

العنوان

التدقيق الجبائي كوسيلة للحد من التهرب الضريبي - دراسة حالة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة -

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر (أكاديمي) في العلوم التجارية
تخصص: محاسبة وتدقيق

إشراف الأستاذ:

عريوة رشيد

إعداد الطالبة:

سعيدي أحلام

لجنة المناقشة

الصفة	الرتبة	الإسم واللقب
رئيسا	أستاذ محاضر (أ)	1. د. ولهي بوعلام
مشرفا ومقررا	أستاذ مساعد (أ)	2. أ. عريوة رشيد
ممتحنا	أستاذ مساعد (أ)	3. أ. زواق الحواس

السنة الجامعية: 2015/2014

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الهدايا

إلى ينبوع العطاء الذي زرع في
نفس الطموح والمثابرة...
والذي العزيمز
إلى نبع الحنان الذي لا
ينضب... أمي الغالية.
إلى من يحملون في ذكرياتهم
طفولتي وشبابي.... إخوتي
عبير، الحسن والحسين وأسماء
إلى كل أفراد عائلتي سعيدي
وعيشوني كل باسمه
إلى كافة زملاء الدراسة وخاصة
طلبة المحاسبة والتدقيق دفعة
2015/2014
أهدي هذا العمل.

شكر وتقدير

الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على أداء هذا العمل ووفقنا في إنجازه. أتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى الأستاذ المشرف **عريوة رشيد** على قبوله الإشراف على هذا البحث وعلى التوجيهات والملاحظات التي قدمها. كما أتوجه بجزيل الشكر إلى الدكتور **ولهي بوعلام** و الأستاذ الدكتور **سعيد يحيى** على مساعدتهم لي في إنجاز هذا العمل. كما أقدم شكري لكافة أعضاء لجنة المناقشة بخالص الاحترام والتقدير لقبولهم مناقشة هذه المذكرة. وكل الشكر موصول إلى كل من أعاننا من قريب أو من بعيد في إعداد هذا العمل.

الفهرس

الإهداء

شكر وتقدير

فهرس المحتويات

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

قائمة الملاحق

قائمة المصطلحات والاختصارات

أ-هـ مقدمة

الفصل الأول

الأسس النظرية للتدقيق الجبائي

07 تمهيد

08 المبحث الأول: ماهية وأهداف التدقيق الجبائي

08 المطلب الأول: مفهوم التدقيق الجبائي

09 المطلب الثاني: أهداف التدقيق الجبائي

11 المبحث الثاني: أشكال التدقيق الجبائي وإطاره التنظيمي

11 المطلب الأول: أشكال التدقيق الجبائي

15 المطلب الثاني: الإطار التنظيمي للتدقيق الجبائي

26 المبحث الثالث: مراحل التدقيق الجبائي وإطاره القانوني

26 المطلب الأول: مراحل التدقيق الجبائي

28 المطلب الثاني: الإطار القانوني للتدقيق الجبائي

34 خلاصة الفصل

الفصل الثاني

التهرب الضريبي وعلاقته بالتدقيق الجبائي

36 تمهيد

37 المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الجبائي

37 المطلب الأول: ماهية التهرب الضريبي

38 المطلب الثاني: أسباب وآثار التهرب الضريبي

44	.....	المبحث الثاني: طرق التهرب الضريبي وقياس حجمه
44	.....	المطلب الأول: طرق التهرب الضريبي
48	.....	المطلب الثاني: قياس حجم التهرب الضريبي
54	.....	المبحث الثالث: علاقة التدقيق الجبائي بالتهرب الضريبي
54	.....	المطلب الأول: دور التحقيق المحاسبي في الكشف عن التهرب الضريبي
69	.....	المطلب الثاني: دور التحقيق المعمق في الكشف عن التهرب الضريبي
72	.....	خلاصة الفصل
الفصل الثالث		
دراسة حالة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة		
74	.....	تمهيد
75	.....	المبحث الأول: دراسة حالة خاصة بالتحقيق المحاسبي
75	.....	المطلب الأول: التحضير لعملية التحقيق المحاسبي
77	.....	المطلب الثاني: سير عملية التحقيق المحاسبي
89	.....	المبحث الثاني: دراسة حالة خاصة بالتحقيق المصوّب في المحاسبة
89	.....	المطلب الأول: التحضير لعملية التحقيق المصوب في المحاسبة
90	.....	المطلب الثاني: سير عملية التحقيق المصوّب في المحاسبة
101	.....	المبحث الثالث: دراسة حالة خاصة بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة
101	.....	المطلب الأول: التحضير لعملية التحقيق المعمق
102	.....	المطلب الثاني: سير عملية التحقيق
109	.....	خلاصة الفصل
111	.....	الخاتمة
115	.....	المراجع
119	.....	الملاحق
		ملخص

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
78	مشتريات شركة الإستيراد والتصدير لسنة 2009	1-1
78	المشتريات المصرح بها والمشتريات المستخرجة لسنة 2009	2-1
79	مشتريات شركة الإستيراد والتصدير لسنة 2010	3-1
79	المشتريات المصرح بها والمشتريات المستخرجة لسنة 2010	4-1
80	مشتريات شركة الإستيراد والتصدير لسنة 2011	5-1
81	المشتريات المصرح بها والمشتريات المستخرجة لسنة 2011	6-1
81	مشتريات شركة الإستيراد والتصدير لسنة 2012	7-1
81	المشتريات المصرح بها والمشتريات المستخرجة لسنة 2012	8-1
82	المبيعات المستخرجة والمبيعات المصرح بها لسنة 2009	1-2
82	المبيعات المستخرجة والمبيعات المصرح بها لسنة 2010	2-2
83	المبيعات المستخرجة والمبيعات المصرح بها لسنة 2011	3-2
83	المبيعات المستخرجة والمبيعات المصرح بها لسنة 2012	4-2
84	الأعباء المرفوضة لسنة 2010	1-3
84	الأعباء المرفوضة لسنة 2011	2-3
84	الأعباء المرفوضة لسنة 2012	3-3
85	إجمالي الأعباء المرفوضة لكل سنة	4-3
85	تأسيس الأرباح لسنة 2009	1-4
86	تأسيس الأرباح لسنة 2010	2-4
87	تأسيس الأرباح لسنة 2011	3-4
87	تأسيس الأرباح لسنة 2012	4-4
88	إجمالي الضرائب الواجبة الدفع خلال كل سنة	5-4
88	الربح الموزع ومبلغ IRCM	6-4
91	مشتريات الصيدلي لسنة 2010	1-5
91	المشتريات المستخرجة والمشتريات المصرح بها لسنة 2010	2-5
92	مشتريات الصيدلي لسنة 2011	3-5
92	المشتريات المستخرجة والمشتريات المصرح بها لسنة 2011	4-5

93	مشتريات الصيدلي لسنة 2012	5-5
93	المشتريات المستخرجة والمشتريات المصرح بها لسنة 2012	6-5
94	المبيعات الشهرية المحققة عن طريق الصندوق لسنة 2010	1-6
94	رقم الأعمال المستخرج ورقم الأعمال المصرح به لسنة 2010	2-6
94	المبيعات الشهرية المحققة عن طريق الصندوق لسنة 2011	3-6
95	رقم الأعمال المستخرج ورقم الأعمال المصرح به لسنة 2011	4-6
95	المبيعات الشهرية المحققة عن طريق الصندوق لسنة 2012	5-6
96	رقم الأعمال المستخرج ورقم الأعمال المصرح به لسنة 2012	6-6
96	الفارق في رقم الأعمال	7-6
97	تأسيس الأرباح لسنة 2010	1-7
98	تأسيس الأرباح لسنة 2011	2-7
99	تأسيس الأرباح لسنة 2012	3-7
100	إجمالي الضرائب الواجبة الدفع خلال كل سنة	4-7
103	الخزينة الخاصة	1-8
104	تأسيس الأرباح لسنة 2009	2-8
105	تأسيس الأرباح لسنة 2010	3-8
106	تأسيس الأرباح لسنة 2011	4-8
107	تأسيس الأرباح لسنة 2012	5-8
108	إجمالي الضرائب الواجبة الدفع خلال كل سنة	6-8

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
15	أنواع التدقيق الجبائي	01
17	الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات	02
19	الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب	03
21	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب	04
24	الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات	05
70	شكل توضيحي لعملية برمجة الملفات	06

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
119	الإشعار بالتحقيق المحاسبي	01
120	كشف المقارنة للميزانيات	02
121	كشف المحاسبة	03
123	التبليغ النهائي للتحقيق المحاسبي	04
124	الإشعار بالتحقيق المعمق	05
125	التبليغ النهائي للتحقيق المعمق	06
126	وثائق التبليغ الأولي لشركة الاستيراد والتصدير	07
132	وثائق التبليغ الأولي للصيدلي	08
136	وثائق التبليغ الأولي لمساعد المدير العام	09

قائمة المصطلحات والمختصرات

D.G.I	Direction générale des impôts	المديرية العامة للضرائب
D.G.E	Direction des grandes entreprises	مديرية كبريات المؤسسات
D.R.I	Direction régionale des impôts	المديرية الجهوية للضرائب
D.R.V	Direction des recherches et vérification	مديرية الأبحاث والمراجعات
D.I.W	Direction des impôts de wilaya	المديرية الولائية للضرائب
D.T	Droit de timbre	حقوق الطابع
I.B.S	L'impôt sur les bénéfices des sociétés	الضرائب على أرباح الشركات
I.R.G	L'impôt sur le revenu global	الضريبة على الدخل الإجمالي
I.R.C.M	L'impôt sur les revenus des capitaux mobiliers	الضريبة على مداخيل رؤوس الأموال المنقولة
T.A.P	Taxe sur l'activité professionnelle	الرسوم على النشاط المهني
T.V.A	Taxe sur la valeur ajoutée	الرسوم على القيمة المضافة
T.F	Taxe foncière	الرسوم العقارية
V.A.S.F.E	Vérification approfondie des situations fiscales d'ensemble	التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة
V.C	Vérification de comptabilité	التحقيق المحاسبي
V.P	Vérification ponctuelle	التحقيق المصوب

مقدمة عامة

مقدمة عامة:

كانت ولا تزال الجباية تمثل عنصرا أساسيا في حياة الشركات مما يتطلب التعامل معها بشكل دائم، حيث نلاحظ أن هناك عدة تطورات شهدتها النظام الجبائي الجزائري منذ سنة 1992 وتلك المحتواة في الإصلاح الجبائي، بالإضافة إلى متطلبات التنمية الاقتصادية خاصة في إطار الانفتاح الاقتصادي وما يتطلبه من تعديلات وتكييف في النظام الجبائي، مما جعل الشركات تكون أكثر حرصا في متابعة ورصد عنصر الضريبية بهدف تخفيض مستوى الخطر الجبائي الذي يؤثر بشكل مستمر على وضعيتها المالية والذي يمكن أن يهدد إستمراريتها.

بالمقابل نجد أنه عند قيام هذه الشركات بإعداد التصاريح الجبائية تحاول استعمال شتى الطرق والوسائل لتقليل العبء الضريبي، مما قد يؤدي بها أحيانا إلى التهرب من دفع الضرائب المستحقة عليها جزئيا أو كليا، وهذا ما يسمى بالتهرب الضريبي. هنا تظهر أهمية التدقيق الجبائي الذي هو عبارة عن عملية تفتيش وتحري للوضع الجبائية لشخص أو مؤسسة بهدف التأكد من امتثالهم للالتزامات المفروضة عليهم. من خلال ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما هو دور التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي؟

وللإجابة على الإشكالية المطروحة تم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- 1- ما المقصود بالتدقيق الجبائي؟، وما هي مكوناته وأهدافه؟
- 2- ما هي المراحل والوسائل المعتمدة عند القيام بالتدقيق الجبائي؟
- 3- ما مدى امتثال المكلفين بالضريبة في الجزائر إلى التزاماتهم الجبائية؟

الفرضيات:

للإجابة على الإشكالية المطروحة تم وضع الفرضيات التالية:

- 1- يساهم التطور الاقتصادي في زيادة الاهتمام بالتدقيق الجبائي.
- 2- يساهم التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي.
- 3- هناك وعي لدى المكلف بالضريبة في الجزائر بأهمية الامتثال للالتزامات الجبائية.

أهداف البحث:

- يمكن تلخيص أهداف البحث في النقاط التالية:
- 1- التعرف على التدقيق الجبائي ومكوناته ووسائله.
 - 2- محاولة معرفة مختلف طرق التهرب الضريبي وكيفية قياسه.
 - 3- إبراز مدى فاعلية التدقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي.

حدود الدراسة:

الحدود المكانية: تم تحديد الدراسة مكانيا في مديرية الضرائب بولاية المسيلة، حيث سيتم إسقاط الدراسة على شركة استيراد وتصدير وكذلك على شخصين طبيعيين كنموذج لإجراء عملية التدقيق الجبائي.

الحدود الزمنية: أما الحدود الزمنية للدراسة فتتمثل في السنوات الأربع الأخيرة التي تعرضت فيها الشركة للتحقيق، وثلاث سنوات والأربع سنوات الأخيرة بالنسبة للشخصين الطبيعيين.

المنهج المستخدم:

للإجابة على الإشكالية المطروحة تم اعتماد 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 فاعلية التدقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي.

الدراسات السابقة:

باللغة العربية:

- 1- ولهي بوعلام، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003-2004، قام الباحث بمعالجة الإشكالية التالية: ما أثر مردودية أسلوب المراجعة الجبائية للتصريحات في مكافحة التهرب الضريبي؟، وقد توصل الباحث إلى جملة من النتائج من أهمها:
 - إن بناء أي سياسة ضريبية يجب أن يركز على أسس صلبة ومتينة لمنع أي تصادم بين الأهداف الاقتصادية والمالية والاجتماعية، ومن ثم الحد من ظاهرة التهرب الضريبي التي تهدد الأنظمة الضريبية.
 - تعتبر المراجعة الجبائية إحدى أهم الأدوات التي استحدثت مع الإصلاح الجبائي لغرض مكافحة الغش والتهرب الجبائيين وذلك من خلال إقامة العديد من الهياكل وسن القوانين والتشريعات المختلفة.

- إن مردودية المراجعة الجبائية ترتكز على مجموعة من عوامل التنظيم والانضباط والإحساس بالمسؤولية قصد الرفع من قدرة الأداء للحد من تنامي ظاهرة التهرب الضريبي.
- 2- **قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين، حالة الجزائر من 2003-2008**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة يحيى فارس، المدية، 2008-2009. قام الباحث بدراسة الإشكالية التالية: ما هي سبل تفعيل الرقابة ودورها في الحد من التهرب الضريبي؟، وتمثلت أهم النتائج التي توصل إليها في:
 - يعتبر التهرب الضريبي ظاهرة عالمية والتي تقف أمام التطبيق الفعال للسياسة المالية والاقتصادية للدولة.
 - تعتبر الرقابة الجبائية مجموعة من الإجراءات تعمل على تطبيقها مجموعة من الأجهزة، وتحمي المكلفين بالضريبة. وعدم الالتزام بها يؤدي إلى عقوبات.
 - إن الرقابة الجبائية تتميز بنقص الفاعلية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي.
- 3- **بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999-2009)**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص نفود مالية وبنوك، جامعة تلمسان، 2010-2011، حيث قامت الباحثة بمعالجة الإشكالية التالية: "ما مدى فاعلية الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري؟ وما هي آثارها في مكافحة التهرب الضريبي؟"، وكانت أهم النتائج التي توصلت إليها كالتالي:
 - ترتكز الرقابة الجبائية على مجموعة من الإجراءات تنظم تدخل الإدارة الجبائية وتضمن حقوق المكلفين بالضريبة. تؤدي مخالفتها وعدم الالتزام بها إلى بطلان إجراءات الرقابة الجبائية والنتائج المترتبة عنها.
 - تعاني الرقابة الجبائية من مشكلة نقص الإمكانيات البشرية وعدم كفاءتها في ظل العدد الهائل من الملفات التي يجب مراقبتها.
 - صعوبة قياس التهرب الضريبي بالرغم من تعدد المناهج وطرق تقديره.
- 4- **رحال نصر، سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي دراسة مقارنة بين الجزائر، تونس والمغرب**، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2013-2014، قام الباحث بمعالجة الإشكالية التالية: ما هو واقع ظاهرة الغش والتهرب الضريبي في دول المغرب العربي وما هي السياسات الناجعة والكفيلة بمكافحتها؟. وتتلخص أهم النتائج التي توصل إليها الباحث في الآتي:
 - في الجزائر والمغرب هناك ممارسة واسعة للغش والتهرب في مجال الضرائب غير المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، بينما في تونس هناك شبه استقرار للغش والتهرب بخصوص الضرائب المباشرة وعدم انتشار التهرب في مجال الرسوم على رقم الأعمال.
 - مستوى الوعي الضريبي في تونس جيد، في حين أنه متدني في الجزائر والمغرب.

- ضعف مؤهلات الإدارة الجبائية في الدول الثلاثة.
- 5- بلواضح الجيلاني، التهرب الضريبي بين فعالية آليات الرقابة وإستراتيجية المكافحة حالة الجزائر خلال الفترة 2001-2011، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2014-2015. كانت الإشكالية كالتالي: ما هي إستراتيجية الرفع من مستوى الأداء في مكافحة التهرب الضريبي في ظل التطورات الاقتصادية والمالية؟
- ومن خلال دراسته توصل إلى جملة من النتائج نذكر منها:
- تميز النظام الضريبي خلال الفترة 2001-2011 بعدم الاستقرار في نصوص قوانين الضرائب والرسوم، بسبب كثرة التغييرات المستمرة لمواده بين التأسيس والإلغاء والتعديل وهو ما عقد وصعب من فهمه سواء من طرف أعوان الضرائب أو المكلفين بالضريبة.
- رغم وجود هياكل إدارية وآليات وتدابير تشريعية وقانونية في مجال الرقابة موجهة لمكافحة التهرب الضريبي، إلا أنها لا تزال قاصرة للحد من التهرب الضريبي، لأنها تتميز بعدم الفعالية حيث يبقى جزء معتبر من المكلفين المتهربين لا يمكن الكشف عنه.

باللغة الأجنبية:

6-Mohamad Ben Hadj Saad, L'audit fiscal dans le PME, proposition d'une démarche pour l'expert comptable, université de Sfax, 2008-2009.

- حيث تطرق فيها الباحث إلى جزأين، الجزء الأول تضمن الإطار المفاهيمي لمراجعة الحسابات الضريبية وهو بدوره ينقسم إلى فصلين. الفصل الأول تناول فيه أهداف وحالة المدقق الجبائي، أما الفصل الثاني فيخصّ إستقلالية التدقيق الجبائي. أما بالنسبة للجزء الثاني فقد تناول فيه الباحث مراحل وتقنيات التدقيق الجبائي.
- من خلال ما سبق نجد أن معظم الدراسات تمحورت حول مدى فاعلية وكفاءة الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبيين، وفي دراستنا هذه سنقوم بتحديد دور التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي إضافة إلى كيفية قياس حجم التهرب والتطرق إلى مختلف طرقه. وكذلك سنحاول من خلال هذه الدراسة معرفة مدى امتثال المكلفين بالضريبة في الجزائر إلى التزاماتهم الجبائية.

تقسيمات البحث:

- تم تقسيم هذا البحث إلى ثلاثة فصول كالتالي:
- الفصل الأول: خاص بالأسس النظرية للتدقيق الجبائي مُمثلة في المفهوم والأهداف، إضافة إلى الإطار التنظيمي والمراحل الخاصة بالتدقيق الجبائي.

- الفصل الثاني: يتناول هذا الفصل ظاهرة التهرب الضريبي وأسبابه وآثاره ومختلف طرقه، إضافة إلى معرفة العلاقة التي تربط بينه وبين التدقيق الجبائي.
- الفصل الثالث: خصص هذا الفصل لإسقاط الدراسة النظرية التي تمت في الفصلين السابقين على واقع بعض المكلفين في ولاية المسيلة، وذلك عن طريق دراسة حالة شخصين طبيعيين وشخص معنوي تعرّض كل منهم لعملية التدقيق الجبائي في سنوات مختلفة من خلال ثلاثة أنواع للتدقيق الجبائي.

الفصل الأول

الأسس النظرية للتدقيق الجبائي

الفصل الأول: الأسس النظرية للتدقيق الجبائي

تمهيد:

من مميزات النظام الجبائي في أغلب الدول أنه نظام يقوم على أساس التصريح، أي أن المكلف بالضريبة يقدم تصريحاً حول مداخله لإدارة الضرائب، من أجل أن تقوم هذه الأخيرة بتحديد الوعاء الضريبي واجب الدفع. وفي هذا الإطار يسعى المكلف بالضريبة لتخفيض ذلك العبء بشتى الطرق مما يؤثر مباشرة على مصالح الخزينة العمومية. ومن أجل الحفاظ على هذه المصالح تقوم إدارة الضرائب ببعض الإجراءات لتحقيق ذلك، ويعتبر التدقيق الجبائي من أهمها، فهو عبارة عن عملية ضرورية واجبة القيام من أجل التأكد من صحة ومصداقية التصريحات المقدمة وكذلك مدى مطابقتها للنظام الجبائي. ولمعرفة مراحل وأهداف هذه العملية تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كالاتي:

المبحث الأول : ماهية التدقيق الجبائي.

المبحث الثاني: أشكال التدقيق الجبائي وإطاره التنظيمي.

المبحث الثالث: مراحل التدقيق الجبائي وإطاره القانوني.

المبحث الأول: ماهية وأهداف التدقيق الجبائي

تمهيد:

إن مفهوم التدقيق الجبائي يرتبط أساسا بوجود التصريحات التي يقدمها المكلفون بالضريبة، إذ أن هذه التصريحات تحتوي على المعلومات التي يتم على أساسها تحديد الوعاء الضريبي. كما أن القيام بعملية التدقيق الجبائي يكون وفق إجراءات ونصوص تنظيمية وقانونية يحددها المشرع الجبائي.

المطلب الأول: ماهية التدقيق الجبائي

هناك عدة تعاريف للتدقيق الجبائي أو كما يسمى الرقابة الجبائية. وعلى الرغم من تعدد هذه المفاهيم إلا أنها تسعى إلى مفهوم واحد وهو فحص ومراقبة التصريحات التي يقدمها المكلفون بالضريبة وكذا التأكد من صحتها. فيعرفه البعض بأنه: "فحص التصريحات وكل السجلات، الوثائق والمستندات الخاصة بالمكلفين بالضريبة مهما كانت شخصيتهم الجبائية، وذلك بهدف التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية ومقارنة كل التصريحات والمعلومات المحصل عليها مع مصادر أخرى ومع الوضعية المالية والمعيشية للمكلف"¹.

كما يعرفها البعض الآخر على أنها: "هي الفحص الشامل للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة احترام القوانين الجبائية من جهة، وبغرض تعزيز الأمن الجبائي من منظور السياسة المتبعة في التسيير من جهة أخرى. وذلك بالتحكم في الإمكانات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بمصالح الخزينة العمومية"². وتعرف على أنها: ".تشخيص لمحتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة"³.

وقد عرفها الدكتور عبد المنعم فوزي على أنها: "فحص لتصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الضريبية"⁴.

¹ - رضا خلاصي، تحليل ظاهرة الغش الجبائي دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991-2002، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2007-2008، ص 186.

² - بوعلام ولهي، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005، ص 09.

³ - A. Hamini, l'audit comptable et financier, Ed Berti, Algérie, p 172.

⁴ - يحيى سعدي، الجبلاني بلواضح، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة 2007-2012، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، العدد 12، 2014، ص 54، نقلا عن: عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، ط 1، منشأة المعارف، الإسكندرية، ص 223.

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول بأن:

التدقيق الجبائي هو عملية فحص وتقييم للمعلومات الواردة في تصريحات المكلفين بالضريبة وكل الوثائق والسجلات، بهدف التأكد من مدى صحة وموثوقية تلك المعلومات. كما يخضع لعملية التدقيق الجبائي جميع المكلفين سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين، وهي أيضا تشمل مختلف الضرائب والرسوم.

المطلب الثاني: أهداف التدقيق الجبائي

هناك عدة أهداف للتدقيق الجبائي وفي نواحي مختلفة، إدارية، مالية، اقتصادية وغيرها، ومن أهم هذه الأهداف نذكر ما يلي:

- **الهدف القانوني:** ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين، القوانين والأنظمة لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية¹.
- **الهدف الإداري:** إذ تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفاعلية والأداء، ويمكن تحديدها في النقاط التالية:
- تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية.
- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم آثارها، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك.
- تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي².

- **الهدف المالي والاقتصادي:** حيث تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة، أي حمايتها من الضياع بأي شكل من الأشكال، وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية

¹ - محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزام، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، دار المسيرة، ط1، الأردن، 2000، ص 166.

² - نجاتي نوي، فاعلية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص 36.

للمجتمع. إذ أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد والجبائية¹.

- **الهدف الاجتماعي:** تسعى الرقابة الجبائية إلى تحقيق مبدأ العدالة بين المكلفين بالضريبة، وبالتالي تحقيق حالة من المنافسة النزيهة بين الأشخاص والشركات بعضهم البعض، كما تسعى إلى تجسيد مبدأ التضامن الوطني من خلال محاربة ومنع الإهمال أو التقصير في أداء الممول لواجباته تجاه المجتمع².

من خلال ما سبق تم تصنيف أهداف التدقيق الجبائي إلى³:

أهداف رئيسية وتتمثل في:

- التأكد والتحقق من مدى انتظام المؤسسة تجاه القوانين الجبائية.
- مراقبة شروط معالجة المشاكل ذات الطابع الجبائي بالنسبة للإجراءات سارية المفعول.
- تقييم مدى قابلية المؤسسة لإستعمال الإمكانات التي يتيحها المشرع الجبائي.
- وأخرى ثانوية تتمثل في:
- تقييم الخطر الجبائي الناتج عن التطبيق السيء للقواعد الجبائية.
- تجنب العقوبات والزيادات الناتجة عن عدم التصريح، أو التأخر فيه، أو الإنقاص منه.
- توضيح أهمية الخطر الجبائي الناتج عن عدم الأمن الجبائي.
- محاولة إبراز نقاط القوة ونقاط الضعف ومن ثم تحسين تطور القرار.

خلاصة المبحث:

إن عملية التدقيق الجبائي هي عبارة عن السلطة المخولة للإدارة الجبائية بفحص ومراقبة تصريحات المكلفين وكل الوثائق والسجلات المرفقة، من أجل التأكد من صحتها وسلامتها وتحقيق الأهداف المختلفة سواء كانت أهداف قانونية، مالية، اقتصادية أو اجتماعية.

¹ - نجاته نوي، مرجع سابق، ص 36.

² - ناصر مغني، دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء حالة ولاية المسيلة خلال الفترة 2004-2008، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2009-2010، ص 88-89.

³ - بوعلام ولهي، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 10.

المبحث الثاني: أشكال التدقيق الجبائي وإطاره التنظيمي

تمهيد:

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

المطلب الأول: أشكال التدقيق الجبائي

يمكن أن يأخذ التدقيق الجبائي عدة أشكال: تدقيق عام، تدقيق معمق، بالإضافة إلى تدقيق (رقابة) عن طريق الفرق المختلطة والتدقيق (الرقابة) الفئوي.

أولاً: التدقيق العام (الرقابة العامة)

تتم على مستوى مفتشيات الضرائب حيث يمكن التمييز بين نوعين من الرقابة العامة، رقابة شكلية ورقابة على الوثائق. يقوم رئيس المفتشية بمراقبة وفحص تصريحات المكلفين بالضرائب وتتم المراقبة على شكل فحص تمهيدي¹.

1- التدقيق الشكلي (الرقابة الشكلية):

تتم هذه الرقابة (التدقيق) على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الإختصاص والتابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة، وهي تهدف إلى ما يلي:

- التأكد من هوية وعنوان المكلف بالضريبة.
- التأكد من عدم وجود أخطاء مادية في التصريحات.
- محاولة حصر المعلومات المهمة التي يتم إكتشافها من خلال التصريح².

¹ عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة

الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، الجزائر، 2004، ص57.

² بوعلام ولهي، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2009، ص09.

2- التدقيق في الوثائق (الرقابة على الوثائق):

يُشترط في هذا النوع من الرقابة (التدقيق) ضرورة وجود الوثائق والسجلات المحاسبية. لأن عملية الرقابة تكون على هذه الوثائق، حيث يتم مقارنة التصريحات المقدمة مع كل الوثائق والسجلات المحاسبية المرفقة معها وكذلك مقارنتها مع الوثائق الموجودة لدى مصلحة الضرائب.

وتتمثل أهداف هذا النوع من التدقيق في¹:

- فحص جميع الأعمال التي تتم على مستوى المكتب.
- قيام مصلحة التحقيق بإجراء فحص دقيق وشامل لجميع التصريحات المكتتبه والمقدمة من طرف المكلفين بالضريبة من خلال مقارنتها بالوثائق والمعلومات التي تملكها الإدارة عن الوضعية الحقيقية لكل مكلف.
- تحليل ومقارنة المعلومات عن طريق دراسة ترابطها وتطور الذمة المالية لكل مكلف من سنة إلى أخرى.
- طلب معلومات إضافية من المكلف بالضريبة أو تبريرات وتوضيحات فيما يخص مبالغ الرسوم المحسوبة والمتعلقة أساسا بالرسم على القيمة المضافة.
- التأكد من المعدلات الضريبية على كل عملية، زيادة إلى النظر في طبيعتها إن كانت فعلا متعلقة بالعمليات المحققة أو كانت من بين العمليات المخفية.

ثانيا: التدقيق المعمق (الرقابة المعمقة)

يحتوي هذا الشكل من التدقيق على نوعين أساسيين هما: الفحص المحاسبي والفحص المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للمكلف والذي يطلق عليه اسم VASFE، بالإضافة إلى ذلك هناك نوع ثالث من التدقيق يسمى بالتحقيق المصوّب في المحاسبة.

1- الفحص المحاسبي (التحقيق في المحاسبة):

إن التحقيق في المحاسبة هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مصداقيتها².

وتتمثل هذه الرقابة في إتباع كل الطرق والوسائل والكيفيات التي تساعد في صحة وتنظيم المحاسبة وفقا لقواعد وأسس عملية وعلمية، باعتبار أن المحاسبة هي المرآة العاكسة لمختلف مراحل نشاط المؤسسة، وهي مصدر كل البيانات والمعلومات المالية. ولهذا اشترط المشرع الجبائي ضرورة مسك محاسبة قانونية حتى يتم إجراء التحقيق المحاسبي، وقد كان نص المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية صريحا حيث جاء فيه:

¹ - عيسى بولخوخ، مرجع سبق ذكره، ص58.

² - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب، 2013، ص13.

"يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس الوعاء الضريبي ومراقبتها"¹.
يهدف هذا النوع من التدقيق إلى إبراز الأخطاء الممكن إيجادها في محاسبة المكلف وذلك بغية التأكد من صحة التصريحات الجبائية المقدمة.

2- التحقيق المصوب في المحاسبة:

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو لعدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية.
ويتم كذلك التحقيق عندما تشكك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الإتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية².

3- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة.
في هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الإنسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة، والذمة أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى وهذا حسب المادتين 6 و98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة³.
وتعتبر مجموعة المعلومات التي توجد بحوزة الإدارة الجبائية المصدر الأول الذي يعتمد عليه العون المحقق والمباشر لهذه العملية بعد أن يجمع كل الوثائق والعناصر الضرورية والموجودة لدى المصالح والهيئات التي يتعامل معها المكلف بالضريبة المعني، من إدارات وبنوك ومؤسسات وغيرها.

¹ - بوعلام ولهي، النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة حالة الجزائر، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2011-2012، ص128.

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

³ - المادة 21، المرجع نفسه.

حيث يقوم بترتيبها ويركز على النقاط الهامة والتي يكون لها فاعلية في إكتشاف الأخطاء والتدليسات الممكنة والأرقام المشكوك فيها¹.

ثالثا: التدقيق عن طريق الفرق المختلطة (الرقابة عن طريق الفرق المختلطة: ضرائب - جمارك - تجارة) لقد بدأت فرق البحث المختلطة في العمل إبتداء من شهر أفريل 1996 وتم التأسيس لها رسميا بالمرسوم التنفيذي رقم 97-290 المؤرخ في 1997/07/27. ومن خلال سنة 1999 عرف الهيكل التسييري للفرق المختلطة تعديلات جمة بسبب النقائص مما أدى إلى إرتفاع حجم المنازعات بسبب التصحيحات التي تجربها الفرق لذلك جاء المنشور رقم 293 بتاريخ 1999/06/21 بالتدخل لدى المكلفين من أجل مراقبة مدى إحترام التشريعات الجبائية والجمركية والتجارية في حين تبقى التسويات من مهام مصالح الوعاء².

رابعا: التدقيق الفئوي (الرقابة الفئوية: الرقابة على المعاملات العقارية)

إن مراجعة أثمان المعاملات العقارية المصرح بها تشكل أحد أهم الأدوات في مكافحة التهرب الجبائي في هذا الميدان، وهو يخص المعاملات التالية:

- العقارات المبنية.
- العقارات غير المبنية.
- مراقبة المداخل العقارية.

