخزينة العامة مما يؤدي إلى عجز الدولة جزئياً عن تنفيذ المشاريع النافعة والتي تساهم في عملية التنمية الاقتصادية بصفة خاصة، فالدولة تحتاج إلى دخول موارد مالية من أجل تغطية نفقاتها ومن أبرز الآثار المالية للتهرب الضريبي ما يلي:¹

- إن أخطر نتائج التهرب الضريبي هي من خلال الأضرار بالخزينة العامة للدولة وذلك بسبب انخفاض حصيلته الضرائب مما سيؤدي إلى عجز الموارد التي تعتمد عليها الدولة في تغطية نفقاتها العامة، الأمر الذي يدفعها إلى العمل على تدبير موارد جديدة قد تتمثل في فرض ضرائب جديدة أو رفع أسعار الضرائب المالية.
- قد تلجأ الدولة إلى الاقتراض أو إلى الإصدار النقدي نتيجة النقص الحاصل في الإيرادات الضريبية بسبب التهرب الضريبي، كما أن التهرب قد يهدد الاستقلال السياسي والاقتصادي للدولة.
- قد تلجأ الدولة في بعض الأحيان في سبيل مكافحة التهرب الضريبي إلى الكثير من النفقات العامة بدلاً من توجيهها إلى تحقيق المزيد من الخدمات العامة و المشروعات الاقتصادية والاجتماعية التي تعود بالنفع على جميع أفراد المجتمع وخاصة الطبقات الفقيرة التي تسعى الدولة لتحقيق الرفاهية الاجتماعية لأفراد المجتمع فالدولة قد تستعين بالأموال المخصصة لتمويل مشاريع التنمية الاقتصادية بسد العجز الظاهر في الميزانية بسبب التهرب الضريبي فالاعتماد على هذه المبالغ قد تؤدي إلى ظهور مشاكل كثيرة منها تعميق الضغوط التضخمية وإيقاف تنفيذ مشاريع الخطة الإنتاجية .

¹ علي ناصر سعدون، أثر مكافحة التهرب الضريبي في الحد من البطالة، دراسة تحليلية في العراق، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد الرابع عشر، العدد الثالث، 2017، ص ص 99-100.

2- الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي

يمكن ايجازها فيما يلي:¹

- يؤدي التهرب الضريبي إلى آثار خطيرة على الاقتصاد الوطني، إذ أنه يقل من الإيرادات وبالتالي من الانفاق العام وهذا بدوره يؤدي إلى التقليل من الاستثمار وزيادة الإنتاج ثم إلى كساد اقتصادي.
- يشكل التهرب الضريبي أحد المعوقات المهمة للوصول إلى التنمية الاقتصادية والاجتماعية خاصة في الدول النامية.
- نقص الحصيلة الضريبية نتيجة للتهرب يؤدي إلى اضعاف قدرة الدولة على تمويل الاستثمارات اللازمة للتنمية، وكذلك لا تتحقق العدالة في توزيع الدخل نتيجة لهذا التهرب.
- يؤدي التهرب الضريبي إلى الاخلال بشروط المنافسة بين المشروعات فتكون الفرص أكثر بالنسبة للمشروعات الأكثر قدرة على التهرب الضريبي على الرغم من وجود مشروعات أخرى أكثر كفاءة وأحسن تنظيمًا وفائدة للاقتصاد الوطني وتقوم بالتزاماتها الضريبية.
- يؤدي التهرب الضريبي إلى انخفاض حصيلة الضرائب فتزيد أسعارها أو تفرض الدولة ضرائب جديدة مما يؤثر ذلك سلبًا على الاقتصاد الوطني ويضعف حافز الاستثمار في مجال الإنتاج.
- وأخيرًا يؤدي التهرب الضريبي إلى زيادة انفاقهم الاستهلاكي على شراء السلع الأجنبية وهذا يقضي على مستقبل الصناعة الوطنية ويؤدي أيضا إلى زيادة التضخم وارتفاع الأسعار وتدهور قيمة النقود.

3- الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي

بغيا ب العدالة الضريبية تغيب العدالة الاجتماعية كما أن العجز الذي تسجله الجبائية في تحصيل مختلف المداخل والناتج عن التهرب، فإنها تعمل على تغطيته عن طريق رفع مستوى معدلات بعض أصناف الضريبة أو استخدام ضرائب جديدة وهذه الإجراءات المتخذة لا تمس جميع فئات المجتمع مما يجعل عدم المساواة بين الأفراد فيتحملها البعض ويتخلص منها البعض الآخر ويتجلى آثار هذه الظاهرة من الناحية الاجتماعية فيما يلي:²

أ- على المكلف: حيث يؤثر على سيكولوجية المكلفين النزهاء، نظرا لسقوط العبء الضريبي كله عليهم مما يؤدي الى انتشار الغش والخداع اللذان يعملان بدورهما الى تدهور الحس الجبائي واستفحال مظاهر الانحطاط المدني فيها بين الطبقات الاجتماعية وغياب الوعي الفردي لدى المكلفين.

¹ رانيا محمود عمارة، مرجع سابق، ص ص 186 - 189.

² عيسى زهير، تدقيق الحسابات: الإجراءات العلمية، دار البداية للنشر، عمان، 2015، ص 50.

ب-الأفراد وطبقات المجتمع: يتمثل في عرقلة وبطء التنمية الناتجة عن نقص الموارد الجبائية نظرا لتفشي الظاهرة مما يؤثر بصفة غير مباشرة على أفراد المجتمع من جهة وزيادة البطالة والتأثير على الوضعية الاجتماعية للفرد من جهة أخرى.

الفرع الثاني: أساليب مكافحة التهرب الضريبي

إن مسؤولية التهرب وتبعاتها تقع على المشرع المالي وعلى الإدارة المالية كما تقع على المكلف نفسه وتختلف وسائل مكافحة التهرب من الضريبة باختلاف النظام المالي في كل دولة كما تختلف من ضريبة لأخرى في النظام المالي الواحد.¹

ومن أهم طرق مكافحة التهرب ما يلي:²

- مطالبة المكلف بتقديم إقرار ضريبي مؤيد باليمين بحيث تطبق أحكام العقوبات المتعلقة باليمين الكاذبة علاوة على العقوبات الضريبية في حالة ثبوت سوء نية المكلف في تقديم بيانات غير صحيحة في إقراره الضريبي.
- منح موظفي الإدارة الضريبية حق الاطلاع على كافة المستندات والوثائق المتعلقة بالمكلفين والتي قد تفيد في التعرف على حقيقة العناصر الضريبية والتوصل إلى تقدير سليم لأوعية الضرائب وسلامة ربطها.
- إجازة قيام الغير بالإدلاء بالبيانات والمعلومات التي قد تتوفر لديه عن العناصر الضريبية للمكلفين وتقديم الحوافز المادية لكل من يقدم معلومات تفيد الإدارة الضريبية في الكشف عن حالات التهرب الضريبي.
- العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضرائب المختلفة فضلا عن محاولة صياغة نصوص التشريعات الضريبية بأسلوب يسهل على المكلفين وغيرهم فهمها.
- التوسع في اتباع أسلوب الحجز في المنبع لتحصيل الجانب الأكبر من الضرائب لما يتيح هذا الأسلوب من الحد من فرص التهرب.

¹ عبد الناصر نور، الضرائب ومحاسبته، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن 2003، ص 325-326.

² يونس أحمد البطريق، أصول المالية العامة، بدون دار النشر، الإسكندرية، 2008، ص 124-125.

- يجب على المشرع المالي قبل فرض أية ضريبة أن يلم إماما كاملا بالمادة الخاضعة لهذه الضريبة أي بوعائها، حتى يتسنى له توفير كافة الضمانات الكفيلة بانعدام التهرب منها لأن هذه الطريقة وحدها سوف تكشف أمام نظر المشرع أبواب التهرب وتوجهه إلى كافة الثغرات التي يتطلب الأمر غلقها.¹

المبحث الثاني: مفاهيم عامة حول التحقيق المحاسبي

تأخذ الرقابة الجبائية عدة أشكال وقد عرفت تنوعا وتطورا ملحوظا مع تطور النظام الضريبي الجزائري من خلال الإصلاحات الجبائية المتبناة إلى إدخال تعديلات عليها واستحداث عدة أشكال جديدة تكريسا للجهود الرامية إلى تفعيل دورها والرفع من مردوديتها في مكافحة التهرب الضريبي وسنحاول من خلال هذا المبحث تسليط الضوء على أحد أشكال الرقابة الجبائية المعمقة المتمثل في التحقيق المحاسبي.

المطلب الأول: مفهوم التحقيق المحاسبي

سننتقل في هذا المطلب إلى تعريف التحقيق المحاسبي وخصائصه ومدة تنفيذه بالإضافة إلى معايير انتقاء المكلفين والإطار القانوني له.

الفرع الأول: تعريف التحقيق المحاسبي

يعتبر التحقيق المحاسبي من بين أشكال الرقابة الجبائية الأكثر عمقا وشمولية، حيث يمنح القانون الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية سلطة إجراء تحقيق في محاسبة المكلف بالضريبة وإجراء التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة المتعلق بأربع سنوات الأخيرة للنشاط (غير متقدمة) ولمجمل الضرائب التي يخضع لها المكلف ومن بين التعريفات المقدمة للتحقيق المحاسبي نذكر ما يلي:

عرفه الباحث "تيري لا مبير" بأنه: "مجموع العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان لمحاسبة مؤسسة ما ومقارنة النتائج مع المعطيات المادية ومراقبة مدى دقة وسلامة التصريحات المكتتبة ووضع التعديلات اللازمة عليها إذا اقتضى الأمر".²

ووفقا للمادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري فإن التحقيق في المحاسبة هو عبارة عن مجموعة من العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مقفلة. كما يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر

¹ عبد الفتاح مراد، موسوعة شرح اتفاقيات منع التهرب والازدواج الضريبي، بدون دار النشر، الإسكندرية، 2005، ص 27.

² عبد الوهاب لونيس، حماية حقوق وحرريات المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، مجلة القانون المجتمع السلطة، جامعة وهران 02، العدد 05، 2016، ص 108.

والوثائق المحاسبية بعين المكان، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة حيث لا يمكن اجراء تحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل.¹

ومنه فالتحقيق المحاسبي يهدف الى التأكد من:

- صحة الإقرارات الضريبية المقدمة.
 - صدق المحاسبة بمقارنتها مع مختلف المعطيات المتاحة والوثائق الثبوتية وكما هو معلوم أن التحقيق المحاسبي يجري تنفيذه ضمن إطار تشريعي يضمن حقوق المكلف.
- بصفة عامة التحقيق المحاسبي هو مجموعة العمليات التي تستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية إلا الدفاتر المحاسبية الواجب مسكها قانونا، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها.

الفرع الثاني: خصائص التحقيق المحاسبي

يمكن إبراز أهم خصائص التحقيق المحاسبي من خلال النقاط التالية:²

- مبرمج أي يتم تطبيقه وفق برنامج محدد مسبقا ويكون غير فجائي بالنسبة للمكلف نظرا لإلزامية إعلامه بخضوعه للتحقيق المحاسبي قبل مباشرة تنفيذه من طرف المحقق.
- يتم تطبيق هذا الشكل الرقابي خارج مكاتب الإدارة الجبائية أي في مقر المؤسسة الخاضعة للتحقيق المحاسبي، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا.
- يهدف بصورة أساسية إلى فحص الدفاتر المحاسبية للمكلف بالضريبة ويمتاز بالدقة والعمق، حيث يشمل كل أنواع الضرائب التي يخضع لها المكلف للسنوات الأربع الأخيرة للنشاط.
- يتم اجراء التحقيق المحاسبي من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين يمتلكون رتبة مفتش على الأقل والذين يتميزون بإتقان التقنيات المحاسبية والكفاءة العالية والخبرة الكافية.

¹ المادة 20 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية، 2023، ص11.

² عبد الرحيم لواج، تقييم فعالية التحقيق المحاسبي في تقويم تصريحات المكلفين بالضريبة، دراسة حالة مديرية الضرائب بجبل، مجلة أوراق الاقتصادية، المجلد 02، العدد 01، 2018، ص 47.

- تختص فرق التحقيق التابعة للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بتنفيذ هذا الشكل الرقابي على المستوى الولائي أما على المستوى الجهوي فتتولى مصلحة الأبحاث والمراجعات الجهوية مهمة تنفيذه.

ويمكن أيضا إبراز مميزات التحقيق المحاسبي بمقارنته مع بقية أشكال التحقيق الجبائي حيث يعتبر هذا الأخير تحققًا شاملاً لكل أنواع الضرائب التي يخضع لها المكلف للأربع السنوات الأخيرة غير متقدمة على خلاف التحقيق المصوب في المحاسبة الذي يعتبر شكل رقابي موجه أقل شمولية وأكثر سرعة من التحقيق في المحاسبة ويتضمن التحقيق المصوب في المحاسبة فحص وتدقيق الوثائق الثبوتية والمحاسبية لبعض أنواع الضرائب التي يخضع لها المكلف ولمجمل أو لجزء من فترة غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة.¹

كما يعتبر التحقيق المحاسبي أكثر عمقا واتساعا من التحقيق في مجمل الوضعية الشاملة للمكلف كون هذا الأخير يطبق فقط على الأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي دون سواها، حيث يهدف التحقيق في مجمل الوضعية الشاملة للمكلف إلى مراقبة الانسجام الحاصل بين مداخل المكلف المصرح بها من جهة وحالة المكلف المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء مقره الجبائي من جهة أخرى.²

الفرع الثالث: مدة تنفيذ التحقيق الجبائي

بغية تحديد مدة التحقيق المحاسبي عمد المشرع الجبائي الجزائري إلى استخدام رقم الأعمال السنوي المحقق من طرف المكلف الخاضع للتحقيق وطبيعة نشاطه كمعيارين يفصلان في مدة إنجاز التحقيق المحاسبي ويعرض من الجدول التالي مختلف آجال تنفيذ التحقيق المحاسبي حسب طبيعة نشاط رقم أعمال كل مؤسسة

¹ -la vérification ponctuelle une nouvelle procédure de control cible 'bulletin d'information direction général des impôt ,n°70,2013,p02

² الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، نشرة 2014، ص 89

جدول رقم (02): مدة إجراء التحقيق المحاسبي

طبيعة نشاط المؤسسة	بالنسبة لمؤسسات الخدمات	بقية المؤسسات
مدة التحقيق	رقم الأعمال	رقم الأعمال
3 أشهر	لا يفوق 1000000 دج	لا يفوق 2000000 دج
6 أشهر	يفوق 1000000 دج ويقل عن 5000000 دج	يفوق 2000000 دج ويقل عن 10000000 دج
9 أشهر	يفوق 5000000 دج	يفوق 10000000 دج

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على نص المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية.

من خلال الجدول رقم (02) يتضح لنا أن فترة إجراء التحقيق المحاسبي تأخذ فترة أطول كلما ارتفع رقم الأعمال المحقق من طرف المكلف الخاضع للتحقيق ، بما يسمح للإدارة الجبائية من التدقيق في مختلف الدفاتر المحاسبية للمكلف ، حيث ارتفاع رقم الأعمال يصحبه في الغالب ارتفاع في عدد العمليات التجارية (شراء ، بيع ، دفع مصاريف ، دفع أتعاب ، قبض إيراداتالخ) مما يتطلب ضرورة حصول المحققين الجبائيين على فترة زمنية كافية للقيام بمختلف أعمال التدقيق للوثائق التبريرية للعمليات المسجلة في الدفاتر المحاسبية للمكلف ، كما نلاحظ أن المحققين يحصلون على فترة تحقيق أطول اذا كان النشاط الممارس من قبل المكلف الخاضع للتحقيق في مجال تقديم الخدمات ، نظرا لتعدد التدقيق في هذا النشاط مقارنة ببقية النشاطات التجارية أو الإنتاجية . وتجدر الإشارة أن الإدارة الجبائية غير ملزمة باحترام الآجال سابقة الذكر، في حالة تحصل أعوانها على أدلة كافية تثبت أن المكلف استعمل طرق تدليسية (احتيالية) أو قدم معلومات خاطئة أو غير كاملة خلال فترة التحقيق.¹

المطلب الثاني: معايير انتقاء المكلفين الخاضعين للتحقيق المحاسبي

ترتكز عملية الرقابة الجبائية في المحاسبة على النظام المعلوماتي للإدارة الجبائية، فالبحث عن المعلومات جبائية هو صلب الرقابة فهو يسمح بوضع وتطوير أدوات تساعد على برمجة موضوعية منتقاة وهادفة للمكلفين بالضريبة الذين سيحقق في محاسبتهم ويتولى مهمة جمع المعلومات والبيانات الخاضعة لعملية الرقابة مكتب التحقيقات على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، أما المكلفين الخاضعين للرقابة فيتم اختيارهم بناء على سلسلة من الاقتراحات بالاعتماد على معايير خاصة والسلوكيات الاحتيالية للمكلفين.

¹ المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، الفقرة الخامسة، 2023، ص12.

الفرع الأول: اقتراح ملفات التحقيق

تتولى مفتشية الضرائب مهمة الانتقاء الأولى للملفات الخاضعة للرقابة بالاعتماد على معايير معينة ثم ترسل القائمة إلى المديرية الولائية للضرائب، حيث يتم انتقاء ثاني للملفات بالاعتماد على معايير خاصة بعدها ترسل إلى المديرية الجهوية للضرائب، حيث تقوم هذه الأخيرة باختيار الملفات الواجب البحث فيها للحصول على قائمة مؤقتة ترسل إلى مديرية البحث والمراجعات وبالتحديد إلى المديرية الفرعية للبرمجة أين يتم دراسة وتحليل الاقتراحات بالاعتماد على معايير معينة، خاصة رقم الأعمال.¹

كما يتم ادراج تحقيق الملفات المقترحة من طرف الفرق المختلطة والملفات المقترحة من طرف المديرية العامة للضرائب في إطار ملفات خارج البرنامج.

ويتولى رئيس مكتب التحقيقات بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية التأكد في العناوين المدرجة في ملفاتهم.

الفرع الثاني: معايير انتقاء الملفات الخاضعة للتحقيق

تعتمد عملية اختيار المكلفين الخاضعين للرقابة بناء على مجموعة من المعلومات الخارجية، فالقائمون على اقتراح الملفات يعتمدون على مجموعة من المعايير المتغيرة والملاحظات والسلوكيات الاحتمالية للمكلفين، فلم الحرية في اقتراح الملفات لإخضاعها للرقابة من بين أهم المعايير نذكر ما يلي:²

- أهمية رقم الأعمال المصرح به للسنتين الأخيرتين.
- تكرار التصريح بالخسارة في نتائج المكلفين بالضريبة.
- الزيادة السريعة في مستوى معيشة مسير المؤسسة وغير مطابقة للدخل المصرح به.
- توقيف النشاط أو تصريح بالإفلاس يجب أن يقابله برمجة فورية للتحقيق لتحديد خلفية هذه التصرفات.
- ضعف الهامش الإجمالي مقارنة بالهامش العادي المطبق في النشاط.
- عدم خضوع المؤسسة للتحقيق منذ مدة زمنية طويلة.
- التحقيق بشكل كبير في ملفات المكلفين الذين يقومون بأنشطة الاستيراد والتصدير أين تكثر أعمال الغش والتهرب الضريبي.
- كما يتم اقتراح مؤسسات المهن الحرة للتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية عند توفير معلومات عن رقم أعمالها الحقيقي.

¹ عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، الجزائر، 2013، ص 57.

² نفس المرجع، ص 54.

- أهمية الأرباح والمداخيل المصرح بها مقارنة مع رقم الأعمال.
- التعبير الدائم لمكان النشاط التجاري.
- التعديلات المذكورة للقوانين الأساسية.
- طبيعة النشاط الممارس وأهميته في السوق.

المطلب الثالث: الإطار القانوني للتحقيق المحاسبي

لقد وضع المشرع الجزائري إطارا قانونيا للرقابة الجبائية وتنظيمها من خلال مجموعة من القوانين التي تمنح للإدارة الجبائية حق ممارسة الرقابة الجبائية والتي تتمثل في حق الاطلاع، حق إجراء تحقيق وحق المعاينة وحددت الإجراءات التي على المحقق اتباعها فالزمته الحياد وتجنب استعمال التعسف بحجة تطبيق القانون. وفي مقابل هذه الحقوق الممنوحة وحرصا على التطبيق الصارم للقانون الجبائي يتمتع المكلفون بالضريبة بمجموعة من الضمانات بهدف حمايتهم من كل التجاوزات.

