

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد بوضياف - المسيلة

ميدان: علوم اقتصادية وتجارية وعلوم التسيير
فرع: مالية ومحاسبة
تخصص: محاسبة وتدقيق



كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: علوم المالية والمحاسبة
رقم:

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر الأكاديمي

إعداد الطلبة:

دلال خليف

عيشاوي سماح

تحت عنوان:

مساهمة التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي

دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بولاية المسيلة-

لجنة المناقشة:

رئيسا	جامعة محمد بوضياف المسيلة	د.
مشرفا ومقررا	جامعة محمد بوضياف المسيلة	د. مبروكة حجار.
مناقشا	جامعة محمد بوضياف المسيلة	د.

السنة الجامعية: 2022/2021

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



رَبِّ أَوْزَعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي

أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَى وَالِدِي وَأَنْ أَعْمَلَ

صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي

عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ ﴿

النمل: ١٩

فجر

شكر وتقدير

أشكر الله سبحانه وتعالى الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل،

فهمو الفائزل " لنن شكرتم لأزيدنكم".

إنه من العرفان بالجميل أن نتوجه في بداية هذه الدراسة بـ

جزيل الشكر والتقدير إلى أستاذتنا المشرفة " د. مبروكة حجار " على توجيهاتها

ونصائحها القيمة، وحرصها على تقديم يد العون والمساعدة لإنجاز هذا العمل.

كما أختص بالشكر لجنة المناقشة على قبولها تقييم هذه المذكرة وتقييمها.

كما لا يفوتنا من هذا المقام أن نتقدم بخالص الشكر والتقدير لكل

من أسهم برأيه وشجعنا ولو بكلمة طيبة أو قدم لنا يد العون

من قريب أو من بعيد لإخراج هذا البحث حيز الوجود.



إهداء

إلى من قال فيهما عز وجل:

"واخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل رب ارحمهما كما ربياني صغيرا"

إلى من يعجز القلم عن كتابة أي شيء عنها، وتاهت الحروف والكلمات في وصفها...
إلى مصدر العطاء والحنان "أمي حبيبتي" حفظها الله ورعاها وأطال في عمرها...
إلى أعظم رجل في الكون،،،، إلى من تواضع في الأرض، حمد الله بكرة وأصيلا...
إلى الذي رباني فأحسن تربيتي وعلمني فهو مثلي الأعلى "أبي قرّة عيني" حفظه الله
ورعاها وأطال في عمره.....

إلى من بوجودهم أكتسب قوة ومحبة لا حدود لها إخوتي "صلاح وفادي"

إلى مؤنستي بعد الوحدة ملاكي، أختي "فدوى".....

إلى صديقتي وأختي التي لم تلدها أمي "فطيمة".....

إلى زميلاتي "سماح، يسرى، العلجة، سلوى".....

إلى من أناروا لي الطريق في سبيل تحصيل ولو بقدر بسيط من المعرفة أساتذتي الكرام....

إلى كل شخص يعتبر استثناء في حياتي ...



دلال خليف.....



الإهداء

الحمد لله وكفى والصلاة على الحبيب المصطفى وأهله ومن وفى أما بعد
الحمد لله الذي وفقنا لتتمين هذه الخطوة في مسيرتنا الدراسية بمذكرتنا هذه ثمرة الجهد
والنجاح بفضلته تعالى.....

إلى "الوالدين الكريمين" حفظهما الله وأدامهما نورا لدربي
إلى زوجي العزيز....

وإلى كل العائلة الكريمة التي ساندتني ولا تزال من إخوة وأخوات
إلى رفيقات المشوار اللاتي قاسمنني لحظاته رعاهن الله ووفقهن:

دلال، نسرين، سلوى، يسرى، شهرة، إيمان، حنان.

إلى كل الأشخاص الذين أحمل لهم كل المحبة والتقدير....

الحمد لله وكفى والصلاة على الحبيب المصطفى وأهله ومن وفى أما بعد
إلى كل الأشخاص الذين أحمل لهم كل المحبة والتقدير.

إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي

سماح عشاوي



فهرس المحتويات

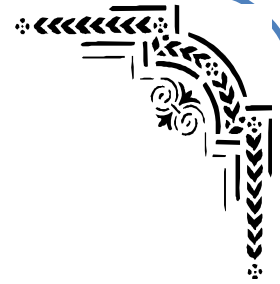
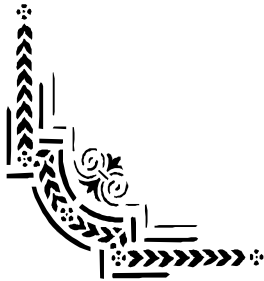


فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	شكر
	إهداء
I	فهرس المحتويات
III	قائمة الجداول
VI	قائمة الأشكال
أ - هـ	مقدمة
الفصل الأول: الأسس النظرية للتهرب الضريبي	
07	تمهيد:
08	المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي
08	المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي
09	المطلب الثاني: أنواع التهرب الضريبي
11	المبحث الثاني: أسباب التهرب الضريبي وآثاره
11	المطلب الأول: أسباب التهرب الضريبي
13	المطلب الثاني: آثار التهرب الضريبي
15	المبحث الثالث: قياس حجم التهرب الضريبي وطرق مكافحته
15	المطلب الأول: قياس حجم التهرب الضريبي
21	المطلب الثاني: طرق مكافحة التهرب الضريبي
23	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: التدقيق الجبائي كآلية للحد من التهرب الضريبي	
25	تمهيد
26	المبحث الأول: ماهية التدقيق الجبائي
26	المطلب الأول: مفهوم التدقيق الجبائي
27	المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق الجبائي
29	المبحث الثاني: أشكال التدقيق الجبائي وإطاره التنظيمي

29	المطلب الأول: أشكال التدقيق الجبائي
33	المطلب الثاني: الإطار التنظيمي للتدقيق الجبائي
41	المبحث الثالث: علاقة التدقيق الجبائي بالتهرب الضريبي
41	المطلب الأول: دور التدقيق المحاسبي في الكشف عن التهرب الضريبي
46	المطلب الثاني: دور التدقيق المعمق في الكشف عن التهرب الضريبي
49	خلاصة الفصل
	الفصل الثالث: دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة
51	تمهيد
52	المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية المسيلة
52	المطلب الأول: تعريف مديرية الضرائب لولاية المسيلة
52	المطلب الثاني: مهام مديرية الضرائب لولاية المسيلة
63	المبحث الثاني: دراسة آليات التدقيق الجبائي لدى مديرية الضرائب لولاية المسيلة
63	المطلب الأول: مراحل دراسة ملف
64	المطلب الثاني: التحقيق المحاسبي
72	المطلب الرابع: التحقيق المعمق
82	المبحث الثالث: المشاكل التي تصادف عملية التدقيق الجبائي في الجزائر و الحلول المقترحة لها
82	المطلب الأول: أهم مشاكل التدقيق الجبائي في الجزائر
83	المطلب الثاني: الحلول المقترحة
85	خلاصة الفصل
87	الخاتمة
90	قائمة المصادر والمراجع
97	الملاحق
105	الملخص

قائمة الجداول والأشكال



قائمة الجداول

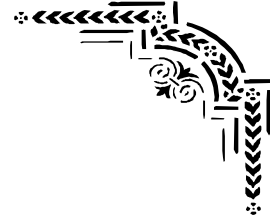
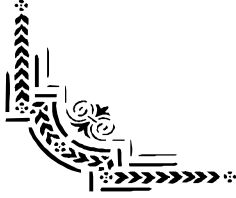
الرقم	العنوان	الصفحة
(01)	المشتريات المستخرجة لسنة 2017 بالنسبة للمكلف yyyyyy	65
(02)	المشتريات المستخرجة والمشتريات المصرح بها من قبل المكلف بالضريبة لسنة 2017	66
(03)	المشتريات المستخرجة لسنة 2018 بالنسبة للمكلف yyyyyy	66
(04)	المشتريات المستخرجة والمشتريات المصرح بها من قبل المكلف بالضريبة لسنة 2018	67
(05)	المشتريات المستخرجة لسنة 2019 بالنسبة للمكلف yyyyyy	67
(06)	المشتريات المستخرجة و المشتريات المصرح بها من قبل المكلف بالضريبة لسنة 2019	68
(07)	تأسيس رقم الأعمال 2017 بالنسبة للمكلف yyyyyy	68
(08)	تأسيس رقم الأعمال 2018 بالنسبة للمكلف yyyyyy	69
(09)	تأسيس رقم الأعمال بالنسبة للمكلف 2019 yyyyyy	69
(10)	تأسيس الأرباح لسنة 2017 بالنسبة للمكلف yyyyyy	70
(11)	تأسيس الأرباح لسنة 2018 بالنسبة للمكلف yyyyyy	70
(12)	تأسيس الأرباح لسنة 2019 بالنسبة للمكلف yyyyyy	71
(13)	إجمالي الضرائب الواجبة الدفع خلال كل سنة بالنسبة للمكلف yyyyyy	72
(14)	الضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 2018 و 2019	73
(15)	عقد الشراء لسنة 2018	74
(16)	تصريحات شرفية	75
(17)	ميزان الخزينة الخاصة	76
(18)	الضرائب على الدخل الإجمالي لسنة 2017 بالنسبة للمكلف xxxxx	78
(19)	الضريبة المستخرجة والضريبة المصرح بها لسنة 2017	78

79	الضرائب على الدخل الإجمالي لسنة 2018 بالنسبة للمكلف xxxxx	(20)
79	الضريبة المستخرجة والضريبة المصرح بها لسنة 2018	(21)
80	الضرائب على الدخل الإجمالي لسنة 2019 بالنسبة للمكلف xxxx	(22)
80	الضريبة المستخرجة والضريبة المصرح بها لسنة 2019	(23)
80	إجمالي الضرائب الواجبة الدفع خلال كل سنة بالنسبة للمكلف xxxxx	(24)

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
10	أنواع التهرب الضريبي	01
13	أسباب التهرب الضريبي	02
14	آثار التهرب الضريبي	03
21	قياس حجم التهرب الضريبي	04
30	ملخص للتدقيق الشكلي	05
32	أنواع التدقيق الجبائي	06
33	الإطار التنظيمي للتدقيق الجبائي	07
34	الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات لمديرية الضرائب بولاية المسيلة	08
36	الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب لمديرية الضرائب بولاية المسيلة	09
38	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب	10
39	الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب	11
48	شكل توضيحي لعملية برمجة الملفات	12
62	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المسيلة	13

مقدمة



تعد الضريبة إحدى أهم أدوات تنفيذ السياسة المالية، كما تساهم في الانتعاش الاقتصادي ودفع عجلة التنمية في الدول النامية والتي تسعى من خلال تنفيذها لبرامج الإصلاح إلى تطوير أنظمتها الضريبية في ظل الانفتاح والعولمة.

ويعتبر التهرب من دفع الضريبة ليس بالأمر الجديد، بل اقترن وجوده بوجود الضريبة نفسها، ورغم الجهود المبذولة من طرف الدولة لمكافحته، إلا أنه في تزايد مستمر، لذا بات لزاما التصدي له بكل الوسائل الكفيلة للحد منه بهدف ضمان استمرارية وديمومة دخول الموارد المالية للخزينة العامة للدولة، ونظرا لكون النظام الضريبي الجزائري نظاما تصريحيا مبني على حرية التصريح للمكلف بمداخله، ولحماية أموال الخزينة العمومية من الضياع وجب أن تقوم الإدارة الجبائية بالرقابة على التصريحات وذلك لاكتشاف مختلف الأخطاء المرتكبة أثناء إعدادها بهدف التملص والتهرب من دفع التزاماتهم الضريبية، لذلك منح المشرع الجزائري حقوق للإدارة الضريبية لتمارس حق التدقيق الجبائي كونه الوسيلة الردعية لإعادة استرجاع الأموال محل التهرب الضريبي.

1- الإشكالية:

ومن خلال ما سبق نطرح الإشكالية التالي:

" كيف يساهم التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي في الجزائر؟

2 - الأسئلة الفرعية

وفي ضوء هذه الإشكالية تبرز لنا عدة أسئلة فرعية من أبرزها:

- ما هي آليات التدقيق الجبائي لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر؟
- هل هناك فعالية للتدقيق الجبائي في التقليل من التهرب الضريبي في الجزائر؟

3 - الفرضيات:

ولإجابة على التساؤلات التالية نطرح الفرضيات التالية:

- يساهم التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي في الجزائر؛
- التهرب الضريبي هو الوسيلة الوحيدة التي يلجأ إليها المكلف لتجنب العبء الضريبي.

- ساهم التدقيق الجبائي في مديرية الضرائب بولاية المسيلة من استرجاع جزء من الإيرادات الجبائية المتهرب من دفعها خلال السنوات 2017-2019

4-أسباب اختيار الموضوع:

ترجع أسباب اختيارنا لهذا الموضوع إلى:

- العمل على التكوين العلمي الجيد والاستفادة من الموضوع في الحياة المهنية مستقبلا؛
- وجود انتشار كبير لظواهر الانحرافات الضريبية في ظل الانفتاح في الجزائر والذي يمثل خطر على موارد الدولة؛

- نشر الوعي الضريبي لدى المكلفين؛

- اعتبار الضرائب أحد الموارد المالية الهامة للدولة في تنمية النفقات العامة.

5-أهداف الدراسة:

الهدف من هذه الدراسة إلى:

- الإلمام بظاهرة التهرب الضريبي وطرق مكافحة هذه الظاهرة؛
- معرفة الدور الذي يلعبه التدقيق الجبائي في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي والحد منها؛
- التعرف على أكبر عدد ممكن من المعارف النظرية واسقاطها على الجانب العلمي والذي يتمثل في دراسة حالة؛

- ترك ثقافة ضريبية لدى المكلفين من أجل التقليل من عمليات التهرب الضريبي التي تؤثر على الاقتصاد الوطني.

6-أهمية الدراسة

تتمثل أهمية هذا البحث في:

- تتمثل في أن التدقيق الجبائي كأحد الأدوات الفعالة في مكافحة التهرب الضريبي؛
- التعرف على وسائل التهرب الضريبي؛
- النتائج التي ستكشف عليها هذه الدراسة و التوصيات التي ستقترح في ضوء النتائج المتوصل إليها.

7-حدود الدراسة

الحدود المكانية: تم تحديد الدراسة مكانية في مديرية الضرائب بولاية المسيلة.

الحدود الزمانية: أما الحدود الزمنية للدراسة تتمثل في السنوات 2017-2019.

8 - منهج الدراسة

من أجل التحقق من صحة الفرضيات التي تسعى إليها الدراسة اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي الذي يفيد في التعرف على الحقائق وتجميع المعلومات النظرية التي تخص البحث هذا في الجانب النظري، أما فيما يخص الجانب التطبيقي فقد تم الاعتماد على منهج دراسة حالة لعرض مدى مساهمة التدقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي.

9- الدراسات السابقة:

الدراسة الأولى: "بن عثمان عائشة، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على فعالية نظام التدقيق الجبائي دراسة حالة الجزائر خلال فترة 2005-2017، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص بنوك مالية وحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2019".

نتائج الدراسة:

- تعد المنازعات الجبائية المرتبطة بالتدقيق الجبائي مؤشرا هاما في الحكم على مدى فعالية نظام التدقيق الجبائي، وهذا من خلال التركيز على مؤشر معالجة قضايا المنازعات الجبائية ومؤشر التخفيضات الممنوحة بعد معالجة هذه المنازعات الجبائية.

- يساهم ظهور التدقيق الجبائي المصوب في المحاسبة إلى تقليص عدد القضايا المراقبة المرتبطة بالتدقيق الجبائي في المحاسبة، كما يعد هذا النوع من التدقيق من أفضل أشكال التدقيق الجبائي، حيث يتميز بأنه أكثر سرعة وأقل اتساعا وشمولية من التدقيق الجبائي في المحاسبة.

-أدى تطبيق النظام الحاسبي المالي إلى تقليص عدد القضايا المراقبة في إطار التدقيق الجبائي مقارنة بعدد القضايا المراقبة خلال فترة تطبيق المخطط المحاسبي الوطني، وهذا ما يفسر فعالية النظام المحاسبي المالي.

الدراسة الثانية: " سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي-دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015".

نتائج الدراسة:

- يمكن أن يؤدي التدقيق الجبائي دوراها في الكشف عن مواطن التهرب الضريبي واسترجاع مبالغ هامة لخزينة أموال الدولة، إلا أن هذا يحتاج للكثير من الدعم لتحقيق الفعالية والجودة المطلوبة وتوفير الإمكانيات المادية والبشرية اللازمة، كما تسمح مؤشرات الأداء بتقييم حجم التهرب الضريبي وتحديد فئة المكلفين الملتزمين ضريبيا.

- إن افتقار إدارتنا الضريبية للمراجعين وخاصة المؤهلين والمناسبين لأداء أعمال مراجعة، يكون سببا من أسباب انتشار العديد من أجه الفساد الإداري وانعدام ثقة المكلفين بالنظام الضريبي ككل، وتراجع معدلات التحصيل الضريبي.

10 - صعوبات الدراسة

لا تخلو أي دراسة من العراقيل والمشاكل ويمكن تلخيص العراقيل فيما يلي:

- قلة المراجع المتعلقة بالموضوع خاصة فيما يخص التدقيق الجبائي.

11- هيكل الدراسة:

من اجل الإحاطة بمختلف جوانب الموضوع تم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة فصول، فصلين نظريين وفصل تطبيقي كل فصل يحتوي على ثلاث مباحث.

- الفصل الأول: خاص بالأسس النظرية للتهرب الضريبي متمثلة في المفهوم والأنواع، وكذا الأسباب والآثار، بالإضافة إلى قياس حجم التهرب الضريبي وطرق مكافحته.

- الفصل الثاني: يتناول هذا الفصل مفهوم، أهمية وأهداف التدقيق الجبائي، وأيضا مختلف أشكال التدقيق الجبائي وإطاره التنظيمي، مع التطرق إلى دور كل من التحقيق المحاسبي والمعمق في الكشف عن التهرب الضريبي.

- الفصل الثالث: خصص هذا الفصل لإسقاط الدراسة النظرية التي تمت في الفصلين السابقين على واقع بعض المكلفين في ولاية المسيلة، حيث تم التطرق لتعريف و مهام مديرية الضرائب،

و في المبحث الثاني قمنا بإجراء دراسة حالة خاصة بالتحقيق المحاسبي و التحقيق و المعمق، و تطرقنا إلى مختلف عراقيل التدقيق الجبائي والحلول المقترحة. وفي الأخير ننهي الدراسة بخاتمة عامة تلخص نتائج اختبار الفرضيات، وأهم النتائج التي تم التوصل إليها من خلال هذه الدراسة مع تقديم مقترحات والتوصيات.

الفصل الأول

الأسس النظرية للتهرب الضريبي

المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي

المبحث الثاني: أسباب التهرب الضريبي وآثاره

المبحث الثالث: قياس حجم التهرب الضريبي وطرق مكافحته

تمهيد:

تعد الإدارة الضريبية من بين أهم الإدارات، لذلك أوجب على المكلفين إعطاء تصريحات صحيحة، بحيث هذه التصريحات تختلف باختلاف الأنظمة التي يخضع لها هؤلاء المكلفين، إذ يعتقد بعض المكلفين أن الضريبة مجرد قيد لنفوذهم المالية وحريرتهم الاقتصادية، مما يجعل المكلف يلجأ إلى استخدام مختلف التقنيات والوسائل للتملص من دفع الضريبة، حيث اصطلحت بظاهرة التهرب الضريبي.

ونظرا لانتشار ظاهرة التهرب الضريبي التي باتت تهدد مختلف المصالح الاقتصادية، المالية الاجتماعية، كان لزاما علينا أن نقوم بتحليل هذه الظاهرة من حيث مفهومها وأنواعها، بالإضافة إلى المسببات وآثار حدوثها، إلى قياسها وطرق مكافحتها، حيث تطرقنا في هذا الفصل إلى ما يلي:

المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي.

المبحث الثاني: أسباب التهرب الضريبي وآثاره.

المبحث الثالث: قياس حجم التهرب الضريبي وطرق مكافحته.

المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي

بتعدد وتنوع الضرائب وتوسع مجال تطبيقها، أصبحت تمثل واحدة من أهم إيرادات الدولة المهمة جدا ناهيك عن باقي أدوارها الأخرى وخاصة في المجالات الاقتصادية والمالية والاجتماعية وفي المقابل تمثل الضرائب عبء قد يكون ثقيلًا على بعض المكلفين بأدائها، وهو ما يدفع بهؤلاء إلى التهرب الضريبي حيث أصبحت هذه الظاهرة تهدد اقتصاديات الكثير من الدول.

المطلب الأول: الإطار النظري للتهرب الضريبي

1- مفهوم التهرب الضريبي

لقد تعددت الآراء واختلفت حول تعريف التهرب الضريبي ويعود هذا الاختلاف نظرا لاختلاف العادات الاجتماعية والاقتصادية والسياسية للدول.

التعريف الأول: يرى M Duverger أن التهرب الضريبي واسع النطاق بمقارنة بالغش الضريبي وعرفه بأنه "يمكننا التهرب من الضريبة بالاعتماد على القانون".¹

التعريف الثاني: يعرف التهرب الضريبي بأنه هو التملص أو محاولة التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كليا أو جزئيا.²

التعريف الثالث: وقد عرفه أحد المؤلفين بأنه "إفلات المكلف من الضريبة إفلاتا كاملا وخسارة الإيراد من الضريبة".³

التعريف الرابع: ويقصد به أيضا امتناع الممول الذي توفرت فيه شروط الخضوع لها عن الوفاء بها، مستعينا في ذلك بكافة أنواع الحيل والغش وهي مختلفة ومتعددة.⁴

¹ - عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2019، ص 101.

² - مرسل عبد الحق، الهمال حمزة، التهرب الضريبي بين العقاب والصلح في التشريع الجزائري، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 08، العدد 02، 2019، ص 159.

³ - طارق حمدي حمدان أوسينية، العوامل المؤثرة في التهرب والتجنب الضريبي وعلاقتها بالشكل القانوني لمكتب التدقيق والمحاسبة والشكل القانوني للشركة الصناعية (دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في مدينة الملك عبد الله الصناعية)، رسالة استكمال لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، قسم العلوم المالية والحاسبة، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشرق الاوسط، 2008، ص 29.

⁴ - ناصر شارفي، التهرب الضريبي آثاره وسجل مكافحته بالإشارة إلى حالة الجزائر، أطروحة مقدمة للحصول على شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2012، ص 52.

من خلال التعاريف السابقة يمكننا استخلاص تعريف شامل للتهرب الضريبي وهو أنه "مجموع الطرق والأساليب التي يتبعها بعض المكلفين بالضريبة من أجل التخلص إما كلياً أو جزئياً من الضريبة وذلك دون تسجيل أي تجاوز للتشريعات الجبائية.