وتعتمد مراجعة هذه الأثمان على القيمة العقارية السوقية للعقار أي قيمة العقار في السوق، وهي الثمن الذي من الممكن أن يشتري أو يباع به العقار، وبعبارة أخرى الثمن المتفاوض عليه في السوق بين البائع والمشتري الخاضع لقانون العرض والطلب أخذا بعين الإعتبار العناصر المادية والعوامل القانونية للعقار وكذا المحيط الاقتصادي المتواجد فيه العقار ولذلك ينبغي المتابعة الدقيقة الدائمة عن طريق مصالح التسجيل لكل المعاملات العقارية مع رصد كل المعلومات المتأتية من طرف الوكالات والدواوين والمؤسسات التي تنشط في مجال العقار³.

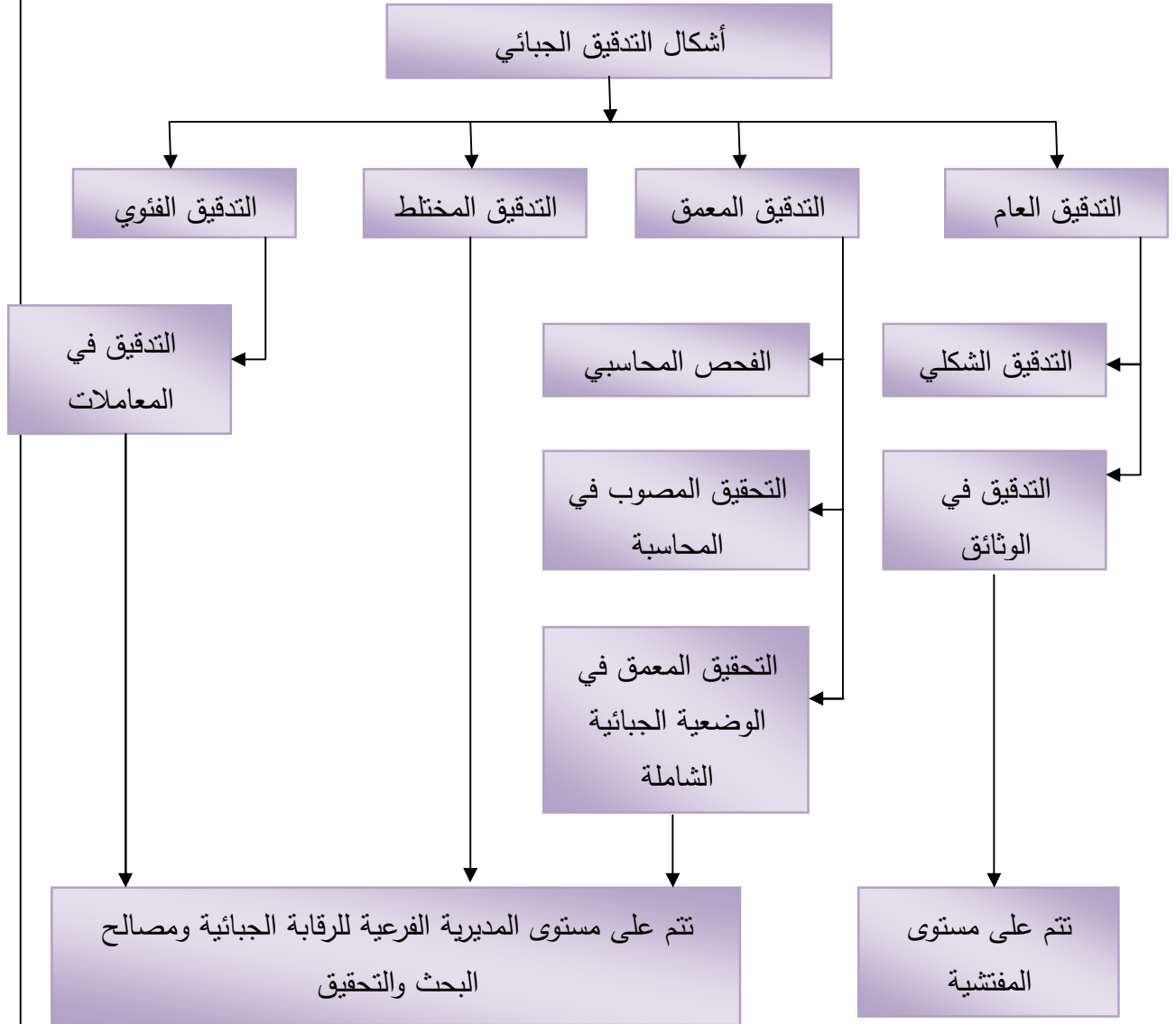
¹ - عيسى بولخوخ، مرجع سابق، ص58.

² - بوعلام ولهي، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة حالة الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص12.

³ بوعلام ولهي، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة حالة الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص12.

الشكل رقم 01:

شكل توضيحي لمختلف 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 والحوكمة العالمية" جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2009. بتصرف.

المطلب الثاني: الإطار التنظيمي للتدقيق الجبائي

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

أولاً: المصالح المركزية

تعتبر مديرية الأبحاث والمراجعات المحرك الأساسي والمركزي لعملية التدقيق والبحث عن المعلومة الجبائية، حيث أنشأت هذه المديرية وتم تنظيمها ضمن المديريات المركزية التابعة لوزارة المالية¹. حيث تتضمن ثلاث مصالح جهوية للبحث والمراجعات وأربع مديريات فرعية. فقد نصت المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 95-55 المؤرخ في 15/02/1995 والمعدلة والمتممة بموجب المادة الأولى من المرسوم التنفيذي رقم 98-228 المؤرخ في 13/07/1998 على إحداث مديرية البحث والمراجعات تتبع المديرية العامة للضرائب وتضم²:

- المديرية الفرعية للتحقيقات والبحث عن المعلومات الجبائية.

- المديرية الفرعية للبرمجة.

- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية.

- المديرية الفرعية للمقاييس والإجراءات.

بالنسبة للمديرية الفرعية للمقاييس والإجراءات أصبحت تسمى ب: المديرية الفرعية لمحاربة الغش³.

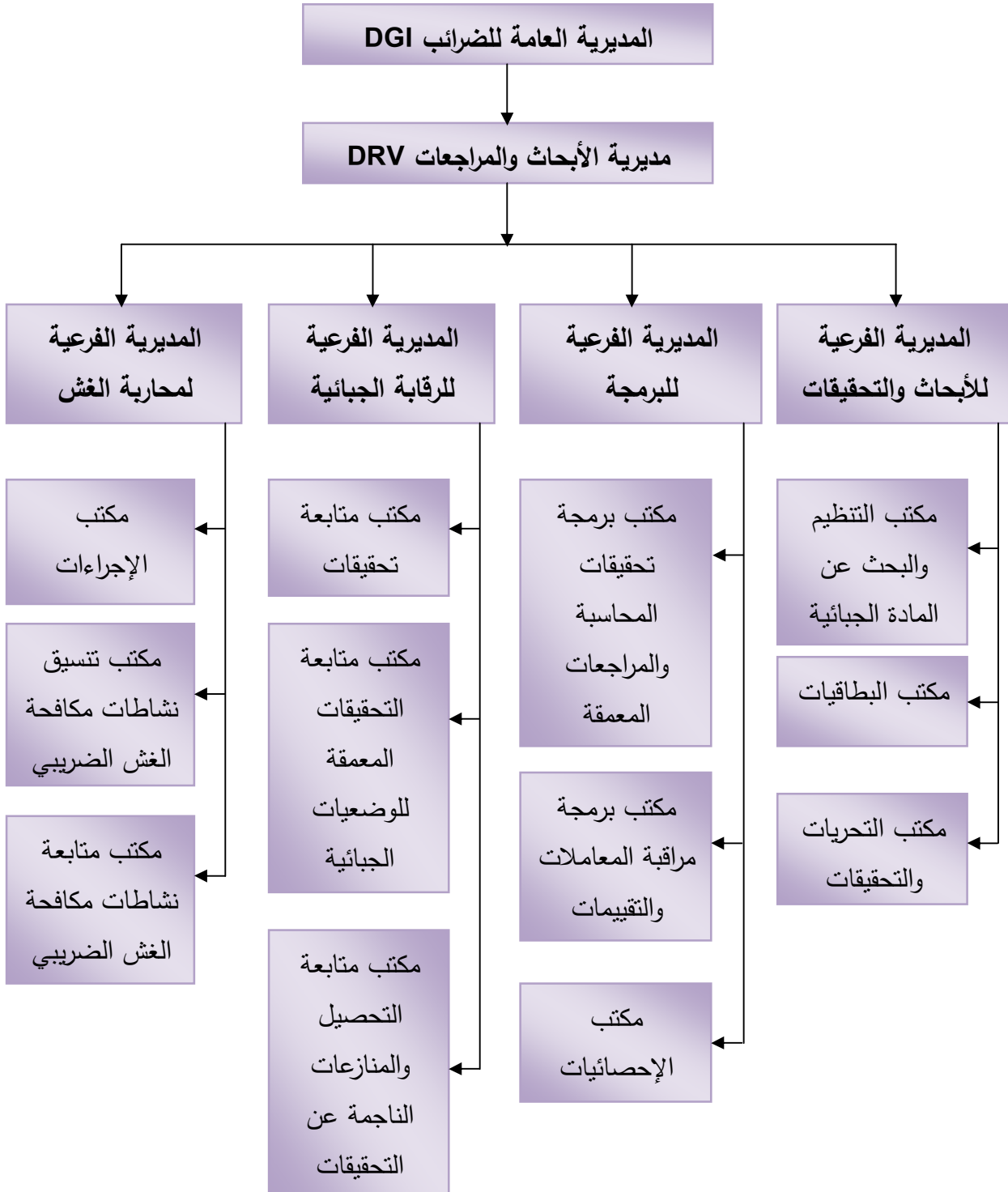
¹ - عبد الغني كحلة، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية للفترة 2000-2010، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد ومالية دولية، جامعة المدية، الجزائر، 2011-2012، ص98.

² - المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 98-228 المؤرخ في 13/07/1998، الجريدة الرسمية، العدد 51، 1998.

³ - موقع المديرية العامة للضرائب. www.mdfdgi.gov.dz, consulté le 03/05/2015

الشكل رقم 02:

الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معلومات في موقع المديرية العامة للضرائب.

ثانيا: المصالح اللامركزية

وتسمى أيضا بالمصالح الخارجية. صلاحياتها مستقلة نسبيا عن الإدارة المركزية، وتتكون من:

1- المديرية الجهوية للضرائب:

تم تنظيم هذه المديرية بموجب المرسوم رقم 91-61 بتاريخ 1991/02/23. وهي تضم 9 مديريات على مستوى الوطن، وهذه المديرية بدورها تتكون من مديريات فرعية هي¹:

- المديرية الفرعية للتكوين.

- المديرية الفرعية للتنظيم والوسائل.

- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.

- المديرية الفرعية للرقابة.

وهذه المديرية مكلفة ب:

- ضمان تمثيل المديرية العامة للضرائب على المستوى الجهوي.

- السهر على تنفيذ البرامج وتطبيق التعليمات والقرارات الصادرة عن الإدارة المركزية.

- ضمان العلاقة الوظيفية بين الإدارة المركزية والمديريات الولائية للضرائب.

- تنشيط عمل المديرية الولائية التابعة لإختصاصها الإقليمي وتوجيهه وتنسيقه وتقويمه ومراقبته.

- السهر على إحترام أدوات تدخل المصالح الجبائية الجهوية وطرقه ومقاييسه وإجراءاته.

- إعداد وبصفة دورية حصيلة وملخصات عن أعمال المصالح الجبائية.

- تقديم أي إقتراح لتكييف التشريع الجبائي.

- المشاركة في تكوين الأعوان وتحسين مستواهم وتجديد معلوماتهم.

- دراسة طلبات تنقل الأعوان فيما بين الولايات.

- تقدير إحتياجات المصالح الجبائية الجهوية من وسائل بشرية ومادية وتقنية ومالية، وإعداد تقريرا دوريا

عن ظروف سير هذه الوسائل وإستعمالها.

- تنظيم أشغال لجنة الطعون لدى الجهات المصدرة للقرار والمنشأة على المستوى الجهوي.

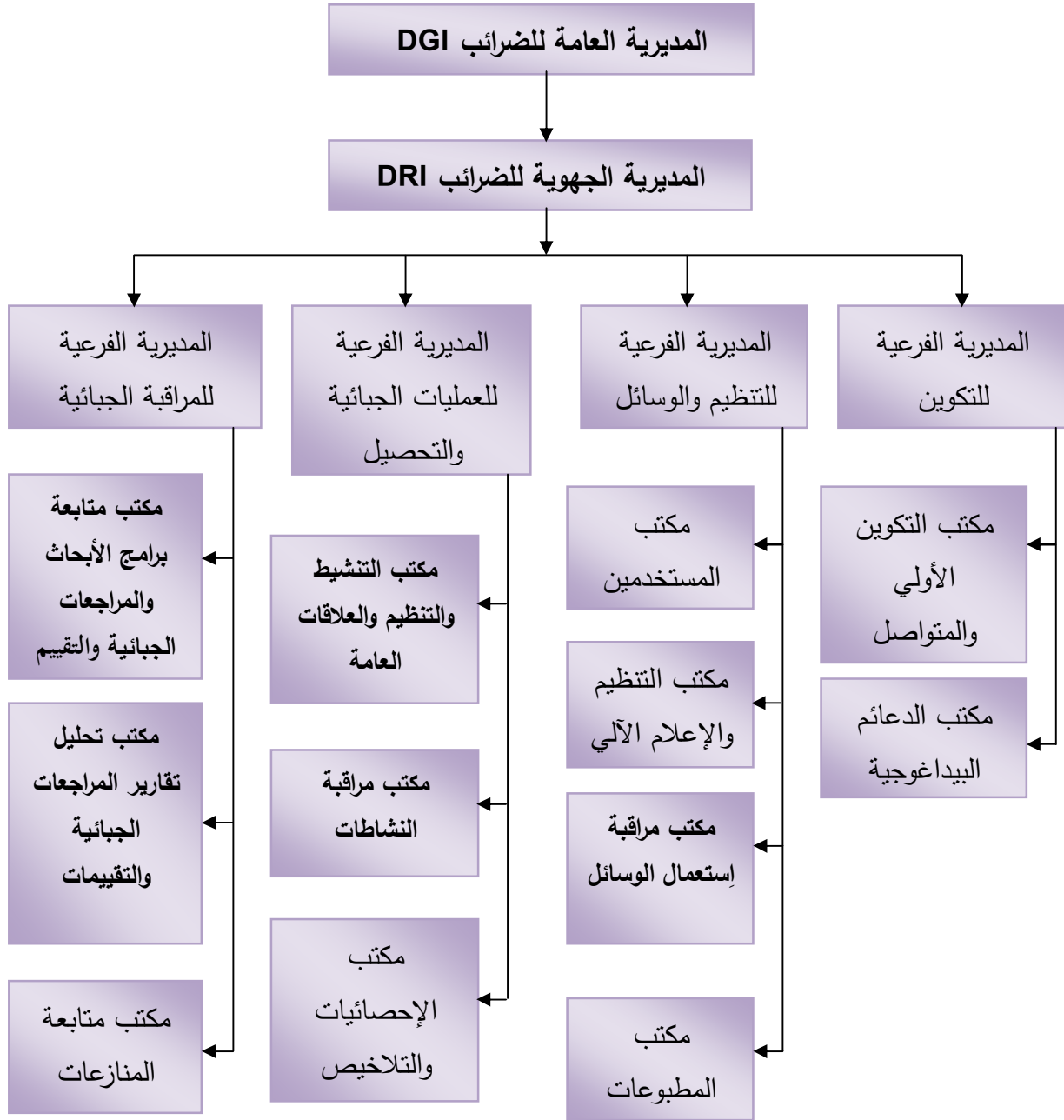
- الموافقة على إستفادة المكلفين بالضريبة من نظام الشراء بالإعفاء حسب الشروط المنصوص عليها في

التشريع المعمول به.

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

الشكل رقم 03:

الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معومات في موقع المديرية العامة للضرائب.

2- المديرية الولائية للضرائب:

تضم هذه المديرية 5 مديريات فرعية وهي¹:

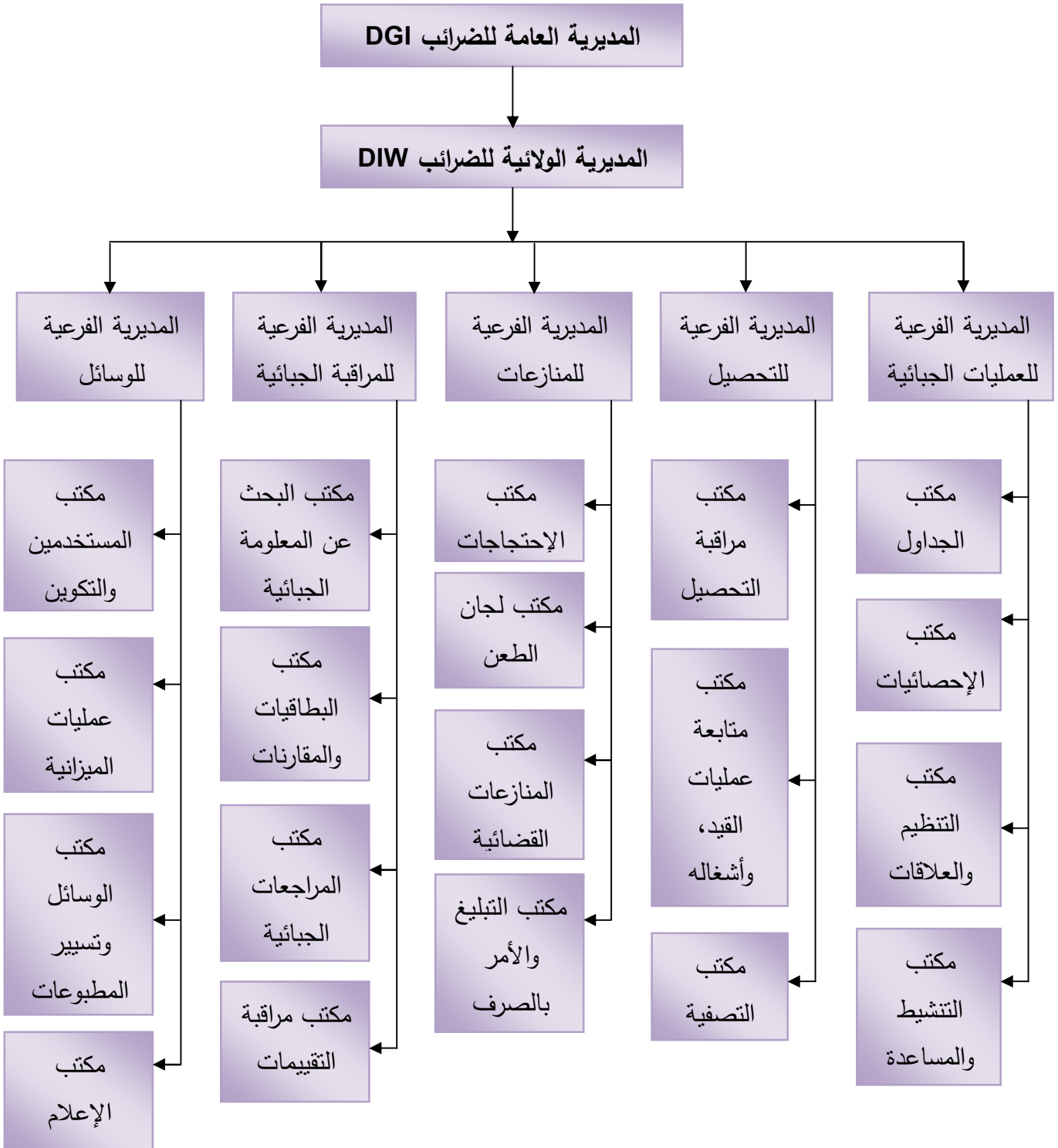
- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.
 - المديرية الفرعية للتحويل.
 - المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية.
 - المديرية الفرعية للوسائل.
 - المديرية الفرعية للمنازعات.
- من بين المهام التي تتكفل بها نذكر ما يلي²:
- ضمان المديرية الولائية للضرائب بممارسة السلطة السلمية لمراكز الضرائب المركزية الجوارية للضرائب.
 - السهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي، ومتابعة ومراقبة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة لها.
 - تنظيم جمع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية.
 - إصدار الجداول وقوائم المنتوجات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعابنها وتصادق عليها وتقوم النتائج وتعد الحصيلة الدورية.
 - تحليل وتقويم دوريا عمل المصالح الخاضعة لإختصاصها، إعداد تلخيصا عن ذلك وإقتراح أي إجراء من شأنه أن يحسن عملها.
 - الجداول وسندات الإيرادات وتحويل الضرائب والأتاوى.
 - مراقبة التكفل والتصفية اللتين يقوم بهما كل مكتب القباضة ومتابعة تسوية ذلك.
 - مراقبة تطور الدعاوى المرفوعة أمام القضاء في مجال منازعات التحويل.
 - ضمان الرقابة القبلية وتصفية حسابات تسيير القابضين.
 - تنظيم جمع المعلومات الجبائية وإستغلالها.

¹ - المادة 39 من القرار المؤرخ في 12/07/1998، مرجع سبق ذكره.

² - موقع المديرية العامة للضرائب. www.mdfdgi.gov.dz, consulté le 27/02/2015.

الشكل رقم 04:

الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معلومات في موقع المديرية العامة للضرائب

3- المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات¹:

- تتواجد المصالح الجهوية للبحث والمراجعات في كل من: الجزائر، وهران، قسنطينة، وتتكون من ثلاثة أقسام:
- قسم المراقبة والإحصائيات والتقييم.
 - قسم المساعدة على الرقابة.
 - قسم الوسائل.
- هذه المصالح مكلفة بـ:
- تنفيذ برامج التحقيق والبحث ومراقبة النشاطات والمداخل التي تضبطها مديرية البحث والمراجعات وتعد الإحصائيات المتعلقة بها.
 - ضمان تسيير وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي.
 - تنفيذ برامج تحقيق وبحث ومتابعة ومراقبة الأشغال المتعلقة بها وتقوم بتقييمها الدوري.
 - تنفيذ كل تحقيق يأمر به وزير المالية والمدير العام للضرائب وكل السلطات المختصة بالاتصال مع المؤسسات والمصالح المعنية.
 - تطبيق حق الإطلاع على الملفات التي تخضع لمجال إختصاص مديريتين ولائيتين للضرائب أو أكثر.

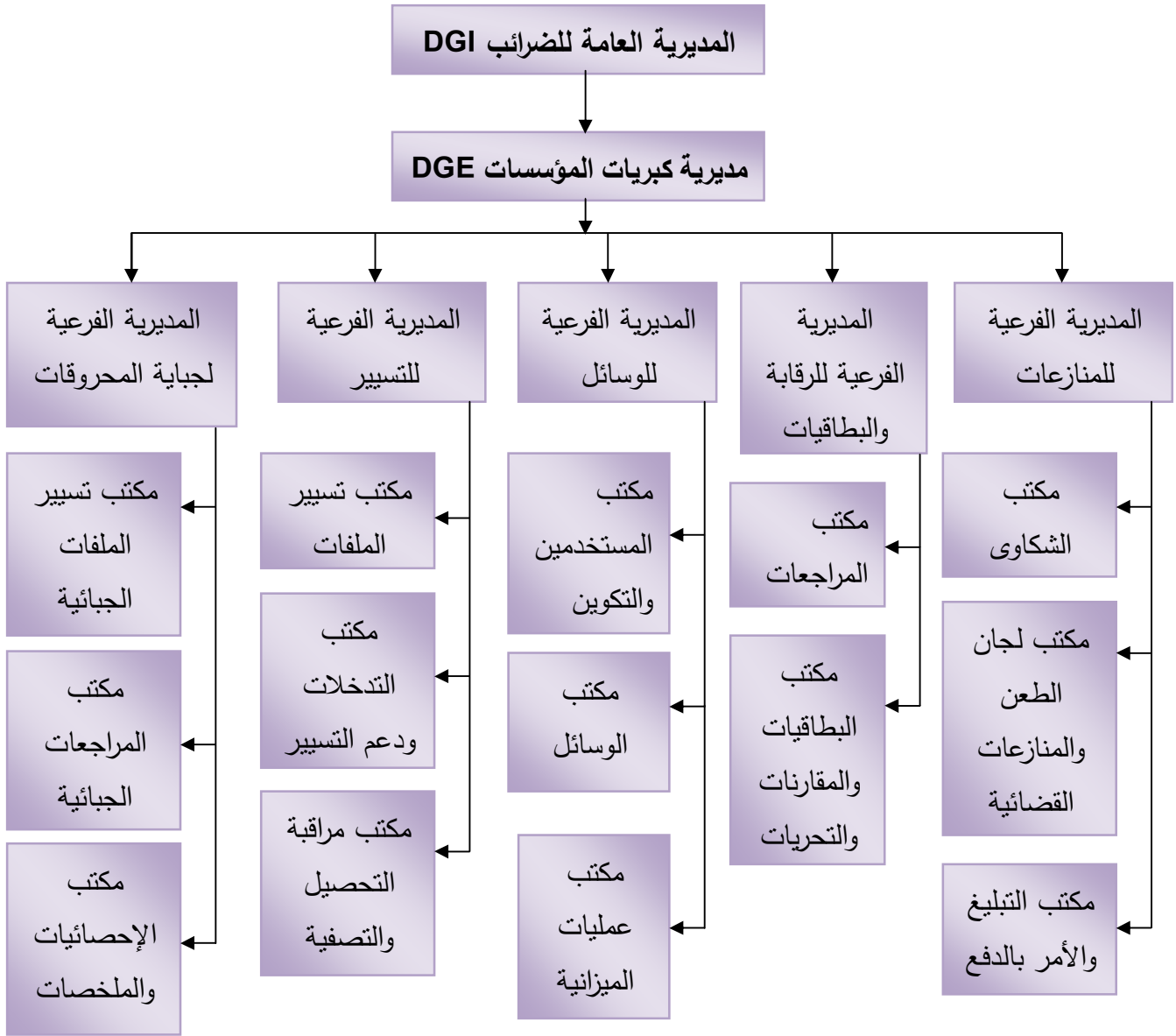
4- مديرية كبريات المؤسسات²:

- وتضم:- المديرية الفرعية لجباية المحروقات.
- المديرية الفرعية للتسيير.
 - المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات.
 - المديرية الفرعية للمنازعات.
 - المديرية الفرعية للوسائل.
- وتتكفل بـ:
- مسك وتسيير الملف الجبائي للمكلفين التابعين لمجال إختصاصها.
 - إصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض، وتنفيذ عمليات التسجيل والطابع وتعابنها وتصادق عليها.
 - مراقبة الملفات حسب كل وثيقة.
 - ملفات تعويض قروض الرسوم.
 - الجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى.

- مراقبة حساب التسيير مراقبة مسبقة وتصفيته.
- التموين بالطوابع ومسك محاسبتها.
- البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها ومراقبة التصريحات.
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين بالضريبة وتقييم نتائجها.
- دراسة التظلمات ومعالجتها.
- متابعة المنازعات الإدارية والقضائية.
- معالجة طلبات التخفيض الإداري.
- إعداد الإجراءات المتعلقة بالاعتمادات والتصفية، والأمر بصرف نفقات التسيير والتجهيز مهما كانت طبيعتها وتسهر على تنفيذها وتحيينها.
- ضمان تسيير المستخدمين وتقييم الاحتياجات من الوسائل المادية والبشرية والتقنية، وتعد التقديرات لميزانية المطابقة لذلك.
- توظيف وتعيين المستخدمين الذين لم تقرر طريقة أخرى لتعيينهم.
- ضمان مهمة إستقبال وإعلام المكلفين بالضريبة.
- نشر المعلومات والآراء اتجاه المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات، مع تذكيرهم بحقوقهم وواجباتهم في مجال الجبائية.
- التعاون والتنسيق مع الهيكل المركزي المكلف بالإعلام في مجال إستراتيجية الإتصال والإستقبال والإعلام وكذا تنفيذها.

الشكل رقم 05:

الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات DGE



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معلومات المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18/09/2006، الجريدة الرسمية الصادرة بتاريخ 29/03/2009، العدد 20.

5- المفتشيات:

تتولى مفتشية الضرائب على الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة فتقوم بالبحث وجمع المعلومات الجبائية واستغلالها ومراقبة التصريحات وإصدار الجداول الضريبية وكشوف العائدات وتنفيذ عمليات التسجيل¹.

6- قباضات:

تتكفل قباضات الضرائب خصوصا بجداول الضرائب وسندات القبض وتحصيل الضريبة².

خلاصة المبحث:

من أجل تحقيق مختلف أهداف التدقيق الجبائي التي من أهمها مكافحة الغش والتهرب الضريبيين تم وضع عدة أشكال في مجال التدقيق لتحقيق تلك الأهداف وهي تتعلق بالتدقيق العام أو الرقابة العامة والتدقيق المعمق الذي يعبر عن أهم أنواع التدقيق في هذا المجال بالإضافة إلى التدقيق عن طريق الفرق المختلطة والتدقيق الفئوي. إذ أن كل نوع من أنواع التدقيق الجبائي هذه تختص بتنفيذه إدارة معينة من بين الإدارات الجبائية، فهناك: مصالح مركزية ومن بينها مديرية الأبحاث والمراجعات، وهناك مصالح لامركزية منها: المديرية الجهوية والولائية للضرائب، مديرية كبريات المؤسسات، المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات، المفتشيات وقباضات الضرائب.

¹ - المادة 12 من الأمر 91-60 المؤرخ في 1991/02/23، الجريدة الرسمية، العدد 09، 1991.

² - المادة 11، المرجع نفسه.

المبحث الثالث: مراحل التدقيق الجبائي وإطاره القانوني:

تمهيد:

من أجل القيام بعملية التدقيق الجبائي تعتمد مديرية الضرائب على مجموعة من الوسائل المحددة من قبل المشرع الجبائي والتي تساعد المدقق الجبائي وتسهل عليه عملية الفحص والتحقيق، كما فرض القانون التجاري على المكلفين بعض الإلتزامات، وفي المقابل نص على ضمانات تمنح إليهم من أجل حمايتهم من التجاوز المحتمل للإدارة الجبائية، إضافة إلى ذلك فإنه من أجل تنفيذ عملية التدقيق الجبائي بسهولة أكبر تم تقسيمها إلى عدة مراحل، وهذا ما سنتناوله في هذا المبحث.

المطلب الأول: مراحل التدقيق الجبائي

لتسهيل مهمة التدقيق الجبائي تم تقسيمها إلى مراحل مختلفة تساعد المدقق الجبائي في أداء مهمته بسرعة وسهولة، وهذه المراحل هي:

1- المرحلة الأولى:

تسمى بالمرحلة الأولية. قبل قبول مهمة التدقيق الجبائي يجب على المدقق القيام بإجراء تشخيص، حيث يهدف هذا التشخيص إلى معرفة ما إذا كانت هذه المهمة ممكنة أو لا، وفي أي زمن وبأي قدر من التكاليف¹.

2- المرحلة الثانية:

تسمى بمرحلة الوعي العام أو المعرفة العامة، هي خطوة مهمة جدا خاصة عندما يتعلق الأمر بالتدخل لأول مرة. هذه الخطوة مصممة للسماح للمدقق الجبائي بمعرفة تفاصيل الضرائب الخاصة بالمؤسسة وجمع كل العناصر التي يمكن أن تساعد في إنجاز مهمته، كما تسمح له بالتعرف على البيئة الخارجية للمؤسسة (البيئة القانونية، الاقتصادية والاجتماعية...)، والبيئة الداخلية (النشاط، النظام العام للمؤسسة)².

3- المرحلة الثالثة:

وتدعى بمرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالضرائب، يهدف نظام الرقابة الداخلية الجبائي إلى توفير الأعمال وتحسين العمليات والتأكد من موثوقية المعلومات المالية ومدى الإمتثال للقوانين والأنظمة.

¹ - Mokhtar Mohamad Abdoussalam, audit fiscal de la société nigérienne des télécommunications sonitel SA, diplôme d'études supérieures spécialisées en audit et contrôle de gestion, institut supérieur de comptabilité de banque et de finance, centre africain d'études supérieures en gestion, 2013, p50.

² - IBID, p51.

يؤدي إنشاء نظام رقابة داخلي خاص بالجانب الجبائي إلى إعتبره كوسيلة للتحقيق إضافة إلى كونه وسيلة لمراقبة والتحكم في النشاط¹.

يجب على المدقق الجبائي هنا التركيز على كل العناصر والمعلومات الخاصة بالضرائب وكذا المخاطر الجبائية الممكنة الحدوث في الشركة المراقبة.

4- المرحلة الرابعة:

مرحلة مراقبة العمليات الجبائية، يسمح التقارب بين المعرفة المستفادة من الشركة من خلال المراحل السابقة وكذا تقييم نقاط القوة ونقاط الضعف في الرقابة الداخلية للمدقق الجبائي بالتحكم في نطاق العمل اللازم للرقابة. وعناصر التحكم يمكن أن تعتمد على طبيعة وأهداف المهمة، ويمكن أن تركز أساسا على:

- الإمتثال للقواعد الضريبية في سياق رصد الضرائب المناسبة.
- تقييم الخيارات الضريبية المقدمة من طرف الشركة².

