



جامعة الجيلاي بونعامة بخميس مليانة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير



الموضوع:

مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي
دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية الشلف مصلحة الأبحاث و المراجعات

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في علوم التسيير
تخصص: محاسبة و تدقيق

إشراف الأستاذ:

د. قرينو الحسين

إعداد الطالبين:

بوشاقور محمد

بن وسار يوسف

لجنة المناقشة

الأستاذ: نبيل قبلي..... رئيسا

الأستاذ: قرينو الحسين..... مشرفا

الأستاذ: حمزة جيلاي تومي..... ممتحنا

السنة الجامعية: 2020/2019



جامعة الجليلي بونعامة بخميس مليانة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير



الموضوع:

مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي
دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية الشلف مصلحة الأبحاث و المراجعات

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في علوم التسيير
تخصص: محاسبة و تدقيق

إشراف الأستاذ:
د. قرينو الحسين

إعداد الطالبين:
بوشاقور محمد
بن وسار يوسف

لجنة المناقشة

الأستاذ: نبيل قبلي..... رئيسا
الأستاذ: قرينو الحسين..... مشرفا
الأستاذ: حمزة جيلالي تومي..... ممتحنا

السنة الجامعية: 2020/2019

إهداء

بسم الله و الصلاة على الحبيب المصطفى و خير السلام على آله و أصحابه أجمعين
اللهم لك الحمد حتى ترضى و لك الحمد إذا رضى و لك الحمد بعد الرضا أما بعد:
أهدي هذا العمل القيم الذي هو ثمرة جهدي:

إلى أمز ما أملك في هذا الوجود، إلى من حملتني حرما و وضعتني حرما، إلى من سهرت و تعبته لراحتي،
إلى من فرحت لفرحي و حزنت لحزني.

إلى أمي الغالية.

إلى من أثار لي درج الحياة و كان السبب في وصولي إلى ما وصلت إليه، إلى من ضحى و كافح لأجلي، إلى
من علمني أن الصبر على الأذى سبيل الظفر بها.

إلى أبي الغالي.

إلى ملهمتي و سندي في الحياة زوجتي الغالية.

إلى قرة عيني ابني الغالي

إلى سنبلة حياتي أختي العزيزة.

إلى كل الأهل والأقارب من قريب و من بعيد.

إلى جميع الزملاء و كل الأصدقاء الذين تعرفت عليهم في حياتي.

إلى كل من حملتهم ذاكرتي و لم تحملهم مذكرتي.

إلى كل هؤلاء وبأسمى معاني الحب والوفاء أهديهم هذا العمل.

ونسأل الله عز وجل أن يجعله خالجا ولووجه الكريم خالسا ولا يجعل لي منه حظا ولا للشيطان منه نصيبا

يوسف.

إهداء

بسم الله و الصلاة على الحبيب المصطفى و خير السلام على آله و أصحابه أجمعين
اللهم لك الحمد حتى ترضى و لك الحمد إذا رضيت و لك الحمد بعد الرضا أما بعد:
أهدي هذا العمل القيم الذي هو ثمرة جمدي:

إلى أعز ما أملك في هذا الوجود، إلى من حملتني كرها و وضعتني كرها، إلى من سمررت و تعبت لراحتي،
إلى من فرحت لفرحي و حزنت لحزني.
إلى أمي الغالية.

إلى من أثار لي دروب الحياة و كان السبب في وصولي إلى ما و طقت إليه، إلى من ضحى و كافح لأجلي، إلى
من علمني أن الصبر على الأذى سبيل الظفر بها.
إلى أبي الغالي.

إلى ملامتي و سندي في الحياة زوجتي الغالية.
إلى قرة عيني ابنتي الغالية رهنه
إلى إخوتي، أخواتي، إلى كل أفراد عائلتي الكريمة
إلى كل الأهل والأقارب من قريب و من بعيد.

إلى جميع الزملاء و كل الأصدقاء الذين تعرفت عليهم في حياتي.
إلى كل من حملتهم ذكرتي و لم تحملهم مذكرتي.

إلى كل هؤلاء وبأسمى معاني الحب والوفاء أهديتهم هذا العمل.

محمد .

شكر

مصداقا لقوله تعالى : " ولئن شكرتم لأزيدنكم "

نحمد الله عز وجل حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه على أن هدانا بأسباب النجاح والوصول إلى إتمام هذا العمل، على النحو الذي ارتضاه.

و مصداقا لقوله صلى الله عليه وسلم : " من لم يشكر الناس لم يشكر الله " ليس ثمة تعبير أقوى تأثيرا من كلمة شكر نقولها اعترافا بالجميل وتقديرا للمنزلة التي نالها عندي الأستاذ / قريبو حسين، على صبره معنا في تقديم النصح و التوجيهات والآراء النيرة طوال فترة إعداد هذه المذكرة وانجازها .

كما أتوجه بالشكر الجزيل إلى جميع الأساتذة الأفاضل الذين حملوا على عاتقهم شرف مناقشة هذه المذكرة.

إلى كل أساتذة كلية العلوم الاقتصادية، التجارية و علوم التسيير بجامعة الجبلاي بونعامة خميس مليانة، الذين أخذوا أذهاننا و أناروا عقولنا و أحسنوا إلينا بعلمهم وكانك مناظا لآمالنا وطموحاتنا وسر بلوغنا لما نحن عليه. إلى كل من كان له الفضل في مساعدتنا من قريب أو من بعيد لا نجاز هذا العمل.

ملخص الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة المساهمة الفعالة للتدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، حيث يعتبر هذا الموضوع موضوعا حساسا لما ينطوي عليه من تأثيرات على الاقتصاد الوطني، خاصة ضمن نظام التصريحات المعمول به، كما أنه ومن المعروف أن الضريبة كانت ولا تزال بمثابة أكبر مورد مالي تعتمد عليه الدولة في رسم وتنفيذ سياستها التنموية، إلا أنها تشكل كذلك عائقا أمام الكثير من المواطنين في ظل ظهور نقص الوعي الضريبي لديهم، ما أدى إل ظهور ما يسمى بالتهرب الضريبي الذي يعتبر آفة خطيرة متنامية تمتد جذورها استنادا للظروف الاجتماعية و الاقتصادية وكذا السياسية منها.

لذا نجد أن للتدقيق الجبائي دورا فعالا في مكافحة التهرب الضريبي باعتباره أسلوب وقائي وعقابي في آن واحد، حيث تعتمد فيه الإدارة الجبائية على عدة وسائل و تقنيات للوقوف في وجه هذه الظاهرة بهدف وضع رقابة على التصريحات التي يقدمها المكفون بالضريبة و التأكد من صحتها، و الوصول إلى هدف تبسيط و تسهيل النظام الضريبي على الخاضعين و تحسيسهم بالأهمية و النفع الذي يعود عليهم و على الخزينة العمومية من جهة و حماية الاقتصاد الوطني من جهة أخرى.

الكلمات المفتاحية: الضريبة، المكلف بالضريبة، التهرب الضريبي، التدقيق الجبائي، التحصيل الضريبي.

Study summary:

This study aims to know the effective contribution of tax audit in reducing tax evasion, as this topic is considered a sensitive topic due to its implications for the national economy, especially within the applicable declarations system, and it is known that the tax was and still is the largest financial resource The state depends on it in designing and implementing its development policy, but it is also an obstacle for many citizens in light of the emergence of a lack of tax awareness they have, which led to the emergence of so-called tax evasion, which is a serious and growing scourge that has its roots based on social, economic and political conditions.