المطلب الثاني: أنواع التهرب الضريبي

يوجد هناك نوعان للتهرب الضريبي هما:

1- التهرب الضريبي المشروع

يقصد به تخلص الممول من أداء الضريبة، نتيجة استفادته من بعض الموجودة من التشريع الضريبي، أي الاستفادة من الثغرات القانونية التي تتيح له التخلص من الضريبة دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية، وذلك كأن تلجأ بعض الشركات إلى توزيع أرباحها على شكل أسهم مجانية لصالح مساهميها، للتخلص من أداء الضريبة على إيرادات القيم المنقولة، وذلك في حالة عدم النص القانوني على تناول مثل هذه الأوعية، وهي الأسهم. وكذلك كإنتاج بعض السلع بمواصفات تختلف عن المنصوص عليها في القانون، تجنباً لأداء ضريبة الإنتاج. وكذلك بإدخال بعض التعديلات على الواقع، والأوعية التي تتناولها النصوص القانونية بالضريبة كتخصيص نوع من الأعلاف، أو رعي الماشية في مناطق معينة كالمناطق الجبلية، وغيرها.¹

2- التهرب الضريبي غير المشروع

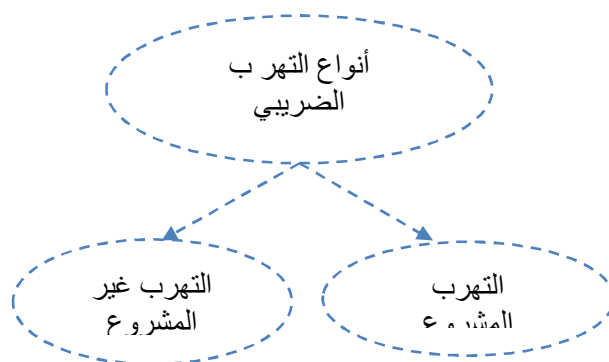
يتضمن مخالفة لأحكام القوانين والأنظمة حيث يعتمد المكلفون لإتباع بعض أساليب الغش والخداع لذلك يطلق عليه اصطلاح الغش الضريبي.

ويتخذ الغش الضريبي أشكالاً وصوراً مختلفة ومتنوعة من الصعب تحديدها نذكر على سبيل المثال قيام المكلف بالامتناع عن تقديم أي تصريح بأرباحه، أو تقديم تصاريح ناقصة، أو كاذبة أو إعداد سجلات أو قيود مزيفة، أو إدخال بعض السلع المستوردة دون أن تمر بالمراكز الجمركية للتهرب من دفع الرسوم الجمركية... الخ.²

¹ -غازي عناية، النظام الضريبي في الفكر المالي الاسلامي، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2006، ص 342.

² - محمد طاقة، هدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، ط1، 2007، الطبعة الثانية، 2010، ص119.

الشكل رقم (01): أنواع التهرب الضريبي



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على ما سبق.

المبحث الثاني: أسباب التهرب الضريبي وآثاره

إن انتشار ظاهرة التهرب الضريبي تعود لعدة أسباب منها ما هو متعلق بالمكلف نفسه ومنها ما يتعلق بالظروف المحيطة به، إن انتشار مثله هذه الظاهرة أدى إلى بروز العديد من المشاكل، لذا خصص هذا المبحث لدراسة كل من أسباب وآثار التهرب الضريبي.

المطلب الأول: أسباب التهرب الضريبي

يقصد بأسباب التهرب الضريبي الدوافع التي تقف وراء قيام أشخاص بالتملص من أداء الضريبة، بحيث نجد:

1- الأسباب المتعلقة بالمكلف

- غالبًا ما تعود أسباب التهرب الضريبي إلى المكلف في حد ذاته والتي تتدرج في:
 - يحفز ضعف المستوى الخلقي للمكلفين على التهرب من أداء واجبهم الضريبي، لذلك فهو يتناسب عكسيا مع الشعور الوطني في مصلحة المجتمع، ومع الشعور بالمسؤولية في تحمل الأعباء العامة؛
 - اعتقاد أن الضريبة هي اقتطاع مالي دون مقابل؛
 - اعتقاد المتهرب من الضرائب هو سارق شريف يقوم بسرقة الدولة وهي شخص معنوي، فهو لا يضر بالآخرين؛
 - سوء تخصيص النفقات العمومية حيث يشعر المكلفين بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود عليهم بالمنفعة العامة؛
 - اعتقاد عدم شرعية الضريبة من الناحية الدينية عكس الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلام؛
 - الحالة المالية السيئة للمكلف تجعله يميل نحو التهرب الضريبي لتعويض ما خسره.¹

2- الأسباب السياسية

نجد أن سياسة الإنفاق العام تلعب دورا أساسيا في هذا الخصوص، فكلما أحسن لحكام في استخدام الأموال العامة، كلما قل ميل أعضاء الجماعة نحو التهرب من لضريبة، وكذلك يشير بعض الكتاب إلى أن استخدام الضريبة من أغراض غير مالية، اجتماعية واقتصادية،

¹ بلواضح جيلاني، سعدي يحي، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي- دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية ميلة خلال 2007-2012- مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، 2014، العدد12، ص 32.

يجعل الطبقات التي تتحمل من الضرائب أكبر من غيرها تشعر بالظلم مما قد يدفعها إلى التهرب كوسيلة لمقاومته.¹

3 - الأسباب الاقتصادية

تؤثر الظروف الاقتصادية غير الملائمة تأثيرا سلبيا على ظاهرة التهرب، ومن الملاحظ أن نسبة التهرب تقل، لتصل إلى أدنى مستوياتها في أوقات الازدهار، والرخاء الاقتصادي، والعكس صحيح فإنها تكثر، وتنتشر، لتصل إلى أعلى معدلاتها في أوقات الكساد، والأزمات الاقتصادية. وترى الباحثة أن الأسباب الاقتصادية تتمحور في نقطتين هما:

الأولى: تركز على ظروف المكلف الاقتصادية، وأثر ذلك على أداء الضريبة، إذن الوضع الاقتصادي الجيد للمكلف يشجعه على الالتزام بالضريبة، أما في حالة وجود خسارة، أو تدني مستوى الأرباح، فإن ذلك قد يدفعه إلى اللجوء إلى التهرب الضريبي؛

الثانية: تتناول دور الأحوال، أو الظروف الاقتصادية التي تحيط بالمكلف، حيث تساعد الظروف الاقتصادية السائدة في البلد في توفير جو من الوفرة لدى المكلفين، مما يحفزهم على الالتزام الضريبي، على عكس الكساد الاقتصادي الذي قد يبهر لبعض المكلفين القيام بعملية التهرب الضريبي.²

4- أسباب متعلقة بالإدارة الضريبة

تعتبر الإدارة الضريبية أداة تنفيذ النظام الضريبي، لذلك كلما كانت هذه الإدارة ضعيفة الكفاءة والنزاهة كلما سهل التهرب الضريبي، ويرجع عدم الكفاءة الإدارة الضريبية إلى ضعف إمكانيات والوسائل المادية، بالإضافة إلى نقص الأيدي العاملة الفنية، ونقص في الخبرة المهنية للموظفين في الإدارة، وقلة المعاهد المتخصصة في تكون الإطار الضريبية.³

5- أسباب متعلقة بالنظام الضريبي

بحيث أن وجود نظام ضريبي سليم كفيل بتحديد الثروات والممتلكات بشكل مثالي وقادر على تحديد برنامج للمراقبة والمتابعة المحاسبية، خاصة إذا تميز هذا القانون بالشفافية

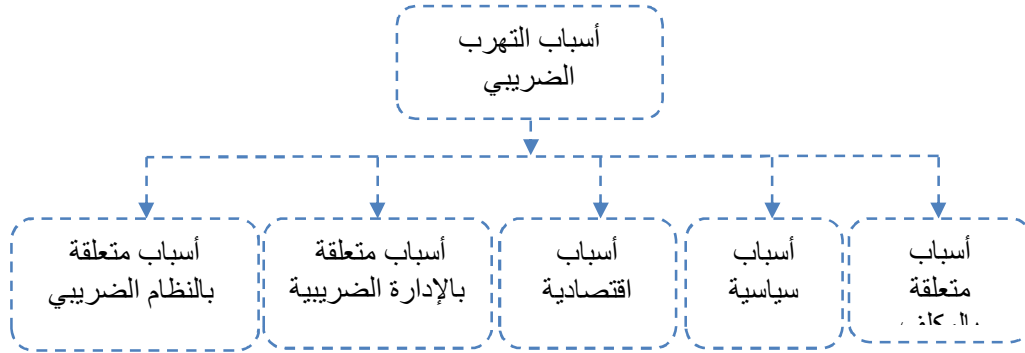
¹ زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، الفتح للطباعة والنشر، الإسكندرية، 2003، ص 185.

² رلى عبد الرزاق حسين، مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي، أطروحة تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، 2010، ص 39-40.

³ بن عزوق منير، مسقم مريم، دور الإدارة الإلكترونية في تحسين التحصيل الجبائي ومكافحة التهرب الضريبي، مجلة طبنة للدراسات العليا الأكاديمية، المجلد 03، العدد 05، الجزائر، 2020، ص 523.

والصرامة على كافة أفراد المجتمع على حد سواء، كما يجب على النظام الضريبي أن يخفف من العبء الضريبي المتزايد على الأشخاص بشكل يجعلهم يحجمون على أدائها، بالإضافة إلى ذلك يجل العمل على الثغرات القانونية المنشأة لفعل التهرب الضريبي والقضاء على المشاكل الفنية المتعلقة بتوزيع الأعباء الضريبية.¹

الشكل رقم (02): أسباب التهرب الضريبي



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على ما سبق

المطلب الثاني: آثار التهرب الضريبي

للتهرب الضريبي آثار عديدة ومتعددة، حيث يشكل عائق أمام تحقيق أهداف الدولة وإشغال استثماراتها المالية، الاجتماعية، الاقتصادية والسياسية، ومن أهم هذه الآثار:

1- الآثار المالية

يؤدي التهرب الضريبي إلى الأضرار بالخيرينة العامة للدولة بحيث يفوت على الدولة جزءا هاما من الموارد المالية، ويترتب على ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل، وبالتالي تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتها الأساسية اتجاه مواطنيها، وفي ظل عجز الميزانية تضطر الدولة للجوء إلى وسائل تمويلية أخرى كالإصدار النقدي واللجوء إلى الاقتراض إلا أن ذلك الاتجاه قد يسبب مخاطر تمس الاستقلال المالي والاقتصادي للبلد المعني.²

¹ حساني بن عودة، بن دبية يمينة، عبد الرحمان عبد القادر، جهود الجزائر في مكافحة التهرب الضريبي لدعم التنمية الاقتصادية، مجلة الاقتصاد وإدارة الأعمال، المجلد 03، العدد 02، 2019، ص 59.

² لايد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر - دراسة حالة ولاية تيارت، رسالة تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، 2012، ص 60.

2- الآثار الاجتماعية

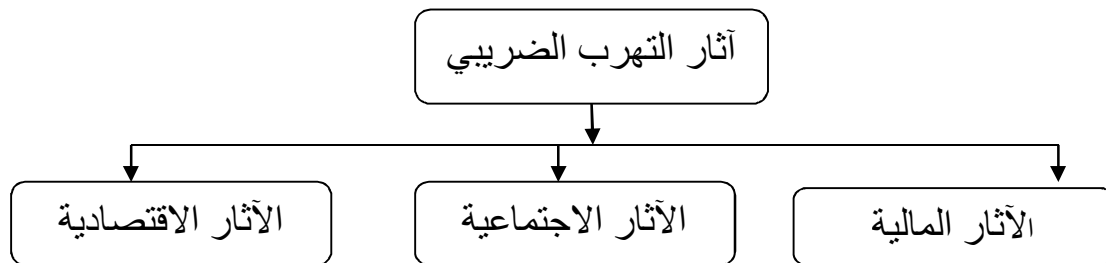
الانعكاسات الاجتماعية في التهرب الضريبي تظهر بشكل جلي في عدم شعور المكلفين بتطبيق مبدأ العدالة والمساواة، والعدالة تعني شمول الضريبة للجميع، فعدم خضوع بعض الدخول للضريبة يخل بالمفهوم العام للعدالة الاجتماعية.¹

3- الآثار الاقتصادية

تعتبر الضريبة متغيرا اقتصاديا هاما، لذلك يؤدي التهرب الضريبي إلى انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني كالتالي:

- الحد من القدرة التنافسية للمؤسسة التي تضمن ضوابط التسيير الجيد لمواردها، والتي تهدف إلى رفع معدلات أرباحها طبقا لقواعد السوق، على عكس المؤسسة التي تلجأ إلى التهرب للحصول على وسائل التمويل، ومن ثم التأثير على أسعار الموارد المباعة في السوق مما يقوي مركزها التنافسي؛
- التأثير على الادخار العام وإضعاف دور الدولة في خلق مشاريع استثمارية كبرى تتطلب عملية التمويل العام؛
- توجيه الاقتصاد الوطني نحو انتشار ممارسات الاقتصاد الموازي، وفي هذه الحالة فإن النظام الضريبي القائم على ضرائب الدخل يصبح غير عادل، مما يولد ضغوطا أكبر نحو تبني نظم للضرائب غير المباشرة.²

الشكل رقم (03): آثار التهرب الضريبي



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على ما سبق.

¹- خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، 2008، ص 223.

²- واضح صالح، أثر تبني معايير الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للحد من التهرب الضريبي بعد تبني النظام المحاسبي المالي - دراسة عينة من المؤسسات الجزائرية-، رسالة تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2020، ص 52.

المبحث الثالث: قياس حجم التهرب الضريبي وطرق مكافحته

الإدارة الضريبية تسعى إلى تقدير حجم التهرب الضريبي وقياسه بالاعتماد على طرق ونماذج رياضية تعمل على إعطاء نتيجة ولو تقريبية على حجم هذه الظاهرة.

المطلب الأول: قياس حجم التهرب الضريبي

هناك عدة طرق يستعملها الاقتصاديون في قياس حجم التهرب الضريبي أهمها:

أولاً: طريقة الاقتصاد السري

يشمل الاقتصاد السري مجمل النشاطات والمداخيل الغير مصرح بها للإدارة الجبائية من طرف المكلفين وغير مدرجة ضمن الناتج الوطني الخام، لذلك فإن عملية تحديد حجم الاقتصاد السري يسمح بقياس وتقدير ظاهرة التهرب الضريبي.¹

1- المنهج النقدي

توجد ثلاث أشكال للمنهج النقدي هي:

1-1- متغير المعدل الثابت

يرتكز هذا المنهج على فرضية وجود معدل نقدي ثابت في ظل عدم وجود الاقتصاد السري ويتطلب هذا المنهج تحديد السنة المرجعية التي على أساسها نقارن المعدل النقدي الثابت بمختلف الأسعار النقدية للمراحل المدروسة، وعندما يكون المعدل النقدي لسنة معينة مدروسة أكبر من السنة المرجعية نعتبر الكتلة النقدية الزائدة نتيجة نشاطات الاقتصاد السري، ونحدد حجم التهرب الضريبي بضرب حجم الاقتصاد السري في المعدل الضريبي المتوسط المفروض، ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

$$AEST = \frac{(M2-M1).PNB}{M2}$$

حيث أن:

AEST: يمثل حجم الاقتصاد السري.

M1: يمثل الكتلة النقدية للسنة المرجعية.

M2: يمثل الكتلة النقدية للسنة المدروسة.

PNB: الناتج الوطني الخام.

¹ - رجال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة-دراسة حالة ولاية الوادي-، رسالة ماجستير للعلوم الاقتصادية، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2007، ص 55.

ثم نحدد حجم الغش الضريبي بتطبيق المعادلة التالية:

$$V.F.F = \frac{[(M2-M1)].PNB.Tm}{M2}$$

حيث أن:

V.F.F: حجم التهرب الضريبي.

TM: يمثل المعدل الضريبي المتوسط المفروض.

ولقد وجهت لهذا المنهج عدة انتقادات منها:¹

- كونه يستند على فرضيات هشة ففي هذا الواقع ليس دوما المعدل النقدي ثابت؛

- إن النتائج المحصلة تكون تابعة للمرحلة المرجعية المحددة؛

- إن سرعة دوران النقود في الاقتصاد المشروع قد تختلف عند تلك المتعلقة بالاقتصاد السري.

1-2- متغير المعادلة النقدية

يعتمد هذا المتغير على فكرة وجود علاقة مباشرة بين الجباية والاقتصاد السري بحيث أنه يعتبر وجود الاقتصاد السري كنتيجة مباشرة للضرائب المرتفعة، ومن أجل قياس حجم التهرب الضريبي تستخدم معادلة طلب العملة التي تراعي المتغير الضريبي، حيث نحسب أولا سرعة دوران العملة القانونية التي يفترض أنها نفسه الاقتصاد السري ثم نحدد حجم الاقتصاد السري و في الأخير نحدد حجم التهرب الضريبي، و ذلك وفق المعادلات التالية:

$$AE.ST = \frac{(M3-M2).PNB}{M0}$$

حيث أن:

M3-M2: يمثل العملة غير المشروعة.

M0: يمثل العملة الشرعية.

وبالتالي فإن حجم التهرب الضريبي يحسب بالمعادلة التالية:²

$$V.F.F = \frac{[(M2-M1).PNB].Tm}{M0}$$

¹ - رجال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مرجع سابق، ص 55.

² - المرجع نفسه، ص 56.

وتكمن نقائص هذا المقياس في أن:

- يفترض سرعة دوران العملة غير الشرعية هي نفسها في العملة الشرعية، وهذا ليس دوماً صحيحاً؛

- إن هذا المقياس ضيق بحيث أنه يراعي الغش الناتج عن توظيف العملة والاقتصاد الموازي فقط و يهمل الطرق الأخرى للغش مثل استغلال الثغرات الموجودة في التشريعات الجبائية.

1-3- متغير فئات العملة

بحسب هذا المقياس، يرتبط الاقتصاد السري باستخدام أوراق نقدية من فئة معينة لذلك فإن التغير في عدد هذه الأوراق يعبر عن حجم الاقتصاد السري، لكي يفقد هذا المقياس أهميته عند التضخم المرتفع (ارتفاع المستوى العام للأسعار)، بحيث يمكن استخدام الأوراق الكبيرة دون أن يحصل زيادة في الاقتصاد السري.

2- منهج التفاوت

حيث يتم تقدير النمو في الاقتصاد السري على أساس التفاوت بين إحصاءات الدخل والإنفاق في الحسابات القومية، أو في البيانات الفردية، لأن الأفراد الذين يقل دخلهم المعلن عن إنفاقهم ربما يخفون جانباً من دخلهم، والذي قد يرجع إلى دخول مولودة في الاقتصاد السري، إلا أن هذه الدخول المخفاة سوف تتحول إلى إنفاق عاجلاً أم آجلاً.¹

بمعنى أن معاملات الاقتصاد السري لن تظهر في صورة دخل، لكنها ستظهر في صورة إنفاق، وبالتالي فإن الفجوة بين مقياس الإنفاق و مياس الدخل يمكن استخدامها كمؤشر على حجم الاقتصاد السري. إلا أنه لا يمكن الجزم بأن زيادة الإنفاق على الدخل راجع فقط إلى وجود دخول مولودة في الاقتصاد السري، بل قد يعود إلى أسباب أخرى مثل الادخار أو الاقتراض... الخ.

3- منهج سوق العمل

يتم تقدير حجم الاقتصاد السري على أساس حجم العمالة المشاركة فيه نتيجة الانخفاض في حجم العمالة المشاركة في الاقتصاد السري، هذا الحجم الذي يفترض أن يكون ثابتاً.²

¹ - مغني ناصر، دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء- دراسة حالة ولاية المسيلة خلال الفترة 2004-2008، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2010، ص 36.

² - بوزيد سفيان، التهرب الضريبي (مفهوم وقياس)، مجلة المالية والأسواق، العدد 15، بدون بلد، 2016، ص 133-134.

وتستند هذه الطريقة على حساب الفرق بين عدد السكان الذين يفترض أنهم جزء من قوة العمل الاقتصادية بناء على الإحصاءات السكانية، وعدد السكان المسجلين رسمياً باعتبارهم قوة العمل الفعلية في الدولة، لأجل إحصاء عدد عمال الاقتصاد الموازي من أجل حساب العدد الإجمالي لساعات عملهم والنتاج الذي يتم تحويله إلى رقم نقدي، وعليه:

الدخل المتهرب منه = عدد ساعات العمل في الاقتصاد السري × متوسط الإنتاجية للعاملين في هذا القطاع.

كل ما يعاب على هذا المنهج أنه يحسب الدخل الموازي على فرضية عامل إنتاجي واحد (حجم العمالة) في حساب الناتج الوطني، مع إهمال العوامل الأخرى (رؤوس الأموال...)، كما أن صحة هذا المنهج يعتمد على مدى الدقة في كيفية إحصاء عدد العمال وساعات عملهم في الاقتصاد الموازي، وكيفية حساب متوسط إنتاجيتهم في هذا الأخير.

ثانياً: تقديرات عدم الالتزام الضريبي

ويتمثل فيما يلي:

1- منهج نسبة الضريبة الثابتة

يستند هذا المنهج إلى معياري الضريبة والدخل والوطني الخام وذلك عن طريق حساب الضريبة التقديرية لسنة الأساس، هذه السنة التي يكون فيها حجم التهرب الضريبي في حده الأدنى بالنسبة للدخل الوطني الخام للسنة قيد الدراسة، والذي يعرف بالمعدل العام للاقتطاعات الإيجابية والذي يحسب كما يلي:¹

المعدل العام للاقتطاعات الإيجابية = (مجموع الاقتطاعات الإيجابية المحققة ÷ الدخل الوطني الخام) × 100.

وبالتالي عند الحصول على النتائج يتم اختيار سنة الأساس، أن يكون معدل الاقتطاعات الإيجابية ثابتاً، ومنه يتم حساب الاقتطاعات الإيجابية المقدرة كما يلي:

مجموع الاقتطاعات الإيجابية المقدرة = الدخل الوطني الخام × مجموع الاقتطاعات الإيجابية المحققة.

وأخيراً يتم حساب حجم التهرب الضريبي كما يلي:

حجم التهرب الضريبي = مجموع الاقتطاعات الإيجابية المقدرة - مجموع الاقتطاعات الإيجابية المحققة.

¹ - بوزيد سفيان، التهرب الضريبي (مفهوم وقياس)، مرجع سابق، ص 127.

لكن الانتقادات التي تلاحظ في هذا المنهج أنه يقيس حجم التهرب الضريبي الإضافي وليس حجم التهرب الضريبي الإجمالي، أي يقيس التطور وليس الحجم، وبالتالي عدم الوصول إلى تقدير جيد لحجم التهرب الضريبي، فضلا على أن فرضية ثبات السنة الضريبية إلى الدخل الوطني في سنة الأساس بمعنى أن التغير الحاصل لإجمالي الدخل الوطني الخام يكون مساويا تماما للتغير النسبي في الضريبة أي أن المرونة الضريبية تساوي واحد، لا يعتمد عليها باعتبارها ليست دائمة على الدوام.

2- منهج الإعفاءات الضريبية الخاصة

يقدر حجم التهرب الضريبي حسب هذا المنهج عن طريق حساب الفرق بين ما تم التصريح به من خلال مدة الإعفاءات الضريبية وعلى أساس تلك التصريحات تتم عملية المقارنة ومن ثم يمكن قياس التهرب من خلال الفرق المستخرج، أي أن الفرق يعبر عن حجم التهرب الضريبي في جزء من المداخل غير المصرح بها، والذي يمكن كتابته كما يلي: ¹

حجم التهرب الضريبي = المداخل المصرحة قبل الاستفادة من الإعفاءات الضريبية - المداخل المصرحة خلال الاستفادة من الإعفاءات الضريبية.

بالرغم من ميزة المنهج على أنه يقوم على أساس استغلال المعلومات التي تتضمنها التصريحات الضريبية من خلال منح إعفاءات من بعض الغرامات والعقوبات التي تمنح للمكلف بغرض تشجيعه بالتصريح بدخله وأرقام أعماله الحقيقي، لكن يعاب عليه أيضا جملة من النقائص يمكن حصرها فيما يلي:

-رغم الخصوصية المقدمة من هذا المنهج، يفضل بعض المكلفين عدم الإعلان عن دخلهم أو رقم أعمالهم الحقيقي حتى في ظل الإعفاءات لشعورهم الدائم بأنه بمجرد تسجيل أنفسهم لدى الإدارة الضريبية يكونون ملزمين بدفع ضريبة منتظمة وهو ما يعتبرونه عبئا ثقيلا؛

-إن تكرر منهج الإعفاءات الضريبية، يدفع بعض المكلفين إلى تأجيل التصريح لمداخلهم في انتظار تشريع إعفاءات جديدة لأجل لاحق، مما ينتج عنه نتائج ضعيفة بعدد المكلفين المصرحين بمداخلهم.