5- المرحلة الخامسة:

كتابة تقرير المدقق، تقرير المدقق هو عبارة عن وثيقة يتم فيها تسجيل كل النتائج التي توصل إليها المدقق الجبائي من خلال أداءه لمهمته. كما أن هذا التقرير ليس لديه معايير تضبطه من حيث الشكل أو من حيث المضمون، وبالتالي فإن المدقق الجبائي له الحرية في كيفية كتابة التقرير³ على أن يحتوي هذا التقرير على كافة المعلومات وبصورة واضحة.

بالرغم من تعدد هذه المراحل إلا أنه في الواقع نادرا ما يتم إتباعها وأخذها بعين الإعتبار عند التنفيذ الفعلي لعملية التدقيق خاصة فيما يتعلق بالمرحلتين الأولى والثانية. وقد يكون أحد أسباب ذلك هو عدم فرض هذه المراحل من قبل المشرع نفسه، وبالتالي فإن كل مدقق حر في كيفية تقسيم مراحل تنفيذ مهمته.

¹- Mohamed Ben Hadj Saad, l'audit fiscal dans les pme, proposition d'une démarche pour l'expert-comptable, mémoire pour obtention du diplôme d'expert-comptable, faculté des sciences économiques et de gestion de Sfax, université de Sfax, 2008-2009, p86.

²- Mokhtar Mohamad Abdoussalam, op-cit,p60.

³- Ibid. p61.

المطلب الثاني: الإطار القانوني للتدقيق الجبائي

حدد القانون الجبائي الجزائري إطار تشريعي وتنظيمي للتدقيق الجبائي حيث أعطى للإدارة الجبائية عدة وسائل أو صلاحيات تسمح لها بتأدية مهامها، ومن جهة أخرى منح القانون التجاري المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة عدة امتيازات تحميهم من تجاوزات الإدارة الجبائية.

أولاً: وسائل وتقنيات التدقيق الجبائي

تسمى أيضاً بصلاحيات الإدارة الجبائية، وهي عبارة عن حقوق منحها المشرع الجبائي لإدارة الضرائب من أجل إجراء تدقيق جبائي قانوني ومنظم، وتتمثل هذه الحقوق في:

1- حق الرقابة:

في المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية نص المشرع على حق الإدارة الجبائية الخاص بالرقابة على أن: "تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة. وبذلك فإن المشرع منح لأعوان الإدارة الجبائية الحق في القيام بكل أشكال التدقيق (الرقابة)، إضافة إلى حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة التاجر والتي تدفع أجوراً أو أتعاباً أو مرتبات مهما كانت طبيعتها. ويعتبر حق الرقابة من أهم الصلاحيات التي منحها المشرع للإدارة الجبائية للتأكد من صحة المعلومات التي تتضمنها التصريحات المقدمة من قبل المكلفين.

2- حق المعاينة:

من أجل ممارسة حقها في الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية يمكن للإدارة الضريبية أن ترخص للأعوان الذين لهم على الأقل رتبة مفتش ومؤهلين قانوناً، القيام بإجراء المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة. تتم المعاينة وحجز الوثائق والأملاك التي تشكل أدلة على وجود طرق تدليسية تحت سلطة القاضي ورقابته¹.

3- حق الإطلاع:

يسمح هذا الحق للعون المكلف بعملية التحقيق بمعرفة كل الوثائق والسجلات والمستندات التي تم استعمالها من قبل المكلف وذلك من أجل الحصول على أكبر قدر ممكن من المعلومات التي تساعد المدقق في أداء مهمته بالإضافة إلى المعلومات الواردة في التصريحات المقدمة لإدارة الضرائب. وهذا ما نصت

¹ - المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره.

عليه المواد من 45 إلى 64 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث جاء نص المادة 45 كالاتي¹: " يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات".

4- حق إجراء التحقيق:

نصت المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية على حق إجراء البحث، أي أن أعوان الإدارة الجبائية لهم الحق في إجراء التحقيق ويكون ذلك عن طريق التدخل المفاجئ لدى المؤسسات والأشخاص الذين يقومون بأعمال خاضعة للرسم على القيمة المضافة، وفي المقابل المكلف يكون ملزماً بتقديم كل الوثائق والسجلات التي تحدد رقم الأعمال، كما أن ممارسة هذا الحق محددة بفترة زمنية من 08 صباحاً إلى غاية 20 مساءً في المحلات ذات الإستعمال المهني، وبعد الإنتهاء من التحقيق يتم تحرير محضر يُذكر فيه كل الملاحظات والمخالفات التي تم إيجادها ويسجل فيه أيضاً الجرد الخاص بالوثائق والمستندات التي سلمها العون المكلف بالضريبة².

5- حق التقادم:

يسمى أيضاً بحق إستدراك الخطأ، حيث نصت عليه المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية التي حددت الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة الجبائية والمحدد بأربع سنوات، إلا في حالة وجود مناورات تدليسية، وهذا بالنسبة لما يلي³:

- تأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها.

- القيام بأعمال الرقابة.

- قمع المخالفات المتعلقة بالقانون والتنظيمات ذات الطابع الجبائي.

وحق التقادم يمكن أن يعرف على أنه الحق الممارس من قبل الإدارة الجبائية من أجل تصحيح حالات النسيان أو النفاث أو الإغفالات في التصريحات الجبائية المكتتبه، وانقضاء أجل التقادم لا يعد عائقاً أمام أعوان الإدارة الجبائية لممارسة حق الرقابة بسبب تقادم الفترات، لكنها تمتد إلى العمليات التي لها أثر على نتائج فترة لاحقة غير مغطاة بحق التقادم.

ثانياً: حقوق و ضمانات المكلف الخاضع للرقابة

¹ - المادة 34، نفس المرجع.

² - المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

³ - المادة 39، المرجع نفسه.

إن الصلاحيات والسلطات الواسعة الممنوحة للإدارة الجبائية بخصوص عمليات الرقابة الجبائية تقابلها حقوق و ضمانات أعطاهها المشرع الجبائي إلى المكلفين الخاضعين لهاته الرقابة والتي هي كالاتي:

1- الإعلام المسبق وأجل التحضير

إن أعوان الإدارة الجبائية لا يستطيعون إجراء أي مراقبة جبائية بدون إرسال إشعار بالمراقبة في مقابل إشعار بالإستلام من المكلف مرفقا بميثاق وواجبات المكلف الخاضع للرقابة من أجل إعلامه، وهذا الأخير له أجل 10 أيام لتحضير محاسبته في حال مراقبة المحاسبة¹، وأجل 15 يوما في حال المراقبة كحد أدنى في حالة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، وعلى كل حال يمكن للمكلف أن يطلب تمديد الأجل (بناء على طلب)، وهذا لا يمنع المحققين من القيام بزيارة مفاجئة في عين المكان لمعاينة العناصر المادية ووجود الوثائق المحاسبية للمكلف².

2- الإستعانة بمستشار:

يكون للمكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الحق في الإستعانة بمستشار يختاره بمحض إرادته أثناء عملية الرقابة، وهذا ما جاء به نص المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية³ "...المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين خلال عملية المراقبة بمستشار يختاره هو"، ويمكن للمكلف أن يعين ممثلا عنه في فترة المراقبة لأن غيابه لا يمنع من إجراء عملية المراقبة التي تفقد قيمتها إذا لم يتم إجراؤها.

3- إستحالة إعادة الرقابة:

في حالة القبول الصريح، يصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائيا، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه⁴، سواء كان نمط الرقابة تحقيقا محاسبيا⁵، أو إجراء تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدخل، ولا يجوز للإدارة الضريبية بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد خاص بنفس الفترة ونفس

¹ - المادة 20- الفقرة 04، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره.

² - المادة 21- الفقرة 03، المرجع نفسه.

³ - نفس المرجع السابق.

⁴ - المادة 20- الفقرة 07، من نفس القانون.

⁵ - المادة 20- الفقرة 08، من نفس القانون.

الضريبة، إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد استعمل أساليب تدليسية¹.

4- محدودية مدة الرقابة:

لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من ثلاثة أشهر فيما يخص²:

- مؤسسات تأدية الخدمات، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

- كل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي 2.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

يمدد هذا الأجل إلى ستة أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5.000.000 دج و10.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في الحالات الأخرى، تسعة أشهر.

وعلى كل حال، يمكن أن تتجاوز هذه الآجال عندما يعطي المكلف خلال عمليات الرقابة الجبائية معلومات ناقصة أو غير دقيقة أو لم يرد على طلبات التوضيح في الآجال المحددة قانوناً. كما يجب الإشارة إلى أن فترة الرقابة في عين المكان تبدأ من تاريخ أول تدخل مذكور في إشعار بالمراقبة الأولى³.

5- الإجراء الاعتراضي:

الإجراء الاعتراضي أو كما يسمى حق الرد، هو عبارة عن نقاش شفوي أو كتابي يتم بين المحقق والمكلف، من أجل السماح لهذا الأخير بالاستعلام حول سير أشغال عملية الرقابة الجبائية من ناحية، وتسمح له بمعرفة كل التوضيحات الضرورية حول التعديلات التي أجريت من ناحية أخرى، كما يسمح هذا الإجراء بإقامة جو من الثقة المتبادلة بين الإدارة الجبائية والمكلف الخاضع للرقابة وضمنان مقابلة مختلف الوضعيات بينهما ويسمح أيضاً بتقليل عدد المنازعات الجبائية مستقبلاً.

¹ - المادة 21- الفقرة 06، من نفس القانون.

² - المادة 20- الفقرة 05، من نفس القانون.

³ - ميثاق المكلفين بالضريبة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، طبعة 2003، ص 18.

6- السر المهني:

تبعاً لأحكام المواد 65 إلى 69 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على الإلتزام بالسر المهني، حيث تنص المادة 65 منه "يلزم بالسر المهني بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات ويتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة كل شخص يدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات والرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة وحق الطابع المذكور في التشريع الجبائي المعمول به"¹.

7- اللجوء النزاعي أو اللجوء الودي:

إن تصرفات وسلوكيات المكلفين ذوي السلوك الجبائي السيء هم دائماً مطالبون من قبل الإدارة الجبائية بتسديد الضريبة والعقوبات التأخيرية، على كل حال وبسبب هذه السلوكيات فإن القانون الجبائي منح لهذا النوع من المكلفين وتحت طائلة بطلان الإجراءات بعض الحقوق والضمانات في حال خضوع المكلف للرقابة الجبائية من قبل مصالح الوعاء، حيث يوجد أحياناً بعض الضرائب المؤسسة من قبل المفتش المحقق قد يحتج عليها المكلف، وخول المشرع الجبائي للمكلف اللجوء إلى السلطات الأعلى (مديرية الولاية) واستئناف الإجراءات الاعتراضية، وطرق الاستئناف هي:

- اللجوء النزاعي الذي يهدف إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء.
- اللجوء الودي الذي يسمح للمكلفين الذين يوجدون في حالة عسر مالي، ويستحل عليهم تسديد دينهم الجبائي بالاستفادة من تخفيض أو تعديل للحقوق المعروضة².

¹ - المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره.

² - نصر رحال، سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي دراسة مقارنة بين الجزائر، تونس والمغرب، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2013-2014، ص143.

خلاصة المبحث:

باعتبار أن التدقيق الجبائي هو أداة مهمة لضمان مصالح الخزينة العمومية، فقد حدد المشرع الجبائي صلاحيات وحقوق للإدارة الجبائية والمتمثلة في: حق الإطلاع، حق التقادم، حق إجراء التحقيق، حق الرقابة وحق المعاينة، بحيث تسمح هذه الحقوق للعون المكلف بالرقابة بأداء مهمته وفقا لشروط قانونية محددة، وفي حالة وجود أخطاء من قبل الإدارة الجبائية ضد المكلف فإنه يوجد حقوق وضمانات حددها المشرع لتحميه من هذه الأخطاء، ومن بين هذه الضمانات: الإعلام المسبق، الاستعانة بمستشار وغيرها من الحقوق. وحتى يقوم المدقق الجبائي بأداء مهمته بطريقة منظمة وفعّالة تم تقسيمها إلى مراحل مختلفة، حيث تهدف كل مرحلة إلى توفير جزء من المعلومات والوثائق التي تساعد العون المراقب في أداء مهمته وعند كتابة التقرير عند الإنتهاء من إجراءات التدقيق.

خلاصة الفصل

يعتبر التدقيق الجبائي من أهم الإجراءات التي تتبعها الإدارة الجبائية من أجل التأكد من صحة المعلومات الواردة في التصريحات المكتتبه من قبل المكلفين بالضريبة، ومدى امتثالهم للقواعد والقوانين الجبائية، كما تسمح هذه العملية باكتشاف الأخطاء وتصحيحها بغية تحقيق الأهداف المنشودة والمنتظرة من تلك العملية سواء كانت هذه الأهداف قانونية، مالية، إقتصادية أو إجتماعية. ولتحديد هذه الأهداف تم تقسيم التدقيق الجبائي إلى عدة أنواع هي: التدقيق العام أو الرقابة العامة ويشمل: التدقيق الشكلي والتدقيق في الوثائق، التدقيق المعمق أو الرقابة المعمقة وفيها: الفحص المحاسبي، التحقيق المصوب في المحاسبة والتدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة الذي يعتبر من أهم أنواع التدقيق الجبائي، وكذلك هناك التدقيق عن طريق الفرق المختلطة والتدقيق الفئوي.

ونظرا لأهمية التدقيق الجبائي تم إنشاء عدة هيكل تختص بتنفيذ هذه العملية، كما أن المشرع قام بسن مجموعة من القوانين والإجراءات التي تنظم سير عملية التدقيق من خلال الحقوق والوسائل الممنوحة للإدارة الجبائية وفي مقابل منح المكلفين الخاضعين للرقابة حقوقا وضمانات تحميهم من الإدارة الجبائية إن أخطأت. ولتسهيل هذه العملية أكثر تم تقسيمها إلى عدة مراحل بداية من التعرف على المؤسسة وبيئتها إلى غاية كتابة التقرير الذي يحتوي على النتائج التي توصل إليها المدقق الجبائي أثناء أداء مهمته.

الفصل الثاني

التهرب الضريبي وعلاقته بالتدقيق
الجبائي

الفصل الثاني: التهرب الضريبي وعلاقته بالتدقيق الجبائي

تمهيد:

تعتبر الضريبة أهم مصادر المداخيل التي تساهم في تمويل الخزينة العامة للدولة. وفي مقابل ذلك فهي تمثل عبئاً على المكلف بها، وذلك لأن ليس لها مقابل مباشر بل يدفعها المكلف باعتبارها من أفراد المجتمع نظير خدمة في المستقبل كالاستفادة من المرافق العمومية. غير أنه لا يقتنع بذلك وهذا ما يؤدي به إلى استعمال شتى الطرق والوسائل التي تساعده في التملص أو التهرب من دفع مبلغ الضريبة سواء كلياً أو جزئياً أي التقليل منه قدر الإمكان، وهذا ما يسمى بالتهرب الضريبي، حيث يعتبر هذا الأخير من أخطر المشاكل التي تعاني منها معظم الدول مهما كان مستواها الإقتصادي. وما يزيد من شدة صعوبة التحكم في هذه الظاهرة وفي قياسها هو اختلاف الطرق التي تُمارَس بها، لهذا السبب منح المشرع الجبائي للإدارة الجبائية بعض الصلاحيات والمهام والمتمثلة في التدقيق الجبائي، الذي هو بمثابة الحل الأمثل حالياً لحل هذه المشاكل ومحاولة الحد من مخاطر هذه الظاهرة ومن آثارها المختلفة وهذا ما سنتناوله من خلال هذا الفصل، حيث تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث كالتالي:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي.

المبحث الثاني: الطرق المختلفة للتهرب الضريبي وكيفية قياسه.

المبحث الثالث: علاقة التدقيق الجبائي بالتهرب الضريبي.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي

تمهيد:

يعتبر التهرب الضريبي ظاهرة قديمة النشأة حيث ظهر منذ فرض الضريبة وتنظيمها، ومن أهم أسبابه عدم إقتناع المكلف بأن دفع الضريبة واجب، غير أنه هناك أسباب أخرى تتعلق بالإدارة الجبائية وحتى بالأوضاع الإقتصادية السائدة في البلاد. ولقد شهدت هذه الظاهرة إنتشارا كبيرا في الآونة الأخيرة تزامنا مع التطورات الإقتصادية وذلك نتيجة للطرق المختلفة التي تُمارَس بها، كما أن للتهرب عدة آثار تمس جوانب مختلفة (الجانب المالي، الإقتصادي وحتى الإجتماعي).

المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي

هناك عدة تعاريف للتهرب الضريبي نذكر من بينها:

التعريف الأول: "يقصد بالتهرب الضريبي تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الإمتثال للتشريع الضريبي. أو الثغرات الموجودة في القانون من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل والأشكال سواء تعلق الأمر بالعمليات المحاسبية أو الحركات المادية وذلك بكل أو جزء من المبلغ الواجب الدفع للخزينة العمومية والذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها وتحقيق أهدافها الإقتصادية والإجتماعية"¹.

التعريف الثاني: "التهرب الضريبي هو مجموع السلوكيات الرامية إلى تقليص مبالغ الإقتطاعات الضريبية واجبة الدفع"².

التعريف الثالث: "يقصد بالتهرب الضريبي ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر"³.

التعريف الرابع: التهرب الجبائي هو الفعل الشخصي الذي يقوم به المكلف وذلك بإستعمال تقنيات قانونية مؤسسة معتمدة على حرية التسيير، تسمح له بإختيار وضعية جبائية محددة للحصول على نتائج إقتصادية مساوية لنتيجة جبائية مقبولة"⁴.

¹ - حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2010، ص39.

² - عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2011، ص216.

³ - مراد ناصر ، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، 2003، ص153.

⁴ - بوعلام ولهي ، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي، مرجع سبق ذكره، ص22.

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن:

التهرب الضريبي هو السلوك الذي يقوم به المكلف بالضريبة من أجل الإمتناع عن دفع مبلغ الضريبة المستحق أو التقليل منه، سواء كان ذلك بإستغلال الثغرات الموجودة في النصوص القانونية بالتجنب الضريبي، أو بإستعمال طرق غير مشروعة وغير قانونية.

- أنواع التهرب الضريبي:

ويمكن التمييز بين نوعين من التهرب الضريبي:

التهرب الضريبي المشروع أو القانوني: يحدث هذا النوع غالبا عند إستخدام النصوص القانونية التي تسمح للمكلف بالضريبة بالإستفادة من الثغرات الموجودة في تلك القوانين¹. بمعنى أن التهرب الضريبي القانوني أو المشروع هو تهرب في إطار القانون أي بإستغلال الثغرات القانونية، وهو ما يسمى كذلك بالتجنب الضريبي. **التهرب الضريبي غير المشروع:** ويسمى أيضا بالغش الجبائي. وهو عبارة عن تهرب من الضريبة بطريقة غير مشروعة أي بمخالفة مباشرة للقانون الضريبي، فهو تخلص من الضريبة وإعطاء عرض خاطئ للواقع، أو تفسير مضل، ومن أجل ذلك يستعمل المكلف طرق الغش والاحتيال مرتكبا بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون².

المطلب الثاني: أسباب وآثار التهرب الضريبي:

ظاهرة التهرب الضريبي كغيرها من الظواهر لها أسباب أدت إلى حدوثها، كما لها آثار مختلفة تشمل جوانب عدّة.

أولاً: أسباب التهرب الضريبي

يرجع الانتشار الواسع للتهرب الضريبي إلى تعدد الأسباب المؤدية إلى ذلك، ومن أهم هذه الأسباب نذكر ما يلي:

1- الأسباب المتعلقة بالمكلف:

غالبا ما تعود أسباب التهرب الضريبي إلى المكلف في حد ذاته والتي تندرج في³:

¹ - Ais Souhila, les conventions internationales en droit fiscal, pour l'obtention du diplôme de magistère en droit comparé des affaires, faculté de droit, université d'Oran, 2010-2011, p28-29.

² - مراد ناصر ، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص155.

³ - أ.د. يحيى سعدي ، أ. الجيلاني بلواضح ، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص49، نقلا عن سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار مفيد للنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2011، ص13-14.

- يحفز ضعف المستوى الخلفي المكلفين 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 إقتطاع مالي دون مقابل.
- سوء تخصيص النفقات العمومية، حيث يشعر المكلفون 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.
- من خلال ما سبق نستنتج أن ضعف الوعي الضريبي هو السبب الرئيسي الذي يدفع المكلف إلى التهرب من دفع الضريبة.

2- الأسباب المتعلقة بالنظام الجبائي:

- هناك بعض العناصر الموجودة في النظام الضريبي تؤدي إلى ظهور التهرب الضريبي، من بين هذه العناصر نذكر ما يلي¹:
- ثقل عبء الضريبة: في حالة زيادة العبء الضريبي عن توقعات المكلفين وإستعدادهم النفسي لتحمله يؤدي بهم ذلك إلى اللجوء إلى التهرب الضريبي.
 - عدم إستقرار التشريع الضريبي: تؤدي التغييرات الدائمة في التشريع الضريبي إلى غموض النظام الضريبي بسبب تعدد القوانين، كما تؤدي إلى عدم ثقة المكلف بالنظام الضريبي، وبالتالي زيادة ميله إلى التهرب الضريبي.
 - ضعف الرقابة الضريبية: عندما يشعر المكلف بضعف الرقابة الضريبية أو عدم وجودها، فإنه يزيد ميله للتهرب.

3- الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية:

تعتبر الإدارة الضريبية الأداة التي من خلالها يتم تنفيذ النظام الضريبي، لذلك فإنه كلما كانت هذه الإدارة قوية وعندها كفاءة عالية كلما ساعدها ذلك في الحد من التهرب الضريبي والتحكم فيه، والعكس صحيح، فكلما فقدت هذه الإدارة كفاءتها كلما زادت نسبة التهرب الضريبي، ويكمن السبب في ذلك هو ضعف الإمكانيات المادية وكذلك نقص في الأيدي العاملة الفنية، إضافة إلى إنتشار ظاهرة الرشوة التي تتم في وسط

¹- مراد ناصر ، فعالية النظام الضريبي في الجزائر بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص158-159.

الموظفين بحيث يرجع السبب في ذلك إلى ضعف التحفيزات المادية والمعنوية للموظفين مما يسمح لهم بتقاضي الرشاوى من المكلفين.

4- الأسباب المتعلقة بالظروف الاقتصادية:

عندما تكون الظروف التي يمرّ بها المكلفون جيّدة، حيث تنتعش الأسواق وتزداد الدخول عندهم، ينخفض نسبيا حجم التهرب الضريبي مقارنة بظروف الركود الاقتصادي وصعوبة توفير متطلبات المعيشة اليومية من قبل المكلفين، فيلجئون إلى التهرب من الضرائب باستعمال الثغرات القانونية للتخفيف من أعباءها، كما تظهر هذه الأسباب على وضعيتين¹:

- **الوضعية الاقتصادية للمكلف:** بحيث يلجأ المكلف إلى التهرب من دفع الضريبة في فترات الأزمات وذلك للنقص الذي يحدث في المداخيل، وفي حالة الرخاء يدفع المكلف بالضريبة كل ما هو عليه.
- **الوضعية الاقتصادية العامة:** ترتفع مداخيل الأفراد في فترات الانتعاش الاقتصادي وترتفع بذلك قدرتها الشرائية فيتحمل بذلك المستهلك النهائي الضرائب التي يجمعها منهم المكلف ويسددها إلى الخزينة العمومية مما يؤدي إلى تقليل التهرب الضريبي.

ثانيا: آثار التهرب الضريبي

في ظل الانتشار الواسع لظاهرة التهرب الضريبي وكذلك ضعف الإدارة الجبائية، فإن لهذه الظاهرة عدّة آثار سلبية تشمل جوانب مختلفة والتي جاءت كالتالي:

1- الآثار المالية للتهرب الضريبي:

يؤدي التهرب الضريبي إلى الإضرار بالخزينة العامة للدولة، بحيث يفوت على الدولة جزءا هاما من الموارد المالية، ويترتب على ذلك عدم قيام الدولة بالإتفاق العام على الوجه الأكمل، وبالتالي تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتها تجاه مواطنيها. وفي ظل عجز الميزانية تضطر الدولة إلى اللجوء إلى وسائل تمويلية أخرى كالإصدار النقدي واللجوء إلى الاقتراض، إلا أن ذلك الإتجاه قد يسبب مخاطر تمسّ الإستقلال المالي والاقتصادي للبلد المعني².

¹ - عبد العزيز قتال، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين حالة الجزائر من 2003 إلى 2008، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة يحيى فارس، المدينة، الجزائر، 2008-2009، ص11، نقلا عن المرسى السيد حجازي، مبادئ الإقتصاد العام، دار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر، 2000، ص97.

² - مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص162.

2- الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي:

بما أن الضريبة تمثل إحدى أدوات السياسة المالية، التي هي أداة من أدوات السياسة الاقتصادية للدولة، فإن التهرب الضريبي يجعلها لا تتفق مع الاتجاهات الاقتصادية للدولة سواء بالنسبة لحالات الإنكماش أو التضخم، أو تشجيع صناعة معينة أو الحد منها أو تشجيع الإستثمار الأجنبي أو الحد منه، فالتهرب الضريبي لا يسمح بتحقيق الأهداف الاقتصادية للبلد باستخدام الضريبة، وتتمثل الإنعكاسات السلبية على الإقتصاد الوطني في مايلي:

1- **إعاقة المنافسة الاقتصادية:** حيث يؤدي التهرب الضريبي إلى الحد من القدرة التنافسية للمؤسسة التي تدفع الضرائب بصفة منتظمة، والتي تهدف إلى الرفع من أرباحها طبقا لقواعد السوق، وهذا على عكس المؤسسة التي تتخلص من دفع الضرائب للحصول على موارد التمويل وبذلك يمكنها بيع منتجاتها بأسعار منخفضة مقارنة بالأسعار المعمول بها في السوق، وهو الأمر الذي يدعم مركزها التنافسي ويقوي مكانتها في السوق.

2- **إعاقة التقدم الاقتصادي:** إن التهرب الضريبي يساهم في إبطاء وتأخير النمو الاقتصادي حيث أن التهرب الضريبي يثبط الجهود التي تسعى إلى رفع الإنتاجية، فالمستثمر الذي يطمح إلى زيادة مداخيله عن طريق وضع إجراءات تنظيمية لعملية الإنتاج وعملية التسيير بهدف خفض التكاليف فإنه لا يتردد في ممارسة التهرب الضريبي من أجل الوصول إلى مبتغاه¹.

3- **إعادة توجيه النشاط الاقتصادي:** إن التهرب الضريبي يساهم في إعادة توجيه الأنشطة الاقتصادية، حيث يصبح الشغل الشاغل للمكلفين هو توجيه نشاطاتهم الاقتصادية حسب الاعتبارات الجبائية وليس للاعتبارات الاقتصادية، فالأنشطة الاقتصادية توجه عامة نحو القطاعات الأكثر حساسية للتهرب الضريبي، دون أن تتوجه إلى النشاطات التي تخلق الثروات، مثال على ذلك إشارات المؤسسات يتوجهون إلى التخلي عن صفة الأجراء لأن الأجر الذي يتقاضونه خاضع للضريبة على الدخل الإجمالي، وبالتالي فهم ينشئون مؤسسات أخرى مستقلة تستفيد من إمكانية تكوين احتياطات معفية من

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

الضرائب وانتهاز فرص التهرب الضريبي التي تتأتى لهم والتصريح بأنفسهم بالعناصر المحددة لدخلهم الخاص¹.

4- ندرة الأموال: إن التهرب الضريبي يخلق ندرة لرؤوس الأموال، لأن المكلف عند إخفاء الأرباح عن الضريبة يعمل بكل حذر على إخفاء رؤوس الأموال التي يكتسبها عن مراقبة الإدارة الجبائية، والعمل على عدم إنفاقها بغية عدم الإنكشاف، فالمتلمص يعمل على الإكتناز عن طريق حفظ أمواله خارج السوق المالي، وبالتالي ستكون هناك ندرة في السيولة النقدية على مستوى الإقتصاد الوطني ككل، بالإضافة إلى أن التسديد عن طريق النقود السائلة يكون دائما مفضلا على النقود الاعتبارية، لأن المبادلات البنكية سهلة المراقبة من قبل الإدارة الجبائية باستعمال الصلاحيات القانونية وخصوصا حق الإطلاع لدى المؤسسات البنكية².

3- الآثار الاجتماعية:

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

فالضريبة تعتبر سلاحا بيد الأنظمة الاجتماعية والسياسية في توجيه الإقتصاد والمجتمع باتجاه دون آخر، كما أن المعروف من هدف الدولة في فرض الضرائب هو تحقيق العدالة في توزيع الثروات بين أفراد المجتمع ورفع المستوى المعيشي للفئات الفقيرة وتقليل التفاوت بين طبقات المجتمع. كذلك يهدف إلى إنقاص القوة الشرائية للفئات وتحويلها إلى الطبقات الفقيرة عن طريق الإنفاق العام والخدمات المختلفة التي تمارسها الدولة، إلا أن التهرب الضريبي يضعف من قدرة الدولة في تحقيق أهدافها الاجتماعية³.

من خلال ما سبق يمكن حصر آثار التهرب الضريبي في النقاط التالية:

- يؤدي التهرب الضريبي إلى الإضرار بالخزينة العمومية.
- يؤدي التهرب الضريبي إلى نقص في موارد الدولة وإلى إضعاف قدرتها على القيام بواجباتها المختلفة.
- اللجوء الكثيف للتهرب الضريبي يدفع بالدولة إلى الإقتراض الذي يمكن أن يزيد من حجم المديونية.

¹ - نصر رحال ، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة حالة ولاية الوادي، مرجع سابق، ص91.

² - المرجع نفسه، ص91.

³ - نصيرة يحيوي ، الضرائب الوطنية والدولية، مطبعة الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010، ص181.

خلاصة المبحث:

يعتبر التهرب الضريبي من أخطر الظواهر التي تؤثر على فعالية النظام الضريبي وتعيق من تحقيق أهدافه، ويرجع الانتشار الواسع لهذه الظاهرة إلى عدة أسباب سواء كانت متعلقة بالإدارة الضريبية، بالمكلف نفسه أو أسباب تتعلق بالظروف الاقتصادية السائدة في البلد. وهذا ما يؤدي إلى وقوع آثار وخيمة على الإقتصاد الوطني ككل وعلى كل أفراد المجتمع، فمن بين هذه الآثار إعاقة التقدم الإقتصادي، آثار إجتماعية تمس المجتمع ككل، ندرة الأموال، التأثير على خزينة الدولة... إلخ.

المبحث الثاني: طرق التهرب الضريبي وقياس حجمه

تمهيد:

يعتبر التهرب الضريبي ظاهرة متنوعة، ذلك لأن المكلف بالضريبة يلجأ إلى التهرب من دفع الضرائب بطرق مختلفة. وفي مقابل ذلك فإن الإدارة الضريبية تسعى إلى تقدير حجم التهرب الضريبي وقياسه بالإعتماد على طرق ونماذج رياضية تعمل على إعطاء نتيجة ولو تقريبية عن حجم هذه الظاهرة.

المطلب الأول: طرق التهرب الضريبي

تتعدد طرق التهرب الضريبي باختلاف نوع النشاط الذي يمارسه كل مكلف، ومع تطور التكنولوجيا والأنظمة الاقتصادية اختلفت طرق التهرب الضريبي أكثر فأكثر، فمن بين أبرز هذه الطرق نذكر مايلي:

أولاً: التهرب عن طريق العمليات المحاسبية "التلاعب المحاسبي"

تقوم معظم التشريعات الجبائية على مبدأ الإقرار، أي أن المكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات حول أرباحه ومداخيله، حيث أن البيانات الواردة في التصريحات المقدمة هي مخرجات النظام المحاسبي الذي بدوره يقوم بتسجيل وتبويب كل المعلومات الخاصة بنشاط المكلف في شكل قوائم مالية، وبذلك فإن المكلف بالضريبة قد يقوم بإحداث تغييرات في تلك المعلومات وذلك عن طريق التلاعب المحاسبي والذي قد يكون إما بزيادة التكاليف أو بتخفيض الإيرادات.

1- زيادة التكاليف:

يعتمد النظام الضريبي على تصريحات المكلفين في تحديد وعاء الضريبة، ومن خلال ذلك يمكن للمكلف التهرب عن طريق التقليل من وعاء الضريبة ويكون ذلك بزيادة التكاليف، غير أن المشرع الجبائي سمح للمكلف بخصم الأعباء والتكاليف ولكن وفق شروط محددة. وتتمثل هذه الشروط في¹:

- أن تكون هذه الأعباء متعلقة بالسير العادي لنشاط المؤسسة.

- أن تكون هذه الأعباء مرفقة بمبررات ووثائق رسمية.

- أن تعمل على تخفيض أصول المؤسسة.

- أن تكون مرتبطة بدورة الإستغلال.

¹ - بشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 1999-2009، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان، الجزائر، 2010-2011، ص59، نقلا عن: المادة 79 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي لسنة 2009).

