الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم المالية والمحاسبة

رقم: .....

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

فرع: علوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

تحت عنوان:

مساهمة التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي

دراسة حالة في المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

من إعداد:

- حمودي خولة

تحت إشراف:

د. ميرة عثماني

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
د.توفيق تمار	أستاذ محاضر –أ–	محمد بوضياف-المسيلة-	رئيسا
د. ميرة عثماني	أستاذ محاضر–ب–	محمد بوضياف-المسيلة-	مشرفا ومقررا
د. زهرة لعروسي	أستاذ محاضر–ب–	محمد بوضياف-المسيلة-	مناقشا

السنة الجامعية: 2019-2020

الشكر

الشكر والحمد لله عز وجل أولا يسّر لنا درب البحث العلمي

كما نتقدم بجزيل الشكر والتقدير وعظيم الامتنان للأستاذة المشرفة

الدكتورة:" ميرة عثماني" على إشرافها على هذه المذكرة وعلى

توجيهاتها القيمة جزاها الله كل خير.

الشكر الجزيل لجميع الأساتذة الكرام واللجنة المناقشة على قبولهم مناقشة

رسالتي.

إهداء

أهدي هذا العمل إلى والدي الغاليين أمي سندي وأبي العزيز "رحمه الله"

إلى اخوتي هديل وامير

إلى صديقتي نجوى ونور الهدى

إلى جميع زملائي واساتذتي الكرام

إلى كل من وقف معي في أصعب ايامي.

الفهرس

فهرس المحتويات:

المحتوى	الصفحة
الشكر	**I.**
الإهداء	**II.**
فهرس المحتويات	**III.**
قائمة الجداول	**IV.**
قائمة الأشكال	**V.**
قائمة الملاحق	**VI.**
مقدمة عامة	**أ-هـ**
الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الجبائي	
تمهيد	**01**
المبحث الأول: ماهية واهداف التدقيق الجبائي	**02**
المطلب الأول: مفهوم التدقيق الجبائي	**02**
المطلب الثاني: اهداف التدقيق الجبائي	**03**
المبحث الثاني: أشكال التدقيق الجبائي وإطاره التنظيمي	**04**
المطلب الاول: أشكال التدقيق الجبائي	**04**
المطلب الثاني: الإطار التنظيمي للتدقيق الجبائي	**07**
المبحث الثالث: مراحل التدقيق الجبائي واطاره القانوني	**19**

المطلب الأول مراحل التدقيق الجبائي	19
المطلب الثاني: الإطار القانوني للتدقيق الجبائي	21
الفصل الثاني: التهرب الضريبي وعلاقته بالتدقيق الجبائي	
تمهيد	27
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي	28

المطلب الأول: ماهية التهرب الضريبي	28
المطلب الثاني: أسباب واثار التهرب الضريبي	29
المبحث الثاني: طرق التهرب الضريبي وقياس حجمه	33
المطلب الاول: طرق التهرب الضريبي	33
المطلب الثاني: قياس حجم التهرب الضريبي	35
المبحث الثالث: علاقة التدقيق الجبائي بالتهرب الضريبي	41
المطلب الاول: دور التحقيقات الجبائية في الكشف عن التهرب التضريبي	41
المطلب الثاني: الإجراءات الجزائية الجبائية للغش الضريبي	45
الفصل الثالث: دراسة حالة بالمديرية الفرعية للرقابة الفرعية	
تمهيد	51
المبحث الاول: التحقيق المحاسبي	52
المطلب الأول: تحضير لعملية التحقيق المحاسبي	52

المطلب الثاني: نتائج التحقيق الأولي	**53**
المطلب الثالث: نتائج التحقيق النهائي بعد رّد المكلف وجلسة التحكيم	**62**
المبحث الثاني: دراسة خاصة بالتحقيق المصوب في المحاسبة	**67**
المطلب الأول: التحضير لعملية التحقيق المصوب في المحاسبة	**67**
المطلب الثاني: سير عملية التدقيق الجبائي	**68**
المطلب الثالث: نتائج التحقيق	**76**
خلاصة الفصل	**82**
خاتمة	**84**
قائمة المراجع	**89**
قائمة الملاحق	**91**
الملخص	**96**

قائمة الجداول:

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	فواتير المبيعات	54
02	الزبائن	55
03	الضريبة على أرباح الشركات	56
04	الضريبة على الدخل الإجمالي	57
05	أقساط الضريبة على أرباح الشركات	58
06	غرامة أقساط الضريبة على أرباح الشركات	59
07	الرسم على النشاط المهني	60
08	غرامة الرسم على النشاط المهني	60
09	الرسم على القيمة المضافة	61
10	الغرامة المطبقة على الرسم على القيمة المضافة	61
11	الرسم على القيمة المضافة	62
12	الرسم على النشاط المهني	63
13	الغرامة المطبقة على الرسم على القيمة المضافة	64
14	غرامة أقساط الضريبة على أرباح الشركات	64
15	الضريبة على أرباح الشركات	65

16	الضريبة على الدخل الإجمالي	66
17	مشتريات الصيدلي لسنة 2015	69
18	المشتريات المستخرجة والمشترات المصرح بها لسنة 2015	69
19	مشتريات الصيدلي لسنة 2016	69
20	المشتريات المستخرجة والمشتريات المصرح بها لسنة 2016	70
21	مشتريات الصيدلي لسنة 2017	70
22	مشتريات المستخرجة والمشتريات المصرح بها لسنة 2017	72
23	المبيعات الشهرية المحققة عن طريق الصندوق لسنة2015	72
24	رقم الاعمال المستخرج ورقم الاعمال المصرح به لسنة 2015	73
25	المبيعات الشهرية المحققة عن طريق الصندوق لسنة 2016	73
26	رقم الاعمال المستخرج ورقم الاعمال المصرح به لسنة 2016	74
27	المبيعات الشهرية المحققة عن طريق الصندوق لسنة 2017	74
28	رقم الاعمال المستخرج ورقم الاعمال المصرح بها سنة2017	75
29	الفارق في رقم الاعمال	75
30	تأسيس أرباح لسنة 2015	76
31	تأسيس الأرباح لسنة 2016	78

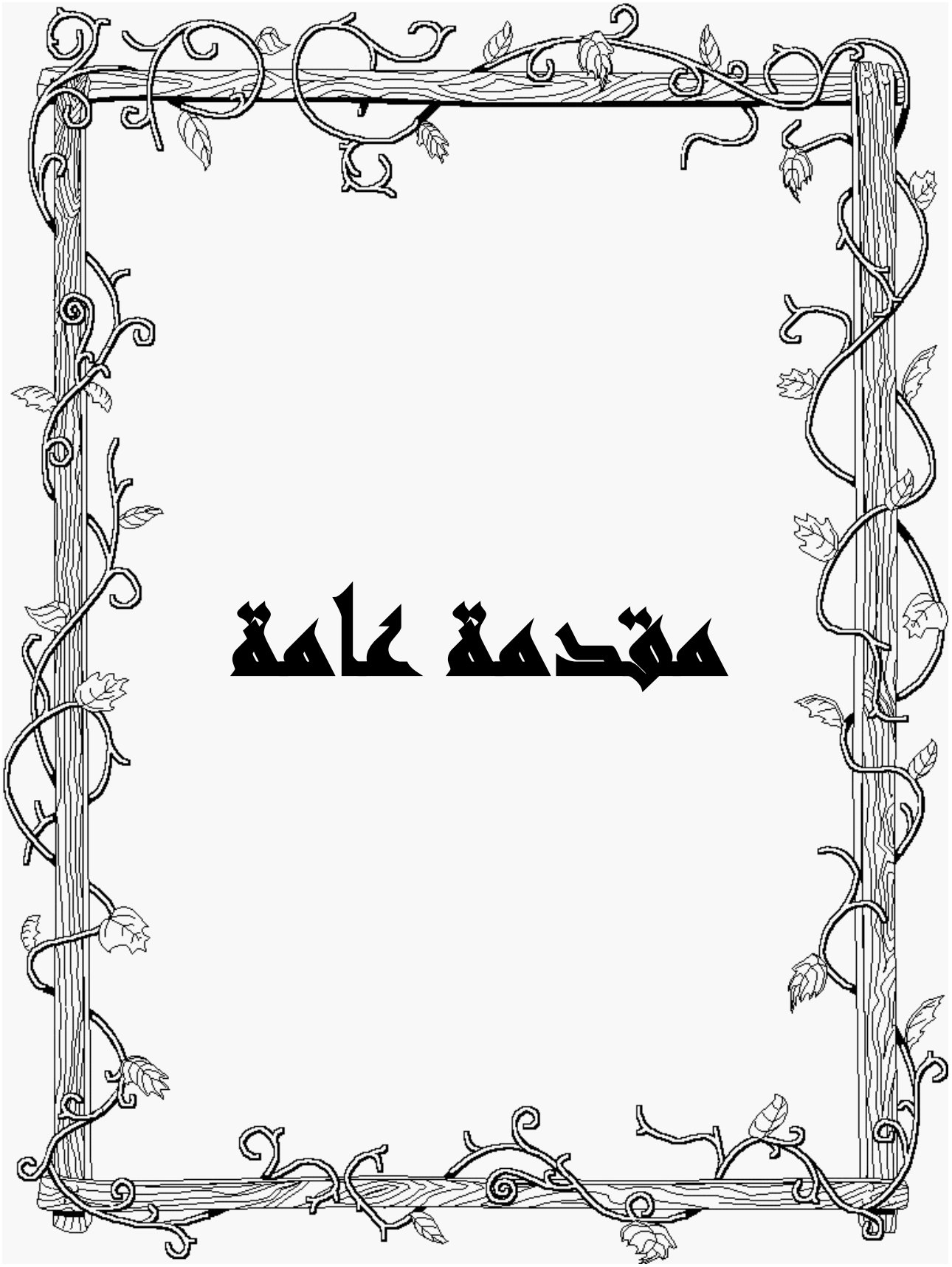
32	تأسيس الأرباح لسنة 2017	80
33	اجمالي الضرائب الواجب الدفع خلال كل سنة	81

قائمة الملاحق:

الرقم	العنوان	الصفحة
01	إشعار بالتحقيق	**94**
02	التبليغ الأولي	**95**
03	الملاحظات	**96**
04	التبليغ النهائي	**97**

قائمة الأشكال:

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	أشكال الرّقابة الجبائية	04
02	المصالح المركزية	11
03	المصالح الخارجية	18



مقدمة عامة

تمهيد

تعتبر الموارد الجبائية عامةً المحرك الأساسي ،العمود الفقري و الشرط الأساسي الذي تعتمد عليه الدولة والجماعات المحلية لقيام المشاريع و سيرها و لتحقيق التنمية الاقتصادية، خاصّة الضرائب التي تساهم في تحقيق العدالة الاجتماعية باعتبارها أحد أهّم الوسائل للسياسة المالية من خلال التوزيع العادل للدخل الوطني عن طريق العدالة الضريبية بداية من فرض الضريبة إلى اقتطاعها، وتحصيلها بناءًا على قواعد عامة ومنظمة والتي على أساسها يقوم المكلف بالضريبة بالتصريح بها التي تكون مكتتبة بشكل يوافق نشاطاتهم و مداخيلهم الحقيقية من تلقاء أنفسهم ،حيث يمنح المشرّع الجبائي للمكلفين بالضريبة ضمانات و واجبات كما منح في نفس الوقت للإدارة الجبائية كل الوسائل القانونية و التنظيمية اللاّزمة بهدف مراقبة تلك التصريحات لكونها في الكثير من الأحيان تكون غير صحيحة و هذا ما يسمّى بالتهرّب الضريبي.

يستمر الحديث عن مكافحة ظاهرة التهرّب الضريبي كلّما تحرّكت الحكومة باتّجاه رفع معدلات الضريبة أو رفع الدعم العشوائي عن السلع الأساسية، حيث مهما كانت حجية الدوافع التي تؤدي إلى تملّص الملزمين من دفع الضريبة، فإنّ التهرّب الضريبي يبقى في آخر المطاف آفة تمس بشرعية التوزيع عبئ الضريبة عن الملزمين وتضّر بالتالي مردودية النظام الضريبي.

ولضمان تنظيم إيرادات الضريبية تلجأ الدولة إلى وضع نظام ضريبي مدعم بتشريعات وقوانين يسير وفقها المكلف بالضريبة، حيث تمّ تحديد أجهزة مخصّصة للحدّ من التّحايل والكشف عن الأخطاء والتجاوزات التي يمكن أن يستعملها المكلف، وإدراك الأسباب الحقيقية التي أدّت إلى انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني من خلال أجهزة الرّقابة التي هي عبارة عن مجموعة من التقنيات التي تستعملها الإدارة الجبائية للتأكّد من مصداقية البيانات والتصريحات باعتمادها على حق الرّقابة والتحقيق بموجب القانون.

رغم مساهمة الوزارة المالية من خلال نشر اتفاقيات والنصوص التنظيمية جبائية و قوانين مالية وجبائية و عصرنة الإدارة المالية من خلال إعادة هيكلتها بإنشاء مديرية كبريات المؤسسات ،مركز

الضرائب و مركز الجواري للضرائب إلاّ أنّ الدولة لم تستطيع محاربة ظاهرة التهرب الضريبي كليًا نظرًا لتتعدد أساليب انتشارها، كعدم التصريح بالمداخيل والإحجام عن تقديم إقرار ضريبي للإدارة الضريبية و التلاعب في مبالغ الضرائب المقتطعة من دخل العمال والموظفين بالشركات، وعدم تحويلها إلى الدولة كاملة و تقديم فواتير مزوّرة لإدارة الجمارك من أجل تخفيض قيمة الرسوم الجمركية والضريبة على القيمة المضافة المستخلصة على السلع المستوردة.

وبناءا على ما سبق نطرح الاشكالية التالية:

ما دور التدقيق الجبائي في محاربة التهرب الضريبي؟

وتتفرع هذه الاشكالية الى أسئلة فرعية كالاتي:

- ما هو التدقيق الجبائي وما هي مكوناته واشكاله؟
- ما هي الوسائل المتبعة عند القيام بالتدقيق الجبائي؟
- ما هو التهرب الضريبي وما هي اشكاله؟
- كيف يتم التصدي لأشكال التهرب الضريبي؟

الفرضيات:

للإجابة على التساؤلات الفرعية للإشكالية وضعنا فرضيات الاتية:

- هل يساهم التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي؟
- هل يتخذ التهرب الضريبي عدة اشكال منها التجنب الضريبي والغش الضريبي؟
- هل يوجد وعي لدى المكلف بالضريبة في الجزائر لأهمية الامتثال للالتزامات الضريبية؟

أهداف البحث :

يمكن تلخيص أهداف البحث في النقاط التالية :

1. التعرف على التدقيق الجبائي ومكوناته ووسائله .
2. محاولة معرفة مختلف طرق التهرب الضريبي وكيفية قياسه .
3. إبراز مدى فاعلية التدقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي .

أهمية البحث:

تكمن أهمّية دراستنا لهذا الموضوع في التعرّف على الإجراءات المعمول بها من طرف الإدارة الجبائية خلال سير عملية الرقابة الجبائية المتمثلة في التحقيق المحاسبي ، التحقيق المعمّق في مجمل الوضعية الجبائية و التحقيق المصوّب و التّعرف على الإطار القانوني للرقابة الجبائية من حقوق و سلطات الممنوحة لهم و كل العقوبات و الغرامات المطبقة على المكلفين بالضريبة التي تجعله يتجنب كل سلوك مخالف للقانون للتهرّب من دفع الضريبة و هنا تظهر مدى فعالية الرقابة الجبائية في الحدّ من هذه الظاهرة التي تعتبر من أبرز العقبات التي تواجهها الدولة في حرمان الخزينة العمومية و في رسمها وتنفيذها لمختلف سياستها

مبررات اختيار البحث:

المبررات الشخصية:

- اكتساب معرفة وخبرة للاستفادة منها مستقبلاً في المجال المهني المحاسبي.
- المساهمة في إثراء مكتبة الجزائرية بمثل هذه المواضيع.
- معرفة العلاقة الرابطة بين المحاسبة والجباية

المبررات الموضوعية:

- وجود انتشار كبير لظواهر الإنحرافات الضريبية والتي تشكل خطرًا على الاقتصاد الوطني.
- جهل بعض المكلفين بالضريبة للضمانات الممنوحة لهم في إطار القيام بعملية الرقابة.

أدوات دراسة الموضوع:

حتى نتمكن من الإلمام بجوانب البحث والتحقيق المنهجية المستخدمة تمت الاستعانة بمصادر المعلومات التالية:

- الكتب.
- القوانين ومختلف التشريعات (الجرائد الرسمية للجمهورية الجزائرية).
- الهيئات والمؤسسات ونذكر منها: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

- التقارير والنشريات المتعلقة بالضرائب من مختلف الهيئات والمنظمات العربية والدولية.
- مواقع الانترنت.

حدود الدراسة:

الحدود المكانية: تم تحدي الدراسة مكانيا في مديرية الضرائب بولاية المسيلة، حيث تم اسقاط الدراسة على أحد المكلفين بالضريبة.

الحدود الزمنية: تتمثل في فترة التي تعرّضت فيها الشركة للتحقيق.

صعوبات الدراسة:

لقد صادفتنا مجموعة من العوائق والصعوبات أثناء البحث والمتمثّلة فيما يلي:

- صعوبة التّنقل نظرًا لانتشار جائحة كورونا.
- صعوبة الحصول على المعلومات خاصة في المجال التطبيقي.
- صعوبة التواصل مع المشرف بسبب توقف الدراسة.

المنهج المستخدم:

بناءًا على ما سبق ذكره، وللإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار صّحة الفرضيات أو عدم صّحتها اعتمدنا في دراستنا لهذا الموضوع والمتمحور حول دور الرّقابة الجبائية في الحدّ من

التهرّب الضريبي على عدّة مناهج:

حيث سنستعمل المنهج الوصفي من خلال عرض شامل لمفهوم ظاهرة التهرّب الضريبي، وآليات عمل الرّقابة الجبائية بمختلف وسائلها وطرقها والتي من أهمّها التحقيق المحاسبي، ومنهج دراسة حالة في الجزء التطبيقي.

الدراسات السابقة:

1. **ولهي بوعلام، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2003-2004، حيث تناول فاعلية المراجعة الجبائية في الكشف على التهرب الضريبي وكيفية مكافحته؛
2. **بلواضح الجيلاني، التهرب الضريبي بين فعالية اليات الرقابة واستراتيجية المكافحة حالة الجزائر خلال الفترة 2001-2011**، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، الجزائر، 2014-2015، حيث تناول استراتيجيات الرفع من مستوى الاداء لمكافحة التهرب في ظل التطورات الاقتصادية والمالية؛
3. **بن عثمان عائشة، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على فعالية النظام التدقيق الجبائي دراسة حالة خلال الفترة 2005-2017**، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2018-2019. حيث تناولت أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على فعالية نظام التدقيق الجبائي.
4. **خديجة شرقي، دور الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة الغش والتهرّب الضريبي، مذكرة ماستر، جامعة البليدة،2012**، حيث قامت الباحثة بمعالجة الإشكالية التالية: ما مدى فاعلية الرّقابة الجبائية في النظام الضريبي، ومختلف الإجراءت التي تتبعها للكشف عن الأخطاء والتلاعبات.

الفصل
الأول

الفصل الأول

الإطار النظري للتدقيق الجبائي

تمهيد

تعتبر الرّقابة الجبائية في محاربة ظاهرة التهرب الضريبي حيث برز دورها في تَحسين عمليّة التّحصيل الضريبي من خلال مُراقبة وفَحص التصّريحات والتّأكد من صدق وصّحة المَعلومات، حيث تشكل الرّقابة الجبائية عاملًا هامّا ضمن النظام الضريبي التصريحي في قدرتها على إدارته بعدالة وإنصَاف.

وللتعريف بالرقابة الجبائية بشكل مفصل تناولنا في هذا الفصل ماهية التدقيق ومختلف أهدافه بالإضافة الى اشكاله واطاره التنظيمي وفي الأخير تناولنا مراحل التدقيق الجبائي ويمكن تلخيص ذلك في المباحث التالية:

المبحث الأول: ماهية واهداف التدقيق الجبائي

المبحث الثاني: اشكال التدقيق الجبائي واطاره التنظيمي

المبحث الثالث: مراحل التدقيق الجبائي واطاره القانوني

المبحث الأول: ماهية واهداف التدقيق الجبائي.

يعتبر التدقيق الجبائي إحدى الأدوات الجبائية التي لها دور أساسي في الحياة الاقتصادية والمالية حيث تلعب دور هاما في بيان أوجه النقص والقصور أو الانحراف أو الخطأ في التطبيق من أجل عدم تكرر هذه الانحرافات والأخطاء ومن هذا المنطلق سنقوم بتقديم التدقيق الجبائي مع ذكر أشكال.

المطلب الأول: مفهوم التدقيق الجبائي.

هناك عدة تعاريف للتدقيق الجبائي او ما يسمى المراجعة الجبائية:

التعريف الأول: هي فحص التصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضّريبة الخاضعة لها سواء كانوا أصحاب شخصية معنوية أو طبيعية, وذلك بقصد التأكّد من صّحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية, على أن يستعمل الشخص المكلّف بهذه العملية أفضل الوسائل للاستعلام و الاستفسار والاستيضاح عن كل ما هو مدون بالتصّريحات و الوثائق المرفقة بها و لا يكتفي فقط بدراسة و مراجعة التصريحات بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة بين ما هو مصرّح به، والمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى , و بالتالي التأكّد من مدى التطابق الموجود بينهما و كذلك النظر في الوضعية المالية للممّول.[1]

التعريف الثاني :الرقابة الجبائية هي مجموعة من العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صّحة ومصداقية التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين، لغرض اكتشاف العمليات التدلسية التي ترمي إلى التملّص والتّهرب من دفع الضريبة وتقويمها، وهي عبارة عن خطوات منتظمة ومنطقية ذات هدف واضح وهو الوصول إلى الغش والتدليس في الوثائق والفواتير في المؤسسة[2].