Therefore, we find that the tax audit has an effective role in combating tax evasion as a preventive and punitive method at the same time, as the tax administration relies on several methods and techniques to stand in the face of this phenomenon in order to control the statements made by taxpayers and ensure their validity, and access To the goal of simplifying and facilitating the tax system for those subjected, sensitizing them to the importance and benefit that accrue to them and the public treasury on the one hand, and to protect the national economy on the other hand.

Key words: tax, taxpayer, tax evasion, tax audit, tax collection.

الفهرس

الصفحة	العنوان
	الإهداء
	الشكر
	الملخص
	الفهرس
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	قائمة الملاحق
	قائمة الاختصارات
أ-ج	المقدمة العامة.....
الفصل الأول: الإطار النظري و المفاهيمي للتدقيق الجبائي و التهرب الضريبي	
05	تمهيد.....
06	المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق الجبائي.....
06	المطلب الأول: ماهية التدقيق الجبائي و أهدافه.....
08	المطلب الثاني: أشكال التدقيق الجبائي.....
10	المطلب الثالث: مراحل سير مهمة التدقيق الجبائي.....
12	المبحث الثاني: الإطار النظري للتهرب الضريبي.....
12	المطلب الأول: ماهية التهرب الضريبي.....
14	المطلب الثاني: أساليب التهرب الضريبي وطرق معالجته.....
19	المطلب الثالث: مساهمة التدقيق الجبائي في الكشف عن التهرب الضريبي.....
27	المبحث الثالث: تشخيص و تقييم الدراسات السابقة.....
27	المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة.....

29	المطلب الثاني: نقد الدراسات السابقة.....
30	خلاصة الفصل.....
الفصل الثاني: الإطار التطبيقي و الميداني لدراسة الأثر الفعال للتدقيق الجبائي على التهرب الضريبي من وجهة نظر المؤسسة محل الدراسة - مديرية الضرائب لولاية الشلف نموذجاً -	
32	تمهيد.....
33	المبحث الأول: تقديم المديرية الولائية للضرائب لولاية الشلف.....
33	المطلب الأول: تعريف و نشأة المديرية الولائية للضرائب لولاية الشلف.....
34	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب بالشلف.....
36	المطلب الثالث: مهام المديريات الفرعية للمديرية الولائية للضرائب.....
40	المبحث الثاني: دراسة حالة في التحقيق المحاسبي.....
40	المطلب الأول: التحضير لعملية التحقيق المحاسبي.....
42	المطلب الثاني: سير عملية التحقيق.....
55	المطلب الثالث: التبليغ النهائي و إقفال التحقيق.....
55	المبحث الثالث: دراسة حالة في التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة.....
55	المطلب الأول: التحضير لعملية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.....
57	المطلب الثاني: سير عملية الرقابة المعقدة لمجمل الوضعية الجبائية.....
63	المطلب الثالث: نتائج التحقيق المعمق و إعلام المكلف.....
67	خلاصة الفصل.....
69	الخاتمة العامة.....
	قائمة المراجع
	الملاحق

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1	التفرقة بين التجنب الضريبي والغش الضريبي	13
2	بطاقة تعريفية للمديرية الولائية للضرائب بالشلف	32
3	فواتير شراء غير مصرح بها لسنة 2015	41
4	فواتير شراء غير مصرح بها لسنة 2016	42
5	تحديد رقم الأعمال غير المصرح والإجمالي	43
6	تحديد الأعباء المدمجة (الفارق في قسط الإهلاك)	43
7	تحديد الربح الصافي المحقق	44
8	تحديد حسم الرسم على المشتريات	44
9	جدول تفصيلي للرسم المسترجعة	45
10	تحديد الحقوق و الغرامات للرسم على النشاط المهني	46
11	تحديد الحقوق و الغرامات للرسم على القيمة المضافة بنسبة 17% و 19%	47
12	تحديد الحقوق و الغرامات للرسم على القيمة المضافة بنسبة 07% و 09%	48
13	تحديد الحقوق و الغرامات للضريبة على المرتبات والأجور	49
14	تحديد الحقوق و الغرامات للضريبة على الدخل الإجمالي	49
15	تحديد الحقوق و الغرامات للضريبة على الدخل الإجمالي	50
16	تحديد حسم الرسم على المشتريات بعد التعديل	51
17	حساب الرسوم المدمجة	52
18	الجدول العام للحقوق والغرامات المعدل	52
19	تبيان رصيد حساب بنك التنمية المحلية (179) وكالة تنس	55
20	تبيان رصيد حساب بنك الفلاحة والتنمية الريفية (279) وكالة بوزغاية	55
21	العمليات المقيدة بحساب بنك التنمية المحلية (179) وكالة تنس	57
22	العمليات المقيدة بحساب بنك الفلاحة والتنمية الريفية (279) وكالة بوزغاية	57

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
58	جدول يلخص التصريحات الجبائية الخاصة بسنة 2017	23
59	جدول يلخص التصريحات الجبائية الخاصة بسنة 2018	24
60	طريقة الموازنة المالية الشاملة	25
61	تسوية الوعاء و حساب الحقوق و الغرامات للضريبة على الدخل الإجمالي	26
62	تسوية الوعاء وحساب الحقوق والغرامات للضريبة على الدخل الإجمالي المعدلة	27
63	الحصيلة الضريبية للدراسة الميدانية	28

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
09	أشكال التدقيق الجبائي	01
33	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب	02

قائمة الملاحق

الصفحة	اسم الملحق	رقم الملحق
39	Avis de Vérification de Comptabilité	1
50	Notification de Redressement Suite à la vérification de Comptabilité	2
53	Notification de Redressement Définitive Suite à la vérification de Comptabilité	3
54	Avis de Vérification de Approfondie de la Situation Fiscale d'Ensemble	4
54	Fiche de Situation de patrimoine	5
61	Notification de Redressement Suite à la Vérification de Approfondie de la Situation Fiscale d'Ensemble	6
62	Notification de Redressement Définitive Suite à la Vérification de Approfondie de la Situation Fiscale d'Ensemble	7

قائمة الإختصارات و الرموز

الاختصار	الاسم باللغة الفرنسية	الاسم باللغة العربية
D.I.W	Direction des impots de wilaya	المديرية الولائية للضرائب
I.R.G	L'impôts sur le revenu globale	الضريبة على الدخل الإجمالي
T.A.P	Taxe sur l'activité professionnelle	الرسم على النشاط المهني
T.V.A	Taxe sur la valeur ajoutée	الرسم على القيمة المضافة
V.A.S.F.E	Vérification approfondie des situations fiscales d'ensemble	التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة
V.C	Vérification de comptabilité	التحقيق المحاسبي
V.P	Vérification ponctuelle	التحقيق المصوب

المقدمة العامة

تسعى معظم دول العالم الى اتخاذ سياسات اقتصادية ناجعة وفعالة لتحقيق التوازي الاقتصادي والقضاء على المشاكل التي تؤدي إلى تحطيم البنية الاقتصادية، فتلجأ الى رفع مستوى التقدم والتنمية مع الحرص على تجنب المخاطر والأزمات المالية وإيجاد السياسات الأكثر فعالية لتوفير احتياجات الدولة من أموال، لذا ولم تجد من سبل إلا الضرائب لتمويل خزينتها.

