



جامعة الجيلاي بونعامة بخميس مليانة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



العنوان:

دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي
دراسة حالة في المديرية العامة للضرائب
(وزارة المالية)

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص محاسبة وتدقيق

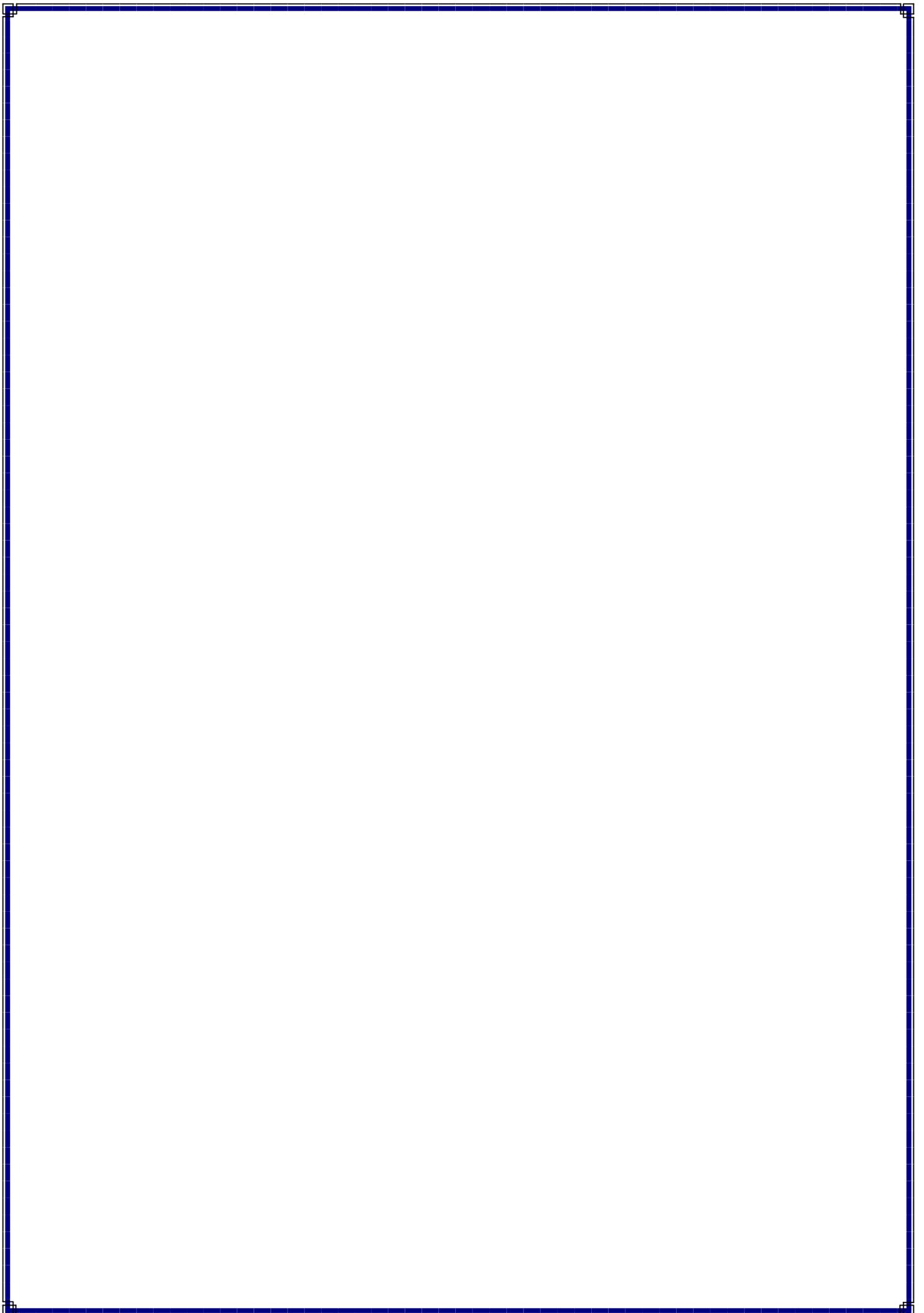
إعداد الطالبة : شيخ كريمة

نوقشت علنا أمام اللجنة المتكونة من:

- د/ زروقي نسرين - جامعة الجيلاي بونعامة بخميس مليانة- رئيسا

- د/ حميدوش محمد - جامعة الجيلاي بونعامة بخميس مليانة- مشرفا ومقررا

- د/ ظريف عبد الله - جامعة الجيلاي بونعامة بخميس مليانة- ممتحنا







جامعة الجيلاي بونعاما بخميس مليانة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



قسم العلوم المالية والمحاسبة

العنوان:

دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي
دراسة حالة في المديرية العامة للضرائب
(وزارة المالية)

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص محاسبة وتدقيق

إعداد الطالبة : شيخ كريمة

نوقشت علنا أمام اللجنة المتكونة من:

- د/ زروقي نسرين - جامعة الجيلاي بونعاما بخميس مليانة - رئيسا

- د/ حميدوش احمد - جامعة الجيلاي بونعاما بخميس مليانة - مشرفا ومقررا

- د/ ظريف عبد الله - جامعة الجيلاي بونعاما بخميس مليانة - ممتحنا

كلمة شكر

اللهم إن نسألك أن تلهمنا شكر نعمك ونجعل علمنا مخلصا لوجهك

فالحمد والشكر لجلالك وعظيم سلطانك

قال الرسول عليه الصلاة وأفضل السلام:

" من لم يشكر الناس لم يشكر الله، ومن أسدي إليكم معروفا فكافنوه، فإن لم تستطيعوا فادعوا له "

وإقتداء بهذا الحديث الشريف أوجه شكري إلى الأستاذ الفاضل "حميدوش محمد" أطل الله في عمره وأصلح

عمله على قبوله الاشراف على هذا العمل، وارجو أن أكون قد وفقت في تقديم ما يراضه وما يليق باسمه

والذي كان لي الشرف في أن أضعه على مذكري.

و إلى من حملو على عاتقهم توجيهي في وزارة المالية

السيد الحاجن نور الدين "مديرية الإعلام والوثائق الجبائية"

السيد بلقاسمي رابع "مديرية الأبحاث والمراجعات"

السيد ملال طارق "مديرية الأبحاث والمراجعات"

وإلى الأساتذة الكرام أعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم بقبول مناقشة هذه المذكرة وتقديمها.

كريمة

إهداء

قبل كل إهداء اشكر الله سبحانه وتعالى علي كل نجاح حققته في حياتي وعلي توفيقني في هذا العمل

وإنه ليسعني في هذا المقام إلا أن أهدي ثمرة جهدي إلي

نبي الرحمة من أثار الظلمة وكشف الغمة وهدى الأمة إلي سيدنا محمد بن عبد الله صلي الله عليه وسلم

إلي من الكون علي إتساعه لا يضاهي وجودكما أبدا

إلبيكي ياسندي في هذه الدنيا، إليك يا من زرعت فيا طموحاً صار يدفعني نحو الأمام، إلي من وهبتي كل

حنانها وكل حبها دون مقابل "أمي"

إلى يا من كنت ولازلت رمز كل شيء جميل، أنت الأعلى في عيني

إلي من لم أجد دنيا تحبوني سواه القلب الكبير ... أنت الحبيب الغالي ... أنت الأب المثالي ... لو كان

للحب وساما ... فأنت بالوسام جدير "أبي"

إلي سندي في هذه الدنيا إخوتي (علي، عبد الله) وأخواتي (فتحية، إيمان)، وبراعم العائلة ومستقبلها (أسامة، سامي محمد رفيق، آدم)، جعلهم الله ورثة للأنبياء، وكل الأصدقاء والزملاء الذين عرفتهم عبر مسار الدراسي والجامعي.

كريمة

الملخص:

قدمت هذه الدراسة صورة شاملة عن الإطار النظري الغش الضريبي، أنواعه، آثاره، أسبابه وطرق قياسه وكذلك الأساليب المتبعة في مكافحته والمتمثلة في التدقيق الجبائي ومختلف أشكاله والأجهزة المختصة بتنفيذ هذه العملية، وإعطاء صورة أوضح عن الغش الضريبي وكيفية مكافحته عن طريق التدقيق الجبائي تم تدعيم هذا البحث بدراسة حالة واقعية خضعت للتدقيق المحاسبي، 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 الغش الضريبي والقضاء عليه.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الجبائي، التدقيق المحاسبي، الغش الضريبي.

Abstract:

The study provided a comprehensive overview of the conceptual framework for Tax fraud, 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 tax fraud and how to combat it through tax audits, this research was supported by a factual case study that was audited.

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 fraud.

Keywords: Fiscal Audit- Accounting Investigation – Tax fraud

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات:

I.....	اهداء
II.....	شكر
III.....	الملخص
V.....	فهرس المحتويات
VII.....	قائمة الجداول
IX.....	قائمة الأشكال
XI.....	قائمة الملاحق
XII.....	قائمة الاختصارات
ب.....	مقدمة عامة
2.....	الفصل الأول: الاطار النظري للتدقيق الجبائي والغش الضريبي
6.....	المبحث الأول: الاطار النظري للغش الضريبي
7.....	المطلب الأول: مفهوم الغش والتهرب الضريبين
8.....	المطلب الثاني: أسباب و أساليب الغش الضريبي
15.....	المطلب الثالث: آثار وطرق تقدير الغش الضريبي
24.....	المبحث الثاني: الاطار النظري للتدقيق الجبائي
24.....	المطلب الأول: ماهية التدقيق الجبائي
27.....	المطلب الثاني: أشكال التدقيق الجبائي
33.....	المطلب الثالث: مقومات التدقيق الجبائي
43.....	المطلب الثالث: الإطار التنظيمي والقانوني لتدقيق الجبائي
67.....	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
67.....	المطلب الأول: دراسات سابقة باللغة العربية
60.....	المطلب الثاني: دراسات سابقة باللغة أجنبية

62	المطلب الثالث: مناقشة الدراسات السابقة
75	خلاصة الفصل
77	الفصل الثاني الدراسة تطبيقية حول دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي
78	المبحث الأول تقديم المؤسسة المستقبلية
80	المطلب الأول: لمحة تاريخية عن وزارة المالية
80	المطلب الثاني: لمحة تاريخية عن المديرية العامة للضرائب
83	المطلب الثالث: التعريف بمديرية الأبحاث والتدقيقات
87	المبحث الثاني: الطريقة والأدوات
88	المطلب الأول: طريقة الدراسة
108	المطلب الثاني: دراسة حالة ميدانية حسب طريقة التدقيق في المحاسبة
112	المطلب الثاني: تحليل وتفسير النتائج
114	خلاصة الفصل:
118	الخاتمة العامة
124	قائمة المراجع

قائمة الجداول

والأشكال

قائمة الجداول:

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
05	أجه التشابه والاختلاف بين الغش والتهرب الضريبيين	جدول رقم (01)
55	ملخص للعقوبات الجزائية	جدول رقم (02)
79	توزيع فرق قطع الأجر المصروح بما على سنوات محل الدراسة	الجدول رقم (03)
80	كميات الأجر المباعة المصروح بما	جدول رقم (04)
81	نسبة كميات الأجر المباعة المصروح	جدول رقم (05)
81	استهلاك الغاز أثناء عملية الإنتاج	جدول رقم (06)
82	استهلاك الغاز حسب كل مرحلة	الجدول رقم (07)
83	الإنتاج المؤسس	جدول رقم (08)
83	توزيع الإنتاج حسب سنوات النشاط	جدول رقم (09)
84	إعادة تشكيل رقم الأعمال بالنسبة للأجر ذو 10 ثقب	جدول رقم (10)
84	إعادة تشكيل رقم الأعمال بالنسبة للأجر ذو 12 ثقب	جدول رقم (11)
84	إعادة تشكيل رقم الأعمال الإجمالي	جدول رقم (12)
85	تسوية رقم الأعمال	جدول رقم (13)
85	تسوية الرسم على القيمة المضافة (TVA)	جدول رقم (14)
86	تسوية الرسم على المشتريات (TVA)	جدول رقم (15)
87	تسوية الرسم على النشاط المهني (TAP)	جدول رقم (16)
87	تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي	جدول رقم (17)
88	تسوية حقوق الطابع	جدول رقم (18)
88	تسوية النتيجة	جدول رقم (19)
89	تسوية الضريبة على أرباح الشركات IBS	جدول رقم (20)
89	تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي IRG	جدول رقم (21)
90	إعادة تشكيل رقم الأعمال	جدول رقم (22)
91	الضريبة على القيمة المضافة	جدول رقم (23)
91	الرسم على القيمة المضافة للمشتريات (TVA)	جدول رقم (24)
92	الرسم على النشاط المهني (TAP)	جدول رقم (25)
92	الضريبة على الدخل الإجمالي	جدول رقم (26)

92	تسوية حقوق الطابع	جدول رقم (27)
93	تسوية الأرباح	جدول رقم (28)
93	تسوية الضريبة على ارباح الشركات	جدول رقم (29)
94	الضريبة على الدخل الاجمالي	جدول رقم (30)
94	ملخص الحقوق الغرامات النهائية	جدول رقم (31)

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
23	أشكال التدقيق الجبائي	شكل رقم (01)
72	DGI الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب	شكل رقم (02)
75	الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والتدقيقات	شكل رقم (03)

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

الصفحة	البيان	رقم الملحق
116	نموذج عن إشعار التحقيق في المحاسبة	01
117	نموذج عن إشعار التحقيق المصوب في المحاسبة	02
118	نموذج عن إشعار التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية	03
119	نموذج عن إشعار غياب التعديلات بعد التدقيق في المحاسبة	04
120	نموذج عن إشعار بغياب التعديلات بعد التدقيق المصوب في المحاسبة	05
121	نموذج عن إشعار بغياب التعديلات بعد التدقيق في مجمل الوضعية الجبائية	06
122	نموذج عن إخطار بتعديلات يتبع التدقيق في المحاسبة	07
123	نموذج عن إخطار بتعديلات يتبع التدقيق المصوب في المحاسبة	08
125	نموذج عن إخطار بتعديلات النهائية يتبع التدقيق في المحاسبة (غياب الرد)	10
126	نموذج عن إخطار بتعديلات النهائية يتبع التدقيق في المحاسبة (إستجابة لرد المكلف)	11
127	نموذج عن إخطار بتعديلات النهائية يتبع التدقيق في مجمل الوضعية الجبائية (الرد على ملاحظات المكلف)	12

قائمة الاختصارات

قائمة الاختصارات

الاختصار	الدلالة
GAAS	لجنة المعايير المقبولة عموماً
DRV	مديرية الأبحاث والتحقيقات
DIF	مصلحة التحريات الجبائية
DGE	مديرية كبريات المؤسسات
DRI	المديرية الجهوية للضرائب
CRID	المراكز الجهوية للإعلام والوثائق
	Les centres Régionaux des Information et de Documentation
SRV	مصالح الأبحاث والمراجعات
DWI	المديرية الولائية للضرائب
CDI	مراكز الضرائب
CPI	المركز الجوارى للضرائب
DGI	المديرية العامة للضرائب
SARL	شركة ذات المسؤولية المحدودة
TVA	الرسم على القيمة المضافة
TAP	الرسم على النشاط المهني
IRG	الضريبة على الدخل الإجمالي
IBS	الضريبة على أرباح الشركات
VC	التدقيق في المحاسبة
VASFE	التدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية
	Vérification Approfondie de Situation Fiscale d'Ensemble
VCP	التدقيق المصوب في المحاسبة
	Vérification de Comptabilité Ponctuel

مقدمة عامة

مقدمة عامة

توطئة

تعتبر الضريبة من أهم الأدوات التي تلجأ إليها الدولة في سياستها المالية لتحقيق الأهداف التي ترجو إليها سواء كانت اقتصادية أو اجتماعية أو تنمية، لذلك فإن ديمومة هذا المفهوم واستمراره متوقف على مدى استجابة المكلفين بالضريبة، لكن هذه الاستجابة في غالبا من الأحيان تكون نسبية نتيجة الجدل القائم منذ القدم بين دفع الضريبة والتهرب من أدائها، حيث نلاحظ أنه عند قيام المكلف بالضريبة بإعداد التصريحات الجبائية يحاول استعمال شتى الطرق والوسائل لتقليل العبء الضريبي.

أحيانا يلجأ المكلف بالضريبة إلى التهرب كليا أو جزئيا من دفع مستحقاته الضريبية باستغلال الثغرات القانونية وهو ما يعرف بالتهرب الضريبي، أو عن طريق استعمال طرق تدليسية وهو ما يعرف بالغش الضريبي الذي يأخذ أبعاد خطيرة وأثار سلبية على الاقتصاد الوطني، و يؤدي إلى استنزاف موارد كان من المفروض أن تستفيد منها الخزينة العمومية لدولة لتغطية نفقاتها العمومية.

ومن هنا يأتي دور التدقيق الجبائي الذي يعد من أهم الإجراءات التي تسعى من ورائها الإدارة الجبائية إلى المحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة الغش والتهرب الضريبيين أو التخفيف من حدتهما على الأقل، وهذا بعد التأكد من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، وهذا حسب التشريع الجبائي المطبق.

وقد منح التشريع الجزائري لكل من المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية حقوق وواجبات من أجل حماية الحقوق العامة والخاصة.

ومن أهم أدوات التدقيق الجبائي الذي يعتبر من أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الجبائية حق التأكد من صحة ونزاهة ودقة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، وذلك بحسب التشريع الجبائي المطبق ميدانيا، لتتمكن من تحصيل مستحقاتها الضريبية رغبة في الحد من الغش الضريبي.

1- إشكالية الدراسة:

بناء على ما تم ذكره سابقا يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما مدى فاعلية دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي على مستوى المديرية العامة للضرائب بوزارة المالية؟.

ولتبسيط الإشكالية قمنا بتقسيمها إلى التساؤلات الفرعية التالية:

- ما المقصود بالتدقيق الجبائي؟
- ما هي مستويات الغش الجبائي؟
- ما هي الإجراءات المعتمدة من الإدارة الجبائية كوسيلة لردع المخالفات الضريبية؟

2- الفرضيات:

من خلال الإشكالية الرئيسية يمكن صياغة الفرضية التالية:

- لتدقيق الجبائي دور فعال في الحد من ظاهرة الغش الضريبي.

مقدمة عامة

ولاختبار هذه الفرضية قمنا بتجزئتها إلى الفرضيات الفرعية التالية:

- يساهم التحكم في أدوات التدقيق الجبائي من خلال الالتزام بالدليل التدقيق والقوانين الجبائية في الحد من حالات الغش الضريبي؛
- الالتزام بعملية فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل والمضمون يساهم في كشف الغش الضريبي.

3- أهمية الدراسة:

تتجلى أهمية هذه الدراسة من خلال أهمية الموضوع فالتدقيق الجبائي يكتسي قدرا كبيرا من الأهمية، حيث يسمح باكتشاف الإغفالات والنقائص المتضمنة في تصريحات المكلفين بالضريبة، فنجد أن ظاهرة الغش الضريبي من أبرز العقبات التي تواجه فعاليات النظام الجبائي الجزائري مما يستدعي مجابهة هذه الظاهرة للحد أو التقليل من هذه المشكلة ذات الأبعاد الخطيرة.

4- أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- الإجابة عن الاشكالية المطروحة والأسئلة المرافقة لها؛
- التطرق إلى التدقيق الجبائي في الجزائر من خلال الإطار المفاهيمي، التنظيمي والقانوني؛
- إبراز دور التدقيق الجبائي كأداة فعالة في محاربة الغش الجبائي.

5- أسباب ودوافع اختيار الموضوع

❖ دوافع ذاتية:

- الرغبة والميل الشخصي للبحث في هذا الموضوع؛
- التزود بالمعلومات المتعلقة بالموضوع لتجسيدها في الحياة العملية خاصة المتعلقة بالجانب التطبيقي؛
- الرغبة في التعرف والإطلاع على خبايا ووسائل الإدارة الجبائية.

❖ دوافع موضوعية:

- حكم التخصيص "محاسبة وتدقيق"؛
- اكتشاف طرق التدقيق الجبائي وإجراءاته ومراحله؛
- توفر مراجع تثري هذا الموضوع.

6- حدود الدراسة

➤ **الحدود المكانية:** تم تحديد مكان التربص مكانيا في المديرية العامة لضرائب بوزارة المالية وبالضبط في مديرية الأبحاث والتدقيقات، لإجراء التربص التطبيقي.

➤ **الحدود الزمنية:** تعلقت بالفترة الزمنية اللازمة للإجابة على الإشكالية المطروحة والتي تمثل مدة التربص ابتداء من جانفي 2019 إلى

غاية جوان 2019

مقدمة عامة

7- منهج الدراسة:

للإجابة عن الإشكالية المطروحة تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي الذي يفيد في التعرف على الحقائق وتجميع المعلومات النظرية التي تخص الدراسة من الجانب النظري، أما في الجانب التطبيقي فتم اعتماد أسلوب دراسة حالة لتبيان دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي.

8- صعوبات الدراسة:

لا شك أن كل دراسة لا بد أن يلازم صاحبها عدة صعوبات ومن الصعوبات التي واجهتنا نذكر منها:

- صعوبة الحصول على المعلومات والإحصائيات من مديرية الأبحاث والتدقيقات بتعدد الحجج منها السر المهني؛
- عدم استقرار القوانين الجبائية بكل ما تحويه من تعديلات؛
- العطلة المفاجئة مما عرقل سير العمل؛
- الإضرابات المتواصلة مما قلل فرص التحاور مع الأستاذ المشرف.

10- هيكل الدراسة:

لمعالجة الإشكالية المطروحة والإمام بمختلف جوانب الموضوع تم تقسيم الدراسة إلى فصلين تسبقهم مقدمة وتعقبهم خاتمة وذلك بشكل التالي:
تضمنت المقدمة توطئة للموضوع من خلال طرح الإشكالية والفرضيات، أهمية وأهداف الدراسة، أسباب ودوافع اختيار الموضوع وحدود الدراسة، المنهج المتبع والصعوبات التي واجهت الدراسة.

تضمن الفصل الأول الجانب النظري للدراسة وبدوره ينقسم إلى ثلاثة مباحث حيث حصص المبحث الأول للإطار النظري للغش الضريبي والمبحث الثاني الإطار النظري للتدقيق الجبائي، أما المبحث الثالث فتضمن الدراسات السابقة، أما الفصل الثاني فتضمن الدراسة الميدانية، بتقديم المؤسسة المستقبلية والمؤسسة محل الدراسة ثم تليها دراسة تطبيقية حول التدقيق الجبائي من خلال دراسة حالة حسب التدقيق في المحاسبة، التي تم من خلالها تحليل وتفسير النتائج المتوصل إليها بهدف اختبار صحة الفرضيات والإجابة على إشكالية الدراسة.

و الخاتمة عرضنا فيها أهم الاستنتاجات المستخلصة من دراسة الموضوع وأهم النتائج التي تم التوصل إليها مع تقديم اقتراحات وإعطاء إشارة للمواضيع لاحقة يمكن أن تكون أفاق مستقبلية لهذه الموضوع.

الفصل الأول: الاطار النظري للتدقيق الجبائي والغش الضريبي

المبحث الأول: الاطار النظري للغش الضريبي

المبحث الثاني: الاطار النظري للتدقيق الجبائي

المبحث الثالث: تحليل ومناقشة الدراسات السابقة

تمهيد

إن بعض المكلفين يرون أن الضريبة مجرد قيد على نفوذهم المالي وحريرتهم الاقتصادية، مما يجعلهم يفكرون في مختلف الطرق والأساليب التي تمكنهم من عدم دفع مستحقاتهم الضريبية كليا أو جزئيا وهذا ما يسمى بالغش والتهرب الضريبيين، مما يؤثر مباشرة على مصالح الخزينة العمومية الأمر الذي جعل المشرع يثبت حقا أساسيا من حقوق الدولة للمحافظة على مصادر للتمويل الخزينة العمومية من خلال التدقيق الجبائي.

وبناء على ما ذكر سالفا تم تقسيم الفصل إلى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: الاطار النظري للغش الضريبي

المبحث الثاني: الاطار النظري للتدقيق الجبائي

المبحث الثالث: تحليل ومناقشة الدراسات السابقة

المبحث الأول: الاطار النظري للغش الضريبي

يعتبر الغش الضريبي ظاهرة قديمة النشأة ظهر منذ فرض الضريبة وتنظيمها، ومن أهم أسبابه عدم اقتناع المكلفين القانونيين بأن دفع الضريبة واجب، بالإضافة إلى أسباب أخرى تتعلق بالإدارة الجبائية وحتى الأوضاع الاقتصادية السائدة في البلاد، ولقد شهدت انتشارا كبيرا في الآونة الأخيرة.

الفصل الأول: الإطار النظري لدور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

المطلب الأول: مفهوم الغش والتهرب الضريبيين

ظاهري الغش والتهرب الضريبيين تتشابهان في عدة نقاط كما أنهما يختلفان في عدة نقاط أخرى وإزالة هذا الغموض سوف نتطرق في هذا المطلب إلى تحديد مفهوم كليهما مع تبيان الفرق بينهما، وأيضاً إلى الأسباب التي تؤدي إلى الغش الضريبي.

الفرع الأول: الغش الضريبي

يعتبر الغش الضريبي ظاهرة لها تأثير خطير على الاقتصاد لأنه يؤدي إلى اختلال توازن النظام الجبائي وبالتالي إلى تخفيض المداخيل الجبائية للخزينة العمومية، ويكون سبباً في ظهور عجز يصعب تفاديه.

لقد تعددت التعاريف حول الغش الضريبي إذ ليس من السهل إعطاء تعريف شامل ودقيق، ويقصد في معناه اللغوي "الخدعة والتحايل قصد الإضرار بالغير فوجدت هذه الفكرة منذ أن وجد القانون وفروعه¹، يعود أصل كلمة الغش للحضارة اليونانية حيث كتب PLATON في الموضوع قبل سنة (2500م)، وأصلها من كلمة FRAVDIS التي تعني الإصرار على الخطأ وتطبيق كل الإجراءات غير القانونية التي من شأنها أن تمس جميع المجالات التجارية، الاقتصادية مخلفة بذلك نتائج غير شرعية"².

"الغش الضريبي هو عبارة عن التهرب من الضريبة بطريقة غير مشروعة أي بمخالفة مباشرة للقانون الضريبي، فهو يتملص من الضريبة بإعطاء عرض خاطئ للواقع، أو تفسير مفضل من أجل ذلك يستعمل المكلف طرق الغش والاحتيايل، مرتكباً بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون"³.

يقصد بالغش الضريبي "تمكّن المكلف كلياً أو جزئياً من التخلص من تأدية الضرائب المستحقة عليه، وذلك عبر ممارسة الغش والتزوير في القيود ومخالفة القوانين والأنظمة الضريبية المعتمدة"⁴.

ومنه نستخلص أن "الغش الضريبي هو التهرب من الضريبة بطريقة غير مشروعة من أجل التخلص من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً، مما يؤدي إلى مخالفة القوانين والأنظمة المعتمدة".

الفرع الثاني: التهرب الضريبي

يعد التهرب الضريبي من المشاكل الأساسية التي تعاني منها جميع الدول سواء المتقدمة أو النامية، وهذا ما يؤدي إلى تقليص مداخيل الدولة وبالتالي التقليص في تمويل النشاطات الاقتصادية والاجتماعية.

هناك عدة تعاريف للتهرب الضريبي، نذكر البعض منها:

¹ - نادية فوضيل، الغش نحو القانون، دار الهومة لطباعة والنشر والتوزيع، سنة 2005، ص: 51.

² - يوسف رشيد، بومدين بكريتي، دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، تحديات النظام الضريبي الجزائري في ظل التحولات الاقتصادية، مجلة دراسات جبائية، دورية علمية محكمة متخصصة، العدد 08، سنة 2016، ص: 37_56.

³ - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار الهومة، بوزريعة، الجزائر، سنة 2003، ص: 155.

⁴ - خالد شحاتة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل، عمان، الأردن، طبعة (2)، سنة 2005، ص: 215.

الفصل الأول: الاطار النظري لدور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

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

كما يعرف أيضا بأنه: "ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر، ولتحقيق التهرب الضريبي يتخذ المكلف القانوني عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة".²

وأيضاً: "التهرب الضريبي هو الفعل الشخصي الذي يقوم به المكلف وذلك باستعمال تقنيات قانونية مؤسدة معتمدة على حرية التسيير، تسمح له باختيار وضعية جبائية محدد للحصول على نتائج اقتصادية مساوية لنتيجة جبائية مقبولة".³

ومن خلال التعارف السابقة يمكن أن نستخلص التعريف التالي: "التهرب الضريبي هو الامتناع عن أداء الواجب الجبائي من طرف المكلف بدفع الضريبة سواء باستغلال الثغرات القانونية أو بالتجنب الضريبي، باستعمال طرق مشروعة أو غير مشروعة".

الفرع الثالث: الفرق بين الغش والتهرب الضريبي

يكمن الفرق بين الغش والتهرب الضريبي في كون أن هذا الأخير يعتمد على استغلال الثغرات والفجوات الموجودة في التشريع والتي تشكل منافذ لتدنية العبء الجبائي على المكلف القانوني بدفع الضريبة ولا مسؤولية له أمام القانون، أي لا يعاقب عليه القانون، أما الغش الضريبي فهو التملص من دفع الضريبة بصفة إرادية بانتهاج سبل التزوير والتدليس، ويكون المكلف في هذه الحالة مسؤول أمام القانون، وفي حالة اكتشافه يتحمل غرامات مادية ومعنوية.⁴

جدول رقم(01): أوجه التشابه والاختلاف بين الغش والتهرب الضريبي

أوجه الاختلاف		أوجه التشابه
التهرب الضريبي	الغش الضريبي	
- تخرب مشروع أي باستغلال الثغرات والفجوات الموجودة في	- تخرب غير مشروع أي مخالفة مباشرة للقانون؛	- اختلال توازن النظام الجبائي؛ - تخفيض المداخل الجبائية للخزينة

¹ - حميد بوزيد، جباية مؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، طبعة (3)، الجزائر، سنة 2010، ص: 39.

² - ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، طبعة (1)، دار قرطبة لنشر و التوزيع، الجزائر، سنة 2004، ص: 6.

³ -A.Margairez, La fraud fiscale et ses succédanés, deuxieme edition- corrigée, 1977,p 30.

⁴ - بجاوي نصيرة، دراسة حول الغش والتهرب الجبائيين، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير ، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، سنة 1997-1998، ص:44.

الفصل الأول: الإطار النظري لدور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

<p>القانون؛ - المكلف غير مسؤول أمام القانون؛ لا يتحمل المكلف عقوبات نتيجة التهرب الضريبي.</p>	<p>- المكلف القانوني مسؤول أمام القانون؛ - في حالة اكتشاف الغش من طرف الإدارة الجبائية يتحمل المكلف غرامات وعقوبات مادية ومعنوية.</p>	<p>العمومية؛ - كلاهما ناتج عن انعدام الحس المدني وسوء النية؛ - يؤدي كلاهما إلى المساس بإنتاجية الاقتصاد الوطني؛ - يتسببان في خلق فجوات بين عدالة إخضاع أفراد المجتمع لضريبة نظرا للاختلال الذي يحدثانه؛ - التأثير على نفسية المكلفين الملتزمين نظرا لتحملهم العبء الضريبي بشكل غير عادل مقارنة بالآخرين الذين يقومون بالغش أو التهرب من الالتزام الضريبي.</p>
---	---	---

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعطيات السابقة

الفرع الرابع: أنواع الغش الجبائي

تعددت تصنيفات الغش الضريبي فيمكن تصنيفه حسب درجة التعقيد، حسب المشروعية، وحسب الحدود الجغرافية

أولاً: حسب درجة التعقيد

يستخلص من هذا التصنيف نوعين:

1- **الغش البسيط:** يتمثل في تقديم معلومات خاطئة أو ناقصة للإدارة الجبائية من أجل تضليلها، ومن أهم هذه المخالفات نذكر:¹

- النسيان الطوعي لإحدى العناصر التي تدخل في حساب الضريبة؛
- عدم دقة التصريحات المقدمة من طرف المكلف وكفائتها، وهذا التهرب يؤدي إلى تطبيق مجموعة من الغرامات والعقوبات التي يحددها القانون الجبائي.

2- **الغش المركب:** هو مرادف لعبارة الطرق التدليسية، ويقصد به إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتجات التي تطبق عليها الضريبة من طرف الشخص المدين بها، وتقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد عليها عند طلب الحصول، إما على تخفيض أو خصم أو إعفاء أو استرجاع لضريبة، وإما الاستفادة من الامتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات من المدينين.¹

¹ - J. C Martinez, lafraud fiscale, éd PUF, France, 1999, p53.

الفصل الأول: الاطار النظري لدور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

ثانيا: حسب المشروعية

- 1- الغش الضريبي المشروع (تجنب الضريبة) : أو ما يسمى بالتجنب الضريبي ويقصد به تخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة استفادته من الثغرات الجبائية الموجودة بفعل تعقد النظام الجبائي أو عدم صياغة القوانين، هذا ما يفسح المجال إلى العديد من التأويلات فهذه الاستفادة لا تعد مخالفة للقانون ما دام يتصرف في إطار قانوني جعلها له المشرع من خلال سلسلة من الإعفاءات والتخفيضات أو خدمات قد تعود عليه بنتائج أكثر امتيازاً.²
- 2- الغش الضريبي الغير مشروع: وهو عبارة عن تهرب من الضريبة بطريقة غير مشروعة أي بمخالفة مباشرة للقانون الجبائي، فهو تخلص من الضريبة و إعطاء عرض خاطئ للواقع أو تفسير مضل، ومن أجل ذلك يستعمل المكلف طرق الغش والاحتيال مرتكبا جرائم مالية يعاقب عليها القانون.³

ثالثا: حسب الحدود الجغرافية: ويشمل نوعين محلي ودولي:

- 1- الغش الضريبي المحلي: يحدث هذا النوع في نطاق الدولة الموجود بها المكلف، حيث لا يتعدى أفعال التزوير التي يقوم المكلف هذه الحدود باستغلال الثغرات الموجودة في النظام الجبائي، أو بطرق وأساليب أخرى مثل التهرب عن طريق الامتناع ويسمى بالتجنب الضريبي، بحيث يؤدي امتناع المكلف عن القيام بالتصرف المنشئ للضريبة حتى يتجنب دفعها، مثل رفض استيراد بعض السلع الأجنبية لتفادي الضرائب الجمركية عدم تقديم المكلف تصريحا ضريبيا من النشاط الخاضع للضريبة ومعتمد في ذلك على وجود مقر لنشاطه من جهة إلى أخرى وفي هذه الحالة يكون الغش شبه تام.⁴
- 2- الغش الجبائي الدولي: يتمثل هذا النوع من الغش في عدم دفع الضرائب داخل البلد وتحويل المداخيل إلى بلد آخر، قصد التقليل من المبالغ المقتطعة وارتفاع الغش بسبب التطور الذي عرفته المبادلات الدولية وارتفاع الكبير في حركة رؤوس الأموال، ويمكن الغش الدولي من استعمال النصوص التشريعية والقانونية، حيث أن المكلفين لديهم كل الحرية في فتح مقرات في بلد آخر توجد فيه تسهيلات جبائية.⁵

المطلب الثاني: أسباب و أساليب الغش الضريبي

يرجع الانتشار الواسع للغش الضريبي إلى عدة أسباب أدت إلى حدوثه، وهذا بانتهاج وإتباع عدة أساليب يقوم المكلف القانوني بهدف التخلص من العبء الضريبي.

1 - المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة لضرائب، وزارة المالية، الجزائر، سنة 2018، ص:51.

2 - غازي حسين عناية، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الأفاق، الأردن، سنة 1998، ص:181.

3 - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص: 155.

4 - غازي حسين عناية، النظم الضريبية في الفكر المالي الإسلامي، مؤسسة شباب الجامعة، لبنان، ص:342.

5 - andré margairaz, la fraude fiscale et ses sussédanés, 2^{eme} édition, 1987, P30.

الفصل الأول: الإطار النظري لدور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

الفرع الأول: أسباب الغش الجبائي

يرجع الانتشار الواسع للغش الضريبي إلى تعدد الأسباب المؤدية إليه، منها ما يلي:

1- الأسباب المرتبطة بالمكلفين: تعود هذه الأسباب إلى بعض الاعتقادات السائدة لدى أغلب المكلفين بالضريبة وربما يصل الأمر إلى

غالبية أفراد المجتمع، حيث يتم تداول جملة من الانطباعات السلبية حول الجباية ككل ويمكن حصرها في العناصر التالية:¹

- الاعتقاد أن الضريبة هي اقتطاع مالي دون مقابل؛
- الاعتقاد أن المتهرب من الضرائب هو سارق يقوم بسرقة الدولة وهي شخص معنوي؛
- سوء تخصيص النفقات العمومية حيث يشعر المكلفون بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود عليهم بالمنفعة العامة؛
- الاعتقاد الديني حول عدم شرعية الضريبة لأنها لا تستند على معتقدات عقائدية.