¹ - بوزيد سفيان، مرجع سابق، ص 128.

3- منهج المراجعات الضريبية الخاصة

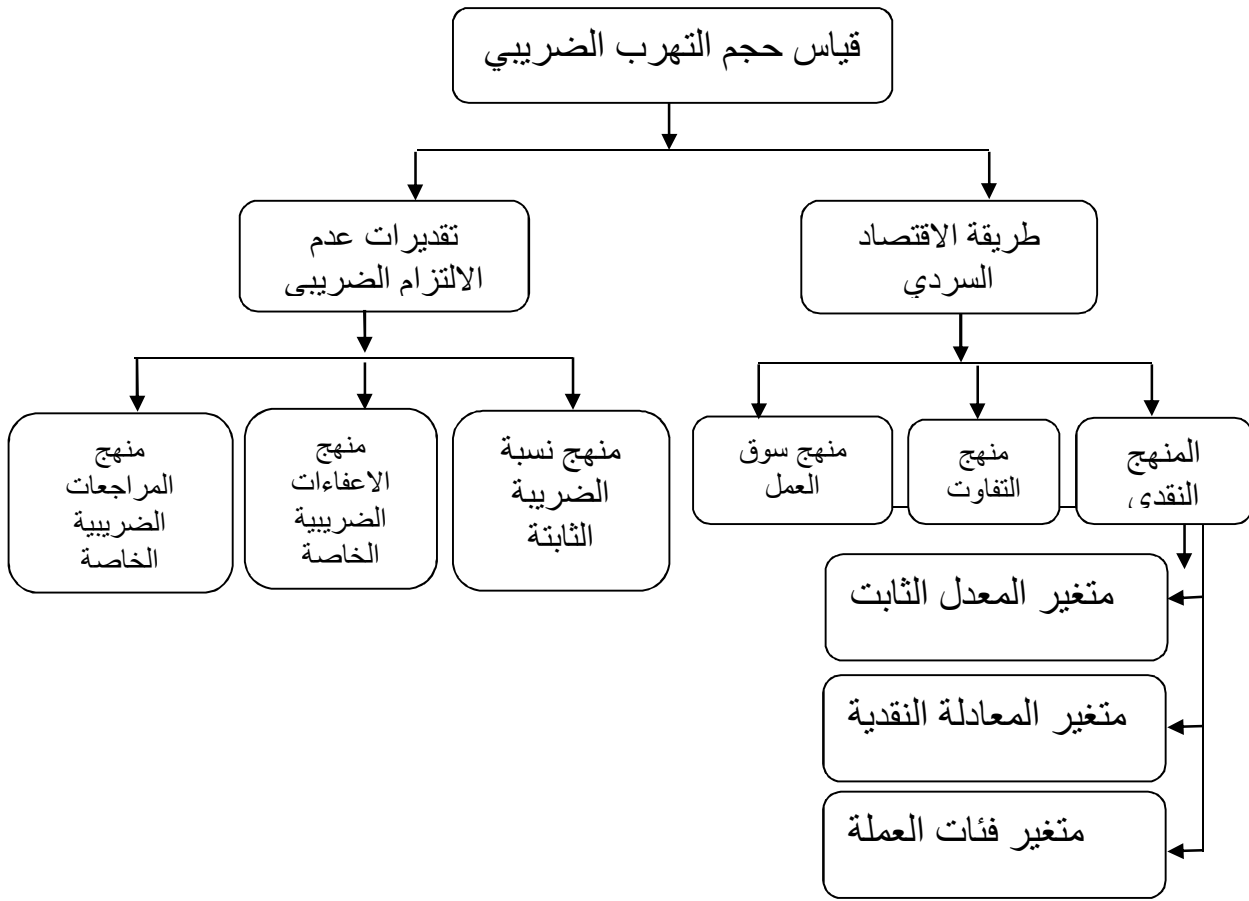
حيث يتم تقديم حجم التهرب الضريبي من واقع استخراج الدخل غير المصرح به للضريبة،¹ وهو الدخل المقاس بطرق انتقائية، وفي هذا الصدد كانت برامج المراجعة الجبائية ذات تأثير وفعالية على نحو خاص وكون هذه البرامج صممت خصيصا لقياس مقدار الدخل الخاضع للضريبة وغير المصرح به، وهذا المنهج استخدم من قبل Clotfilter و charle في الولايات المتحدة الأمريكية.

هذه الطريقة تعتمد على أن يقوم كل مكلف بمحض إرادته بتوضيح مركزه المالي والكشف عن مصادر دخله، وذلك كله عن طريق اختيار عينة عشوائية من دافعي الضرائب ثم إخضاع تصريحات هؤلاء المكلفين للفحص الدقيق والمراجعة الضريبية "التدقيق الجبائي" من أجل الوصول إلى نسبة التهرب الضريبي بعد تعميم هذه النتائج على المستوى الوطني، تكمن نقائص هذا المنهج في اعتماده على المكلفين المسجلين لدى مصلحة الضرائب وإهمال غير المسجلين، مما يؤدي إلى انخفاض تقدير برنامج قياس الالتزام الضريبي للدخل غير المصرح به، إضافة إلى إشكالية الأساس الذي يتم عليه اختيار العينات، بحيث اختيار مكلف دون آخر يؤثر على تقدير حجم التهرب الضريبي.

ونوضح قياس حجم التهرب الضريبي في الشكل التالي:

¹ الجيلاني بلواضح، التهرب الضريبي بين فعالية آلية الرقابة واستراتيجية مكافحة- دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2001-2011، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2015، ص 139.

الشكل رقم (04): مناهج التهرب الضريبي



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على ما سبق.

المطلب الثاني: طرق مكافحة التهرب الضريبي

إن وسائل مكافحة التهرب الضريبي تنطلق أساساً من الأسباب التي أدت للتهرب، و في

هذا الإطار سنعرض العناصر الأساسية التالية:

1- حق الاطلاع

يعني أنه يجوز لموظفي إدارة الضرائب الاطلاع على سجلات ودفاتر ملفات المكلف ووثائقه الخاصة لتتمكن من ربط الضريبة بشكل دقيق واكتشاف ما قد يحدث من مخالفات بهدف التخلص من الضريبة.¹

¹ بوباطة أميرة، دور الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي والحد منها-دراسة حالة تحقيق في ملف جبائي لمديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت للفترة 2014، 2011،- الجزائر، مجلة المقاولاتية والتنمية المستدامة، المجلد 03، العدد 01، 2021، ص 59.

2- عدم المبالغة في تعدد الضرائب

يجب أن تفرض الضرائب بالسعر والعدد القابل للتطبيق وأن تتلاءم مع الوضع الاقتصادي السائد وإمكانيات المواطنين فليس من المنطق أن نكثر من الضرائب في الوقت الذي لا يستطيع المواطنون تحمل أعبائه، ومن هذا تلجأ الكثير من الدول إلى إعادة صياغة القوانين الضريبية بما يتلاءم مع التغيرات الاقتصادية، الاجتماعية، السياسية والمالية.

3- الجباية من المصدر

تلجأ بعض الدول إلى جباية الضريبة من منبعها وذلك كي تضمن توريدها للخزينة و تقليل احتمالات التهرب كأن تقتطع الضريبة على دخل الموظف من رب العمل قبل توزيعه على العاملين أو اقتطاع ضريبة الإنتاج من المصنع، قد يلجأ المشرع الضريبي إلى هذا الأسلوب، حيث يوجد موظفي الضريبة في نفس مصانع الإنتاج لمراقبة ورفض الضريبة عليه.¹

4- نشر الوعي الضريبي

يتم نشر الوعي الضريبي من خلال تعريف المواطنين بالضريبة وطبيعتها ومشروعيتها حق الدولة وجبايتها، ووجوه انفاقها من خلال وسائل الإعلام المختلفة، بحيث يفتتح المكلف بدفع الضريبة المترتبة عليه، وهذا ما يتطلب من السلطة ترشيد الانفاق العام، بما يخدم المصلحة العامة، بحيث يشعر المكلف بأن الضريبة تعود عليه بشكل منافع وخدمات مباشرة وغير مباشرة.²

5- تقديم إقرار مؤيد باليمين

في بعض القوانين كالقوانين الفرنسي يلزم المكلف بتقديم اقرار مؤيد باليمين، فإذا كان الإقرار غير صحيح تطبق أحكام قانون العقوبات الخاصة باليمين الكاذبة بشرط أن يكون المكلف سيء النية عند تقديمه الإقرار، هذه الطريقة غير مستخدمة في الجزائر.³

¹- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، بدون سنة، ص 53-54.

²- إبراهيم العدي، حسين عبد الله، دور عدالة النظام الضريبي في الحد من التهرب الضريبي، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية-سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، الجزائر، المجلد 35، العدد 05، 2013، ص 38.

³- عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، لبنان، ص 226.

خلاصة الفصل الأول:

من خلال ما تم التطرق إليه في هذا الفصل نجد أن هناك الكثير من العوائق التي تتسبب في عدم تحقيق الضريبة للأهداف المطلوبة، ومن بين هذه العوائق التهرب الضريبي، حيث يعتبر من أعقد المشاكل بسبب اعتماد المكلف على التحايل والتهرب من أداء التزاماته الجبائية بمختلف التقنيات والطرق.

ومهما كانت أسباب الظاهرة سواء اقتصادية أو أسباب متعلقة بالمكلف نفسه، فإنها تؤدي إلى نتائج سلبية تلحق بالدولة وبالمكلف أيضا، لذا يجب على السلطات المعنية مكافحتها واتباع سياسة رشيدة للحد من تفاقم الوضع وذلك من خلال العلاج الردعي والمتمثل في التدقيق الجبائي وهذا ما سنتطرق إليه من خلال الفصل الثاني.

الفصل الثاني

التدقيق الجبائي كآلية للحد من التهرب الضريبي

المبحث الأول: ماهية التدقيق الجبائي

المبحث الثاني: أشكال التدقيق الجبائي وإطاره التنظيمي

المبحث الثالث: علاقة التدقيق الجبائي بالتهرب الضريبي

تمهيد:

لقد منح المشرع الجزائري لكل من المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية حقوق وواجبات من أجل حماية الحقوق العامة والخاصة، ولذلك وجب على المكلفين بالضريبة إعطاء تصحيحات صريحة ودقيقة، لأنه في أغلب الأحيان تكون غير صحيحة وصادقة، لأن من وجهة نظر بعض المكلفين بالضريبة يرون أن الضريبة قيد على أموالهم وحررياتهم الاقتصادية، مما يجعلهم يفكرون في مختلف الطرق التي تمكنهم من تفادي الضريبة.

وللحفاظ على المال العام سعى المشرع الجزائري لوضع أدوات قانونية تتمثل في مجموعة من الإجراءات ولوسائل التي يعتمد عليها الأعوان الرقابيون للقيام بالعملية الرقابية والتي يعد التدقيق الجبائي جزءا لا يتجزأ منها.

ارتأينا في هذا الفصل التطرق إلى العناصر التالية:

- المبحث الأول: ماهية التدقيق الجبائي.
- المبحث الثاني: أشكال التدقيق الجبائي وإطاره التنظيمي.
- المبحث الثالث: علاقة التدقيق الجبائي بالتهرب الضريبي.

المبحث الأول: ماهية التدقيق الجبائي.

للتدقيق أهمية كبيرة ودور فعال في تحقيق مختلف الأهداف المنشودة، فهو يقوم بتقييم عمل المؤسسة، من خلال إعطاء نتائج أعماله، ولا يختلف التدقيق المالي في المؤسسة عن التدقيق الجبائي كثيرا، فالتدقيق المالي في المؤسسة يحافظ على أموالها، أما التدقيق الجبائي فهو يحافظ على أموال الخزينة العمومية ويحارب من يخلسها.

المطلب الأول: مفهوم التدقيق الجبائي.

قدمت العديد من التعاريف للتدقيق الجبائي سنورد أهمها فيما يلي:

التعريف الأول: التدقيق الجبائي هو عملية التأكد من صدق وصحة التصريحات الجبائية لمؤسسة ما، بغرض تكوين رأي عام يسمح بتشخيص هذه الوضعية، وهذا لجعلها قادرة على تحقيق الأمان الجبائي للمؤسسة وهذا من الجانب القانوني، أما من جانب الفعالية فهي تساهم في تحسين التسيير الجبائي لها.¹

التعريف الثاني: كما عرفها Valle et Bougo بأنها "مراجعة نقدية للوضع الضريبي للشخص الطبيعي أو الاعتباري بهدف التقدير الجيد للوعاء الخاضع للضريبة".²

التعريف الثالث: هو مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين، لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التملص والتهرب من دفع الضريبة و تقويمه.³

التعريف الرابع: يعتبر التدقيق الجبائي الوسيلة القانونية الممنوحة للإدارة الجبائية والتي تسعى من خلالها إلى المحافظة على الأموال العمومية والتحقق من مدى شرعية وصحة المعلومات المصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة.⁴

ومما سبق يمكن بلورة مفهوم التدقيق الجبائي على أنه مجموعة من العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبه من قبل المكلفين بغية اكتشاف العمليات التدليسية والهدف منها التهرب من دفع الضريبة.

¹ - بوعكاز سميرة، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي للحد من التهرب الضريبي، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 14، 2013، ص122.
² - جامع زهرة، كرمية توفيق، أثر التدقيق المحاسبي على فعالية الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي في الجزائر - دراسة تحليلية قياسية خلال الفترة 2000-2018، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، الجزائر، المجلد 23، العدد02، 2020، ص 1353.
³ - محمد حمود، منور أوسرير، محاضرات في جباية المؤسسات، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، 2009، الجزائر، ص 201.
⁴ - حاج قويدر عبد الهادي، بشرى عبد الغني، أثر الرقابة الجبائية على حصيلة إيرادات الجباية العادية في الجزائر - دراسة قياسية خلال الفترة 2000-2017، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 05، العدد02، 2019، ص877.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق الجبائي

1- أهمية التدقيق الجبائي

التدقيق الجبائي هو المحرك الأساسي للتشخيص الجبائي للمؤسسة والذي يسمح باكتشاف نقاط الضعف ونقاط القوة للمؤسسة وهذا بهدف تصحيح الأولى واستغلال الثانية، حيث يضمن حمايتها ويضمن كذلك أكبر أمن جبائي لها.

ويمكن القول أن التدقيق الجبائي داخل المؤسسة يضمن لها الفعالية والأمن الجبائي، وكما هو معلوم فإن التشريع الجبائي يفرض احترام القواعد سواء من ناحية الشكل أو من ناحية المضمون أو من ناحية الزمن، فالمؤسسات تسهر على تطبيق هذه النصوص القانونية، حيث يؤدي عدم احترامها بالطبع إلى تكبد المؤسسة عقوبات كبيرة، وهذا ما يعمل التدقيق الجبائي على تفاديه، باعتبار أن التدقيق وسيله لا غاية ويهدف إلى خدمة جميع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة بحيث تعتمد هذه الأخيرة في اتخاذ قراراتها على مخرجات التدقيق، لذا فإن أهمية التدقيق الجبائي تم استنباطها من أهمية المراجعة الواردة بصفة عامة، وإن الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة لا يمكنها الوثوق في المعلومات الواردة من المؤسسة إلا إذا تمت مراجعتها من طرف هيئة خارجية محايدة التي تقوم بفحص انتقادي منظم ودقيق لتلك البيانات وإبداء رأي محايد حول مدى صحة تلك المعلومات وشرعيتها وسلامتها.¹

2- أهداف التدقيق الجبائي

تتمثل فيما يلي:

1-2- الهدف القانوني

ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين بالقوانين والأنظمة المعمول بها، لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة يركز التدقيق الجبائي على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة على أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.²

1- سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التحقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي-دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة-، أطروحة دكتوراه تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015، ص82.

2-كويدمي محمد لمين، مداحي عثمان، دور التدقيق الجبائي في الحد من الخطر الجبائي في المؤسسة، مجلة البشائر الاقتصادية، الجزائر، المجلد06، العدد02، 2020، ص 783-784.

2-2- الهدف الإداري

تعمل الرقابة الجبائية على إظهار النقائص الموجودة في التشريع الجبائي، كما تساعد على تحديد الانحرافات الموجودة إضافة إلى المساهمة في إعداد الإحصائيات لتحديد حجم التهرب الضريبي.¹

2-3- الهدف الاقتصادي

تسعى الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العمومية من التهرب الضريبي وحمايتها وبالتالي إنعاش الاقتصاد الوطني.²

2-4- الهدف الاجتماعي

ويتمثل في تحقيق مبدأ العدالة الاجتماعية وضمان منافسة نزيهة بين المتعاملين من خلال توسيع نطاق الرقابة الجبائية لتشمل جميع المتعاملين الاقتصاديين.

3- عبد الرحيم لواج، فيصل بو زيان، وليد حمياني، دور التدقيق الجبائي في الكشف عن الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلفين بالضريبة- دراسة حالة ملف جبائي خاضع للتدقيق المحاسبي- مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، الجزائر، المجلد05، العدد01، 2021، ص 73.

1- لشلح صافية، تفعيل دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي، مجلة المقريري للدراسات الاقتصادية والمالية، الجزائر، المجلد02، العدد02، 2018، ص 268.

المبحث الثاني: أشكال التدقيق الجبائي وإطاره التنظيمي

تأخذ عملية التدقيق الجبائي عدة أشكال فقد يكون تدقيقا عاما (رقابة عامة) وقد يكون تدقيقا معمقا (رقابة معمقة)، بحيث تم وضع هذه الأشكال بموجب إجراءات وقواعد قانونية، كما أنها تتميز بالتنوع الذي لا يشمل الأشكال فقط بل يشمل أيضا المستويات أو الأجهزة الإدارية التي تتم على مستوياتها التدقيق الجبائي، وهذا ما سنوضحه من خلال هذا المبحث.

المطلب الأول: أشكال التدقيق الجبائي

نظرا للعدد المتزايد للتصريحات المكتتبه من قبل المكلفين والخاضعة للرقابة الجبائية كان إلزاما على الإدارة الجبائية تنويع نشاطها باستعمال نوعين من التدقيق هما:

1- التدقيق العام

يتم على مستوى مفتشية الضرائب أو مركز الضرائب وذلك حسب المادتين 18 و 19 من قانون الإجراءات الجبائية، ويمكن التمييز بين نوعين للرقابة العامة:

1-1- التدقيق الشكلي

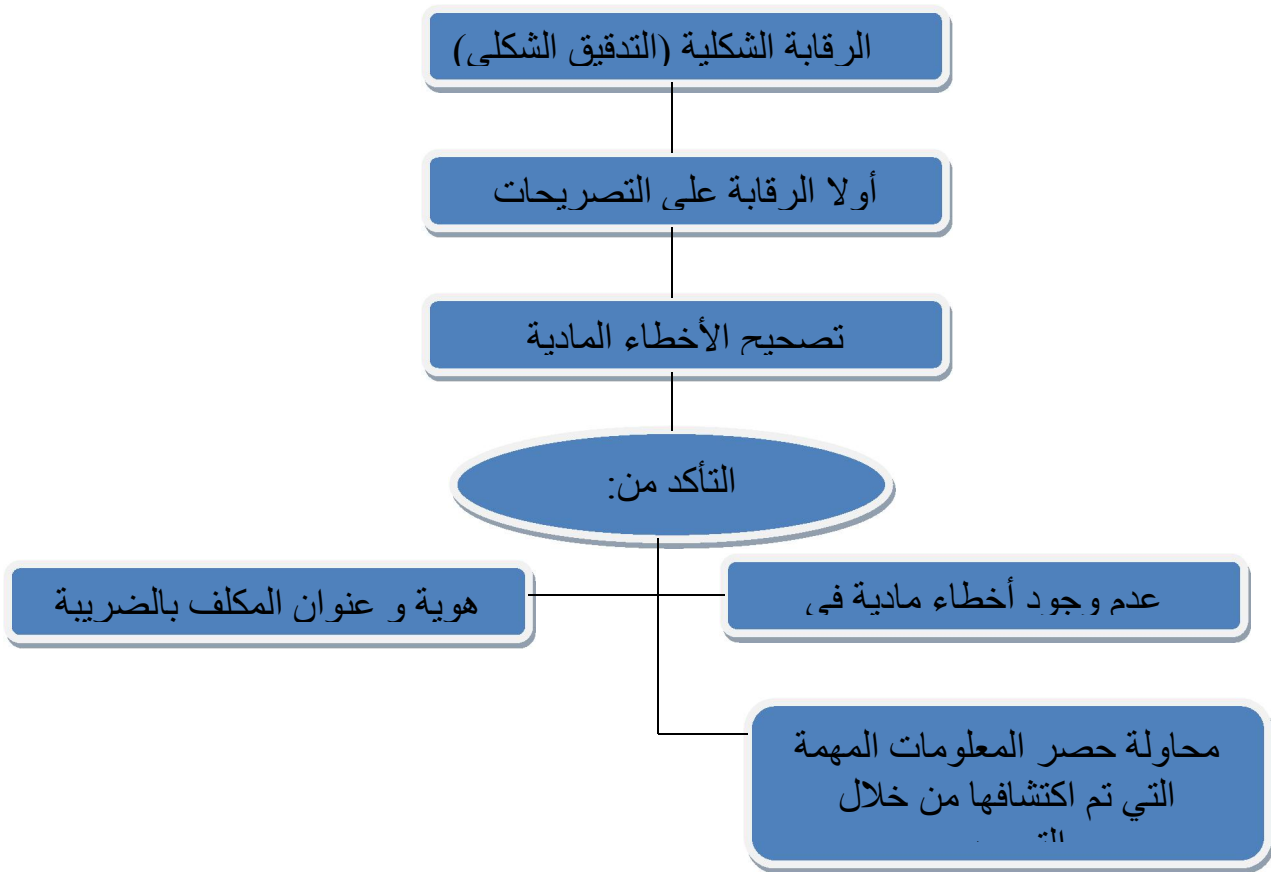
يعتبر أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلفين وتتمثل في تصحيح الأخطاء المادية الظاهرة في هذه التصريحات ويتم هذا التدقيق على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص والتابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة وتهدف إلى التأكد من:¹

- التأكد من هوية وعنوان المكلف بالضريبة؛
 - التأكد من عدم وجود أخطاء مادية في التصريحات؛
 - محاولة حصر المعلومات المهمة التي يتم اكتشافها من هذا التصريح.
- وفي الواقع أن هذا التنوع من التدقيق أحيانا ينجز وأحيانا كثيرة لا ينجز، ويعود هذا إلى الأسباب التالية:

- حجم الملفات الجبائية الضخم؛
- عدم وجود متابعة دقيقة من المصالح المركزية على هذا النوع من الرقابة؛
- التظاهر بعدم وجود الوسائل البشرية لإجراء هذا النوع من أنواع التدقيق بالرغم من أن هذا لا يتطلب مستوى عال من الكفاءة.

ومن خلال ما سبق يمكن القول أن الرقابة الشكلية، تعد أول عملية تخضع لها التصريحات المقدمة إلى مكتب المراقبة، تخص مجمل التدخلات التي لها علاقة بتصحيح الأخطاء المادية الظاهرة في التصريحات والملاحظة من طرف المراقبين المدققين الجبائيين، فهذا النوع لا يأخذ بعين الاعتبار مدى صحة المعلومات التي تحملها التصريحات، بل تهتم بالشكل الذي قدمت به المعلومات، وتعتبر مرحلة تحضيرية للرقابة على الوثائق.¹

الشكل رقم (05): يلخص التدقيق الشكلي



المصدر: بن عماره منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، مرجع سابق، ص 37.