فمنذ القدم اجتمع معظم علماء المالية العامة بأن الضريبة تعد من إحدى أهم أدوات تنفيذ السياسة المالية في يد الدولة، فهي تساهم بشكل مباشر وكبير في التأثير على النشاط الاقتصادي للبلد، وبالمقابل ولطالما كانت الضريبة بمثابة عبء ثقیل يقع على عاتق المكلفين وهذا بسبب توسع نطاق وأنواعها، مما أدى إلى ارتفاع نسب الغش والتهرب الضريبي.

وعليه فنجد أن الدولة الجزائرية تولي اهتماما كبيرا للضرائب في قوانين المالية، وخاصة بظهور أزمات اقتصادية أدت إلى فقدانها لمبالغ ضخمة نتيجة إغفالات واختلاسات كان لها دورا في وضع ميزانيتها تحت عجز كبير، فالتهرب من دفع الضريبة يعتبر من أخطر الآفات وأبرز العقبات التي تستنزف الموارد المالية للدولة، وسعيا وراء مجابهة هاته الظاهرة، كلف المشرع الجزائري إدارة الضرائب مسؤولية الحفاظ على حقوق الخزينة العامة بشتى الطرق التشريعية والتنظيمية، هذا ما استدعى ضرورة العمل على إقامة نظام الرقابة الجبائية للتصدي لكل الإغفالات، مع التحقق من مدى مصداقية الملفات الجبائية المصرحة وتطابقها مع الواقع، ومن هنا يبرز دور التدقيق الجبائي كأداة فعالة في مكافحة التهرب الضريبي وذلك بسبب الطابع الردعي الذي خوله له القانون، ومن خلال هذا العرض الموجز تبلورت معالم إشكالية البحث والتي يمكن صياغتها كالتالي:

كيف يمكن لفعالية التدقيق الجبائي أن تساهم في الحد من التهرب الضريبي؟

تقودنا هذه الإشكالية إلى طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ✓ ما المقصود بالتدقيق الجبائي و التهرب الضريبي؟
- ✓ ما هي المراحل والإجراءات التي تتخذها الإدارة الضريبية في التدقيق الجبائي؟
- ✓ هل التدقيق الجبائي كافي لوحده في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي؟
- ✓ ما مدى نجاعة الآليات التي أقرها المشرع في سبل مكافحة التهرب الضريبي؟

فرضيات الدراسة:

بعد طرح التساؤلات وتوضيح مشكلة الدراسة قمنا بصياغة عدد من الفرضيات العلمية التي روعي في إختيارها أن تساهم في تحديد نوع المعلومات والبيانات المطلوبة، وأن تكون منبثقة من مسلمات وملاحظات الدراسة، علاوة على إمكانية التحقق منها - قدر المستطاع - عن طريق الاستقراء والاستدلال المنطقي وانطلاقا من الأسئلة الفرعية السابقة يمكننا تحديد و وضع الفرضيات التالية:

✓ يساهم التهرب الضريبي في استنزاف الخزينة العمومية عن طريق إضعاف التحصيل الضريبي، من جهة أخرى تعد عملية الفحص الدقيق لوثائق وتصريحات المكلفين وسيلة فعالة تساهم بكل أشكالها في صحة ونزاهة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية.

✓ قبل أي إجراء بالتحقيق يجب اختيار ودراسة الملفات الواجب التحقق فيها وفق مجموعة من المقومات التي خول للمصالح الجبائية القيام بها بكفاءة ومهارة عالية لتحقيق أهدافها.

✓ إن التدقيق الجبائي ليس فعال بالقدر الكافي للحد من ظاهرة التهرب الضريبي بصفته وسيلة وقائية أكثر مما هي ردعية.

✓ إن نجاعة وفعالية تقنيات التدقيق الجبائي تساهم بشكل كبير في تحديد حجم التهرب الضريبي.

أسباب اختيار موضوع الدراسة:

إن الدوافع الرئيسية المؤدية إلى اختيار ومعالجة هذا الموضوع دون غيره من المواضيع المختلفة هي:

أسباب موضوعية:

✓ البحث عن آليات التدقيق الجبائي التي لم تستطع إلى حد الساعة كبح تنامي ظاهرة التهرب الضريبي رغم الجهود المبذولة ومختلف الوسائل المسخرة لمكافحة هذه الآفة.

✓ كما أن موضوع التهرب الضريبي يعتبر موضوعا حساسا لدى المجتمع الجزائري فعلى الإدارة الجبائية البحث عن أساليب جديدة للحد من هذه الظاهرة.

أسباب ذاتية:

✓ ملائمة الموضوع مع التخصص.

✓ الرغبة الشخصية في التعرف على آليات الرقابة الجبائية في الجزائر.

أهمية الدراسة:

تكمُن أهمية الدراسة في معرفة الدور الفعال الذي يؤديه التدقيق الجبائي باعتباره من أهم الوسائل الردعية والوقائية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي التي تفتت وتعددت صورها بشكل سريع وخطير لكونها أصبحت تكتسي مناعة أكثر من خلال تكيفها مع كل التغيرات التي تطرأ على النظام الضريبي وعلى التطورات الاقتصادية التي تعيشها كل دول العالم، و عليه تعتبر الآفة من أبرز العقبات التي تواجهها الدولة في رسمها وتنفيذها لمختلف سياساتها، مما يستدعي ضرورة مجابهة هذه الظاهرة بشتى السبل والوسائل المتاحة.

أهداف الدراسة:

إن لهذه الدراسة عدة أهداف نذكر منها:

✓ تسليط الضوء على التدقيق الجبائي وإبراز الدور الفعال الذي يلعبه في مكافحة التهرب الضريبي.

✓ تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي مع معرفة أشكالها والأسباب التي ساهمت في نشأتها وتطورها.

✓ إبراز الأجهزة القائمة على مكافحة التهرب الضريبي، وأهم الإجراءات المتخذة لذلك.

حدود الدراسة:

الحدود الزمانية: شملت الدراسة الأربع سنوات محل التحقيق من 2015 - 2018.

الحدود المكانية: تم انجاز هذه الدراسة على مستوى مديرية الضرائب لولاية الشلف .

فترة التريص: للحصول على المعلومات الضرورية قمنا بالتريص لمدة شهر ابتداء من 01 جوان إلى غاية 30 جوان.

منهج الدراسة:

طبيعة الموضوع الذي تم تناوله - مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي - يقودنا إلى إتباع المنهج الاستنباطي، وذلك من خلال استعمال أداة الوصف في الجانب النظري وعرض مختلف المفاهيم المتعلقة بالتدقيق الجبائي و التهرب الضريبي، ثم تجسيدا لكل ما تم وصفه قمنا بالدراسة التطبيقية باستعمال أداة التحليل.

صعوبات البحث:

واجهنا خلال فترة قيامنا بإعداد الدراسة العديد من الصعوبات ومن أهمها:

✓ الإجراءات الإدارية وغياب المسؤولين في بداية الأمر، نظرا لظروف خاصة، حيث أنه كان من

المستحيل إجراء التريص التطبيقي في اليوم المبرمج.

✓ كانت فترة التريص في نفس الوقت الذي كانت فيه البلاد و العالم بأسره يمر بأزمة صحية (جائحة

فيروس كورونا المستجد COVID 19)، مما أدى إلى غلق المؤسسة و تسريح معظم الموظفين .

✓ عامل ضيق الوقت، وانشغالات الإدارة الجبائية التي عرقلت سير الدراسة.