الفرع الأول: حقوق الإدارة الجبائية

تهدف إدارة الضرائب من خلال عملية التحقيق إلى معرفة مدى مطابقة المعلومات المصرح بها مع الوظائف الموجودة لديهم، وهذا من أجل التطبيق الجيد لقواعد القانون الجبائي فإن المشرع منح للمحقق الجبائي بعض الوسائل القانونية التي تعد حقوق بالنسبة للقيام بمهامه والتي سوف نتطرق إليها كما يلي:

1- حق الاطلاع: هو وسيلة قانونية منحها المشرع الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية، فبواسطته يمكنهم الاطلاع على مختلف الوثائق والمستندات الخاصة بالمكلف، الذي هو بصدد عملية التدقيق، بغية الحصول على أكبر قدر ممكن من المعلومات الكافية لأداء المهمة على أكمل وجه، كما يمكننا القول أن حق الاطلاع هو أداة تدخل في كل إجراء رقابي، إما لإتمام المعلومات الموجودة بحوزة الإدارة أو التأكد من صحة المعلومات المستخلصة من دراسة الملفات¹، وقد أتاح المشرع هذا الحق من خلال النص التالي: "يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح للوثائق والمعلومات من مختلف الإدارات والهيئات العمومية

¹ عبد الرحمان محمد مهيرس وأكرم زيان، دور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص محاسبة وجباية معقمة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البشير الإبراهيمي، برج بوعريش، 2022، ص17.

والمؤسسات سعيا لجلب المعلومات والكشف عن مختلف المخالفات المرتكبة من المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية.¹

يعاقب بغرامة جبائية مبلغها من 5000 دج إلى 50000 دج كل شخص أو شركة ترفض حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد من 45 الى 61 من ذات القانون التي يتعين تقديمها وفق التشريع أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها.²

ومن بين الجهات التي تخضع الى حق الاطلاع هي:

- الإدارات والهيئات العمومية والجماعات المحلية بمختلف مستوياتهم وحتى المؤسسات التربوية.
- مصالح الضمان الاجتماعي والمحافظات العقارية مع الجهات القضائية، الموثقين والمحضرين.
- مختلف الهيئات والمؤسسات ذات الطابع المالي: كالبانوك، مصالح البريد والصناديق الخاصة.
- الاطلاع لدى المؤسسات الخاصة المتعاملة مع المكلف المحقق معه.

2-حق الرقابة: تتمتع الإدارة الجبائية بصلاحيات رقابة تصريحات المكلفين بالضريبة نظرا لكون الالتزام الجبائي مبني على أساس مبدأ التصريح العفوي فهي تجري عمليات المراقبة بصفة دورية وتعتمد في ذلك على تبادل المراسلات مع المكلفين بالضريبة.³

يعمل حق المراقبة على التأكد من صحة العمليات الشكلية والمادية المنجزة من طرف أعوان الإدارة الجبائية من التأكد عن طريق الإجراءات والتقنيات المنصوص عليها في التشريع الضريبي، لمعرفة أن المكلف أهمل واجباته، إمكانية إلحاقه الضرر لخزينة الدولة عند مخالفة القانون الجبائي.⁴

فالرقابة الجبائية تعتبر رمزا من رموز الديمقراطية بحيث أن حرية التصريح التي يتمتع بها المكلف بالضريبة ضمن النظام الجبائي التصريحي تجعله يحدد أسس الاختصاص الجبائي بنفسه ويصرح بها للإدارة والتي يفترض أن تكون صحيحة وهو الأمر الذي يمكن التأكد منه عن طريق الرقابة اللاحقة لهذه المعطيات المصرح بها.⁵

¹ المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية، 2023، ص30.

² المادة 64 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية، 2023، ص36.

³ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، 2014، ص 07

⁴ Lambert THIERRY, **contrôle fiscal droit et pratique**, paris, Edition P.U.E, 1999, p 43.

⁵ محمد فلاح، **السياسة الجبائية**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006، ص 192.

3-حق المعاينة: يمكن للإدارة الجبائية في حالة وجود قرائن وممارسات تدلّسية أن تقوم بمعاينات مفاجئة على كل المحلات والمصانع، قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم والعناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة الى التملص من الوعاء الضريبي.¹

يجري حق المعاينة بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاضي يفوضه هذا الأخير، كما يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية ويعطي كل التعليمات للأعوان الذين يشاركون في هذه العملية.

4-حق الاستدراك: وهو حق ممنوح للإدارة الجبائية لإعادة النظر في أسس فرض الضريبة وذلك بتعديلها أو فرض ضرائب أخرى عند اكتشاف بأن المكلف قدم معلومات خاطئة أو ناقصة.

يمكن استدراك الاغفالات الكلية أو الجزئية المسجلة في وعاء الحقوق الضرائب والرسوم وكذا النقائص وعدم الصحة أو الأخطاء المسجلة في فرض الضريبة من طرف إدارة الضرائب حسب الحالة ضمن الشروط والآجال المنصوص عليها قانونا.²

الفرع الثاني: التزامات وحقوق المكلفين بالضريبة الخاضعين للتحقيق المحاسبي

1-حقوق المكلف الخاضع للتحقيق المحاسبي

منح النظام الضريبي أو المشرع الجبائي حقوق وضمانات للمكلفين الخاضعين لعملية المراجعة الجبائية نذكر منها:

أ-حق الاطلاع المسبق: لا يمكن الشروع في إجراء 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 الخاضع للتحقيق في محاسبته على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته 10 أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الاشعار³ بحيث يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين، تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها، والحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها. في حالة استبدال المحققين يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك.⁴

¹ المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية، 2023، ص 20.

² المادة 105 من قانون الإجراءات الجبائية، 2023، ص 53.

³ المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، 2023، ص 11.

⁴ ميثاق المكلف بالضريبة الخاضعين للرقابة، ص 15.

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

لا يمكن الشروع في فحص الوثائق المحاسبية من حيث الموضوع إلا بعد مرور أجل التحضير المذكور سابقا.

ان عدم قبول استلام الإشعار لا يمنع اجراء التحقيق وفي هذه الحالة يقوم المحققون بفرض الضريبة تلقائيا.

ب- الاستعانة بمستشار: استنادا إلى المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية ضمن فقرتها الثالثة فإنه يجب أن يذكر الإشعار بالتحقيق وأن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين خلال عملية المراقبة بمستشار يختاره هو.¹

ج- السر المهني: في هذا الصدد تنص المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية أنه: " يلزم بالسر المهني، بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات ويتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة، كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم المنصوص عليها في التشريع الضريبي المعمول به.²

د- حق اللجوء للنزاع قصد تصحيح الأخطاء: إن تصرفات وسلوكيات المكلفين ذوي السلوك الجبائي السيء مطالبون من قبل الإدارة الجبائية تسديد الضريبة والعقوبات التأخيرية، وبسبب هذه السلوكيات فإن القانون الجبائي منح لهذا النوع من المكلفين وتحت طائلة بطلان الإجراءات بعض الحقوق والضمانات في حال خضوع المكلف للرقابة الجبائية، حيث يوجد أحيانا بعض الضرائب للمؤسسة من قبل المفتش المحقق قد يحتج عليها المكلف وخول المشرع الجبائي للمكلف اللجوء إلى السلطات الأعلى (مديرية الولاية) واستئناف الإجراءات الاعتراضية.³

وبهذا الخصوص نصت المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية بأن: تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم أو الحقوق أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب في اختصاص الطعن النزاعي عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.⁴

¹ المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية، 2023، ص 17.

* المستشار يمكن أن يكون محامي ، محاسب أو مستشار جبائي.

² المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية، 2023، ص 36.

³ ناصر رحال، مرجع سابق، ص 143.

⁴ المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية، 2023، ص 38.

هـ-حق الاعفاء أو التخفيف من الضرائب والغرامات: بالرجوع لنص المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه يجوز للمكلفين بالضريبة أن يلتمسوا الإعفاء من الضريبة المفروضة قانوناً أو التخفيف منها في حالة ضيق الذي يضعهم في حالة عجز على إيراد ذمتهم إزاء الخزينة. ويمكنهم أيضاً أن يلتمسوا الاعفاء أو التخفيض من الزيادات في الضرائب الغرامات الجبائية التي يتعرضون لها لعدم مراعاة النصوص القانونية. يجب إرسال الشكاوى إلى مدير الضرائب بالولاية التي يتبع لها مكان فرض الضريبة ورافقها بالإنذار وفي حالة تقديم هذه الوثيقة يذكر رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة المعنية بهذه الشكاوى.¹

و-حق التبليغ بإعادة التقييم: والمتمثلة في:²

- أن يسمح للمكلف بالاطلاع على نتائج التحقيق في المحاسبة.
- أن يرسل للمكلف ولو في غياب التقييمات أو في حالة رفض المحاسبة.
- أن يرسل عن طريق رسالة موصى عليها مع وصل بالاستلام.
- أن يكون مفصلاً ومبرراً بكيفية من شأنها أن تسمح بإعادة تشكيل قواعد فرض الضريبة.
- أن يطلعكم أنه بإمكان المكلف أن يلتمس في رده التحكيم فيما يخص المسائل الفعلية والقانونية حسب الحالة، من مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مصلحة البحث والتحقيق.

2-التزامات المكلف بالضريبة

من أجل الاستفادة من كل الحقوق والضمانات التي نص عليها القانون يجب على المكلفين أن يستوفوا بشكل كامل الالتزامات ذات الطابع المحاسبي من خلال مسك الدفاتر المحاسبية حسب ما تنص عليه قواعد القانون التجاري بالإضافة إلى أداء الالتزامات الجبائية المتمثلة على الخصوص في تقديم التصريحات في آجالها المحددة.

أ-الالتزامات ذات الطابع المحاسبي

على المكلف بالضريبة احترام مبادئ المحاسبة بصفتها عنصر إثبات للصدق والنزاهة مع تجنب دفع الإدارة لرفض المحاسبة وبالتالي الفرض التلقائي للضريبة، فالزمت المكلف بمسك محاسبة صحيحة ودقيقة كما نصت عليه المادتين 09 و 12 من القانون التجاري على إجبارية مسك الدفاتر المحاسبية والاحتفاظ بها مع الإثباتات التي يمارس حق الرقابة والاطلاع لمدة عشر (10) سنوات.

¹ المادة 93 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية، 2023، ص 48.

² ناصر رحال، مرجع ذكر سابقاً، ص 145.

الدفاتر المحاسبية الواجب مسكها قانونا

يمسك دفتر اليومية ودفتر الجرد بحسب التاريخ بدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل إلى الهامش وترقم صفحات كل من الدفترين ويوقع عليها من طرف قاضي المحكمة حسب الاجراء المعتاد. وتتمثل فيما يلي:

- **دفتر اليومية:** كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية يقيد فيه يوما بيوم عمليات المقاوله أو أن يراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهريا بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات يوميا.¹ وغيابه يعد سببا كافي لرفض محاسبة المكلف بالضريبة.

- **دفتر الجرد:** يجب عليه أيضا أن يجري سنويا جردا لعناصر أصول وخصوم مقاولته وأن يقل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية وحساب النتائج. وتتسخ بعد ذلك الميزانية وحساب النتائج في دفتر الجرد.²
- **الاحتفاظ بالوثائق والدفاتر المحاسبية:** يجب أن تحفظ الدفاتر والمستندات المشار إليها في المادتين 9 و 10 لمدة عشر سنوات. كما يجب أن ترتب المراسلات الواردة ونسخ الرسائل الموجهة طيلة نفس المدة.³

ب-الالتزامات ذات الطابع الجبائي

إن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي يعتمد على التصريح التلقائي للمكلف بالضريبة ومن أجل تنظيم العلاقة بينه وبين الإدارة الجبائية ألزمه المشرع مجموعة من الواجبات نذكر منها:

- **التصريح بالوجود:** يترتب على المكلف الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات أن يكتب تصريح بالوجود خلال ثلاثون (30) يوما الأولى لبداية نشاطه لدى مفتشية الضرائب الخاضع لها إقليميا، طبقا للنموذج الذي تقدمه الإدارة، نجد فيها اسم ولقب وعنوان المكلف بالضريبة، طبيعة النشاط والمقر الرسمي للمحل.⁴
- **التصريح الشهري لرقم الأعمال:** على المكلفين بالضريبة أن يقدموا كشف برقم أعمالهم قبل عشرون (20) يوما من الشهر الموالي الذي تحققت فيه الإيرادات لقاءض الضرائب المختلفة المختصة إقليميا طبقا للنموذج الذي تقدمه الإدارة الجبائية، مع تسديد الضرائب والرسوم المستحقة في نفس الوقت.

¹ المادة 09 من القانون التجاري، ص 04.

² المادة 10 من القانون التجاري، ص 04.

³ المادة 12 من القانون التجاري، ص 04.

⁴ المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2023، ص 72

- **التصريح السنوي للأرباح والنتائج:** يجب على المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي تقديم تصريح بالمدخل والأرباح الحقيقية السنوية المحققة من خلال ملئ نماذج استمارات مقدمة من طرف الإدارة الجبائية مرفقا بالوثائق والإثباتات الضرورية المذكورة في الواجبات المحاسبية، بهدف استخراج الوعاء الخاضع للضريبة وهذا على الأكثر 30 أبريل من السنة المالية من الدورة المغلقة المعنية بالتصريح إلى مفتش الضرائب لمكان إقامتهم.¹
- **التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط:** يتعين على المكلف في حالة تنازله أو توقفه عن النشاط اكتتاب تصريح لذلك في أجل مدته عشرة (10) أيام من تاريخ التخلي عن النشاط لمفتش الضرائب.²
- **تقديم التصريح بالتعريف الإحصائي:** تستبدل عبارتان "رقم التعريف الجبائي" ورقم بطاقة التعريف الجبائية المنصوص عليهما في المادتين 212 و 359 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بعبارة "رقم التعريف الإحصائي" ³ بحيث يتعين على جميع الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المزاولين لنشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرا أن يشاروا الى رقم التعريف الإحصائي على كل الوثائق المتعلقة بنشاطهم وهو إجراء اجباري يلتزم به المكلفون بالضريبة عند تقديمهم أي تصريح للإدارة الضريبية.

¹ المادة 23 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2023، ص16.

² المادة 195 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2023، ص77.

³ قانون المالية 2012، المادة 34.

المبحث الثالث: مراحل سير عملية التحقيق المحاسبي

حتى تتم عملية التحقيق المحاسبي على أحسن وجه وتؤدي الأهداف والنتائج المرجوة منها، وضع المشرع الجبائي جملة من الإجراءات ونص على ضرورة اتباعها.

بحيث تقوم مصالح الرقابة الجبائية بتنظيم عملية التحقيق المحاسبي وتحضيرها وذلك عن طريق اعداد برنامج التحقيق، فبعد المصادقة تأتي عملية سحب ودراسة الملفات وذلك للشروع في التحقيق والتدخل بعين المكان لإجراء الفحوصات والتحقيقات اللازمة.

المطلب الأول: اقتراح وإعداد ومراقبة تنفيذ برامج التحقيق

قبل الشروع أو البدء في عملية التحقيق من طرف المحققين هنالك بعض الإجراءات الأولية التي وضعتها الإدارة الجبائية تحت تصرف الأعوان من أجل التسهيل في عملية التحقيق والمساعدة على إنجاز المهام الموضوعة على عاتقهم لأخذ نظرة كاملة عن الوضعية الجبائية للمكلف.

الفرع الأول: اقتراح وإعداد برامج التحقيق

ان هذه المرحلة تعد تمهيدا لعملية التحقيق تقوم الإدارة الجبائية باقتراح برامج التحقيق وذلك بالاعتماد على معايير خاصة، منها الشك في إمكانية تهرب أحد المكلفين بالضريبة ثم تأتي عملية إعداد البرامج على المستويين المركزي والمحلي وفقا لرقم أعمال السنوات الأربعة الأخيرة للملفات المبرمجة للتحقيق ثم يشرع في تنفيذ ومراقبة تنفيذ برامج التحقيق بعد المصادقة عليها.

1- اقتراح برامج التحقيق

قبل الشروع في عملية التحقيق المحاسبي وجب إعداد برمجة قائمة المكلفين بالضريبة الذين ستقوم المصلحة بالتحقيق في محاسبتهم ويقوم مكتب التحقيقات على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بإعداد كل المعلومات والمعطيات التي ستدخل ضمن النشاط.¹

ويتم ذلك باقتراح ملفات التحقيق وفقا لمعايير خاصة بذلك يتم بعدها إعداد برامج التحقيق. تعد مرحلة اقتراح الملفات الواجب التحقيق فيها قاعدة أساسية لإعداد برامج التحقيق حيث تقوم مفتشية الضرائب بانتقاء أولي للملفات الخاضعة للتحقيق، وذلك بالاعتماد على معايير معينة.

¹ Ministère de finances, **direction générale des impôts**, direction des recherches et vérification circulaire, n° 52, du 22-02-1994, p03.

يتم إرسال القائمة إلى المديرية الولائية للضرائب، للقيام بانتقاء ثان للملفات بالاعتماد على معايير خاصة، وبعد إرسالها إلى المديرية الجهوية للضرائب تقوم هذه الأخيرة باختيار الملفات الواجب البحث فيها وذلك للحصول على القائمة المؤقتة للمكلفين بالضريبة الذين سوف يخضعون للتحقيق، ثم يتم تحويلها إلى مديرية البحث والمراجعات وبالضبط إلى المديرية الفرعية للبرمجة، التي تقوم بدراسة وتحليل الاقتراحات معتمدة في ذلك على معايير معينة خاصة برقم الأعمال.

كما يدخل في برامج التحقيق الملفات التي تقترحها الفرق المختلفة وكذا الملفات التي تقترحها المديرية العامة للضرائب الخاصة ببعض المكلفين خارج البرنامج إذا رأت ضرورة لذلك مع تقديم الوثائق التبريرية واللازمة¹ وقبل إرسال القائمة النهائية للمكلفين بالضريبة المقترحين للتحقيق إلى المديرية العامة، على رئيس مكتب التحقيقات بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية التأكد من إقامة المكلفين في العناوين المتوفرة عند المصالح الجبائية، وذلك لدى المفتشيات المعنية علما أن القائمة المقترحة يجب أن ترسل إلى مديرية البحث والمراجعات قبل 20 نوفمبر².

2- إعداد برامج التحقيق

عند حصول مديرية البحث والمراجعات على الملفات المقترحة للتحقيق، وبعد دراستها تقوم المديرية الفرعية للبرمجة بإعداد:³

- برامج تحقيق محلية يتم تنفيذها على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.
- برامج تحقيق مركزية والمنفذة من طرف مصلحة البحث والمراجعات كما تعد من مهامها الملفات التي تشكل صعوبة للتحقيق فيها على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية وكذا الملفات التي تعد محل نزاع بين أصحابها والهيئات الضريبية.

¹ مروان لعلاوي، إجراءات التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة في الجزائر، مذكرة لنيل ماجستير في القانون، كلية الحقوق، جامعة بومرداس، 2018، ص 86.

² عباس عبد الرزاق، مرجع سبق ذكره، ص 57.

³ مروان لعلاوي، مرجع سابق، ص 88.

الفرع الثاني: مراقبة تنفيذ برامج التحقيق

بعد إعداد برامج التحقيق والموافقة عليها من طرف المديرية المركزية يشرع في تنفيذها من طرف هيئات محلية أو مركزية حسب اختصاص كل منها. تتم المراقبة الجبائية من طرف هيئتين المكلفتين بالتحقيق الجبائي هما:¹

1- على المستوى المحلي: يتم تنفيذ برامج التحقيق من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية المتواجدة على مستوى مديرية الضرائب الولائية حيث تتم عمليات التحقيق عن طريق تكوين فرق تحقيق على مستوى مفتشيات الضرائب وتتكون كل فرقة من محققين اثنين رئيس فرقة، تسند لكل فرقة من ثلاثة الى أربعة عمليات تحقيق سنويا. كل فرقة تحقيق مطالبة بتنفيذ العمليات المسندة إليها وكذلك احترام إجراءات التحقيق حقوق المكلفين بالضريبة فضلا عن مسك بطاقة المكلف التي يتم فيها تسجيل كل المعلومات الخاصة به وإرسال هذه البطاقات شهريا إلى المديرية الجهوية للضرائب. أما فيما يخص رئيس فرقة التحقيق فيتم اختياره من بين المفتشين الرئيسيين، أما بالنسبة للهيئات التي لا تتوافر على الكفاءات اللازمة فيمكن اختيار رئيس الفرقة من الموظفين الحاملين لرتبة مفتش وخبرة 6 سنوات على الأقل بصفته محقق ومن المهام المسندة الى رئيس الفرقة ما يلي:

- السهر على الحضور الفعلي للأعوان المحققين في أماكن العمل.
- حضور أو تدخل في عين المكان، مناقشة نتائج التحقيق، إعداد التعديلات، تقديم الاقتراحات وحضور كل الأعمال المهمة كتجربة لإنتاج وجود المخزونات
- المشاركة في جمع النتائج، التبليغ بالتعديلات المتوقعة وفحص ملاحظات المكلفين بالضريبة.
- السهر على امساك بطاقات المكلفين بالضريبة.
- خلال تنفيذ برامج التحقيق فان الفرق ملزمة بإشعار المدير الفرعي للرقابة الجبائية لبعض القرارات المهمة المتعلقة بعمليات التحقيق إذا تعلق الامر ب:
- رفض المحاسبة.
- اقتراح متابعات قضائية.