- غير أن المكلف بالضريبة لا يلتزم بهذه الشروط ويعمد إلى مخالفتها عن طريق إدخال نفقات أخرى وإن كانت وهمية، ومن بين الأساليب التي يلجأ إليها المكلف في ذلك ما يلي¹:
- تقييد النفقات الشخصية غير القابلة للخصم ضمن مصاريف المحاسبة العامة للمؤسسة، مثل تسجيل تكاليف إصلاح وصيانة السيارات الشخصية باسم المؤسسة، وهي في الواقع تستعمل لأغراض شخصية من طرف الأفراد المسيرين للمؤسسة.
 - تسجيل ترميمات المباني الخاصة بالمؤسسة وهي في الواقع متعلقة بمساكن مسيريهيها.
 - تسجيل مصاريف السفر إلى الخارج على أساس أنها تتعلق بمهمة في إطار الوظيفة وهي في الواقع مصاريف إضافية لا ترتبط بنشاط المؤسسة.
 - تسجيل مشتريات في حساب المؤسسة وهي في الواقع خاصة بمسيريهيها ومن أمثلتها شراء الأثاث المنزلي.

1-1 - العمال الوهميين:

إذ يقوم المكلف بتشكيل ملفات لعمال وهميين، أي بعبارة أخرى على الوثائق فقط ويقوم بتسجيل أجورهم ومرتباتهم في محاسبته لتضخيم التكاليف، وهذه الأجور والمرتببات المسجلة في المحاسبة تعمل على تخفيض الربح الخاضع للضريبة، والذي يؤدي بدوره إلى تخفيض الضريبة².

1-2 - التكاليف غير المبررة:

يلجأ المكلف هنا إلى تسجيل مختلف التكاليف الخاصة بممتلكات مسيري الشركة وأعمالهم الخاصة ضمن التكاليف التي يتم خصمها من الربح الإجمالي. كإدراج مصاريف إصلاح السيارة الشخصية أو ترميم المنزل... إلخ، فهذه المصاريف هي غير مبررة لأنها لا تخص نشاط المؤسسة.

1-3 - تقنية الإهلاك:

يقصد بالإهلاك تدني أو نقص قيمة الإستثمارات نتيجة للإستعمال والتقدم، بعبارة أخرى يمثل القيمة المفقودة تدريجيا للموجودات الثابتة، وفي غالب الأحيان لا يلتزم المكلف بهذه التقنية من أجل الزيادة التكاليف.

¹ - نصر رحال ، سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي دراسة مقارنة بين الجزائر تونس والمغرب، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص تسيير المؤسسات، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2013-2014، ص97.

² - نصر رحال ، سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي دراسة مقارنة بين الجزائر تونس والمغرب ، ص97، نقلا عن: Margairaz André, la fraude fiscale et ses succédanées, comment on échappe à l'impôt, édition blonay, suisse, 1988, p251.

ويتم ذلك بإتباع إحدى الطريقتين¹:

- تطبيق معدلات أو نسب مرتفعة غير مسموح بها قانونيا بغرض تضخيم مخصصات الإهلاك السنوية وبالتالي تخفيض الربح الخاضع للضريبة.
- تطبيق الإهلاك على أساس ثمن الشراء أو الحصول عليه مضافا إليه مبلغ الرسم على القيمة المضافة المسترجع، لتضخيم القيمة الأصلية التي تعتمد كأساس لحساب الأقساط السنوية للإهلاك، في حين كان يجب خصم مبلغ الرسم على القيمة المضافة القابل للإسترجاع من قيمة الشراء أو سعر الإكتساب. ولكي تكون هذه الإهلاكات قابلة للخصم لا بد أن تخضع لشروط معينة وهي كالتالي:
- أن يصنف الأصل المهلك ضمن عناصر الأصول الثابتة للمؤسسة والتي تتقادم مع مرور الزمن.
- أن لا تتعدى الإهلاكات المتراكمة قيمة الأصل المهلك.
- أن تكون هذه الأصول محل الإستغلال مسجلة في سجلات المحاسبة².
- يجب الانتباه للحدود القصوى الممنوحة جبائيا لعض الأصول القابلة للإهلاك.
- يجب أن تكون طريقة الإهلاك واضحة، ويفضل جبائيا طريقة الإهلاك المالي الخطي.

1- تخفيض الإيرادات:

تعد هذه الطريقة من أكثر الطرق التي يستعملها المكلف من أجل التهرب من دفع مبلغ الضريبة المستحق، حيث يقوم بتسجيل المبيعات بأقل من قيمتها الحقيقية، فمثلا المحامون والأطباء لا يصرحون بقيمة مداخيلهم الحقيقية كما يمكن للتجار أيضا تخفيض إيراداتهم ويكون ذلك عن طريق البيع دون فواتير أو شيكات تثبت حصول عملية البيع.

ثانيا: التهرب عن طريق التلاعب المادي

يتمثل التلاعب المادي في أن يقوم المكلف بإخفاء السلع والمنتجات الخاضعة للضريبة وإبعادها عن مراقبة أعوان الإدارة الجبائية، وقد يكون الإخفاء جزئيا يؤدي فقط إلى التقليل من عبء الضريبة أو كليا يجعل المكلف يتملص من مجمل الضريبة.

¹ - نصر رجال ، سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي دراسة مقارنة بين الجزائر تونس والمغرب، مرجع سابق، ص98.

² - المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (معدلة إلى غاية قانون المالية التكميلي لسنة 2012).

1- الإخفاء الجزئي:

- في هذه الحالة يحرص المكلف على إعلان قيمة أقل من القيمة الحقيقية للمادة الخاضعة للضريبة تهرباً من دفعها جزئياً كما هو الحال في الضرائب الجمركية.
- ومن صور الإخفاء المادي نذكر:
- حالة ممارسة نشاطات خفية إلى جانب النشاط الرئيسي.
 - حالة تقديم المكلف لتصريح الضريبة يتضمن دخل أقل من الواقع.
 - عدم احترام المكلف لمقاييس الإنتاج المحددة من طرف القانون.
 - إخفاء المكلف لجزء من البضائع المستوردة بهدف التخلص من الرسوم الجمركية، بالإضافة إلى تحويل الممتلكات الموروثة دون التصريح بها¹.

2- الإخفاء الكلي:

في هذه الطريقة يقوم المكلف بإخفاء نشاطه كلياً وذلك من خلال إنشاء وحدات وفروع لنشاطه التجاري أو الصناعي دون التصريح بها للإدارة الجبائية المختصة إقليمياً، وتستعمل هذه الطريقة عادة في المناطق الريفية والمعزولة وهي ناتجة عن ضعف التدقيق الجبائي، ونقص الإمكانيات المادية ووسائل النقل للوصول إلى المكلفين بالضريبة، وهو ما يدفعهم إلى ممارسة أنشطتهم الاقتصادية دون القيام بإجراءات فتح الملف الجبائي والتصريح بالمداهيل لدى الإدارة الجبائية².

ثالثاً: التهرب عن طريق التلاعب القانوني

تعتبر هذه الطريقة من أكثر طرق التهرب الضريبي إنتشاراً، وتتمثل في إستغلال الثغرات الموجودة في القانون والنظام الجبائي، وبالتالي فإن المشرع الجبائي لا يمكنه في هذه الحالة فرض أية عقوبات على المكلف، حيث يستعين هذا الأخير بمستشارين وخبراء قانونيين مختصين لمساعدته في التحايل بالإعتماد على النصوص القانونية، مثل تزييف وضعية النشاط الإستثماري من خلال الإدعاء بأنه نشاط في إطار الوكالة الوطنية لتدعيم الإستثمارات للإستفادة من الحوافز الضريبية والإعفاءات، ثم القيام بعد ذلك بالتنازل عنها للتهرب من قيمة الضريبة التي تترتب عليها.

¹ نصر رحال، سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي دراسة مقارنة بين الجزائر تونس والمغرب، مرجع سابق، ص99، نقلاً عن: جامع أحمد، المالية العامة، دار النشر العربية، القاهرة، 1975، ص246.

² بشرى عبد الغني، مرجع سابق، ص64.

المطلب الثاني: قياس حجم التهرب الضريبي

نظرا لإختلاف الطرق التي يستعملها المكلف للتهرب من دفع الضريبة فإنه يصعب جدا تقدير حجمه، لذلك فقد تعددت الطرق والمناهج التي تستخدم في قياس ظاهرة التهرب الضريبي، إذ تتمثل هذه الطرق في:

أولا: طريقة الإقتصاد السري

يشمل الإقتصاد السري مجمل النشاطات والمداخيل غير المصرح بها للإدارة الجبائية من طرف المكلفين، وغير مدرجة ضمن الناتج الوطني الخام، ويتم تقدير حجم الإقتصاد السري وفق الطرق التالية:

1- المنهج النقدي

وفقا لهذا المنهج يتم تقدير حجم الإقتصاد السري من واقع الطلب على النقود، على إفتراض أن معاملات الإقتصاد السري تتم نقدا، وأن الزيادة في الإقتصاد السري سوف تزيد في الطلب على النقود¹. وتوجد ثلاثة أشكال للمنهج النقدي:

1-1 - متغير المعدل الثابت:

يرتكز هذا المبدأ على فرضية وجود معدل نقدي ثابت في ظل عدم وجود الإقتصاد السري، ويتطلب ذلك تحديد السنة المرجعية التي على أساسها تتم مقارنة المعدل النقدي الثابت بمختلف الأسعار النقدية للمراحل المدروسة وبذلك فعندما يكون المعدل النقدي لسنة معينة مدروسة أكبر من السنة المرجعية تعتبر الكتلة النقدية الزائدة نتيجة نشاطات الإقتصاد السري²، والذي يتم الحصول عليه من العلاقة التالية:

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

حيث:

AEST: حجم الإقتصاد السري.

M₁: الكتلة النقدية للسنة المرجعية (سنة الأساس).

M₂: الكتلة النقدية للسنة المدروسة.

PNB/M₂: سرعة التداول النقدي خلال السنة المدروسة.

¹ عبد الحكيم مصطفى الشراوي، التهرب الضريبي والإقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2006، ص72.

² بشرى عبد الغني، مرجع سابق، ص65-66.

ومنه فإن حجم التهرب الضريبي يتم قياسه وفق العلاقة التالية¹:

$$VFF = \frac{(M2-M1) \times PNB}{M2} \times Tm$$

حيث:

VFF: تمثل حجم التهرب الضريبي.

Tm: المعدل الضريبي المتوسط المفروض.

وجهت عدة إنتقادات لهذا المنهج، لأنه تم الإستناد في بناءه على فرضيات ضعيفة، إذ أن المعدل النقدي ليس ثابتا دائما، كما أن النتائج التي تم التوصل إليها من خلال إتباع هذا المنهج لا تكون صحيحة كليا لأنها غالبا ما تكون تابعة لسنة الأساس.

إضافة إلى أن سرعة دوران النقود تختلف من فترة لأخرى في ظل الإقتصاد الحقيقي والإقتصاد السري وهذا ما يجعل قياس حجم التهرب الضريبي وفق هذا المنهج غير دقيق.

1-2- متغير المعادلة النقدية²:

يقوم هذا المنهج على أساس وجود علاقة مباشرة بين الجباية والإقتصاد السري، بحيث أنه يعتبر وجود الإقتصاد السري كنتيجة مباشرة للضرائب المرتفعة، ومن أجل قياس حجم التهرب الضريبي نستخدم معادلة طلب العملة التي تراعي المتغير الضريبي، حيث يحسب بالعلاقة التالية:

$$AEST = \frac{(M3-M2) \times PNB}{M0}$$

حيث:

M₃-M₂: العملة غير الشرعية.

M₀: العملة الشرعية.

PNB/M₀: سرعة دوران العملة الشرعية.

وبالتالي فإن تقدير حجم التهرب الضريبي يصبح كالتالي:

$$VFF = \frac{(M3-M2) \times PNB}{M0} \times Tm$$

وتكمن نقائص هذا المتغير "المقياس" في أنه:

- يفترض سرعة دوران العملة غير الشرعية هي نفسها في العملة الشرعية وهذا ليس دوما صحيح.

¹ - مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب دراسة حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001-2002، ص299.

² - مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي، وإشكالية التهرب حالة الجزائر، مرجع سابق، ص299-300.

- يراعي هذا المقياس التهرب الناتج عن توظيف العملة والاقتصاد السري ويهمل الطرق الأخرى للتهرب الضريبي.

1-3 متغير فئات العملة:

حسب هذا المقياس يرتبط الاقتصاد السري باستخدام أوراق نقدية من فئة معينة، لذلك فإن التغيير في عدد هذه الأوراق يعبر عن حجم الاقتصاد السري، لكن يفقد هذا المقياس أهميته عند التضخم المرتفع. بحيث يمكن استخدام الأوراق الكبيرة دون أن تحدث زيادة في الاقتصاد السري¹.

2- منهج عوامل الإنتاج:

يعتمد هذا المنهج على إختيار عامل من عوامل الإنتاج مثل الكهرباء، فالزيادة في استهلاك الكهرباء تستلزم زيادة الإنتاج، كما يفترض وجود علاقة ثابتة بين هذا العامل والناتج الوطني، ونستطيع تقدير حجم الاقتصاد السري إنطلاقاً من تقديرات الإنتاج الوطني وإجمالي الناتج الوطني².

$$AEST = PNB_n - PNB_0$$

حيث:

PNB_n : حجم الإنتاج الوطني غير الرسمي (المقدر إنطلاقاً من عامل من عوامل الإنتاج).

PNB_0 : حجم الإنتاج الوطني الرسمي.

وهذه الطريقة تعتبر بسيطة ومقبولة إلا أنه وجهت إليها بعض الانتقادات من أهمها:

- لا يمكن الجزم بأن كل الأعمال التي تتم في الاقتصاد الأسود (السري) تتطلب قدراً كبيراً من الكهرباء، كما أنه يمكن استخدام مصادر أخرى للطاقة مثل الغاز، البترول والفحم... إلخ، أي أن جزءاً من الاقتصاد الأسود يمكن السيطرة عليه وإخفاءه³.

3- منهج سوق العمل:

وهذا المنهج قام في إيطاليا في الخمسينيات من القرن الماضي، حيث لوحظ أن حجم العمل المعلن قد انخفض انخفاضاً شديداً بعكس نسبة العمالة غير المعلنة، وفق هذا المنهج يتم تقدير العمالة غير المصرحة عن طريق الاستقصاء، ثم يتم حساب متوسط إنتاجية العمل وعلى أساس ذلك يقدر حجم الاقتصاد السري،

¹- مراد ناصر ، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب، مرجع سابق، ص300.

²- رضوان دوداح، طرق مكافحة الغش والتهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005-2006، ص30.

³- عبد الحكيم مصطفى الشرفاوي، مرجع سبق ذكره، ص81.

ويكمن الانتقاد الموجه لهذا المنهج في أنه يعتمد على العمل فقط في تقدير الناتج الوطني مع إهمال العوامل الأخرى مثل رأس المال¹.

4- منهج التفاوت:

حسب هذا المنهج يتم حساب الدخل الوطني اعتمادا على مصادر الإدارة الضريبية، كما يتم حسابه من مصادر أخرى غير المصالح الضريبية، وبمقارنة الدخلين نستخرج الفرق الذي يمثل الدخل المتهرب من الضريبة، ورغم سهولة هذا المنهج إلا أنه توجد ثلاثة صعوبات هي:

- إن حساب الناتج الوطني يستمد من البيانات الضريبية في كثير من الدول.
- مفهوم الدخل الفردي لحساب الناتج الوطني يشمل كل دخل يكسبه الأفراد سواء كان خاضعا أو غير خاضع للضريبة، غير أن الدخل المصرح به في الإقرارات الضريبية هو الدخل الخاضع للضريبة.

ثانيا: تقديرات عدم الالتزام الضريبي

تقوم هذه الطريقة على أساس التصريحات التي يقدمها المكلفون وذلك عن طريق دراستها، ومن أهم أشكال هذه الطريقة:

1- منهج الضريبة القانونية المحتملة:

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

ويمكن توضيح ذلك بالمعادلة التالية²:

$$INP = PFL - PFR$$

حيث:

INP: الضريبة المتهرب منها.

PFL: الضريبة القانونية المحتملة.

PFR: الضريبة المحققة.

¹ - نصيرة، يحيواوي، دراسة حول الغش والتهرب الضريبي حالة الجزائر، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1997-1998، ص55.

² - Bulletin des services fiscaux N°08, édité par DGI, Alger, 1994, p08.

- وتتمثل الانتقادات التي وجهت لهذا المنهج فيما يلي:
- أن هذا المنهج يفترض صحة التقدير الرسمي للدخل الوطني ويهمل الإقتصاد السري أو الدخل المتهرب من الضريبة والذي يتم إغفاله في التقدير الحقيقي للنتائج الوطني الخام.
 - يفترض هذا المنهج توفر الوعي الضريبي بدرجة عالية لدى المكلفين بالضريبة وهو أمر يصعب تحقيقه.
 - يقيس هذا المنهج حجم الالتزام الضريبي أكثر مما يقيس حجم التهرب الضريبي.

2- منهج نسبة الضريبة الثابتة:

يرتكز مضمون هذا المنهج على أن حجم التهرب الضريبي يساوي الفرق بين الضريبة المقدرة والضريبة الفعلية لسنة معينة كما توضح المعادلة التالية¹:

$$VFF = POES - POR$$

حيث:

POES: يمثل مجموع الإقتطاعات الضريبية المقدرة.

POR: يمثل مجموع الإقتطاعات الضريبية الفعلية.

3- منهج الإعفاءات الجبائية:

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

يكتسي هذا المنهج أهمية بالنسبة للإعفاء الجزئي وليس الكلي، بحيث في حالة إعفاء شامل لجميع الضرائب والرسوم فإن المكلف يتجنب أي التزام يعكس الإعفاء الجزئي الذي يكون خاضعا لجزء معين من الضرائب والرسوم، بالإضافة إلى ذلك يجب نشر الوعي الضريبي بحيث رغم الإستفادة من إعفاء جزئي، قد يتمادى المكلف للتهرب من الضرائب والرسوم الأخرى، وعليه قد يكون التصريح الضريبي غير صحيح، والذي يؤثر حتما على مدى صحة تقدير حجم التهرب الضريبي².

¹- يحيواي نصيرة،، دراسة حول الغش والتهرب الضريبي حالة الجزائر، مرجع سابق، ص57.

²- الجيلاني بلواضح، التهرب الضريبي بين فعالية آلية الرقابة، وإستراتيجية المكافحة حالة الجزائر خلال الفترة 2001-2011، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2014-2015، ص138.

4- منهج المراجعات الضريبية الخاصة:

حيث يتم تقدير حجم التهرب الضريبي من واقع استخراج الدخل غير المصرح به الخاضع للضريبة، وهو الدخل المقاس بطرق إنتقائية، 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 Clotfiter و Charles T في الولايات المتحدة الأمريكية¹.

هذه الطريقة تعتمد على أن يقوم كل مكلف بمحض إرادته بتوضيح مركزه المالي والكشف عن مصادر دخله، وذلك كله عن طريق إختيار عينة عشوائية من دافعي الضرائب تم 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 إعماده على المكلفين المسجلين لدى مصلحة الضرائب وإهمال غير المسجلين، مما يؤدي إلى إنخفاض تقدير برنامج قياس الإلتزام الضريبي للدخل غير المصرح به، إضافة إلى إشكالية الأساس الذي يتم عليه إختيار العينات، بحيث إختيار مكلف دون آخر قد يؤثر على تقدير حجم التهرب الضريبي².

خلاصة المبحث:

تعددت الطرق التي يتبعها المكلف في التهرب من الضريبة إذ يرجع السبب في هذا التنوع إلى إختلاف نوع النشاط الذي يمارسه كل مكلف، فمن بين هذه الطرق التهرب عن طريق العمليات المحاسبية الذي يكون إما بتخفيض الإيرادات أو بزيادة التكاليف، والتلاعب المادي الذي يقوم على أساس إخفاء جزء من المخزون أو إخفاءه كلياً. بالإضافة إلى التهرب عن طريق إستغلال الثغرات الموجودة في القانون والذي يسمّى بالتلاعب القانوني، وفي مقابل ذلك فإن المشرع الجبائي يسعى بثتى الطرق لمعرفة حجم هذه الظاهرة ومن ثم مكافحتها وذلك من خلال وضع العديد من المناهج والطرق القياسية كطريقة الإقتصاد السري التي تنقسم بدورها إلى مناهج عدّة، وكذلك طريقة تقديرات عدم الإلتزام الضريبي.

¹ - عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي، مرجع سبق ذكره، ص 56-57.

² - الجيلاني بلواضح، مرجع سابق، ص 139.

المبحث الثالث: علاقة التدقيق الجبائي بالتهرب الضريبي

تمهيد

يتخذ التدقيق الجبائي عدة أشكال ومن أهم هذه الأشكال 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:

أولاً: تحضير مراقبة المحاسبة

ألزم المشرع الجبائي أعوان الإدارة الجبائية بإتباع جملة من الإجراءات للتأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين.

1- برمجة مراقبة المحاسبة:

إن برمجة قائمة المكلفين الذين سيخضعون للرقابة على المحاسبة تتم بناءاً على قواعد إجرائية ومعايير إنتقاء محددة من قبل الإدارة المركزية ويتم متابعة تنفيذها من طرف المديريات الجهوية للضرائب والمصالح المركزية للمديرية العامة للضرائب.

1-1 - إجراءات إعداد برنامج مراقبة المحاسبة

إن إعداد قائمة المكلفين الذين سيكونون محل مراقبة تتم من قبل المديرية الولائية للضرائب التي لها علاقة مباشرة بالمكلفين، حيث يكلف رؤساء المفتشيات كل نهاية سنة بإرسال إقتراحات إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية الولائية، ويقوم المدير الولائي للضرائب المعنية بالتشاور معها. ويحدد القائمة النهائية بأخذ بعين الإعتبار معايير الإنتقاء وتوجهات المصلحة المركزية ومن ناحية أخرى الإمكانيات المتوفرة. وبعد فحص وتحليل مختلف إقتراحات التسجيل في برنامج مراقبة المحاسبة أو المراقبة المعمقة تقوم بعد ذلك الإدارة المركزية (مديرية الأبحاث والمراجعات) بتحديد البرنامج النهائي السنوي الذي سينفذ من قبل المصلحة المكلفة بالتدقيق (الرقابة)، وكما يمكن للإدارة المركزية أن تطلب في أي لحظة تسجيل مكلف ما في مراقبة

المحاسبة أو مراقبة معمّقة للوضع الشخصية خارج البرنامج بناء على معطيات أو بيانات خاصة في حوزتها أو مرسله إلى المصالح المعنية¹.

1-2- معايير انتقاء المكلفين:

- يستند إعداد برنامج التحقيق الجبائي لجملة من المعايير نذكر من بينها²:
- أهمية رقم الأعمال المصرّح به خلال السنوات الماضية والتي تعكس أهمية حجم النشاط الممارس من قبل العناصر الجبائية؛
- القيمة المضافة الضعيفة جدا مقارنة بمقاييس النشاط المعتبر؛
- ضعف الهامش الإجمالي مقارنة بالهامش المتعارف عليها في ممارسة النشاط المعتبر؛
- الحجم المعتبر للكتلة الأجرية مقارنة بالأنشطة المماثلة؛
- التقلبات الهامة جدا على مستوى قواعد الإخضاع المصرّح بها خلال مدة التقادم القانونية؛
- استعمال الطرق التدليسية المبينة ومعاينة المخالفة ذات الطابع الإقتصادي من طرف الأعوان المختصين والتي تنتهي بإعداد محضر معاينة قد يظهر مخالفة جبائية؛
- عدم وجود إرتباط بين المستوى المعيشي لمستغلي المؤسسات وأصحاب المهن الحرة والمداخيل التي يصرّحون بها، بالإضافة إلى أنه يجب برمجة كل شخص قام بتحقيق نفقات ظاهرة ومفرطة دون وجود مداخيل معروفة أو دون معرفة مصدر الدخل؛
- كل توقيف للنشاط أو تصريح بالإفلاس يجب أن يقابله برمجة فورية للتحقيق الجبائي لتحديد خلفية مثل هذه التصرفات؛
- تغيير مقرات الإقامة وتغيير المقرات الإجتماعية للمؤسسات والشركات، وتجدر الملاحظة أنه إذا تبيّن أثناء عمليات التحقيق وجود علاقة سواء بين الشركة الأم وفروعها أو بين الشركة والشركاء يجب تمديد التحقيق عن طريق البرمجة وبذلك يتحول التحقيق المحاسبي في حالة الشركة والشركاء إلى تحقيق معمق في مجمل الوضعية الجبائية لأن الأمر يتعلق بأشخاص طبيعيين.
- العجز المتكرر.
- مسك محاسبة قانونيا.

¹ نصر رجال ، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسة الصغيرة والمتوسطة، مرجع سابق، ص92.

² محمد فلاح، السياسة الجبائية - الأهداف والأدوات -، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2006، ص195-196.

2- إجراءات تنفيذ رقابة المحاسبة:

تسير الرقابة الجبائية على المحاسبة وفق قواعد قانونية كضبط الإجراءات الواجب إتباعها من طرف الإدارة الجبائية والتي توضح حقوق وواجبات المكلف بالضريبة¹.

2 - 1- إرسال إشعار بالتحقيق:

لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ تسليم هذا الإشعار (الملحق رقم 01).

يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين، وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها والحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية وكذا الوثائق الواجب الإطلاع عليها وأن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من إختياره أثناء إجراء عملية الرقابة. في حالة استبدال المحققين يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك. في حالة حدوث مراقبة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال والتأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات المراقبة².

2- 2- الإبلاغ بالنتائج وحق الرد

بعد انتهاء عملية التدقيق الجبائي يجب إعلام المكلف بالضريبة بالنتائج التي تم التوصل إليها. يجب تحت طائلة البطلان، أن يرسل الإشعار بإعادة التقييم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع إشعار بالإستلام أو يسلم له مع إشعار بالإستلام.

يجب أن يكون الإشعار بإعادة التقييم مفصلاً بقدر كاف ومعللاً، كما يتعين إعادة ذكر أحكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقييم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته، أو إعلان قبوله لها. وللمكلف بالضريبة أجل أربعين (40) يوماً ليرسل ملاحظاته أو قبوله، وبعدّ عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني. قبل إنقضاء أجل الرد، يجب على العون المحقق أن يعطي كل التفسيرات الشفوية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون التبليغ إذا طلب هذا الأخير ذلك،

¹ - بوعلام ولهي، محاضرات في مقياس الرقابة والمنازعة الجبائية، غير منشورة، ألفت على طلبة السنة أولى ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2013-2014.

² - المادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

كما يمكنه بعد الرد الإستماع 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 سببا آخر لإعادة التقويم أو أخذ عناصر جديدة لم يسبق أخذها سابقا عبر الإشعار الأصلي، يمنح للمكلف أجل إضافي يقدر بأربعين (40) يوما ليُرسل ملاحظاته¹.

في حالة القبول الصريح يصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائيا، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه إلا في حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد إستعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن النزاعي من طرف المكلف بالضريبة².

3- التحضير لإجراء المراقبة

هي عبارة عن مجموعة من الخطوات التي ينبغي على المحقق القيام بها قبل التدخل الفعلي وذلك خلال الفترة الممنوحة للمكلف من تاريخ إستلام الإشعار وإلى غاية الزيارة الأولى والتي تقدر بعشرة (10) أيام.

3-1- سحب وفحص الملفات الجبائية:

- حيث يقوم المحقق في كل عملية بمراقبة للمحاسبة بفحص ما يلي³:
- الملف الجبائي المفتوح بإسم المؤسسة بخصوص الرسم على رقم الأعمال والرسم على النشاط المهني، والأرباح الصناعية والتجارية أو أرباح المهن غير التجارية.
 - الملف الشخصي IRG، للمستغل أو الشركاء أو المسيرين الأساسيين في الشركات.

3-2- دراسة الوثائق التقنية المتعلقة بالنشاط المهني

على المحقق أن يقوم بدراسة الوثائق التقنية المتعلقة بالنشاط المهني للمكلف الخاضع للرقابة (التدقيق) قبل الشروع في عمل المراقبة، كنسب الربح المعيارية وكيفية تصنيع المنتجات والآلات المستخدمة في

¹ - المادة 20-6 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

² - المادة 20-7 من نفس القانون.

³ - رجال نصر، سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي دراسة مقارنة بين الجزائر تونس والمغرب، مرجع سابق، ص 168.

التصنيع، التكنولوجيا المستخدمة، التوليف بين مختلف المواد المستخدمة في المنتج، معدّ ضياع المادة الأولية المسموح به أثناء عملية الإنتاج، معدل الأرباح العادية للنشاط¹.

3-3 - إعداد كشف المقارنة للميزانيات وكشف المحاسبة

بالنسبة لكشف المقارنة للميزانيات هو عبارة عن وثيقة يتم تسجيل عليها مختلف الأصول والخصوم للسنوات الأربع قيد التحقيق، وتشمل دراسة التغييرات الحاصلة في أصول وخصوم المؤسسة بشكل دقيق، بهدف إعطاء صورة واضحة عنها، خاصة فيما يتعلق بالإهلاكات والمؤونات، وحركة العقارات وكذا فوائض القيمة المحققة (الملحق رقم 02).

أما بالنسبة لكشف المحاسبة فهو عبارة عن إستمارة تملأ وفق جدول حسابات النتائج الموجود ضمن التصريح السنوي المقدم من قبل المكلف للإدارة الجبائية لأربع سنوات ماضية التي سوف تكون محل المراقبة، حيث تسمح هذه الإستمارة بتقدير تطوّر رقم الأعمال والأعباء وكذلك الربح الصافي لكل سنة² (الملحق رقم 03).

ثانيا: سير عملية التدقيق الجبائي (الرقابة الجبائية) على المحاسبة

يتم التدقيق في المحاسبة وفق المراحل التالية:

1-1 - التدقيق (الرقابة) المفاجئ والتدقيق في عين المكان:

1-1 - التدقيق المفاجئ

أتاح القانون الجبائي للمحقق أن يجري مراقبة مفاجئة لمعاينة العناصر المادية للمكلف، وحالة الوثائق المحاسبية دون أن يجري فحص نقدي لهذه الأخيرة، وتبقى هذه الرقابة وسيلة إستثنائية لمكافحة الغش والتهرب الضريبي، ويحرر المحقق محضر نهاية عمليات المراقبة المادية ويمنح للمكلف أو ممثله³.

1-2 - التدقيق في عين المكان⁴:

إن أول لقاء مع المكلف يسمح بخلق نوع من الثقة المتبادلة "هذه المحادثة في غاية الأهمية لأنها تسمح بإقامة فكرة حول المكلف وإقامة العديد من الملاحظات".

¹ - Guide du vérificateur de comptabilité, Ministère des finances, DGI, DRV, édition alger print, 2003, p31.

² - نجاتة نوي، مرجع سبق ذكره، ص 67.

³ - Guide du vérificateur de comptabilité, op-cit, p37.

⁴ - نصر رحال، سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي دراسة مقارنة بين الجزائر تونس والمغرب، مرجع سبق ذكره، ص 170.

وهذا اللقاء الأول يتمثل في إجراء محادثات مع مسيري المؤسسة الخاضعة للتدقيق أو المكلف، والتي تكون حول التنظيم العام للمؤسسة ووسائلها، مكانتها في السوق، شروط الإستغلال الموضوعية، زيارة المصانع والمحلات التي تسمح للمحقق بجمع المعطيات التي تستعمل في فحص المحاسبة (متابعة الإنتاج، الإستثمارات، تقنيات التصنيع... إلخ).

وخلال زيارة المحلات على المحقق أن يضع جملة من التساؤلات لمعرفة:

- الإطار القانوني للمؤسسة.
- كشوفات الربط الداخلية (سجل الإنتاج، وجود محاسبة المواد).
- الإستثمارات الحالية ووسائل الإنتاج.
- المحلات المسجلة في أصول الميزانية هل هي مؤجرة أو مملوكة.
- الروابط الموجودة بين القطاعات الداخلية في المؤسسة، ومع الهيئات الأخرى أو الشركات.
- توضيحات متعلقة بتفصيل النظام المحاسبي المالي والإجراءات المستعملة في المؤسسة.

2- فحص المحاسبة من حيث الشكل:

قبل أن يبدأ المحقق في عملية الرقابة (التدقيق) على المحاسبة من حيث الشكل يجب عليه إلقاء نظرة شاملة على الدفاتر المحاسبية من خلال التأكد من تواريخ المصادقة على هذه الدفاتر ومقارنتها مع بدء التسجيلات المحاسبية التي

يجب أن تكون متطابقة تماما مع النظام المحاسبي المالي¹، وحتى تكون المحاسبة منتظمة من حيث الشكل يجب أن تتوفر على الشروط التالية²:

2-1- محاسبة تامة ومنتظمة:

لا تكون المحاسبة تامة ومنتظمة إلا إذا كانت تحتوي على كافة الدفاتر والوثائق الإلزامية المنصوص عليها في القانون التجاري حسب المواد من 09-12 وممسوكة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد.