✓ قلة المراجع بهذا الموضوع بحيث أن معظم الدراسات السابقة نسخ طبق الأصل لبعضها.

هيكل الدراسة:

انطلاقا من طبيعة الموضوع ولتحقيق الأهداف المنتظرة منه، وللتمكن من عرضه بطريقة منتظمة

ومتناسقة، ولإلمام بجوانب الموضوع قدر المستطاع، قسمنا دراستنا إلى فصلين كالآتي:

- **الفصل الأول:** خاص بالجانب النظري للتدقيق الجبائي و التهرب الضريبي متمثلا في ماهية

التدقيق الجبائي، أهدافه، أشكاله و مراحل سير عملية التدقيق الجبائي، إلى جانب مفهوم التهرب

الضريبي، أنواعه، أساليب التهرب الضريبي و طرق معالجته، بالإضافة إلى مساهمة التدقيق

الجبائي في الكشف عن التهرب الضريبي مع استعراض لمختلف الدراسات السابقة.

- **الفصل الثاني:** خصصنا هذا الفصل لدراسة حالة على مستوى مديرية الضرائب لولاية الشلف،

حيث قمنا بإسقاط الدراسة النظرية على واقع بعض المكلفين، وذلك عن طريق إخضاعهم لعملية

التحقيق في المحاسبة و التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية لأربع سنوات سابقة غير متقدمة.

الفصل الأول

الإطار النظري و المفاهيمي

للتدقيق الجبائي و التهرب

الضريبي

تمهيد:

إن الإتجاه المتزايد نحو العولمة واتساع نطاق المعاملات التجارية والمالية أجبر مختلف دول العالم على إيجاد وسيلة وموارد جديدة لتمويل مشاريعهم، ومن بينهما الموارد الضريبية التي تلجأ إليها الدولة لتغطية متطلباتها الإقتصادية التي عرفت انخفاضا كبيرا في مردوديتها وهذا ناتج عن تفشي ظاهرة التهرب الضريبي.

وللحد من هذه الظاهرة كان لابد على الإدارة الجبائية أن تعتمد منهاجا متميزا لتفعيل نظام رقابي قوي يعتمد على إستراتيجية محكمة تمكن من تعبئة الموارد المالية والمحافظة عليها من الفساد المالي والإداري من أجل سحب الذريعة التي يندرع بها المتهربون، كون النظام الجبائي في معظم دول العالم مبني على أساس التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة إلى إدارة الضرائب من أجل تحديد الوعاء الضريبي الواجب الدفع، الأمر الذي أدى إلى بروز فكرة التدقيق الجبائي كوسيلة حتمية و ضرورية لزيادة التحصيل الضريبي و الحد ولو نسبيا من نتائج التهرب الضريبي ومكافحته.

ومحاولة منا لتبسيط مصطلحي التدقيق الجبائي و التهرب الضريبي حاولنا التطرق فيما يلي إلى:

المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق الجبائي.

المبحث الثاني: الإطار النظري للتهرب الضريبي.

المبحث الثالث: تشخيص و تقييم الدراسات السابقة.

المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق الجبائي

يعتبر التدقيق الجبائي إحدى الأنواع الحديثة للتدقيق، باعتباره أداة وقائية و ردعية في يد الإدارة الجبائية تسمح للمؤسسات باكتشاف نقاط الضعف و القوة بهدف اتخاذ الاحتياطات لعدم وقوعها في التهرب الضريبي، و هذا ما يؤدي إلى ضمان حقوق الخزينة العامة من جهة و من جهة أخرى توفير شروط المنافسة الشريفة بين مختلف الأعوان الاقتصاديين، كما يعتبر التدقيق الجبائي عملية متنوعة تأخذ عدة أشكال تم وضعها بموجب عدة إجراءات و نصوص قانونية حددها المشرع الجزائري، و من هذه الانطلاقة سنحاول تسليط الضوء على هذه الأداة من خلال الآتي:

المطلب الأول: ماهية التدقيق الجبائي و أهدافه

سنحاول في هذا المطلب إبراز مختلف التعاريف المقدمة للتدقيق الجبائي و كذلك أهداف هذا الأخير.

الفرع الأول: ماهية التدقيق الجبائي.

قبل التطرق إلى مفهوم التدقيق الجبائي سنتناول مختلف التعاريف الأساسية ذات الصلة بالتدقيق الجبائي:

أولاً: مفاهيم خاصة بالتدقيق و الجبائية:

- 1- **التدقيق:** يقصد بالتدقيق بمعناه الحرفي هو "عملية فحص البيانات أو الأرقام أو السجلات بقصد التحقق من صحتها"، كما يقصد بالتدقيق بمعناه المهني هو الفحص الانتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية و البيانات المحاسبية بقصد إبداء رأي فني محايد عن مدى صحة أو دقة هذه البيانات و درجة الاعتماد عليها¹.
- 2- **الجبائية:** تعرف الجبائية على أنها "مجموعة من القواعد القانونية و الإدارية التي تنظم تحصيل الضرائب و الرسوم لصالح السلطات العامة من أجل تغطية أعباء الدولة و السلطة المحلية"².
- 3- **الضريبة:** هي فريضة مالية يدفعها الفرد جبراً إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف و الأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع تلك الضريبة³.
- 4- **النظام الضريبي:** يعتبر النظام الضريبي مجموعة محدودة و مختارة من الصور الفنية للضرائب تتلائم مع الواقع الاقتصادي و الاجتماعي و السياسي للمجتمع و تشكل في مجموعها هيكلًا ضريبياً متكاملًا يعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات و القوانين الضريبية و اللوائح التنفيذية من أجل تحقيق أهداف السياسة الضريبية⁴.

¹ - نواف محمد عباس الرمحي، مراجعة المعاملات المالية، الطبعة 1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص17

² - أمال بور، دور الاختيارات الجبائية في قرارات المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2014-2015، ص 3.

³ - محمد عباس محرز، اقتصاديات الجبائية والضرائب، الطبعة الرابعة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2008،

⁴ - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، البلدة، الجزائر، 2011، ص19.

ثانيا: مفهوم التدقيق الجبائي.

هناك عدة تعاريف للتدقيق الجبائي أو ما يسمى " بالرقابة الجبائية"، و سنحاول فيما يلي تقديم بعض منها:
التعريف الأول: يمكن تعريف التدقيق الجبائي أنه " فحص للتصريحات و كل السجلات و وثائق و مستندات المكلفين بالضريبة و الخاضعين لها، سواء أكانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية".¹

التعريف الثاني: " يعتبر التدقيق الجبائي الجانب الجبائي لمهمة الرقابة المحاسبية أو هي مهمة على شكل عقد يهدف إلى فحص لمجمل الوضعية الجبائية للمؤسسة، كما يعرفه البعض أنه اختبار انتقادي للحالة الجبائية للمؤسسة، و مدى احترامها للقوانين و التشريعات المعمول بها، فهي العملية التي تتم بالتأكد و التحقق من مدى انتظام المؤسسة اتجاه إدارة الضرائب و كذا تطوير التسيير الضريبي من أجل الاقتصاد من مبلغ الضريبة".²
 من خلال التعريفين السابقين يمكن تعريف التدقيق الجبائي على أنه:

" مجموعة العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية للتأكد من صحة و صدق التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، بغرض إبداء رأي عام يسمح من خلاله بتشخيص الوضعية الجبائية بهدف تحسين السير الجبائي للمؤسسة و أيضا المحافظة على حقوق الخزينة.