وتعرف على انها الفحص الشامل للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة احترام القوانين الجبائية من جهة وبغرض تعزيز الامن الجبائي من منظور السياسة المتبعة في التسيير من جهة أخرى. وذلك بالتحكم في الإمكانيات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بمصالح الخزينة العمومية [3]

من خلال التعاريف السابقة يمكن ان نستخلص تعريف للتدقيق الجبائي على انها:

[1] مصطفى عوادي ونصر رحال، الغش والتهرب الضريبي الجزائري، مطبعة صخري حي الجميل، الجزائر،2011، ص30.

[2] خديجة شرقي، دور الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، مذكرة ماستر، جامعة البليدة،2012، ص10.

[3] بوعلام ولهي، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر،2005، ص9.

التدقيق الجبائي هي عملية التأكد من صدق وصحة التصريحات الجبائية للمؤسسة، بغرض تكوين راي عام يسمح بتشخيص مجمل الوضعية وهذا لجعل المؤسسة مؤهلة لاستعمال الجباية فيما يخدمها، كما يخضع لعملية التدقيق الجبائي جميع المكلفين سوآءا كانوا طبيعيين او معنويين.

المطلب الثاني: اهداف التدقيق الجبائي.

تتمثل في اهداف متعددة ولا تقتصر على هدف واحد معين والمتمثلة في:[1]

- **الهدف القانوني:** يتمثل في التأكد من احترام المكلف للقوانين الجبائية من خلال تصريحاتهم الجبائية، فالرقابة ترتكز على مبدا المساواة والعدالة الضريبية ومحاسبة ومعاقبة المتهربين من دفع مستحقاتهم الضريبية.
- **الهدف الاقتصادي:** تهدف الرقابة الى المحافظة على الأموال العمومية من الغش الضريبي وحمايتها لضمان أكبر للحصيلة الضريبية التي تنعكس على زيادة الانفاق العام وإنعاش الاقتصاد الوطني.
- **الهدف الإداري:** تؤدي الرقابة دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات الي تقدمها والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية والأداء، ويمكن تحديدها في النقاط التالية:
  - تساعد الرقابة الجبائية على التنبه الى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية.
  - كشف الأخطاء والتجاوزات التي يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والالمام بأسبابها وتقييم اثارها، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك.
- **الهدف الاجتماعي:** يتمثل في تحقيق مبدا العدالة الاجتماعية وضمان منافسة نزيهة بين المعاملين الاقتصاديين، من خلال توسيع نطاق الرقابة الجبائية لتشمل جميع المتعاملين الاقتصاديين.
- **الهدف المالي:** ويتمثل في تحديد الوضعية المالية الحقيقية للمكلفين بالضريبة والمحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة.

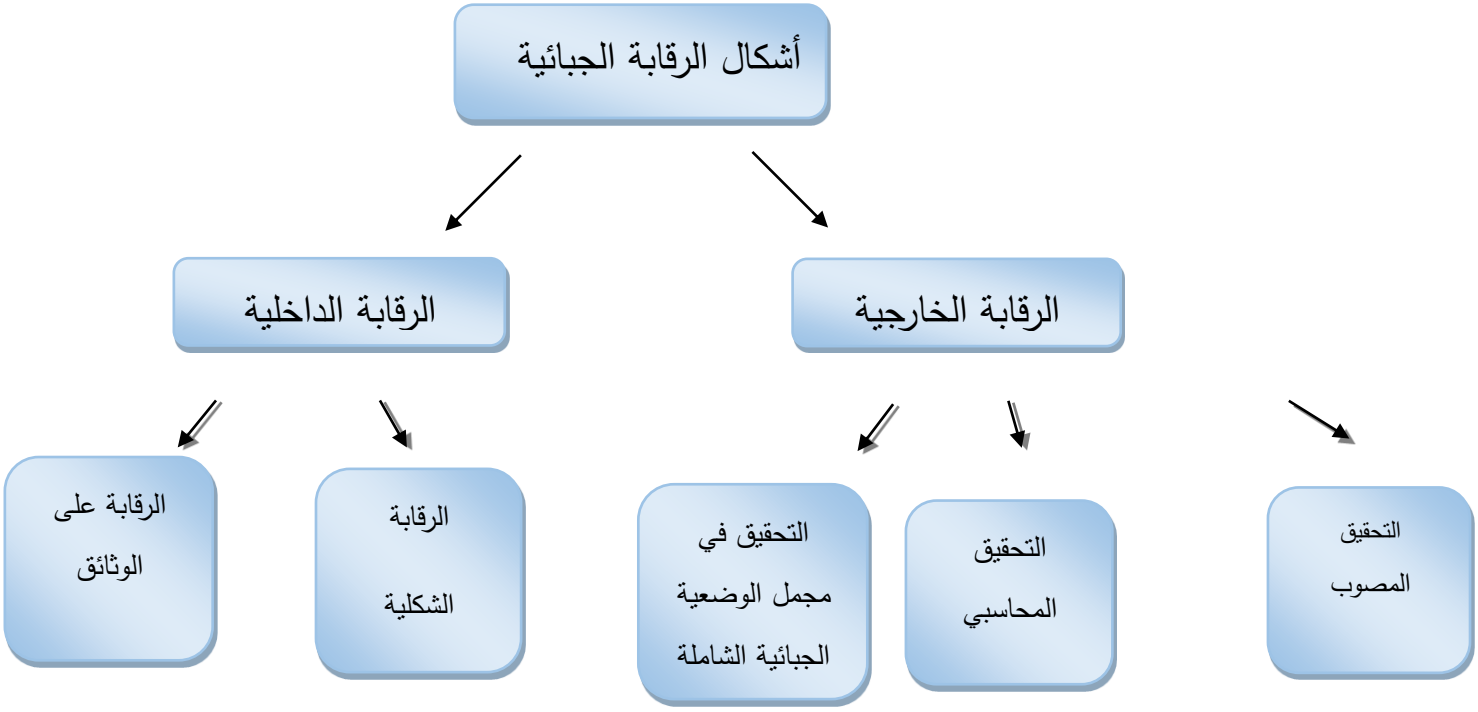
[1] مصطفى عوادي ويونس زين، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، الطبعة الثانية، الجزائر،2011 ص25.

المبحث الثاني: أشكال الرّقابة الجبائية واطارها التنظيمي

المطلب الأول: اشكال التدقيق الجبائي.

تتمثل اشكال التدقيق الجبائي عدة اشكال موضحة في الشكل التالي:

الشكل 1: شكل توضيحي لأشكال الرقابة الجبائية



المصدر: من اعداد الطالبة وفقا لمعطيات مديرية العامة الضرائب

أولا: الرقابة الداخلية

يتم على مستوى مفتشيات الضرائب على شكل فحص تمهيدي، ويمكن التمييز بين نوعين من التدقيق العام التدقيق الشكلي والتدقيق على الوثائق، يقوم رئيس المفتشية بمراقبة وفحص تصريحات المكلفين بالضرائب وتتم المراقبة على شكل فحص تمهيدي وتتم بمكتب المراقبة على مستوى ملف المكلف بالضريبة [1]

[1] سهام كردودي، المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2008، ص48.

1. **الرقابة الشكلية:** تتم الرّقابة الشكلية عمومًا على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص والتّابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة وتنجز كل سنة وتعتبر كمرحلة تمهيدية وكخطوة أولى.

تعتبر الرقابة الشكلية أوّل رقابة تخضع لها التّصريحات المقدّمة من طرف المكلّف، والتي تشمل مختلف التدّخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية المرتكبة أثناء تقديم المكلّفين للتصريحات، من الناحية الشكلية دون إجراء أي مقارنة بين ما تتضمنه من معلومات والتي تتوفر عليها الإدارة الجبائية، كما أنّ لها مهمّة مراقبة هوية المكلّفين بالضريبة والعناصر المتاحة في تحديد الوعاء الضريبي[1].

2. **الرقابة على الوثائق:** تكون شاملة و تتطلب احضار الوثائق و السجلات المحاسبية، ان مراقبة الوثائق هي القيام بفحص انتقادي للتصريحات و الوثائق اعتمادا على المعلومات المكونة للملف الجبائي و بصفة خاصة تلك التي تمثل زيادة في راس المال ، بحيث تقارن كل محتويات التصريحات بالوثائق الملحقة به و مجموع المعلومات التي هي بحوزة المصلحة و التي تتحصل عليها من مختلف الهيئات و لمؤسسات المتعاملة من المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة على الوثائق ويتم استكمال المعلومات في حالة النقصان بطلب استيضاح او طلبات تبرير من المكلفين [2]

ثانيا: الرقابة الخارجية

وهو عبارة عن مهمة تمارس من طرف شخص مستقل عن المؤسسة بصفة متقطعة او دائمة، يهدف الى استدراك التهرب الجبائي، على مستوى المديرية الضرائب الولائية وهو استمرار للمراقبة على الوثائق ويمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من التدقيق وهي:

الفحص المحاسبي، التحقيق المصوب، التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

1. الفحص المحاسبي (التحقيق في المحاسبة)

[1] آمنة حمداوي، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة ماستر، جامعة أم بواقي،2017ص27.

[2] عائشة بن عثمان، بوعلام ولهي، فعالية الرقابة الجبائية في ظل تبني مؤشرات الأداء، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المسيلة، العدد17 / 2017، ص148.

التحقيق في المحاسبة هو مجموعة العمليات التي تستهدف مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها.

ان الهدف الأساسي من التحقيق في المحاسبة المكلفين بالضريبة واجراء كل التصريحات هو تأسيس وعاء الضريبة ومراقبها، سوآءا في حالة القبول الصريح من طرف المكلف، او إعادة التقويم من طرف المحققين، او حالة التقييم التلقائي أثر رفض المحاسبة. [1]

2. التحقيق المصوب

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية اجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع او عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة او جزء منها غير متقادمة او لمجموعة عمليات او معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية، ويتم كذلك التحقيق عندما تشكك الإدارة الجبائية في صدق في صدق المستندات او الاتفاقيات التي تم ابرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيق للعقد عن طريق بنود تهدف الى تجنب او تخفيض الأعباء الجبائية. [2]

3. التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية في الجزائر في الجزائر ان يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة وفيه يتأكد العوان المحققون من صحة المداخيل الحالة المالية للمكلف.

لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة الا من طرف أعوان من الإدارة الجبائية لهم رتبة مفتش على الأقل بحيث يستوجب عليهم اعلان المكلف مسبقا بهذا التحقيق من خلال ارسال اشعار بالتحقيق او تسليمه له مع اشعار بالاستلام مرفوقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة ومنحه اجلا

[11] بوعلام ولهي، النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة حالة الجزائر، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2011-2012، ص128.

[2] المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2015.

أدنى للتحضير لمدة 15 يوم ابتداءا من تاريخ الاستلام ويمكن ان تمدد فترة التحقيق طيلة فترة تفوق السنة.[1]

المطلب الثاني: الإطار التنظيمي للتدقيق الجبائي.

يعرض مختلف الأجهزة التي تقوم بمهمة التدقيق الجبائي بطريقة قانونية وتنقسم هذه الأجهزة الى أجهزة مركزية وأجهزة لامركزية [2]

الفرع الأول: الأجهزة المركزية

اولا: مديرية التشريع والتنظيم الجبائيين

وهي مكلفة بما ياتي:

- تطبيق السياسة الجبائية
- إنجاز أشغال إعداد النصوص التشريعية والتنظيمية للجباية
- تحضير اقتراحات تدابير قوانين المالية وكل النصوص التطبيقية المرتبطة بها وكذا الاتفاقيات والاتفاقات الدولية

وتتكون من أربع مديريات فرعية:

- المديرية الفرعية للتشريع والتنظيم والإجراءات الجبائية
- المديرية الفرعية للدراسات الجبائية
- المديرية الفرعية للعلاقات الجبائية الدولية
- المديرية الفرعية للحوافز الجبائية والأنظمة الجبائية الخاصة

ثانيا: مديرية المنازعات

وهي مكلفة بما يلي:

[1] المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية 2019، ص 15

[2] www.mfdgi.gov.dz

السهر على التطبيق الحسن للتشريع والتنظيم الجبائيين في معالجة شؤون المنازعات

وتتكون من أربع مديريات فرعية:

- المديرية الفرعية لمنازعات الضريبة على الدخل
- المديرية الفرعية لمنازعات الرسم على القيمة المضافة
- المديرية الفرعية للمنازعات الإدارية والقضائية
- المديرية الفرعية للجان الطعن

ثالثا :مديرية العمليات الجبائية والتحصيل

وهي مكلفة بما يلي:

تصور واتباع التوجيهات العملية المطبقة في مجال وعاء الضريبة وتصفيتها وتحصيلها.

وتتكون من أربع مديريات فرعية:

- المديرية الفرعية للتحصيل
- المديرية الفرعية للتقييمات الجبائية
- المديرية الفرعية للإحصائيات والتخليص
- المديرية الفرعية للضمان والأنظمة الجبائية الخاصة

رابعا: مديرية الأبحاث والتدقيقات

وهي مكلفة بما يلي:

انجاز تدقيق محاسبة المؤسسات الخارجية عن نطاق اختصاص مديرية كبريات المؤسسات

تطبيق حق التحقيق والتفتيش في إطار محاربة الغش الجبائي بمساعدة مصالح العدالة والامن الوطني

مراقب مداخيل الأشخاص الطبيعيين (مراقبة الوضعية الشخصية) من خلال علامات الثراء الخارجية ومستوى المعيشة والممتلكات في إطار اخضاع المداخيل الخفية للجباية

متابعة المساعدة الدولية المتبادلة والمنصوص عليها في الاتفاقيات الجبائية الدولية

وتتكون من أربع مديريات فرعية:

- المديرية الفرعية للأبحاث والتحقيقات الجبائية
- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
- المديرية الفرعية للبرمجة
- المديرية الفرعية لمحاربة الغش

خامسا: مديرية الاعلام والوثائق الجبائية

هي مكلفة بما يلي:

- تنسيق مهام جمع المعلومات على المستوى المحلي مع الهياكل الأخرى للمديرية العام للضرائب، بمقتضى احكام حق الاطلاع عن طريق الطلب المسبق
- ضمان التنسيق بين المركز الوطني للإعلام الالي والاحصائيات الجمركية والديوان الوطني للإحصائيات والمركز الوطني للسجل التجاري وصناديق الضمان الاجتماعي
- توطيد المعلومات المتعلقة بتكوين ممتلكات ومداخيل كل الأشخاص الذين تم ترقيمهم

وتتكون من ثلاث مديريات فرعية:

- المديرية الفرعية للبحث عن المعلومات والوثائق
- المديرية الفرعية لمعالجة المعلومات وتحليلها
- المديرية الفرعية لتنظيم دائرة المعلومات

سادسا: مديرية الاعلام الالي والتنظيم

هي مكلفة بما يلي:

تصميم استراتيجية نظام المعلومات والحدود المشتركة وأدوات الاتصال وكذا التحكم في المراجع الأساسية في مجال تكنولوجيات الاعلام والاتصال.

وتتكون من ثلاث مديريات فرعية:

- المديرية الفرعية للتنظيم والمناهج
- المديرية الفرعية لتطوير أنظمة الاعلام الالي
- المديرية الفرعية لتطبيق أنظمة الاعلام الالي

سابعا: مديرية العلاقات العمومية والاتصال

هي مكلفة بما يلي:

دراسة التدابير المناسبة لتحسين العلاقات بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضرائب واتخاذها، السهر على تطبيقها الفعلي من طرف جميع المصالح.

وتتكون من ثلاث مديريات فرعية:

- المديرية الفرعية للعلاقات العمومية والاتصال
- المديرية الفرعية للمنشورات ذات الطابع الجبائي
- المديرية الفرعية للعرائض الجبائية

ثامنا: مديرية الوسائل والمالية

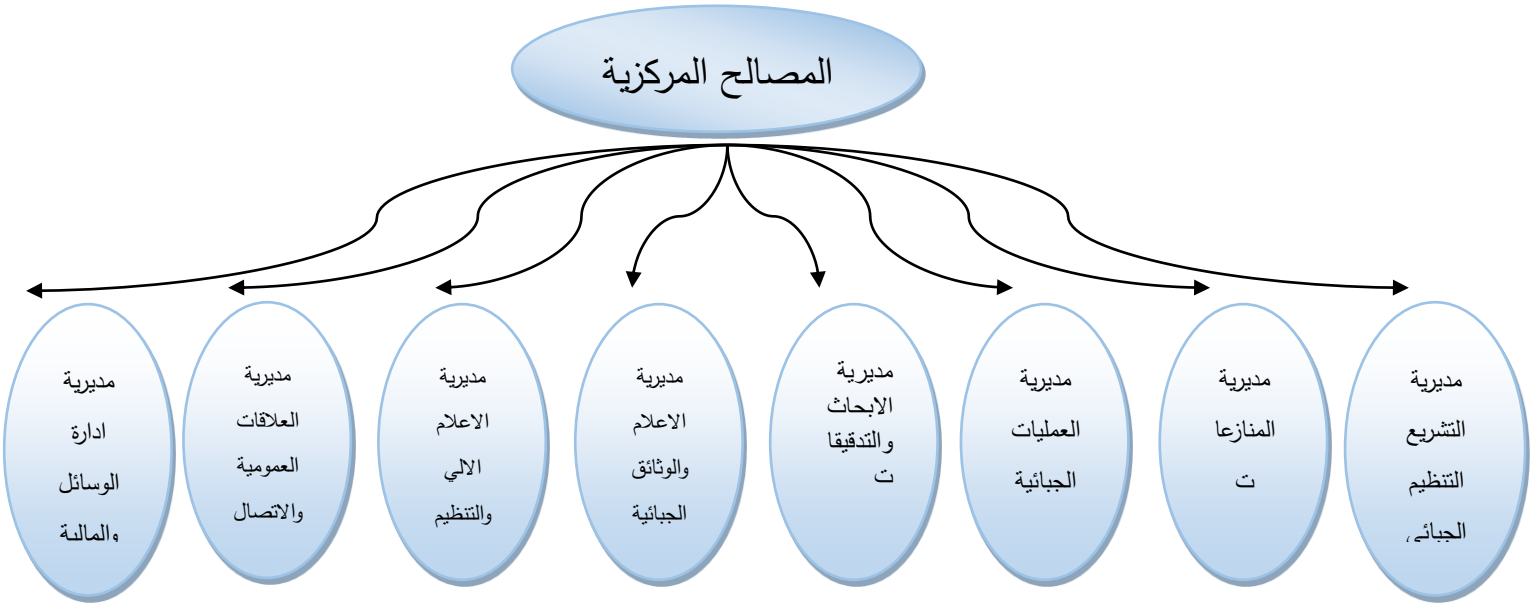
وهي مكلفة بما يلي:

- ضمان تسيير مستخدمي المديرية العامة للضرائب وميزانيتها ووسائلها
- تنفيذ ميزانيات المصالح الخارجية
- تطبيق وتنفيذ برامج التكوين المخصصة لمستخدمي المديرية العامة للضرائب
- تسيير انجاز برامج المنشأة القاعدية للمديرية العامة للضرائب

وتتكون من خمس مديريات فرعية:

- المديرية الفرعية للمستخدمين
- المديرية الفرعية للميزانية
- المديرية الفرعية للوسائل
- المديرية الفرعية للتكوين
- المديرية الفرعية للمنشآت القاعدية

الشكل 1: شكل توضيحي لاشكال الرقابة الجبائية



المصدر: من اعداد الطالبة بناءا على موقع وزارة المالية.

الفرع الثاني: الأجهزة اللامركزية

اولا: مديرية كبريات المؤسسات

لتنظيم المديريات الفرعية لمديرية كبريات المؤسسات، وتتكون هذه المديرية من خمسة مديريات فرعية هي:

- المديرية الفرعية لجباية المحروقات.
- المديرية الفرعية للتسيير.
- المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات.
- المديرية الفرعية للمنازعات.

- المديرية الفرعية للوسائل.
- قباضة الضرائب
- مصلحة الاستقبال واعلام المكلفين بالضريبة
- مصلحة الاعلام الالي

وسوف نركز على المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات بصفتها المسؤولة عن مكافحة التهرب الضريبي، حيث انها مكلفة بما يلي:

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

ثانيا: المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات

يوجد ثلاث مصالح جهوية للبحاث والمراجعات لها صلاحيات على المستوى الوطني، وهي متواجدة في المناطق التالية: وهران، قسنطينة، الجزائر، كما انها تتمتع بصلاحيات على المستوى الجهوي، وتتكلف بالقيام بالمهام التالية:

- تنفيذ برامج البحث والتحقيق ومراقبة النشاطات والمداخيل التي تضبطها مديرية الأبحاث والمراجعات وأعادة الاحصائيات الازمة.
- ضمان تسيير وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي
- دراسة الشكاوى الناجمة عن التحقيقات المنجزة من طرف فرق التحقيق الجبائي.
- تنفيذ برامج التحقيق والبحث ومراقبة الاشغال المتعلقة بها وتقوم بتقييمها الدوري.
- الفصل في الشكاوى المتعلقة بالمراقبات المنجزة.
- تقسم المهام بين مصالح الأبحاث والمراجعات والمديرية الفرعية للأبحاث

ثالثا: المفتشية الجهوية للمصالح الجبائية

تتمثل مهام المفتشيات الجهوية للتحقيق في التسيير على وجه الخصوص، فيما يلي:

- القيام بكل الأعمال المرتبطة بالرقابة الداخلية للمصالح الجبائية.
- متابعة المهام التي يقوم بها المحققون في التسيير التابعون لها جهويا ومراقبتها.
- اعداد برنامج شهري للتحقيق في التسيير يبين حالة تقدم الأشغال.
- جمع كل المعلومات المتعلقة بسير المصالح وارسال تقرير بياني عن ذلك الى المفتشية العامة للمصالح الجبائية.
- السهر على اعداد واستغلال التقارير السنوية للتحقيق وتقارير التحريات بكل أنواعها.
- السهر على استغلال التقارير النهائية للتحقيق لا سيما بمراقبة اجال وكيفيات تداول هذه الوثائق بين المسيرين الذين تمت مراقبتهم ومديري الضرائب بالولايات والمتفشيات الجهوية.

رابعا: المديرية الجهوية للضرائب

تتواجد المديريات الجهوية التسعة في كل من: الشلف، بشار، البليدة، الجزائر، سطيف، عنابة، قسنطينة، ورقلة ووهران.