2-1-1- الدفاتر الإلزامية المنصوص عليها في القانون التجاري

تتمثل في دفتر اليومية ودفتر الجرد، حيث يجب أن تكون هذه الدفاتر مرقمة ومؤشر عليها من طرف قاضي من القسم التجاري للمحكمة.

2-1-2- المراسلات الواردة ونسخ الرسائل الموجهة

¹- د. بوعلام ولهي، محاضرات في مقياس الرقابة والمنازعة الجبائية، مرجع سابق.

² - Guide du vérificateur de comptabilité, op-cit, p51.

يجب الإحتفاظ بها لمدة عشرة (10) سنوات كما هو منصوص عليها في المادة 12 من القانون التجاري.

2-1-3- الوثائق الثبوتية

وتخص كل أشكال الوثائق خاصة النسخ الأصلية من فواتير الشراء والمصاريف المدفوعة من طرف المؤسسة وكذلك نسخ فواتير البيع وتقديم الخدمات الواردة أو الصادرة من المؤسسة¹.

2-2- محاسبة دقيقة²

في هذه الحالة يقوم المراقب بالتأكد من صحة المعطيات المحاسبية والمجاميع ومراقبة عمليات الترحيل، إضافة إلى التأشير على سلامة وصحة التسجيلات الإجمالية المنقولة على دفتر اليومية عن طريق وضع مقارنة مع بيانات دفتر الأستاذ وبيانات الدفاتر المساعدة.

3- المحاسبة من حيث المضمون

يقصد بحفص المحاسبة من حيث المضمون قيام المحقق بدراسة معمقة ودقيقة للحسابات الرئيسية للميزانية وحسابات التسيير والنتائج، وتكون كالتالي:

3-1- مراقبة المعطيات والبيانات المحاسبية

تعتمد على كل العناصر التي تؤثر على تكوين الربح الخام أو القيمة المضافة، وتتمثل في: المشتريات، المخزونات والمبيعات.

3-1-1- مراقبة المشتريات:

يستطيع المراقب الجبائي أن يراقب المشتريات من خلال الزوايا التالية:

- **زيادة المشتريات:** يستطيع المكلف بالضريبة اللجوء إلى زيادة المشتريات لغرض تخفيض هامش الربح الإجمالي ومن ثم تخفيض هامش الربح الصافي وكذلك تخفيض النتيجة الجبائية، وذلك عن طريق ما يلي:

¹ - محمد طالبي، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري 1995-1999، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية الإقتصاد وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص86.

² - بشرى عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص127.

- تسجيل الفاتورة الواحدة في تاريخين منفصلين، أو التسجيل المزدوج للفاتورة الأصلية والفاتورة طبق الأصل في نفس الوقت.
- تسجيل مشتريات وهمية دون تقديم الفواتير.
- تسجيل الفواتير القديمة المتعلقة بالسنوات الماضية.
- تسجيل نفس الفاتورة في يوميتين مساعدتين مختلفتين فمثلا تسجيلها في يومية المشتريات وفي يومية العمليات المختلفة.

ولذلك فإن المراقب الجبائي مطالب بكشف هذه الزيادات بالتدقيق في فواتير الشراء ومقارنتها مع وصولات الإستلام من جهة، ومن جهة أخرى مع الكشف البنكي، وبصورة أخص مع المعلومات الواردة من طرف موردي المكاف¹.

- تخفيض المشتريات²: يستطيع المكاف بالضريبة اللجوء إلى تخفيض المشتريات بغية رفع الهامش الإجمالي للربح الذي يصاحبه الإرتفاع الوهمي لرقم الأعمال، وذلك عن طريق ما يلي:
 - تعمد نسيان تسجيل بعض الفواتير.
 - تسجيل بعض المشتريات في حسابات المصاريف العامة.
 - تعمد الأخطاء المادية (مجموع خاطئ، ترحيل خاطئ).
 - تسجيل مشتريات دون فواتير.
 - القيام بجلب المشتريات من عند الخواص أو بائعي التجزئة.

3- 1- 2- مراقبة المخزونات:

- يؤدي التدقيق الجبائي في المخزونات إلى الحالتين التاليتين³:
- إحتواء الجرد على كميات حقيقية مخزنة لكنها مقيمة بأسعار أعلى من قيمتها الحقيقية.
 - عدم إظهار الجرد لجزء من الكميات الحقيقية المخزنة (التقليل من الكميات).

¹- بوعلام ولهي، أثر مردودية المراجعة الجبائية وفي مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر، مرجع سابق، ص45.

²- المرجع نفسه، ص46.

³- بوعلام ولهي، أثر مردودية المراجعة الجبائية وفي مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر، مرجع سابق، ص44.

وفي هذا الإطار فإن المدقق الجبائي يجد نفسه في تدقيق مزدوج لكل من سعر وكمية المخزون المرسل على سجل الجرد، وتبرز هذه العملية فيما إذا كان هناك إنقاص من نتيجة السنة أم لا. ومن أهم الطرق المعتمدة في مراقبة المخزون هي الزيارة المفاجئة.

3-1-3 - مراقبة المبيعات

إن أكثر التلاعبات المحاسبية التي يمكن أن تحدث على مستوى المبيعات هي كما يلي:

- بيع بدون فواتير.
 - تخفيض القيمة الحقيقية لبعض المبيعات.
 - نسيان أو إغفال الإيرادات المتأتية من صناعة التحويل وأنشطة قطاع البناء وبيع الفضلات والمهمات.
 - القيام بتسجيل المردودات الوهمية للسلع في الجانب المدين لحساب المبيعات.
 - عدم التسجيل في المحاسبة للسلع التي أخذها التاجر أو المستغل لحاجته الشخصية.
- وعلى المحقق إختيار الإجراء الذي يبدو له أكثر ملائمة لكن نوع من المؤسسات الخاضعة للرقابة بحسب نشاطها¹.

3-2-3 - مراقبة حسابات الميزانية:

قبل مباشرة عملية التحقيق في حسابات الميزانية على المحقق أن يتأكد من مدى مطابقة حسابات الميزانية مع ميزان المراجعة بعد الجرد ومع ما سجل في سجل الجرد وأرصدة حسابات الميزانية الموجودة في دفتر الأستاذ، وعموما تتم عن طريق سبر الآراء، والتأكد من أن النفقات مبررة بواسطة الفواتير أو أي وثيقة أخرى، والمحقق يقوم بها عن طريق فحص أصول وخصوم الميزانية².

3-2-1 - حسابات رأس المال

- تكون عادة أرصدة حسابات الصنف الأول دائنة، ويمكن التمييز في حساب رأس المال بين الأموال الجماعية والأموال الشخصية، ولمراجعة هذه الحسابات يقوم المراجع الجبائي بما يلي:
- التأكد من أن رأس المال يتوافق مع ما تم ذكره في القانون الأساسي (عدم وجود إختلاف في رأس المال الموضح في الميزانية ورأس المال المحدد في القانون الأساسي).
 - التأكد من أن التزامات المؤسسين قد تم الوفاء بها.

¹ -Guide du vérificateur de comptabilité, op-cit, p84.

² - نصر رحال، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسة الصغيرة والمتوسطة، مرجع سابق، ص101.

- يتأكد المدقق كذلك في حال تغيير رأس المال أن نسبة الإحتياطات القانونية تمثل 10% من رأس المال الجديد.
- يقوم المدقق بالرجوع إلى القانون الأساسي للشركة وقرارات المجالس العامة للإطلاع على ما تم الإتفاق عليه فيما يتعلق بالإحتياطات الواجب تكوينها.
- التأكد في حالة التخفيض من رأس المال تغطية الخسائر، أن الحصيلة الجبائية أخذت بعين الإعتبار.
- يتحقق المدقق من مصدر الإعانات وطبيعتها لأن هذين العنصرين هما اللذان يأخذان بعين الإعتبار عند التحديد الجبائي للعناصر الخاضعة للضريبة¹.
- كما يعمل المدقق على التأكد في حالة التنازل عن التثبيات التي تم إقتناءها عن طريق إعانات التجهيز التي تمنحها الدولة أو الجماعات الإقليمية للمؤسسات بأنه تم طرح جزء من الإعانة الذي لم يتم ربطه بأسس الضريبة من القيمة المحاسبية لهذه التثبيات من أجل تحديد فائض القيمة الخاضع للضريبة أو ناقص القيمة الواجب خصمه².
- يتحقق المدقق من أن المؤسسة قد خصصت مبالغ لمواجهة ما قد يحدث من أخطار مستقبلية وذلك بتطبيق المبدأ المحاسبي "الحيطة والحذر" ويعاد النظر في هذه المؤونات في نهاية كل دورة مما يؤدي إلى الزيادة فيها أو إنقاصها أو إلغائها.
- يجب التحقق من استناد تكوين مؤونات الأعباء على وثائق إثبات، وأنه في الفترة التي كونت فيها المؤونة قد توفرت عناصر الأدلة الخاصة بالخطر المتوقع.
- يقوم المدقق بالتأكد من توفر جميع الشروط اللازمة لتوزيع الأرباح³.
- يجب التأكد من أن مبلغ المكافآت الموزعة يمثل عشر (1/10) من الربح القابل للتوزيع⁴.

3-2-2- حسابات التثبيات:

بالنسبة لحسابات التثبيات فإن المدقق الجبائي يجب عليه التأكد من:

- قطع الغيار ومعدات الصيانة ذات الخصوصيات تدرج في الحسابات على شكل تثبيات إذا كان استعمالها مرتبط بتثبيات عينية أخرى، وكانت المؤسسة تريد إستخدامها لأكثر من سنة مالية أخرى.

¹ - صالح حميدانو، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012، ص 72-73.

² - المادة 144 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق.

³ - صالح حميدانو، مرجع سبق ذكره، ص 73.

⁴ - المادة 728 من القانون التجاري الجزائري، سنة 2007.

- التأكد من أن التثبيتات تدرج في الحسابات بتكلفتها المنسوبة إليها مباشرة وتندرج فيها مجموع تكاليف الإقتناء.
- التأكد من حذف أي تثبيت عيني أو معنوي من الميزانية عند خروجه من المؤسسة أو عندما يكون الأصل خارج الإستعمال بصورة دائمة، ولم ينظر إليه بتقدير أي منفعة إقتصادية مستقبلا، لا من حيث إستعماله ولا من حيث خروجه لاحقا.
- التأكد في حالة التنازل عن الأصول من فوائض القيمة المهنية المدرجة في حساب المنتجات العمليانية الأخرى، وفي حالة نواقص القيمة التأكد من إثباتها في أعباء عملياتية أخرى.
- التأكد من أساس الإهلاك محسوب بدقة وخاصة عندما يتعلق الأمر بالسيارة السياحية (تهلك على أساس 1 مليون دج) إذا كانت هذه السيارة لا تشكل المصدر الوحيد لرقم الأعمال¹.
- التأكد من أن الرسم على القيمة المضافة تم خصمه بإستثناء الرسم المتعلق بالسيارات السياحية وعربات نقل الأشخاص التي لا تشكل الأداة الرئيسية لإستغلال المؤسسة الخاضعة للرسم على القيمة المضافة².
- التأكد من تطبيق نظام الإهلاك المالي الخطي للتثبيتات التي تساهم مباشرة في الإنتاج داخل المؤسسة من غير المباني السكنية والورشات والمحلات المستعملة في ممارسة المهنة والتي تطبق نظام الإهلاك المالي التنازلي، كما يطبق أيضا الإهلاك المالي التنازلي على المباني والمحلات التي تستعملها مؤسسات القطاع السياحي في ممارسة نشاطها السياحي³.
- التأكد من إحترام المعاملات المستعملة في حساب الإهلاك التنازلي والتي تحدد تبعا للمدة العادية لإستعمال التثبيتات⁴.
- التأكد من أن المؤسسات المستفيدة من الإهلاك المالي التنازلي خاضعة للنظام الضريبي المفروض حسب الربح الحقيقي وجوبا، ويجب الإدلاء كتابيا بهذا الإختيار الذي لا رجعة فيه بخصوص نفس التثبيتات أثناء تقديم التصريح بنتائج السنة المالية المقفلة⁵.

¹ - ولهي بوعلام، محاضرات في مقياس الرقابة والمنازعة الجبائية، مرجع سابق.

² - المادة 41-2 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2013.

³ - المادة 174 الفقرة (أ) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

⁴ - المادة 174 الفقرة (ج) من نفس القانون.

⁵ - المادة 174 الفقرة (3) من نفس القانون.

3-2-3 - مراجعة حسابات المخزونات والحسابات الجارية

للتدقيق أو لمراجعة المخزونات يقوم المدقق الجبائي بالتحقق مما يلي:

- يقوم بالتحقق من أن الرسم على القيمة المضافة المسترجع الظاهر على فواتير الشراء متعلق بمشتريات حقيقية.
- يجب التحقق من ضرورة هذه المشتريات لنشاط إستغلال المؤسسة.
- يجب التحقق من التقييم الصحيح للمخزونات.
- يجب التحقق من أن المشتريات مبررة بوثائق الإثبات.
- التأكد من التطابق بين المبالغ المشكلة للحسابات الدائنة للموردين وبين مبالغ اليومية المساعدة للمشتريات.
- يجب التحقق من أن البضائع والمواد الأولية والتموينات قد تم تجميعها عند دخولها في ذمة المؤسسة بثمن الإكتساب حيث: ثمن الإكتساب = ثمن الشراء + المصاريف الملحقة بالشراء.
- يجب التأكد من وجود جرد مفصل للمنتجات المخزنة في نهاية الدورة¹ وأن هذا الجرد لا يسمح بإحصاء مادي حقيقي وفعال.
- يجب التأكد من أن المخزونات الموجودة خارج المؤسسة والتي تعد ملكا لها قد أخذت بعين الإعتبار كما يجب التحقق من عدم الأخذ بعين الإعتبار للمخزونات المخزنة من طرف المؤسسة لكن لا تملكها، وكذلك المنتجات المباعة مع بند الاحتفاظ بالملكية.
- يجب التأكد من أن كل الفواتير الخاصة بالدورة قد أخذت بعين الإعتبار².

3-2-4 - مراقبة حسابات الغير

- تضم الموردين وحسابات الزبائن والحسابات الملحقة والحسابات المتعلقة بأجور المستخدمين، وحسابات الهيئات الإجتماعية، والحسابات الخاصة بالدولة والجماعات المحلية والهيئات الدولية والحسابات الخاصة بالمجموعة والشركاء.
- ولمراجعة حسابات الغير يعمل المدقق الجبائي على ما يلي:
- يجب أن يكون يقضا عند مراجعة حساب الموردين والتي يمكن أن تكون وسيلة لتغطية عمليات شراء وهمية.
 - يجب التأكد من أن السلع والخدمات المقتناة على الحساب تخص نشاط إستغلال المؤسسة.

¹ - المادة 10 من القانون التجاري.

² - صالح حميداتو، مرجع سبق ذكره، ص 76-77.

- في حالة شراء السلع والخدمات وكان الدفع بالأجل بواسطة السفتجة أو السند الأذني، يجب التأكد من أن كليهما يحمل البيانات الكافية والموضحة في القانون التجاري الجزائري.
- التأكد من أن التثبيات المقتناة لا تضم السيارة السياحية وعربات نقل الأشخاص إلا إذا كانت أداة رئيسية في استغلال المؤسسة وذلك فيما يخص خصم الرسم على القيمة المضافة.
- أما فيما يتعلق بحساب الزبائن والحسابات الملحقه فيجب التحقق من حالة فواتير تخص زبائن أجنب توفر ما يلي:
 - وجود عقد أو فاتورة شكلية أو وثائق جمركية.
 - التطابق بين التسبيقات والدفعات المستلمة.
 - مطابقة الوثائق الجمركية للقوانين.
 - يجب التأكد من أن أرصدة حسابات الزبائن تعكس الحقيقة¹.

3-2-5- مراقبة الحسابات المالية

تحتم عملية مراقبة الحسابات المالية والتحقق من صحتها التالي²:

- يجب أن يقوم المراقب الجبائي بالمطابقة بين العناصر المسجلة في المحاسبة والعناصر المسجلة في الكشوف البنكية، وذلك للوقوف على الفروق بين الأرصدة المسجلة محاسبيا والأرصدة المسجلة في تلك الكشوف في نهاية السنة المالية، وللإشارة فإن المؤسسة في نهاية كل سنة مالية تحصل على كشف مقارنة من البنك ويستطيع المدقق الجبائي الاستعانة به لتسهيل مهامه.
- يجب التأكد من إيرادات حسابات الصندوق ما هي في الحقيقة إلا مبيعات مسجلة محاسبيا.
- بالنسبة للمصاريف في حساب الصندوق فإن مراقبتها تتم عن طريق طلب الوثائق الإثباتية ومطابقتها مع الحسابات الموافقة لها مع ضرورة الفصل ما بين المصاريف الشخصية للمستغل والمصاريف الخاصة بالمؤسسة، وفي حالة ما أظهرت عملية التدقيق الجبائي لحساب الصندوق أنه في حالة دائنة متكررة فإن ذلك يسمح للمدقق الجبائي بالطعن في مصداقية المحاسبة.

3-3- مراقبة حسابات التسيير

بعد تأكد المراقب المالي من مدى صحة الميزانية، عليه أن يتأكد أيضا من الحسابات الخاصة بجدول حسابات النتائج.

¹ - صالح حميدان، مرجع سابق، ص77.

² - د. بوعلام ولهي، محاضرات في مقياس الرقابة والمنازعة الجبائية، مرجع سابق.

3-3-1- حسابات الأعباء

لمراجعة حسابات الأعباء على المدقق أن يتأكد من:

- التأكد من أن المبالغ موجودة في الحسابين د/600 مشتريات الضائع المباعة، ود/601 المواد الأولية مساوية على الترتيب للمجموع الدائن للحسابين د/30 ود/31 البضائع والمواد الأولية على التوالي.
- يجب التأكد من أن الرسم على القيمة المضافة المتعلق بعمليات لا تستفيد من حق الحسم لم تدرج في التصريح الجبائي نموذج (G50) ضمن الرسوم القابلة للحسم.
- يجب التحقق من الوثائق الخاصة بتعويض مصاريف النقل.
- يجب التحقق من أن المؤسسة تحترم القواعد القانونية الخاصة بمسك دفاتر المستخدمين.
- يجب التأكد من أن المنح ذات الطابع المهني لم تدفع إلى المستخدمين خلال عطلة مدفوعة الأجر ولم تعالج كأجور.
- التأكد من عدم تسجيل الضرائب على الأرباح في د/64 ضرائب ورسوم، بل تم تسجيله في د/695 ضرائب على الأرباح.
- التأكد من أن الفوائد المالية المدفوعة تخص ديون على المؤسسة.
- التأكد من صحة الفوائد المصرح بها وذلك من خلال الإطلاع على جداول إهلاك القروض والعقود الخاصة بها.
- التحقق من جميع العناصر الداخلة في حساب قسط الإهلاك، المعدل، مدة الإهلاك، قيمة إكتساب الإستثمار والمعامل المطبق في حالة الإهلاك غير الخطي.
- يجب التأكد من توفر وثائق إثبات الخطر المسبب لتكوين مؤونة في التاريخ الذي كونت فيه.
- يجب التأكد من جميع الوثائق الثبوتية للأعباء مع الإنتباه لتطبيق مبدأ إستقلالية الدورات.
- التحقق من أن جميع هذه الأعباء حقيقية وتخص إستغلال المؤسسة ولا تهدف إلى تضخيم المصاريف لغرض تقليص الضريبة على الأرباح، أو بالعكس تقليص الأعباء بغرض زيادة الأرباح لتضليل المساهمين¹.
- التأكد من أن الضرائب والرسوم متعلقة بالإستغلال وأن تكون مسددة أو مثبتة محاسبيا في إنتظار التسديد، وهي تخص الرسم على النشاط المهني TAP، حقوق الطابع DT والرسم العقاري TF غير أنه إذا منحت فيها بعد تخفيضات في هذه الضرائب فإن مبلغها يدخل ضمن إيرادات السنة التي تم خلالها إشعار المؤسسة².

¹ - صالح حميدانو، مرجع سابق، ص78-79.

² - رضا خلاصي، مرجع سابق، ص48.

- التحقق من عدم إدراج الأعباء غير القابلة للخصم أو التي تم تحديد سقف لها¹.

3-2- حسابات النواتج (الإيرادات)

مراجعة حسابات الإيرادات يقوم المدقق الجبائي بما يلي:

- يجب إجراء عمليات المقارنة بين المبالغ الموجودة على الفواتير المرسلة والمبالغ المسجلة محاسبيا.
- يجب التحقق من أن جميع الفواتير خارج TVA مرفقة بوثائق الإثباتات الجمركية والجبائية.
- يجب التأكد من أن نظام الفوترة الخاص بالمؤسسة يتماشى مع المتطلبات والالتزامات القانونية فيما يخص TVA.
- يجب التأكد من تسجيل جميع الإيرادات المحققة خلال الدورة.
- يجب التأكد من أن الإعانات المستلمة لا تمثل أداء لخدمات مموهة أو تكملة لسعر بيع خاضع لـ TVA.
- يجب التأكد من وجود تطابق بين المبالغ الموجودة في المحاسبة والتصريحات الجبائية.
- يجب التأكد من أن المنتجات الاستثنائية مثل تعويضات التأمين المحصلة قد تم ضمها إلى النتيجة الخاضعة للضريبة².

4- تبليغ النتائج:

بعد التبليغ الأولي الذي ترسله الإدارة الجبائية للمكلف الذي خضع لعملية التدقيق الجبائي والذي يوضح كل التعديلات التي تم إجراؤها واستعانة المكلف بمستشار من إختياره لإرسال موافقته وتقديم ملاحظاته في غضون أربعين (40) يوما، يتم تقديم تبليغ نهائي (بعد انقضاء أجل 40 يوما) يوضح الأسس الضريبية المستخرجة (الملحق رقم 04).

التحقيق المصوب في المحاسبة:

في إطار سعي الإدارة الجبائية لتنفيذ آليات التدقيق الجبائي في المحاسبة تم إستحداث طريقة التحقيق المصوب في المحاسبة وهذا لنوع أو لعدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية، ويخضع هذا التحقيق لنفس القواعد المطبقة في التحقيق العام في المحاسبة (نفس القواعد السابقة) يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود

¹ - المواد 169-170-171 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق.

² - صالح حميداتو، مرجع سبق ذكره، ص80.

- ووصول الطلبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتدقيق. لا يمكن أن ينتج عن هذا التدقيق بكل حال من الأحوال، فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة¹.
- ومن خلا هذا النوع من التدقيق تحاول الإدارة الجبائية الوصول إلى الأهداف التالية²:
- مراقبة ضريبة واحدة أو عدة أنواع من الضرائب لمدة تقل عن سنة جبائية.
 - مراقبة التخفيضات الممنوحة في مجال الرسم على القيمة المضافة المؤدية إلى وجود رصيد دائن، إضافة إلى الحصص الممنوحة والمعدلات المطبقة وطلبات الاسترداد.
 - مراقبة المراكز المحاسبية المدرجة في التصريح الجبائي ضمن جدول حسابات النتائج والخاصة بمخصصات الإهلاك والمؤونات.
 - مراقبة العجز المتكرر، والإعفاءات الممنوحة، والأرباح المعاد استثمارها.
 - مراقبة استرداد القروض الضريبية.

المطلب الثاني: دور التدقيق المعمق في الكشف عن التهرب الضريبي

- التدقيق المعمق هو مجموعة العمليات الخاصة بالبحث والتقصي من أجل الكشف عن الفروقات ما بين المداخل المصرح بها، من طرف المكلف وما بين المداخل الفعلية المحققة.
- هذه العمليات تهدف إلى تحقيق ما يلي:
- التحقق من صحة المداخل المصرح بها.
 - مراقبة تجانس هذه المداخل مع صحة الذمة المالية ووضعية الخزينة.
- أما فيما يخص الإجراءات المتبعة لتنفيذ التدقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة فهي لا تختلف كثيرا عن الإجراءات المتبعة في التدقيق على المحاسبة.

أولا: التحضير لعملية التدقيق على المحاسبة

وتتم حسب خطوات عدة كالتالي:

1- البرمجة:

وتتم وفق مرحلتين:

1-1 - إختيار الملفات:

¹ - المادة 20 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية.

² - د. بوعلام ولهي، محاضرات في مقياس الرقابة والمنازعة الجبائية، مرجع سابق.

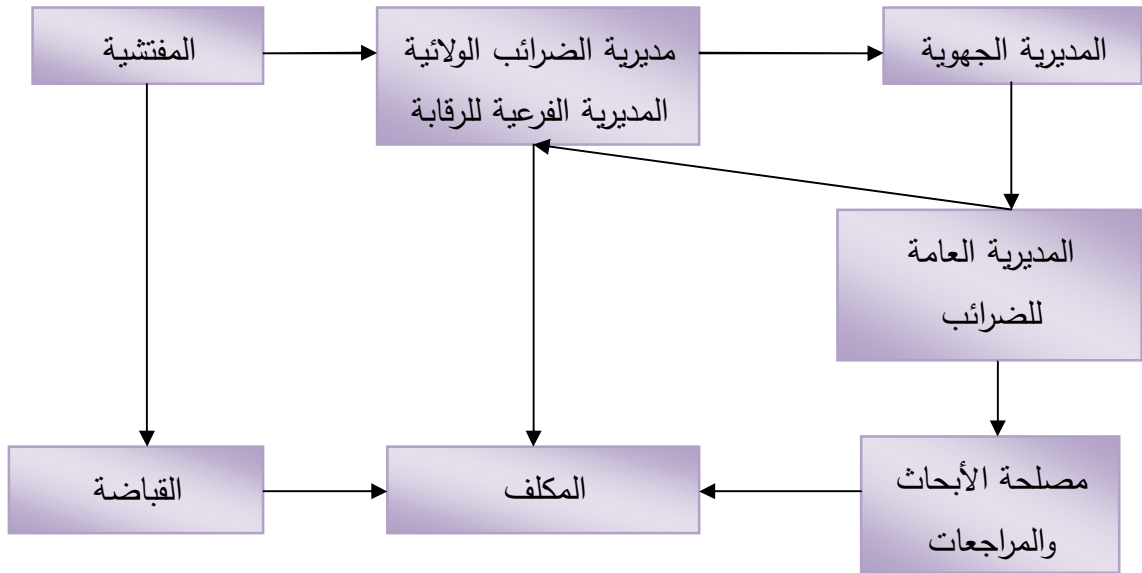
حيث يقوم المحقق بمراقبة التصريحات المكتتبة خلال السنة الجارية بالإضافة إلى السنوات غير المتقدمة بحسب أهمية المداخل المصرح بها.

1-2- تحضير البرامج:

قبل نهاية كل سنة يُعدُّ رئيس مفتشية الضرائب قائمة تمهيدية بالمكلفين الذين من المحتمل أن يخضعوا للتدقيق المعمق بعد دراسة كاملة للملفات، وبعد ذلك تُرسل القائمة إلى المديرية الولائية للضرائب المختصة إقليمياً من أجل دراستها، حيث تقوم هذه الأخيرة بإعداد قائمة نهائية ترسلها إلى رئيس مكتب المراقبة الجبائية لتنفيذها، وترسل نسخة إلى المديرية الجهوية للضرائب للإعلام، وهي بدورها ترسلها إلى الإدارة المركزية من أجل المصادقة عليها. ويمكن تلخيص إجراءات المراقبة في الشكل التالي:

الشكل رقم 06:

شكل توضيحي لعملية برمجة الملفات



المصدر: رجال نصر، سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي دراسة مقارنة بين الجزائر، تونس والمغرب، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2013-2014، ص185.

2- معايير إختيار الأشخاص الخاضعين للتدقيق المعمق¹:

- الأشخاص الذين يبين التحقيق في ملفاتهم الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) وجود تناقضات بين الدخل المصرح به والمصاريف الهامة والجلية التي قاموا بها.
- الأشخاص الذين خضعوا للتدقيق الجبائي في المحاسبة، ولم ينتج عنها تسويات مقبولة تعكس الحقيقة.
- الأشخاص الذين ليس لديهم ملف جبائي غير أن مسار حياتهم يظهر مؤشرات ودلائل تبرز مداخل هامة مخفية.

ثانيا: سير عملية التحقيق المعمق

وتتم وفق المراحل التالية²:

- إرسال الإشعار بالتحقيق إذ تحدد المدة بـ 15 يوما مع ضرورة وجود مستشار قانوني (الملحق رقم 05).
- المقابلة مع المكلف، حيث يجب أن يطرح المحقق بعض الأسئلة على المكلف، وتتمثل هذه الأسئلة في: ما هي هوابته، تاريخ الميلاد، الاسم الشائع به، الوضعية الإجتماعية، مكان الإقامة الرئيسي، عدد السيارات... وغيرها.
- الإبلاغ بالنتائج، حيث بعد أن ينهي المدقق عملية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة لابد له أن يبلغ المكلف بكل النتائج (التبليغ النهائي الملحق رقم 06) التي توصل إليها من خلال عملية التحقيق.

خلاصة المبحث:

يعتبر التدقيق الجبائي الوسيلة الممنوحة للإدارة الجبائية من أجل مراقبة تصريحات المكلفين بالضريبة وكذلك إكتشاف سلوكياتهم تجاه الضريبة، ويتم ذلك من خلال التحقيق المحاسبي والتحقق الذي يعتبر من أهم أشكال التدقيق الجبائي وذلك للدور الذي يلعبه في الكشف عن التهرب الضريبي خاصة من خلال التدقيق في عين المكان. كما أن التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة له دور كبير في الكشف عن التهرب الضريبي إذ يتم اللجوء لهذا النوع من التحقيق لعدة أسباب التي من بينها النتائج التي تم التوصل إليها خلال عملية التحقيق المحاسبي، ففي حالة أن النتائج التي تم الوصول إليها خلال التحقيق المحاسبي لم تعطي الصورة الحقيقية يتم تحويل الملف إلى تحقيق آخر وهو التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف.

¹ بوعلام ولهي، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة -حالة الجزائر-، مرجع سابق.

² بوعلام ولهي، محاضرات في مقياس الرقابة والمنازعة الجبائية، مرجع سابق.

خلاصة الفصل

التهرب الضريبي هو ظاهرة عالمية تحدث في معظم الدول مهما كان مستواها الإقتصادي، ونعني به عدم دفع الضرائب المستحقة من قبل المكلفين، سواء بطريقة قانونية أو غير قانونية، ولقد تعددت الأسباب المؤدية إلى هذه الظاهرة من أسباب متعلقة بالمكلف، أسباب متعلقة بالنظام الجبائي، أسباب متعلقة بالإدارة الجبائية إضافة إلى الظروف الإقتصادية السائدة في البلد. وهذا ما يؤدي إلى حدوث آثار وخيمة على إقتصاد الدولة عامة وعلى الخزينة العمومية بشكل خاص.

وهذا ما يفرض على الدولة ضرورة الحد من هذه الظاهرة، ولكي تقوم بذلك بكفاءة تامة يجب على الأقل أن تكون لها صورة عن الحجم والمستوى الذي يبلغه التهرب الضريبي، معتمدة في ذلك على الأساليب والطرق القياسية كطريقة الإقتصاد السري وطريقة تقديرات عدم الإلتزام الضريبي، غير أنه وجهت عدّة إنتقادات لكلا الطريقتين باعتبار أن كل طريقة منهما تعتمد على جانب معيّن وتهمل جانبا آخر الذي لا يقل أهمية عن الجانب الذي تم الإعتماد عليه. ومع ذلك فإن الإدارة الجبائية تسعى لمعرفة وتقدير حجم التهرب الضريبي بالإعتماد على أشكال التدقيق الجبائي التي يعتبر التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة من أبرزها.

الفصل الثالث

دراسة حالة بالمديرية الفرعية للرقابة

الجبائية بالمسيلة

الفصل الثالث: دراسة حالة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة

تمهيد

بعد الانتهاء من الجانب النظري للبحث، والذي تم التطرق فيه إلى مختلف الجوانب المتعلقة بالتهرب الضريبي والتدقيق الجبائي المتبع في الكشف عنه ومحاربه من خلال جملة من الأدوات والسياسات التي يتبعها التدقيق الجبائي في هذا المجال، تم تخصيص هذا الفصل لإسقاط هذا الجانب على أرض الواقع. وكنموذج للدراسة تم اختيار مصلحة من المصالح الجبائية والمتمثلة في مصلحة الرقابة الجبائية بولاية المسيلة، ولأن موضوع البحث يتمثل في دور التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، تناول هذا الفصل دراسة ثلاث حالات للتدقيق الجبائي، حالتين تخصان شخصين طبيعيين وحالة تتعلق بشخص معنوي، خضع كل منهم لعملية التدقيق الجبائي على مستوى هذه المصلحة، حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: دراسة حالة خاصة بالتدقيق المحاسبي.

المبحث الثاني: دراسة حالة خاصة بالتدقيق المصوب في المحاسبة.

المبحث الثالث: دراسة حالة خاصة بالتدقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

المبحث الأول: دراسة حالة خاصة بالتحقيق المحاسبي

تمهيد

بعد التطرق إلى جميع إجراءات التحقيق المحاسبي في الجانب النظري تم إسقاطها في هذا المبحث على أرض الواقع والقيام بدراسة حالة شخص معنوي (شركة) وفقا لعملية التحقيق المحاسبي.