الفرع الثاني: أهداف التدقيق الجبائي.

من خلال التعاريف السابقة يمكننا استخلاص أن التدقيق الجبائي ليس غاية في حد ذاته بقدر ما هو أداة تسعى الجهات المختصة في الدولة من وراءها إلى تحقيق جملة من الأهداف تتمثل في ما يلي:
أولاً: أهداف إدارية.

يؤدي التدقيق الجبائي دورا هاما لإدارة الضريبة من خلال المعلومات التي يقدمها والتي تساعد في معرفة الحقائق و الإحصائيات و تقييم الآثار الناجمة عن ذلك لاتخاذ القرارات السليمة في سياستها الجبائية.

ثانيا: أهداف إجتماعية.

يهدف التدقيق الجبائي هنا على مكافحة انحرافات المكلف بمختلف صورها مثل التلاعب والإهمال والتقصير في أداء و تحمل واجباته، و هذا سعيا منها لتكريس مبدأ المساواة بين المكلفين.³

¹ - محمد زرقون، سليمان عتير، جدوى الرقابة الجبائية في تدقيق التصريحات الضريبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مجلة البديل الاقتصادي، العدد الأول، 2010، ص41

² - محمد هشام ملوكة، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مذكرة ماستر في علوم التسيير، جامعة الوادي، الوادي، 2013-2014، ص48-49

³ - حفيظة مقرروي و نوال قصر، التدقيق المحاسبي و دوره الرقابي في مصلحة الضرائب، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية و المحاسبية جامعة الجبالي بونعامة بخميس مليانة، عين النفلى، 2017، ص 15

ثالثاً: أهداف قانونية

يتمثل في إجراء عمليات الرقابة المالية و مسايرة مختلف التصرفات التي يقوم بها المكلفين بالضريبة أي أنه يخول للهيئات والأجهزة المسؤولة إصدار العقوبات اللازمة و توقيع الجزاء عند وقوع أية مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الضريبية.¹

رابعاً: الأهداف المالية

وذلك من خلال المحافظة على الأموال العامة و حمايتها من العبث و الكشف عن انحرافات تقع في هذا الصدد، وما قد يكون في الأداء من قصور و أسباب ذلك، لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، و اقتراح وسائل العلاج التي تكفل ضبط إيرادات الدولة و نفقاتها و إحكام الرقابة عليها.²

المطلب الثاني: أشكال التدقيق الجبائي

تتمثل أشكال التدقيق الجبائي كما حددها التشريع الجبائي الساري المفعول في عدة أشكال.

الفرع الأول: التدقيق العام (الداخلي)

يتم على مستوى مفتشيات الضرائب على شكل فحص تمهيدي، ويمكن التمييز بين نوعين من التدقيق العام و التدقيق الشكلي و التدقيق على الوثائق:

أولاً: التدقيق الشكلي

يعتبر أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلفين و يتم التدقيق في مكاتب المفتشيات عن طريق الفحص الشكلي للعناصر المصرح بها من خلال:

- ✓ التأكد من هوية وعنوان المكلف بالضريبة.
- ✓ التأكد من عدم وجود أخطاء مادية على التصريحات.
- ✓ محاولة حصر المعلومات المهمة التي يتم اكتشافها من خلال التصريحات

ثانياً: التدقيق على الوثائق

هي مجموعة الأعمال المنجزة و التي من خلالها يتم القيام بفحص انتقادي للتصريحات و الوثائق اعتماداً على المعلومات المكونة للملف الجبائي و بصفة خاصة تلك التي تمثل زيادة في رقم الأعمال، بحيث تقارن كل محتويات التصريحات بالوثائق الملحقة به و مجموع المعلومات التي هي بحوزة المصلحة والتي تتحصل عليها من مختلف الهيئات و المؤسسات المتعاملة مع المكلفين بالضريبة و الخاضعين للرقابة على الوثائق.³

¹ - محمد حسين الوادي، زكريا أحمد العزم، المالية العامة و النظام المالي في الإسلام، دار المسيرة، الطبعة الأولى، الأردن، 2000، ص 166

² - عوف محمد الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، الطبعة الثالثة، مركز الإسكندرية للكتاب، مصر، 2006، ص 25-35

³ - عائشة بن عثمان، بوعلام ولهي، فعالية الرقابة الجبائية في ظل تبني مؤشرات الأداء ، مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير والعلوم التجارية، المسيلة، العدد 2017، 17، ص 148.

الفرع الثاني: التدقيق المعمق

يهدف هذا النوع من التدقيق إلى استدراك التهرب الجبائي، على مستوى مديرية الضرائب الولائية وهو استمرار للرقابة على الوثائق و يمكن التمييز هنا بين ثلاثة أنواع من التدقيق وهي:

أولاً: التحقيق في المحاسبة (V.C)

التحقيق في المحاسبة هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة و فحص محاسبته ، و التأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية و غيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها، والهدف الأساسي من التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة و إجراء كل التحريات هو تأسيس وعاء الضريبة و مراقبته، سواء كان ذلك في حالة القبول الصريح من طرف المكلف أو إعادة التقييم من طرف المحققين، أو في حالة التقييم التلقائي إثر رفض المحاسبة.¹

ثانياً: التحقيق المصوب (P.V)

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدته تقل عن سنة جبائية، و يتم كذلك التحقيق عندما تشكل 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، وبصفة عامة التدقيق المصوب هو إجراء رقابي مصوب، أقل شمولاً، سريع وأقل بعداً من التدقيق المحاسبي.²

ثالثاً: التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة (V.A.S.F.E)

ويتمثل في مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، أي أن نوع الضريبة المدقق فيها تتمثل في الضريبة على الدخل الإجمالي فقط IRG، يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، عندما تكون لديه التزامات متعلقة بالضريبة و فيه يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة و الحالة المالية من جهة أخرى.³

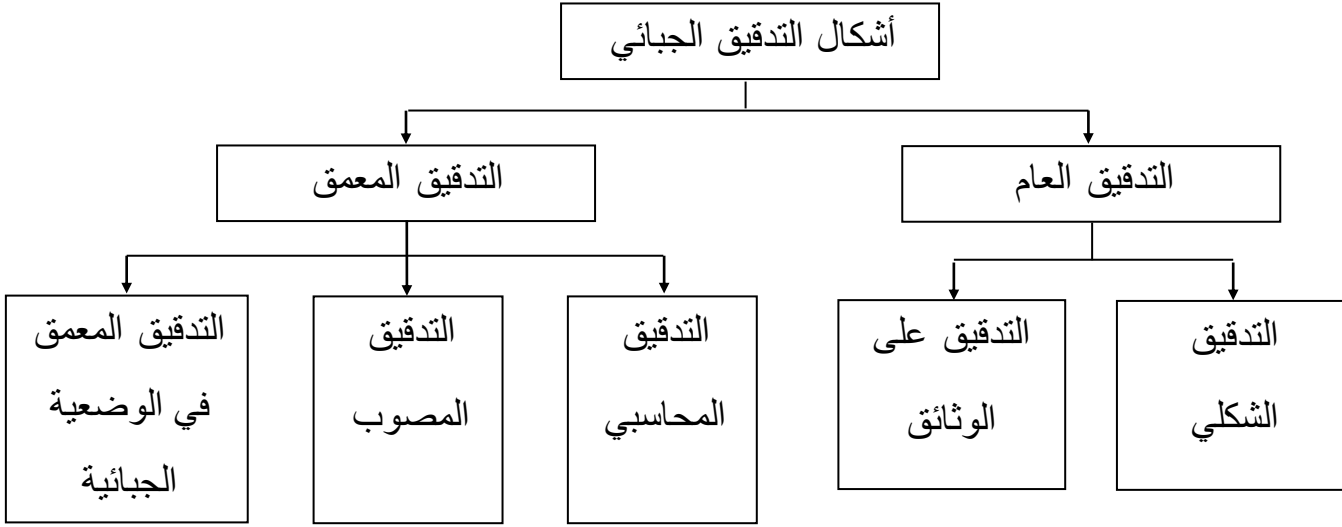
مما سبق يمكن تلخيص أشكال التدقيق الجبائي في الشكل التالي:

¹- العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، الطبعة الثالثة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص 37.