2- على المستوى المركزي: تقوم مديرية البحوث والتحقيقات بعملية تنفيذ برامج التحقيق عن طريق المصالح التابعة لها وهذا بعد الحصول على قبول البرامج من طرف المديرية المركزية. بحيث تلزم الفرق المركزية بمسك بطاقات المكلفين بالضريبة التي ترسل شهريا إلى مديرية البحث والمراجعات. وتتم المتابعة من طرف المديرية

¹ نفس المرجع السابق، ص 89.

بطريقة إحصائية أو حقيقية أو بالطريقتين معا كما أن المديرية المركزية تقوم بمراقبة تنفيذ برامج التحقيق محلية كانت أو مركزية.¹

المطلب الثاني: الأعمال التحضيرية للتحقيق في المحاسبة

تقوم أعوان الإدارة الجبائية قبل الشروع في أعمال التحقيق ببعض الإجراءات الأولية، والتي تسمح بأخذ صورة كاملة وشاملة عن المكلف وذلك قبل الشروع في الإجراء الأول لعملهم، والمتمثل في سحب ودراسة ملف المكلف بالضريبة، بغرض الحصول على معلومات دقيقة متعلقة بنشاطه الاستغلالي.

كما يطلب العون المحقق من المصلحة الجبائية تزويده بالملف الجبائي للمكلف للاطلاع عليها معتمدا في ذلك على الصلاحيات الممنوحة له من قبل المشرع، كما يحق للعون اللجوء إلى مصادر خارجية للاطلاع على تعاملات المكلف وطبيعة نشاطه.

الفرع الأول: سحب ودراسة الملفات الضريبية

اذ يمثل المصدر الأول بالنسبة للمحقق، وهذا لاحتوائه على كل الوثائق والبيانات المتعلقة بالمكلف بالضريبة، حيث يتضمن كل تصريحاته وكل الاتصالات والمراسلات الموجهة إليه² وتجدر الإشارة إلى أن الملف الجبائي يختلف في بياناته حسب طبيعة المكلف بالضريبة ويتمثل كالاتي:

1- بالنسبة للشخص الطبيعي يضم

- الحالة الشخصية.
- طبيعة النشاط الخاضع للفحص.
- الوضعية العائلية.
- مقر السكن.
- منبع العائلات والتصرّيات.

2- بالنسبة للشخص المعنوي يضم

- طبيعة نشاطها.
- رأسمالها الاجتماعي.

¹ عباس عبد الرزاق، مرجع سبق ذكره، ص 62.

² Lambert TIERRY, op.cit. , p 47

- عنوان مقرها الرئيسي.
- اسم المسير وحصته في رأسمال.

على العون المحقق التأكد من نظامية التصريحات السنوية بأن يقوم بدراسة الملف بخصوص الرسم على القيمة المضافة، الضرائب على الدخل الإجمالي، الضرائب على أرباح الشركات وكذا الوثائق الشخصية على الاستغلال الفردي، الشركاء ورأسمالهم في الشركة فالمحقق الى جانب الوثائق الجبائية يقوم بدراسة ميزانية المؤسسة المصرح بها المعدة من طرف محاسب الشركة.

الفرع الثاني: إعداد الوثائق التحضيرية

وهي المرحلة التي ينقل فيها المحقق من معالجة المعلومات الجبائية المتوفرة لديه عن المكلف بالضريبة الى فحص تصريحاته المتواجدة في الدفاتر المحاسبية، ووثائق الإثبات المقدمة من طرفه وهي الوثائق المتعلقة بالنشاط المهني قبل البدء في أعمال المراقبة، كنسب الربح وكيفية التصنيع للمنتوج والآلات المستخدمة فيه، والتكنولوجيا المستخدمة ومعدل ضياع المادة الأولية المسموح بها أثناء عملية الإنتاج. ومن خلال هذه المرحلة يسمح لإدارة الضرائب ممثلة في محققها الى التأكد من صحة وثبوتية التغيرات المحاسبية وكذا مقارنة التصريحات الجبائية للمكلف بالضريبة وتقييداتهم المحاسبية قصد التأكد من مصداقية وصحة التصريحات.

وعلى المحقق خلال هذه المرحلة اعداد وتقديم مجموعة من الكشوفات والوثائق الثبوتية ومن بينها ما يلي¹

1-كشف مقارنة بين الميزانيات: وتحتوي هذه الوثيقة على مجمل الكتابات المحاسبية المتعلقة بحسابات الميزانية لأربع سنوات غير متقدمة وذلك أنها تسمح بتقدير تغيرات حسابات الميزانيات واختفاء أو ظهور حسابات جديدة في حسابات المكلف بالضريبة، تزايد وتطور اهتلاكات حركة القروض الخاصة بالمكلف بالضريبة.

¹ فاطمة تبوكيوت وزهية سماعيل، دور التحقيق المحاسبي في مكافحة الغش والتهرب الضريبي، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وجبابة معمقة، كلية الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، 2017، ص42-ص43.

جدول رقم (03): مقارنة بين الميزانيات

البيانات / السنوات	الى 31 / 12 / ن	الى 31 / 12 / ن+1	الى 31 / 12 / ن+2	الى 31 / 12 / ن+3
الأصول				
• الاستثمارات				
• مخزونات				
• حقوق				
• نتيجة الدورة (خسارة)				
اجمالي الأصول				
الخصوم				
• الأموال الخاصة				
• الديون				
• نتيجة الدورة (ربح)				
اجمالي الخصوم				

المصدر: مديرية العامة للضرائب.

2- كشف مقارنة حساب النتائج: هذا الكشف عبارة عن مجموعة من جداول حسابات السنوات لكل السنوات التي خضعت للرقابة وبناء على هذه الكشفوفات يفحص المدقق حسابات النتائج للجداول والتي تسمح له من تقييم تطور رقم الأعمال، القيمة المضافة والربح الصافي لكل سنة، كما يقارن الأرباح الاجمالية والصافية للسنوات التي لم تتقادم مع رقم أعمالها، اكتشاف التغيرات غير العادية لبعض بنود التكاليف والمصاريف.

الملاحظ من خلال هذه العملية أنها تجري في مقر إدارة الضرائب دون الانتقال إلى مقر المؤسسة المراد مراقبتها أو الشخص الطبيعي محل الرقابة وتقوم إدارة الضرائب بمجموعة من الأساليب التي تستخدم في فحص الحسابات عن طريق المراجعة بالمقارنة ويرتكز على أساس أن هناك علاقة ارتباط بين أرصدة حسابات أخرى كالعلاقة بين المبيعات ومصاريف البيع وتكلفة المبيعات.

الفرع الثالث: الاطلاع على المعلومات من مصادر خارجية

من أجل الإحاطة والإلمام أكثر وبصورة جيدة بكل الجوانب المحيطة بالوضع الحقيقية للمكلف أو المؤسسة المراقبة يعتمد المحقق إلى إجراء بعض البحوث الخارجية محاولاً جمع أكبر قدر من المعلومات التي بوسعها تسهيل عملية التحقيق وذلك باستعمال حق الاطلاع على مستوى المؤسسات العامة منها والخاصة نذكر منها:¹

- **الممولين:** قد يلجأ المحقق عند الحاجة إلى الممولين لجلب المعلومات التي تخص الشركة قيد التحقيق فيها، حيث يجيز له القانون ذلك، وعلى الممول إفادته بكل الكشوف والحسابات التي قدمها لهذه الشركة.
- **الزبائن:** زبائن الشركة قد يقدمون للمحقق الكثير من المعلومات كثنى بعض المواد مع الكميات المشتراة من هذه الشركة.
- **البنوك:** هي ملزمة بتقديم كل المعلومات التي يطالبها العون المحقق والتي تخص كشوفات المؤسسة والأشخاص، والتي تبين حركة الحسابات (الأرصدة) البنكية للمكلف من أجل التقريب مع الكتابات المحاسبية للدلالة على الأخطاء المحتملة.
- **الإدارات العمومية:** التي تقدم للمؤسسة المحقق في محاسبتها أعمالاً وخدمات كمديرية التجارة، مصالح الجمارك.....الخ.

المطلب الثالث: الشروع في عملية التحقيق في المحاسبة

يتضمن الشروع في عملية التحقيق عدة عمليات وإجراءات واجب الالتزام بها لضمان السير الجيد والمشروع لهذه العملية.

1- الإشعار بالتحقيق: قبل بداية أي تحقيق في محاسبة لابد من إشعار المكلف بصورة قبلية، وهذا عن طريق ارسال أو تسليم اشعار بالتحقيق مقابل الاشعار بالتسليم مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الاشعار² ويتضمن ما يلي:

- الاسم أو المقر الاجتماعي للمكلف بالضريبة المعني بالتحقيق مع العنوان الصحيح.
- تاريخ وساعة أول تدخل بعين المكان.
- اشعار المكلف بحقه في اختيار مستشار للاستعانة به خلال فترة التحقيق.

¹ مصطفى العثماني، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2005، ص 176.

² المادة 20 الفقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية، 2023، ص 11.

- نوع الضرائب والرسوم التي يشملها التحقيق.
 - السنوات المعنية بالتحقيق استثناء للتقادم المذكور عامة، وهذا عند رفع دعوى قضائية، في حالة ثبات استخدام المكلف بالضريبة لطرق احتيالية.¹
 - العنوان الكامل وختم مصلحة التحقيق.
 - توقيع الأعوان المحققين ورئيس فرق التحقيق مع ذكر ألقابهم، أسمائهم ورتبهم المهنية.
- أ-مستلم الاشعار: يعتبر الاشعار بالتحقيق قانوني، إذا قام المرسل إليه ب:²
- رفض استلام الاشعار المقدم من طرف موزع البريد.
 - علم بإشعار من البريد، أن الملف الموضوع تحت تصرفه عند مركزهم.
 - غير عنوان دون مصلحة الضرائب.
- وفي المقابل يعتبر الإشعار بالتحقيق غير قانوني، عندما يسلم لشخص غير مؤهل قانونا في مكان المكلف بالضريبة المعني بالأمر، وكذا في حالة ارجاع الاشعار بالتحقيق الى مصالح الضرائب بسبب:
- خطأ في العنوان.
 - ارساله إلى العنوان القديم، رغم علم الإدارة الضريبية بالعنوان الجديد.
 - في حالة وجود المكلف بالضريبة في السجن، فان الاشعار بالتحقيق يحول الى مركز السجن عن طريق مصالح العدالة ويرسل الاشعار بالتحقيق الى المعني بالأمر الذي يكون:
 - المكلف بالضريبة نفسه إذا تعلق الأمر بشخص طبيعي.
 - المسير القانوني، إذا تعلق الأمر بشخص معنوي.
 - ابتداء من 01 جانفي 2000 ألزم المشرع إرسال الإشعار بالتحقيق مرفقا بميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، يبين للمكلفين حقوقهم وواجباتهم، ويمنح المشرع لهؤلاء المكلفين الخاضعين للتحقيق أجل أدنى للتحضير مدته 10 أيام، ابتداء من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق³ وكل مخالفة لهذا الاشعار يعتبر عملية غير قانونية.

¹ المادة 326 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2033، ص118.

² عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص75.

³ Bulletin des services fiscaux, du 19-03-2000 N°19, p15.

2- الرقابة المفاجئة: هو إجراء استثنائي عن الإجراء السابق ويستخدم عند إثبات استعمال المكلف لطرق احتيالية وتدليسية وتتم بعد تسليم الإشعار بالتحقيق إذ تسمح للمحقق التأكد من وجود مختلف الوثائق المحاسبية. ونظرا لخطورة هذا الإجراء فإن عبء الإثبات يقع على عاتق الإدارة الجبائية وقد رخص المشرع في سبيل ذلك المفتش المحقق القيام بإجراءات المعاينة قصد البحث والتحري وحجز الأدلة التي تهدف إلى التملص من الدفع الضريبي.¹

3- التحقيق بعين المكان : بعد انتهاء المرحلة التحضيرية وانقضاء أجل 10 أيام تأتي مرحلة تنفيذ مهمة التحقيق عن طريق تدخل الأعوان المكلفين بالتحقيق في عين المكان وإجراء أول مقابلة مع المكلف ، هذه المقابلة في غاية الأهمية كونها تسمح للمراجع بتكوين فكرة عن المكلف وتسجيل العديد من الملاحظات .كما نصت المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية على "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها" فيجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة . ولا يمكن إجراء تحقيق في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل وتمارس الإدارة حق الرقابة مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات. أما إذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة أنظمة الاعلام الآلي يمكن أن تشمل المراقبة مجمل المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية.²

يمكن أن تتم عملية التحقيق إما في عين المكان باستعمال تجهيزات الاعلام الآلي ملك المكلف بالضريبة أو على مستوى المصلحة بناء على طلب صريح من المكلف بالضريبة، كما هو منصوص عليه في أحكام المادة 20-01 أعلاه.³

أ-نهاية عملية التحقيق بعين المكان

لتفادي حالات المخاطر المتعلقة بمصادقية العمل المنجز ، وجب تمتع المحققين بامتياز مناقشات تناقضية، وينصح بطلب التبريرات والتوضيحات على بعض المعلومات الغامضة، والعمل على تأكيدها عند قبول المكلف بالضريبة لتعمقات المحققين. هذه المرحلة تسمح باجتناب النظر في القواعد المنصوصة في توثيق الطعون الأولية، تصحح الأخطاء وتتحاشاها بسهولة ومن المستحسن طلب التوضيحات كتابيا، مما يسمح للعون المحقق بالوقوف عند

¹ مروان لعلوي، مرجع سابق، ص101.

² وسام زرقواد، دور المراجعة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، أطروحة دكتوراه في محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، 2022، ص 91.

³ المادة 20 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية، 2023، ص 11.

التصريحات الفعلية غير الكاملة والكافية بعدها تمضي نسخة من طلب التوضيح من طرف المكلف بالضريبة، ويكون ملحقا بملف التحقيق مع انتظار الجواب من هذا الأخير. عند اقتراب المحققين من نهاية أعمال التحقيق وجب عليهم إعادة النظر في كل النقاط لضمان أنه يملك الوسائل التي تسمح بحساب إضافات الضرائب المتتابة منذ التحقيق يكسب وسائل تسمح بتحرير تقريره دون أن ينسى في تلك الفترة أن يعلم المكلف بالضريبة أو المحاسب بنهاية عمليات التدخل في عين المكان كما يجب إعلامه بالضمانات الممنوحة له من طرف القانون وذلك فيما يخص الطعون الولائية والنزاعات عندما يكون التحقيق مستندا على واجباته عند مواجهة المحققين أو معاينتهم لنقص أو عدم الدقة أو إخفاء في العناصر المتعلقة بقواعد حساب الضرائب يلجؤون إلى التقييم الملائم أو المطابق حسب الإجراءات التناقضية هذه الإجراءات تلزم الاعوان المحققين بأن يبلغوا المكلف بالضريبة بالنتائج المحصل عليها.¹

4- التحقيق المحاسبي من حيث الشكل : يتمثل في :²

أ-مسك السجلات التجارية: يقصد بها دفتر اليومية ودفتر الجرد، حيث يجب أن تكون هذه السجلات مؤشرة ومصادق عليها من قبل الهيئات المختصة، كما يجب أن تكون ممسوكة يوما بيوم وبدون شطب ولا حشو أو كتابات على الهامش.

ب-دقة ووفرة الوثائق المحاسبية: يجب على المكلف توفير الوثائق والمستندات التي تثبت قيامه بمختلف العمليات، خاصة فواتير الشراء والمصاريف التي قام بها، حيث يسعى المحققون للتأكد من صحة البيانات المحاسبية من ناحية الدقة وصحة المجاميع.

5-التحقيق المحاسبي من حيث المضمون: يعني التحقيق المحاسبي في المضمون مراقبة كل ما هو موجود بالوثائق المقدمة من طرف المكلف المحقق معه من أجل البحث واكتشاف العمليات المسجلة التي تتضمن على سهو كلي أو جزئي متعمد أو غير متعمد ومن ثم تحديد الأسس الخاضعة. وذلك كالتالي:³

يجب على المحقق أن يركز على كل من المشتريات والمبيعات لأنها تمثل المناخ الملائم لعمليات الغش والتهرب الضريبي وينقسم إلى:

¹عباس عبد الرزاق، مرجع ذكر سابقا، ص 82.

²مراد كواشي وجمعة شرقي، مسار التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، مجلة الآفاق للدراسات الاقتصادية، العدد 2، 2017، ص 169 - ص 170.

³ طاهر حجار، فعالية التحقيق المحاسبي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية الاقتصادية والسياسية، كلية الحقوق، بن عكنون، جامعة الجزائر، العدد 02، 2007، ص ص 108 - 110 - 113.

أ-مراقبة المشتريات: يمكن تقسيمها الى قسمين:

• **تضخيم المشتريات:** يقوم المحقق عند إثبات تضخيما للمشتريات (رفع الاستهلاكات ح60/ ح 61) التحري والبحث في هذه الزيادة، فيما إذا كانت ناتجة عن سهو أو متعمدة حالة الغش والتهرب الضريبي مع القيام بعملية التسوية الممكنة المتمثلة في رفع الربح الخام ومن ثم زيادة الربح الصافي الخاضع بالإضافة في عقوبة محددة وفق القانون والتي تتراوح ما بين 100% و 200% في حالة الغش والتهرب الضريبي.

• **تخفيض المشتريات:** إن تخفيض المشتريات غالبا ما يرافقها تخفيض على جزء من الإيرادات وبالتالي تخفيض الربح الصافي الخاضع للضريبة ولا يمكن أن يكون هذا الفعل مجرد سهو بل شكل من أشكال التهرب وعليه يجب أن يتفطن له المحقق في المحاسبة.

ب-مراقبة المبيعات: يهدف محقق الضرائب من فحص مبيعات إلى التحقق من أن الشركة لم تخف جزءا من مبيعاتها. إذ أن تقليل المبيعات يؤدي إلى تخفيض مجمل الربح وبالتالي صافي الربح الذي هو وعاء هذه الضريبة.

6-نتائج التحقيق المحاسبي

بعد المتابعة والتأكد عن طريق الفحص المحاسبي من صحة أو عدم صحة التسجيلات المحاسبية يصل المحقق الجبائي إلى مرحلة الحكم على محاسبة المكلف إما بالقبول أو بالرفض، كما يتسنى له تقديم رأيه حول احتمال وجود مجال لإحداث بعض التعديلات في القاعدة الجبائية المصرح بها من قبل المكلف بالضريبة في حالة الضرورة وفي حالة ثبات أخطاء أو اغفالات أو إخفاء في العمليات التي تقوم على أساس الضريبة يتم مباشرة إجراء التصحيح الحضورى أو التصحيح التلقائي.¹

أ-الاجراء الحضورى: ويتم من خلال قيام المحقق بإشعار المكلف بالضريبة بنتائج المراقبة حتى في حالة انعدام التقويم والذي يجب أن يكون مفصلا ومعللا بطريقة تسمح للمكلف بتقديم ملاحظاته أو الإفصاح عن قبوله لها وهنا يمكن استعانة المكلف بمستشار لدراسة مقترحات الإدارة أو الرد عليها. وفي حالة قبول صريح من المكلف تصبح قاعدة فرض الضريبة المحددة نهائية ولا يمكن اعتراضها من قبل الإدارة الجبائية عدا حالات استعمال

¹ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث والمراجعات، ص ص 15 -20.

المكلف لطريقة تدليسية أو تقديم معلومات غير صحيحة أثناء التحقيق كما لا يمكن لهذا الأخير الاعتراض عن طريق الطعن في هذه النتائج.¹

ب- **الاجراء التلقائي:** يتم لجوء الإدارة الجبائية لاعتماد الاجراء التلقائي لتحديد الضريبة بحسب الحالات التالية:²

- رفض المكلف أو بتدخل أي شخص من طرفه لعمليات المراقبة الجبائية، التحقيقات والمعاینات مما يحول دون قيام الاعوان بمهامهم.
- عدم التصريح في الآجال المحددة قانونا للمداخل والارباح والتصريحات وغيرها.
- عدم تقديم الدفاتر المحاسبية أو رفضها لأسباب مثل عدم مطابقة مسكها للقوانين السارية المفعول، انعدام الوثائق الإثباتية، وجود أخطاء أو اغفالات أو معلومات غير صحيحة في المحاسبة.
- عدم تقديم المحاسبة بعد انقضاء مدة 8 أيام من إنذاره من الإدارة الجبائية.
- الامتناع عن الإجابة على الطلبات الواردة من المحقق بخصوص التوضيحات والإثباتات الواجب تقديمها.
- امتناع الشركات أو المؤسسات الأجنبية عن الرد على طلب مصالح الضرائب بخصوص تعيين ممثل لها بالجزائر في حالة عدم وجود منشآت لها في الجزائر مع كونها خاضعة للضريبة.
- عدم مسك محاسبة قانونية أو السجل الخاص المنصوص عليه في القوانين الجبائية، ونشير بهذا الصدد أنه في حالات رفض المحاسبة أو التصريح التلقائي فإنه يجب إشعار المكلف بالضريبة بالأسس الجديدة لرفض الضريبة كما يمكن رفض المحاسبة في حالة ما إذا كانت غير متضمنة لأخطاء خطيرة ومتكررة لكن العون المحقق أثبت صحتها.