2- الأسباب المرتبطة بالمصالح الجبائية: تتمثل هذه الأسباب في وجود مجموعة من النقائص والسلبيات التي تشوب تنظيم وعمل

المصالح الجبائية والموظفين الذين يعملون فيها، ومن أهمها:²

- غياب المفاهيم الحديثة في تسير المصالح الجبائية لذلك يجب التركيز على تطوير تسير الموارد البشرية وفق المفاهيم العلمية الحديثة المستندة على العلاقات الإنسانية؛
- ضعف التكوين في المجال الضريبي، بحيث يفتقر إلى برامج التكوين في هذا المجال؛
- سيادة الأساليب الكلاسيكية في العمل الإداري إذ لازالت الملفات تعالج بطريقة يدوية بطيئة؛
- ضعف نظام المعلومات في تسيير المادة الجبائية أو المعلومات الجبائية.

3- الأسباب المرتبطة بالقوانين الجبائية: ينظم كل العمليات المتعلقة بالجباية جملة من التشريعات الجبائية ابتداء من تحديد الأوعية

والمعدلات الجبائية وانتهاء بتحصيلها من المكلفين بها، وما يميز هذه التشريعات بعض العيوب في بعض الجوانب، ونلخصها في النقاط التالية:

- تعقد التشريعات والقواعد الضريبية، وهذا ما يترك مجالاً لتأويلات كبيرة خاصة أثناء التطبيق كما أن التشريعات الضريبية غير منسجمة وغير مترابطة وتحتوي على الكثير من الإبهام والتعقيدات والثغرات الأمر الذي يترك مجالاً للغش والتهرب الضريبيين.³

➤ عدم استقرار التشريعات الجبائية عدا التعديلات المتوالية وإلغاء بعض الأحكام الجبائية التي تستحدث بمناسبة قوانين المالية السنوية والتكميلية، فبهذه السرعة لم تتمكن لا العناصر الجبائية ولا موظفو الإدارة الجبائية من استيعاب مضمون النظام

الجبائي.¹

1 - ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص: 11.

2 - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص: 160.

3 - عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، الطبعة (1)، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، بدون سنة نشر، ص: 237.

الفصل الأول: الاطار النظري لدور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

- إن كثرة وتعدد الضرائب وارتفاع سعرها، يجعل وطقتها تشتد على المكلف فيكون حافزا للتهرب منها والثابت أنه كلما ارتفع معدل الضريبة وازداد عبئها أدى ذلك إلى التهرب من.²
 - عدم مرونة النظام الجبائي والذي يجب أن يرتبط بالتنمية وطبيعة تطور الأنشطة الاقتصادية، لذلك يجب تتبع أساليب عمل مرنة تتلاءم مع الظروف الاقتصادية العامة.³
 - ضعف وعدم صرامة القوانين في معاقبة المهربين، فإذا قلت احتمالات محاسبتهم وانخفاض معدل العقوبة في حالة المحاكمة سيؤدي هذا في النهاية إلى فتح المجال لمزيد من جرائم الغش والتهرب الضريبيين.⁴
- 4- الأسباب المرتبطة بالظروف الاقتصادية: تؤثر الظروف الاقتصادية التي تمر على كل من الدولة والمكلف على انتشار الغش والتهرب الضريبيين أوساط المكلفين، ويمكن تلخيص هذه الظروف لكلا الطرفين كما يلي:⁵
- يرتفع الغش والتهرب في أوقات الكساد ويقل في أوقات وفترات الرخاء؛
 - تؤثر الظروف الاقتصادية الخاصة بالمكلف على الغش والتهرب الضريبي حيث نجد أن المكلف يميل نحو التهرب من دفع الضريبة كلما ساء مركزه المالي والعكس صحيح.
- 5- الأسباب المرتبطة بالظروف السياسية: يرى البعض أن استخدام الأموال المحصلة في أغراض خاصة وغير مالية يجعل بعض الطبقات التي تتحمل الضريبة أكثر من غيرها تشعر بالظلم لعدم الاستخدام الأمثل لنفقات العمومية وذلك من طرف الحكام.⁶
- أما فيما يخص الحالة الجزائرية فقد تميزت الظروف السياسية التي سادت البلاد ومنذ الاستقلال كما يلي:⁷
- الاختيار الأيديولوجي والسياسي الذي اعتمده السلطات العمومية غداة الاستقلال والمتمثل في النظام الاشتراكي، مما كان له أثر مميز في تكوين وبلورة النظام الجبائي؛
 - وجود مورد هام من المحروقات جعل السلطات العمومية تعتبر الموارد الجبائية العادية ثانوية، أدى إلى ظهور نوع من التراخي في صياغة الاقتصادية الجبائية حسب المعطيات الداخلية، ومحاربة الغش الضريبي لم تكن من الأولويات الوطنية، وما زال الوضع قائما (الغش الضريبي)، إضافة إلى الوسائل الضرورية لمواجهة الظاهرة التي لم تكن في متناول المصالح الجبائية.

1 - سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات الخاسوبية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، الجزائر، سنة 2011-2012، ص: 77.

2 - عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، مرجع سابق، ص: 225.

3 - قحطان السيوفي، اقتصاديات المالية العامة، دار الطلاس للنشر، بدون بلد النشر، سنة 1998، ص: 162.

4 - عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، الدار الجامعية الجديدة للنشر، مصر، سنة 2006، ص: 114.

5 - سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات الخاسوبية، مرجع سبق ذكره، ص: 78.

6 - محمد يسري عثمان، اقتصاديات المالية العامة، طبعة (1)، بدون دار وبلد نشر، سنة 1995-1996، ص: 22.

7 - سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات الخاسوبية، مرجع سابق، ص: 78.

الفصل الأول: الإطار النظري لدور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

الفرع الثاني: أساليب الغش الضريبي

يتقن المكلفين بالضريبة ويتكثرون عدة أساليب لا يمكن حصرها من أجل تفادي الضريبة، وذلك باستعمال مختلف الطرق والأساليب الاحتمالية واستغلال الثغرات القانونية والنواقص الموجودة في القوانين الجبائية، والتي تكون عن طريق التحايل المادي أو عن طريق التحايل القانوني وإما عن طريق التلاعب بالعمليات الحسابية.

أولاً: الغش عن طريق التحايل المادي

يعتبر الغش الضريبي عن طريق التحايل المادي أقل فعالية من الغش عن طريق التحايل القانوني، وهذا يتمثل في عدم التصريح القانوني للمواد والمنتجات والأرباح التي تدخل في احتساب الاقتطاع الضريبي، بحيث أن المكلف بالضريبة يغير واقعة مادية بطريقة غير قانونية، بإخفائه للسلع والمواد الخاضعة للضريبة وجعلها بعيدة عن مراقبة الإدارة الجبائية.¹

كما اعتبر المشرع الجزائري أن الإخفاء يمكن أن يكون جزئياً أو كلياً كما يلي:

❖ **الإخفاء الجزئي:** يكون الإخفاء جزئياً عندما يقوم المكلف بإخفاء جزء من البضاعة أو السلعة التي تكون من المفروض خاضعة للضريبة، وذلك من أجل إعادة بيعها في السوق الموازية.²

كما يظهر هذا الإخفاء أيضاً عندما يقوم المكلف بالضريبة بالإعلان عن قيمة أقل من القيمة الحقيقية للضريبة وإخفاء أملاكه بصفة جزئية، كحالة المكلف الذي صدر في حقه أمر بالحجز على أمواله حتى تستوفي الإدارة الجبائية الضريبة الصادرة في حقه من ثمن بيع الأموال المحجوزة، فيقوم المكلف في هذه الحالة تدبير إعساره عن طريق إخفاء أمواله، وتوجد حالات أخرى أين يعتمد فيها المكلف عند تحايله على البيع والشراء نقداً ودون فواتير في جزء من نشاطه كما يمكن له أن يقوم بالتحويل المباشر للأموال العقارية والممتلكات الموروثة دون التصريح بها، كالتصرف الذي يقوم به المكلف في أمواله للورثة قبل وفاته، فيقوم بإخفاء بعض أموال التركة خاصة المنقولة منها، وبعد توزيع الميراث يتم التصرف فيها دون علم الإدارة الجبائية.³

❖ **الإخفاء الكلي:** يكون الإخفاء كلياً عندما يسعى المكلف بالضريبة إلى التخلص من دفعها نهائياً، يؤدي هذا النوع من التحايل إلى إنشاء اقتصاد خفي غير مصرح به وغير قانوني، وذلك في ظروف سرية عن طريق السوق الموازية ويرجع ذلك إلى غياب الرقابة الجبائية لمواجهة هذا النوع من الغش، نظراً لما يعترض الإدارة الجبائية من صعوبات في إخضاع التبادلات التي تتم في السوق الموازية، كما يعتبر احتيالا مادياً عند قيام المكلف بالضريبة بعرقلة أعوان الإدارة الجبائية المؤهلين لإثبات المخالفات القانونية أو التنظيمية.

¹ - andré margairaz, la fraude fiscale et ses susedanés, 2^{eme} édition, 1987, P32.

² - نفس المرجع، ص:32.

³ - غضبان خديجة، التحقيق الجبائي ودوره في مكافحة الغش والتهرب الضريبي، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الوادي، الجزائر سنة 2014، ص:33.

الفصل الأول: الاطار النظري لدور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

ثانيا: الغش عن طريق التحايل القانوني

بالإضافة إلى أسلوب التحايل المادي الذي يعمل على إرساء الاقتصاد السري بعيدا عن المراقبة، والذي يكون بمبادرة المكلف والجهود التي يبذلها من أجل الغش والتهرب من دفع الضريبة سواء كليا أو جزئيا، يبرز أسلوب آخر يتمثل في التحايل عن طريق عمليات قانونية بحيث يعتبر أحد الأشكال الأكثر خطورة، كما يعتبر الأسلوب الأكثر استعمالا وتنفيذا.

يتم التحايل القانوني عن طريق استغلال الثغرات القانونية الموجودة في النظام الجبائي لصالح المكلفين الذين يستعينون بأهل الخبرة والاختصاص لاستنباط طرق التحايل مستندين بذلك إلى النصوص القانونية، ويتجلى ذلك في إيجاد حالات قانونية تسمح للمكلف بالضريبة بالاستفادة من مزايا ليس له الحق فيها وذلك من خلال وضعية قانونية مخالفة للوضعية الحقيقية التي هو عليها¹، ومن هنا فإن التحايل القانوني يتحقق وفق شكلين هما:

❖ **التكليف الخاطئ للعمليات القانونية:** يتجسد هذا النوع من التحايل عن طريق التطبيق الخاطئ لبعض العمليات وهذا لمحاولة تبرير نشاط ما مخالف للضريبة على نشاط آخر، بحيث أن المكلف يقوم بتزييف واقعة أو حالة قانونية خاضعة للضريبة إلى وضعية أخرى مشابهة لها وذلك بجعلها معفاة من الضريبة، أو خاضعة لسعر ضريبي أقل كقيام المكلف بالأعمال التالية:

➤ المكلف في نظام الإعفاءات، كتوزيع أرباح الشركات على المساهمين في شكل رواتب وأجور لتتخفف نسبة الضريبة على أرباح الشركات (IBS) والضريبة على الدخل الاجمالي (IRG)؛

➤ التلاعب أو التهرب عن طريق التعديل في برنامج الكمبيوتر بحيث يصبح يعمل بطريقة تحقق أغراض المحتال؛

➤ قيام المكلف بتمرير حالة البيع على أساس أنها هبة وذلك من أجل التخلص من دفع مستحقاته الضريبية؛

➤ قيام المكلف بإشهار إفلاسه من أجل التهرب من دفع الضريبة بعد أن يقوم بتسجيل ممتلكاته باسم أولاده.

❖ **التحايل عن طريق عمليات وهمية:** يلجأ المكلف بالضريبة إلى استغلال الثغرات الموجودة في القانون

من أجل الإفلات من دفع الضريبة، بتركيب عمليات وهمية ويستعمل هذا النوع من التحايل غالبا في مجال الرسم على القيمة المضافة (TVA) و يتمثل في إنشاء فواتير مزيفة لعمليات البيع والشراء من طرف المكلف، الذي يستطيع من خلالها الاستفادة من حق خصم الرسم على المشتريات.²

يلجأ المكلف إلى مثل هذه الطريقة ظنا منه أن التحقيقات الجبائية تقوم على مطابقة القيود المحاسبية للوثائق التبريرية المقدمة، ولأجل ذلك يقوم المكلف بتأسيس نظام تهرب قائم على كتابات حسابية متناقضة فيما بينها وتبريرها بفواتير وهمية وهذا ما يسمح بالاستفادة من تخفيض الرسم على القيمة المضافة الخاص برقم الأعمال.¹

¹ - بوزرور حزية، بوزيدي كاهينة، **التهرب الضريبي في الجزائر وآليات مكافحته**، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، فرع قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، تخصص القانون العام للأعمال، جامعة عبد الرحمان ميرة - بجاية -، سنة 2018، ص: 35.

² - رجال ناصر، **سياسة مكافحة الغش والتهرب الضريبي - دراسة مقارنة بين الجزائر، تونس والمغرب**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص تسيير مؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر - باتنة، الجزائر، 2013-2014، ص: 66.

الفصل الأول: الإطار النظري لدور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

ثالثا: الغش عن طريق التحايل المحاسبي

يعتبر هذا النوع من التحايل بالإضافة إلى الأساليب سالفة الذكر، إحدى الطرق التي يلجأ إليها المكلف من أجل التملص من دفع الضريبة، حيث يقوم بالتلاعب المحاسبي وذلك إما بتضخيم التكاليف أو تخفيض الإيرادات أو بهما معا، باعتبار أن المحاسبة قاعدة للرقابة من طرف الإدارة الجبائية، يتم التحايل عن طريق العمليات المحاسبية بطريقتين هما:

❖ **تضخيم الأعباء والتكاليف الجبائية والمحاسبية:** يقوم المكلف بخصم الأعباء والتكاليف الجبائية والتي تطرق إليها المشرع الجزائري في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ويشترط أن تكون الأعباء لها علاقة مباشرة بالنشاط الذي يقوم به المكلف وأن تكون مبررة بوثائق الثبوتية وفي الحدود التي وضعها القانون.²

هناك بعض المكلفين الذين يبالغون في استغلال هذا الحق وذلك في تقدير تكاليف ليست لها علاقة بالنشاط الممارس وهذا بهدف تخفيض المبلغ الخاضع للضريبة، ومن الأساليب نذكر منها:

- **تسجيل عمال وهميين:** يلجأ المكلف إلى تسجيل أجور عمال لا وجود لهم في الوثائق المحاسبية، بحيث تؤدي هذه العملية إلى تضخيم الأعباء كنتيجة عكسية تؤدي إلى خفض نسبة الضرائب كما يمكن أن يكون المستخدمين أو العمال موجودين في الواقع ويشغلون مناصب ثانوية لتضخيم رواتبهم.³
- **التكاليف العامة الغير مبررة:** يسمح المشرع للمكلف بالضريبة بخصم الأعباء بشرط أن تكون لها علاقة بنشاط المكلف، كما يشترط أيضا أن تتعلق بالتسيير العادي للمؤسسة وأن تكون مبررة بالوثائق اللازمة، كما يجب أن تعبر عن تخفيض الإيراد الصافي للمؤسسة، لكن المكلف لا يعمل بهذه الشروط فيسجل أعباء خارج نشاط المؤسسة من أجل خلق أعباء غير مرتبطة بالمؤسسة مثل: صيانة سيارة خاصة وتسجيل نفقات باسم المؤسسة.⁴
- **تقنية الإهلاك:** يقصد به النقص التدريجي في قيمة الأصل الثابت لدى المؤسسة مع مرور الوقت ويعتبر عبء من الناحية المحاسبية، وبالتالي يعد من نفقات الاستغلال لذلك سمح المشرع للمكلف بالضريبة بخصم

1 - نفس المرجع، ص 67.

2 - المواد (169-170-171) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص: 44-45.

3 - غضبان خديجة، التحقيق الجبائي ودوره في مكافحة الغش والنهيب الضريبي، ذكره، ص: 32.

4 - غضبان خديجة، التحقيق الجبائي ودوره في مكافحة الغش والنهيب الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص: 32.

الفصل الأول: الاطار النظري لدور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

قيمة الإهلاك من الأرباح المحقق، كما أن المشرع لم يقيم بتحديد معدل الإهلاك بل يمكن للمؤسسة باعتمادها لمعدل معين يطبق لإهلاك الأصل من الأصول الثابتة، مقترنا بذلك لشروط التالية:¹

➤ أن يخص الإهلاك الأصول الثابتة؛

➤ أن تكون الأصول محل استغلال؛

➤ أن لا يتجاوز مجموع الإهلاك القيمة الاسمية للأصل؛

➤ أن يقيد الإهلاك محاسبيا.

❖ **تخفيض الإيرادات:** يلجأ المكلف إلى هذا النوع من التحايل بغرض التملص من دفع الضريبة كليا، إذ يعتمد على التصريح بأرباح أقل من التي حققها ويقوم بتخفيض الوعاء الضريبي وإخفاء رقم أعماله، حيث يتبع المكلف بالضريبة عند تخفيضه للإيرادات عدة طرق وملخصة كما يلي:²

➤ هناك بعض المبيعات التي تتم بدون فواتير ويتم الدفع نقدا؛

➤ التخفيض من مبلغ المبيعات محاسبيا وذلك عن طريق تسجيل بضائع وهمية أو خصومات ممنوعة بشكل مبالغ فيه؛

➤ عدم القيام بتسجيل محاسبي لبعض التنازلات عن الاستثمارات المحققة لفائض القيمة؛

➤ لجوء بعض المكلفين بالضريبة إلى تسجيل قيمة المبيعات بأقل من ثمنها الحقيقي وذلك بالتواطؤ مع الزبون.

من جملة المفارقات المعتمدة من قبل المكلف والتي تلفت انتباه المدقق الجبائي عندما تخفض قيمة المشتريات بشكل كبير تؤدي إلى التباين في الربح الإجمالي.

المطلب الثالث: آثار وطرق تقدير الغش الضريبي

الفرع الأول: آثار الغش الضريبي

تعتبر الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة أهداف، لذلك فإن الإخلال بالواجب الجبائي يؤثر على الدور المنوط بها، وذلك في ظل غياب نظام جبائي فعال يضمن التحصيل الأمثل للموارد الضريبية المقررة وعليه يؤدي الغش الضريبي إلى عدة آثار سلبية يمكن تصنيفها كما يلي:

1- الآثار المالية:

يؤدي الغش الضريبي إلى الإضرار بالخزينة العمومية بحيث يفوت على الدولة جزء من الموارد، ويترتب عن ذلك عدم قدرة الدولة على الإنفاق العام، وبالتالي تصبح عاجزة عن أداء واجباتها الأساسية، وفي ظل هذا العجز تضطر الدولة إلى اللجوء إلى مصادر أخرى لتمويل هذا العجز.

¹ - ونادي رشيد، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الجبائي، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، فرع العلوم الاقتصادية، تخصص التخطيط، جامعة الجزائر 03، سنة 2002، ص: 42.

² - بوزور حيزية، بوزيدي كاهينة، التهرب في الجزائر وآليات مكافحته، مرجع سبق ذكره، ص: 40.

الفصل الأول: الإطار النظري لدور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

ويمكن اعتبار الغش الضريبي حائلا دون تحقيق الأهداف القاعدية للضريبة والمتمثلة في نقدية الخزينة بالإيرادات الكافية لتغطية النفقات ولتنفيذ ميزانية الدولة التي تواجه أعباء مختلفة، وعليه تبقى الجباية تشكل البعد الاستراتيجي للتكفل بالنفقات العامة، وتكتسي أهمية كبرى إذ يؤدي نقص الأموال في الخزينة العامة إلى عجز الدولة جزئيا عن تنفيذ المشاريع النافعة، إذ أن نقص الموارد الجبائية يؤدي إلى وقوع اختلال مالي بين الإيرادات العامة والنفقات العامة ومنه العجز في الميزانية العامة التي يشترط فيها التوازن، خاصة أمام تراجع الموارد الأولية و الأساسية المصدرة إلى الأسواق العالمية وتدهور قيمة العملات العالمية مع انخفاض مردودية الجباية البترولية لبعض الدول بعد أن كانت تغطي جانبا من إيرادات الميزانية العامة.

لذلك نجد فجوات تسجلها الميزانية العامة تعود أغلبها إلى نقص المردود الضريبي الناتج عن الغش والتهرب الضريبي، وعليه تلجأ الدولة إلى البحث عن مصادر أخرى للتمويل تكون سببا في الضغط على التنمية الاقتصادية لما تشكله من آثار سيئة، ومن بين هذه المصادر ما يلي:¹

1- **الإصدار النقدي:** هو طبع قدر من النقود ويطلق عليه كذلك التمويل بتضخم، وينتج عنه ارتفاع مفرط للأسعار دون أن تقابله زيادة في الإنتاج، مما يؤدي إلى ظهور التضخم باختلاف أنواعه ونقص القدرة الشرائية للمواطنين، وتغير نمط الاستهلاك بالإضافة إلى انخفاض الصادرات في البلد مما ينجر عنه قصور في الحصول على العملة الصعبة واللجوء إلى السوق الموازية في التعاملات الاقتصادية.

2- **الدين العام:** يؤدي اللجوء إلى الدين العام باختلاف مصادره (داخلي، خارجي) ومدته (طويل، قصير) وطريقة اكتسابه (عام أو عن طريق البنك)، إلى آثار سلبية على الاقتصاد الوطني، وعلى رأسها اختلال ميزان المدفوعات حيث تتحمل الأجيال المستقبلية أعباء هذه القروض العامة وخاصة إذا استخدمت كمصاريف استهلاكية، أما إذا استخدمت في المشروعات الاستثمارية فإن العبء يكون عليها.

يلزم الدين العام الدولة بتدبير المورد المالي لتسديد القروض مما ينتج ضغط على عناصر الإنفاق العام، مما يقلل القدرة الشرائية للمستفيدين بالإضافة إلى فقدان الثقة في الدولة نتيجة لعدم قدرتها على تسديد ديونها، وبالتالي تمتنع الهيئات المالية والأفراد على إقراضها، بالإضافة إلى التدخل الأجنبي نتيجة لعدم القدرة على تسديد الديون الخارجية، وبالتالي الخضوع للتبعية الأجنبية.

3- **التأثير على التجارة الخارجية:** لارتباط الدولة بالحيط الخارجي فإنها تعمل على ترقية التجارة الخارجية من خلال فتح السوق

الوطنية على الأسواق العالمية، وذلك من أجل توفير حاجاتها الضرورية من السلع الرأسمالية وكذلك تصدير منتجاتها الوطنية لجلب العملة الصعبة، فإن كان التصدير بكميات كبيرة ازدادت قدرة البلد على زيادة استيراد السلع الضرورية ويعمل ذلك على إثراء الخزينة العامة، ولكن المشكلة في البلدان النامية أنها تقوم بتصدير المواد بأسعار منخفضة والاستيراد بأسعار مرتفعة، فتلجأ إلى الخزينة العمومية لتغطية النقص، وفي

¹ - بدو لوزيرة، قاري حياة، الغش الضريبي وآليات مكافحته، مذكرة ليسانس، تخصص نقود مالية وبنوك، جامعة البويرة، الجزائر سنة 2010-2011، ص:

الفصل الأول: الاطار النظري لدور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

حالة وجود عجز في الخزينة نفسها فإن ذلك يؤثر سلبا على التجارة الخارجية للدولة، وبالتالي تضطر إلى جلب رؤوس أموال خارجية لتنشيط عملية التنمية الاقتصادية، أو اللجوء إلى الموارد المالية الأخرى التي لها أثر بالغ على المكلف بالضريبة فيما بعد، كرفع في نسبة معدل الضريبة حيث يؤدي إلى الغش والتهرب، ولذلك فإن عرقلة الضرائب تؤدي إلى التأثير على الإنفاق العام من خلال العجز.¹

2- الآثار الاقتصادية:²

يتفق معظم الاقتصاديين أن الخزينة العمومية عرفت نزيفا ماليا حادا و هذا نتيجة للغش و التهرب الضريبيين اللذان يؤثران و بشكل كبير على عمليات الإنتاج والتجارة، فالغش الضريبي يسمح للمكلف بأن يقوم بتخفيض سعر التكلفة و بيع منتجاته بسعر منخفض مقارنة بأسعار تنافسيه في السوق أو حتى بأقل من سعر التكلفة و ذلك دون تأثير على أرباحهم، وكذا جلب الزبائن بمنح معدلات خصم أكبر من التي يمنحها منافسون آخرون أو زيادة كمية الإنتاج والتحسين من نوعيته، مقارنة بالمنتجين الآخرين الذين يقومون بدفع مستحقاتهم الجبائية، الأمر الذي يؤدي إلى اشتداد التنافس في غياب الرقابة الصارمة.

وهذا ما خلق نوع من التشجيع، فالمؤسسات أو الأفراد الذين يلجؤون إلى الغش الضريبي يصبحون المثال الذي تقتاد به المؤسسات الأخرى، مما يؤخر تحقيق التنمية أو التقدم الاقتصادي من جهة، ومن جهة أخرى يعطي الغش الضريبي يعطي توجيهها وهما للنشاط الاقتصادي عندما يصبح الشغل الشاغل للمكلفين التفكير في كيفية التهرب من دفع الضريبة، و بذلك فهم يوجهون مصالحهم الاقتصادية أكثر حسب الاعتبارات الجبائية و ليس الاعتبارات الاقتصادية.

قد يؤدي كذلك إلى ندرة رؤوس الأموال بحيث يقوم المكلف بإخفاء أرباحه لتجنب احتمال اكتشاف الإدارة الجبائية لإفلاته من واجبه الضريبي، فيلجأ إلى الاكتناز إما على الشكل النقدي أو على شكل معادن نفيسة كالذهب... الخ أو عن طريق فتح حسابات بنكية في الخارج أو استثمار هذه الأموال في البلدان أين تكون الاقتطاعات الجبائية فيها إما معدومة أو اقل مما عليه في بلده.

3- الآثار الاجتماعية:

لا يقتصر أثر الغش الجبائي على الجانب المالي والاقتصادي، بل يتعداهما ليشمل الجانب الاجتماعي إذ يؤدي إلى إضعاف روح التضامن بين الأفراد في المجتمع، كما يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل العبء الجبائي، إذ يتحمل البعض الضريبة بكاملها، بينما يتخلص منها الذين تمكنوا من التهرب منها، أي عدم عدالة توزيع العبء الضريبي.

تؤدي كثرة الغش الضريبي بلجوء الدولة إلى رفع معدلات الضرائب الموجودة أو إضافة ضرائب جديدة فيزداد العبء على من لم يتهرب منها، لذلك تصبح الضريبة عامل إفساد أخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء المشروعة أو غير المشروعة قصد التحايل و الإفلات من الواجب الجبائي.

¹ - يونس أحمد البطريق، حامد أحمد المجيد دراز، أحمد عبد الله، المالية العامة، دون دار نشر، مصر، 1995، ص: 157.

² - ناصر مراد، الغش والتهرب الضريبي في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص: 17.

الفصل الأول: الإطار النظري لدور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

ومن خلال ما سبق يمكن حصر آثار الغش الجبائي في النقاط التالية:¹

- الإضرار بالخزينة العمومية؛
- يؤدي إلى نقص الموارد في الدولة وإلى إضعاف قدرتها على القيام بواجباتها المختلفة؛
- اللجوء الكثيف إلى الغش والتهرب الضريبيين يدفع بالدولة إلى الاقتراض الذي يمكن أن يزيد من حجم المديونية.

الفرع الثاني: طرق تقدير الغش الجبائي

يعتبر تحديد الغش الضريبي حاسبا بالأرقام والإحصائيات هاما وضروريا وذلك لتمكن الدولة من توجيه سياستها الجبائية نحو الغاية المنشودة من زيادة الحصيلة والحد من الغش، والواقع أن قياس الغش سواء باستعمال الأسلوب المطلق أو الأسلوب النسبي، يبدو مستحيلا من الناحية العلمية لأن ظاهرة تكميم الغش الضريبي لا تزال في مرحلتها الأولية، وهذا ما يبرر استعمالنا لمصطلح "التقدير" بدل مصطلح "القياس" لأن هذا الأخير يدل على الدقة.

ومن هذه الطرق ما يلي:

أولا: طريقة الاقتصاد السري

يشمل الاقتصاد السري مجمل النشاطات و المداخل غير المصرح بها للإدارة الجبائية من طرف المكلفين، وغير المدرجة ضمن الناتج الوطني الخام، ويتم تقدير حجمه وفق الطرق التالية:

1- المنهج النقدي: وفقا لهذا المنهج يتم تقدير حجم الاقتصاد السري من واقع الطلب على النقود، على افتراض أن معاملات الاقتصاد السري تتم نقدا، وأن الزيادة في الاقتصاد السري سوف تزيد في الطلب على النقود، وتوجد ثلاثة أشكال كما يلي:²

1-1- متغير المعدل الثابت: يركز هذا المبدأ على فرض وجود معدل نقدي ثابت في ظل عدم وجود الاقتصاد السري، ويتطلب ذلك تحديد السنة المرجعية التي على أساسها تتم مقارنة المعدل النقدي الثابت بمختلف الأسعار النقدية للمراحل المدروسة، عندما يكون المعدل النقدي للسنة معينة المدروسة أكبر من السنة المرجعية، تعتبر الكتلة النقدية الزائدة نتيجة نشاطات الاقتصاد السري،³ ويتم الحصول عليها من العلاقة التالية:

$$AESE = (M2 - M1)PNB/M2$$

حيث:

AEST: حجم الاقتصاد السري

¹ - نصيرة مجاوي، الضرائب الوطنية والدولية، مطبعة الأوراق الزرقاء، الجزائر، سنة 2010، ص: 181.

² - عبد الحكيم مصطفى الشراوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، مرجع سبق ذكره، ص: 72.

³ - بشرى عبد الغني، فاعلية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 1999-2009، مرجع سبق ذكره ص: 66-66.

الفصل الأول: الاطار النظري لدور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

M1: الكتلة النقدية للسنة المرجعية (سنة الأساس)

M2: الكتلة النقدية للسنة المدروسة

PNB /MA: سرعة دوران التداول خلال السنة المدروسة

❖ ومنه فإن حجم التهرب يتم وفق العلاقة التالية:

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

حيث يمثل:

VFF: التهرب الضريبي

TM: المعدل الضريبي المتوسط المفروض

وجهت عدة انتقادات لهذا المنهج، لأنه تم الاستناد في بناءه على فرضيات ضعيفة إذ أن المعدل النقدي ليس ثابتاً، كما أن النتائج التي تم التوصل إليها من خلال إتباع هذا المنهج لا تكون صحيحة لأنها غالباً ما تكون تابعة لسنة الأساس، إضافة إلى أن سرعة دوران النقود تختلف من فترة إلى أخرى في ظل الاقتصاد الحقيقي والاقتصاد السري وهذا ما يجعل تقدير الغش والتهرب الضريبيين غير دقيق.

1-2- متغير المعادلة النقدية: يقوم هذا المنهج على أساس وجود علاقة مباشرة بين الجباية والاقتصاد السري، بحيث أنه يعتبر وجود الاقتصاد السري كنتيجة مباشرة للضرائب المرتفعة، ومن أجل قياس حجم التهرب الضريبي نستخدم معادلة طلب العملة التي تراعي المتغير الضريبيين حيث يحسب بالعلاقة التالية:¹

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

حيث:

M3-M2: العملة الغير الشرعية

M0: العملة الشرعية

PNB/M0: سرعة دوران العملة الشرعية

¹ - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب دراسة حالة الجزائر، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001-2002، ص:300.

الفصل الأول: الإطار النظري لدور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

❖ وبالتالي فإن تقدير حجم التهرب الضريبي كالتالي:

$$VFF=(M3-M2)PNB/M0 \times TM$$

تكمن نقائص هذا المتغير في أنه:

- تفترض سرعة دوران العملة الغير شرعية هي نفسها بالنسبة للعملة الشرعية وهذا غير صحيح؛
- يراعي هذا المقياس التهرب الناتج عن توظيف العملة والاقتصاد السري ويهمل العوامل الأخرى لتهرب الضريبي.

1-3- متغير فئات العملة: حسب هذا المقياس يرتبط الاقتصاد السري باستخدام أوراق نقدية من فئة معينة، لذلك فإن التغير في عدد هذه الأوراق يعبر عن الاقتصاد السري، لكن يفقد هذا المقياس أهميته عند التضخم المرتفع، بحيث يمكن استخدام الأوراق ذات القيمة الكبيرة دون أن تحدث زيادة في الاقتصاد السري.¹

2- منهج عوامل الإنتاج: يعتمد هذا المنهج على اختيار عامل من عوامل الإنتاج مثل الكهرباء، فزيادة في استهلاك الكهرباء تستلزم زيادة الإنتاج، ويمكن تقدير الاقتصاد السري انطلاقا من تقديرات الإنتاج الوطني وإجمالي الناتج الوطني، وبحسب بالعلاقة التالية:²

$$AEST = PNBn - PNB0$$

حيث:

PNBn: حجم الإنتاج الوطني غير الرسمي

PNB0: حجم الإنتاج الوطني الرسمي

أهم الانتقادات التي وجهت إلى هذه الطريقة أنه لا يمكن الجزم بأن كل الأعمال التي تمت في الاقتصاد السري تتطلب قدرا كبيرا من الكهرباء، كما أنه يمكن استخدام مصادر أخرى للطاقة مثل الغاز، الفحم..... إلخ، أي أن جزء من الاقتصاد السري يمكن السيطرة عليه وإخفائه.

3- منهج سوق العمل: ظهر هذا المنهج في أواخر الخمسينيات من القرن الماضي في إيطاليا، حيث لوحظ أن العمل المصريح به قد انخفض انخفاضاً شديداً يعكس نسبة العمالة الغير المصريح بها، وفق هذا المنهج يتم تقدير العمالة غير المصريح بها عن طريق الاستقصاء ثم يتم حساب

¹ - مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب دراسة حالة الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص:300.

² - رضوان دوداح، طرق مكافحة الغش والتهرب الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، سنة 2005-2006، ص: 30.

الفصل الأول: الاطار النظري لدور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

متوسط إنتاجية العمل، على أساس ذلك يقدر حجم الاقتصاد السري ويكمن الانتقاد الموجه إلى هذا المنهج في أنه يعتمد على العمل فقط في تقدير الناتج الوطني مع إهمال العوامل الأخرى.¹

4- **منهج التفاوت:** حسب هذا المنهج يتم حساب الدخل الوطني اعتمادا على مصادر الإدارة الضريبية، كما يتم حسابه من مصادر أخرى غير مصالح الإدارة الجبائية، وبمقارنة بين الدخلين يستخرج الفرق الذي يمثل الدخل المتهرب به، ورغم سهولة المنهج إلا أنه يواجه بعض الصعوبات نذكر منها:²

- إن حساب الناتج الوطني يستمد من البيانات الضريبية في الكثير من الدول؛
- مفهوم الدخل الفردي لحساب الناتج الوطني يشمل كل دخل يكتسبه الأفراد سواء كان خاضعا أو غير خاضع لضريبة.

ثانيا: تقدير عدم الالتزام الضريبي

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

1- **منهج الضريبة القانونية المحتملة:** يستند هذا المنهج على التسليم بصحة الناتج الوطني الرسمي، لذلك يمكن اتخاذها كأساس لحساب الضريبة التي يفترض تحصيلها، وبمقارنة هذه الأخيرة مع حجم التهرب الضريبي، ويمكن توضيح ذلك في العلاقة التالية:³

$$INP = PFL - PFR$$

حيث:

INP: الضريبة المتهرب منها

PFL: الضريبة القانونية المحتملة

PFR: الضريبة المحققة

وأهم الانتقادات التي وجهت لهذا المنهج:

- يفترض هذا المنهج صحة التقدير الرسمي للدخل الوطني ويهمل إيرادات الاقتصاد السري؛
- 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 الغش والتهرب الضريبيين.

¹ - نصيرة بجاوي، دراسة حول الغش والتهرب الضريبي في الجزائر، مصدر سبق ذكره، ص: 55.

² - سعدي أحلام، التدقيق الجبائي كوسيلة للحد من التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة المسيلة، الجزائر، سنة 2014-2015، ص: 51.

³ - Bulletin des services fiscaux N°08, édité par DGI, Alger, 1994, p08.