1-2- التدقيق على الوثائق

هو عكس التدقيق الشكلي حيث يتطلب الوثائق والسجلات المحاسبية، إن مراقبة الوثائق يجب أن تكون شاملة وتتم على مستوى ومحتوى ومضمون التصريحات المقدمة، إذن فتدقيق الوثائق هو مجموع الأعمال المنجزة ولتي من خلالها تقوم المصالح المعنية بإنهاء وفحص انتقادي للتصريحات والوثائق واعتمادا على المعلومات المشكلة للملف الجبائي وبصفة خاصة تلك التي

¹ - بن عماره منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الجزائر، ص 36-37.

تمثل زيادة في رقم الأعمال إذ تقارن كل محتويات التصريح بالوثائق الملحقة به ومجموع المعلومات والوثائق التي هي بحوزة المصلحة والتي تتحصل عليها مختلف الهيئات والمؤسسات المتعاملين مع المكلفين بالضريبة وذلك في إطار حق الاطلاع المخول لها.¹

2 - التدقيق المععمق

إن الفرق بين التدقيق(الرقابة) على المستندات والتدقيق المععمق (الرقابة المععمقة) يكمن في حجم الإمكانيات المستعملة والهدف المتوخى بالنسبة لكل نوع من التدقيق، وبصفة عامة فإن التدقيق المععمق هو العملية التي تسمح بالتأكد من التصريحات الجبائية مقارنة بالعناصر أو المظاهر الخارجية، حيث يعتبر امتداد للتدقيق على الوثائق.²

2-1- الفحص المحاسبي (التحقيق المحاسبي)

هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة وفحص محاسبته (مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت معلوماتية إلا الدفاتر الواجبة قانونا).³

2-2- التحقيق المصوب في المحاسبة

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في المحاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية. ويتم ذلك التحقق عندما تشكك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية.⁴

2-3- التحقيق المععمق في الوضعية الجبائية الشاملة

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المععمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في

¹ عيسى بولوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي-دراسة حالة ولاية باتنة-، رسالة ماجستير تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2004، الجزائر، ص 57.

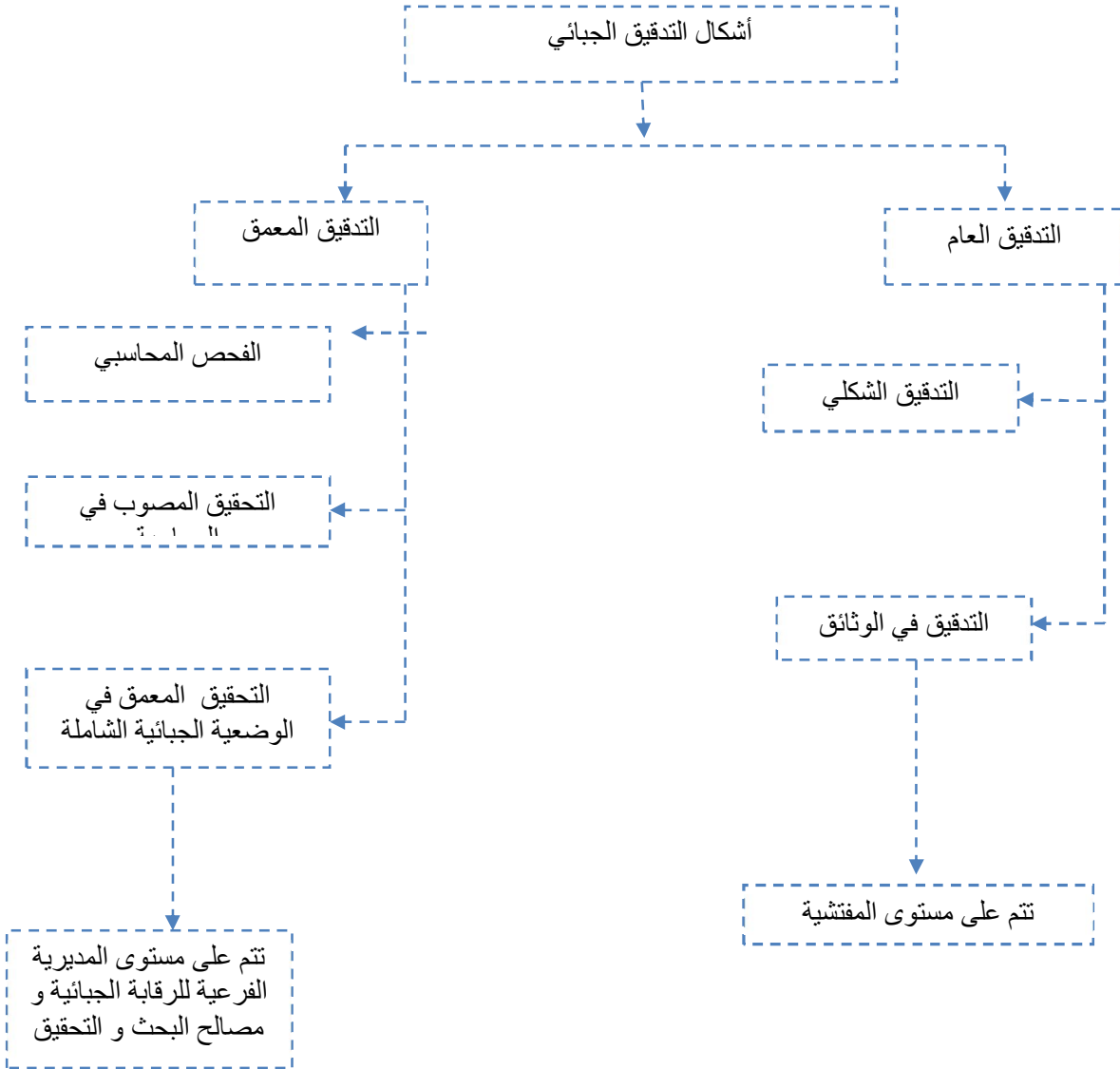
² يوسف رشيد، بكرتي بومدين، دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، ص 43.

³ مالك دحماني، عيسى بولوخ، دور التدقيق في التقليل من المخاطر الجبائية في الجزائر، مجلة الاقتصاد الصناعي، المجلد 11، العدد 01، 2021، ص 280.

⁴ المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2022.

الجزائر أم لا، عندما يكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة. وفي هذا التحقيق، يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصروح بها من جهة، والذمة أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي، من جهة أخرى، وهذا حسب المادتين 6 و 98 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.¹

الشكل رقم (06): أنواع التدقيق الجبائي



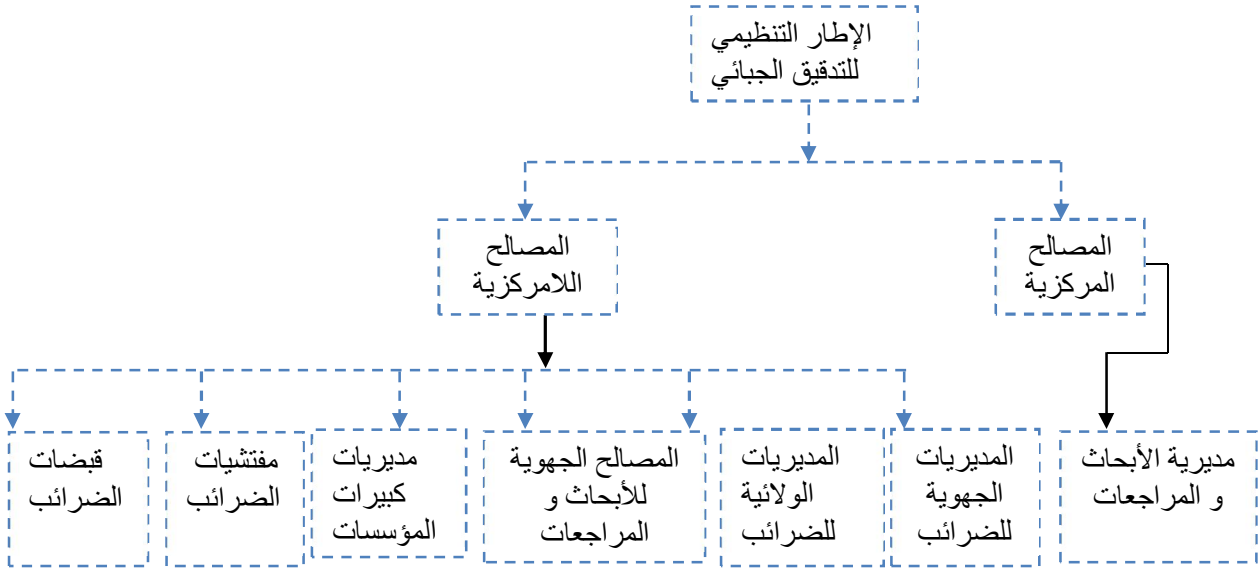
المصدر: ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة حالة الجزائر، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصاديات الدولية والحكومة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2009.

¹ - المادة 21، مرجع سابق.

المطلب الثاني: الإطار التنظيمي للتدقيق الجبائي

يعتمد تنفيذ مختلف الإجراءات المتعلقة بعملية التدقيق على مجموعة من الأجهزة والهيكل الإداري المخول لها قانونياً القيام بذلك من أجل أن تمارس هذه العملية بطريقة منظمة وفعالة للوصول إلى الأهداف المسطرة، حيث تقسم هذه الهياكل إلى: مصالح مركزية وأخرى لامركزية.

الشكل رقم (07): الإطار التنظيمي للتدقيق الجبائي



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على ما سبق.

1- المصالح المركزية

تعتبر مديرية الأبحاث والمراجعات المحرك الأساسي والمركزي لعملية التحقيق والبحث عن المعلومة الجبائية، حيث أنشأت هذه المديرية وتم تنظيمها ضمن المديريات المركزية التابعة لوزارة المالية.¹

حيث تتضمن ثلاث مصالح جهوية للبحث والمراجعات وأربع مديريات فرعية، فقد نصت المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 95-55 المؤرخ في 15-2-1995 والمعدلة والمتممة بموجب المادة الأولى من المرسوم التنفيذي رقم 98-288 في 13-7-1998 على إحداث مديرية البحث والمراجعات تتبع المديرية العامة للضرائب وتضم:²

- المديرية الفرعية للتحقيقات والبحث عن المعلومات الجبائية؛

¹ - عبد الغني كحلة، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي، رسالة ماجستير تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المدينة، 2012، ص 98.

² - المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 98-228 المؤرخ في 13/7/1998، الجريدة الرسمية، العدد 51، 1998.

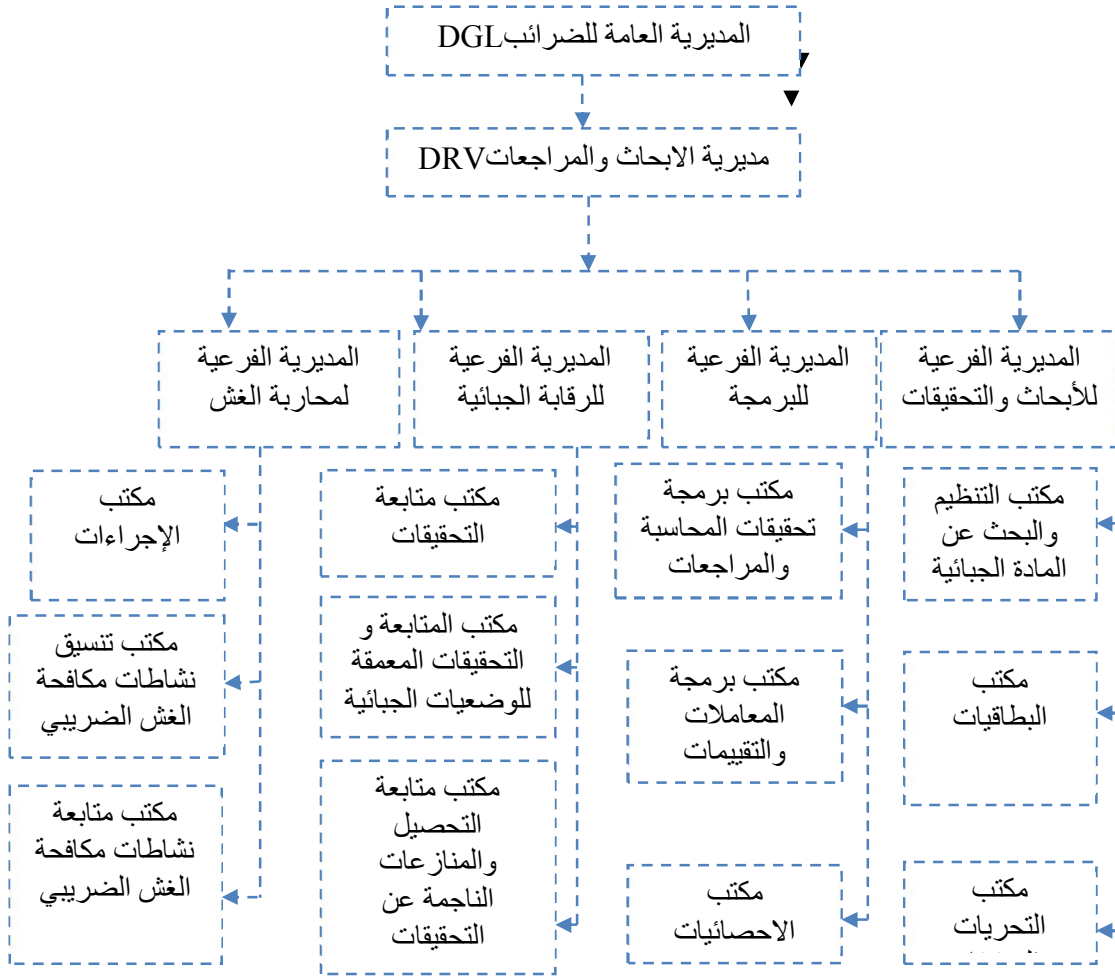
- المديرية الفرعية للبرمجة؛

- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية؛

- المديرية الفرعية للمقاييس والإجراءات.

بالنسبة للمديرية الفرعية للمقاييس والإجراءات أصبحت تسمى ب المديرية الفرعية لمحاربة الغش.¹

الشكل رقم (08): الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على موقع المديرية العامة للضرائب.

2- المصالح اللامركزية

وتسمى أيضا بالمصالح الخارجية ولها صلاحيات مستقلة نسبيا عن الإدارة المركزية، وتتكون

من:

1-1- المديريات الجهوية للضرائب

يصل عدد المديريات الجهوية للضرائب إلى تسعة (09) وتغطي مجمل القطر الوطني،

وتنظيمها محدد بالمرسوم رقم 91-60 بتاريخ 23-2-1991 (المعدل والمتمم)، وهي امتداد

¹ - موقع المديرية العامة للضرائب, www.mfdi.gov/dz, 2022/03/08.

للمصالح المركزية على المستوى المحلي ودورها الأساسي يتمثل في تنشيط ومتابعة نشاطات مديريات الضرائب الولائية التي تتبع إقليمها وتضم المديريات الفرعية التالية:

- المديرية الفرعية للتكوين؛

- المديرية الفرعية للتنظيم والوسائل؛ ك

- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية؛

- المديرية الفرعية للرقابة.

وهذه الأخيرة مكلفة بفحص وتنسيق وجلب التصريحات اللازمة للنقائص والأخطاء الملحوظة خاصة فيما يتعلق بالرقابة الجبائية وتحصيل الضرائب ومراقبة المنازعات، وهذه تتكون من ثلاث مكاتب هي:

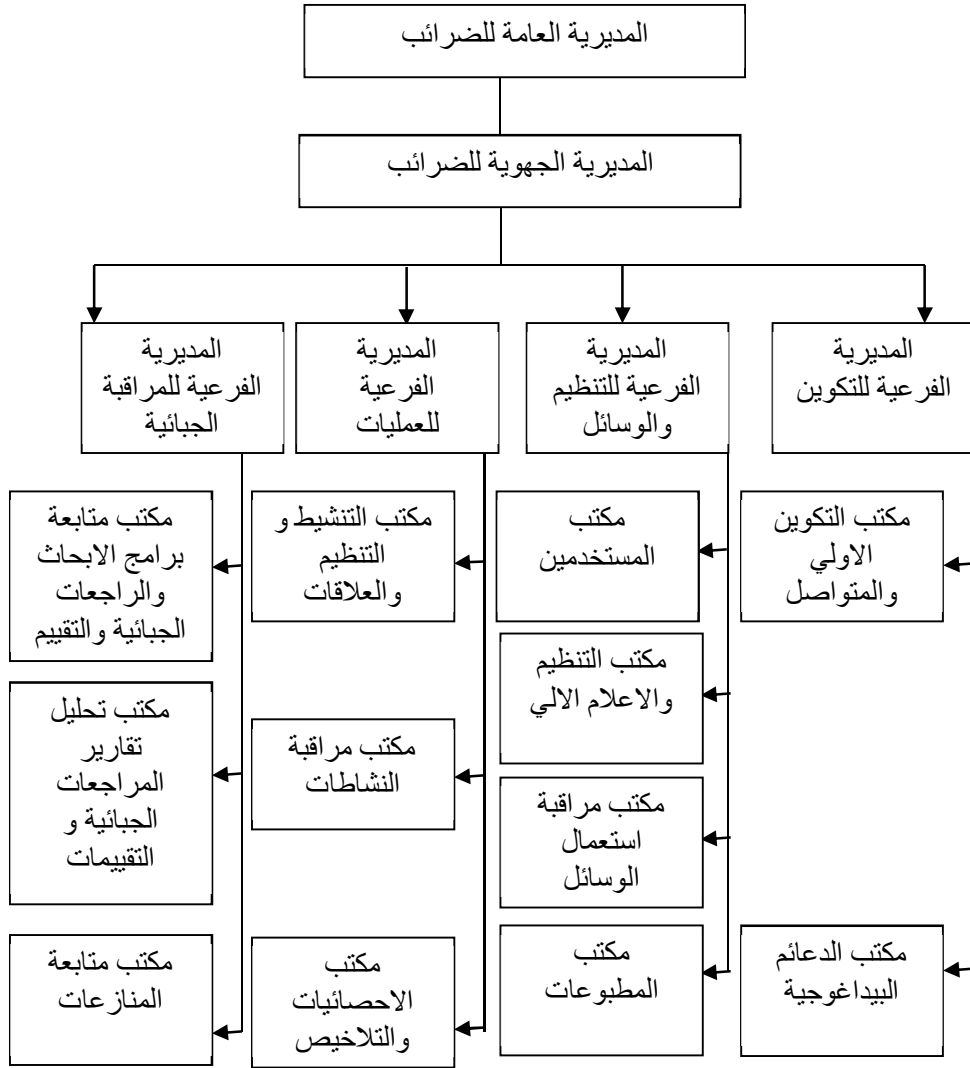
- مكتب متابعة برامج الحث والتحقيقات الجبائية؛

- مكتب تحليل تقارير التحقيقات الجبائية؛

- مكتب مراقبة المنازعات.¹

¹ - عوادي مصطفى، زين يونس، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، الطبعة الثانية، 2011، ص 28-

الشكل رقم (09): الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على موقع المديرية العامة للضرائب.

2- المديرية الولائية للضرائب

تترتب مديرية الضرائب الولائية من 05 مديريات فرعية وهي:

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

- ومن بين المهام التي تتكفل بها ما يلي:¹
- ضمان المديرية الولائية للضرائب بممارسة السلطة السليمة لمراكز الضرائب والمراكز الجهوية للضرائب؛
- السهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي، ومتابعة ومراقبة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة لها؛
- تنظيم جميع العناصر اللازمة لإعداد التقارير الجبائية؛
- إصدار الجداول وقوائم المنتوجات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعاينها وتصادق عليها وتقوم النتائج وتعد الحصيلة الدورية؛
- ضمان الرقابة القبلية وتصفية حسابات تسيير القابضين؛
- تنظيم جميع المعلومات الجبائية واستغلالها؛
- مراقبة تطور الدعاوى المرفوعة أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل.²

3- المصالح الجهوية للأبحاث والراجعات

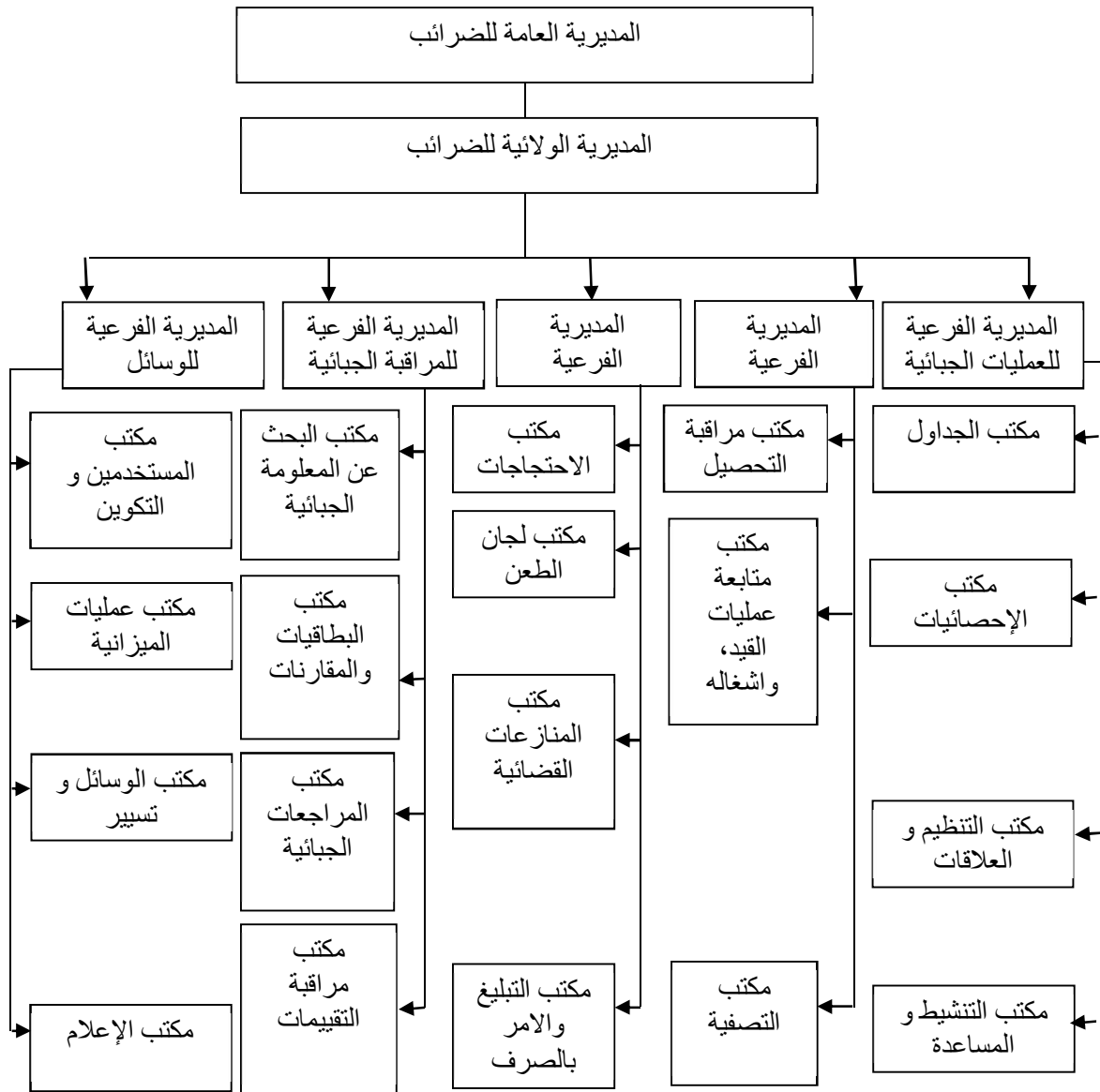
- تتواجد المصالح الجهوية للبحث والمراجعات في كل من: الجزائر، وهران، قسنطينة، وتتكون من ثلاث أقسام:
- قسم المراقبة والإحصائيات والتقييم؛
 - قسم المساعدة على الرقابة؛
 - قسم الوسائل.³
- هذه المصالح مكلفة ب:
- تنفيذ برامج البحث والتحقيق ومراقبة النشاطات والمداخل لتي تضبطها مديرية الأبحاث والمراجعات وإعداد الإحصائيات اللازمة؛
 - ضمان تسيير وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي؛
 - دراسة الشكاوي الناجمة على التحقيقات المنجزة من طرف فرق التحقيق الجبائي؛
 - تنفيذ برامج التحقيق والبحث والمتابعة ومراقبة الأشغال المتعلقة بها وتقييمها الدوري؛
 - الفصل في الشكاوي المتعلقة بالمراقبات المنجزة.¹

¹ - المادة 39 من القرار المؤرخ في 12/07/1998، الجريدة الرسمية، 1998، العدد 79، ص 19.

