

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المدرسة العليا للتجارة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة ومالية

الموضوع:

التحقيق المحاسبي كأداة لمكافحة الغش الجبائي

تحت إشراف:

د. وهابي طارق

من إعداد الطالبة:

بلعربي إكرام

المؤسسة المستقبلة: مديرية كبريات المؤسسات-الجزائر.

فترة التبرص: من 2023/02/15 إلى 2023/05/18

السنة الجامعية

2022/2023



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المدرسة العليا للتجارة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة ومالية

الموضوع:

التحقيق المحاسبي كأداة لمكافحة الغش الجبائي

تحت إشراف:

د. وهابي طارق

من إعداد الطالبة:

بلعربي إكرام

المؤسسة المستقبلة: مديرية كبريات المؤسسات-الجزائر.

فترة التبرص: من 2023/02/15 إلى 2023/05/18

السنة الجامعية

2022/2023

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

## الشكر

بسم الله والحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات وتنزل البركات وتتفرج بقدرته  
الأزمات خالق الأرض والسماوات الذي أعانني بفضلهِ وكرمه على إنجاز هذا  
العمل وإتمامه.

أتوجه بجزيل الشكر والعرفان وخالص الدعاء إلى كل من ساعدني في إنجاز  
هذا العمل وأخص بالذكر الوالدين الكريمين أطال الرحمان في عمرهما وأدام  
عليهما الصحة والعافية.

كما أخص بالذكر الدكتور وهابي طارق لقبوله الإشراف على هذا العمل  
والتوجيه القيم والتشجيع المستمر طيلة فترة إنجاز هذه المذكرة.

كما لا يفوتني أن أتقدم بالشكر لكل أساتذة المدرسة العليا للتجارة، وكل عمالها وطاقمها  
الإداري.

وأیضا لا أنسى من قدموا لي يد العون في فترة التریبص الأستاذ أ. غربي  
وزوجته دلیلة وأیضا الأستاذ ش. رابح.

شكرا لكل من دعمني من قريب أو من بعيد.

## الإهداء

إلى قدوتي، ومثلي الأعلى في الحياة، من علمني كيف أعيش بكرامة وشموخ، رمز الحب والعطاء

أبي الحنون...

إلى موطني وسكيني، التي قدمت سعادتني وراحتي على سعادتها وراحتها، ملحمة الحب وفرحة العمر،

أمي الغالية...

إلى كبير المقام، ذوي السيرة العطرة، مثال الحنان والود

جدي وجدتي العطوفان...

إلى سندي وعضدي ومشاطري أفراحي وأحزاني

إخوتي وأخوالي الأعتاء...

إلى الذين لم يبخلوا بالعلم والوقت والجهد، في سبيل دفع قاطرة العلم والمعرفة

أساتذتي...

إلى من يحبني بصدق وإخلاص.

وإلى جميع الأعتاء أهدي هذا العمل.

## إكرام

# الفهرس العام

الشكر

الإهداء

I.....	الفهرس العام
V .....	قائمة الجداول
VIII .....	قائمة الأشكال
X .....	قائمة الملاحق
XII.....	الملخص
أ-هـ .....	مقدمة عامة
1.....	الفصل الأول: طرق وأساليب الغش الضريبي
2.....	مقدمة الفصل الأول
3.....	المبحث الأول: ماهية الضريبة قواعدها وأهدافها
3.....	المطلب الأول: مفهوم الضريبة
4.....	المطلب الثاني: قواعد الضريبة:
6.....	المطلب الثالث: أهداف الضريبة وآثارها
10 .....	المبحث الثاني: أنواع التهرب الضريبي
10 .....	المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي
11 .....	المطلب الثاني: أشكال التهرب الضريبي
14 .....	المطلب الثالث: أسباب التهرب الضريبي
17 .....	المبحث الثالث: طرق وأساليب الغش الجبائي
18 .....	المطلب الأول: عن طريق العمليات المحاسبية



22	المطلب الثاني: التهرب عن طريق العمليات القانونية.....
22	المطلب الثالث: التهرب عن طريق عمليات مادية.....
24	خاتمة الفصل الأول.....
25	الفصل الثاني: الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة الغش الجبائي.....
26	مقدمة الفصل الثاني.....
27	المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الرقابة الجبائية.....
27	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية.....
34	المطلب الثاني: أنواع الرقابة الجبائية.....
42	المبحث الثاني: التحقيق المحاسبي.....
42	المطلب الأول: مفهوم التحقيق المحاسبي.....
46	المطلب الثاني: آليات التحقيق المحاسبي.....
59	خاتمة الفصل الثاني.....
60	الفصل الثالث: دراسة حالة باستعمال التحقيق المحاسبي.....
61	مقدمة الفصل الثالث.....
62	المبحث الأول: تقديم المؤسسة المستقبلية:.....
62	مطلب الأول: التعريف بالمديرية الكبرى للمؤسسات:.....
63	المطلب الثاني: هيكل المؤسسة المستقبلية.....
65	المبحث الثاني: العقوبات التي تمارسها مديرية في حق المخالفين.....
65	المطلب الأول: عقوبات عدم التصريح أو تأخره.....
65	المطلب الثاني: عقوبات نقص التصريح أو القيام بأعمال الغش.....

---

---

66	المطلب الثالث: العقوبات الجزائية في حالة ثبوت اعمال غش الجبائي
67	المبحث الثالث: الدراسة الميدانية بمديرية المؤسسات الكبرى
67	مطلب اول: بداية إجراءات التحقيق المحاسبي:
68	المطلب الثاني: الشروع في عملية التحقيق:
78	مطلب الثالث: الإشعار النهائي بالتسوية:
82	خاتمة الفصل الثالث
83	الخاتمة العامة
88	قائمة المراجع
96	الملاحق



## قائمة الجداول

## قائمة الجداول

- جدول 01: مزايا ومساوئ الضريبة المباشرة والغير مباشرة. .... 9
- الجدول 02: التحايل عن طريق تخفيض الإيرادات الحالة 1: ..... 20
- الجدول 03: التحايل عن طريق تخفيض الإيرادات الحالة 2: ..... 20
- جدول 04: المدة القانونية للتحقيق المحاسبي حسب رقم الأعمال ونشاط المؤسسة ..... 48
- الجدول 05: المعلومات اللازم توفرها في بطاقة الإقتراح للتحقيق المحاسبي. .... 49
- جدول 06: جدول يبين طريقة إعادة تشكيل رقم الأعمال إنطلاقا من الحساب الكمي للمؤسسات التجارية والصناعية. .... 53
- جدول 07: جدول يبين إعادة تشكيل رقم الأعمال عن طريق الحساب المالي من خلال المقبوضات. .... 53
- جدول 08: جدول يبين إعادة تشكيل رقم الأعمال عن طريق الحساب المالي من خلال الفوترة. .... 54
- جدول 09: التفسيرات والتعليقات التي أجابت ها المؤسسة بعد التصريح الأول. .... 71
- جدول 10: جدول يبين القيمة المضافة المستثنية من حقوق الخم للسنوات الثلاثة. .... 73
- جدول 11: جدول يبين قيمة المصاريف الغير مبررة التي تخص هدايا الزبائن للسنوات الثلاثة. .... 73
- جدول 12: جدول يبين الخسائر المتكبدة جراء تقلبات أسعار الصرف للسنوات الثلاثة. .... 73
- جدول 13: جدول يبين الفرق بين رقم الأعمال المصرح به والمعاد تشكيله للسنوات الثلاثة. .... 74
- جدول 14: جدول يبين إعادة تشكيل رقم الأعمال للسنوات الثلاثة. .... 75
- جدول 15: جدول يبين التعديلات الجبائية مع الغرامات للسنوات الثلاثة. .... 76
- الجدول 16: التفسيرات والتعليقات التي أجابت بها المؤسسة بعد التبليغ الثاني. .... 77
- الجدول 17: الفارق بين رقم الأعمال المصرح به ورقم الأعمال المعاد تشكيله. .... 78
- الجدول 18: الربح المحقق بعد إعادة تشكيل الأساس. .... 79
- الجدول 19: التعديلات الجبائية بعد التصريح النهائي. .... 79
- الجدول 20: الجدول يلخص الجدول الفردي وقيمة الضرائب في كل سنة مع الغرامات. .... 80
- الجدول 21: جدول يبين قيمة الغرامات المحققة من مجموع الأربع سنوات. .... 81





# قائمة الأشكال

- 
- 
- الشكل 01: أشكال الرقابة الجبائية ..... 34
- الشكل 02: شكل يبين كل إحتتمالات نتائج عملية التحقيق المحاسبي. .... 57
- الشكل رقم 03: هيكل تنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات ..... 63
- الشكل رقم 04: الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات. .... 64
- الشكل رقم 05: العقوبات الجزائية في حالة ثبوت أعمال الغش. .... 66



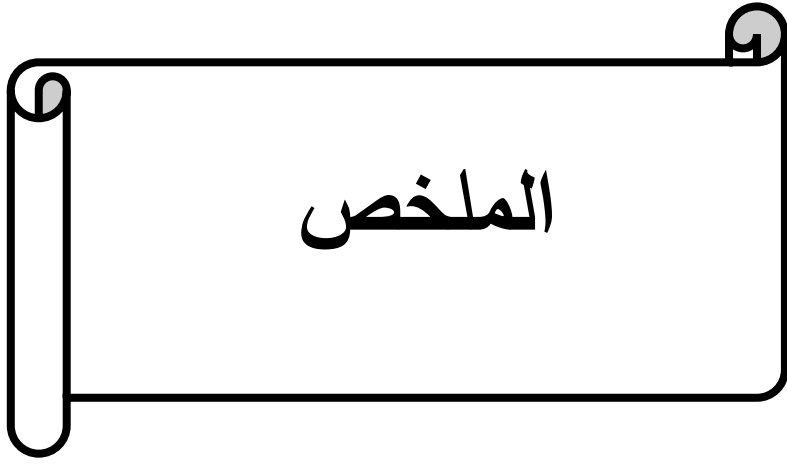
قائمة الملاحق



---

---

xcviii .....	الملحق رقم 01:
xcix.....	الملحق رقم 02:
ci .....	الملحق رقم 03:
civ .....	الملحق رقم 04:
cvii.....	الملحق رقم 05:
cviii.....	الملحق رقم 06:
cxiii.....	الملحق رقم 07:
cxv.....	الملحق رقم 08:
cxviii .....	الملحق رقم 09:



**الملخص:**

تهدف هذه الوراسة إلى تبيان مساهمة التحقيق المحاسبي في تعزيز النزاهة والشفافية في النظام الضريبي، كما أنها تعتبر أحد الآليات الرئيسية التي تستخدمها الإدارة الجبائية لضمان صحة البيانات المحاسبية والكشف عن أي تجاوزات أو عمليات تديسية، كما يسمح في استعادة حقوق المال العام المسلوب من طرف المكلفين بالضريبة وضمان توزيع الأعباء الضريبية بطريقة عادلة بين المكلفين، ولتحقيق ذلك قمنا بوراسة ميدانية على مستوى مديرية كويات المؤسسات، وبعد الوراسة الميدانية لملف جبائي كبير لسنة 2017 2018 2019 2020. توصلنا إلى أن التحقيق المحاسبي يتضمن تحليل وفحص السجلات المحاسبية والوثائق المالية، ومقابلة الموظفين المعنيين والمكلفين بالضرائب، وإجراء المراجعات الميدانية والمسح الشامل للأنظمة المحاسبية، فنتيح هذه العمليات إكتشاف أشكال مختلفة من الغش الجبائي، فيتم تعديل الأسس الجديدة للإخضاع الضريبي وتحديد المخالفات وتقديم التوصيات للإدارة الجبائية بشأن التدابير القانونية المناسبة.

**الكلمات المفتاحية:** المكلفين بالضريبة، التهرب الضريبي، التحقيق المحاسبي، الإدارة الجبائية.

**Résumé:**

Cette étude vise à démontrer la contribution de la vérification de comptabilité à la promotion de l'intégrité et de la transparence dans le système fiscal. Elle est considérée comme l'un des principaux mécanismes utilisés par l'administration fiscale pour garantir l'exactitude des données comptables et révéler toute fraude ou manipulation. Elle permet également de récupérer les fonds publics détournés par les contribuables et d'assurer une répartition équitable de la charge fiscale entre les contribuables. Pour atteindre cet objectif, nous avons mené une étude de terrain au sein d'une grande direction d'entreprises. Après l'étude de terrain d'un important dossier fiscal pour les années 2017 2018 2019 2020, nous avons constaté que l'enquête comptable comprend l'analyse et l'examen des registres comptables et des documents financiers, des entretiens avec les employés et les contribuables concernés, des audits sur place et une évaluation complète des systèmes comptables. Ces processus permettent de découvrir différentes formes de fraude fiscale. Ainsi, les nouveaux fondements de l'imposition sont ajustés, les infractions sont identifiées et des recommandations sont formulées à l'administration fiscale concernant les mesures légales appropriées.

Mots-clés : contribuables, évasion fiscale, enquête comptable, administration fiscale.

# مقدمة عامة

مع تطور العالم وتوسع المعاملات التجارية والمالية، أجبرت الدول على البحث عن وسائل وموارد جديدة لتمويل مشاريعها ونفقاتها العامة. ومن بين هذه الموارد نجد الموارد الجبائية التي تعتبر أحد أهم مصادر الدخل للدول وتستخدم لتلبية احتياجاتها الاقتصادية.

تعد الجباية بندا من بنود الإيراد العام، ولكن الأهمية تكمن في الدور الذي تلعبه الضرائب في تحقيق الأهداف السياسية والاقتصادية على مراحل مختلفة، بدءا من ولادة التشريع الضريبي والتحضيرات اللازمة له، وصولا إلى تحصيل الضرائب ودخولها في خزينة الدولة.

تعتبر الجباية موردا ماليا كبيرا ومهما في تحريك عجلة التنمية بالجزائر، حيث تعتمد عليها الدولة الجزائرية في سياستها المالية، لتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية أو حتى التتموية، خاصة مع تذبذب الإيرادات الجبائية البترولية في السنوات الأخيرة، ومنه فقد أصبحت الضريبة غاية لتحقيق عدة رغبات.

ومع توسع نطاق أنواع الضرائب، أعطى المشرع الجبائي الحرية المطلقة للمكلفين بالضريبة في عملية التصريح الضريبي بما يتناسب مع نشاطهم ومداديلهم الحقيقية وهذا ما يعرف بالنظام التصريحي، فإن استمرار هذا المورد يبقى مرهونا بمدى استجابة المكلفين لالتزاماتهم الضريبية.

لذلك، يجب أن يتبع النظام الجبائي تنظيما دقيقا لضمان جمع الضرائب بطريقة فعالة وعادلة. يشمل ذلك وضع التشريعات الضريبية الملائمة وتحضير المشروع الضريبي وتنفيذه، بالإضافة إلى إجراءات التحصيل والتحقق من الالتزام بالضرائب. يهدف النظام الجبائي إلى تحقيق توازن بين تلبية احتياجات الدولة وتحفيز النمو الاقتصادي وتعزيز العدالة الضريبية.

### الإشكالية:

ما مدى فاعلية التحقيق المحاسبي في الكشف والحد من التحايلات والأخطاء الجبائية والمحاسبية من طرف المكلفين بالضريبة؟

### الأسئلة الفرعية:

وللإجابة على الإشكالية السابقة يمكن طرح مجموعة من الأسئلة الفرعية كالاتي:

- ماهي الطرق المتبعة في عملية التحقيق المحاسبي؟
- هل يساهم المحقق المحاسبي والمؤهلات التي يمتلكها في دعم التحقيق المحاسبي؟

- هل ساهم التحقيق المحاسبي في كشف الأخطاء الضريبية والتلاعبات الممارسة من قبل المؤسسات؟

### فرضيات البحث:

وكإجابة أولية للأسئلة الفرعية يمكن طرح مجموعة من الفرضيات كالتالي:

- يوجد عدة طرق يستعملها المحقق المحاسبي.
- نعم لقد ساهم المحقق المحاسبي بمؤهلاته وكفاءته على دعم التحقيق المحاسبي.
- ساهم التحقيق المحاسبي في كشف الأخطاء الضريبية والتلاعبات الممارسة من قبل المؤسسات.

### أسباب اختيار الموضوع:

قد تم اختيار هذا الموضوع لعدة أسباب هي:

- طبيعة التخصص العلمي الذي أدرس فيه وصلته بموضوع الدراسة.
- الميول الشخصي والاهتمام بالمواضيع المتعلقة بالجباية.
- الدور الفعال الذي تؤديه الجباية في الحفاظ على المال العام واسترجاع الحقوق.
- إثراء الرصيد العلمي والمعرفي بخصوص الموضوع محل الدراسة.

### خطة البحث:

للإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار صحة الفرضيات المصاغة تم تقسيم الدراسة إلى ثلاث فصول، فصلين نظريين وفصل تطبيقي، حيث يتناول الفصل الأول المعلومات العامة والمفاهيم الأساسية والرئيسية للضريبة وكذا أنواع وطرق وأساليب التهرب الضريبي. أما الفصل الثاني سيخصص لموضوع الرقابة الجبائية من خلال تحديد مفهومه وأنواع الرقابة وكذا آليات الرقابة وأهدافها. أما الفصل الثالث فقد تم تخصيصه للجانب التطبيقي الذي سيكون في مديرية كبريات المؤسسات.

### المنهج المتبع:

من أجل إعداد هذا البحث سيتم الاعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري حيث سيتم تقديم مختلف المفاهيم المتعلقة بالموضوع محل الدراسة ومحاولة الإحاطة بها حتى يتمكن من إجراء الدراسة التطبيقية التي يتم فيها الاعتماد على المنهج التحليلي من خلال تحليل الظاهرة المراد دراستها.

## الصعوبات:

- ضيق الوقت لدراسة كل المواضيع المتعلقة بموضوع الدراسة.
- قلة المراجع التي تتناول الرقابة في الجزائر نظرا لحدثة الموضوع وعدم وجود المختصين في ذلك.
- صعوبة الحصول على المعلومات والمستجدات حيث لا تمنح لكافة الراغبين فيها.

## الدراسات السابقة:

- مناهج وطرق التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية على الشركات- دراسة حالة شركة كبرى على مستوى مديرية كبريات المؤسسات للفترة، 2022

تهدف الدراسة إلى تقييم فعالية الرقابة الجبائية باعتبارها الأداة الردعية لعملية الغش الجبائي للنظام الجبائي الجزائري، بإستخدام أهم عنصر في الرقابة الجبائية ألا وهو التحقيق المحاسبي. من أجل ذلك أقدم الباحث على القيام بدراسة ميدانية في مديرية كبريات المؤسسات للاطلاع على ملف لشركة تم إخضاعها للتحقيق المحاسبي، كما تمكن من معرفة أهم الطرق المتبعة لإعادة تشكيل الأساس، كما تبين الدراسة كيفية اختيار الطرق الأكثر نجاعة في إعادة تشكيل الأساس.

- حبار حاج محمد أمين، ناصر مراد، "إسهام التحقيق المحاسبي في إيرادات الجباية العادية- مديرية كبريات المؤسسات"، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، 2022

تكشف الدراسة عن مدى فاعلية التحقيق المحاسبي في الكشف عن المغالطات والتصريحات الكاذبة للمكلفين بالضريبة وانعكاساته على رفع إيرادات الخزينة العمومية، استنتج الباحث بأن التحقيق المحاسبي يعتبر وسيلة فعالة في زيادة إيرادات الدولة، ذلك من خلال دراسة ميدانية أجريت في مديرية كبريات المؤسسات.

- فنيطة بسمة، حيمران محمد، "الرقابة الجبائية للشركات الأجنبية على مستوى مديرية كبريات المؤسسات: حالة شركة أمريكية، 2021.

قام الباحث بإعطاء صورة شاملة وكاملة حول التحقيق المحاسبي وكيفية القيام به، من قبل أعوان الضرائب، وذلك بالتركيز على دراسة حالة لمؤسسة أجنبية تعتبر من أكبر الشركات الأمريكية المقيمة بالجزائر، كما



تم التعرف على مصطلح جديد يعرف بالمحاسبة الإبداعية وهو ما يجعل من المؤسسة تتفنن في التلاعب بالأنظمة الجبائية كمحاولة للتهرب الضريبي.

- عيسى براق، دور الرقابة الجبائية في محاربة الغش الضريبي، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، المدرسة العليا للتجارة، 2001

قام الباحث بإعطاء صورة شاملة وكاملة حول الضريبة والرقابة الجبائية والتهرب الضريبي، كما قدم نتائج الرقابة الجبائية المحققة في إطار محاربة الغش والتهرب الضريبي، كما توصل إلى نتيجة أن الإيرادات الجبائية غير متوازنة فالجبائية البترولية تمثل الحصة الأكبر، لذا وجب الاهتمام بالجبائية العادية.

### القيمة المضافة:

من خلال إعداد مذكرة حول الرقابة الجبائية، يمكن الآن استخلاص القيم المضافة التالية:

- بعد دراسة مفصلة لمفهوم الرقابة الجبائية وأهميتها وتحدياتها. تم التعرف على الأساليب والأدوات المستخدمة في الرقابة الجبائية وكيفية تطبيقها على أرض الواقع.
- بعد جمع البيانات والمعلومات ذات الصلة بالموضوع وتحليلها بشكل منهجي ومنطقي. تم استخدام المصادر الأكاديمية والدراسات السابقة والتقارير المتاحة للحصول على معرفة شاملة حول الموضوع.
- التمكن من تحليل النتائج والمعلومات المجمعة واستخلاص التوصيات الملائمة. يمكن أن تكون هذه التوصيات تعزيز السياسات والإجراءات الحالية أو اقتراح إصلاحات ضرورية لتعزيز الرقابة الجبائية.
- كما تطلب إعداد المذكرة قدرًا كبيرًا من المهارات في الكتابة والتواصل الفعال. فتم تنظيم المعلومات بشكل منهجي وإعداد تقارير ومستندات توضح النتائج والتوصيات بطريقة واضحة ومنطقية.
- من خلال إعداد مذكرة حول الرقابة الجبائية، يمكن أن أساهم في تطوير المعرفة والفهم في هذا المجال.
- كما قد يتم استخدام نتائج البحث في صياغة إشكاليات أخرى متعلقة بموضوع الدراسة.

### أهمية موضوع

تتمحور أهمية الدراسة حول الدور الحيوي الذي تلعبه الضرائب في الاقتصاد الوطني عموماً، وفي تمويل الخزينة العامة بشكل خاص. وعلاوة على ذلك، تواجه الدولة تحديات عديدة في وضع وتنفيذ سياساتها الضريبية نظراً لتزايد ظاهرتي التهرب الضريبي والغش الضريبي في بلادنا.

لا يمكن إنكار أن الرقابة الجبائية بشكل عام والتحقيق المحاسبي بشكل خاص يعدان أدوات فعالة للتصدي لهذه الظاهرة والحد منها.

---

---

بشكل عام، فإن الرقابة الجبائية والتحقيق المحاسبي يساهمان في إرساء نظام ضريبي قوي ومنصف، يعزز الثقة في النظام الضريبي ويحقق توازناً بين حقوق المكلفين واحتياجات الخزينة العامة.

الفصل الأول: طرق وأساليب الغش  
الضريبي

## مقدمة الفصل الأول

تعد الضريبة من بين أهم مصادر دخل الخزينة العمومية الجزائرية، فهذه الأخيرة تخصصها لغرض تغطية عدة نفقات رئيسية مثل: مجال الصحة، التعليم، البنية التحتية، الدفاع والأمن وغيرها... إلخ وتعد من أهم مصادر إنعاش الخزينة العمومية وتحفيز النمو الاقتصادي فهي تحظى بتطبيقات صارمة ودقيقة، وتخضع لعدد من القوانين واللوائح المعمول بها في البلاد.

ومن أجل الحفاظ على المورد المالي لها. كما أن سلوكيات الغش الجبائي أصبحت أكثر بساطة وسهولة في الوقت الحالي، مما يسبب تشوهات إقتصادية وتعطيل المنافسة والعدالة الضريبية، لذلك من الواجب والضروري مكافحة هذه الظاهرة والحد من تأثيرها على المجتمع بشكل عام، من خلال فهم أسبابها وأشكالها في السياق الجزائري وإتخاذ الإجراءات اللازمة لمنعها.

للوصول إلى كل معالم الضريبة وأساليب الغش الجبائي سيتم تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث كما

يلي:

- ماهية الضريبة قواعدها وأهدافها.
- أنواع التهرب الضريبي.
- طرق وأساليب التهرب الضريبي.

### المبحث الأول: ماهية الضريبة قواعدها وأهدافها

تعد الضريبة إحدى الأدوات المالية الحكومية الهامة التي تستخدمها الدول لتمويل النفقات العامة وتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية. وتشمل الضريبة جزءاً من دخل أو ثروة المواطنين والشركات والمؤسسات، وتفرضها الحكومة بموجب القانون.

#### المطلب الأول: مفهوم الضريبة

لقد تعددت مفاهيم الضريبة، وصيغت على عدة أشكال فمنهم من نظر إليها من الجانب الاقتصادي، ومنهم من نظر إليها من الجانب القانوني أو الاجتماعي، وفي النهاية عرفت الضريبة على أنها:

1.1. "الضريبة هي فريضة مالية، يدفعها الفرد جبراً إلى الدولة أو إحدى هيئاتها، بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة دون أن يعود عليه نفع خاص، مقابل دفع الضريبة."<sup>1</sup>

2.1. تتمثل الضريبة في إقتطاع نقدي إجباري لصالح السلطات العمومية، ويتم ذلك بصفة نهائية ودون مقابل مباشر ومحدد، بهدف ضمان تمويل الأعباء العامة للدولة والجماعات المحلية والإقليمية والإدارات العمومية، تهدف الضريبة إلى تحمل المواطنين والشركات جزءاً من تكاليف توفير الخدمات العامة والمشاريع الحكومية، وتوفير الأموال اللازمة لتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للدولة.<sup>2</sup>

3.1. الضريبة هي مساهمة مالية إلزامية تفرض على الأفراد والشركات من قبل الحكومة سواء كانت على المستوى المحلي أو الإقليمي أو الوطني، تعتبر الضريبة وسيلة لتحمل المواطنين والشركات جزءاً من تكاليف توفير الخدمات العامة والمشاريع الحكومية، وتستخدم أيضاً لتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للدولة.<sup>3</sup>

4.1. "إقتطاع آلي قائم على السلطة، نهائي دون مقابل، محقق لفائدة جماعات إقليمية (دولة، دوائر، بلديات) ومؤسسات عمومية إقليمية."<sup>4</sup>

<sup>1</sup> سوزي عدلي راشد، *الوجيز في المالية العامة*، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 115.

<sup>2</sup> عبد المجيد قدي، *دراسات في علم الضرائب*، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص 22.

<sup>3</sup> <https://www.google.com/search?q=JULIA+KAGAN,+what+are+taxes,23/02/2023,23.49>

<sup>4</sup> Raymond Muzellec, *Finances Publiques – Notions Essentielles*, Sirey, 1986, 5 eme EDITION, P395

ومما سبق يمكن تعريف الضريبة بأنها اقتطاع نقدي إلزامي جبائي نهائي، تقتطعه وتفرضه الدولة أو إحدى الهيئات التابعة لها، على الأفراد والمؤسسات دون مقابل، وحسب قدراتهم التساهمية لفائدة الجماعات المحلية، ولصالح الهيئات العمومية الإقليمية، وذلك من أجل تغطية الأعباء العامة وتحقيق أهداف الدولة المختلفة كإنعاش الخزينة العمومية.

### المطلب الثاني: قواعد الضريبة:

نادى بها آدم سميث سنة 1776 وهي الإطار العام الذي تأخذه الدولة بعين الاعتبار عند فرض الضريبة.<sup>1</sup> وتتمثل قواعد الضريبة في المبادئ والإجراءات التي يجب على الفرد والشركات الإلتزام بها عند دفع الضرائب، ومنها ما يلي:

#### 1.2. قاعدة العدالة أو المساواة في المقدرة التكلفة:

والذي يشير إلى ضرورة مشاركة جميع أفراد المجتمع في تحمل نفقات الدولة، وفقا لقدراتهم ونسبة دخلهم. ونلاحظ الآن بأن أغلب الدول أخذت بهذا المبدأ، وخير دليل على هذا هو تطبيق الضريبة التصاعدية وإقرار الإعفاءات العائلية والحد الأدنى اللازم للمعيشة.<sup>2</sup>

#### 2.2. قاعدة الوضوح واليقين:

الذي يتطلب أن تكون الضريبة المفروضة واضحة المعالم ومعروفة للمكلف، بما في ذلك موعد الدفع والمبلغ المستحق وطريقة الدفع، ويهدف هذا المبدأ إلى حماية المكلف من التعسف. ولتحقيق مبدأ الوضوح واليقين يجب مراعات الإعتبارات التالية<sup>3</sup>:

- الوضوح في التشريع: يجب أن تكون النصوص التشريعية واضحة وسهلت الفهم، وأن يكون الأسلوب بسيطاً وغير معقد، ولا يحتمل اللفظ الواحد أكثر من معنى، وأن تكون الجملة واضحة وغير قابلة للتفسير بأكثر من طريقة.

<sup>1</sup> <http://virtuelcampus.univ-msila.dz>, "المحور الأول النظام الضريبي في الجزائر" /04/2020,04/03/2023,13.48

<sup>2</sup> محمود جمام، النظام الضريبي وآثاره على التنمية الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة قسنطينة، 2010، ص18.

<sup>3</sup> أشرف سالم عبد الكافي، أثر تطبيق نظام الحوكمة على تحسين إجراءات تحصيل الإيرادات الضريبية، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، العدد 4، ليبيا، 2018، ص184.

- يجب على السلطة المعنية إعداد نماذج سهلة وبسيطة يمكن فهمها من قبل الجمهور، فتساعدهم على فهم القانون عن طريق نشر مقالات ومنشورات في وسائل الإعلام المختلفة.
- يجب أن تكون المذكرات التوضيحية للقوانين الضريبية والأعمال التحضيرية لهذه القوانين مفصلة بما يكفي لتجنب الحاجة إلى التفسير والاجتهاد.

### 3.2. قاعدة الملاءة في التحصيل:

والذي يشير إلى ضرورة تحصيل الضرائب في الأوقات الملائمة للمكلف، وتسهيل إجراءات تسديد الضرائب.<sup>1</sup>

### 4.2. مبدأ الإقتصاد في النفقات:

والذي يتطلب تحصيل الضرائب بطريقة لا تحمل المكلف بتكاليف عالية، ولا تتطلب نفقات كبيرة للسلطة المحلية، حيث أن أي زيادة في تكاليف التحصيل تؤثر سلباً على قيمة الضريبة المحصلة، وبالتالي يتطلب تفعيل هذا المبدأ فرض الضرائب التي تولد إيرادات عالية وتتطلب تكاليف تحصيل منخفضة.<sup>2</sup>

### 3. خصائص الضريبة:

تتميز الضريبة بعدة خصائص نذكر منها:

#### 1.3. تعتبر إلزاماً نقدياً:

أي إنه من الضروري أن يلتزم كل فرد من أفراد المجتمع بصفته الشخصية، أو في تمثيله لمنشأة ما بدفع قيمة الضريبة المترتبة عليه، عن كل فترة مالية محددة مسبقاً.<sup>3</sup>

كما أنها قيمة نقدية، وهذا يعكس التطور الحاصل في شكل الضريبة، فقد ظهرت في بادئ الأمر على صورة أعمال إلزامية من جهة ومن جهة أخرى يبرز الطابع النقدي للمجتمعات المعاصرة.<sup>4</sup>

#### 2.3. تفرض الضريبة جبرياً:

تفرض الضريبة بشكل جبري، مما يعني أن المكلف بها ليس له الحرية في دفعها بل هو ملزم على ذلك، تقوم السلطات المعنية بتحديد مقدار الضريبة وكيفية دفعها وكذا الموعد المحدد لدفعها، فالضريبة تتميز عن باقي الإيرادات المالية الأخرى كالرسوم والقروض الإختيارية في هذه الخاصية، حيث تستخدم

<sup>1</sup> محمود جمام، النظام الضريبي وآثاره على التنمية الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة قسنطينة، 2010، ص18.

<sup>2</sup> نفس المرجع أعلاه.

<sup>3</sup> محمد خصاونة، المالية العامة النظرية والتطبيق، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، ص66

<sup>4</sup> <https://mawdoo3.com/>, 24/02/2023, 20 :25.

الدولة طرقاً أخرى لإغراء الأفراد على الإكتتاب فيها، مع تعهد الأفراد على رد الأصل وسداد خدمات القرض.<sup>1</sup>

بمعنى أن السلطات العامة في الدولة هي التي تحدد قيمة الضريبة، وليس الأفراد فلا يحق للفرد دفع أي مبلغ مالي بناء على قدرته الخاصة، بل يجب أن يدفع الضريبة المحددة فقط. كما أن المكلف غير مخير في الدفع وإنما هو مجبر على الدفع، بقوة القانون وأن التخلف عن دفعها يعرض المخالف للمسائل القانونية، والغرامات الجزائية وأن الدولة هي من تحدد مقدار الضريبة ومواعيد التسديد وكيفية التسديد، وتمارس الدولة ذلك ضمن مفهوم السيادة الوطنية.<sup>2</sup>

### 3.3. هدف الضريبة تحقيق منفعة عامة:

بمعنى أن الضريبة لا تحقق أي فوائد خاصة للأفراد، لأن المنفعة التي تحققها تكون لصالح العوام ولكل أفراد المجتمع، بمعنى أن المكلف لا يتحصل على منفعة خاصة بكونه فرداً في الجماعة، وليس بمعنى ذلك أن دافع الضريبة لا يستفيد منها بل على العكس هو يستفيد من الضريبة بصفته فرداً من الجماعة، فالمرافق العامة والبنى التحتية تم إنشاؤها من أموال الضرائب لخدمة المصلحة العامة. هاته الصفة هي من أبرز تطورات الضريبة، فمع أنها تغطي الإحتياجات التقليدية (الدفاع، الأمن، العدالة...) فلها كذلك عدة أبعاد وأهداف سياسية، إقتصادية، مالية واجتماعية. وأصبحت أداة هامة من أدوات السياسة المالية.<sup>3</sup>

### المطلب الثالث: أهداف الضريبة وآثارها

"ينتج عن الضريبة آثار متعددة وتزداد أهمية هذه الآثار كلما أمعنت الدولة في استخدام الضريبة كوسيلة مالية للتأثر في الحياة الاقتصادية والاجتماعية ولتنفيذ سياستها العامة."<sup>4</sup> وفيما يلي أهم الأهداف الرئيسية:

<sup>1</sup> محمود جمام، مرجع سبق ذكره، ص 16.

<sup>2</sup> عيسى قسايسية، حقوق المكلف بالضريبة في مواجهة امتيازات الإدارة أثناء ممارسة إجراءات التحصيل الجبري للضريبة، مجلة القانون العقاري، العدد، كلية الحقوق جامعة الجزائر، 2021، ص 53.

<sup>3</sup> <https://master-mp.ufc.dz/s2/mod/resource/view.php?id=1072.01.59>، 2023/02/26 .

<sup>4</sup> محمد خصاونة، مرجع سبق ذكره، ص 69.