الفصل الأول: الإطار النظري لدور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

2- **منهج نسبة الضريبة الثابتة:** يركز مضمون هذا المنهج على أن حجم الغش والتهرب الضريبيين يساوي الفرق بين الضريبة المقدرة والضريبة الفعلية لسنة معينة، كما توضحه المعادلة التالية:¹

$$VFF = POES - POR$$

حيث:

POES: مجموع الاقتطاعات الضريبية المقدرة

POR: مجموع الاقتطاعات الضريبية الفعلية

3- **منهج الإعفاءات الجبائية:** من خلال هذا المنهج يتم تقدير حجم الغش والتهرب الضريبيين بالاعتماد على المعلومات الموجودة في التصريح الجبائي الذي يقدمه المكلف، بناء على هذا ينخفض ميل المكلف إذا كان يستفيد من الإعفاء الضريبي، لذلك يصرح بدخله الحقيقي، وعليه يتم تقدير حجم الغش والتهرب الضريبي من خلال التصريحات الضريبية المستلمة خلال فترة الإعفاء.²

4- **منهج المراجعات الضريبية الخاصة:** يعتمد هذا المنهج على قيام المكلف القانوني بمحض إرادته بتوضيح مركزه المالي والكشف عن مصادر دخله، بعد قيام أعوان الإدارة الجبائية باختيار عينة عشوائية من دافعي الضرائب ويتم إخضاع تصريحاتهم للفحص الدقيق والمراجعة من أجل الوصول إلى نسبة الغش والتهرب الضريبي بعد تعميم هذه النتائج على المستوى الوطني.³

المبحث الثاني: الإطار النظري للتدقيق الجبائي

إن التدقيق الذي كان في بادئ الأمر معمم في ميدان المحاسبة والمالية استوجب عليه ضروريا مع اتساعه أن ينبعث نحو الجبائية، أصبح أكثر فأكثر ذو مكانة مهمة ومؤثرة في ظل الغش الضريبي الذي ينتج عن التسيير السيئ للقواعد والقوانين الجبائية من طرف المكلف بالضريبة، وبحكم أن الغش والتهرب الضريبي داء جميع الأنظمة الجبائية في العالم، وتشتد خطورتها في البلدان التي تمثل الجبائية فيها أهم مورد للخزينة العامة للدولة، لذلك يسعى القانون الجبائي إلى توظيف جميع الوسائل المتاحة لمحاربتها ومنها التدقيق الجبائي، الذي يعتبر الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها الدولة لحماية مواردها الجبائية واكتشاف الأشخاص الممتنعين عن دفع الضرائب المستحقة.

للتدقيق الجبائي عدة أشكال ومجموعة من الإجراءات التي تمثل شرطا أساسيا لنجاح العمليات الرقابية وصحتها.

1 - نصيرة بجاوي، دراسة حول الغش والتهرب الضريبي، مصدر سبق ذكره، ص: 57.

2 - الجليلي بوضياف، التهرب الضريبي بين فعالية آلية الرقابة وإستراتيجية المكافحة حالة الجزائر 2001-2011، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، سنة 2014-2015، ص: 138.

3 - سعدي أحلام، التدقيق الجبائي كوسيلة للحد من التهرب الضريبي، مصدر سبق ذكره، ص: 53.

الفصل الأول: الاطار النظري لدور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

المطلب الأول: ماهية التدقيق الجبائي

الفرع الأول: تعريف 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

1- تعريف حسب مختلف مكاتب ومجالس التدقيق *Different Cabinets D'audits Et De Conseil*

" يعتبر التدقيق الجبائي مهمة على شكل عقد يهدف إلى فحص الوضعية الجبائية للمؤسسة ما أو لمجموعة من المؤسسات".

التدقيق الجبائي هو عبارة عن اختبار نقدي للحالة الجبائية للمؤسسة، ويتعلق الأمر بالبحث في مدى احترام المؤسسة ل:

➤ التصريحات الواجب القيام بها؛

➤ القواعد الخاصة لتحديد النتيجة الخاضعة لضريبة.

إذن على المدقق القيام بحساب النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية، عن طريق التأكد من صحة ودقة الدفاتر المحاسبية، والتدقيق الجبائي يعني العملية التي تهتم بالتأكد والتحقق من مدى انتظام المؤسسة اتجاه إدارة الضرائب ويهتم كذلك بتطوير التسيير الضريبي من أجل الاقتصاد في مبلغ الضريبة.

"التدقيق الجبائي عبارة عن فحص للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض تشكيل رأي أو إعادة التقييم، الهدف منه إعداد وتشخيص الحالة الجبائية للمؤسسة".

التدقيق الجبائي يعطي للمؤسسة قابلية استعمال الجبائية لفائدتها الخاصة بما حيث يساهم في :

➤ الأمن الجبائي للمؤسسة من الناحية القانونية؛

➤ تحسين التسيير الجبائي داخل المؤسسة (خاصية الفعالية) ومنع التهرب الضريبي.

2- ويمكن تعريفه أيضا بأنه: " هو مجموعة العمليات التي تهتم بالتأكد من صحة وقانونية التصريحات المودعة لدى الإدارة الجبائية، وبالتالي التدقيق الجبائي ما هو إلا مجموعة من الإجراءات المعترف بها من طرف المشرع والتي تهدف إلى

التأكد من صحة ومصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، بالإضافة إلى ذلك فإنه من الناحية العملية يشكل للإدارة الجبائية فحص وانسجام التصريحات ومقارنتها مع المحاسبة والوثائق المشتبه بها للتحقق الاقتصادية والمالية والطبيعية.²

¹ - سمير بوعكاز، مساهمة فاعلية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات "بسكرة"، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، سنة 2014-2015، ص: (81-82).

² - عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، عين ميلة، الجزائر، سنة 2012، ص: 18.

الفصل الأول: الإطار النظري لدور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

3- يعرف التدقيق الجبائي على أنه "فحص انتقادي موجه للتحقق من أن نشاط المؤسسة معبر عنه بصدق في التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلف القانوني، مع مراعاة القواعد والمبادئ الضريبية"¹.

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن أن نستخلص تعريف للتدقيق الجبائي على أنه: "فحص انتقادي موجه لتقييم التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، والذي يكشف لنا مدى احترام هذا الأخير للقوانين الضريبية والأنظمة التشريعية المعمول بها".

فرع الثاني: أهداف التدقيق الجبائي

تشكل عملية التدقيق الجبائي هدفا أساسيا بالنسبة للإدارة الجبائية والتي تعمل على مراقبة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، وذلك لتحقيق الأهداف التالية:²

1- الهدف القانوني: يتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف العمليات المالية الخاصة بالمكلفين للقوانين والأنظمة حرصا على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين على ارتكاب أية مخالفة يمارسوها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.³

4- الهدف الإداري: يؤدي التدقيق الجبائي دورا هاما في الإدارة الجبائية من خلال الخدمات والمعلومات التي يقدمها والذي يساهم بشكل حيوي في زيادة فاعلية الأداء والتي يمكن تحديدها في النقاط التالية:

- التنبيه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية؛
- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء؛
- مساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم أثارها، وبالتالي اتخاذ القرار لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك؛
- السماح بإعداد الإحصائيات مثل الغش والتهرب الضريبي.

3- الهدف الاقتصادي: يهدف التدقيق الجبائي إلى المحافظة على الأموال العمومية من التهرب الضريبي وحمايتها لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية والتي تنعكس في زيادة الإنفاق العام وإنعاش الاقتصاد الوطني وهذا نظرا للتناغم المتواصل والكبير بين المجال الاقتصادي وتنميته بنظيره المجال الضريبي.

4- الهدف الاجتماعي: يسعى التدقيق الجبائي إلى تحقيق مبدأ العدالة بين المكلفين بالضريبة، وبالتالي تحقيق حالة من المنافسة النزيهة بين الأشخاص والشركات، كما تسعى إلى تجسيد مبدأ التضامن الوطني من خلال محاربة ومنع الإهمال أو التقصير في أداء الممول لواجباته تجاه المجتمع.

¹ - Jean-Pierre casimir, **contrôle fiscal**, 10^{eme} édition, 2007, P16.

² - الياس قلاب ذبيح، **مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية**، دراسة حالة بمديرية الضرائب ولاية أم البواقي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة بسكرة، 2010-2011، ص: 20-21.

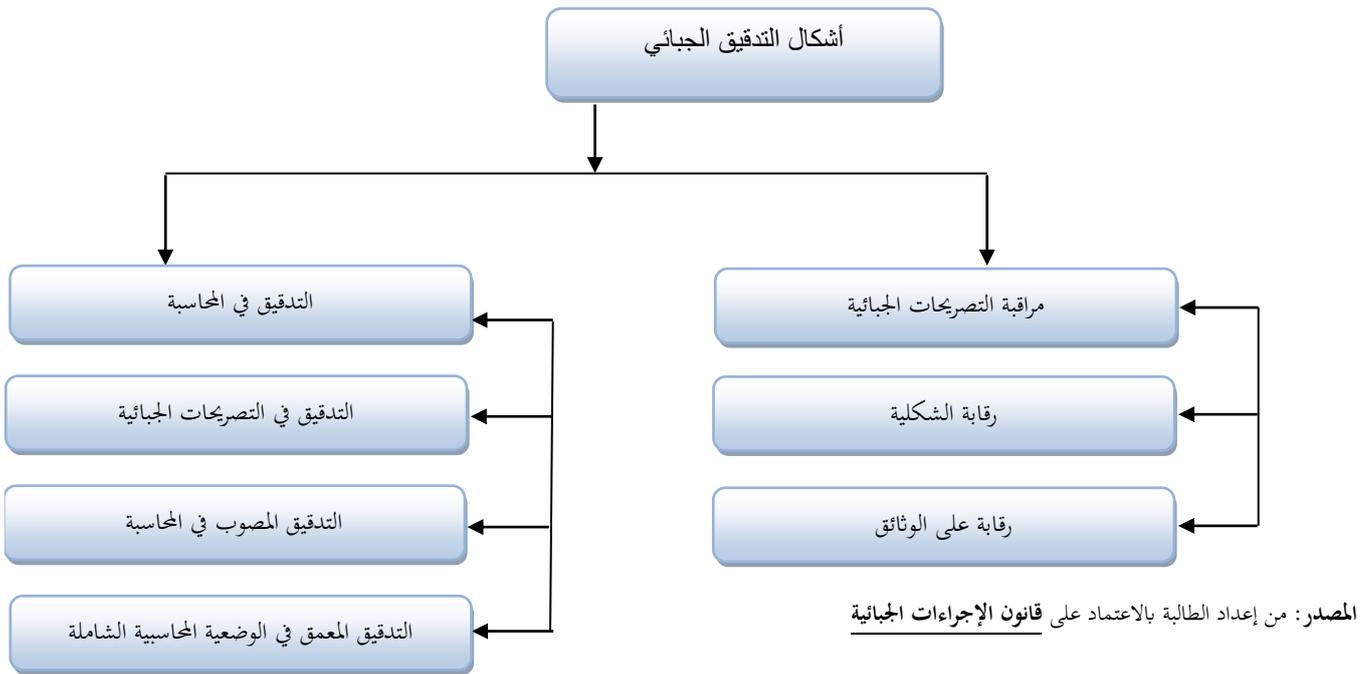
³ - محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزام، **المالية العامة والنظام المالي في الإسلام**، دار المسيرة، ط1، الأردن، 2000، ص: 166.

الفصل الأول: الاطار النظري لدور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

المطلب الثاني: أشكال التدقيق الجبائي

التدقيق الجبائي هو أداة تستخدمها الإدارة الجبائية لمراقبة وفحص التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، ويتفرع إلى فرعين حيث أن الفرع الأول يتمثل في مراقبة التصريحات الضريبية و الفرع الثاني في التدقيق الجبائي في التصريحات الضريبية، هذا ما يبينه لنا الشكل التالي :

الشكل رقم (01): شكل توضيحي مختصر لأشكال التدقيق الجبائي



الفرع الأول: مراقبة التصريحات الجبائية

تتم على مستوى مفتشية الضرائب حيث يمكن التمييز بين نوعين من الرقابة، رقابة شكلية ورقابة على الوثائق يقوم رئيس المفتشية بمراقبة وفحص تصريحات المكلفين بالضريبة وتتم المراقبة على شكل تمهيدي.

1- الرقابة الشكلية: تتم هذه الرقابة على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص والتابعة لمكان ممارسة نشاط الخاضع لضريبة وهي تهدف إلى ما يلي:¹

- التأكد من هوية وعنوان المكلف بالضريبة؛
- التأكد من عدم وجود أخطاء مادية في التصريحات؛
- محاولة حصر المعلومات المهمة التي يتم اكتشافها من خلال التصريح المقدم.

¹-philePpe colin, la verification fiscale, Paris 1979, P08.

الفصل الأول: الإطار النظري لدور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

2- الرقابة على الوثائق: يشترط في هذا النوع من الرقابة (التدقيق) ضرورة وجود الوثائق والسجلات المحاسبية، لأن العملية تكون على هذه الوثائق حيث يتم مقارنتها مع التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، وكذلك مقارنتها مع الوثائق الموجودة لدى المصلحة، وتتمثل أهداف هذا النوع من الرقابة (التدقيق) في:¹

- فحص جميع الأعمال التي تتم على مستوى المكتب؛
- قيام مصلحة التحقيق بإجراء فحص دقيق وشامل لجميع التصريحات المكتتبة 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 مبلغ الرسوم المحسوبة والمتعلقة أساسا بالرسم على القيمة المضافة؛
- التأكد من المعادلات الضريبية عن كل عملية أو زيادة النظر في طبيعتها إن كانت فعلا متعلقة بالعمليات المحققة أو كانت العمليات مخفية.

الفرع الثاني: التدقيق الجبائي في التصريحات الضريبية

بعد إتمام عملية مراقبة التصريحات الضريبية وفي حالة اكتشاف حالات غش أو تحرب ضريبي يتم الانتقال إلى عملية التدقيق الجبائي في التصريحات الضريبية، وتكون المراقبة معمقة أو في عين المكان على ثلاثة أشكال:

1- التدقيق في المحاسبة (VC): يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة و إجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، حيث أن التدقيق في المحاسبة عبارة عن مجموعة من العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بالسنوات المالية المقفلة".²

ويقصد به كذلك أنه "مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية للمكلف بالضريبة، وفحص محاسبته مهما كانت طريقة حفظها، والتأكد من المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى للإدارة الجبائية معرفة مدى مطابقتها".³

2-1- شروط التدقيق في المحاسبة:⁴

➤ يتم التدقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف الكلف

بالضريبة، أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونيا من طرف المصلحة؛

¹ - نفس المرجع، ص: 08.

² - المادة 20-1 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة لضرائب، وزارة المالية، الجزائر، سنة 2019 مرجع سبق ذكره، ص: 11.

³ - سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص: 126.

⁴ - المادة 20-1 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص: 11.

الفصل الأول: الاطار النظري لدور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

- لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل؛
- تمارس الإدارة الجبائية حق الرقابة مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات، وإذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي يمكن أن تشمل مجمل المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية؛
- يمكن أن تتم عملية التحقيق إما في عين المكان باستعمال تجهيزات الإعلام الآلي ملك للمكلف بالضريبة أو على مستوى المصلحة، وهذا بناء على طلب صريح من المكلف وفي هذه الحالة يجب على المكلف أن يضع تحت تصرف الإدارة الجبائية كل النسخ والدعائم التي استعملت في تأسيس المحاسبة المعدة بواسطة الإعلام الآلي؛
- لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتدقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد المكلف من أجل أدنى لتحضير مدته عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار؛
- لا يمكن البدء في فحص المحاسبة من حيث الموضوع إلا بعد مرور أجل التحضير المذكور سابقا؛
- لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من ثلاثة (3) أشهر فيما يخص¹؛
- مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محققة؛
- كل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.
- يمدد هذا الأجل إلى ستة (6) أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5.000.000 دج و 10.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيه؛
- يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى، تسعة (9) أشهر، ويمكن تمديد هذا الأجل بستة (6) أشهر عندما تواجه الإدارة الجبائية طلبات للمعلومات في إطار المساعدة الإدارية إلى إدارات جبائية لدول أخرى في إطار التعاون الإداري وتبادل المعلومات؛
- لا تطبق مدة المراقبة المذكورة أعلاه في حالة مناورات تدليسية مثبتة قانونيا، أو إذا قدم المكلف بالضريبة معلومات غير كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق أو إذا لم يرد في الأجل على طلبات التوضيح أو التبرير المذكورة سابقا؛
- يرسل إشعار بإعادة التقويم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو تسلم له مع إشعار بالاستلام ويجب أن يكون مفصلا بقدر كاف ومعللا، كما يجب إعادة ذكر أحكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقويم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظات أو إعلان قبوله لها؛

¹ - نفس المرجع، ص: 12.

الفصل الأول: الإطار النظري لدور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

➤ عندما ينتهي التحقيق في المحاسبة الخاص بفترة معينة، بالنسبة لضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب أو الرسوم وباستثناء ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، لا يمكن للإدارة أن تشرع في تحقيق جديد لنفس التقييدات الحسابية بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم، وبالنسبة لنفس الفترة؛

➤ يعاين عدم تقديم المحاسبة بمحضر يدعى بموجبه المكلف بالضريبة ليؤشر عليه، كما يجب أن يكون موضوع إعدار يدعى بموجبه المكلف بالضريبة لتقديم المحاسبة في أجل لا يزيد عن ثمانية (8) أيام، كما يذكر الرفض المحتمل لإمضاء المحضر ويؤدي عدم تقديم المحاسبة بعد انقضاء أجل ثمانية (8) أيام المذكور آنفا، إلى تطبيق أحكام المادة: 44 من قانون الإجراءات الجبائية والتي تنص على التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة.¹

2- التدقيق المصوب في المحاسبة (VPC): يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تدقيق مصوّب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية، ويتم كذلك التحقيق عندما تشكك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية.²

2-2- شروط التدقيق المصوب في المحاسبة:³

يخضع هذا النوع من التحقيق لجملة من الشروط التي يجب مراعاتها و احترامها، وهي كما يلي:

- يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق، تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق؛
- لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق بأي حال فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة؛
- لا يطلب من المكلفين بالضريبة أثناء هذا التحقيق سوى تقديم وثائق توضيحية عادية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم؛
- يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق العام المذكور سابقا؛
- لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة (10) أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار؛
- يجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق، بالإضافة إلى العناصر المشتركة أثناء التحقيق في المحاسبة المذكورة سابقا، توضيح طابع التصويب في التحقيق كما يجب إعلامه بطبيعة العمليات المحقق فيها؛

¹ - المادة 20-1 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص: 13.

² - المادة 20 مكرر، نفس المرجع، ص: 13.

³ - نفس المرجع: ص: 13-14.

الفصل الأول: الاطار النظري لدور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

- لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين؛
- يتمتع المكلف بالضريبة بأجل ثلاثين (30) يوما، لإرسال ملاحظاته أو قبوله، ابتداء من تاريخ تسلم الإشعار بإعادة التقويم؛
- إن ممارسة التحقيق المصوب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقا والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة، ولكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التقييم المتم عند التحقيق المصوب.

3- التدقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة (VASFE): 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؛

وفي هذا التحقيق، يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصريح بها من جهة، و الذمة أو الحالة المالية و العناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى، و هذا حسب المادتين¹ 6 و 98 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة والتي نصت كل منهما على التوالي المادة (06) على "تفرض الضريبة على الدخل الإجمالي على كل مكلف بالضريبة حسب دخله الخاص، ومداخيل أولاده والأشخاص الذين معه والمعتبرين في كفالته...."، المادة (98) على "في حالة عدم تناسب بين نمط الحياة للمكلف بالضريبة ومداخيله، يتم تحديد الوعاء الضريبي للضريبة على الدخل الإجمالي بتطبيق بعض عناصر نمط الحياة للجدول الوارد أدناه، مع الأخذ بعين الاعتبار، عند الاقتضاء، الزيادة المنصوص عليها...."، ويمكن القيام بتدقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصي جبائيا ووجود أنشطة أو مداخيل متملص من الضريبة.²

3-3- شروط التدقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

تتميز هذه العملية بخصائص تجعلها حساسة وخطيرة لذلك حرص المشرع على إحاطتها بالسر المهني وضبطها بالشروط القانونية الكفيلة بإنجاحها، المنصوص عليها في المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية والتي بموجبها:³

- لا يمكن أن يقوم به أعوان الإدارة الجبائية إلا على الأشخاص الطبيعيين فلا يكون هذا التحقيق على الأشخاص المعنويين؛
- لا تتم مهمة التحقيق إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين يتمتعون برتبة مراقب أو من يعلوهم رتبة.

المطلب الثالث: مقومات التدقيق الجبائي

إن أهم المقومات الأساسية لأية مهنة هي وجوب وجود معايير ومستويات معينة يعمل على ضوءها ممارسين هذه المهنة، ويسيروا على نهجها في كافة مراحل العمل.

1 - المواد 06-98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة لضرائب، وارة المالية، 2019، ص: 10-23.

2 - المادة 1-21 من قانون الإجراءات الجبائية، مصدر سبق ذكره، ص: 15.

3 - نفس المرجع، ص: 15-16.

الفصل الأول: الإطار النظري لدور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

الفرع الأول: متطلبات عملية التدقيق الجبائي

هناك عدة متطلبات يحتاج إليها التدقيق الجبائي ويجب توفرها لتنفيذها على أكمل وجه، وهي:¹

- 1.1. المدقق الجبائي المؤهل: لا بد من أن يكون هناك شخص مؤهل علمياً ومدرّب عملياً ولديه الخبرة الكافية لممارسة مهنة التدقيق الضريبي، ولا يمكن أن يتقن هذه المهنة من يفتقد للمؤهل العلمي أو الخبرة العملية.
- 1.2. التشريع الضريبي: فلا يجوز أن تفرض ضريبة إلا بتشريع خاص يفرض تلك الضريبة، فليس من السهولة أن يقوم المكلفين بدفع الضريبة تبرعاً منهم دون أن يكونوا ملزمين بقانون يوجب دفعها و يخالف غير الملتزمين من جهة، وينظم عملية فرض الضرائب ومقدارها من جهة أخرى.
- 1.3. متطلبات وظيفية: وهي الواجبات والمهام التي يستدعي توافرها لمهنة التدقيق الجبائي، كعقد دورات تدريبية لاكتساب المدقق مهارات جديدة في مجال العمل، كذلك بيان حجم العمل المطلوب من المدقق، وأسلوب تأديته، مع متابعة مستمرة للتطورات العلمية والتكنولوجية، فضلاً عن توفر نظام كفاء لجمع المعلومات.
- 1.4. توفر نظام للمعلومات والبيانات المحاسبية عن الوعاء الضريبي: لا بد من توفر قاعدة بيانات لدى الإدارة الضريبية يرجع إليها المدقق الضريبي بحيث تحتوي معلومات عن استيراد المكلف وفروعه وأنشطته، وتتوقف فاعلية نظام المعلومات المحاسبية هذا على قدرة وسلطة الإدارة الضريبية في الحصول على المعلومات اللازمة من الجهات المختلفة وقدرة وكفاءة المدقق الضريبي في كيفية استغلال هذه المعلومات والاستفادة منها في تقريره.

الفرع الثاني: معايير التدقيق المقبولة عموماً لمهنة التدقيق الجبائي

يقوم التدقيق في جزء كبير من إجراءاته على الأحكام الشخصية للمدقق الجبائي، وأن هذه الأحكام تتفاوتت تفاوتاً كبيراً من شخص لآخر، تبعاً لقدرته الشخصية والعلمية ونوعية تدريبه المهني، والمعايير الأخلاقية التي يتحلّى بها، فإن المنظمات المهنية في الدول المتقدمة ورغبة منها في تقليل مدى هذا التفاوت، وفي زيادة موضوعية الأحكام الشخصية، فيما يختص بعمليات التدقيق، فقد أوصت لجنة معايير التدقيق المقبولة عموماً، Accepted Generally Standards Auditing GAAS بمجموعة من المعايير التي قبلت قبولاً عاماً كي تكون أساساً يعتمد عليه أعضاؤها عند قيامهم بأداء خدماتهم وتتضمن معايير التدقيق ثلاث مجموعات وهي المعايير العامة ومعايير العمل الميداني ومعايير التقرير، وفيما يلي شرح موجز لكل منها²:

1- المعايير العامة : Standards General

تتم هذه المعايير بالتأهيل والصفات الذاتية و الشخصية للمدقق الجبائي وعلاقتها بكفاية ونوعية الأداء المطلوب، وبالتالي فإنه على المدقق قبل التعاقد على مهمة التدقيق أن يقرر ما إذا كانت هذه المعايير يمكن تحقيقها واستيفائها عند أداء هذه المهمة، وهذه المعايير هي:

1 - عثمان، عبد الرزاق، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، دار الكتب للطباعة والنشر، ط(1)، الموصل، 2008، ص:62.

2 - القاضي حسين، ودود حسين، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوفاق، عمان، الأردن، 2009، ص:52.

الفصل الأول: الاطار النظري لدور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

1-1- التأهيل العلمي والعملي للمدقق الجبائي: حيث يجب أن يتم فحص القوائم المالية وإجراءات التدقيق من قبل أشخاص لديهم التأهيل العلمي والعملي كمدققين، وأن يكون لديهم المعرفة العلمية، والخبرة العملية، والكفاءة المهنية التي تؤهله للعمل كمدقق، فيجب أن يحصل على شهادة علمية في المحاسبة أو في أحد التخصصات العلمية ذات العلاقة، ويتطلب التدريب المهني الملائم مواصلة الدراسة، ومداومة الاطلاع على المجالات المهنية والنشرات والبيانات التي تصدر عن مختلف الهيئات المهنية والرسمية التي تعنى بالمحاسبة. كما ينطوي التدريب على الاشتراك بانتظام في الاجتماعات والندوات التي تعقدها المنظمات المهنية، التي تهتم ليس بالمحاسبة فحسب، وإنما بالعلوم ذات العلاقة بالمحاسبة كإدارة الأعمال والإقتصاد والإحصاء والضرائب وغيرها.

1-2- الإستقلال العقلي المحايد: يجب أن يكون لدى المدقق الجبائي اتجاه فكري وعقلي محايد ومستقل في كل الأمور المتعلقة بعملية التدقيق الجبائي، وهو جوهر عملية التدقيق والمميز لها، وطبقاً لهذا المعيار فإنه يجب على المدقق ألا يعبر عن رأي في القوائم المالية لمشروع ما، إلا إذا كان هذا المدقق الضريبي مستقلاً استقلالاً تاماً، فهذا الاستقلال والحياد يعتبر ضرورة لا غنى عنها إذ أن من شأنها أن تضفي مزيداً من الثقة على البيانات المالية التي يبدي رأيه فيها بصفته خبيراً مستقلاً ومحايداً. ويغطي الاستقلال ناحيتين هامتين لا تكفي إحداها عن الأخرى، هما الاستقلال في الواقع والاستقلال في الظاهر.

❖ فالاستقلال في الواقع هو حالة ذهنية، وهو يعني أن المدقق الضريبي يجب أن يكون مستقلاً من حيث الوضع أو الحالة الذهنية في كل الأمور المرتبطة بالمهام المهنية بحيث لا يتعرض لضغوط أو لرقابة الغير في وضع برنامج التدقيق الضريبي أو إجراء الفحص أو إعداد التقرير أو في أي مرحلة من مراحل التدقيق؛

❖ أما الإستقلال في الظاهر فإنه يرتبط بنظرة وإدراك مستخدمي القوائم المالية لاستقلال المدقق الجبائي، وهذا يتطلب عدم وجود مصلحة مادية للمدقق في الوحدة التي يعمل مدققاً لها، فإذا كان المدقق يتولى عملية التدقيق ويكون بنفس الوقت عضواً في مجلس إدارة مشروع العمل، فإن مستخدمي القوائم المالية قد يعتبرون أن هذه الازدواجية تخلق تعارضاً في المصالح وتؤدي إلى الإضرار باستقلال المدقق.

1-3- العناية المهنية الواجبة: يجب أن يبذل المدقق الجبائي العناية المهنية الواجبة والمعقولة عند أداءه لمهمة التدقيق الضريبي وإعداد التقرير، فالمدقق مسؤول مهنيًا عن أداء عمله والقيام بواجبه بكل جدية والتزام ويشمل بذل العناية المهنية، جوانب عدة مثل اكتمال أوراق العمل، كتابة أدلة التدقيق، وموضوعية تقرير التدقيق، ويجب أن يتجنب المدقق المهني الإهمال الواضح لأنه تلحقه مسؤولية قانونية جراء هذا الإهمال، ويعتبر بذل العناية المهنية اللازمة من أسباب تحقيق التميز في العمل، وهذا يتطلب الكفاءة في العمل، والتي تتحقق من خلال مزيج من المهارات، والعلوم، وبذل العناية المهنية الكافية، ويتطلب التميز في العمل وبذل العناية المهنية، استشارة المدقق لزميل (مدقق) آخر يستعين به وبخبرته إذا ما صعب عليه أمراً ما، لأن المكلف يتوخى من المدقق أن يعطيه رأياً فنياً محايداً يعتمد عليه ويثق به.¹

بتحليل هذه المعايير يلاحظ أن هناك العديد من العوامل والتي لها بالغ الأثر في رفع كفاية التدقيق الجبائي وتعلق بشخصية المدقق الجبائي فالتأهيل العلمي والعملي لا يرتبط بمستوى معين من المعرفة والخبرة فقط بل لا بد من رفع مستوى التأهيل من خلال التدريب المستمر

¹ - القاضي، حسين، ودودح حسين، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مرجع سبق ذكره، ص 55.

الفصل الأول: الإطار النظري لدور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

والإطلاع على النظريات الحديثة وما يصدر من المجمع العلمية والمهنية في هذا المجال، أما الموضوعية فهي تمثل حجز الأساس بالنسبة لمهنة التدقيق الضريبي لذلك تعتبر من أهم المفاهيم التي تعتمد عليها نظرية التدقيق أي أن رأي المدقق الجبائي لا أهمية له إذا كان المدقق غير مستقل عن عميله، أما العناية المهنية الواجبة تؤكد انه على المدقق الضريبي القيام بمهمته بكل إخلاص وأمانة واستقامة.

2- معايير العمل الميداني : Standards Fieldwork

إن هذه المعايير تقدم إرشادات للمدقق الجبائي حول تجميع الأدلة التي تؤيد رأيه والتي يحصل عليها من فحص أرصدة القوائم المالية والعمليات التي تنتج عنها هذه الأرصدة، ويعتمد مقدار ما يقوم المدقق بتجميعه من أدلة على درجة إعماده على نظام الرقابة الداخلية للعمليات، فهذه المعايير تتعلق بتخطيط وتنفيذ المدقق لأعماله، وهي محددة بدرجة أكبر من المعايير العامة، وتتكون معايير العمل الميداني من ثلاثة معايير هي¹:

1-2- يجب تخطيط مهمة التدقيق الضريبي بشكل مناسب وكاف والإشراف الدقيق على أعمال المساعدين، ووفق هذا المعيار فإن على المدقق الضريبي أن يقوم بالتخطيط للأعمال التي سيتم إنجازها إذا كان سيقوم بعملية التدقيق الضريبي بمفرده، وان كان لديه مساعدين فعليه أن يوفر قدر من التنظيم لهذا الفريق ولعمله ويشرف على خطة العمل التي سيعمل بموجبها مساعديه وأن يشرف على حسن سير العمل، وأن تكون هناك قنوات اتصال بين المدقق و مساعديه.

2-2- يجب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية الموجودة بدقة وذلك لتقرير مدى الاعتماد عليها ومن ثم تحديد المدى المناسب للاختبارات اللازمة والتي ستتخذ بها إجراءات التدقيق الجبائي، فإذا أقتنع المدقق بأن المكلف لديه نظام ممتاز للرقابة الداخلية يتم من خلاله توفير بيانات يمكن الاعتماد عليها، ويؤدي وجودها إلى حماية الأصول والسجلات، فإن حجم الأدلة التي يجب جمعها ستقبل بالمقارنة مع حالة ملائمة نظام الرقابة الداخلية، وفي بعض الحالات التي يكون فيها نظام الرقابة الداخلية غير ملائم فهنا سيزيد من أعباء تنفيذ خطة التدقيق الجبائي.

3-2- الحصول على قدر كاف من أدلة الإثبات من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات وهذا يعني أن على المدقق الجبائي تجميع قدر كافي من الأدلة الملائمة التي تمكنه من إبداء رؤية في القوائم المالية، فإذا كان يجب أن تكون هذه الأدلة وقرائن الإثبات ملائمة، أولاً بمعنى أن تكون مرتبطة ارتباطاً وثيقاً بموضوع التدقيق، وأن الوسيلة المستعملة في جمع تلك الأدلة مناسبة، وثانياً أن تكون الأدلة كافية وذلك أن تكون كافية من وجهة نظر المدقق وتقديره وحكمه الشخصي لإبداء رأيه، وهناك نوعان من الأدلة والقرائن هما:²

❖ **الأدلة والقرائن الداخلية:** ويقصد بها الأدلة التي مصدرها من داخل الوحدة الاقتصادية، كدفاتر الحسابات، والشيكات

ومستندات القيد وأوامر الشحن وطلبات البضائع وبطاقات العمل وقوائم حسابات البنوك والعقود ومحاضر جلسات مجلس الإدارة؛

¹ - عصام الدين محمد متولي، المراجعة وتدقيق الحسابات، جامعة العلوم والتكنولوجيا، جامعة السودان المفتوحة، صنعاء، ط (2) 2009، ص: 15.

² - جمال الطرايرة، التدقيق، محاسب دولي عربي قانوني معتمد "IACPA"، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية، 2013، ص: 157-159.

الفصل الأول: الاطار النظري لدور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

❖ **الأدلة والقرائن الخارجية:** فهي التي مصدرها من جهات خارجية وليست من الوحدة نفسها، ومثال ذلك المصادقات من العملاء والموردين ونتائج الاطلاع أو الملاحظة والاستفسارات التي تجري خارج المشروع، رسائل المحامين، والسجلات الحكومية والقوانين والأنظمة المتعلقة بنشاط الوحدة

من خلال تحليل المعايير السابقة يتبين أن مفهوم معيار الإشراف والتخطيط المناسب يعتمد على مفهوم العناية المهنية الواجبة، وهذا يتطلب القيام بعملية التدقيق الجبائي في الوقت المناسب، بالإضافة إلى التخطيط المناسب لإجراءات التدقيق الجبائي العملية، أما المعيار الثاني المتعلق بتقييم نظام الرقابة الداخلية فإنه يساعد المدقق الجبائي على تحديد طبيعة وتوقيت ونقاط الاختبارات للأرصدة في القوائم المالية، وبالطبع فإن الفرض الذي يفسر ذلك إنما يتمثل في أن نظام الرقابة الداخلية الجيد ينتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها، إذ أن الخطر الأساسي الذي يتطلب حماية المدقق الجبائي والذين يعتمدون على رأيه يتكون من خلال العملية المحاسبية التي تنتج عنها القوائم المالية، أما الخطر الثاني فإنه يتمثل في الأخطاء الجوهرية التي لا يتم اكتشافها من خلال فحص المدقق الجبائي، أما المعيار الثالث وهو كفاية وصلاحيات أدلة الإثبات فيتطلب جمع أدلة إثبات كفاية وتمثل أساساً معقولاً لإبداء الرأي فيما يتعلق بالقوائم المالية، إذ أن الأدلة تدعم كفاية المعايير الأخرى وتعتمد أدلة الإثبات على فرض قابلية التحقيق و التدقيق الجبائي وتأخذ أدلة الإثبات أشكال وصور مختلفة منها الملاحظات المادية والعمليات الحسابية والمعلومات التي تقدمها.

إن هذه المجموعة من المعايير تهم بطبيعة ومحتوى التقارير المالية والمعدة وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها التي يعدها المدقق في نهاية عمله، وهي كالتالي:¹

1- يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية أعدت طبقاً لمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وهذا يعني أنه يجب على المدقق أن يبين في تقريره ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وعرضها طبقاً لتلك المبادئ وهذه المبادئ تعتبر قواعد وأصول في العمل المحاسبي تمت المصادقة عليها من قبل هيئات تعتبر مرجعاً موثوقاً به محاسبياً، ويقصد هنا بالمبادئ ليست فقط القوانين والنصوص الواجب إتباعها و إنما طرق التطبيق لهذه المبادئ أيضاً؛

2- يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ قد طبقت خلال الفترة الحالية بنفس طريقة تطبيقها في الفترات السابقة، وهذا يعني أنه يجب على المدقق الجبائي أن يشير في تقريره إلى أن هناك ثبات أو عدم ثبات وتجانس في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً كما في السنوات السابقة، وإذا وجد تغيير في هذه المبادئ فيجب أن يشير إلى المبدأ الذي تم تغييره وما هي الأسباب والمبررات التي أدت إلى تغييره، فمثلاً إذا تم تغيير طريقة الاهتلاك من طريقة القسط الثابت إلى القسط المتناقص فهذا يعتبر خروج عن مبدأ الثبات والتجانس، "وفائدة هذا المعيار تكمن في إعطاء التأكيد الكافي لمقارنة القوائم المالية للمشروع من سنة لأخرى، بينه وبين غيره من المشاريع التي لها نفس النشاط؛

¹ - نفس المرجع، ص: 162.

الفصل الأول: الإطار النظري لدور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

- 3- أن تعبر القوائم المالية بشكل كاف ومناسب عن ما تتضمنه من معلومات ما لم يشير التقرير إلى خلاف ذلك، وينص هذا المعيار على أنه يجب على المدقق الجبائي أن يتأكد من صحة وصدق المعلومات المقدمة في التصريحات الضريبية من طرف المكلف، وعليه أن يبين أن الشركة قد أفصحت عن كل المعلومات الجوهرية
- 4- وأن يبين ما هي البيانات والوقائع الجوهرية التي تم إغفالها، وأن هذا الإغفال قد يؤدي إلى تضليل القارئ، ويدخل في ذلك الإفصاح عن الأمور التي تقتضي ذكرها القوانين المحلية السارية المفعول.
- 5- يجب أن يتضمن التقرير رأي المدقق عن القوائم المالية كوحدة واحدة أو قد يتمتع المدقق عن إبداء الرأي وفي هذه الحالة فإن التقرير يجب أن يتضمن أسباب ذلك.