² - موقع مديرية الضرائب ، www.mfdgi.gov.dz، 08/03/2022.

³ - المرجع نفسه.

الشكل رقم (10): الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على موقع المديرية العامة للضرائب.

4- مديريات كبريات المؤسسات

وتتضمن ما يلي:

- المديرية الفرعية لجباية المحروقات؛
- المديرية الفرعية للتسيير؛
- المديرية الفرعية للرقابة والبطاقات؛
- المديرية الفرعية للمنازعات؛
- المديرية الفرعية للوسائل.

¹ - المادة 10 مكرر من المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 2002/09/28، الجريدة الرسمية العدد 64، 2002.

ومن بين المهام التي تتكفل بها:

- مسك وتسيير الملف الجبائي للمكلفين التابعين لمجال اختصاصها؛
- مراقبة الملفات حسب كل وثيقة؛
- ملفات تعويض قروض الرسوم.¹

5- مفتشيات الضرائب

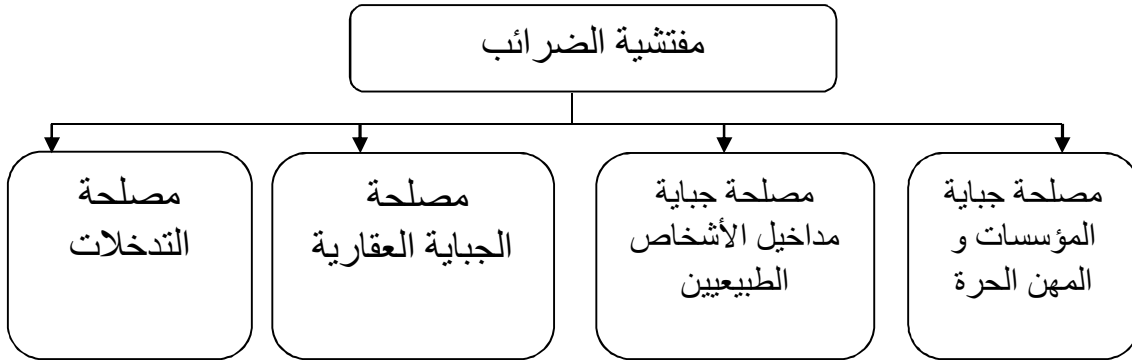
تتولى مفتشية الضرائب على الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة فتقوم بالبحث وجمع المعلومات الجبائية واستغلالها ومراقبة التصريحات الجبائية وإصدار الجداول الضريبية والكشوف والعائدات وتنفيذ عمليات التسجيل.²

وتشكل المفتشيات حجر الأساس في تنظيم الإدارة الجبائية الساري العمل به إلى غاية اليوم، فيما يخص الرقابة وتعتبر الحلقة الأكثر أهمية في النظام الجبائي الجزائري، وهي تنقسم إلى:

- مصلحة جباية المؤسسات والمهن الحرة؛
- مصلحة جباية مداخيل الأشخاص الطبيعيين؛
- مصلحة الجباية العقارية؛
- مصلحة التدخلات.³

يأخذ الهيكل التنظيمي لمفتشيات الضرائب الشكل التالي:

الشكل رقم (11): الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب



المصدر: سليمان عتير، مرجع سابق الذكر، ص111.

¹ - موقع مديرية الضرائب 2022/03/08, www.mfdgi.gov/dz

² - المادة 12 من الأمر 91-60 المؤرخ في 23/02/1991، الجريدة الرسمية، العدد 09، 1991.

³ - سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كليو العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر 2012، ص111.

6- قباضات الضرائب

يمكن التمييز بين نوعين من القباضات، قباضات تحصيل الضرائب، قباضات التسيير المالي للبلديات والمصالح الطبية والتي تقوم بتصفية جميع الضرائب والرسوم التي تتكفل بها، إضافة إلى التحصيل السريع لمجمل الضرائب والرسوم المحسوبة من عمليات التقويم والتسوية المدرجة في الجداول الضريبية.¹

¹ - شعباني لطفى، محاضرات في المراجعة الجبائية، 2017، تخصص محاسبة وجباية، قسم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، ص 23.

المبحث الثالث: علاقة التدقيق الجبائي بالتهرب الضريبي

يتخذ التدقيق الجبائي أنواع ومن أهم هذه الأنواع التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية التحقيق المحاسبي الذي يخص الأشخاص المعنويين، والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة الخاص بالأشخاص الطبيعيين ومداخلهم، وذلك لأنها الأكثر تطبيقاً من طرف مراقبي الإدارة الجبائية، حيث تلعب هذه الطرق دوراً كبيراً في الكشف عن التهرب الضريبي وذلك باستخدام مختلف إجراءات التحقيق.

المطلب الأول: دور التحقيق المحاسبي في الكشف عن التهرب الضريبي

يعتبر التحقيق المحاسبي من أهم الطرق التي يعتمد عليها التدقيق الجبائي في اكتشاف التهرب الضريبي، فهو يعمل على التأكد من مدى مطابقة المعلومات الواردة في محاسبة المكلفين مع المعطيات المادية، ولتنفيذ هذه العملية لابد من إتباع بعض الخطوات:¹

أولاً: تحضير مراقبة المحاسبة

إن عدم التزام المحققين بإجراءات الرقابة الجبائية، يجعلها تحت طائلة البطلان، لذلك يستوجب على المحققين إتباع الإجراءات التي ينص عليها التشريع الجبائي:

1- برمجة مراقبة المحاسبة

إن برمجة المكلفين الذين سيخضعون لعمليات مراقبة المحاسبة يخضع إلى قواعد إجرائية وإلى معايير انتقاء محددة من قبل الإدارة المركزية، وإعداد هذه البرامج ومتابعة تنفيذها تتم من قبل المديرية الجهوية للضرائب والمصالح الجهوية المركزية للمديرة العامة للضرائب.

1-1- إجراءات إعداد برنامج مراقبة المحاسبة

إن إعداد قائمة المكلفين الذي سيكونون محل مراقبة تتم من قبل المديرية الولائية للضرائب التي لها علاقة مباشرة بالمكلفين، حيث يكلف رؤساء المفتشيات كل نهاية سنة بإرسال اقتراحات إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية الولائية، ويقوم المدير الولائي للضرائب المعني بالتشاور معها، ويحدد القائمة النهائية بالأخذ بعين الاعتبار معايير الانتقاء وتوجهات المصالح المركزية، ومن ناحية أخرى الإمكانيات المتوفرة. وبعد فحص وتحليل مختلف اقتراحات التسجيل في برنامج مراقبة المحاسبة أو المراقبة المعمقة تقوم بعد ذلك الإدارة المركزية بتحديد البرنامج النهائي السنوي الذي سينفذ من قبل المصالح المكلفة بالرقابة، وكما يمكن للإدارة المركزية أن تطلب في أي لحظة

¹ - نصر رحال، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسة الصغيرة والمتوسطة، مرجع سابق الذكر، ص 92.

تسجيل مكلف ما في مراقبة المحاسبة أو المراقبة المعمقة للوضعية الشخصية خارج البرنامج بناء على معطيات أو بيانات خاصة في حوزتها أو مرسله إلى المصالح المعنية.

1-2- معاير انتقاء المكلفين

إن عملية انتقاء المكلفين الذين سيخضعون لعملية الرقابة لا يتم وفق معاير محددة لكن تتعلق عموما بحالات ظرفية، وعلى كل حال توجد عدة معاير يمكن أن تتبع من أجل إعداد برامج المراقبة ونقصد بها:¹

- الأنشطة التي يمكن أن تتطوي على عمليات غش كبيرة؛
- الأنشطة المحكرة وغير تنافسية مع السلع المستوردة؛
- تقسيم جغرافي متوازن من أجل أن يسمح بتغطية إقليم الولاية؛
- تقسيم عادل يسمى مجمل الأنشطة والمهن؛
- ملفات جبائية للمكلفين تحتوي على أخطاء وحالات نسيان خطيرة مكتشفة عند الرقابة في المكتب ولكن لم تفهم بشكل مناسب إلا بإجراء مراقبة من عين المكان.

02- إجراءات تنفيذ رقابة المحاسبة

تسيير الرقابة الجبائية على المحاسبة وفق قواعد قانونية كضبط الإجراءات الواجب إتباعها من طرف الإدارة الجبائية والتي توضح حقوق وواجبات المكلف بالضريبة.

2-1- إرسال إشعار بالتحقيق

لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في المحاسبة، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة(10)أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار، يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين، وكذا تاريخ وساعة التدخل أو الفترة التي يتم التحقق فيها و الحقوق و الضرائب والرسوم والأتاوى المعنية وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها وأن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة.

¹- نصر رحال، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مرجع سابق، ص 93.

في حالة حدوث مراقبة مفاجئة ترمي إلى المعينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية، يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عملية المراقبة.¹

2-2- الإبلاغ بالنتائج وحق الرد

ينبغي أن يشير الإشعار بإعادة التقويم، تحت طائلة بطلان الإجراء، إلى أن المكلف بالضريبة له الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره من أجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة، يرسل الإشعار بإعادة التقويم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو يسلم له مع أشعار بالاستلام.

يجب أن يكون الإشعار بإعادة التقويم مفصلاً بقدر كاف ومعللاً، كما يتعين إعادة ذكر أحكام الموارد التي يؤسس عليها إعادة التقويم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله لها، وللمكلف بالضريبة أجل أربعين (40) يوم ليرسل ملاحظاته أو قبوله، ويعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني. قبل انقضاء أجل الرد، يجب على العون المحقق أن يعطي كل التفسيرات الشفوية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون التبليغ إذا طلب هذا الأخير ذلك، كما يمكنه بعد الرد، الاستماع إلى المكلف بالضريبة إذا تبين أن سماعه مجد أو إذا طلب هذا الأخير إعطاء تفسيرات تكميلية. عند رفض العون المحقق لملاحظات المكلف بالضريبة، ينبغي عليه أن يعلمه بذلك، من خلال مراسلة تكون كذلك مفصلة ومبررة، وإذا أظهرت هذه الأخيرة سبباً آخر لإعادة التقويم، أو أخذ عناصر جديدة لم يسبق أخذها سابقاً عبر الإشعار الأصلي، يمنح للمكلف أجل إضافي يقدر بأربعين يوماً.²

في حالة القبول الصريح، يصبح أساساً فرض الضريبة المحدد نهائياً، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه، إلا في حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن النزاعي من طرف المكلف بالضريبة.³

¹ - المادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية، 2022.

² - المادة 20-6 من قانون الإجراءات الجبائية، 2022.

³ - المادة 20-7 من نفس القانون.

ثانيا: سير عملية التدقيق الجبائي على المحاسبة حيث يتم التدقيق في المحاسبة وفق المراحل التالية:

1- التدقيق المفاجئ والتدقيق في عين المكان

و يكون كالآتي:

1-1- التدقيق المفاجئ

أتاح القانون الجبائي للمحقق أن يجري تدقيق مفاجئ لمعينة العناصر المادية للمكلف، وحالة الوثائق المحاسبية دون أن يجري فحص نقدي لهذا الأخير، وتبقى هذه الرقابة وسيلة استثنائية لمكافحة التهرب الضريبي، ويحرر المحقق محضر نهاية عمليات المراقبة المادية ويمنح للمكلف أو لممثله.¹

1-2- التدقيق في عين المكان

إن أول لقاء مع المكلف يسمح بخلق نوع من الثقة المتبادلة، هذه المحادثة في غاية الأهمية لأنها تسمح بإقامة فكرة حول المكلف و إقامة العديد من الملاحظات، وهذا اللقاء الأول يتمثل في إجراء محادثات مع مسيري المؤسسة الخاضعة للرقابة أو المكلف والتي تتضمن حول التنظيم العام للمؤسسة ووسائلها، موضوعها بدقة، مكانتها في السوق شروط استغلال الموضوعية، زيارة المصانع والمحلات التي تسمح للمحقق بجمع المعطيات التي تستعمل في فحص المحاسبة(متابعة الإنتاج، الاستثمارات، تقنيات التصنيع، ... الخ)، وخلال زيارة المحلات على المحقق أن يضع مجموعة من التساؤلات لمعرفة:

-الإطار القانوني للمؤسسة؛

- كشوفات الربط الداخلية (سجل الإنتاج، وجود محاسبة مواد)؛

- الاستثمارات الحالية ووسائل الإنتاج؛

- المحلات المسجلة في أصول الميزانية هل هي مؤجرة أم مملوكة؛

- الروابط الموجودة بين القطاعات الداخلية في المؤسسة ومع الهيئات الأخرى أو الشركات؛

- توضيحات متعلقة بتفصيل المخطط المحاسبي الوطني والإجراءات المستعملة في المؤسسة.

¹- نصر رحال، سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي- دراسة مقارنة بين الجزائر، تونس والمغرب، أطروحة دكتوراه تتدرج ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2014، ص175.

2- فحص المحاسبة من حيث الشكل

إن التحقيق في محاسبة من حيث الشكل تتمثل في المعاينة المادية للوثائق الموضوعية للرقابة، أي التأكد من وجود وصحة الدفاتر القانونية الإلزامية وحتى تكون المحاسبة صحيحة من الناحية الشكلية، يجب أن تتوفر على الشروط التالية:¹

محاسبة منتظمة: تعتبر المحاسبة منتظمة إذا كانت ممسوكة حسب القواعد والإجراءات المنصوص عليها قانونا، أي توفر كل الدفاتر المنصوص عليها في القانوني التجاري في مواد 09 إلى 12: دفتر اليومية، دفتر الجرد، وأن تتوفر على القواعد المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي.

محاسبة صادقة: ويقصد بهذا المفهوم أن القيم المحاسبية المسجلة في مختلف الوثائق قد تم تقييمها بطريقة صحيحة. فالعون المحقق يتحقق إذا كانت مجاميع الأرصدة وعمليات الترحيل صحيحة، وكذا من صحة المعلومات الملخصة والمكتوبة في دفتر اليومية بالمقارنة مع ميزان الجرد، الدفاتر المساعدة، اليوميات المساعدة كيوومية المشتريات، المبيعات، الميزانية العامة...الخ.

محاسبة مثبتة: وتكون كذلك إذا استطاعت المؤسسة تبرير وإثبات صحة كل العمليات المسجلة في الدفاتر بواسطة تقديم المستندات والوثائق.

3- المحاسبة من حيث المضمون

ويقصد به قيام المفتش المحقق بدراسة معمقة ودقيقة للحسابات الرئيسية للقوائم المحاسبية والمالية، وذلك من خلال التركيز على الفحص لحسابات: المشتريات، التكاليف والمخزونات، الاستثمارات الحقوق، الأموال الخاصة، وحسابات النتائج، باعتبارها أهم العناصر التي يمكن أن يسند إليها المكلف في تخفيض وعائه الضريبي وتهربه من دفع التزاماتها الجبائية ويسعى المحقق في إطار عملية التحقيق إلى التركيز على النقاط التي لها تأثير على تحديد النتيجة، ومن أهم هذه النقاط:²

-التسجيل المزدوج لفاتورة مشتريات واحدة؛

- تسجيل مشتريات وهمية" بوجود فاتورة أو عدم وجودها"؛

¹ - سعاد مالح، قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية في الجزائر، ملتقى وطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، 2016، ص12-13.

² - بوعزة عبد القادر، لكصاسي ابراهيم، فعالية التحقيق المحاسبي في الكشف عن مظاهر التهرب الجبائي حالة مديرية الضرائب لولاية أدرار خلال فترة 2005-2016، 2015، ص 298.

- نسيان التسجيل المحاسبي لفواتير الشراء؛
- التحقق من قيمة فواتير البيع؛
- عدم تسجيل المبيعات من الفضلات والمهمات؛
- التأكد من الوجود المادي للثببتات وهل هي مسجلة بتكلفة حقيقية أم لا؛
- الحركة التي تعرضت لها الثببتات من شراء، تنازل، إعادة تقييم والتأكد من وجود وثائق ثبوتية لذلك؛

فحص اهتلاكات الثببتات التأكد من مدى مطابقتها للنسب والقوانين المحاسبية والجبائية؛
-التأكد من موضوعية مختلف المؤونات التي تم تكوينها؛
- الزبائن والموردين، "عدهم، توزيعهم الجغرافي وطرق التسديد المتبعة معهم"؛
-فحص جميع الإيرادات والتأكد من أنها سجلت بالمبالغ الحقيقية والبحث عن الإيرادات التي لم تسجل نسيانا أو عمدا؛

-فحص جميع التكاليف والمصاريف المحتسبة، والتأكد من موضوعيتها ومقارنتها بالواقع.¹

المطلب الثاني: دور التحقيق المعمق في الكشف عن التهرب الضريبي.

يقوم التحقيق المعمق بمجموعة من العمليات للكشف عن الفروقات ما بين المداخل المصرح بها من طرف المكلف وما بين المداخل الفعلية المحققة.

أولاً: التحضير لعملية التدقيق على المحاسبة

إن أي عملية رقابية يجب أن تسبقها مرحلة تحضيرية، إذ يتم من خلالها اختيار الملفات المراد مراقبتها:²

معايير انتقاء المكلفين للخضوع للتحقيق المعمق

إن برمجة المكلفين الذين سيخضعون للتحقيق المعمق يخضع إلى عدة قواعد إجرائية وإلى معايير انتقاء محددة من قبل الإدارة المركزية أي المديرية العامة للضرائب، وتعتبر مرحلة اختيار المكلفين مرحلة ذات أهمية كبيرة لأن فعالية عملية التحقيق ترتبط بصورة كبيرة باختيار الجيد والدقيق للمكلفين التي تتضمن ملفاتهم الجبائية إغفالات هامة بما يسمح في مرحلة التحقيق من

¹- مراد كواشي، جمعة شرقي، مسار التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية-دراسة حالة قضية تحقيق محاسبي بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية تبسة، ص 170.

²- منير لواج، عبد الرحيم لواج، دور التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في الكشف عن الوعاء الحقيقي للضريبة على الدخل الإجمالي دراسة حالة ملف جبائي بمركز الضرائب جيجل للفترة 2017-2020؛ مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد 08، العدد 01، 2022، ص 367.

الكشف عنها ومت ثم استرجاع الحقوق الضريبية المتهرب من دفعها ونظرا لأهمية وخصوصية التحقيق المعمق فإنه يتم الأخذ بعين الاعتبار معايير خاصة لاختيار الأشخاص الخاضعين له.

- الأشخاص الذين لديهم تناقضات وفوارق بين الدخل المصرح به في التصريحات السنوية الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي المودع لدى الإدارة الجبائية والمصاريف المهمة التي أنفقوها؛

- عندما تتوفر دلائل ومؤشرات تمس بصدق التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بعنوان الضريبة على الدخل الإجمالي حين إخضاع المكلف للرقابة على الوثائق بالنسبة للمستغل الشخصي للمؤسسة أو المسيرين أو الشركاء؛

- الأشخاص الذين خضعوا لمختلف أشكال الرقابة الجبائية الأخرى (رقابة على الوثائق، تحقيق في المحاسبة...الخ) و لم ينتج عنها تسويات مقبولة تعكس حقيقة مداخيلهم بالنسبة للمستغل الشخصي للمؤسسة، أو المسيرين أو الشركاء؛

- الأشخاص الذين لم يتم إحصائهم من طرف الإدارة الجبائية أي الذين ينشطون في القطاع غير الرسمي (لا يمتلكون ملف جبائي) إلا أن نمط حياته يوحي بوجود مؤشرات و دلائل تبرز مداخيل هامة قد تم إخفائها بطرق تحايل معقدة؛

- الأشخاص الذين أنفقوا مبالغ مالية مهمة في تعاملات كسراء عقارات أو استحواذ على حصص أو أسهم في شركات دون أن يكون لهم دخل كافي للمبالغ التي أنفقوها في تلك التعاملات المالية. ونشير إلى أن المعايير سألقة الذكر جاءت على سبيل الذكر وليس الحصر، حيث يمتلك مدراء الضرائب الولائيين كل الصلاحيات في اقتراح وتسجيل الأشخاص للخضوع لهذا الشكل الرقابي إذا توفرت لديهم معلومات تبرر برمجتهم كما يمكن أيضا لمديرية الأبحاث والتحقيقات على مستوى الإدارة المركزية (المديرة العامة للضرائب) أن تقوم بعملية البرمجة دون المرور على الإجراءات البرمجة المعمول بها.

والشكل التالي يوضح عملية برمجة الملفات:

الشكل رقم (12): عملية برمجة الملفات



المصدر: رحال نصر، سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي دراسة مقارنة بين الجزائر، تونس والمغرب، مرجع سابق، ص 185.

ثانيا: سير عملية التحقيق المعمق

حيث يقوم المدقق بإعادة تكوين أسس الإخضاع والإبلاغ المكلف المدقق في وضعيته الجبائية بذلك برسالة مضمونة مع اشعار بالاستلام، ويكون هذا الإبلاغ مفصلا بأرقام و جداول بطريقة تسمح لهم بفهم التقويمات المجرات حتى يتسنى له الرد عليها بملاحظاته أو قبوله، مع منحة لمدة أربعين (40) يوما. و يجب أن يحتوي الإبلاغ عن النقائص المكتشفة عند فحص الملف الجبائي، وعدم التوافق الملاحظ ما بين الدخل المصرحة وتلك المعاد تشكيلها مع إظهار مصدر و طبيعة المعلومة المستقلة، بالإضافة إلى طريقة وكيفية التقييم والتسويات المقترحة وبانقضاء أجل الرد هناك حالتين يمكن حدوثهما مثلما ذكرنا سابقا من خلال التدقيق المحاسبي وفي كليهما يكون المدقق ملزما بإعلام المكلف عن طريق الإبلاغ النهائي الذي يكون مفصلا بشكل جيد وأخيرا يقوم المدقق بإعداد التقرير النهائي للتدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية، والذي يحمل جميع المعلومات والملاحظات المسجلة حول عملية التدقيق، ثم يقوم بإرسال نسخ منه إلى الجهات المعنية.¹

¹ - بن عثمان عائشة، أثر تطبيق نظام الحاسبي المالي على فعالية نظام التدقيق الجبائي - دراسة حالة الجزائر خلال فترة 2005-2017، أطروحة تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه الدور الثالث في العلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2019، ص 112.

خلاصة الفصل الثاني:

إن أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة، هو التدقيق الجبائي الذي يعتبر أداة قانونية في يد الإدارة الجبائية تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية.

كما أن عملية التدقيق الجبائي تعتمد على طريقتين في التحقيق، وهما التحقيق المحاسبي، والتحقق المعمق، وبعرضنا لكلا الطريقتين نجد أن عملية التدقيق المحاسبي تكون بفحص محاسبة المكلف المعني بالتحقيق شكلا ومضمونا بهدف اكتشاف الأخطاء المرتكبة لكن هذه الطريقة في التحقيق محدودة، لأنها خاصة بالأشخاص المعنويين، مما أدى إلى تدعيمها بطريقة التحقيق المعمق الخاصة بالأشخاص الطبيعيين، وهذا من أجل التوسيع من صلاحيات الأعوان المحققين، بهدف التحقق من انسجام وتجانس المعلومات المصرح بها في إطار الضريبة على الدخل الإجمالي والوضعية المالية للمكلف.