¹ إبراهيم لكصاسي، فعالية التحقيق المحاسبي في الكشف عن مظاهر التهرب الجبائي، مجلة دراسات جبائية، المجلد 4، العدد 2، 2015، ص 299.

² نفس المرجع السابق، ص 300.

خلاصة الفصل

يعتبر التهرب الضريبي من أخطر الظواهر التي تؤثر على فعالية النظام الضريبي وتعيق من تحقيق أهدافه، ويرجع الانتشار الواسع لهذه الظاهرة إلى عدة أسباب سواء كانت متعلقة بالإدارة الجبائية أو بالمكلف أو أسباب تتعلق بالظروف الاقتصادية السائدة في البلد وهذا ما يؤدي إلى وقوع آثار وخيمة على الاقتصاد الوطني ككل وعلى أفراد المجتمع. ومن بين هذه الآثار إعاقة التقدم الاقتصادي، ندرة الأموال والتأثير على خزانة الدولة. بحيث ظهرت الرقابة الجبائية أساساً لمعالجة مختلف ظواهر التهرب من دفع الضريبة ومحاربتها بكل أشكالها وآلياتها وأهم وسائلها التحقيق المحاسبي، والذي يقوم على جمع كم هائل من المعلومات عن المكلف، وأهم تعاملاته مع مختلف الإدارات، المؤسسات والأشخاص، هذا مع احترام الضمانات والحقوق التي منحها القانون، حيث يهدف إلى معالجة وتصحيح الأخطاء المحاسبية والجبائية، كذلك إضفاء مبدأ العدالة في تحمل الضريبة من خلال حماية المكلفين من خطر المنافسة غير الشرعية التي يقوم بها المتهربون.

فالتحقيق المحاسبي يعطي صورة فعلية للمؤسسة من الناحية المالية وشخصيتها الجبائية، ومدى دقة وصدق بياناتها المحاسبية، كما يعطي صورة للمكلف عن مستقبل المؤسسة والتي على أساسها يعتمد استراتيجية مستقبلية، هذا مع الدور الهام الذي يلعبه التحقيق المحاسبي في استرجاع إيرادات إضافية لتمويل الخزينة العمومية. وعلى هذا سنحاول اسقاط ما تطرقنا إليه في الفصل النظري على دراسة ميدانية التي كانت بمديرية الضرائب لولاية بومرداس.

الفصل الثاني:

تقييم فعالية التحقيق المحاسبي في

مكافحة التهرب الضريبي بمديرية

الضرائب لولاية بومرداس

تمهيد

بعد الانتهاء من الشق النظري للبحث، حيث تم التعرف على ظاهرة التهرب الضريبي وما ينجر عنه من سلبيات على الخزينة العمومية، والوسيلة التي تتجهها الإدارة الجبائية في مكافحة هذه الظاهرة المتمثلة في التحقيق المحاسبي حيث تم التعرف على مفهومه ومختلف إجراءاته وعلى هذا سنحاول إسقاط ما تطرقنا إليه في الفصل النظري على دراسة حالة التي كانت بمديرية الضرائب لولاية بومرداس وعليه قسمنا هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كالتالي:

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

المبحث الثاني: دراسة حالة لمؤسسة تنشط في قطاع الأشغال العمومية والبناء ونقل البضائع والسلع.

المبحث الثالث: دراسة وتحليل مؤشرات تقييم التحقيق المحاسبي في مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية بومرداس

نحاول من خلال هذا المبحث التعرف على مديرية الضرائب لولاية بومرداس، تنظيمها وأكبر هيكلها والمهام الموكلة إليها بصفتها المسؤول الأول على تسيير الضرائب في بومرداس.

المطلب الأول: التعريف بمديرية الضرائب لولاية بومرداس

تأسست مديرية الضرائب لولاية بومرداس بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 12 فيفري 1991، بنزل المالية ببلدية بومرداس وهي إحدى المصالح الخارجية للإدارة الجبائية، وهي الهيئة التي تقوم بمراقبة ومتابعة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة لها ومراقبة كافة المكلفين بالضريبة على مستوى الولاية، ومن الأسباب التي أدت إلى نشأة هذه المديرية تقرب الإدارة الجبائية من المواطن بالفصل في المنازعات الجبائية المعروضة وتحصيل حقوق الخزينة العمومية من الضرائب وزيادة الأنشطة الصناعية، التجارية والخدمية على مستوى الولاية. وتشمل المديرية الولائية نفسها القباضات ومراكز الضرائب المقامة في مجال الاختصاص الإقليمي لكل منهما. تتولى المديرية الجهوية للضرائب تنشيط عمل المديرية الولائية التابعة لاختصاصها الإقليمي وتوجيهه وتنشيطه وتقويمه ومراقبته.

تتولى المديرية الولائية خصوصا ما يلي:

الفرع الأول: في مجال فرض الضريبة

- تنظيم جميع المعلومات الجبائية واستغلالها.
- تنظيم جميع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية.
- إعداد برامج التدخل لدى الذين يمولون الضريبة ومتابعة تنفيذها وتقويم نتائجها.
- دراسة العرائض وتنظيم أشغال لجان الطعن ومتابعة المنازعات ومسك الملفات المرتبطة بها.
- إصدار وثائق قوائم المنتوجات وشهادات الإلغاء أو التخفيض والمصادقة عليها وتقويم النتائج وتعد الحصيلة الدورية.
- تقوم بالرقابة المقررة فيما يخص القيم والأسعار وتأذن بالزيادة إن اقتضى الأمر.
- متابعة تطور التقاضي لدى العدالة في شأن المنازعات الخاصة بوعاء الضريبة.
- تحليل وتقويم دوريا عمل المفتشيات وتعد تلخيصا عن ذلك وتقترح أي إجراء من شأنه أن يحسن عملها.

الفرع الثاني: في مجال التحصيل

- تقوم بالرقابة القبلية لحسابات تسيير قباض الضرائب وتصفياتها.
- متابعة قباض الضرائب في تحمل مسؤولياته.
- مراقبة التكفل والتصفية الذين يقوم بهما كل مكتب قباضة وتتابع تسوية ذلك.
- تنظيم التزود بالطوابع وتمسك محاسبتها.
- تنظيم أشغال لجان الطعن ومتابعة المنازعات والضبط المستمر للملفات المتعلقة بها.
- متابعة تطور الدعاوي أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل.
- تحليل وتقويم عمل القباضات دوريا وتعد تلخيصا عن ذلك، واقتراح أي تدبير من شأنه أن يحسن عملها.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بومرداس

تتمثل في المديريات الفرعية لمديرية الضرائب وتعرف كذلك المصالح الداخلية أو الهياكل المساندة أو هياكل الدعم وهي كالتالي:

شكل رقم 01: المديريات الفرعية لمديرية الضرائب لولاية بومرداس



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على المعلومات المقدمة من مصالح الرقابة الجبائية.

الفرع الأول: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية: تتكون مما يلي:

أ- مكتب الجداول: وتتمثل مهمته في:

- المصادقة على جداول الضرائب والرسوم.
- التكفل بسندات التحصيل.

ب- مكتب الإحصائيات: وتتمثل مهمته في

- استلام إحصائيات مختلف هياكل المديرية.

ج- مكتب تنظيم العلاقات العامة: وتتمثل مهمته في

- متابعة الأنظمة الجبائية الخاصة والإمتهانية.
- نشر المعلومات الجبائية واستقبال الجمهور وإعلامه وتوجيهه.

د- مكتب التنشيط والمساعدة: وتتمثل مهمته في:

- التكفل بالاتصال بالهيكل الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وتنشيط المصالح ومساعدتها من أجل تحسين مناهج العمل وانسجامها.
- متابعة تقارير التحقيق في التسيير ومعالجتها.

الفرع الثاني: المديرية الفرعية للتحصيل

أ- مكتب مراقبة التحصيل: تتمثل مهمته في:

- مراقبة وضعية تحصيل الموارد الجبائية وشبه الجبائية والغرامات والعقوبات المالية.
- متابعة الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة وفحص وضعية المتأخرين عن الدفع.

ب- مكتب متابعة عمليات القيد وأشغاله: تتمثل مهمته في:

- المراقبة الدورية لوضعية الصندوق وحركة الحسابات المالية والقيود غير النشطة.
- ضمان إعداد وتأشير العمليات والقيود عند تسليم المهام بين المحاسبين.

ج- مكتب التصفية: يتمثل مهامه في:

- استلام المنتجات الإحصائية التي يعدها قابضو الضرائب والمصادقة عليها.
- التكفل بجداول القبول في الإرجاع للمبالغ المعتذر تحصيلها وجداول تصفية منتجات الخزينة وسجل الترحيل.
- مراقبة الحالة السنوية للتصفية المتعلقة بالعقوبات والغرامات المالية.

الفرع الثالث: المديرية الفرعية للمنازعات الجبائية: وتضم أربع مكاتب تتمثل في:

أ- مكتب الاحتجاجات: تتمثل مهمته في:

- استلام الطعون ودراستها.
- استلام ودراسة استرجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.

ب-مكتب لجان الطعن: تتمثل مهامه في:

- دراسة طلبات واحتجاجات المكلفين بالضريبة وتقديمها للجان المصالحة والطعن النزاعي أو الإعفائي المختصة.

ج-مكتب المنازعات القضائية: وتتمثل مهامه في:

- إعداد وتكوين ملفات إيداع الشكاوى لدى الهيئة القضائية الجزائية المختصة.
- الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة على مصالح الإدارات الجبائية عند الاحتجاج على فرض ضريبة.

د-مكتب التبليغ: يتمثل فيما يلي:

- تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات المتخذة بدراسة مختلف أصناف الطعن.
- الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة مع إعداد الشهادات الخاصة بذلك.

الفرع الرابع: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية: يضم أربع مكاتب كما يلي:

أ-مكتب البحث عن المعلومات الجبائية: وتتمثل مهمته في:

- تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني بوعاء الضريبة ومراقبتها وتحصيلها.
- تنفيذ برامج التدخلات والبحث وحق الاطلاع وحق الزيارة بالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية.

ب-مكتب البطاقات والمقارنات: يتمثل مهامه فيما يلي:

- تكوين وتسيير مختلف البطاقات المسوكة.
- التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة.

ج-مكتب المراجعات الجبائية

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

الفرع الخامس: المديرية الفرعية للوسائل: تضم أربع مكاتب

أ-مكتب المستخدمين والتكوين: يقوم بالأعمال التالية:

- السهر على احترام التشريع والتنظيم سارية المفعول في مجال تسيير الموارد البشرية والتكوين.

- المساهمة في إعداد وإنجاز برامج تحسين المستوى وتجديد معارف الأعوان.
- المشاركة في تنظيم الخدمات الاجتماعية للمستخدمين.

ب-مكتب عمليات الميزانية: وتتمثل مهمته فيما يلي:

- القيام في حدود صلاحياته بتنفيذ عمليات الميزانية.
- الإعداد السنوي للحساب الإداري للمديرية.
- القيام بعمليات الالتزام بنفقات تجهيز المديرية وتصفياتها.

ج-مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف: يتولى المهام التالية:

- اقتناء الأثاث والمعدات الخاصة بالمكاتب والمواد المتعلقة بالتنظيف.
- المساهمة في عملية ضبط مقاييس المطبوعات وتنظيم عملية تخزينها وتمويلها.

د-مكتب الإعلام الآلي: يقوم بما يلي:

- تطبيق برنامج إدخال الإعلام الآلي.
- التنسيق في مجال الإعلام الآلي بين المصالح على الصعيدين المحلي والجهوي.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمصالح الخارجية لإدارة الضرائب

الفرع الأول: المصالح الخارجية أو الهياكل القاعدية

تتمثل في القباضات والمفتشيات التالية

شكل رقم (02): الهيكل التنظيمي للمصالح الخارجية لإدارة الضرائب



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على المعلومات المقدمة من مصالح الرقابة الجبائية

أ-مفتشيات الضرائب المختلفة: تتولى المسك الجبائي الخاص لكل خاضع التابع لمحيطهم الجغرافي، وذلك بالبحث عن معلومات جبائية واستغلالها لتسيير ومراقبة ملفاته وتصريحاته، وتتمثل مهامه في:

- استعمال التعليمات والجرائد الرسمية.
- تسجيل التصريحات السنوية للمكلفين بالضريبة.
- التنسيق بين مختلف المصالح بالمفتشية.
- استقبال الموظفين وتزويدهم بالمعلومات الضرورية.

شكل رقم (03): الهيكل التنظيمي لمفتشيات الضرائب

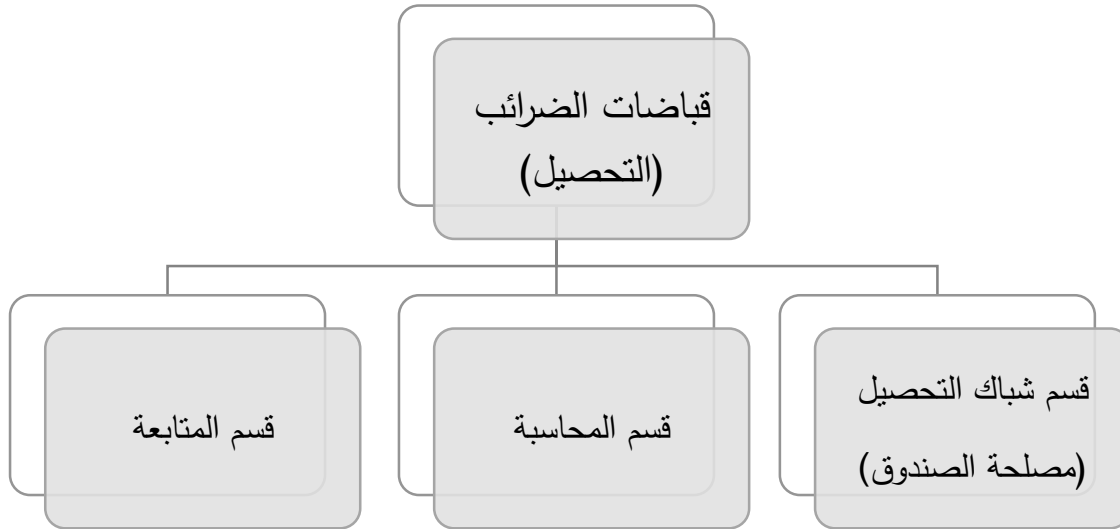


المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا من المعلومات المقدمة من مصالح الرقابة الجبائية.

ب-قباضة الضرائب: تهتم بإعداد جداول الضرائب وتسديدات القبض من أجل تحصيل مختلف الضرائب والرسوم من المكلف بالضريبة وتتمثل مهامها في:

- التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان المدفوعات العفوية المنجزة أو الجداول العامة أو الفردية المتخذة ضدهم، وكذا متابعة في مجال التحصيل.
- تنفيذ الإجراءات المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساري العمل بهما والمتعلقة بالتحصيل القسري للضريبة.
- مسك محاسبة مطابقة لقواعد المحاسبة العامة وتقديم حسابات التسيير المعدة لمجلس المحاسبة.

شكل رقم (04): الهيكل التنظيمي لقباضات الضرائب



المصدر: إعداد الطالبتين اعتمادا على المعلومات المقدمة من مصالح الرقابة الجبائية.

ج-قباضات ما بين البلديات: تهتم بتسيير وتنفيذ الميزانيات للبلديات التابعة لها وتحصيل الرسم على العقارات.

د-مفتشيات التسجيل والطابع: هذه المصالح تتكفل باستلام العقود المختلفة وكذا محررات المحضرين، عقود إدارات الدولة من طرف الموثقين لتسجيلها وإخضاعها للرسم على الطابع لكي تأخذ الطبيعة القانونية لتلك الوثيقة، كذلك الملفات المحررة من طرف مجالس القضاء لتسجيلها وإخضاعها للطابع.

المبحث الثاني: دراسة حالة لمؤسسة أشغال عمومية والبناء والنقل للسلع والبضائع

سننتظر خلال هذا المبحث لدراسة حالة لمؤسسة مقاوله أشغال عمومية والبناء والنقل للسلع والبضائع خضعت لعملية التحقيق المحاسبي.

المطلب الأول: الإجراءات الأولية للتحقيق المحاسبي

بعد حصول المحققين على الأمر بالمهمة ممضاة من طرف المدير الفرعي للرقابة الجبائية وتكليفهم بالقضية، وبعد سحبهم للملف الجبائي للمكلف من المفتشية.

يقوم الأعوان المحققون خلال المرحلة الأولى من التحقيق بإشعار المكلف بالتحقيق، مع منحه مهلة عشرة أيام ابتداء من تاريخ استلامه الإشعار من أجل التحضير مختلف الدفاتر والوثائق الإجبارية والمتعلقة بسنوات التحقيق.

وبعد انقضاء المهلة القانونية للإشعار بالتحقيق يتم تحرير بطاقة بداية التحقيق (Fiche début de travaux) وقبل مباشرة الدراسة الميدانية لأعمال التحقيق سنقدم تعريفا موجزا للشركة محل التحقيق.

الفرع الأول: التعريف بالمؤسسة محل التحقيق

تم دراسة ملف جبائي لشخص طبيعي صاحب مؤسسة خاصة، لتكون الدراسة من الناحية الجبائية والمحاسبية.

- الشكل القانوني: شخص معنوي.
- ملف جبائي للسيد: س. ك.
- النشاط الممارس: مقاوله أشغال عمومية والبناء والنقل للسلع والبضائع.
- تاريخ بداية النشاط: 2000/03/18.
- العنوان: ولاية بومرداس.

الفرع الثاني: الإشعار بالتحقيق

قبل البدء في عملية التحقيق في المحاسبة يجب إعلام المكلف بالضريبة وذلك عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق مقابل إرسال إشعار بالوصول وقد تم إرسال ذلك. (أنظر الملحق 1)

بتاريخ 17-10-2019 قام أعوان الإدارة الجبائية بإرسال الإشعار بالتحقيق تحت رقم 1059 إلى المكلف المعني بالرقابة، وتم إرفاق هذا الإشعار بميثاق المكلف بالضريبة الذي يتضمن كافة حقوق وواجبات المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق وذلك من أجل توعية المكلف بحثثيات سير عملية التحقيق.

تم استلام الإشعار من طرف المكلف وعليه يمنح عشرة أيام من أجل تحضير كافة وثائقه المحاسبية المتعلقة بالفترة الخاضعة للتحقيق كما يتم إخطاره بحقه الرئيسي في عملية التحقيق والمتمثل في حق الاستعانة بمستشار من اختياره، ومن أهم المعلومات التي يتضمنها الإشعار:

- اسم المكلف الخاضع للتحقيق: السيد كريم.
- تاريخ إرسال الإشعار: 2019-10-17.
- السنوات الأربعة المعنية بالتحقيق: 2018-2017-2016-2015.

الضرائب والرسوم المماثلة

- الضريبة على أرباح الشركات (IBS) بمعدل 23%
- الرسم على النشاط المهني (TAP) بمعدل 2% وتخفيض 25% على حجم المبيعات المحققة للسنوات من 2015 إلى 2018.
- رسم التكوين 1%.
- الضريبة على القيمة المضافة 17% بالنسبة للسنوات 2014-2015-2016 و 19% بالنسبة للسنوات 2017-2018.