تتكون المديرية الجهوية للضرائب من أربعة مديريات فرعية:

- المديرية الفرعية للتكوين
- المديرية للتنظيم والوسائل
- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والتحصيل
- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية والمنازعات

وهي مكلفة ب:

- ضمان تمثيل المديرية العامة للضرائب على المستوى الجهوي.
- السهر على تنفيذ البرامج وتطبيق التعليمات والقرارات الصادرة عن الإدارة المركزية.
- ضمان العلاقة الوظيفية بين الإدارة المركزية والمديريات الولائية للضرائب.
- تنشيط عمل المديريات الولائية التابعة لاختصاصها الإقليمي وتوجيهه وتنسيقه وتقويمه ومراقبته.
- السهر على احترام أدوات تدخل المصالح الجبائية الجهوية وطرقه ومقاييسه وإجراءاته.

- إعداد بصفة دورية حصيلة وملخصات عن أعمال المصالح الجبائية.
- تقديم أي اقتراح لتكييف التشريع الجبائي.
- لمشاركة في أعمال تكوين الأعوان وتحسين مستواهم وتجديد معلوماتهم.
- دراسة طلبات تنقل الأعوان فيما بين الولايات
- الموافقة على استفادة المكلفين بالضريبة من نظام الشراء بالإعفاء حسب الشروط المنصوص عليها في التشريع المعمول به

خامسا: المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات

وتتواجد المصالح الجهوية للبحث والمراجعات في كل من الجزائر، وهران وقسنطينة.

تتكون المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات من ثلاثة (03) أقسام :

- قسم المراقبة والاحصائيات والتقييم
- قسم المساعدة على الرقابة
- قسم الوسائل

وهي مكلفة ب:

- تنفيذ برامج التحقيق والبحث ومراقبة النشاطات والمداخيل التي تضبطها مديرية البحث والمراجعات وتعد الإحصائيات المتعلقة بها
- ضمان تسيير وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي
- تنفيذ برامج تحقيق وبحث ومتابعة ومراقبة الأشغال المتعلقة بها وتقوم بتقييمها الدوري
- تنفيذ كل تحقيق يأمر به وزير المالية والمدير العام للضرائب وكل السلطات المختصة بالاتصال مع المؤسسات والمصالح المعنية
- تطبق حق الاطلاع على الملفات التي تخضع لمجال اختصاص مديريتين ولائيتين للضرائب أو أكثر

سادسا: المركز الجهوي للإعلام والوثائق

وتتواجد المراكز الجهوية للاعلام والوثائق في كل من الجزائر، وهران، قسنطينة وورقلة.

يتكون المركز الجهوي للإعلام والوثائق من ثلاث (03) مديريات فرعية:

- المديرية الفرعية للبحث عن المعلومة وتجميعها
- المديرية الفرعية لمعالجة المعلومة وتحليلها
- المديرية الفرعية لإدارة الدائرة الإعلامية وتنظيمها

هو مكلف بـ:

- تنسق برامج البحث وتجمع وتعالج المعلومة الاقتصادية والمالية المحلية
- استغلال السجلات الأصلية ونشر الجداول العامة للرسم العقاري ورسم التطهير والضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات ونشر الإنذارات الموافقة لها والسجلات الأولية للسنة المالية الموالية
- إصدار سندات إيرادات الجداول الضريبية العامة التي تعطي لها المديريات الولائية للضرائب طابعا تنفيذيا
- إعداد الكشوف الملحقة المتعلقة بالخاضعين للضريبة " المفقودين"، وبالحصص الكبيرة وبالأرصدة السلبية
- تقديم كل الوثائق الإحصائية الأخرى التي تسمح لمديرية الإعلام والوثائق بقياس أثر الأحكام الجبائية الجديدة
- عرض مؤشرات المحيط المترتبة عن معالجة المراجع الاقتصادية والاجتماعية المحلية وذلك في إطار مسعى التسيير حسب الأهداف

سابعا: المديرية الولائية للضرائب

تتكون المديرية الولائية للضرائب من خمس (05) مديريات فرعية:

- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية

- المديرية الفرعية للتحصيل
- المديرية الفرعية للمنازعات
- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية
- المديرية الفرعية للوسائل

وهي مكلفة ب:

- ضمان المديريات الولائية للضرائب بممارسة السلطة السلمية لمراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب
- السهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي، ومتابعة ومراقبة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة لها
- تنظيم جمع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية
- إصدار الجداول وقوائم المنتوجات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعاينها وتصادق عليها وتقوّم النتائج وتعد الحصيلة الدورية
- تحليل وتقوّيم دوريا عمل المصالح الخاضعة لاختصاصها، إعداد تلخيصا عن ذلك واقتراح أي إجراء من شأنه أن يحسن عملها
- الجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والأتاوى
- مراقبة التكفل والتصفية اللتين يقوم بهما كل مكتب القباضة ومتابعة تسوية ذلك
- متابعة تطور الدعاوى المرفوعة أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل
- ضمان الرقابة القبلية وتصفية حسابات تسيير القابضين
- تنظيم جمع المعلومات الجبائية واستغلالها
- إعداد برامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة ومتابعة تنفيذها وتقوّيم نتائجها
- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم

ثامنا: مركز الضرائب

يتكون مركز الضرائب من ثلاث (03) مصالح رئيسية وقباضة ومصلحتين:

- المصلحة الرئيسية للتسيير
- المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث
- المصلحة الرئيسية للمنازعات
- القباضة
- مصلحة الاستقبال والاعلام

تاسعا: المركز الجواري لضرائب

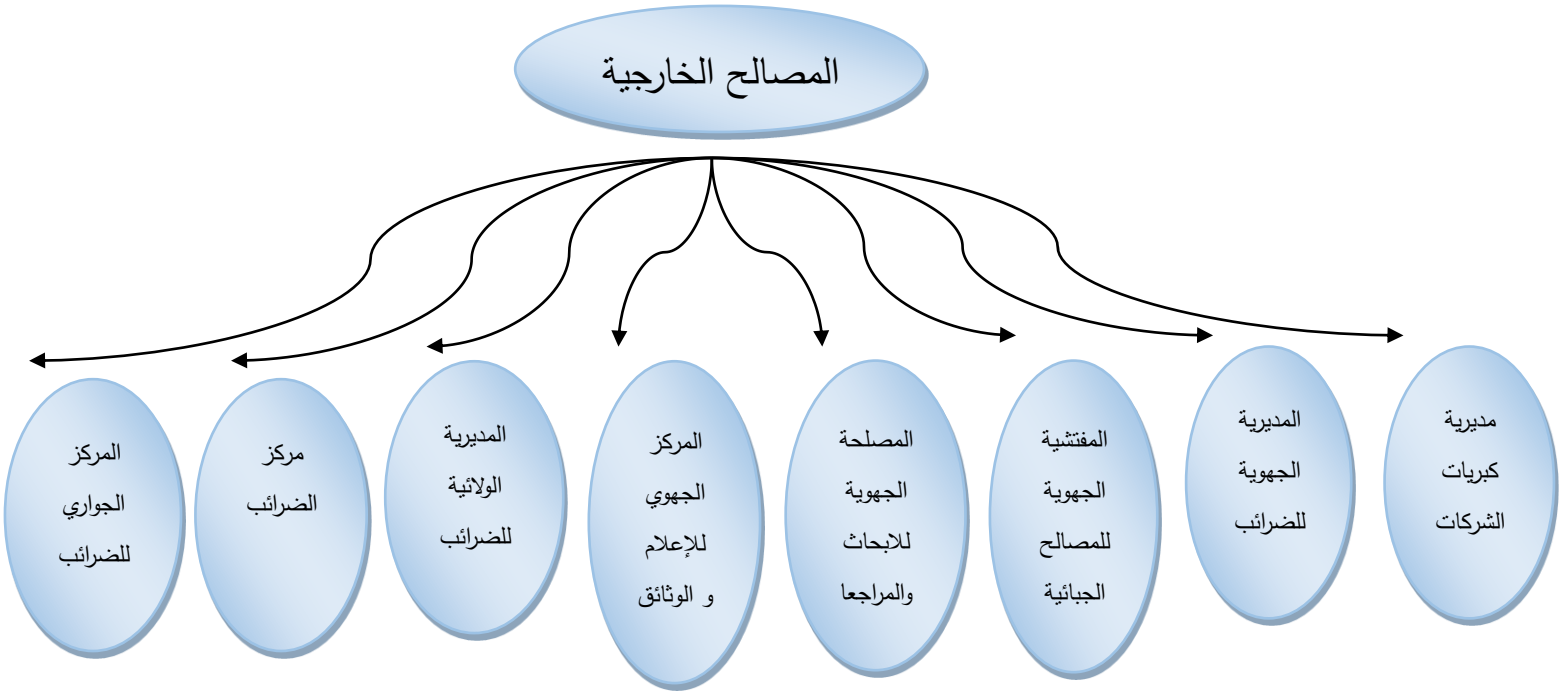
يتكون المركز الجواري للضرائب في ثلاث (03) مصالح رئيسية وقباضة ومصلحتين

- المصلحة الرئيسية للتسيير
- المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث
- المصلحة الرئيسية للمنازعات
- القباضة
- مصلحة الاستقبال والإعلام
- مصلحة الإعلام الآلي والوسائل

وهو المكلف:

- تسيير المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الجزافي
- تسيير المستثمرات الفلاحية
- تسيير الأشخاص الطبيعيين برسم الضريبة المفروضة على الدخل الإجمالي أو على الذمة المالية وكذا الرسوم المفروضة على ممتلكاتهم العقارية المبنية وغير المبنية
- تسيير المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والجمعيات أو أي تنظيم آخر برسم الضرائب أو الرسوم المفروضة على الأجور والرواتب المدفوعة، أو أي جزء آخر من نشاطهم الخاضع للرسم
- تمسك وتسيّر الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاصها

الشكل 2: شكل توضيحي للمصالح اللامركزية



المصدر: من اعداد الطالبة بناءا على موقع وزارة المالية.

المبحث الثالث: مراحل التدقيق الجبائي واطاره القانوني

المطلب الاول: مراحل التدقيق الجبائي

تتمثل مراحل التدقيق في العمليات التي يقوم بها المدقق

المرحلة الأولى: المرحلة التحضيرية

للقيام بعملية التدقيق الجبائي يجب على المدققين اتباع الخطوات التالية

- برمجة الملفات: حيث يتم اختيار الملفات المراد البحث والتحقيق فيها من خلال المديرية الولائية للضرائب
- طلب الملف من مفتشية الضرائب: يحتوي الملف على جميع الوثائق والبيانات المتعلقة بالمكلف بالإضافة الى تصريحاته وكل المراسلات الموجهة اليه والتأكد من مدى صدق ونزاهة تصريحات المكلف
- فحص الملفات الجبائية: يقوم المحقق الجبائي بفحص الملف الجبائي المفتوح باسم المؤسسة بخصوص الرسم على رقم الاعمال والرسم على النشاط المهني والأرباح الصناعية والتجارية، اما الملف الشخصي للمكلف يقوم المحقق بمراقبة الضريبة على الدخل الإجمالي للمكلف والمسيرين ومعرفة الدخل الإجمالي ومقارنته مع المصرح به والممتلكات العقارية والقيم المنقولة

المرحلة الثانية: بداية التحقيق الجبائي

ابلاغ المكلف بالتحقيق: طبقا لنص المادة 20 فقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية قبل اجراء التحقيق في المحاسبة يقوم المحقق بإشعار المكلف عن طريق ارسال او تسليم اشعار التحقيق مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف ومنحه مدة 10 أيام للتحضير ابتداءا من تاريخ استلام الاشعار، يجب ان يحتوي الاشعار على القاب وأسماء ورتب المحققين وتاريخ وساعة اول تدخل والحقوق والضرائب والرسوم والاتاوى والوثائق المعنية بالتحقيق

بالإضافة الى اسم وعنوان المكلف والنشاط الممارس، يمكن للمكلف الاستعانة بمستشار اثناء اجراء الرقابة الجبائية. [1]

المرحلة الثالثة: سير عملية التدقيق الجبائي

تهدف هذه الى التحقق من مصداقية المؤسسة محل التدقيق، والتحقق من أن السجلات والأشخاص القائمين عليها يقومون بتدقيق الضريبة، أي ان الزيارات الميدانية والزيارات الأخرى التي تليها هي زيارات تأسيسية للاختبارات القادمة التي اختيرت من قبل المدقق نتيجة لتقييمه المعلومات التي تم الحصول عليها. [2]

المرحلة الرابعة: نهاية عملية التحقيق

تعد هذه المرحلة خلاصة عمل المدقق حيث يقوم بإبلاغ المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق وهذا عن طريق الإبلاغ الأول والنهائي وكخطوة أخيرة يقوم بكتابة التقرير النهائي واعداد التقرير للتحقيق الذي من خلاله يسجل كل المعلومات الخاصة بعملية المراقبة التي قام بها وإصدار جداول الاقطاع لسنوات التحقيق ، وتلتزم الإدارة الجبائية بإبلاغ المكلف الخاضع للتحقيق بنتائج التدقيق الجبائي حتى وان لم يكن هناك تقويم ويتم الإبلاغ عن النتائج المتحصل عليها اثر تحقيق في المحاسبة عن طريق تبليغ موصى عليه مع وصل الاستلام ويكون مقفلا ومعللا ، وللمكلف الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره وله اجل 40 يوم من اجل ارسال موافقته وصياغة ملاحظاته والهدف هو قطع فترة التقادم المحددة قانونيا والمقدرة ب 4 سنوات.

على المكلف التبليغ وقد حد الشرع اجل 40 يوم لتلقي رد المكلف وهذا من تاريخ استلام الاشعار وهنا نميز ثلاث حالات:

استلام الرد بعد الآجال القانونية: لا تقبل الملاحظات بعد 40 يوما ويمكن الاستعانة بها عن القيام بتثبيت الاجتماع الضريبي.

- **غياب الرد:** يعتبر بمثابة قبول ضمني لما جاء فالتبليغ.

[1] المادة 20- الفقرة 4، قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2020

[2] سليمان الدالي، دور التدقيق الضريبي في اكتشاف التهرب الضريبي، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سوريا، العدد الأول، 19 جانفي 2015، ص288.

ويكون الإبلاغ النهائي بعد انقضاء اجل 40 يوما على ان تكون التعديلات مبررة ومدروسة دراسة معمقة ودقيقة وبعد دراسة الملاحظات وحساب الأسس الضريبية يتم تحرير التبليغ النهائي المعبر عن الوضعية الجبائية للمكلف وتوضع نسخة من نتائج التحقيق في ملف المكلف ونسخة ترسل الى المديرية الجهوية للضرائب، وبعدها يتم اصدار الجداول الإضافية متضمنة كل الرسوم خلال 4 سنوات ثم ترسل نسخة الى المكلف ونسخة الى مفتشية الضرائب ونسخة للتحصيل لقباضة الضرائب.[1]

المطلب الثاني: الإطار القانوني للتدقيق الجبائي

اولا: حقوق الإدارة الجبائية

منح المشرع الجبائي عدة حقوق وصلاحيات للإدارة الجبائي اثناء اداءها مهامها الجبائية وتتمثل هذه الحقوق في:

حق المعاينة: نصت عليه المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث في حالة وجود تدليس رخص القانون تحت بعض الشروط لأعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل بالقيام بإجراءات المعاينة في كل الأماكن بهدف البحث وجمع وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم والعناصر المالية التي من شانها ان تبرر التصرفات الهادفة الى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة. [2]

حق الرقابة: حسب المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية " تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم او اتاوة "، ومراقبة المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة التاجر وتدفع أجور واتعاب او مترتبات من أي طبيعة كانت. [3]

[1] خليفة أسعيد، الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة مسيلة، الجزائر،2015، ص104-105

[2] المادة 34، قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2020

[3] المادة 18، نفس المرجع السابق

حق الاطلاع: نصت المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية على حق الاطلاع " يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها" يمكن للمصالح الجبائية الاطلاع على التصريحات والمستندات الخاصة بالمكلف بالإضافة الى جمع كل المعلومات اللازمة للتحقيق والرقابة لدى الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات العامة والخاصة لجمع أكبر عدد ممكن من المعلومات. [1]

حق اجراء البحث او التحقيق: تنص المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية على حق اجراء التحقيق، أي يمكن لأعوان الإدارة الجبائية اجراء التحقيقات والتحريات ويكون ذلك عن طريق التدخل المفاجئ لدي المؤسسات والأشخاص الذين يقومون بأعمال خاضعة للرسم على القيمة المضافة، وفي المقابل المكلف يكون ملزما بتقديم كل الوثائق والسجلات التي تحدد رقم الاعمال، ما ان ممارسة هذا الحق محددة بفترة زمنية من 08 صباحا الى غاية 20 مساءا في المحلات ذات الاستعمال المهني، وبعد الانتهاء من التحقيق يتم تحرير محضر يذكر فيه كل الملاحظات والمخالفات التي تم ايجادها ويسجل فيه أيضا الجرد الخاص بالوثائق والمستندات التي سلمها العون المكلف بالضريبة .[2]

حق التقادم: حسب المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية "يحدد الاجل فيه عمل الإدارة، بأربع سنوات، الا في حال وجود وهذا بالنسبة لما يأتي:

- تأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها
- القيام بأعمال الرقابة
- قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي
- وحق التقادم هو حق قانوني بموجبه تستطيع الإدارة تصحيح حالات النسيان او النقصان او الإغفالات او انقضاء اجل التقادم لا يعد عائقا لممارسة الرقابة.

ثانيا: حقوق وضمانات المكلف الخاضع للرقابة

[1] المادة 45، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره

[2] المادة 33، قانون الإجراءات الجبائية، نفس المرجع السابق

يحتاج المكلّف بالضريبة إلى ضمانات تحميه من تعسف الإدارة الضريبة عند قيامها بمهمّة التحقيق وبالتالي يجب خلق توازن بين التزامات المفروضة على المكلّف والحقوق التي منحت للإدارة الضريبية كما يجب على الأعوان المحققين احترام هذه الضمانات، وفي حالة الإخلال بما فانه يؤدّي إلى بطلان إجراء التحقيق، ومن أهّم هذه الضمانات:

1. **الاعلام المسبق وأجل التحضير**

حسب المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية الفقرة 3 " لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي، فيما يتعلق بالضريبة على الدخل دون اعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، من خلال ارسال اشعار بالتحقيق او تسليمه له مع اشعار بالاستلام، مرفوقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية، ومنحه اجلا أدنى للتحضير بقدر 15 يوما ابتداءا من تاريخ الاستلام.

يجب ان يذكر الاشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق وان يشير صراحة، تحت طائلة بطلان الاجراء". [1]

2. **الاستعانة بمستشار:** يحق للمكلف بالرقابة الاستعانة بمستشار من اختياره، ونصت المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية " المكلف بالضريبة له الحق ان يستعين خلال عملية الرقابة بمستشار يختاره هو" ويكون هذا المستشار اما محاسبا او محاميا او مستشارا جبائيا، وهذا من اجل متابعة عملية الرقابة والرد على اقتراحات الإدارة الجبائية.
3. **عدم إعادة الرقابة:** في حالة القبول الصريح، يصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائيا، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه، سوآءا كان نمط الرقابة تحقيقا محاسبيا، او اجراء تحقيق معمق في الوضعية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدخل، ولا يجوز للإدارة الضريبية بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد خاص بنفس الفترة ونفس الضريبة، الا إذا كان المكلف بالضريبة قد ادلى بمعلومات غير كافية أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد استعمل أساليب تدليسية.[2]
4. **محدودية المدة:** حسب المادة 20 الفقرة 5 من قانون الإجراءات الجبائية لا يمكن تحت طائلة البطلان، ان تستغرق مدة التحقيق بعين المكان في التصريحات والوثائق المحاسبية اجالا محددة طبقا

[1] المادة 21 – الفقرة 3، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره.
[2] المادة21 - الفقرة 6، قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره.

لرقم الاعمال المحقق سنويا او طبيعة نشاط المؤسسة، بالنسبة للمؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم اعمالها السنوي المصرح ب 1000000 دج لكل سنة مالية تحدد مدة التحقيق ب 4 أشهر، اما إذا كان رقم اعمالها يتعدى 10.000.000 دج واقل من 5.000.000 دج لكل سنة مالية تحقق فيها تتحدد فيها المدة ب 6 أشهر.[1]

5. **الاجراء الاعتراضي:** يتمثل في الحوار الشفهي او اكتتاب بين المكلف والمحقق الجبائي من خلال سير عملية الرقابة ومعرفة كل التوضيحات الضرورية حول التعديلات مما يسمح بخلق جو من الثقة المتبادلة بين الإدارة الجبائية والمكلف والتقليل من المنازعات في المستقبل.
6. **اللجوء النزاعي او اللجوء الودي:** منح القانون الجبائي للمكلف ضمانات في حالة خضوع المكلف للرقابة الجبائية وهذا من خلال احتجاج هذا الأخير وأعطى المشرع الجبائي للمكلف اللجوء الى السلطات العليا –المدير الولائي للضرائب من خلال استئناف الإجراءات الاعتراضية وطرف الاستئناف وهي:

- حالة اللجوء النزاعي من اجل تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء.
- اما اللجوء الودي فقد تناولته المادة 93 –1 بنصها: "يجوز للمكلفين بالضريبة ان يلتمسوا الاعفاء من الضرائب المفروضة قانونا او التخفيف منها في حالة عجز او ضيق الجبائي يستحيل عليهم تسديد دينهم الجبائي". [2]

[1] المادة20 – الفقرة 5، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره.
[2] المادة 93، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره.

خاتمة الفصل

من خلال دراستنا لهذا الفصل تبيّن لنا أنّ الرّقابة الجبائية وسيلة لتحديد الوعاء الضريبي من خلال مراقبة التصريحات واكتشاف العمليات التدليسية، وذلك بتطبيق مختلف أشكال الرّقابة الجبائية المتمثّلة في الرّقابة الداخلية والرّقابة الخارجية وتشمل التدقيق الشكلي والتدقيق في الوثائق، التدقيق المصوب في المحاسبة والتدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة.