**1.4. آثار الضريبة السياسية:**

تعد الضريبة وسيلة مالية رئيسية تستخدمها الدولة لتحقيق سياستها العامة، ومن المتوقع أن تنتج الضريبة آثار سياسية سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة، فقد تكون الضريبة هي السبب المباشر لثورات عالمية أو للإستغلال الاستعماري للدول، وقد تؤدي إلى تشكيل دول جديدة.<sup>1</sup>

**2.4. آثار الضريبة الاجتماعية:**

تؤثر الضريبة على الحياة الاجتماعية للشعوب عندما تقطع جزءا من أموال الأفراد وتؤثر على نمط حياتهم وعلى درجة التفاوت بينهم، كما تؤثر الضريبة على رغبة الأفراد في العمل وتقليل حدة الفوارق بين الطبقات الاجتماعية أو زيادتها وبالتالي أصبحت الضريبة وسيلة لإعادة توزيع الثروات وتحقيق العدالة في التوزيع، يمكن تحقيق ذلك من خلال فرض الضريبة التصاعدية على دخول الأفراد وفرض ضرائب على السلع الفاخرة، ومنع تكتل الثروات في أيدي عدد قليل من أفراد المجتمع.

ويمكن أيضا استخدام الضريبة لمحاربة بعض الظواهر السلوكية السيئة مثل إنتشار الكحول والتدخين من خلال فرض ضرائب عالية على إستهلاك هذه المنتجات بهدف الحد من استهلاكها.

كما يمكن أيضا استخدام الضرائب لمعالجة مشاكل السكن، وذلك من خلال فرض ضرائب على العقارات الفارغة أو المؤجرة أو الغير مستخدمة وتوجيه تلك الأموال لدعم السكن الاجتماعي وتحسين الظروف المعيشية للفئات الأكثر فقرا.<sup>2</sup>

**3.4. آثار الضريبة الاقتصادية:**

يؤثر النظام الضريبي على توجيه الاستثمار ونمو بعض القطاعات الإنتاجية، كما يؤثر على الادخار والاستهلاك، وبمجرد فرض الضريبة على قطاع معين بمعدل منخفض، يتوجه المستثمرون إلى الاستثمار في هذا القطاع نظرا لتحقيقه لأفضل الأرباح وبالتالي تؤدي الضريبة دورا هاما في نمو القطاعات

<sup>1</sup> هوارى سفيان، نقال فاطمة، أثر الضريبة السياسية على النمو الاقتصادي في الجزائر 1990 2019، المجلد 11، العدد 4، الجزائر، 2021، ص86.

<sup>2</sup> خليل إسماعيل إبراهيم، الآثار الاقتصادية للضرائب في العراق خلال المدة 1985 2002، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 66، 2007، ص19.

الإنتاجية وعلى الجانب المقابل، يمكن أن تعمل الضريبة كأداة فعالة لمنع استخدام رؤوس الأموال في القطاعات الإنتاجية التي تخضع لمعدل ضريبي مرتفع.<sup>1</sup>

#### 4.4. آثار الضريبة لتشجيع الإنتاج:

تستخدم الدول الضريبة كأداة لتعزيز النمو والتطور في بعض القطاعات الإنتاجية، مثل القطاع الزراعي، الصناعي، الخدماتي... وغيرها، يتم تحقيق ذلك من خلال تشجيع هذه القطاعات على النمو والتوسع كما هو ملحوظ في الجزائر حيث يتم تشجيع القطاع الزراعي بإعفاء مدخلات الإنتاج والدخل المحقق منه من ضريبة الدخل.

يستخدم هذا النهج في تقديم الحوافز الضريبية في العديد من البلدان النامية والمتقدمة، وذلك بهدف تحفيز الاستثمار في الصناعات والزراعة والبنية التحتية في تلك البلدان.<sup>2</sup>

#### 5.4. آثار الضريبة لمعالجة الركود الاقتصادي:

يتخلل النظام الاقتصادي دورات من الركود والإنعاش الاقتصادي، حيث تتميز دورات الركود بإنخفاض الناتج المحلي الإجمالي وزيادة معدلات البطالة، وتتجم آثار سلبية على الاقتصاد الوطني، ولذلك تستخدم الدولة الضرائب كأداة لإنعاش الاقتصاد بجانب وسائل أخرى: الإنفاق العام ...

تهدف السياسات الضريبية لزيادة القوة الشرائية للأفراد من خلال خفض معدلات الضرائب، وتخفيض الضرائب على السلع الاستهلاكية الرئيسية مثل: الخبز الحليب والمشتقات النفطية.<sup>3</sup>

#### 6.4. آثار الضريبة لمنع التمرکز على المشاريع الاقتصادية:

إن ظهور الشركات العابرة للقارات هو ملامح هذا العصر، حيث تتحكم في الحصص السوقية على العالم، ومن الممكن استخدام الضرائب كأداة لتقليل هذا التركيز من خلال فرض ضرائب على إندماج الشركات وبالتالي تؤثر هذه الضريبة على تنافسية هذه الشركات وتقلل من ظاهرة التمرکز والتكتل في النشاط الاقتصادي.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> بن إبراهيم قويدر، شويكات محمد، آثار الضرائب على النمو الاقتصادي في الجزائر دراسة تحليلية باستعمال طريقة التحليل بالمركبات الأساسية ACP خلال الفترة 2000 2015، مجلد 06، العدد 01، الجزائر، 2020، ص 532.

<sup>2</sup> خليل إسماعيل إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص 12.

<sup>3</sup> نفس المرجع أعلاه، ص 13.

<sup>4</sup> جليد ياسين، نورين عز الدين، سطايجي جمال، الضرائب وأثرها على التنمية الاقتصادية، مذكرة ماستر، الجزائر، 2012، ص 74.

#### 7.4. لتشجيع الاستثمار والادخار:

يمكن للدولة تشجيع الأفراد على الاستثمار في أدوات الخزينة وسندات التنمية وودائع الأفراد لدى البنوك التجارية عن طريق إعفاء دخلهم، بهذه الطريقة يمكن للأفراد تحقيق مكاسب أكبر من استثماراتها يشجعهم على الإكتتاب في هذه الأدوات والسندات ويزيد من شعبيتهم كخيارات استثمارية.

#### 5. الضرائب المباشرة والضرائب الغير مباشرة:

يعتبر هذا التقسيم من بين أهم تقسيمات الضريبة،<sup>1</sup> سننتظر لدراسة مجال الإختلاف والمزايا والعيوب.<sup>2</sup>

#### 1.5. الضرائب المباشرة:

هي التي تفرض على المالك المباشر للثروة وتحصل منه مباشرة، مثل الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على الممتلكات.

#### 2.5. الضرائب الغير مباشرة:

هي التي تفرض على الثروة عندما تتحول إلى آخر مثل ضريبة المبيعات والجمارك.

#### 3.5. مزايا ومساوئ الضريبة المباشرة والغير مباشرة:

جدول 01: مزايا ومساوئ الضريبة المباشرة والغير مباشرة.

الضريبة المباشرة	الضريبة الغير مباشرة	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• سهولة التحصيل.</li> <li>• ثابتة المردودية نسبيا.</li> <li>• مرتبة ومعروفة القيمة من طرف المكلف بالضريبة.</li> <li>• سهولة المراقبة نسبيا.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• مدفوعة بشكل سهل من طرف المكلف.</li> <li>• جد منتجة.</li> <li>• مرونة اقتصادية قوية.</li> <li>• سريعة التحصيل.</li> </ul>	المزايا
<ul style="list-style-type: none"> <li>• طول مدة التحصيل.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ثقيلة المراقبة.</li> </ul>	المساوئ

<sup>1</sup> بن إبراهيم قويدر، شويكات محمد، أثر الضرائب على النمو الاقتصادي في الجزائر دراسة تحليلية باستعمال طريقة التحليل بالمركبات الأساسية ACP خلال الفترة الممتدة ما بين 2000-2015، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، مجلد 6، عدد 1، 2020، ص529.

<sup>2</sup> محمود جمام، مرجع سبق ذكره، ص28.

<ul style="list-style-type: none"> <li>• مرونة اقتصادية ضعيفة.</li> <li>• مقبولة بشكل سيئ من طرف المكاف</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• غير مستقرة المردودية.</li> <li>• تحصيل ناقص (غش ضريبي).</li> </ul>
--	---

المصدر: بن إبراهيم قويدر وشويكات محمد، أثر الضرائب على النمو الاقتصادي في الجزائر دراسة تحليلية باستعمال طريقة التحليل بالمركبات الأساسية ACP خلال الفترة الممتدة ما بين 2000-2015، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، مجلد 6، عدد 1، 2020.

### المبحث الثاني: أنواع التهرب الضريبي

تواجه الدول العديد من العقبات في جهودها لتحصيل الضرائب، ومن أهم هذه العقبات نجد التهرب الضريبي.

#### المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي

نظرا لتعقيد هذه الظاهرة وتشعبها، نجد أن كل باحث خصها بتعريف خاص يختلف باختلاف وجهة النظر التي إنطلق منها، فبتالي فإنه من الصعب العثور على تعريف دقيق ونسبي لهذه الظاهرة<sup>1</sup>، لذلك سنذكر عدة تعاريف:

عرفه ديلاهاي طوماس «DELAHAYE THOMAS»:

بأن "الغش هو كل مخالفة أو خرق للقانون الجبائي".

كما عرفه أندري مرقانز MARGAINAZ André:

"نستطيع أن نقول هناك غش جبائي إذ تم استعمال طرق تمكن من الهروب من الضريبة، فالغش في معناه الواسع هو مجرد فعل ينجر عنه سوء نية بهدف التخليط والتضليل".

كما قال أيضا كاميل روزير CAMILLE ROSIER:

"يشمل كل العمليات القانونية والمحاسبية وكل الوسائل والترتيبات والتدابير التي يلجأ إليها المكلف بهدف التخلص من الضرائب والرسوم"<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> عيسى سماعيل، ظاهرة الغش الضريبي في القانون الجبائي الجزائري (التشخيص والعلاج)، مخبر العولمة وانعكاساتها على اقتصاديات دول الشمال الإفريقي، المجلد 15، العدد 21، سبتمبر 2019، ص 576.

<sup>2</sup> عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار لهدى، عين مليلة، 2012، ص 93 94.

كما عرفه المشرع الجزائري: لا يجوز لأي شخص اللجوء إلى أي طرق تدليسيه للتملص من دفع مستحقاته الجبائية، كما يجب تجنب كل محاولات الخداع والتلاعب في إقرار الوعاء الضريبي أو الحق أو الرسم.<sup>1</sup>

التهرب الضريبي هو الفن الذي يستخدمه المكلف بدفع الضريبة لتجنب الوقوع في نطاق جاذبية القانون الجبائي.<sup>2</sup>

فهو يمثل جميع الأعمال الجنائية التي تهدف إلى تخفيض الإقتطاعات الجبائية باللجوء إلى الإحتيال على القانون الجبائي، سواء من أجل التخلص من فرض الضريبة أو للتخفيض من قيمتها. قد يلجأ المكلف بالضريبة إلى التملص من دفع الضريبة دون التطرق إلى اختراق نصوص القانون الجبائي.<sup>3</sup>

## 2. الفرق بين الضريبة والجبائية:

"ونجد أنه رغم أن مفهوم الجبائية أوسع من مفهوم الضريبة ، باعتبار أن الجبائية تشمل كل أنواع الضرائب المباشرة منها و غير المباشرة، وكذا الرسوم المختلفة، وحقوق التسجيل ، بينما الضريبة تقتصر على عملية تمويل الخزينة العامة للدولة عن طريق الإقتطاعات المالية الجبرية التي تقررها الدولة في ذمة الأشخاص المكلفين بأدائها، وهي تختلف كذلك عن الرسوم الجبائية التي تعتبر وسيلة تمويل للجماعات المحلية، إلا أن المشرع الجزائري لم يفرق بينهما فنص على الغش الضريبي وكذا على التهرب الضريبي، والأولى أن يقتصر على اللفظ التهرب الضريبي ، باعتبار أن مفهوم الجبائية أوسع و تشمل في نطاقها الضريبة والعكس غير صحيح."<sup>4</sup>

## المطلب الثاني: أشكال التهرب الضريبي

سيتم تناول في هذا المطلب الأشكال الشرعية والغير شرعية للتهرب الضريبي.

<sup>1</sup> وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، محدث، 2018، المادة 303 الفقرة 1.

<sup>2</sup> حبيبة زحاف، محمد الأمين عسول، مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر، مجلة الدراسات القانونية الاقتصادية، جامعة ام البواقي الجزائر، المجلد 5، العدد 2، جامعة ام البواقي الجزائر، 2022، ص176.

<sup>3</sup> نفس المرجع أعلاه.

<sup>4</sup> بن الشيخ نور الدين، دراجي شهرزاد، جريمة الغش الجبائي في التشريع الجزائري، مجلة معارف للعلوم الاقتصادية والقانونية، المركز الجامعي سي الحواس بركة باتنة الجزائر، المجلد 2، العدد 3، 2021 ص20.

**1.3. التهرب الضريبي المشروع:** أو كما يسمى (بالتجنب الضريبي) ويشير إلى السعي لتجنب دفع الضريبة عن طريق الإستفادة من الفجوات القانونية الموجودة في القوانين وتشريعات الضرائب، وهذا يتم بشكل شرعي ودون إنتهاك أي قانون، فهو يمثل عملية شرعية تهدف إلى تحقيق أقصى إستفادة من الإعفاءات الضريبية وتخفيض الضريبة المستحقة، وذلك باستغلال الثغرات القانونية، وكأمثلة واقعية نجد:<sup>1</sup>

- تمركز الشركات متعددة الجنسيات في الدول ذات الأنظمة الضريبية المنخفضة وذلك من أجل التقليل من تكلفة الضريبة.
- تجزئة الشركات الكبرى إلى شركات فرعية صغيرة من أجل الإعفاء من الضريبة التصاعدية على المداخل.
- التوقف عن إستيراد كل البضائع التي تليها دفع الضرائب الجمركية.
- تجنب الأسر إستهلاك السلع والخدمات الخاضعة للضريبة.

### 2.3. التهرب الضريبي الغير مشروع:

حسب المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية التي نصت على الآتي :استعمال طرق إحتيالية للتملص أو محاولة التملص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة، أو من تصفية أو من دفع الضرائب أو الرسوم المفروضة.

يتضح من خلال ذلك أن الغش الضريبي يقوم على سلوك غير مشروع، حيث يسعى المكلف بالضريبة بإرادته (سوء النية) إلى عدم دفع ما هو مستحق من الضريبة للدولة، سواء كان ذلك بصورة كلية أو جزئية، ويؤدي هذا السلوك إلى ارتكاب فعل يعاقب عليه القانون إذا ما تم إثباته بالأدلة وهي الحركات والعمليات القانونية والمحاسبية، بالإضافة إلى جميع الوسائل والترتيبات التي يستخدمها المكلف بالضريبة لتفادي دفع الضريبة كتزوير المستندات، التصريحات المزيفة أو الناقصة أو الكاذبة.<sup>2</sup>

نجد في التهرب الغير شرعي تهرب عمدي وتهرب غير عمدي:<sup>3</sup>

<sup>1</sup> حساني بن عودة وآخرون، جهود الجزائر في مكافحة التهرب الضريبي لدعم التنمية الاقتصادية، مجلة الاقتصاد وإدارة الاعمال، جامعة تيارت وادرار مجلد 3، العدد 2، 2020، ص 58.

<sup>2</sup> بن الشيخ نور الدين، دراجي شهرزاد، مرجع سبق ذكره، ص 20.

<sup>3</sup> قصاص سليم، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة قسنطينة 1، المجلد 1، العدد 48، ديسمبر 2017، ص 28.

- التهرب الغير عمدي: هو إنتهاك للقانون بشكل غير مباشر، سواءً بغفلة أو بدون قصد، ويعرف بإسم (التهرب الواقع)
- التهرب العمدي: يتطلب إستخدام طرق احتيالية تنتهك القوانين عمداً، وذلك بالسرقة وإخفاء مبلغ الضريبة المستحقة بأي وسيلة احتيالية.
- وكأمثلة واقعية<sup>1</sup> عن التهرب الغير مشروع نجد:
- إخفاء المبالغ المنتجات التي تطبق عليها الرسم على القيمة المضافة.
- البيع بدون فاتورة.
- نسيان أو تضليل في قيود المؤسسة.
- إجراء قيود وهمية أو غير صحيحة في دفتر اليومية ودفتر الجرد.
- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة عند طلب الحصول على تخفيض أو خصم أو إعفاء.

### 3.3. التهرب الضريبي وفق للمعيار الجغرافي:

نجد التهرب الدولي والمحلي.

**1.3.3. التهرب الدولي:** هو تهرب مشروع يقتضي إلى تجنب دفع الضرائب في الدول ذات القيمة الضريبية المرتفعة، وتسديدها في البلدان ذات القيمة الضريبية المنخفضة. كالإستفادة من التسهيلات والإعفاءات التي تمنحها الدول من أجل الحصول على الاستثمارات وتشغيل اليد العاملة، والتي تعرف بإسم الجنات الضريبية أو الملاذات الضريبية أو النظم الجبائية التفضيلية، لأنها تتسم بالسرية التامة في الأمور المصرفية وغياب الرقابة على المقيمين وسهولة إنشاء المؤسسات والتطور في المجال المصرفي والقضائي.<sup>2</sup>

**2.3.3. التهرب المحلي:** هو التهرب المرتبط بالحدود الإقليمية للدولة وهو الأكثر إنتشاراً، إما بإستغلال ثغرات القانون الجبائي أو عن طريق الإمتناع العمدي لدفع مستحقاتهم.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> أيوب نجار، منهجية التدقيق الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائية، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 7، العدد 1، جامعة على لونيبي البلدية 2 الجزائر، 2022، ص558.

<sup>2</sup> بن بعلاش خاليدة، مكافحة الغش والتهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة المستقبل للدراسات القانونية والسياسية، جامعة تيارت، المجلد 5، العدد 2، 2021، ص33.

<sup>3</sup> بن بعلاش خاليدة، مرجع سبق ذكره، ص34.

**4.3. التهرب الضريبي وفق للحجم أو المقدار:**

نجد التهرب الكلي أو الجزئي.<sup>1</sup>

**1.4.3. التهرب الكلي:** يقصد بالتهرب الضريبي الكلي أي إستطاعة المكلف التخلص من الضريبة بشكل كلي، حيث أنه لا يسددها للخزينة العمومية، ويتحقق ذلك بإخفاء نشاطه الخاضع للضريبة على السلطات المعنية.

**2.4.3. التهرب الجزئي:** يقصد بالتهرب الضريبي الجزئي أي قدرة المكلف بالضريبة في عدم سداد كل مستحقته، إما عن طريق إسقاط بعض عناصر نشاطه الخاضع للضريبة بحيث لا يعبر الجزء المصرح به عن حقيقة نشاطه الفعلي، مما يؤدي إلى فرض ضريبة أقل مما يجب أن تفرض عليه، أو عن طريق التخلص الجزئي لنوع من الضرائب عن طريق التحايل.

**المطلب الثالث: أسباب التهرب الضريبي**

يعزي إنتشار التهرب الضريبي إلى عدة أسباب، وترتبط بشكل رئيسي بالمكلف نفسه، وطبيعة النظام الجبائي الذي يتم تطبيقه، بالإضافة إلى الظروف الاقتصادية الحالية والأسباب المرتبطة بالإدارة الجبائية.<sup>2</sup> يتم الغش الجبائي في الكثير من الأحيان لتقليل المبالغ المستحقة للدفع، ومنه تفادي العقوبات القانونية والجبائية، والحصول على ميزات تجارية غير مشروعة، مثل زيادة الأرباح أو تقليل التكاليف. ولايزال التركيز على الغش الجبائي ومعرفة أسبابه ودوافعه أمرا ضروريا وفي غاية الأهمية، حيث يمكن أن تختلف أسبابه ودوافعه باختلاف التشريعات القانونية والمالية والاقتصادية المسيطرة في المجتمع ومن بين هذه الأسباب نذكر:

**1.4 أسباب متعلقة بالمكلف بدفع الضريبة:**

إن نقص الوعي الثقافي والأخلاقي لدى المكلفين يعد سببا رئيسيا لعدم الالتزام بالضريبة، فالشخص الذي يمتلك الوعي الضريبي والمعرفة الكافية بالنظام الضريبي، فهو أكثر إلتراما بأداء الضريبة بشكل

<sup>1</sup><https://www.uoanbar.edu.iq/eStoreImages/Bank/23079.pdf>, 26/03/2023, 03 :30.

<sup>2</sup> بلواضح الجبلاني، ميمون نبيلة، **مكافحة التهرب الضريبي كهدف لجهود القضاء على البطالة**، ملتقى حول استراتيجية الحوكمة في مكافحة البطالة في ظل التنمية المستدامة، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، نوفمبر 2011، ص7.



صحيح، بينما يقل احتمال الإلتزام بالوعي الضريبي لدى الأشخاص الذين يفتقرون للوعي الضريبي والثقافة المالية والأخلاقية،<sup>1</sup> لذلك يمكن القول:

تحفيز الأفراد من أداء الواجب الضريبي يكمن في ضعف المستوى الأخلاقي فهو يتناسب عكسيا مع الوطنية في مصلحة الفرد والمجتمع وعدم الشعور بالمسؤولية وكذا ضعف الوعي الضريبي الذي يساهم في نفور الأفراد بواجباتهم إتجاه الدولة.<sup>2</sup>

كما قد يكون بسبب عدم الرضى والشعور بعدم المساوات في الإعفاءات الضريبية، أي أن النظام الضريبي يحتوي على إعفاءات تلبية لرغبات فئة على حساب فئة أخرى من المجتمع، لذلك يجب على الإعفاءات أن تكون مدروسة بشكل دقيق ليستفيد منها الأشخاص الذين هم بحاجة فعلا، ومنه التقليل من نسبة التهرب الضريبي.<sup>3</sup>

#### 2.4. أسباب تشريعية:

نظرا لقدم بعض التشريعات وتعارضها مع التقدم وضبايتها وتعقيدها وعدم وضوحها والافتقار إلى الكفاءة والنزاهة، وعدم وجود قانون عقوبات ضريبي عصري يعالج كافة أنواع التهرب الجبائي. أيضا يعود السبب إلى عدم الشفافية ونظرة المكلف إلى الإدارة الضريبية بنظرة الشك والريبة. كما يكون السبب أيضا في قلة الردع القضائي وعدم وجود سجل لتلك السوابق والاكتفاء بالغرامات المالية.<sup>4</sup>

#### 3.4. أسباب السياسية:

يمثل التهرب الضريبي نوعا من أنواع التعبير السياسي عن عدم الرضا على السياسة المتبعة في الدولة، فيقوم المكلفون بالضريبة بالتهرب عمدا لأنهم يرون أن الإجبار على دفع الضرائب يمثل نوعا من الظلم.

<sup>1</sup> بوبكر مصطفى، أسباب التهرب الضريبي ومدى نجاح الدولة في التصدي له، مجلة القانون العقاري، جامعة البليدة الجزائر، 2015، ص316.

<sup>2</sup> بن عزوق منير، مسم مريم، دور الإدارة الالكترونية في تحسين التحصيل الجبائي ومكافحة التهرب الضريبي، مجلة طينة للدراسات العلمية الاكاديمية، المجلد 3، العدد 5، الجزائر، ديسمبر 2020، ص522.

<sup>3</sup> فادي نعيم جميل علاونة، آثار التهرب الضريبي على الموازنة العامة الفلسطينية وطرق الحد منه، المجلة الاكاديمية للبحوث القانونية والسياسية، المجلد 7، العدد 1، فلسطين، 2023، ص91.

<sup>4</sup> نفس المرجع أعلاه، ص92.

ويعد التهرب الضريبي أيضا شكلا للتعبير عن عدم الرضا على النهج السياسي أو الإيديولوجي الذي تتبعه الدولة، وبالتالي يقومون بالإمتناع عن دفع الضرائب أو التهرب منها بغرض إفشال النظام السياسي.

كما يرون ببساطة أن الأموال التي يتم جمعها من الضرائب تتفقها الحكومة على أغراضها الشخصية ورغباتها، وهذا يخالف الهدف المنشود ألا وهو خدمة الصالح العام.

#### 4.4. أسباب الاقتصادية:

يميل المكلف بالضريبة إلى التهرب الضريبي كلما زاد العبء الضريبي عليه، وكلما ساءت حالته المادية والعكس صحيح، كما يزيد التهرب الضريبي في فترات الكساد ويقل في فترات الرخاء.

كما يختلف نطاق التهرب الضريبي من دولة إلى أخرى، وذلك بسبب إختلاف بنيتها الاقتصادية وأنواع الدخل فيها، ففي الدول التي تعتمد بشكل كبير على الزراعة يزداد فيها التهرب بشكل عام وذلك لصعوبة تقدير الدخل الزراعي، كما يقل في الدول التي يتم فيها توزيع الدخل بشكل متساوي، بينما يزداد في الدول التي تتمتع بتركيز اقتصادي عالي خاصتا في النشاط الصناعي.<sup>1</sup>

أو عند إنتشار الاقتصاد الموازي وهو كل الأنشطة الاقتصادية الغير مصرح بها والتي لا تحتوي على بيانات لدى الحكومة فهي لا تدخل في حسابات الدخل القومي ولا تطبق عليها الضرائب، فكلما اتسع حجم الاقتصاد الموازي كلما زاد حجم التهرب الضريبي.<sup>2</sup>

#### 5.4. أسباب مرتبطة بالتجارة والمعاملات الالكترونية:

تطور حجم التجارة الالكترونية بشكل كبير و ملحوظ في الفترة الأخيرة، مما أدى إلى حدوث تفاوت كبير بين الأرقام الصادرة من عدة شركات مختلفة، الأمر الذي أدى إلى عدم الإتفاق على رقم محدد للتجارة الالكترونية، ومن أهم المشاكل التي أصبحت عائقا أمام فرض الضرائب و الرسوم على العمليات الالكترونية عدم وجود تعريف صريح وواضح عن التجارة الالكترونية، سهولة التهرب في أرباح التجارة الالكترونية لأنها

<sup>1</sup> خنفرى فدوى، اليزيد علي، مدى فعالية النظام الجبائي الجزائري في التقليل من ظاهرة الغش الضريبي، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة العربي بن مهيدي ام البواقي الجزائر، سبتمبر 2019، ص161.

<sup>2</sup> عوادي مصطفى، رحال نصر، عيدة أنور، الرقابة الجبائية ودورها في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد 2، العدد 1، الجزائر، 2019، ص 74.

غير مراقبة، المعلومة الناقصة لحجم المعاملات التي تتم على شبكة الأنترنت وتنوع الأنشطة على الشبكة وكذلك عدم وجود أوراق و دلائل تراقب من مصلحة الضرائب، وعدم تطوير الإدارات بما يتلاءم مع التجارة الالكترونية.<sup>1</sup>

#### 6.4. أسباب مرتبطة بظاهرة الرشوة والفساد الإداري:

مع إنتشار ظاهرة الرشاوي والفساد الإداري بين الأعوان الإدارية حيث أن بعض الأعوان لا يترددون في إستلام الهدايا والهبات من المكلفين والتي هي في حقيقة الامر رشاوي، فهذه الظاهرة تعد مرضا إداريا بسبب نقص المراقبة الحكومية وغياب الصرامة في معاقبة الموظفين، كما تنتج من قلة مدخول الأعوان الإداريين.<sup>2</sup>

#### 7.4. أسباب مرتبطة بالتهريب وغسيل الأموال:

يقصد بالتهريب تلك العمليات الغير شرعية العابرة للحدود، التي لا تمر عبر المناطق الخاصة بالمرور الدولي والمراقبة من طرف الدولة لنقل البضائع والأموال والذهب وكل ماله علاقة بالتداول، فتلك الأموال والمنتجات لا تخضع للنظام الضريبي فبتالي يزيد من شدة التهرب الضريبي.

أما غسيل الأموال فهو عملية تحويل الأموال المتحصلة من نشاط إجرامي أو غير شرعي إلى أموال نظيفة وقانونية يمكن إستخدامها بحرية، يقوم المكلف بتغيير الإقامة الضريبية وتحويل أمواله إلى مناطق الجناات الضريبية حيث يبقى النظام الضريبي عاجزا عن مراقبة هذه الأموال الغير شرعية.<sup>3</sup>

### المبحث الثالث: طرق وأساليب الغش الجبائي

تعددت أساليب الغش الجبائي، تتراوح بين عمليات التلاعب بالبيانات المالية أ، استخدام الحسابات السرية والتعامل بالأموال النقدية غير المسجلة. وتهدف جميع هذه الأساليب إلى تجنب دفع الضرائب المستحقة أو تقليلها بشكل غير قانوني.

<sup>1</sup> عوادي مصطفى، رحال نصر، عيدة أنور، مرجع سبق ذكره، ص74

<sup>2</sup> نفس المرجع أعلاه، ص75.

<sup>3</sup> نفس المرجع أعلاه.

فهي تأثر سلبا على الاقتصاد والمجتمعات من تقليل الإيرادات الحكومية وتقويض الثقة في النظام الجبائي، كما تؤثر على المنافسة العادلة بين الشركات وتؤدي إلى تقليل فرص النمو الاقتصادي.

ومن هنا، تعتبر مكافحة الغش الجبائي من الأولويات العليا للحكومات، وتستخدم الحكومات العديد من الأدوات والآليات لحد من هذه الظاهرة، بما في ذلك التحقيق المحاسبي والرقابة الجبائية وتشديد العقوبات على المتهربين الجبائيين.

### 1. أساليب التهرب الضريبي:

أصدرت دراسة حديثة كشفتها مؤسسة تاكس جوستيس أن الجزائر جاءت في المرتبة العاشرة إفريقيا بخسارة ضريبية غير محصلة، أحصيت بأكثر من 467 مليون دولار أمريكي، فهي ضمن البلدان الإفريقية الأكثر تسجيلا لخسائر ضريبية وجبائية نابعة عن التهرب والغش الجبائي، من خلال الممارسات الاقتصادية والتجارية لسنة 2020، كما قدرت مستويات التهرب الضريبي رقما قياسيا احصيت ب 11 مليار دولار أمريكي من سنة 2000 إلى سنة 2014.<sup>1</sup>

تنوعت أشكال التهرب الضريبي بناءا على نوع النشاط الممارس، كما شهدت ظاهرت التهرب الضريبي تطورا ملحوظا نتيجة التقدم الاقتصادي والتطور التكنولوجي وزيادة التعاملات، كما تطورت أيضا أساليبها ومن أبرز هذه الأساليب التهرب عن طريق العمليات المحاسبية والتهرب عن طريق العمليات القانونية والمادية.<sup>2</sup>

### المطلب الأول: عن طريق العمليات المحاسبية

تقرض القوانين الضريبية على الأفراد والشركات إعداد حسابات دقيقة ومفصلة وصادقة وتقديمها للإدارة الجبائية في المواعيد المحددة، فيجب على المكلفين تأكيد صحة الإيرادات والنفقات التي تم تحقيقها خلال السنة المالية، وتقديم كل الوثائق المناسبة لإثبات ذلك، مثل الفواتير والسجلات المحاسبية ودفاتر الجرد

<sup>1</sup> حبيبة زحاف، محمد الأمين عسول، مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 5، العدد 2، جامعة ام البواقي الجزائر، 2022، ص 180.

<sup>2</sup> بوحالة الطيب، الوسائل الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مجلة طلبة للدراسات العلمية الاكاديمية، المجلد 5، العدد 2، جامعة باتنة الجزائر، 2022، ص 1028.

ووصلات التسليم، تأخذها مصلحة الضرائب بعين الإعتبار لتقدير قيمة الضريبة المستحقة، لذلك يحاول المكلفون بالضريبة التلاعب بالحسابات المحاسبية.<sup>1</sup>

تعددت طرق التهرب الضريبي في العمليات المحاسبية من تخفيض الإيرادات أو الإستيراد بدون تصريح إلى عدم تسجيل الإيرادات محاسبيا عبورا بتضخيم الأعباء القابلة للخصم.<sup>2</sup>

### 1.1.1. تخفيض الإيرادات:

يتم إستخدام هذه الطريقة بشكل واسع لتفادي دفع الضرائب، حيث يقوم المكلف بتخفيض جزء من قيمة الضريبة المستحقة أو تجنب دفعها بشكل كلي، يتم ذلك من خلال تسجيل قيمة المبيعات بأقل من قيمتها الفعلية<sup>3</sup>، يمكن للمكلف بالضريبة تخفيض الإيرادات المشمولة بالضريبة عن طريق عدم الإفصاح عن جميع أو بعض الإيرادات التي تم تحقيقها والتي تخضع للضريبة طبعاً.<sup>4</sup> وكأمثلة لذلك<sup>5</sup>:

- بيع التجار للبضائع نقدا دون إصدار فواتير أو صكوك، مما يمكنه من التهرب الضريبي دون ترك أثر لهذه الممارسة.
- تنظيم إجازات إستيراد السلع بأسماء مختلفة لا تتعلق بالتجارة والاستيراد لتسهيل التهرب من دفع الضريبة وإخفاء الذمة المالية للمستورد الحقيقي.<sup>6</sup>
- بيع السلع دون فواتير من أجل تفادي تقييد المبيعات محاسبيا وبتالي إخفاء جزء من رقم الأعمال.
- تسجيل قيمة المبيعات بأقل من القيمة الفعلية لها.
- عدم تسجيل الإيرادات التي تنتج عن بيع النفايات المستخرجة من مواد الصناعة التحويلية وأنشطة البناء.
- عدم الإفصاح عن الدخل الفعلي لأصحاب المهن الحرة كالحرفيين والأطباء والمحامين.

<sup>1</sup> احمد خيدل، زهيرة كيسي، جريمة التهرب الضريبي، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 14، العدد 1، الجزائر، 2020، ص1054.

<sup>2</sup> عيدي الطيب، بوشخي عائشة، دور معايير الحوكمة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد 4، العدد 2، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان الجزائر، 2021، ص 402.

<sup>3</sup> بوحالة الطيب، مرجع سبق ذكره، ص 1029.

<sup>4</sup> احمد خيدل، زهيرة كيسي، مرجع سبق ذكره، ص1054.

<sup>5</sup> نفس المرجع أعلاه، ص 1055.

<sup>6</sup> أمير جازية، مهدي رزيقة، التهرب الضريبي كأحد تحديات الإدارة الجبائية، المجلة الجزائرية للمالية العامة، المجلد 12، العدد 1، جامعة المدية الجزائر، 2022، ص464.

الجدول 02: التحايل عن طريق تخفيض الإيرادات الحالة 1:

الحالة الحقيقية الغير مصرح بها	الحالة المعدلة المصرح بها	
2.000.000	1.900.000	المبيعات
1.500.000	1.500.000	سعر التكلفة
500.000	400.000	نسبة الربح الإجمالي
%25	%25	% هامش الربح الإجمالي على المبيعات =الربح الإجمالي / المبيعات

المصدر: . Jacques Brunon, la fuite devant l'impôt et le contrôle fiscal, p 132.

في هذه الحالة يلفت إنتباه المحقق تخفيض قيمة المبيعات دون أن يقابلها تخفيض في قيمة المشتريات خاصة إذا كان هذا التخفيض بدرجة كبيرة فإنه يؤدي إلى وضوح الفرق بين نسبة الربح في الحالة العادية والمعدلة.