المطلب الثاني: التحقيق المحاسبي ونتائجه

بعد مرور مختلف المراحل القانونية التي تسبق البدء في عملية التحقيق بدءا من الإشعار بالتحقيق ومراجعة ملفه الجبائي خلال المهلة الممنوحة له والتي بعد انقضائها يتم الشروع في عملية التحقيق. هذه الأخيرة تمر بعدة مراحل:

الفرع الأول: بداية عملية التحقيق

بعد إرسال الإشعار بالتحقيق من طرف المكلف بتاريخ 2019/10/17 وانقضاء المهلة القانونية (عشرة أيام من إرسال الإشعار) بحيث كان التدخل الميداني للمحققين ورئيس الفرقة يوم 2019/10/28 حيث تم القيام بمعاينة الشركة والتحدث مع المسير بشأن كيفية تسيير وتنظيم العمل والتأكد من وجود الدفاتر الواجب مسكها قانونا من طرف المكلف مرقمة ومختوم عليها من طرف المحكمة إضافة إلى الموازنات المتضمنة لأرصدة حسابات لأربع سنوات بالإضافة إلى مختلف الجداول المساعدة والكشوفات البنكية مع تقارير محافظ الحسابات مع طلب الوثائق التي تساعد في عملية التحقيق كفواتير الشراء والبيع وتصريحات الضمان الاجتماعي وغيرها. (أنظر الملحق 1)

الفرع الثاني: التحقيق في المحاسبة

ويتم هذا من خلال التحقيق في شكل المحاسبة ومضمونها.

أ-التحقيق في شكل المحاسبة: تم تقديم الدفاتر المحاسبية التالية:

- دفتر اليومية العامة: يحتوي على سجل واحد مرقم ومؤشر عليه من طرف رئيس محكمة بودواو 2016/06/12 تحت الرقم 1342 ويتضمن 47 ورقة.
- دفتر الجرد: يحتوي على سجل واحد مرقم ومؤشر عليه من طرف محكمة بودواو بتاريخ 2016/10/06 يتضمن 47 ورقة.
- دفتر الأجور: يحتوي على سجل واحد مرقم ومؤشر عليه من طرف محكمة بودواو بتاريخ 2016/10/06 يتضمن 203 ورقة.

ب-التحقيق في مضمون المحاسبة

بعد التحقيق في شكل المحاسبة والتي غالبا ما تكون مطابقة للقواعد القانونية بعدها يتجه المحققون إلى التحقيق في مضمون المحاسبة التي من خلالها يتم الكشف عن مختلف الأخطاء في مضمون المحاسبة للمكلف وتم اكتشاف المخالفات التالية:

- تطبيق الضريبة على أرباح الشركات عن نشاط الخدمات (النقل) بنسبة 23% عوض 26%.
- استرداد الضريبة على القيمة المضافة على المشتريات التي يمنع استرجاعها نتيجة التقادم بموجب المادة 30 من قانون الضريبة على رقم الأعمال.
- الاختلافات الملحوظة في 2017 و 2018 بين المداخل البنكية المحاسبية مع تلك المصرح بها في وثيقة G50 (من حيث TVA وTAP).
- تطبيق بين عامي 2015 و 2017 نسبة الضريبة على القيمة المضافة تختلف عن تلك النسبة السارية المعمول بها.
- خطأ في نقل الحسومات.
- أعباء النشاطات السابقة المسجلة في 2017 غير قابلة للخصم من النتيجة الجبائية.
- عدم تسديد بعض التسيقات على الأرباح (IBS) وعدم كفاية البعض الآخر.
- عدم تسديد ضريبة التكوين لعامي 2017-2018.

وعلى ضوء ما تقدم ومراعاة للمخالفات المذكورة لا يمكن لإدارة الضرائب قبول تصريحاتكم للأعوام من 2015 إلى 2018 وبناء على ذلك سيتم تصحيح هذا الأخير وفقا لإجراءات الاسترداد ووفقا لأحكام المادة 42 من قانون الإجراءات الضريبية.

المطلب الثالث: الشروع في عملية التحقيق المحاسبي

بعد المرور بمختلف المراحل الأولية للتحقيق ومراجعة الملفات الجبائية، والتحقيق في المحاسبة من الناحية الشكلية ومطابقتها مع القواعد المعمول بها ومن حيث المضمون وذلك بالتحقيق في الكشوفات والميزانية ومختلف الدفاتر المحاسبية الممسوكة من قبل المكلف بالضريبة بعدها يقوم المحقق بالأعمال التالية: (أنظر الملحق 02)

الفرع الأول: إعداد محضر نهاية الأشغال بعين المكان

بعد الحصول على مختلف المعلومات جراء فحص ملفات المكلف ومراجعة محاسبته، التي على أساسها يتم التعديل في الأسس الخاضعة سابقا أو المصرح بها، فتم تحرير محضر نهاية الأشغال بعين المكان بتاريخ 2019/12/1 تحت الرقم 1059 والذي أعلم من خلاله المكلف بنهاية أشغال التحقيق. هذا المحضر ممضى من طرف المحققان ورئيس الفرقة التي سيتم فيها تحديد النقاط التي على أساسها يتم التعديل الجبائي. وقد قبل المكلف بما جاء في المحضر وقام بالإمضاء عليه وتحصل على نسخة منه. (أنظر الملحق 03)

الفرع الثاني: التبليغ الأولي لنتائج التحقيق

بعد نهاية التحقيق في عين المكان يقوم المحققون بإعادة تأسيس رقم الأعمال وتشكيل رقم أعمال حقيقي ونتيجة جبائية جديدة وإعادة احتساب كل الضرائب والرسوم المتهرب منها إضافة إلى الغرامات اللازمة. كما يحوي هذا التبليغ الحقوق القانونية للمكلف المتمثلة في: (أنظر الملحق 04)

- الحق في مهلة أربعين يوما ابتداء من تاريخ استلام هذا الإرسال لموافاة الإدارة بالموافقة أو تقديم ملاحظات، كما أن عدم الرد خلال هذه المدة يعتبر قبولا ضمنيا لما جاء في التبليغ.
- الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره لمناقشة هذه الاقتراحات أو الرد عليها.
- يمكن طلب أي استفسار شفوي متعلق بالتحقيق قبل نهاية المدة المحددة للرد.

كما يعلم المكلف بأن الضرائب والرسوم متبوعة بعقوبات جبائية وفقا للقانون والمتمثلة فيما نصت عليه المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه "عندما يصرح مكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة أو يبين دخلا أو ربحا ناقصا أو غير صحيح يزداد على مبلغ الحقوق التي تملص منها أو أخل بها بنسبة:

- 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50000 دج أو يساويه.
 - 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50000 دج ويقل عن مبلغ 200000 دج أو يساويه.
 - 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200000 دج.
- وعند محاولة القيام بأعمال الغش تطبق زيادة قدرها 100% على كامل الحقوق إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها أقل من 5000000 دج أو يعادلها.
- وبعد انتهاء المدة القانونية الممنوحة للرد والمقدرة بأربعين يوم ونظرا لعدم رد المكلف فإنه يتم تحرير التبليغ النهائي لنتائج التحقيق المحاسبي.

الفرع الثالث: تبليغ نتائج التحقيق النهائي

بعد انتهاء المدة القانونية الممنوحة لرد المكلف على التبليغ الأولي يتم إعداد التبليغ النهائي ومنحه نسخة منه مقابل إشعار بالاستلام أو إرساله عن طريق البريد المؤمن، وإرسال نسخة من هذا التبليغ إلى مفتشية الضرائب التابع لها نشاط المؤسسة بالنسبة للضرائب على رقم الأعمال ونسخة إلى مفتشية الضرائب المقيم في إقليمها المكلف الخاضع للضرائب بالنسبة للضرائب على الدخل من أجل إصدار الوارد. (أنظر الملحق 05)

1-تقييم محاسبة المكلف

من خلال التحقيق في الوثائق المحاسبية والسجلات الخاصة بالمؤسسة والمعلومات المتوفرة لدى الأعوان المحققين والمتحصل عليها من خلال مختلف الإدارات والمؤسسات المالية تم تقييم سنوات التحقيق كما يلي:

- **سنة 2015:** تم تحصيل رقم الأعمال من تقديم الخدمات الخاضعة للضريبة بضريبة القيمة المضافة بالمعدل العادي 17% وليس 7%.
- **سنة 2016:** تم اعتماد رقم الأعمال المصرح.
- **سنة 2017 و 2018:** وفقا للمادة 21 من قانون الضريبة على رقم الأعمال فإن الرسم على القيمة المضافة يطبق بمعدل 19% بدل 17% لهذا تم تغييره واكتشاف الفوارق وفرض غرامة بقيمة 25%.

2- كيفية تحديد رقم الأعمال

أ- تعديل الأساس الخاضع للرسم على النشاط المهني

جدول رقم (04): تعديل الأسس الخاضعة للرسم على النشاط المهني

الوحدة: دج

البيان	السنوات	2017	2018
التحصيلات غير المصرحة للرسم على النشاط المهني		4114962	20970407
الإعفاء على رسم النشاط المهني 25 %		267766	20970407
مبلغ الإعفاء		66941	5242601
المبلغ الخاضع للضريبة		42048021	15727806
حقوق 2%		840960	314556
نسبة الغرامة		25%	25%
مبلغ الغرامة		210240	78639
مبلغ واجب الدفع		1051200	393195

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من مكتب التحقيقات الجبائية انظر الملحق رقم (05).

من خلال الجدول السابق نلاحظ أنه بعد التحقيق في المحاسبة تم تعديل الأسس الخاضعة المصرحة سابقا بإضافة الفرق لسنتي 2017 و 2018 على التوالي 42114962 دج و 25697551 دج هذا الفارق في الأسس المعتمدة يتم اخضاعها إلى نسبة النشاط المهني المقدرة ب 2% إضافة إلى غرامة بنسبة 25% بحيث يصبح المبلغ واجب الدفع للسنتين على التوالي: 1051200 دج و 393195 دج.

ب- تعديل الأسس الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة

جدول رقم(05): تعديل الأسس الخاضعة للرسم على القيمة المضافة

الوحدة: دج

البيان	السنوات	2015	2017	2018
التحصيلات غير المصرحة ب 19%	-	-	6884457	832524
التحصيلات غير المصرحة ب 9%	-	-	267766	00
حقوق 19%	-	-	1308046	158179
حقوق 9%	-	-	24098	00
فارق الرسم على القيمة المضافة	932675	349615	0	
رسم على القيمة المضافة المسترجع عن عمليات الشراء	455570	00	815882	
حسم غير مبرر	969928	-	-	
مجموع حقوق الرسم على القيمة المضافة	2358173	1681759	974061	
معدل الغرامة	25%	25%	25%	
مبلغ الغرامة	589543	420439	243515	
مبلغ واجب الدفع	2947716	2102198	1217576	

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من مكتب التحقيقات الجبائية انظر الملحق رقم (05).

من خلال الجدول نلاحظ أن المؤسسة لها رقم أعمال يخضع لنسبة رسم على القيمة المضافة العادي 19% ونسبة رسم 9% وذلك حسب نشاطها فهذه النسبة الأخيرة خاصة برقم الأعمال المحقق في مجال بناء المساكن الاجتماعية ونتيجة اختلالها بهذه الشروط تم تطبيق غرامة عليها بنسبة 25%.

ج- تعديل الأسس الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات (IBS)

يخضع نشاط البناء والأشغال العمومية والري إلى معدل 23% من الضريبة على أرباح الشركات بينما نشاط النقل للسلع والبضائع إلى معدل 26% وطبقت هذه المؤسسة معدلا واحدا 23% على كلا النشاطين وتلك الخاصة بالسنوات الأربعة التي تم التحقيق فيها وقد أدى ذلك إلى التعديلات التالية:

جدول رقم(06): تعديل الأسس الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات

الوحدة: دج

البيان	السنوات	2015	2016	2017	2018
الزيادة في النتيجة		-	-	2204533	-
خصم متتالي ل TAP		-	-	840960	-
النتيجة الخاضعة للضريبة		-	-	1363573	-
حقوق 26%		-	-	354528.98	-
الحقوق على فرق السعر		106493	55978	65085	534469
مجموع الحقوق التي سيتم استردادها		106493	55978	419613	534469
معدل الغرامة		15%	15%	15%	15%
مبلغ الغرامة		15973	8396	104903	133617
أقساط (IBS) السابقة		-	-	29742	35285
مبلغ واجب الدفع		122466	64374	554258	703371

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من مكتب التحقيقات الجبائية انظر الملحق رقم(05).

بعد قيام المحققين بالتحقيق المحاسبي تم إعادة تأسيس الوعاء الضريبي لكل نشاط حسب المعدلات السارية وتم فرض غرامة 15% للسنتين 2015 و 2016 أما بالنسبة للسنتين 2017 و 2018 فقد فرضت عليهما غرامة بمعدل 25% وإضافة أقساط السنوات السابقة التي لم تسدد بالنسبة للسنتين 2017 و 2018.

د-تعديل الأسس الخاضعة للضريبة على رسم التكوين

جدول رقم(07): تعديل الأسس الخاضعة للرسم على التكوين

الوحدة: دج

البيان	السنوات	2017	2018
القاعدة الضريبية		3174739	1888920
المعدل		1%	1%
الحقوق		31747	18889
معدل الغرامة		25%	25%
مبلغ الغرامة		7936	4722
إجمالي الدفع		39683	23611

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من مكتب التحقيقات الجبائية انظر الملحق رقم(05).

قامت المؤسسة بعدم تسديد رسوم التكوين بالنسبة 2017 و 2018 فقام المحققان بتحديد الرسوم وفرض غرامة بمعدل 25%.

الفرع الرابع: نهاية عملية التحقيق

بعد الانتهاء من عملية التحقيق يقوم المحققون بتحرير محضر نهاية عملية التحقيق حيث تتضمن ما يلي: (أنظر الملحق 06)

- رقم التعريف الجبائي
 - اسم الشركة: SARL KARIM
 - نوع النشاط: ETBPH et TPM
 - رقم الإشعار بالتحقيق وتاريخه: 2019/10/17
 - تاريخ نهاية التحقيق بعين المكان:
 - تاريخ نهاية التحقيق الأولي: 2019/12/15
 - تاريخ التحقيق النهائي
- مع تحرير تقرير خلاصة العمل المنجز مع إمضاء كل من المحققين ورئيس الفرقة.

المبحث الثالث: دراسة وتحليل مؤشرات تقييم التحقيق المحاسبي في مديرية الضرائب لولاية بومرداس

خصص هذا المبحث لتقييم فعالية التحقيق المحاسبي المنفذة في مديرية الضرائب لولاية بومرداس وللحكم على مدى فعالية هذه الأخيرة استخدمنا مجموعة من المؤشرات المستخدمة من طرف الإدارة الجبائية لتقييم الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

المطلب الأول: عرض مؤشرات تقييم فعالية التحقيق المحاسبي

في إطار عصنة وتحديث طرق تسيير الإدارة الجبائية شرعت المديرية العامة بداية من 2003 في العمل على تقييم أداء مصالحها بناء على عقود الأداء، هذه الأخيرة تم تطبيقها من خلال اعتماد مجموعة من المؤشرات المرتبطة بالتسيير والتي تمس مختلف جوانب عمل الإدارة الجبائية. فنجد مؤشرات خاصة بالرقابة الجبائية، بالوعاء، بالتحصيل، المنازعات وتسيير الموارد البشرية ونشير أنه تم استعمال الحرف (C) وهو الحرف الأول المكون لكلمة الرقابة (CONTROL) للدلالة على المؤشرات الخاصة بالرقابة الجبائية مع إعطاء رقم لكل مؤشر وسوف نحاول فيما يلي عرض أهم المؤشرات الخاصة بالرقابة الجبائية.¹ (أنظر الملحق 07)

• مؤشر احترام التنفيذ

$$C7 = \frac{\text{عدد الملفات التي تم الانتهاء من التحقيق فيها}}{\text{عدد الملفات المبرمجة للتحقيق}}$$

يعكس هذا المؤشر نسبة إتمام تنفيذ برنامج التحقيق المعتمد من طرف فرقة التحقيق، ويكمن اعتبار ارتفاع نسبة هذا المؤشر دليل على حسن تسيير رئيس فرقة التحقيق وكذا المحققين لعمليات التحقيق باحترامهم للآجال المنصوص عليها قانونا.

• مؤشر إنجاز البرنامج ضمن الآجال المخطط لها

$$C10 = \frac{\text{عدد الحالات التي لم تكتمل}}{\text{عدد الملفات المبرمجة}}$$

يعكس هذا المؤشر نسبة الملفات التي لم يكتمل تحقيقها في السنة "ن" وكلما انخفضت هذه النسبة دليل على حسن تسيير المحققين باحترامهم الآجال المحددة والمنصوص عليها قانونا.

¹ عبد الرحيم لواج، مرجع سبق ذكره، ص ص 53-54.

- مؤشر متوسط مردودية عمليات التحقيق للقضية الواحدة

$$C12 = \frac{\text{قيمة حقوق المسترجعة}}{\text{عدد الملفات المحقق فيها}}$$

يظهر هذا المؤشر أن متوسط استرجاع الحقوق المتهرب من دفعها بالنسبة لكل عملية تحقيق منجزة. إن ارتفاع نسبة هذا المؤشر يعتبر دليل على تحسن فعالية عمليات التحقيق التي تقوم بها الإدارة الجبائية في تحقيق أحد أهم أهدافها الأساسية والمتمثل في استرجاع أكبر قدر ممكن من الحقوق المتملص من دفعها من طرف المكلفين عن طريق تقديم تصريحات جبائية غير صادقة.

- مؤشر متوسط نتيجة المحقق الواحد

$$C13 = \frac{\text{قيمة الحقوق المسترجعة}}{\text{عدد المحققين}}$$

يدل هذا المؤشر على المردودية المتوسطة للمحقق الواحد خلال عمليات التحقيق الجبائي المنفذة ويعكس هذا المؤشر نسبة كفاءة المحققين وقدرتهم على الكشف عن حالات التهرب الضريبي غير أنه لا يمكن الاعتماد عليه بصورة مطلقة للحكم على كفاءة المحققين لأن قيمة الحقوق المسترجعة من طرف المحققين ليست متعلقة فقط بالقدرات العملية والمهنية للمحقق بل تتأثر بنسبة كبيرة بنوعية الملف المحقق فيه إن كان يحتوي على اغفالات كبيرة أم لا.

المطلب الثاني: دراسة مؤشرات تنفيذ التحقيق المحاسبي

من أجل الوقوف على مدى فعالية تنفيذ التحقيق المحاسبي المعتمد من طرف الإدارة المركزية نعتمد على عدة مؤشرات منها: مؤشر إنجاز البرنامج ضمن الآجال المحددة، مؤشر تنفيذ البرنامج والتي نوضح نتائجها من خلال الجدول الموالي: (أنظر الملحق 07)

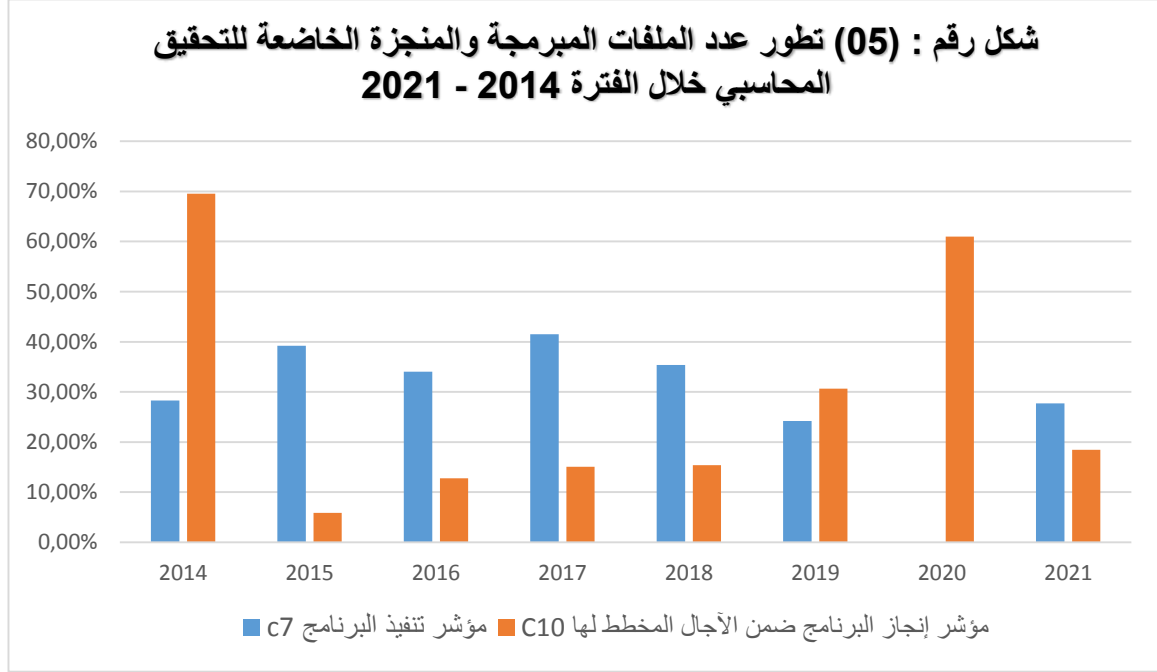
جدول رقم (08): تطور عدد الملفات المبرمجة والمنجزة الخاضعة للتحقيق المحاسبي خلال الفترة 2014-2021

السنوات البيان	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
عدد الملفات المبرمجة	46	51	47	53	67	62	41	65
عدد الملفات المنجزة	13	51	44	52	64	62	40	60
مؤشر تنفيذ البرنامج C7	28.26%	39.21%	34.04%	41.5%	35.38%	24.19%	00%	27.69%
مؤشر إنجاز البرنامج ضمن الآجال المخطط لها C10	69.56%	5.88%	12.76%	15.09%	15.38%	30.64%	60.97%	18.46%

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على احصائيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية أنظر الملحق رقم(07).