وتوجد هياكل متخصصة لتنفيذ هذه العمليات كما ان المشرع سن مجموعة من القوانين والإجراءات التي تنظم سير عملية التدقيق من خلال الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية.

في المقابل منح التشريع حقوق وضمانات للمكلفين الخاضعين للضريبة تحميهم من الإدارة الجبائية في حال اخطاء.

الفصل
الثاني

الفصل الثاني

التهرب الضريبي وعلاقته بالتدقيق الجبائي

تمهيد

يعتبر التهرب الضريبي ظاهرة عالمية وجدت بوجود الضريبة، وبالرغم من كونها ظاهرة قديمة، الا انها تفشت وتعددت صورها ومن أسبابها عدم اقتناع المكلف بدفع الضريبة، تشكل هذه الظاهرة عائقا كبيرا لمسار التنمية لكونه يستنزف الموارد الجبائية التي كانت من المفروض ان تستفيد منها الخزينة العمومية وللتعرف على التهرب الضريبي وطرقه وعلاقته بالتدقيق الجبائي سنتناول في هذا الفصل ثلاث مباحث وتتمثل في الاتي:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي

المبحث الثاني: طرق التهرب الضريبي وقياس حجمه

المبحث الثالث: علاقة التدقيق الجبائي بالتهرب الضريبي

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي

تمثل الضرائب عبئ قد يكون ثقيلا على بعض المكلّفين بأدائها وهو ما يدفع بهؤلاء إلى التهرّب الضريبي، أصبحت هذه الظاهرة تهدّد اقتصاديات الكثير من الدول ومن هذا المنطلق نتطرق إلى تعريف هذه الظاهرة وتبيين أركانها وتعداد آثارها واسبابها

المطلب الاول: ماهية التهرب الضريبي

يعتبر التهرّب الضريبي ظاهرة موجودة في كل دولة وتنتشر في كل القطاعات ولكن بدرجة اقل مستعملة بذلك طرق مختلفة، ومن أجل ذلك يتم مناقشة هذا في معرفة مفهوم التهرّب الضريبي وانواعه.

الفرع الاول: تعريف التهرب الضريبي

يوجد الكثير من التعاريف للتهرب الضريبي نذكر منها:

التعريف الاول: "يقصد بالتهرب الضريبي تلك المخالفات القانونية في عدم الامتثال للتشريع الضريبي، او الثغرات الموجودة في القانون من اجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل والاشكال سوآءا تعلق الامر بالعمليات المحاسبية، او الحركات المادية، وذلك بكل جزء من المبلغ الواجب الدفع للخزينة العمومية". [1]

التعريف الثاني: "التهرب الجبائي هو الفعل الشخصي الذي يقوم به المكلف وذلك باستخدام تقنيات قانونية مؤسسة معتمدة على حرية التسيير، تسمح له باختيار وضعية جبائية محددة للحصول على نتائج اقتصادية مساوية لنتيجة جبائية مقبولة"[2]

التعريف الثالث: يمكن تعريف التهرّب الضريبي على أنه سلوك غير قانوني وغير مسؤول يقوم من خلاله المُكلَّف ضريبيًا بالاحتيال على القوانين والقواعد الخاصة من أجل عدم سداد قيمة الضريبة المُستحقة عليه كُلِّيًا أو سداد قيمة أقل من القيمة المُستحقة عليه ضريبيًا خلال فترة مالية محددة[3].

[1] حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2010، 39.

[2] بوعلام ولهي، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي، مرجع سبق ذكره، ص22.

[3] سهام كردودي، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، مكتبة بن موسى السعيد، للنشر والتوزيع، الجزائر، طبعة2 ،2010، ص40.

من خلال التعريفات السابقة نستنتج ان التهرب الضريبي هو مراوغة او براعة يستخدمها المكلف بالضريبة للتخلص من دفعها او التخفيض من وعائها دون الاخلال بالقواعد الجبائية وذلك للاستفادة من ثغراتها ونقائصها.

الفرع الثاني: أنواع التهرب الضريبي

يوجد نوعين من التهرب الضريبي، التهرب المشروع والتهرب غير المشروع.

أولا: التهرب الضريبي المشروع: يسمى أيضا بالتجنب الضريبي، لا يتضمن أي مخالفة قانونية ويرجع ذلك الى استغلال الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي، حيث يصبع التهرب الضريبي مشروع وقانوني ولا يتم ملاحقة صاحبه او فرض أي عقوبة عليه.

ثانيا: التهرب الضريبي غير المشروع: ويسمى أيضا بالغش الضريبي، وهو التهرب من الضريبة بطريقة غير مشروعة وغير قانونية ومخالفة للتشريع الضريبي، وحسب المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة " يعاقب كل تملص او من حاول التملص باللجوء الى اعمال تدليسية في إقرار وعاء لي ضريبة او حق او رسم خاضع له، او تصفيته، كليا او جزئيا" [1]

المطلب الثاني: أسباب واثار التهرب الضريبي

اولا: أسباب التهرب الضريبي

يعود انتشار التهرب الضريبي الى أسباب مختلفة وهي كالاتي:

1. **الأسباب المتعلقة بالمكلف:** تعود الى دوافع نفسية واجتماعية وأخلاقية.

- اعتقاد ان الضريبة هي اقتطاع مالي بدون مردودية واعتبارها خسارة شخصية
- اعتقاد عدم شرعية الضريبة من الناحية الدينية لأنها لا تستند الى عقيدة عكس الزكاة التي وجب دفعها
- العجز المالي الذي يواجهه المكلف ويدفعه للتهرب من دفع الضريبة
- سوء النفقات العمومية مما يجعل المكلف يشعر بتبذير أمواله وتسود له فكرة سرقة الدولة

[1] المادة 303، قانون الضرائب والرسوم المماثلة،

2. **الأسباب المتعلقة بالنظام الجبائي**

- **تعقد تشريعات الضرائب:** ان الكم الهائل للقوانين الجبائية (6 قوانين الجبائية) تجعل المكلف غير قادر على فهم نصوصها، حيث تحتوي على الكثير من الغموض والتعقيدات. [1]
- **عدم استقرار التشريع الضريبي:** تؤدي التغيرات الدائمة في التشريع الضريبي الى غموض النظام الضريبي بسبب تعدد القوانين، كما تؤدي الى عدم ثقة المكلف بالنظام الضريبي وميله للتهرب الضريبي.
- **الضغط الجبائي:** حيث كلما زاد معدل الضريبة وازدياد العبء على المكلف كان سببا للتهرب من دفع الضريبة، كلما زاد ضغط الجبائي الى المكلف دفعه الى التهرب الضريبي.
- **اعتماد النظام الجبائي على تصريحات المكلفين:** النظام الجبائي الجزائري هو نظام تصريحي حيث يقوم المكلف بإيداع تصريحات وتكون له كامل الحرية واعتقاده اعتماد الإدارة الجبائية على التصريحات المكتتبة، ومن ثم إقرار الضريبة حسب ما صرح به من ضرائب مما يجعل المكلف يصرح بالتصريحات خاطئة.

3. **العوامل السياسية:** عدم إعطاء فرصة للمواطنين للمشاركة في الحياة السياسية واشراكهم في صنع القوانين بما في ذلك القوانين الضريبية كان سببا في تهرب المكلف ضريبيا، وينتشر هذا التهرب الضريبي في الدول التي تحكمها أنظمة ديكتاتورية ويتضاءل كلما كانت الأنظمة ديمقراطية.

4. **الأسباب الادارية:**

- ضعف الإدارة الجبائية
- ضعف الإمكانيات المادية والبشرية ونقص الكفاءة المهنية
- الكم الهائل للمكلفة بالضريبة وصعوبة دراسة كل ملفاتهم
- استعمال الأساليب الكلاسيكية في العمل وضعف التكوين في المجال الضريبي
- تدني أجور موظفي الإدارة الجبائية والضغوطات التي يتعرضون لها

[1] خليفة اسعيد، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون اداري، كلية حقوق، جامعة مسبلة، الجزائر،2013-2014، ص42.

- عدم وجود شبكة معلومات للنظام الضريبي [1]

5. الأسباب الاقتصادية:

في حالة انتعاش الاقتصاد وتوفر الأموال تزداد مداخيل الأشخاص وترتفع قدرتهم لشرائية مما يقلل عبء الضريبة عليهم اما في حالة الركود فيزداد اللجوء للتهرب الضريبي لعدم قدرت الأشخاص على تحمل ثقل العبء الضريبي.[2]

ثانيا: اثار التهرب الضريبي

للتهرب الضريبي تأثير سلبي على الاقتصاد الوطني حيث يعيقها دون استخدام الضريبة

اولا: الاثار المالية للتهرب الضريبي.

تتمثل النتائج المالية للتهرب الضريبي في انه يلحق بخزينة الدولة خسائر كبيرة تتمثل في الأموال الطائلة التي تضيع منها، كما يؤدي الى انخفاض الدخل القومي وحتما سيخفض ذلك من مستوى الدخل الفردي، بالإضافة الى ذلك التهرب الضريبي يؤدي الي انخفاض قيمة العملة الوطنية بسبب اكتناز الأموال غير المصرح بها كما يتسبب في وجود التضخم على مستوى السوق النقدية. [3]

ثانيا: الاثار الاقتصادية للتهرب الضريبي

للتهرب الضريبي اثار سلبية على الاقتصاد الوطني حيث يؤدي الى عرقلة مشاريع الدولة والحكومات في التنمية الاقتصادية، كما ان الشركة التي لا تدفع الضريبة تقل تكلفة انتاجها بالنسبة لتكلفة انتاج الشركات الدافعة للضريبة

[1] مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، 2003، ص160.
[2] سهام كردودي، مرجع سبق ذكره، ص18
[3] حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص52.

1. **ارتفاع معدلات الضرائب واسعارها:** تؤدي ظاهرة التهرب الضريبي الى إنقاص الإيرادات الضريبية، فتلجا الدولة الى رفع معدلات الضرائب لتغطية ذلك النقص في الإيرادات وبالزيادة في عدد الضرائب وبرفع معدلاتها. [1]
2. **إعاقة المنافسة الاقتصادية:** يقود التهرب الضريبي بالأخلال بقواعد المنافسة حيث تكون المؤسسات المتهربة من دفع الضرائب أحسن وضعية من المؤسسات التي تلتزم بأداء واجباتها الضريبية وتحقق أرباح أكثر مما يسمح لها بامتلاك رؤوس أموال ضخمة، كما تؤدي ظاهرة التهرب الى كبح اهم محفز اقتصادي وهو روح المنافسة.
3. **إعاقة التقدم الاقتصادي:** ان التهرب الضريبي يساهم في ابطاء وتأخير النمو الاقتصادي حيث ان التهرب الضريبي يضعف الجهود التي تسعى لرفع الإنتاجية، فالمستثمر الذي يطمح الى زيادة مداخيله عن طريق وضع إجراءات تنظيمية لعملية الإنتاج وعملية التسيير بهدف خفض التكاليف فانه لا يتردد في اللجوء الى التهرب الضريبي للوصول الى هدفه.
4. **إعادة توجيه النشاط الاقتصادي:** حيث يلجا بعض الاعوان الاقتصاديين الى أنشطة اقتصادية في مجالات حساسة للتهرب من الضرائب غير مباليين بالأنشطة التي تساعد على التنمية الاقتصادية وتزيد القيمة المضافة والدخل الوطني فهم لا يتوجهون الى الأنشطة الاقتصادية التي تجلب الثروة ومن ثمة يصبح التهرب سببا في ركود الاقتصاد. [2]
5. **ندرة الاموال:** ان التهرب الضريبي يخلق ندرة لرؤوس الأموال، لان المكلف عند إخفاء الأرباح عن الضريبة يعمل بكل حذر على إخفاء رؤوس الأموال التي يكتسبها من مراقبة الأدارة الجبائية، والعمل على عدم انفاقها بغية عدم الانكشاف، فالمتملص يعمل على الاكتناز عن طريق حفظ أمواله خارج السوق المالي، وبالتالي ستكون هناك ندرة في السيولة النقدية على مستوى الاقتصاد الوطني ككل، بالإضافة الى ان التسديد عن طريق النقود السائلة يكون دائما مفضلا على النقود الاعتبارية ، لان

[1] حميد بوزيدة، نفس المرجع، ص50.
[2] سهام كردودي، مرجع سبق ذكره، ص 21

المبادلات البنكية سهلة المراقبة من قبل الإدارة الجبائية باستعمال الصلاحيات القانونية وخصوصا حق الاطلاع لدى المؤسسات البنكية.[1]

6. الاثار الاجتماعية:

لا يقتصر أثر التهرب الضريبي على الناحيتين الاقتصادية والمالية بل يتعداهما الى النواحي الاجتماعية بترابط لا يمكن فصله.

فبغياب العدالة الضريبية تغيب العدالة الاجتماعية، بالإضافة الى ذلك فان التهرب الضريبي يخل بإعادة توزيع المداخيل بين طبقات المجتمع وظهور الفوارق الطبقية بينها، بالإضافة فان التهرب الضريبي يثر على سيكولوجية المكلفين النزهاء نظرا لسقوط العبء الضريبي كله عليهم.

ان الغش والخداع بين مختلف طبقات المجتمع يؤدي الى تدهور الحس الجماعي وغياب الوعي الفردي لدى المكلفين وتغيب الثقة في سياسة الدولة الاقتصادية والاجتماعية.[2]

المبحث الثاني: طرق التهرب الضريبي وقياس حجمه.

المطلب الاول: طرق التهرب الضريبي

تنوعت وتعددت طرق وأساليب التهرب الضريبي وذلك حسب الأنشطة الممارسة من طرف المكلف، ومن أبرز هذه الطرق:

اولا: التهرب عن طريق العمليات المحاسبية

يقوم التشريع الجبائي على مبدأ الإقرار، أي ان المكلف ملزم بتقديم تصريحات صحيحة حول حالته المادية، وتكون التصريحات المقدمة هي عبارة عن مخرجات النظام المحاسبي التي تقوم بتسجيل العمليات الاقتصادية

[1] نصر رحال، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة حالة ولاية الوادي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة الجزائر،2006-2007، ص90.

[2] حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص52.

للمكلف في شكل قوائم مالية، وفي حالة التهرب يقوم المكلف بتعديل الارقام اما بزيادة التكاليف او تخفيض الإيرادات.

1. زيادة التكاليف:

المستخدمون الوهميون: يلجا المكلف من خلالها الى تسجيل أجور ورواتب في الكشوف المحاسبية لمستخدمين لا وجود لهم في الأصل، هذه الرواتب والأجور تسمح بتضخيم الأعباء، وبالتالي التقليص من مبلغ الضريبة.[1]

النفقات والمصاريف غير المبررة: لقد سمح المشرع للمكلف خصم بعض الأعباء التي لها علاقة بنشاط المؤسسة ولكن المكلف يستغل في بعض الاحيان هذه الفرصة لتسجيل أعباء أخرى خارج نشاط المؤسسة أي نفقات ومصاريف متعلقة بالمالكين والمسيرين وذلك بهدف تخفيض أعباء الاستغلال. [2]

تقنية الاهتلاك: لقد قام المشرع الجبائي الجزائري بوضع سلم خاص بمعدلات الاهتلاك وذلك حسب نوع الأصول، وبالرغم من هذه المعدلات التي قام المشرع بوضعها الا انا المكلف يحاول دوما التلاعب فيها بوسائل متعددة، ما بتطبيق معدلات لا تتعلق بالأصل المهتلك او برفع قيمتها، كما يلجا الى التلاعب في قيمة الأصل وذلك بحساب ثمن الشراء مضافا اليه الرسم لتضخيم القيمة الاصلية للأصل.

2. **تخفيض الإيرادات:** يعد النوع من التهرب الأكثر شيوعا للتخلص من دفع الضرائب حيث يلجا المكلف بالضريبة الى عدم تسجيل في الدفاتر والسجلات المحاسبية جزء من الإيرادات التي تدخل في حساب الربع الخاضع للضريبة، مثل البيع دون فواتير والبيع دون التصريح بالأسعار الحقيقية، وتسجيل المبيعات بأقل من قيمتها بالاتفاق مع الزبون

ثانيا: التهرب عن طريق التحايل المالي

[1] حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص46.

ان التلاعب المادي يتمثل في إخفاء المكلف للسلع والمنتجات والمواد الخاضعة للضريبة وجعلها بعيدة عن مراقبة أعوان مصالح الضرائب، وله نوعان الاخفاء جزئيا عن طريق التقليل من عبء الضريبة او كليا وهو ما يجعل المكلف يتملص كليا من دفع الضريبة.

1. التلاعب الكلي: هو الأكثر انتشارا بين الجزائريين المتهربين من الضريبة والذين لا يتم تحديد أماكنهم من طرف المصالح الضريبية والذي يكون عادة في الأماكن الريفية والمعزولة وهي ناتجة عن ضعف الرقابة الجبائية، ومن اشكال التهرب الكلي:
   - عدم التصريح بالوجود
   - عدم التصريح الشهري والسنوي
   - عد التصريح بكشف الزبائن
   - عدم التصريح بكشف المستخدمين
   - عدم التصريح بالمداخيل [1]
2. التلاعب الجزئي: في هذه الحالة يحرص المكلف الى اعلان قيمة اقل من القيمة الحقيقية للمادة الخاضعة للضريبة تهربا من دفعها جزئيا، ومن صور الاخفاء الجزئي:
   - حالة ممارسة النشاطات الخفية الى جانب النشاط الرئيسي
   - حالة تقديم المكلف لتصريح الضريبة يتضمن دخل اقل من الواقع
   - عدم احترام المكلف لمقاييس الإنتاج المحددة من طرف القانون
   - اخفاء المكلف لجزء من المواد المستوردة بهدف التخلص من الرسوم الجمركية

ثالثا: التلاعب القانوني: تعتبر هذه الطريقة أكثر تنظيما وتتمثل في استغلال القانون او استغلال القانون او استغلال الثغرات الموجودة فيه للتخلص من الضريبة، وهذا ما يخلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية، وبذلك تتحقق غاية المكلف المتمثلة في الإفلات من الالتزام الضريبي، حيث ان المكلف يستعين

[1] بلواضح الجيلاني، التهرب الضريبي بين فعالية اليات الرقابة واستراتيجية المكافحة حالة الجزائر خلال الفترة 2001-2011، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر،2014-2015، ص178-179.

بمجوعة من المستشارين القانونيين والمختصين في ابتكار طرق أكثر مردودية بأقل تكلفة وأكبر ربح، والتلاعب القانوني يأخذ مظهر التلاعب في التكييف وتصنيف الحالات القانونية الى صورة عمليات وهمية. [1]

المطلب الثاني: قياس حجم التهرب الضريبي

تعددت المناهج والأساليب قياس حجم التهرب الضريبي من أهمها:

الفرع الأول: المنهج النقدي له ثلاث اشكال

أولا: النسبة الثابتة: هذا الشكل مؤسس على فرضية وجود معدل ثابت في ظل وجود الاقتصاد غير الرسمي ويتطلب هذا المنهج تحديد السنة المرجعية التي على أساسها نقارن المعدل النقدي الثابت بمختلف الأسعار النقدية للمراحل المدروسة، وعندما يكون المعدل النقدي للسنة المعينة المدروسة أكبر من السنة المرجعية، نعتبر الكتلة النقدية الزائدة نتيجة نشاطات الاقتصاد غير الرسمي، ونحدد حجم التهرب الضريبي بضرب حجم الاقتصاد غير الرسمي في العدل الضريبي المتوسط المفروض ويمكن توضيح ذلك بالعلاقة الاتية[2]:

$$A.E.S.T = \frac{(M_2 - M_1) * PNB}{M_2}$$

حيث ان:

A.E.S.T: يمثل حجم الإنتاج الوطني غير الرسمي

M_1 : الكتلة النقدية للسنة المرجعية

M_2 : تمثل الكتلة النقدية للسنة المدروسة

$\frac{PNB}{M_2}$: تمثل سرعة التداول النقدي خلال السنة المدروسة

PNB: تمثل الناتج الوطني الإجمالي

[1] عوادي مصطفى، رحال نصر، مرجع سبق ذكره، ص52.

[2] بلواضح الجيلاني، مرجع سبق ذكره، ص135-136.

ثم نحدد حجم التهرب الضريبي بتطبيق العادلة التالية:

$$V.F.F = \frac{[(M_{2-}\ M_1) * PNB] * Tm}{M_2}$$

حيث ان:

V.F.F : تمثل حجم التهرب الضريبي

Tm : تمثل المعدل الضريبي المتوسط المفروض

ثانيا: معادلة العملة: يستند هذا الشكل على فكرة ان النتيجة المباشرة للضرائب المرتفعة هو الاقتصاد غير الرسمي وما العملة الا وسيلة لإجراء مثل هذه المعاملات وتخزين الثروة المتراكمة، ومن اجل حساب التهرب الضريبي نستخدم معادلة العملة التي تراعي المتغير الضريبي وتكون المعادلة كالاتي:

$$A.E.S.T = \frac{(M_3 - M_2) * PNB}{M_0}$$

حيث ان:

$(M_3 - M_2)$: تمثل العملة غير الشرعية

M_0: تمثل العملة الشرعية

وبالتالي يحسب حجم التهرب الضريبي بالمعادلة التالية:

$$V.F.F = \frac{[(M_{3-}\ M_2) * PNB] * Tm}{M_0}$$

ثالثا: فئات العملة: مرتبط بأوراق نقدية معينة، حيث يستند تقدير حجم الاقتصاد غير الرسمي الى تغير في عدد هذه الأوراق، ومن عيوبه انه لا يأخذ بعين الاعتبار الارتفاع النسبي للنمو الحقيقي والتضخم.