الفصل الثالث:
دراسة حالة مديرية
الضرائب بولاية المسيلة



تمهيد:

بعد ما تم الإلمام بالجانب النظري للدراسة الخاص بالتهرب الضريبي والتدقيق الجبائي، سنقوم بإسقاط المعلومات على أرض الواقع وذلك عن طريق الدراسة التطبيقية لمديرية الضرائب لولاية المسيلة، من خلال الاطلاع على المستندات والوثائق الجبائية والتحقق منها، حيث تم اختيار شركة ذات مسؤولية محدودة لتطبيق دراسة التدقيق المحاسبي، وشخص طبيعي للتدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة.

ومنه قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية المسيلة.

المبحث الثاني: دراسة آليات التدقيق الجبائي المعتمدة لدى مديرية الضرائب لولاية المسيلة.

المبحث الثالث: المشاكل التي تصادف عملية التدقيق الجبائي في الجزائر والحلول المقترحة.

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية المسيلة

في هذا المبحث سنتعرف على المؤسسة المستقبلية و المتمثلة في مديرية الضرائب لولاية المسيلة، و ذلك من خلال معرفة المهام المخولة إليها والاطلاع على هيكلها التنظيمي.

المطلب الأول: تعريف مديرية الضرائب

و نعرفها كآآتي:

التعريف بالمديرية

المديرية الولائية للضرائب المسيلة، إدارة عمومية غير مركزية تابعة لوزارة المالية - المديرية العامة للضرائب¹

- مرسوم الإنشاء: تم إنشاء مديرية الضرائب بالمسيلة ابتداء من تاريخ 1991/10/01، بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91 60 المؤرخ في 23 /02/ 1991 المعدل والمتمم.

المخطط الهيكلي: تمت هيكلة المديرية الولائية للضرائب بموجب المرسوم التنفيذي رقم 327 /06 المؤرخ في 18/09/2006، والقرار المؤرخ في 21/02/2009 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، مهيكلة على النحو التالي:

المديرية الولائية للضرائب؛

- مديريات فرعية؛

- مفتشيات الضرائب؛

- قباضات الضرائب؛

- مراكز الضرائب؛

- مراكز جوارية للضرائب.

المطلب الثاني: مهام مديرية الضرائب لولاية المسيلة

تعتبر مديرية الضرائب أداة هامة في الكشف عن التهرب الضريبي عن طريق التحقيقات الجبائية، وتتكون من مصالح مختلفة هذه المصالح تقوم بمهام متعددة يتم التطرق إليها.

¹ - مديرية الضرائب لولاية المسيلة.

المديرية الولائية للضرائب

هي مكلفة ب:¹

- ضمان المديرية الولائية للضرائب بممارسة السلطة السليمة لمراكز الضرائب والمراكز الجهوية للضرائب؛
- السهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي، ومتابعة ومراقبة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة لها؛
- تنظيم جميع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية؛
- لإصدار الجداول وقوائم المنتوجات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعاينها وتصادق عليها وتقوم النتائج وتعد الحصيلة الدورية؛
- تحليل وتقييم 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 وتصفية اللتين يقوم بهما كل مكتب قباضة ومتابعة تسوية ذلك؛
- متابعة تطور الدعاوى المرفوعة أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل؛
- ضمان الرقابة القبالية وتصفية حسابات تسيير القابضين؛
- تنظيم جمع المعلومات الجبائية واستغلالها؛
- إعداد برامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة ومتابعة تنفيذها وتقييم نتائجها؛
- وضع الرقابة المقررة فيما يخص القيم والأسعار وتأذن بالزيادة إن اقتضى الأمر ذلك؛
- دراسة العرائض وتنظيم أشغال لجان الطعن ومتابعة المنازعات ومسك الملفات المرتبطة بها بصفة منتظمة؛
- متابعة تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال وعاء الضريبة؛

¹ مديرية الضرائب لولاية المسيلة.

- تقدير احتياجات المديرية من الوسائل البشرية والمادية والتقنية والمالية وإعداد تقديرات الميزانية المطابقة لذلك؛
 - ضمان تسيير المستخدمين والاعتمادات المخصصة لهذه المصالح؛¹
 - توظيف وتعيين المستخدمين الذين لم تقرر طريقة أخرى لتعيينهم؛
 - تنظيم وتطبيق أعمال التكوين وتحسين المستوى التي تبادر بها المديرية العامة للضرائب؛
 - تكوين رصيда وثائقيا للمديرية الولائية وتسييره وضمان توزيعه وتعميمه؛
 - السهر على مسك ملفات جرد الأملاك العقارية والمنقولة كما السهر على صيانة هذه الأملاك والمحافظة عليها؛
 - تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم؛
 - نشر المعلومات والآراء لفائدة المكلفين بالضريبة.
 - تتكون المديرية الولائية للضرائب من خمس (05) مديريات فرعية:
- 1- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية: وتكف ب:

- تنشيط المصالح وإعداد الإحصائيات وتجميعها، كما تكلف بأشغال الإصدار؛
 - التكفل بطلبات اعتماد حصص شراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ومتابعتها ومراقبتها؛
 - متابعة أنظمة الإعفاء والامتيازات الجبائية الخاصة.
 - تعمل على تسيير:
- (أ) مكتب الجداول، ويكلف ب:
- التكفل بالجدول العامة والتصديق عليها؛
 - التكفل بمصفوفات الجداول العامة وسندات التحصيل.
- (ب) مكتب الاحصائيات
ويكلف ب:

¹ - مديرية الضرائب لولاية المسيلة.

- استلام إحصائيات الهياكل الأخرى في المديرية الولائية؛
- مركزة المنتجات الإحصائية الدورية الخاصة بالوعاء والتحصيل؛
- مركزة الوضعيات الإحصائية الدورية وضمان إحالتها إلى المديرية الجهوية للضرائب؛

ج) مكتب التنظيم والعلاقات العامة

ويكلف ب: ¹

- استلام ودراسة طلبات الاعتماد في نظام الشراء بالإعفاء ممن الرسم على القيمة المضافة مع تسليم هذه الاعتمادات؛
- متابعة الأنظمة الجبائية الخاصة والامتيازية؛
- نشر المعلومة الجبائية واستقبال الجمهور وإعلامه وتوجيهه.

د) مكتب التنشيط والمساعدة

ويكلف لاسيما، بضمان ما يأتي:

- التكفل بالاتصال مع الهياكل الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وكذا بتنشيط المصالح المحلية ومساعدتها قصد تحسين مناهج العمل وانسجامها؛
- متابعة تقارير التحقيق في التسيير ومعالجتها.

2-المديرية الفرعية للتحصيل:

وتكلف ب:

- التكفل بالجداول وسندات الإيرادات ومراقبتها ومتابعتها وكذا بوضعية وتحصيل الضرائب والرسوم وكل ناتج آخر أو أتاوى؛
- متابعة العمليات والقيود المحاسبية والمراقبة الدورية لمصالح التحصيل وتنشيط قبضات الضرائب في مجال تنفيذ أعمالها للتطهير وتصفية الحسابات وكذا التحصيل الجبري للضريبة؛
- التقييم الدوري لوضعية التحصيل وتحليل النقائص لا سيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير من شأنها أن تحسن الناتج الجبائي؛
- مراقبة القابضات ومساعدتها قصد تطهير حسابات قابضات الضرائب بغية تصفية الحسابات وتطهيرها.

¹ - مديرية الضرائب لولاية المسيلة.

تعمل على تسيير:

(أ) مكتب مراقبة التحصيل

(ب) ويكلف ب:

- دفع نشاطات التحصيل؛

- المحافظة على مصالح الخزينة بمناسبة الصفقات العقارية الموثقة وعند إرجاع فائض المدفوعات¹؛

- إعداد عناصر الجباية الضرورية لوضع الميزانية وتبليغها للجماعات المحلية وكذا الهيئات المعنية.

(ب) مكتب متابعة عمليات القيد وأشغاله

يكلف بضمان:

- متابعة أعمال التأشير والتوقيع على المدفوعات وعلى شهادات الإلغاء من الجداول وسندات الإيرادات المتكفل بها؛

- المراقبة الدورية لوضعية الصندوق وحركة الحسابات المالية والقيم غير النشطة؛

- التكفل الفعلي بالأوامر والتوصيات التي يقدمها المحققون في التسيير، بخصوص مهام المراقبة وتنفيذها؛

- ضمان إعداد وتأشير عمليات والقيود عن تسليم المهام بين المحاسبي.

(ج) مكتب التصفية، ويكلف بضمان:

- مراقبة التكفل بالجدول العامة وبسندات التحصيل أو الإيرادات المتعلقة بمستحقات ومستخرجات الأحكام والقرارات القضائية في مجال الغرامات والعقوبات المالية أو الموارد غير الجبائية؛

- استلام المنتجات الإحصائية التي يعدها قابضو الضرائب والمصادقة عليها؛

- مركزة حسابات تسيير الخزينة والمستندات الملحقة؛

- التكفل بجدول القبول في الإرجاء للمبالغ المعترذ تحصيلها وجدول تصفية منتجات الخزينة وسجل الترحيل، ومراقبة كل ذلك.

¹ - مديرية الضرائب لولاية المسيلة.

3- المديرية الفرعية للمنازعات، وتكلف بضمان:

- معالجة الاحتياجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي أو المرحلة الإعفائية، وتبليغ القرارات المتخذة ولأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة؛
- معالجة طلبات استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة؛
- تشكيل ملفات إيداع التظلمات أو طعون الاستئناف والدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الإدارة الجبائية.

تعمل على تسيير:

أ) مكتب الاحتياجات

ويكلف ب:¹

- استلام دراسة الطعون الهادفة سواء إلى إرجاع الحقوق أو إلى إلغاء القرارات اللاحقة أو إلى المطالبة بأشياء محجورة؛
- استلام ودراسة الطلبات المتعلقة باسترجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.

ت) مكتب لجان الطعن

ويكلف ب:

- دراسة الاحتياجات أو الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة وتقديمها للجان المصاحبة والطعن النزاعي أو الإعفائي المختصة؛
- تلقي الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب الرامية إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو إخلاء المسؤولية أو إرجاع دفع أقساط ضريبية أو رسوم أو حقوق غير قابلة للتحصيل وعرضها على لجنة الطعن الإعفائي المختصة.

ج) مكتب المنازعات القضائية

ويكلف ب:

- إعداد وتكوين ملفات إيداع الشكاوي لدى الهيئات القضائية الجزائية المختصة؛

¹ - مديرية الضرائب لولاية المسيلة.

- الدفاع أما الهيئات القضائية المختصة على مصالح الإدارات الجبائية عند الاحتجاج على فرض الضريبة.

(د) مكتب التبليغ والأمر بالصرف

ويكلف ب: ¹

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

4- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية

وتكلف ب:

- بإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجاز.

تعمل على تسيير:

(أ) مكتب البحث عن المعلومة الجبائية

الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف ب:

- تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات الي تعني وعاء الضريبة ومراقبتها وكذا تحصيلها؛
- تنفيذ برامج التدخلات والبحث وكذا تنفيذ حق الاطلاع وحق الزيارة بالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية.

(ب) مكتب البطاقات والمقارنات

ويكلف ب:

- تكوين وتسيير مختلف البطاقات الممسوكة؛
- التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة؛
- مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة وإعداد وضعيات إحصائية وحوصل دورية لتقييم نشاطات المكتب.

¹ - مديرية الضرائب لولاية المسيلة.

ج) مكتب المراجعات الجبائية

الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف بضمان:

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

د) مكتب مراقبة التقييمات

الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف ب:¹

- استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجانا؛
- المشاركة في أشغال التحيين للمعايير المرجعية (التطبيق)؛
- متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.

5- المديرية الفرعية للوسائل

وتكلف ب:

- تسيير المستخدمين والميزانية والوسائل المنقولة وغير المنقولة للمديرية الولائية للضرائب؛
- السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتنسيقها وكذا السهر على إبقاء المنشآت التحتية والتطبيقات المعلوماتية في حالة تشغيل.

تعمل على تسيير:

أ) مكتب المستخدمين والتكوين

ويكلف ب:

- السهر على احترام التشريع والتنظيم الساريين المفعول في مجال تسيير الموارد البشرية والتكوين؛
- إنجاز أعمال ضبط التعداد وترشيد مناصب العمل، التي يشرع فيها بالاتصال مع الهياكل المعنية في المديرية الجهوية.

¹ - مديرية الضرائب لولاية المسيلة.

ب) مكتب عمليات الميزانية

ويكلف ب:¹

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

ج) مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف

ويكلف ب:

- تسيير الوسائل المنقولة وغير المنقولة وكذا مخزن المطبوعات وأرشيف كل المصالح التابعة للمديرية الولائية للضرائب تنفيذ التدابير المشروع فيها من أجل ضمان أمن المستخدمين والهياكل والعتاد والتجهيزات مع إعداد تقارير دورية عن ذلك.

د) مكتب الإعلام الآلي

ويكلف ب:

- التنسيق في مجال الإعلام الآلي بين المصالح على الصعيدين المحلي والجهوي؛
- المحافظة في حالة شغل للمنشآت التحتية التكنولوجية ومواردها.

¹ - مديرية الضرائب لولاية المسيلة.

باستثناء مديرتي الضرائب لولايتي إيليزي وتندوف فهما مكونتان من ثلاث (03) مديريات
فرعية:

1- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والتحصيل

تضم:¹

- أ) مكتب الجداول والاحصائيات؛
- ب) مكتب التنظيم والتنشيط والعلاقات العمومية؛
- ج) مكتب مراقبة التحصيل.
- د) مكتب متابعة العمليات وأشغال القيد والتصفية.

2- المديرية الفرعية للنزاعات والرقابة الجبائية

تضم:

- أ) مكتب الاحتجاجات؛
- ب) مكتب المنازعات القضائية ولجان الطعن؛
- ج) مكتب التبليغات والأمر بالصرف؛
- د) مكتب لبحث عن المعلومة الجبائية والمراجعات الجبائية ومراقبة التقييمات.

3- المديرية الفرعية للوسائل

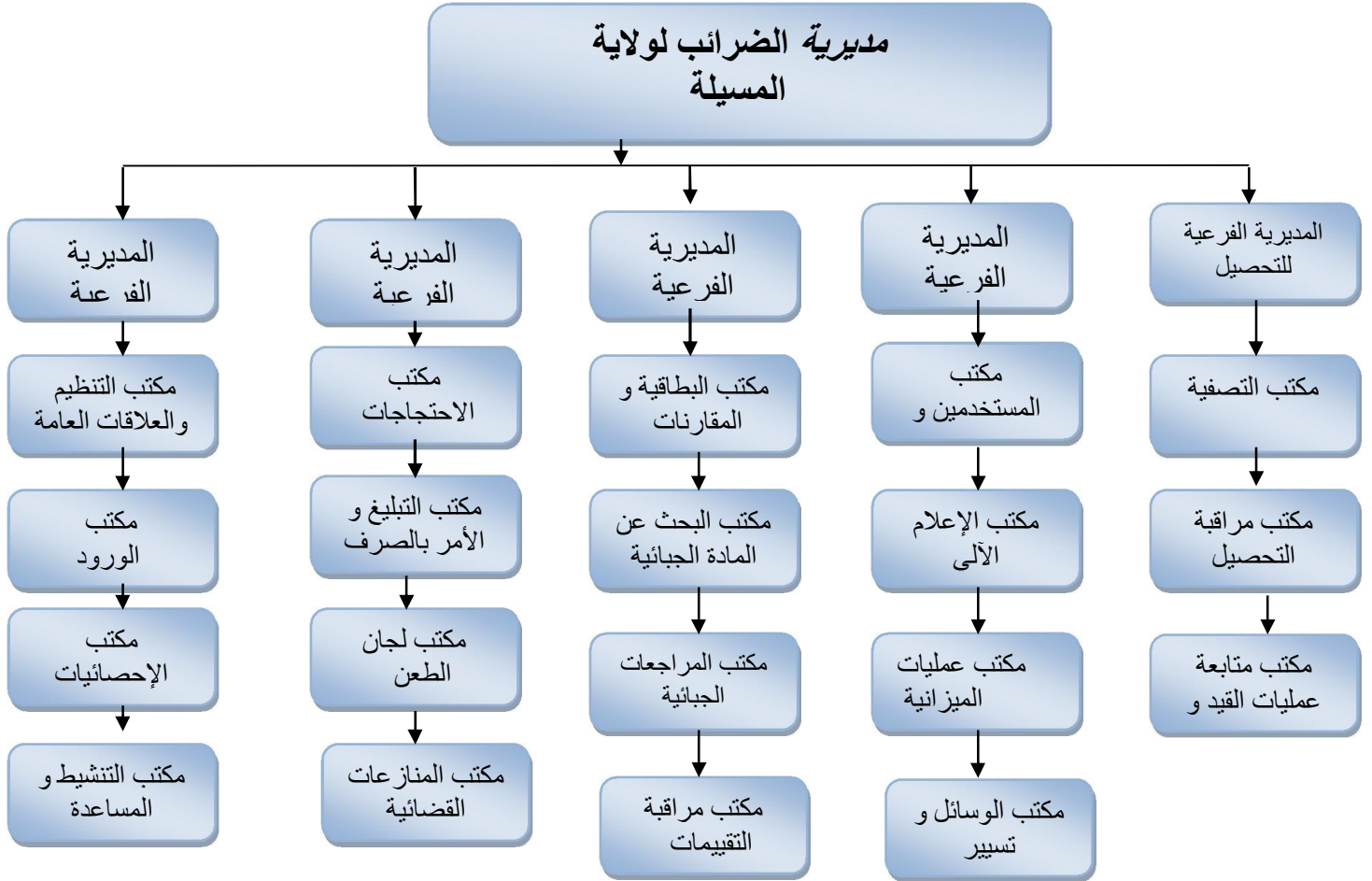
تضم:

- أ) مكتب المستخدمين والتكوين؛
- ب) مكتب العمليات الميزانية؛
- ج) مكتب الوسائل والإعلام الآلي.

¹ مديرية الضرائب لولاية المسيلة.

والشكل التالي يظهر الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المسيلة:

الشكل رقم 13: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المسيلة



المصدر: مديرية الضرائب لولاية المسيلة.

المبحث الثاني: دراسة آليات التدقيق الجبائي لدى مديرية الضرائب لولاية المسيلة.

بعد التطرق لجميع إجراءات التدقيق المحاسبي والتدقيق المعمق في الجزء النظري تم إسقاط في هذا المبحث على أرض الواقع والقيام بدراسة حالة لمؤسسة ذات مسؤولية محدودة وشخص طبيعي وفقا لآليات التدقيق الجبائي المتمثلة في التحقيق المحاسبي والمعمق.

المطلب الأول: مراحل دراسة ملف

وتتمثل فيما يلي:

1- الإشعار بالتحقيق:

لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق ارسال أو تسليم إشعار بالتحقيق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة (10) أيام، ابتداء من تاريخ استلام الإشعار.

2- الإبلاغ وحق الرد:

يجب أن يكون أم يكون الإشعار بإعادة التقويم مفصلا بقدر كاف ومعللا، كما يتعين إعادة ذكر أحكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقويم من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله لها.

وللمكلف بالضريبة أجل أربعين (40) يوما ليرسل ملاحظاته أو قبوله، ويعد عدم الرد في الأجل بمثابة قبول ضمني.

3- محضر المعاينة بعين المكان:

- لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من ثلاثة (3) أشهر.

- يجب معاينة نهاية عمليات التحقيق في عين المكان عن طريق محضر يستدعي المكلف بالضريبة المحقق معه لتأشير، وتوضع الإشارة عند الاقتضاء في محضر رفض هذا الأخير التوقيع.

4- إعداز:

موضوع الإعداز يدعى من خلاله المكلف بالضريبة لتقديم المحاسبة في أجل يزيد عن ثمانية (8) أيام، كما يذكر الرفض المحتمل للتوقيع في المحضر.

5- التقرير النهائي:

ينبغي أن يبين المحضر المحرر، بصفة واضحة وبدون غموض، القرار الناتج عن التحكيم من قبل، حسب الحالة، مدير كبريات المؤسسات أو مدير الضرائب الولائي، رئيس مصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات أو رئيس مركز الضرائب.

المطلب الثاني: التحقيق المحاسبي

1- تعريف المؤسسة

شركة ذات مسؤولية محدودة yyyyyyy والتي تمارس نشاط محطة خدمات- بيع الزيوت بداية من تاريخ: 2011/01/12 حسب السجل التجاري: رقم 28 ب yyyyyy بالعنوان بلدية المسيلة. والمسجل لدى مفتشية الضرائب yyyyyy تحت المادة رقم yyy والرقم yyyyyy

2- الوضعية الجبائية

الشركة تخضع للضريبة على أرباح الشركات (IBS) حسب نص المادة 135-136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة إضافة إلى الرسم على حجم المعاملات وفقا للمواد 217-357 من نفس القانون المذكور أعلاه.

كما تخضع الشركة إجباريا على دفع الرسم على القيمة المضافة وهذا نظرا لطبيعة النشاط الممارس محطة خدمات + بيع الزيوت.

التحقيقات الأولية

تم برمجة نشاط الشركة في التحقيق المحاسبي ضمن برنامج 2020 و تم تبليغهم بموجب الإشعار بالتبليغ رقم 2020/40 بتاريخ 2020/06/22 مرفقا بميثاق المكلف بالضريبة طبقا لأحكام المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية إضافة إلى التعديلات المحدثه بموجب قانون المالية تم القيام بعملية البحث عن المعلومة الجبائية من خلال مراسلة الهيئات التي تتعامل معها الشركة خصوصا مؤسسة نפטال وحدة التوزيع بالمسيلة ومؤسسة غاز البترول المميع نפטال وحدة برج بوعريريج ومقارنتها بالوثائق المحاسبية المقدمة كقواتير الشراء والأعباء ومقارنتها بالتصريحات الشهرية والسنوية وتتبع حركة الكشف البنكي.

التحقيقات المحاسبية

من حيث الشكل:

تم تقديم دفاتر المحاسبة كالتالي:

- دفتر اليومية: مصادق وموقع عليه من طرف رئيس محكمة مقرة بتاريخ 2005/02/08 ويحتوي على 46 ورقة.

- دفتر الجرد: مصادق وموقع عليه من طرف رئيس محكمة المسيلة بتاريخ 2005/02/12 ويحتوي على 46 ورقة.

دفتر الأجور: مصادق وموقع عليه من طرف رئيس محكمة المسيلة بتاريخ 2005/02/16 و يحتوي على 46 ورقة.

الدفاتر المساعدة: هذه الدفاتر ممسوكة بطريقة الإعلام الآلي وتم فحص دفاتر المشتريات، دفتر البنك، دفتر الصندوق.

من حيث المضمون

النقائص المسجلة

- أثناء تفحص المشتريات المسجلة تم اكتشاف فرق بين المشتريات الخاصة بمادة الزيوت لجميع السنوات؛

- اختلال في المشتريات الخاصة بالموارد البترولية (مازوت+ بنزين) بالنقصان والزيادة؛

- عدم التصريح بالمشتريات الخاصة بمادة سير غاز لجميع السنوات؛

- الخلل في المخزونات المصرح بها في 2016/12/31 مما صعب عملية تتبع حركة المخزونات؛

- عدم تسجيل مخزونات سنة 2018.

- تأسيس المشتريات بالنسبة للمؤسسة yyyyyy

تم تأسيس المشتريات بناء على المعلومات الواردة من طرف مؤسسة نفضال وحدة توزيع بالمسيلة.