يعني المعيار الأول من هذه المجموعة ضمناً أن المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً تمثل معيار مناسباً يقاس عليه أو يحكم به على صدق وعدالة عرض هذه القوائم، أما المعيار الثاني وهو ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً يهدف إلى التأكيد على أن المقدرة على المقارنة بين القوائم المالية للفترات المتتالية لا تتأثر بشكل جوهري بالتغيرات في تطبيق المبادئ أو الطرق المحاسبية، أما المعيار الثالث وهو الإفصاح المناسب يتطلب ضرورة إفصاح المدقق الضريبي في تقريره عن أية معلومات مالية تعد ضرورية لصدق وعدالة العرض، ذلك إذا ما كانت هذه المعلومات حذفت من صلب القوائم أو

الملاحظات الملحقة بها بواسطة معديها، أما المعيار الرابع التعبير عن الرأي فهو يعد من أكثر المعايير تعقيداً وأصعبها منلاً فهو يتضمن ثلاثة عبارات هامة هي:¹

- يجب أن يتضمن التقرير رأي المدقق فيما يتعلق بالقوائم المالية كوحدة واحدة وان المدقق قد يتمتع كلياً عن إبداء هذا الرأي؛
- في حال الامتناع عن إبداء الرأي يجب أن يوضح المدقق الضريبي أسباب ذلك الامتناع؛
- في كل الأحوال التي يرتبط فيها اسم المدقق بالقوائم المالية، فإن تقرير التدقيق يجب أن يتضمن خصائص فحص المدقق ودرجة المسؤولية والتي يتحملها .

تعتبر هذه المعايير ذات مستويات مهنية لضمان التزام المدقق ووفائه بمسؤولياته المهنية في قبول التكليف وتخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق وإعداد التقرير بكفاءة، وبذلك فإن التزام المدقق الجبائي بالمعايير المهنية الخاصة بالتدقيق الجبائي، فإنه سوف يحقق مستوى جيد من جودة الأداء المهني، غير أن معايير التدقيق المقبولة و المتعارف عليه GAAS جاءت عامة و نادراً ما تتناول بالتحديد المشاكل التي تظهر في كل مستويات أداء عملية التدقيق، ولذلك يلعب الحكم الشخصي للمدقق الجبائي دوراً جوهرياً في تطبيق المعايير على مستويات الأداء.

¹ - جمال الطرايرة، التدقيق، مرجع سبق ذكره، ص: 164.

الفصل الأول: الاطار النظري لدور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

الفرع الثالث: أهمية معايير التدقيق الدولية في التدقيق الجبائي

من أجل تحسين فاعلية التدقيق الجبائي، فلا بد من ربط التدقيق الجبائي بتوصيات معايير التدقيق الدولية، ورؤية ما هي إمكانية الاستفادة منها في هذا المجال، وأنه يتوجب على المدقق الجبائي، إتباع هذه التوصيات لأداء عملية التدقيق الضريبي في أحسن صورة وتمثل هذه التوصيات فيما يلي:

1- ضرورة معرفة طبيعة عمل المنشأة قبل البدء بالتدقيق: نص معيار التدقيق الدولي رقم (310) على ضرورة معرفة المدقق بطبيعة عمل

المنشأة أو العميل قبل الشروع بعملية التدقيق وذلك ليتمكن من التدقيق بشكل صحيح، حيث أن معرفة طبيعة العمل تمكن المدقق من ربط الأحداث المالية مع بعضها، وبالتالي تمكن من تتبع الحسابات ومعرفة مكان القوة والضعف فيها، فالمدقق الجبائي يحتاج وبشكل ملح للتعرف على طبيعة عمل المكلف المراد تدقيق حساباته قبل البدء بعملية التدقيق، وذلك بالإطلاع على ملف المكلف للسنوات السابقة، ومعرفة بنود الدخل لمعرفة ما هو مستمر منها وما توقف، وما علاقة مصادر الدخل هذه بالمصاريف العمومية والإدارية، لمعرفة فيما إذا كان هناك تحميل لمصاريف ليس لها علاقة بنشاط المكلف الخاضع للضريبة، وأحياناً قد يكون المكلف ليس له ملف ولم يتم تدقيق حساباته قبل ذلك فيستطيع الاتصال به أو إجراء الكشف الحسي المفاجيء للتعرف على عمله ومن ثم عليه الاطلاع على ملفات مكلفين مشاهير له بالنشاط

والتعرف على بنود الدخل والمصاريف المتعلقة بها، وهذا الأمر يوفر على المدقق الضريبي المزيد من الجهد والوقت وتجعله أكثر قدرة على التخطيط لعملية التدقيق.¹

2- ضرورة التعرف على النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية: ينص معيار التدقيق الدولي رقم (400) على ضرورة تعرف المدقق على

النظام المحاسبي، ونظام الرقابة الداخلية للعميل الذي ينوي تدقيق حساباته، إذ أن معرفته للنظام المحاسبي يمكنه من تتبع الحسابات ومدى علاقة هذه الحسابات ببعضها البعض ومدى إثباتها للأحداث المالية بشكل صحيح، وكذلك ضرورة معرفة المدقق لنظام الرقابة الداخلية، فإنه يعبر عن متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية و يؤشر إلى حسن نية الإدارة أولاً في إظهار نتائج الأعمال كما هي، ومن جهة ثانية يشير إلى صحة الأحداث المالية، وبالتالي فإنه يتوجب على المدقق الجبائي أيضاً واجب التعرف على النظام المحاسبي المطبق في الشركة، وكذلك نظام الرقابة الداخلية فما ينطبق على مدقق الحسابات، ينطبق على المدقق الجبائي وفقاً لهذا المعيار.²

3- ضرورة التخطيط لعملية التدقيق: وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (300) فإنه يتوجب على المدقق التخطيط لعملية التدقيق، وأن

يضع خطة مكتوبة تبين المدى الزمني اللازم لإتمام التدقيق، والخطوات الواجب اتباعها، فالمدقق الجبائي يجب عليه أيضاً وضع خطة ولو لم تكن مكتوبة بشكل رسمي و إنما أن يضع تصوراً للفترة الزمنية اللازمة لإتمام عملية التدقيق، وبالاستناد لملف المكلف والمعلومات

¹ - طلال أبو غزالة، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، 2014، ص: 99.

² - نفس المرجع، ص: 113.

الفصل الأول: الإطار النظري لدور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

المتوفرة من التقرير السابق للضريبة، وما هي الأخطاء التي اكتشفها المدقق السابق، وأية ملاحظات تمت الإشارة إليها من قبل جهات تدقيق أخرى كديوان المحاسبة مثلاً ليسترشد بها ويركز عليها في السنة مدار البحث.¹

4- الاهتمام بالهدف من التدقيق وبيانه: ينص معيار التدقيق الدولي رقم (200) على الأهداف والمبادئ العامة التي تحكم تدقيق البيانات المالية، فهذا المعيار يبين أن هدف المدقق هو إبداء رأيه الفني المحايد فيما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت من كافة النواحي الأساسية بصورة حقيقية وعادلة، وبالتالي فإن ما جاء به هذا المعيار ينطبق تماماً على المدقق الجبائي فيجب أن يكون هدفه هو إبداء رأيه الفني المحايد حول صحة التصريحات الضريبية المقدمة من طرف المكلف القانوني، وأنها تعكس من كافة النواحي وبصورة عادلة نتيجة النشاط وأن الدخل الخاضع للضريبة معد وفقاً للتشريعات الضريبية المعمول بها، فعليه إذن أن يبذل جهده لكي يتمكن من تحقيق هذا الهدف وأن لا يبدي رأيه دون أن يبذل العناية المهنية الكافية.²

5- التركيز على الأهمية النسبية لبند القوائم المالية: نص معيار التدقيق الدولي رقم (320) على الأهمية النسبية في التدقيق، فإن الأهمية النسبية مهمة جداً خاصة في التدقيق الاختباري، حيث يتم فحص مجموعة من العينات، ومن ثم يتم إبداء الرأي في البيانات المالية، على أنه تم إعدادها من كافة النواحي الجوهرية ذات العلاقة وبالتالي فإن على المدقق أن يختار عينات ذات أهمية نسبية قياساً بالبند والعينات الأخرى، وقياساً على ذلك فإن على المدقق الجبائي أن يسترشد بهذا المعيار وبيني عمله على أساس الأهمية النسبية لبند الدخل، وكذلك الحال فيما يتعلق بالمصاريف الإدارية والعمومية، لكي يتمكن من إنجاز عمله خاصة في حالة ضيق الوقت وكبر حجم الأعمال.³

6- ضرورة التوثيق: نص معيار التدقيق الدولي رقم (230) على ضرورة التوثيق لأعمال التدقيق، و بموجب هذا المعيار فإن على المدقق أن يقوم بتوثيق الأمور المهمة التي توفر له قرائن إثبات تدعم رأيه فيما بعد، ويتم التوثيق من خلال أوراق العمل التي يعدها المدقق وحتى يتبين أنه بذل العناية المهنية الكافية ليجنب نفسه المساءلة القانونية ونواحي التقصير، و المدقق الجبائي كذلك معني أيضاً بهذا المعيار، فعليه أن يأخذ بما جاء به فعليه مسؤولية قانونية في إبداء رأيه أيضاً، وهذا الرأي يتطلب أدلة وقرائن الإثبات ولذلك يجب عليه إعداد أوراق عمل تبين ما قام به من عمل، وتوثيقاً لجهده المبذول لكي يجنب نفسه المسؤولية القانونية خاصة إذا ظهر لاحقاً أن هناك خلل في الحسابات أو مخالفة لقانون الضريبة أدى إلى غش أو تهرب ضريبي، فإذا وثق عمله وأثبت أنه بذل العناية المهنية الكافية فانه سيجنب نفسه هذه المسؤولية، ويحقق العدالة الضريبية.⁴

7- عمل المقارنات: يتحدث معيار التدقيق الدولي رقم (710) عن ضرورة إجراء المقارنات، فعلى المدقق أن يقارن بين الأرقام الواردة في بيانات سنة معينة مع السنة السابقة لها لبيان فيما إذا كان هناك تغير وهل هذا التغير سلمي أم إيجابي، وكذلك الحال فإن على المدقق الضريبي أن يجري المقارنات بين بنود البيانات المالية للسنة مدار التدقيق والسنة أو السنوات السابقة، لبيان فيما إذا كان هناك تغير فيها

¹ - نفس المرجع، ص: 93.

² - نفس المرجع، ص: 45.

³ - طلال أبو غزالة، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، مرجع سبق ذكره،

ص: 107.

⁴ - نفس المرجع، ص: 71.

الفصل الأول: الاطار النظري لدور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

أيضاً، وعليه أن يبين حجم هذا التغير وطبيعته ومدى تأثيره على النتيجة الصافية لنشاط المكلف، وبالتالي تأثيره على الدخل الخاضع للضريبة، فبعض الأحيان يتم زيادة المصاريف الإدارية المحملة لدخل المكلف للإخلال بنتيجة نشاطه، وكذلك بالنسبة لنسبة الربح المعلنة فعليه أن يبين أنها ضمن الحدود في السنوات السابقة و إجراء المقارنات أيضاً مع الشركات التي تمارس نفس النشاط أو في ذات القطاع.¹

8- ضرورة الحصول على أدلة وقرائن الإثبات: نص معيار التدقيق الدولي رقم (500) على ضرورة حصول المدقق على أدلة الإثبات، والتي تعتبر مؤيد لرأيه فبحصول المدقق على أدلة وقرائن الإثبات يصبح قادر بصورة أكبر على إبداء رأيه الفني المحايد ويكون رأيه هذا أكثر إقناعاً وأكثر مهنية، وفي هذا الشأن فإن المدقق الجبائي لا يكتمل عمله إلا بالحصول على أدلة وقرائن الإثبات اللازمة لإبداء رأيه أيضاً، لأن رأيه سيبني عليه تعديل الدخل الخاضع للضريبة أو لا، وبالتالي تعديل الضريبة المستحقة، وكذلك الحال في ضريبة المبيعات حيث أن تعديل المبيعات سيؤدي إلى تعديل ضريبة المبيعات، وسيتبعها غرامات وهذا على الأغلب يؤدي إلى نشوء المنازعات الضريبية، والتحاكم الضريبي يحتاج لأدلة إثبات فلا يمكن قبول تعديل دخل المكلف دون أن يكون هناك دليل إثبات أو قرينة استند إليها المدقق الضريبي عند تعديله للضريبة المستحقة، سواء كانت ضريبة دخل أو ضريبة مبيعات.²

9- إبداء الرأي من خلال تدوين التقرير: يتحدث معيار التدقيق الدولي رقم (700) عن تقرير المدقق حول البيانات المالية، فعلى المدقق وفقاً لهذا المعيار أن يعد تقريراً يبدي فيه رأيه الفني المحايد، حول صحة وعدالة البيانات المالية، في ضوء ما توصل إليه من نتائج بعد الانتهاء من عملية التدقيق، وقياساً على ذلك فإنه يجب على المدقق الجبائي أن يعد تقريراً وافياً يحوي كافة المعلومات التي تعبر عن رأيه الفني المحايد وهذا عند الانتهاء من عملية التدقيق، بحيث يبين فيه طبيعة عمل المكلف وطبيعة النظام المحاسبي وما وجده من نقاط ضعف ومخالفة للمبادئ والأعراف المحاسبية وللتشريعات الضريبية ويبين أدلة الإثبات التي حصل عليها، ومن ثم يبدي رأيه حول صحة البيانات المالية ومدى الالتزام بالتشريعات الضريبية ومن ثم يقوم بتعديل الدخل الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة، إذ أنه كلما كان تقرير المدقق الجبائي معدياً بطريقة مهنية وبأسلوب علمي يستند إلى الأصول المحاسبية و أصول مهنة التدقيق، وبعبارة واضحة فكلما كان أكثر إقناعاً لكافة الأطراف سواء الجهات الضريبية أو المكلف أو جهة المحاكم المختصة بالمنازعات الضريبية، وهذا قد يجعل المكلف يقبل بالتعديل دون الطعن بالقرار لدى المحاكم، وإذا طعن بالقرار فإن عملية التقاضي ستكون سهلة وسريعة ولا تحتاج للمزيد من البحث والتحري لأن كل شيء سيكون مدعماً ومعززاً بأدلة إثبات قوية وكل نقطة من نقاط التعديل سيتم توضيحها بشكل لا يحتمل التأويل.³

المطلب الثالث: الإطار التنظيمي والقانوني لتدقيق الجبائي

وفر المشرع الجبائي وسائل هيكلية وقانونية التي بموجبها يتم تسيير عملية التدقيق الجبائي بطريقة منظمة وجيدة وزيادة على ذلك تضمن للمدققين فعالية أداء أعمالهم.

¹ - نفس المرجع، ص: 234.

² - طلال أبو غزالة، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، مرجع سبق ذكره، ص: 137.

³ - نفس المرجع، ص: 224.

الفصل الأول: الإطار النظري لدور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

الفرع الأول: الإطار التنظيمي للتدقيق الجبائي (الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية)

لقد أولت الدولة اهتماما لمجال الجباية وذلك بتنظيم أجهزة تسهر على التسيير الحسن للتحصيلات الجبائية بهدف تحقيق الفعالية والتنسيق بين المصالح الجبائية وتحديد صلاحيات ومهام كل مستوى مركزيا كان أم خارجيا أو على المستويين معا.¹

أولا: على المستوى المركزي

على المستوى المركزي توجد مديرتين للرقابة الجبائية هي:

- مديرية البحث والمراجعات (DRV)؛
- مصلحة التحريات الجبائية (DIF).

أولا: مديرية الأبحاث والتدقيقات (DRV): هي مصلحة مركزية لها صلاحيات وسلطات على المستوى الوطني، وتعتبر أعلى الهيئات للرقابة الجبائية على المستوى الوطني، حيث تسهر على ضمان الإستمرارية وتوحيد تنفيذ إجراءات الرقابة الجبائية عبر التراب الوطني.² تتضمن مديرية الأبحاث والتدقيقات ثلاثة مصالح جهوية للبحث والمراجعات (SRV) متواجدة في كل من: الجزائر قسنطينة وهران، وتتمتع بصلاحيات التدخل على مستوى القطر الوطني لتحقيق في وضعية كبار المكلفين بالضريبة لأهمية نشاطهم وهذه المصالح مكلفة ب:³

- تنفيذ برامج التحقيق والبحث ومراقبة النشاطات والمداخل التي تضبطها مديرية البحث والمراجعات وتعد الإحصائيات المتعلقة بها؛
- ضمان سير 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 اختصاص مديرتين ولرئيس لضرائب أو أكثر؛
- دراسة الشكاوي الناجمة عن التحقيقات المنجزة من طرف فرق التحقيق الجبائي.

مهام مديرية الأبحاث والتدقيقات:

في إطار ممارسة مختلف أنشطتها تتكلف مديرية الأبحاث والمراجعات بالمهام التالية:⁴

- إنجاز تدقيق محاسبة المؤسسات الخارجة عن نطاق اختصاص مديرية كبريات المؤسسة؛
- تطبيق حق التحقيق والتفتيش في إطار محاربة الغش الجبائي بمساعدة مصالح العدالة والأمن الوطن؛
- مراقبة مداخل الأشخاص الطبيعيين (مراقبة الوضعية الشخصية) من خلال علامات الشراء الخارجية ومستوى المعيشة والممتلكات في إطار إخضاع المداخل الخفية للجباية.

¹ - www.mf.gof.dz, 17.04.2019, 12 :30PM.

² - المرسوم التنفيذي رقم 98-288 المتضمن تنظيم الادارة المركزية في وزارة المالية، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 51، 1998، ص: 12.

³ - المادة 10 مكرر 3 من المرسوم التنفيذي رقم 02-303 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 64، 2002، ص: 14.

⁴ - المرسوم التنفيذي رقم 07-364، المتضمن تنظيم الادارة المركزية في وزارة المالية، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 75، ص: 18.

الفصل الأول: الاطار النظري لدور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

➤ متابعة المساعدة الدولية المتبادلة المنصوص عليها في الاتفاقيات الجبائية الدولية.

ثانيا: مصلحة التحريات الجبائية:¹ هي مصلحة مركزية تم إنشاؤها على مستوى المديرية العامة للضرائب بوزارة المالية تابعة مباشرة لسلطة وزير المالية، وتتوفر على وسائل رقابة جبائية حديثة غير مستعملة من طرف مصالح ادارة الضرائب وهذا في اطار عصرنة الادارة الجبائية، كما أنها تتكون من خمسة (05) مديريات جهوية في كل من: العاصمة، وهران، ورقلة وبنشار وقسنطينة وهذا قصد القيام بالتحقيقات الجبائية على المستوى الوطني حيث تقوم هذه المديريات بإعداد تقارير دورية عن التهرب والغش الضريبيين بعد تلقيها لتقارير من مكاتبها عبر مختلف الولايات التابعة لها.

تزامن إنشاء مصلحة التحريات الجبائية مع إنشاء مديرية كبيريات المؤسسات، وهذا من أجل محاربة كافة أشكال الغش الضريبي والجمركي التي تكلف الدولة مبالغ طائلة تفلت من خزنتها.

مهام مصلحة التحريات الجبائية:

- تحديد وإحصاء الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يتهربون كليا أو جزئيا من الضرائب في مختلف القطاعات على المستوى الوطني؛
- إستهداف الأشخاص الذين تفوق وتيرة نفقاتهم تصريحاتهم الخاصة بمدخيلهم؛
- إجراء تحقيقات من أجل تحديد مصادر التهرب والغش الضريبيين.

يكمّن الهدف الرئيسي من أجل إنشاء مصلحة التحريات الجبائية هو حماية الإقتصاد الوطني من التهرب والغش الضريبيين وتبييض الأموال والتدخل على مستوى كامل البلاد ضد مصادر التزوير والتملص من الأداء الضريبي

ثانيا: على المستوى الخارجي

تحتوي المديرية العامة للضرائب على مصالح خارجية بصلاحيات على المستوى الوطني والجهوي والمحلي (الولائي)، حيث تسند لها عملية التدقيق الجبائي والدعم المعلوماتي وتمثل في كل من:²

- مديرية كبيريات المؤسسات (DGE)؛
- مديريات جهوية للضرائب (DRI)؛
- مصالح جهوية للبحث والمراجعات (SRV)؛
- مراكز جهوية للإعلام والوثائق؛
- مديريات ولائية للضرائب (DWI)؛
- مراكز للضرائب (CDI)؛

¹ - المادة 45 من قانون المالية لسنة 2009، جريدة الرسمية الجزائرية، العدد 74، 2008، ص: 14.

² - المادة 02 من من الرسوم التنفيذي رقم 06-327 يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 59، 2006، ص: 07.

الفصل الأول: الإطار النظري لدور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

- مراكز جوارية للضرائب (CPI)؛
- مفتشيات الضرائب.

1- مديرية كبريات المؤسسات (DGE): تدعيما لمديرية الأبحاث والمراجعات للتسيير الفعال لعملية التدقيق الجبائي وخاصة فيما يتعلق بشركات الكبرى، تم إنشاء مديرية كبريات المؤسسات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 02-303 تكلف هذه المديرية بتسيير مهام الوعاء، التحصيل، الرقابة والمنازعات، كرسها المرسوم التنفيذي رقم 06-327 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، مقرها بالجزائر العاصمة هي مصلحة خارجية ذات اختصاص وطني ويمكن إسناد فروع لها عند الضرورة في أي منطقة من التراب الوطني.

تتكون مديرية كبريات المؤسسات من خمسة (5) مديريات فرعية هي:¹

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

وتتضمن أيضا

- قباضة ومصالحة استقبال وإعلام المكلفين ومصالحة للإعلام الآلي؛
- قباضة منظمة في مصالح يسيرها قابض ويساعده وكيلان مفوضان².

تتكفل مديرية كبريات المؤسسات فيما يخص المؤسسات الخاضعة لمجال إختصاصها، بمهام الوعاء والتحصيل والمراقبة والمنازعات الخاصة بالضرائب والرسوم الواقعة على عاتق الأشخاص الطبيعيين والمعنويين والمجمعات المشكلة بقوة القانون أو فعليا، أو الكيانات مهما يكن شكلها القانوني ومهما يكن محل مؤسسها الرئيسي أو مديرتها الفعلية أو مقرها.³

2- المديرية الجهوية للضرائب (DRI): تؤدي المديرية الجهوية للضرائب دورا أساسيا ومباشرا في مجال الرقابة الجبائية من خلال العلاقة المباشرة، التي تربطها بمديرية الضرائب الولائية التي تتبعها، كما أن عددها يفوق عدد المصالح الجبائية الجهوية سابقة الذكر، حيث يوجد

¹ - المادة 04 من من الرسوم التنفيذي رقم 06-327 يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها ، مرجع سبق ذكره ، ص:08.

² - المادة 03 تعدل وتتمم المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها ، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 26، 2017، ص:16.

³ - المادة 04 من نفس المرجع، ص:07-08.

الفصل الأول: الاطار النظري لدور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

تسعة (9) مديريات جهوية وهي الولايات التالية: بشار، البليدة، الجزائر، سطيف، عنابة، قسنطينة، ورقلة، وهران، وكل مديرية تضم

أربعة (4) مديريات فرعية:¹

➤ المديرية الفرعية للتكوين؛

➤ المديرية الفرعية للتنظيم والوسائل؛

➤ المديرية الفرعية للعمليات الجبائية؛

➤ المديرية الفرعية للرقابة.

هذه الأخيرة مكلفة بفحص وتنسيق وجلب التصريحات اللازمة للنقائص والأخطاء المسجلة خاصة فيما تعلق بالرقابة وتحصيل الضرائب ومراقبة المنازعات، وتتكون المديرية الفرعية للرقابة من ثلاثة (3) مكاتب هي:

➤ مكتب متابعة برامج البحث والتحقيقات الجبائية؛

➤ مكتب تحليل تقارير التحقيقات الجبائية؛

➤ مكتب مراقبة المنازعات.

تتولى المديرية الجهوية للضرائب المهام التالية:

➤ السهر على احترام أدوات تدخل المصالح الجبائية الجهوية وطرقه ومقاييسه وإجراءاته؛

➤ تعد بصفة دورية حصائل وملاحظات عن أعمال المصالح الجبائية؛

➤ تقديم أي اقتراح لتكييف التشريع الجبائي؛

➤ المشاركة في أعمال تكوين الأعوان وتحسين مستواهم وتحديد معلوماتهم؛

➤ دراسة طلبات تنقل الأعوان بين الولايات؛

➤ النظر فيما تحتاج إليه المصالح الجبائية الجهوية من وسائل بشرية ومادية وتقنية ومالية وتعد تقريرا دوريا عن طريق سير هذه الوسائل واستعمالها؛

➤ تنظيم أشغال لجنة الطعون لدى الجهات المصدرة للقرار، والتي تنشأ في المستوى الجهوي؛

➤ الموافقة على استفادة المكلفين بالضريبة من نظام الشراء بالإعفاء حسب الشروط التي ينص عليها التشريع المعمول به.

3- المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات (SRV): تكلف المصالح الجهوية للبحث والمراجعات على وجه الخصوص بما يلي:²

➤ تنفيذ برامج البحث والتحقيق ومراقبة النشاطات والمداخل التي تضبطها مديرية الأبحاث والمراجعات وتعد الإحصائيات المتعلقة بها؛

➤ ضمان تسيير وسائل تدخل فرق التدقيق الجبائي؛

¹ - المادة 07 من نفس المرجع، ص: 08.

² - المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، مرجع سبق ذكره، ص: 08.

² - نفس المرجع، ص: 09.

الفصل الأول: الإطار النظري لدور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

- تنفيذ برامج تدقيق وبحث ومتابعة ومراقبة الإشعار المتعلقة بها وتقوم بتقييمها الدوري؛
 - تنفيذ كل تحقيق يأمر به وزير المالية والمدير العام للضرائب وكل السلطات المختصة بالاتصال مع المؤسسات والمصالح المعنية؛
 - تطبق حق الإطلاع على الملفات التي تخضع لمجال اختصاص مديرتين ولائيتين للضرائب أو أكثر؛
 - دراسة الشكاوي المتعلقة بالمراقبات المنجزة من طرف فرق التحقيق الجبائي، والفصل في الشكاوي المتعلقة بالمراقبات المنجزة.
- يوجد ثلاثة (3) مصالح جهوية للأبحاث والمراجعات على المستوى الجهوي، وهي تتواجد في كل من: الجزائر، وهران قسنطينة،¹ وكل مصلحة من تلك المصالح يتبع لها عدد معين من المديريات الولائية للضرائب.

4- المراكز الجهوية للإعلام والوثائق (CRID): تعتبر من المصالح الجبائية المساعدة على تنفيذ التدقيق الجبائي على أرض الواقع ولو بشكل غير مباشر، منتشرة عبر الوطن وهي ذات اختصاص إقليمي مهيكل في أربعة (4) مراكز جهوية في كل من الجزائر، وهران، قسنطينة، ورقلة، وكل مركز جهوي يتبع له عدد من المديريات الولائية للضرائب، وهي مكلفة ب:²

- تنسق برامج البحث وتجمع وتعالج المعلومة الاقتصادية والمالية المحلية؛
- استغلال السجلات الأصلية ونشر الجداول العامة للرسم العقاري ورسم التطهير والضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات ونشر الإنذارات الموافقة لها والسجلات الأولية للسنة المالية الموالية؛
- تقديم أوراق النتائج التي تعطي، بالنسبة للجداول العامة لبلدية بكاملها وولاية، ملخص عن عدد المكلفين بالضريبة الذين فرضت عليهم الضريبة وأسس العناصر الخاضعة للضريبة والنتائج الإجمالي لكل ضريبة أو رسم والحصص التي تعود لكل جماعة عمومية والغرف الحرفية؛
- إصدار سندات إيرادات الجداول الضريبية العامة التي تعطي لها المديريات الولائية للضرائب طابعا تنفيذيا؛
- إعداد الكشوف الملحقة المتعلقة بالخاضعين للضريبة "المفقودين"، وبالخصص الكبيرة وبالأرصدة السلبية؛
- تقديم كل الوثائق الإحصائية الأخرى التي تسمح لمديرية الإعلام والوثائق بقياس أثر الأحكام الجبائية الجديدة؛
- عرض مؤشرات المحيط المترتبة عن معالجة المراجع الاقتصادية والاجتماعية المحلية وذلك في إطار مسعى التسيير حسب الأهداف (تشخيص/مخطط عمل).

5- المديرية الولائية للضرائب DIW: تؤدي المديرية الولائية للضرائب في حدود اختصاصها الإقليمي دورا أساسيا في مجال الرقابة الجبائية وتتولى القيام بهذه المهمة مديريتها الفرعية للرقابة الجبائية، إذ تعد الهيئة المختصة بهذه العملية لذا تقوم بتنفيذ برامج التحقيق، بحيث تضم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية أربع (4) مكاتب:³

¹ - المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 02-303 بمحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، جريدة الرسمية الجزائرية، العدد 64، سنة 2002، ص:14.

² - المواد 13-14-15 من نفس المرجع، ص:09.

³ - المواد 17-18 من الرسوم التنفيذي رقم 06-327 بمحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، مرجع سبق ذكره، ص:10.

الفصل الأول: الاطار النظري لدور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية؛
- مكتب البطاقات والمقارنات؛
- مكتب المراجعات الجبائية؛
- مكتب مراقبة التقنيات.

تتكون المديرية الولائية للضرائب من 5 مديريات فرعية:

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

6- مركز الضرائب (CDI): تم إنشائها في إطار مخططات عصرنة الإدارة الجبائية بتفويض تدريجي من مفتشيات الضرائب، يعتبر مركز تسيير عصري موحد يجمع تحت إشراف رئيس المركز كل مهام التسيير والتحصيل والمراقبة والمنازعات التي تتكفل بها حاليا المفتشيات والقباضات ومديرية الضرائب الولائية، وبهذا الصدد يشكل مركز الضرائب المحور الجبائي الوحيد للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصه وهم:¹

- المؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي والنظام المبسط؛
- المهن الحرة؛
- المؤسسات الغير خاضعة لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات؛

يعتبر مركز الضرائب من الهياكل الجديد المستحدثة في الإدارة الجبائية، يتم تعميمها تدريجيا عبر على كامل التراب الوطني تبعا لوتيرة إنجازها وإستلامها، وفي انتظار تعميمها تواصل مفتشيات وقباضات الضرائب عملها بصفة انتقالية في انتظار إدماجه الكلي حسب الحالة في مركز الضرائب أو المراكز الجوية للضرائب، تختص في مجال الوعاء والتحصيل والمراقبة ومنازعات الضرائب والرسوم الواقعة على عاتق المكلفين بالضرائب، وتنحصر مهامها في مجال الرقابة الجبائية في:

- البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها ومراقبتها.
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها.

¹ - المادة 20، من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 بمحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها ، مرجع سبق ذكره، ص:11.

الفصل الأول: الإطار النظري لدور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

7- المركز الجوي للضرائب (CPI): تنظم المراكز الجوية للضرائب التي يسيروها رئيس مركز في ثلاث (03) مصالح رئيسية ومصلحتين (02) وقباضة، كما يلي:¹

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

تتكفل بتسيير:

- المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الجزائي والمستثمرات الفلاحية والأشخاص الطبيعيين برسم الضريبة المفروضة على الدخل الإجمالي أو على الذمم المالية وكذا الرسوم المفروضة على ممتلكاتهم العقارية المبنية وغير المبنية؛
- المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والجمعيات أو أي تنظيم آخر برسم الضرائب أو الرسوم المفروضة على أجور والرواتب المدفوعة، أو أي جزء آخر من نشاطهم الخاضع للرسم؛
- المؤسسات التابعة لمديرية كبريات المؤسسات أو مراكز الضرائب، برسم الضرائب أو الرسوم غير المتكفل بها من قبل الهياكل الجبائية التي تخضع لها؛

تختص المراكز الجوية للضرائب، في مجال الوعاء والتحصيل والرقابة والمنازعات، بكل الضرائب والرسوم المستحقة.

8- مفتشيات الضرائب: مفتشية الضرائب هي وحدة تابعة لمديرية الضرائب الولائية حيث تحتوي هذه الأخيرة على العديد من المفتشيات، وكل مفتشية تختص بنوع من الضرائب:²

- مفتشية خاصة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛
- مفتشية خاصة بالضرائب غير المباشرة؛
- مفتشية خاصة بالطابع والتسجيل.

وتشكل المفتشيات حجر الأساس في تنظيم الإدارة الجبائية ساري العمل به إلى غاية هذا اليوم فيما يخص تسيير الملف الجبائي للمكلفين بالضريبة ومراقبة تصريجاتهم، وتعتبر الحلقة الأكثر أهمية في النظام الجبائي، وهي تنقسم إلى:

¹ - المواد 26-27 مرجع سبق ذكره، ص:12.

² - www.mf.gof.dz, 17.04.2019, 12 :30PM.

الفصل الأول: الإطار النظري لدور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

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

اعتمادا على هذه المصالح تقوم مفتشية الضرائب بمراقبة مختلف التصريحات التي تستلمها من المكلف بالضريبة، وفي حال وجود خطأ أو نسيان أو نقائص مسجلة، تجري مراقبة معمقة وفحص التصريحات يتم بناء على المعطيات الموجودة في الملف الجبائي وفي كشوفات الربط وبطاقة المعلومات.

الفرع الثاني: الإطار القانوني لتدقيق الجبائي

تحتاج الإدارة الجبائية إلى مجموعة من الوسائل القانونية التي تحمي التصرفات التي يمارسها أعوانها خلال تأديتهم لواجباتهم، لذا منح المشرع الجزائري عدد من الحقوق والصلاحيات لأعوان الإدارة الجبائية فألزم عليهم بذلك إتباع إجراءات معينة والتي تتمثل في مجموعة من الحقوق المخولة من طرف القانون لحماية المكلف من تعسف الإدارة الجبائية، وتتمثل في ما يلي:

أولا: صلاحيات الإدارة الجبائية

منح المشرع الجزائري مجموعة من الصلاحيات للإدارة الجبائية أثناء أدائها لمهامها، وتتمثل فيما يلي:

1- الحق في الرقابة: تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات لفرض الضرائب أو الرسوم أو أتاوى، كما يمكنها ممارسة حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة التاجر والتي تدفع أجور أو أتعاب أو مرتبات مهما كانت طبيعتها، لذا يتعين على هذه الأخيرة أن تقدم لها الدفاتر والوثائق عند طلبها، ويتم ممارسة حق الرقابة على المؤسسات المعنية خلال ساعات نشاطها¹، تمارس الإدارة الجبائية حق الرقابة مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات².

يعتبر الحق في الرقابة من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية لتتأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف القانوني بالضريبة، ويخضع حق الرقابة إلى قواعد صارمة ومنظمة متعارف عليها في الإدارة الجبائية.

2- الحق في الإطلاع: حق الإطلاع هو وسيلة قانونية منحها المشرع الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية، فبواسطتها يمكنهم الإطلاع على مختلف الوثائق والمستندات الخاصة بالمكلف، الذي هو بصدد التحقيق معه، بغية الحصول على أكبر قدر من المعلومات الكافية لأداء مهمة التحقيق،

¹ - المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية، مصدر سبق ذكره، ص: 09.

² - المادة 20 نفس المرجع، ص: 11.

الفصل الأول: الإطار النظري لدور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

وقد أتاح المشرع هذا الحق من خلال المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية "يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومرافقتها بتصفح الوثائق والمعلومات".¹

يمارس أعوان الإدارة الجبائية ممارسة الإطلاع لدى كل المؤسسات الادارية والعمومية التي يمكن أن تفيدهم وتساعدهم على الحصول على المعلومات اللازمة لسير مهامهم.