²- انظر المادة 20 - مكرر من قانون الإجراءات الجبائية 2019، ص 13

³- انظر المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية 2019، ص 15

الشكل رقم (1): أشكال التدقيق الجبائي



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المعلومات السابقة

المطلب الثالث: مراحل سير مهمة التدقيق الجبائي

تمثل مراحل التدقيق الجبائي مجموعة من العمليات التي يجب على المدقق القيام بها بكفاءة و مهارة عالية لتحقيق هدفه و هذا ما يتم تناوله في هذا المطلب.

الفرع الأول: المرحلة الأولى (التحضير للتدقيق)

من خلال إعداد برامج مراقبة المحاسبة، تقوم المصالح المركزية بإعداد قائمة المكلفين الذين سيكونون محل التدقيق تحت معايير و توجيهات معينة والتي تتعلق عموماً بحالات ظرفية، و بعد فحص و تحليل مختلف اقتراحات التسجيل في برنامج التدقيق تقوم مديرية البحث و المراجعات بتحديد البرنامج النهائي السنوي الذي سينفذ من قبل المصالح المكلفة بالتدقيق، إن عملية فحص الملفات الجبائية للمكلفين تكون من خلال فحص ما يلي:

✓ الملف الجبائي المفتوح باسم المؤسسة بخصوص الرسم على رقم الأعمال و الرسم على النشاط المهني و الأرباح الصناعية و التجارية أو أرباح المهن غير تجارية.

✓ الملف الشخصي للضرائب على أرباح الشركات للمستغل أو المسيرين الأساسيين.

كما يقوم المدقق بالتدقيق في تواريخ إيداع التصريحات الجبائية و فحص التصريحات السنوية، في حالة الإيداع المتأخر و التأكد من كشوفات فرض الضريبة و الرسوم التي يخضع لها المكلفين والضريبة على الدخل، وبعدها يقوم المدقق بتجميع كشوفات رقم الأعمال المتعلقة بالفترة في شكل جدول يحتوي على المعلومات لكل سنة والمتعلقة بتغييرات رقم الأعمال، و رقم الأعمال المعفى و مقارنتها مع تصريحات أرقام الأعمال المكتتبية، و كذلك الرسم على القيمة المضافة المسترجع و المستحق.¹

¹ - رميسة حجام، دور التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة ماستر أكاديمي في المحاسبة والتدقيق، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2018-2019، ص 23

الفرع الثاني: المرحلة الثانية (الانطلاق في عمليات التدقيق الجبائي)

إن البدء في عمليات التدقيق الجبائي لمحاسبة المكلف لا يمكن أن يتم قبل إعلام المكلف مسبقاً عن طريق إرسال إشعار بإجراء التدقيق مع وصل إستلام، مرفقاً بميثاق حقوق و واجبات المكلف الخاضع للتدقيق و يمنح له أجل أدنى للتحضير 10 أيام إبتداءً من استلام الإشعار، الذي يجب أن يكون موقع من قبل المدقق و رئيس مجموعة التدقيق، ولقد أتاح القانون الجبائي للمدقق أن يجري تدقيق مفاجئ لمعاينة العناصر المادية للمكلف و حالة الوثائق المحاسبية، دون أن يجري فحص نقدي، و في الأخير يحرر المدقق محضر نهاية عمليات التدقيق المادية و يمنح للمكلف أو لممثله¹.

الفرع الثالث: المرحلة الثالثة (سير عملية التدقيق الجبائي)

وتهدف هذه المرحلة إلى تحقيق مصداقية المنشأة محل التدقيق، والتحقق من أن السجلات والأشخاص القائمين يقومون بتدقيق الضريبة أي أن الزيارة الميدانية و الزيارات الأخرى التي تليها هي زيارات تأسيسية للاختبارات القادمة التي اختيرت من قبل المدقق نتيجة لتقييم المعلومات التي تم الحصول عليها².

الفرع الرابع: المرحلة الرابعة (نهاية عملية التدقيق)

تعد هذه المرحلة خلاصة عمل المدقق حيث يقوم بإبلاغ المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق وهذا عن طريق الإبلاغ الأول و النهائي و كخطوة أخيرة يقوم بكتابة التقرير النهائي الذي من خلاله يسجل كل المعلومات الخاصة بعملية المراقبة التي قام بها و إصدار جداول الإقطاع لسنوات التحقيق، وتلتزم الإدارة الجبائية بإبلاغ المكلف الخاضع للتحقيق بنتائج التدقيق الجبائي حتى و إن لم يكن هناك تقويم و يتم الإبلاغ على النتائج المتحصل عليها إثر تحقيق في المحاسبة عن طريق تبليغ موسى عليه مع وصل الاستلام و يكون مقفلاً و معللاً، و للمكلف الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره وله أجل 40 يوماً من أجل إرسال موافقته و صياغة ملاحظاته.

ويكون الإبلاغ النهائي بعد انقضاء أجل 40 يوماً على أن تكون التعديلات مبررة ومدروسة دراسة معمقة و دقيقة وبعد دراسة الملاحظات و حساب الأسس الضريبية يتم تحرير التبليغ النهائي المعبر عن الوضعية الجبائية للمكلف و توضع نسخة من نتائج التحقيق في ملف المكلف و نسخة ترسل إلى المديرية الجهوية للضرائب، وبعدها يتم إصدار الجداول الإضافية متضمنة كل الرسوم خلال 04 سنوات ثم ترسل نسخة إلى المكلف و نسخة إلى مفتشية الضرائب و نسخة للحصول لقباضة الضرائب³.

¹ - سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي للحد من التهرب الضريبي، رسالة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015/2014، ص 108-110 .

² - سليمان الدالي، التدقيق الضريبي في اكتشاف التهرب الضريبي، مجلة جامعة تشرين للبحوث و الدراسات العلمية، سوريا، العدد الأول، 19 جانفي 2015، ص 288.

³ - خليفة أسعيد، الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013-2014، ص 104-

المبحث الثاني: الإطار النظري للتهرب الضريبي

إن توسع نطاق وأنواع الضريبة أدى إلى ظهور ظاهرة التهرب الضريبي التي تعد من أخطر المشكلات التي تواجهها الدول، وهذا راجع للتحايل الذي يقوم به المكلفين بالضريبة مستخدمين في ذلك عدة طرق للتملص من دفع الضريبة المفروضة عليهم، فتسعى الإدارة الجبائية لمعالجة هذه الظاهرة وتطبيق مختلف الأساليب الوقائية والردعية على المكلفين للسيطرة عليهم، وهذا ما سنتطرق إليه في هذا المبحث.