- مراقبة المشتريات بالنسبة لسنة 2017:

الوحدة: دج

الجدول رقم: (01): المشتريات المستخرجة لسنة 2017

2017	البيان/ السنوات
47307938	المشتريات المستخرجة من مادة المازوت
7251828	المشتريات المستخرجة من مادة البنزين العادي
1368908	المشتريات المستخرجة من مادة سير غاز
9978653	المشتريات المستخرجة من مادة زيوت التشحيم

30887	مشتريات من مادة غاز البوتان
55907326	مجموع المشتريات المستخرجة

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المسيلة، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، 2020.

نلاحظ أن المشتريات لسنة 2017 من مادة المازوت وصلت إلى 47307938 مقارنة بمشتريات المواد الأخرى.

الجدول رقم(02): جدول يوضح المشتريات المستخرجة والمشتريات المصرح بها من قبل المكلف بالضريبة لسنة 2017. الوحدة: دج

55907326	المشتريات المستخرجة
56795844	المشتريات المصرح بها
9111482	الفرق

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المسيلة، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، 2020.

بما أنه يوجد فارق بين المشتريات المستخرجة والمشتريات المصرح بها لسنة 2017 زيادة في المشتريات المصرح بها بهدف التهرب من دفع الضرائب.

- مراقبة المشتريات لسنة 2018:

الجدول رقم (03): جدول يوضح المشتريات المستخرجة لسنة 2018 الوحدة: دج

2018	البيان/ السنوات
57142493	المشتريات المستخرجة من مادة المازوت
7042687	المشتريات المستخرجة من مادة البنزين العادي
1702687	المشتريات المستخرجة من مادة سير غاز
10597729	المشتريات المستخرجة من مادة زيوت التشحيم
0	مشتريات من مادة غاز البوتان
76487766	مجموع المشتريات المستخرجة

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المسيلة، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، 2020.

ملاحظة: بالنسبة لسنة 2018 وبعد الإطلاع على المراسلات المبينة أعلاه ومقارنتها بالتسجيل المحاسبي والتصريح السنوي تبين أن وجود تكرار في المشتريات البترولية، حيث نجد أن المشتريات

من مادة غاز البوتان 0 دينار في المقابل قيمة المواد من البنزين العادي و سير غاز بلغت 7042687 و1702687 على التوالي.

الجدول رقم:(04): المشتريات المستخرجة والمشتريات المصرح بها من طرف المكلف لسنة 2018:

الوحدة: دج

76487766	المشتريات المستخرجة
76487766	المشتريات المصرح بها
0	الفرق

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المسيلة، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، 2020.

عدم وجود فارق بين المشتريات المستخرجة والمصرح بها وهذا يدل على عدم وجود نية من المكلف للتهرب من دفع الضريبة.

- مراقبة المشتريات لسنة 2019

الوحدة: دج

الجدول رقم:(05): المشتريات المستخرجة لسنة 2019

2019	البيان/ السنوات
4730938	المشتريات المستخرجة من مادة المازوت
7251828	المشتريات المستخرجة من مادة البنزين العادي
2171939	المشتريات المستخرجة من مادة سير غاز
10354424	المشتريات المستخرجة من مادة زيوت التشحيم
0	مشتريات من مادة غاز البوتان
67086129	مجموع المشتريات المستخرجة

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المسيلة، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، 2020.

من خلال الجدول نلاحظ أن المشتريات من مادة زيوت التشحيم قدرت ب 10354424 بينما المشتريات من مواد الأخرى كانت أقل إذ وصلت إلى 4730938 لمادة المازوت، 7251828 لمادة البنزين العادي.

الجدول رقم(06): المشتريات المستخرجة والمشتريات المصرح بها من طرف المكلف لسنة 2019 الوحدة: دج

67086129	المشتريات المستخرجة
62810092	المشتريات المصرح بها
4276037	الفرق

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المسيلة: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، 2020.

وجود فرق بين المشتريات المستخرجة والمشتريات المصرح بها لسنة 2019، ومنه يوجد تلاعب يؤدي إلى التهرب من دفع الضرائب.

- تأسيس أرقام الأعمال بالنسبة للمؤسسة yyyyyy

تم تأسيس رقم الأعمال الخاص بمادتي الزيت و لواحقها باعتماد على هامش ربح قدر ب 10%.

- بالنسبة لسنة 2017:

تكون كالآتي:

الجدول رقم:(07): تأسيس رقم الأعمال لسنة 2017

الوحدة: دج

2017	البيان / السنوات
29230347	رقم الأعمال المستخرج
18227020	رقم الأعمال المصرح به
11003327	الفارق

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المسيلة، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، 2020.

نلاحظ من خلال الجدول أن رقم الأعمال المستخرج أكبر من رقم الأعمال المصرح به، يعني أن المكلف حاول التهرب من دفع الضريبة.

- بالنسبة لسنة 2018:

الجدول رقم:(08): تأسيس رقم الأعمال لسنة 2018: الوحدة: دج

البيان/ السنوات	2018
رقم الأعمال المستخرج	14471015
رقم الأعمال المصرح به	10272699
الفارق	4198316

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المسيلة، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، 2020.

وجود فرق بين رقم الأعمال المستخرج و رقم الأعمال المصرح به، وهذا يدل على وجود نية من المكلف للتهرب من دفع الضريبة.

- بالنسبة لسنة 2019:

الجدول رقم:(09): تأسيس رقم الأعمال لسنة 2019: الوحدة: دج

البيان/ السنوات	2019
رقم الأعمال المستخرج	15556890
رقم الأعمال المصرح به	7229422
الفارق	8327468

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المسيلة، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، 2020.

بما أنه يوجد فارق بين رقم الأعمال المستخرج ورقم الأعمال المصرح به، يعني وجود تلاعب يؤدي إلى التهرب من دفع الضريبة.

نتائج التحقيق المحاسبي النهائية.

سيتم التحقيق المحاسبي للمكلف yyyyyy لسنوات 2018، 2017 و 2019.

- تأسيس الأرباح للمؤسسة yyyyyy

تكون كالتالي:

- نتائج التحقيق بالنسبة لسنة 2017:

الجدول رقم:(10): تأسيس الأرباح لسنة 2017 الوحدة: دج

2017	البيان/ السنوات
91992647	رقم الأعمال المستخرج
3679706	الربح المستخرج
1896305	الربح المصرح به
919926	الضريبة المستخرجة
-	الضريبة المصرح بها
919926	الفارق في الضريبة
%25	معدل الضريبة
229982	مبلغ العقوبة
1149908	المجموع

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المسيلة، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، 2020.

الضريبة المستخرجة = الربح المستخرج × معدل الضريبة.

يتحدد معدل العقوبة على النحو التالي:

إذا كان الفارق محصور بين 0 و 05 مليون ← 10%

إذا كان الفارق محصور بين 05 مليون و 20 مليون ← 15%

إذا كان الفارق أكبر من 20 مليون ← 25%

- نتائج التحقيق بالنسبة لسنة 2018

الجدول رقم (11): تأسيس الأرباح لسنة 2018 الوحدة: دج

2018	البيان/ السنوات
90138215	رقم الأعمال المستخرج
3605529	الربح المستخرج
1711420	الربح المصرح به
901382	الضريبة المستخرجة
-	الضريبة المصرح بها

901382	الفارق في الضريبة
%25	معدل الضريبة
225346	مبلغ العقوبة
1126728	المجموع

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المسيلة، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، 2020.

قدر الفارق في الضريبة ب 901382، لأن المكلف لم يصرح بمجمل الضريبة بل صرح بجزء منها بغية التهرب من دفعها.

- نتائج التحقيق بالنسبة لسنة 2019:

الجدول رقم:(12): تأسيس الأرباح لسنة 2019 الوحدة: دج

2019	البيان/ السنوات
84134503	رقم الأعمال المستخرج
3365380	الربح المستخرج
1084221	الربح المصرح به
774037	الضريبة المستخرجة
-	الضريبة المصرح بها
774037	الفارق في الضريبة
%25	معدل الضريبة
193509	مبلغ العقوبة
967547	المجموع

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المسيلة، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، 2020.

$$\text{الضريبة المستخرجة} = 3365380 \times 23\% = 774037.$$

$$\text{الضريبة المصرح بها} = 1084221 \times 0\% = 0.$$

$$\text{العقوبة} = (0 - 774037) \times 25\% = 193509.$$

بما أن الضريبة المستخرجة قدرت ب 774037 في حين لم يصرح المكلف بها، ومنه المكلف أراد التحايل من أجل التهرب من دفعها.

الجدول رقم:(13): إجمالي الضرائب الواجبة الدفع خلال كل سنة الوحدة: دج

البيان/ السنوات	2017	2018	2019
الضرائب على أرباح الشركات	1149908	1126728	967547

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق مديرية الضرائب لولاية المسيلة.

نلاحظ من خلال الجدول أن المكلف بالضريبة قد حاول في السنوات الثلاث 2017، 2018 و 2019

التهرب من الدفع الضريبية وعليه دفع المستحقات الواجبة عليه لكل سنة.

المطلب الثالث: التحقيق المعمق

بعد التطرق إلى مختلف إجراءات التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة في الجزء النظري سيتم تناول دراسة حالة شخص طبيعي خضع لهذا التحقيق.

التعريف بالمكلف:

السيد XXXXX من مواليد XXXXXبلدية المسيلة والسكن بحي XXXXXبالمسيلة.

الوضعية الجبائية:

تطبيقا لأحكام المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على أنه يمكن القيام بعملية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصى جبائيا من جهة ومن جهة أخرى عدم انسجام مداخيل المصرح بها والذمة أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنط المعيشة، حسب المادة 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

أخضعت حالتكم الجبائية للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية وذلك من أجل مراقبة مدى انسجام المداخيل المصرح بها من جهة والوضعية المالية لأعضاء المسكن الضريبي ونمط معيشتكم من جهة أخرى.

حيث تم بمرمجتكم في إطار برنامج التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية لسنة 2021 وتم إعلامكم عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق رقم: 768/2021 مؤرخ في: 2021/04/04 مرفق بميثاق المكلفين مع منحكم مهلة 15 يوما لأحكام المادة 21-03 من قانون الإجراءات الجبائية وعليه نعلمكم بانطلاق عملية التحقيق.

الضريبة على الدخل الإجمالي:

بناء على المداخل السنوية المستخرجة أو المصرح بها من خلال السنوات محل التحقيق.
بناء على ورد تسوية جماعي رقم 243 مؤرخ 2020/12/27 الصادر عن مفتشية الضرائب سيدي خالد.

الجدول رقم(14): الضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 2018 و2019. الوحدة: دج

السنة/البيان	IFU	المدخل المصرح به
2018	100000	20000
2019	110000	22000

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المسيلة، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، 2020.

نجد أن المكلف في كلا السنتين لم يصرح بمبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي المطلوب.

البحث عن المعلومات الجبائية:

بناء على المراسلات التي قمنا بها إلى كل من (ديوان الترقية والتسيير العقاري، مديرية أملاك

الدولة، المحافظة العقارية مصلحة البطاقيّة وترقيم السيارات بالولاية)

بناء على طلب المعلومات الخاص بمجمل الوضعية الجبائية والمصرح بها من طرف المكلف

بتاريخ: 2021/06/27 وكذلك محضر ونمط المعيشة.

قتم باكتساب العقارات التالية:

عقود العقارات المكتسبة

الوحدة: دج

الجدول رقم (15): عقد الشراء لسنة 2018

						2018
المجموع	مصاريف العقد	نوعية العقار	ثمن الشراء	تعيين الموثق	تاريخ العقد	رقم العقد
			المصرح به في القع			
8145310	654310	عقار سكني	7500000	فتيحة خشعي	20/10/2018	ب 332 2018
8145310	مجموع المبلغ المستخرج					

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المسيلة، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، 2020.

نلاحظ من خلال الجدول أنه قد تم شراء عقار سكني و تم التصريح بمبلغ الشراء الذي قدر ب 7500000 في حين كان المبلغ المستخرج هو 8145310.

التقديمات:

قتم بتقديم ما يلي:

كشف المداخيل للسنوات محل التحقيق والموضحة في الجدول أعلاه:

- بطاقة التوفير المفتوحة لدى بنك الفلاحة والتنمية الريفية وكالة المسيلة تحت رقم: 4729035803690

- حركة الكشف البنكي المفتوح لدى بنك الفلاحة والتنمية الريفية وكالة المسيلة تحت رقم: 3896480743347

- بطاقة التوفير المفتوحة على مستوى الصندوق الوطني للتوفير والاحتياط وكالة المسيلة تحت رقم: 4804289085325

تصريح شرفي ببيع آلة حصاد مؤرخ في: 2018/10/12 غير مقيد به ثمن البيع إلى السيد خليفي حمزة حيث تم رفض هذا التصريح لعدم تقديم فاتورة شراء الآلة وفاتورة بيعها.

- تصريح بيع شاحنة مسجلة باسم المكلف المؤرخ في: 19/02/2019 تحت رقم: 8876/2019 غير مقيد به ثمن البيع حيث تم رفض هذا التصريح لأن سنة 2019 جاءت نتائجها إيجابية وغير معينة بالتغريم أو التسوية.

- تصريح بيع شاحنة مسجلة باسم المكلف المؤرخ في: 20/06/2016 تحت رقم: 6379/2016 غير مقيد به ثمن البيع حيث تم رفض هذا التصريح باعتبار أن عملية البيع والتنازل تمت سنة 2014.

-كشف حركة الحساب البريدي الخاص بالوالد لعشر السنوات الأخيرة تحت رقم: ccp25907580844

التصريحات الشرفية التالية:

التصريحات الشرفية المقدمة من طرف المكلف تخص والديه والمبنية في الجدول أدناه:

الجدول رقم (16): تصريحات شرفية الوحدة: دج

رقم العقد	تاريخ العقد	تعيين الدائن	مبلغ الدين
/	23/04/2018	صلاح زواق(الوالد)	3000000
/	12/07/2018	وهيبة عاشور(الوالدة)	3200000
مجموع الدين المستخرج			6200000

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المسيلة، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، 2020.

تم رفض العقد العرفي الخاص بالوالدة لأن المكلف لم يقدم ما يبرر المبلغ المقترض إضافة إلى أنه عقد غير رسمي إذ أنه قدم لنا وصل تسليم فقط يخص بيع مجوهراتها وعليه تم رفضه لعدم تقديم فاتورة البيع التي تعتبر الوثيقة القانونية المبررة للعملية التجارية في حين تم قبول العقد الخاص بالوالد لأن لديه إمكانية تغطية ومنح المبلغ المقترض.

تأسيس المداخل الخاضعة للضريبة:

نظرا لممارسة المكلف نشاط تجاري ونظرا لإمكانية فصل الخزينة الخاصة عن الخزينة التجارية فقد تم الاعتماد على طريقة ميزان الخزينة الخاصة LA BALANCE PRIVEE لتحديد المبالغ الإجمالية للاستعمالات المالية EMPLOIS مقارنة بالمصادر المالية RESSOURCES بهدف إعداد ميزان يسمح لنا بتحديد المداخل الغير مصرح بها BALANCE

الجدول رقم:(17): ميزان الخزينة الخاصة الوحدة: دج

الخزينة الخاصة			
2019	2018	2017	البيان
2489482	324	2006135	الرصيد في 01/01
0	0	0	المدخل المتبقية من السنة السابقة
210	610	0	الحسابات البنكية
0	0	0	الحسابات الجارية للشركاء
2489482	934	2006135	المجموع -1-
0	0	0	المحسوبات من مؤسسات
20000	20000	0	مدخل أخرى- النشاط-
	0	0	مدخل الإيجارات
0	3000000	0	قروض مستلمة مقبولة
0	0	0	مدخل معفاة
0	0	0	بيع المنقولات
0	0	7500000	بيع العقارات
20000	3020000	7500000	المجموع -2-
2509692	3020934	9056135	المجموع +1 2 النقديات المكونة

6022	2489482	324	الرصيد في 31/12	النقديات المستعملة
3367	210	0	الحسابات البنكية	
0	0	0	الحسابات الجارية للشركاء	
9389	2489692	324	المجموع-1-	
0	0	0	دفع رأس المال العقد التأسيسي	
0	0	0	رفع رأس المال	
0	0	0	ضرائب شخصية مدفوعة	
0	0	0	شراء منقولات	
0	7000000	7500000	شراء عقارات	
0	645310	727500	اتعاب الموثق+ حقوق التسجيل	
0	0	0	ترميمات وإصلاحات للعقارات	
1130025	1010824	897623	مصاريف مستوى المعيشة	
1130025	8010824	8397623	المجموع-2-	
1139414	10500516	8397947	المجموع 1+2 النقديات المستعملة	
1370278	-7479582	1108188	الفارق	

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المسيلة، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ، 2020.

الفارق = المجموع 1+2 للنقديات المكونة - المجموع 1+2 للنقديات المستعملة.

في السنوات 2017 و 2019 الفارق كان إيجابي وبالتالي لا توجد مشكلة، بينما خلال سنة 2018 كان الفارق سلبيا أي أن المكلف استعمل أكثر من مدخولاته ويظهر ذلك من خلال عملية شراء العقارات.

نتائج التحقيق بالنسبة للمكلف xxxxxx

لقد تم التحقيق في الضريبة على الدخل الإجمالي في السنوات الثلاث 2017، 2018 و2019.

- بالنسبة لسنة 2017:

الجدول رقم:(18) الضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 2017 الوحدة: دج

البيان / السنوات	2017
الفارق غير المصرح به	0
الضريبة المصرح بها	10000
الضريبة المستخرجة	10000
الفارق غير المصرح به	0
معدل العقوبة	%10
العقوبة	0
المجموع الواجب الدفع	0

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المسيلة، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، 2020.

يتبين لنا من خلال الجدول أن الضريبة المستخرجة قدرت ب10000 في حين أن المكلف بالضريبة أيضا قد صرح بمبلغ الضريبة كاملا آلا وهو 10000.

الجدول رقم (19): الضريبة المستخرجة و الضريبة المصرح بها لسنة 2017 الوحدة: دج

البيان	2017
الضريبة المصرح بها	10000
الضريبة المستخرجة	10000
الفارق	0

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المسيلة، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، 2020.

الضريبة المصرح بها تساوي الضريبة المستخرجة، ومنه لا يوجد فارق بينها، بمعنى أن المكلف دفع كامل مبلغ الضريبة الواجب عليه تسديده خلال سنة 2017.

- بالنسبة لسنة 2018:

الجدول رقم (20): الضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 2018 الوحدة: دج

البيان/ السنوات	2018
الفارق غير المصرح به	9479582
الضريبة المصرح بها	12000
الضريبة المستخرجة	3185854
الفارق غير المصرح به	3173854
معدل العقوبة	%25
العقوبة	793463
المجموع الواجب الدفع	3967317

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المسيلة، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، 2020.

نجد أن الضريبة المستخرجة بلغت 3185854 في المقابل الضريبة المصرح بها 12000 فقط حيث فرضت عقوبة على المكلف قدرت ب793463.

الجدول رقم (21): الضريبة المستخرجة والضريبة المصرح بها لسنة 2018 الوحدة: دج

البيان	2018
الضريبة المصرح بها	12000
الضريبة المستخرجة	3185854
الفارق	3173854

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المسيلة، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، 2020.

العقوبة = الفارق المصرح به × 25%.

ومنه المبلغ الواجب دفعه خلال سنة 2018 هو: $3173854 + 793463 = 3967317$.

بما أنه يوجد هناك فارق بين الضريبة المستخرجة والمصرح بها، يعني أن المكلف لم يصرح بكل مستحقاته لسنة 2018 وتهرب من دفع الضريبة.

- بالنسبة لسنة 2019:

الجدول رقم (22): الضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 2019 الوحدة: دج

البيان/ السنوات	2019
الفارق غير المصرح به	0
الضريبة المصرح بها	13200
الضريبة المستخرجة	0
الفارق غير المصرح به	0
معدل العقوبة	%10
العقوبة	0
المجموع الواجب الدفع	0

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المسيلة، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، 2020.

نلاحظ من خلال الجدول أن المكلف صرح بالضريبة قدرت ب 13200 في حين أن الضريبة المستخرجة معدومة.

الجدول رقم (23): الضريبة المستخرجة والضريبة المصرح بها لسنة 2019 الوحدة: دج

البيان	2019
الضريبة المصرح بها	13200
الضريبة المستخرجة	0
الفارق	0

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المسيلة، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، 2020.

الفارق بين الضريبة المستخرجة والضريبة المصرح بها يساوي الصفر، يعني أن المكلف سدد

كل المستحقات التي عليه ولم يلجأ للتهرب من دفع الضريبة.

الجدول رقم (24): إجمالي الضرائب الواجبة الدفع خلال كل سنة الوحدة: دج

البيان/ السنوات	2017	2018	2019
الضريبة على الدخل الإجمالي	0	3967317	0

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق مديرية الضرائب لولاية المسيلة.

من خلال الجدول ملاحظ أن على المكلف تسديد الضرائب الواجبة عليه خلال سنة 2018 في حين لم يكن عليه ضرائب في السنتين 2017 و2019.

المبحث الثالث: المشاكل التي تصادف عملية التدقيق الجبائي في الجزائر والحلول المقترحة لها.
رغم الصلاحيات المخولة للإدارة الجبائية والجهود المبذولة من طرف الدولة في هذا المجال، إضافة إلى المبالغ التي يتم استرجاعها من خلال أشكال التدقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي إلا أنها لازالت غير قادرة على تحقيق الأهداف المرجوة منها، ذلك نظرا للمشاكل والصعوبات التي تواجهها، ولتخطي هذه الصعوبات والمشاكل سنعرض بعض الحلول المقترحة لآليات تفعيل التدقيق الجبائي.

المطلب الأول: أهم مشاكل عملية التدقيق الجبائي في الجزائر.

من أهم العوامل التي تقف دون تحقيق الفعالية المطلوبة للتدقيق الجبائي على المستوى المحلي والمركزي ما يلي:¹

01-العوامل المعيقة للتدقيق الجبائي على المستوى المحلي

أهم عوائق التدقيق الجبائي على المستوى المحلي هي:

- ارتفاع عدد الملفات القابلة للتدقيق يقابله نقص في عدد الأعوان الموجهين للتدقيق الجبائي، و هذا يعني أن عدد الملفات المخصصة لكل مراقب مرتفع جدا؛
- نقص في التكفل المادي والاجتماعي المتعلق بأعوان التدقيق الجبائي؛
- ضعف عمليات التكوين والتدريب المستمر لأعوان التدقيق؛
- اتساع سوق الموازية عبر إقليم الولاية؛
- ضعف التنسيق بين مختلف المصالح المحلية المختصة في التدقيق (ضرائب، جمارك، تجارة).

02- العوامل المعيقة للتدقيق الجبائي على المستوى المركزي

هناك عدة عوائق نذكر منها:²

- بالرغم من تطبيق النظام المحاسبي المالي منذ سنة 2010، غير أن المصالح الرقابية لم تعتمد على دليل جديد للتحقيق المحاسبي؛
- لازال أعوان التدقيق يعتمدون على الوسائل اليدوية في إعادة تنفيذ برامج التدقيق؛

¹ بلواضح الجبلاني، سعيد يحي، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال فترة (2007-2012)، مجلة العوم الاقتصادية والتجارية والتسيير و العلوم التجارية، الجزائر، العدد 12، 2014، ص 42.

² المرجع نفسه. ص 42.