2-1- حق الإطلاع لدى الإدارات والهيئات العمومية: إن إدارات الدولة الولايات والبلديات والمؤسسات الخاصة الخاضعة لرقابة الدولة، وكذلك كل المؤسسات والهيئات مهما كان نوعها والخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية ملزمة بتقديم كل المستندات الموجودة بحوزتها لمصالح الإدارة الجبائية إذا طلب منها ذلك دون الاحتجاج بالسر المهني، باستثناء المعلومات الفردية ذات الطابع الاقتصادي أو المالي والتي لا يمكن استخدامها من طرف الإدارة الجبائية.²

2-2- حق الإطلاع لدى المؤسسات الخاصة: يلزم جميع الأشخاص والشركات التي تقوم بعمليات الوساطة من أجل البيع أو الشراء وكذا أولئك الذين يمارسون مهنة التجارة المصرفية، أو أية مهنة مرتبطة بها أيا كان الغرض، أن تقوم بتقديم كل الدفاتر والوثائق لأعوان الإدارة الجبائية التي نص عليها القانون التجاري وكذا جميع الملحقات والمستندات اللازمة للقيام بعملية التحقيق قصد تقدير وعاء الضريبة ومراقبته.³

2-3- حق الإطلاع لدى المؤسسات المالية: يحق لأعوان الإدارة الجبائية الإطلاع على مختلف الوثائق والمستندات الضرورية الخاصة بالهيئات والمؤسسات أو الشركات القائمة بأعمال الصرف والعملات، والتي تقوم بإرسال إشعار للإدارة الجبائية قصد متابعة أية عملية أو فتح لحسابات الأموال للمؤسسات بمختلف أنواعها.⁴

كما يجب على المؤسسات والشركات والمؤمنين وشركات التأمين ومقاولي النقل وكل الخاضعين الآخرين لمراقبة الإدارة الجبائية، أن يطلعوا أعوان الإدارة الجبائية سواء في المقر الرئيسي أو في الفروع أو الوكالات، على الملفات والسندات والوثائق المطلوبة حتى يتأكد هؤلاء الأعوان من تنفيذ الأحكام الجبائية.⁵

3- حق استدراك الخطأ (حق التقادم): هو صلاحية استدراك الأخطاء المرتكبة من طرف الإدارة الجبائية ويحدد الأجل الممنوح للإدارة الجبائية بأربع (4) سنوات الأخيرة لاستدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب، يمدد أجل التقادم ب سنتين (02) إذا ما قامت الادارة بعد إثباتها أن المكلف قام عمدا بطرق تدليسية، وترفع دعوى قضائية ضده.⁶

1 - نفس المرجع، ص: 23.

2 - المادة 46، قانون الإجراءات الجبائية، مصدر سبق ذكره، ص: 23.

3 - المادة 58 من نفس المرجع، ص: 26.

4 - المادة 51 نفس المرجع، ص: 24.

5 - المادة 52، نفس المرجع، ص: 25.

6 - المادة 326-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مصدر سبق ذكره، ص: 86.

الفصل الأول: الاطار النظري لدور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

4- حق المعاينة الميدانية: في حال ما إذا وجدت الإدارة الجبائية قرائن تدل على وجود ممارسات تدليسية، فإنه يمكن لأعوان الإدارة الجبائية الذين يحوزون على رتبة مفتش والمؤهلين قانونيا، القيام بالمعاينة في كل المجالات قصد البحث والتأكد من صحة النشاط الممارس ومراقبة العناصر المادية والوثائق والدعائم الموجودة ومقارنتها مع المعطيات المدونة على الوثائق المحاسبية، يسمح هذا بالتأكد من صحة رقم الأعمال المصرح به والوصول إلى تبرير كافة التصريحات الهادفة إلى التملص من دفع الضريبة.¹

ولا يمكن الترخيص بالمعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا، ويكون هذا الطلب من مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل.²

ثانيا: واجبات (التزامات) الخاضع لضريبة

لتفادي العقوبات يجب على المكلف بالضريبة الالتزام بواجبات جبائية سواء المتعلقة بالطابع المحاسبي أو بالتدقيق الجبائي أو بالتصريحات الجبائية.

1. الالتزامات ذات الطابع المحاسبي:

هذه الالتزامات محددة في القانون التجاري ويمكن تلخيصها في النقاط التالية:³

1.1. دفتر اليومية: تنص المادة 09 من القانون التجاري على أن كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية

يقيد يوم بيوم العمليات المقامة، أو أن يراجع على الأقل نتائج هذه العملية شهريا ويشترط أن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن منها مراجعة تلك العمليات، بشرط أن يكون دفتر اليومية موقع ومرقم من طرف القاضي التجاري لدى المحكمة، للأشخاص الذين يقومون بتحصيل أرباح تجارية أو صناعية ويوقع من طرف رئيس مصلحة الضرائب الموجودة في إقليم نشاطهم.

1.2. دفتر الجرد: تنص المادة 10 من القانون التجاري على أنه يجب على المكلف بالضريبة أن يجري سنويا جرد لعناصر الأصول

والخصوم وأن يقفل كافة الحسابات قصد إعداد الميزانية وحسابات النتائج ونسخ بعد ذلك الميزانية وحساب النتائج ودفتر اليومية.

1.3. حفظ دفاتر المحاسبة وسندات المراسلة: طبقا لنص المادة 12 من القانون التجاري يجب أن تحفظ الدفاتر والمستندات المشار إليها

في المادتين 09-10 من نفس القانون لمدة عشرة (10) سنوات، كما يجب أن ترتب وتحفظ المراسلات الواردة وتنسخ المراسلات الموجهة طيلة نفس المدة.

2. الالتزام بالتصريحات الجبائية:

يلزم التشريع الجبائي المكلف بالضريبة القيام بالتصريحات التالية:⁴

1 - المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص: 17.

2 - المادة 35، قانون الإجراءات الجبائية، مصدر سبق ذكره، ص: 18.

3 - المواد 09-10 من القانون التجاري، الجمهورية الجزائرية، رئاسة الجمهورية، الأمانة العامة للحكومة، 2007، ص: 04.

4 - غضبان خديجة، التحقيق الجبائي ودوره في مكافحة الغش والتهرب الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص: 24.

الفصل الأول: الإطار النظري لدور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

2.1. التصريح بالوجود: يترتب على كل مكلف جديد خاضع للضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات أن يقدم خلال ثلاثين (30) يوما الأولى لبداية نشاطه تصريحاً بالوجود إلى مفتشية الضرائب التابع لها إقليمياً، يحدد فيه اسم ولقب وعنوانه إضافة إلى المعلومات الضرورية الخاصة بطبيعة نشاطه والمقر الرئيسي للمحل.

2.2. التصريح الشهري أو الثلاثي: يجب على المكلفين الممارسين لنشاط معين والخاضعين للضرائب والرسوم، التصريح برقم أعمالهم خلال كل شهر أو ثلاثي لدي المصالح المختصة إقليمياً حسب طبيعة المؤسسة ونوع النشاط.

2.3. التصريح السنوي:¹ يجب على الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي، حتى يتسنى إقرار أساس هذه الضريبة، أن يكتبوا ويرسلوا، على الأكثر يوم 31 أبريل من كل سنة إلى مفتش الضرائب المباشرة لمكان إقامتهم، تصريحاً بدخلهم الإجمالي الذي تقدم مطبوعة من قبل الإدارة الجبائية، زيادة عن أجل إيداع التصريح يوم عطلة قانونية، يؤجل تاريخ الاستحقاق إلى اليوم الأول المفتوح الموالي، ويخضع لهذا الالتزام أيضاً الأجراء الذين يتقاضون، أيضاً عن أجرهم الرئيسي والمنح أو التعويضات المتعلقة به، مداخيل أجنبية أو غير أجرية، ما عدا:

➤ الأجراء الذين يتقاضون أجراً وحيداً؛

➤ والأشخاص الذين يمارسون فضلاً عن نشاطهم الرئيسي كأجراء نشاطاً تعليمياً أو يقومون ببحث بصفتهم مستخدمين مؤقتين أو شركاء في مؤسسة تعليمية.

2-4- التصريح بوقف النشاط: في حالة التوقف عن النشاط أو التنازل عن ملكية خاصة يلزم المكلف بالضريبة بالتصريح عن ذلك خلال عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ التوقف عن النشاط، أما في حالة التنازل يتضمن تاريخ التنازل وبيانات التنازل، في حالة الوفاة فيتعين على ذوي الفقيه التصريح بالمداخيل الخاضعة للضريبة في أجل ستة (6) أشهر اعتباراً من تاريخ الوفاة.

2-5- وضع رقم التعريف الجبائي: ألزم المشرع الجبائي جملة من الإجراءات التي تهدف إلى محاربة الغش والتهرب الجبائي، ومن أهمها التزام المكلفين بوضع رقم التعريف الجبائي عوضاً عن رقم التعريف الإحصائي، حيث تحدد المديرية العامة للضرائب رقم التعريف الجبائي للأشخاص الطبيعيين والمعنويين وكذا الهيئات الإدارية وهذا عند:²

➤ الاحصاء السنوي للسلع والأنشطة؛

➤ التصريح بالوجود؛

➤ التصريح بالميراث.

بالإضافة إلى أنه يجب إرفاق كل عقد أو تصريح أو تسجيل عملية لدى مصلحة تابعة للإدارة الجبائية برقم تعريف جبائي بكيفية تضمن التعرف على الأشخاص المعنيين.

1 - المادة 99 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص: 25.

2 - المادة 176 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص: 59.

الفصل الأول: الاطار النظري لدور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

الهدف من إتباع هذا الإجراء هو:

- التحقق من صحة عناصر تعريف الأشخاص المدرجة لدى مصلحة المعطيات المتعلقة بالوعاء والرقابة وتحصيل كل الضرائب؛¹
- ممارسة حق الإطلاع لأعوان الادارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها وهذا بتصفح الوثائق والمعلومات المتعلقة بالشخص محل الرقابة.²

ومن أهم الاجراءات المتبعة لمحاربة الغش والتهرب الضريبيين أنه لا يمكن إتمام إجراءات التوطين البنكي والجمركي المتصلو بعمليات التجارة الخارجية إلا على أساس رقم التعريف الجبائي الممنوع من الادارة الجبائية.³

3. الالتزامات المتعلقة بالتدقيق الجبائي⁴

3.1. الاعتراف بمبدأ شرعية الضريبة:

تتمثل في إتباع النقاط التالية:

- احترام التشريعات والتنظيمات الجبائية؛
- الامتثال الضريبي واعتراف المكلف بنفسه للإدارة الجبائية من أجل الحصول على رقم تعريف جبائي؛
- يجب على المكلف القانوني بالضريبة أن يطلع على المزايا المترتبة عن تأديته للالتزامات الجبائية وكذا العقوبات التي يمكن أن تترتب عن عدم تأديته لها.

3.2. الاعتراف بقانونية التدقيق الجبائي:

- يجب على المكلف قبول عملية التدقيق الجبائي وهذا كنتيجة حتمية للنظام التصريحي؛
- تسهيل عمل موظفي الإدارة الجبائية في إطار القانون؛
- التصرف بمسؤولية مع المحقق الجبائي باعتباره يمارس مهمته في إطار محدد بدقة من طرف القانون، وتوفير له أحسن الظروف للعمل؛
- المساهمة في السير الحسن لعملية التدقيق.

3.3. احترام العقوبات الجبائية في حال عدم الالتزام الجبائي:

أوجب المشرع الجبائي الجزائري إجراءات مختلفة ومتنوعة لردع كل من يخالف أحكام القوانين وذلك لضمان السير الحسن في تأدية الواجب الجبائي الذي يعود بإيرادات هامة للخزينة العمومية وتمثل هذه العقوبات في:

- غرامات مالية؛

1 - المادة 45، نفس المرجع، ص: 28.

2 - المادة 179، قانون الإجراءات الجبائية، مصدر سبق ذكره، ص: 60.

3 - المادة 36 من الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 44، 2009، ص: 10.

4 - ميثاق المكلف بالضريبة - حقوقكم وواجباتكم، وزارة المالية، المديرية العامة لضرائب، العلاقات العمومية والاتصال، 2010، ص: 09-13.

الفصل الأول: الإطار النظري لدور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

➤ عقوبات جبائية؛

➤ التسجيل في البطاقة الوطنية لمرتكي الغش كتقدير إحترازي.

ثالثا: حقوق الخاضع للضريبة:

إن الصلاحيات والسلطات الممنوحة للإدارة الجبائية بخصوص عمليات الرقابة (التدقيق) تقابلها حقوق و ضمانات أعطاهها المشرع الجبائي إلى المكلفين الخاضعين لهذه الرقابة، وهي كالآتي:

1- الإعلام المسبق من أجل التحضير: لا يستطيع أعوان الإدارة الجبائية إجراء أية مراقبة جبائية دون إرسال إشعار بالمراقبة في مقابل إشعار بالاستلام من المكلف مرفقا بميثاق وواجبات المكلف الخاضع للرقابة، لهذا الأخير عشرة (10) أيام لتحضير محاسبته في ظل مراقبة المحاسبة¹، وأجل 15 يوم في حال المراقبة كحد أدنى في حالة التدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة.

بإمكان المكلف طلب تمديد أجل تحضير محاسبته، وهذا لا يمنع المحققين من القيام بزيارة مفاجئة في عين المكان لمعاينة العناصر المادية والوثائق المحاسبية للمكلف².

2- الحق في الاستعانة بوكيل أو مستشار: للمكلف بالضريبة الحق في الاستعانة بمستشار يختاره بمحض إرادته أثناء عملية التدقيق، وهذا ما نصت عليه المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية كما يلي: "...المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين خلال عملية المراقبة بمستشار يختاره هو" ويمكن أن يعين ممثلا عنه في فترة المراقبة لأن غيابه لا يمنع إجراء عملية المراقبة والتي تفقد قيمتها إذا لم يتم إجراءاتها³.

3- السر المهني: طبقا لأحكام المواد من 65 إلى 69 من قانون الإجراءات الجبائية والتي تنص على الالتزام بالسر المهني، ونصت المادة 301 من قانون العقوبات على أنه يتعرض للعقوبات المقرر في نفس المادة كل شخص يدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحيته للتدخل في إعادة 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 به⁴.

4- اللجوء النزاعي أو اللجوء الودي: يعتبر المكلفين ذوي السلوك الجبائي السيئ مطالبين دائما من قبل الإدارة الجبائية بتسديد الضريبة والعقوبات التأخيرية، وتحت طائلة بطلان هذه الاجراءات منح التشريع لهذا النوع من المكلفين بعض الحقوق والضمانات في حال خضوعهم للرقابة (التدقيق) من قبل مصالح الإدارة الجبائية، في حالة إحتجاج المكلف على بعض الضرائب المؤسسة من قبل المفتش المحقق، وخول المشرع الجبائي للمكلف اللجوء إلى السلطات العليا واستئناف الإجراءات الاعتراضية وطرق الاستئناف هي: ⁵

1 - المادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص: 13.

2 - المادة 21-3 نفس المرجع، ص: 15.

3 - المادة 21-5، نفس المرجع، ص: 16.

4 - المادة 65، نفس المرجع، ص: 29.

5 - ناصر رحال، سياسة مكافحة الغش والتهرب الضريبي دراسة مقارنة بين الجزائر، تونس والمغرب، مرجع سبق ذكره، ص 143.

الفصل الأول: الاطار النظري لدور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

- اللجوء النزاعي الذي يهدف إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء؛
- اللجوء الودي الذي يسمح للمكلف الذي يكون في حالة عسر مالي، ويستحيل عليه تسديد دينه الجبائي بالاستفادة من تخفيض أو تعديل للحقوق المعروضة.
- 5- تحديد المدة القصوى للتحقيق بعين المكان: حفاظا على السلامة المعنوية و استقرار حياة المكلفين بالضريبة حدد المشرع الجبائي مدة معينة لبقاء المحققين في أماكن الرقابة و ذلك كمل يلي¹:
- التحقيق المصوب: 02 شهرين (مادة 4/20 من ق.إ.ج)؛
- التحقيق المحاسبي: من 03 أشهر إلى 09 أشهر (مادة 5/20 من ق.إ.ج)؛
- التحقيق المعمق: سنة أو سنتين (المادة 7/20 و 8/20).
- 6- الحق في النقاش (المناقشة) الشفوي والحضوري: ينبغي على المدقق الجبائي سماع المكلف بالضريبة المحقق معه من أجل كل معلومة إضافية بغية تفصيل المناقشة الشفوية والحضورية معا، ويجب على المدقق الجبائي تقديم تفسيرات شفوية مفيدة للمكلف حول مضمون التبليغ إذا طلب منه ذلك وهذا قبل إنقضاء أجل الرد الممنوح له والمقدر بأربعين (40) يوما من أجل تقديم ملاحظاته أو قبوله.²
- 7- الطعن القبلي (التحكيم الأولي): يعد الحق في طلب التحكيم ضمانا إضافيا ممنوحا للمكلف بالضريبة المحقق معه الذي يمكنه طلب الإستفادة منه في إطار الإجابة على التبليغ الأولي لنتائج التحقيق وهذا من أجل مناقشة أي سؤال متعلق بالوقائع أو القانون.³
- 8- المحرر الجبائي: جاءت هذه الآلية حسب المرسوم التنفيذي رقم 12-334 المؤرخ في 2012/9/8 من أجل إبداء حسن النية التابع للاختصاص مديرية كبريات المؤسسات فيما يتعلق برد واضح و نهائي حول معرفة الأحكام الجبائية المطبقة في وضعية جبائية معينة طبقا للتشريع المعمول به (المادة 174 من ق.إ.ج)، و هذا في مدة أقصاها (04) أشهر.⁴
- 9- استفادة المكلفين بالنظام الخاص: هناك من المكلفين بالضريبة من يستفيد من أحكام مخففة، سواء فيما يتعلق بالفحص المحاسبي أو تقديم الضمانات، التقليل من التدخلات الميدانية خاصة لهؤلاء المنتمين إلى نظام التقدير الجزائي أو النظام المبسط.⁵

1 - لجناف عبد الرزاق، محاضرات في مقياس جباية مؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، قسم العلوم الاقتصادية، مطبوعة موجهة لفائدة طلبة lmd، جامعة الجزائر 3، سنة 2017-2019، ص: 105-106.

2 - ميثاق المكلفين الخاضعين للرقابة، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث والتدقيقات، سنة 2017، ص: 15.

3 - نفس المرجع، ص: 16.

4 - لجناف عبد الرزاق، محاضرات في مقياس جباية مؤسسة، مرجع سبق ذكره، ص: 106.

5 - نفس المرجع، ص: 106.

الفصل الأول: الإطار النظري لدور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

رابعاً/ العقوبات الجبائية

أوجد المشرع الجبائي إجراءات مختلفة ومتنوعة لردع كل من يخالف أحكام القوانين والتنظيمات الجبائية، وذلك لضمان تأدية الواجب الجبائي الذي يعود بإيرادات هامة للخزينة العمومية، وقبل التطرق إلى هذه العقوبات والغرامات المالية يتوجب التعرف على الأشخاص الخاضعين إليها، وهم كالتالي:

أولاً: المكلف: تجدر الإشارة إلى أن المكلف بالضريبة هو الفاعل الأصلي لارتكاب جريمة الغش والتهرب الضريبي، ويقصد بالفاعل الأصلي كل مدين للخزينة العامة بمبالغ تتمثل في الضرائب أو الرسوم التي تملص أو يحاول التملص منها كلياً أو جزئياً بتقديمه لمصلحة الضرائب بيانات ناقصة بأقل مما يجب عليه قانوناً.

ثانياً: الشريك: يتحمل الشريك في ارتكاب جريمة الضريبة المسؤولية الجزائية وتطبق عليه العقوبات المقررة، فكل ما يتطلبه القانون لتجريم ومعاقبة عمل الشريك هو ارتباط عمله بفعل أصلي معاقب عليه وهو بحد ذاته النشاط الإجرامي الموصوف في مختلف القوانين الجبائية،¹ ويقصد بالشريك طبقاً لنص المادة 42 من قانون العقوبات في الجريمة من لم يشترك اشتراكاً مباشراً، ولكنه ساعد بكل الطرق أو ساعد الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها مع علمه بذلك.

ثالثاً: الشخص المعنوي: ذكر المشرع الجزائري مسؤولية الأشخاص المعنويين على سبيل الحصر، بحيث أنها تقع فقط على الأشخاص الخاضعين للقانون الخاص بالشركات والجمعيات والمؤسسات والهيئات، وهذا ما جاء في المادة 36 من قانون الطابع والتي تنص على "يكون الأشخاص أو الشركات المحكوم عليهم لنفس المخالفة متضامنين في دفع الغرامة المالية الصادرة في حقهم"²، وكذا في المادة 303-9 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة "عندما ترتكب المخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع لقانون خاص يصدر الحكم بعقوبات الحبس المستحقة والعقوبات المخالفة ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للمجموعة"³، أما الأشخاص المعنويين مثل الدولة، الولاية، البلدية، والمرافق العمومية، فإنه لا يمكن مساءلتهم جبائياً لأنه لا يطبق عليها القانون العام، وتتمثل العقوبات على سبيل المثال فيما يلي:

❖ بالنسبة لقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:⁴

- ✓ في حالة عدم قيام المكلف بالضريبة بالتصريح بالوجود يعاقب بدفع غرامة جبائية قيمتها 30.000دخ؛
- ✓ يترتب على المكلف الذي لم يقدم التصريح السنوي مضاعفة مبلغ العقوبة المفروض عليه بنسبة 25 %، وفي حال عدم الالتزام تطبق زيادة بنسبة 35 %؛

1 - المادة 42 من قانون العقوبات، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، رئاسة الجمهورية، الأمانة العامة للحكومة، 2015، ص: 20.

2 - المادة 36، قانون الطابع، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2019.

3 - المادة 303-9، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص: 83.

4 - المواد (1-194، 1-192، 163، 1-134، 360، 361، 164، 192-2)، نفس المرجع، ص: 32-43-50-51-94.

الفصل الأول: الاطار النظري لدور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

✓ يترتب على المؤسسات الأجنبية عند عدم التزامها بتقديم التصريح وفق النموذج المرسل من الإدارة الجبائية وفي الآجال المقررة، فرض غرامة مالية قدرها 1.000.000 دج كما يمكن أن تصل إلى 10.000.000 دج في حالة عدم إرفاق هذا التصريح بكشف مفصل للمبالغ التي دفعتها المؤسسة للغير؛

✓ يلزم كل مدين أو مستخدم لم يتم بدفع حقوق الضريبة على الدخل الإجمالي المقطعة من المصدر بدفع مبلغها ويضاف إليه ما نسبته 25 % من المبلغ المستحق؛

✓ تطبق غرامة نسبتها 10% على المكلفين الذين لم يودعو الجدول الإشعاعي بدفع الرسم وعدم دفع الحقوق المطابقة في الأجل المحدد والذين يفوق رقم أعماله الخاضع لضريبة 80.000 دج أو 50.000 دج، أو 15.000 دج، ويطبق الرسم تلقائيا إذا لم يودعو جدول الإشعاع بدف الرسم؛

✓ تطبق غرامة جبائية تتراوح من 1.000 دج إلى 10.000 دج، وتفرض بقدر عدد المرات التي يتم فيها الكشف عن إغفال أو عدم صحة الوثائق والمعلومات المكتوبة المقدمة؛

➤ العقوبات المترتبة عن التأخيرات:

يترتب عن التأخير في دفع الضرائب والرسوم المدفوعة نقدا أو عن طريق الاقتطاع، وكذا الضريبة الجزافية عقوبة قدرها 10 % انقضاء أجل الاستحقاق، وفي حالة عدم التسديد في أجل 30 يوما تطبق غرامة تهديديه قدرها 3% عن كل شهر تأخير دون أن تتجاوز نسبته 25%¹.

➤ الزيادات المطبقة في العقوبات:

✓ إذا لم يتم المكلف بالتصريح برقم الأعمال والإيرادات وتقديم الوثائق المحاسبية والإثباتات الضرورية لدعم تصريحاته في الأجل المحدد، ويحدد رقم الأعمال أو الإيرادات الخاضعة للضريبة تلقائيا وتطبق زيادة بنسبة 25%²؛

✓ الزيادات المطبقة في حال النقص في التصريح حسب المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:³

▪ 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل أو يساوي 50.000 دج؛

▪ 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج ويقل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه؛

▪ 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج.

✓ يترتب عن عدم إيداع جدول الإشعاع بالدفع ووفاء الحقوق المطابقة في الأجل المحدد تطبيق غرامة على المدينين تحد بنسبة 10% وترفع إلى 25% في حالة إعدار الإدارة للشخص الملزم بإجراء الاقتطاع؛⁴

✓ عند القيام بأعمال تدليسية تطبق زيادة موافقة بالنسبة للأخطاء المرتكبة من طرف المكلف، وتوافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم إخفائها مقارنة بالحقوق المستحقة، بحيث أن لا تقل هذه الزيادة عن 50%

1 - المادة 402، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص: 101-102.

2 - المادة 360، نفس المرجع، ص: 94.

3 - المادة 1-193، نفس المرجع، ص: 51.

4 - المادة 2-134، نفس المرجع، ص: 32.

الفصل الأول: الإطار النظري لدور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

✓ وعند عدم الالتزام بدفع الحق تحدد النسبة 100%؛

- تطبق الإدارة الجبائية على المكلفين بالضريبة في حالة معاينة التلبس غرامة مالية قدرها 600.000 دج وترفع إلى 1.200.000 دج في حال تجاوز تاريخ إعداد محضر التلبس الجبائي ورقم أعمال أو الإيرادات الخام حد 5.000.000 دج، ويرفع إلى 2.000.000 دج في حالة تجاوز رقم الأعمال أو الإيرادات الخام 10.000.000 دج؛¹
- عقوبات جزائية: ممتلئة في الجدول التالي:²

جدول رقم (02): ملخص للعقوبات الجزائية.

العقوبة	الغرامة المالية	مبلغ الحقوق المتملص منها
//	من 50.000 دج إلى 100.000 دج	أقل من 100.000 دج
من شهرين إلى ستة أشهر حبس	من 100.000 دج إلى 500.000 دج	من 100.000 دج إلى 1.000.000 دج
من ستة أشهر إلى سنتين حبس	من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج	من 1.000.000 دج إلى 5.000.000 دج
من سنتين إلى خمسة سنوات حبس	من 2.000.000 دج إلى 5.000.000 دج	من 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج
من خمسة سنوات إلى عشرة سنوات حبس	من 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج	أكثر من 10.000.000 دج

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نص المادة 303-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

❖ بالنسبة لقانون الضرائب الغير مباشرة:

- يعاقب بغرامة مالية من 50.000 دج إلى 200.000 دج وبالحبس من سنة إلى خمسة سنوات كل من يستخدم طرق احتيالية، لتملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها؛³
- يعاقب كل من يقوم بعرقلة عملية الرقابة الجبائية بغرامة جبائية من 10.000 دج إلى 100.000 دج؛⁴

1 - المادة 194 - مكرر 1، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره ، ص:52.

2 - المادة 303-1، نفس المرجع، ص:82.

3 - المادة 532، قانون الضرائب الغير المباشرة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2019، ص:64.

4 - المادة 537، قانون الضرائب الغير المباشرة، مرجع سبق ذكره، ص:65.

الفصل الأول: الاطار النظري لدور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

➤ كل مخالفة تستهدف إعاقة سير عمل خبير معين أو مستشار جبائي أو رجل أعمال بصفته مسير أو مستخدم، يثبت اتهامه في إعداد الموازنات وحسابات ووثائق مزورة من أجل تحديد الرسوم المترتبة عن زياتتهم يعاقب بغرامة جبائية من 1.000 دج إلى 10.000 دج.¹

❖ بالنسبة لقانون الرسم على رقم الأعمال:

➤ يعاقب على كل المخالفات للأحكام القانونية أو النصوص التنظيمية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بغرامة جبائية يتراوح مبلغها بين 500 دج و 2.500 دج، وفي حال استعمال طرق تدليسية يحدد مبلغ الغرامة من 1.000 دج إلى 5.000 دج؛²

➤ يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها بين 1.000 دج و 10.000 دج كل من يجعل الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات المتعلقة بالتشريع الجبائي في وضع يستحيل عليهم فيه أداء وظيفتهم.³

❖ بالنسبة لقانون التسجيل:

➤ يتعين على الموثقين والمحضرين ومحافظي البيع بالمزاد الذين لم يسجلوا عقودهم في الأجل المقررة أن يدفعوا بصفة شخصية غرامة يحدد مبلغها بنسبة 10% من الحقوق المتملص منها إذا كان التأخير في التسجيل يتراوح ما بين يوم واحد إلى ثلاثين يوم، وزيادة مالية مقدرة ب 3% عن كل شهر أو جزء من شهر التأخير؛⁴

➤ في حالة عدم تقديم الورثة خلال الأجل المنصوص عليه التصريحات بأموالهم المنقولة لهم عن طريق الوفاة، بدفع تعويض بنسبة 1% عن كل شهر أو من شهر التأخير، ولا يمكن أن يقل التعويض عن 5.000 دج

وفي حالة عدم الالتزام بدفع الورثة أو الموصى لهم غرامة تهديديه قدرها 100 دج دون أن تقل عن 500 دج عن شهر أو جزء من الشهر.⁵

كما نصت المادة 119 من قانون التسجيل على: "فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة يعاقب كل من تملص أو حاول التملص كليا أو جزئيا من وعاء الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها، باستعمال طرق تدليسية بغرامة جزائية تتراوح من 5.000 دج إلى 20.000 دج وحبس من سنة إلى خمسة سنوات"

أما المادة 120 من نفس القانون فنصت على: "فيما يخص العقوبات الجبائية في حالة الرسوم المتملص منها فإن الغرامة المطبقة تكون دائما مساوية لأربع أضعاف هذه الرسوم من دون أن تقل عن 5.000 دج".

❖ بالنسبة لقانون الطابع:

1 - المادة 545، نفس المرجع، ص: 66.

2 - المادة 114، قانون الرسم على رقم الأعمال، المديرية العامة للضرائب، وارة المالية، الجزائر، 2019، ص: 28.

3 - المادة 122، نفس المرجع، ص: 29.

4 - المادة 93، قانون التسجيل، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2019، ص: 17.

5 - المادة 98، نفس المرجع، ص: 17.

الفصل الأول: الإطار النظري لدور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

بالعودة إلى نص المادة 33 من قانون الطابع والتي تضمنت "أن كل غش أو محاولة للغش وبصفة عامة كل مناورة تكون غايتها أو نيتها الغش أو تعريض الضريبة للشبهة، يتم عن طريق استعمال الآليات المشار إليها في المادة 4 يعاقب عليها بالعقوبة المنصوص عليها في التشريع الجاري به العمل بالنسبة لكل ضريبة متملص منها، غير أنه في حالة استعمال آلية بدون ترخيص من الإدارة، فإن الغرامة لا يمكن أن تكون أقل من 10.000 دج".¹

أما المادة 34 قانون الطابع فتتضمن على أن كل من أنقص أو حاول الإنقاص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة وتصفيته أو دفع الضرائب أو الرسوم المترتبة عليه باستعمال الغش تطبق عليه غرامة جزائية بين 5.000 دج إلى 20.000 دج والسجن من سنة إلى خمس سنوات سجن.²

عقوبات مكتملة: هناك عقوبات مكتملة للغرامات المالية والعقوبات الجزائية نذكر منها:

- غلق مؤقت للمحلات المهنية للمكلفين الذين لم يلتزموا بواجباتهم الجبائية؛
- سحب الاستيطان المصرفي ويطبق في حالة تقديم المكلف عناوين خاطئة أو في حالة عدم معرفة مكان إقامته، حيث أنه محل طلب الإدارة الجبائية لغلق حساباتهم المصرفية لدى البنوك؛
- تقدم الإدارة الجبائية شكاوي ضد المكلفين المتورطين في تهمه الغش الجبائي لتسلط عقوبات عليهم؛
- إقصاء المكلفين بالضريبة المحكوم عليهم قضائياً لتورطهم في الغش الجبائي من المشاركة في المزايدات والصفقات العمومية وتسجيلهم ضمن البطاقات الوطنية لمرتكي أعمال الغش.

الفرع الثاني: مراحل عملية التدقيق الجبائي

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

هي³:

- ❖ **المرحلة الأولى:** تسمى بالمرحلة الأولى، 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 التكاليف.
- ❖ **المرحلة الثانية:** تسمى بمرحلة الوعي العام أو المعرفة العامة، هي خطوة مهمة جداً 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،... إلخ)، والبيئة الداخلية (النشاط، النظام العام للمؤسسة).
- ❖ **المرحلة الثالثة:** وتدعى بمرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالضرائب، يهدف نظام الرقابة الداخلية

1 - المادة 34 من قانون الطابع، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2019، ص:8.

2 - نفس المرجع، ص:08.

3 - سعدي أحلام، التدقيق الجبائي كوسيلة للحد من التهرب الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص:26.

الفصل الأول: الاطار النظري لدور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

الجبائي إلى توفير الأعمال وتحسين العمليات والتأكد من موثوقية المعلومات المالية ومدى الإمتثال للقوانين والأنظمة.

يؤدي إنشاء نظام رقابة داخلي خاص بالجانب الجبائي إلى اعتباره كوسيلة للتحقيق إضافة إلى كونه وسيلة للمراقبة والتحكم في النشاط، ويجب على المدقق الجبائي هنا التركيز على كل العناصر والمعلومات الخاصة بالضرائب وكذا المخاطر الجبائية الممكنة الحدوث في الشركة المراقبة.

❖ **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 للتدقيق، 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 الشرك.

❖ **المرحلة الخامسة:** كتابة تقرير المدقق، تقرير المدقق هو عبارة عن وثيقة يتم فيها تسجيل كل النتائج التي

توصل إليها المدقق الجبائي من خلال أداء 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 التقرير ، 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.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

من خلال هذا المبحث سيتم عرض أهم الدراسات التي تناولت موضوع التدقيق الجبائي، وتحديد نقاط التشابه والاختلاف وأهم ما

يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة.

الفصل الأول: الإطار النظري لدور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

المطلب الأول: دراسات سابقة باللغة العربية

يعد موضوع التدقيق الجبائي من المواضيع التي تكتسي أهمية بالغة في الساحة الاقتصادية، حيث يساهم هذا الأخير في الحفاظ على إيرادات الخزينة العمومية والمال العام، وفي هذا المطلب سنتناول بعض الدراسات السابقة باللغة العربية والتي تتنم موضوعنا وتثريه.

الفرع الأول: دراسة سمير بوعكاز¹، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، دراسة حالة بمديرية بولاية الضرائب لولاية بشار مصلحة الأبحاث والمراجعات "بسكرة"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، سنة 2014-2015، تمحورت إشكالية الدراسة حول فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، هدفت الدراسة إلى تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي وإبراز أهمية التدقيق الجبائي من خلال التأكد من مدى صحة وصدق التصريحات الجبائية والمحاسبية، ومعرفة أهم مكونات التدقيق الجبائي وقدرته على المساهمة في الحد منها.

ركز الباحث في هذه الدراسة على النظام الضريبي والتهرب الضريبي في الجزائر والإطار النظري والتطبيقي للتدقيق الجبائي، حيث اعتمد على المنهج التفسيري والمنهج الاستكشافي والاختبار، واستخدم تقنية دراسة حالة والتي تم تدعيمها باستبيان، وتمثلت أهم نتائج البحث في ما يلي:

- توفير الدعم والإمكانيات المادية والبشرية لتحقيق الفعالية والجودة المطلوبة حتى يؤدي التدقيق الجبائي دوره في الكشف عن الغش والتهرب الضريبي؛
- السلطات العمومية غير قادرة على تحديد معالم بناء هيكل النظام الجبائي، وبذلك فإن القرارات الجبائية المتخذة من حين لآخر ما هي إلا إجراءات لتسيير ظرف معين، تفقد محتواه لمجرد زوال الظرف الذي أنجزت لأجله.

الفرع الثاني: دراسة قحמוש سمية²، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة - الجزائر - للفترة 2009-2010، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة ورقلة، الجزائر، سنة 2011-2012: قامت الباحثة بدراسة الإشكالية التالية: ما هو دور المراجعة الجبائية في تحسين التصريحات الجبائية؟

هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من مدى وجود تأثير لمهنة المراجعة الجبائية على جودة التصريحات الجبائية، والتعرف على الآليات الأزمة لزيادة فاعلية الدور الذي يجب أن تقوم به المراجعة الجبائية في ظل البيئة المعاصرة للجودة، حيث ركزت الباحثة في هذه الدراسة في الجانب النظري على مفاهيم المراجعة الجبائية والتصريحات الجبائية أما في الجانب التطبيقي فقامت بدراسة ميدانية، وقامت بإتباع الأسلوب الإيستمولوجي التفسيري، والمنهج الاستكشافي والاختباري، واستخدمت تقنية دراسة حالة وتم تدعيمها باستبيان وتمثلت أهم نتائج الدراسة فيما يلي:

¹ - سمير بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، سنة 2014-2015.

² - قحמוש سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة - الجزائر - للفترة 2011-2012، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة ورقلة، الجزائر، سنة 2011-2012.

الفصل الأول: الاطار النظري لدور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

- للمراجعة دور هام في كشف مواطن التهرب الضريبي واسترداد مبالغ هامة لخزينة الدولة؛
- تسمح مؤشرات الأداء بتقييم حجم التهرب الضريبي وتحديد فئة المكلفين بالضريبة؛
- تحسين العلاقة مع المكلفين وضرورة استفسارهم واستعلامهم عن حقوقهم وواجباتهم الجبائية؛
- تسمح المعالجة المعلوماتية بتحسين المراجعة الجبائية.