الجدول 03: التحايل عن طريق تخفيض الإيرادات الحالة 2:

الحالة الحقيقية الغير مصرح بها	الحالة المعدلة المصرح بها	
2.000.000	1.900.000	المبيعات
1.500.000	1.425.000	سعر التكلفة
500.000	475.000	نسبة الربح الإجمالي
%25	%25	% هامش الربح الإجمالي على المبيعات =الربح الإجمالي / المبيعات

المصدر: . Jacques Brunon, op. cite. cite. p 133

لكن في هذه الحالة، ولكيلا يلتفت المحقق يلجأ المكلف إلى طريقة أذكى وهي التلاعب في قيمة المشتريات مع تخفيض جزء من الإيرادات للحصول على نسبة ثابتة من هامش الربح.

### 2.1.1.1. تضخيم التكاليف:

بناء على تصريحات المكلفين يحدد النظام الضريبي الوعاء الضريبي للمكلفين بالضريبة، ومن خلال ذلك يمكن للمكلف تضخيم التكاليف لتقليص حجم الوعاء الضريبي وبالتالي التهرب من دفع جزء من الضريبة، إلا أن المشرع الجزائري لم يترك الحرية التامة للمكلف بل أتاح له تقليص هذه التكاليف وفق شروط محددة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وتمثل فيما يلي:<sup>1</sup>

- أن تكون للتكاليف علاقة مباشرة مع نشاط المؤسسة.
- أن تكون لها تفسيرات وتبريرات بوثائق رسمية.
- أن تكون مستعملة لصالح المؤسسة.
- أن تكون في السنة المالية الحالية.
- أن تؤدي إلى تخفيض الأصول الصافية للمؤسسة.

وكأمثلة عن تضخيم النفقات نجد:

### 1.2.1.1. المستخدمين الوهميين:

تتمثل هذه الطريقة في تسجيل محاسبي لأجور ورواتب لعمال ومستخدمين وهميين غير موجودين في الواقع، ومع ذلك يمتلك المكلف بالضريبة ووثائق محاسبية وإدارية رسمية لهؤلاء الموظفين المزييفين تفتقر لأي شك أو ريب، وبتضخيم هذه الأجور والرواتب، يتم تخفيض الربح المحقق والخاضع للضريبة.<sup>2</sup>

### 2.2.1.1. النفقات والمصاريف العامة الغير مبررة:

بما أن للمكلف الحق في خصم التكاليف والمصاريف المرتبطة بنشاطه من الربح الخاضع للضريبة، ومن أجل تخفيض الوعاء الضريبي، قد يلجأ المكلف إلى تضخيم هذه التكاليف والأعباء باستخدام طرق

<sup>1</sup> عبد الغفور هلايلي، آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر في الحقوق تخصص قانون إداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016، ص 34.

<sup>2</sup> لابد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2012، ص 93.

إحتيالية، مثل تسجيل نفقات صيانة السيارات التي تستعمل لغرض شخصي بإسم المؤسسة، أو شراء مستلزمات خاصة مثل الأثاث وتسجيلها في حساب مشتريات الشركة.<sup>1</sup>

### 3.2.1.1. تطبيق تقنية الإهلاكات:

حسب المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: "يطبق بقوة القانون نظام الإهلاك المالي الخطي على كل التثبيات."<sup>2</sup>

نظرا لأن قيمة الإهلاكات تخصم من قيمة الربح الصافي الخاضع للضريبة، فإن المكلف الذي يريد تخفيض الوعاء الضريبي قد يقوم بتضخيم الإهلاكات، على الرغم من أن القانون قد حدد كيفية حسابها.<sup>3</sup>

### المطلب الثاني: التهرب عن طريق العمليات القانونية

يعد التهرب الضريبي عن طريق الالتفاف على القوانين الضريبية الأمر الأكثر إنتشارا وتنظيما والأرقى تقنيا، حيث يتم اللجوء إلى إستغلال الثغرات القانونية أو النقائص الموجودة في النظام الجبائي أو التجاري لصالح المكلف بالضريبة، ولهذا يصعب على المكلف فرض أي عقوبة على المتهربين الضريبيين لأنهم يعتمدون على التفسيرات القانونية والخبرات والمختصين في هذا المجال، فيستغلون مزايا لا يحق لهم الإستفادة منها من خلال تزيف وضعية قانونية خاضعة للضريبة إلى وضعية أخرى معفاة أو خاضعة لضريبة أقل.<sup>4</sup>

كمثال على ذلك: إعداد مؤسسة لفواتير وهمية لا تتوافق مع أي تزويد فعلي للسلع لصالح المؤسسة الأخرى، وبذلك يتاح للمؤسسة الثانية من خصم الرسم الوهمي عن القيمة المضافة من مجموعة مبيعاتها، مما يؤدي إلى تخفيض الرسوم المستحقة.<sup>5</sup>

### المطلب الثالث: التهرب عن طريق عمليات مادية

<sup>1</sup> لايد لزرق، مرجع سبق ذكره، ص 94.

<sup>2</sup> مرجع سبق ذكره، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2021.

<sup>3</sup> بولجة نادية، النظام القانوني للغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الدولي للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2016، ص 60.

<sup>4</sup> بوحالة الطيب، مرجع سبق ذكره، ص 1029.

<sup>5</sup> مصباح حراق، امحمد امير بوزيد، تأثير الغش الضريبي على فعالية النظام الجبائي، مجلة العلوم التجارية، المجلد 18، العدد 2، الجزائر، ديسمبر 2019، ص 176.



يعتبر التحايل المادي أقل نجاعة من التحايل القانوني فهو يكمن في تغيير المكلف لحقيقة مادية بطريقة غير قانونية، حيث يتم إخفاء جزء أو كل من أملاكه أو نشاطه، وعدم التصريح بالمواد والمنتجات أو الأرباح التي تدخل في حساب الاقتطاع الضريبي "كأن يقوم بإنشاء مشاريع صغيرة في المناطق النائية ليصعب الوصول إليه، أو أن يقوم ببيع منتجاته في السوق الموازية دون فواتير ومن ذلك أيضا أسلوب الفوترة المزورة أو الغش في الرسم على القيمة المضافة أو خلق مؤسسات وهمية أو بأسماء مستعارة"<sup>1</sup>، وينقسم إلى قسمين:<sup>2</sup>

### 1.3.1. الإخفاء الكلي:

عند إنشاء وحدات أو فروع تجارية أو صناعية يقوم المكلف بإخفاء نشاطه ولا يصرح به لدى الإدارة الجبائية المختصة في المنطقة، والبدأ بممارسة نشاطه التجاري أو الصناعي بطريقة غير قانونية.<sup>3</sup>

### 2.3.1. الإخفاء الجزئي:

يقصد به إخفاء الممتلكات بصفة جزئية، إما عن طريق الشراء والبيع النقدي دون فواتير ودون ترك أي أثر مادي، أو التحويل المباشر للأموال دون التصريح بها، أو التصريحات الكاذبة.

<sup>1</sup> بولجة نادية، مرجع سبق ذكره، ص 56.

<sup>2</sup> أيوب نجار، سلمى شيخي، مرجع سبق ذكره، ص 431.

<sup>3</sup> رجال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير مؤسسات صغيرة ومتوسطة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2007، ص 66.

## خاتمة الفصل الأول

بعد دراسة الضريبة وظاهرة الغش والتهرب الضريبي من مختلف جوانبها، يتبين أن هناك أسباباً عدة تساعد على حدوث هذه الظاهرة، وأخرى تؤدي إليها، وتؤثر على المستوى الاقتصادي والاجتماعي، وخاصة على المستوى المالي العام. ولذلك، فإنه من الضروري التصدي لهذه الظاهرة والتخفيف من حدتها، وذلك عن طريق تبني الإدارة الجبائية لبرنامج متكامل يتضمن وسائل وإجراءات وقائية لتجنب الغش الجبائي، ووسائل قمعية لردع مرتكبيه. يعتبر الغش والتهرب الضريبي ظاهرة خطيرة تؤثر سلباً على الاقتصاد الوطني وتحول دون تنفيذ سياسات المالية العامة لتحقيق الأهداف التنموية. ونظراً للآثار السيئة التي تترتب على التهرب الجبائي، فإن مختلف التشريعات الضريبية تعمل على مكافحة هذه الظاهرة بجميع الوسائل المتاحة، ويعتبر الرقابة الجبائية من أهم هذه الوسائل.

لذلك، يجب على الإدارة الجبائية تطوير وسائل رصد وتحليل ومراقبة الأنشطة الاقتصادية المختلفة وفرض العقوبات اللازمة على المتسببين في التهرب الجبائي. وعلاوة على ذلك، يجب تحفيز المواطنين والمؤسسات على التعاون مع الإدارة الجبائية من خلال توفير بيئة ملائمة وتشجيعية للالتزام بالضرائب وتقديم المعلومات الضرورية للإدارة الجبائية. وبذلك، يمكن التصدي لظاهرة الغش والتهرب الضريبي والحد من حدتها وهذا ما سنتطرق إليه في الفصل الثاني.

# الفصل الثاني: الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة الغش الجبائي

## مقدمة الفصل الثاني

تعد مكافحة الغش الضريبي أولوية قصوى بالنسبة للإدارة الجبائية، وهذه المهمة ليست بالسهلة. لذلك عليها أن تفرض وجودها عن طريق التدخلات المستمرة وعمليات الإحصاء المتتابة، وكذلك عمليات التحقيق والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة، يكمن ذلك بالرقابة الجبائية التي تعد أداة هامة لضمان مصلحة الخزينة العمومية.

ومن بين الطرق المتبعة في الرقابة الجبائية نجد التحقيق المحاسبي إذ يعد أداة مهمة جدا في مكافحة الغش الجبائي، فهو يساعد على تحليل وفهم السجلات المالية للأفراد والشركات وتحديد مدى توافقها مع اللوائح والقوانين الجبائية، وأيضا إكتشاف الأنشطة غير المشروعة والمخالفات الجبائية وتوفير الأدلة اللازمة لملاحقة المتورطين فيها.

وبشكل عام، يمكن القول إن التحقيق المحاسبي يساعد في تحسين نظام الضرائب وتحسين الثقة بين الجمهور والحكومة، مما يؤدي إلى تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية في المجتمع.

ومما سبق، فإن للرقابة الجبائية دور كبير في حماية الضريبة واستمراريتها، وهذا ما سيتم تناوله في هذا الفصل بالتفصيل من خلال:

- مفاهيم عامة حول الرقابة الجبائية
- التحقيق المحاسبي

### المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الرقابة الجبائية

للرقابة الجبائية دور حاسم في ضمان تحصيل الضرائب المستحقة، ومكافحة الغش الجبائي، فهي تتضمن عدة إجراءات وآليات، كما تستخدم التكنولوجيا المتطورة لتحديد المخالفات الجبائية وتعقب المتهربين، فالرقابة الجبائية تضمن تحقيق العدالة الاجتماعية وتحسين الاقتصاد بشكل عام.

### المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية

تعد الرقابة الجبائية أداة حيوية تستخدمها الحكومة لمكافحة الغش الجبائي وضمان تحصيل الضرائب المستحقة سنتطرق في هذا المطلب إلى معرفة مفاهيم تتعلق بالرقابة الجبائية.

#### 1. لمحة تاريخية عن النظام الجبائي الجزائري:

تتبنى كل دولة نظام جبائي خاص بها، يتم استخدامه لتحسين وضعيتها الاقتصادية. تمر هذه الأنظمة بمراحل يمكن تلخيصها على النحو التالي<sup>1</sup>:

- من سنة 1830-1918: في هذه المرحلة، استمرت الضرائب الإسلامية، ولكن إهتمام الدولة تحول إلى استخدام التقنيات بدلا من الإلتزام بالمبادئ الدينية ونتيجة لذلك فإن الضريبة لم تعد تتمتع بالصفة الدينية التي كانت تحملها في السابق، وتم إلغاء بعض الضرائب الإسلامية التي كانت سارية المفعول، مع الاحتفاظ بضريبة العشور والزكاة.
- من سنة 1918-1948: تم في هذه المرحلة، تحديداً بتاريخ 03 نوفمبر 1918، إلغاء العشور بشكل نهائي، وأيضاً تم إلغاء الزكاة في المناطق الجنوبية.
- من سنة 1948-1962: في هذه المرحلة، حصل النظام الضريبي الجزائري على درجة من الاستقلالية بشكل محدود مقارنة بالنظام الجبائي الفرنسي، وابتداءً من عام 1962، تكوّن النظام الضريبي الجزائري من الضرائب المباشرة وغير المباشرة.

<sup>1</sup> بصاشي هدى، صفحة صليحة، واقع النظام الجبائي الجزائري وأثره على الإستثمار، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 5، العدد

بعد الإستقلال مباشرة باشرت الجزائر في وضع أو إعادة النظر في عدة قوانين جبائية نذكر منها:<sup>1</sup>

- **في سنة 1963:** تم التخلي عن النظام القائم سابقا المتعلق بفرض رسوم واحدة شاملة على الإنتاج، وتم استبداله بنظام الدفع الجزئي أو التسديد المتعلق بكل مرحلة من مراحل عملية الإنتاج.
- **في سنة 1965:** تم تطبيق مبدأ الاقتطاع من المصدر على ضريبة الأجر، بدءاً من عام 1965، وذلك بخلاف ما كان معمولاً به قبل ذلك العام، حيث كانت ضرائب الأجر وضرائب الدخل بشكل عام تخضع لنظام التصريحات في نهاية العام.
- **في سنة 1970:** تم التخلي عن طريقة الاهتلاك التنازلي كوسيلة لحساب الاستهلاك، وخلال الفترة من 1970 إلى 1989، تم استخدام طريقة القسط الثابت كوسيلة وحيدة لحساب الاستهلاك المعمول بها.
- **في سنة 1976:** تمت المصادقة على عدد من الأوامر التي تضمنت قوانين الجبائية، ومن بينها:
  - الأمر رقم 102/76 الصادر في 09/12/1976 والمتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال.
  - الأمر رقم 103/76 الصادر في 19/12/1976 والمتضمن قانون الطبع.
  - الأمر رقم 104/76 الصادر في 09/12/1976 والمتضمن قانون الضرائب غير المباشرة.
  - الأمر رقم 105/76 الصادر في 09/12/1976 والمتضمن قانون التسجيل، وتم في نفس السنة إنشاء نظام غير مركزي لفرض الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية.
- **في سنة 1979:** المصادقة على قانون 07/79 المؤرخ في 21/07/1979 المتضمن قانون الجمارك.
- **في سنة 1989:** تم اعتماد قانون المالية لسنة 1989 الذي جلب تعديلات وتغييرات هامة في مجال الجبائية، ويعد مؤشرا لبداية الإصلاحات الجبائية. تم فيه إلغاء الفروق بين القطاع العام والخاص، بحيث لم يعد للشركات أي وزن من حيث الصيغة القانونية، ولكن طبيعة النشاط الممارس تحدد الفروق بينها. وفي نفس السنة، تم إنشاء ضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية، مع إلغاء اللامركزية في الجبائية، كما تمنح الشركات إمكانية استرداد (تصفية) العجز على مدار خمس سنوات بدلاً من ثلاث سنوات كما كان سابقاً.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> بن اعمارة منصور، الضرائب على الدخل الإجمالي، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010، ص 40.

<sup>2</sup> بن اعمارة منصور، مرجع سبق ذكره، ص ص: 41-42.

• في سنة 1991: تأثرت الإصلاحات الجبائية بالتحولات الوطنية والدولية مما أدى إلى تغييرات جذرية في بنية النظام الجبائي، بدءاً من قانون المالية عام 1991 الذي كان أساساً للإصلاحات الجبائية، تم إنشاء ضريبتين جديدتين على الدخل، الضريبة على الدخل الإجمالي IRG. والضريبة على أرباح الشركات IBS. وضريبة جديدة على الإنفاق العام وهي الرسم على القيمة المضافة. TVA فقد تم تقديم مفهوم الضرائب الجديدة والإطار التقني والفني الخاص بكل واحدة، ومع ذلك كان التطبيق الفعلي لهذا الإصلاح من خلال قانون المالية لسنة 1992، المنشور في الجريدة الرسمية رقم 65 بتاريخ 19/12/1991. حيث تم تحديد معدلات الضرائب وأنواعها والأوقات المحددة لجمعها.<sup>1</sup>

## 2. مفهوم الرقابة الجبائية:

1.2. تعريف الرقابة: هي التحقق مما إذا كان كل شيء يسير على الخطة المرسومة والتعليمات الصادرة، والقواعد المقررة، فهي تبين نقاط الضعف والخطأ من أجل عدم تكرارها.<sup>2</sup>

## 2.2. تعريف الرقابة الجبائية:

- هي عملية فحص وإستدقاق لكل التصريحات والسجلات والوثائق للمكلفين بالضريبة، بغض النظر عما إذا كانوا أشخاص طبيعيين أم معنويين، وذلك بقصد التأكد من معلوماتهم الجبائية المصرح بها.<sup>3</sup>
- هي عملية تحديد وتقدير لمحتوى الوثائق المحاسبية طبقاً للقوانين الجبائية، والتحقق من الإثباتات والتصاريح.<sup>4</sup>
- هي عملية مراجعة للوضع الجبائية للمؤسسة بهدف الوصول إلى إنطباع، أو تقييم للهدف الجبائي.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> واكواك عبد السلام، فعالية النظام الضريبي في الجزائر دراسة حالة قباضة ولاية الوادي، أطروحة ماستر، كلية العلوم التجارية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2011، ص9.

<sup>2</sup> سعاد مالح، الرقابة الجبائية في الجزائر، مداخلة بعنوان قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية في الجزائر، مجمع هيليو بوليس قالمة، السنة 2016، ص 4.

<sup>3</sup> فوزي عبد المنعم، المالية العامة والسياسات المالية، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2000، ص223.

<sup>4</sup> A. HAMINI, LAUDIT COMPTABLE ET FINANCIER, 1<sup>er</sup> édition, ALGER, 2019, p172.

<sup>5</sup> العقون رشيد، بوسماحة محمد، دراسة تحليلية لدور مؤشرات المنازعات الجبائية في تقييم أداء الرقابة الجبائية في المحاسبة، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 7، العدد 1، جامعة طاهري محمد بشار، الجزائر، جوان 2022، ص 302.

• هي الفحص الشامل للوضع الجبائية للمؤسسة، بهدف مراقبة المؤسسة هل هي خاضعة للقانون الجبائي أم لا، وكذلك لغرض تعزيز الأمن الجبائي من منظور السياسة المتبعة.<sup>1</sup>

مما سبق يمكن تعريف الرقابة الجبائية على أنها مجمل العمليات والفحوص والتقديرات التي تقوم بها الإدارة الضريبية، وذلك تحت مجموعة النصوص القانونية التي منحها المشرع للإدارة الجبائية، حيث تقوم بالتحقق من مصداقية البيانات والتصريحات المصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة والعمل على تصحيح الأخطاء والنقائص الموجودة، وذلك تحت مجمل القوانين التي منحها المشرع للحد من الغش والتهرب الضريبي.

**3. أهداف الرقابة الجبائية:** تسعى الإدارة الضريبية الى تحقيق جملة من الأهداف نذكر منها:

**3.1. الهدف القانوني:** يتمثل في إحترام الحقوق والواجبات الممنوحة للمكلف بالضريبة من طرف الإدارة الجبائية<sup>2</sup>، وأيضا لمعاقبة المكلفين على أي مخالفات للتهرب من دفع إلتزاماتهم.

**3.2. الهدف الإداري:** تلعب الرقابة الجبائية دورا مهما من خلال إنذار وتحذير الإدارة الضريبية على مجموعة النقائص الموجودة في التشريعات الجبائية، وبالتالي إتخاذ الإجراءات الصحيحة لردع الأفراد عن التلاعب والتهرب<sup>3</sup>، وذلك من خلال توفير بيئة تشريعية وضريبية ملائمة.

**3.3. الهدف الاقتصادي:** تستخدم الرقابة الجبائية كوسيلة للمحافظة على الأموال العامة، وحمايتها من التهربات الضريبية والإتلاف<sup>4</sup>، وبالتالي تعزيز دور عجلة النمو الاقتصادي من إستثمارات في البنية التحتية، الصحة، التعليم وجميع المرافق العمومية.

**3.4. الهدف المالي:** يكمن الهدف المالي من تحصيل أكبر قدر ممكن من إلتزامات المكلفين بدفع الضريبة، وذلك من أجل تغطية مصاريف الدولة.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> ولهي بوعلام، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2005، ص 16.

<sup>2</sup> طلوش فارس، علوان رمزي، الرقابة الجبائية كآلية من آليات تفعيل الحوكمة الضريبية، مجلة الاقتصاد والتنمية، المجلد 10، العدد 1، الجزائر، 2022، ص 37.

<sup>3</sup> نفس المرجع أعلاه.

<sup>4</sup> بلخيري محمد سعد الدين، مسمودي أنيس، آليات الرقابة الجبائية ودورها في فحص الوضعية الجبائية الشاملة للمؤسسات الاقتصادية، مجلة المنهل الإقتصادي، المجلد 3، العدد 1، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، 2020، ص 151.

<sup>5</sup> طاوش فارس، مرجع سبق ذكره، ص 37.



**5.3. الهدف الاجتماعي:** تتحقق العدالة الجبائية بتحقق الرقابة الجبائية، فهي أساس المساوات بين المكلفين بدون أي تمييز.<sup>1</sup>

#### 4. الأجهزة المختصة بالرقابة الجبائية:

هناك أجهزة مختصة تسند لها مهمة الرقابة الجبائية، نذكرها:

#### 1.4. مديرية الأبحاث والمراجعة (DRV):

حسب المرسوم التنفيذي رقم 228/98 الصادر في 13 جويلية 1998 أنشئت مديرية الأبحاث والمراجعة، والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية، وقد أنشئت هذه المديرية لدعم المديريات الأخرى في الرقابة الجبائية على مستوى كل ولاية، كما أن إختصاصها يمتد على كامل التراب الوطني.<sup>2</sup>

#### 2.4. المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية (DWI):

المديرية الولائية للضرائب على المستوى المحلي وهي مكلفة بعملية الرقابة الجبائية في حدود إقليمها، كما تقوم بتطبيق برامج المراجعة المصادق عليها من طرف مديرية الأبحاث والمراجعات وذلك في حدود إقليمها وفق تحقق شرطين هما<sup>3</sup>:

- أن يكون رقم الأعمال السنوي للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية، أكبر من 4.000.000 دج بالنسبة إلى مقدمي الخدمات.
- أن يكون رقم الأعمال السنوي للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية أكبر من 10.000.000 دج بالنسبة لباقي المؤسسات الأخرى.

<sup>1</sup> نفس المرجع أعلاه.

<sup>2</sup> إلياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، أطروحة ماجستير، قسم علوم التسيير، بسكرة، الجزائر، 2011، ص26.

<sup>3</sup> نفس المرجع أعلاه، ص28.

#### 3.4. مديرية كبريات المؤسسات:

حسب المرسوم التنفيذي 303/02 المؤرخ في 28/09/2002 المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 494/05 المؤرخ في 26/12/2005 فهي تعتبر هيكل تدعيمي لمكافحة التهرب الضريبي، تتمتع بعدة صلاحيات منها تسيير الوعاء الضريبي وتحصيل الضرائب ومراقبة المكلفين وكذا المنازعات الجبائية.<sup>1</sup>

#### 4.4. مفتشية الضرائب:

تعتبر من بين الهياكل التي لها علاقة مباشرة مع المكلفين بالضريبة، فهي من تمسك ملفاتهم الجبائية وتجمعها وتقوم بمراقبة تصريحاتهم وإصدار الكشوف والجدول الضريبية، كما تقوم بإعداد البرامج الجبائية لكل سنة، فهي تمثل أساس تنظيم الإدارة الجبائية الجزائرية.<sup>2</sup>

#### 5.4. مراكز الضرائب (CDI):

تتولى مراكز الضرائب ملفات المؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي ومجموع المهن الحرة، تعتبر مراكز الضرائب من الأنظمة الجديدة المبتكرة التي لا تزال لم تعمم على كامل التراب الوطني.<sup>3</sup>

#### 6.4. المراكز الجوارية للضرائب (CPI):

تعد أيضا من الأنظمة الحديثة المبتكرة، فهي بمثابة صورة مصغرة عن مراكز الضرائب فهي تقوم بمتابعة كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الخاضعين للضريبة الجزائرية والجبائية العقارية، المعادن النفيسة، الكحول، التبغ، وكذا الجبائية المحلية والفلاحية.<sup>4</sup>

#### 5. نظام المعلومات الجبائي (جبايتك):

بسبب التطورات السريعة والمتواصلة في تقنية المعلومات والرقمنة، أصبح من الضروري على الإدارة الجبائية وضع استراتيجية جديدة تهدف إلى زيادة رضا المكلفين عن طريق نظام معلومات متطور يعمل

<sup>1</sup> نفس المرجع أعلاه، ص29.

<sup>2</sup> خير الدين شرواطي، دور نظام المعلومات في تحسين الرقابة الجبائية في الجزائر، مجلة الأبحاث الاقتصادية، المجلد 17، العدد 1، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2022، ص394.

<sup>3</sup> سليمان عتري، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، أطروحة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2012، ص106.

<sup>4</sup> نفس المرجع أعلاه، ص ص 108 109.

على تقديم خدمات جبائية متميزة ومنتقنة، وإنشاء تفاعل رقمي بين المكلفين والإدارة الجبائية. هذا من شأنه أن يجعل الإدارة الجبائية مبدعة ومبتكرة، وتستجيب للتطورات التكنولوجية بطريقة فعالة وسريعة.

وفق تقرير وزارة المالية والممثلة بالمديرية العامة للضرائب في موقعها الإلكتروني الخاص الذي جاء فيه: "تهي وزارة المالية إلى علم المكلفين بالضريبة أنه من الآن فصاعداً يسمى النظام المعلوماتي للمديرية العامة للضرائب الجاري إنجازه جبايتك (JIBAYA'TIC)".

ينقسم هذا المصطلح إلى قسمين الشطر الأول يقصد به الجباية والشطر الثاني يقصد به تكنولوجيا الإعلام والاتصال. قدرت تكلفة هذا النظام الضريبي 28 مليون يورو كلفت به الشركة الإسبانية المعروفة في مجال المعلوماتية (INDRA).

حيث تزود هذه البوابة في المرحلة الأولى خدمات التصريح والدفع عن بعد لفائدة المؤسسات المسيرة من طرف مديرية كبيريات المؤسسات، في بيئة تضمن استخداماً بسيطاً وسهلاً وآمناً وسلساً. ثم توسيع هذه الخدمة إلى فئات أخرى من دافعي الضرائب التابعين لمركز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب.<sup>1</sup>

### 1.5. مميزات نظام المعلومات الجبائي:

- الرقمنة الشاملة لجميع العمليات الجبائية الإدارية<sup>2</sup> أولها إستقبال المكلفين في المراكز الجبائية وتسجيل بياناتهم الشخصية والمهنية، وفتح ملف جبائي خاص بهم. ثم يأتي دور تصريحات المكلفين المتعلقة بالإيرادات والنفقات وتحليلها وتدقيقها وتسجيلها في ملف الجبائي الخاص بالمكلف. ثم تحديد الوعاء الضريبي الخاص بالمكلف بناءً على التصريحات التي تم تقديمها وتحديد نسبة الضريبة المستحقة. ثم عملية جمع الضرائب المستحقة من المكلفين وتحويلها إلى الحساب الجبائي الخاص بالدولة، وذلك بالتعاون مع المصارف والمؤسسات المالية الأخرى. وكذلك تسيير الملف الجبائي تشمل هذه العملية إدارة وتحديث الملف الجبائي الخاص بالمكلف والتأكد من توفر كافة البيانات والتصريحات اللازمة وتحديثها بانتظام، والتأكد من تطابق المعلومات الموجودة في الملف مع الحقائق والوقائع الميدانية.

<sup>1</sup> سيليني جمال الدين، عنون فؤاد، توجه الجزائر نحو الحوكمة الجبائية الإلكترونية كأداة لتفعيل الرقابة الجبائية وتقليل تكلفة التحصيل، مجلة القانون العقاري، العدد 15 (خاص)، 2021، ص90.

<sup>2</sup> خير الدين شرواطي، مرجع سبق ذكره، ص398.

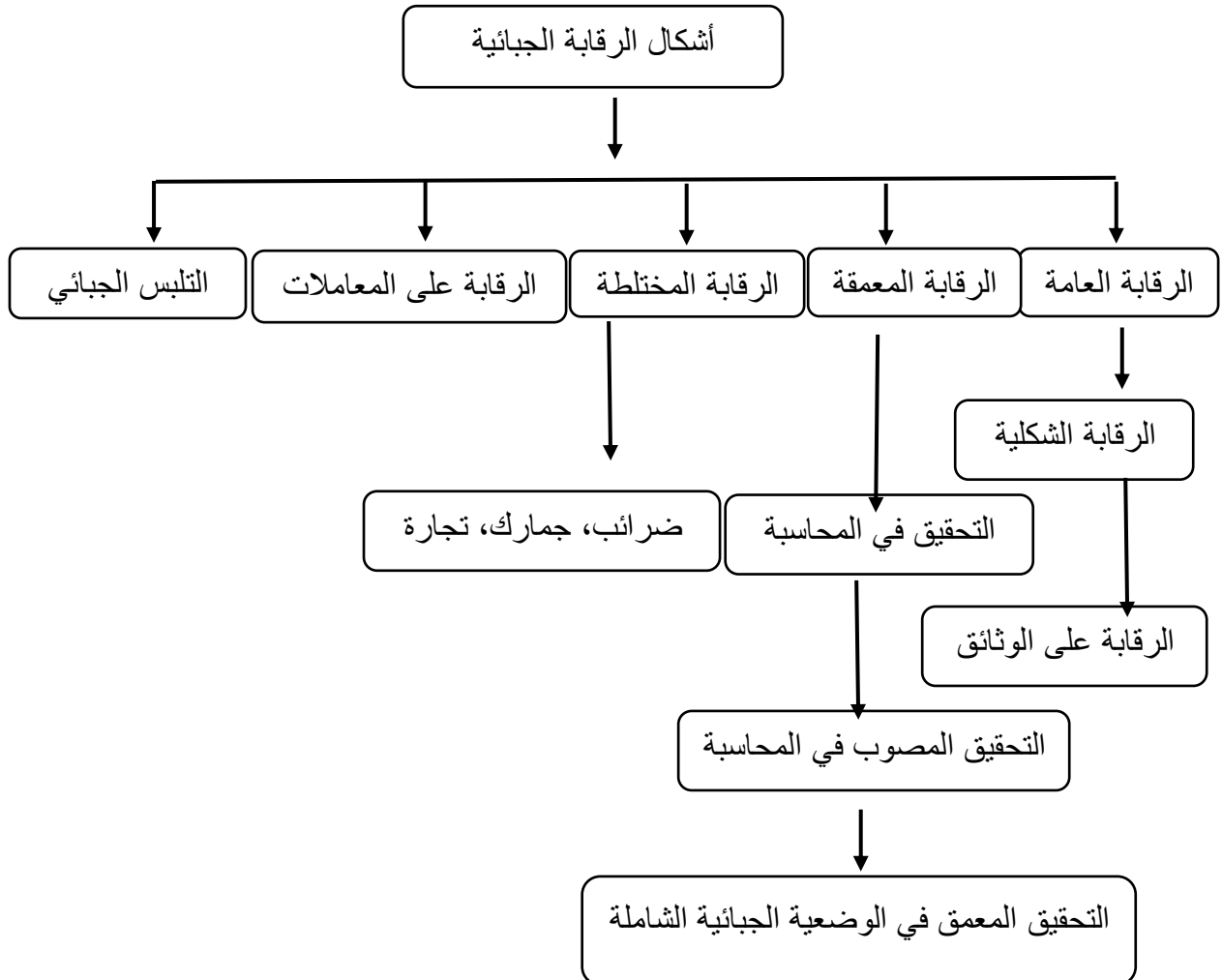
- تجنب التنقل واللقاءات بين المكلفين والعاملين.
- نقص حالات التهرب الضريبي والرشاوي.
- الدفع الإلكتروني وسهولته والتطلع على ديونه الجبائية.
- الولوج إلى الإدارة الجبائية على مدار الساعة ودون إنقطاع طيلة السنة المهنية.

### المطلب الثاني: أنواع الرقابة الجبائية

بعد ماترقنا في المطلب الأول إلى معرفة ماهية الرقابة الجبائية، سنتحدث في المطلب الثاني عن أشكال الرقابة الجبائية التي ينص عليها القانون الجزائري. فقد قام المشرع الجزائري بتحديد عدة أنواع من الرقابة الجبائية، حيث لم يكتف بتحديد نوع واحد فقط، وعلى الرغم من أن بعض الأنواع تتشابه في بعض الجوانب، إلا أنه تم تحديد اختلافات بينها وتحديد نطاق كل نوع من الرقابة الجبائية وكيفية ممارسته.

ولتسهيل عملية البحث إعتدنا على الشكل أدناه:

### الشكل 01: أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة في مديرية كبريات المؤسسات.

## 1. الرقابة العامة:

هي مراقبة عامة للتصريحات والمستندات المستعملة لفرض الضرائب،<sup>1</sup> تتم على مستوى مفتشية الضرائب أو مصالح الوعاء التابعة لمراكز الضرائب، حيث يقوم مفتش الضرائب بفحص تصريحات المكلفين بشكل تمهيدي ودون التنقل أو إجراء أبحاث معمقة، وتنقسم الرقابة العامة إلى نوعين هما الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق.<sup>2</sup>

### 1.1. الرقابة الشكلية:

هي العملية اليومية الروتينية التي يقوم بها كل المصالح القاعدية للإدارة الجبائية، تستند على القراءة السطحية للتصريحات، كما أن التحقيق يكون حول الشكل العام لها التأكد من الهوية والعنوان الختم والإمضاء، فهدف الرقابة الشكلية تصويب وتعديل الأخطاء المادية، العمليات الحسابية، المعدلات الحسابية، كما تراقب التصريحات الشهرية والسنوية ومدى تطابقها والإعفاءات والتخفيضات، وأيضا مدى تطبيق القوانين الجبائية وكل ما هو شكلي.

بعد إتمام الرقابة الشكلية وفي حالة الشك بعدم صحة تصريحات المكلف، يطلب منه تقديم تفسيرات وتوضيحات ووثائق أخرى من أجل إتخاذ القرار سواء بإقرار صحة التصريحات أو الانتقال إلى المرحلة الثانية وهي الرقابة على الوثائق.

### 2.1. الرقابة على الوثائق:

تتم الرقابة على الوثائق والرقابة الشكلية في نفس المكان أي بمقر مفتشية الضرائب أو مصالح الوعاء التابعة لمراكز الضرائب، من خلال مراقبة التصريحات السنوية بأكثر دقة حيث يقوم المكلف بإستغلال

<sup>1</sup> أمغري عبد الرحمان، شيخي بلال، دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر، مجلة دراسات جبائية، العدد 1، المجلد 2، 2013، ص 34.

<sup>2</sup> أحمية فاتح، دويس رجا، إحترام حقوق و ضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية كألية للحد من المنازعات الجبائية، مجلة البحوث في العقود وقانون الأعمال، المجلد 7، العدد 2، 2022، ص 559.

الوثائق الجبائية المحصل عليها وتحليل البيانات الواردة في التصريحات ومطابقتها مع فواتير البيع والشراء والدفاتر والوثائق المحاسبية والجدول البنكية،<sup>1</sup> يهدف هذا النوع من الرقابة إلى<sup>2</sup>:

- الوضعية المالية للمكلف بالضريبة لكل السنوات، ومراقبة مصداقية التصريحات.
- إكتشاف الأخطاء والتلاعبات في كل الأمور المتعلقة بالضريبة.
- إعداد قاعة المكلفين المقترحين للرقابة المعمقة.