يتضح لنا من خلال النتائج المبينة في الجدول أن الملفات المبرمجة سنة 2015 ارتفعت عن سنة 2014 بسبعة ملفات ثم انخفضت سنة 2016 وهذا راجع إلى الانخفاض في عدد المحققين (10 محققين فقط) إلا أن عدد الملفات المبرمجة شهدت ارتفاعا ملحوظا خلال السنوات (2017، 2018، 2019) وهذا راجع إلى تحسن الإمكانيات البشرية المخصصة لتنفيذ برامج التحقيق المحاسبي (إضافة محققين إلى فرق التحقيق) ومن خلال دراسة مؤشر تنفيذ البرامج C7 فإننا نلاحظ أنه سجل نسب منخفضة (28.26%، 27.69%) وهذا يعكس عدم اكتمال تنفيذ البرنامج المعتمد في جميع السنوات وهذا ما يمكن اعتباره أمر جد سلبي. أما فيما يخص مؤشر إنجاز البرنامج ضمن الآجال المخطط لها (C10) فإننا نلاحظ نسب مقبولة نوعا ما (69.56% ، 60.97%) وهذا ما يعكس كفاءة المحققين المكلفين بعمليات التحقيق المحاسبي في التحكم في الوقت المخصص لكل عملية تحقيق، وكذا كفاءة رؤساء فرق التحقيق والمدير الفرعي للرقابة الجبائية في الإشراف الجيد والمتابعة الدقيقة لتنفيذ برنامج التحقيق المعتمد. وقد تم تسجيل تأخر في إتمام بعض الملفات المبرمجة في الآجال المسطرة خلال السنوات (2015، 2016، 2017، 2018) وهذا راجع إلى الضغط الذي كانت تعاني منه فرق التحقيق نظرا لنقص عدد المحققين.

أما فيما يخص انخفاض سنة 2021 وهو راجع إلى الوضع الوبائي الذي كانت تعاني منه البلاد، وهذا ما يوضحه الشكل أدناه:



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوضعية الإحصائية السنوية، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية أنظر الملحق(07)

المطلب الثالث: دراسة المردودية المتوسطة للملف الواحد وللمحقق الواحد

بعد دراسة المؤشرات المتعلقة بتنفيذ برنامج التحقيق المحاسبي، ننقل إلى دراسة المردودية المتوسطة للقضية الواحدة أو الملف الجبائي الواحد (المؤشر C12)، والمردودية المتوسطة للمحقق الواحد في حين يعكس المؤشر الأول إلى جودة برنامج التحقيق المعتمد في حين يعكس المؤشر الثاني كفاءة المحققين الذين يقومون بعمليات التحقيق المحاسبي، ويمكن عرض النتائج الخاصة بكلا المؤشرين من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (09): المردودية المالية المتوسطة للقضية الواحدة وللمحقق الواحد.

الوحدة: دج

البيان	المردودية المتوسطة للقضية الواحدة C12	المردودية المتوسطة للمحقق الواحد C13
السنوات		
2014	16.172.370,25	76.010.140,20
2015	12.595.887,09	53.532.520,20
2016	18.028.557,00	86.537.076,00
2017	7.514.660,25	34.442.192,83
2018	18.028.557,00	86.537.076,00
2019	21.632.370,00	95.542.168,00
2020	14.534.717,00	56.927.664,00
2021	13.194.596,00	83.965.616,00

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوضعية الإحصائية المقدمة من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية أنظر الملحق رقم (07).

يتضح لنا من خلال الجدول والمتعلق بالمردودية المالية لمتوسط القضية الواحدة (C12)

سنة 2015: نلاحظ انخفاض في المؤشر (C12) مقارنة بالسنة السابقة وذلك راجع إلى انخفاض قيمة الحقوق المسترجعة.

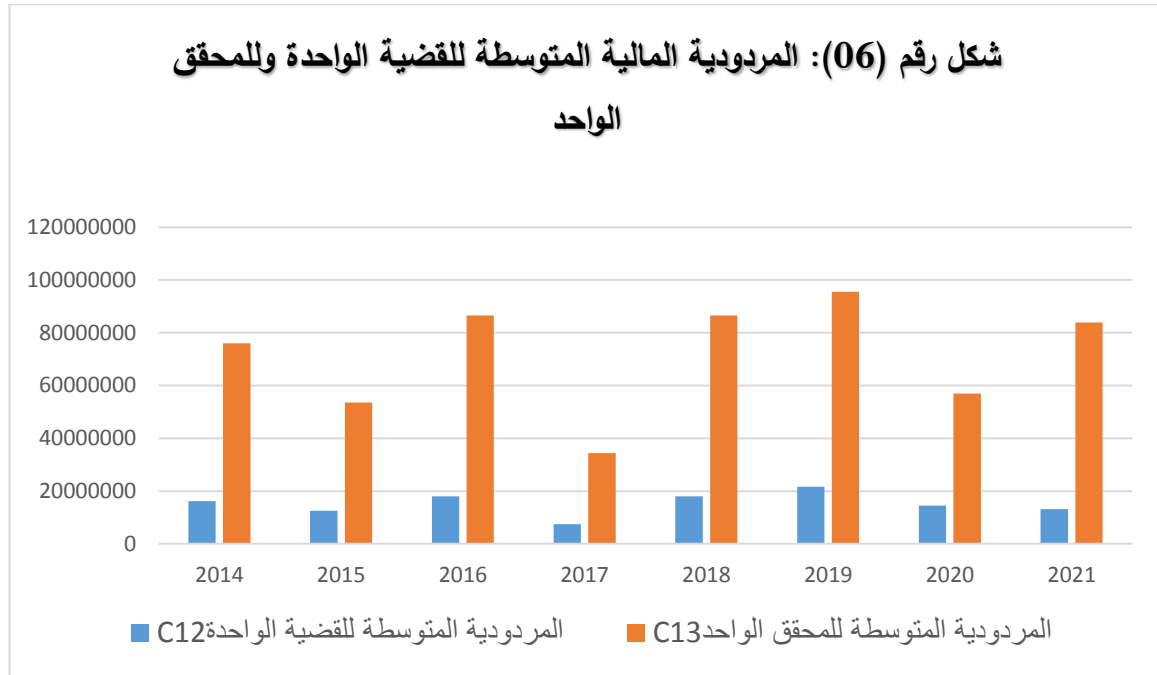
سنة 2016: نلاحظ ارتفاع في المؤشر (C12) مقارنة بالسنوات 2014-2015 هذا راجع على احتواء الملفات التي خضعت للتحقيق المحاسبي على اغفالات مهمة تم الكشف عنها وهذا ما يدل على البرنامج الجيد المسطر. سنة 2017: خلال هذه السنة تم تسجيل انخفاض حاد في هذا المؤشر مقارنة بالفترة المدروسة من 2014 إلى 2021 وهذا راجع لقلة الاغفالات الموجودة في الملفات المقترحة.

سنة 2018: خلال هذه السنة نلاحظ ارتفاع في المؤشر وذلك راجع إلى ارتفاع عدد الملفات المنجزة.

سنة 2019: خلال هذه السنة تم تسجيل ارتفاع كبير مقارنة بالفترة المدروسة 2014-2021 وهذا راجع للبرمجة الحسنة للملفات الجبائية الخاضعة لهذا الشكل الرقابي.

سنة 2020-2021: نلاحظ خلال هتين السنتين انخفاض متواصل في المؤشر وهذا راجع لجائحة كورونا التي أدت إلى توقف معظم النشاطات التي أدت إلى توقف عملية التحقيق خلال هاته الفترة.

أما بالنسبة لمؤشر المردودية المتوسطة للمحقق الواحد (C13) فلقد شهد أعلى قيمة له سنة 2019 ويدل هذا التطور كفاءة وقدرات المحققين الذين يعملون في فرق التحقيق واكتسابهم الخبرة مع مرور الوقت سمحت برفع المردودية المتوسطة لكل محقق، وهو ما يوضحه الشكل أدناه:



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوضعية الإحصائية المقدمة من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية أنظر الملحق (07)

المطلب الرابع: الحصيلة المالية للتحقيق المحاسبي

يعتبر الهدف الرئيس من عمليات التحقيق المحاسبي هو استرجاع الحقوق المتهرب من دفعها بطريقة ودية من طرف المكلفين أي إعادة تقويم أو تصحيح التصريحات المودعة من طرف المكلفين بالضريبة، ونعرض من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (10): تطور الحصيلة المالية لعمليات التحقيق المحاسبي 2014-2021

الوحدة: دج

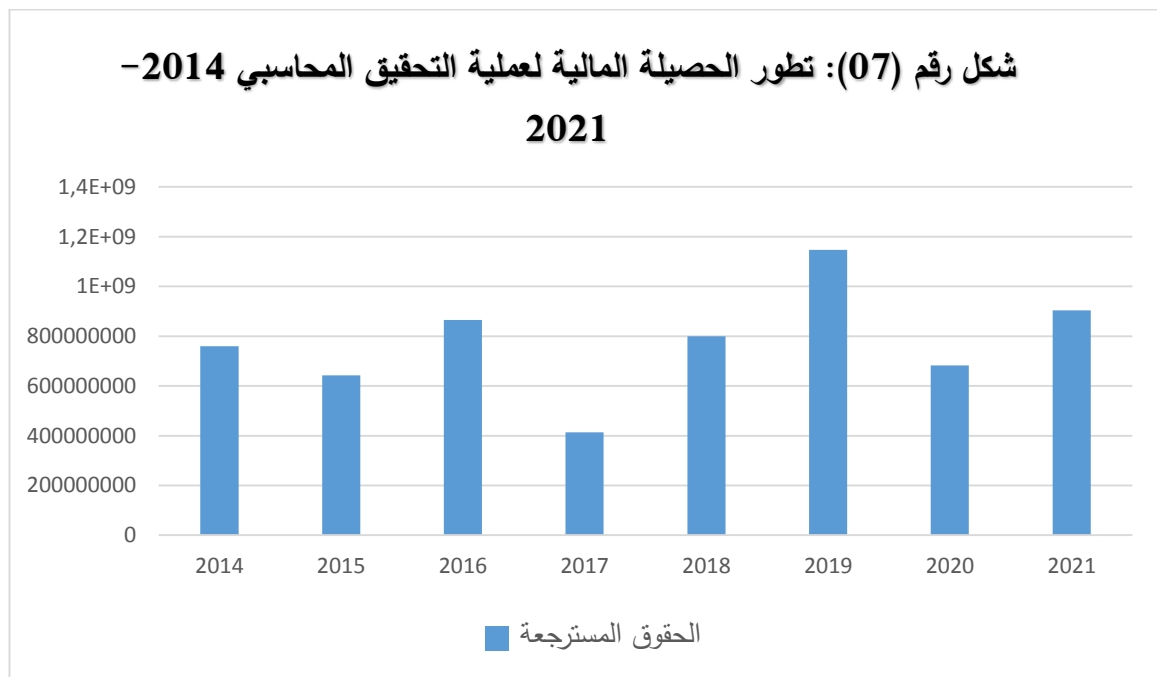
البيان	عدد الحقوق المنجزة	الحقوق المسترجعة
السنوات		
2014	13	760.101.402,00
2015	51	642.390.242,00
2016	44	865.370.760,00
2017	52	413.306.314,00
2018	64	799.371.575,00
2019	62	1.146.515.622,00
2020	40	683.131.732,00
2021	60	904.118.841,00

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوضعية الإحصائية المقدمة من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية أنظر الملحق (07).

من خلال الجدول أعلاه والذي يتضمن حصيلة عمليات التحقيق المحاسبي التي قامت بها فرقة التحقيق نسجل ارتفاعا في قيمة الحقوق المسترجعة خلال السنوات 2016-2018-2021 وهذا دليل على تحسن فعالية عمليات التحقيق المحاسبي التي تتم على مستوى مديرية الضرائب لولاية بومرداس هذا التحسن يعتبر يرجع بالأساس إلى ارتفاع عدد الملفات المحقق فيها (64 ملف سنة 2018، 62 ملف سنة 2019) ومن جهة ثانية تدعيم فرقتي التحقيق بمحققين آخرين كما يمكن ارجاع الارتفاع في قيمة الحقوق المسترجعة إلى البرمجة الحسنة للملفات الجبائية الخاضعة لهذا الشكل الرقابي حيث يعكس ارتفاع الحقوق المسترجعة إلى تضمن الملفات المبرمجة لاغفالات مهمة.

أما بالنسبة لانخفاض الحقوق المسترجعة لسنتي 2015 و 2017 بالرغم من زيادة عدد الملفات المنجزة راجع لقلّة الاغفالات الموجودة في الملفات المبرمجة. أما بالنسبة لسنة 2020 فتراجعت الحقوق المسترجعة بسبب توقف المؤسسات بسبب جائحة كورونا، ويتم توضيح ذلك من خلال الشكل أدناه:

تجدر الإشارة في الأخير، أننا لم نستطع الحصول على إحصائيات ومعلومات تخص الغرامات والحقوق المتملص منها بشكل منفصل عن الحقوق المسترجعة لذلك تم فقط عرض نتائج الحقوق المسترجعة.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوضعية الإحصائية المقدمة من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية أنظر الملحق (07).

خلاصة الفصل

تناولنا من خلال هذا الفصل الدراسة التطبيقية التي تمت على مستوى مديرية الضرائب لولاية بومرداس، حيث قمنا بدراسة حالة مكلف تم التحقيق في محاسبته ، وقد تبينت الأهمية التي أبرزها التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب الضريبي عن طريق كشف الاغفالات ، وكذلك الأهمية في اتباع الإجراءات الجبائية لتفادي بطلان عملية التحقيق ثم المحافظة على موارد الخزينة ؛ يتم ذلك حسب المراحل التي تم التطرق إليها في الجانب النظري، كما قمنا بتحليل بعض المؤشرات عن الإيرادات الجبائية التي تم تحصيلها على مستوى مديرية الضرائب لولاية بومرداس وتم التوصل أن للتحقيق المحاسبي دوا هاما في الحفاظ على موارد الخزينة العمومية وبالتالي مكافحة التهرب الضريبي.

الخاتمة

من خلال بحثنا لموضوع تقييم فعالية التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب الضريبي حاولنا الإلمام بكافة جوانب التهرب الضريبي في المفهوم والأسباب والآثار وكذا أساليب المكافحة، ثم تطرقنا إلى التحقيق المحاسبي بمختلف جوانبه من مراحل وإجراءات وهذا لما يملكه من أهمية بالغة في التقليل من التهرب الضريبي. ومحاولة منا للإجابة عن الإشكالية توصلنا إلى أن التحقيق المحاسبي يشكل وسيلة فعالة في مكافحة التهرب الضريبي ولمعرفة هذه الفعالية قمنا بإسقاط معطيات الجانب النظري على دراسة حالة لمكلف تم التحقيق في محاسبته وتمكنا من معرفة كمية المبالغ التي تم الاختلاس فيها عن طريق التجاوزات والأخطاء سواء بقصد أو بغير قصد. كما قمنا بتحليل مؤشرات تقييم فعالية التحقيق المحاسبي لولاية بومرداس وتبيان نسبة الإيرادات المتأتية عن طريق التحقيق المحاسبي.

مما سبق سنختبر الفرضيات التي أدلينا بها سابقا ثم استخلاص النتائج المتوصل إليها والخروج بتوصيات مقترحة كما يلي:

اختبار الفرضيات

- إثبات صحة الفرضية الأولى: التحايل القانوني أبرز طرق التهرب الضريبي وذلك باستغلال الثغرات الجبائية كاعتبار عقد البيع عقد هبة لتفادي دفع الضرائب عند البيع والإخفاء عن طريق العمليات الوهمية ويتم هذا عادة في مجال الرسم على القيمة المضافة.
- إثبات صحة الفرضية الثانية: يتم التحقيق المحاسبي من خلال مجموعة من الإجراءات التي تستهدف مراقبة التصريحات الجبائية وفحص المحاسبة من حيث الشكل والمضمون، ثم تبليغ النتائج وإصدار التقارير النهائية.
- إثبات صحة الفرضية الثالثة: يتم انتقاء الملف الخاضع للتحقيق المحاسبي عن طريق عدة تقنيات ومعايير يستعملها المحقق المحاسبي والمتمثلة في أهمية رقم الأعمال المصرح، تكرار التصريح بالخسارة في نتائج المكلفين، الزيادة السريعة في مستوى معيشة مسير المؤسسة وغير مطابقة للدخل المصرح وعدم خضوع المؤسسة للتحقيق منذ مدة زمنية طويلة.
- إثبات نفي الفرضية الرابعة: تعتمد مديرية الضرائب لولاية بومرداس في تقييم فعالية التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب الضريبي على عدة مؤشرات وهي: مؤشر احترام التنفيذ، مؤشر انجاز البرنامج ضمن الآجال المخطط لها، مؤشر مردودية عمليات التحقيق للقضية الواحدة، متوسط نتيجة المحقق الواحد.

نتائج البحث

على ضوء ما سبق تم التوصل إلى النتائج التالية:

- التهرب الضريبي من الظواهر التي يصعب قياسها وتحديد معالمها، رغم وجود مؤشرات تدل على وجوده.
- وجود عدة اختلافات في وجهات النظر للتهرب الضريبي من الناحية الاقتصادية والتشريعية، وجميع صور التهرب الضريبي تشترك في آثارها السلبية الاقتصادية، قد ينشأ التهرب الضريبي إما بلجوء المكلف إلى التخلص من الضريبة باستغلال غموض في النصوص الضريبية أو بالتحايل عليها وتجاوزها ويعتبر بذلك غشا جبائياً.
- تلتزم الإدارة الجبائية عند خضوع المكلف للتحقيق المحاسبي بمجموعة من الضمانات والحقوق ترافقه طوال فترة التحقيق في حالة الاخلال بها يؤدي إلى بطلان عملية التحقيق.
- على المحقق المحاسبي التعرف على كافة المبادئ والفروض المحاسبية من أجل اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي يمكن أن تتضمنها القوائم المالية الخاضعة للتحقيق من طرفه.
- يعتبر التحقيق المحاسبي وسيلة هامة لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي لأنه يشكل وسيلة ضمان لمصلحة الخزينة العمومية.
- أثبتت العقوبات والغرامات المفروضة على مؤسسة الأشغال العمومية والبناء والنقل للسلع والبضائع نجاعتها في الزيادة من الحصيلة الضريبية وذلك من خلال استرجاع الحصيلة المتهرب منها.
- تعاني مديرية الضرائب لولاية بومرداس من نقص الإمكانيات البشرية والمادية في ظل العدد الهائل من الملفات التي يجب مراقبتها.
- التحقيق المحاسبي في مديرية الضرائب لولاية بومرداس لم يكن فعال وذلك حسب النتائج التي تم تسجيلها خلال فترة الدراسة.

التوصيات

- السعي إلى تبني طرق حديثة لتقليل من التهرب الضريبي ومساعدة المحقق المحاسبي في إنجاز المهمة بشكل أسرع.
- وجوب توفير كل ما هو مادي من أجهزة تساعد المحققين وتقلل جهدهم وتزيد من تركيزهم لتأدية مهامهم بشكل أفضل.
- نشر الوعي والحس الضريبي بين المكلفين وذلك لأجل المساهمة في وعي المجتمع وترسيخ فكرة أن الضرائب تساعد في التنمية الاقتصادية للخزينة العمومية.
- الإسراع في رقمنة الإدارة الجبائية وذلك لهدف ضمان الاتصال الفعال بين مختلف أنظمة المعلومات الخاصة بكل قطاع، لمواجهة التهرب الضريبي وزيادة إيرادات الخزينة العمومية.

- وضع نظام رقابة فعال والذي يتميز بدقته وسرعة اكتشاف مختلف المخالفات مع تقرير عقوبات شديدة على المكلفين الذين تثبت عليهم غش أو تهرب ضريبي.

آفاق البحث

موضوع تقييم فعالية التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب الضريبي من المواضيع المهمة التي تفتح مجال أكبر لإقبال الباحثين على التوسع أكثر مما جعلنا نقترح بأن تركز البحوث المستقبلية على المواضيع التالية:

- تقييم فعالية التحقيق المحاسبي في مكافحة الغش الضريبي.
- تقييم فعالية التحقيق المحاسبي في تقويم تصريحات المكلفين بالضريبة.
- دور التحقيق المصوب في تفعيل الرقابة الجبائية.