الفرع الثاني: منهج عوامل الإنتاج:

يعتمد هذا المنهج على اختيار عامل من عوامل الإنتاج مثل الكهرباء، فالزيادة فاستهلاك الكهرباء تستلزم زيادة الإنتاج، كما يفترض وجود علاقة ثابتة بين هذا العامل والناتج الوطني، ونستطيع تقدير حجم الاقتصاد السري انطلاقا من تقديرات الإنتاج الوطني واجمالي الناتج الوطني.

$$A.E.S.T = PNB_n - PNB_0$$

حيث:

PNB_n: حجم الإنتاج الوطني غير الرسمي

PNB_0: حجم الإنتاج الوطني الرسمي

من عيب هذا المنهج انه يفترض وجود علاقة ثابتة بين عوامل الإنتاج والناتج الوطني، الا ان تغيرات استهلاك تلك العوامل قد لا تعكس بالضرورة ارتفاع الاقتصاد غير الرسمي، بحيث يمكن ان ترتفع نسبة استهلاك الكهرباء نتيجة للتبذير مثلا.[1]

الفرع الثالث: منهج سوق العمل:

حسب هذا المنهج يتم تقدير العمالة غير المصرحة عن طريق الاستقصاء، ثم يتم حساب متوسط إنتاجية العمل، وعلى أساس ذلك يتم تقدير حجم الاقتصاد غير الرسمي، من عيوب هذا المنهج انه يعتمد على العمل فقط في تقدير الناتج الوطني مع اهمال العوامل الاخرى مثل راس المال.

ويمكن النظر الى انخفاض مشاركة العمالة في الاقتصاد الرسمي كمؤشر على زيادة أنشطة الاقتصاد غير الرسمي، وذلك مع افتراض ان القوى العاملة تشارك بنسبة ثابتة عموما، وبالتالي فان انخفاض حجم المشاركة في الاقتصاد الرسمي يمكن اعتباره مؤشرا على تزايد الأنشطة في الاقتصاد غير الرسمي، واحد نقاط ضعف هذا المنهج تكمن في الاختلافات في نسب المشاركة يمكن ان يرجع الى أسباب أخرى غير الاقتصاد

[1] بلواضح الجيلاني، ص137.

غير الرسمي، إضافة الى كون الأشخاص يمكن ان يشاركوا في الاقتصاد غير الرسمي ويملكون وظائف في الاقتصاد الرسمي في نفس الوقت.[1]

الفرع الرابع: منهج التفاوت:

حسب هذا المنهج يتم حساب الناتج الوطني الخام اعتمادا على مصادر الإدارة الضريبية، كما يتم حسابه من مصادر أخرى غير الضريبية، وبمقارنة الناتجين يتم استخراج الفرق الذي يمثل حجم الناتج المتهرب ورغم سهولة هذا المنهج الا ان له عدة نقائص:

- ان حساب الناتج الوطني الخام يستخرج في كثير من الدول من بيانات المصالح الضريبية
- مفهوم الدخل الفردي لحساب الناتج الوطني يشمل كل دخله المعفى والخاضع للضريبة، بينما الدخل المصرح به لدى المصالح الضريبية هو الدخل الخاضع للضريبة.[2]

ثانيا: تقديرات عدم الالتزام الضريبي:

تقوم على أساس تصريحات المكلفين، من اهم اشكالها:

الفرع الاول: منهج الإعفاءات الضريبية

من خلال هذا المنهج يتم تقدير حجم التهرب الضريبي بالاعتماد على المعلومات الموجودة في التصريح الضريبي الذي يقدمه المكلف، وفي هذه الحالة ينخفض ميل المكلف للتهرب الضريبي إذا كان يستفيد من اعفاء ضريبي، لذلك يصرح بدخله الحقيقي، وعليه يتم تقدير حجم التهرب الضريبي من خلال فحص التصريحات الضريبية خلال فترة الاعفاء.

ويكتسي هذا المنهج أهمية بالنسبة للإعفاء الجزئي وليس الكلي، بحيث في حالة اعفاء شامل لجميع الضرائب والرسوم فان المكلف يتجنب أي التزام ضريبي يعكس الاعفاء الجزئي الذي يكون خاضع لجزء معين من الضرائب والرسوم.[1]

[1] رشيدة حمودة، استراتيجيات إدارة الاقتصاد غير الرسمي في ظل التخطيط للتنمية المستدامة، مذكرة ماجستير في العلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011-2012، ص29.

[2] مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب-دراسة حالة الجزائر-، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2001-2002، ص299-300.

الفرع الثاني: منهج الضريبة القانونية المحتملة.

يستند هذا المنهج على التسليم بصح الناتج الوطني الرسمي، لذلك يمكن اتخاذها كأساس لحساب الضريبة التي يفترض تحصيلها، وبمقارنة هذه الأخيرة مع حجم الضريبة المحصلة فعلا نتحصل على حجم التهرب الضريبي.

ويمكن توضيح ذلك بالمعادلة التالية:[2]

$$INP = PFL - PFR$$

حيث:

INP : الضريبة المتهرب منها.

PFL: الضريبة القانونية المحتملة.

PFR : الضريبة المحققة.

الفرع الثالث: منهج نسبة الضريبة الثابتة:

يرتكز مضمون هذا المنتج على ان حجم التهرب الضريبي يساوي الفرق بين الضريبة المقدرة والضريبة الفعلية لسنة معينة كما توضح المعادلة التالية

$$VFF = POES - POR$$

حيث:

PPES: يمثل مجموع الاقتطاعات الضريبية المقدرة

POR: يمثل مجموع الاقتطاعات الضريبية الفعلية [1]

[1] بلواضح الجيلاني، مرجع سبق ذكره، ص138.

[2] نصيرة يحياوي، دراسة حول الغش والتهرب الضريبي حالة الجزائر، رسال مقدمة لنيل شهادة الماجستير، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر،1997-1998، ص55.

الفرع الرابع طريقة تدقيق الحسابات الضريبية.

تحاول طريقة تدقيق الحسابات الضريبية ان تكشف عن أنشطة الاقتاد غير الرسمي من خلال تحليل التناقضات الموجودة بين الدخل المصرح به للسلطات الضريبية والدخل الحقيقي. ولكشف التهرب الضريبي، تختار السلطات المالية عينة من اشخاص وتجبرهم تحت ضغط العقوبات الجزائية بالإقرار بمداخيلهم الخاضعة للضريبة. ومن خلال الاختلافات بين الدخول المبلغ عنها والمداخيل الحقيقية ومن خلال الفحص الدقيق والمراجعة يتم التوصل الى نسبة التهرب الضريبي، ومن ثم الى حجم الاقتصاد غير الرسمي، وقد اعطى هذا المدخول في قياس حجم الاقتصاد غير الرسمي نتائج تكاد ان تكون دقيقة الى حد ما لكمية المداخيل التي يتم اخفائها من قبل المكلفين.[2]

المبحث الثالث: علاقة التدقيق الجبائي بالتهرب الضريبي.

المطلب الأول: دور التحقيقات الجبائية في الكشف عن التهرب الضريبي.

أولاً: التحقيق المحاسبي

التحقيق في المحاسبة هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته والتأّكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها طبقا للمواد 20_01 من قانون الإجراءات الجبائية.

1-العمليات التحضيرية لعمليه التحقيق

الهدف منها معرفة الوضعية الحقيقية للمكلّف المراقب من خلال مسك الملف الكامل لها لملف الشخصي الملف الضريبي والمكون من تصريحاته الخاصة بكل أنواع الضرائب الخاضع لها ويجب الإشارة إلى أنّ المحقق يقيم ويمسك الدفاتر الضرورية لضمان السير الحسن لعملية التحقيق من خلال[3]:

1-1بيان مقارنة الميزانيات:

[1] نصرة يحياوي، ص57.

[2] رشيدة حمودة، مرجع سبق ذكره، ص27.

[3] العيد صالحي، الوجيز في شرح قانون الإجراءت الجبائية، دار هومة للطباعة و النشر والتوزيع، الجزائر،2011، ص120.

هو طبعة تضم كل الحسابات المرفقة بالإقرارات ويبين حركة العقارات وإهتلاكاتها حيث يخصص لمعالجة أهّم حسابات الميزانية أصول وخصوم وتصريحات السنوية.

1-2- كشف المحاسبة:

يتضمن كشف المحاسبة مفصّل للأعباء المطروحة لنتائج المؤسسة وكشف ملّخص لتفاصيل والقواعد المفروضة وأهّم نتائج المؤسسة المصرّح بها.

إنّ عمليه التحقيق في المحاسبة تمر عبر عدّة مراحل وقواعد محدّدة قانونًا وهذا من أجل ضبط سير إجراءات عملية الرّقابة وهي متمثلة فيما يلي:

1-3-الإشعار بالتحقيق:

يجب على الإدارة الجبائية إعلام المكلّف بعملية التحقيق عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق مع وصل تسليم مرفق بميثاق المكلف الضريبة مع إعطاء المكلف مهلة 10 أيام لتحضير وثائق المحاسبية للتحقيق.

1-4-سحب ودراسة الملف الضريبي للمكلّف:

يقوم العون المحقق بفحص ملف المكلف من حيث مدى ضبط تواريخ إيداع تصريحات.

1-5-المعاينة في عين المكان:

تتمثل باتصالات بين المحققين والمكلف بالضريبة أو مدير الشركة أو ممثله ومن هذا الحوار يجمع المحقق بعض المعلومات التي تلزمه لبداية عمليه التحقيق.

1-6-عمليه جمع المعلومات:

يقوم المحققون بجرد كامل لمختلف المتعاملين مع المكلف (زبائن موردين) محاولة جمع المعلومات عن كامل التعاملات التي تتم بينه وبين هذه الجهات.

2-المراقبة الفعلية:

هنا تبدأ فرقه التدقيق عملها حيث يشرع في عمليه المراقبة الفعلية والتأكّد من محاسبة الممول شكلاً ومضمونًا.

3-نتائج التحقيق في المحاسبة:

بعد مباشرة وانتهاء التحقق من كل الإجراءات المتعلقة بالتحقيق المحاسبي، فإنه قد يتوصّل إلى النتائج التالية:

3-1- قبول المحاسبة وتنقسم إلى شطرين:

-قبول صريح للمحاسبة أي أنّ التصريح مقنع بدرجة كبيرة وأن المحاسبة منتظمة وصادقة وبالتالي الإدارة ملزمة بإشعار المكلف بنتائج التحقيق، وذلك حتى في حالة عدم إجراء إعادة تقويم، وهذا حسب المادة 42 من قانون الإجراءات الجبائية[1].

-قبول النسبي للمحاسبة هناك غموض وهذا من خلال تسجيل بعض التجاوزات والانحرافات من قبل المكلف وفي هذه الحالة يقوم المحقق باللجوء الى إجراء التقويم الثنائي أي أن يكون هناك إتّصال بين الممول والمحقق للنقاش وإبداء ملاحظات المكلف حول هذه الانحرافات ثم يقوم المحقق بإعادة تأسيس الأعمال وأساس فرض الضريبة ويجب عليه ابلاغ المكلف بهذا التقويم وذلك عن طريق الإشعار بالتقويم الأوّلي مع منح مدة 40 يوم للرّد على هذا التقويم.

3-2- رفض المحاسبة:

لايمكن لفرقه التحقيق أن ترفض محاسبة المكلف إلّا في حالات قد نصّ عليها المشرع الجبائي وذلك لحماية المكلف من تعسف الإدارة الجبائية، وتتمثل الحالات في مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابق لأحكام المواد 09الى 12 من القانون التجاري وشروط وكيفيات تطبيق "النظام المالي المحاسبي" وغيرها من التشريعات والتنظيمات المعمول بها، إنعدام الوثائق الثبوتية، وجود أخطاء أو معلومات غير صحيحة ومتكررة في عمليات مرتبطة بالعمليات المحاسبة.[2]

4-نهاية التحقيق:

تعتبر هذه المرحلة كخلاصة عمل المحقق حيث يرى ضرورة إجراء بعض التعديلات على أسس الضريبة باتباعه الإجراءات العادية للتقويم وهي كالتالي:

[1] المادة 42، قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر،2020،ص20.

[2] المادة 42، قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر،2020، ص20.

-إجراء التقويم الثنائي يطبق هذا الإجراء على المكلف بالضريبة التي تقبل محاسبته نسبيا وبعد عمليات التوضيح والتبرير يكون هذا التقويم نهائي ولا يحق للمكلف بعد ذلك مناقشه المحقق.

إجراء التقويم الأحادي هو إجراء تقوم به الادارة الجبائية دون أي نقاش أو اتصال مع المعني بالضريبة أي عندما ترفض محاسبته ويطبق هذا الإجراء إذا لم يجيب المكلف على الإشعار الموّجه له قبل الفترة المحددة وهي 40 يوم.

ثانيًا: التحقيق المصوب في المحاسبة

التحقيق المصوّب في المحاسبة هو إجراء مراقبة مصوّبة أقل شمولية وذو نطاق من التحقيق المحاسبي, يعني فحص الوثائق التوضيحية والمحاسبية لبعض أنواع الضرائب والتي تخص فترة محدودة قد تقل عن سنة محاسبية ويخضع هذا التحقيق لنفس القواعد المطبقة في التحقيق المحاسبي و المكلف بالضريبة محل التحقيق المصوّب يتمتع بنفس الضمانات الممنوحة في إطار التحقيق المحاسبي غير أن طابع التصويب الذي يتميز به هذا النوع من التحقيق يوجب على الأعوان المحققين توضيحه على إشعار بالتحقيق بالإضافة إلى العناصر التي ينبغي أن يحملها هذا الأخير للمادة 20- 3 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية, ولا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدّة التحقيق في عين المكان في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين[1] حسب المادة 20- 4 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية

بالإضافة إلى ذلك وبموجب أحكام المادة 20 -5 مكررة من قانون الإجراءات الجبائية فيتمتع المكلّف بالضريبة بأجل 30 يومًا لإرسال ملاحظاته أو قبوله، إبتداءًا من تاريخ تسليمه إشعار إعادة التقويم.[2]

ثالثًا: التحقيق المعمّق في مجمل الوضعية الجبائية.

حسب المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية:[3]

[1] المادة20 -4مكرر، قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر،2020، ص12.

[2] المادة20 -5 مكرر، قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر،2020، ص12.

[3] المادة 21، قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر،2020، ص13.

– يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمّق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل.

وفي هدا التحقيق يتأكّد الأعوان المحققون من الإنسجام الحاصل بين المداخيل المصرّح بها من جهة و الذّمة أو الحالة المالية والعناصر المكونّة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى.

– لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي فيما يتعلق بالضريبة على الدخل دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار باستلام مرفوقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية ومنحه أجلا أدنى للتحضير يقدر بخمسة عشر (15) يوم إبتداءا من تاريخ الإستلام.

– عندما يكون العون المحقق قد حدد أسس فرض الضريبة على أثر تحقيق معمّق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي بالنسبة للضريبة على الدخل يتعيّن على الإدارة في هده الحالة أن تعلم المكلف بالضريبة بالنتائج وذلك حتى في غياب إعادة تقويم برسالة مضمونة مع إشعار بالاستلام ضمن الشروط المنصوص عليها في المادة 20–6 من قانون الإجراءات الجبائيةيمكن أن يسلم الإشعار بالتقويم للمكلّف بالضريبة مقابل إشعار بالاستلام.

– عندما يكون الإشعار بالإعادة التقويم مفصلا بكفاية وان يكون مبررا بكفاية تسمح للمكلف بالضريبة بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وأن يصيغ ملاحظاته أو أن يصرّح بقبوله ويتمتع المكلف بالضريبة بأجل أربعين (40) يوم لتبليغ ملاحظاته أو قبوله ويكون عدم الرد خلال هدا الأجل بمثابة قبول ضمني.

– كما يمكنه بعد الرّد الإستماع إلى المكلف بالضريبة إذاكان سماعه مجديا أوإذا طلب هدا الأخير إعطائه تفسيرات تكليمية.

إذا مارفض العون المحقق ملاحظاته المكلف بالضريبة يجب أن يعلمه بدلك بمراسلة تكون كذلك مفصّلة ومبرّرة

–يجوز للإدارة الجبائية بعد دلك الشروع في تحقيق جديد خاص بنفس الفترة ونفس الضريبة إلا إذاكان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد استعمل أساليب تدليسية.

المطلب الثاني: الإجراءات الجزائية الجبائية للغش الضريبي

تتوقف فعالية الرقابة الضريبية على مدى أهمية العقوبات والغرامات المحددة. إلاّ أنّ المبالغة في تلك العقوبات قد يكون له أثر عكسي في هذا المجال فرض المشرع الضريبي الجزائري عدة إجراءات عقابية كل من يخالف قانون الأعمال الضريبي الضمان التحصيل الجيد للضريبة، وزيادة مردوديتها، يوجد نوعين من العقوبات هما: الغرامات الجبائية، الغرامات الجنائية.

أولا: الغرامات الجبائية

مثل هذه الغرامات الجبائية في فرض زيادات مالية على المكلف المعني، ويختلف حجم هذه الزيادات على المكلف المعني، ويختلف حجم هذه الزيادات حسب طبيعة المخالفة ويتضح ذلك كما يلي:

1-الغرامات المتعلقة بالتصريح السنوي:

حسب المادة 192 " من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تفرض تلقائيًا على المكلّف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي، حسب الحالة، إمّا بصدد الضريبة على الدخل وامّا بصدد الضريبة على أرباح الشركات. ويضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25%وتخفّض هذه الزيادة إلى 10% أو 20 %ضمن الشروط المحدّدة في المادة 322إذا لم يصل التصريح إلى الإدارة خلال أجل قدره ثلاثين (30) يوما اعتبارا من تاريخ التبليغ في ظرف موصي عليه مع إشعار بالاستلام او القاضي بوجوب تقديم هذا التصريح في هذا الأجل، تطبق زيادة بنسبة 35%.[1]

2-الغرامات التأخير في عدم التصريح:

يترتب على المكلّف بالضريبة الذي لم يقدّم في الآجال المحددة، أو عند إثبات تصريحه، الوثائق والمعلومات المطلوبة بموجب المواد 152 و153 و180 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، دفع غرامة جبائية قدرها 1.000 دج وهذا في كل مرّة يسّجل فيها إغفال الوثائق المقدّمة أو عدم صحّتها.[2]

3-الغرامة بسبب النقص في التصريح

حسب الفقرة الأولى للمادة 193 " من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فإنّ التصريحات المتضمنة معلومات ناقصة تؤدي إلى غرامة مالية تفصّل كما يلي:[1]

[1] المادة192-1، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر،2020، ص44.

[2] المادة192-2، القانون السابق لسنة2020، ص44.

3-1- عندما يصرّح المكلّف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمنا الإشارة إلى الأسس أو العناصر الضريبة، أو يبيّن دخلاً أو ربحًا ناقصًا أو غير صحيح يزاد على مبلغ الحقوق التي تملّص منها أو أقل بها بنسبة:

-10 %، إذا كان مبلغ الحقوق المتملّص منها يقل عن مبلغ 50.000دج أو يساويه.

-15 %، إذا كان مبلغ الحقوق المتملّص منها يفوق 50.000 دج ويقل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه.

-25 %، إذا كان مبلغ الحقوق المتملّص منها يفوق 200.000 دج.

3-2- عند القيام بأعمال تدليسية، تطبّق زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة توافق هذه النّسبة حصة الحقوق التي تم إخفاؤها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة لا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن 50%. وعندما لا يدفع أي حق، تحدد النسبة ب 100 %

3-3- تطبق نسبة 100 % كذلك، عندما تتعلق الحقوق المتملّص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر يقصد بالأعمال التدليسية، خاصة إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغأ و المنتوجات التي يطلق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدينبه، و خاصة المبيعات بدون فاتورة.

3-4-تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد عليها عند طلب الحصول إما على تخفيض، أو خصم أو اعفاء أو استرجاع للرسم على القمة المضافة ولها الاستفادة من الامتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات من المدينين.

3-5-القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد في حسابات ، أو القيام أو إجراء قيد في حسابات غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية أو دفتر الجرد المنصوص عليها في المادتين 9 و10 من القانون التجاري أو في الوثائق التي تحلّ محلّها لا يطبق هذا الحكم إلاّ على المخالفات المتعلقة بالنشاطات التي تم إقفال حساباتها.

3-6-قيام المكلف بالضريبية بتدبير عدم امكانية الدفع أو بوضع عوائق يطرق أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به

-كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل أو جزء مبلغ الضرائب والرسوم كما هو مبين في التصريحات المودعة.

[1]المادة193، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارةالمالية، الجزائر ،2020، ص45.

3-7-ممارسة نشاط غير قانوني يعتبر كذلك، كل نشاط غير مسجل.

3-8-يمكن أن يصّحح تلقائيًا تصريح المكلّف بالضريبة الذي إرتكب مخالفة للتنظيم الإقتصادي خلال السنة السابقة و الخاص بفرض الضريبة.

ثانيا العقوبات الجنائية:

بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات، نصّت المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة. فضلاً عن العقوبات الجبائية المطبّقة، يعاقب كل من تملّص أو حاول التملّص باللّجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته كليًا أو جزئيًا:[1]

- غرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج عندما يفوق مبلغ الحقوق التملّص منها 100.000 دج

-الحبس من شهرين (02) إلى ستة (06) أشهر وغرامة مالية من دج 100.000دج الى 500.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق التملّص منها100.000دج و لا يتجاوز 1000000دج.

-الحبس من ستة أشهر(06) إلى سنتين (02) وغرامة مالية من 500000 دج الى 000.000. 2دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق التملّص 1000.000و لا يتجاوز 5000.000دج.

-الحبس من سنتين إلى خمس سنوات و غرامة مالية 2000.000 إلى 5000000دجأو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق التملّص 5000.000 و لا يتجاوز10000000 دج..