## 2. الرقابة المعمقة:

تعرف الرقابة المعمقة أو كما تسمى أيضا بالرقابة الخارجية لأنها تتم خارج مصلحة الضرائب عن طريق إنتقال مفتشي الضرائب إلى عين المكان وذلك من أجل المعاينة الميدانية والقيام بالعمليات المحاسبية، لمعرفة مدى تطابق التصريحات المقدمة مع التصريحات الحقيقية، فالهدف الرئيسي لهذه الرقابة هو إستدراك التهرب الضريبي<sup>3</sup> ف يتم إنتقاء الملفات التي تخضع للرقابة المعمقة من قاعة المكلفين المقترحين للرقابة المعمقة عن طريق عدة مؤشرات نذكر أهمها:

- الأرباح المصرح بها مقارنة مع رقم الأعمال.
- مظاهر الثروة الخارجية للمسير أو الشركاء.
- طبيعة النشاط وأهمية المنتج في السوق.
- العجز المتكرر.
- التغيير الدائم لمكان النشاط.

ومنه فإننا بصدد تمييز ثلاث أنواع من الرقابة المعمقة التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب في المحاسبة والتحقق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

## 1.2. التحقيق في المحاسبة (VC) :

باعتبار أن المحاسبة هي المرآة العاكسة لمختلف مراحل نشاط المؤسسة، وهي مصدر كل البيانات والمعلومات المالية، فقد كان نص المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية صريحا لقوله: "يمكن لأعوان

<sup>1</sup> دليل الخاضع للضريبة التابع لمركز الضرائب: مديرية العلاقات العمومية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجزائر للطباعة، عين البنيان الجزائر، 2009/2008، ص30.

<sup>2</sup> أحمية فاتح، دويس رجاء، مرجع سبق ذكره، ص560.

<sup>3</sup> العقون رشيد، بوسماحة محمد، مرجع سبق ذكره، ص304.

الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها. إن التحقيق في المحاسبة هو عبارة عن مجموع العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مقفلة.

يتمثل التحقيق المحاسبي في إجراء رقابة دقيقة على سجلات المؤسسة، ويتم ذلك من قبل أعوان متخصصون، سواء كانت هذه المؤسسة طبيعية أو معنوية. يتم إجراء هذا التحقيق للتأكد من صحة التصريحات المكتتبية التي يقدمها المكلف، وللتأكد من تطابقها مع المعطيات المادية المتاحة، وذلك لضمان مصداقيتها<sup>1</sup>، بواسطة إجراء معاينة ميدانية لنشاطات المؤسسة والتأكد من صحة المعلومات لدى المصالح الخارجية. كما يتم البحث عن أي تعاملات غير مصرح بها وإجراء التحقيقات اللازمة بشأنها. بالإضافة إلى ذلك، يتم فحص محاسبة المؤسسة المراد فحصها ومدى مطابقتها للقوانين والتشريعات المعمول بها<sup>2</sup>. وتنفذ هذه العملية وفق أحكام وضوابط تضمن حقوق المكلف، من الإشعار الأولي للتحقيق إلى الانتهاء بالنتيجة النهائية وتبليغ المكلف.

## 2.2. التحقيق المصوب في المحاسبة (VP) :

أسس هذا النوع من الرقابة بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2008 فحسب المادة 22 من القانون التكميلي لسنة 2008 هو إجراء رقابة مصوبة على الوثائق التوضيحية والمحاسبية، أي أقل شمولية وتفصيل أكثر سرعة ومحصور النطاق عن التحقيق المحاسبي، حيث ينصب على ضريبة أو رسم معين أو عدة أنواع في فترة زمنية معينة، قد تقل عن السنة المحاسبية ويتبع نفس إجراءات التحقيق المحاسبي<sup>3</sup>. ويتم ذلك عند إثارة الشبهة والشك في صدق ونزاهة السندات والتصريحات المقدمة، فتراقب ضريبة أو عدة ضرائب، كما تراقب التخفيضات الممنوحة في مجال الرسم على القيمة المضافة التي تؤدي إلى وجود رصيد دائم، إضافة إلى الحصص الممنوحة وطلبات الإسترداد، وكذا العجز المتكرر والأرباح المعاد إستثمارها، وإسترداد القروض الضريبية وغيرها<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> بن عمارة منصور، مرجع سبق ذكره، ص23.

<sup>2</sup> ذبيح إلياس، مرجع سبق ذكره، ص25.

<sup>3</sup> ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة: مديرية الأبحاث والتدقيقات بالمديرية العامة للضرائب بوزارة المالية، المؤسسة الوطنية للفنون

المطبعة وحدة الرعاية، الجزائر، 2014، ص14.

<sup>4</sup> المادة 22 من قانون المالية التكميلي، الجزائر، 2008.

### 3.2. التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة (VASFE) :

تم إستحداث هذا التحقيق بموجب الإصلاحات الضريبية لسنة 1991، وهو عبارة عن مجموع العمليات الخاصة بالبحث و التحقيق من أجل كشف الفوارق بين المداخيل المحققة فعلا و المداخيل المصرح بها من طرف الشخص الطبيعي و ذلك بمراقبة صحة مداخل الذمة المالية و الخزينة و عناصر الثراء الخارجية سواء كان موطنهم الجبائي في الجزائر أم لا، كما يخضع لها الأشخاص الذين تظهر ملفاتهم الجبائية وجود تناقض بين دخولهم الإجمالية و مصاريفهم الهامة و الكبيرة، وكذا الأشخاص الذين ليس لهم ملف جبائي ولكن المستوى المعيشي لهم يبرز مداخل هامة و خفية.

### 3. الرقابة المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة):

تأسست الفرقة المختلطة وفق المرسوم التنفيذي 97/290 المؤرخ بتاريخ 27 جويلية 1997 تتكون من (ضرائب، جمارك، تجارة) موظف من كل إدارة برتبة مفتش رئيسي على الأقل وبخبرة ثلاث سنوات في مجال الضرائب، تتكفل بعملية تنفيذ المقررات وبرامج المراقبة التي أعدتها لجان التنسيق كم تكلف بمراقبة الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يقومون بعملية الإستيراد والتسويق والتجارة بالجملة والتجزئة، وبشكل عام على كل شخص ينشط ضمن الدورات التجارية وهذا من أجل التحقق من تطبيق النصوص القانونية الجبائية والتجارية والجمركية.<sup>1</sup>

### 4. الرقابة على المعاملات العقارية:

طبقا للمادة 38 مكررا من قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 2011 فالرقابة على المعاملات العقارية هي الرقابة المبنية على بيع وشراء وإيجار العقارات المبنية والغير مبنية، حيث تعمل على إعادة تحديد قيمة العقار أو الإيجار وفقا لقانون العرض والطلب وذلك عند وجود فارق بين السعر المصرح به والسعر الحقيقي. حيث أصبحت المداخل العقارية من أكثر طرق التهرب الضريبي وتبييض الأموال عن طريق الأسعار الوهمية والخيالية.

### 5. التلبس الجبائي:

<sup>1</sup> أحمية فاتح، دويس رجاء، مرجع سبق ذكره، ص 562.



أو بما يعرف بالإكتشاف المبكر لحالات التهرب الضريبي تم إستحداثه في المادة 7 من القانون التكميلي لسنة 2010، فهي تعتبر من بين أهم الإجهادات التي توصلت إليها مصالح الرقابة الجبائية، فهي عملية رقابة يقوم بها الأعوان الذين لديهم رتبة مفتش على الأقل والمكلفين قانونا قبل أي خطة إحتيالية أو تهديد لعملية تحصيل الديون الجبائية، فيتم تحرير محضر التلبس الجبائي.

يسمح المحضر بتدخل الإدارة الجبائية لتوقيف محاولة الغش الجبائي، كما يسمح للإدارة بالإستعمال الفوري للوثائق المحاسبية والمالية والشخصية.<sup>1</sup> ومن حالات التلبس الجبائي ماييلي<sup>2</sup>:

- ممارسة نشاط غير مصرح به لدى مصلحة الضرائب.
- إخراج فواتير وسندات تسليم لا تتطابق مع السلع أو الخدمات المستلمة فعلا.
- عملية الشراء والبيع دون فواتير.
- تجاوز وتجاهل القوانين التجارية والجبائية

#### 6.صلاحيات وحقوق الإدارة الجبائية:

منح المشرع للإدارة الجبائية حقوق وصلاحيات واسعة حتى تتمكن من تحقيق أهدافها المرجوة نذكر منها:

#### 1.6. حق الإطلاع:

في إطار البحث والتحري عن الضريبة كلف المشرع الجبائي الإدارة الجبائية بجمع كل ماله صلة بعملية التحقيق، كما تفرض عليه عقوبات في حال عدم السماح للمحققين بالاطلاع، فالمعلومات المجمعة هي التي تسمح بمراقبة كل ضرائب المكلف.<sup>3</sup>

#### 2.6. حق المراقبة:

تقوم الإدارة الجبائية بمراقبة كل السندات والجدول المحاسبية ذات صلة بالضريبة، وتتم الرقابة في ساعات نشاط المؤسسة فقط.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> أحمية فاتح، دويس رجا، مرجع سبق ذكره، ص 563.

<sup>2</sup> خديري صبرينة، جنية عمر، الرقابة الجبائية في الجزائر بين هدي مكافحة التهرب الجبائي وتنمية الإيرادات الجبائية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المجلد 12، العدد 2، 2019، ص326.

<sup>3</sup> مصطفى عوادي، نصر رحال، التحقيق الجبائي على محاسبة المكلفين بالضريبة في الجزائر، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد الأول، العدد الأول، جامعة الوادي، 2016، ص 35.

<sup>4</sup> المادة 18 الفقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية، 2021.

### 3.6. حق المعاينة:

ويتم ذلك من طرف المحققين على مستوى المخازن والمصانع للتأكد فعلا من صحة المعلومات المصرح بها من طرف الموردين أو المكلفين بالضريبة.<sup>1</sup>

### 4.6. حق الإستدراك:

فحسب المادة 326 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يقصد بحق الإستدراك أي القيام بكل الإجراءات اللازمة من أجل تصحيح وإستدراك الأخطاء والنقائص وتصحيحها.

### 7. واجبات وحقوق و ضمانات المكلف بالضريبة:

#### 1.7. واجبات المكلف بالضريبة: وهي الإلتزامات التي فرضها المشرع على المكلف

##### 1.1.7. الإلتزامات المحاسبية: ويقصد بها الدفاتر المحاسبية: دفتر اليومية، الدفتر الكبير، دفتر الجرد

دفتر اليومية ودفتر الجرد يجب أن يكون خاليا من أي بياض أو تشطيب أو تهميش، كما ترقم صفحات الدفترين<sup>2</sup>، ويوقع عليها من طرف قاضي المحكمة.<sup>3</sup>

##### 2.1.7. الإلتزامات الجبائية:

في إطار الحديث عن المؤسسات الاقتصادية فقد حدد القانون الجبائي العديد من الإلتزامات نذكر منها<sup>4</sup>:

- التصريح بالنشاط ويقصد بداية النشاط وذلك في ظرف 30 يوما من بداية النشاط.
- التصريحات الشهرية وذلك ب 20 يوما قبل الشهر الموالي.
- التصريحات السنوية للأرباح وذلك قبل الفاتح من أفريل من السنة الموالية.

#### 2.7. حقوق و ضمانات المكلف: لم يبخل المشرع الجزائري بإعطاء المكلف بالضريبة مجموعة من الحقوق

والضمانات نذكر منها:

<sup>1</sup> عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، 2019، ص 37.

<sup>2</sup> المادة 20 من القانون رقم 11/07، المتضمن النظام المحاسبي والمالي، الجريدة الرسمية 74، 2007.

<sup>3</sup> المادة 11 من الأمر رقم 95/75، المتضمن القانون التجاري، الجريدة الرسمية رقم 101، 1975.

<sup>4</sup> عيسى سماعيل، جباية ومحاسبة المؤسسة، منشورات الصفحات الزرقاء العالمية، 2021، ص 38

### 1.2.7. حق الإستعانة بمستشار:

من حق المكلف الإستعانة بمستشار للاستشارة به والإنبابة عنه<sup>1</sup>.

### 2.2.7. الإشعار بالتحقيق:

فمن حق المكلف أن يكون على علم ودراية بأنه سيستقبل محققا في مدة لا تقل عن 10 أيام وذلك للتحضير والاستعداد، كما يجب أن يرفق الإشعار بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة<sup>2</sup>.

### 3.2.7. عدم إعادة الرقابة:

فالتحقيق يقام لمرة واحدة على ضريبة أو رسم فلا يجب على المحقق بعد الإنتهاء من التحقيق على ضريبة أو رسم معين في فترة زمنية معينة أن يباشر في تحقيق جديد على نفس الضريبة أو الرسم<sup>3</sup>.

### 4.2.7. حق الإعلام بالنتائج الأولية وحق الرد:

يجب إعلان المكلف بالنتائج الأولية بإرسال تقرير مفصل (إشعار التقويم) يوضح أسباب وطرق التقويم المتبعة، كما أن للمكلف الحق في 40 يوما للرد وإرسال ملاحظاته، وعدم الرد يعني قبول ضمنى للتقرير<sup>4</sup>.

### 5.2.7. حق الطعن:

يمكن للمكلف بالضريبة أن يتقرب إلى مديرية كبريات المؤسسات أو المديرية الولائية للضرائب من أجل الإفصاح عن الصعوبات والعراقيل والنتائج المترتبة عن التحقيق<sup>5</sup>.

### 6.2.7. حق التقادم:

حسب المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية يحدد أجل التقادم في الجزائر بأربعة سنوات فلا يمكن للإدارة الجبائية فرض ضرائب أو تحصيلها بعد فترة التقادم<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> المديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث والتدقيقات، وزارة المالية، 2021، ميثاق المكلفين الخاضعين للضريبة، الجزائر، ص9.

<sup>2</sup>المادة 22 الفقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية 2021 .

<sup>3</sup> Himrane Mohammed, Larioui Abderrezak, « **le control fiscal en Algérie, quel est l'impact des reformes** **Journal of advanced Economic research** », Vol 04, Issue 02, 2020, P 140.

<sup>4</sup> بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، دار الهومة للطباعة النشر والتوزيع، الجزائر، 2016، ص 126.

<sup>5</sup>ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سابق، ص 23 .

<sup>6</sup>Ahmed SADOUDI, « **DROIT FISCAL** », BERTI Editions, 2021, P 171.

## المبحث الثاني: التحقيق المحاسبي

تنوعت وتطورت الرقابة الجبائية في الجزائر بشكل ملحوظ مع تقدم النظام الضريبي، حيث اتخذ المشرع الجزائري إصلاحات جبائية لتحديثها وجعلها أكثر فعالية في محاربة التهرب والغش الضريبي. ومن أجل تحقيق هذا الهدف، قام المشرع بإدخال عدة تعديلات على الرقابة الجبائية المتبناة واستحداث عدة أشكال جديدة لتعزيز دورها ورفع مردوديتها. وسيتم التركيز في هذا المحور على أحد أشكال الرقابة الجبائية المعممة المتمثل في التحقيق المحاسبي

## المطلب الأول: مفهوم التحقيق المحاسبي.

سيتم تناول كل ماله صلة بالتحقيق المحاسبي

## 1. مفهوم التحقيق المحاسبي:

حسب المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية التحقيق المحاسبي أو ما يعرف بالتحقيق في المحاسبة على أنه: "تمكين أعوان الإدارة الجبائية من إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، وذلك من خلال الدفاتر والوثائق المحاسبية الممسوكة من طرف المكلفين بها."<sup>1</sup>

عرفه البعض على أنه إختبار إنتقادي للمحاسبة أي يقوم بالبحث عما إذا كانت النتائج المصرح بها مقدمة على أحسن وجه وبدون غش أو تلاعب موافقة للشروط والنصوص القانونية، الجبائية، المحاسبية.<sup>2</sup>

كما عرفها الباحثة "تيري لامبير" بأنه: "مجموع العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان لمحاسبة مؤسسة ما ومقارنة النتائج مع المعطيات المادية ومراقبة مدى دقة وسلامة التصريحات المكتتبه ووضع التعديلات اللازمة عليها إذا إقتضى الأمر."<sup>3</sup>

<sup>1</sup> المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، 2021، ص 9.

<sup>2</sup> زايبي مولود، مسار برنامج التحقيق المحاسبي والجبائي من الإنتقاء إلى التنفيذ، مجلة دراسات جبائية، المجلد 10، العدد 2، 2021، ص136.

<sup>3</sup> لونيس عبد الوهاب، حماية حقوق وحريات المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، مجلة القانون المجتمع السلطة، جامعة وهران 2، العدد 5، 2016، ص108.

يتم التحقيق المحاسبي في نطاق المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي الذين يلتزمون بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية التي يفرض القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي إلزاميتها. يتضمن التحقيق المحاسبي فحص وتدقيق جميع الوثائق والمستندات المبررة لمختلف العمليات التي قام بها المكلف، مثل الفواتير، كشوفات الحسابات البنكية، سندات التسليم، عقود الصفقات، وعقود الإيجار، وما إلى ذلك، كما يحق للإدارة الجبائية ممارسة حق التحقيق في جميع الأحوال، بغض النظر عن السند المستخدم لحفظ المعلومات المحاسبية<sup>1</sup>.

## 1.2. خصائص التحقيق المحاسبي:

جاء في التحقيق المحاسبي عدة خصائص يمكن إبراز مايلي:<sup>2</sup>

- يتم التحقيق المحاسبي وفق برنامج محدد مسبقا وبشكل واضح ومتوقع فهو غير فجائي بنسبة للمكلف بدفع الضريبة وذلك لإلزامية إخطار المكلف بخضوعه للتحقيق المحاسبي قبل المباشرة بذلك.
- يتم تطبيق عملية الرقابة على الشركات والمؤسسات المختلفة خارج مكاتب الإدارة الجبائية، وذلك في إطار الرقابة الجبائية بالتحقيق المحاسبي، مع استثناء الحالات التي يتم فيها تقديم طلب معاكس من قبل المكلف بالضريبة بشكل كتابي ويتم قبوله من قبل الجهة المختصة، أو في حالة وجود قوة قاهرة تم الاعتراف بها قانونا.
- تهدف عملية التحقيق المحاسبي في المقام الأول إلى فحص الدفاتر المحاسبية للمكلف بالضريبة بدقة وعمق، وذلك لتغطية جميع أنواع الضرائب التي يخضع لها المكلف للأربع سنوات الأخيرة من النشاط الممارس.
- يقوم أعوان الإدارة الجبائية الذين يحملون رتبة مفتش على الأقل، ويتمتعون بإتقان التقنيات المحاسبية، والكفاءة العالية، والخبرة الكافية، بإجراء التحقيق المحاسبي دون سواهم
- تختص فرق التحقيق التابعة للمدرية الفرعية للرقابة الجبائية بتنفيذ هذا الشكل الرقابي على المستوى الولائي، أما على المستوى الجهوي فتتولى مصلحة الأبحاث والمرجعات الجهوية مهمة تنفيذه. كما يمكن ذكر مميزات التحقيق المحاسبي وذلك بمقارنته مع بقية أشكال التحقيق المحاسبي:

<sup>1</sup> لواج عبد الرحيم، تقييم فعالية التحقيق المحاسبي في تقويم تصريحات المكلفين بالضريبة، مجلة أوراق إقتصادية، العدد 2، المدرسة العليا

للتجارة، الجزائر، جوان 2018، ص 47.

<sup>2</sup> نفس المرجع أعلاه، ص 47 48.

فيمثل التحقيق المحاسبي في فحص جميع أنواع الضرائب التي يخضع لها المكلف خلال الأربعة سنوات الأخيرة والتي لا تزال سارية المفعول، بينما يعد التحقيق المصوب في المحاسبة شكلا رقابيا موجها يقتصر على جزء محدد من فترة غير متقادمة أو مجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة، ويتضمن فحصا وتدقيقا للوثائق الثبوتية والمحاسبية لبعض أنواع الضرائب التي يخضع لها المكلف. ويتميز التحقيق المحاسبي بأنه أكثر شمولية وأقل سرعة من التحقيق المصوب في المحاسبة.

كما يعد التحقيق المحاسبي أكثر شمولية وتفصيلا من التحقيق في مجمل الوضعية الشاملة للمكلف بالضريبة، حيث ينطبق هذا الأخير فقط على الأفراد الطبيعيين فيما يتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي ولا يشمل أي ضرائب أخرى، فيهدف التحقيق في مجمل الوضعية الشاملة للمكلف إلى مراقبة مداخل المكلف المصرح بها وحالته المالية، بالإضافة إلى مراعاة عناصر نمط حياته وحياته أسرته المقيمة في نفس السكن الجبائي.<sup>1</sup>

### 3. مقومات التحقيق المحاسبي:

يمكن القول بأن من بين المقومات الأساسية لأي مهنة هي وجود معايير ومستويات معينة من القدرات والمهارات والمعرفة الخاصة بالمهنة. كما يجب أن تتضمن هذه المقومات قواعد ومبادئ سلوكية وأخلاقية صارمة، والتي يسهل على حاملها تطبيقها في جميع مراحل العمل، بالإضافة إلى فهمهم للبيئة التي يعملون فيها وتوافقها مع متطلبات المهنة. وعندما يتعلق الأمر بمهنة التحقيق المحاسبي، فمن الضروري أن يتحلى حاملوها بسلوكيات أخلاقية عالية، والتزامهم بالمعايير والقواعد الصارمة التي تفرض عليهم كجزء من عملهم. ومن المهم أن يؤديوا عملهم بطريقة تتفق بها الأطراف المعنية بهذا النوع من التحقيقات.<sup>2</sup>

#### 1.3. تعريف قواعد سلوك مهنة التحقيق المحاسبي:

أي مجموعة المبادئ والقيم التي تتمثل في القوانين والقواعد التنظيمية ومواثيق العمل للجماعات المهنية، ومواثيق السلوك في المنظمات المختلفة.<sup>3</sup>

#### 2.3. أهداف قواعد سلوك مهنة التحقيق:

<sup>1</sup> دوداح رضوان، بن عربية شيراز، تقييم فعالية التحقيق المحاسبي في تقويم المداخل تحت إطار الرقابة الجبائية، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 5، العدد 1، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، ماي 2022، ص 375-376.

<sup>2</sup> إلياس قلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص 48.

<sup>3</sup> نفس المرجع أعلاه، ص 49.

يمكن إيجازها فيما يلي<sup>1</sup>:

- رفع المستوى المهني لمهنتي المحاسبة والتحقق.
- تنمية روح التعاون والمحبة بين المحاسبين والمحققين ورعاية مصالحهم المادية والمعنوية.
- تدعيم وتكملة النصوص والأحكام القانونية لتوفير مبدأ الكفاية في التأهيل العلمي والعملية.
- بث الطمأنينة والثقة في نفوس المهنيين على الالتزام بمعايير فنية ومستويات علمية ومهنية عالية.

#### 4. معايير التحقيق المحاسبي:

أصدر مجمع المحاسبين الأمريكيين AICPA عام 1939 تسعة معايير للتدقيق وأضاف المعيار العاشر عام 1954، باسم معايير التدقيق المقبولة عموماً، حيث تم تبويبه إلى ثلاث أقسام:

#### 1.4. المعايير العامة:

تتعلق هذه المجموعة من المعايير بالتحضير والتكوين الذاتي للأفراد الذين يمارسون مهنة التدقيق، وتسمى بالمعايير الشخصية. وتضم هذه المجموعة ثلاث معايير رئيسية<sup>2</sup>، وهي:

- يشترط أن يكون الشخص أو الأشخاص الذين يقومون بعملية التحقيق لديهم خبرة كافية وتدريب مهني مناسب، وذلك بتوفر التأهيل العلمي والعملية، بالإضافة إلى عامل التطوير والتحديث في مجال التحقيق.
- تمثل الاستقلالية والحياد الحجر الأساس لمهنة التدقيق، وهما يمثلان قدرة المحقق على العمل بنزاهة وموضوعية، دون تحيز أو تأثر بأي عوامل خارجية.
- العناية المهنية اللازمة بحيث ترتبط بالمحقق عدة مسؤوليات ليكون مدركاً لكل حقوقه وواجباته المهنية.

#### 2.4. معايير العمل الميداني:

هذه المعايير ترتبط بعملية التدقيق بشكل مباشر، حيث تحدد المبادئ التي يجب اتباعها لتخطيط وتنفيذ العملية بشكل فعال. تشمل هذه المعايير ثلاثة مبادئ رئيسية<sup>3</sup>،

- وضع مخطط شامل للعملية وتنفيذه بشكل ملائم.

<sup>1</sup> نفس المرجع أعلاه.

<sup>2</sup> وليام توماس، امرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ، طبعة 2، الأردن، 2013، ص 52.

<sup>3</sup> ناصر بوحام محمد، دور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2014 2016، ص ص 33-34.

- إجراء دراسة محكمة لنظام الضبط الداخلي للكيان المحقق.
- الحصول على الأدلة والمستندات الكافية والمقنعة عن طريق الاستفسار والملاحظة وإرسال المصادقات المالية المناسبة.
- وجميع هذه المعايير تحرص على أن تكون الأساس العلمي والمنهجي لإبداء الرأي العائد بشأن المسائل المحقق فيها.

#### 3.4. معايير إعداد التقارير:

نلخص مايلي<sup>1</sup>:

- يجب أن يتضمن التقرير تقييماً للنظام المحاسبي المعمول به وتحديد مدى ملاءمته للاستخدام والامتثال للمعايير المحاسبية؛
- يجب توضيح أية تعديلات أو تصحيحات قام بها المحاسبون أثناء إعداد القوائم المالية وتأثيرها على النتائج المالية؛
- يتطلب التقرير إدراج معلومات كاملة وشفافية حول الديون والتزامات الشركة والضمانات والمطالبات والعقود الهامة والتغيرات في حقوق الملكية؛
- يجب أن يتضمن التقرير توصيات ملائمة لتحسين النظام المحاسبي وإجراءات التحكم الداخلي في حال وجود أي ضعف؛
- يتطلب التقرير الامتثال لمبدأ الشفافية والحيادية والاستقلالية في إعداده وإبداء الرأي المحايد.

#### المطلب الثاني: آليات التحقيق المحاسبي

يعتبر الغش الجبائي من الأسباب الرئيسية لإجراء التحقيق المحاسبي بكل أنواعه، فعندما يشتبه في وجود إحتيال أو غش مالي في شركة أو مؤسسة ما، يتم تفعيل التحقيق المحاسبي للتحقق من صحة المعلومات المصرح بها، وجمع الأدلة اللازمة لإثبات أو نفي الشبهة. فهو يعد وسيلة هامة للكشف عن الغش أو الاحتيال المحتمل في الشركات أو المؤسسات. يمكن أن يحمي التحقيق المحاسبي المؤسسات والمستثمرين من الخسائر المالية الكبيرة والأضرار الجسيمة للسمعة. كما أنه يساعد على تحسين أنظمة المحاسبة وضمان عمليات الشركة ضمن القوانين واللوائح المحلية والدولية. كما يوفر التحقيق المحاسبي الأدلة اللازمة لدعم أي ادعاءات قانونية تتعلق بالغش أو الاحتيال المحتمل.

<sup>1</sup> ناصر بوحجام محمد، مرجع سبق ذكره، ص ص 33 34.



### 1. الأجهزة المكلفة بالتحقيق المحاسبي: هم أربعة أجهزة نذكرهم<sup>1</sup>:

- مصالح البحث والمراجعات التابعة لمديرية البحث والمراجعات، المتواجدة حاليا بالجزائر، وهران وقسنطينة تتمتع بصلاحيات التدخل على مستوى القطر الوطني للتحقيق في وضعية كبار المكلفين بالضريبة لأهمية نشاطهم.
- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية التابعة للمديريات الولائية للضرائب في إطار الإقليم الإداري للولاية.
- المصلحة الرئيسية للمراقبة الجبائية التابعة لمركز الضرائب.
- مديرية كبريات المؤسسات.

### 2. الأعوان المكلفين بالتحقيق المحاسبي: حسب المادة 37 من قانون المالية لسنة 2009 المعدلة لأحكام

المادة 02/20 من قانون الإجراءات الجبائية "كل عون تابع للإدارة الجبائية الذي له رتبة مفتش على الأقل له الكفاءة لإجراء تحقيق فيما يخص التصريحات الجبائية"، كما يشترط أن يكون حاملا لبطاقة الإنتداب التي تسلم من طرف المديرية العامة للضرائب والتي تبين صفته<sup>2</sup>.

### 3. المدة الخاضعة للتحقيق:

في الحالة العامة تتم على الأربع سنوات الأخيرة لرقم الأعمال والإيرادات المهنية والمداخيل والأرباح وفقا للمادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية. وبالإضافة إلى ذلك، يمكن البحث في العمليات التي تمت في السنوات الماضية إذا كانت لها تأثير على السنوات الحالية<sup>3</sup>، أما مدة التحقيق فتكون حسب طبيعة نشاط المؤسسة ورقم الأعمال المحقق ونلخصها في هذا الجدول:

<sup>1</sup> ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سبق ذكره، ص 8.

<sup>2</sup> نفس المرجع أعلاه، ص 8.

<sup>3</sup> ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سبق ذكره، ص ص 8 و 9.

**جدول 04: المدة القانونية للتحقيق المحاسبي حسب رقم الأعمال ونشاط المؤسسة**

رقم الأعمال بنسبة لمؤسسات الخدمات	رقم الأعمال لباقي المؤسسات	طبيعة النشاط / مدة التحقيق
لا يفوق 1.000.000	لا يفوق 2.000.000	3 أشهر
يفوق 1.000.000 ويقل عن 5.000.000	يفوق 2.000.000 ويقل عن 10.000.000	6 أشهر
يفوق 5.000.000	يفوق 10.000.000	9 أشهر

**المصدر:** من إعداد الطالبة بالإعتماد على نص المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، 2021. يتضح لنا من الجدول أن فترة إجراء المحاسبة تتراد كلما ارتفع رقم الأعمال المحقق من طرف المكلف الخاضع للتحقيق. يجب على إدارة الضرائب التدقيق في جميع الدفاتر المحاسبية للمكلف، وهذا يتطلب فترة زمنية كافية لجمع وتحليل الوثائق التبريرية لكل العمليات التجارية المسجلة، بما في ذلك الشراء والبيع والمصاريف والإيرادات وغيرها، وخاصة في حالة ارتفاع رقم الأعمال. كما يتضح أن فترة التحقيق تطول إذا كان النشاط الممارس من قبل المكلف الخاضع للتحقيق يتعلق بتقديم الخدمات، وذلك لأن التدقيق في هذا النشاط يعتبر أكثر تعقيداً مقارنة ببقية النشاطات التجارية أو الإنتاجية. ومع ذلك، يجب الإشارة إلى أن الإدارة الجبائية ليست ملزمة بمراعاة الأجال المذكورة أعلاه إذا حصل أعوانها على أدلة كافية تثبت استخدام المكلف لأساليب تدليسية أو قدم معلومات خاطئة أو غير كاملة خلال فترة التحقيق<sup>1</sup>.

**4. مرحلة إعداد بطاقة الاقتراح وأسباب الإقتناء:**

**1.4. إعداد بطاقة الاقتراح:**

تعد هذه الوثيقة نقطة الإنطلاق الأولى في برنامج التحقيق الجبائي، حيث يتم ملؤها من قبل مسؤول مفتشية الضرائب السابق أو رئيس مركز الضرائب الحالي بجميع المعلومات الخاصة بالمؤسسة أو الشركة المقترحة للتحقيق، وتشمل المعلومات الشخصية والتجارية والمالية والمشاكل التي تتخبط فيها الشركة نلخص المعلومات في الجدول الموالي<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

<sup>2</sup> زامي مولود، مسار برنامج التحقيق المحاسبي والجبائي من الانتقاء الى التنفيذ: مديرية الولائية للضرائب البلدية، مجلة دراسات جبائية، المجلد 10، العدد 2، 2021، ص 140.

## الجدول 05: المعلومات اللازم توفرها في بطاقة الإقتراح للتحقيق المحاسبي.

رقم	العنوان الرئيسي	العناوين الفرعية
1	رقم العملية التعريف بالمؤسسة معلومات	نوع المهمة / سنة الاقتراح/المديرية/المفتشية/مركز/ الشكل القانوني /النشاط الممارس /رقم التعريف NIF الجبائي/ العنوان /المقر الاجتماعي /التسمية الاجتماعية/العقد التأسيسي/ رقم الأعمال/فئة الأرباح/مجموع الأصول/مجموع الخصوم / سنة المرجع /عدد المستخدمين/رمز النشاط/
2	المسيرين والشركاء	أسماء المسيرين والشركاء/عناوينهم/الموطن الجبائي/ نسبة المساهمة راس المال/الشركاء القدماء والحاليين/ الحصص المتنازل عنها.
3	معلومات محاسبية وتصريحات	نوعية النشاط/هوامش ربح خام/هوامش ربح صافية/ المواد المستهلكة /مخزون أولي ونهائي /أعباء المستخدمين
4	المؤسسات الشريكة وضعية الشريك حالة التصريحات	طبيعة العلاقة مع مؤسسات أخرى /نوع العلاقة/ دخل الشريك المصرح به/معلومات خارجية عن الشريك/ تصريحات في الآجال /خارج الآجال/عدم التصريح.
5	المراقبات السابقة مصدر الاقتراح	نوع الرقابة السابقة/السنة / نتائج الرقابة /سبب البرمجة/ عدم الالتزام /معلومات واردة
6	الملف الجبائي	المحاضر /التسويات /المنازعات الضريبية/إيداع الميزانيات / أعباء مفرطة /اشتباه اخفاء/تغيرات غير متجانسة /تخفيض أصول /رفع خصوم ... الخ
7	المصالح المتداخلة في البرمجة	مديرية الضرائب /رئيس المفتشية/رئيس مركز الضرائب/ المحقق الجبائي /رئيس الفرقة /نائب مدير الرقابة/قرارات فوقية من الوصاية.

المصدر: زايمي مولود، مسار برنامج التحقيق المحاسبي والجبائي من الانتقال الى التنفيذ: مديرية الولاية للضرائب البلدية، مجلة دراسات جبائية، المجلد 10، العدد 2، 2021.

يتم ملء بطاقة الاقتراح لكل مؤسسة بعناية وفقا للتفاصيل الموضحة في الجدول أعلاه، ويتم ذلك في نهاية السنة الضريبية الثلاثية الأخيرة التي تسبق سنة البرنامج السنوي. يتم جمع بطاقات الاقتراح محليا في مديرية الضرائب، ويتم إرسالها إلى مديرية الأبحاث والمراجعات بالجزائر العاصمة، وهي الهيئة الوصية، حيث يتم دراسة وتحليل البيانات بناء على برنامج مؤقت. يتم تصديق البرنامج السنوي المعتمد بشكل نهائي من قبل مديرية الأبحاث المركزية، ويشار إليه باسم "برنامج التحقيق السنوي المعتمد بشكل نهائي"<sup>1</sup>.