الفرع الثالث: دراسة محمد محمود ذيب حوسو¹، التدقيق للأغراض الضريبية، أطروحة مقدمة لنيل متطلبات الماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس: فلسطين، 2005 هدفت هذه الدراسة إلى تحقيق الرقابة الضريبية من خلال إيجاد نظام ضريبي فعال وذلك عن طريق دراسة العلاقة بين معايير النظام الضريبي ومعايير التدقيق، استخدم الباحث أسلوب القراءة التحليلية للدراسات النظرية المرتبطة بموضوع التدقيق، بالإضافة إلى منهج تحليل المضمون مستخدماً خبرته في التحليل والاستنتاج من خلال موقعه العملي، وتوصل إلى النتائج التالية:

- أن التدقيق عبارة عن مزيج من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وقواعد التدقيق؛
- لا استقرار لسلطة دون قانون، ولا وجود لقانون بدون السلطة، وأنه لا يجوز للإدارة الضريبية أن تأتي عملاً مادياً أو قانوناً إلا إذا كانت مجرد تنفيذ أو تطبيق لقاعدة تشريعية؛
- يشمل التدقيق للأغراض الضريبية على المحاور التالية: المحور العلمي للمحاسبة وتدقيق والمحور التنظيمي والإداري لإدارة الضرائب.

المطلب الثاني: دراسات سابقة باللغة الأجنبية

قمنا في هذا المطلب بدراسة بعض الدراسات باللغة الأجنبية بغية منا معرفة أهم النتائج التي توصل إليها الباحثون، مركزين على بعض النقاط التي تهدف إلى تحسين المتغيرات الجبائية

الفرع الأول: دراسة

KHARROUBI KAMEL, le contrôle fiscal comme un outil de lutte contre la fraude, mémoire magister en science commerciales, université d'oran es-senia, 2010-1011.²

¹ - محمد محمود ذيب حوسو، التدقيق للأغراض الضريبية، أطروحة مقدمة لنيل متطلبات الماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس: فلسطين، 2005.

² - KHARROUBI KAMEL, le contrôle fiscal comme un outil de lutte contre la fraude, mémoire magister en science commerciales, université de oran es-senia, 2010-1011.

الفصل الأول: الإطار النظري لدور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

تمحورت إشكالية الدراسة في : ما مدى نجاعة الآليات التي تفرضها النظام الجبائي الجزائري في مكافحة التهرب الجبائي؟

هدفت هذه الدراسة إلى تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي بإعتباره يحد من موارد خزينة الدولة وتحويل دون تحقيق مسار التنمية بالإضافة إلى تبيان معوقات الرقابة الجبائية والتي تعمل على حدها بغية تحسينها، واعتمد الباحث في دراسته على المنهج الوصفي التحليلي حيث استخدم المنهج الوصفي من خلال التطرق إلى المفاهيم النظرية المتعلقة بالضريبة والتهرب الضريبي والرقابة الجبائية، أما المنهج التحليلي فقد تم استخدامه في دراسة واقع الرقابة الجبائية في الجزائر، ومن أهم النتائج التي توصل إليها الباحث ما يلي:

➤ إن مشكل التهرب الضريبي من المشاكل الأساسية التي يعاني منها النظام الضريبي الجزائري، ويعود ذلك إلى وجود خلل في النظام الجبائي لذا تسعى الدولة إلى تفعيل الدور المالي والاقتصادي مع تأكيد أهمية الدور المالي للضريبة.

الفرع الثاني دراسة

Mohamad Ben Hadj Saad, **L'audit fiscal dans la PME: Proposition d'une démarche pour l'expert- comptable**, FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES ET DE GESTION DE SFAX, 2008-2009.¹

تطرق الباحث في هذه الدراسة إلى جزئين، الجزء الأول تضمن الإطار المفاهيمي لمراجعة الحسابات الضريبية ويدروره يتقسم إلى فصلين، حيث تطرق في الفصل الأول إلى أهداف وحالة المدقق الجبائي، أما الفصل الثاني فتضمن استقلالية المدقق، أما الجزء الثاني تطرق من خلاله الباحث إلى مراحل وتقسيمات التدقيق الجبائي، وتمثلت أهداف الباحث من خلال هذه الدراسة في تحديد فائدة المراجعة الضريبية واقترح نهج للمراجعة الضريبية المهنية للمحاسب

توصل الباحث إلى النتائج التالية:

- الاهتمام بالتدقيق الجبائي للشركة يسمح بضمان الامتثال الضريبي المعمول به، وقياس مخاطر الضريبية؛
- الاهتمام بالتدقيق الجبائي بالنسبة للمحاسب يسمح باقتراح مقارنة مهنية لتحديد وتقييم وإدارة المخاطر الضريبية؛
- تتطلب المخاطر الضريبية في سياق الضريبة المعقدة التمييز بين الرسوم النهائية والمخاطر المؤقتة؛

¹-Mohamad Ben Hadj Saad, **L'audit fiscal dans le PME: proposition d'une démarche pour l'expert- comptable**, FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES ET DE GESTION DE SFAX, 2008-2009.

الفصل الأول: الاطار النظري لدور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

➤ يتطلب عمل التدقيق الجبائي مهارات اختصاصي في المجال لأن الهدف النهائي منه هو تحديد وقياس المخاطر التي تتحملها الجهة المدققة؛

الفرع الرابع: دراسة

TAIB NABIL, IMESSAOUDENE HADJLA, le renforcement de lutte contre la fraude fiscale,mémoire D.E .S.F, Ecole national des impots, kolea, 2005.¹

تمثلت إشكالية هذه الدراسة في: ما مدى فعالية الرقابة الجبائية للتحكم في ظاهرة التهرب الضريبي؟.

هدفت هذه الدراسة إلى تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي، وما مدى تأثرها بالتطورات الاقتصادية والتكنولوجية الحاصلة، بالإضافة إلى إبراز الأجهزة القائمة على مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي وأهم الوسائل والإجراءات المتخذة للوقوف على مدى قدرتها وفعاليتها في مكافحة هذه الظاهرة، واعتمد الباحثان على المنهج الوصفي التحليلي حيث استعرضا الأجهزة القائمة على الرقابة الجبائية وأهم الطرق والوسائل المستخدمة، بالإضافة إلى تحليل ظاهرة التهرب الضريبي وفعالية الرقابة في محاربهه بغية الوقوف على المعوقات لتصحيحها.

وأهم النتائج التي توصل إليها الباحثان أن الرقابة الجبائية لها فعالية في التحكم في ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر.

المطلب الثالث: مناقشة الدراسات السابقة

من خلال هذا المطلب سنحاول طرح أهم نقاط التشابه وكذلك أهم نقاط الاختلاف رغبتنا منا في التركيز على أهم النقاط

الهامة

الفرع الأول: مناقشة الدراسات السابقة

❖ بالنسبة لدراسة الأولى

➤ **الهدف:** هدفت كلتا الدراستين محل البحث والسابقة على تشخيص ظاهرة الغش الضريبي وإبراز أهمية التدقيق الجبائي من خلال التأكد من مدى صحة وصدق التصريحات الجبائية والمحاسبية، ومعرفة أهم مكونات التدقيق الجبائي وقدرته على المساهمة في الحد من التهرب الضريبي.

➤ **الطريقة:** اعتمدت الدراسة السابقة على دراسة حالة بالإضافة إلى استبيان في ن اعتمدت الدراسة الحالية على طريقة دراسة حالة.

➤ **المنهج:** اعتمدت الدراسة السابقة على المنهج التفسيري والاستكشافي والاختباري في حين اعتمدت الدراسة الحالية على المنهج الوصفي التحليلي.

¹-TAIB NABIL, IMESSAOUDENE HADJLA, le renforcement de lutte contre la fraude fiscale,mémoire D.E .S.F, Ecole national des impots, kolea, 2005.

الفصل الأول: الإطار النظري لدور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

- **الأدوات:** اعتمدت الدراسة محل البحث على مختلف السندات والوثائق والفواتير والتشريعات الجبائية وهذا ما اعتمدت عليه الدراسة السابقة بالإضافة إلى عينة من المدققين
- **مجتمع الدراسة:** بالنسبة لدراسة الحالية مكلف قانوني بالضريبة من خلال دراسة ملفه الجبائي أما الدراسة السابقة فكانت بالإضافة إلى ملف المكلف بالضريبة أفراد مؤهلين للقيام بأعمال المراجعة.

❖ بالنسبة لدراسة الثانية

- **الهدف:** هدفت الدراسة السابقة إلى التحقق من مدى وجود تأثير لمهنة المراجعة الجبائية على جودة التصريحات الجبائية، في حين هدفت الدراسة الحالية إلى إبراز أهمية التدقيق الجبائي ومعرفة أهم مكوناته وقدرته على الحد من ظاهرة الغش الضريبي.
- **الأدوات:** اعتمدت الدراسة محل البحث على مختلف السندات والوثائق والفواتير والتشريعات الجبائية، كما اعتمدت الدراسة السابقة على نفس الأدوات.
- **المنهج:** تم اتباع الأسلوب الاستمولوجي التفسيري والمنهج الاستكشافي والاختباري فحين اعتمدت الدراسة محل البحث على المنهج الوصفي التحليلي.
- **الطريقة:** اعتمدت الدراسة السابقة على أسلوب دراسة حالة إضافة إلى استبيان في حين اعتمدت الدراسة الحالية على أسلوب دراسة حالة.
- **مجتمع الدراسة:** بالنسبة للدراسة السابقة فيتكون من أفراد مؤهلين للقيام بأعمال المراجعة الجبائية أما الدراسة الحالية فكانت مكلف قانوني بالضريبة خاضع للرقابة الجبائية.

❖ بالنسبة للدراسة الثالثة

- **الهدف:** هدفت الدراسة السابقة إلى تحقيق رقابة ضريبية من خلال إيجاد نظام ضريبي فعال وهذا عن طريق دراسة العلاقة بين معايير النظام الضريبي ومعايير التدقيق، في حين هدفت الدراسة الحالية إبراز أهمية التدقيق الجبائي ومعرفة أهم مكوناته وقدرته على الحد من ظاهرة الغش الضريبي.
- **المنهج:** تم اعتماد نفس المنهج للدراستين الحالية والسابقة وهو المنهج الوصفي التحليلي.

الفرع الثاني: مناقشة الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

- **الهدف:** هدفت الدراسة الحالية إلى إبراز أهمية التدقيق الجبائي ومعرفة أهم مكوناته وقدرته على الحد من ظاهرة الغش الضريبي، فحين هدفت الدراسة الأولى إلى تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي باعتباره مورد يحد من موارد خزينة الدولة أما الدراسة الثانية فهدف إلى تحديد فائدة المراجعة الضريبية واقتراح نهج للمراجعة الضريبية المهنية للمحاسب، في حين هدفت الدراسة الثالثة إلى تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي، وما مدى تأثيرها بالتطورات الاقتصادية والتكنولوجية الحاصلة، بالإضافة إلى إبراز الأجهزة القائمة على مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي.
- **الأدوات:** اعتمد كل من الدراسة الحالية والدراسات السابقة على الوثائق والسندات والفواتير والتشريعات الجبائية.
- **المنهج:** استخدمت الدراسة الحالية والدراسات السابقة المنهج الوصفي التحليلي.

الفصل الأول: الاطار النظري لدور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

- الطريقة: اعتمدت كل من الدراسة الحالية والدراسات السابقة على أسلوب دراسة حالة.
- مجتمع الدراسة: يتكون مجتمع الدراسة لكل من الدراسة الحالية والدراسات السابقة من مكلف قانوني بالضريبة من خلال دراسة ملفه الجبائي.

الفرع الثالث: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

بعد طرح لأهم الدراسات السابقة التي تطرقت إلى موضوع التدقيق الجبائي بشكله العام (إطار القانوني والتنظيمي) وعن آلياته للحد أو حتى التقليل من الظاهرة

مميزات دراستنا عن الدراسات السابقة نوجزها في النقاط التالية:

- ميدان الدراسة التطبيقية يختلف عن الدراسات السابقة حيث ركزت دراستنا على معرفة واقع التدقيق الجبائي على مستوى وزارة المالية بالمديرية العامة للضرائب (مديرية الأبحاث والتدقيقات)؛
- إبراز أهمية التدقيق الجبائي ودوره في التأكد من صدق التصريحات الضريبية المقدمة من طرف المكلف القانوني بالضريبة؛
- التركيز على مستجدات القوانين والنصوص التشريعية الصادرة من وزارة المالية.

الفصل الأول: الإطار النظري لدور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

خلاصة :

تعتبر ظاهرة الغش الضريبي كأحد أهم التحديات التي تواجهها الدولة في تطبيقها لسياستها الاقتصادية، ومن خلال ما عرضناه اتضح لنا أنه من الصعب إعطاء تعريف دقيق لظاهرة الغش الضريبي من الناحية النظرية وهذا راجع إلى اختلاف وجهة النظر التي انطلق منها كل باحث، كما أن هذه الظاهرة تعود لعدة أسباب متداخلة ومرتبطة فيما بينها، تترجمها تصرفات المكلفين، وتؤدي بهم إلى الإفلات والتملص الكلي أو الجزئي من أدائهم لواجباتهم الضريبية وهذا باللجوء إلى طرق وأساليب متنوعة ومتجددة تتلاءم وتتناسب مع التطورات الهائلة في تكنولوجيا المعلومات والاتصالات وحتميات تفرضها العولمة، مما زاد من شدة وحدة هذه الظاهرة على مستويات عدة منها الاقتصادية، المالية والاجتماعية،

ولكي تقوم الدولة بالحد من هذه الظاهرة عليها على الأقل أن تكون لها صورة عن الحجم والمستوى الذي تبلغه، معتمدة في ذلك على بعض الطرق والمناهج القياسية، لكن بعد دراسة هذه الأخيرة اتضح لنا انعدام وجود منهج متكامل يمكن الاعتماد عليه لقياس حجم الغش والتهرب الضريبي من جميع النواحي، بحيث أن لكل منهج حدوده مما يؤدي إلى عدم فعاليته للإلمام بالظاهرة، ولكن هذا لا يمنع من اتخاذ بعض الإجراءات العلاجية، سواء كانت تحسيسية بتصحيح الأسباب المؤدية إلى هذه الظاهرة أو ردعية بتحويل مهام ذلك إلى الأجهزة المختصة كجهاز الرقابة الجبائية.

يعد التدقيق الجبائي من أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة وكذا التطبيق الميداني للقوانين والتشريعات الجبائية، إذ تعتبر أداة قانونية في يد الإدارة والتي تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية والعمل على اكتشاف كل الأخطاء والمخالفات المسجلة، بهدف تصحيحها وتقومها، وتفاديا لتعسف الإدارة الجبائية، عمل المشرع الجبائي على حماية المكلف بمنحه جملة من الضمانات، سواء تلك المتعلقة بسير التحقيق، أو بإجراءات التقويم.

وإن تنفيذ عملية التدقيق الجبائي تعتمد على ثلاث طرق في التدقيق، وهم التدقيق المحاسبي، والتدقيق المصوب والتدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، وباستعراضنا للطرق الثلاث اتضح لنا أن عملية التدقيق المحاسبي تقوم بفحص محاسبة المكلف المعني بالتحقيق شكلا ومضمونا بهدف اكتشاف الأخطاء المرتكبة، لكن التدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الخاص بأشخاص الطبيعيين وهذا بهدف التوسع من صلاحيات الأعوان المحققين، والسماح لهم بمراقبة مجموع أملاك المكلف بغرض التحقيق من تجانس وانسجام المداخل المصريح بها في إطار الضريبة على الدخل الإجمالي والوضعية المالية ونمط معيشة المكلف، ومنه مراقبة إذا كان تطور ذمته المالية مسير لدخوله المعلنة.

نظرا لخطورة الجريمة الضريبية والتي تنعكس سلبا على الخزينة العمومية ومن أجل حماية الإيرادات الجبائية لهذه الأخيرة قامت

التشريعات الضريبية بفرض عقوبات بالغة الشدة لقمع وردع الغش والتهرب الضريبيين.

الفصل الثاني:

دراسة تطبيقية حول دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة

الغش الضريبي

المبحث الأول: تقديم المؤسسة المستقبلة

المبحث الثاني: دراسة حالة ميدانية حسب طريقة التدقيق في

المحاسبي

المبحث الثالث: تفسير ومناقشة نتائج الدراسة

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية حول دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

تمهيد:

بعد الانتهاء من الفصل الأول والذي تطرقنا فيه إلى مختلف الجوانب النظرية المتعلقة بالتدقيق الجبائي ودوره في الحد من ظاهرة الغش الضريبي، من خلال جملة من الأدوات والآليات التي تتبعها الإدارة الجبائية في هذا الشأن. وكنموذج لدراسة تطبيقية تم اختيار هياكل إدارية متخصصة تابعة للمديرية العامة للضرائب ممثلة في مديرية الإعلام والوثائق الجبائية "DIDF" حيث ان هذه الأخيرة مكلفة بتنسيق مهام جمع المعلومات على المستوى المحلي مع الهياكل الأخرى لمديرية العامة للضرائب وكذلك على مستوى القطاعات الأخرى، كضمان التنسيق بين المركز الوطني للإعلام الآلي والإحصائيات الجمركية والديوان الوطني للإحصائيات والمركز الوطني للسجل التجاري المؤسسات المالية والبنكية وشركات التأمين... إلخ، ونظر لتباين بين موضوع الدراسة ومكان التبرص ارتأينا أن نختار مديرية أخرى متخصصة تتعلق أكثر بالموضوع وذات صلة مباشرة فوقع اختيارنا على مديرية الأبحاث والتدقيقات "DRV"، حيث تعد أحد الهياكل الجبائية الرئيسية في النظام الجبائي الجزائري حسب الهيكل ساري المفعول وهذا لارتباطها المباشر بالمكلفين بالضريبة، وبناء على هذا فهي تؤدي دورا مهما في بسط وتنفيذ كل التشريعات الجبائية المتخذة على المستويات العليا للنظام الجبائي.

قمنا بتقسيم الفصل إلى ثلاثة مباحث كما يلي:

المبحث الأول: تقديم المؤسسة المستقبلة

المبحث الثاني: دراسة حالة ميدانية حسب طريقة التدقيق المحاسبي

المبحث الثالث: تفسير ومناقشة النتائج

الفصل الأول: الاطار النظري لدور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

المبحث الأول: تقديم المؤسسة المستقبلية

تعتبر المديرية العامة للضرائب من أكبر المديريات على مستوى وزارة المالية من حيث تعداد المستخدمين والوسائل المسخرة لها، بهدف القيام بوظيفتها على أكمل وجه، فهي الهيئة المسؤولة عن وضع السياسة الضريبية، واقتراح النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب وكذا تسييرها وتحصيل ضرائبها، كما أنها تعتبر بمثابة العمود الفقري للاقتصاد الوطني كونها أحد مصادر العوائد المالية.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن وزارة المالية

أنشئت وزارة المالية بعد اتفاقية إيفيان يوم 6 أبريل 1962 على شكل وزارتين: وزارة المالية لإدارة الضرائب المركزية ووزارة التخطيط، وبموجب مرسوم 4 سبتمبر 1963 أدمجت الوزارتين معا، وفي جويلية 1970 أعلنت مرة أخرى الحكومة الجديدة عن إعادة تشكيل وزارة المالية على شكل قسمين:

➤ وزارة المالية؛

➤ وزارة التخطيط وإدارة المناطق، التي أصبحت سنة 1980 وزارة التخطيط وهيئة الإقليم.

استمر هذا التنظيم من سنة 1980 إلى غاية سنة 1990 وفي جويلية 1990 أنشأت وزارة الاقتصاد والتي جمعت بين وزارة المالية ووزارة التجارة ووزارة الصناعات المتوسطة والصغيرة، تم الاستغناء عن وزارة الاقتصاد في أبريل 1994، وهذا بالعودة إلى النظام المتبع قبل سنة 1990، ونتج عنه وزارة التجارة، وزارة المالية ووزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ووفقا للمرسوم التنفيذي رقم 95-55 تم تنظيم الادارة المركزية لوزارة المالية الموضوعة تحت سلطة الوزير لتعرف عدة تعديلات أخرى أهمها التي نصت عليها أحكام المرسوم التنفيذي رقم 07-364 الذي ألغى المرسوم التنفيذي 95-55 السابق الذكر، ليتم تنظيمها كما يلي¹:

➤ **الأمين العام:** ويلحق به مكتب البريد والمكتب الوزاري للأمن الداخلي ويساعده أربعة (04) مديري دراسات وثلاثة (03) رؤساء دراسات.

➤ **رئيس الديوان:** يساعده ثمانية (08) مكلفين بالدراسات والتلخيص يكلفون على التوالي بما يلي:

- ✓ العلاقات مع الهيئات التشريعية؛
- ✓ الشؤون القانونية؛
- ✓ العلاقات مع هيئات التنفيذ؛
- ✓ التعاون الدولي؛
- ✓ العلاقات مع الحركة الجمعوية؛
- ✓ الملفات المسجلة في مجلس الوزراء ومجالس الحكومة؛
- ✓ متابعة الاصلاحات الاقتصادية والمالية.

وستة ملحقين بالديوان.

¹ - المادة 01 من المرسوم التنفيذي رقم 07-364 المؤرخ في 18 ذي القعدة عام 1428 هـ الموافق لـ 28 نوفمبر سنة 2007، المتضمن تنظيم الادارة المركزية في وزارة المالية، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 75، ص: 05.

الفصل الأول: الإطار النظري لدور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

➤ الهياكل التالية:

- ✓ المديرية العامة للتقديرات والسياسات؛
- ✓ المديرية العامة للميزانية؛
- ✓ المديرية العامة للخزينة؛
- ✓ المديرية العامة للضرائب؛
- ✓ المديرية العامة للمحاسبة؛
- ✓ المديرية العامة للعلاقات الاقتصادية والمالية الخارجية؛
- ✓ المديرية العامة للأموال الوطنية؛
- ✓ المديرية العامة للجمارك؛
- ✓ قسم الصفقات العمومية؛
- ✓ مديرية عمليات الميزانية والمنشآت القاعدية؛
- ✓ مديرية الصيانة والوسائل؛
- ✓ مديرية الموارد البشرية؛
- ✓ مديرية نظام الإعلام؛
- ✓ مديرية الوكالة القضائية للخزينة؛
- ✓ مديرية الاتصال؛
- ✓ المفتشية العامة للمالية.

تبقى المديرية العامة للجمارك المذكورة أعلاه خاضعة لأحكام المرسوم رقم 17-90 المؤرخ في 23 جوان جمادى الأولى عام 1438 الموافق لـ 20 فبراير سنة 2017 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية لمديرية العامة للجمارك¹، كما تبقى المفتشية العامة للمالية المحدثة بموجب المرسوم رقم 80-53 المؤرخ في 1 مارس سنة 1980.

المطلب الثاني: لمحة تاريخية عن المديرية العامة للضرائب

يعود وجود إدارة الضرائب إلى ما قبل سنة 1963م، وتمت عملية تطويرها تدريجياً تحت ظروف مختلفة، تم إنشائها بشكل المديرية العامة للضرائب سنة 1990 تطبيقاً للمرسوم التنفيذي رقم 90-188، لتعرف عدة تطورات تبعا لتغير تنظيمها وهذا إما بإدخال تعديلات على الهيكل التنظيمي أو بإعادة النظر في السياسة الجبائية من خلال تخفيض أو رفع الضرائب أو إلغاؤها، مرت بتغيرات عديدة من خلالها تغيير المراسيم إلا أنه في جويلية 1970م صدرت التعليمات التنظيمية المتعلقة بإنشاء حكومة جديدة والتي حافظت على هيكلها إلى غاية 1990م، وذلك من خلال مرسوم رقم 90-188 المؤرخ في 23 جوان 1990 والذي يحدد هياكل الإدارة المركزية.

¹ - المرسوم التنفيذي رقم 17-90 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية للمديرية العامة للجمارك وصلاحياتها، الجريد الرسمية الجزائرية، العدد 13، 2017، ص: 09.

الفصل الأول: الاطار النظري لدور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

إلا أنه تم إعادة تنظيم المديرية العامة للضرائب عن طريق إنشاء مديرية الأبحاث والتدقيقات ومديرية كبريات المؤسسات التي تأخذ على عاتقها مراقبة المؤسسات البترولية التي يفوق رقم أعمالها 100.000.000 دج. تكلف المديرية العامة لضرائب بما يلي:¹

- السهر على دراسة واقتراح وإعداد النصوص التشريعية والتنظيمية وكذا تنفيذ التدابير الضرورية لإعداد وعاء الضرائب وتصنيفتها وتحصيل الضرائب والحقوق والرسوم الجبائية وشبه الجبائية؛
- السهر على تحضير ومناقشة الاتفاقيات الجبائية الدولية التي تحتوي على أحكام جبائية أو شبه جبائية؛
- تنفيذ التدابير الضرورية لمكافحة الغش والتهرب الضريبيين؛
- السهر على التكفل بالمنازعات الإدارية والقضائية المتعلقة بالضرائب والحقوق والرسوم أيا كانت طبيعتها؛
- توفير أدوات تحليل ومراقبة تسيير ومردودية مصالح الإدارة الجبائية لاسيما مؤشرات نجاعة المصالح الجبائية؛
- السهر على تحسين علاقات المصالح مع المكلفين.

الهيكل التنظيمي لمديرية العامة لضرائب

وتتكون المديرية العامة لضرائب من (08) مديريات رئيسية:²

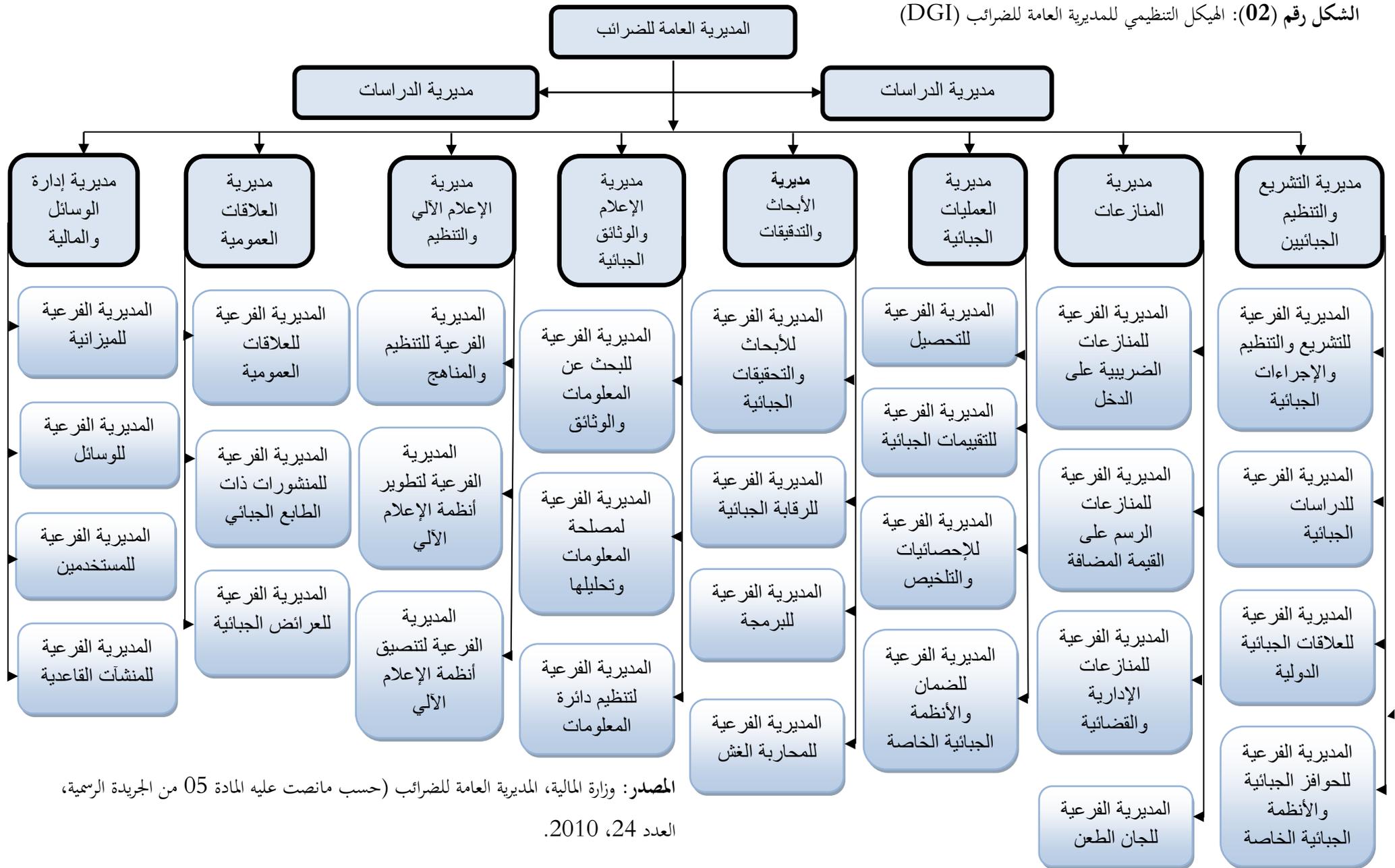
- مديرية التشريع والتنظيم الجبائين؛
- مديرية المنازعات؛
- مديرية العمليات الجبائية والتحصيل؛
- مديرية الأبحاث والتدقيقات؛
- مديرية الإعلام والوثائق الجبائية؛
- مديرية الإعلام الآلي والتنظيم؛
- مديرية العلاقات العمومية والاتصال؛
- مديرية إدارة الوسائل المالية.

كما للمديرية العامة للضرائب المفتشية العامة للمصالح الجبائية التي تنظم هيكلها المركزية والخارجية بنصوص تنظيمية خاصة.

1 - المادة 01 من المرسوم التنفيذي رقم 07-364 المتضمن تنظيم الادارة المركزية في وزارة المالية، مرجع سبق ذكره، ص: 15-16.

2 - المادة 05 من القرار الوزاري المشترك المتضمن تنظيم الادارة المركزية في وزارة المالية في المكاتب، جريدة الرسمية الجزائرية، العدد 24، 2010، ص: 18-29.

الشكل رقم (02): الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب (DGI)



المصدر: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب (حسب ما نصت عليه المادة 05 من الجريدة الرسمية،

العدد 24، 2010.

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية حول دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

المطلب الثالث: التعريف بمديرية الأبحاث والتدقيقات

أنشئت مديرية الأبحاث والتدقيقات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 98-288 معدلا ومتمما للمرسوم التنفيذي رقم 95-55 السابقين الذكر، وكرس هذا التنظيم المرسوم التنفيذي رقم 07-364 الذي تم ذكره سابقا، وقد كان الانطلاق الفعلي لنشاطها في سبتمبر 1998م، وتعتبر هذه الأخيرة أعلى الهيئات للرقابة الجبائية على المستوى الوطني، حيث تسهر على ضمان الإستمرارية وتوحيد تنفيذ إجراءات الرقابة الجبائية عبر التراب الوطني.¹

تتضمن مديرية الأبحاث والتدقيقات ثلاثة مصالح جهوية للبحث والمراجعات (SRV) متواجدة في كل من: الجزائر، قسنطينة، وهران، وتمتص بصلاحيات التدخل على مستوى القطر الوطني لتحقيق في وضعية كبار المكلفين بالضريبة لأهمية نشاطهم وهذه المصالح مكلفة ب:²

- تنفيذ برامج التحقيق والبحث ومراقبة النشاطات والمداخل التي تضبطها مديرية البحث والمراجعات وتعد الإحصائيات المتعلقة بها؛
- ضمان سير وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي؛
- تنفيذ برامج تحقيق وبحث ومتابعة ومراقبة الأشغال المتعلقة بها وتقوم بتقييمها الدوري؛
- تنفيذ كل تحقيق يأمر به وزير المالية والمدير العام للضرائب وكل السلطات المختصة بالاتصال مع المؤسسات والمصالح المعنية؛
- تطبق حق الإطلاع على الملفات التي تخضع لمجال اختصاص مديرتين ولرئيس لضرائب أو أكثر؛
- دراسة الشكاوي الناجمة عن التدقيقات المنجزة من طرف فرق التحقيق الجبائي.

مهام مديرية الأبحاث والتدقيقات:

- في إطار ممارسة مختلف أنشطتها تتكلف مديرية الأبحاث والمراجعات بالمهام التالية:³
- إنجاز تدقيق محاسبة المؤسسات الخارجة عن نطاق اختصاص مديرية كبريات المؤسسة؛
 - تطبيق حق التحقيق والتفتيش في إطار محاربة الغش الجبائي بمساعدة مصالح العدالة والأمن الوطن؛
 - مراقبة مداخل الأشخاص الطبيعيين (مراقبة الوضعية الشخصية) من خلال علامات الثراء الخارجية ومستوى المعيشة والممتلكات في إطار إخضاع المداخل الخفية للجبائية؛
 - متابعة المساعدة الدولية المتبادلة المنصوص عليها في الاتفاقيات الجبائية الدولية.

هيكل مديرية الأبحاث والتدقيقات:

ومن أجل القيام بمهامها تنقسم مديرية الأبحاث والتدقيقات من أربع مديريات فرعية كما يلي:

1- المديرية الفرعية للأبحاث والتدقيقات الجبائية: تكلف ب:

- تحديد إجراءات جمع وإستغلال وحفظ ومراقبة إستعمال المعلومات الجبائية؛
- السهر على التطبيق الدائم لحق الإطلاع والتحقق والتفتيش والتأكد من التطبيق الصحيح للأحكام القانونية التي تحكمها.

¹ - المرسوم التنفيذي رقم 98-288 المتضمن تنظيم الادارة المركزية في وزارة المالية، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 51، 1998، ص: 12.

² - المادة 10 مكرر 3 من المرسوم التنفيذي رقم 02-303 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 64، 2002، ص: 14.

³ - المرسوم التنفيذي رقم 07-364، المتضمن تنظيم الادارة المركزية في وزارة المالية، مرجع سبق ذكره، ص: 18.

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية حول دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

➤ البرمجة والقيام في كل منطقة من التراب الوطني بأي تحري وتحقيق وبحث يتعلق بمتابعة الوضعية الجبائية للمكلفين.
لتنظيم مهامها فهي مهيكلة في ثلاثة مكاتب:

- مكتب التنظيم والبحث عن المادة الجبائية؛
- مكتب البطاقات؛
- مكتب التحريات والتحقيقات.

2- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية:

وتكلف بـ:

- متابعة وتنسيق وتنشيط أعمال مصالح التدقيقات المحاسبية والجبائية الموجودة على المستوى الجهوي والمحلي؛
- السهر على احترام القواعد الإجرائية التي تحكم عمليات الرقابة؛
- تحديد شروط تطبيق الرقابة على الوثائق وضمان متابعتها.

لتنظيم مهامها فهي مهيكلة في ثلاثة مكاتب:

- مكتب متابعة التحقيقات المحاسبية؛
- مكتب متابعة التحقيقات المعمقة للوضعيات الجبائية الإجمالية ومراقبة المعاملات والتقييمات؛
- مكتب متابعة التحصيل والمنازعات الناجمة عن التحقيقات.

3- المديرية الفرعية للبرمجة:

وتكلف بـ:

- تصور الوسائل التي تسمح بضمان إنتقاء أحسن للملفات الموضوعة للرقابة في مجال التدقيق المحاسبي والتدقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة، ومراقبة المعاملات العقارية ومراقبة الوثائق.
- إعداد برامج التدقيقات المحاسبية ومراقبة المداخل ومتابعة تنفيذها.

لتنظيم مهامها فهي مهيكلة في ثلاثة مكاتب:

- مكتب برمجة تحقيقات المحاسبة والمراجعات المعمقة للوضعية الجبائية الإجمالية؛
- مكتب برمجة مراقبة المعاملات والتضامن والرقابة العينية؛
- مكتب الإحصاءات والتلاخيص.