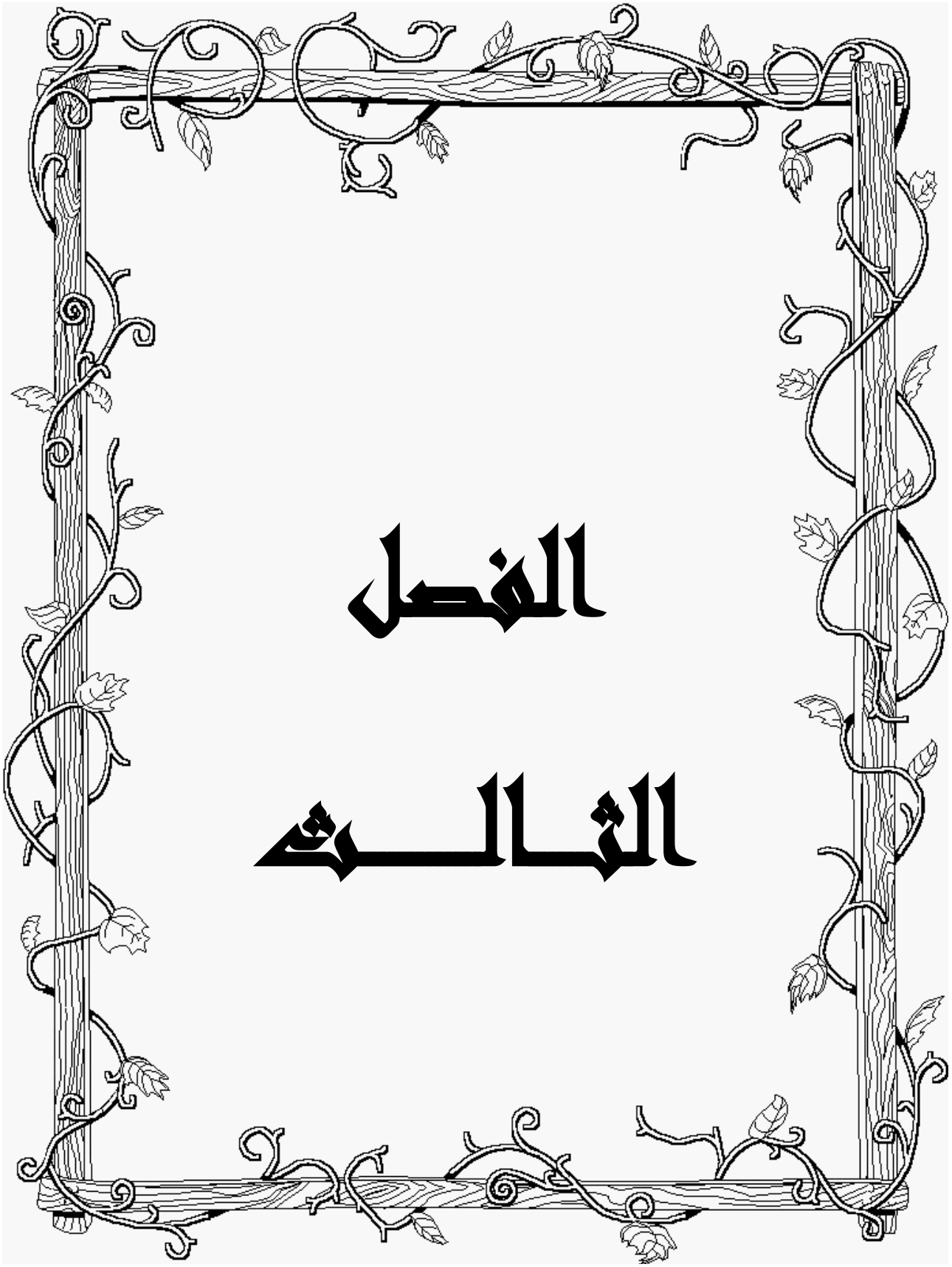
-الحبس من5 السنوات إلى عشر (10) سنوات وغرامة مالية من 0.000 5000دج إلى .000.000 10. دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق التملّص .10.000.000دج.

[1]المادة303، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر ،2020، ص69.

خاتمة الفصل

التهرب الضريبي ونعني به عدم دفع الضرائب المستحقة من قبل المكلفين، سواء بطريقه قانونية أو غير قانونية، ولقد تعددت الأسباب المؤدية إلى هذه الظاهرة من أسباب متعلقة بالمكلف، أسباب متعلقة بالنظام الجبائي، أسباب متعلقة بالإدارة الجبائية إضافة إلى الظروف الاقتصادية السائدة في البلد .وهذا ما يؤدي إلى حدوث آثار وخيمة علىِ اقتصاد الدولة عامة وعلى الخزينة العمومية بشكل خاص.

تسعى الإدارة الجبائية في محاربة التهرّب الضريبي بالاعتماد على عدّة الإجراءات التنظيمية والتشريعية المتمثلة في التحقيق المحاسبي، والتحقيق المعمّق في مجمل الوضعية الجبائية والتحقيق المصوّب، والتي تختلف في مضمونها من حيث كيفية سير عملية التحقيق باختلاف مصادر المعلومات المراد التحقيق فيها مع فرض عقوبات صارمة لكل من حاول التملص أو التهرّب من دفع الضريبة.


الفصل
الثالث

الفصل الثالث

دراسة حالة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية

تمهيد

بعد تطرقنا للجانب النظري الذي تناولنا فيه كل من التدقيق الجبائي والغش الضريبي وكيفية الكشف عنه وطرق محاربته من خلال وسائل وطرق مختلفة، نتناول في هذا الفصل الجانب التطبيقي وكيفية تطبيق هذه الوسائل على ارض الواقع.

وقد قمنا باختيار مصلحة الرقابة الجبائية الفرعية بالمسيلة كنموذج، حيث سنتناول في هذا الفصل حالتين للتدقيق الجبائي:

المبحث الاول: دراسة حالة خاصة بالتحقيق المحاسبي.

المبحث الثاني: دراسة حالة خاصة بالتحقيق المصوب في المحاسبة.

المبحث الاول: دراسة حالة خاصة بالتحقيق المحاسبي

بعد التطرق في الجانب النظري الى جميع إجراءات عملية التحقيق المحاسبي تم اسقاطها في هذا المبحث على ارض الواقع والقيام بدراسة حالة شخص معنوي وفقا لعملية التحقيق المحاسبي.

المطلب الاول: التحضير لعملية التحقيق المحاسبي

أولا: التعريف بالشركة

الشركة x، شركة ذات مسؤولية محدودة للاستيراد والتصدير يقع موقعها ببلدية المسيلة ولاية المسيلة، يخضع نشاطها الى:

-الرسم على النشاط المهني بمعدل 02% .

-الضريبة على أرباح الشركات بمعدل19% ، 23%، 26%.

-الرسم على القيمة المضافة بمعدل 19%، 17%.

-الضريبة على الدخل الإجمالي المقتطعة من المصدر بمعدل 10%.

في حين ان السنوات المعنية بالتحقيق هي 2014-2015-2016-2017.

ثانيا: إجراءات التحقيق

تم برمجة الشركة في إطار التحقيق في المحاسبة الذي خضعت له المؤسسة طبقا للمادة 20 الفقرة 3، وتبعا للإشعار رقم 36، المسلم للمؤسسة بتاريخ 17/06/2019 حيث أرفق هذا الإشعار بميثاق المكلّفين بالضريبة يمكنه الاستعانة بمستشار محاسبي من اختياره. **(انظر الملحق 01)**

قام أعوان الإدارة الجبائية بالتدخل الميداني بعد انقضاء المدّة المحدّدة يتم التقرّب من مقر العمل المكلّف لإجراء بعض المعاينات المادية المتّمثلة في الاستفسار عن طبيعة العمل والنشاط الممارس مع زيارة أماكن الإنتاج، التخزين والمحلات المهنية التي تسمح له بأخذ نظرة شاملة حول الوضعية الحقيقية للمؤسسة حيث يجب جمع كل المعلومات المتعلّقة بالنشاط الرئيسي والثانوي للمؤسسة، وسائل الإنتاج المستعملة، زبائن المؤسسة وموردیها.

وبالإضافة إلى كل هذا يجب على المحقق التأكّد من الصّحة الشكلية للمحاسبة وذلك بأنّها تلم جميع الوثائق والمستندات القانونية الذي ينصّ عليها القانون التجاري في المواد من 09 إلى12 والمتمثلة في دفتر اليومية حسب المادة 09 ودفتر الجرد حسب المادة 10 واليوميات المساعدة (البنك، الصندوق، المبيعات، المشتريات والمصاريف).

تبعًا للتشريع المعمول به قام المراقب بمراسلة المؤسسة رسميًا لطلب التّوضيحات وتقديم التّبريرات اللاّزمة حول النقاط التي تم استخلاصها من عملية التحقيق.

تلّقي المراقب بعض التّوضيحات والتبريرات من المكلّف إلاّ أنّ هذا لم يكن كافي أمام المراقب من أجل تبرير كل التلاعبات والأخطاء التي تمّ الكشف عنها من طرف المراقب وهذا قبل الفترة المحددة قانونًا ب 40 يوما.

المطلب الثاني: نتائج التحقيق الأوّلي

بعد إعادة تكوين أسس الإخضاع قام المحقق بإبلاغ المكلّف بالضريبة لوضعيته الجبائية الجديدة التي قام بالتوّصل إليها نتيجة التحقيق المحاسبي في 2019/12/25 وهذا بعد تقديمه للسيد مدير الفرعي للرقابة الجبائية للاطلاع عليه من أجل التأشير عليه قبل إرساله حيث كان التبليغ عليه قبل إرساله مفصلاً بأرقام وجداول تسمح المكلّف بفهم التعديلات في الأسس والقواعد من أجل الرّد عليها بملاحظات أو قبولها وتم منح مدة 40 يوم من اجل ذلك. **(انظر الملحق 02)**

وقد قمنا بإيجاز الأخطاء في الحسابات والدفاتر فيما يلي:

اولاً: الدفاتر الثانوية

وهذا من خلال مراقبة الدفاتر التي تسجل فيها المؤسسة جميع العمليات اليومية التي تقوم بها ومراقبة السندات التبريرية كذلك، ولقد قمنا باكتشاف الأخطاء المتواجدة على مستوى دفتري المبيعات والصندوق.

1. **المبيعات:** إنّ مراقبة الفواتير المسجلة من قبل المؤسسة مكنّتنا من اكتشاف غياب لوثائق ثبوتية مبيّنة في الجدول التالي:

السنة	رقم الفاتورة	التكاليف/الاعباء دج	الملاحظة
2015	475 في 2015/11/10	13000	لا توجد فاتورة الأعباء مضافة إلى ملف الإستيراد
	533 في 2015/12/08	7000	
	453 في 2015/10/26	15000	
	416 في 2015/10/11	15000	
	573 في 2015/12/23	5000	
	484 في 2015/11/22	27997	
	351 في 2015/09/02	45 911	
	المجموع	128908	
2016	في 5082016/09/21	3000	
	338 في 2016/07/03	3000	
	المجموع	6000	
2017	08 في 2017/01/10	106 866	
	المجموع	106866	
2018	70 في 2018/12/20	5 200	
	497 في 2018/11/08	4 800	
	64 في 2018/02/21	77 545	
	المجموع	87545	

الجدول رقم (01): فواتير المبيعات

المصدر: وثائق مديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

من خلال الجدول نستنتج أنّ المبالغ 128908دج لسنة 2015 و 6000 لسنة 2016و 106866 دج لسنة 2017 و 87545دج لسنة 2018 يجب إعادة إدماجها في النتيجة لكل سنة مالية المعنية بها.

2. الزبائن

بعد دراسة حالة الصندوق خلال سنة 2017 تبين أنّ حساب الصندوق دائن والزبائن في المدين بقيمة 311452دج وهي مفصّلة في الجدول التالي:

الجدول رقم (02): الزبائن

أسماء الزبائن	المبالغ دج
الزبون (1)	174 417
الزبون (2)	99 550
الزبون (3)	33 183
الزبون (4)	4 146
الزبون (5)	156
المجموع	311 452

المصدر: وثائق المديرية الفرعية للرقابة الفرعية

لا يمكن في أي حال من الأحوال أن يكون حساب الصندوق في حالة دائن، هذه تعويضات الزبائن غير مدعومة بفاتورة إلغاء أو بفاتورة خروج من المخزن، الأمر الذي يستوجب إعادة إدماجها في النتيجة لسنة المالية 2017.

– من خلال دراستنا الحالتين الأولى والثانية للدفاتر الثانوية يتم فرض الغرامات والعقوبات بعد تطبيق كل من ضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي على الوعاء الضريبي. وكان ذلك على النحو التالي:

- **بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات:**

دفع المبالغ 36868دج لسنة 2015 و1716 دج لسنة 2016 و 125675 دج لسنة 2017 و 25038 دج لسنة 2018على مستوى قباضة الضرائب المختصّة مفصّلة في الجدول على النحو التالي:

الجدول رقم (03): الضريبة على أرباح الشركات

السنة	2015	2016	2017	2018
الوعاء الضريبي	128908	6000	108866 311452	87545
ضريبة على أرباح الشركات 26%	33516	1560	109283	22761
الغرامة المالية25% 15% 10%	3352	156	16392	2276
إجمالي الدفع	36868	1716	125675	25038

المصدر: وثائق مديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

-تُطبق النسب 25%،15% ،10% بناءًا على المادة 193من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي تنص على:

"عندما يُصرح مكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد الوعاء الضريبة، أو يبين دخلاً أو ربحًا ناقصًا أو غير صحيح، يُزاد على مبلغ الحقوق التي تملص منها أو أخل بها نسبة:

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

-15%، إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000دج ويقل عن مبلغ200.000دج أو يساويه.

-25%، إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000دج."

-بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي:

دفع المبالغ 10493دج لسنة 2015و 488 دج لسنة 2016 و34212 دج لسنة 2017 و7126دج لسنة 2018 على مستوى قباضة الضرائب المختصة مفصلة في الجدول على النحو التالي حسب المادة 193من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الجدول 04: الضريبة على الدخل الإجمالي

السنة	2015	2016	2017	2018
الوعاء الضريبي	128908	6000	108866 311452	87545
ضريبةعلى أرباح الشركات (-)	33516	1560	109283	22761
الوعاء الضريبي الصافي	95392	4440	311035	64784
ضريبة على الدخل الإجمالي 10%	9539	444	31104	6478
الغرامة المالية 15% 10%	954	44	3110	648
إجمالي الدفع	10493	488	34214	7126

المصدر: وثائق مديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

ثانيًا: العمليات الجبائية

وهذا من خلال عملية الفحص الدقيق للتصريحات الشهرية والسنوية التي تقوم بها المؤسسة، حيث قمنا باكتشاف الأخطاء التي نستشفها في الضريبة على رقم الأعمال والرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني.

1-أقساط الضريبة على أرباح الشركات

نلاحظ أنّ أقساط الضريبة على أرباح الشركات لم تدفع ولم تُصّرح في وثيقة G50 وكمعالجة لهذه الحالة تتم تطبيق زيادة ب 10% حسب المادة 355 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي تنُص: " في حالة ما إذا لم يتم الأداء الكلي لأحد التسبيقات، في أقصى أجل بحلول 20 مارس و 20 يونيو الموافق تطبّق زيادة بنسبة 10%على المبالغ غير المؤداة و عند الاقتضاء تقتطع تلقائيا علاوة على الأداءات المتأخرّة عن موعدها "و هذا ما تبيّن من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (05): أقساط الضريبة على أرباح الشركات

السنة	الفصل	التسبيقات الغير مدفوعة	نسبة الزيادة	المبالغ دج
2016	الفصل الأول	147571	10%	14757
	الفصل الثاني	147571	10%	14757
	الفصل الثالث	147571	10%	14757
المجموع				44271
2017	الفصل الأول	550398	10%	55 040
	الفصل الثاني	550398	10%	55 040
	الفصل الثالث	550398	10%	55 040

المجموع				165120
2018	الفصل الأول	744 381	10%	74 438
	الفصل الثاني	744 381	10%	74 438
	الفصل الثالث	744 381	10%	74 438
المجموع				223314

المصدر: وثائق مديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

من خلال الجدول نستنتج أنه يتم دفع المبالغ 44271دج لسنة 2016 و16512 دج لسنة 2017و 223314دج لسنة 2018 على مستوى قباضة الضرائب المختصّة مفصّلة في الجدول التالي:

الجدول رقم (06): غرامة أقساط الضريبة على أرباح الشركات

السنوات	2016	2017	2018
الفصل الاول	14 757	55 040	74 438
الفصل الثاني	14 757	55 040	74 438
الفصل الثالث	14 757	55 040	74 438
المجموع	44 271	165 120	223 314

المصدر: وثائق مديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

2-التخفيضات المطبّقة

تمّ تطبيق تخفيض على رقم الأعمال بنسبة 30% للسنوات 2016 و 2017 المحققة نقدًا وهذا مخالف للمادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي تنّص أنه لا تمنح التخفيضات إلا بالنّسبة لرقم الأعمال غير المحقق نقدًا نبيّن ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم(07): الرسم على النشاط المهني

السنة	رقم الأعمال المصرّح نقدا	التخفيض بنسبة 30%	الرسم على النشاط المهني 02%
2016	6 961 725دج	2 088 518دج	41 770دج
2017	539 342دج	161 803دج	3 236دج

المصدر: وثائق المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

كمعالجة لهذه الحالة تحسب الضريبة على النشاط المهني وتطبّق عليها غرامة مالية كما هي مفصّلة في الجدول التالي:

الجدول رقم (08): غرامة الرسم على النشاط المهني

السنة	2016	2017
الوعاء الضريبي	2088518	161803
الرسم على النشاط المهني 02%	41770	3236
الغرامة المالية10%	4177	324

إجمالي الدفع	45947	3560

المصدر: وثائق مديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

وبناءًا على ما سبق يتم دفع 45947 لسنة 2016 ومبلغ 3560 لسنة 2017 على مستوى قباضة الضرائب المختصّة.

3-المخزون التالف

من خلال قيامنا بالجرد المادي توضّح لنا بوجود منتجات تالفة وغير صالحة للبيع والتي قد تّم حسم الرسم على القيمة المضافة الخاصة بها وهي مبيّنة في الجدول التالي:

الجدول رقم (09): الرسم على القيمة المضافة

السنة	مبلغ المخزون خارج الرسم دج	الرسم على القيمة المضافة دج
2015	1 264 894	215 032
2016	1 330 849	226 244
2017	2 534 047	481 468
2018	70 157	13 329

المصدر: وثائق مديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

لا يمكن قبول حسم الرسم على القيمة المضافة وكمعالجة لهذه الحالة يُعاد دفع قيمة الرسم على القيمة المضافة المحسومة بغير وجه حق مع غرامة مالية على مستوى قباضة الضرائب المختصّة حسب المادة 37 من قانون رقم الأعمال كما هو موضّح في الجدول التالي:

الجدول رقم (10): غرامة على الرسم على القيمة المضافة

السنة	2015	2016	2017	2018
الرسم على القيمة المضافة دج	215032	226 244	481 468	13 329
الغرامة المالية دج	53758	56 560	120 367	1 333
إجمالي الدفع دج	268 790	282 805	601 835	14 662

المصدر: وثائق مديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

ورافق التبليغ بعض الملاحظات:

1-كل عامل جديد من الممكن أن يعدل هذا الإشعار سوف يتم أخذه بعين الاعتبار.

2-تمّ الانتهاء من إسداء اقتراحات المعاينات لعملية التحقيق المحاسبي.

3-هناك إمكانية التماس حكم السيد مدير الضرائب في ردكم.

(انظر الملحق 03)

المطلب الثالث: نتائج التحقيق النهائي بعد رد المكلف وجلسة التحكيم

أولا: الرّد على ملاحظات المكلّف

قام المكلف بالضريبة في 2020/02/16 بالإجابة على نتائج التحقيق المحاسبي الواردة في الإشعار الأوّلي رقم 59 في 2019/12/25. حيث قام بالإشارة إلى إعادة دفع الرسم على القيمة المضافة المتعلّقة بالمخزون التالف.

بعد استغلال عناصر ردّه حول هذه الملاحظات سوف نقوم بشرح باختصار أسبابه وهو من خلال قيامنا بالجرد المادي للمخزون قمنا بإيجاد منتجات تالفة وغير صالحة للبيع والتي تمّ حسم الرسم على القيم المضافة مثل ما يُبّينه الجدول التالي:

الجدول رقم(11): غرامة على الرسم على القيمة المضافة

السنة	مبلغ المخزون خارج الرسم دج	الرسم على القيمة المضافة دج
2015	1 264 894	215 032
2016	1 330 849	226 244
2017	2 534 047	481 468
2018	70 157	13 329

المصدر: وثائق المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

ومن هنا نستنتج أنه يجب إعادة دفع الرسم على القيمة المضافة المخصومة وهذا وفقا للمادة 37 من قانون الرسم على رقم الأعمال التي تنص على:

يجب إعادة دفع الرسم المخصوم:

أ-في حالة اختفاء السلع، إلاّ في حالات القوة القاهرة المثبّتة قانونًا.

ب-إذا كانت العملية غير خاضعة للضريبة فعلا.

ج-إذا اعتبرت العملية غير مدفوعة بصفة نهائية.

غير أنّه لا يعاد دفع الرسم، في حالة بيع بخسارة، أو تصدير السلع أو الخدمات أو تسليمها للشركات البترولية أو إذا كانت قابلة للاستفادة من نظام الشراء بالإعفاء المنصوص عليه في المادة 42

ثانيا: القرارات النهائية

ممّا سبق ذكره وبأخذ عين الاعتبار المعاينات المذكورة سابقًا والتي لم يتم ملاحظتها من قبلكم لقد تقرّر قبول المحاسبة نسبيا والاحتفاظ بالنتائج الواردة بالتبليغ الأولى كنتائج نهائية. (انظر الملحق 04)

-بالنسبة للعمليات الجبائية:

أ-الرسم على النشاط المهني:

الجدول رقم(12): الرسم على النشاط المهني

السنة	2016	2017
الوعاء الضريبي	2088518	161803
الرسم على النشاط المهني 02%	41770	3236
الغرامة المالية10%	4177	324
إجمالي الدفع	45947	3560

المصدر

: وثائق المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

ب-الرسم على القيم المضافة:

الجدول رقم(13): الرسم على القيم المضافة

السنة	2015	2016	2017	2018
الرسم على القيمة المضافة دج	215032	226 244	481 468	13 329
الغرامة المالية دج	53758	56 560	120 367	1 333
إجمالي الدفع دج	268 790	282 805	601 835	14 662

المصدر: وثائق مديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

ج-أقساط الضريبة على أرباح الشركات:

الجدول رقم(14): أقساط الضريبة على أرباح الشركات

السنوات	2016	2017	2018
الفصل الاول	14 757	55 040	74 438
الفصل الثاني	14 757	55 040	74 438
الفصل الثالث	14 757	55 040	74 438
المجموع	44 271	165 120	223 314

المصدر: وثائق المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

2-بالنسبة للدفاتر الثانوية:

أ-الضريبة على أرباح الشركات:

الجدول رقم(15): الضريبة على أرباح الشركات

السنة	2015	2016	2017	2018
الوعاء الضريبي	128908	6000	108866 311452	87545
ضريبة على أرباح الشركات 26%	33516	1560	109283	22761

الغرامة المالية25% **15%** **10%**	3352	156	16392	2276
إجمالي الدفع	36868	1716	125675	25038

المصدر: وثائق مديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

ب-الضريبة على الدخل الإجمالي:

الجدول رقم (16): الضريبة على الدخل الإجمالي

السنة	2015	2016	2017	2018
الوعاء الضريبي	128908	6000	108866 311452	87545
ضريبة على	33516	1560	109283	22761

أرباح الشركات				
الوعاء الضريبي الصافي	95392	4440	311035	64784
ضريبة على الدخل الإجمالي 10%	9539	444	31104	6478
الغرامة المالية 10%,15%	954	44	3110	648
إجمالي الدفع	10493	488	34214	7126

المصدر: وثائق المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

المبحث الثاني: دراسة خاصة بالتحقيق المصوب في المحاسبة

بعد التطرق الى جميع إجراءات التحقيق المصوب في المحاسبة في الجانب النظري والتي هي نفس إجراءات التحقيق المحاسبي سيتم تطبيقها على حالة تخص شخص طبيعي.