#### 2.4. أسباب الإقتناء:

تخضع برمجة المكلفين الذين سيخضعون للتحقيق الجبائي لقواعد إجرائية ومعايير اختيار محددة من قبل الإدارة المركزية، أي المديرية العامة للضرائب، وذلك بناء على عدة عوامل من بينها رقم الأعمال المصرح به، وتكرار التصريح بالخسارة في نتيجة المكلف، وضعف الهامش المصرح به مقارنة بالهامش الحقيقي، وعدم خضوع المكلف للتحقيق منذ مدة طويلة، وغيرها من العوامل المهمة<sup>2</sup>.

#### 5. مرحلة تنفيذ برنامج التحقيق:

حسب القانون 01/21 المؤرخ يوم 2001/12/22 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 الذي ينص على إرسال إشعار بالتحقيق للمكلف.

#### 1.5. إشعار بالتحقيق:

يتطلب الشروع في أي تحقيق ضريبي إرسال إشعار مسبق للمكلف بالضريبة، وذلك بإرسال إشعار يحتوي على تفاصيل التحقيق المزمع القيام به، وذلك بإرساله بالبريد أو تسليمه للمكلف بالضريبة يدوياً مع توقيع المستلم على وصل الاستلام. يتم إرفاق هذا الإشعار بميثاق المكلفين بالضريبة الذين يخضعون للرقابة. إلا في حالة الرقابة المفاجئة التي تستلزم معاينة الممتلكات الطبيعية المستغلة أو التأكد من صحة الوثائق المحاسبية، يجب تسليم إشعار التحقيق للمكلف بالضريبة في بداية العملية، عندما يتم البدء فيها. يجب أن يتم إعطاء المكلف بالضريبة فترة تحضير الوثائق المحاسبية بعد استلام إشعار التحقيق، ولا يجب أن تزيد هذه الفترة عن 10 أيام في حالة التحقيق المحاسبي، وبعد انتهاء هذه الفترة، يتم الاتصال بالمكلف

<sup>1</sup> زايمي مولود، مرجع سبق ذكره، ص 140.

<sup>2</sup> ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لفعيل البات الرقابة الحبائية للحد من آثار الأزمة، الملتقى الدولي حول: الأزمة الاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة سطيف، يومي 20 و 22 أكتوبر 2009، ص 07.

بالضريبة مباشرة لتنفيذ المعاينة الميدانية لنشاط المكلف، وذلك بزيارة ورشات الإنتاج والتخزين وتثبيت محاضر الاستدلالات حول الأمور التي تم استعراضها، مثل عدد العمال والمخزونات وطريقة التسيير والموقع في السوق<sup>1</sup>.

### 1.1.5. يحتوي الإشعار على المعلومات التالية:

- أسماء وألقاب ورتب المحققين.
- الاستعانة بمستشار من اختيار المكلف.
- الرسوم والضرائب المطلوب التحقيق فيها.
- تاريخ وساعة أول تدخل والفترة المعنية بالتحقيق.

### 2.5. فحص معلومات المحاسبة:

#### 1.2.5. من حيث الشكل:

وفقا للقانون، يتطلب مسك الدفاتر المحاسبية بشكل صحيح ومقنع، بالإضافة إلى الحاجة إلى ترتيب المحاسبة بطريقة متسلسلة دقيقة ومفهومة<sup>2</sup>.

#### 2.2.5. من حيث المضمون:

يسمى بـ «فحص المحاسبة»، الذي يهدف إلى التحقق من صحة ودقة التسجيلات المحاسبية في المؤسسة. يمكن أن يتم هذا الفحص بطريقتين، إما داخليا من قبل الجهة الداخلية في المؤسسة للتأكد من صحة التسجيلات المحاسبية، أو خارجيا من قبل جهة خارجية مستقلة للتحقق من العمليات المالية التي يجب أن يتم تسجيلها في حسابات المؤسسة. فقد يتم الإغفال عن بعض التسجيلات المحاسبية عمدا أو بدون قصد، ويتم التحقق من ذلك خلال فحص المحاسبة، الذي يشمل العديد من الإجراءات المتعلقة بالتدقيق والمراجعة والتحليل المالي لضمان توفر تسجيلات محاسبية دقيقة وموثوقة<sup>3</sup>.

#### • مراقبة المعطيات المحاسبية:

ويشمل ذلك مراقبة المشتريات والمبيعات والمنتجات المختلفة التي تخضع للتعديل، بالإضافة إلى مراقبة المخزونات. وتتطلب هذه المراقبة استخدام تقارير محاسبية وإجراءات تدقيق دقيقة وفعالة للتأكد من صحة

<sup>1</sup> بلواضح الجيلاني، التحقيق المحاسبي كأداة للحد من التهرب الضريبي، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 15، العدد 1، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2022، ص 158.

<sup>2</sup> حسين كماش، سعاد شعبانية، مناهج وطرق التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية على الشركات دراسة حالة- تحقيق محاسبي لشركة كبرى على مستوى مديرية كبريات المؤسسات، حوليات جامعة قلمة للعلوم الاجتماعية والإنسانية، المجلد 16، العدد 2، 2022، ص 57

<sup>3</sup> عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، 2019، ص 37.

ودقة المعلومات المحاسبية والتأكد من عدم وجود أي مخالفات أو أخطاء في التسجيلات المحاسبية. وباستخدام هذه المعلومات المحاسبية، يمكن للمؤسسة تحديد المشكلات المحتملة واتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيحها وتحسين الأداء المالي للمؤسسة.

#### • فحص حسابات الميزانية:

يتضمن فحص حسابات الميزانية فحص جميع الحسابات المدرجة في الميزانية، بما في ذلك الأصول والخصوم. يهدف هذا الفحص إلى التأكد من أن جميع الحسابات المحاسبية المدرجة في الميزانية تم تسجيلها بشكل صحيح ودقيق، وأنها تمثل بدقة الوضع المالي الفعلي للمؤسسة أو الشركة. ويشمل الفحص فحص الحسابات الرئيسية مثل حسابات الأصول الثابتة والحسابات المدينة والمدينة المؤجلة وحسابات رأس المال والمخازن والموردين والعملاء والحسابات البنكية. كما يتم تحليل الأرقام المدرجة في الميزانية والتأكد من صحتها وملاءمتها لأهداف الشركة أو المؤسسة. ويتم استخدام نتائج الفحص لاتخاذ القرارات المالية الصحيحة وتصحيح أي مخالفات أو أخطاء في التسجيلات المحاسبية.

#### • فحص حسابات النتائج:

يتم فحص حسابات النتائج بغرض التحقق من تسجيل جميع الإيرادات بشكل صحيح، ومراقبة الأعباء والتكاليف ومطابقتها للوثائق التبريرية. يهدف هذا الفحص إلى العثور على أي أخطاء أو نقائص في التسجيلات المحاسبية وضمان أن تم احتساب النتائج بدقة وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية. يتم في هذا الفحص الاهتمام بتحليل النتائج والمصادقة على صحتها وتطابقها مع الوثائق التي تثبتها، وذلك للتأكد من أنه لا توجد أي عمليات مشبوهة أو خطأ في التسجيلات المحاسبية. وبعد الفحص، يمكن إعادة تأسيس فرض الضريبة بشكل صحيح وبالمقدار المناسب، مع الأخذ بعين الاعتبار أي أخطاء أو نقائص تم العثور عليها خلال الفحص.

#### 3.5. طرق إعادة تشكيل الأساس:

بعد الانتهاء من فحص المحاسبة من حيث الشكل والمضمون والوصول إلى قرار بشأن رفضها أو قبولها، يأتي مرحلة إعادة تشكيل رقم الأعمال. وتتم الرقابة الجبائية باستخدام تقنيات مختلفة وذلك حسب نوع الضرائب المعنية وأهمية وطبيعة الملفات، بالإضافة إلى مؤهلات ورتبة الأعوان المحققين<sup>1</sup>.

#### 1.3.5. إعادة تشكيل رقم الأعمال إنطلاقاً من الحساب الكمي:

يعتمد على المخزونات، الإستهلاك والمشتريات وتختلف من نشاط مؤسسة إلى أخرى.

<sup>1</sup> Thierry Lambert, Redressement Fiscal, Edition Economica, 1985, P 44.

جدول 06: جدول يبين طريقة إعادة تشكيل رقم الأعمال إنطلاقاً من الحساب الكمي للمؤسسات التجارية والصناعية.

مؤسسة تجارية	مؤسسة صناعية
مخزون بداية السنة.	مخزون بداية السنة للمادة الأولية
(+) مشتريات السنة.	(+) مشتريات المواد الأولية
(-) مخزون نهاية السنة.	(-) مخزون نهاية السنة للمواد الأولية
= الاستهلاك الحقيقي.	= الاستهلاك الحقيقي للمادة الأولية
(-) الاستهلاك المصرح به.	(-) معدل الفضلات للمادة الأولية
= الفارق في الكمية المستهلكة.	= الاستهلاك الصافي للمادة الأولية
	(+) مخزون الاولي للمنتوج النهائي المحول من المادة الأولية
	(-) مخزون النهائي للمنتوج النهائي المحول من المادة الأولية
	= الفارق في المادة الأولية

المصدر: حسين كماش، سعاد شعابنية، "مناهج وطرق التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية على الشركات دراسة حالة- تحقيق محاسبي لشركة كبرى على مستوى مديرية كبريات المؤسسات، حوليات جامعة قالمة للعلوم الاجتماعية والإنسانية، المجلد 16، العدد 2، 2022، ص 57.

2.3.5. إعادة تشكيل رقم الأعمال من خلال المقبوضات ومن خلال الفوترة (الحساب المالي):

نذكر فيه:<sup>1</sup>

1.2.3.5.: من خلال المقبوضات:

لتحديد المقبوضات الفعلية المنجزة من طرف المؤسسة الخاضعة للتحقيق، يمكن إعداد الحساب المالي والذي يتم حسب الصيغة التالية:

جدول 07: جدول يبين إعادة تشكيل رقم الأعمال عن طريق الحساب المالي من خلال المقبوضات.

الحساب	الرصيد
حساب الصندوق (مجموع جانب المدين)	XXX
(+) حساب البنك (المبالغ المقبوضة)	

<sup>1</sup> DGI DRV, Guide De Vérificateur de comptabilité, p124 p 125.

XXX	= مجموع المقبوضات
XXX	(+) حساب تسبيقات الزبائن في 01/01
XXX	(-) حساب تسبيقات الزبائن في 12/31
XXX	(-) حساب الزبائن في 01/01
XXX	(+) حساب الزبائن في 12/31
XXX	= رقم الأعمال المشكل الحقيقي
XXX	(-) رقم الأعمال المصرح به
XXX	= الفارق الغير مصرح به

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على P 124 Guide du vérificateur de comptabilité,

### 2.2.3.5. من خلال الفوترة:

في مؤسسات الأشغال تشكل الفوترة قاعدة في حساب الضرائب المباشرة ويؤدي ذلك حسب الصيغة التالية:

جدول 08: جدول يبين إعادة تشكيل رقم الأعمال عن طريق الحساب المالي من خلال الفوترة.

الحساب	الرصيد
مجموع المقبوضات المصرحة	XXX
(+) حساب تسبيقات الزبائن في 01/01	XXX
(-) حساب تسبيقات الزبائن في 12/31	XXX
(-) حساب الزبائن في 01/01	XXX
(+) حساب الزبائن في 12/31	XXX
= رقم الأعمال المفوتر الحقيقي	XXX
(-) رقم الأعمال المفوتر المصرح به	XXX
= الفارق الغير مصرح به	XXX

المصدر من إعداد الطالبة بالإعتماد على P 124 Guide du vérificateur de comptabilité,

### 3.3.5. إعادة تشكيل رقم الأعمال انطلاقاً من تكاليف الإنتاج:

بعد انتهاء المحاسبة، يمكن للمحققين إعادة تشكيل رقم الأعمال باستخدام بعض التكاليف المتعلقة بالإنتاج.

يمكن مقارنة الأجور المدفوعة مع رقم الأعمال المصرح به، كما يمكن مقارنة إنتاج المؤسسة مع استهلاك



الكهرباء خلال السنوات السابقة. يجب العثور على التقارير المتماثلة لكل سنة، باستثناء حالات تغيير تجهيزات الإنتاج<sup>1</sup>.

#### 4.3.5. إعادة تشكيل رقم الأعمال انطلاقاً من نسبة التكوين:

يتم استخدام طريقة إعادة تشكيل رقم الأعمال انطلاقاً من نسبة التكوين في عمليات المراقبة الجبائية، وتتطلب هذه الطريقة إثبات وجود علاقة نسبية ثابتة بين عناصر التكاليف المصرح بها من قبل المكلفين بالضريبة، أو مكونات المنتج ليتم استخدامها على المعلومات التي يحوز عليها الجهاز الجبائي. ومن خلال هذه الطريقة، يتم تحديد استهلاكات المؤسسة الفعلية، مثلاً كل قنطار من الإسمنت الأسود ينتج عنه 20 متر مربع من البلاط، وبالتالي يكفي تحديد هذه الأرقام لاستخراج أسس الإخضاع الضريبي<sup>2</sup>.

#### 5.3.5. إعادة تشكيل رقم الأعمال انطلاقاً من دراسة السعر:

يمكن إعادة تشكيل رقم الأعمال انطلاقاً من دراسة الأسعار، حيث يتم حسابها بتحليل المشتريات، وتقدير التغيرات في المخزونات، وإضافة الربح الإجمالي. يمكن تمثيل هذه العملية بالمعادلة التالية<sup>3</sup>:

$$\bullet \text{ إجمالي المشتريات} - (\text{المخزون الأولي} + \text{المشتريات} - \text{المخزون النهائي}) + \text{الربح الإجمالي} = \text{إجمالي الأعمال.}$$

ومن خلال هذه الطريقة يتم تحديد الأرقام المحاسبية الصحيحة وتقدير المبالغ المستحقة للضرائب وفقاً للقوانين واللوائح الضريبية.

- $\text{المخزون الأولي} + \text{المشتريات} - \text{المخزون النهائي} = \text{المشتريات المباعة}$
  - $\text{المشتريات المباعة} + \text{الربح الخام} = \text{رقم الأعمال خارج الرسم} + \text{رقم م} = \text{رقم الأعمال بكل الرسوم}$
- إذا اكتشف المحقق أن هناك مشتريات غير مسجلة في المحاسبة عند تشكيل رقم الأعمال، يجب عليه إضافتها كإنتاج مباع أو بضائع مباعة باستعمال العلاقة التالية:
- $\text{ن} = \text{انتاج السنة} / \text{المواد الأولية المستهلكة.}$
- يضرب مبلغ المشتريات غير المصرح بها في (ن) من أجل تكوين رقم الأعمال غير المصرح به.

<sup>1</sup> DGI DRV, Guide de vérificateur de comptabilité, OP Cite, p 125.

<sup>2</sup> أحمد بسباس، طرق الإخضاع الضريبي للمراقبة الجبائية في الجزائر: واقع واقتراحات، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، المجلد 07، العدد 01، جامعة الأغواط، 2016، ص 196.

<sup>3</sup> DGI DRV, Guide de vérificateur de comptabilité, OP Cite, p 126.

**6.3.5. إعادة تشكيل رقم الأعمال انطلاقاً من مؤشرات مختلفة:**

يمكن للمحقق الاستعانة بمؤشرات مختلفة لإعادة تشكيل رقم الأعمال، فعلى سبيل المثال، يمكن للمشتريات في صناعة المشروبات الغازية المساهمة في تشكيل الإيرادات المحققة في المطاعم. كما يمكن استخدام سجلات خدمات النزلاء في الفنادق للحصول على الإيرادات المحققة. وباستخدام هذه المؤشرات، يمكن للمحقق إعادة تشكيل الإيرادات وتقدير رقم الأعمال<sup>1</sup>.

**4.5. نتائج عملية التحقيق:**

بعد اكتمال عملية التحقيق، يتعين على الإدارة الضريبية إخطار المكلف بالنتائج التي توصلت إليها، حتى إذا لم يكن هناك تسويات ضريبية. ويجب أن يتم هذا الإخطار وفق المراحل التالية:

<sup>1</sup> عباس عبد الرزاق، مرجع سبق ذكره، ص 171.

الشكل 02: شكل يبين كل احتمالات نتائج عملية التحقيق المحاسبي.

### تحرير التبليغ الأولي:

يجب على المحققين إصدار تبليغ أولي لنتائج التحقيق بشكل فوري وذلك بتزويد المكلف بوصل استلام. يتطلب هذا التبليغ أن يكون مفصلاً ومعللاً بطريقة تسمح للمكلف بتقديم ملاحظاته وإبداء رأيه في النتائج المعلنة، سواء كانت قبولاً أو رفضاً لها.

### حق الرد والطعن:

بعد تبليغ المكلف بنتائج التحقيق، له الحق في الاطلاع على التفاصيل والتعليقات المفصلة للنتائج، كما يمكنه تقديم ملاحظاته أو التعبير عن موافقته أو رفضه للتصحيحات المقترحة. في مدة لا تتعدى أربعين يوماً ابتداء من تاريخ استلام التبليغ الأولي.

#### الرد مع رفض نتائج التحقيق:

يتم عقد جلسة مناقشة بإشراف مدير الضرائب للولاية ومشاركة الأعضاء المعنيين منهم المكلف لمناقشة النقاط المثيرة للاهتمام، ومن ثم إعداد محضر بالنتائج وإرسال تبليغ نهائي إلى المكلف. إذا لم يكن تحقيق الملف مرضياً، يتم اقتراحه للتحقيق المعمق للوضعية الجبائية

#### الرد مع قبول النتيجة:

هذه الحالة لا تطرح مشاكل، حيث تقوم فرقة التحقيق بتحرير تبليغاً نهائياً مع وصل استلام بنفس نتائج التبليغ الأولي، ويتم إرساله إلى المكلف.

#### عدم الرد أو الرد خارج الأجل المحدد:

في هذه الحالة يعتبر المكلف قابلاً لنتائج التحقيق ضمناً حتى ترسل الفرقة بلاغاً نهائياً مع وصل استلام، بنفس نتيجة التبليغ الأولي.

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على مرجع سابق للدكتور بلواضح الجيلاني، ص 159.

## 6. أهداف التحقيق المحاسبي:

إن الهدف الأساس من عملية التحقيق المحاسبي يتمثل في الآتي<sup>1</sup>:

- إظهار النقائص والتجاوزات التي يمكن أن تكون في المحاسبة بقصد التأكد من صحة وعاء مختلف الضرائب والرسوم المستحقة.
- يهدف التحقيق المحاسبي إلى التأكد من صحة الأرقام والنتائج التي قدمتها المحاسبة، وذلك باتخاذ الأساليب اللازمة.
- يتبين من التحقيق المحاسبي أن المعنيون به هم المكلفون الملزمون بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية التي أكد عليها القانون التجاري والجبائي.

<sup>1</sup> وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث والمراجعات، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، الجزائر، منشورات 2014، ص 13 14.

## خاتمة الفصل الثاني

بعد دراسة مختلف جوانب الرقابة الجبائية على المكلف، يتبين أنها تعتبر وسيلة فعالة لمكافحة التهرب الضريبي والتقليل منه. تستخدم الإدارة الجبائية الرقابة الجبائية لمعاينة الأخطاء والنقائص والإغفالات التي يرتكبها المكلفون، وللتأكد من احترامهم للالتزامات الجبائية، كما تستخدمها لردع المكلفين المتهربين من الضريبة بفرض عقوبات جبائية وجزائية.

ولتسهيل عملية الرقابة الجبائية، قام المشرع الجزائري بتقسيمها إلى قسمين: الرقابة الداخلية، التي تهدف إلى التأكد من صحة التصريحات المقدمة من قبل المكلف، والرقابة الخارجية، التي تنقسم بدورها إلى التحقيق المحاسبي لفحص محاسبة المكلفين المعنويين، والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، بالإضافة إلى نوع جديد يسمى التحقيق المصوب في المحاسبة.

ومع ذلك، يجب أن نشير إلى أن هذه المعايير غير كافية بسبب العدد المحدود للموارد البشرية المؤهلة والوسائل المادية المتاحة لأعوان الإدارة الجبائية للقيام بمهام الرقابة بشكل فعال على جميع ملفات المكلفين في نفس الوقت، وكذلك بسبب العدد الكبير للمكلفين والتعقيد الكبير لملفاتهم. لذلك، يجب على الإدارة الجبائية وضع قواعد تسيير متناسقة وعصرية لتحسين الرقابة الجبائية.

# الفصل الثالث: دراسة حالة باستعمال التحقيق المحاسبي

## مقدمة الفصل الثالث

لقد تطرقنا في الفصلين السابقين إلى عرض كامل وشامل للجزء النظري المتعلق بموضوع الدراسة، أما بخصوص هذا الفصل فسيتم التطرق لدراسة حالة خاصة بالرقابة الجبائية (التحقيق المحاسبي)، يتم ذلك بعين المكان، بإعتبار هذا الأخير وسيلة من وسائل الرقابة الجبائية لمحاربة الغش والتهرب الضريبي، حيث تمت الدراسة التطبيقية حول قضية متعلقة بشركة ذات مسؤولية محدودة الممارسة لنشاط توزيع المنتوجات الصيدلانية تضم 4 علامات تجارية منتجات الصحة والرفاهية، موزع المنتجات الصيدلانية، شركة الخدمات اللوجستية والصناعية، فهي شركة ممتدة عبر كامل التراب الوطني.

وكان هذا بعد إعطاء لمحة عن المؤسسة المستقبلية مديريةية كبريات المؤسسات -الجزائر- وكذا العقوبات التي تقوم بها وفي الأخير قمنا بدراسة حالة حول مؤسسة قامت مصالح المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات بإجراء التحقيق المحاسبي عليها.

وعليه تم تقسيم هذا الفصل إلى 3 مباحث كما يلي:

- المبحث الأول: تقديم المؤسسة المستقبلية.
- المبحث الثاني: العقوبات التي تمارسها المديرية في حق المخالفين.
- المبحث الثالث: الدراسة الميدانية بمديرية المؤسسات الكبرى.

## المبحث الأول: تقديم المؤسسة المستقبلية

تعتبر مكافحة الغش والتهرب الضريبي أولوية قصوى للإدارة الجبائية، وهذه الطريقة ليست بالسهلة، لذلك يجب عليها التدخل المستمر، وكذا عمليات البحث والتحقيق عن الوعاء الخاضع للضريبة والمعلومة الجبائية، كل هذا بتدخل كل الهيئات التي تنشط على جميع المستويات.

## المطلب الأول: التعريف بالمديرية الكبرى للمؤسسات

نظرا لأن المؤسسات الكبرى تُساهم بأكثر من 70% من الإيرادات العامة للدولة و30% من المداخل الجبائية، كان من الضروري بالنسبة للدولة الجزائرية الاهتمام بها. وعلى هذا الأساس، اتخذت الدولة الجزائرية أول إجراء في إطار حملتها لتنظيم الإدارة المالية وإعادة التوازن للإدارة الجبائية، وذلك بإنشاء مديرية الشركات الكبرى<sup>1</sup>

تتألف المديرية من عدة مصالح جبائية، تقوم بالتسيير الكامل للضريبة المتعلقة بالمؤسسات العمومية والخاصة التي يتجاوز رقم اعمالها 100.000.000 دج والمؤسسات الأجنبية وقطاع المحروقات.<sup>2</sup> تم إنشاء مديرية الشركات الكبرى لتحقيق العديد من الأهداف التي تهدف إليها الدولة الجزائرية.<sup>3</sup> تقوم المديرية بتنظيم عدة مصالح تعمل تحت إدارة واحدة، وذلك لضمان راحة المكلفين بالضريبة.

- تسعى مديرية الشركات الكبرى لتقديم الخدمات الجبائية بشكل سلس ومنظم للمكلفين، وتسهل التواصل معهم من خلال إدارة واحدة تتحدث باسم الإدارة الجبائية.
- تحرص على تزويد المكلفين بمعلومات جبائية دقيقة وشاملة والإجابة عن التساؤلات وتوضيح التغييرات الجديدة المتعلقة بالقوانين الجبائية.
- تسعى المديرية أيضا لتسهيل عمليات تحصيل الضرائب في الأجال المحددة بتبسيط الإجراءات.
- تقليل التكاليف من خلال وجود ملف جبائي واحد واستخدام التكنولوجيا المتطورة.
- تقوم مديرية الشركات الكبرى بعمليات المراقبة باستخدام تنظيم جديد يعمل على اختيار البرنامج التحقيقي الأمثل المبني على قواعد متينة، وذلك بجمع مصالح التسيير والمراقبة الخارجية تحت غطاء واحد.

<sup>1</sup>MF / DGI/ **Lettre de la DGI**, N° 12/2003, P.1.

<sup>2</sup> دوداح رضوان، "الإصلاح الضريبي في ظل التغيرات الاقتصادية العالمية دراسة حالة الجزائر ما بين 2002 و2012"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية دراسة حالة إقتصادية، المجلد 20، العدد 02، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، 2008، ص 123.

<sup>3</sup> [https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-03-24-14-21-49/services-exterieurs/237-2014-05-27-15-01-59.2023/04/25\\_00.09](https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-03-24-14-21-49/services-exterieurs/237-2014-05-27-15-01-59.2023/04/25_00.09) .



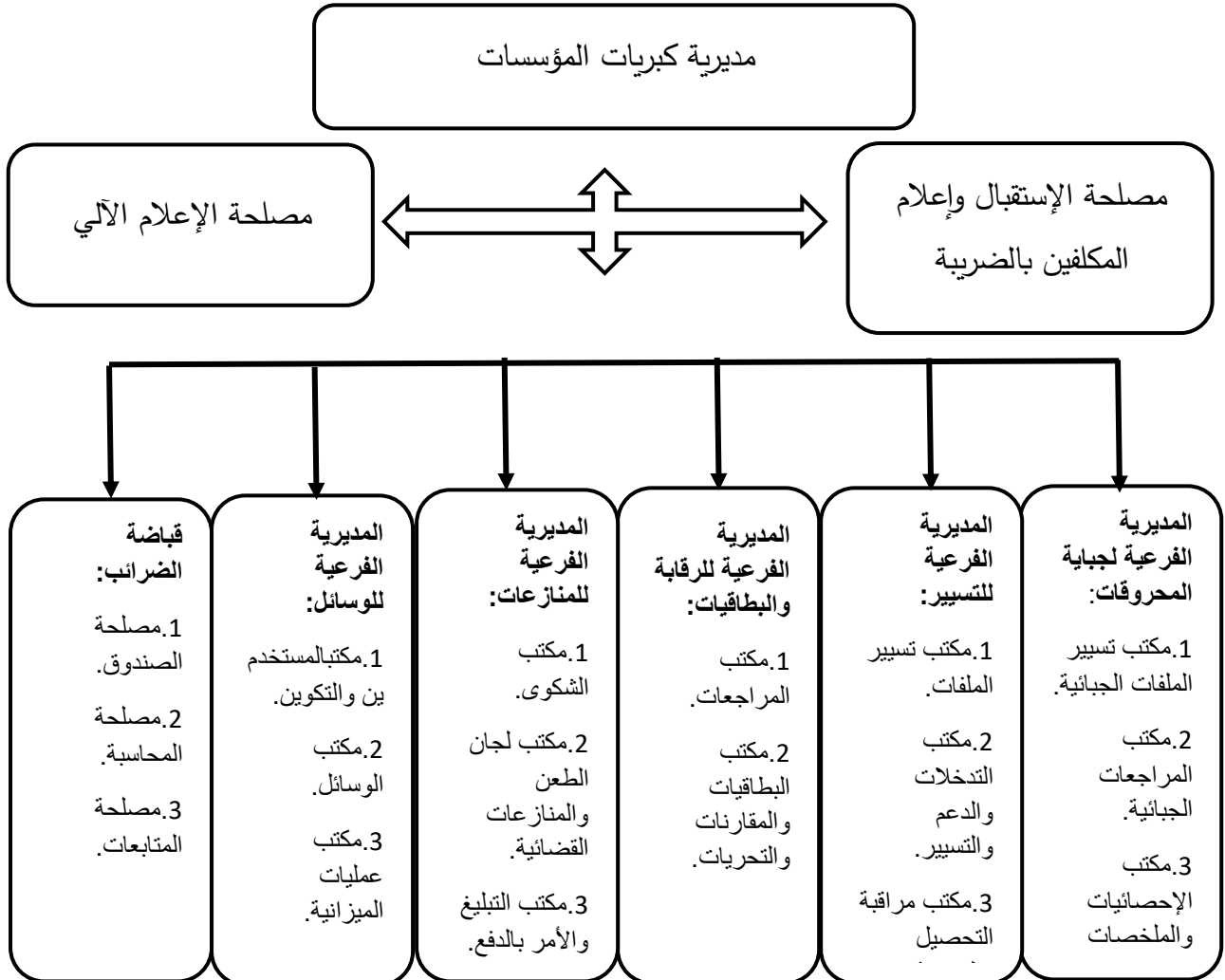
- تتولى المديرية الكبرى للشركات مصادقة الملفات قبل المصالح المركزية.
- الرد على الشكاوى في الأجال القانونية لضمان راحة المشتكين، وذلك بفضل وجود مصلحة واحدة للوءاء والتحصيل التي تسهل تبادل المعلومات. بالإضافة إلى ذلك،
- تقوم المديرية بإنشاء الإحصائيات اللازمة واستخدامها بأفضل طريقة ممكنة. كما تراقب المديرية الشركات البترولية التي تحتفظ بتسيير الجباية الخاصة بها، ويعتبر وجود مديرية فرعية لتحصيل الضرائب البترولية بمثابة فرصة جديدة لتحسين الأداء في هذا المجال.

المطلب الثاني: هيكل المؤسسة المستقبلية

### 1. الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات:

تتكون مديرية كبريات المؤسسات من خمس مديريات ومصليحتين وقباضة وهذا ما يظهره الهيكل التنظيمي التالي:

الشكل رقم 03: هيكل تنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات



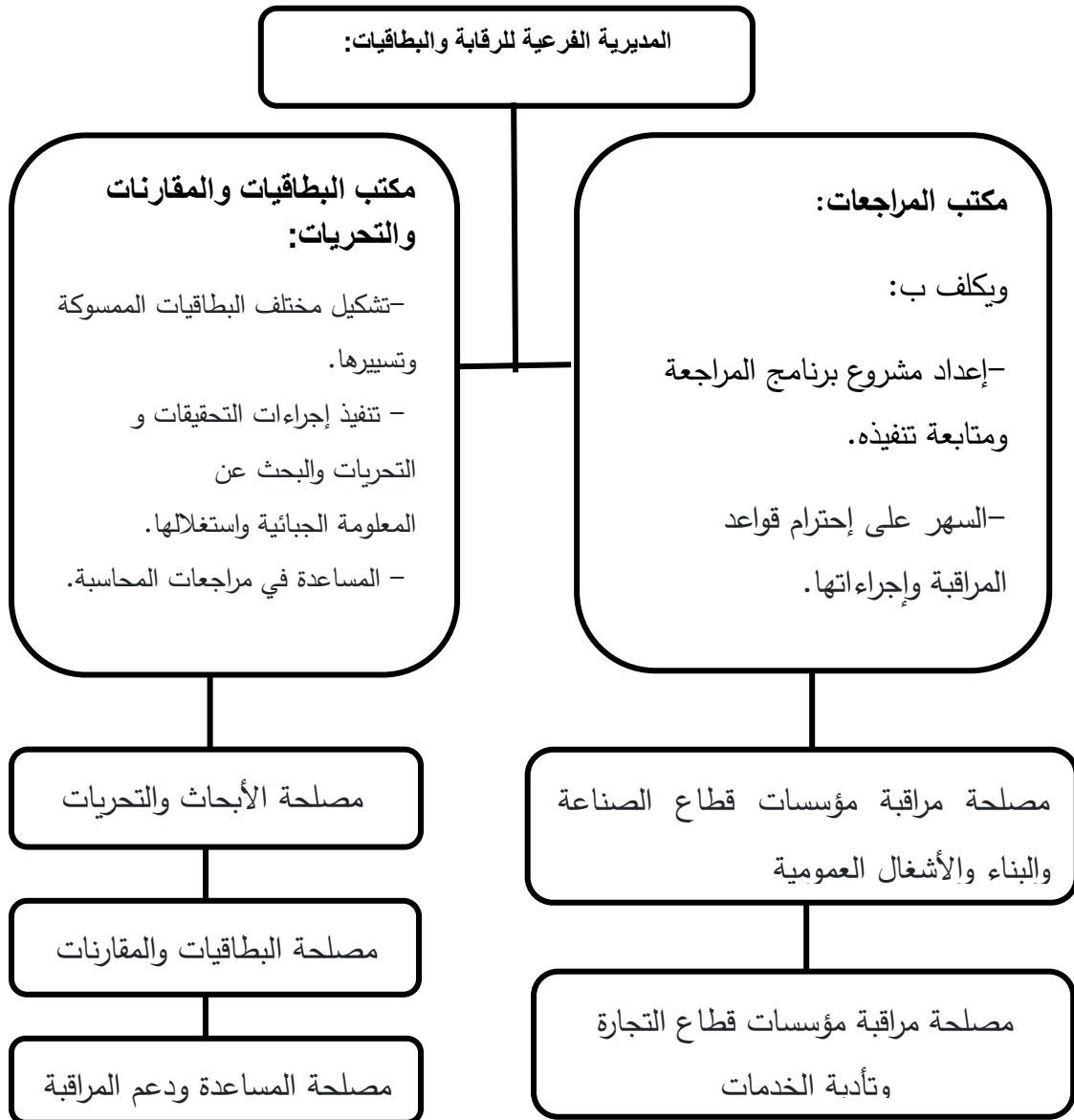
المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب.

## 2. الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات :

وتكلف ب:

- تنفيذ برامج مراجعة المحاسبة ومتابعتها.
- اقتراح التسجيل في البرامج السنوية للمراقبة.
- البحث عن المعلومة الجبائية واستغلالها مع إنجاز التحقيقات والتحريات.

الشكل رقم 04: الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات.



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على موقع وزارة المالية.

## المبحث الثاني: العقوبات التي تمارسها مديرية في حق المخالفين

## المطلب الأول: عقوبات عدم التصريح أو تأخره:

تفرض تلقائيا الضريبة على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي، حسب الحالة، إما بصدد الضريبة على الدخل الإجمالي واما بصدد الضريبة على أرباح الشركات، ويضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25% تتخفف هذه الزيادة إلى 10% إذا لم تتعدى مدة التأخير شهرا واحدا، وإلى 20% عند خلاف ذلك.<sup>1</sup>

يترتب على الإيداع المتأخر للتصريحات التي تحمل عبارة "لا شيء"، والتصريحات التي تكتتب على من طرف المكلفين بالضريبة الذين يستفيدون من إعفاء جبائي أو الذين يتحصلون على نتائج عاجزة، تطبيق الغرامات الآتية:<sup>2</sup>

- 2.500 دج، عندما تكون مدة التأخير شهرا واحدا.
- 5.000 دج، عندما يتجاوز التأخير شهرا، ويتأخر عن شهرين.
- 10.000 دج، عندما يتجاوز التأخر شهرين.