4- المديرية الفرعية لمحاربة الغش:

تكلف بـ:

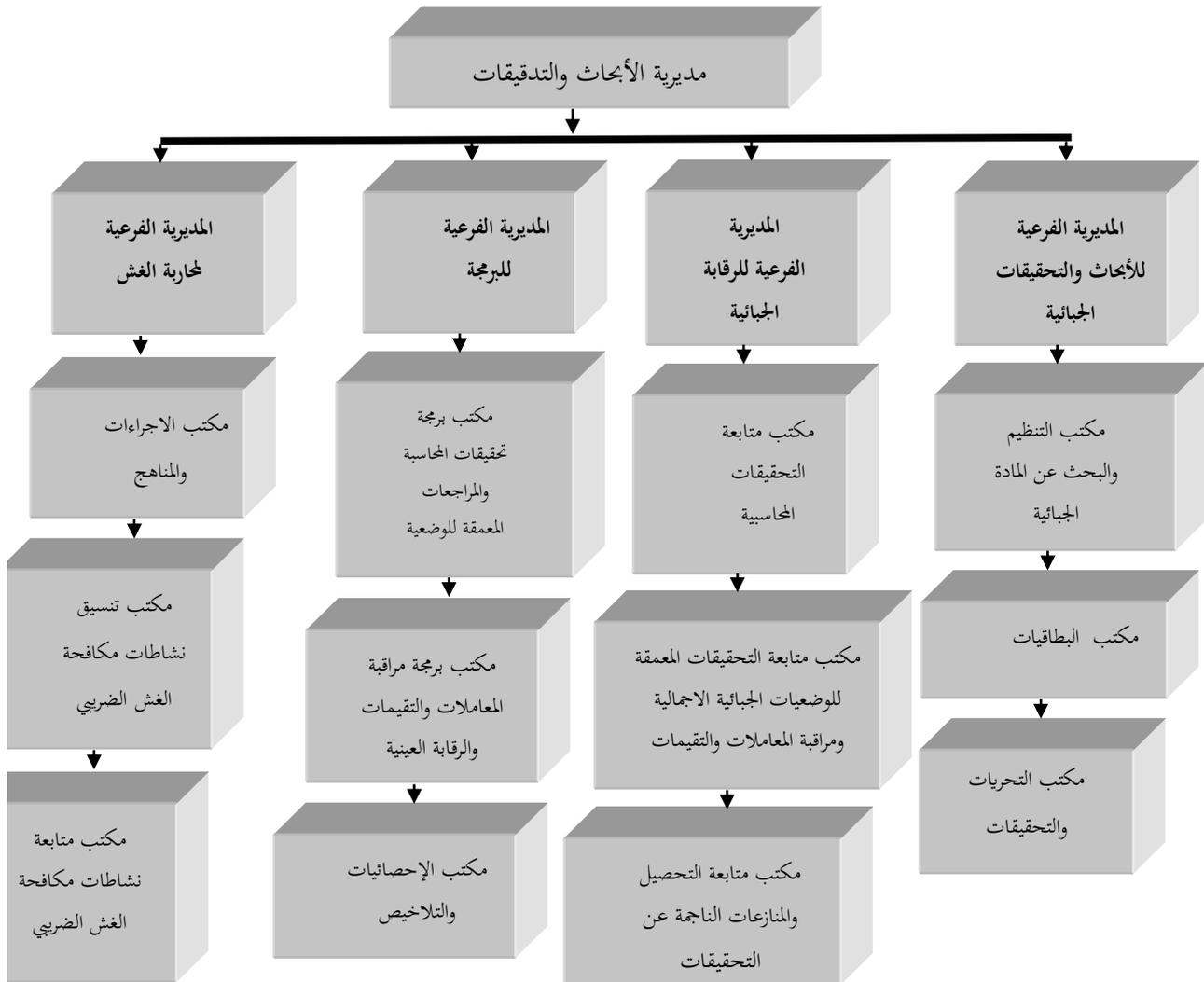
- تنسيق الأعمال المسجلة في إطار مكافحة الغش والتهرب الضريبي؛
- تنسيق وضبط مقاييس التقنيات والإجراءات المسجلة عند تطبيق حق الرقابة؛

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية حول دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

- تسيير بطاقةية مقترني أعمال الغش؛
- مبادرة الأعمال الرامية إلى الحد من ظاهرة الغش والتهرب الضريبيين مع الإدارات والمؤسسات العمومية الأخرى المؤهلة.
- لتنظيم مهامها فهي مهيكلة في ثلاثة مكاتب:
- مكتب الإجراءات والمناهج؛
- مكتب تنسيق نشاطات مكافحة الغش الضريبي؛
- مكتب متابعة نشاطات مكافحة الغش الضريبي.

❖ الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والتدقيقات

شكل رقم (03): الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والتدقيقات



المصدر: المديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث والتدقيقات (حسب ما نصت عليه المادة 05، جريدة الرسمية العدد 75، ص: 18).

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية حول دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

المبحث الثاني: طريقة وأدوات الدراسة

في هذا المبحث سوف نتطرق إلى طريقة جمع البيانات التي ستفيدنا في حل إشكالية موضوعنا

المطلب الأول: طريقة الدراسة

يتضمن هذا المطلب ثلاثة فروع:

الفرع الأول: تقديم عينة الدراسة

في هذا الإطار تم دراسة ملف جبائي خضع لعملية التدقيق وفق النموذج المستعمل من طرف الإدارة الجبائية، والذي تحصلنا عليه ومع الحرص على عدم ذكر الايضاحات الخاصة بالمؤسسة والهيئات المعنية، والأعوان المكلفين بعملية التدقيق، بغية الحفاظ على سرية المعطيات الملزمة بها الادارة الجبائية.

الفرع الثاني: منهجية الدراسة

أولا: منهجية الدراسة

تم إعتقاد منهجين في الدراسة الأول خاص بالجانب النظري والثاني متعلق بالجانب التطبيقي

المنهج الوصفي: (في الجانب النظري) ويعتمد على الوصف من خلال إستعراض مختلف المفاهيم الأساسية سواء تلك المتعلقة بالتدقيق الجبائي أو الغش الضريبي للوصول إلى نتائج يمكن تعميمها.

منهج دراسة حالة: (في الجانب التطبيقي) لأنه يوافق طبيعة الموضوع والذي يضمن إسقاطا ميدانيا على الموضوع محل الدراسة من خلال الأدوات المستعملة كالوثائق والبيانات، المقابلات الشخصية وجمع الملاحظات من أجل استخلاص النتائج وتحليلها.

ثانيا: متغيرات الدراسة:

يتضمن موضوع الدراسة والمتمثل في "دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي" يتكون من متغيرين أساسيين هما:

➤ المتغير المستقل: التدقيق الجبائي؛

➤ المتغير التابع: الغش الضريبي.

الفرع الثالث: الأدوات المستخدمة في الدراسة

أولا: وثائق الدراسة

حاولنا في هذا الصدد الوصول إلى المعلومات والوثائق المتعلقة بموضوع الدراسة: التدقيق الجبائي والأساليب المستخدمة في النظام الجزائري التي تعتبر بمثابة الخطوة الأولى لانطلاق البحث، تتمثل هذه الادوات في:

➤ النصوص والتشريعات الواردة في الجريدة الرسمية المتمثلة في القوانين المالية؛

➤ مختلف القوانين الجبائية الخاصة بالمكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية؛

➤ مختلف المراسيم والقرارات والتعليمات المتعلقة بالرقابة الجبائية والصادرة عن المديرية العامة للضرائب.

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية حول دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

ثانيا: المقابلات:

الهدف من المقابلة هو التأكد من الخصائص الخاصة عن طريق الأسئلة والتحاور مع المسؤولين المكلفين (مع المسؤولين على مستوى مصالح مديرية الأبحاث والتدقيقات أين تم التربص التطبيقي) بعملية التدقيق الجبائي حول كيفية التدقيق في ملفات وتصريحات المكلفين بالضريبة، وهذا من أجل الوصول إلى معالجة الاشكالية المطروحة في موضوع الدراسة.

المطلب الثاني: دراسة حالة ميدانية حسب طريقة التدقيق في المحاسبة

من أجل الشروع في عملية التدقيق في المحاسبة قام المحقق أولا بإرسال إشعار بالتحقيق بعد سحبه لملفه الجبائي محل التدقيق ودراسته بإعداد مختلف الوثائق التحضيرية، إلى جانب البحث عن معلومات من مصادر خارجية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف القانوني بالضريبة، وتعمق المدقق أكثر بفحص محاسبة المكلف شكلا ومضمونا للوصول الى نتائج تتبع بالتقويم أولي ونهائي وإعداد التقرير في الأخير.

في هذا المطلب سنقوم بعرض مختلف المراحل والإجراءات الميدانية التي قام بإتباعها العون المكلف بعملية التدقيق في المحاسبة.

الفرع الأول: المرحلة التحضيرية:

الإجراءات التحضيرية هي أول الأشغال التي يقوم بها العون المدقق قبل أن يباشر مهامه مما يستوجب عليه الحصول على المعلومات اللازمة، وهذا عن طريق إتصالاته بالمكلف وتجميع المعلومات والتوضيحات التي تفيد عملية التدقيق في محاسبته.

أولا: التعرف على هوية المكلف بالضريبة:

المكلف (س) المعني بالعملية التدقيق في المحاسبة مؤسسة صناعية مقرها بولاية عين تموشنت، وتأخذ شكلها القانوني شركة ذات المسؤولية المحدودة (SARL) يتمثل نشاطها في إنتاج الآجر.

السنوات المعنية بعملية التدقيق هي: 2010-2011-2012-2013، وتخص السنوات التالية:

➤ الرسم على القيمة المضافة TVA؛

➤ الرسم على النشاط المهني TAP؛

➤ الضريبة على الدخل الإجمالي IRG؛

➤ الضريبة على أرباح الشركات IBS.

ثانيا: وثائق الثبوتية والبحوث الخارجية

بعد سحب ملف المؤسسة الخاضعة للتحقيق قام المدققون بإعداد وثائق تحضيرية سمحت لهم بمعرفة تغيرات حسابات المؤسسة، أهمها مقارنة الميزانيات وفحص حساب النتائج، أما فيما يتعلق بالبحوث الخارجية فتم الإعتماد في الأغلب الزبائن، الموردين.

الفرع الثاني: المرحلة التمهيدية

بعد الإطلاع على هوية المكلف (س) الخاضع لعملية التدقيق المحاسبي شرع المدقق في الإجراءات التمهيدية التالية:

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية حول دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

- إرسال إشعار بالتحقيق في المحاسبة رقم (2014/470) الصادر بتاريخ 2014/12/25 إلى المكلف (س) مرفوقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف الخاضع للرقابة الجبائية قدمه للمكلف بالضريبة صاحب النشاط أو مسير المؤسسة حسب طبيعتها مع إعلامه بالأجال القانونية عشرة (10) أيام الممنوحة له لتحضير الدفاتر والوثائق المحاسبية اللازمة مع إمكانية الاستعانة بالوكيل أو مستشار مع ذكر الضرائب التي يمسها التدقيق، وفي حالة إستبدال المدقق يجب إعلام المكلف بالضريبة ولا يمكن البدء في فحص الوثائق إلا بعد مرور أجل التحضير؛
 - أعداد محضر المعاينة وإثبات تضمن المعاينة المادية للموجودات والمتمثلة في المعاينة لكل من الموارد البشرية (عدد العمال)، العتاد، الدفاتر المحاسبية الإجبارية، وثائق الشبوتية واليومية المساعدة بالإضافة لمخزون المؤسسة؛
 - سحب الملف الجبائي من المفتشية المسيرة للملف بعد تحرير طلب بسبب الملف مقابل وصل الاستلام؛
 - فحص مختلف التصريحات التي تضمنها الملف الجبائي والإطلاع على مواعيد اكتاب التصريحات الدورية المعنية بعملية التدقيق والخاصة منها التصريحات، الميزانية ولواحقها؛
 - لخص كل أصول وخصوم الميزانية بالإضافة إلى جداول حساب النتائج لسنوات محل التدقيق على شكل جدول؛
- موروا بالإجراءات التمهيدية أعلاه تم إعداد جدولين يتضمن كلاهما المقارنة للميزانيات وكشوف المحاسبة المتعلقة بالمكلف المعني بالتدقيق، ومن خلاله تم معرفة مختلف التغيرات من خلال سنوات المقارنة لأجل إكتشاف النقائص والتجاوزات التي يمكن أن تحدث من طرف المكلف بالضريبة.

الفرع الثالث: المرحلة الميدانية

1) الإشعار بنتائج التحقيق (من حيث الشكل والمضمون):

بعد قيام المدقق بالإجراءات التمهيدية المتمثلة في جمع المعلومات اللازمة لممارسة نشاطه الذي دام حوالى أربعة (4) أشهر من عملية الفحص والتدقيق في ملف الجبائي للمكلف، للدفاتر والوثائق المحاسبية، والذي سمح له من استخلاص الملاحظات التالية:

❖ من حيث الشكل: سمحت مراقبة المحاسبة من المنظور الشكلي بالإشارة إلى:

- 1) أن كل الدفاتر المحاسبية المنصوص عليها قانوناً موجودة ومحفوظة وتم توقيعها من قبل القسم التجاري بالمحكمة بتاريخ 25-04-2010، تحت رقم 63/04، وفقاً للمادتين 09 و11 من القانون التجاري، وبموجب الترتيب الزمني؛
- 2) المخزونات المصرح بها في نهاية السنة (مواد أولية ومنتجات نهائية) تم تقديمها في دفتر الجرد بقيمتها دون الكشف عن كميات المواد الأولية والمنتجات التامة المعنية؛
- 3) عدم وجود بطاقات المخزونات الموجهة للإنتاج.

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية حول دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

❖ من حيث المضمون:

حساب النتائج

دراسة وتحليل المحاسبة من حيث المضمون سمح باستظهار النقائص التالية:

حسابات الأعباء: سمحت مراقبة مصاريف الاستغلال المخصصة من النتيجة بالكشف بأن البعض منها لا يستوفي شروط الخصم المنصوص عليها في القانون، وهي كالتالي:

سنة 2010: الرسم العقاري (حساب 6480) قيمة المبلغ 306.851 دج؛

سنة 2013: قطع الغيار (حساب 6075) قيمة المبلغ 188.200 دج.

وجود فوارق المنتوج (الأجر) المصرح به مقارنة بالمنتوج المباع: وفقا لدراسة الإنتاج على أساس استهلاك الغاز ظهر أن هناك فرق بين كميات الأجر المنتجة والمصرح بها كما هو موضح في الجدول أدناه:

الجدول رقم (03): توزيع فرق قطع الأجر المصرح بها على سنوات محل الدراسة الوحدة: قطعة

السنة	الفرق بين السنوات
2010	137.652
2011	190.091
2012	190.091
2013	137.652
المجموع	655.486.00

المصدر: الإشعار الأولي بنتائج التدقيق (مديرية الأبحاث والتدقيقات، المديرية العامة للضرائب وزارة المالية).

نتيجة لما سبق ذكره، تم إعادة تشكيل الوضعية الجبائية من حيث قيمة رقم الأعمال والأرباح المحققة، وهذا وفقا لدراسة الإنتاج على

أساس استهلاك الغاز مقارنة مع الإنتاج والتفاصيل كالتالي:

- 1) حساب الكمية المباعة المصرح به؛
- 2) حساب استهلاك الغاز بالنسبة للمنتوج؛
- 3) حساب استهلاك الغاز الموجه للتجفيف (8 دقائق) بالنسبة لنفس كمية المنتوج (1000 قطعة أجر) لكل عملية إنتاج حساب كمية الغاز المستهلك الموجه إلى الفرن (125 دقيقة)؛
- 4) حساب عدد الوحدات المنتجة من الأجر باستعمال معامل قدره 5.45 أي ما يعادل وحدة = 5.45 thermie؛
- 5) حساب الزيادات في أرقام الأعمال باستعمال سعر البيع المتوسط المرجح والمحدد حسب فواتير البيع.

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية حول دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

➤ حساب كميات الأجر المباعة المصرح بها:

جدول رقم (04): كميات الأجر المباعة المصرح بها الوحدة: دج

رقم الأعمال المصرح به	سعر البيع المتوسط	النسبة	الكمية المصرح بها	طبيعة النشاط 2010
29.460.386	11.47	%45	2.568.583	أجر ذو 10 ثقب
50.992.910	16.53	%55	3.084.326	أجر ذو 12 ثقب
80.453.296			5.652.909	المجموع

رقم الأعمال المصرح به	سعر البيع المتوسط	النسبة	الكمية المصرح بها	طبيعة النشاط 2011
40.138.434	11.50	%44	3.489.032	أجر ذو 10 ثقب
69.947.555	15.85	%56	4.413.914	أجر ذو 12 ثقب
110.085.989			7.902.946	المجموع

رقم الأعمال المصرح به	سعر البيع المتوسط	النسبة	الكمية المصرح بها	طبيعة النشاط 2012
40.693.796	11.33	%46	3.590.500	أجر ذو 10 ثقب
66.547.588	15.62	%55	4.260.618	أجر ذو 12 ثقب
107.241.384			7.851.118	المجموع

رقم الأعمال المصرح به	سعر البيع المتوسط	النسبة	الكمية المصرح بها	طبيعة النشاط 2013
26.885.957	12.53	%37	2.145.800	أجر ذو 10 ثقب
61.403.165	17.04	%63	3.604.353	أجر ذو 12 ثقب
88.289.122			5.750.153	المجموع

المصدر: الاشعار الاولى بنتائج التدقيق (مديرية الأبحاث والتدقيقات، المديرية العامة للضرائب وزارة المالية).

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية حول دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

الإنتاج الكلي للأجر المباع لكل سنوات النشاط هو 27.157.126 دج، ونسبة كل سنة مبينة في الجدول أدناه:

جدول رقم (05): نسبة كميات الأجر المبيعة المصروح
الوحدة: دج

السنة	المبلغ	النسبة%
2010	80.453.296	21
2011	110.085.989	29
2012	107.241.384	29
2013	88.289.122	21
المجموع	27.157.126	100

المصدر: الاشعار الاولي بنتائج التدقيق (مديرية الأبحاث والتدقيقات، المديرية العامة للضرائب وزارة المالية)

➤ حساب تكلفة استهلاك الغاز:

يمثل الجدول أدناه حجم استهلاك الغاز أثناء عملية الإنتاج

جدول رقم (06): استهلاك الغاز أثناء عملية الإنتاج
الوحدة: دج

السنة	حجم استهلاك الغاز
2010	43.325.492
2011	39.989.621
2012	43.265.523
2013	35.362.457
المجموع	161.943.093

المصدر: الاشعار الاولي بنتائج التدقيق (مديرية الأبحاث والتدقيقات، المديرية العامة للضرائب وزارة المالية).

تحليل الإنتاج لأنشطة السنوات المصروح بها:

يتم استهلاك الغاز على مرحلتين من الإنتاج المرحلة الأولى التجفيف والمرحلة الثانية الطهي حيث تمر نفس الكمية من الإنتاج في المراحل المذكورة وفي نفس الوقت، أي 1000 قطعة تمر في مرحلة التجفيف لمدة خمسة (08) دقائق ثم تمر إلى المرحلة الثانية وهي الطهي لمدة 125 دقيقة، والجدول أدناه يبين ذلك:

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية حول دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

الجدول رقم (07): تكلفة استهلاك الغاز حسب كل مرحلة الوحدة: دج

السنة	مجموع استهلاك الغاز	استهلاك الغاز في مرحلة التجفيف	استهلاك الغاز في مرحلة الطهي
2010	43.325.492	2.772.831	40.552.661
2011	39.989.621	2.559.336	37.430.285
2012	43.265.523	2.768.993	40.496.530
2013	35.362.457	2.163.197	33.099.260
المجموع	161.943.093	5.983.716.20	151.578.735

المصدر: الاشعار الاولى بنتائج التدقيق (مديرية الأبحاث والتدقيقات، المديرية العامة للضرائب وزارة المالية).

الاستهلاك الذي يتم أخذه بعين الاعتبار هو الاستهلاك الذي يكون في الفرن لأن الكمية نفسها في العملية (التجفيف، الطهي).

➤ المنتج المؤسس بعد التحقيق

بعد الدراسة التي أجريت مع مسير الشركة كان الاتفاق على أن استهلاك الغاز لإنتاج وحدة من الأجر هو 5.45 thermie وعليه يكون

حساب المنتج الحقيقي موضح في الجدول أدناه:

الوحدة: thermie

الجدول رقم (08): الإنتاج المؤسس

البيان	الكمية
استهلاك الغاز في مرحلة الطهي.....(1)	151.578.736
استهلاك الغاز بالنسبة للوحدة الواحدة.....(2)	5,45
كمية الإنتاج المحققة (المستخرجة).....(3)=(2)/(1) =	27.812.612
كمية الإنتاج المصرح بها.....(4) =	27.157.126
الفرق.....(4) - (3) =	655.486

المصدر: الاشعار الاولى بنتائج التدقيق (مديرية الأبحاث والتدقيقات، المديرية العامة للضرائب وزارة المالية).

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية حول دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

➤ توزيع فرق قطع الأجر المباعة الغير المصرح بها على سنوات محل الدراسة وهذا حسب نسبة كل سنة

جدول رقم (09): توزيع الانتاج حسب سنوات النشاط الوحدة: قطعة آجر

الفرق ب	النسبة	الفرق الكلي	السنة
652.137	%21	655.486	2010
190.091	%29	655.486	2011
190.091	%29	655.486	2012
137.652	%21	655.486	2013
655.486	%100	—	المجموع

المصدر: الاشعار الاولي بنتائج التدقيق (مديرية الأبحاث والتدقيقات، المديرية العامة للضرائب وزارة المالية).

❖ تحديد الأسس الضريبية

➤ إعادة تشكيل رقم الأعمال

وفقا للمادة 217 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يتم إعادة تشكيل رقم الأعمال عن طريق الايرادات الصافية المحققة من نشاط الشركة، وهذا بالاعتماد على عدة مصادر كفواتير البيع، التصريحات وتوضيحات المكلف، أو عن طريق الحوار التفاوضي بين العون المدقق والمكلف بالنسبة للحالة محل الدراسة تم إعادة تشكيل رقم الأعمال بواسطة كمية الانتاج الغير المصرح بها والسعر الوسطي المرجح لبيع الوحدة الواحدة من الأجر، والجداول أدناه توضح ذلك:

أولا: بالنسبة للأجر ذو 10 ثقوب

جدول رقم (10): إعادة تشكيل رقم الأعمال بالنسبة للأجر ذو 10 ثقوب

السنة	الفرق بين الانتاج المصرح و الانتاج المحقق/ كمية	نسبة % من الانتاج الكلي	الكمية	سعر البيع الوسطي المرجح/دج	رقم الأعمال المحقق/دج
2010	137.652	45	61.943	11.47	710.491
2011	190.091	44	83.640	11.50	961.860
2012	190.091	46	87.442	11.33	990.716
2013	137.652	37	50.931	12.53	638.168
المجموع	655.486	—	283.957	—	3.301.236

المصدر: الاشعار الاولي بنتائج التدقيق.

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية حول دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

ثانيا: بالنسبة للأجر ذو 12 ثقب:

جدول رقم (11): إعادة تشكيل رقم الأعمال بالنسبة للأجر ذو 12 ثقب

السنة	الفرق بين الانتاج المصرح بهو الانتاج الحقيقي/الكمية	نسبة % من الانتاج الكلي	الكمية	سعر الوسطي المرجح/دج	رقم الأعمال المحقق/دج
2010	137.652	55	75.709	16.53	1.251.463
2011	190.091	56	106.451	15.85	1.687.248
2012	190.091	55	102.649	15.62	1.603.380
2013	137.652	63	86.721	17.04	1.477.722
المجموع	655.486	—	371.529	—	6.019.812

المصدر: الاشعار الاولي بنتائج التدقيق (مديرية الأبحاث والتدقيقات، المديرية العامة للضرائب وزارة المالية).

بناء على النتائج السابقة يتم حساب رقم الأعمال المحقق الاجمالي كما في الجدول أدناه:

جدول رقم (12): إعادة تشكيل رقم الأعمال الإجمالي

الوحدة: دج

السنة	رقم الأعمال بالنسبة للأجر ذو 10 ثقوب	رقم الأعمال بالنسبة للأجر ذو 12 ثقب	رقم الأعمال المحقق
2010	710.491	1.251.463	1.961.954
2011	961.860	1.687.248	2.649.108
2012	990.716	1.603.380	2.594.096
2013	638.168	1.477.722	2.115.890
المجموع	3.301.236	6.019.812	9.321.048

المصدر: الاشعار الاولي بنتائج التدقيق (مديرية الأبحاث والتدقيقات، المديرية العامة للضرائب وزارة المالية).

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية حول دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

➤ إعادة تأسيس رقم الأعمال

جدول رقم (13): تسوية رقم الأعمال

الوحدة: دج

البيان	2010	2011	2012	2013
رقم الأعمال المصرح به	80.453.302	110.086.239	107.241.382	88.289.130
رقم الأعمال غير المصرح به	1.961.954	2.649.108	2.594.096	2.115.890
رقم الأعمال المؤسس	82.415.256	112.735.347	109.835.478	90.405.020

المصدر: الاشعار الاولى بنتائج التدقيق (مديرية الأبحاث والتدقيقات، المديرية العامة للضرائب وزارة المالية).

❖ تسوية الوضعية الجبائية:

بعدها قام المدقق بتحديد رقم الأعمال

➤ الرسم على القيمة المضافة (TVA)

حسب المادتين 1-22 و 1-23 من قانون الرسم على رقم الأعمال وحسب نشاط المكلف فإن رقم الأعمال يخضع إلى الرسم على القيمة المضافة بنسبة 17%، وتم تسوية الرسم على القيمة المضافة بناء على الرقم الأعمال المحقق (المستخرج) والجدول الموالي يوضح ذلك.

✓ حساب القيمة = TVA رقم الاعمال المحقق x معدل TVA 17%

الوحدة: دج

جدول رقم (14): تسوية الرسم على القيمة المضافة (TVA)

البيان	2010	2011	2012	2013
رقم الأعمال المأسس	82.415.256	112.735.347	109.835.478	90.405.020
رقم الأعمال المصرح به	80.453.302	110.086.239	107.241.382	88.289.130
رقم الأعمال الغير المصرح به	1.961.954	2.649.108	2.594.096	2.115.890
الضريبة على رقم الاعمال (TVA)	333.532	450.348	440.996	359.701
الغرامة	83.383	112.587	110.249	89.925
المجموع	416.915	562.935	551.245	449.627

المصدر: الاشعار الاولى بنتائج التدقيق (مديرية الأبحاث والتدقيقات، المديرية العامة للضرائب وزارة المالية).

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية حول دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

ملاحظة: تحسب العقوبة (الغرامة) بناء على المادة 1 - 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بسبب عدم التصريح أو التأخير في تقديمه، وتأخذ النسب كالتالي:

- ✓ 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه.
- ✓ 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج ويقل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه.
- ✓ 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص يفوق 200.000 دج.

❖ الرسم على المشتريات (TVA)

الوحدة: دج

جدول رقم (15): تسوية الرسم على المشتريات (TVA)

الفرق	TVA	TVA	السنة
—	2.640.533	2.640.533	2010
—	4.814.171	4.814.171	2011
—	1.829.685	1.829.685	2012
—	12.738.722	12.738.722	2013

المصدر: الأشعار الأولى بنتائج التدقيق (مديرية الأبحاث والتدقيقات، المديرية العامة للضرائب وزارة المالية).

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية حول دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

❖ تسوية الرسم على النشاط المهني (TAP)

يتم تحديد الرسم على النشاط المهني حسب المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

* حساب القيمة TAP = رقم الاعمال المحقق x معدل TAP 2%

الوحدة: دج جدول رقم (16): تسوية الرسم على النشاط المهني (TAP)

البيان	2010	2011	2012	2013
رقم الأعمال المستخرج (الحقيقي)	82.415.256	112.735.347	109.835.478	90.405.020
رقم الأعمال المصرح به	80.453.302	110.086.239	107.241.382	88.289.130
رقم الأعمال الغير المصرح به	1.961.954	2.649.108	2.594.096	2.115.890
الضريبة على النشاط المهني (TAP)	39.239	52.982	51.882	42.318
الغرامة	3.924	7.947	7.782	4.232
المجموع	43.163	60.929	59.664	46.550

المصدر: الاشعار الاولي بنتائج التدقيق

❖ الضريبة على الدخل الإجمالي

الوحدة: دج جدول رقم (17): تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي

السنة	2010	2011	2012	2013
الضريبة المصرح بها	12.947.176	14.633.114	20.348.432	22.012.768
الضريبة المستخرجة	12.947.176	14.633.114	20.348.432	22.012.768
الفرق	—	—	—	—

المصدر: الاشعار الاولي بنتائج التدقيق (مديرية الأبحاث والتدقيقات، المديرية العامة للضرائب وزارة المالية).

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية حول دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

بما أن الضرائب على الأجور المصرح بها هي نفسها المحققة فلا تفرض غرامات مالية على المكلف.

❖ تسوية حقوق الطابع:

أما حقوق الطابع وبناء على معطيات الملف الجبائي، فقدرت كما يلي:

الوحدة: دج

جدول رقم (18): تسوية حقوق الطابع

البيان	2010	2011	2012	2013
الحقوق المصرح بها	319.078	391.264	400.111	165.039
الحقوق المستخرجة	319.078	391.264	400.111	165.039
الفرق	—	—	—	—

المصدر: الأشعار الأولى بنتائج التدقيق (مديرية الأبحاث والتدقيقات، المديرية العامة للضرائب وزارة المالية).

بما أنه لا يوجد فارق في قيمة مبلغ حقوق الطابع لكل السنوات محل التدقيق فإنه لا تفرض غرامات مالية على المكلف.

❖ تسوية النتيجة الصافية:

تم حساب الربح المحقق (المستخرج) وفق العلاقة التالية: الربح المحقق = أساس الربح الخاضع + المصاريف الغير مبررة

الوحدة: دج

جدول رقم (19): تسوية النتيجة

البيان	2010	2011	2012	2013
النتيجة المصرح بها	2.477.933	2.881.980	2.499.590	2.028.591
رقم الأعمال الغير المصرح به	1.961.954	2.649.108	2.594.096	2.115.890
أعباء غير قابلة للاسترجاع	306.851	—	—	188.200
الرسم على النشاط المهني (أعباء قابلة للخصم من النتيجة)	39.239	52.982	51.882	42.318
النتيجة بعد التحقيق	4.707.499	5.478.106	5.041.804	4.290.363

المصدر: الأشعار الأولى بنتائج التدقيق (مديرية الأبحاث والتدقيقات، المديرية العامة للضرائب وزارة المالية).

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية حول دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

❖ الضريبة على أرباح الشركات IBS

تم التسوية بعد تحديد الربح الخاضع للضريبة ، والجدول الموالي يوضح ذلك

جدول رقم (20): تسوية الضريبة على أرباح الشركات IBS الوحدة:دج

البيان	2010	2011	2012	2013
النتيجة المؤسسة	4.707.499	5.478.106	5.041.804	4.290.363
النتيجة المصرح بها	2.477.933	2.881.980	2.499.590	2.028.591
الفارق	2.229.566	2.596.126	2.542.214	2.261.772
الضريبة على أرباح الشركات IBS	557.392	493.264	483.021	429.737
نسبة العقوبة	%25	%25	%25	%25
الغرامة	139.348	123.316	120.755	107.434
المجموع	696.739	616.580	603.776	537.171

المصدر: الاشعار الاولي بنتائج التدقيق (مديرية الأبحاث والتدقيقات، المديرية العامة للضرائب وزارة المالية).

❖ تسوية الضريبة على الدخل الاجمالي:

بعد اقتطاع الضريبة من الأرباح يعتبر الجزء المتبقي موزع على الشركاء ليخضع لضريبة على الدخل الاجمالي وتقتطع من المصدر ما نسبته 10%

جدول رقم (21): تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي IRG الوحدة:دج

البيان	2010	2011	2012	2013
الأرباح الموزعة والخاضعة	2.229.566	1.596.126	2.542.214	2.261.772
الضريبة على أرباح الشركات IBS	555.679	493.264	483.021	393.979
الأرباح الموزعة بعد اقتطاع IBS	1.673.887	2.102.862	2.059.193	1.867.793
	210.286		205.919	186.779
الغرامة	25.108	52.572	51.480	28.017
المجموع	192.497	262.858	257.399	214.796

المصدر: الاشعار الاولي بنتائج التدقيق (مديرية الأبحاث والتدقيقات، المديرية العامة للضرائب وزارة المالية).

الفرع الرابع: رد المكلف

بعد استلام التبليغ الأولي رقم 470/2014 الصادر بتاريخ 25-12-2014 من طرف فرقة التدقيق، قام المكلف بإرسال رد بتاريخ 11-01-2015 والذي يعبر فيه عن عدم رضاه بالتسوية الجبائية المنجزة والنتائج الأولية المتوصل إليها، بتقديم عدة ملاحظات أهمها:

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية حول دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

- 1- يتم تحديد رقم الأعمال الخاضع للضريبة بناء على حجم الغاز المستهلك، ووفقا للكمية التي يتم تمديدها من مصلحة sonelgaz؛
- 2- لا يمكن إيقاف استهلاك الغاز حتى في حالة حدوث عطل أو توقف الورشة عن الإنتاج؛
- 3- بالنظر إلى حالات التوقف الدورية، نحن نطلب الأخذ بعين الاعتبار معدل الخسارة على الاستهلاك الكلي الذي تحدده sonelgaz؛

4- وكما لاحظتم أيها السادة المدققين، أنه عند تحميل الأجر أثناء البيع فإنه يتعرض للكثير من الكسر، لذا نطلب أيضا الأخذ بعين الإعتبار معدل الخسارة لهذا الكسر.

مع الأخذ بعين الاعتبار ما تم تقديمه ومن أجل تجنب إلحاق الضرر لنشاطنا، نطلب منكم إعادة النظر في هذا الملف وفي ضوء المعلومات المقدمة.

في حين نبقي تحت تصرفكم لأي طلب للحصول على معلومات إضافية.

الفرع الخامس: التقييم النهائي لعملية التدقيق المحاسبي:

قام العون المدقق بتسليم التبليغ النهائي رقم 61/2015 الصادر بتاريخ 26/01/2012، المتضمن أهم الملاحظات والنتائج المتوصل إليها بعد فحص عميق وقراءة متأنية للجواب المرسل من طرف المكلف بتاريخ 11/01/2015 ومراجعة النتائج المتعلقة بالتسوية للسنوات محل التدقيق 2010-2013، المتضمن مايلي:

الملاحظات:

1- الاستهلاك المسجل لدى sonelgaz تم استهلاكه ولكن يجب معرفة أنه لا يمكن إطفاء الفرن في حالة حدوث عطل وإيقاف قسم من أقسام الانتاج إما في قسم تحضير المواد الخام أو قسم التجفيف؛
بالنظر إلى هذه التوقفات الدورية (عطل - توقف)، نحن نطلب الأخذ بعين الإعتبار معدل خسارة يحسب على الاستهلاك الكلي للإطر الذي حددته sonelgaz؛

2- كمأن عند تحميل الأجر أثناء البيع فإنه يتعرض للكثير من الكسر، لذا نطلب أيضا الأخذ بعين الإعتبار معدل الخسارة للوحدات التي تتعرض للكسر.

الرد على الملاحظات:

1- تم تحديد استهلاك الغاز وفق التوفيق الذي حددته sonelgaz حسب استهلاك كل قسم بناء على استهلاك الغاز مقارنة بالإنتاج، مع مراعات مختلف الاستقطاعات و هي: الاستهلاك المخصص للنفايات والخسائر الناجمة؛

2- الدراسة تعتمد على استهلاك الغاز المستهلك بمقدار الانتاج وليس المواد الخام.

نتيجة لذلك سيتم الحفاظ على القواعد التي تم إخطارها في البداية.

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية حول دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

❖ إعادة تشكيل رقم الأعمال:

الوحدة: دج جدول رقم (22): إعادة تشكيل رقم الأعمال

البيان	2010	2011	2012	2013
رقم الاعمال المصرح به	80.453.302	110.086.239	107.241.382	88.289.130
قيمة الزيادة في رقم الاعمال	1.961.954	2.649.108	2.594.096	2.115.890
رقم الاعمال المستخرج	82.415.256	112.735.347	109.835.478	90.405.020

المصدر: الإشعار النهائي بنتائج التدقيق (مديرية الأبحاث والتدقيقات، المديرية العامة للضرائب وزارة المالية).

➤ تسوية الضريبة على القيمة المضافة

الوحدة: دج جدول رقم (23): الضريبة على القيمة المضافة

البيان	2010	2011	2012	2013
رقم الأعمال المأسس	82.415.256	112.735.347	109.835.478	90.405.020
رقم الأعمال المصرح به	80.453.302	110.086.239	107.241.382	88.289.130
رقم الأعمال الغير المصرح به	1.961.954	2.649.108	2.594.096	2.115.890
الضريبة على رقم الاعمال (TVA)	333.532	450.348	440.996	359.701
الغرامة	83.383	112.587	110.249	89.925
المجموع	416.915	562.935	551.245	449.627

المصدر: الإشعار النهائي بنتائج التدقيق (مديرية الأبحاث والتدقيقات، المديرية العامة للضرائب وزارة المالية).

➤ الرسم على القيمة المضافة للمشتريات:

الوحدة: دج جدول رقم (24): الرسم على القيمة المضافة

السنة	TVA	TVA	الفرق
2010	2.640.533	2.640.533	—
2011	4.814.171	4.814.171	—
2012	1.829.685	1.829.685	—
2013	12.738.722	12.738.722	—

المصدر: الإشعار النهائي بنتائج التدقيق (مديرية الأبحاث والتدقيقات، المديرية العامة للضرائب وزارة المالية).

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية حول دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

➤ تسوية الرسم على النشاط المهني

الوحدة: دج

جدول رقم (25): الرسم على النشاط المهني

2013	2012	2011	2010	البيان
90.405.020	109.835.478	112.735.347	82.415.256	رقم الأعمال المستخرج (الحقيقي)
88.289.130	107.241.382	110.086.239	80.453.302	رقم الأعمال المصرح به
2.115.890	2.594.096	2.649.108	1.961.954	رقم الأعمال الغير المصرح به
42.318	51.882	52.982	39.239	الضريبة على النشاط المهني (TAP)
4.232	7.782	7.947	3.924	الغرامة
46.550	59.664	60.929	43.163	المجموع

المصدر: الإشعار النهائي بنتائج التدقيق (مديرية الأبحاث والتدقيقات، المديرية العامة للضرائب وزارة المالية).

➤ تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي:

الوحدة: دج

جدول رقم (26): الضريبة على الدخل الإجمالي

2013	2012	2011	2010	السنة
22.012.768	20.348.432	14.633.114	12.947.176	الضريبة المصرح بها
22.012.768	20.348.432	14.633.114	12.947.176	الضريبة المستخرجة
—	—	—	—	الفرق

المصدر: الإشعار النهائي بنتائج التدقيق (مديرية الأبحاث والتدقيقات، المديرية العامة للضرائب وزارة المالية).