قائمة المراجع

المراجع بالعربية

الكتب

- البطريق يونس أحمد، أصول المالية العامة، بدون دار النشر، الإسكندرية، 2008.
- بوزيدة حميد، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
- حسين عوض الله زينب، مبادئ المالية العامة، الفتح للطباعة والنشر، الإسكندرية، 2003.
- الخطيب خالد شحادة، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، 2005.
- زغود علي، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، الجزائر، 2013.
- زهير عيسى، تدقيق الحسابات: الإجراءات العلمية، الطبعة الأولى، دار البداية للنشر، الجزائر، 2003.
- قدي عبد المجيد، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، 2011.
- كردودي سهام، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار مفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.
- محمود عمارة رانيا، المالية العامة-الإيرادات العامة، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، مصر، 2015.
- المهاني محمد خالد، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، منشورات المنظمة العربية لتنمية الإدارة، جامعة الدول العربية، مصر، 2010.
- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي في الجزائر بين النظرية والتطبيق، دار هومة للنشر، الجزائر، 2003.
- نور عبد الناصر، الضرائب ومحاسبتها، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2003.

المجلات والدوريات

- حجار طاهر، فعالية التحقيق المحاسبي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية الاقتصادية والسياسية، كلية الحقوق، بن عكنون، جامعة الجزائر، العدد 02، 2017.
- سعدون علي ناصر، أثر مكافحة التهرب الضريبي في الحد من البطالة، دراسة تحليلية في العراق، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 14، العدد 3، 2017.
- طلب محمد فؤاد، مفهوم التهرب الضريبي وأثره في المجتمع، دراسة قانونية تحليلية، مجلة الآفاق، كلية العلوم الإسلامية، المجلد 10، العدد 18، 2018.
- كواشي مراد، شرفي جمعة، مسار التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، مجلة الآفاق للدراسات الاقتصادية، العدد 02، 2017.

- لكصاسي ابراهيم، فعالية التحقيق المحاسبي في الكشف عن مظاهر التهرب الجبائي، مجلة دراسات جبائية، المجلد 4 ، العدد2، 2015.
- لواج عبد الرحيم، تقييم فعالية التحقيق المحاسبي في تقويم تصريحات المكلفين بالضريبة، دراسة حالة مديرية الضرائب جيجل، مجلة أوراق الاقتصادية، المجلد 2، العدد 1 ، 2018 .
- لونيس عبد الوهاب، حماية حقوق وحرريات المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، مجلة القانون المجتمع السلطة، جامعة وهران02، العدد 05، 2016.

3-المذكرات والأطروحات:

- تبوكيوت فاطمة وسماعيلي زهية، دور التحقيق المحاسبي في مكافحة الغش والتهرب الضريبي، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وجباية معمة، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، 2017.
- جمام محمد، النظام الضريبي وأثره على التنمية الاقتصادية، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم التجارية، جامعة أم البواقي، 2010.
- حبو محمد زهرة، دور الرقابة الجبائية في النظام الضريبي، مذكرة ماجيستر في الاقتصاد المالي والنقدي، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2011.
- رجال ناصر، سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي، دراسة مقارنة بين الجزائر تونس والمغرب، أطروحة دكتوراه، تخصص تسيير المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2013-2014.
- زرقواد وسام، دور المراجعة الجبائية الحد من الممارسات الإبداعية، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، 2022.
- بشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية، وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 1999-2009، مذكرة ماجيستر في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان، الجزائر، 2010.
- عتير سليمان، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، مذكرة ماجيستر في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012.
- العثماني مصطفى، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة ماجيستر في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2005
- فلاح محمد، السياسة الجبائية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006.

- قارة ساعد هاجر وسعداوي نسرين، دور الرقابة الجبائية في التقليل من حدة الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص محاسبة وجباية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير جامعة بومرداس، 2016.
- لعلاوي مروان، إجراءات التحقيق المحاسبي في محاسبة المكلفين بالضريبة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة بومرداس، 2018.
- مغني ناصر، دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء، مذكرة ماجستير، تخصص مالية وبنوك، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، 2010.
- مهيرس عبد الرحمان محمد، زيان أكرم زيان، دور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وجباية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة برج بوعرييج، 2022.

القوانين:

- الدستور الجزائري.
- الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، 2014
- قانون الإجراءات الجبائية، 2023.
- القانون التجاري.
- قانون المالية 2012.
- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2023.
- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية 2014.

المطبوعات الجامعية:

- بعداش عبد الكريم، محاضرات في القانون الجبائي، مطبوعة بيداغوجية موجهة لطلبة سنة ثالثة، تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، 2010.
- نوي نجا، محاضرات في النظم الضريبية الدولية، مطبوعة بيداغوجية لطلبة السنة أولى ماستر، تخصص محاسب وجباية، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، 2021.

المراجع باللغة الفرنسية

-la vérification ponctuelle une nouvelle procédure de contrôle cible. Bulletin d'information direction générale des impôts, n°70,213.

- THIERRY Lambert, contrôle fiscale droit et pratique, Paris, Edition p.m.e., 1999.
- Ministre de finance, direction générale des impôts, direction des recherche et vérification circulaire, n°52 du 22-02-1994.
- Bulletin des services fiscaux du 19-03-2000, n°19.

الملاحق

ملحق رقم : 01

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série 0.0.4

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION DES IMPOTS BOUMERDES

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

Référence N° 1059/DIW35/SDCF/BVF

Lettre avec
A.R

N°

Monsieur SARL KARIM
E.T.B.P.H.et TPM
BOUMERDES

BOUMERDES

Le 17/10/2019

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 28/10/2019 à 09 H, à l'effet de vérifier au titre des exercices 2015, 2016, 2017, 2018 l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après, désignés : IBS, IRG, (RCM et salaires), TVA, TAP, DT, TA, TFPC, TF et autres

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

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

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

- ☐ (1) Préablement 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

ALI

(Inspecteur visionnaire)

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

KARIM (inspecteur central)

SAID (inspecteur central)

(1) À cocher en cas de contrôle inopiné.

République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère des Finances
Direction Générale des Impôts
Direction des Impôts de la Wilaya de Boumerdes
SOUS DIRECTION DU CONTROLE FISCAL
Bureau des Vérifications Fiscales

Décharge

Dans le cadre de la vérification dont j'ai été informée par un avis portant le n°1059/DIW35/SDCF/BVF du 17/10/2019 et conformément aux dispositions des articles 20, 20 bis et 21 du Code des Procédures Fiscales, je soussigné(e) :

Monsieur SARL KARIM
E.T.B.P.H.et TPM
.BOUMERDES

certifie avoir reçu ce jour un exemplaire de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié.

Fait à BOUMERDES , le 17/10/2019

Nom et prénom

LISTE NON EXHAUSTIVE DES DOCUMENTS A FOURNIR

- Pour les comptabilités Informatisées : Joindre les bases de données sur support informatique, **en plus de l'impression** des journaux, grand livre, balances et autres
- En cas de contrôle de déficits et de précomptes TVA de la période prescrite, joindre l'ensemble de la comptabilité de la période concernée

• **Livres légaux :** Journal général Livre d'inventaires Livre de paie

- Journaux auxiliaires de ventes
- Journaux auxiliaires d'achats
- Journaux auxiliaires de caisse
- Journaux auxiliaires de banque
- Journaux auxiliaires des opérations diverses
- Grand Livre des comptes généraux
- Grand Livre des comptes auxiliaires
- Balances des comptes généraux
- Balances des comptes auxiliaires
- Journaux de réouverture
- Détails des inventaires physiques des stocks
- Détails des inventaires des investissements
- Tableaux détaillés des amortissements
- Copies des cartes grises du matériel roulant (**originaux à présenter**)
- Relevés bancaires (**spécialement pour le contrôle, non restituables**)
- Factures d'achats et/ou dossiers d'importation
- Factures de ventes
- Factures de charges
- Factures d'investissements (**y compris des années prescrites**)
- Déclarations de cotisations CNAS, CASNOS, CACOBATPH
- Déclarations mensuelles (série G50 et G50A avec reçus de paiement y annexés)
- Déclarations annuelles (Lasses fiscales série G n° 02) *Bilans*
- Déclarations des revenus (série G n° 01)
- Déclarations de l'IBS et de la TAP -- Personnes morales -- (série G n° 04)
- Déclarations de l'IRG et de la TAP -- Personnes physiques -- (série G n° 11)
- Justificatifs de taxations des bénéfices et/ou des revenus (IBS - IRG)
- Etat détaillé des clients (série G n° 03 et G n° 03 bis)
- Déclarations des traitements et émoluments divers (série G n° 29 ter)
- Déclaration de la taxe foncière accompagnée des avertissements (série G n° 31)
- Déclarations relatives à l'impôt Sur la Fortune (série G n° 37)
- Situation du patrimoine personnel (**non inscrit à l'actif de l'activité**) soigneusement remplie
- Copie de la Déclaration d'existence (série G n° 08)
- Copies du registre de commerce et de la carte fiscale
- Copies du ou des contrats de location ou acte de propriété des locaux
- Copies des statuts de création et actes modificatifs
- Copies des rapports des commissaires aux comptes
- Copies des Décisions ANDI ou autres avantages
- Copies des notifications de redressement transmises par l'inspection
- Copies des rôles individuels de redressements
- Copies des réclamations et décisions de dégrèvements ou de rejets
- Toutes autres pièces jugées utiles



A remettre le jour de la
1ère intervention
(copies non restituables)

الملحق رقم : 02

Imprimer le formulaire

Envoyer par messagerie

Série Q.n° 23

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

RÉPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTÈRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES IMPOTS BOUMERDES

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

Fiche de début des travaux
de Vérification

BOUMERDES

le 28 oct 19

Numéro de l'affaire 21/VC/2019

Numéro d'identification Fiscale.001355072642274

Nom / Prénom ou raison sociale. SARL KARIM

Activité. E.T.B.P.H.et TPM

Adresse. BOUMERDES

Tel

Avis de vérification N° 1059/DIW35/SDCF/BVF

du

17/10/2019

Remis-le.....

17 oct. 19

Période à vérifier du 1 janv. 15 au.

31 déc. 18

Noms, prénoms et grades des agents vérificateurs :
KARIM : inspectrice central
SAID : Inspecteur central

Date de début des travaux préparatoires

17 oct. 19

Date du contrôle inopiné (1).....

Date d'intervention sur place (Contrôle au fond)

28/10/2019

Chef de brigade

ALI
(Inspecteur Divisionnaire)

Nom/ Prénom et grade des vérificateurs

KARIM (inspecteur central)

SAID (inspecteur central)

(1) à remplir en cas de contrôle inopiné

الملحق رقم: 03

Envoyer par messagerie

Intégrer la signature

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

2018.04.22

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

DIRECTION DES IMPOTS BOUMERDES

Procès Verbal

De fin des travaux de vérification sur place

Nous soussignés, KARIM (Inspecteur Centrale), SAID (Inspecteur Centrale)

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

l'activité de E.I.B.P.H. et TPM

Sise au Boumerdes

, conformément

aux dispositions des articles 20/5 et 20/4 bis du Code des Procédures Fiscales, portée à sa connaissance suivant avis de vérification N° 1059/DIW35/SDCF/B du 17/10/2019

Fait à Boumerdes le 01/12/2019

L'intéressé a signé : Oui ☒ Non

Nom/prénom/qualité du signataire vérificateur (s)

Nom/Prénom/Grade de(s)
KARIM
inspecteur central

SAID
Inspecteur central

ملحق رقم : 04

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série 02 n° 11

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

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

Sous-Direction du Contrôle Fiscal

Référence N°: 329/DIW35/SDCF/BVF

Lettre avec
A.R.

N°

Monsieur SARL KARIM
E.T.B.P.H. et TPM
BOUMERDES

Boumerdes

Le

15/12/2019

Notification de Redressement
Suite à la vérification de comptabilité

Suite à l'envoi de l'avis de vérification n° 1059 du 17 oct. 19, vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre des exercices 2015, 2016, 2017, 2018, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés : TVA, 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 disposez, 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 10 feuillets y compris celui-ci.

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

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateursALI
(Inspecteur Divisionnaire)

KARIM (inspecteur central)

SAID (inspecteur central)

Direction des Impôts de la Wilaya de Boumerdes
Notification n° 300/2019 SARL KARIM
Notification n° 1342/DIW35/SDCF/BVF du 15/12/2019

Nombre de
pages
10

I/ POSITION FISCALE :

De par votre activité d'entreprise de Bâtiment, de travaux publics et de transport de marchandises 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 23% pour les activités de bâtiment et travaux publics et hydraulique et de 26% pour l'activité de prestation de service au titre des bénéfices réalisés, conformément aux articles 136 et 150 du Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées (C.I.D).
- ♦ A la Taxe sur l'Activité Professionnelle (TAP) au taux de 2% pour l'activité de prestation de service et 2% avec une réfaction de 25% (à compter de juillet 2015) pour les activités de bâtiment et travaux publics et hydrauliques sur le montant des chiffres d'affaires réalisés (encaissement) (articles 217 à 222 du C.I.D).
- ♦ Au versement des retenues IRG sur salaires (articles 75-1, 129-1 et 130-2 du C.I.D) de par votre qualité d'employeur.
- ♦ A l'impôt sur le Revenu Global (IRG) au titre des bénéfices distribués aux associés, conformément aux articles 01, 45, 46 et 104 du C.I.D.

2) Droits de Timbre :

Aux droits de timbre sur le montant des ventes facturées et réglées en espèces (article 100 du code du timbre).

3) Taxe sur le Chiffre d'Affaires :

A la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) au taux de 7% et 17% pour les exercices 2015 et 2016 et au taux de 9% et 19% pour les exercices 2017 et 2018 sur le montant des chiffres d'affaires réalisés (encaissements) (article 21 et 23 du code des taxes sur le chiffre d'affaires).

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

A la taxe de formation professionnelle et à la taxe d'apprentissage, 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 :

- ♦ Journal général coté et paraphé par le Tribunal de BOUDOUAOU le 12/06/2016 comportant 47 feuillets.
- ♦ Livre d'inventaires coté et paraphé par le Tribunal de BOUDOUAOU le 06/10/2016 comportant 47 feuillets.
- ♦ Un Livre de paie coté et paraphé par le Tribunal de BOUDOUAOU le 06/10/2016, comportant 203 feuillets.

Direction des Impôts de la Wilaya de Boumerdes
 Vérification n° XXX/2019 SARL KARIM
 Notification n°1342/DIW35/SDCF/BVF du 15/12/2019

Nombre de
 pages
 10

♦ Grand livre des comptes généraux et auxiliaires des années 2015 à 2018

2) Journaux et livres auxiliaires :

- ♦ Journal auxiliaire Informatisé des achats des années 2015 à 2018.
- ♦ Journal auxiliaire Informatisé de ventes des années 2015 à 2018.
- ♦ Journal auxiliaire Informatisé de caisse des années 2015 à 2018.
- ♦ Journal auxiliaire Informatisé de banque des années 2015 à 2018.
- ♦ Journal auxiliaire Informatisé des opérations diverses des années 2015 à 2018.
- ♦ Balance générale des comptes principaux et auxiliaires des années 2015 à 2018.

3) Autres pièces présentées:

- ♦ Factures d'achats des années 2015 à 2018.
- ♦ Factures d'investissements des années 2015 à 2018.
- ♦ Factures de ventes des années 2015 à 2018.
- ♦ Factures de charges des années 2015 à 2018.
- ♦ Relevés bancaires des années 2015 à 2018.
- ♦ Déclarations de cotisations à la sécurité sociale des années 2015 à 2018.
- ♦ Copies des déclarations mensuelles (série G50) des années 2015 à 2018.
- ♦ Copies des déclarations annuelles (bilans) des années 2015 à 2018.

B. Irrégularités :

L'examen de votre comptabilité et de votre dossier fiscal a permis de relever, au titre des exercices 2015 à 2018, les irrégularités listées ci-dessous :

1. Application au bénéfice qui provient de l'activité de prestation de service (transport) d'un taux d'IBS de 23% au lieu de 26%.
2. Récupération d'une TVA sur achats dont la déduction est proscrite par l'article 30 du code des taxes sur le chiffre d'affaires (CTCA).
3. Différences constatées en 2017 et 2018, entre les encaissements bancaires comptabilisés et ceux déclarés sur G50 (en matière de TVA et TAP).
4. Application, au cours des années 2015 et 2017, des taux de TVA différents de ceux en vigueur (voir le détail en page.....).
5. Erreur dans le report de précompte.
6. les charges des exercices antérieurs comptabilisées en 2017 ne sont pas déductibles fiscalement du résultat.
7. Non-paiement de certains acomptes IBS et insuffisance sur d'autres.
8. Non-paiement de la Taxe d'apprentissage des années 2017 et 2018.

C. Conclusion :

A la lumière de ce qui précède et compte tenu des irrégularités citées ci-dessus, l'administration fiscale ne peut accepter vos déclarations des années 2015 à 2018. Ces dernières seront de ce fait rectifiées selon la procédure contradictoire de redressement, conformément aux dispositions de l'article 42 du code des procédures fiscales.

Direction des Impôts de la Wilaya de Boumerdes
 Notification n° XXX/2019 SARL KARIM
 Notification n°1342/DIW35/SDCF/BVF du 15/12/2019

Nombre de pages
 10

III/ REGULARISATIONS :

1) Chiffres d'affaires :

a) Facturation :

Les chiffres d'affaires facturés des années 2015, 2016, 2017 et 2018 seront maintenus sous réserve d'apparition de nouveaux éléments permettant leurs régularisations.

a) Encaissements : Les Chiffre d'affaires encaissés et non déclarés, feront l'objet de régularisation en matière de Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et la taxe sur l'Activité Professionnelle (TAP), le détail est le suivant :

Année	2017	2018
Encaissements bancaire comptabilisés en TTC à 19%	49 798 164,00	43 547 514,00
Encaissements bancaire comptabilisés en TTC à 9%	291 866,00	105 032 490,00
Encaissements bancaire en HT à 19%	41 847 196,00	36 594 549,00
Encaissements bancaire en HT à 9%	267 766,00	96 360 082,00
Total encaissements bancaires en HT (1)	42 114 962,00	132 954 631,00
Encaissements déclarés sur G50 en HT (TVA) (2)	34 962 739,00	132 122 107,00
Encaissements déclarés sur G50 en HT (TAP) (3)	0,00	107 257 080,00
Différence à Imposer à la TVA (1-2)	7 152 223,00	832 524,00
Dont CA à Imposer à 9%	267 766,00	0,00
CA à Imposer à 19%	6 884 457,00	832 524,00
Différence à Imposer à la TAP (1-3)	42 114 962,00	25 697 551,00
Dont CA avec un abattement de 25%	267 766,00	

NB :

- Le chiffre d'affaires de l'activité de prestation de services est imposé à la TAP au taux de 2% et à la TVA au taux de 19%.
- Le chiffre d'affaires des activités de bâtiment et travaux publics et hydraulique est imposé à la TAP au taux de 2% avec un abattement de 25% et à la TVA au taux de 9% (CA réalisé avec l'OPGI).

2) Résultats :

Le résultat de l'exercice 2017 a été rectifié en rajoutant à celui déclarés charges des exercices antérieurs, dont le détail est le suivant :

Direction des Impôts de la Wilaya de Boumerdes
 Vérification n° XXX/2019 SARL KARIM
 Notification n°1342/DIW35/SDCF/BVF du 15/12/2019

Nombre de
 pages
 10

Désignation facture	Fournisseur	Date de comptabilisation	Montant HT
n°1600045/2016	Global Axix	01/01/2017	386 141,00
n°1607486/2016	Betonex	01/01/2017	64 680,00
n°1607620/2016		01/01/2017	64 680,00
n°1607703/2016		01/01/2017	64 680,00
n°1607959/2016		01/01/2017	74 324,25
n° 1025/2016	SARL AGREGAL	01/01/2017	110 964,00
n° 1159/2016		01/01/2017	198 657,00
n°1295 /2016		31/08/2017	55 046,00
n° 1786/2016		30/11/2017	161 280,00
n°1939 /2016		31/12/2017	204 144,00
n° 0354/2016	SARL HYDRO BAH	28/12/2017	819 936,80
Total à réintégrer			2 204 533,05

Les charges des exercices antérieurs ne sont pas déductibles du résultat fiscal en application du principe d'indépendance des exercices et de rattachement des charges aux produits prévus par les dispositions combinées de l'article 141ter du C.I.D.T.A et de l'article 12 du décret exécutif n° 08-156 du 26/05/2008 portant application des dispositions de la loi n°07-11 du 25/11/2007 portant système comptable et financier.

Après correction, le résultat fiscal rectifié se présente comme suit :

Année	2017
Résultat déclaré	2 169 523,00
Réintégrations	2 204 533,00
Résultat retenu	4 374 056,00
Rehaussement sur résultat	2 204 533,00

Remarque : les résultats des années 2015, 2016 et 2018 seront retenus sous réserve d'apparition de nouveaux éléments permettant leurs régularisations.