في حالة عدم تقديم الوثائق المطلوبة في أجل ثلاثين يوما (30) ابتداء من تاريخ الإنذار الموجه إلى المعني بالأمر، في ظرف موصى عليه مع إشعار بالاستلام، تفرض الضريبة تلقائيا ويضاعف مبلغ الحقوق بنسبة 25%.<sup>3</sup>

ويترتب على عدم تقديم أو الإيداع غير الكامل للوثائق المطلوبة بموجب أحكام المادة 169 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، خلال أجل قدره ثلاثين (30) يوما ابتداء من تاريخ التبليغ، في ظرف موصى عليه مع إشعار بالاستلام، تطبيق غرامة بمبلغ 500.000 دج. إذا لم تحترم المؤسسة إلزامية التصريح وتعرضت للمراقبة، فإنه زيادة على الغرامة السالفة الذكر، يتم فرض غرامة إضافية تساوي 25% من الأرباح المحولة بطريقة غير مباشرة.<sup>4</sup>

## المطلب الثاني: عقوبات نقص التصريح أو القيام بأعمال الغش

تنص المادة 193-01 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 أدخل بها نسبة:<sup>5</sup>

- 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منه يقل عن 50.000 دج أو يساويه.

<sup>1</sup> المادة 192-01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

<sup>2</sup> المادة 322 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

<sup>3</sup> المادة 192-02 من نفس القانون أعلاه.

<sup>4</sup> المادة 192-03 من نفس القانون أعلاه.

<sup>5</sup> المادة 192-01 من نفس القانون أعلاه.

• 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منه أكبر من 50.000 دج أو أقل من 200.000 دج أو يساويه.

• 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منه أكبر من 200.000 دج.

### المطلب الثالث: العقوبات الجزائية في حالة ثبوت أعمال غش الجبائي

يمكن أن يتعرض المكلف الذي يقوم بأعمال الغش إلى عقوبات جزائية وذلك حسب نص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته، كليا أو جزئيا، بما يأتي:<sup>1</sup>

الشكل رقم 05: العقوبات الجزائية في حالة ثبوت أعمال الغش.

الحبس	الغرامة	مبلغ الحقوق المتملص منه
//	من 50.000 دج إلى 100.000 دج	لا يفوق 100.000 دج
من شهرين إلى 6 أشهر.	من 100.000 دج إلى 500.000 دج	من 100.000 دج إلى 1.000.000 دج
من 6 أشهر إلى سنتين.	من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج	من 1.000.000 دج إلى 5.000.000 دج
من سنتين إلى 5 سنوات.	من 2.000.000 دج إلى 5.000.000 دج	من 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج
من 5 سنوات إلى 10 سنوات.	من 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج	يفوق 10.000.000 دج

<sup>1</sup> المادة 303-01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على المادة 303-01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

### المبحث الثالث: الدراسة الميدانية بمديرية المؤسسات الكبرى

من منطلق أن دراستنا تخص انعكاسات التحقيق المحاسبي على ردع الغش الجبائي، ارتأينا إجراء دراسة ميدانية على ملف مؤسسة ذات مسؤولية محدودة الممارسة لنشاط توزيع المنتوجات الصيدلانية، والتي تم إخضاع ملفاتها الجبائية لعملية التحقيق المحاسبي ضمن البرنامج السنوي للتحقيق 2021 المعد والمصادق عليه من طرف المديرية الفرعية للبرمجة بمديرية الرقابة الجبائية بالمديرية العامة للضرائب.

#### المطلب الأول: بداية إجراءات التحقيق المحاسبي

##### 1. إشعار مراجعة المحاسبة:

في يوم 2021/09/06 أرسل للمؤسسة المعنية إشعار بالتحقيق في المحاسبة تحت رقم (N°119/MF/DGI/DGE/SDCF/21) مبينة أسفله ألقاب وأسماء ورتب المحققين، مع ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة مقابل الإشعار بالاستلام من طرف مسير الشركة، فقد تضمن الإشعار السنوات الخاضعة للتحقيق وهي 2017، 2018، 2019، 2020 كما أوضح الإشعار تاريخ وساعة أول تدخل يوم 2021/09/19 على الساعة 10 صباحا، أي في مدة تقدر ب 19 يوم، مع إمكانية الإستعانة بمستشار خاص به للاستعانة به أو الإنابة عنه، وأيضا الوثائق اللازمة و المطلوبة، وكذا الضرائب والرسوم المعنية بالتحقيق وهي:

- الرسم على النشاط المهني ((TAP،
- الرسم على القيمة المضافة (TVA)،
- حق الطابع (droit de timbre)،
- الضريبة على الدخل الإجمالي صنف مرتبات وأجور (IRG/Salaires)،
- الضريبة على أرباح الشركات (IBS)،
- الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)، وكذا
- (IRG/Associés)
- الضريبة على الدخل الإجمالي صنف عائدات رؤوس الأموال المنقولة (IRG/IRCM)
- (Taxe d'apprentissage et la taxe de formation professionnelle)

تم ذلك بعد مقارنة ميزانيات المؤسسة للسنوات الخمس السابقة، ورقم الأعمال الكبير مقارنة بالنتيجة الجبائية، وصدور اسم المؤسسة ضمن لائحة برنامج التدقيق الجبائي السنوي الذي يقام كل عام من شهر مارس إلى أفريل، ويصادق عليه مدير مديرية كبريات المؤسسات.

### المطلب الثاني: الشروع في عملية التحقيق:

انطلقت عملية الرقابة من طرف رئيس الفرقة ومحققين على مستوى الشركة، وبعد الاطلاع على مختلف الوثائق المحاسبية للشركة تم التأكد من وجود الوثائق المحاسبية الاجبارية والمصادق عليها من طرف المحكمة وهي: دفتر اليومية، سجل الجرد وسجلات الأجرة وهي ما نصت عليه المواد 9 و10 من القانون التجاري، الدفاتر المحاسبية المساعدة، التصريحات الجبائية والشبه الجبائية، الوثائق الثبوتية من فواتير البيع والشراء والأعباء.... إلخ وهي ما نص عليها في القانون 10-07 المتعلق بالنظام المحاسبي والمالي.

### 1. عمليات التسوية والتبليغ:

بعد الإطلاع على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة، وبعد فحص المحاسبة من ناحية الشكل والمضمون، وتطبيقا للمادة 106 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على "أنه يحدد الأجل الممنوح للإدارة بأربع سنوات للقيام بتحصيل الجداول الضريبية التي يقتضيها إستدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أو تطبيق العقوبات الجبائية المترتبة عن تأسيس الضرائب المعنية"، ونظرا لضيق الوقت واقتراب انتهاء السنة المالية 2021 حيث يبدأ أجل التقادم من اليوم الأخير من السنة التي اختتمت أثناءها الفترة التي تم فيها فرض الضرائب فقد تم الإسراع في تحديد نتائج تحقيق سنة 2017 وقد ترتب عن ذلك إصدار تبليغين أوليين:

#### 1.1. التبليغ الأولي للتحقيق المحاسبي لسنة 2017:

تم إستلام التبليغ الأولي يحمل رقم (N°309/MF/DGI/DGE/SDCF/21) وذلك يوم 2021/12/27 كما قدمت له مهلة 40 يوم لصياغة ملاحظاته أو للتعبير عن قبوله أو رفضه، كما يعتبر عدم الرد موافقة ضمنية.

#### 2.1. التبليغ الأولي للتحقيق المحاسبي لسنوات 2018، 2019، 2020:

تم إستلام التبليغ الأولي يحمل (N°92/MF/DGI/DGE/SDCF/22) وذلك يوم 2022/10/18 كما قدمت له مهلة 40 يوم لصياغة ملاحظاته أو التعبير عن قبوله أو رفضه، كما يعتبر عدم الرد موافقة ضمنية.

## 2. الإخطارات والأخطاء التي وقع فيها المكلف سنة 2017 :

### 1.2 من ناحية الشكل :

المحاسبة ممسوكة بشكل مقبول وفقا للمواد 9 إلى 11 من القانون التجاري، والنظام المحاسبي المالي.

### 2.2. من ناحية المضمون:

بعد الإطلاع على الوثائق المحاسبية بالإضافة إلى الميزانيات الجبائية ومختلف التصريحات لسنوات التحقيق، تم العثور على خصم لرسوم غير مبررة نذكرها:

- المبلغ المصرح به 2 990 268 دج الذي وضعته المؤسسة ضمن مصاريف السفر والبعثة خارج البلاد لسنة 2017، والتي لا تعني الموظفين، والذي لا يقع ضمن مصلحة المؤسسة، إذن فهو خرق لأحكام المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- بالإضافة إلى تكاليف غير مبررة لمصاريف السفر، الإقامة والإطعام، فهو خرق لأحكام المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- كما أن حقوق الرسم على القيمة المضافة مستثنى من حق الخصم أو الاقتطاع وهو بمبلغ 828 639 دج وذلك حسب المادة 41 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.
- تكاليف الإطعام والإقامة ب 5 189 900 دج. منها تكلفة الرسم على القيمة المضافة (TVA) ب 828 639 دج.
- تكاليف السفر بقيمة 8 409 031 دج. بدون رسم على القيمة المضافة.
- مصاريف الرعاية (sponsoring) تقدر ب 31 417 741 دج، فاقت السقف المسموح به وهو 30 000 000 دج، وأيضا 10% من رقم الأعمال، إذن فالفرق يندرج ضمن المبلغ الذي لا يسمح به في الجباية وهو 1 417 741 دج.
- خصم غير مبرر لمصاريف تخص هدايا الزبائن، مسجلة في حساب الترويج فهو مخالفة لأحكام المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- قيمة الترويج 13 465 996 دج مع تكلفة ترويج المنتجات 9 917 653 دج ليصبح المجموع 23 383 649 دج.
- الخسائر المتكبدة بسبب تقلبات سعر الصرف من طرف الموردين المقيمين في الخارج، وهي بمبلغ 34 397 578 دج. وعليه تحسب الضريبة على أرباح الشركات وعقوبة ب 25%.

-الضريبة على أرباح الشركات( **IBS 26%**) : 943 3708 دج.

-عقوبة على الضريبة المؤجلة ب **25%**: 235 8432 دج.

بعد تتبع كل هذه الأخطاء لسنة 2017 في تحقيق دام 3 أشهر، قام المحققون

أولاً: بإعادة تشكيل الأسس الضريبية:

➤ إعادة تشكيل الربح:

على النحو التالي:

$$2\ 990\ 268 + 13\ 598\ 931 + 1\ 417\ 741 + 23\ 383\ 649 = 41\ 390\ 589$$

ثانياً: تسوية الضرائب:

➤ تعديلات الرسم على القيمة المضافة:

حسب المادة 116.1 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

$$828\ 639\ (TVA) + 207\ 160\ (majoration\ 25\%) = 1\ 035\ 799$$

➤ إعادة حساب الضريبة على أرباح الشركات:

حسب المادة 136.1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإن المؤسسة تخضع إلى المعدل

الطبيعي.

وأيضاً غرامات على الضريبة المؤجلة حسب المادة 193.1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

نتحصل على إجمالي دفع بقيمة 15 687 784 دج.

➤ المداخل الموزعة:

حسب المادة 46.1 و54 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (المداخل الموزعة: هي الأرباح

والإيرادات التي لا تدرج في الاحتياطات أو في رأس المال).

وحسب المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (يحدد معدل الاقتطاع من المصدر

المطبق على عائدات الأسهم أو الحصص الاجتماعية والمداخل المماثلة ب **15%** محررة من الضريبة)

وأيضاً حسب المادة 193.1 من نفس القانون تفرض غرامة مالية على كل نقص أو خطأ تفرض نسبة

حسب حجم المبلغ المتملص منه.

إذن فالمبلغ الغير معفى من الضرائب هو 41 390 589 دج.



3. الرد على الإخطار لسنة 2017 :

يوم 2022/02/03 قامت المؤسسة بالرد على التصريحات المقدمة من طرف المحققين حيث

صرحت ب:

جدول 09: التفسيرات والتعليقات التي أجابت ها المؤسسة بعد التصريح الأول.

الرقم	الموضوع	توضيح وتفسير المؤسسة
01	الرسوم التي ليست في صالح المؤسسة والتي تخص نفقات السفر والبعثات إلى الخارج والإطعام والإقامة.	-يساهم نشاط الإنتاج والتوزيع في تطوير وتنمية مؤسستنا. -تضم التكاليف سفر مندوبي المبيعات إلى الخارج من أجل التسويق وترويج المنتجات الخاصة بنا. -المشاركة في المؤتمرات العلمية والدولية، من أجل الإشهار بمنتجاتنا. -كما أن الحساب 625200 يتضمن تكاليف المطعم الخاص بالمؤسسة لصالح العمال.
02	مصاريف الرعاية الغير مدمجة في النتيجة الجبائية.	لا نملك أي رد على هذه التكلفة، لعدم إحترام العتبة.
03	الهدايا الممنوحة للعملاء	المؤسسة لم تبالغ في اختيار نفقاتها وتكاليفها من الناحية المحاسبية أو الضريبية، وهذا لسبب الترويج لمنتجاتنا.
04	رسوم الخسائر الغير محققة	إن حقيقة عدم احتساب هذه الرسوم تزيد من وعائنا الضريبي في صيغة رسم على أرباح الشركات، لهذا لم نقم بتسجيلها محاسبيا، ولكن لم نفهم لماذا زيادة ب 25%.
05	الإختلاف بين الفاتورة المعلنة والفاتورة التي أعيد تشكيلها.	التناقضات ناتجة عن وجود عدد كبير من الحسابات البنكية، ولا نملك أي تعليق لإضافته.

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على الوثائق المقدمة من طرف مديرية كبريات المؤسسات.

**4. إرسال محضر شفهي للمؤسسة الخاضعة للتحقيق المحاسبي :**

في يوم 2022/06/19 تم إرسال إشعار من طرف المحققين بنهاية أعمال التحقيق في عين المكان، وذلك حسب المادة 5/20 و 4/20 من قانون الإجراءات الجبائية فقد دام التحقيق 9 أشهر متواصلة، سيتواصل بقية التحقيق في مديرية كبريات المؤسسات.

**5. الإخطارات والأخطاء التي وقع فيها المكلف في سنوات 2018، 2019، 2020 :**

في يوم 2022/10/18 استلمت المؤسسة الإشعار الثاني تحت رقم 92/MF/DGI/DGE/SDCF/22 المتعلق بالأخطاء المرتكبة للسنوات الثلاثة، مع تقديم مهلة 40 يوم لصياغة ملاحظاته أو التعبير عن قبوله أو رفضه، كما يعتبر عدم الرد موافقة ضمنية.

**1.5. من حيث الشكل:**

المحاسبة ممسوكة بشكل مقبول وفقا للمواد 9 إلى 11 من القانون التجاري، والنظام المحاسبي المالي.

**2.5 من حيث المضمون :**

بعد الإطلاع على الوثائق المحاسبية بالإضافة إلى الميزانيات الجبائية ومختلف التصريحات لسنوات التحقيق، تم العثور على:

**➤ خصم لرسوم غير مبررة:**

- المبالغ التي صرحت بها المؤسسة ضمن لائحة البعثات الخارجية وتكاليف السفر والإطعام، والتي لا تعني الموظفين، إذن فهو لا يقع ضمن مصلحة المؤسسة، أي مخالفة لأحكام المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

كما أن التكاليف القابلة للخصم تدرج في نص المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

كما أن حقوق الرسم على القيمة المضافة مستثنى من حق الخصم، وذلك حسب المادة 41 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

جدول 10: جدول يبين القيمة المضافة المستثنية من حقوق الخم للسنوات الثلاثة.

بالدينار الجزائري.

السنة	2018	2019	2020
القيمة المضافة المستثنية	295 760	455 768	452 314

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على الوثائق المقدمة من طرف مديرية كبريات المؤسسات.

- خصم غير مبرر لمصاريف تخص هدايا الزبائن، مسجلة في الحسابين الترويج 623 910 وتكاليف ترويج المنتجات الحساب 623 900، هذا ما يعد مخالفة لأحكام المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

جدول 11: جدول يبين قيمة المصاريف الغير مبررة التي تخص هدايا الزبائن للسنوات الثلاثة.

بالدينار الجزائري.

السنة	2018	2019	2020
المجموع	10 059 347	11 069 928	11 329 326

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على الوثائق المقدمة من طرف مديرية كبريات المؤسسات.

- الخسائر المتكبدة بسبب تقلبات سعر الصرف من طرف الموردين المقيمين في الخارج، من أجل ذلك أعيد دمجها على الضريبة على أرباح الشركات وغرامة ب 25%، بمجموع

جدول 12: جدول يبين الخسائر المتكبدة جراء تقلبات أسعار الصرف للسنوات الثلاثة.

بالدينار الجزائري.

السنة	2018	2019	2020
التكاليف	2 910 212	4 493 611	466 230

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على الوثائق المقدمة من طرف مديرية كبريات المؤسسات.

➤ تناقضات بين رقم الأعمال المصرح به ورقم الأعمال الفعلي:

- الحساب المالي من خلال المقبوضات:

قبل الشروع في إعداد الحساب المالي، قام المحققين بإستخدام قاعدة الحصص النسبية PRORATA وذلك بحساب الحصص النسبية لرقم الأعمال المعفى على رقم الأعمال المصرح بكل الرسوم. ثم الحصص النسبية لرقم الأعمال المصرح ب 19% على رقم الأعمال المصرح بكل الرسوم. بعد أن تم معرفة نسب أرقام الأعمال قام المحققان بتطبيق الحساب المالي من خلال المقبوضات وهذا عن طريق جمع المداخل المبينة في الكشوف البنكية والصندوق بالإضافة إلى

• الحساب المالي من خلال الفوترة:

وذلك بإضافة أرصدة حسابات الزبائن في 01/01، وتسيقات الزبائن في 12/31، وطرح أرصدة حسابات الزبائن في 12/31، وتسيقات الزبائن في 01/01، ثم تم توزيع المبالغ المحصل عليها حسب الحصص النسبية التي تم حسابها في جدول PRORATA تم الوصول في نهاية المطاف إلى أرقام الأعمال المعاد تشكيلها ومع مقارنتها بأرقام الأعمال المصرح بها في جدول حسابات النتائج نتحصل على أرقام الأعمال المخفية.

جدول 13: جدول يبين الفرق بين رقم الأعمال المصرح به والمعاد تشكيله للسنوات الثلاثة.

بالدينار الجزائري.

السنة	2018	2019	2020
رقم الأعمال المصرح	6 876 340 052	6 525 166 261	8 063 568 034
ر أ معاد تشكيله	6 862 120 653	6 544 013 894	8 023 170 131
الفارق	(14 219 399)	18 847 633	(40 397 903)

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على الوثائق المقدمة من طرف مديرية كبريات المؤسسات.

-بنسبة لسنة 2018 و2020 تحصل المحققين على فارق في رقم الأعمال سلبي.

-بنسبة لسنة 2019 تحصل المحققين على فارق في رقم الأعمال إيجابي.

أولاً: إعادة تشكيل الأساس:

• إعادة تشكيل رقم الأعمال:

بعد تطبيق الحساب المالي للمقبوضات، والحصول على الفارق بين رقم الأعمال المعاد تشكيله والمصرح به، تم الحصول على رقم الأعمال الحقيقي، وأيضا بزيادة التكاليف الغير مخصومة تحصلنا على رقم الأعمال لمجموع السنوات

جدول 14: جدول يبين إعادة تشكيل رقم الأعمال للسنوات الثلاثة.

بالدينار الجزائري.

السنة	2018	2019	2020
الفارق	-	18 847 633	-
مجموع التكاليف	20 927 424	27 373 453	29 069 451
النتيجة	20 927 424	46 221 086	29 069 451

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على الوثائق المقدمة من طرف مديرية كبريات المؤسسات.

• إعادة تشكيل الأرباح:

تم تحديد الزيادة في الربح عن طريق جمع الفارق في رقم الأعمال الإيجابي المتحصل عليه 18 847 633 دج وحساب الرسم على النشاط المهني 2% نجد 376 953 دج كان ذلك في سنة 2019 مع كل النفقات التي ألغيت نفقات التنقل والسفر والاطعام والتخفيضات للحصول على الربح. ثانيا: التعديلات الجبائية:

- الرسم على النشاط المهني: حسب المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة فإن نسبة الرسم المطبقة على هذه المؤسسة هي 2 %، يطبق على المبلغ الغير مصرح به، بالإضافة إلى زيادة تقدر ب 25% على التصريحات الناقصة. حسب المواد 193.1 و 227 من قانون الرسوم المماثلة والضرائب المباشرة.
- الرسم على القيمة المضافة: حسب المادة 21 من قانون الرسم على رقم الأعمال فإن نسبة الرسم تقدر ب 19%، يطبق على المبلغ الغير مصرح به، بالإضافة إلى زيادة ب 25% على التصريحات الناقصة، حسب المادة 116.1 من قانون الرسم على رقم الأعمال.
- الضريبة على أرباح الشركات: حسب المادة 136.1 و 150.1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإن هذه المؤسسة تخضع للرسم الطبيعي 26%، وتخضع أيضا إلى زيادة تقدر ب 25% حسب المادة 193.1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- المداخل الموزعة:

كان التعليق مماثلا لما صرح به المحققون لسنة 2017، وقد تم الحساب فقط لسنة 2019.

فحسب المادة 46.1 و54 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (المدخيل الموزعة: هي الأرباح والإيرادات التي لا تدرج في الاحتياطات أو في رأس المال). وحسب المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (يحدد معدل الاقتطاع من المصدر المطبق على عائدات الأسهم أو الحصص الاجتماعية والمدخيل المماثلة بـ 15% محررة من الضريبة) وأيضا حسب المادة 193.1 من نفس القانون تفرض غرامة مالية على كل نقص أو خطأ تفرض نسبة حسب حجم المبلغ المتملص منه. يمكن تلخيص كل التعديلات الجبائية إضافة إلى الغرامات هذا في الجدول التالي:

**جدول 15: جدول يبين التعديلات الجبائية مع الغرامات للسنوات الثلاثة.**

بالدينار الجزائري.

السنة	2018	2019	2020
TAP	-	471 191	-
TVA	369 700	5 046 022	565 392
IBS	6 990 577	15 313 938	9 477 877
RRD	-	1 209 975	-

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على الوثائق المقدمة من طرف مديرية كبريات المؤسسات.

6. الرد على الإخطار لسنة 2018، 2019، 2020 :

يوم 2022/11/29 قامت المؤسسة بالرد على التصريحات المقدمة من طرف المحققين حيث

صرحت ب:

الجدول 16: التفسيرات والتعليقات التي أجابت بها المؤسسة بعد التبليغ الثاني.

الرقم	الموضوع	توضيح وتفسير المؤسسة
01	مصاريف خارج مصلحة المؤسسة بنسبة لمصاريف السفر والإقامة والتمويل للسنة المالية 2017 (لم يتحدثوا عن سنوات المعنية 2020/2019/2018)	-يترتب على نشاط الإنتاج مصاريف ضرورية لتسيير عمل الشركة. -هي مصاريف ضرورية من أجل التسويق والبحوث العلمية، من أجل التعريف بمنتجاتنا لشركائنا وعملائنا. -جميع التكاليف مبررة وحقيقية. ومن أجل هذا نطلب من المحققين التخلي عن الرسوم التي تم إخطارهم بها.
02	مصاريف ترويج المنتجات تخصم من النتيجة الجبائية لسنة 2018،2019،2020	كجزء من الترويج لمنتجاتنا وتسويقها والسياسة الداخلية المتخذة بشكل خاص لمكون المنتج، فإن كل تكاليف المؤسسة صريحة ومبررة وغير مبالغ فيها سواء من ناحية المحاسبة أو الضرائب. لذلك يطلب إلغاء الرسوم التي أبلغتمونا بها.
03	تكلفة الخسائر الغير محققة لأسعار الصرف لسنة 2018، 2019، 2020.	لا يوجد تعليق.
04	الإختلاف بين الفاتورة المعلنة والتي أعيد تشكيلها.	بسبب استخدام المؤسسة لعدد كبير من الحسابات البنكية، نخبركم بأنه لا يوجد إختلاف بين الفواتير وبين حساباتنا البنكية، ولا نملك أي تعليق بخصوص هذا الأمر. ونطلب منكم إلغاء الرسوم التي أبلغتمونا بها.

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على الوثائق المقدمة من طرف مديرية كبريات المؤسسات.

**المطلب الثالث: الإشعار النهائي بالتسوية:**

بعد أن قامت الشركة بالرد على الإخطار بالتسوية الأول والثاني عن طريق إيداعه على مستوى مصلحة الاستقبال بمديرية كبريات المؤسسات، وبعد دراسة الملاحظات من طرف المحققين ونظرا لعدم كفاية الإثباتات المرفقة ارتأى المحققون إلى إرسال إشعار نهائي بالتسوية يبلغهم فيه بأن العناصر التي تم إخطارها في بداية التحقيق تم الاحتفاظ بها جزئيا، كما أن النتائج المقدمة أسفله تعتبر نهائية لا رجعة فيها، وذلك تحت رقم 177/MF/DGI/DGE/SDCF/22 بتاريخ 2022/12/18 يتضمن مايلي:

• **تكاليف السفر والإقامة والإطعام:**

لم تقدم الشركة أي أدلة كافية بخصوص هذا العنصر، وبالتالي الحفاظ على الموقف المتوخى في البداية.

• **مصاريف ترويج المنتج والتكاليف ذات صلة:**

بخصوص هذه النقطة وبعد إعادة النظر للوثائق والتبريرات والكشوفات، أعيد النظر في هذه التكلفة حيث أن 10% من التكاليف أعيد النظر فيها على مدار الأربع سنوات.

• **تكلفة الخسائر الغير محققة لأسعار الصرف:**

لم تقدم الشركة أي أدلة كافية بخصوص هذا العنصر، وبالتالي الحفاظ على الموقف المتوخى في البداية.

**1. إعادة تشكيل الأساس :**

• **إعادة تشكيل رقم الأعمال:**

نتائج الحساب النهائي لرقم الأعمال بعد إعادة النظر فيه:

**الجدول 17: الفارق بين رقم الأعمال المصرح به ورقم الأعمال المعاد تشكيله.**

بالدينار الجزائري.

السنوات	2017	2018	2019	2020
الفارق	(15 052 143)	(14 219 399)	18 847 633	(40 397 903)

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على الوثائق المقدمة من طرف مديرية كبريات المؤسسات.

- بما أن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي، يخول للمكلف بتقديم تصريحات ضريبية تفصيلية تحتوي على معلوماتهم وأعمالهم الشهرية و السنوية وإيراداتهم ومصروفاتهم، فإن الخطأ في التصريح برقم أعمال



أكبر من رقم الأعمال المعاد تشكيله في السنوات 2017، 2018، 2020، يعتبر تصريحاً مزيفاً تستفيد منه مديرية الضرائب بشكل مؤقت، أي يتم فرض ضرائب أعلى على المكلف بناءً على تلك الأرقام المبالغ فيها، مما يؤدي إلى جمع مبالغ ضريبية أكبر ولكنها مؤقتة، إذا قام المكلف بالضريبة بطلب إعادة النظر لاسترجاع مستحقاته مع استحضار كل الوثائق الضرورية.

- تمثل قيمة التصريح المغلوط لرقم الأعمال لسنة 2019 بنسبة 0.28%، من رقم الأعمال الإجمالي المعاد حسابه لنفس السنة.

• إعادة تشكيل الأرباح:

بعد إضافة التكاليف الغير قابلة للخصم تم حساب الزائد الربحي وهو

الجدول 18: الربح المحقق بعد إعادة تشكيل الأساس.

بالدينار الجزائري.

2020	2019	2018	2017	
28 675 337	43 453 604	18 412 587	35 544 676	مجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على الوثائق المقدمة من طرف مديرية كبريات المؤسسات.

2. التعديلات الجبائية :

الجدول 19: التعديلات الجبائية بعد التصريح النهائي.

بالدينار الجزائري.

2020	2019	2018	2017	
-	471 191	-	-	TAP
565 392	5 046 022	369 700	1 035 799	TVA
9 349 790	14 414 506	6 173 255	13 787 863	IBS
-	1 344 889	-	-	RRD

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على الوثائق المقدمة من طرف مديرية كبريات المؤسسات.

كما هو ملاحظ فالرسم على النشاط المهني تم حسابه فقط من السنة التي كان فيها الفارق بين رقم الأعمال

المصرح به ورقم الأعمال المعاد تشكيله.

3. إرسال الجدول الفردي :

تم إعداد وإرسال الجدول الفردي الذي يلخص جميع الضرائب والرسوم والغرامات المستدركة لسنوات 2017 حتى 2020، وهنا نجد ملخص لجميع الغرامات والضرائب والرسوم:

**الجدول 20: الجدول يلخص الجدول الفردي وقيمة الضرائب في كل سنة مع الغرامات.**

بالدينار الجزائري.

البيان	النسبة	2017	2018	2019	2020
IRG	15%	-	-	1 075 911	
الغرامة	25%	-	-	268 978	-
IBS	26%	9 241 616	4 787 273	11 297 937	7 455 588
الغرامة	25%	2 310 404	1 196 818	2 824 484	1 863 897
TAP	2%	-	-	376 953	-
الغرامة	25%	-	-	94 238	-
TVA	26%			3 581 050	
الغرامة	25%			895 263	
R TVA		828 639	295 760	455 768	452 314
الغرامة	25%	207 160	73 940	113 942	113 079
ID		2 235 843	189 164	292 085	30 305

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على الوثائق المقدمة من طرف مديرية كبريات المؤسسات. من خلال الجدول أعلاه، قامت الشركة باستلام إشعار بالدفع للجدول الفردي من طرف قابض الضرائب لمديرية كبريات المؤسسات يعلمها بضرورة تسديد الضرائب والرسوم والغرامات الواردة في الإشعار بالدفع في أجل أقصاه 15 يوما، ابتداء من تاريخ سريان تحصيل الجدول الفردي لدى قابض الضرائب. ويمكن تلخيص مبالغ الإيرادات الجبائية الناتجة عن عملية التحقيق المحاسبي في الجدول التالي:

الجدول 21: جدول يبين قيمة الغرامات المحققة من مجموع الأربع سنوات.

بالدينار الجزائري.

السنوات	2017	2018	2019	2020
الحقوق + الغرامات	14 823 662	6 542 955	21 266 609	9 915 183
إجمالي الحقوق	39 848 808			
إجمالي الغرامات	9 962 202			
الإجمالي	52 559 408			

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على الوثائق المقدمة من مديرية كبريات المؤسسات.

نلاحظ من خلال الجدول أن الإيرادات الجبائية التي تم التوصل إليها من طرف المحققين، بعد عملية التحقيق المحاسبي متفاوتة من سنة إلى أخرى، حيث نلاحظ بأن المبلغ المحصل خلال سنة 2019 مرتفع جدا، يليه المبلغ المحصل عليه سنة 2017 ثم 2020، و2018 ومنه فإن حجم التهرب الضريبي في تنامي إذا تغالفت الإدارة ولم تعمل على قمعه، بالإضافة إلى الحجم المعتبر للمبالغ المتخفية فاللافت هو تنوع في الطرق الإبداعية في الغش الجبائي، أو بما يسمى اصطلاحا بالمحاسبة الإبداعية، ولهذا يتطلب من المحققين الإلمام الجيد بالطرق الحديثة المستخدمة في التهرب والغش الضريبي، هذا ما يجعل الإدارة الجبائية ذات سلطة واسعة وجب مدها بكل الأدوات المساعدة.

فالتصحيحات التي توصلت إليها إدارة الضرائب وهي 52 559 408 دج مبلغ هام جدا بنسبة للخزينة العمومية، فهي إيراد إضافي للميزانية العامة تساهم بالقدر الكافي في تنمية اقتصاد الدولة وإنعاش الاقتصاد.

## خاتمة الفصل الثالث

في الأخير تعتبر مديرية كبريات المؤسسات جهة رقابية تعمل في مجال التحقيق المحاسبي ومكافحة الغش الجبائي. تقوم المديرية بتنفيذ دراسات ميدانية وتحقيقات دقيقة على الشركات والمؤسسات الكبيرة، بهدف كشف التجاوزات الضريبية والمخالفات المحاسبية.

تتبع المديرية أساليب وأدوات متقدمة لجمع وتحليل البيانات المالية والمحاسبية، وتقنيش السجلات المالية والضريبية للمكلفين بالضريبة. وتهدف إلى ضمان الامتثال للقوانين الضريبية وتحقيق العدالة المالية. تعمل مديرية كبريات المؤسسات بشكل مستقل وتتبع الإجراءات القانونية في التحقيق ومكافحة الغش الجبائي. قد تتعاون أيضًا مع الجهات الرقابية الأخرى والسلطات الضريبية لتبادل المعلومات وتعزيز التعاون في مجال مكافحة التهرب الضريبي. باستخدام التحقيق المحاسبي وتنفيذه بشكل فعال، تلعب مديرية كبريات المؤسسات دورًا هامًا في حماية الاقتصاد الوطني، وضمان استرداد الحقوق المالية العامة، وتحقيق النزاهة والشفافية في النظام الضريبي.

أما بخصوص الدراسة التطبيقية تم استخدام التحقيق المحاسبي كأداة فعالة في مكافحة الغش الجبائي. تم إجراء تحقيق محاسبي شامل على السجلات المالية والمعلومات المحاسبية للشركة جزائرية كبيرة، بهدف الكشف عن التجاوزات الضريبية والحفاظ على الامتثال للقوانين الضريبية.

توصلت الدراسة إلى نتائج هامة، حيث تم تحديد عدد من المخالفات الضريبية وتوجيه الإجراءات اللازمة لتصحيحها. قد تم تعديل الأسس الضريبية وتحديد المبالغ المستحقة للضرائب والرسوم، وتم اتخاذ إجراءات قانونية ضد المخالفين وفرض عقوبات مالية.

استخدام التحقيق المحاسبي في هذه الدراسة ساهم في ضمان النزاهة والشفافية في النظام الضريبي، وتوفير الموارد المالية اللازمة للدولة. كما أسهم في بناء الثقة بين المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية. يعتبر التحقيق المحاسبي أداة حيوية للكشف عن التجاوزات الضريبية وضمان الامتثال للتشريعات الضريبية. ينبغي استخدامه بشكل مستمر وفعال كجزء من استراتيجية شاملة لمكافحة الغش الجبائي وتعزيز النظام الضريبي بشكل عام.

الخاتمة العامة

الضريبة هي أداة مالية تستخدمها الحكومات لتمويل النفقات العامة وتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية. تفرض الضرائب على المواطنين والشركات بناء على الدخل والثروة والمعاملات المالية وغيرها من المصادر المحددة. تعتبر الضرائب مصدرا رئيسيا للإيرادات الحكومية، وتستخدم لتمويل البنية التحتية والخدمات العامة مثل الصحة والتعليم والأمن والدفاع.

مع ذلك، تواجه الأنظمة الضريبية تحديات متعلقة بالتهرب الضريبي. يعني التهرب الضريبي عدم الامتثال للالتزامات الضريبية المفروضة عن طريق تقليل الإيرادات المعلنة أو تضخيم المصروفات أو استخدام أساليب أخرى غير قانونية لتجنب دفع الضرائب المستحقة، فهو يتسبب في تلوين النظام الضريبي عن طريق تحميل الأفراد والشركات النزيهة أعباء ضريبية أكبر.

كما يمكن القول بأن التهرب الضريبي يشكل تحديا كبيرا أمام الأنظمة الضريبية في جميع أنحاء العالم. ويتسبب في خسائر مالية كبيرة للدول وتشويه النظام الضريبي العادل والمستدام. يستخدم الأشخاص والشركات أساليب متنوعة للغش وتجنب دفع الضرائب المستحقة. بالرغم من أن هناك أشكالا قانونية وأخرى غير قانونية للتهرب الضريبي، إلا أن التهرب غير القانوني يعد إنتهاكا للقوانين الضريبية ويتعرض صاحبه للمساءلة القانونية.