➤ تسوية حقوق الطابع:

الوحدة: دج

جدول رقم (27): حقوق الطابع

2013	2012	2011	2010	البيان
165.039	400.111	391.264	319.078	الحقوق المصرح بها
165.039	400.111	391.264	319.078	الحقوق المستخرجة
—	—	—	—	الفرق

المصدر: الإشعار النهائي بنتائج التدقيق (مديرية الأبحاث والتدقيقات، المديرية العامة للضرائب وزارة المالية).

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية حول دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

❖ حساب الأرباح

جدول رقم (28): تسوية الأرباح

الوحدة: دج

2013	2012	2011	2010	البيان
2.028.591	2.499.590	2.881.980	2.477.933	النتيجة المصرح بها
2.115.890	2.594.096	2.649.108	1.961.954	رقم الأعمال الغير المصرح به
188.200	—	—	306.851	أعباء غير قابلة للاسترجاع
42.318	51.882	52.982	39.239	الرسم على النشاط المهني (أعباء قابلة للخصم من النتيجة)
4.290.363	5.041.804	5.478.106	4.707.499	النتيجة بعد التحقيق

المصدر: الإشعار النهائي بنتائج التدقيق (مديرية الأبحاث والتدقيقات، المديرية العامة للضرائب وزارة المالية).

➤ حالة الضريبة على أرباح الشركات

جدول رقم (29): تسوية الضريبة على أرباح الشركات

الوحدة: دج

2013	2012	2011	2010	البيان
4.290.363	5.041.804	5.478.106	4.707.499	النتيجة المؤسسة
2.028.591	2.499.590	2.881.980	2.477.933	النتيجة المصرح بها
2.261.772	2.542.214	2.596.126	2.229.566	الفارق
429.737	483.021	493.264	557.392	الضريبة على أرباح الشركات IBS
%25	%25	%25	%25	نسبة الغرامة
107.434	120.755	123.316	139.348	الغرامة
537.171	603.776	616.580	696.739	المجموع

المصدر: الإشعار النهائي بنتائج التدقيق (مديرية الأبحاث والتدقيقات، المديرية العامة للضرائب وزارة المالية).

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية حول دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

الضريبة على الدخل الإجمالي

الوحدة: دج

جدول رقم (30): الضريبة على الدخل الاجمالي

2013	2012	2011	2010	البيان
2.261.772	2.542.214	1.596.126	2.229.566	الأرباح الموزعة والخاضعة
393.979	483.021	493.264	555.679	الضريبة على أرباح الشركات IBS
1.867.793	2.059.193	2.102.862	1.673.887	الأرباح الموزعة بعد اقتطاع IBS
186.779	205.919	210.286	167.389	الضريبة على الدخل الإجمالي IRG=10%
28.017	51.480	52.572	25.108	الغرامة
214.796	257.399	262.858	192.497	المجموع

المصدر: الإشعار النهائي بنتائج التدقيق (مديرية الأبحاث والتدقيقات، المديرية العامة للضرائب وزارة المالية).

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية حول دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

❖ التقييم النهائي لتسوية الوضعية الجبائية:

بناء على إعادة تشكيل رقم الأعمال وتحديد الأرباح تم إعادة تقييم أولي لمختلف الضرائب والرسوم لسنوات المدقق فيها والملخصة في الجدول التالي:

الوحدة: دج

جدول رقم (31): ملخص الحقوق الغرامات النهائية

السنوات	طبيعة الرسم	الحقوق	الغرامات	المجموع
2010	TVA	333.532	83.383	416.915
	TAP	39.139	3.924	43.163
	IBS	557.392	139.348	696.739
	IRG	167.389	25.108	192.497
2011	TVA	450.348	112.587	562.935
	TAP	52.982	7.947	60.929
	IBS	493.264	123.316	616.580
	IRG	210.286	52.572	262.858
2012	TVA	440.996	110.249	551.245
	TAP	51.882	7.782	59.664
	IBS	483.021	120.755	603.776
	IRG	205.919	51.480	257.399
2013	TVA	359.701	89.925	449.627
	TAP	42.318	4.322	46.550
	IBS	429.737	107.434	537.171
	IRG	186.779	28.017	214.796
المجموع	—	4.319.685	1.068.149	5.572.844

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على نتائج الإشعار النهائي بنتائج التدقيق (مديرية الأبحاث والتدقيقات، المديرية العامة للضرائب وزارة المالية).

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية حول دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

من خلال الإجراءات المتبعة لعملية التدقيق، وبما أن رد المكلف لم يحتوي على كل التبريرات والتوضيحات التي تسمح للمدقق بإعادة النظر في قواعد فرض الضريبة، فقد اتخذت الإدارة الجبائية كل الحقوق القانونية في شأنه حيث قدرت غرامة الحقوق المفروضة بـ 5.572.844 دج.

حيث أنه لم يتم بأي طعن في الغرامات المقدرة في شأنه وقد أصدرت الإدارة الجبائية بطاقة مراقبة تخص المكلف.

الفرع السادس: المرحلة النهائية

بعد تسليم التبليغ النهائي للمكلف قام العون المدقق بتحرير التقرير كخلاصة للعمل المنجز في المحاسبة الذي حمل رقم 2013/299، والمتضمن كل التفاصيل والأحداث المتعلقة بالمراحل المنجزة من إرسال الإشعار بالتدقيق إلى غاية إصدار الجداول الخاصة بتسوية الوضعية الجبائية للمكلف، لإرسالها لقباضة الضرائب من أجل تحصيلها، يحتوي التقرير النهائي المتعلق بعملية التدقيق المحاسبي على البيانات التالية:

- تقرير التدقيق في المحاسبة رقم 2015/470 الصادر بتاريخ 11 جوان 2015 المنجز من طرف المدقق الجبائي؛
- معلومات عامة عن الهوية الجبائية للمكلف بالضريبة الخاضع لعملية التدقيق المحاسبي؛
- انطلاق نشاط الشركة محل الدراسة SARL حسب القانون الأساسي؛
- تحديد بدقة الضرائب الخاضعة لعملية التدقيق؛
- الإجراءات المتبعة في عملية التدقيق مرفقة بوثائق الإثبات والخطوات المتبعة من طرف العون المدقق والمتمثلة في الإشعار بالتدقيق في المحاسبة، التبليغ الأولي رد المكلف، التبليغ النهائي؛
- النظام المحاسبي يخضع لاستعمال الاعلام الآلي مع وجود الدفاتر القانونية والسجلات المحاسبية؛
- بحوث خارجية لجمع عدة معلومات مع تدخلات ميدانية لدى مؤسسة سونلغاز المختصة في توزيع الكهرباء والغاز؛
- تحديد الفروقات المستخرجة من عملية التدقيق؛
- المبالغ الغير قابلة للخصم بقيمة 306.851 دج تخص دورة 2010 و 188.200 دج تخص دورة 2013؛
- حصيلة النتائج المتوصل إليها مدونة في جدول الضرائب الفردي، نسخة تسلم لقباض الضرائب من أجل التحصيل.
- تمت عملية التدقيق تتم بمصادقة كل من رئيس مكتب الأبحاث والمدير الفرعي للرقابة الجبائية حول الملاحظات خلال فترة التدقيق؛
- موافقة رئيس فرقة التدقيق ونائب المدير للرقابة الجبائية على حسن سير إجراءات عملية التدقيق الجبائي.

المطلب الثاني: تحليل وتفسير النتائج

في هذا المطلب سوف نحاول تحليل النتائج المتوصل إليها ومناقشتها إضافة إلى ربط النتائج بالفرضيات، ختاماً بأهم الاستنتاجات المتوصل إليها.

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية حول دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

الفرع الأول: تحليل نتائج الدراسة وربطها بالفرضيات

❖ قدرة برنامج التدقيق على دعم عملية التدقيق الجبائي:

بعد الدراسة التطبيقية تم التوصل إلى النتائج التالية:

اتبع العون المدقق خطوات وإجراءات عملية التدقيق وفق دليل المكلف بالتدقيق في المحاسبة بانتظام لتفادي الوقوع في الأخطاء أو التجاوزات، مع الأخذ بعين الاعتبار مختلف الإشعارات والنتائج التي سلمت للمكلف شخصيا أو إرسالها عن طريق البريد الموصى عليه مع الإشعار بالتسليم، وهذا ما لمسناه في الدراسة التطبيقية للبحث:

➤ قيام العون المدقق بالتحقق من الهوية الجبائية للمكلف محل عملية التدقيق لمعرفة طبيعة النشاط الممارس والشكل القانوني لأجل تحديد الضرائب والرسوم، ومن خلال دراسة الحالة تبين أن المكلف (س) شخص معنوي شركة ذات مسؤولية محدودة تمارس نشاط إنتاجي يتمثل في إنتاج الأجر، و يخضع المكلف للضرائب و الرسوم التالية: الرسم على النشاط المهني (TAP)، الرسم على القيمة المضافة (TVA)، الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)، الضريبة على أرباح الشركات (IBS).

➤ الحرص على تطبيق حق الإطلاع والمعاينة لأجل كشف الأخطاء والإغفالات التي ارتكبتها المكلف بالضريبة عن قصد أو دون قصد، وهذا عن طريق القيام بأبحاث وطلب معلومات عديدة مع كل الأطراف التي لها علاقة بشكل مباشر أو غير مباشر مع المكلف، فنجد أنه:

✓ تم الاتصال وطلب معلومات من مصلحة "سونلغاز" التي تم على أساسها تحديد كمية الإنتاج بناء على كمية الغاز المستهلك، والتي لم يكشف المكلف عن الكمية الحقيقية للإنتاج الكلي في تصريحاته المكتتبه حيث قدرت الكمية الغير المصرح بها بـ 655.486 وحدة؛

✓ تمت معاينة الفواتير لتحديد سعر البيع الوسطي المرجع وهذا لتحديد رقم الأعمال المحقق خلال السنوات محل التدقيق.

➤ تسليم الإشعار بالتدقيق في المحاسبة إلى المكلف المعني مرفق بميثاق حقوق وواجبات المكلف الخاضع لأجل التحضير لعملية التدقيق في الأجل القانوني عشرة (10) أيام؛

➤ تسليم التبليغ الأولي للمكلف المعني والمتضمن نتائج التقييم وللمكلف الحق في الرد عليها بتوضيحات والتبريرات في آجال حددها القانون بأربعين (40) يوما؛

➤ قبل انتهاء المدة القانونية أربعين (40) يوم من استلام الإشعار بالتبليغ الأولي قام المكلف بالضريبة برد على التبليغ الأولي بنتائج التدقيق؛

➤ التبليغ النهائي عن عملية التدقيق في المحاسبة الذي يبين تسوية الوضعية الجبائية للمكلف المعني وعلى أساسه يتم إصدار الجدول الفردي الذي تسلم منه لقابض الضرائب من أجل التحصيل الفوري للضريبة.

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية حول دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

❖ تحيين القوانين الجبائية ودورها في الحد (التقليل) من الغش الضريبي:

بعد دراسة الحالة التطبيقية تم التوصل إلى النتائج التالية:

الإطلاع الدائم على القوانين الجبائية وخاصة قانون الإجراءات الجبائية مع كل المستجدات المتعلقة بتحيينها عن طريق القوانين المالية وعلى كل المراسلات والتعليمات الصادرة من المديرية العامة للضرائب، وخاصة ما يتعلق منها بمديرية الأبحاث والتدقيقات، التي تساعد الأعوان المدققين في أداء مهمتهم كما ينبغي.

❖ قدرة فحص محاسبة المكلف من ناحية الشكل والمضمون على كشف الغش الضريبي

➤ من حيث الشكل

✓ فحص الدفاتر المحاسبية

بعد انتهاء المدة القانونية من تبليغ الإشعار بالتدقيق في محاسبة قام الأعوان المدققين بفحص محاسبة المكلفين من حيث الشكل وهذا بالإطلاع على الدفاتر المحاسبية القانونية ومدى مطابقتها للشروط المنصوص عليها في المواد 10، 09 و 12 من القانون التجاري وعليه تم التوصل إلى رفض محاسبة المكلف (س) نظرا لعدم وجود بطاقات المخزون من الانتاج وعدم وجود كميات من المواد الخام و المنتجات النهائية.

❖ فحص الوثائق الإثباتية ومساهمتها في كشف الغش الضريبي

لوحظ في الدراسة الميدانية أن فحص المحاسبة من حيث الشكل رغم قبول البعض منها إلا أنها تفتقر للوثائق الإثباتية اللازمة خاصة منها فواتير البيع والشراء الخاصة برقم الأعمال الغير المصرح به، وعليه كانت المحاسبة غير مقنعة لكونها غير صادقة نظرا لغياب بعض الوثائق الإثباتية.

❖ فحص الوثائق الختامية وقدرتها على كشف الغش الضريبي

من خلال الدراسة الميدانية قام العون المدقق بفحص الوثائق المحاسبية الختامية المتمثلة في الميزانية المحاسبية وجداول حسابات النتائج والمستخرجة من الملفات الجبائية للمكلف الخاضع للتدقيق الجبائي، وعلى أساس تلك الوثائق تم نقله إلى استمارة خاصة بالإدارة الجبائية والتي تعتبر قاعدة بيانات أساسية لتحديد التجاوزات والأخطاء والغش التي يمكن حدوثها عن طريق المقارنة بين السنوات المدقق فيه.

➤ من حيث المضمون

من خلال الدراسة الميدانية لوحظ عدم توافق المحاسبة من حيث الشكل بسبب غياب بعض الدفاتر، أما من حيث المضمون تم تعديل الدورة 2010 و 2013 بإضافة المصاريف المرفوضة والغير المبررة وهذا طبقا للمادة 169 من القانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وكذلك بسبب الأخطاء والتجاوزات في قيمة الإنتاج المباع المصرح به بالإضافة إلى تسجيل معلومات غير صحيحة ومتكررة، وعليه تم إجراء تسوية الوضعية الجبائية للمكلف بناء على تقدير رقم الأعمال الخاضع للضريبة مع استخراج الأرباح لتأسيس القاعدة المنشئة للضريبة .

فرع الثاني: اختبار الفرضيات

❖ الفرضية الرئيسية: "للتدقيق الجبائي دور فعال في الحد من ظاهرة الغش الضريبي."

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية حول دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

(من أسباب القيام بعملية التدقيق الجبائي هو الغش الضريبي، فالإدارة الجبائية تسعى دائما إلى الحد منه غير أنه وفي الجزائر ورغم الجهود المبذولة يزال غير فعال للقضاء على هذه الظاهرة، وهذا للصعوبات والمشاكل التي تقف عائقا دون تحقيق الأهداف المرجوة منه، لذلك يتوجب على الدولة إيجاد التدابير والإجراءات الكفيلة بتحسين نوعية التدقيق الجبائي والكفيلة بتحسين فعاليته المرهونة بتدعيم مختلف أجهزتها وآلياتها) وعليه يمكن القول ان هذه الفرضية غير صحيحة نسبيا لأن التدقيق الجبائي لوحده غير كافي للقضاء على ظاهرة الغش الضريبي بصورة نهائية لكن بالإمكان التقليل منه بشكل كبير، وذلك بتفعيل كل الإجراءات التكميلية التي تدعم الرقابة الجبائي والتي تتمثل أساسا في تفعيل إجراءات البحث عن المعلومات وإجراءات التحري.

❖ الفرضيات الفرعية

➤ الفرضية الأولى:

من خلال النتائج المتوصل إليها يمكن اختبار الفرضية الثانية المتمثلة في "يساهم التحكم في أدوات التدقيق الجبائي من خلال الالتزام ببرنامج التدقيق والقوانين الجبائية في كشف حالات الغش الضريبي"، بالإيجاب من وجهة نظرنا، حيث أن برنامج التدقيق يعمل على إكتشاف المكلفين الغير الملتزمين، وتصحيح المخالفات وجمع المعلومات، لكون أدوات التدقيق تساهم في تنسيق وتنظيم العملية مما يسهل الأمر على العون الجبائي كشف الغش والتهرب الضريبي ومحاربتهما وبالتالي استرجاع حقوق الخزينة العمومية، ويتجلى هذا من خلال الحصيلة الضريبية المحققة خلال دراسة حالة ملف مكلف بالضريبة محل التدقيق والذي يعتبر إلا عينة من المجتمع الذي يمثل المكلفين بالضريبة والخاضعين للتدقيق الجبائي الذي يعتبر من أهم الاساليب التي تستخدمها الادارة الجبائية.

➤ الفرضية الثانية:

من خلال النتائج المتوصل إليها يمكن اختبار الفرضية الثانية المتمثلة في "الالتزام بعملية فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل والمضمون يعتبر إجراء أساسيا لكشف الغش الضريبي"، بالإيجاب من وجهة نظرنا، لكون الدفاتر والوثائق المحاسبية عند التحكم في عملية فحصها تسهل على العون المدقق إيجاد التجاوزات والاغفالات التي قد يرتكبها المكلف.

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية حول دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الضريبي

خلاصة:

نستخلص من خلال دراستنا التطبيقية للبحث والتي كانت بمديرية الأبحاث والتدقيقات التابعة للمديرية العامة للضرائب بوزارة المالية حيث تم في هذا الفصل تقديم المؤسسة المستقبلة وهذا بعرض لمحة تاريخية عن وزارة المالية والمديرية العامة للضرائب والمديريات الرئيسية التابعة لها.

وبعد ذلك فتح المجال للكلام عن مديرية الأبحاث والتدقيقات التي تعتبر مكان الدراسة والمستخرج منها حالة الدراسة وهذا بهدف التوصل إلى نتائج تفيد الجانب التطبيقي وتساعد في الإجابة عن الإشكالية المطروحة.

أما المبحث الثاني فتضمن طريقة وأدوات الدراسة، حيث كانت الطريقة دراسة حالة ممثلة لملف جبائي لمكلف قانوني خاضع للضريبة المتمثل في شركة ذات مسؤولية محدودة (SARL) تمارس نشاط صناعي.

وعند دراسة الملف الخاص بهذه الشركة، تم التطرق إلى كل الخطوات والإجراءات التي ينتهجها العون المدقق في أداء مهمته، حيث تم رصد بعض التجاوزات التي مارسها المكلف لتفادي دفع الضريبة، وبناء على هذا تم التوصل إلى

عدة نتائج قمنا بتفسيرها وتحليلها بهدف إسقاطها على الفرضيات المقترحة من أجل إثبات صحتها من عدمها والإجابة على الإشكالية المطروحة.

بعد اختبار الفرضيات المقترحة من خلال النتائج المتوصل إليها من الدراسة الميدانية، يمكننا القول أن كل من أدوات التدقيق وفحص محاسبة المكلف من حيث الشكل والمضمون، والتي تعتبر من أهم أدوات التدقيق الجبائي عند التحكم فيها بشكل سليم فهي قادرة على كشف الغش والتهرب الضريبي واسترجاع المبالغ المتهرب منها، إلا أنه رغم كل هذا يبقى الغش الضريبي قائم.

الخاتمة العامة

من خلال دراستنا للموضوع والتطرق إلى المفاهيم المرتبطة به، يتضح لنا أن إلزامية فرض الضريبة وتعددتها يؤدي ببعض المكلفين إلى انتهاج عدة طرق للإفلات من دفع مستحقاتهم الضريبية، إما بالتهرب المشروع ويكون باستغلال الثغرات القانونية دون ارتكاب أية مخالفة للأحكام والأنظمة الجبائية، وكذا التهرب الغير المشروع الذي يتمثل في نجاح المكلف في الإفلات من دفع مستحقاته عبر ممارسة الغش، التزوير، ومخالفة القوانين الجبائية متعمداً.

نظراً للآثار السلبية والخطيرة التي تعود من تفشي وتنامي ظاهرة الغش الضريبي، سخرت الادارة الجبائية كل الوسائل القانونية والتنظيمية والبشرية المتاحة للهيئات المكلفة بالتدقيق الجبائي، وخاصة منها مصالح الأبحاث والمرجعات على المستوى المركزي أو الخارجي، بهدف إسترجاع حقوق الخزينة العمومية للحد من هذه الظاهرة.

من آليات التدقيق الجبائي التي نراها تساهم في دعم هذا الأخير التدقيق في محاسبة المكلفين، التي تعتبر وسيلة تستخدم لتتقيد وتطهير الملفات الجبائية التي تمسك محاسبة قانونية منتظمة، بهدف كشف كل حالات الإغفالات والتجاوزات المستعملة سواء بقصد أو بدون قصد من طرف المكلفين، بهدف معرفة مدى مصداقية التصريحات المكتتبه وهذا لتصحيحها وإعادة تقييمها لاسترجاع الحقوق المنتهكة.

ولكي تكون عملية التدقيق في محاسبة المكلف الخاضع للتدقيق الجبائي ناجحة يجب على العون المدقق أن تكون له الكفاءة المهنية العالية في المجالين الضريبي والمحاسبي، وأن يحترم كل المراحل والإجراءات المنصوص عليها في القوانين والأنظمة الجبائية، لحماية حقوقه والحفاظ على الضمانات الممنوحة للمكلفين كما يجب على العون المدقق التحكم في أدوات التدقيق التي تعتبر الذخيرة المستعملة في أداء مهمته، لتكون عملية فحص المحاسبة من حيث الشكل والمضمون سليمة وخالية من الأخطاء التي يترصد لها المكلف بحرص شديد لاستعمالها كحجة لإفشال العملية.

وما يمكن قوله في الختام أن التدقيق الجبائي بمختلف أشكاله يعد أداة فعالة لمحاربة الغش الضريبي، وهو إجراء ضروري وحتمي يهدف لتصحيح وضمان صحة التصريحات التي يقدمها المكلف بالضريبة، ولكن رغم كل هذا والمجهودات المبذولة من طرف الدولة الجزائرية لقمع الغش الضريبي لا يزال النقص واضحاً، والغش قائماً.

نتائج الدراسة المتوصل إليها:

- ومن خلال دراستنا للموضوع وتعمقنا في جوانبه توصلنا إلى مجموعة من النتائج أغلبها تمثلت فيما يلي:
- 1- إن ظاهرة الغش والتهرب الضريبي تعد من أهم الأخطار التي تتسبب في تسرب أموال الدولة فقد تكون بطريقة قانونية عن طريق اختراق الثغرات القانونية والتي تسمح بالتهرب الضريبي وإما بطريقة تدليسية وغير قانونية وتسمى الغش الضريبي.
 - 2- يخلف الغش الضريبي آثار سلبية على المستوى المالي والاقتصادي والاجتماعي وبالتالي إلحاق ضرار بالخزينة العمومية نتيجة حرمانها من جزء هام من موارد مالية، وبالتالي إخلال المنافسة الاقتصادية وانتشار التفاوت بين الطبقات الاجتماعية ولمواجهة هذه ظاهرة تلجأ الإدارة الجبائية إلى الرقابة الجبائية للتقليل من هذه الآفة الخطيرة.
 - 3- من الصعب قياس حجم ظاهرة الغش الضريبي وذلك لطبيعته السرية من جهة، ومن جهة أخرى للتطور طرقه وتعدد أنواعه.
 - 4- تم تطوير الهياكل التنظيمية للرقابة الجبائية واستحداث أجهزة جديدة، من أجل التقرب أكثر من المكلف بالضريبة، كما تم إنشاء مصلحة تحريات الجبائية على المستوى المركزي، تدعيماً للهياكل المركزية والجهوية في مكافحة الغش والتهرب الضريبيين.

- 5- الإطلاع الدائم على القوانين الجبائية وخاصة قانون الإجراءات الجبائية مع كل المستجدات المتعلقة بتحيينها عن طريق القوانين المالية أو كل المراسلات والتعليمات الصادرة من المديرية العامة للضرائب، وخاصة ما يتعلق منها بمديرية الأبحاث والتدقيقات، التي تساعد الأعوان المدققين في أداء مهمتهم كما ينبغي.
- 6- يعتبر رقم التعريف الجبائي (NIS) كأداة غير مباشرة لمحاربة الغش الضريبي ومن الآليات التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية للحد منه.
- 7- قيام العون المدقق بالتحقق من هوية الجبائية للمكلف محل عملية التدقيق لمعرفة طبيعة النشاط الممارس والشكل القانوني لأجل تحديد الضرائب والرسوم.
- 8- إتباع الأعوان المدققين لخطوات وإجراءات عملية التدقيق وفق دليل التدقيق في المحاسبة بانتظام لتفادي الوقوع في الأخطاء أو التجاوزات من طرفهم، مع الأخذ بعين الاعتبار مختلف الإشعارات والنتائج التي سلمت للمكلف شخصيا أو إرسالها عن طريق البريد الموصى عليه مع الإشعار بالتسليم.
- 9- الحرص على تطبيق حق الإطلاع والمعاينة لأجل كشف الأخطاء والإغفالات التي ارتكبها المكلف بالضريبة
- 10- عن قصد أو دون قصد، وهذا عن طريق قيام بأبحاث وطلب معلومات عديدة مع كل الأطراف التي لها علاقة بشكل مباشر أو غير مباشر مع المكلف.
- 11- يعد التدقيق الجبائي لوحده غير كافي للحد من ظاهرة الغش الضريبي أمام تواجد شريحة واسعة من المكلفين الذين مازالوا قادرين على الغش والتهرب من تسديد مستحقاتهم الضريبية.
- 12- نقص الوعي الضريبي لدى طبقة واسعة من المكلفين خاصة أمام إحساسهم بضعف السلطة الجبائية والاعدالة الجبائية المطبقة، كل هذا أدى إلى ميل عدد كبير من المكلفين لظاهرة الغش الضريبي رغم الجهود المبذولة من طرف السلطة الجبائية، زيادة على ذلك عدم اهتمام هذه الأخيرة بالعلاقة بينها وبين المكلفين في حين الغياب النوعي والكمي للموظفين.
- 13- ضعف وغياب التنسيق بين إدارة الضرائب وكل الإدارات الاقتصادية المراقبة، وضعف تبادل المعلومات بينها وبين الهيئات لاعتبارهم أن ظاهرة الغش الضريبي وتبعياتها من مسؤولية السلطة الجبائية.

الاقتراحات:

من خلال النتائج المتوصل إليها حاولنا تقديم بعض الاقتراحات والتوصيات التي تبين دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش

الضريبي:

- 1- تشخيص اتجاهات الغش الجبائي فيما يتعلق بتحليل خطر النشاطات الجديدة ذات التغيرات المستمرة، والعمل على القضاء التدريجي على الظاهرة وذلك بالعمل على الممارسات التي تتغذى من الظاهرة وهذا بالعمل على إدراج مبدأ الشفافية في مختلف المعاملات والمبادلات التجارية.
- 2- اللجوء إلى إصلاح جبائي هادف وجديد مبني على الوضعية الاقتصادية الجزائرية وبعيد على كل التعقيدات التي تعطي فرصة للاتجاه نحو الغش.
- 3- تأهيل الإدارة التي تسهر على تطبيق الإجراءات الجبائية واحترامها من خلال الاهتمام بالعنصر البشري، ولاسيما فيما يتعلق بتسيير المسار المهني للمستخدمين طبقا لمعيار الكفاءة وكذا ترقية نظام التحفيزات المهنية (الرواتب، تشجيع روح المبادرة المهنية، المزايا الاجتماعية.... الخ)، فقد تكون الرشوة والامبالاة سببا في انتشار ظواهر الغش والتهرب الضريبيين في الكثير من الحالات.
- 4- تربية وتكوين المكلف من خلال نشر الوعي الضريبي في اطار تحسين العلاقة بينهما بخلق جو من الثقة بإقحامه في التشريعات، من أداء واجبه الضريبي وتحسيسه أن الضريبة أداة للمواطنة والتواصل الاجتماعي الهدف منها هو ضمان خدمات الدولة.
- 5- تشديد العقوبات والتطبيق الصارم لإجراءات التدقيق الجبائي فيما يخص العقوبات المالية والجنائية.
- 6- تفعيل نظام الاعلام الجبائي ومنحه قدر معتبر من الأهمية لمكافحة الغش الضريبي من خلال توسيع الاجراءات التي تحكم حق الاعلام إلى حق التفتيش وحق المعاينة الميدانية.
- 7- التركيز على اكتشاف أسباب عدم امتثال أو التزام المكلفين من أداء واجباتهم الجبائية.

أفاق البحث:

بعد تحليلنا لموضوع التدقيق الجبائي ودوره في الحد من الغش الضريبي وبالرغم من محاولة الامام بجوانب الموضوع إلا أنه يبقى محل دراسة وبناء على هذا نقوم بفسح وترك آفاق تكون منطلقا لبحوث أخرى في المستقبل:

- دور تكنولوجيا المعلومات في دعم عملية التدقيق الجبائي؛
- المراجعة الجبائية ودورها في تحقيق الأمن الجبائي.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

❖ الكتب

1. يونس أحمد البطريق، حامد أحمد المجيد دراز، أحمد عبد الله، المالية العامة، دون دار نشر، مصر، 1995.
2. محمد يسري عثمان، اقتصاديات المالية العامة، طبعة (1)، بدون دار وبلد نشر، سنة 1995-1996.
3. قحطان السيوي، اقتصاديات المالية العامة، دار الطلاس للنشر، بدون بلد النشر، سنة 1998.
4. غازي حسين عناية، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الأفاق، الأردن، سنة 1998.
5. محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزام، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، دار المسيرة، ط1 الأردن، 2000.
6. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار الهومة، بوزريعة، الجزائر، سنة 2003.
7. ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، طبعة (1)، دار قرطبة لنشر و التوزيع، الجزائر سنة 2004 .
8. نادية فوضيل، الغش نحو القانون، دار الهومة لطباعة والنشر والتوزيع، سنة 2005.
9. خالد شحاتة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل، عمان، الأردن، طبعة (2)، سنة 2005.
10. عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، الدار الجامعية الجديدة للنشر، مصر، سنة 2006.
11. عثمان، عبد الرزاق، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، دار الكتب للطباعة والنشر، ط(1)، الموصل، 2008.
12. عصام الدين محمد متولي، المراجعة وتدقيق الحسابات، جامعة العلوم والتكنولوجيا، جامعة السودان المفتوحة، صنعاء، ط (2)، 2009.
13. القاضي حسين، ودود حسين، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوفاق عمان، الأردن، 2009.
14. نصيرة يحياوي، الضرائب الوطنية والدولية، مطبعة الأوراق الزرقاء، الجزائر، سنة 2010.
15. حميد بوزيد، جباية مؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، طبعة (3)، الجزائر، سنة 2010.
16. غازي حسين عناية، النظم الضريبية في الفكر المالي الإسلامي، مؤسسة شباب الجامعة، لبنان، بدون سنة نشر.
17. عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، الطبعة (1)، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، بدون سنة نشر.
18. عباس عبد الرزاق، التحقيق الخاسي والنزاع الضريبي، دار الهدى، عين ميلة، الجزائر، سنة 2012.
19. جمال الطرايرة، التدقيق، محاسب دولي عربي قانوني معتمد "IACPA"، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية، 2013.
20. طلال أبو غزالة، إصدارات المعيير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، 2014.

قائمة المراجع

الرسائل والاطروحات:

1. يحيوي نصيرة، دراسة حول الغش والتهرب الجبائيين، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير ، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1997-1998.
2. ونادي رشيد، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الجبائي، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، فرع العلوم الاقتصادية، تخصص التخطيط، جامعة الجزائر 03، 2002.
3. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب دراسة حالة الجزائر، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001-2002.
4. محمد محمود ذيب حوسو، التدقيق للأغراض الضريبية، أطروحة مقدمة لنيل متطلبات الماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس: فلسطين، 2005.
5. رضوان دوداح، طرق مكافحة الغش والتهرب الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، سنة 2005-2006.
6. بوشري عبد الغاني، فعالية الرقابة الجبائية وآثارها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود ومالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة تلمسان، الجزائر 2011.
7. بدو لويزة، قاري حياة، الغش الضريبي وآليات مكافحته، مذكرة ليسانس، تخصص نقود مالية وبنوك، جامعة البويرة، الجزائر سنة 2010-2011.
8. الياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، دراسة حالة بمديرية الضرائب ولاية أم البواقي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة بسكرة، 2010-2011.
9. سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، الجزائر، 2011-2012.
10. قحמוש سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة - الجزائر - للفترة 2009-2010، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2011-2012.
11. رحال ناصر، سياسة مكافحة الغش والتهرب الضريبي-دراسة مقارنة بين الجزائر، تونس والمغرب أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص تسيير مؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر - باتنة، الجزائر 2013-2014.
12. غضبان خديجة، التحقيق الجبائي ودوره في مكافحة الغش والتهرب الضريبي، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الوادي، الجزائر سنة 2014.
13. سعدي أحلام، التدقيق الجبائي كوسيلة للحد من التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة المسيلة، الجزائر، سنة 2014-2015.

قائمة المراجع

14. الجليلي بوضيف، التهرب الضريبي بين فعالية آلية الرقابة وإستراتيجية المكافحة حالة الجزائر 2001-2011، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضيف، المسيلة، الجزائر 2014-2015.

15. سمير بوعكاز، مساهمة فاعلية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات "بسكرة"، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية نخصص محاسبة، جامعة بسكرة 2014-2015.

16. بورزور حيزية، بوزيدي كاهينة، التهرب الضريبي في الجزائر وآليات مكافحته، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، فرع قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، تخصص القانون العام للأعمال، جامعة عبد الرحمان ميرة - بجاية-، 2018.

المقالات:

1. يوسف رشيد، بومدين بكرتي، دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، تحديات النظام الضريبي الجزائري في ظل التحولات الاقتصادية، مجلة دراسات جبائية، دورية علمية محكمة متخصصة، العدد 08، سنة 2016.

محاضرات:

1. لجناف عبد الرزاق، محاضرات في مقياس جبائية مؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، قسم العلوم الاقتصادية، مطبوعة موجهة لفائدة طلبة lmd، جامعة الجزائر3، سنة 2017-2019.

المراسيم والقوانين:

1. المرسوم التنفيذي رقم 98-288 المتضمن تنظيم الادارة المركزية في وزارة المالية، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 51، 1998.
2. المادة 10 مكرر3 من المرسوم التنفيذي رقم 02-303 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 64، 2002.
3. المرسوم التنفيذي رقم 07-364 المؤرخ في 18 ذي القعدة عام 1428 هـ الموافق لـ 28 نوفمبر سنة 2007 المتضمن تنظيم الادارة المركزية في وزارة المالية، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 75، 2007.
4. المادة 36 قانون الإجراءات الجبائية، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 44، 2009.
5. المادة 45 من قانون المالية، جريدة الرسمية الجزائرية، العدد 74، 2009.
6. المادة 05 من القرار الوزاري المشترك المتضمن تنظيم الادارة المركزية في وزارة المالية في المكاتب جريدة الرسمية الجزائرية العدد 24، 2010.
7. ميثاق المكلف بالضريبة - حقوقكم وواجباتكم، وزارة المالية، المديرية العامة لضرائب، العلاقات العمومية والاتصال، 2010.
8. قانون العقوبات، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، رئاسة الجمهورية، الأمانة العامة للحكومة، 2015.

قائمة المراجع

9. المرسوم التنفيذي رقم 17-90 المتضمن تنظيم الادارة المركزية للمديرية العامة للجمارك وصلاحياتها، الجريد الرسمية الجزائرية، العدد 13، 2017.

10. ميثاق المكلفين الخاضعين للرقابة، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث والتدقيقات، سنة 2017.

11. قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2019.

12. قانون التسجيل، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2019.

13. قانون الرسم على رقم الأعمال، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2019.

14. قانون الضرائب الغير المباشرة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2019.

15. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، سنة 2018.

16. قانون الطابع، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2019.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية:

1. Robert saint-Marcoux, le régime fiscal des avocats et le contrôle fiscal, 1977.
2. A.Margairez, La fraud fiscale et ses succédanés, deuxieme edition- corrigée, 1977.
3. Philippe colin, la vérification fiscale, Paris 1979.
4. andré margairaz, la fraude fiscale et ses sussédanés, 2^{eme} édition, 1987.
5. Robert Herzog, le juge fiscal, Paris 1988.
6. Bulletin des services fiscaux N°08, édité par DGI, Alger, 1994.
7. J. C Martinez, lafraud fiscale, éd PUF , France, 1999.
8. TAIB NABIL, IMESSAOUDENE HADJLA, le renforcement de lutte contre la fraude fiscale, mémoire D.E.S.F, Ecole national des impots, kolea, 2005.
9. Jean-Pierre casimir, contrôle fiscal, 10^{eme} édition, 2007.
10. Sous la direction de Thierry Lambert, les sanctions pénales les fiscalas, Paris 2007.
11. Mohamad Ben Hadj Saad, L'audit fiscal dans le PME: proposition d'une démarche pour l'expert- comptable, FACULTE DES SCIENCES ECONO-MIQUES ET DE GESTION DE SFAX, 2008-2009.

12. KHARROUBI KAMEL, le contrôle fiscal comme un outil de lutte contre la fraude, mémoire magister en science commerciales, université de oran es-senia, 2010-1011.

مواقع إلكترونية:

www.mf.gof.dz, 17.04.2019, 12 :30PM.