- عدم استعمال تكنولوجيا المعلومات في تسيير برامج التدقيق الجبائي على المستوى المركزي والمحلي؛
- عدم الاستفادة من تجارب الدول المتقدمة في مجال التدقيق الجبائي على المستوى التشريعي؛
- الابتعاد عن المعايير العلمية في التشريع الضريبي المتعلق بإعداد برامج التدقيق الجبائي بحيث تكون متوازنة حسب قطاعات النشاط؛
- قلة الإطارات الفنية المختصة في المجال المحاسبي والجبائي؛
- ضعف الآليات القانونية لحماية أعوان التدقيق الجبائي؛
- تتميز السوق التجارية في الجزائر بضعف ونقص التعامل بالفاتورة بين المتعاملين، وهذا ما بين خرق وانتهاك المكلفين الخاضعين للقانون الخاص بالفاتورة؛
- نقص في استعمال وثائق الدف المصرفية الالكترونية؛
- عدم المتابعة الدقيقة لتطبيق الإجراءات والعقوبات الردعية على المكلفين المتهربين ضريبيا.¹

المطلب الثاني: الحلول المقترحة

تتمثل فيما يلي:

مقترحات تفعيل التدقيق الجبائي

- من بين الآليات التي يجب أن تهتم بها الإدارة الجبائية لتفعيل دور التدقيق الجبائي هي:²
- تفعيل نظام المعلومات الجبائي حيث لا يمكن تنفيذ مختلف برامج التدقيق الجبائي دون الاستناد إلى نظام المعلومات الجبائي الذي يعتبر العمود الفقري لمصلحتي الوعاء والتحصيل؛
- تأسيس المحكمة الجبائية يعتبر من آليات التفعيل المستقبلية العامة في مجال ضمان حقوق المكلفين من جهة، والمحافضة على حقوق الخزينة العمومية من طرف إدارة الضرائب من جهة أخرى؛
- تبسيط وتحسن صياغة القوانين التشريعية وهذا من أجل أن يكتسب الإصلاح الضريبي مصداقية علمية وفعالية في أوساط الهيئات الإدارية الساهرة على تنفيذ القوانين الضريبية؛

¹ - بلواضح الجيلاني، سعدي يحي، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال فترة (2007-2012)، مرجع سابق.

² - ولهي بوعلام، بن عثمان عائشة، فعالية التدقيق المحاسبي للأغراض الضريبية في ظل تبني النظام المحاسبي المالي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال فترة 2007-2015، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، العدد 01، 2016، ص 36.

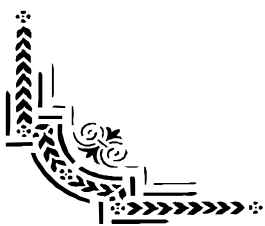
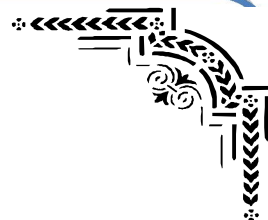
- تحفيز أعوان الإدارة الجبائية من خلال تبني سياسة تحفيز جيدة وهذا من أجل تحسين أوضاع أعوان التدقيق الجبائي ماديا واجتماعيا لكسب ولائهم إخلاصهم في العمل، ورفع روحهم المعنوية لتمكينهم من مواجهة الإغراءات التي تعرض عليهم من بعض المكلفين؛
- تحسين العلاقة بين المكلفين والإدارة الجبائية من شأنها أن تنتشر الثقة وتقلل من حالات التهرب، ولا شك أن هذه العلاقة ترتبط إلى حد ما بمدى التعاون القائم بين الإدارة والمكلف.¹

¹- ولهي بوعلام، بن عثمان عائشة، فعالية التدقيق المحاسبي للأغراض الضريبية في ظل تبني النظام المحاسبي المالي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال فترة 2007-2015، مرجع سابق، ص 37.

خلاصة الفصل:

من خلال الدراسة التي قمنا بها في الجانب التطبيقي بمديرية الضرائب لولاية المسيلة حيث تم تسليط الضوء على آليات التدقيق الجبائي، حيث تم دراسة حالتين خضعتا للتحقيق، حيث تتمثل الدراسة الأولى في دراسة حالة شركة ذات مسؤولية محدودة محطة خدمات - بيع الزيوت خضعت للتحقيق المحاسبي، بهدف التأكد من التزام هذه الشركة للقوانين والإجراءات الجبائية حيث من خلال نتائج التحقيق المحاسبي تم اكتشاف تلاعب في رقم الأعمال خلال السنتين 2017 و2019، بينما الدراسة الثانية شملت المكلف XXXX والذي خضع للتحقيق ضمن برنامج 2020، إذ تم استعمال ميزان الخزينة الخاصة لتحديد الفارق بين النقديات المكونة والنقديات المستعملة، حيث يظهر بقيمة سالبة سنة 2018 مما يدل على مدخول غير مصرح به، وتم تحديد مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي لكل سنة، وأشرنا إلى العوامل المعيقة لفعالية التدقيق الجبائي في الجزائر واقترح الحلول لها.

الخاتمة



خاتمة:

من خلال تطرقنا إلى هذه الدراسة والممثلة في مساهمة التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، تم حصر هذه الدراسة من جانبيين التطبيقي والنظري، حيث أن إلزامية فرض الضريبة وتعددتها يؤدي ببعض المكلفين إلى إتباع بعض الأساليب المشروعة وغير المشروعة للتهرب من دفعها وهو ما يعرف بظاهرة التهرب الضريبي، كما أن التدقيق الجبائي بمختلف أشكاله له دور فعال في محاربة التملص الضريبي، الذي يعتبر مجموعة من الإجراءات التي تقوم بمراقبة صحة التصريحات والمعلومات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، وهو إجراء ضروري وحتمي يهدف لتصحيح المخالفات والنقائص المتعلقة بالواجبات الجبائية، بعد ذلك تم تدعيم البحث بدراسة تطبيقية، من خلال إسقاط الجانب النظري الذي تم تناوله في فصلين على حالتين واقعتين خضعتا لعملية التدقيق الجبائي بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة، وذلك بغية الإجابة على الإشكالية التي تم طرحها في بداية البحث:

- اختبار الفرضيات

الفرضية الأولى: يساهم التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي في الجزائر.

بعد التهرب الضريبي سببا للقيام بعملية التدقيق الجبائي، لذلك الإدارة الجبائية تسعى دائما للحد منه، إلا أن التدقيق الجبائي في الجزائر غير فعال من ناحية الهيئات المكلفة بذلك وكذلك الأجهزة المستعملة وهذا ما يؤدي إلى تنامي ظاهرة التهرب الضريبي، وبالتالي الفرضية مقبولة نسبيا.

الفرضية الثانية: التهرب الضريبي هو الوسيلة التي يلجأ إليها المكلف لتجنب العبء الضريبي.

حسب ما تطرقنا إليه في الفصل الأول أنواع التهرب الضريبي التي يلجأ إليها المكلف سواء تهرب مشروع أو غير مشروع ويتجلى ذلك باستغلال المكلف للثغرات والنقائص الموجودة في التشريعات الجبائية، و بالتالي مقبولة.

الفرضية الثالثة: ساهم التدقيق الجبائي في المديرية الضريبية بولاية المسيلة من استرجاع جزء من الإيرادات الجبائية المتهربة من دفعها خلال 2017-2019.

بعد دراستنا للفصل الثالث المتمثل في دراسة حالة لآليات التدقيق الجبائي بمديرية الضرائب لولاية المسيلة تبين لنا أن الفرضية مقبولة.

نتائج البحث

بعد الإحاطة والتعمق بمختلف جوانب الموضوع وعلى ضوء ما سبق تم الوصول إلى النتائج

التالية:

- يعتبر التدقيق الجبائي الأداة الردعية الوحيدة التي تسعى لتضييق دائرة التهرب ومن ناحية أخرى حماية المكلف بالضريبة من تعسف الإدارة الضريبية؛

- من الصعب قياس حجم التهرب الضريبي وذلك لطبيعة السرية من جهة، ومن جهة أخرى التطور في طرقه وتعدد أنواعه؛

- التدقيق الجبائي يهدف إلى الانتظام الضريبي، وكذلك الضريبة؛

- غياب العلاقة التي تربط بين المكلف والإدارة الجبائية يؤدي بالمكلف إلى إيجاد طرق عدة من أجل تخفيض مبلغ الضريبة جزئياً أو كلياً؛

- فعالية التدقيق الجبائي تتوقف على فعالية النظام الجبائي المطبق.

الاقتراحات والتوصيات

- العمل على زيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة؛

- إدخال نظام المعالجة المعلوماتية في تسهيل وتسيير عمل الإدارة الجبائية؛

- تشجيع التنسيق المستمر بين إدارة الضرائب ومختلف الإدارات الحكومية، والذي ينتج عليه تزويد الإدارة الجبائية بالمعلومات والتوضيحات حول نشاط المكلف؛

- مكافحة الفساد الإداري خاصة فيما يتعلق بالرشوة، وذلك بمراجعة أجور الموظفين وتوفير امتيازات ومكافآت بهدف تشجيعهم على العمل وإبعادهم عن كل الإغراءات؛

- إحداث عصرنة على مستوى الإدارة الجبائية، التي لا تتوفر على الهياكل والتجهيزات الحديثة لتحقيق كفاءة أكبر في مجال المراجعات.

آفاق الدراسة

وفي الأخير نأمل أن تكون هذه الدراسة منطلقاً لبحوث أخرى أكثر تعمقاً في المستقبل مثل:

- دور الجباية الالكترونية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي؛

- دور المدقق الجبائي في تحسين جودة المراجعة الجبائية؛

- مساهمة النظام الجبائي الجزائري في المحافظة على البيئة.

قائمة المراجع

أولاً: الكتب

1. بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة الثانية.
2. حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
3. خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، 2008.
4. عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2019.
5. عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، لبنان.
6. عوادي مصطفى، زين يونس، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، الطبعة الثانية، 2011.
7. محمد حمود، منور أوسرير، محاضرات في جباية المؤسسات، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، 2009.

ثانياً: المذكرات والأطروحات

1. بن عثمان عائشة، أثر تطبيق نظام الحاسبي المالي على فعالية نظام التدقيق الجبائي - دراسة حالة الجزائر خلال فترة 2005-2017، أطروحة تتدرج ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه الدور الثالث في العلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2019.
2. بوعزة عبد القادر، لكصاسي ابراهيم، فعالية التحقيق المحاسبي في الكشف عن مظاهر التهرب الجبائي حالة مديرية الضرائب لولاية أدرار خلال فترة 2005-2016، 2015.
3. الجيلاني بلواضح، التهرب الضريبي بين فعالية آلية الرقابة واستراتيجية المكافحة - دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2001-2011، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2015.
4. رجال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة - دراسة حالة ولاية الوادي، رسالة ماجستير للعلوم الاقتصادية، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2007.

5. رلى عبد الرزاق حسين، مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي، أطروحة تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، 2010.
6. زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، الفتح للطباعة والنشر، الإسكندرية، 2003.
7. سعاد مالح، قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية في الجزائر، ملتقى وطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، 2016.
8. سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كليو العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2012.
9. سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التحقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي-دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة-، أطروحة دكتوراه تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015.
10. شعباني لطفى، محاضرات في المراجعة الجبائية، 2017، تخصص محاسبة وجباية، قسم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس.
11. طارق حمدي حمدان أوسينية، العوامل المؤثرة في التهرب والتجنب الضريبي وعلاقتها بالشكل القانوني لمكتب التدقيق والمحاسبة والشكل القانوني للشركة الصناعية (دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في مدينة الملك عبد الله الصناعية)، رسالة استكمال لمتطلبات الحصول على درجة ماجستير في المحاسبة، قسم العلوم المالية والحاسبة، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشرق الأوسط، 2008.
12. عبد الغني كحلة، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي، رسالة ماجستير تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المدينة، 2012.
13. عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي-دراسة حالة ولاية باتنة-، رسالة ماجستير تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية،

- قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2004.
14. غازي عناية، النظام الضريبي في الفكر المالي الاسلامي، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2006.
15. لابد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر - دراسة حالة ولاية تيارت-، رسالة تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، 2012.
16. محمد طاقة، هدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، ط1، 01، 2007، الطبعة الثانية 2010.
17. مراد كواشي، جمعة شرقي، مسار التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية - دراسة حالة قضية تحقيق محاسبي بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية تبسة.
18. مرسلي عبد الحق، الهمال حمزة، التهرب الضريبي بين العقاب والصلح في التشريع الجزائري، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 08، العدد 02، 2019.
19. مغني ناصر، دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء - دراسة حالة ولاية المسيلة خلال الفترة 2004-2008-، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، 2010.
20. ناصر شارفي، التهرب الضريبي آثاره وسجل مكافحته بالإشارة إلى حالة الجزائر، أطروحة مقدمة للحصول على شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2012.
21. نصر رجال، سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي - دراسة مقارنة بين الجزائر، تونس التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2014.
22. واضح صالح، أثر تبني معايير الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للحد من التهرب الضريبي بعد تبني النظام المحاسبي المالي - دراسة عينة من المؤسسات الجزائرية-، رسالة

تندرج ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2020.

23. يوسف رشيد، بكرتي بومدين، دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

ثالثا: المجلات الدورية

1. إبراهيم العدي، حسين عبد الله، دور عدالة النظام الضريبي في الحد من التهرب الضريبي، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية-سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 35، العدد 05، 2013.

2. بلواضح الجيلاني، سعيد يحي، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال فترة (2007-2012)، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 12، 2014.

3. بلواضح جيلاني، سعيد يحي، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي- دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية ميلة خلال 2007-2012- مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، 2014، العدد 12.

4. بن عزوق منير، مسقم مريم، دور الإدارة الإلكترونية في تحسين التحصيل الجبائي ومكافحة التهرب الضريبي، مجلة طلبة للدراسات العليا الأكاديمية، المجلد 03، العدد 05، 2020.

5. بوباظة أميرة، دور الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي والحد منها-دراسة حالة تحقيق في ملف جبائي لمديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت للفترة 2014، 2011-، مجلة المقاولاتية والتنمية المستدامة، المجلد 03، العدد 01، 2021.

6. بوزيد سفيان، التهرب الضريبي (مفهوم وقياس)، مجلة المالية والأسواق، العدد 15، 2016.

7. بوعكاز سميرة، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي للحد من التهرب الضريبي، مجلة أبحاث اقتصادية.

8. جامع زهرة، كرمية توفيق، أثر التدقيق المحاسبي على فعالية الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي في الجزائر - دراسة تحليلية قياسية خلال الفترة 2000- 2018، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 23، العدد 02، 2020.

9. حاج قويدر عبد الهادي، بشرى عبد الغني، أثر الرقابة الجبائية على حصيلة إيرادات الجباية العادية في الجزائر - دراسة قياسية خلال الفترة 2000-2017، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 05، العدد02، 2019.
10. حساني بن عودة، بن ديبة يمينة، عبد الرحمان عبد القادر، جهود الجزائر في مكافحة التهرب الضريبي لدعم التنمية الاقتصادية، مجلة الاقتصاد وإدارة الأعمال، المجلد03، العدد02، 2019.
11. عبد الرحيم لواج، فيصل بو زيان، وليد حمياني، دور التدقيق الجبائي في الكشف عن الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلفين بالضريبة- دراسة حالة ملف جبائي خاضع للتدقيق المحاسبي- مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد05، العدد01، 2021.
12. عوادي مصطفى، رجال ناصر، عيدة أنور، الرقابة الجبائية ودورها في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي- دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب بالوادي-، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد02، العدد01، 2019.
13. كويدمي محمد لمين، مداحي عثمان، دور التدقيق الجبائي في الحد من الخطر الجبائي في المؤسسة، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد06، العدد02، 2020.
14. لشلح صافية، تفعيل دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي، مجلة المقريزي للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد02، العدد02، 2018.
15. مالك دحماني، عيسى بولخوخ، دور التدقيق في التقليل من المخاطر الجبائية في الجزائر، مجلة الاقتصاد الصناعي، المجلد11، العدد01، 2021.
16. منير لواج، عبد الرحيم لواج، دور التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في الكشف عن الوعاء الحقيقي للضريبة على الدخل الإجمالي دراسة حالة ملف جبائي بمركز الضرائب جيجل للفترة 2017-2020؛ مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد08، العدد01، 2022.
17. مونة مقلاتي، توفيق بوليفة، دور الرقابة الجبائية في حماية النظام الضريبي، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد04، العدد01، 2021.

18. ولهي بوعلام، بن عثمان عائشة، فعالية التدقيق المحاسبي للأغراض الضريبية في ظل تبني النظام المحاسبي المالي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال فترة 2007-2015، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، العدد 01، 2016.

رابعاً: القوانين

1. المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2022.
2. المادة 10 مكرر من المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 28/09/2002، الجريدة الرسمية العدد 64، 2002.
3. المادة 12 من الأمر 91-60 المؤرخ في 23/02/1991، الجريدة الرسمية، العدد 09، 1991.
4. المادة 39 من القرار المؤرخ في 12/07/1998، الجريدة الرسمية، العدد 79، ص 19.
5. المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 98-228 المؤرخ في 13/7/1998، الجريدة الرسمية، العدد 51، 1998.
6. المادة 4-20 من قانون الإجراءات الجبائية، 2022.
7. المادة 6-20 من قانون الإجراءات الجبائية، 2022.

خامساً: المواقع الإلكترونية

- موقع المديرية العامة للضرائب, www.mfdi.gov/dz, 2022/03/08.

الملاحق

الملحق 01:

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Série O n° 20

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

.....

A

Référence N°: Lettre avec
A.R.
N°

Le

**Notification de Redressement suite à la Vérification
Approfondie de Situation Fiscale d'Ensemble**

Suite à l'envoi de l'avis de vérification n° du vous avez fait l'objet d'une vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble concernant l'ensemble des revenus dont vous avez disposé durant la période du au

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 l'impôt sur le revenu, et de vous réclamer un complément d'impôts pour les motifs exposés dans la présente notification.

Vous disposez, à compter de la réception de la présente notification, d'un délai de quarante (40) jours pour formuler vos observations ou faire part de votre acceptation des propositions de redressements envisagés. Le défaut de réponse dans ce délai vaudra accord tacite de votre part (Article 21-5 du Code des Procédures Fiscales).

Vous pouvez également dans le cadre de votre réponse, solliciter l'arbitrage pour des questions de fait ou de droit, selon le cas, du directeur des impôts de wilaya ou du chef du service des recherches et vérifications, conformément aux dispositions de l'article 21-5 du Code des Procédures Fiscales.

Nous attirons votre attention que les droits rappelés dans ce cadre seront assortis des sanctions fiscales fixées par la loi.

Sur votre demande et avant expiration du délai de réponse, vous pouvez solliciter toutes explications verbales utiles sur le contenu de la notification.

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

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

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

Chef de brigade
Nom, prénom et grade
des vérificateurs

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

.....

.....

Référence N°:

Lettre avec
A.R.
N°

A

Le

**Notification de redressement définitive
Suite à la vérification de comptabilité
(Absence de réponse)**

Madame, Monsieur,.....

Nous avons constaté que vous n'avez pas répondu à la proposition de notification de redressement N° du à l'issu de l'expiration du délai réglementaire.

Je vous informe que les rectifications qui vous ont été proposées sont tacitement reconduites conformément à l'article 20-6 du Code des Procédures Fiscales.

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 feuilles, y compris celle-ci.

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

Chef de brigade

Nom, Prénom et Grade
des vérificateurs

الملحق 03

Série O n° 20 quater

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

Référence N°:

Lettre avec
A.R.
N°

A

Le

Notification de redressement définitive
Suite à la Vérification Approfondie de la Situation Fiscale d'Ensemble
(Absence de réponse)

Madame, Monsieur,.....

Nous avons constaté que vous n'avez pas répondu à la proposition de notification de redressement N° du à l'issue de l'expiration du délai réglementaire.

Je vous informe que les rectifications qui vous ont été proposées sont tacitement reconduites conformément à l'article 21-5 du Code des Procédures Fiscales.

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 du Directeur des impôts de wilaya et ce conformément aux dispositions de l'article 71 du Code des Procédures Fiscales.

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

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

Chef de brigade

Nom/ Prénom et Grade
des vérificateurs

الملحق 04

Série O n° 21

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

Référence N°:

Lettre avec
A.R.
N°

A

Le

Notification de Redressement
Suite à la vérification de comptabilité

Suite à l'envoi de l'avis de vérification n° du , vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre des exercices , , , , se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés :

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

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

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

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

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

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

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

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

Université Mohamed Boudiaf a M'sila

Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et
des Sciences de Gestion

Département:

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



جامعة محمد بوضياف - المسيلة
Université Mohamed Boudiaf - M'sila

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم:

تصريح شرفي

بالالتزام بمعايير الأمانة والنزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي اسقله:

الطالب (ة): عيسى بن سماعيل المولود(ة) بتاريخ: 1997/10/19 ب: عصام الضلع
الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أ.ر.س.) رقم: 103474 الصادرة بتاريخ: 2011/11/17 عن: بلدية شامونيف
المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبية: البيولوجيا تخصص: البيولوجيا وتربية خلال السنة الجامعية: 2010-2011
والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان: مساهمة الترفيق الجيني في إنتاج السمك
البحري دراسة المديرية القرية الشراية الجبلية للولاية المسيلة

أصرح بشرفي أنني إلّتمت بمراعاة معايير الأمانة والنزاهة العلمية المطلوبة في إنجاز مذكرة الماستر المذكور أعلاه.

حرر بتاريخ:/...../.....

التوقيع والبنصمة

* يحزر كل طالب (ة) تصريحاً فردياً في حالة إعداد المذكرة من طرف أكثر من طالب(ة) واحد .

** يدرج هذا التصريح ضمن ملاحق المذكرة

Université Mohamed Boudiaf à M'sila

Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et
des Sciences de Gestion

Département:

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف - المسيلة
Université Mohamed Boudiaf - M'sila

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم:

تصريح شرقي

بالالتزام بمعايير الأمانة والنزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي اسقله:

الطالب (ة): تمليخ دلال المولود(ة) بتاريخ: 19/10/1997 بـ: تارمونت
 الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أو ر.س.) رقم: 091106/19 الصادرة بتاريخ: 20/06/19 عن: تارمونت
 المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبية: حالية محاسبة تخصص: محاسبة في تارمونت خلال السنة الجامعية: 2022
 والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان: مساهمة التقييم البيئي في الحد من التلوث
 التخصص: الضريبة دراسة حالة الحد من التلوث البيئي في تارمونت
 لولادة المسيلة

أصرح بشرقي أنني إلتزمت بمراعاة معايير الأمانة والنزاهة العلمية المطلوبة في إنجاز مذكرة الماستر المذكور أعلاه.

حرر بتاريخ:/...../.....

التوقيع و البصمة

*بحرر كل طالب (ة) تصريحاً فردياً في حالة إعداد المذكرة من طرف أكثر من طالب (ة) واحد .
 **بدرج هذا التصريح ضمن ملاحق المذكرة

المخلص:

هدفت الدراسة إلى إبراز مدى مساهمة التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي في الجزائر، من خلال معرفة أهم الأسباب التي أدت إلى ظاهرة التهرب الضريبي، إذ يهدف التدقيق الجبائي لمراقبة الوضعية الجبائية للمؤسسة من خلال التحقق من مدى صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة ومدى احترامه لجميع المعايير والقواعد الضريبية، وقد تم إتباع المنهج الوصفي في الجانب النظري، والمنهج التحليلي في دراسة حالة، حيث تم التوصل إلى عدة نتائج أهمها أن التدقيق الجبائي يعتبر الأداة الردعية الوحيدة التي تسعى لتضييق ظاهرة التهرب الضريبي ومن ناحية أخرى حماية المكلف بالضريبة من تعسف الإدارة الضريبية.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الجبائي، التهرب الضريبي، التدقيق المحاسبي، التدقيق المعمق

Abstract:

The study aimed to highlight the extent to which the tax audit contributes to reducing tax evasion in Algeria, by knowing the most important reasons that led to the phenomenon of tax evasion. For all tax standards and rules, the descriptive approach was followed in the theoretical aspect, and the analytical approach was followed in a case study, where several results were reached, the most important of which is that fiscal audit is the only deterrent tool that seeks to narrow the phenomenon of tax evasion and on the other hand protect the taxpayer from the abuse of tax administration .

Keywords: fiscal audit, tax evasion, accounting audit, in-depth audit