المطلب الأول: التحضير لعملية التحقيق المحاسبي

أولاً: تقديم عام للشركة

1- التعريف بالشركة

هي عبارة عن شركة ذات الشخص الوحيد، بدأت نشاطها بتاريخ 2002/04/05 الكائن مقرها ببلدية المسيلة. يتمثل موضوع نشاطها في الإستيراد والتصدير، والمسجلة في السجل التجاري تحت رقم 02 ب 0523649، حيث يقدر رأس مالها بـ: 3.000.000 دج مقسمة إلى 300 حصّة. وهذه الشركة تابعة إقليمياً لمفتشية إشبيلية، ويقوم بتسيير شؤونها أحد الشركاء (الشريك ع).

2- الوضعية الجبائية

من أجل تحديد النظام الجبائي لهذه الشركة يجب تحديد حالتها بالنسبة للضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال.

2-1- الضرائب المباشرة:

بالنسبة لهذا النوع فإن الشركة تخضع للضريبة على أرباح الشركات حسب نص المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة إضافة إلى الرسم على النشاط الصناعي والتجاري حسب حجم المعاملات وفقاً للمواد 217-219 من نفس القانون.

2-2- الرسم على رقم الأعمال:

نظراً لطبيعة النشاط الذي تمارسه الشركة فهي مكلفة إجبارياً بالرسم على القيمة المضافة حسب المادتين 4 و5 من قانون الرسوم على رقم الأعمال على جميع المبالغ المحققة مع حق خصم الرسم على المشتريات حسب المادة 29 من نفس القانون.

2-3- التخفيضات:

للشركة الحق في تخفيض الرسوم التي تحملتها مشترياتها حسب ما جاء في المادة 14 من قانون الرسوم على رقم الأعمال وكذلك المواد 29 32 33 37 من نفس القانون مع احترام الشروط الشكلية والموضوعية.

ثانياً: إجراءات التحقيق

تم إدراج الشركة للتحقيق في محاسبتها ضمن برنامج سنة 2013.

1- إرسال إشعار بالتحقيق:

قبل البدء في عملية التحقيق في المحاسبة يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول، وقد تم إرسال الإشعار بالتحقيق في المحاسبة يوم 2013/02/05 تحت رقم 2013/98 مرفقا بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة. يحتوي هذا الإشعار على الضرائب التي ستتم مراقبتها وهي: الضرائب على أرباح الشركات (IBS)، الرسم على النشاط المهني (TAP) وذلك على مدار الأربع سنوات. بموجب هذا الإشعار يمنح للمكلف أجل أدناه عشرة أيام من أجل تحضير الوثائق والدفاتر المحاسبية.

2- التحضير لإجراء التحقيق:

2-1- دراسة وفحص الملف الجبائي:

تم سحب الملف الجبائي الخاص بالشركة من مفتشية المسيلة بهدف إجراء دراسة تحليلية للوثائق التي يحتوي عليها هذا الملف من أجل التأكد من مدى التزام هذه الشركة لواجباتها الجبائية فيما يخص التصريحات المقدمة.

2-2- إعداد كشف المقارنة للميزانيات:

بناء على الميزانيات الأربعة للسنوات قيد التحقيق 2009، 2010، 2011 و 2012 قامت الإدارة الجبائية بإعداد وثيقة كشف المقارنة للميزانيات، تحوي أصول وخصوم الشركة، بهدف توضيح ممتلكات وديون الشركة.

2-3 - إعداد كشف المحاسبة:

وفقا للجدول المقدمة من طرف المكلف بالضريبة والمتعلقة بحساب النتيجة الخاصة بالسنوات الأربعة التي يتم التحقيق فيها، تم إعداد كشف المحاسبة من قبل الإدارة الجبائية، الذي هو عبارة عن ملخص للنتيجة المالية لهذه الشركة لمدة أربع سنوات.

3- التدخل الأولي:

يكون هذا التدخل بعد إنتهاء المدة القانونية (10 أيام منذ إرسال الإشعار)، حيث تم القيام بمعايينة الشركة والتحدث مع المسير بشأن كيفية تسيير وتنظيم العمل داخل الشركة والمشاكل والصعوبات التي تواجهها. وكذلك معايينة مكاتب الشركة والمخازن التي يتم فيها تخزين البضائع المستوردة والمصدرة، وفي نهاية التدخل تم أخذ الملف المحاسبي من أجل فحصه.

المطلب الثاني: سير عملية التحقيق المحاسبي

تتمثل عملية التدقيق الجبائي على المحاسبة في فحص كل الدفاتر والمستندات الخاصة بالشركة، وتكون كالتالي:

أولاً: مراقبة المحاسبة من حيث الشكل

تم تقديم الدفاتر المحاسبية التالية:

- دفتر اليومية: مصادق وموقع عليه من طرف رئيس محكمة المسيلة بتاريخ 2002/02/10 ويحتوي على 96 ورقة.

- دفتر الجرد: مصادق وموقع عليه من طرف رئيس محكمة مقررة بتاريخ 2002/02/12 ويحتوي على 48 ورقة.

- الدفاتر المساعدة: هذه الدفاتر ممسوكة بطريقة الإعلام الآلي وتتمثل في: دفتر المشتريات، دفتر المبيعات، دفتر البنك، دفتر الصندوق ودفتر العمليات المختلفة.

بما أن الشركة تحترم أحكام المادتين 09 و 10 من القانون التجاري وكذلك أحكام النظام المالي المحاسبي الجديد فإن محاسبتها مقبولة.

ثانيا: مراقبة المحاسبة من حيث المضمون

1- مراقبة المعطيات والبيانات المحاسبية:

بما أن الشركة تعمل في مجال الإستيراد والتصدير وللتأكد من صحة المشتريات بهدف تأسيسها تم القيام بدراسة فواتير الشراء (D10) ومقارنتها بما هو موجود في الحساب البنكي للشركة ، وكذلك الأمر بالنسبة للمبيعات.

1-1 تأسيس المشتريات:

- مراقبة المشتريات بالنسبة لسنة 2009:

الجدول رقم 1-1

الوحدة: دج

جدول يوضح المشتريات الخاصة بسنة 2009

رقم D10	التاريخ	ثمن (CAF)	حقوق الجمارك	مصاريف ملحقة	TVA (17%)	المبلغ خارج الرسم
55 268	2009/10/25	2 788 422	418 263	154 456	571 395	3 361 144
	المجموع	2 788 422	418 263	154 456	571 395	3 361 144

المصدر: وثائق التبليغ الأولي لنتائج التدقيق الجبائي للشركة، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة، 2012.

في سنة 2009 قامت الشركة بعملية إستيراد واحدة.

المبلغ خارج الرسم = ثمن CAF + حقوق الجمارك + مصاريف ملحقة

مبلغ TVA = (ثمن CAF + حقوق الجمارك + مصاريف ملحقة) × 17%.

الجدول رقم 2-1

جدول يوضح المشتريات المصرح بها من قبل المكلف والمشتريات المستخرجة لسنة 2009

3 361 144	المشتريات المستخرجة
3 361 144	المشتريات المصرح بها
-	الفارق

بما أنه لا يوجد فارق في المشتريات الخاصة بسنة 2009 فإنه لا يوجد زيادة أو تخفيض بهدف التهرب من دفع الضرائب.

الفصل الثالث: _____ دراسة حالة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة

- مراقبة المشتريات بالنسبة لسنة 2010:

الجدول رقم 1-3

جدول يوضح المشتريات الخاصة بسنة 2010: الوحدة: دج

رقم (D10)	التاريخ	الثلن (CAF)	حقوق الجمارك	المصاريف الملحقة	TVA (17%)	المبلغ خارج الرسم
7532	2010/6/9	5 103 647	765 547	196 651	1 031 194	6 065 845
7781	2010/6/15	3 173 791	476 069	100 041	637 483	3 749 901
7783	2010/6/15	3 001 167	450 175	104 161	604 436	3 555 503
7986	2010/6/20	7 464 220	1 119 633	107 907	1 477 599	8 691 760
8431	2010/6/28	8 367 428	1 255 114	136 636	1 659 060	9 759 178
10 687	2010/8/12	10 270 139	1 540 521	217 442	2 044 777	12 028 102
12 517	2010/9/19	11 831 142	1 774 671	338 804	2 370 585	13 944 617
14 995	2010/11/18	3 305 514	495 827	203 298	680 789	4 004 639
المجموع						
		52 517 048	7 877 557	1 404 940	10 505 923	61 799 545

المصدر: وثائق التبليغ الأولي لنتائج التدقيق الجبائي للشركة، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة، 2012.

الجدول رقم 1-4

جدول يوضح المشتريات المصرح بها والمشتريات المستخرجة لسنة 2010:

الوحدة: دج

61 799 545	المشتريات المستخرجة
61 799 545	المشتريات المصرح بها
-	الفارق

عدم وجود فارق بين المشتريات المستخرجة والمشتريات المصرح بها يدل على عدم وجود لنية التهرب من دفع الضريبة من قبل المكلف.

- مراقبة المشتريات بالنسبة لسنة 2011:

الجدول رقم 1-5

المشتريات الخاصة بسنة 2011: الوحدة: دج

المبلغ خارج الرسم	TVA (17%)	المصاريف الملحقة	حقوق الجمارك	الثلث (CAF)	التاريخ	رقم (D10)
4 992 600	848 742	215 188	623 141	4 154 271	2011/1/25	1168
3 532 701	600 559	90 518	448 980	2 993 203	2011/11/9	16 044
8 239 084	1 400 466	177 877	1 051 462	7 009 745	2011/7/10	9549
7 375 253	1 253 793	144 821	943 100	6 287 332	2011/9/27	13 846
6 474 105	1 100 598	143 850	825 685	5 504 570	2011/9/27	13 852
4 203 954	714 672	72 549	538 879	3 592 526	2011/9/27	13 854
9 364 121	1 591 901	165 879	1 199 771	7 998 471	2011/2/11	15 848
8 034 827	1 365 921	153 939	1 027 942	6 852 946	2011/11/11	16 215
4 207 442	715 265	79 374	538 444	3 589 624	2011/11/11	16 216
4 920 170	836 429	79 788	631 354	4 209 028	2011/9/14	13 079
2 856 380	485 585	108 539	358 414	2 389 427	2011/3/4	2885
8 267 858	1 405 536	250 237	1 045 777	6 971 844	2011/2/3	1592
7 597 670	1 291 604	462 864	930 627	6 204 179	2011/3/6	2939
8 046 126	1 367 841	276 520	1 013 427	6 756 179	2001/6/1	7548
3 710 262	630 745	92 239	471 916	3 146 107	2001/9/4	12 420
3 850 440	654 575	110 464	487 823	3 252 153	2011/9/4	12 422
4 682 092	795 956	73 758	601 087	4 007 247	2001/7/26	10 438
5 679 181	965 461	234 200	710 215	4 734 766	2011/7/17	9933
5 534 472	940 860	241 121	690 437	4 602 914	2011/7/17	9931
11 006 574	1 871 118	329 089	1 392 715	9 284 770	2011/3/2	2752
4 099 344	696 888	87 902	523 232	3 488 210	2011/11/8	15 977
9 616 227	1 634 759	157 509	1 233 746	8 224 972	2011/11/9	16 045
4 256 424	723 592	82 218	544 462	3 629 744	2011/10/4	14 223
4 247 421	722 062	86 355	542 748	3 618 318	2011/9/18	13 256
5 041 914	857 125	204 804	630 927	4 206 183	2011/10/3	14 140
15 019 625	2 553 336	264 279	1 924 610	12 830 736	2011/7/10	9550
19 415 745	3 300 677	331 261	2 489 280	16 595 204	2011/7/10	9548
9 886 914	1 680 775	136 004	1 271 857	8 479 053	2011/9/27	13 851
194 121 926	33 006 841	4 853 146	24 692 058	164 613 722	المجموع	

المصدر: وثائق التبليغ الأولي لنتائج التدقيق الجبائي للشركة، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، 2012.

الجدول رقم 1 - 6

المشتريات المصرح بها والمشتريات المستخرجة لسنة 2011: الوحدة: دج

194 121 926	المشتريات المستخرجة
194 121 926	المشتريات المصرح بها
-	الفارق

نفس الشيء بالنسبة لسنة 2011 لا يوجد هناك فارق بين المشتريات المصرح بها والمشتريات المستخرجة.

- مراقبة المشتريات بالنسبة لسنة 2012:

الجدول رقم 1 - 7

المشتريات الخاصة بسنة 2012: الوحدة: دج

رقم (D10)	التاريخ	التمن (CAF)	حقوق الجمارك	المصاريف الملحقة	TVA (17%)	المبلغ خارج الرسم
1501	25/1/2012	12 856 914	1 928 537	174 196	2 543 140	14 959 647
1502	2012/1/25	12 753 458	1 913 019	183 789	2 524 545	14 850 266
3810	2012/3/5	7 440 228	1 116 034	123 439	1 475 549	8 679 701
6668	2012/4/19	14 122 816	2 118 422	241 168	2 802 009	16 482 406
7438	2012/5/2	5 283 430	792 515	85 134	1 047 383	6 161 079
7431	2012/5/2	4 502 819	675 423	70 078	892 214	5 248 320
7993	2012/5/9	3 362 351	504 353	72 100	669 597	3 938 804
11 070	2012/6/27	12 226 323	1 833 948	228 141	2 429 030	14 288 412
4620	2012/3/16	8 583 737	1 287 561	114 377	1 697 565	9 985 675
المجموع		81 132 076	12 169 812	1 292 422	16 081 032	94 594 310

المصدر: وثائق التبليغ الأولي لنتائج التدقيق الجبائي للشركة، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، 2012.

الجدول رقم 1 - 8

المشتريات المستخرجة والمشتريات المصرح بها لسنة 2012:

الوحدة: دج

94 594 310	المشتريات المستخرجة
94 594 310	المشتريات المصرح بها
-	الفارق

الفصل الثالث: _____ دراسة حالة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة

لا يوجد فارق بين المشتريات المستخرجة والمشتريات المصرح بها لسنة 2012، وبالتالي لا يوجد تلاعب يؤدي إلى التهرب من دفع الضرائب.

1 - 2- تأسيس أرقام الأعمال:

- بالنسبة لسنة 2009:

الجدول رقم 1-2

المبيعات المستخرجة والمصرح بها الخاصة بسنة 2009: الوحدة: دج

2009	السنة	البيان
3 697 259		رقم الأعمال المستخرج
3 697 259		رقم الأعمال المصرح به
-		الفارق

المصدر: وثائق التبليغ الأولي لنتائج التدقيق الجبائي للشركة، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة، 2012.

- بالنسبة لسنة 2010:

الجدول رقم 2-2

المبيعات المستخرجة والمصرح بها الخاصة بسنة 2010: الوحدة: دج

2010	السنة	البيان
64 511 826		رقم الأعمال المستخرج
64 511 826		رقم الأعمال المصرح به
-		الفارق

المصدر: وثائق التبليغ الأولي لنتائج التدقيق الجبائي، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة، 2012.

- بالنسبة لسنة 2011:

الجدول رقم 2- 3

المبيعات المستخرجة والمصرح بها الخاصة بسنة 2011: الوحدة: دج

2011	السنة	البيان
209 237 632		رقم الأعمال المستخرج
209 237 632		رقم الأعمال المصرح به
-		الفارق

المصدر: وثائق التبليغ الأولي لنتائج التدقيق الجبائي، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة، 2012.

- بالنسبة لسنة 2012:

الجدول رقم 2- 4

المبيعات المستخرجة والمبيعات المصرح بها لسنة 2012: الوحدة: دج

2012	السنة	البيان
100 269 967		رقم الأعمال المستخرج
100 269 967		رقم الأعمال المصرح به
-		الفارق

2- مراقبة حسابات الميزانية:

بناء على معلومات الواردة في كشف المحاسبة الخاص بالشركة والمعلومات المقدمة من طرف أعوان المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة فإن رأس مال الشركة لم يتغير طوال سنوات التحقيق.

3- مراقبة حسابات التسيير:

تمت مراقبة الأعباء فقط كالتالي:

- بالنسبة لسنة 2009: عدم وجود أعباء مرفوضة.

- بالنسبة لسنة 2010:

جدول رقم 3-1

الأعباء المرفوضة لسنة 2010

رقم الحساب	إسم الحساب	المبلغ	سبب الرفض
62	الخدمات الخارجية الأخرى	420 978	غياب الفواتير
	المجموع	420 978	

المصدر: وثائق التبليغ الأولي لنتائج التدقيق الجبائي للشركة، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة، 2012.

- بالنسبة لسنة 2011:

الجدول رقم 3-2

الأعباء المرفوضة لسنة 2011:

الوحدة: دج

رقم الحساب	إسم الحساب	المبلغ	سبب الرفض
62	الخدمات الخارجية الأخرى	1 056 460	فواتير متكررة
6151	الصيانة والتصليلات	290 000	غياب الفواتير
6310	أجور المستخدمين	160 000	غياب الفواتير
	المجموع	1 506 460	

المصدر: وثائق التبليغ الأولي لنتائج التدقيق الجبائي للشركة، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة، 2012.

- بالنسبة لسنة 2012:

الجدول رقم 3-3

الأعباء المرفوضة لسنة 2012:

الوحدة: دج

رقم الحساب	إسم الحساب	المبلغ	سبب الرفض
6310	أجور المستخدمين	160 000	عدم وجود سبب الرفض
	المجموع	160 000	

المصدر: وثائق التبليغ الأولي لنتائج التدقيق الجبائي للشركة، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة، 2012.

- تجميع الأعباء:

الجدول رقم 3-4

إجمالي الأعباء المرفوضة لكل سنة: الوحدة: دج

2012	2011	2010	2009	السنوات البيان
160 000	1 506 460	420 978	-	الأعباء المرفوضة

ثالثا: نتائج التحقيق

من خلال الفحص الدقيق للوثائق والدفاتر المحاسبية وسير عملية التدقيق الجبائي تم التوصل إلى النتائج التالية:

- تأسيس الأرباح:

- نتائج التحقيق بالنسبة لسنة 2009:

الجدول رقم 4-1

تأسيس الأرباح لسنة 2009 الوحدة: دج

2009	السنة البيان
-	الفارق في رقم الأعمال
226 941	الربح المصرح به
-	الأعباء المرفوضة
226 941	الربح المستخرج
56 735	الضريبة المستخرجة
56 735	الضريبة المصرح بها
-	الفارق
-	نسبة العقوبة
-	العقوبة
-	المجموع

المصدر: وثائق التبليغ الأولي لنتائج التدقيق الجبائي، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة، 2012.

$$\text{الضريبة المستخرجة} = \text{الربح المستخرج} \times 25\%$$

الفصل الثالث: دراسة حالة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة

معدل العقوبة يتحدد وفق ما يلي:

إذا كان مبلغ الفارق محصور ما بين 0 و 5 مليون ← 10%.

إذا كان مبلغ الفارق محصور ما بين 5 ملايين و 20 مليون ← 15%.

إذا كان مبلغ الفارق أكبر من 20 مليون ← 25%.

- نتائج التحقيق بالنسبة لسنة 2010:

قدم المكلف بتبريرات حول الأعباء التي تم رفضها في هذه السنة والمقدرة بـ 420 978 دج، وبعد دراسة وفحص هذه التبريرات تم قبولها.

الجدول رقم 4 - 2

تأسيس الأرباح لسنة 2010 الوحدة: دج

2010	السنة
-	الفارق في رقم الأعمال
1 183 780	الربح المصرح به
-	الأعباء المرفوضة
1 183 780	الربح المستخرج
295 945	الضريبة المستخرجة
295 945	الضريبة المصرح بها
-	الفارق
-	نسبة العقوبة
-	العقوبة
-	المجموع

المصدر: وثائق التبليغ الأولي لنتائج التدقيق الجبائي، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة، 2012.

- نتائج التحقيق بالنسبة لسنة 2011:

الجدول رقم 4-3

تأسيس الأرباح لسنة 2011: الوحدة: دج

2011	السنة	البيان
-		الفارق في رقم الأعمال
5 861 701		الربح المصرح به
1 506 460		الأعباء المرفوضة
7 368 161		الربح المستخرج
1 842 040		الضريبة المستخرجة
1 465 425		الضريبة المصرح بها
376 615		الفارق
25%		نسبة العقوبة
94 154		العقوبة
470 769		المجموع

المصدر: وثائق التبليغ الأولي لنتائج التدقيق الجبائي، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة، 2012.

- نتائج التحقيق بالنسبة لسنة 2012:

الجدول رقم 4-4

تأسيس الأرباح لسنة 2012: الوحدة: دج

2012	السنة	البيان
-		الفارق في رقم الأعمال
2 195 810		الربح المصرح به
160 000		الأعباء المرفوضة
2 355 810		الربح المستخرج
588 953		الضريبة المستخرجة
548 953		الضريبة المصرح بها
40 000		الفارق
10%		نسبة العقوبة
4 000		العقوبة
44 000		المجموع

المصدر: وثائق التبليغ الأولي لنتائج التدقيق الجبائي، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة، 2012.

الفصل الثالث: _____ دراسة حالة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة

$$\begin{aligned} \text{الضريبة المستخرجة} &= 2\,355\,810 \times 25\% = 588\,953 \\ \text{الضريبة المصرح بها} &= 2\,195\,810 \times 25\% = 548\,953 \\ \text{العقوبة} &= (548\,953 - 588\,953) \times 10\% = 4\,000 \end{aligned}$$

الجدول رقم 4 - 5

إجمالي الضرائب الواجبة الدفع خلال كل سنة الوحدة: دج

2012	2011	2010	2009	السنوات البيان
44 000	470 769	-	-	الضرائب على أرباح الشركات

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق التبليغ الأولي.

بعد عملية الفحص الدقيق للتصريحات الشهرية والسنوية تبين أن الشركة قامت بتوزيع أرباحها خلال جوان 2012 ولم تقم بتسديد ضريبة IRCM (مداخيل رؤوس الأموال المنقولة)

الجدول رقم 4 - 6

الربح الذي تم توزيعه ومبلغ IRCM: الوحدة: دج

2012	السنة البيان
11 134 692	الربح المتراكم المحقق
2 783 673	ضريبة الربح المتراكم المحقق
8 351 019	الربح القابل للتوزيع
4 283 405	الربح المتراكم الموزع
4 067 614	الفارق
10%	الضريبة المقتطعة (10%)
406 761	الحقوق
25%	نسبة العقوبة
101 690	العقوبة
508 451	المجموع

المصدر: وثائق التبليغ الأولي لنتائج التدقيق الجبائي، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة، 2012.

الربح المتراكم المحقق = مجموع الأرباح المستخرجة للسنوات الأربع.
11 134 692 = 2 355 810 + 7 368 161 + 1 183 780 + 226 941
ضريبة الربح المتراكم المحقق = 25% × 11 134 692 = 2 783 673

خلاصة المبحث:

تم التطرق في هذا المبحث إلى دراسة حالة شركة ذات شخص وحيد تعرضت للتحقيق في المحاسبة نحو الضريبة على أرباح الشركات خلال السنوات 2009، 2010، 2011، 2012 وكذلك الإقتطاع من المصدر لمداخيل رؤوس الأموال المنقولة بإعتبار أنه تم توزيع الأرباح خلال جوان 2012. وخلال عملية التدقيق تم قبول محاسبة الشركة من حيث الشكل ليتم فحصها من حيث المضمون، وقد تم التركيز على تأسيس المشتريات و أرقام الأعمال وكذا الأعباء المرفوضة، بهدف إيجاد الفارق في الربح غير المصرح به الذي على أساسه يتم حساب مبلغ الضريبة على أرباح الشركات بالإضافة إلى مبلغ العقوبة المتأنتية من ذلك، للحصول في الأخير على المبلغ الواجب الدفع في كل سنة بالإضافة إلى مبلغ IRCM الذي يجب دفعه في سنة 2012.

المبحث الثاني: دراسة حالة خاصة بالتحقيق المصوب في المحاسبة

تمهيد

بعد التطرق إلى جميع إجراءات التحقيق المصوب في المحاسبة التي هي نفسها إجراءات التحقيق المحاسبي سيتم تطبيقها على حالة تخص شخص طبيعي وذلك وفقا لعملية التحقيق المصوب في المحاسبة.

المطلب الأول: التحضير لعملية التحقيق المصوب في المحاسبة

أولاً: تقديم عام

1- التعريف بالمكلف

المكلف هو صيدلي مسجل بمفتشية مقرة.

2- الوضعية الجبائية:

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

ثانيا: إجراءات التحقيق

تمت برمجة نشاط المكلف في التحقيق المصوّب في المحاسبة ضمن برنامج سنة 2013.

1- إرسال الإشعار بالتحقيق:

قبل البدء في عملية التحقيق تم إرسال الإشعار بالتحقيق للمكلف تحت رقم: 2013/112 بتاريخ 2013/3/21 مرفقا بميثاق المكلف بالضريبة. حيث يحتوي هذا الإشعار على الضرائب التي ستتم مراقبتها وهي: الضريبة على الدخل الإجمالي.

2- التحضير لإجراء عملية التدقيق:

2-1 دراسة وفحص الملف الجبائي:

تم سحب الملف الجبائي الخاص بالمكلف من مفتشية مقرة بهدف إجراء دراسة تحليلية للوثائق التي يحتوي عليها هذا الملف من أجل التأكد من مدى التزام هذا المكلف لواجباته الجبائية فيما يخص التصريحات التي قدمها للإدارة الجبائية.

2-2 المقابلة مع المكلف:

تم إجراء مقابلة مع المكلف حيث تم التطرق فيها إلى الحياة المعيشية للمكلف وعدد أفراد العائلة ومكان الإقامة وغيرها من الأمور العامة.

المطلب الثاني: سير عملية التدقيق الجبائي

أولاً: التحقيق في المحاسبة من حيث الشكل

تم تقديم الدفاتر المحاسبية التالية:

- **دفتر اليومية:** مصادق وموقع عليه من طرف رئيس محكمة مقرة، ويحتوي على 192 ورقة.
- **دفتر الجرد:** مصادق وموقع عليه من طرف رئيس محكمة مقرة، ويحتوي على 45 ورقة.
- **الدفاتر المساعدة:** هذه الدفاتر ممسوكة بطريقة الإعلام الآلي وهي: دفتر المشتريات، دفتر المبيعات، دفتر البنك، دفتر الصندوق ودفتر العمليات الأخرى.

ثانيا: التحقيق في المحاسبة من حيث المضمون

1- تأسيس المشتريات:

من أجل تأسيس المشتريات تم الإعتماد على فواتير الشراء وكذلك على الحسابات المالية التي تؤكد صحة المشتريات المقدمة وذلك بإستعمال المخروجات المخصصة والموجهة لدفع فواتير الشراء.

- بالنسبة لسنة 2010:

الجدول رقم 5 - 1

المشتريات الخاصة بسنة 2010 الوحدة: دج

2010	السنة	البيان
15 707 677		مخروجات صكوك الكشف البنكي
-		مخروجات الصندوق
2 401 813		الموردون ح/401 في 01/01
2 304 425		الموردون ح/401 في 12/31
15 610 289		المشتريات المستخرجة

المصدر: وثائق التبليغ الأولي لنتائج التدقيق الجبائي للمكلف، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة، 2013.

المشتريات المستخرجة = مخروجات صكوك الكشف البنكي - الموردون في 01/01 + الموردون في 12/31
من خلال الجدول يتضح أن كل المشتريات الخاصة بسنة 2010 تم تسديد مبلغها عن طريق البنك.

الجدول رقم 5 - 2

جدول يوضح المشتريات المستخرجة والمشتريات المصرح بها لسنة 2010:

الوحدة: دج

2010	السنة	البيان
15 610 289		المشتريات المستخرجة
15 610 289		المشتريات المصرح بها
-		الفارق

المصدر: وثائق التبليغ الأولي لنتائج التدقيق الجبائي للمكلف، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة، 2013.

الفصل الثالث: _____ دراسة حالة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة

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

- بالنسبة لسنة 2011:

الجدول رقم 5 - 3

جدول يوضح المشتريات الخاصة بسنة 2011: الوحدة: دج

2011	السنة	البيان
16 635 921		مخروجات صكوك الكشف البنكي
-		مخروجات الصندوق
2 304 425		الموردون ح/401 في 01/01
2 593 975		الموردون ح/401 في 12/31
16 925 471		المشتريات المستخرجة

المصدر: وثائق التبليغ الأولي لنتائج التدقيق الجبائي للمكلف، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة، 2013.

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

الجدول رقم 5 - 4

المشتريات المستخرجة والمشتريات المصرح بها لسنة 2011: الوحدة: دج

2011	السنة	البيان
16 925 471		المشتريات المستخرجة
16 925 471		المشتريات المصرح بها
-		الفارق

المصدر: وثائق التبليغ الأولي لنتائج التدقيق الجبائي للمكلف، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة، 2013.

- بالنسبة لسنة 2012:

الجدول رقم 5 - 5

المشتريات الخاصة بسنة 2012: الوحدة: دج

2012	السنة	البيان
16 215 535		مخروجات صكوك الكشف البنكي
1 681 500		مخروجات الصندوق
2 593 975		الموردون ح/401 في 01/01
2 840 132		الموردون ح/401 في 12/31
18 143 192		المشتريات المستخرجة

المصدر: وثائق التبليغ الأولي لنتائج التدقيق الجبائي للمكلف، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة، 2013.

من خلال الجدول يتضح أن نسبة من المشتريات الخاصة بسنة 2012 تم شراؤها نقدا والباقي عن طريق البنك.

الجدول رقم 6 - 5

المشتريات المستخرجة والمشتريات المصرح بها لسنة 2012: الوحدة: دج

2012	السنة	البيان
18 143 192		المشتريات المستخرجة
17 914 873		المشتريات المصرح بها
228 319		الفارق

المصدر: وثائق التبليغ الأولي لنتائج التدقيق الجبائي للمكلف، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة، 2013.

من خلال الجدول يتضح أنه هناك تلاعب في المشتريات، حيث قام المكلف بتخفيض المشتريات عن القيمة الحقيقية لها وذلك بهدف التهرب من دفع الضرائب.

2- تأسيس أرقام الأعمال

- بالنسبة لسنة 2010:

الجدول رقم 6- 1

المبيعات الشهرية المحققة عن طريق الصندوق لسنة 2010: الوحدة: دج

السنة	الشهر	الصندوق	المبيعات	النسبة المعتمدة	الزيادة في المبيعات
2010	أكتوبر	563 057	2 373 800	20%	-
	ديسمبر	354 399	1 278 200	20%	-

المصدر: وثائق التبليغ الأولي لنتائج التدقيق الجبائي للمكلف، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة، 2013.

الجدول رقم 6- 2

رقم الأعمال المستخرج ورقم الأعمال المصرح به لسنة 2010: الوحدة: دج

السنة	البيان
2010	رقم الأعمال المستخرج
18 260 000	رقم الأعمال المصرح به
18 260 000	الفارق
-	

المصدر: وثائق التبليغ الأولي لنتائج التدقيق الجبائي، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة، 2013.

المكلف قام بالتصريح بكامل رقم أعماله.

- بالنسبة لسنة 2011:

الجدول رقم 6- 3

المبيعات الشهرية المحققة عن طريق الصندوق لسنة 2011: الوحدة: دج

السنة	الشهر	الصندوق	المبيعات	النسبة المعتمدة	الزيادة في المبيعات	المجموع
2011	أكتوبر	891 100	1 800 000	20%	-	517 223
	نوفمبر	182 777	2 000 000	20%	217 223	
	ديسمبر	-	1 500 000	20%	300 000	

المصدر: وثائق التبليغ الأولي لنتائج التدقيق الجبائي، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة، 2013.

- حساب الزيادة في المبيعات:

بالنسبة لشهر نوفمبر:

$$.217\ 223 = 182\ 777 - (20\% \times 2\ 000\ 000)$$

$$.300\ 000 = 0 - (20\% \times 1\ 500\ 000)$$

ومنه الزيادة في المبيعات لسنة 2011 مقدرة بـ: 517 223.

الجدول رقم 6-4

رقم الأعمال المستخرج ورقم الأعمال المصرح به لسنة 2011: الوحدة: دج

2011	السنة	البيان
20 677 223		رقم الأعمال المستخرج
20 160 000		رقم الأعمال المصرح به
517 223		الفارق

المصدر: وثائق التبليغ الأولي لنتائج التدقيق الجبائي، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة، 2013.

رقم الأعمال المستخرج = رقم الأعمال المصرح به + الزيادة في المبيعات.

$$.20\ 160\ 000 = 517\ 223 + 20\ 160\ 000$$

- بالنسبة لسنة 2012:

الجدول رقم 6-5

المبيعات الشهرية المحققة عن طريق الصندوق لسنة 2012: الوحدة: دج

المجموع	الزيادة في المبيعات	النسبة المعتمدة	المبيعات	الصندوق	الشهر	السنة
-	160 000	20%	1 800 000	200 000	فيفري	2012
	60 000	20%	1 800 000	300 000	مارس	
	220 000	20%	2 600 000	300 000	ماي	
	20 000	20%	1 600 000	300 000	جويلية	

المصدر: وثائق التبليغ الأولي لنتائج التدقيق الجبائي، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة، 2013.