المطلب الأول: ماهية التهرب الضريبي

سنتناول في هذا المطلب كل من مفهوم ظاهرة التهرب الضريبي مع تبيان مختلف الأنواع التي تظهر عليها.

الفرع الأول: مفهوم التهرب الضريبي

التعريف الأول: عرفه الدكتور عادل أحمد حشيش على أنه: "محاولة المكلف الذي تتوفر فيه شروط الخضوع للضريبة عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر، مما يؤدي إلى عدم تحصيل أية ضريبة"¹.

التعريف الثاني: يعرف عبد الباسط علي جاسم الزبيدي التهرب الضريبي بأنه: "عدم إقرار المكلف لواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه سواء من خلال تقديم بيانات مضللة للدوائر المالية أو من خلال استخدام وسائل مشروعة أو غير مشروعة للإفلات من دفع الضريبة وينجم عن ذلك آثار سيئة للخزينة العامة وأثار سيئة على المكلفين الآخرين حيث يتحملون عبء الضريبة بينما يفلت آخرون منها مما سيؤدي إلى عدم تطبيق العدالة في توزيع الأعباء المالية"².

التعريف الثالث: "التهرب الضريبي هو فن تفاعلي الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي"³، أو "هو عبارة عن تقديم معلومات ناقصة من طرف المكلفين مما ينتج عن ذلك عدم تحصيل الدولة للإيرادات الضريبية"⁴. لذلك يمكننا أن نوجز من مختلف التعاريف السابقة تعريفاً للتهرب الضريبي بأنه "امتناع المكلفين عن دفع الضريبة المستحقة عليهم سواء بشكل جزئي أو كلي، ومخالفة النصوص القانونية بالالتجاء إلى مختلف الأساليب الإحتيالية مستنديين في ذلك إلى طرق مشروعة أو غير مشروعة، مما يؤثر في حصيلة الدولة من الضريبة ويضيع عليها حقها".

¹ - عادل أحمد حشيش، أصول الفن المالي للإقتصاد العام مدخل لدراسة أساسيات المالية العامة، دار المعرفة الجامعية، بيروت، 1997، ص 200.

² - عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، المالية العامة والموازنة العامة للدولة والرقابة على تنفيذها دراسة مقارنة، الطبعة الأولى، دار الكتب والوثائق القومية، الأردن، 2015، ص 121.

³ - راشدي أمين، دور التحقيق الجبائي المعمق في تفعيل الحوكمة الضريبية لمكافحة التهرب الضريبي، مجلة رؤى إقتصادية، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، العدد 12، جوان 2017، ص 486-487.

⁴ - حسن سالم محسن، الحصر الضريبي ومدى مساهمته في الحد من التهرب الضريبي، مجلة الدنانير، جامعة المستنصرية، العراق، العدد 9، 2016، ص 512.

الفرع الثاني: أنواع التهرب الضريبي

يوجد نوعين من التهرب الضريبي، تهرب مشروع و تهرب غير مشروع.

أولاً: التهرب المشروع (التجنب الضريبي)

وهو الذي لا يتضمن أية مخالفة قانونية وذلك باستغلال بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي نتيجة عدم صياغة بعض الأحكام القانونية بدقة، وبهذا لا يترك المكلف أية مخالفة قانونية وبالتالي لا يمكن ملاحقته أو فرض عليه أية عقوبة، مثال ذلك التهرب من ضريبة الدخل عن طريق تجزئة الشركة الكبرى إلى عدة شركات صغيرة بحيث تكون مستقلة إحداهما عن الأخرى من الناحية القانونية¹.

وفي هذا يمكن التمييز بين ثلاث حالات لهذا التهرب هي:²

1. **تهرب ناتج عن تغير سلوك المكلف:** وذلك من خلال بعض السلوكيات التي يتخذها المكلف بغرض تجنب

الضريبة مثل الإمتناع من استهلاك أو إنتاج السلع التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة بقصد تفادي دفعها، وأيضا ترك النشاط الإنتاجي الذي يخضع إلى ضريبة مرتفعة والانتقال إلى نشاط آخر خاضع لضريبة أقل، نلاحظ أن هذا التهرب يرتكز على إرادة المكلف الذي يجب أن يكون على علم بمختلف الضرائب المفروضة.

2. **تهرب ضريبي ينظمه التشريع الضريبي:** يستند هذا التهرب كون أن الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة

لتحقيق عدة أهداف مالية، اقتصادية واجتماعية، لذلك ينظم المشرع هذا النوع لتحقيق أهداف معينة مثل التخفيضات الممنوحة بمناسبة تحقيق فوائض القيم الخاصة بالتنازل عن الأصول الثابتة، ونبين ذلك في:

✓ إذا تعلق الأمر بفوائض قيم قصيرة الأمد، يحسب مبلغها في حدود 70% من الربح الخاضع للضريبة.

✓ إذا تعلق الأمر بفوائض قيم طويلة الأمد، يحسب مبلغها في حدود 35% من الربح الخاضع للضريبة.

في هذا المثال إن التهرب المشروع يتم من هذا المنظور عن طريق لجوء المكلف إلى التخلص من دفع الضريبة جزئياً، وذلك بالاحتفاظ بالعناصر المكتسبة في أصول المؤسسة مدة تتجاوز ثلاث سنوات حتى يستفيد من تخفيض الوعاء الضريبي قدره 65% بدلا من أن يتنازل عليه في مدة لا تتعدى ثلاث سنوات أين معدل التخفيض مقدر ب 30% وبهذا يكون المكلف قد تهرب من دفع ما قيمته 35% لخزينة الدولة كتحويل ضريبي كان من المفروض أن يتحقق.

3. **تهرب ضريبي ناتج عن إهمال المشرع الضريبي:** قد يتحقق التهرب الضريبي نتيجة وجود ثغرات في القانون

الضريبي، وهو ناتج عن إهمال المشرع وفي هذه الحالة يقوم المكلف باستغلال ثغرات التشريع الضريبي، ومن أجل ذلك قد يستعين المكلف بأهل الخبرة والاختصاص لاكتشاف تلك الثغرات.

¹ - محمد طاقة، هدى العزاوي، إقتصاديات المالية العامة، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2010، ص 118-119.

² - عبد القادر مرغاد، التحقيق الجبائي كأداة للحد من التهرب الضريبي، مذكرة ماستر في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016-2017، ص 31-32.

ثانيا: التهرب الغير المشروع (الغش الضريبي)

لقد نص التشريع الجزائري على هذا النوع من التهرب الضريبي حيث "يعاقب كل تملص أو من حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته، كليا أو جزئيا¹، ومنه نجد أن الغش الضريبي يتضمن مخالفة لأحكام القوانين والأنظمة، فتندرج بذلك تحته كل طرق الغش المالي وما تنطوي عليه هذه الطرق من الالتجاء إلى طرق احتيالية للتخلص من أداء الضريبة، وقد يقع التهرب الغير المشروع عند تحديد وعاء الضريبة أو عند تحصيلها².