3) Etude de l'IRG/salaires et Droits de Timbre: Ces contrôles n'appellent aucune remarque particulière.

4) Taxe sur la valeur ajoutée :

a) TVA sur achats :

En application des dispositions de l'article 30 du code des taxes sur le chiffre d'affaires, la TVA sur achat ayant grevé certains de vos factures vous sera rappelée, puisqu'indûment récupérée. Il s'agit des factures dont le détail est le suivant :

Section des Impôts de la Wilaya de Boumerdes Situation n° XXX/2019 © SARL KARIM Notification n°1342/DW/35/SDCF/BVF du 15/12/2019	Nombre de pages 10
--	-----------------------

Désignation de la facture	Fournisseur	MHT	TVA	Mois de récupération	
n°01 du 30/04/2015	DAHMANI	1 320 000,00	224 400,00	avr-15	(1)
n°02 du 31/05/2015	Abderrahmane	1 359 829,05	231 170,95	mai-15	
Total à reverser en 2015			455 570,95		
n°04 du 15/12/2018	BOURAHIA Riadh	6 294 118,00	815 882,00	déc-18	(2)
Total à reverser en 2018			815 882,00		

(1) La TVA ayant grevée les factures réglées en espèces n'est pas déductible en application des dispositions de l'article 30 du Code des TCA.

(2) Facture de prestation de service réglée partiellement, la TVA ayant grevée la facture est 1.195.882 alors que celle déduite est 815.882 : TVA irrégulière.

b) TVA collectée :

➤ Année 2015 : encaissements déclarés à 7% au lieu de 17% :

En application des dispositions de l'article 21 du code des taxes sur le chiffre d'affaires, les encaissements des chiffres d'affaires prestations de services sont imposables à la TVA au taux normal de 17% et non à 7% :

	Date d'encaissement	Montant en TTC	Montant en HT 17%	TVA facturée	TVA déclarée sur G50 7%	Différence à réintégrer
(1)	09/09/2015	6 480 489,02	5 538 879,50	941 609,52	652 874,00	
(2)	09/09/2015	4 431 824,28	3 787 884,00	643 940,28		
Total			9 326 763,50	1 585 549,80	652 874,00	932 675,80

(1) C'est l'encaissement relatif à la facture de prestation de service n°04 du 30/06/2015 de SARL CEDY (facture à 17%).

(2) C'est l'encaissement relatif aux deux factures de COSIDER : n°01 du 30/06/2015- MHT : 724.109 et n°02 du 31/07/2015 – MHT : 3.063.775 (factures à 17%).

➤ Année 2017 : encaissements déclarés à 17% au lieu de 19% :

En application des dispositions de l'article 21 du code des taxes sur le chiffre d'affaires (modifié par l'article 26 de la loi de finances pour 2017), seuls les encaissements effectués durant le premier trimestre de l'année 2017 et relatifs à des contrats entièrement achevés (service fait) avant le 01/01/2017 (exécutés, réalisés et facturés) sont imposables à 17%.

A cet effet, les encaissements déclarés à compter du mois d'avril à 17%, seront de ce fait, corrigés en leur appliquant un taux de 19% comme suit :

Mois du G50	CA déclaré en (encaissements HT)	TVA à appliquée 19%	TVA appliquée 17%	Différence à réintégrer
Mai	7 180 388,00	1 364 273,00	1 220 666,00	143 607,00
Juillet	5 609 636,00	1 065 830,00	953 638,00	112 192,00
Août	3 985 655,00	757 274,00	677 561,00	79 713,00
Décembre	705 149,00	133 978,00	119 875,00	14 103,00
Total à réintégrer				349 615,00

Direction des Impôts de la Wilaya de Bourmedjes Notification n° XXX/2012-DI-KARIM Notification n°1341/DIW35/SOCE/BVF du 15/12/2016	Nombre de pages 10
--	-----------------------

NB : le compte client (411000 et 41101 RG) renferme au 31/12/2016 un solde débiteur de 2.053.826 qui correspond aux retenues de garanties qui ne sont pas encore encaissées.

c) Précompte TVA :

L'origine du précompte TVA d'un montant de 969.928,00 reporté sur la déclaration G50 du mois de juin 2015 n'a pas été justifié.

Nous vous informons que dans votre dossier fiscal, aucune déclaration G50 de l'année 2014 n'a été enregistrée, la même chose pour les mois de janvier à mai 2015, ce qui rend ce précompte TVA irrégulier.

d) 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].

Année	2017	2018
Base imposable	3 174 739,00	1 888 920,00
Base imposée	0,00	0,00

IV/ IMPOSITIONS :

1) Taxe sur l'activité professionnelle :

Année	2017	2018
Encaissement non déclaré à la TAP (1)	42 114 962,00	25 697 551,00
Dont encaissement avec un abattement de 25%	267 766,00	0,00
Montant de l'abattement (2)	66 941,00	0,00
Total imposable (1-2)	42 315 787,00	25 697 551,00
Droits simples 2%	846 315,00	513 951,00
Taux de pénalité	25%	25%
Montant pénalité	211 578,00	128 487,50
Total à payer	1 057 893,00	642 438,50

Le taux de la Taxe sur l'Activité Professionnelle (TAP) est de 2% pour l'activité de prestation de service et 2% avec un abattement de 25% pour les activités de bâtiment et travaux publics et hydraulique, conformément aux dispositions de l'article 222 du code des impôts directs et taxes assimilées (CIDTA) tel que modifié par les dispositions de l'article 3 de la loi de finances complémentaire pour 2015.

Les droits rappelés sont assortis de pénalités d'assiette pour insuffisance de déclaration conformément aux dispositions de l'article 193-1 du CIDTA.

2) Taxe sur la Valeur Ajoutée :

Direction des Impôts de la Wilaya de Boumerdes
 Notification n° 000/2019 SARL KARIM
 Notification n° 1342/DIW35/SDCF/BVF du 15/12/2019

Nombre de
 pages
 10

Année	2015	2017	2018
Encaissements non déclarés à 19%	-	6 884 457,00	832 524,00
Encaissements non déclarés à 9%	-	267 766,00	0,00
Droits simples à 19%	-	1 308 046,00	158 179,00
Droits simples à 9%	-	24 098,00	0,00
TVA sur différence de taux	932 675,00	349 615,00	-
TVA sur achat à reverser	455 570,00	-	815 882,00
Précompte non justifié	969 928,00	-	-
Total des droits TVA	2 358 173,00	1 681 759,00	974 061,00
Taux de pénalité	25%	25%	25%
Montant pénalité	589 543,00	420 439,00	243 515,00
Total à payer	2 947 716,00	2 102 198,00	1 217 576,00

Le taux de la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) est de 7% et 17% pour les exercices 2015 et 2016 et au taux de 9% et 19% pour les exercices 2017 et 2018 sur le montant des chiffres d'affaires réalisés conformément aux dispositions de l'article 21 et 23 du code des taxes sur le chiffre d'affaires.

Les droits rappelés sont assortis de pénalités d'assiette pour insuffisance de déclaration conformément aux dispositions de l'article 116-1 du CTCA.

3) Impôt sur le Bénéfice des Sociétés :

a) Examen des acomptes provisionnels :

L'analyse des acomptes provisionnels au cours des années 2015 à 2018 fait apparaître que vous avez omis de régler certains acomptes et procédé à des règlements inférieurs à ceux prévus par les dispositions des paragraphes 2 et 3 de l'article 356 du code des impôts directs et taxes assimilées.

Il vous sera donc appliqué la majoration de 10%, prévue au paragraphe 8 de l'article précité, qui est encourue pour non-paiement de sommes dues, et que nous déterminons comme suit :

Année	2017	2018
Résultat année N-2	3 549 758,00	1 865 933,00
Résultat année N-1	1 865 933,00	2 169 523,00
IBS année N-2 (26%)	922 937,00	485 142,00
IBS année N-1 (26%)	485 142,00	564 075,00
Montant du 1er acompte	276 881,00	145 542,00
Acompte versé	0,00	128 500,00
Somme non versée (1)	276 881,00	145 542,00
Montant du 2ème acompte	68 620,00	192 902,00
Acompte versé	257 500,00	0,00
Somme non versée (2)	-	192 902,00
Montant du 3ème acompte	145 542,00	169 222,00
Acompte versé	125 000,00	154 816,00
Somme non versée (3)	20 542,00	14 406,00
Total des sommes non versées (1+2+3)	297 423,00	352 850,00
Majoration 10%	29 742,00	35 285,00

Administration des Impôts de la Wilaya de Boumerdes
 Notification n° XXX/2019 CC SARL KARIM
 Notification n°1342/DIW35/SDCF/BVF du 15/12/2019
 Nombre de pages : 10

IBS sur différence de taux :

Votre société exerce deux activités : l'activité de bâtiments et travaux publics et hydraulique et l'activité de prestation de service, les deux imposables à l'IBS à des taux différents (23% pour la première activité citée et 26% pour la deuxième).

Suivant les dispositions de l'article 150 du CIDTA « En cas de l'exercice concomitant de plusieurs activités, les personnes morales assujetties à l'IBS doivent tenir une comptabilité séparée pour ces activités, permettant de déterminer la quote-part des bénéfices pour chaque activité à laquelle le taux de l'IBS approprié doit être appliqué. Le non-respect de la tenue d'une comptabilité séparée entraîne systématiquement l'application du taux de 26% ».

Votre société a appliqué un seul taux (23%) à l'ensemble du chiffre d'affaires réalisés et ceux, pour les quatre années vérifiées, ce qui a engendrer les régularisations suivantes :

Année	2015	2016	2017	2018
Résultat déclaré	3 549 758,00	1 865 933,00	2 169 523,00	17 815 617,00
Droits simples 26%	922 937,00	485 142,00	564 075,00	4 632 060,00
Droits déclarés 23%	816 444,00	429 164,00	498 990,00	4 097 591,00
Droits à rappeler	106 493,00	55 978,00	65 085,00	534 469,00

b) Calcul des droits :

Année	2015	2016	2017	2018
Rehaussement sur résultat	-	-	2 204 533,00	-
Déduction en cascade TAP	-	-	846 315,00	-
Résultat imposable	-	-	1 358 218,00	-
Droits simples 26%	-	-	353 136,00	-
Droits sur différence de taux	106 493,00	55 978,00	65 085,00	534 469,00
Total des droits à rappeler	106 493,00	55 978,00	418 221,00	534 469,00
Taux de pénalités	15%	15%	25%	25%
Montant pénalité	15 973,00	8 396,00	104 555,00	133 617,00
Majoration acompte IBS	-	-	29 742,00	35 285,00
Total à payer	122 466,00	64 374,00	552 518,00	703 371,00

Le taux de l'impôt sur le Bénéfice des Sociétés applicable pour l'exercice 2015 à 2018 est de 26%, conformément à l'article 150 du Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées.

Les droits rappelés sont assortis de pénalités fiscales pour insuffisance de déclarations en application des dispositions de l'article 193-1 du même code.

4) Taxe d'Apprentissage :

Direction des Impôts de la Wilaya de Boumerdes
Application n° XXX/2019 SARL KARIM
Autorisation n°1342/DIW35/SDCF/BVF du 15/12/2019

Nombre de pages
10

Année	2017	2018
Base Imposable	3 174 739,00	1 888 920,00
Taux	1%	1%
Droits simples	31 747,00	18 889,00
Taux de pénalités	25%	25%
Montant de pénalité	7 936,00	4 721,00
Total à payer	39 683,00	23 610,00

Les droits rappelés sont assortis d'une pénalité fiscale de 25% pour défaut de déclaration, en application des dispositions de l'article 192 du code des impôts directs et taxes assimilées.

Chef de Brigade



ALI
(Inspecteur Divisionnaire)



KARIM
(Inspectrice Centrale)



SAID
(Inspecteur central)

Envoyer par messagerie

ملحق رقم: 05

Imprimer le formulaire

Mod. 0 n° 21 series

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

Référence N°:

.../SDCF/BVF/DIV35

Lettre avec
A.R.

N°

A
Monsieur le Gérant de la SARL
E.T.B.P.H. et TPM
BOUMERDES

Le

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

Madame, Monsieur, le Gérant

Nous avons pris connaissance des observations que vous avez formulées en date du 25/01/2020
et du en réponse à la notification de redressement N° 1342 du 15/12/2019 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 04 feuilles, y compris celle-ci.

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

Chef de brigade
ALI
(Inspecteur Divisionnaire)

Nom, Prénom et Grade
des vérificateurs
KARIM (inspecteur central)
SAID (inspecteur central)

Par correspondance visée ci-dessus parvenue à nos services le 02/02/2020 en réponse à notre notification de redressement n°1342 du 15/12/2019, portant sur la vérification de comptabilité de votre société, vous contestez les impositions envisagées pour les exercices 2015 à 2018 en soulevant essentiellement les points ci-après :

- 1- Encaissements de l'année 2015 déclarés à 7% au lieu de 17%.
- 2- Charges des exercices antérieurs, réintégrées au bénéfice.

En réponse, nous avons l'honneur de porter à votre connaissance qu'après étude des points contestés, il a été retenu ce qui suit :

- 1- Pour le premier point contesté, vous maintenez le fait que les encaissements en question sont soumis à une TVA de 7% au lieu de 17%. Pour cela, permettez-nous de vous confirmer que le redressement opéré sur la notification initiale n'est pas erroné, les encaissements en question concernent des factures de prestation de service établies avec un taux de 17% (taux appliqué pour ce genre d'activité, conformément aux dispositions de l'article 21 du code des taxes sur le chiffre d'affaires).
Pour confirmation, se référer au journal de vente où sont comptabilisées les factures de prestations relatives à ces encaissements et qui sont :
 - Pièce comptable N°06 du 30/06/2015 : facture n°04 de la SARL CEDY : MTTC 6.480.489,02 – MHT : 5.538.879,50.
 - Pièces comptables N°07 du 30/06/2015 et n°10 du 31/07/2015 : factures de COSIDER n°01 : MTTC 847.207,53 – MHT 724.109,00 et la n°02 : MTTC 3.584.616,75 – MHT 3.063.775,00.
- 2- Pour le deuxième point contesté, vous dites que les factures d'achat comptabilisées en 2017 sont exactes et conformes, et qu'il s'agit d'une erreur (de date et de numérotation) lors de l'établissement de ces derniers, seulement, aucune justification n'est produite pour confirmer vos dires.

En conclusion et à la lumière de ce qui précède, la situation des redressements et des impositions supplémentaires qui en découlent se présente comme suit :

IMPOSITIONS :

1) Taxe sur l'activité professionnelle :

Année	2017	2018
Encaissement non déclaré à la TAP (1)	42 114 962,00	20 970 407,00
Dont encaissement avec un abattement de 25%	267 766,00	20 970 407,00
Montant de l'abattement (2)	66 941,00	5 242 601,00
Total Imposable (1-2)	42 048 021,00	15 727 806,00
Droits simples 2%	840 960,00	314 556,00
Taux de pénalité	25%	25%
Montant pénalité	210 240,00	78 639,00
Total à payer	1 051 200,00	393 195,00

Le taux de la Taxe sur l'Activité Professionnelle (TAP) est de 2% pour l'activité de prestation de service et 2% avec un abattement de 25% pour les activités de bâtiment et travaux publics et hydraulique, conformément aux dispositions de l'article 222 du code des impôts directs et taxes assimilées (CIDTA) tel que modifié par les dispositions de l'article 3 de la loi de finances complémentaire pour 2015.

Les droits rappelés sont assortis de pénalités d'assiette pour insuffisance de déclaration conformément aux dispositions de l'article 193-1 du CIDTA.

2) Taxe sur la Valeur Ajoutée :

Année	2015	2017	2018
Encaslements non déclarés à 19%	-	6 884 457,00	832 524,00
Encaslements non déclarés à 9%	-	267 766,00	0,00
Droits simples à 19%	-	1 308 046,00	158 179,00
Droits simples à 9%	-	24 098,00	0,00
TVA sur différence de taux	932 675,00	349 615,00	-
TVA sur achat à reverser	455 570,00	-	815 882,00
Précompte non justifié	969 928,00	-	-
Total des droits TVA	2 358 173,00	1 681 759,00	974 061,00
Taux de pénalité	25%	25%	25%
Montant pénalité	589 543,00	420 439,00	243 515,00
Total à payer	2 947 716,00	2 102 198,00	1 217 576,00

Le taux de la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) est de 7% et 17% pour les exercices 2015 et 2016 et au taux de 9% et 19% pour les exercices 2017 et 2018 sur le montant des chiffres d'affaires réalisés conformément aux dispositions de l'article 21 et 23 du code des taxes sur le chiffre d'affaires.

Les droits rappelés sont assortis de pénalités d'assiette pour insuffisance de déclaration conformément aux dispositions de l'article 116-1 du CTCA.

3) Impôt sur le Bénéfice des Sociétés :

Année	2015	2016	2017	2018
Rehaussement sur résultat	-	-	2 204 533,00	-
Déduction en cascade TAP	-	-	840 960,00	-
Résultat imposable			1 363 573,00	-
Droits simples 26%	-	-	354 528,98	-
Droits sur différence de taux	106 493,00	55 978,00	65 085,00	534 469,00
Total des droits à rappeler	106 493,00	55 978,00	419 613,00	534 469,00
Taux de pénalités	15%	15%	25%	25%
Montant pénalité	15 973,00	8 396,00	104 903,00	133 617,00
Majoration acompte IBS	-	-	29 742,00	35 285,00
Total à payer	122 466,00	64 374,00	554 258,00	703 371,00

Le taux de l'Impôt sur le Bénéfice des Sociétés applicable pour l'exercice 2015 à 2018 est de 26%, conformément à l'article 150 du Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées.

Les droits rappelés sont assortis de pénalités fiscales pour insuffisance de déclarations en application des dispositions de l'article 193-1 du même code.

4) Taxe d'Apprentissage :

Année	2017	2018
Base imposable	3 174 739,00	1 888 920,00
Taux	1%	1%
Droits simples	31 747,00	18 889,00
Taux de pénalités	25%	25%
Montant de pénalité	7 936,00	4 722,00
Total à payer	39 683,00	23 611,00

Les droits rappelés sont assortis d'une pénalité fiscale de 25% pour défaut de déclaration, en application des dispositions de l'article 192 du code des impôts directs et taxes assimilées.

Chef de Brigade P/I Noms et grades des Vérificateurs

Envoyer par messagerie

ملحق رقم : 06

Imprimer le formulaire

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Série D n° 24

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION DES IMPOTS BOUMERDES

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

Fiche de fin des travaux
de Vérification

BOUMERDES

Le 20/02/2020

Numéro de l'affaire 21/VC/2019

Numéro d'identification Fiscale 001355072642274

Nom / Prénom ou raison sociale SARL KARIM

Activité E.T.B.P.H. et TPM

Avis de vérification N° 1059/DIW35/SDCF/BVF du 17/10/2019

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

Date de notification des résultats de la vérification..... 15/12/2019

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

Chef de brigade

ALI
(Inspecteur Divisionnaire)

Nom / Prénom et Grade des vérificateurs

KARIM (inspecteur central)
SAID (inspecteur central)

ملحق رقم : 07

DIRECTION DES IMOPOTS DE
LA WILAYA DE BOUMERDES
SOUS DIRECTION DU CONTROLE FISCAL

INDICATEURS DE GESTION
SITUATION DES ANNEES 2014 JUSQU'A 2021

<u>Année</u>	<u>Affaires programmées</u>	<u>Affaires réalisées</u>	<u>C7</u>	<u>C10</u>	<u>C12</u>	<u>C13</u>	<u>Produits de vérification</u>
2014	46	13	28,66%	69,56%	16172370,25	76010140,00	760101402,00
2015	51	51	39,21%	5,88%	12595887,09	53532520,20	642390242,00
2016	47	44	34,04%	12,76%	12028557,00	86537076,00	865370760,00
2017	53	52	41,5%	15,09%	7514660,25	34442192,83	413306314,00
2018	67	64	35,38%	15,38%	18028557,00	86537076,00	799371575,00
2019	62	62	24,19%	30,64%	21632370,00	95542168,00	1146515622,00
2020	41	40	00%	60,97%	14534717,00	56927664,00	683131732,00
2021	65	60	27,69%	18,46%	13194596,00	83865616,00	904118841,00

<u>Année</u>	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
<u>Nombre de vérificateurs</u>	10	12	10	12	12	12	12	11

C7 = Niveau d'achèvement du programme

Nombre d'affaires clôturées (au 31/12/N) / Nombre des affaires programmées

C10 = Etat d'exécution du programme

= Nombre d'affaires non achevées (au 31/12/N) X 100 / Nombre total des affaires programmées de l'année N.

C12 = Résultat moyen par affaire

= Montant des redressements D1 (S1+S2) / Nombre d'affaires vérifiées

C13 = Résultat moyen par vérificateur

Montant de redressement D1 (S1 + s2) / Nombre de vérificateurs