الجدول رقم 6-6

رقم الأعمال المستخرج ورقم الأعمال المصرح به لسنة 2012: الوحدة: دج

السنة	البيان
2012	رقم الأعمال المستخرج
20 887 983	رقم الأعمال المصرح به
20 614 000	الفارق
273 983	

المصدر: وثائق التبليغ الأولي لنتائج التدقيق الجبائي، المديرية الفرعية بالمسيلة، 2013.

رقم الأعمال المستخرج = رقم الأعمال المصرح به + المبيعات غير المصرح بها (وهي المشتريات التي لم
لسنة 2012 لسنة 2012 يصرح بها المكلف).

الجدول رقم 6-7

الفارق في رقم الأعمال الوحدة: دج

السنة	البيان
2012	الفارق في المشتريات خارج الرسم
228 319	معدل الربح
20%	هامش الربح
45 664	الفارق الناتج في رقم الأعمال
273 983	

المصدر: وثائق التبليغ الأولي لنتائج التدقيق الجبائي، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة، 2013.

ثالثا: نتائج التحقيق

- بالنسبة لسنة 2010:

من بين الفواتير التي تمت دراستها هناك فاتورة خدمات النقل المحررة من قبل المورد رقم 2010/49 بتاريخ 2010/12/29 بمبلغ 765 882 دج، تبين وجود تباين في عدد التنقلات من الجزائر، سطيف، وهران إلى برهوم، كما تبين وجود عيب في تحرير فاتورة واحدة للتنقلات من جهات مختلفة ولكون النشاط يتطلب مصاريف نقل، فقد تم إقرار 50% من مبلغ الفاتورة كأعباء مرفوضة.

الجدول رقم 7 - 1

تأسيس الأرباح لسنة 2010: الوحدة: دج

2010	السنة	البيان
18 260 000		المبيعات المستخرجة
18 260 000		المبيعات المصرح بها
0		الفارق
382 941		الأعباء المرفوضة
0		استهلاك غير مصرح به
382 941		الربح غير المصرح به
919 367		الربح المصرح به
1 302 308		الربح المستخرج
330 692		الضريبة المستخرجة
215 810		الضريبة المصرح بها
114 882		الفارق
15%		معدل العقوبة
17 232		العقوبة
132 115		المجموع

المصدر: وثائق التبليغ الأولى لنتائج التدقيق الجبائي، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة، 2013.

- حساب الضريبة المستخرجة والضريبة المصرح بها:
- تم حسابها وفق الجدول:

الضريبة المصرح بها

IRG	% الضريبة	القسط الخاضع للضريبة
-	0%	120 000
48 000	20%	360 000-120 000
167 810	30%	919 367 -360 000
215 810		IRG

الضريبة المستخرجة

IRG	% الضريبة	القسط الخاضع للضريبة
-	0%	120 000
48 000	20%	360 000-120 000
282 692	30%	1 302 308-360 000
330 692		IRG

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات الواردة في وثائق التبليغ النهائي.

الفصل الثالث: دراسة حالة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة

يتم حساب مبلغ العقوبة على أساس الفارق بين الضريبة المستخرجة والضريبة المصرح بها.
 الفارق في سنة 2010 = 330 692 - 215 810 = 114 882.
 بما أن المبلغ أكبر من 50 000 دج فإن معدل العقوبة المطبق هو 15%.
 العقوبة = 15% × 114 882 = 17 232.
 ومنه فإن المبلغ الواجب الدفع في سنة 2010 هو: 114 882 + 17 232 = 132 114.

- بالنسبة لسنة 2011:

الجدول رقم 7 - 2

تأسيس الأرباح لسنة 2011: الوحدة: دج

2011	السنة	البيان
20 677 223		المبيعات المستخرجة
20 160 000		المبيعات المصرح بها
517 223		الفارق
0		الأعباء المفروضة
0		استهلاك غير مصرح به
517 223		الربح غير المصرح به
1 852 828		الربح المصرح به
2 370 051		الربح المستخرج
697 518		الضريبة المستخرجة
516 490		الضريبة المصرح بها
181 028		الفارق
15%		معدل العقوبة
27 154		العقوبة
208 182		المجموع

المصدر: وثائق التبليغ الأولي لنتائج التدقيق الجبائي، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة، 2013.

- حساب الضريبة المستخرجة والضريبة المصرح بها:

الضريبة المصرح بها

الضريبة المستخرجة

IRG	% الضريبة	القسط الخاضع للضريبة	IRG	% الضريبة	القسط الخاضع للضريبة
-	0%	120 000	-	0%	120 000
48 000	20%	360 000-120 000	48 000	20%	360 000-120 000
324 000	30%	1 440 000-360 000	324 000	30%	1 440 000-360 000
144 490	35%	1 852 828-1 440 000	325 518	35%	2 370 051-1 440 000
516 490		IRG	697 518		IRG

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات الواردة في التبليغ النهائي.

$$\text{مبلغ العقوبة} = 15\% \times (516\,490 - 697\,518) = 27\,154$$

المبلغ الواجب الدفع في سنة 2011 هو $208\,182 = 27\,154 + 181\,028$

- بالنسبة لسنة 2012

الجدول رقم 7-3

جدول يوضح تأسيس الأرباح لسنة 2012: الوحدة: دج

2012	السنة	البيان
20 887 983		المبيعات المستخرجة
20 614 000		المبيعات المصرح بها
273 983		الفارق
0		الأعباء المرفوضة
228 319		استهلاك غير مصرح به
45 664		الربح غير المصرح به
2 050 182		الربح المصرح به
2 095 846		الربح المستخرج
601 546		الضريبة المستخرجة
585 564		الضريبة المصرح بها
15 982		الفارق
10%		معدل العقوبة
1 598		العقوبة
17 581		المجموع

المصدر: وثائق التبليغ الأولي لنتائج التدقيق الجبائي، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة، 2013.

الربح المستخرج = الربح المصرح به + الربح غير المصرح به الذي هو عبارة عن هامش الربح.

- الضريبة المستخرجة والضريبة المصرح بها:

الضريبة المصرح بها

الضريبة المستخرجة:

IRG	%الضريبة	القسط الخاضع للضريبة
-	0%	120 000
48 000	20%	360 000-120 000
324 000	30%	1 440 000-360 000
213 564	35%	2 050 182-1 440 000
585 564		IRG

IRG	%الضريبة	القسط الخاضع للضريبة
-	0%	120 000
48 000	20%	360 000-120 000
324 000	30%	1 440 000-360 000
229 546	35%	2 095 846-1 440 000
601 546		IRG

الجدول رقم 7 - 4

إجمالي الضرائب الواجبة الدفع خلال كل سنة الوحدة: دج

2012	2011	2010	السنوات البيان
17 581	208 182	132 115	الضريبة على الدخل الإجمالي

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معلومات التبليغ الأولي.

من خلال الجدول نلاحظ أنه المبلغ الواجب الدفع في سنة 2011 هو أكبر المبلغ خلال سنوات التحقيق، والسبب في ذلك يرجع إلى الزيادة في المبيعات غير المصرح بها.

خلاصة المبحث:

تم التطرق في هذا المبحث إلى دراسة حالة صيدلي تعرّض للتحقيق المصوّب في المحاسبة نحو الضريبة على الدخل الإجمالي خلال السنوات 2010، 2011، 2012، حيث تم قبول محاسبته من حيث الشكل نظرا لتوفر الدفاتر التجارية المنصوص عليها قانونا، ليتم بعد ذلك فحصها من حيث المضمون، إذ تم التركيز على المشتريات التي لم يكن فيها تلاعب خلال سنتي 2010 و 2011 لكن في سنة 2012 كانت هناك مشتريات غير مصرح بها. وكذلك تم التركيز على المبيعات التي تم التلاعب فيها من قبل المكلف حيث قام هذا الأخير بعدم التصريح بالزيادة في المبيعات والتي أثرت على الربح. ولتصحيح ذلك تم إضافة هذه الزيادة إلى الربح المصرح به للحصول على الربح المستخرج وذلك بهدف حساب الضريبة المصرح بها

والضريبة المستخرجة وإيجاد الفارق بينهما بالإضافة إلى مبلغ العقوبة المتأتية من ذلك. ليتم الحصول في الأخير على المبلغ الواجب الدفع في كل سنة.

المبحث الثالث: دراسة حالة خاصة بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

تمهيد

بعد التعريف بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة والتطرق إلى مختلف إجراءاته في الجانب النظري من هذا البحث سيتم في هذا المبحث تناول دراسة حالة شخص طبيعي خضع لهذا التحقيق.

المطلب الأول: التحضير لعملية التحقيق المعمق

أولاً: تقديم عام

1- التعريف بالمكلف:

المكلف هو مساعد مدير عام بمجمع الإسمنت لسور الغزلان، مقيم في ولاية المسيلة.

2- الوضعية الجبائية:

نظراً للنشاط الممارس من قبل المكلف فإنه يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي

ثانياً: إجراءات التحقيق

تم إدراج المكلف في إطار برنامج التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية لسنة 2013.

1- إرسال الإشعار بالتحقيق:

قبل البدء في عملية التدقيق الجبائي لابد من إعلام المكلف بذلك، حيث تم إرسال إشعار بالتحقيق رقم 2013/115 بتاريخ 2013/02/13، مرفقاً بميثاق المكلفين بالضريبة. هذا الإشعار يحتوي على الضرائب التي ستتم مراقبتها وهي: الضريبة على الدخل الإجمالي، على أن يُمنح للمكلف 15 يوماً كأجل لتحضير الوثائق اللازمة.

2- التحضير لإجراء التحقيق:

2- 1- دراسة وفحص الملف الجبائي:

تم سحب الملف الجبائي الخاص بالمكلف من مفتشية المسيلة بهدف إجراء دراسة تحليلية للوثائق التي يحتوي عليها هذا الملف من أجل التأكد من مدى التزام المكلف لواجباته الجبائية فيما يخص التصريحات المقدمة.

2- 2- البحث عن المعلومات الجبائية:

بناء على تصريحات المكلف والمراسلات التي تمت مع كل من ديوان الترقية والتسيير العقاري OPGI، مديرية أملاك الدولة، المحافظة العقارية، مصلحة البطاقات وترميم السيارات بالولاية. وبناء على العقد رقم 2011/98 المؤرخ في 2011/03/15 والمتعلق بوعد بيع عقار يقع بمنطقة النشاطات والتخزين. اتضح ما يلي:
قام المكلف بشراء عقار بمبلغ 20 000 000 دج.

المطلب الثاني: سير عملية التحقيق

عند البدء بعملية التحقيق قدم المكلف بعض الإحتجاجات، حيث قام بتقديم الوثائق التالية:

- تصريح شرفي من الأب والذي بموجبه قام بمنحه مبلغ 9 000 000 دج، مصادق عليه من طرف البلدية مرفقا ببطاقة مستثمر فلاح.

- تصريح شرفي من الأخ والذي بموجبه قام بمنحه 1 500 000 دج مصادقا عليه من طرف البلدية ومرفقا بعقد بيع شاحنة.

بعد ذلك تم انعقاد إجتماع بمقر المديرية الولائية للضرائب والذي تم فيه دراسة الإحتجاجات المقدمة، تم رفض تلك العقود لكونها ليست عقود توثيقية ولم يتم تقديمها أثناء عملية التحقيق.

وكان تأسيس المداخل الخاضعة للضريبة كالتالي:

نظرا لممارسة المكلف وظيفة مساعد مدير عام وإمكانية فصل الخزينة الخاصة عن الخزينة التجارية فقد تم الإعتماد على طريقة ميزان الخزينة الخاصة لتحديد المداخل غير المصرح بها.

الجدول رقم 8 - 1

الوحدة: دج

طريقة الخزينة الخاصة

الخزينة الخاصة

2012	2011	2010	2009	البيان	
1 988 979	439 597	241 634	156 950	الرصيد في 1/1	التقديرات المكونة
1 615 885	1 025 661	424 595	-	مداخل متبقية من السنة السابقة	
-	-	-	-	الحسابات البنكية	
-	-	-	-	الحسابات الجارية للشركاء	
1 615 885	1 025 661	424 595	-	المجموع -1-	
356 111	1 130 029	1 094 482	865 722	المسحوبات من المؤسسة	
-	-	-	-	مداخل أخرى	
-	-	-	-	مداخل الإيجارات	
-	-	-	-	قروض مستلمة	
-	-	-	-	مداخل معفاة	
-	-	-	-	بيع عقارات	
356 111	1 130 029	1 094 482	865 722	المجموع -2-	
1 971 996	2 155 690	1 519 077	865 722	المجموع 2+1	
13 344	1 988 979	439 597	241 634	الرصيد في 12/31	التقديرات المستعملة
-	-	-	-	الحسابات البنكية	
-	-	-	-	الحسابات الجارية	
-	-	-	-	المجموع -1-	
-	-	-	-	رفع رأس المال	
-	-	-	-	ضرائب شخصية مدفوعة	
-	-	-	-	شراء منقولات	
-	20 000 000	-	-	شراء عقارات	
-	-	-	-	ترميم وإصلاحات للعقارات	
700 716	539 805	493 416	441 127	مصاريف مستوى المعيشة	
700 716	539 805	493 416	441 127	المجموع -2-	
700 716	20 539 805	493 416	441 127	المجموع 2 + 1	
1 271 280	-18 384 115	1 025 661	424 595	الفارق	

المصدر: وثائق التبليغ الأولى لنتائج التدقيق الجبائي للمكلف، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة، 2013.

الفصل الثالث: _____ دراسة حالة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة

الفارق = المجموع 2+1 للنقديات المكونة - المجموع 2+1 للنقديات المستعملة.
في السنوات 2009، 2010، و 2012 الفارق كان إيجابيا وبالتالي لا توجد مشكلة. بينما في سنة 2011 كان الفارق سلبيا أي أن المكلف إستعمل أكثر من مدخولاته ويظهر ذلك خلال عملية شراء العقار.

ثالثا: نتائج التحقيق

- بالنسبة لسنة 2009:

الجدول رقم 8 - 2

تأسيس الأرباح لسنة 2009: الوحدة: دج

السنة	البيان
2009	الربح المستخرج
865 722	الربح المصرح به
865 722	الفارق غير المصرح به
-	الضريبة المصرح بها
199 716	الضريبة المستخرجة
199 716	الفارق غير المصرح به
-	معدل العقوبة
-	العقوبة
-	المجموع

المصدر: وثائق التبليغ الأولي لنتائج التدقيق الجبائي، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة، 2013.

- حساب الضريبة المستخرجة والضريبة المصرح بها:

الضريبة المصرح بها

الضريبة المستخرجة

الضريبة المصرح بها تساوي الضريبة المستخرجة وذلك لأن الربح المصرح به يساوي الربح المستخرج، أي أن المكلف صرّح فعلا بكل ما يملك من أرباح.

القسط الخاضع للضريبة	% الضريبة	IRG
120 000	0%	-
360 000-120 000	20%	48 000
865 722 - 360 000	30%	151 716
IRG		199 716

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معلومات التبليغ النهائي.

الفصل الثالث: _____ دراسة حالة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة

ومنه لا يوجد فارق بين الضريبة المصرح بها والضريبة المستخرجة، بمعنى أن المكلف دفع كامل مبلغ الضريبة الملقى على عاتقه في هذه السنة.

- بالنسبة لسنة 2010:

الجدول رقم 8 - 3

تأسيس الأرباح بالنسبة لسنة 2010: الوحدة: دج

2010	السنة	البيان
1 094 482		الريح المستخرج
1 094 482		الريح المصرح به
-		الفارق غير المصرح به
268 345		الضريبة المصرح بها
268 345		الضريبة المستخرجة
-		الفارق غير المصرح به
-		معدل العقوبة
-		العقوبة
-		المجموع

المصدر: وثائق التبليغ الأولي لنتائج التدقيق الجبائي، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة، 2013.

- حساب الضريبة المستخرجة والضريبة المصرح بها:

الضريبة المصرح بها

الضريبة المصرح بها تساوي الضريبة المستخرجة وذلك لأن الريح المصرح به يساوي الريح المستخرج، أي أن المكلف صرح فعلا بكل ما يملك من أرباح.

الضريبة المستخرجة

القسط الخاضع للضريبة	% الضريبة	IRG
120 000	0%	-
360 000-120 000	20%	48 000
1 094 482 - 360 000	30%	220 345
		268 345
		IRG

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معلومات التبليغ النهائي.

بالنسبة لسنة 2011:

إن الفارق السلبي لسنة 2011 هو عبارة عن ربح غير مصرح به يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي وفق الجدول التالي:

الجدول رقم 8 - 4

تأسيس الأرباح لسنة 2011: الوحدة: دج

2011	السنة	البيان
19 514 144		الربح المستخرج
1 130 029		الربح المصرح به
18 384 115		الفارق غير المصرح به
279 009		الضريبة المصرح بها
6 697 590		الضريبة المستخرجة
6 418 941		الفارق غير المصرح به
25%		معدل العقوبة
1 604 735		العقوبة
8 023 676		المجموع

المصدر: وثائق التبليغ الأولي لنتائج التدقيق الجبائي، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة، 2013.

- حساب الضريبة المستخرجة والضريبة المصرح بها:

الضريبة المستخرجة

IRG	% الضريبة	القسط الخاضع للضريبة
-	0%	120 000
48 000	20%	360 000-120 000
324 000	30%	1 440 000 - 360 000
6 325 950	35%	19 514 144 - 1 440 000
6 697 950		IRG

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معلومات التبليغ النهائي.

الضريبة المصرح بها

IRG	% الضريبة	القسط الخاضع للضريبة
-	0%	120 000
48 000	20%	360 000 - 120 000
231 009	30%	1 130 029 - 360 000
279 009		IRG

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معلومات التبليغ الأولي.

الفارق غير المصرح به = 6 697 950 - 279 009 = 6 418 941.

بما الفارق يفوق 200 000 دج فإن معدل العقوبة المطبق هو 25%.

ومنه مبلغ العقوبة = 25% × 6 418 941 = 1 604 735.

إذن المبلغ الواجب الدفع في سنة 2011 هو: 1 604 735 + 6 418 941 = 8 023 676.

- بالنسبة لسنة 2012:

الجدول رقم 8 - 5

تأسيس الأرباح لسنة 2012: الوحدة: دج

2012	السنة	البيان
356 111		الربح المستخرج
356 111		الربح المصرح به
-		الفارق غير المصرح به
47 222		الضريبة المصرح بها
47 222		الضريبة المستخرجة
-		الفارق غير المصرح به
-		معدل العقوبة
-		العقوبة
-		المجموع

المصدر: وثائق التبليغ الأولي لنتائج التدقيق الجبائي، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة، 2013.

- حساب الضريبة المستخرجة والضريبة المصرح بها:

الضريبة المصرح بها

الضريبة المصرح بها تساوي الضريبة المستخرجة وذلك لأن الربح المصرح به يساوي الربح المستخرج، أي أن المكلف صرّح فعلا بكل ما يملك من أرباح.

الضريبة المستخرجة

القسط الخاضع للضريبة	% الضريبة	IRG
120 000	0%	
356 111 - 120 000	20%	47 222
		47 222
		IRG

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معلومات التبليغ النهائي.

من خلال الجدول نلاحظ أنه لا يوجد فارق بين الضريبة المستخرجة والضريبة المصرح بها، أي أن المكلف صرّح بكافة مستحقاته لهذه السنة ولم يتهرب من دفع الضريبة.

الجدول رقم 8 - 6

إجمالي الضرائب الواجبة الدفع خلال كل سنة: الوحدة: دج

السنة	2009	2010	2011	2012
البيان				
الضريبة على الدخل الإجمالي	-	-	8 023 676	-

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معلومات التبليغ الأولي.

خلاصة المبحث:

تم في هذا المبحث إسقاط الدراسة النظرية على دراسة واقعية لشخص طبيعي خضع للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة بإعتباره يعمل كمساعد مدير عام لمجمع الإسمنت لسور الغزلان، وتمثل مدة التحقيق في الأربع سنوات التالية: 2009، 2010، 2011، 2012. وللقيام بعملية التحقيق تم إتباع طريقة الخزينة الخاصة التي تهدف إلى تحديد الفارق بين النقديات المكوّنة والنقديات المستعملة الذي يتم بموجبه تحديد الربح المصرح به والربح المستخرج ومن ثم الضريبة المصرح بها والضريبة المستخرجة والفارق بينهما بالإضافة إلى العقوبة المتأتية من ذلك، ليتم في الأخير تحديد المبلغ المتهرب منه والواجب دفعه وذلك سنة 2011.

خلاصة الفصل

بعد التعرف على أهم أشكال التدقيق الجبائي المطبقة من طرف الإدارة الجبائية والتي تتمثل في التحقيق المحاسبي، التحقيق المصوب في المحاسبة و التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة وكافة إجراءات تنفيذها، تم في هذا الفصل إسقاط هذه الدراسة النظرية على ثلاث حالات تم إختيارها عشوائيا خضعت للتحقيق وفقا لكل نوع من الأنواع السابقة الذكر، فقد تمثلت الدراسة الأولى في دراسة حالة شركة ذات شخص وحيد تعمل في نشاط الإستيراد والتصدير خضعت للتحقيق المحاسبي وأدرجت ضمن برنامج 2013 للتحقيق في محاسبتها، بغية التأكد من مدى التزام هذه الشركة للقوانين والإجراءات الجبائية، حيث أنه أثناء سير عملية التحقيق تم إكتشاف تلاعب في أرقام الأعمال وتم تعديلها وإضافة الفارق غير المصرح به وتحديد مبلغ الضريبة على أرباح الشركات بالإضافة إلى العقوبة المترتبة عن ذلك، وكذلك مبلغ الضريبة الخاصة برؤوس الأموال المنقولة الناتجة عن توزيع الأرباح الذي تم في جوان 2012. أما الدراسة الثانية فكانت تخص صيدلي خضع للتحقيق المصوب في المحاسبة خلال سنوات 2010، 2011، 2012، والذي قام أيضا بالتلاعب في المبيعات حيث أنه لم يصرح بالزيادة في المبيعات لسنة 2011، بالإضافة إلى عدم التصريح بمبلغ من المشتريات الذي تم إعتبره مبيعات غير مصرح بها، وقد تم تعديل ذلك بإضافة كلا المبلغين وإعادة تأسيس أرقام الأعمال ومن ثم الربح والضريبة على الدخل الإجمالي وكذلك العقوبة المترتبة عن ذلك التلاعب. بينما دراسة الحالة الثالثة فشملت مكلف يعمل كمساعد مدير عام في مجمع الإسمنت بسور الغزلان والذي خضع للتحقيق ضمن برنامج 2013، حيث قام هذا المكلف بشراء عقار سنة 2011 الذي أدى به إلى الخضوع للتحقيق. وقد تم إستعمال طريقة الخزينة الخاصة لتحديد الفارق بين النقديات المكونة والنقديات المستعملة والذي ظهر بقيمة سالبة في سنة 2011 مما يدل على وجود ربح غير مصرح به، ثم تم إعادة تأسيس الأرباح وتحديد مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي بالإضافة إلى العقوبة المترتبة عن ذلك.

الخاتمة

الخاتمة

من خلال دراسة هذا البحث والمتعلق بالتهرب الضريبي وكيفية الحد منه عن طريق التدقيق الجبائي، ومن أجل إعطاء نظرة أوسع للموضوع تم التعريف بعملية التدقيق الجبائي والإجراءات والقوانين التي تضبطها بالإضافة إلى السلطات المكلفة بذلك هذا في الفصل الأول، أما في الفصل الثاني فقد تم تسليط الضوء على ظاهرة التهرب الضريبي وأنواعه ومختلف طرق ممارسته إضافة إلى الأساليب التي يتم الإعتماد عليها في قياس حجم التهرب الضريبي، بعد ذلك تم تدعيم البحث بدراسة تطبيقية، من خلال إسقاط الجانب النظري الذي تم تناوله في الفصلين الأول والثاني على ثلاث حالات واقعية خضعت لعملية التدقيق الجبائي بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة، وذلك بغية الإجابة على الإشكالية التي تم طرحها في بداية البحث.

- أولاً: اختبار الفرضيات

- الفرضية الأولى: يساهم التطور الإقتصادي في زيادة الإهتمام بالتدقيق الجبائي. الضريبة هي أحد أهم المصادر التي تساهم في تمويل الخزينة العامة للدولة، وهذه الأخيرة تقوم بإستثمار تلك الأموال من أجل تحقيق التنمية وزيادة رفاهية المجتمع، ومن أجل المحافظة على هذه الأموال تقوم الإدارة الجبائية بعملية التدقيق الجبائي، وبالتالي فإن من أسباب القيام بعملية التدقيق الجبائي المحافظة على مداخيل الخزينة العمومية المتعلقة بالضرائب، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الأولى.

- الفرضية الثانية: يساهم التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي. من أسباب القيام بعملية التدقيق الجبائي هو التهرب الضريبي، فالإدارة الجبائية تسعى دائماً إلى الحد منه غير أن التدقيق الجبائي في الجزائر غير فعّال من ناحية الأجهزة وكذلك الهيئات المكلفة بذلك وهذا ما يؤدي إلى تنامي ظاهرة التهرب الضريبي، وبالتالي فإن الفرضية الثانية غير صحيحة نسبياً.

- الفرضية الثالثة: هناك وعي لدى المكلفين بالضريبة في الجزائر بأهمية الإمتثال للإلتزامات الجبائية. نظراً لتعدد طرق التهرب الضريبي وعدم قدرة السلطات على مكافحته، فإن نسبة التهرب الضريبي في تزايد لاسيما التهرب الضريبي القانوني، ويرجع السبب في ذلك إلى عدم إقتناع المكلفين بأن إقتطاع مبلغ الضريبة واجب وأنه يساهم في إحداث منافع لهم وللمجتمع بأكمله ولكن بطريقة غير مباشرة كالإستفادة من المرافق العامة وغيرها، وهذا ما ينفي صحة الفرضية الثالثة.

- ثانيا: نتائج الدراسة

- تم التوصل في هذه الدراسة إلى جملة من النتائج نذكر أهمها:
- يقوم التدقيق الجبائي أساسا على مجموعة من الإجراءات والقوانين التي تقوم بتطبيقها هيئات وأجهزة مختصة، كما يعمل على حماية المكلفين بالضريبة، وأي مخالفة لذلك قد تؤدي إلى عقوبات.
- يعتبر التدقيق الجبائي في الجزائر كأحد أهم الإجراءات التي حُولت للإدارة الجبائية من أجل التأكد من صحة التصريحات المقدمة من قبل المكلفين.
- يعد التدقيق الجبائي إجراء ردعيا في مكافحة التهرب الضريبي لذا يجب السعي من أجل تفعيله.
- يهدف التدقيق الجبائي إلى المحافظة على مصادر تمويل الخزينة العمومية المتعلقة بالضرائب ومحاولة الحد من التهرب الضريبي.
- غياب العلاقة التي تربط بين المكلف والإدارة الجبائية يؤدي بالمكلف إلى إيجاد طرق عدة من أجل تخفيض مبلغ الضريبة جزئيا أو كليا.
- التهرب الضريبي ظاهرة عالمية تؤثر على النمو الإقتصادي للدول.
- يترتب على ظاهرة التهرب الضريبي عدة آثار سلبية وعلى عدة مستويات مالية واقتصادية واجتماعية يجب مكافحتها.
- أكثر أنواع التهرب الضريبي إنتشارا هو التهرب القانوني.
- صعوبة قياس حجم التهرب الضريبي بالرغم من تعدد المناهج.
- غياب ثقافة الوعي الجبائي لدى المكلفين يزيد من اللجوء إلى التهرب الضريبي.
- ضعف التنسيق بين الإدارة الجبائية والإدارات والمؤسسات المالية الأخرى يعرقل العمل على مكافحة التهرب الضريبي.
- تلعب أنواع التدقيق الجبائي (VASEF, VC, VP) دورا هاما في إكتشاف التهرب الضريبي وإسترداد المبالغ لخزينة الدولة، غير أنه يجب العمل على تفعيل هته الإجراءات.

ثالثا: الإقتراحات:

- العمل على تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين.
- تطوير الإدارة الجبائية من خلال تعميم إستخدام الإعلام الآلي في كافة التعاملات مع المكلفين كالتصريح الإلكتروني، الدفع الإلكتروني... إلخ.
- العمل على التشخيص الدقيق للتهرب الضريبي وتحديد الفئات المراقبة حسب الأخطار المحتملة.
- العمل على نشر الوعي الجبائي في أوساط المكلفين.
- إعادة النظر في الثغرات التي يتيحها النظام الضريبي والعمل على إيجاد إطار قانوني ينظمها.

- ضرورة التنسيق بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات الأخرى من أجل معرفة كل المعلومات التي تخص المكلفين والتي يمكن أن تساعد في الحد من التهرب الضريبي.
- وضع هيئات مستقلة لمراقبة المدققين الجبائين أثناء تأديتهم لمهامهم.
- تنظيم أيام دراسية ودورات تكوينية لموظفي الإدارة الجبائية من أجل رفع مستواهم العلمي والمهني للإحاطة بكل المستجدات والتعديلات التي تطرأ من حين لآخر.

رابعاً: آفاق الدراسة:

بعد دراستنا لموضوع التهرب الضريبي وكيفية الحد منه عن طريق التدقيق الجبائي، وبعد التوصل إلى النتائج السابقة، نأمل أن تكون هذه الدراسة مقدمة لبحوث مستقبلية في هذا المجال مثل: دور التدقيق الجبائي في تحقيق النمو الاقتصادي، تكييف القوانين الجبائية مع الأنظمة المحاسبية الحالية وأثر ذلك على المؤسسات. مقارنة القوانين الجبائية الدولية وإبراز مدى مساهمتها في مكافحة التهرب الضريبي.

المراجع

قائمة المراجع

أولاً: باللغة العربية

أ. الكتب:

1. بوزيدة حميد، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2010.
2. الوادي محمود حسين، زكريا أحمد عزام، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، دار المسيرة، الطبعة الأولى، الأردن، 2000.
3. حجازي المرسي السيد، مبادئ الإقتصاد العام، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر، 2000.
4. يحيوي نصيرة، الضرائب الوطنية والدولية، مطبعة الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010.
5. كردودي سهام، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار مفيد للنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2011.
6. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، 2003.
7. فوزي عبد المنعم، المالية العامة والسياسات المالية، الطبعة الأولى، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر.
8. قدي عبد المجيد، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2011.
9. الشراوي عبد الحكيم مصطفى، التهرب الضريبي والإقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2006.

II - الرسائل والأطروحات:

1. بلواضح الجيلاني، التهرب الضريبي بين فعالية آلية الرقابة وإستراتيجية مكافحة حالة الجزائر خلال الفترة 2001-2011، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2014-2015.
2. بولخوخ عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب و الغش الضريبي، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.
3. بوشري عبد الغني، فاعلية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 1999-2009، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، الجزائر، 2010-2011.
4. دوداح رضوان، طرق مكافحة الغش والتهرب الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005-2006.

5. ولهي بوعلام، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2005.
6. ولهي بوعلام، النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة حالة الجزائر، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2011-2012.
7. حميداتو صالح، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية دراسة حالة عينة من المؤسسات الإقتصادية بولاية الوادي، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012.
8. طالبي محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري 1995-1999، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2002.
9. يحيوي نصيرة، دراسة حول الغش والتهرب الضريبي حالة الجزائر، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، معهد العلوم الإقتصادية، الجزائر، 1997-1998.
10. كحلة عبد الغني، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية للفترة 2000-2010، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يحيى فارس، المدية، الجزائر، 2011-2012.
11. مغني ناصر، دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء حالة ولاية المسيلة خلال الفترة 2004-2008، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2009-2010.
12. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب دراسة حالة الجزائر، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2001-2002.
13. نوي نجاه، فاعلية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004.
14. فلاح محمد، السياسة الجبائية -الأهداف والأدوات-، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2006.
15. قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين حالة الجزائر من 2003 إلى 2008، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يحيى فارس، المدية، الجزائر، 2008-2009.

16. رجال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة حالة ولاية الوادي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2006-2007.
17. رجال نصر، سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي دراسة مقارنة بين الجزائر، تونس والمغرب، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2013-2014.
18. خلاصي رضا، تحليل ظاهرة الغش الجبائي دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991-2002، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2007-2008.

III. المجالات والملتقيات:

1. سعدي يحيى، بلواضح الجيلاني، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة 2007-2012، مجلة العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، العدد 12، 2014.
2. ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة، الملتقى الدولي حول الأزمة المالية والإقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2009.

IV. المحاضرات:

1. ولهي بوعلام، محاضرات في مقياس الرقابة والمنازعة الجبائية، غير منشورة، أقيمت على طلبه السنة أولى ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2013-2014.

V. قوانين وجرائد رسمية:

1. قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2015.
2. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2015.
3. قانون الرسوم على رقم الأعمال، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2013.
4. القانون التجاري، 2007.
5. ميثاق المكلفين بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، طبعة 2013.
6. ميثاق المكلفين بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، طبعة 2003.
7. المرسوم التنفيذي رقم 98-228 المؤرخ في 13/07/1998، الجريدة الرسمية، العدد 51، 1998.

8. المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18/09/2006، الجريدة الرسمية، العدد 20 الصادرة بتاريخ 29/03/2009.

9. القرار المؤرخ في 12/07/1998، الجريدة الرسمية، العدد 79، 1998.

10. الأمر 91-60 المؤرخ في 23/02/1991، الجريدة الرسمية، العدد 9، 1991.