المطلب الأول: التحضير لعملية التحقيق المصوب في المحاسبة

أولا: تقديم عام

1. تعريف بالمكلف

المكلف هو صيدلي

2. الوضعية الجبائية

يخضع المكلف للضريبة على الدخل الإجمالي ضمن فئة الأرباح الصناعية والتجارية بموجب احكام المواد 1، 2، 3، 11، 85، 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ثانيا: إجراءات التحقيق

تمت برمجة نشاط المكلف في التحقيق المصوب في المحاسبة ضمن برنامج سنة 2018

1. ارسال الاشعار بالتحقيق

قبل البدء في عملية التحقيق تم ارسال الاشعار بالتحقيق المكلف تحت رقم 2018/98 بتاريخ 2018/03/23 مرفقا بميثاق المكلف بالضريبة، حيث يحتوي هذا الاشعار على الضرائب التي ستتم مراقبتها وهي الضريبة على الدخل الإجمالي.

2. التحضير لإجراء عملية التدقيق

- ✓ دراسة وفحص الملف الجبائي:

تم سحب الملف الجبائي الخاص بالمكلف من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بهدف اجراء دراسة تحليلية للوثائق التي يحتوي عليها هذا الملف من اجل التأكد من مدى التزام هذا المكلف لواجباته الجبائية فيما يخص التصريحات التي قدمها للإدارة الجبائية.

- ✓ المقابلة مع المكلف:

تم اجراء مقابلة مع المكلف حيث تم التطرف فيها الى الحياة المعيشية للمكلف وعدد افراد العائلة ومكان الإقامة وغيرها من الأمور العامة.

المطلب الثاني: سير عملية التدقيق الجبائي

اولا: التحقيق في المحاسبة من حيث الشكل

تم تقديم الدفاتر المحاسبية التالية

دفتر اليومية، دفتر الجرد، الدفاتر المساعدة وتتمثل في دفتر المشتريات، دفتر البنك، دفتر الصندوق، دفتر العمليات الأخرى.

ثانيا: التدقيق في المحاسبة من حيث المضمون

1. تأسيس المشتريات

من اجل تأسيس المشتريات تم الاعتماد على فواتير الشراء وكذلك على الحسابات المالية التي تأكد صحة المشتريات المقدمة وذلك باستعمال المخرجات المخصصة والموجهة لدفع فواتير الشراء.

- **بالنسبة لسنة 2015:**

الجدول رقم 01

المشتريات الخاصة بسنة 2015 الوحدة: دج

البيان / السنة	2015

مخرجات صكوك الكشف البنكي	15000000
مخرجات الصندوق	–
الموردون حـ/401 في 01/01	2401812
الموردون حـ/401 في 12/31	2304425
المشتريات المستخرجة	14902613

المصدر: وثائق التبليغ الأولى لنتائج التدقيق الجبائي للمكلف، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة،2018

المشتريات المستخرجة= مخرجات صكوك الكشف البنكي – الموردون في 01/01 + الموردون في 12/31 من خلال الجدول يتضح ان كل المشتريات الخاصة بسنة 2015 تم تسديد مبلغها عن طريق البنك.

الجدول رقم 02

جدول يوضح المشتريات المستخرجة والمشتريات المصرح بها لسنة 2015 وحدة: دج

البيان / السنة	2015
المشتريات المستخرجة	14902613
المشتريات المصرح بها	14902613
الفارق	–

المصدر: وثائق التبليغ الاولي لنتائج التدقيق الجبائي للمكلف، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، بالمسيلة،2018.

عدم وجود فترق بين المشتريات المستخرجة والمصرح بها يدل على عدم وجود تلاعب يؤدي الى التهرب من دفع الضريبة.

- **بالنسبة لسنة 2016:**

الجدول رقم 03

جدول يوضح المشتريات الخاصة بسنة 2016 الوحدة: دج

البيان / السنة	2016
مخرجات صكوك الكشف البنكي	15635921
مخرجات الصندوق	–
الموردون حـ/401 في 01/01	2304425
الموردون حـ/401 في 12/31	2593975
المشتريات المستخرجة	15925471

المصدر: وثائق التبليغ الأولى لنتائج التدقيق الجبائي للمكلف، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة،2018

من خلال المعلومات الواردة في الجدول يتضح بان مبلغ المشتريات تم تسديده بالكامل عن طريق البنك.

الجدول رقم 4

المشتريات المستخرجة والمشتريات المصرح بها لسنة2016 الوحدة: دج

السنة / البيان	2016
المشتريات المستخرجة	15925471
المشتريات المصرح بها	15925471
الفارق	–

المصدر: وثائق التبليغ الأولى لنتائج التدقيق الجبائي للمكلف، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، المسيلة، 2018.

- بالنسبة لسنة 2017

الجدول رقم5

المشتريات المستخرجة والمشتريات المصرح بها لسنة 2017 الوحدة: دج

السنة / البيان	**2017**
مخرجات صكوك الكشف البنكي	15215535
مخرجات الصندوق	1581500
الموردون حـ/401 في 01/01 في 31/12	2593975

الموردون حـ/401 في 12/31	2840132
المشتريات المستخرجة	17043192

المصدر: وثائق التبليغ الأولى لنتائج التدقيق الجبائي للمكلف، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، المسيلة، 2018.

الجدول 06: المشتريات المستخرجة والمشتريات المصرح بها لسنة 2017

البيان / السنة	2017
المشتريات المستخرجة	17043192
المشتريات المصرح بها	16914873
الفارق	128319

المصدر: وثائق التبليغ الاولي لنتائج التدقيق الجبائي للمكلف، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، المسيلة، 2018.

2-تأسيس ارقام الاعمال

بالنسبة لسنة 2015:

الجدول رقم 7: المبيعات الشهرية المحققة عن طريق الصندوق لسنة 2015

السنة	الشهر	الصندوق	المبيعات	النسبة المعتمدة	الزيادة في المبيعات
2015	أكتوبر	563057	2373800	%20	-
	ديسمبر	354399	1278200	%20	-

المصدر: وثائق التبليغ الاولي لنتائج التدقيق الجبائي للمكلف، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، المسيلة، 2018.

البيان / السنة	2015
رقم الاعمال المستخرج	18260000
رقم الاعمال المصرح به	18260000
الفارق	–

الجدول 08: رقم الاعمال المستخرج ورقم الاعمال المصرح لسنة 2015.

المصدر: وثائق التبليغ الاولي لنتائج التدقيق الجبائي للمكلف، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، المسيلة، 2018.

المكلف قام بالتصريح بكامل رقم اعماله

بالنسبة لسنة 2016:

الجدول 9: المبيعات الشهرية المحققة عن طريق الصندوق لسنة 2016

السنة	الشهر	الصندوق	المبيعات	القيمة المعتمدة	الزيادة في المبيعات	المجموع
2016	اكتوبر	891000	1800000	%20	–	517225
	نوفمبر	182777		%20	217223	
	ديسمبر			%20	300000	

المصدر: وثائق التبليغ الأولى لنتائج التدقيق الجبائي، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة، 2018.

-حساب الزيادة في المبيعات

بالنسبة لشهر نوفمبر:

(2000000*20%) – 182777= 217223.

(1500000 * 20%)-0= 300000.

ومنه الزيادة في المبيعات لسنة 2016 مقدرة بـ: 517233 دج.

الجدول 10: رقم الاعمال المستخرج ورقم الاعمال المصرح بها لسنة 2016

السنة / البيان	2016
رقم الاعمال المستخرج	20677223
رقم الاعمال المصرح به	20150000
الفارق	527223

المصدر: وثائق التبليغ الأولى لنتائج التدقيق الجبائي للمكلف، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، المسيلة، 2018.

- **بالنسبة لسنة 2017**

الجدول 11: المبيعات الشهرية المحققة عن طريق الصندوق لسنة 2017

السنة	الشهر	الصندوق	المبيعات	النسبة المعتمدة	الزيادة في المبيعات	المجموع
2017	**فيفري**	**200000**	**1800000**	**%20**	**160000**	-
	مارس	**300000**	**1800000**	**%20**	**60000**	-

	ماي	**300000**	**2600000**	**%20**	**220000**	-
	جويلية	**300000**	**1600000**	**%20**	**20000**	-

المصدر: وثائق التبليغ الأولى لنتائج التدقيق الجبائي للمكلف، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، المسيلة، 2018

الجدول 12: رقم الاعمال المستخرج و رقم الاعمال المصرح لسنة 2017: الوحدة: دج

البيان / السنة	2017
رقم الاعمال المستخرج	20887983
رقم الاعمال المصرح به	20614000
الفارق	273983

المصدر: وثائق التبليغ الأولى لنتائج التدقيق الجبائي للمكلف، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، المسيلة، 2018

الجدول رقم 13: الفارق في رقم الاعمال: الوحدة دج

البيان / السنة	2017
الفارق في المشتريات خارج الرسم	273319
معدل الربح	%20
هامش الربح	45664
الفارق الناتج في رقم الاعمال	273983

المصدر: وثائق التبليغ الأولى لنتائج التدقيق الجبائي للمكلف، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، المسيلة، 2018

البيان / السنة	2015

المطلب الثالث: نتائج التحقيق

بالنسبة لسنة 2015

من بين الفواتير التي تمت دراستها هناك فتورة خدمات النقل المحررة من قبل المورد رقم 2015/49 بتاريخ

2015/12/29 بمبلغ 765882دج، تبين وجود تباين في عدد التنقلات من الجزائر، سطيف، وهران، كما تبين وجود عيب في تحرير فاتورة واحدة للتنقلات من جهات مختلفة ولكون النشاط يتطلب مصاريف نقل، فقد تم إقرار مبلغ الفاتورة كأعباء مرفوضة.

الجدول 14: تأسيس الأرباح لسنة 2015

المبيعات المستخرجة	18260000
المبيعات المصرح بها	18260000
الفارق	0
الأعباء المفروضة	382941
استهلاك غير مصرح به	0
الربح غير المصرح به	382941
الربح المصرح	919367
الربح المستخرج	1302308
الضريبة المستخرجة	330692
ضريبة المستخرجة	215810
الفارق	114882
معدل العقوبة	15%
العقوبة	17323
المجموع	132115

حساب الضريبة المستخرجة والضريبة المصرح بها:

تم حسابها وفق الجداول التالية:

الضريبة المستخرجة

القسط الخاضع للضريبة	الضريبة %	IRG
1200000	%0	-
360000-120000	%20	48000
1302308-360000	%30	282692
IRG		3306920

المصدر: وثائق التبليغ الأولى لنتائج التدقيق الجبائي للمكلف، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، المسيلة، 2018.

الضريبة المصرح بها

القسط الخاضع للضريبة	الضريبة %	IRG
1200000	%0	-

360000-120000	%20	48000
919367-360000	%30	167810
IRG		215810

البيان / السنة	2015

المصدر: من اعداد الطالبة بناءا على المعلومات الواردة في وثائق التبليغ النهائي.

يتم حساب مبلغ العقوبة على أساس الفرق بين الضريبة المستخرجة والمصرح بها.

الفارق في سنة 2010 = 330692-215810= 114882

بما انا المبلغ أكبر من 50000 دج فان معدل العقوبة هو 15%

العقوبة = 114882* 15%= 17232.

ومنه فان المبلغ الواجب دفعه هو 132114.

بالنسبة لسنة 2016

الجدول رقم 15: تأسيس الأرباح لسنة 2016

المبيعات المستخرجة	206677232
المبيعات المصرح بها	20160000
الفارق	517223
الأعباء المفروضة	0
استهلاك غير مصرح به	0
الربح غير المصرح به	5172230
الربح المصرح	1852828
الربح المستخرج	2370051
الضريبة المستخرجة	697518
ضريبة المستخرجة	516490
الفارق	181028
معدل العقوبة	15%
العقوبة	27154
المجموع	208182

المصدر: وثائق التبليغ الأولى لنتائج التدقيق الجبائي للمكلف، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، المسيلة، 2018

حساب الضريبة المستخرجة والضريبة المصرح بها:

القسط الخاضع للضريبة	الضريبة %	IRG
1200000	%0	-
360000-120000	%20	48000
1440000-360000	%30	324000
2370051-1440000	%35	144490

الضريبة المستخرجة

القسط الخاضع للضريبة	الضريبة %	IRG

1200000	%0	–
360000-120000	%20	48000
1440000-360000	%30	324000
2370051-1440000	%35	325518
IRG		516490

الضريبة المصرح بها

القسط الخاضع للضريبة	الضريبة %	IRG
1200000	%0	–
360000-120000	%20	48000
1440000-360000	%30	324000
1852828-1440000	%35	144490
IRG		516490

المصدر: من اعداد الطالبة بناءا على المعلومات الواردة في التبليغ النهائي

مبلغ العقوبة = (697518-516490) *0.15 = 27154 دج

المبلغ الواجب دفعه في سنة 2016 = 181082+ 27154= 208182دج.

- **بالنسبة لسنة 2017**

الجدول 16: جدول يوضح تأسيس الأرباح لسنة 2017

المصدر: وثائق التبليغ الأولى لنتائج التدقيق الجبائي للمكلف، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، المسيلة، 2018

الربح المستخرج = الربح المصرح به + الربح غير المصرح به

البيان / السنة	2015
المبيعات المستخرجة	20887983
المبيعات المصرح بها	20614000
الفارق	273983
الأعباء المفروضة	0
استهلاك غير مصرح به	228319
الربح غير المصرح به	45664
الربح المصرح	2050182
الربح المستخرج	2095846
الضريبة المستخرجة	601546
ضريبة المستخرجة	585564
الفارق	15982
معدل العقوبة	15%
العقوبة	1598
المجموع	17581

- الضريبة المستخرجة والضريبة المصرح بها

الضريبة المصرح بها

القسط الخاضع للضريبة	الضريبة %	IRG
1200000	%0	–
360000-120000	%20	48000
1440000-360000	%30	324000
2095846-1440000	%35	229546
IRG		516490

الضريبة المستخرجة

القسط الخاضع للضريبة	الضريبة %	IRG
1200000	%0	–
360000-120000	%20	48000
1440000-360000	%30	324000
2050812-1440000	%35	213564
IRG		516490

المصدر: من اعداد الطالبة بناءا على المعلومات الواردة في التبليغ النهائي

الجدول 17

اجمالي الضرائب الواجبة الدفع خلال كل سنة الوحدة: دج

السنوات / البيان	2015	2016	2017
الضريبة على الدخل الإجمالي	132115	208182	17581

المصدر: من اعداد الطالبة بناءا على المعلومات الواردة في التبليغ النهائي.

خلاصة الفصل

بعد التعرف على اهم أساليب التدقيق الجبائي المتمثل في التحقيق الجبائي و التحقيق المصوب في المحاسبة ، تم في هذا الفصل اسقاط هذه النظرية على حالتين تم اختيارهم عشوائيا خضعت للتحقيق وفقا للانواع السابقة الذكر، و بعد دراسة حالة شركة استيراد وتصدير التي تعرّضت للتحقيق في المحاسبة خلال السنوات 2015،2016،2017،2018،تبيّن أنّ التدقيق الجبائي هي أهّم خطوة تلجأ إليها إدارة الضرائب للتحقيق مع المكلف في إكتشاف كل الأخطاء و التلاعبات التي يقوم بها خلال نشاطه، وعليه نتوصّل إلى أنّ التحقيق المحاسبي خطوة هامّة هو إجراء يعطي صورة فعلية للشركة من الناحية المالية و شخصيتها الجبائية من خلال جمع و فحص كل الوثائق و المستندات اللاّزمة و التي على أساسها يتم تعديل الأسس الجديدة للضريبة و تبليغ المكلف بالنتائج المتمثلة في العقوبات و الغرامات.

وخلال عملية التحقيق تمّ قبول المحاسبة نسبيا، نظرًا لتوفر الدفاتر التجارية والمحاسبية المنصوص عليها قانونًا، إذ كما تمّ إكتشاف أخطاء متعلقة بدفتر الصندوق في سنة 2017 وتم تسجيل عمليات في دفتر المبيعات دون تواجد أوراق ثبوتية وقمنا باكتشاف الأخطاء المتعلّقة بالعمليات الجبائية طوال السنوات الأربعة اما الحالة الثانية فكانت لصيدلي

اما الدراسة الثانية فكانت تخص صيدلي خضع للتحقيق المصوب في المحاسبة خلال سنوات 2015، 2016، 2017، والذي قام أيضا بالتلاعب في المبيعات حيث انه يصرح بالزيادة في المبيعات لسنة 2016، بالإضافة الى عدم التصريح بمبلغ من المشتريات الذي تم اعتباره مبيعات غير مصرح بها، وقد تم تعديل ذلك بإضافة كلا المبلغين وإعادة تأسيس ارقام الاعمال ومن ثم الربح والضريبة على الدخل الإجمالي وكذلك العقوبة المترتبة عن ذلك التلاعب، بينما دراسة الحالة الثالثة فشملت مكلف يعمل مساعد مدير عام في مجمع الاسمنت بسور الغزلان والذي خضع للتحقيق ضمن برنامج 2018، حيث قام هذا المكلف بشراء عقار سنة 2016 الذي أدى به الى الخضوع للتحقيق، وقد تم استعمال طريقة الخزينة الخاصة لتحديد الفارق بين النقديات المكونة والنقديات المستعملة والذي ظهر بقيمة سالبة في سنة 2016 مما يدل على وجود ربح عير مصرح به ثم تم إعادة تأسيس الأرباح وتحديد مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي بالإضافة الى العقوبة المترتبة عن ذلك.

الخاتمة

الخاتمة

وفي ختام هذه الدراسة التي حاولنا من خلالها تسليط الضوء على التهرّب الضريبي ومدى مساهمة الرقابة الجبائية في الحدّ منه، مع دراسة نظرية وتطبيقية لعينة من هذه الأخيرة لشركة استيراد والتصدير، رغم صعوبة التنقل في فترة الحجر الصحي بسبب انتشار وباء كورونا، حيث تطرّقنا لمعالجة هذا الموضوع بدراسته من حيث الجوانب التالية:

حيث تناولنا في الفصل الأول ماهية التدقيق الجبائي واشكاله واطاره التنظيمي ما تطرقنا لإطاره القانوني والمراحل بشكل مفصل اما في الفصل الثاني فقد تعرفنا على التهرب الضريبي كونه ممارسة غير قانونية يتوخى من خلالها شخص أو منظمة أو مؤسسة عمدًا تلافي أداء ما بذمته من ضرائب مستحقة للدولة، كما تطرقنا لطرق التهرب الضريبي وكيفية قياس حجمه وأخيرا علاقة التدقيق الجبائي بالتهرب الضريبي.

في الفصل الأخير تعرفنا على إجراءات الرقابة الجبائية لاكتشاف المتهربين من الضريبة باللّجوء إلى تطبيق أحد الإجراءات المتمثّلة في التحقيق المحاسبي ، حيث يتم هذا التحقيق من خلال اتخاذ إجراءات معينة تبدأ بجمع أكبر قدر من المعلومات الجبائية عن المكلفين بالضريبة، وتحديد المكلفين الخاضعين للتحقيق ثم اتخاذ الإجراءات الأولية لممارسة حق التحقيق المحاسبي، وجمع كل الوثائق و المستندات اللاّزمة، وذلك لكي تبدأ مرحلة عملية الفحص في المحاسبة للمكلفين بالضريبة من طرف أعوان مختصين في التحقيق، والتي من خلالها يتم كشف أي تجاوزات أو عمليات تدليسية والتي على أساسها يتم تعديل الأسس الجديدة للضريبة و تبليغ المكلف بالنتائج و العقوبات المفروضة عليه.

نستخلص أنّ مكافحة التهرّب الضريبي ليس بالأمر الهين، نظرًا للإشكالات التي يتخذها والتقنيات المتّبعة من طرف المكلفين بالضريبة في استعمال الطرق الاحتيالية. وتكمُن فعالية الرقابة الجبائية في الحدّ من التهرب الضريبي عندما تكشف حالة التهرّب وتقوم بالإجراءات اللاّزمة مع المكلف.

وبعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في فصوله الثلاثة توصّلنا إلى نتائج خاصّة باختبار الفرضيات ونتائج عامة مع مجموعة من الاقتراحات

نتائج اختبار الفرضيات:

1. الفرضية الأولى: "يعتبر التدقيق الجبائي من بين أهّم الوسائل القانونية للحدّ من التهرّب الضريبي".

تسعى الإدارة الجبائية للحدّ من التهرّب الضريبي بالاستعانة بأهّم الوسائل القانونية المتّمثلة في الرّقابة الجبائية وبالتالي فانّ الفرضية الأولى صحيحة نسبيا.

2. الفرضية الثانية: يتخذ التهرب الضريبي عدة اشكال منها التجنب الضريبي والغش الضريبي.