تكافح الحكومات والسلطات الضريبية بشكل مستمر للحد من هذه التجاوزات وتعزيز الامتثال الضريبي.

فالرقابة الجبائية تعد أداة حيوية في ضمان تنفيذ النظام الضريبي بفعالية وعدالة. تهدف الرقابة الجبائية إلى ضمان الامتثال للقوانين الضريبية وتطبيقها بشكل عادل ومنصف. تلعب السلطات الضريبية دورا حاسما في مراقبة ومراجعة الإقرارات الضريبية والأنشطة المالية للأفراد والشركات لضمان دفع الضرائب المستحقة.

ونجد بأن من أنواع الرقابة الجبائية الفعالة والعملية التحقيق المحاسبي الذي يعتبر الأداة الرئيسية والأساسية المهمة في عملية الرقابة الجبائية، يتمثل دوره في إجراء فحص دقيق وشامل لكل السجلات المالية والمعلومات المحاسبية للشركات والمؤسسات بهدف كشف أي انتهاكات أو تجاوزات ضريبية، كما تستخدم الإدارة الجبائية عدت أدوات وتقنيات متقدمة لجمع وتحليل البيانات المالية والمحاسبية لتحديد المخالفات الضريبية المحتملة.

الرقابة الجبائية والتحقيق المحاسبي تعدان أدوات حيوية للحد من الغش الجبائي وضمان توفير الموارد المالية اللازمة للدولة. تعزز هذه الآليات الثقة في نظام الضرائب وتعزز العدالة المالية بين المكلفين

بالضريبة. باستخدام التحقيق المحاسبي كأداة قوية، تتمكن الإدارة الجبائية من ضمان تحصيل الضرائب بشكل عادل وفعال، وتعزيز النزاهة والشفافية في النظام الضريبي.

### النتائج المتوصل إليها:

من خلال الدراسة تم التوصل إلى عدد من النتائج الهامة، منها:

- **الطرق المتبعة في عملية التحقيق:** يقوم المحققون بعدة طرق ناجعة وفعالة ومتطورة في إكتشاف الثغرات التي يقع فيها المكلف بحسن نية أو بسوء نية، لتوضع المؤسسة في الصورة الحقيقية لها، هذا ما يثبت لنا صحة الفرضية الأولى.
- **حنكة وخبرة المحققين:** وذلك من خلال تحليل البيانات المالية والمحاسبية بشكل دقيق وشامل وكذا الاكتشاف الذكي للأدلة ومؤشرات الغش الجبائي بسبب المعرفة القانونية والتعمق في معرفة اللوائح القانونية المتعلقة بمجالهم، كما أن التعاون مع الجهات المعنية وحرية الإطلاع على كل المعلومات المالية تمكنهم من إكتشاف الثغرات التي وقع فيها المكلف، هذا ما يثبت لنا صحة الفرضية الثانية.
- **كشف التجاوزات الضريبية:** يتمكن فريق التحقيق المحاسبي من كشف التجاوزات والمخالفات الضريبية التي يقوم بها المكلفون بالضريبة. يتم تحليل البيانات المالية والمحاسبية لتحديد أي أنماط غير متوافقة مع اللوائح الضريبية والتشريعات المالية، هذا ما يثبت لنا صحة الفرضية الثالثة.
- **تحديد المخالفات المحاسبية:** تم تحليل السجلات المالية والمعلومات المحاسبية لتحديد أي مخالفات محاسبية قد تكون مؤثرة على التقارير المالية للشركة أو المؤسسة. يمكن أن تشمل المخالفات المحاسبية عدم الامتثال لمعايير المحاسبة المعتمدة أو إخفاء المعلومات المالية.
- **اتخاذ إجراءات تصحيحية:** استنادًا إلى النتائج المتوصل إليها من التحقيق المحاسبي، يتم اتخاذ إجراءات تصحيحية لتصحيح التجاوزات الضريبية والمخالفات المحاسبية. يشمل ذلك تعديل الأسس الضريبية وتصحيح التقارير المالية وتطبيق العقوبات المناسبة.
- **تحسين الامتثال للقوانين الضريبية:** يساهم التحقيق المحاسبي في تحسين مستوى الامتثال للقوانين الضريبية من قبل الشركات والمؤسسات المدروسة. بفضل هذه العملية، يتم تعزيز الشفافية والنزاهة في النظام الضريبي وضمان تحصيل الضرائب بشكل عادل.
- **تعزيز ثقة المستثمرين والجهات المعنية:** عندما يتم تنفيذ التحقيق المحاسبي بشكل فعال، فإنه يساهم في بناء الثقة بين المستثمرين والجهات المعنية الأخرى. فعندما يكون هناك نظام فعال

للتحقيق المحاسبي، يمكن للأطراف الخارجية الاعتماد على المعلومات المالية والمحاسبية التي تتم تدقيقها والتحقق منها.

- **تعزيز التوعية والثقافة المالية:** يعمل التحقيق المحاسبي على زيادة التوعية والثقافة المالية لدى الشركات والمؤسسات. يتم توفير توجيهات وتوصيات لتحسين النظم والعمليات المحاسبية، وبالتالي يتم تعزيز الوعي المالي والتزام الشركات بالقوانين واللوائح المالية.
- **تطوير السياسات الضريبية:** يعطي عملية الرقابة الجبائية فرصة لتقديم توصيات وملاحظات حول تطوير السياسات الضريبية. يتم تحليل النتائج وتحديد الثغرات والاقتراحات لتحسين النظام الضريبي وجعله أكثر فعالية وعدالة.
- **مكافحة الغش الجبائي:** يعد الغش الجبائي تحديًا كبيرًا يواجه النظم الضريبية. تعمل الرقابة الجبائية على مكافحة الغش وتقليله من خلال اكتشاف التجاوزات واتخاذ الإجراءات اللازمة ضد المخالفين **التوصيات:** من خلال النتائج السابقة المتوصل إليها من هذه الدراسة، يمكن تقديم بعض التوصيات والتي تساهم في الحد من ظاهرة الغش الضريبي وتعمل على الرفع من فاعلية الرقابة الجبائية وتتمثل فيما يلي:
  - الاهتمام بنقطة هامة جدا فيما يخص الرقابة المعمقة والمدروسة لمحاربة الغش الضريبي، إيجاد إجراءات تصحيحية جديدة، بعد التحديد الدقيق لمختلف الهياكل المساهمة في محاربة الغش الجبائي.
  - إصدار توصيات جديدة مبنية على أساس الملاحظات الميدانية المقدمة لمختلف النقائص الموجودة.
  - تكرار عمليات الرقابة للمؤسسات الصغيرة والكبيرة بشكل مستمر.
  - الاهتمام بتطبيق جبايتك وتدارك الأخطاء الموجودة فيه، كما يمكن استخدام تقنيات التحليل البياني والذكاء الاصطناعي وتكنولوجيا المعلومات لتعزيز قدرة الرقابة الجبائية على اكتشاف وتحليل التلاعبات والتهرب الضريبي.
  - تطوير النظام الضريبي من إصلاح في التشريعات الضريبية لسد الثغرات الجبائية.
  - تعزيز التعاون الدولي يتم التعاون مع الجهات الدولية لتبادل المعلومات الضريبية وتعزيز التعاون في مكافحة التهرب الضريبي عبر الحدود.
  - تعزيز الشفافية والمساءلة يجب أن تتمتع السلطات الجبائية بمستوى عال من الشفافية والمصادقية في تسيير أمور المكلفين.



**أفاق البحث:**

بعد هذه الدراسة واستخلاص النتائج السابقة وتقديم الاقتراحات، حيث أننا قدمنا هذه الدراسة لتكون فاتحة لبحوث أخرى، إلا أنه مزال هناك العديد من النقاط التي تتطلب الشرح والتفصيل خصوصا فيما يتعلق بأشكال وأنواع الرقابة، وكذا كل آليات التهرب الضريبي التي تعد موضوعا كبيرا يتطلب تفصيلا أكبر، وأيضا التحليل الدقيق للنظام المعلوماتي الجبائي وأنظمة التصريح الجبائي الذي يمكن أن يكون موضوعا مستقلا.

# قائمة المراجع

## أولا باللغة العربية

## الكتب:

01. بن اعمارة منصور، الضرائب على الدخل الإجمالي، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010.
02. بن عمارة منصور، أنواع واجراءات الرقابة الجبائية، دار الهومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2016.
03. الجريدة الرسمية، 2022.
04. دليل الخاضع للضريبة التابع للمديرية العامة للضرائب 2009.
05. سوزي عدلي راشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2000.
06. عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، 2019.
07. عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.
08. عيسى سماعيلين، جباية ومحاسبة المؤسسة، منشورات الزرقاء العالمية، 2021.
09. فوزي عبد المنعم، المالية العامة والسياسات المالية، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2000.
10. قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، 2021.
11. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2021.
12. قانون المالية 2022.
13. محمد خصاونة، المالية العامة النظرية والتطبيق، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، ص 66.
14. ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، الجزائر، منشورات 2014.
15. وليام توماس، امرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ، طبعة 2، الأردن، 2013.

## المجلات العلمية:

16. أحمد بسباس، طرق الإخضاع الضريبي للمراقبة الجبائية في الجزائر: واقع واقتراحات، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، المجلد 07، العدد 01، جامعة الأغواط، 2016.
17. احمد خيدل، زهيرة كيسي، جريمة التهرب الضريبي، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 14، العدد 1، الجزائر، 2020.
18. أحمية فاتح، دويس رجا، إحترام حقوق وضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية كآلية للحد من المنازعات الجبائية، مجلة البحوث في العقود وقانون الأعمال، المجلد 7، العدد 2، 2022.
19. العقون رشيد، بوسماحة محمد، دراسة تحليلية لدور مؤشرات المنازعات الجبائية في تقييم أداء الرقابة الجبائية في المحاسبة، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 7، العدد 1، جامعة طاهري محمد بشار، الجزائر، جوان 2022.
20. أشرف سالم عبد الكافي، أثر تطبيق نظام الحوكمة على تحسين إجراءات تحصيل الإيرادات الضريبية، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، العدد 4، ليبيا، 2018.
21. أمغري عبد الرحمان، شيخي بلال، دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر، مجلة دراسات جبائية، العدد 1، المجلد 2، 2013.
22. أمير جازية، مهدي رزيقة، التهرب الضريبي كأحد تحديات الإدارة الجبائية، المجلة الجزائرية للمالية العامة، المجلد 12، العدد 1، جامعة المدية الجزائر، 2022.
23. أيوب نجار، منهجية التدقيق الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائية، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 7، العدد 1، جامعة على لونيسى البليدة 2 الجزائر، 2022.
24. بصاشي هدى، صفحة صليحة، واقع النظام الجبائي الجزائري وأثره على الإستثمار، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 5، العدد 2، الجزائر، 2020.
25. بلخيري محمد سعد الدين، مسمودي أنيس، آليات الرقابة الجبائية ودورها في فحص الوضعية الجبائية الشاملة للمؤسسات الاقتصادية، مجلة المنهل الإقتصادي، المجلد 3، العدد 1، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، 2020.

26. بلواضح الجيلاني، التحقيق المحاسبي كآلية للحد من التهرب الضريبي، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 15، العدد 1، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2022.
27. بن إبراهيم قويدر، شويكات محمد، أثر الضرائب على النمو الاقتصادي في الجزائر دراسة تحليلية باستعمال طريقة التحليل بالمركبات الأساسية ACP خلال الفترة الممتدة ما بين 2000-2015، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، مجلد 6، عدد 1، 2020.
28. بن الشيخ نور الدين، دراجي شهرزاد، جريمة الغش الجبائي في التشريع الجزائري، مجلة معارف للعلوم الاقتصادية والقانونية، المركز الجامعي سي الحواس بركة باتنة الجزائر، المجلد 2، العدد 3، 2021.
29. بن بعلاش خاليدة، مكافحة الغش والتهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة المستقبل للدراسات القانونية والسياسية، جامعة تيارت، المجلد 5، العدد 2، 2021.
30. بن عزوق منير، مسقم مريم، دور الإدارة الالكترونية في تحسين التحصيل الجبائي ومكافحة التهرب الضريبي، مجلة طبنة للدراسات العلمية الاكاديمية، المجلد 3، العدد 5، الجزائر، ديسمبر 2020.
31. بوبكر مصطفى، أسباب التهرب الضريبي ومدى نجاح الدولة في التصدي له، مجلة القانون العقاري، جامعة البليدة الجزائر، 2015.
32. بوحالة الطيب، الوسائل الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مجلة طبنة للدراسات العلمية الاكاديمية، المجلد 5، العدد 2، جامعة باتنة الجزائر، 2022.
33. حبيبة زحاف، محمد الأمين عسول، مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 5، العدد 2، جامعة ام البواقي الجزائر، 2022.
34. حساني بن عودة وآخرون، جهود الجزائر في مكافحة التهرب الضريبي لدعم التنمية الاقتصادية، مجلة الاقتصاد وإدارة الاعمال، جامعة تيارت وادارار مجلد 3، العدد 2، 2020.
35. حسين كماش، سعاد شعابنية، "مناهج وطرق التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية على الشركات دراسة حالة -تحقيق محاسبي لشركة كبرى على مستوى مديرية كبريات المؤسسات، حوليات جامعة قالم للعلوم الاجتماعية والإنسانية، المجلد 16، العدد 2، 2022.

36. خذيري صبرينة، جنينة عمر، الرقابة الجبائية في الجزائر بين هدفي مكافحة التهرب الجبائي وتنمية الإيرادات الجبائية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المجلد 12، العدد 2، 2019.
37. خليل إسماعيل إبراهيم، الآثار الاقتصادية للضرائب في العراق خلال المدة 1985 2002، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 66، 2007.
38. خنفري فدوى، اليزيد علي، مدى فعالية النظام الجبائي الجزائري في التقليل من ظاهرة الغش الضريبي، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة العربي بن مهيدي ام البواقي الجزائر، سبتمبر 2019.
39. خير الدين شرواطي، دور نظام المعلومات في تحسين الرقابة الجبائية في الجزائر، مجلة الأبحاث الاقتصادية، المجلد 17، العدد 1، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2022.
40. دوداح رضوان، "الإصلاح الضريبي في ظل التغيرات الاقتصادية العالمية دراسة حالة الجزائر ما بين 2002 2012"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية دراسة حالة إقتصادية، المجلد 20، العدد 02، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، 2008.
41. دوداح رضوان، بن عربية شيراز، تقييم فعالية التحقيق المحاسبي في تقويم المداخل تحت إطار الرقابة الجبائية، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 5، العدد 1، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، ماي 2022.
42. زايمي مولود، مسار برنامج التحقيق المحاسبي والجبائي من الانتقاء الى التنفيذ: مديرية الولائية للضرائب البلدية، مجلة دراسات جبائية، المجلد 10، العدد 2، 2021.
43. سيليني جمال الدين، عنون فؤاد، توجه الجزائر نحو الحوكمة الجبائية الإلكترونية كألية لتفعيل الرقابة الجبائية وتقليل تكلفة التحصيل، مجلة القانون العقاري، العدد 15 (خاص)، 2021.
44. طلوش فارس، علوان رمزي، الرقابة الجبائية كألية من آليات تفعيل الحوكمة الضريبية، مجلة الاقتصاد والتنمية، المجلد 10، العدد 1، الجزائر، 2022.
45. عوادي مصطفى، رحال نصر، عيدة أنور، الرقابة الجبائية ودورها في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد 2، العدد 1، الجزائر، 2019.
46. عوادي مصطفى، نصر رحال، التحقيق الجبائي على محاسبة المكلفين بالضريبة في الجزائر، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد الأول، العدد الأول، جامعة الوادي، 2016.

47. عيدي الطيب، بوشیخي عائشة، دور معايير الحوكمة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد 4، العدد 2، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان الجزائر، 2021.
48. عيسى سماعيلين، ظاهرة الغش الضريبي في القانون الجبائي الجزائري (التشخيص والعلاج)، مخبر العولمة وانعكاساتها على اقتصاديات دول الشمال الافريقي، المجلد 15، العدد 21، سبتمبر 2019، ص576.
49. عيسى قسايسية، حقوق المكلف بالضريبة في مواجهة امتيازات الإدارة أثناء ممارسة إجراءات التحصيل الجبري للضريبة، مجلة القانون العقاري، العدد، كلية الحقوق جامعة الجزائر، 2021.
50. فادي نعيم جميل علاونة، آثار التهرب الضريبي على الموازنة العامة الفلسطينية وطرق الحد منه، المجلة الاكاديمية للبحوث القانونية والسياسية، المجلد 7، العدد 1، فلسطين، 2023.
51. قصاص سليم، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة قسنطينة 1، المجلد أ، العدد 48، ديسمبر 2017.
52. لواج عبد الرحيم، تقييم فعالية التحقيق المحاسبي في تقييم تصريحات المكلفين بالضريبة، مجلة أوراق إقتصادية، العدد 2، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، جوان 2018.
53. لونيس عبد الوهاب، حماية حقوق وحریات المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، مجلة القانون المجتمع السلطة، جامعة وهران 2، العدد 5، 2016.
54. مصباح حراق، امحمد امر بوزيد، تأثير الغش الضريبي على فعالية النظام الجبائي، مجلة العلوم التجارية، المجلد 18، العدد 2، الجزائر، ديسمبر 2019.
55. هوارى سفيان، نقال فاطمة، أثر الضريبة السياسية على النمو الاقتصادي في الجزائر 1990 2019، المجلد 11، العدد 4، الجزائر، 2021.

#### الأطروحات والرسائل الجامعية:

56. إلياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، أطروحة ماجستير، قسم علوم التسيير، بسكرة، الجزائر، 2011.
57. بولجة نادية، النظام القانوني للغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الدولي للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2016.

58. جليد ياسين، نورين عزالدين، سطايجي جمال، الضرائب وأثرها على التنمية الاقتصادية، مذكرة ماستر، الجزائر، 2012.
59. رجال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير مؤسسات صغيرة ومتوسطة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2007.
60. سليمان عتري، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، أطروحة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2012.
61. عبد الغفور هلايلي، آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر في الحقوق تخصص قانون إداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016.
62. لابد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2012.
63. محمود جمام، النظام الضريبي وأثاره على التنمية الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة قسنطينة، 2010.
64. ناصر بوحام محمد، دور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2014.
65. واكواك عبد السلام، فعالية النظام الضريبي في الجزائر دراسة حالة قباضة ولاية الوادي، أطروحة ماستر، كلية العلوم التجارية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2011.
66. ولهي بوعلام، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2005.
- الملتقيات الدولية:**
67. بلواضح الجيلاني، ميمون نبيلة، مكافحة التهرب الضريبي كهدف لجهود القضاء على البطالة، ملتقى حول استراتيجية الحوكمة في مكافحة البطالة في ظل التنمية المستدامة، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، نوفمبر 2011.



68. سعاد مالح، الرقابة الجبائية في الجزائر، مداخلة بعنوان قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية في الجزائر، مجمع هيليو بوليس قالمة، السنة 2016.

69. ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لفعيل اليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة، الملتقي الدولي حول: الأزمة الاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة سطيف، يومي 20 و22 أكتوبر 2009.

#### ثانيا باللغات الأجنبية:

. BERTI Editions, 2021, 70. Ahmed SADOUDI, « DROIT FISCAL »  
2005. 71. Guide de vérificateur de comptabilité

72. HAMINI, LAUDIT COMPTABLE ET FINANCIERE, LIVRE, 1<sup>er</sup> édition,  
.ALGER,2019

73. Himrane Mohammed, Larioui Abderrezak, « le control fiscal en Algérie,  
Vol , quel est l'impact des reformes Journal of advanced Economic research »  
.04, Issue 02, 2020

74. Raymond Muzellec, Finances Publiques – Notions Essentielles, Sirey,  
,1986, 5 eme EDITION

.75. Thierry Lambert, Redressement Fiscal, Edition Economica, 1985

#### ثالثا المواقع:

76. <http://virtuelcampus.univ-msila.dz> 13/03/2023, 16 :20.

,24/02/2023, 20 :25. 77. <https://mawdoo3.com/>

78. <https://master-mp.ufc.dz/s2/mod/resource/view.php?id=1072> 26/02/2023, 01 :59.

79. <https://www.uoanbar.edu.iq/eStoreImages/Bank/23079.pdf> ,26/03/2023,  
03 :30.

80. <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-03-24-14-21-49/services-25/04/2023> 00.09 [exterieurs/237-2014-05-27-15-01-59.](https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-03-24-14-21-49/services-25/04/2023)

81. [https://www.google.com/search?q=JULIA+KAGAN,+what+are+taxes,](https://www.google.com/search?q=JULIA+KAGAN,+what+are+taxes)  
23/02/2023, 23.49.

الملاحق



## الملحق رقم 01:

Série D n° 4

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

**REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE**

MINISTRE DES FINANCES  
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS  
DIRECTION DES GRANDES ENTREPRISES  
SOUS-DIRECTION DE CONTROLE ET DES FICHIER

وزارة المالية  
المديرية العامة للضرائب  
مديرية كبريات المؤسسات  
المديرية الفرعية للرقابة والقوائم

Reçu le 06/09/2021

Référence N° 149/MP/DGI/DGE/SDCF/21

Lettre avec  
A.R.  
N°

03

## Avis de Vérification de Comptabilité

Mr. Le Gérant de la  
Distributeur des Produits Pharmaceutiques

Le 06/09/2021

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 Siège le 09/09/2021 à 10 H, à l'effet de vérifier au titre des exercices 2017, 2018, 2019, 2020 l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après, désignés: TAP, TVA, Droit de timbre, IRG/Salaires, IBS, IRG, IRG/associés, IBS et IRG retenue à la source, Taxe de formation professionnelle et Taxe d'apprentissage, taxe sur les véhicules immatriculés dans la catégorie VP, Taxe Domiciliation Bancaire.

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

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

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

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

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

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

Chef de brigade

Mr.  
(Inspecteur Divisionnaire)



03

Mr. (Inspecteur Divisionnaire)

Mr. (Inspecteur central)

## الملحق رقم 02:

ETAT COMPARATIF DES BILANS						
DESIGNATION ENTREPRISE :						
ACTIVITE : Distributions des produits pharmaceutiques						
ADRESSE :						
IDENTIFIANT FISCAL :						
		ACTIF				
LIBELLE		Exercice 16	Exercice 17	Exercice 18	Exercice 19	Exercice 20
Actifs Non Courants	Immobilisations incorporelles	11 648 974	31 547 500	31 547 500	33 007 249	40 499 649
	Amortissements et Perte De Valeurs	2 348 500	4 996 737	11 530 864	17 052 163	24 205 496
	<b>Net</b>	<b>9 302 474</b>	<b>26 550 763</b>	<b>20 016 636</b>	<b>15 955 086</b>	<b>16 294 153</b>
	Terrains	72 000 000	72 000 000	72 000 000	72 000 000	72 000 000
	Amortissements et Perte De Valeurs	-	-	-	-	-
	<b>Net</b>	<b>72 000 000</b>	<b>72 000 000</b>	<b>72 000 000</b>	<b>72 000 000</b>	<b>72 000 000</b>
	Bâtements	145 494 783	145 494 783	145 522 583	145 833 583	154 619 356
	Amortissements et Perte De Valeurs	128 949 915	134 172 822	137 004 438	139 895 851	142 937 589
	<b>Net</b>	<b>16 544 868</b>	<b>11 321 961</b>	<b>8 518 145</b>	<b>5 937 732</b>	<b>11 681 767</b>
	Autres Immobilisations Corporelles	285 978 887	255 775 629	271 063 155	302 689 022	420 723 137
	Amortissements et Perte De Valeurs	173 767 960	176 329 051	187 235 463	193 800 033	213 035 299
	<b>Net</b>	<b>112 210 927</b>	<b>79 446 578</b>	<b>73 827 692</b>	<b>108 888 989</b>	<b>207 687 838</b>
	Immobilisations en concession	-	-	-	-	-
	Amortissements et Perte De Valeurs	-	-	-	-	-
	<b>Net</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>81 386 910</b>	<b>81 386 910</b>
Immobilisations Encours	42 968 963	142 834 672	152 145 395	192 503 879	422 452 749	
Actifs Non Courants	Titres mis en équivalence	-	-	-	-	-
	Amortissements et Perte De Valeurs	-	-	-	-	-
	<b>Net</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
	Autres Participations et Créances Rattachées	615 684 640	1 148 695 437	1 145 717 818	1 363 757 890	1 728 256 919
	Amortissements et Perte De Valeurs	-	-	-	-	-
	<b>Net</b>	<b>615 684 640</b>	<b>1 148 695 437</b>	<b>1 145 717 818</b>	<b>1 363 757 890</b>	<b>1 728 256 919</b>
	Autres Titres Immobilisés	-	-	-	-	-
	Amortissements et Perte De Valeurs	-	-	-	-	-
	<b>Net</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
	Prêts et Autres Actifs Financiers Non Courants	20 966 309	11 098 467	5 524 369	4 337 019	50 994 268
Amortissements et Perte De Valeurs	-	-	-	-	-	
<b>Net</b>	<b>20 966 309</b>	<b>11 098 467</b>	<b>5 524 369</b>	<b>4 337 019</b>	<b>50 994 268</b>	
Impôts Différés Actif	10 400 000	-	-	-	-	
<b>Total Actifs Non Courants</b>	<b>900 078 081</b>	<b>1 491 847 778</b>	<b>1 477 750 055</b>	<b>1 844 747 605</b>	<b>2 539 760 236</b>	
Actifs Courants	Stocks et Encours	2 116 177 743	810 957 045	781 268 088	1 897 114 031	4 476 953 390
	Provisions	384 958 762	266 929 685	25 807 518	404 550 181	941 706 131
	<b>Net</b>	<b>1 731 218 981</b>	<b>544 027 360</b>	<b>755 460 570</b>	<b>1 492 563 850</b>	<b>3 535 247 259</b>
	Clients	1 705 036 863	2 454 976 392	2 346 848 668	1 913 766 544	429 784 986
	Provisions	147 893 537	247 887 404	325 379 110	408 595 269	429 784 986
	<b>Net</b>	<b>1 557 043 326</b>	<b>2 207 078 988</b>	<b>2 021 469 558</b>	<b>1 505 171 275</b>	<b>2 107 944 973</b>
	Autres Débiteurs	31 092 552	28 872 945	19 880 770	34 504 134	11 145 241
	Provisions	-	-	-	-	-
	<b>Net</b>	<b>31 092 552</b>	<b>28 872 945</b>	<b>19 880 770</b>	<b>34 504 134</b>	<b>11 145 241</b>
	Impôts et Assimilés	100 939 017	169 449 073	105 489 331	119 872 589	214 079 294
	Autres Créances et Emplois Assimilés	-	-	-	-	-
	Provisions et Perte De Valeurs	-	-	-	-	-
	<b>Net</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
	Placements et Autres Actifs Financiers Courants	-	-	-	-	-
	<b>Net</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
Trésorerie	119 279 527	1 010 988 534	1 771 354 677	1 745 744 937	831 439 814	
Provisions et Perte De Valeurs	-	-	-	-	-	
<b>Net</b>	<b>119 279 527</b>	<b>1 010 988 534</b>	<b>1 771 354 677</b>	<b>1 745 744 937</b>	<b>831 439 814</b>	
<b>Total Actifs Courants</b>	<b>3 539 573 513</b>	<b>3 960 416 900</b>	<b>4 548 284 805</b>	<b>4 897 956 795</b>	<b>6 699 856 571</b>	
<b>Total Général Du Actifs</b>	<b>4 439 651 594</b>	<b>5 452 264 678</b>	<b>6 026 034 860</b>	<b>6 742 704 300</b>	<b>9 239 616 811</b>	



		PASSIF				
LIBELLE		Exercice 16	Exercice 17	Exercice 18	Exercice 19	Exercice 20
Capitaux Propres	Capital Émis	92 000 000	92 000 000	92 000 000	920 000 000	920 000 000
	Capital Non Appelé					
	Primes et Réserves	9 200 000	9 200 000	9 200 000	9 200 000	9 200 000
	Bénéfices à Réinvestir (Taux Réduit)					
	Écart De Réévaluation					
	Écart D'équivalence					
	Résultat Net	242 397 996	301 682 927	1 042 901 977	858 604 650	515 431 925
	Autres Capitaux Propres - Report à Nouv	472 584 835	714 982 830	1 016 665 758	1 131 567 734	1 990 172 384
	<b>Total Capitaux Propres</b>	<b>816 182 831</b>	<b>1 117 865 757</b>	<b>2 160 767 735</b>	<b>2 919 372 384</b>	<b>3 434 804 309</b>
Passifs Non Courants	Emprunts et Dettes Financières					
	Impôts Différés Passifs et Provisions	95 389 543	68 720 020	80 033 176	79 906 801	94 951 578
	Autres Dette Non Courantes	-	-	-	81 386 910	81 386 910
	Provisions et Produits Constatés D'avanc	-	-	-	-	-
	<b>Total Passif Non Courants</b>	<b>95 389 543</b>	<b>68 720 020</b>	<b>80 033 176</b>	<b>161 293 711</b>	<b>176 338 488</b>
Passifs Courants	Fournisseurs et Comptes Rattachés	585 899 917	1 683 225 968	1 618 593 878	1 376 570 429	3 035 300 374
	Impôts	29 132 809	111 705 833	46 161 066	169 440 575	205 776 281
	Autres Dettes	2 263 046 494	2 200 234 630	2 120 479 006	2 116 027 199	2 192 123 036
	Trésorerie Passif	650 000 000	270 512 471	-	-	195 274 325
	<b>Total Passif Courants</b>	<b>3 528 079 220</b>	<b>4 265 678 902</b>	<b>3 785 233 950</b>	<b>3 662 038 203</b>	<b>5 628 474 016</b>
	<b>Total Général Du Passif</b>	<b>4 439 651 594</b>	<b>5 452 264 679</b>	<b>6 026 034 861</b>	<b>6 742 704 298</b>	<b>9 239 616 813</b>

Tableau des Comptes de Résultat

DESIGNATION ENTREPRISE :  
 ACTIVITÉ : Distribution produits pharmaceutiques  
 ADRESSE :  
 IDENTIFIANT FISCAL :  
 ARTICLE D'IMPOSITION :

DESIGNATION DES COMPTES		Ex,2017	Ex,2018	Ex,2019	Ex,2020	
Production de l'exercice	Vente de marchandises	5 806 023 786	6 931 347 363	4 877 583 167	4 846 431 828	
	Achats de marchandises vendues	-3 486 511 705	-4 175 321 875	-2 799 811 879	-2 977 864 173	
	<b>MARGE BRUT (crédit - débit)</b>	<b>2 319 512 081</b>	<b>2 756 025 488</b>	<b>2 077 771 288</b>	<b>1 868 567 655</b>	
	Pourcentage Marge Brut = bénéfice brut x 100 / VA	39,95%	39,76%	42,60%	38,58%	
	Produits Fabriqués	231 421 019	544 202 999	2 235 400 453	3 875 110 897	
	Prestations de services					
	produits annexes					
	Rabais, Remise, Ristournes accordés	-49 720 266	-599 210 310	-587 817 359	-457 974 691	
	<b>Chiffre d'affaire net des r.r.r</b>	<b>6 987 724 540</b>	<b>6 876 340 052</b>	<b>6 525 166 261</b>	<b>8 063 568 034</b>	
	Production stockée ou déstockée	-23 092 527	37 946 928	152 074 054	364 700 290	
	Production immobilisée	-	-	-	-	
	Subventions d'exploitation	-	-	-	-	
	<b>Production de l'exercice</b>	<b>5 964 632 013</b>	<b>6 914 286 981</b>	<b>6 677 240 325</b>	<b>8 428 268 324</b>	
	Consommations de l'exercice	Matières premières	-104 444 448	-357 512 524	-1 185 500 042	-2 168 553 509
		Autres approvisionnements	-46 428 244	-51 605 038	-78 753 480	-79 273 667
Variations de stocks						
Achats d'études et de prestations de service						
Autres consommations		-28 140 349	-20 610 203	-22 828 095	-49 216 135	
Rabais, Remise, Ristournes obtenus sur achats					43 398 892	
Services extérieurs		-378 239 235	-1 352 655 965	-832 397 234	-854 537 576	
Autres services		-966 092 607	-42 664 802	-54 368 917	-120 355 129	
Rabais Remise, Ristournes obtenus sur services						
<b>Consommations de l'exercice</b>		<b>-5 009 856 588</b>	<b>-6 000 370 407</b>	<b>-4 974 659 647</b>	<b>-8 208 403 297</b>	
<b>Valeur ajoutée d'exploitation (crédit - débit)</b>		<b>954 775 425</b>	<b>913 916 574</b>	<b>1 702 580 678</b>	<b>2 221 865 027</b>	
POURCENTAGE VA exp = VA/CA		15,96%	13,29%	26,09%	27,55%	
Charges de personnel		-408 752 582	-419 280 334	-642 758 984	-719 650 894	
Impôts et taxes et versements assimilés		-87 115 123	-99 307 976	-99 315 039	-103 063 419	
<b>Excédent brut d'exploitation</b>		<b>460 907 720</b>	<b>395 328 264</b>	<b>960 506 675</b>	<b>1 399 150 614</b>	
Opérationnel	Autres Produits opérationnels	62 973 566	24 293 424	36 742 408	32 097 029	
	Autres charges opérationnelles	-1 439 140	-69 421 222	-16 389 539	-16 312 865	
	Dotations aux Amortissements	-65 583 718	-48 326 519	-42 610 345	-36 267 501	
	Provisions	- 514 827 089	-351 168 828	-813 145 450	-1 371 491 117	
	Pertes de valeur					
	Reprise sur pertes de valeur et provisions	532 952 288	514 827 089	351 186 628	613 145 450	
	<b>Résultat opérationnel</b>	<b>484 983 627</b>	<b>465 514 408</b>	<b>476 290 377</b>	<b>820 321 610</b>	
	Financier	Produits financiers	43 759 321	760 517 704	566 980 790	34 573 145
		Charges financières	-75 484 774	-54 926 116	-26 870 127	-123 010 809
		<b>Résultat financier</b>	<b>-31 705 453</b>	<b>705 591 588</b>	<b>540 310 663</b>	<b>-88 437 664</b>
		<b>Résultat Ordinaire</b>	<b>453 278 174</b>	<b>1 171 105 996</b>	<b>1 016 601 040</b>	<b>731 883 946</b>
		Ext ord	Produits extraordinaires			
	Charges extraordinaires		- 41 783 056	- 8 199 395	- 699 527	- 26 546 121
	<b>Résultat extraordinaires</b>		<b>-41 783 056</b>	<b>- 8 199 395</b>	<b>- 699 527</b>	<b>- 26 546 121</b>
	Impôts exigible sur résultats		-99 432 183	-122 004 624	-157 296 862	-189 905 900
Impôts différés sur résultats ordinaires	-10 400 000		-	-	-	
<b>Résultat Net de l'exercice</b>	<b>301 682 935</b>	<b>1 042 901 977</b>	<b>858 604 651</b>	<b>515 431 925</b>		
<b>POURCENTAGE NET=bénéfice net x100 /C.A</b>	<b>5,04%</b>	<b>15,17%</b>	<b>13,16%</b>	<b>6,39%</b>		

## الملحق 03:

Série O n° 21

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
REPUBLICQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Recu de 28/12/2021

وزارة المالية  
المديرية العامة للضرائب  
مديرية كبرى المؤسسات  
المديرية الفرعية للرقابة والقوائم

MINISTRE DES FINANCES  
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS  
DIRECTION DES GRANDES ENTREPRISES  
SOUS-DIRECTION DU CONTRÔLE DES FICHIERS



Reference N° 309 /MF/DGI/DGE/SBCE/21

Mr. Le Gérant de Dde la .....  
Distribution des produits Pharmaceutiques.....  
.....  
.....  
.....27/12/2021.....