VI. مواقع الانترنت:

www.mdfdgi.gov.dz

1. موقع المديرية العامة للضرائب

ثانيا: باللغة الأجنبية:

I. Les Livres:

1. Hamini. A, L'audit comptable et financière, Ed Berti, Alger, 2001.

II. Les Thèses:

1. Abdoussalam Mokhtar Mohamad, audit fiscal de la société nigérienne des télécommunications Sonitel SA, diplôme d'études supérieures spécialisée en audit et contrôle de gestion, institut supérieur de comptabilité de banque et de finance, centre africain d'études supérieures en gestion, 2013.

2. Ais Souhila, les conventions internationales en droit fiscal, pour l'obtention du diplôme de magistère en droit comparé des affaires, faculté de droit, université d'Oran, 2010-2011.

3. Ben Hadj Saad Mohamed, l'audit fiscal dans le PME, proposition d'une démarche pour l'expert-comptable, mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert-comptable, faculté des sciences économiques et de gestion, université de Sfax, 2008-2009.

III. Les Notes et Circulaires:

1. Bulletin des services fiscaux N°08, édition DGI, Alger, 1994.

2. Guide du vérificateur de comptabilité, Ministère des finances, DGI, DRV, édition Alger print, Alger, 2003.

الملاحق

الملحق رقم 07

المديرية الولائية للضرائب : (المسيلة)
عملية التحقيق رقم : () الشطر الثاني . المكلف :
اشعار بالتبليغ رقم : بتاريخ :
عدد الصفحات : (.....)
.....

عموميات

التعريف بالمؤسسة :

شركة ذات الشخص الواحد (س) للاستيراد بدأت نشاطها بتاريخ : 05/04/2002 و المسيرة من طرف الشريك ع
والكائن مقرها ببلدية المسيلة ويتمثل موضوع نشاطها في الاستيراد و التصدير وهذا ما يثبت السجل التجاري الذي تملكه
تحت رقم : 02 ب 0523649 حيث يقدر رأسمالها ب : 3,000,000 دج مقسمة الى 300 حصة و الذي تم تشطيه بتاريخ : 2012/12/10
السيد : ع مسير الشركة المقيم ببلدية المسيلة
الشركة تابعة اقليميا لمفتشية اشبيليا .

الوضعية الجبائية للمؤسسة

ا/الضرائب مباشرة :

تخضع المؤسسة لضريبة الارباح على الشركات بناء على المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة
اضافة للرسم على النشاط الصناعي و التجاري حسب حجم المعاملات وفقا للمواد 217 - 219 من نفس القانون
كما تخضع المؤسسة للحقوق الطابع حسب المادة 100 من قانون الطابع
ب/ الرسوم على رقم الاعمال :
نظرا لطبيعة النشاط الذي تمارسه الشركة فهي مكلفة اجباريا بالرسم على القيمة المضافة حسب المادتين :4 و 5 من قانون الرسم على
رقم الاعمال على جميع المبالغ المحققة مع حق خصم الرسم على المشتريات حسب المادة : 29 من نفس القانون
ج/ التخفيضات المادية و المالية :
للشركة الحق في تخفيض الرسوم التي تحملتها مشترياتها حسب ما جاء في المادة 14 من قانون الرسوم على رقم الاعمال
حسب المواد 29,32,37,33 من قانون الرسم على القيمة المضافة مع احترام الشروط الشكلية و الموضوعية
في استعمال هذه المشتريات

التحقيقات الأولية :

من حيث الشكل :

يتبع المحاسب طريقة النضام المحاسبي الممركز و الدفاتر المقدمة هي :
دفتر اليومية : مصادق و موقع عليه من طرف رئيس محكمة المسيلة بتاريخ = 00/00/2002 و يحتوي على 96 ورقة
دفتر الجرد : مصادق و موقع عليه من طرف رئيس محكمة مقره بتاريخ = 00/00/2002 و يحتوي على 48 ورقة
الدفاتر المساعدة : هذه الدفاتر ممسوكة بطريقة الاعلام الألي و هي دفتر المشتريات ، دفتر المبيعات ، دفتر البنك

تأسيس المشتريات

تم تأسيس المشتريات وذلك بعد دراسة فواتير الشراء (D10) و مقارنتها بما هو موجود بالحساب البنكي :

2009

رقم D10	التاريخ	ثمن (CAF)	حقوق الجمارك	مصاريف ملحقة	TVA	المبلغ خارج الرسم
55268	25/10/09	2 788 422	418 263	154 459	571 395	3 361 144
						المجموع
		2 788 422	418 263	154 459	571 395	3 361 144

2 010

رقم D10	التاريخ	ثمن (CAF)	حقوق الجمارك	مصاريف ملحقة	TVA	المبلغ خارج الرسم
7532	09/06/10	5 103 647	765 547	196 651	1 031 194	6 065 845
7783	15/06/10	3 001 167	450 175	104 161	637 483	3 555 503
7781	15/06/10	3 173 791	476 069	100 041	604 436	3 749 901
7986	20/06/10	7 464 220	1 119 633	107 907	1 477 599	8 691 760
8431	28/06/10	8 367 428	1 255 114	136 636	1 659 060	9 759 178
10687	12/08/10	10 270 139	1 540 521	217 442	2 044 777	12 028 102
12517	19/09/10	11 831 142	1 774 671	338 804	2 370 585	13 944 617
14995	18/11/10	3 305 514	495 827	203 298	680 789	4 004 639
						المجموع
		52 517 048	7 877 557	1 404 940	10 505 923	61 799 545

2011

رقم D10	التاريخ	ثمن (CAF)	حقوق الجمارك	مصاريف ملحقة	TVA	المبلغ خارج الرسم
1168	25/01/11	4 154 271	623 141	215 188	848 742	4 992 600
16044	09/11/11	2 993 203	448 980	90 518	600 559	3 532 701
9549	10/07/11	7 009 745	1 051 462	177 877	1 400 466	8 239 084
13846	27/09/11	6 287 332	943 100	144 821	1 253 793	7 375 253
13852	27/09/11	5 504 570	825 685	143 850	1 100 598	6 474 105
13854	27/09/11	3 592 526	538 879	72 549	714 672	4 203 954

9 364 121	1 591 901	165 879	1 199 771	7 998 471	02/11/11	15848
8 034 827	1 365 921	153939	1027942	6 852 946	11/11/2011	16215
4 207 442	715 265	79 374	538 444	3 589 624	11/11/2011	16216
4 920 170	836 429	79 788	631 354	4 209 028	14/09/2011	13079
2 856 380	485 585	108 539	358 414	2 389 427	04/03/2011	2885
8 267 858	1 405 536	250 237	1 045 777	6 971 844	03/02/2011	1592
7 597 670	1 291 604	462 864	930 627	6 204 179	06/03/2011	2939
8 046 126	1 367 841	276 520	1 013 427	6 756 179	01/06/2011	7548
3 710 262	630 745	92 239	471 916	3 146 107	04/09/2011	12420
3 850 440	654 575	110 464	487 823	3 252 153	04/09/2011	12422
4 682 092	795 956	73 758	601 087	4 007 247	26/07/2011	10438
5 679 181	965 461	234 200	710 215	4 734 766	17/07/2011	9933
5 534 472	940 860	241 121	690 437	4 602 914	17/07/2011	9931
11 006 574	1 871 118	329 089	1 392 715	9 284 770	02/03/2011	2752
4 099 344	696 888	87 902	523 232	3 488 210	08/11/2011	15977
9 616 227	1 634 759	157 509	1 233 746	8 224 972	09/11/2011	16045
4 256 424	723 592	82 218	544 462	3 629 744	04/10/2011	14223
4 247 421	722 062	86 355	542 748	3 618 318	18/09/2011	13256
5 041 914	857 125	204 804	630 927	4 206 183	03/10/2011	14140
15 019 625	2 553 336	264 279	1 924 610	12 830 736	10/07/2011	9550
19 415 745	3 300 677	331 261	2 489 280	16 595 204	10/07/2011	9548
9 886 914	1 680 775	136 004	1 271 857	8 479 053	27/09/2011	13851
194 121 926	33 006 841	4 853 146	24 692 058	164 613 722	المجموع	

2012

المبلغ خارج الرسم	TVA	مصاريف ملحقة	حقوق الجمارك	ثمن (CAF)	التاريخ	رقم D10
14 959 647	2 543 140	174 196	1 928 537	12 856 914	25/01/12	1501
14 850 266	2 524 545	183 789	1 913 019	12 753 458	25/01/12	1502
8 679 701	1 475 549	123 439	1 116 034	7 440 228	05/03/12	3810

16 482 406	2 802 009	241 168	2 118 422	14 122 816	19/04/12	6668
6 161 079	1 047 383	85 134	792 515	5 283 430	02/05/12	7438
5 248 320	892 214	70 078	675 423	4 502 819	02/05/12	7431
3 938 804	669 597	72 100	504 353	3 362 351	09/05/12	7993
14 288 412	2 429 030	228141	1 833 948	12 226 323	27/06/2012	11070
9 985 675	1 697 565	114 377	1 287 561	8 583 737	16/03/2012	4620
94 594 310	16 081 032	1 292 422	12 169 812	81 132 076	المجموع	

			السنوات	البيان
2012	2011	2010	2009	
94 594 310	194 121 926	61 799 545	3 361 144	المشتريات المستخرجة
94 594 310	194 121 926	61 799 545	3 361 144	المشتريات المصرح بها
-	-	-	-	الفارق في المشتريات

تأسيس الارباح

دراسة الاعباء

من خلال دراسة هذا الحساب تبين مايلي: الفواتير المقدمة والمسجلة بدفتر الاستاذ غير مطابقة لما هو مصرح به بالميزانية حيث بعد فحص الإثباتات المقدمة تم تحديد الأعباء المتعلقة بالحسابات المبينة أدناه كمايلي:

ح/6201

سبب الرفض	2011	2010	البيان
غياب الفواتير+فواتير مكررة	2 446 460	593 478	الاعباء المخصومة
	1 390 000	172 500	الاعباء الفعلية
	1 056 460	420 978	الفارق

ح/6151

سبب الرفض	2011	البيان
غياب الفواتير	290 000	الاعباء المخصومة

	-	الاعباء الفعلية
	290 000	الفارق

ح/6310

2012	2011	البيان
364 120	1 185 000	الاعباء المخصومة
204 120	1 025 000	الاعباء الفعلية
160 000	160 000	الفارق

الاقطاع من المصدر لمداخيل رؤوس الاموال المنقولة :

من خلال تفحصنا لصريحتكم السنوية والشهرية تبين انكم قمتم بتوزيع الارباح خلال شهر جوان سنة 2012 و لم تقوموا بتسديد الضريبة IRCM

2012	2011	2010	2009	البيان /السنوات
11 555 670				الربح المتراكم المحقق
2 888 918				الصريبة الربح المتراكم المحقق
8 666 753	0	0	0	الربح القابل للتوزيع
4 283 405				الربح المتراكم الموزع
4 383 348	0	0	0	الفارق
10%	0	0	0	الضريبة المقتطعة (10 %)
438 335	0	0	0	الحقوق
25%	0	0	0	نسبة العقوبة
109 584	0	0	0	العقوبة
547 918	0	0	0	المجموع

ملاحظة جد هامة :

تبعا لاحكام المادة :31 من قانون المالية لسنة: 2012 المعدلة للمادة :20 من قانون الاجراءات الجبائية، فان لديكم إمكانية طلب التحكيم من المدير الولائي للضرائب للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو القانون في الرد على قضيتكم موضوع التحقيق.

المديرية الولائية للضرائب : (المسيلة)

عملية التحقيق رقم : () الشطر الثاني . المكلف : ش ذ ش و (س) للاستيراد والتصدير .

اشعار بالتبليغ النهائي رقم : بتاريخ :

عدد الصفحات : (.....)

تطبيقا لنص المادة 31 من قانون المالية 2012 المعدلة للمادة 20 من قانون الاجراءات الجبائية ومن خلال الاجتماع

المنعقد في 00/00/2013 بمقر المديرية الولائية للضرائب تحت اشراف السيد المدير وبحضور اعضاء الادارة الجبائية

لمناقشة نقاط احتجاجكم

حيث تمحورت حول النقاط التالية

:

الاعباء المرفوضة في ح / 62 لسنتي 2010 ، 2011 -

طريقة حساب IRCM حيث يطلب حسابها على النتيجة المحاسبية وليس النتيجة الجبائية كما يطلب حساب

الضريبة على المبالغ المدفوعة نقدا وليس الموزعة على الحساب

وبعد دراسة اجابة المكلف و مناقشتها تم التوصل الى النتائج التالية :

تم قبول التبريرات المقدمة بخصوص ح / 62 بالنسبة لسنة 2010 والمحددة بمبلغ : 420,978 دج

تم لرفض الفواتير التي تم تقديمها لكون المورد لم يتم بالتصريح بما على قائمة الزبائن كما تضمنت عيوب شكلية

(ختم غير خاضع للرسم على القيمة المضافة)

تم رفض الاحتجاج المتعلق بطريقة حساب IRCM باعتبار هذا النوع من الضرائب يؤسس على النتيجة الجبائية كما يؤسس

على المبالغ الموزعة سواء تم قبضها ام لا بناء على المادة 87 فقرة 04 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

نتائج التحقيق

تأسيس أرقام الاعمال

2012	2011	2010	2009	البيان
100 269 967	209 237 632	64 511 826	3 697 259	رقم الاعمال المستعرج الإجمالي
100 269 967	209 237 632	64 511 826	3 697 259	رقم الاعمال المصرح الإجمالي
-	-	-	-	الفارق في رقم الاعمال

تأسيس الارباح

-	-	-	-	الفارق في رقم الاعمال
2 195 810	5 861 701	1 183 780	226 941	الربح المصرح به
160 000	1 506 460	-	-	الاعباء المفروضة
2 355 810	7 368 161	1 183 780	226 941	الربح المستخرج
588 953	1 842 040	295 945	56 735	الضريبة المستخرجة
548 953	1 465 425	295 945	56 735	الضريبة المصرح بها
40 000	376 615	-	-	الفارق
10%	25%	15%	10%	نسبة العقوبة
4 000	94 154	-	-	العقوبة
44 000	470 769	-	-	المجموع

الاعتطاع من المصدر لمداخيل رؤوس الاموال المنقولة :

من خلال تفحصنا لتصرجاتكم السنوية والشهرية تبين انكم قمتم بتوزيع الارباح خلال شهر جوان سنة 2012

و لم تقوموا بتسديد الضريبة IRCM

2012	2011	2010	2009	البيان /السنوات
11 134 692	0	0	0	الربح المتراكم المحقق
2 783 673	0	0	0	الضريبة الربح المتراكم المحقق
8 351 019	0	0	0	الربح القابل للتوزيع
4 283 405				الربح المتراكم الموزع
4 067 614	0	0	0	الفارق
10%	0	0	0	الضريبة المقتطعة (10 %)
406 761	0	0	0	الحقوق
25%	0	0	0	نسبة العقوبة
101 690	0	0	0	العقوبة
508 452	0	0	0	المجموع

الملحق رقم 08

مديرية :الضرائب لولاية المسيلة.....
قضية تحقيق رقم :/2014.. السيد : (س) صيدلية ...بلدية المسيلة
تبليغ رقم : /2014.....المؤرخ في :/...../2014.....
عدد الصفحات :().....

التعريف بالمؤسسة :

السيد: (س) يمارس نشاط الصيدلية حسب السجل التجاري رقم:00000000-00/28 بتاريخ:0000/00/00
بلدية المسيلة و المسجل بمفتشية مقررة

الوضعية الجبائية :

تخضع الأرباح المتأتية من نشاط المكلف للضريبة على الدخل الاجمالي ضمن فئة الأرباح الصناعية والتجارية بموجب
أحكام المواد 01 و 02 و 03 و 11 و 85 و 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

التحقيقات الأولية :

تم برمجة نشاط المكلف في التحقيق المصوب ضمن برنامج 2014 وتم تبليغه بموجب الاشعار بالتحقيق رقم: 2014/000
المؤرخ في:00/00/2014 مرفقا بميثاق المكلف بالضريبة طبقا الأحكام المادة 20- مكرر من قانون الاجراءات الجبائية

سير عملية التحقيق :

تم تصويب التحقيق نحو الضريبة على الدخل الاجمالي من خلال مراقبة فواتير الشراء والمبيعات وتتبع تسجيلها المحاسبي في
في الدفاتر المحاسبية والدفاتر المساعدة ومقارنتها مع التصريحات السنوية ومع كشوف المعلومات الواردة (مشتريات -مقبوضات)
كما تم فحص الكشوف البنكية وتتبع التسجيل المحاسبي للمدخلات والمخرجات البنكية للسنوات محل التحقيق

التحقيقات المحاسبية :

من حيث الشكل : تم تقديم الدفاتر المحاسبية التالية :
دفتر اليومية : مصادق و موقع عليه من طرف رئيس محكمة مقرة و يحتوي
على 192 ورقة
دفتر الجرد : مصادق و موقع عليه من طرف رئيس محكمة مقرة و يحتوي
على 45 ورقة

الدفاتر المساعدة : هذه الدفاتر ممسوكة بطريقة الاعلام الألي و هي دفتر المشتريات ، دفتر المبيعات
دفتر العمليات المختلفة الصندوق و دفتر البنك ، دفتر ،

التقييم العام للمحاسبة :

تم الاعتماد على محاسبة المكلف في تحديد الارباح التجارية والصناعية

مديرية :..الضرائب لولاية المسيلة.....

قضية تحقيق رقم :/2014.. السيد : (س) صيدلية ...بلدية المسيلة

تبليغ رقم :/2014 /.....المؤرخ في :/...../2014.....

عدد الصفحات :().....

تأسيس المشتريات :

تم الإعتماد في تأسيس المشتريات بناء على فواتير الشراء المقدمة وفحص حسابات المؤسسة
كما تم الإعتماد على طريقة الحسابات المالية في تأكيد صحة المشتريات المقدمة و ذلك بإستعمال المخروجات
المخصصة و الموجهة لدفع فواتير الشراء سواء المسددة بواسطة الصكوك البنكية أو المسددة نقدا عن طريق
الصندوق و ذلك لكون المؤسسة أغلب معاملاتها تتم عن طريق الكشف البنكي و التي أعطت النتائج التالية :

البيان /السنوات	2010	2011	2012
مخروجات صكوك الكشف البنكي	15 707 677	16 635 921	16 215 535
مخروجات الصندوق	-	-	1 681 500
الموردون ح/401 في 01/01	2 401 813	2 304 425	2 593 975
الموردون ح/401 في 12/31	2 304 425	2 593 975	2 840 132

المشتريات المستخرجة	15 610 289	16 925 471	18 143 192
---------------------	------------	------------	------------

البيان /السنوات	2010	2011	2012
المشتريات المستخرجة	15 610 289	16 925 471	18 143 192
المشتريات المصرح بها HT	15 610 289	16 925 471	17 914 873
الفارق في المشتريات	-	-	228 319

تأسيس أرقام الأعمال :

نظرا لكون المشتريات مفوترة فإن المشتريات الغير مصرح بها المستخرجة عن طريق الحسابات المالية تم إعتبرها مباعا، وتم تطبيق هامش ربح خام قدره 20 % على هذه المشتريات المذكور اعلاه والجدول التالي يوضح ذلك

البيان /السنوات	2012
الفارق في المشتريات خارج الرسم	228 319
معدل الربح	20%
هامش الربح	45 664

مديرية : الضرائب لولاية المسيلة.....
 قضية تحقيق رقم :/2014.. السيد : (س) صيدلية ...بلدية المسيلة
 تبليغ رقم :/2014 /.....المؤرخ في :/...../2014.....
 عدد الصفحات :)
 (.....

تجميع أرقام الأعمال :

بعد دراسة المبيعات الشهرية المحققة عن طريق الصندوق

تبين وجود نقص في التصريح للعمليات المحققة عن طريق الصندوق

مما تتطلب إعادة مراجعتها و تأسيس مبيعات عليها و الموضحة كمايلي:

السنة	الشهر	الصندوق	مبيعات الشهر	النسبة	النسبة المعتمدة	الزيادة في المبيعات	المجموع
-------	-------	---------	--------------	--------	-----------------	---------------------	---------

		"20	الصندوق/مبيعات				
		40%	24%	2 373 800	563 057	أكتوبر	2010
		40%	28%	1 278 200	354 399	ديسمبر	
517 223		20%	50%	1 800 000	891 100	أكتوبر	2011
	217 223	20,00%	9,14%	2 000 000	182 777	نوفمبر	
	300 000	20,00%	0,00%	1 500 000	-	ديسمبر	
	160 000	20%	11%	1 800 000	200 000	فيفري	2012
	60 000	20%	17%	1 800 000	300 000	مارس	
	220 000	20%	12%	2 600 000	300 000	ماي	
	20 000	20%	19%	1 600 000	300 000	جويلية	

2012	2011	2010	البيان /السنوات
20 887 983	20 677 223	18 260 000	رقم الاعمال المستخرج
20 614 000	20 160 000	18 260 000	رقم الاعمال المصرح به
273 983	517 223	0	الفارق

تأسيس الأرباح :

سنة 2010 تم رفض

لمخالفة احكام نصوص المواد:10 و11 من قانون 04-02 الموافق: 23 يوليو 2004 يحدد قواعد المطبقة على الممارسات التجارية المنشور

في العدد: 41 من الجريدة الرسمية بتاريخ: 27/06/2004 في تحرير الفاتورة وكيفية تحرير الفاتورة الاجمالية الشهرية

ومن خلال دراسة مضمون فاتورة خدمات النقل المحررة من طرف المورد حواء محمد رقم : 49/2010 بتاريخ: 29/12/2010 بمبلغ 765882 دج

تبين وجود تباين في عدد التنقلات من الجزائر وسطيف، وهران الى بrehوم كما تبين وجود عيب في تحرير فاتورة واحدة لتنقلات من جهات مختلفة

ولكون النشاط يتطلب مصاريف نقل فإنه تم إقرار 50% من مبلغ هذه الفاتورة كأعباء مرفوضة .

2012	2011	2010	البيان /السنوات
20 887 983	20 677 223	18 260 000	المبيعات المستخرجة
20 614 000	20 160 000	18 260 000	المبيعات المصرحة
273 983	517 223	0	الفارق
0	0	382 941	الأعباء المرفوضة
228 319	0	0	استهلاك غير مصرح به
45 664	517 223	382 941	الربح غير مصرح

2 050 182	1 852 828	919 367	الربح المصرح به
2 095 846	2 370 051	1 302 308	ربح مستخرج
601 546	697 518	330 692	الضريبة المستخرجة
585 564	516 490	215 810	الضريبة المصرح بها
15 982	181 028	114 882	الفارق
10%	15%	15%	معدل العقوبة
1 598	27 154	17 232	عقوبة
17 581	208 182	132 115	المجموع

الملحق رقم 09

مديرية : الضرائب لولاية المسيلة.....
قضية تحقيق رقم : /...../2013..... السيد : شالمسيلة...
تبلغ رقم : /...../2013..... المؤرخ في : /...../...../2013.....
عدد الصفحات : (.....).....

عموميات

التعريف بالملكف :

السيد : (ش) من مواليد : 00/00/0000 ولاية الجزائر

والساكن بالعنوان بلدية المسيلة

الوضعية الجبائية :

بحكم الأنشطة الممارسة من قبلكم فانه يقع على عاتقكم التزامات جبائية تنص عليها المواد 99-100-101 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة و بمقتضى ذلك فانكم ملزمون باكتتاب تصريح سنوي لجميع العناصر المكونة لمجموع مداخيلكم السنوية من أجل ضبط قاعدة فرض الضريبة على الدخل الاجمالي كما أنكم مجبرون بمقتضى المادة 100 من نفس القانون التصريح بكامل المعلومات اللازمة لوضعكم المعيشي و مصاريفكم العائلية .

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 برمجتكم في إطار برنامج التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية لسنة 2013 و تم إعلامكم عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق رقم : 000/2013 مؤرخ في 00/00/2013 مرفق بميثاق المكلفين مع منحكم مهلة 15 يوما تطبيقا لأحكام المادة 21-03 من قانون الاجراءات الجبائية وعليه نعلمكم بانطلاق عملية التحقيق وكذا المعاينة الميدانية التي تمت بحضوركم بتاريخ : 00/00/2013 نشعركم عن طريق هذا التبليغ بالنتائج المتوصل اليها .

الضريبة على الدخل الإجمالي :

النشاط	الدخل المصرح	السنة /البيان
مساعد مدير عام	865 721,57	2010/2009
مساعد مدير عام	1 094 482,39	2011/2010

مساعد مدير عام	1 130 028,91	2012/2011
مساعد مدير عام	356 110,70	2013/2012

البحث عن المعلومات الجبائية :

إن دراسة وضعية الذمة المالية لشخصكم بينت توافر العناصر التالية:
بناء على تصريحات المكلف السنوية
بناء على المراسلات التي قمنا بها الى كل من (ديوان الترقية والتسيير العقاري OPGI ، مديرية أملاك الدولة ، المحافظة العقارية
مصلحة البطاقية و ترقيم السيارات بالولاية)
بناء على طلب المعلومات الخاص بمجمل الوضعية الجبائية بتاريخ : 00/00/2013 تحت رقم
0000
بناء على العقد رقم: 000/2011 المؤرخ في 00/00/2011 والمتعلق بوعد بيع عقار يقع بمنطقة النشاطات والتخزين

عقود العقارات

قمتم بشراء العقارات التالية:

التاريخ	رقم العقد	الموثق	العنوان العقار	المبلغ	المستفيد
2011/00/00	0	///////	منطقة النشاطات	20 000 000,00	ش

تأسيس المداخييل الخاضعة للضريبة

نظرا لممارسة المكلف وظيفة مساعد مدير عام بمجمع الاسمنت لسور الغزلان ونظرا لإمكانية فصل الخزينة الخاصة عن
الخزينة التجارية فقد تم الإعتماد على طريقة ميزان الخزينة الخاصة **BALANCE PRIVEE LA** لتحديد المبالغ الإجمالية
للإستعمالات المالية **EMPLOIS** مقارنة بالمصادر المالية **RESSOURCES** بهدف إعداد ميزان يسمح لنا بتحديد

BALANCE المداخييل الغير مصرح بها

تطبيقا لنص المادة 34 من قانون المالية 2012 المعدلة للمادة 21 من قانون الاجراءات الجبائية
ومن خلال الاجتماع المنعقد يوم 2014/00/00 مساء بمقر المديرية الولائية للضرائب
تحت اشراف السيد المدير وبحضور اعضاء الادارة الجبائية لمناقشة نقاط احتجاجكم
حيث تمحورت حول النقاط

التالية :

تقدم تصريح شرطي من الاب والذوي بموجبه قام بمنحه مبلغ 00 ، 9 000 000 دج مصادق عليه من طرف البلدية

مرفقا ببطاقة مستثمر فلاحى

تم تقديم تصريح شرعى من الاخ والذى بموجبه قام بمنحه مبلغ 00 ، 1 500 000 دج مصادق عليه من طرف البلدية

مرفقا بعقد بيع شاحنة

وبعد دراسة اجابة المكلف و مناقشتها تم التوصل الى النتائج التالية :

تم رفضها لانها ليست عقود توثيقية كما انها خارج سنوات التحقيق ولم يتم تقديمها اثناء عملية التحقيق

تأسيس المداخيل الخاضعة للضريبة

نظرا لممارسة المكلف وظيفة مساعد مدير عام بمجمع الاسمنت لسور الغزلان ونظرا لإمكانية فصل الخزينة الخاصة عن

الخزينة التجارية فقد تم الإعتماد على طريقة ميزان الخزينة الخاصة LA BALANCE PRIVEE لتحديد المبالغ الإجمالية

للإستعمالات المالية EMPLOIS مقارنة بالمصادر المالية RESSOURCES بمهدف إعداد ميزان يسمح لنا بتحديد

المداخيل الغير مصرح بها BALANCE

					الخزينة الخاصة
2012	2011	2010	2009		البيان
1 988 978,53	439 597,03	241 633,94	156 950,34	الرصيد في 01/01	الرصيد في 01/01
1 615 885	1 025 661	424 595	-	مداخيل المتبقية من السنة السابقة	
0	0	0	0	الحسابات البنكية	
0	0	0	0	الحسابات الحارية للشركاء	
0	0	0	0	الحسابات الحارية للشركاء	
1 615 885	1 025 661	424 595	0	المجموع -1-	
356 110,70	1 130 028,91	1 094 482,39	865 721,57	المسحوبات من مؤسسات	
0	0	0	0	مداخيل أخرى- النشاط-	
	0	0	0	مداخيل الامتيازات	
0	0	0	0	قروض مستلمة	
0	0	0	0	مداخيل معفاة	
0	0	0	0	بيع عقارات	
356 111	1 130 029	1 094 482	865 722	المجموع -2-	
1 971 996	2 155 690	1 519 077	865 722		المجموع 2+1 النقديات المكونة
13 344,22	1 988 978,53	439 597,03	241 633,94	الرصيد في 12/31	الرصيد في 12/31
0	0	0	0	الحسابات البنكية	
0	0	0	0	الحسابات الحارية	

				للشركاء	
0	0	0	0	الحسابات الحارية للشركاء	
0	0	0	0	المجموع -1-	
		0	0	دفع رأس المال العقد التأسيسي	
	0	0	0	رفع رأس المال	
0	0	0	0	ضرائب شخصية مدفوعة	
				شراء	
	20 000 000		0	شراء عقارات	
0	0	0	0	ترميمات و إصلاحات للعقارات	
700 716	539 805	493 416	441 127	مصاريف مستوى المعيشة	
700 716	20 539 805	493 416	441 127	المجموع -2-	
700 716	20 539 805	493 416	441 127		المجموع 2+1 التقديرات المستعملة
1 271 280	-18 384 115	1 025 661	424 595	الفارق	

مديرية : الضرائب لولاية المسيلة.....
 قضية تحقيق رقم :/2013..... السيد : شالمسيلة...
 تبليغ رقم :/2013..... المؤرخ في :/...../2013.....
 عدد الصفحات : (.....)
 ان الفوارق السلبية للسنوات 2009 و 2010 و 2011 و 2012 تعتبر أرباحا غير مصرح بها تخضع للضريبة
 على الدخل حسب الجدول التالي :

2012	2011	2010	2009		السنة
356 111	19 514 144	1 094 482	865 722		الربح المستخرج
356 111	1 130 029	1 094 482	865 722		الربح المصرح به

0	18 384 115	0	0		الفارق الغير مصرح به
47 222	279 009	268 345	199 716		الضريبة المصرح بها
47 222	6 697 950	268 345	199 716		الضريبة المستخرجة
0	6 418 941	0	0		الفارق الغير مصرح به
25%	25%	15%	15%		معدل العقوبة
0	1 604 735	0	0		العقوبة
0	8 023 676	0	0		المجموع
8 023 676					

الحمد لله
الذي هدانا لهذا
الذي كنا لنهتدي لولا
هدى الله لنا

الملخص:

قدمت هذه الدراسة صورة شاملة عن الإطار النظري للتهرب الضريبي، أنواعه، آثاره، أسبابه وطرق قياسه وكذلك الأساليب المتبعة في مكافحته والتمثلة في التدقيق الجبائي ومختلف أشكاله والأجهزة المختصة بتنفيذ هذه العملية.

ولإعطاء صورة أوضح للتهرب الضريبي وكيفية مكافحته عن طريق التدقيق الجبائي تم تدعيم هذا البحث بدراسة حالات واقعية خضعت لمختلف أنواع هذا التدقيق وذلك حسب كل حالة فمنها التحقيق المحاسبي، التحقيق المصوّب في المحاسبة وكذلك التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة.

بالرغم من الجهود المبذولة من طرف الدولة عموماً والإدارة الجبائية بشكل خاص إلا أنها لم تصل إلى المستوى المطلوب في مكافحة هذه الظاهرة والتخلص منها، ويرجع ذلك لعدة أسباب من أهمها ضعف التنسيق بين مختلف الإدارات والمصالح العمومية، غياب الوعي الجبائي لدى معظم المكلفين، وغيرها من الأسباب التي يمكن أن تعرقل عملية التدقيق الجبائي، لذلك يجب العمل على تطوير آليات التدقيق الجبائي من أجل الحد من ظاهرة التهرب الضريبي والقضاء عليه.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الجبائي، التحقيق المحاسبي، التهرب الضريبي.

Abstract:

The study provided a comprehensive overview of the conceptual framework for tax evasion, its types, causes, effects, and measurement methods as well as methods used in combating it, represented by the fiscal audit and its various forms and the competent parties in implementation this process.

In order to give a clearer picture of the tax evasion and how to combat it through fiscal audit, this research has been strengthened by real cases subjected to various types of fiscal audit, depending on each case including the accounting investigation, the corrected in accounting investigation as well as in-depth investigation in the overall fiscal position.

Despite the efforts made by the government in general and the fiscal administrations in particular, it did not reach the required level in the fight against the phenomenon and disposal, due to several reasons, including poor coordination between different departments and public services, lack of awareness of tax law enforcement and most of the other reasons that could impede the fiscal audit process. Therefore, much work has to be done to develop fiscal audit mechanisms in order to combat, reduce and eliminate tax evasion.

Keywords: *Fiscal Audit- Accounting Investigation - Tax Evasion.*