يوجد نوعين من التهرب الضريبي التهرب المشروع والتهرب غير المشروع حيث يسمى التهرب المشروع أيضا بالتجنب الضريبي، لا يتضمن أي مخالفة قانونية، اما التهرب غير المشروع فيسمى بالتهرب الضريبي وهو التهرب من الضريبة بطريقة غير مشروعة وغير قانونية ومخالفة للتشريع الضريبي، ومنه الفرضية الثانية صحيحة.

3. الفرضية الثالثة: هناك وعي لدى المكلف بالضريبة في الجزائر لأهمية الامتثال للالتزامات الضريبية.

نظرا لزيادة نسبة التهرب الضريبي وتعدد طرقه واساليبه، ويرجع ذلك لعدم اقتناع المكلف بالاقتطاع الضريبي ليس واجب وانه مساهم في احداث منافع للمجتمع، ومنه فالفرضية الثالثة غير صحيحة.

نتائج الدراسة

- ✓ إن طبيعة العلاقة بين المكلف والإدارة الجبائية قائمة على أساس التصريحات والمعلومات المقدمة، لذلك خول للمصالح الجبائية مجموعة من الأسس والإجراءات التي يجب إتباعها في إطار تدعيم نظام الرقابة الجبائية وتحسين العلاقة القائمة بين الإدارة والمكلف، فعدم وجود تنسيق بين الإدارة والمكلفين دليل على ضعف وهشاشة نظام الرقابة الجبائية الأمر الذي يؤدي إلى إنتاج تصريحات تشوبها العديد من النقائص والعيوب، ولذلك فإن صحة ومصداقية التصريحات ترجمة فعلية للدور الذي تلعبه الإدارة الجبائية في إطار التدقيق الجبائي؛

✓ إن الحماية القانونية التي منحت للمكلف بالضريبة خلال الرقابة الجبائية لها من الأهمية البالغة في خلق توازن بين صلاحيات الإدارة الجبائية الواسعة من جهة وبين حريات وحقوق المكلف بالضريبة من جهة أخرى، خاصة ما يتعلق بالدفاع عن نفسه باعتباره الطرف الضعيف في المعادلة؛

✓ قبل أي إجراء بالتحقيق يجب إختيار ودراسة الملفات الواجب التحقيق فيها وفق مجموعة من المعايير التي تخول للمصالح الجبائية القيام بها بكفاءة ومهارة عالية لضمان تحقيق الأهداف المرجوة، ومن خلال العمل على جمع أقصى قدر ممكن من المعلومات عن المكلف بالضريبة، كما أن لعامل الخبرة لدى أعوان الإدارة الجبائية دور أساسي في تحقيق أهداف التدقيق الجبائي؛

✓ المعايير المعتمدة لبرمجة ملفات ضمن عملية التدقيق الجبائي، غير كافية لوحدها لمحاربة ظاهرة التهرب الضريبي التي تتسم بديناميكية أكثر في البحث عن طرق تدليسيه وتحايليه؛

✓ إن التدقيق المصوب في المحاسبة له دور فعال في إكتشاف كل عملية تدليس أو غش جبائيين، وهو ما ينجر عنه تعديل في الأسس الضريبية، وبالتالي تحقيق مداخيل إضافية إلى الخزينة العمومية.

من خلال النتائج السابقة يمكن إقتراح التوصيات التالية:

- إعتماد التصريح الإلكتروني فيما يخص المتعاملين بنظام الشراء بالإعفاء لتكون المتابعة آنية؛
- الاهتمام بالجانب المادي للموظفين من خلال تحسين الأجور، ومنحهم مكافآت تكون بمثابة حافز أمام الإغراءات المالية التي قد تقدم لهم؛
- إستخدام الرسائل القصيرة والوسائط المتعددة من أجل تذكير بمواعيد التصريحات؛
- الإستعانة بخبرات دول حققت نجاح في هذا المجال.

الاقتراحات والتوصيات

- تقديم التحفيزات وتشجيعات المكلفين الذين يلتزمون بالدّفع في المواعيد وبالتصاريح الحقيقية.
- تنويع أشكال التسديد لكسر الروتين الذي ينعكس سلبًا على المكلف.
- تطوير أداء المكلفين بالضريبة عن طريق سياسات التدريب.
- نشر الوعي الضريبي لمكافحة الرشوة لدى أوساط المكلفين بالضريبة.
- توفير الإمكانيات التي من شأنها أن تخلق جوا ملائما لعمل المدقق من أجل تحسين أداءه؛
- التكوين والتدريب المستمر للموظفين لزيادة كفاءتهم وخبرتهم؛

- إنشاء نظام معلوماتي إضافة إلى قاعدة بيانات لتتبع الملفات المبرمجة للتدقيق؛

رابعا: أفاق الدراسة

من خلال البحث المتواضع الذي قمنا به، نرى أن هناك العديد من جوانب الموضوع شملتها الدراسة بصورة تتوافق وما يخدم ويناسب موضوع الدراسة، إلا أن هذه الجوانب أو المواضيع ما هي إلا بمثابة قاعدة أو نقطة إنطلاق لدراسات جديدة أخرى، ومن أهم المواضيع التي يمكن طرحها للدراسة هي:

- دراسة إسهامات التحقيقات الجبائية في الرفع من التحصيل الضريبي.
- فعالية التدقيق الجبائي في ظل عصرنة الإدارة الجبائية .
- أهمية التكنولوجيا والإعلام في تحسين عمل المدقق الجبائي.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولا: قائمة المراجع باللغة العربية

الكتب:

1. العيد صالحي، **الوجيز في شرح قانون الإجراءت الجبائية**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر،2011.
2. حميد بوزيدة، **جباية المؤسسات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2010.
3. سهام كردودي، **الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري**، مكتبة بن موسى السعيد، للنشر والتوزيع، الجزائر، طبعة2 ،2010
4. مصطفى عوادي ونصر رحال، **الغش والتهرب الضريبي الجزائري**، مطبعة صخري حي الجميل، الجزائر،2011.
5. مصطفى عوادي ويونس زين، **الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري**، الطبعة الثانية، الجزائر،2011.

المذكرات والرسائل:

1. آمنة حمداوي، **دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي**، مذكرة ماستر، جامعة ام بواقي، 2017.
2. بلواضح الجيلاني، **التهرب الضريبي بين فعالية اليات الرقابة واستراتيجية المكافحة حالة الجزائر خلال الفترة 2001-2011**، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر،2014-2015
3. بوعلام ولهي، **أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر،2005
4. بوعلام ولهي، **النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة حالة الجزائر**، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2011-2012،

5. خديجة شرقي، **دور الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي**، مذكرة ماستر، جامعة البليدة، 2012.

6. خليفة اسعيد، **الرقابة الجبائية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون اداري، كلية حقوق، جامعة مسبلة، الجزائر،2013-2014.

7. رشيدة حمودة، **استراتيجيات إدارة الاقتصاد غير الرسمي في ظل التخطيط للتنمية المستدامة**، مذكرة ماجستير في العلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011-2012

8. سهام كردودي، **المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية**، مذكرة ماجستير، جامعة بسكرة، الجزائر،2008.

9. نصر رحال، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة حالة ولاية الوادي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة الجزائر،2006-2007،

10. مراد ناصر، **فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب-دراسة حالة الجزائر-**، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2001-2002.

11. نصيرة يحياوي، **دراسة حول الغش والتهرب الضريبي حالة الجزائر**، رسال مقدمة لنيل شهادة الماجستير، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر،1997-1998

12. بن عثمان عائشة، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على فعالية النظام التدقيق الجبائي دراسة حالة خلال الفترة 2005-2017**، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2018-2019.

المجلات:

1. سليمان الدالي، **دور التدقيق الضريبي في اكتشاف التهرب الضريبي**، مجلة الجامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سوريا، العدد الأول، 19 جانفي 2015.

2. عائشة بن عثمان، بوعلام ولهي، **فعالية الرقابة الجبائية في ظل تبني مؤشرات الأداء**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المسيلة، العدد17 / 2017.

القوانين والمراسيم والقرارات:

1. قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2020.
2. قانون الضرائب والرسوم المماثلة، مديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر،2020.
3. الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر ،2019.
4. قانون الضرائب غير المباشرة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2020.
5. القانون التجاري،2007.

المواقع الالكترونية: www.mfdgi.gov.dz

1.

قائمة الملاحق

الملحق الأول: اشعار بالتحقيق

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série 41 n° 4

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

A

Référence N°

Lettre avec A.R N°

Le

Avis de Vérification de Comptabilité

Nous avons l'honneur de vous faire connaitre que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre le à H, à l'effet de vérifier au titre des exercices , , , l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après, désignés :

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

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

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

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

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

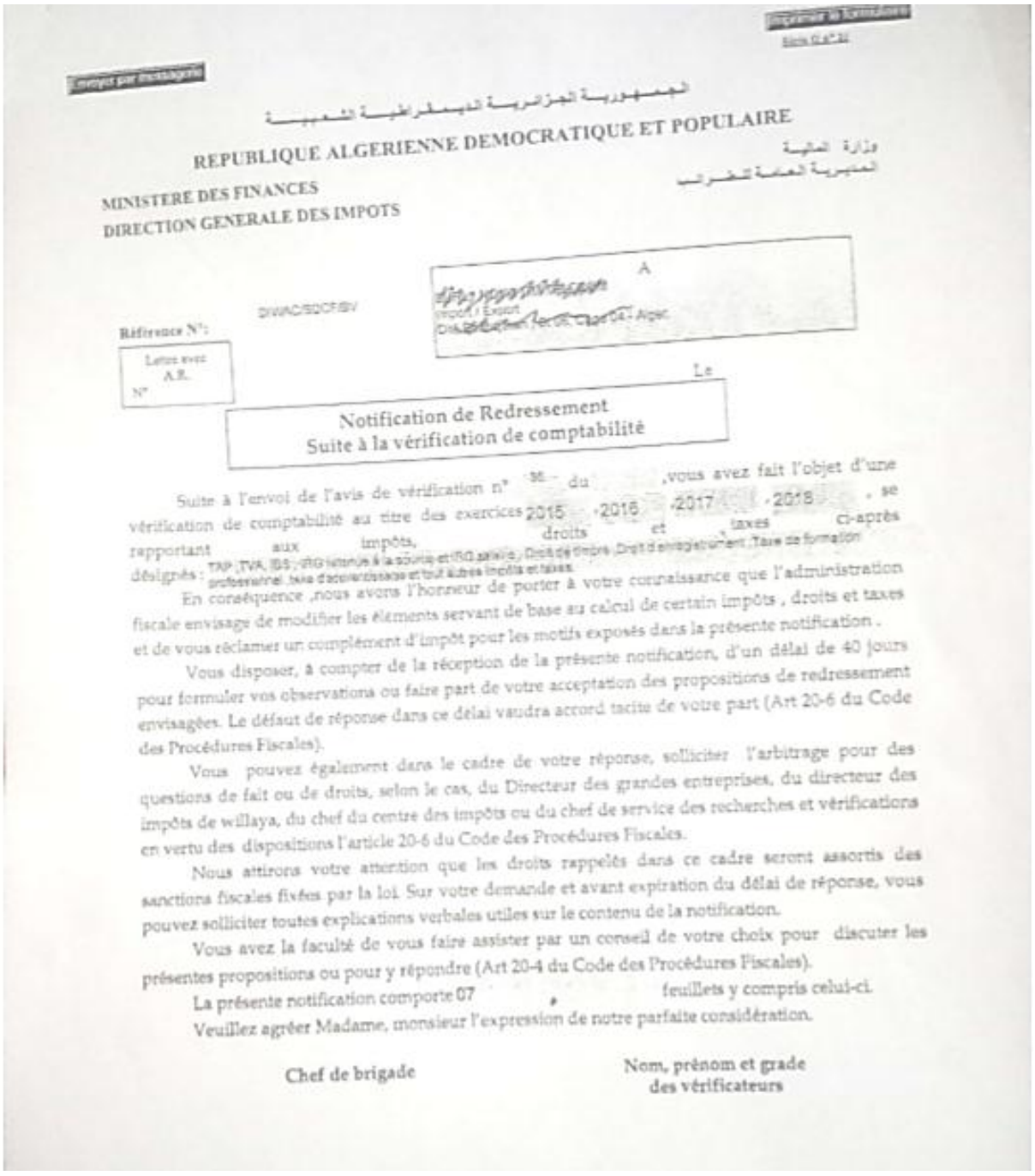
Veuillez agréer, Madame, Monsieur l'expression de notre parfaite considération.

Chef de brigade

Nom, prénom et grade des vérificateurs

(1) À cocher en cas de contrôle inopiné.

الملحق الثاني: التبليغ الاولي



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIVAC/SDCF/BV

Référence N°:

Lettre avec A.R. N°

A

Le

Notification de Redressement
Suite à la vérification de comptabilité

Suite à l'envoi de l'avis de vérification n° 36 du ,vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre des exercices 2015 2016 2017 2018 , se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés : TAP ,TVA, IBS ; IRG salaires à la source et IRG activité , Droit de timbre ,Droit d'enregistrement ,Taxe de formation professionnel ,taxe d'apprentissage et tout autres impôts et taxes.

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

Vous disposer, à compter de la réception de la présente notification, d'un délai de 40 jours pour formuler vos observations ou faire part de votre acceptation des propositions de redressement envisagées. Le défaut de réponse dans ce délai vaudra accord tacite de votre part (Art 20-6 du Code des Procédures Fiscales).

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

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

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

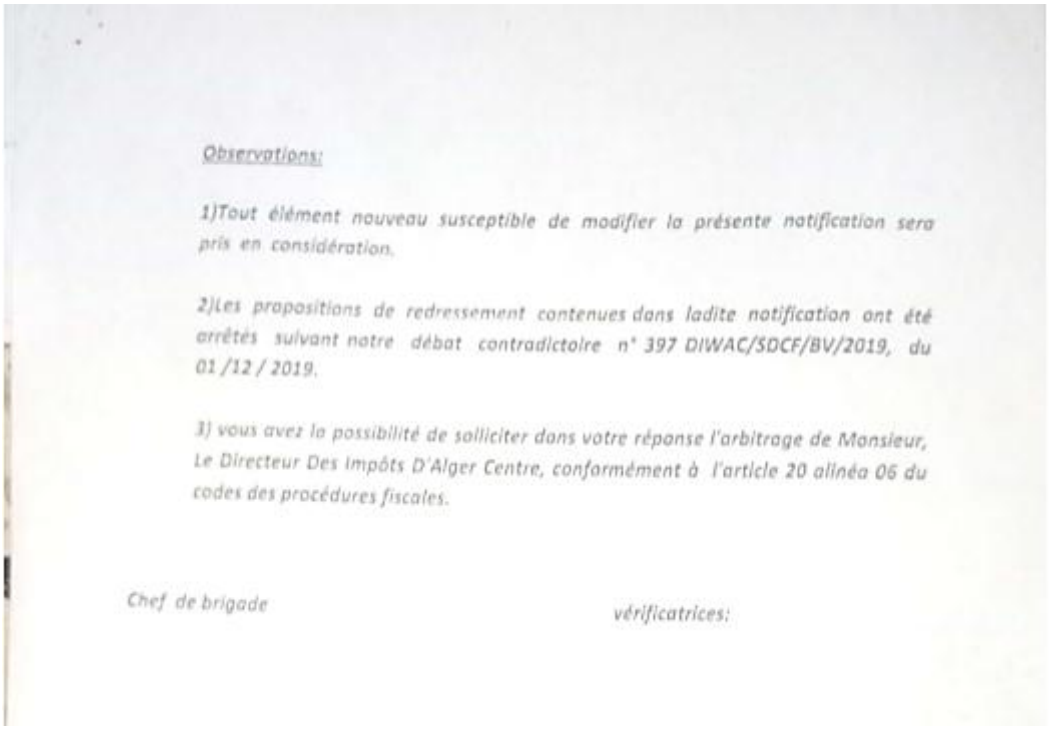
La présente notification comporte 07 feuillets y compris celui-ci.

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

Chef de brigade

Nom, prénom et grade des vérificateurs

الملحق 03 : الملاحظات



Observations:

1)Tout élément nouveau susceptible de modifier la présente notification sera pris en considération.

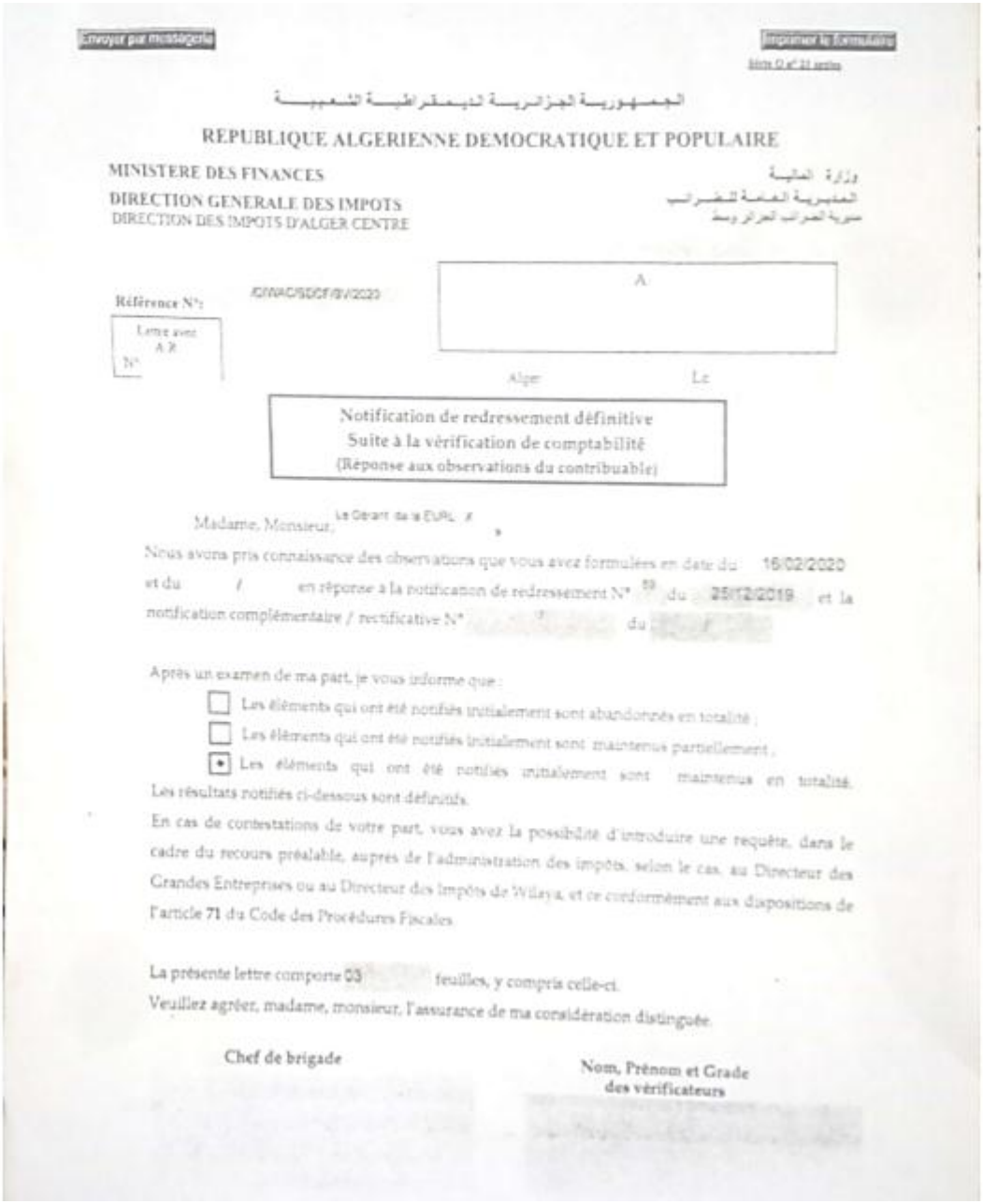
2)Les propositions de redressement contenues dans ladite notification ont été arrêtés suivant notre débat contradictoire n° 397 DIWAC/SDCF/BV/2019, du 01 /12 / 2019.

3) vous avez la possibilité de solliciter dans votre réponse l'arbitrage de Monsieur, Le Directeur Des Impôts D'Alger Centre, conformément à l'article 20 alinéa 06 du codes des procédures fiscales.

Chef de brigade

vérificatrices:

الملحق 04: التبليغ النهائي



Envoyer par messagerie | Imprimer le formulaire

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES IMPOTS D'ALGER CENTRE

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
مديرية الضرائب الجزائر وسط

Référence N°: /DIVAC/SDCF/BV/2020

Lettre avec A.R N°

A

Alger Le

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

Madame, Monsieur, Le Gérant de la EURL «

Nous avons pris connaissance des observations que vous avez formulées en date du 16/02/2020 et du / en réponse à la notification de redressement N° 59 du 25/12/2019 et la notification complémentaire / rectificative N° du

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

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

Les résultats notifiés ci-dessous sont définitifs.

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

La présente lettre comporte 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

الملخص:

تعالج المذكرة ظاهرة التهرّب الضريبي التي تحدّ من قدرة الدولة على تعبئة الموارد وتوفير الإيرادات اللاّزمة لتمويل الإنفاق العمومي الذي من شأنه أن يضعف جودة الخدمات العمومية المقدّمة، وذلك من خلال تسليط الضوء على الرّقابة الجبائية كونها عنصر مهمّ وفعّال في إكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي لا يمكن تحقيقها إلّا بتطبيق مختلف الإجراءات التي تتقيّد بها الإدارة الجبائية أثناء التحقيق مع فرض غرامات وعقوبات جبائية على المكلّف بالضريبة المتملص.

الكلمات المفتاحية: التهرّب الضريبي، الرّقابة الجبائية، التحقيق المحاسبي، التحقيق المصوّب، التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

Abstcract :

This thesis deals with the phenomenon of tax evasion, which limits the capacity of the state to mobilize resources and provide the income necessary to finance public spending that would weaken the quality of public services provided, and this through highlighting tax control. As an important and effective element in the detection of errors and manipulations, which can only be achieved by applying the various procedures to which the tax administration complies during the investigation, as well as the imposition of fines and of penalties to the taxpayer who is evasive.

Keywords : Tax evasion, tax audit, Accounting verification, Special accounting verification, Thorough verification of the overall tax situation.