**Notification de Redressement  
Suite à la vérification de comptabilité**

Suite à l'envoi de l'avis de vérification n° 119 du 06/09/2021, vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre des exercices 2017., 2018., 2019., 2020., se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés: TAP., TVA, Droit de Timbre, IRG/Salaires, IBS, IRG..... IRG/Associés, IBS, et IRG retenue à la source, Taxe d'apprentissage et la taxe de Formation Professionnelle..... taxe sur transaction de véhicules neufs, taxe de domiciliation bancaire.....

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.....04.....feuilles y compris celui-ci

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

**Chef de brigade**

**Nom, prénom et grade  
des vérificateurs**

(Inspecteur en chef)





L'examen de la comptabilité présentée par l'entreprise Sarl Magpharm, ainsi que de l'ensemble des déclarations souscrites, appelle de notre part au titre de l'exercice 2017, les observations suivantes :

I- Appréciation de la comptabilité sur le plan formel :

L'examen des livres obligatoires tant à leur forme, à leur authentification qu'à leur tenue, ne laisse apparaître, conformément aux dispositions des articles 9 à 11 du code de commerce (CC) et du système comptable financier (SCF), d'anomalies susceptibles d'entamer la régularité de la comptabilité au plan formel.

II- Appréciation de la comptabilité sur le plan fond:

1. constat de charges indument déduites :

Est ainsi relevé au titre de l'exercice 2017, indu décompte du résultat fiscal de frais de déplacement et mission à l'étranger, au profit de personnes n'émergeant pas parmi le personnel de l'entreprise, pour un montant de 2 990 268 DA, ne relevant pas de l'intérêt social de l'entreprise, constituant ainsi une infraction aux dispositions de l'article 169 du code des impôts directs et taxes assimilées (CID-TA).

> Est ainsi relevé au titre de l'exercice 2017, indu décompte du résultat fiscal frais de voyage, d'hébergements, de restauration, ne relevant pas de l'intérêt social, constituant ainsi une infraction aux dispositions de l'article 169 du code des impôts directs et taxes assimilées (CID-TA). (cf.tab).

Notant que les droits Tva les grevant sont exclues du droit à déduction, pour un montant de 828 639 DA, sur le fondement de l'article 41 du Code des taxes sur le chiffre d'affaires (CTCA).

En DA

Libellé	N° compte	Mt. charge	Droit tva
Frais restaurations et Hébergements	625 200	5 189 900	828 639
Frais de voyage	625 200	8 409 031	-
Total :		13 598 931	828 639

> Est relevé au titre de l'exercice 2017, décompte à tort du résultat fiscal d'opérations de sponsoring dépassant la limitation instituée, suivant dispositions de l'article 169-2 du CID-TA, à savoir 10% du CA avec un plafond de 30 000 000 DA (Cf. tab)

Libellé	Mt. DA
Mt. Charge sponsoring déduites	31 417 741
Mt. Charge sponsoring déductible	30 000 000
Ecart à réintégrer	1 417 741

> Est ainsi relevé au titre de l'exercice 2017, indu décompte du résultat fiscal de charges de cadeaux à la clientèle, comptabilisés au compte promotion, constituant ainsi une infraction aux dispositions de l'article 169 du code des impôts directs et taxes assimilées (CID-TA). (cf.tab).

En DA

Libellé	N° compte	Mt. charge
Promotion	623 910	13 465 996
Frais de Promotion Produits	623 900	9 917 653
Total :		23 383 649

> Est ainsi relevé au titre de l'exercice 2017, indu décompte du résultat imposable de pertes de change latentes, suite à l'actualisation des dettes fournisseurs, pour un montant de 34 397 578 D<sup>A</sup>

Toutefois, celles-ci ayant fait l'objet de réintégration au titre de l'exercice 2017, il n'est pas applicable des pénalités pour impôt différé (cf.tab).





En DA		
Mt. déduite	Droits Ibs (26%)	Pénalité pour impôt différé (25%)
34 397 578	8 943 370	2 235 843

Nous vous signifiions à ce titre que le service envisage de reconstituer les bases d'impositions déclarées souscrites par l'entreprise, au titre de l'exercice vérifié, de la manière ci-après précisée.

**A- Reconstitution des bases d'imposition**  
- Reconstitution du bénéfice :

La reconstitution du CA, est effectuée sur la base de la réintégration des charges indument ites (Cf. tab).

En DA	
Libellé	2017
frais de déplacement non déductibles	2 990 268
frais de voyage d'hébergements non déductibles	13 598 931
Sponsoring non déductible	1 417 741
cadeaux à la clientèle	23 383 649
Rehaussement de bénéfice	41 390 589

**B- Régularisations fiscales :**  
1. Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) :

Il est appliqué sur le montant des droits simples à rappeler, une majoration pour insuffisance de aration sur le fondement des dispositions de l'article 116.1 du C.TCA (Cf. tab).

En DA	
Libellé	2017
Rappel droits Tva	828 639
Majoration 25%	207 160
Total des droits	1 035 799

3. Impôt sur le bénéfice des sociétés (IBS) :

le rehaussement de bénéfice ainsi arrêté est, conformément aux dispositions des articles 136.1 et .1 du CID, taxable à l'lbs au taux normal.

Il est appliqué sur le montant des droits simples en découlant, une majoration pour insuffisance de aration sur le fondement des dispositions des articles 193.1 du CID.

En DA	
Libellé	2017
Rehaussement de bénéfice	41 390 589
Droits lbs 26%	10 761 553
Majoration 25%	2 690 388
Pénalités pour impôt différé	2 235 843
Total à payer	15 687 784

4. Revenus réputés distribués :

Conformément aux dispositions des articles 46.1 et 54 du CID, le bénéfice ainsi reconstitué net sont réputés distribués aux associés et imposables au taux de retenue à la source libérale. Ce montant est tenu pour redevable légal.



## الملحق 04:



07 FEB. 2022



03/02/2022

A l'attention de Messieurs les Vérificateurs  
Sous-direction du contrôle fiscal et des fichiers  
Direction des Grandes Entreprises.

**Objet : Réponse a la notification de redressements 2017.**

Réf : Votre envoi n°309/MF/DGI/SDCF/2021 reçu le 28/12/2021.

Faisant suite à la notification visée en objet, dans laquelle vous portez à notre connaissance les résultats de la vérification de notre comptabilité en matière de Tva Tap IBS et IRG, au titre de l'exercice 2017, nous avons l'honneur de vous faire parvenir nos éléments de réponse lesquels ont trait aux dits rehaussements.

Nous relevons qu'aucune réserve n'est formulée en la forme, néanmoins en le fond, quelques constatations et anomalies ont été retenues :

- Les charges de gestion courante ne relevant pas dans l'intérêt de la société s'agissant de frais de déplacement et mission à l'étranger, frais de voyage, d'hébergement et restauration.
- Les charges de sponsoring passé en comptabilité au titre de l'exercice 2017.
- L'écart issu lors de l'établissement du compte financier au titre de l'exercice 2017.
- Les charges de promotions, cadeaux à la clientèle.
- Les charges des pertes latentes.

De ce qui précède, les éléments de réponse que nous nous proposons d'émettre sont les suivantes :

**1- Charges ne relevant pas dans l'intérêt de la société, s'agissant des frais de déplacement et mission à l'étranger, frais de voyage, d'hébergement et de restauration au titre de l'exercice 2017 :**

Libellé	N° compte	Mt. charge	Droit tva
Frais restaurations et Hébergements	625 200	5 189 900	828 639
Frais de voyage	625 200	8 409 031	-
	Total :	13 598 931	828 639

Au titre des charges citées et leur qualification, ne relevant pas dans l'intérêt de notre société donne lieu à des éclaircissements et explications suivantes :

- L'activité de production et de distribution donne lieu à Actionnée des charges nécessaires pour le déroulement de notre société.
- Il s'agit de charges inhérentes aux déplacements de nos délégués commerciaux sur le territoire national afin de promouvoir et de commercialiser les produits que nous produisons.
- Ainsi que des participations à des congrès scientifiques internationales, afin de promouvoir et faire connaître les molécules que nous produisons.
- Aussi il faut noter que le compte 625200 comptabilise aussi les charges de la cantine destinés à nos employés exerçant au sein de notre siège.

(Voir copies factures en annexe A).

**2- / Les charges de sponsoring non réintégré au résultat fiscal de l'exercice 2017 :**

Au titre du point évoqué de l'exercice 2017 de la déduction à tort des charges de sponsoring en respectant pas le seuil, Nous n'avons aucun commentaire à apporter sur le ce point imposé par les vérificateurs.

**3- / Les cadeaux remis à la clientèle au résultat fiscal de l'exercice 2017 :**

Libellé	N° compte	Mt. charge
Promotion	623 910	13 465 996
Frais de Promotion Produits	623 900	9 917 653
	Total :	23 383 649

Dans le cadre de la promotion et de la commercialisation de nos produits, ainsi que la politique interne envisagée surtout pour le volet de la production, notre société opte à ses dépenses et charges tout en respectant que ses charges ne soient exagérées sur le plan comptable et fiscale.

**4- / Les charges des pertes latentes au titre de l'exercice 2017 :**

S'agissant sur ce point, on reconnait que nous n'avons pas passer les pertes latentes issues de l'écart de change sur l'impôt différé, mais nous vous soulevons que le fait de ne pas comptabiliser cette charge à augmenter notre assiette fiscale en terme d'IBS de ce fait on ne comprend pas la taxation de 25%.

**5- / Discordance entre la facturation déclarés et celle reconstitué :**

Pour expliquer ces discordances issues par l'élaboration du compte financier de l'exercice 2017, il est utile de vous informer que par rapport le nombre important des comptes bancaires utilisés, au titre de ce point nous n'avons aucun commentaire a rajouté.

Nous nous tenons à votre disposition pour vous communiquer toute information complémentaire que vous jugeriez utile, et vous prions de croire monsieur a l'assurance de notre haute considération.

Cachet & Signature

Pièces Jointes :

- Copie Notification Initiale Dge.
- Les pièces Justifications détail (A)



## الملحق رقم 05:

Envoyer par messagerie

Imprimer le form

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Séda 0 n°33

## REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS  
DIRECTION DES GRANDES ENTREPRISES  
SOUS DIRECTION DU CONTROLE ET FICHIERS

## Procès Verbal

## De fin des travaux de vérification sur place

Nous soussignés, Mrs: et

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 -- exerçat

l'activité de Distributeur de Productions Pharmaceutiques

Sise au LE, 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° 119 du 06/09/2021

Fait à ALGER le 19/06/2022

L'intéressé a signé : Oui  Non 

Nom/prénom/qualité du signataire

Nom/Prénom/Grade de(s) vérificateur

Mr. Inspecteur Divisionnaire

Mr Inspecteur Central

## الملحق رقم 06:

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
 REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série O n° 21

Reçu le 23/10/2022

MINISTERE DES FINANCES  
 DIRECTION GENERALE DES IMPOTS  
 DIRECTION DES GRANDES ENTREPRISES  
 SOUS-DIRECTION DU CONTROLE ET DES FICHIERS

Référence N°: 92 /MF/DGI/DGE/SDCF/ 22

Lettre avec  
 A.R.  
 N°

Mr. Le Gérant de  
 Distribution Produits Pharmaceutiques

18/10/2022

**Notification de Redressement**  
**Suite à la vérification de comptabilité**

Suite à l'envoi de l'avis de vérification n° 119 du 06/09/2021, vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre des exercices 2017., 2018., 2019., 2020., se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés: TAP, TVA, Droit de Timbre, IRG/Salaires, IBS, IRG, IRG/Associés, IBS et IRG retenue à la source, Taxe d'apprentissage et la taxe de Formation Professionnelle, taxe sur transaction de véhicules neufs, contribution mise à la charge des concessionnaires de véhicules automobiles;

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 de impôts de wilaya, du chef du centre des impôts ou du chef de service des recherches et vérification 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 de 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.....06.....feuilles y compris celui-ci  
 Veuillez agréer Madame, monsieur l'expression de notre parfaite considération.

Chef de brigade

Mr. (Inspecteur du Chef)

Nom, prénom et grade  
 des vérificateurs

Mr. (Inspecteur Divisionnaire)  
 Mr. (Inspecteur central)

L'examen de la comptabilité présentée par l'entreprise Sarl Mag Pharm, ainsi que de l'ensemble des opérations souscrites, appelle de notre part au titre des exercices 2018, 2019 et 2020, les observations suivantes :

1- Appréciation de la comptabilité sur le plan formel :

L'examen des livres obligatoires tant à leur forme, à leur authentification qu'à leur tenue, ne laisse paraître, conformément aux dispositions des articles 9 à 11 du code de commerce (CC) et du système comptable financier (SCF), d'anomalies susceptibles d'entamer la régularité de la comptabilité au plan formel.

Stric O n° 21 sezim

Libellé	2018	2019	2020
de la charge déduite	2 910 212	4 493 611	466 230
bits lbs (26%)	756 655	1 168 339	121 220
énéralité pour impôt différé (25%)	189 164	292 085	30 305

2. discordances entre le CA déclaré et le CA reconstitué :

Il est relevé du mode de reconstitution du CA suivant la technique du compte financier, une distorsion entre le CA déclaré et le CA reconstitué (Cf. tab).

- détermination du taux de prorata de CA par taux d'imposition :

Aux fins de conversion du CA reconstitué ttc en CA reconstitué ht, il est tenu compte d'un prorata de CA déclaré en ttc par taux d'imposition (Cf. tab).

En DA

Libellé	2018	2019	2020
CA ttc total déclaré	6 876 340 052	6 525 166 261	8 063 568 034
CA exonéré	2 528 430 237	1 729 821 576	2 065 886 130
Prorata CA exonéré	36,77%	26,51%	25,62%
CA déclaré à 19%	4 347 909 815	4 795 344 685	5 997 681 904
Prorata CA déclaré à 19%	63,230%	73,490%	74,380%

- compte financier :

En DA

Libellé	2018	2019	2020
<b>Encaissements bancaires :</b>			
• Cpte: 512700 : BNP Hydra	9 476 375 144	7 057 061 248	8 042 431 508
• Cpte: 512020 : NATIXIS BEZ	1 846 638 897	3 771 160 528	23 919 509
• Cpte: 512012 : BEA Amirouch	2 742 994 198	4 377 923 449	5 994 752 957
• Cpte: 512701 : BNP	1 417 948 085	1 547 427 041	1 375 217 381
(+)Cheque Remis a L'encaissement	100 604 022	23 790 429	32 605 510
(-)Cheque Remis a L'encaissement	25 704 823	100 604 022	23 790 429
Difference de règlement et perte de change	723 787	1 146 401	71 755
<b>Total Encaissements Brut (1)</b>	<b>15 559 579 310</b>	<b>16 677 905 073</b>	<b>15 445 208 191</b>
<b>Défalcations :</b>			
• Cpte 167 : - Emprunts - Principal	3 417 162	1 887 141	2 576 400
• Cpte 266 : - Créances sur groupe	737 854 986	482 794 892	-
• Cpte 274 : -Dépôts à terme	389 270	-	-
• Cpte 275 : - consignations douanes	961 311	-	40 000
• Cpte 401 : - fournisseur Mag Logistic	46 201 775	21 980 660	63 466 595
• Cpte 421 : - rémunérations aux personnels	119 620	83 346	-
• Cpte 431 : - encaissement sinistre/Compte	417 213	510 534	7 500
• Cpte 445 : - TVA A récupérer sur investissement	-	-	114
• Cpte 447 : - receveur des impôts DGE	150 000	-	-
• Cpte 455 : - comptes courants des associés	188 000	203 055 663	184 000
• Cpte 462 : - créances sur cessions d'immobilisations	760 000	-	-
• Cpte 467 : - autres comptes débiteurs	5 000 000	107 000 000	-
• Cpte 468 : - recettes en attente d'imputation	13 088 882	91 353 372	34 088 882
• Cpte 519 : - avances bancaire	882 959 548	115 945 519	263 668 831
• Cpte 540 : - acreditifs	4 476 573 663	6 039 238 410	4 945 540 435
• Cpte 581 : - Virements de fonds	1 339 276 529	1 664 500 000	1 581 400 000
• Cpte 658 : - Autres Charges De Gestions Courantes	80 000	-	-
• Cpte 661 : - Charges d'intérêt sur effets c/clients	-	-	600
• Cpte 766 : - gain de changes difference de cours	23 861	121 954	963 433
• Cpte 768 : - autres produits divers	3 267 219	5 949 562	2 703 283
• frais de banque	-	19 901	-
• Différence de règlement cpt 540	-	2 000 000	-



Année 01/21 restée			
• Annulation et Regul & Rest Com + tva			
• ext et annul prov non compt	1 666	39 032	23 649
• Extourn Credit/Debit	188 408 517	214 216 367	-
• Annul Oper Double	39 880 000	-	-
• Annul & Rjt Virt	297 000	35 998	-
• Rejet Chq et effet et Ristourns	370 240	-	-
• Annul Chq et virt et oper (cpt411+419+511)/releve	-	-	111 910
Total défalcatons (2)	14 185 142	5 583 073	63 479 519
Encaissements Nets (1) - (2)	7 751 871 603	8 956 315 424	6 948 255 013
(-) solde client 01/01	7 866 168 195	7 721 589 650	8 496 953 178
(+) solde client 31/12	2 454 976 392	2 221 478 567	1 913 766 544
(+) avance clients 01/01	2 221 478 567	1 913 766 544	2 537 729 959
(-) avance clients 31/12	70 240	-	-
(+) Créance irrécouvrable	-	-	16 586 065
CA reconstitué Itc	58 460 488	-	-
% prorata CA exonéré	7 632 740 609	7 413 877 627	9 104 330 528
(-) CA exonéré PRORATA	36,77%	26,51%	25,62%
Ca Taxable Itc à 19%	2 806 226 143	1 965 783 719	2 332 852 253
rapport conversion (1/1,19)	4 826 514 467	5 448 093 908	6 771 478 274
CA reconstituée taxable ht	0,8403	0,8403	0,8403
(+) CA exonéré	4 055 894 510	4 578 230 175	5 690 317 878
CA total reconstitué ht	2 806 226 143	1 965 783 719	2 332 852 253
CA déclaré ht / tr	6 862 120 653	6 544 013 894	8 023 170 131
Écart de CA	6 876 340 052	6 525 166 261	8 063 568 034
	-14 219 399	18 847 633	-40 397 903

Nous vous signifions à ce titre que le service envisage de reconstituer les bases d'impositions des déclarations souscrites par l'entreprise, de la manière ci-après précisée.

#### A- Reconstitution des bases d'imposition

##### 1- Reconstitution du chiffre d'affaires :

Le CA est reconstitué, sur la base des écarts de CA tel que ressortant du compte financier (Cf. tab).

Libellé	2018	2019	2020	En DA
CA reconstitué ht	6 862 120 653	6 544 013 894	8 023 170 131	
CA déclaré ht / tr	6 876 340 052	6 525 166 261	8 063 568 034	
frais de déplacement non déductibles	5 628 055	7 567 785	8 656 810	
frais de voyage non déductibles	5 240 022	9 112 693	9 083 315	
Frais de Promotions	10 059 347	11 069 928	11 329 326	
Rehaussement de bénéfice	20 927 424	46 221 086	29 069 451	

##### 2- Reconstitution du bénéfice :

La reconstitution du CA est effectuée sur la base de rehaussement de CA dégagé suivant la technique du compte financier déduction faites des droits Tap, ainsi que de la réintégration des charges indument déduite (Cf. tab).

Libellé	2018	2019	2020	En DA
Rehaussement de CA	-	18 847 633	-	
ap redressements (-)	-	376 953	-	
frais de déplacement non déductibles	5 628 055	7 567 785	8 656 810	
frais de voyage non déductibles	5 240 022	9 112 693	9 083 315	
frais de Promotions	10 059 347	11 069 928	11 329 326	
Rehaussement de bénéfice	20 927 424	46 221 086	29 069 451	



**Majoration fiscale sur l'activité professionnelle (TAP) :**

Le rehaussement de CA ainsi retenu est, conformément aux dispositions de l'article 222 du code des impôts directs (CID), taxables à la Tap au taux de 2% (cf. tab).

Il est appliqué sur le montant des droits simples en déduisant, une majoration pour insuffisance de déclaration sur le fondement des dispositions des articles 193.1 et 227 du CID.

Libellé	2018	2019	2020	En DA
Rehaussement CA	-	18 847 633	-	-
Droits Tap : 2%	-	376 953	-	-
Majoration 25%	-	94 238	-	-
Total des droits	-	471 191	-	-

**2. Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) :**

Le rehaussement de CA ainsi retenu est, conformément aux dispositions de l'article 21 du C.TCA, taxables à la TVA au taux de 19% (cf. tab).

Il est appliqué sur le montant des droits simples en déduisant, une majoration pour insuffisance de déclaration sur le fondement des dispositions de l'article 116.1 du C.TCA (Cf. tab).

Libellé	2018	2019	2020	En DA
Rehaussement de CA	-	18 847 633	-	-
Droits Tva : 19%	-	3 581 050	-	-
Rappel droits Tva	295 760	455 768	452 314	-
Total droits de tva	295 760	4 036 818	452 314	-
Majoration 25%	73 940	1 009 204	113 078	-
Total à payer	369 700	5 046 022	565 392	-

**3. Impôt sur le bénéfice des sociétés (IBS) :**

Le rehaussement de bénéfice ainsi arrêté est, conformément aux dispositions des articles 136.1 et 150.1 du CID, taxable à l'ibs au taux normal.

Il est appliqué sur le montant des droits simples en déduisant, une majoration pour insuffisance de déclaration sur le fondement des dispositions des articles 193.1 du CID.

Libellé	2018	2019	2020	En DA
Rehaussement de bénéfice	20 927 424	46 221 086	29 069 451	-
Droits Ibs : 2%	5 441 130	12 017 482	7 558 057	-
Majoration : 25%	1 360 283	3 004 371	1 889 514	-
Pénalités pour impôts différés	189 164	292 085	30 305	-
Total droits	6 990 577	15 313 938	9 477 877	-

**4. Revenus réputés distribués :**

Conformément aux dispositions des articles 46.1 et 54 du CID, le bénéfice ainsi reconstitué net d'IBS, sont réputés distribués aux associés et imposables au taux de retenue à la source libératoire. La société est tenue pour redevable légal.

Il est appliqué sur le montant des droits simples en déduisant, une majoration pour insuffisance de déclaration sur le fondement des dispositions des articles 193.1 CID.

Mise à jour 2020

Libellé	2018	2019	2020	En DA
Montant de bénéfice	20 927 424	46 221 086	29 069 451	
Impôt sur les bénéfices	5 441 130	12 017 482	7 558 057	
Montant déductibles fiscalement	20 927 424	27 750 406	29 069 451	
Impôt sur les bénéfices	-	6 453 198	-	
IRG 15%	-	967 980	-	
Contribution : 25%	-	241 995	-	
Total à payer	-	1 209 975	-	

Il convient toutefois de souligner si des éléments nouveaux interviennent dans la conduite de la vérification, susceptibles d'avoir un effet tant sur la consistance des redressements envisagés que sur la procédure de redressements engagée, il sera ainsi adressé ou remis à l'entreprise, sur le fondement des règles de la procédure fiscale en vigueur, une notification de proposition de redressements rectificative.

Nous tenons à vous informer que, dans le cadre de la présente notification, vous avez la possibilité de solliciter l'arbitrage du Directeur des Grandes Entreprises, pour des questions de fait ou de droit. (Article 20.6 du code des procédures fiscales).

Le chef de brigade :

Mr. (Inspecteur en chef)



Mr.

les vérificateurs :

(Inspecteur divisionnaire)

Mr.

(Inspecteur central)

## الملحق رقم 07:

DIRECTION GENERALE

Réf/N° :



le 29/11/2022

SDCF

A l'attention de Messieurs les Vérificateurs  
Sous-direction du contrôle fiscal et des fichiers  
Direction des Grandes Entreprises

**OBJET/** Réponse à la notification de redressements 2018, 2019, 2020.  
Réf : Votre envoi n° 92 /MF/DGI/SDCF/2022 reçu le 23/10/2022.

Faisant suite à la notification visée en objet, dans laquelle vous portez à notre connaissance les résultats de la vérification de notre comptabilité en matière de Tva Tép IBS et IRG, au titre des exercices 2018, 2019 et 2020, nous avons l'honneur de vous faire parvenir nos éléments de réponse lesquels ont trait aux dits rehaussements.

Nous relevons qu'aucune réserve n'est formulée en la forme, néanmoins en le fond, quelques constatations et anomalies ont été retenues :

- Les charges de gestion courante ne relevant pas dans l'intérêt de la société s'agissant de frais de déplacement et mission à l'étranger, frais de voyage, d'hébergement et restauration.
- Les charges de promotion et frais de promotion passé en comptabilité au titre des exercices 2018, 2019 et 2020.
- Les écarts issus lors de l'établissement du compte financier au titre des exercices 2018, 2019 et 2020.
- Les charges des pertes latentes et l'application d'un impôt différé.

De ce qui précède, les éléments de réponse que nous nous proposons d'émettre sont les suivantes :

1/- Charges ne relevant pas dans l'intérêt de la société, s'agissant des frais de déplacement et mission a l'étranger, frais de voyage, d'hébergement et de restauration au titre de l'exercice 2017 :

Au titre de ses charges citées et leur qualification, ne relevant pas dans l'intérêt de notre société donne lieu a des éclaircissements et explications suivantes :

- L'activité de production donne lieu à opérer a des charges nécessaires pour le déroulement de notre société, dont le détail est en annexe de la réponse en question (voir copies factures en annexe A).



ADRESSE :

Email:

- Sont des charges nécessaires à notre activité que ce soit sur le plan de marketing ou scientifiques afin de faire connaître nos produits à nos partenaires et clients.
- Toutes les charges notifiées sont justifiées et réelles et cet effet nous demandons aux vérificateurs d'abandonner les impositions initialement notifiées. (Voir copies factures en annexe A).

2- / Les charges de promotion et promotion de produits déduites du résultat fiscal des exercices 2018,2019 et 2020 :

Dans le cadre de la promotion et de la commercialisation de nos produits, ainsi que la politique interne envisagée surtout pour le volet de la production, notre société opte à ses dépenses et charges justifiée et toute en respectant que ses charges ne soient pas exagérées sur le plan comptable et ainsi que fiscale. (Voir copies factures en annexe B).

Nous demandons l'annulation et l'abandon des impositions initialement notifiées.

3- / Les charges des pertes latentes au titre des exercices 2018,2019 et 2020 :

S'agissant sur ce point nous n'avons aucun commentaire à dire sur les pertes latentes ne suit à l'actualisation des dettes de fournisseurs étrangers de l'application d'impôt différé.

4- / Discordance entre la facturation déclarée et celle reconstitué :

Pour expliquer ces discordances issues par l'élaboration du compte financier de exercices 2018,2019 et 2020, il est utile de vous informer que par rapport le nombre important des comptes bancaires utilisés, au titre de ce point nous n'avons aucuns commentaires a rajouté. (Voir compte financiers justifiée en annexe C).

Nous demandons l'annulation et l'abandon des impositions initialement notifiées.

Nous nous tenons à votre disposition pour vous communiquer toute information complémentaire que vous jugeriez utile, et vous prions de croire monsieur à l'assurance de notre haute considération.

Nous demandons l'annulation et l'abandon des impositions initialement notifiées.

**Directrice Générale**

Pièces jointes:

- Copie Notification Initiale Dge.
- Les pièces Justifications détail (A) et (B)
- Travail du compte financier 2018- 2019- 2020.

ADRESSE :

Email:



## الملحق رقم 08:

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
REPUBLIC ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE  
Recu le 13/12/2022

Série O n° 21 series

MINISTRE DES FINANCES  
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS  
DIRECTION DES GRANDES ENTREPRISES  
SOUS-DIRECTION DU CONTROLE ET DES FICHIERS

وزارة المالية  
المديرية العامة للضرائب  
مديرية كبريات المؤسسات  
المديرية الفرعية للرقابة والقوائم

Référence N°: 177 RDG/DGE/SDF/ 22  
Lettre avec A.R.  
N°

A  
Mr. Le Gérant de la  
Distributeur de produits Pharmaceutiques

Le 18/12/2022.....

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

Madame, Monsieur, ... Le Gérant de la Sarl.....

Nous avons pris connaissance des observations que vous avez formulées en date du 07/02/2022..... et du 04/12/2022..... en réponse à la notification de redressement N° 309 du 27/12/2021..... et la notification N° 92..... du 18/10/2022

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 03..... feuilles, y compris celle-ci.

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

Chef de brigade

Nom, Prénom et Grade  
des vérificateurs

Mr.

(Inspecteur en chef)



Mr.

((Inspecteur divisionnaire)

Mr.

(Inspecteur central)

Sarl Mag Pharma

Ayant pris connaissance des observations que vous avez eu à formuler dans vos lettres réponse, et en attendant les justificatifs de proposition de redressements de l'exercice 2017 et 2018 à 2020, au titre desquelles, vous êtes en droit de contester, en attendant guise de contestation, ce qui suit :

- 1- caractère dument déductible des frais de déplacement et de voyage engagés par l'entreprise ;
- 2- caractère déductible de charges de promotion des produits et des frais y rattachés ;
- 3- caractère infondé de la régularisation au titre des pertes latentes dès lors que celles-ci n'ayant d'incidence sur l'assiette de l'Is.

En réponse, nous avons l'honneur de vous faire part ci-après, de la position définitive du service :

- Au titre du point "01" :

Sur ce point, l'entreprise n'a pas apporté la moindre justification à l'appui des arguments ainsi qu'il résulte de l'annexe 1, d'où maintien de la position initialement envisagée.

- Au titre du point "02" :

Au regard des éléments de réponse apportés par l'entreprise, les frais de promotion des produits sont dument justifiés. Pour le reste la position initialement envisagée est maintenue comme détaillée ci-après :

	En DA			
Année	2017	2018	2019	2020
Frais de promotion engagés	23 383 649	10 059 347	11 068 928	11 329 326
Frais de promotion déductible	5 845 913	2 514 837	2 767 482	394 114
Montant non déductible	17 537 736	7 544 510	8 302 446	10 935 212

- Au titre du point "03" :

Sur ce point, l'entreprise n'a pas apporté la moindre justification à l'appui des arguments ainsi qu'il résulte de l'annexe 1, d'où maintien de la position initialement envisagée.

En conséquence, nous vous signifions la position définitive du service, comme détaillée ci-après :

#### A- Reconstitution des bases d'imposition

##### 1- Reconstitution du chiffre d'affaires :

	En DA			
Année	2017	2018	2019	2020
Chiffre d'affaires constitué	5 972 672 398	6 862 120 653	6 544 013 894	8 023 170 131
Chiffre d'affaires déclaré	5 987 724 541	6 876 340 052	6 525 166 261	8 063 568 034
Différence CA	-	-	18 847 633	-

##### 2- Reconstitution du bénéfice :

	En DA			
Année	2017	2018	2019	2020
Chiffre d'affaires déclaré	-	-	18 847 633	-
Redressements (-)	-	-	376 953	-
Frais de déplacement non déductibles	2 990 268	5 628 055	7 567 785	8 656 810
Frais de voyage non déductibles	13 598 931	5 240 022	9 112 693	9 083 315
Montant non déductible	1 417 741	-	-	-
Chiffre d'affaires à la clientèle	17 537 736	7 544 510	8 302 446	10 935 212
Chiffre d'affaires déclaré	35 544 676	18 412 587	43 453 604	28 675 337

B- Régularisations fiscales :  
1. Taxe sur l'activité professionnelle (TAP) :

Libellé	2017	2018	2019	2020
Rehaussement de CA	-	-	18 847 633	-
Droits Tap 2%	-	-	376 953	-
Majoration	-	-	94 238	-
Total des droits	-	-	471 191	-

2. Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) :

Libellé	2017	2018	2019	2020
Rehaussement de CA	-	-	18 847 633	-
Droits Tva : 19%	-	-	3 581 050	-
Rappel droits Tva	828 639	295 760	455 768	452 314
Total droits de tva	828 639	295 760	4 036 818	452 314
Majoration 25%	207 160	73 940	1 009 204	113 078
Total à payer	1 035 799	369 700	5 046 022	565 392

3. Impôt sur le bénéfice des sociétés (IBS) :

Libellé	2017	2018	2019	2020
Rehaussement de bénéfice	35 544 676	18 412 587	43 453 604	28 675 337
Droits Ibs: 26%	9 241 616	4 787 273	11 297 937	7 455 588
Majoration : 25%	2 310 404	1 196 818	2 824 484	1 863 897
Pénalités pour impôts différés	2 235 843	189 164	292 085	30 305
Total droits (1)	13 787 863	6 173 255	14 414 506	9 349 790

4. Revenus réputés distribués :

Libellé	2017	2018	2019	2020
Rehaussement de bénéfice	35 544 676	18 412 587	43 453 604	26 237 119
Droits Ibs (-)	9 241 616	4 787 273	11 297 937	6 821 651
Charges non déductibles fiscalement	35 544 676	18 412 587	24 982 924	26 237 119
Base imposable	-	-	7 172 743	-
Droits IRG 15%	-	-	1 075 911	-
Majoration : 25%	-	-	268 978	-
Total à payer	-	-	1 344 889	-

Le chef de brigade :  
Mr  
(Inspecteur en chef)



les vérificateurs :  
(Inspecteur divisionnaire)

Mr.

(Inspecteur central)



الملحق رقم 09:

AVIS A PAYER DU ROLE INDIVIDUEL N° ..... Année 2022.

Raison Sociale : Distributeur de Produits Pharmaceutiques  
 Activité ou Profession :  
 Adresse :  
 Numéro d'identification Statistique :



CDP ٧

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

IMPOSTS-TAXES-DROITS ou Produits à recevoir	ANNEE au titre de laquelle l'impôt est assis	BASE IMPOSABLE (A)	BASE Taxable (B)	BASE Imposable (C) ou déduite	MONTANT (D)	Taux	DROITS REGLEMENTAIRES		IMPOSITIONS		TOTAL	
							De la base imposable	De la base imposable ou déduite	Taux	Montant	Taux	Montant
IRG (Impôts)	2017											
	2018				7 372 743	15%						
	2020											1 344 839
(BS) (Impôts)	2017				35 544 675	25%						
	2018				18 412 587	25%						
	2019				45 453 004	25%						
	2020				28 075 337	25%						
IRG (Traitements et Salaires)	2017											
	2018											
	2020											
Taxe sur l'activité	2017				10 847 633	2%						
	2018											
	2020											
Taxe sur la Valeur Ajoutée	2017				18 847 633	19%						
	2018											
	2020											
Reversement TVA	2017				820 639							
	2018				285 760							
	2019				455 768							
Taux Formation Professionnelle	2017				452 314							
	2018											
	2019											
Impôt Différé	2017											
	2018											
	2019											
<b>TOTAL GENERAL DU ROLE</b>								30 848 808			9 962 302	52 659 408