وفيما يلي جدول يبين أوجه الإختلاف والتشابه بين التجنب الضريبي والغش الضريبي:

الجدول رقم (1) : التفرقة بين التجنب الضريبي والغش الضريبي

التهرب الغير مشروع (الغش الضريبي)	التهرب المشروع (التجنب الضريبي)
<ul style="list-style-type: none"> ✓ يسلك المكلف طرق غير مشروعة التدليس والإحتيال. ✓ يعاقب عليه القانون. ✓ تخفيض العبء الضريبي والإمتناع عن تسديد الضريبة بشكل كلي أو جزئي. ✓ سوء النية ونقص الوعي الضريبي. ✓ التأثير على الحصيلة الضريبية للدولة 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ يسلك المكلف في سبيل ذلك طرق مشروعة عن طريق ثغرات القانون. ✓ لا يقع على المكلف أي عقوبة أو جزاء. ✓ تخفيض العبء الضريبي والتخلص من دفع الضريبة كليا أو جزئيا. ✓ سوء النية ونقص الوعي الضريبي. ✓ التأثير على الحصيلة الضريبية للدولة.

المصدر: من إعداد الطالبين من خلال التعاريف السابقة الذكر.

المطلب الثاني: أساليب التهرب الضريبي وطرق معالجته

تختلف وسائل مكافحة التهرب الضريبي باختلاف النظام المالي في كل دولة كما تختلف من ضريبة لأخرى في النظام المالي الواحد، مما يتوجب وجود آليات وطرق وقائية ردعية للتصدي لهذه الظاهرة على الصعيد المحلي والدولي.

الفرع الأول: أساليب التهرب الضريبي

لا يمكن حصر كل أساليب التهرب الضريبي لتعددنا نذكر منها ثلاثة أساليب قانونية وهي:

أولا: التهرب عن طريق التحايل المادي

¹ - أنظر المادة 303، من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة"، 2019، ص 82.

² - محمد مسعد محيي، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية، الطبعة الأولى، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، مصر، 2000، ص 319.

يعتبر التحايل ماديا عندما يغير المكلف بالضريبة قانونيا واقعة مادية بحيث يتمثل هذا التحايل في عدم التصريح القانوني بجزء من المواد أو البضائع أو الأرباح التي تدخل في احتساب الإقتطاع الضريبي، سواء كان هذا التحايل عبارة عن إخفاء جزئي أو إخفاء كلي وكلاهما يساهمان بطريقة غير قانونية في إنشاء اقتصاد غير شرعي.¹

ثانيا: التهرب عن طريق التحايل القانوني

يعتبر التحايل القانوني الأكثر استعمالا وتنظيما والأرقى تقنية، فقد عرفه Bruno على أنه: "العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية". يعتمد المتهرب ممارسة عمليات وهمية لخلق محاسبة مشتريات دون فواتير، ويمكن ذكر شكلين أساسيين للتحايل القانوني وهما:²

1. **الإخفاء عن طريق التلاعب في تكييف الحالات القانونية:** ويتمثل هذا الإخفاء القانوني في تحريف حالة حقيقية بتزييف المكلف لحالة أو وضعية قانونية ما خاضعة للضريبة إلى وضعية أخرى محل إعفاء مثلا: تغيير عقد البيع إلى عقد هبة لتفادي دفع الضرائب للعقد الأول.

2. **الإخفاء عن طريق عمليات وهمية:** يستعمل هذا النوع من الإخفاء غالبا في مجال الرسم على القيمة المضافة والذي يتمثل في إنشاء فواتير مزيفة لعمليات البيع والشراء من طرف المكلف الذي يستطيع من خلالها الإستفادة من حق خصم الرسوم على المشتريات حيث يلجأ إلى انتهاج مثل هذه التقنية ظنا منه أن التحقيقات الجبائية تقوم على مطابقة القيود المحاسبية للوثائق التبريرية المقدمة.

ثالثا: التهرب عن طريق التحايل المحاسبي

يتم التلاعب المحاسبي إما بتضخيم التكاليف أو بتخفيض الإيرادات أو بهما معا، باعتبار المحاسبة قاعدة للرقابة من طرف الإدارة الجبائية، أوجبت التشريعات على المكلف مسك محاسبة شاملة ومفصلة بصورة واضحة على مجمل نشاطه.³

1. **تضخيم الأعباء والتكاليف المحاسبية والجبائية:** إن القوانين الجبائية تسمح للمكلف بأن يقوم بخصم الأعباء والتكاليف ضمن شروط محددة مسبقا من أجل تحديد الأسس الخاضعة للضريبة ويشترط أن تكون هذه الأعباء متعلقة بممارسة نشاط المؤسسة ومدعمة بوثائق تبريرية، وأن تكون في حدود السقف المحدد جبائيا لبعض التكاليف حتى لا يبالغ فيها، وذلك من خلال:⁴

أ- **المستخدمون الوهميون:** يلجأ المكلف من خلالها إلى تسجيل الأجور والرواتب في الكشوف المحاسبية لمستخدمين لا وجود لهم في الأصل، هذه الرواتب والأجور تسمح بتضخيم الأعباء وبالتالي التقليل من الضريبة.

¹ - قرموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2013-2014، ص 41.

² - بولوخ عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة، 2004، ص 14.

³ - حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، دون طبعة، الجزائر، 2005، ص 44-46.

⁴ - قرموش ليندة، مرجع سبق ذكره، ص 41.

ب- النفقات والمصاريف الغير مبررة: لقد سمح المشرع للمكلف بخضم بعض الأعباء التي لها علاقة بنشاط المؤسسة ولكن المكلف يستغل في بعض الأحيان هذه الفرصة لتسجيل أعباء أخرى خارج نشاط المؤسسة، وذلك بتخفيض الأعباء الغير متعلقة بالاستغلال مثلا: صيانة سيارة خاصة بأحد مسيري المؤسسة وتسجيل النفقات باسم المؤسسة.

ت- تقنية الإهلاك: تعني الإهلاكات الإثبات المحاسبي للتدني الذي يحدث في قيمة الاستثمارات بفعل الاستعمال والتقدم، ونتيجة لذلك تتناقص قيمتها مع الوقت تدريجيا، وبعد فترة من الوقت تختلف باختلاف الاستثمارات وتصبح المؤسسة مضطرة لتغييرها، ذلك لأن الاستثمار تآكل وأصبح إصلاحه غير ممكن. وتحسب الإهلاكات على أساس ثمن شراء الاستثمارات ويعتبر الإهلاك أحد العناصر المكونة للربح والدخل الخاضع للضريبة وهو عبء من أعباء الإستغلال.

2. تخفيض الإيرادات: من خلالها يعتمد المكلف على تخفيض الوعاء الضريبي والتخلص من دفعها كليا، يتجسد هذا التخفيض في البيع دون فواتير أي البيع نقدا ولا يترك أثر للعملية، هذا السلوك يمكنه من إخفاء جزء كبير من رقم أعماله كأن يسجل قيمة العمليات بأقل من قيمتها الحقيقية.

من جملة المفارقات المعتمدة من قبل المكلف والتي تبرز الغش جليا، عندما تخفض قيمة المبيعات دون أن يقابلها تخفيض في قيمة المشتريات بشكل كبير يؤدي إلى التباين في الربح الإجمالي، الشيء الذي يلفت انتباه المحقق الجبائي.¹

الفرع الثاني: معالجة التهرب الضريبي على المستوى المحلي

يتناول هذا الفرع المعالجة المحلية في إجراءات عديدة منها:

أولا: تنمية الوعي الأخلاقي للمواطنين

والمقصود هنا تحسيس المكلف بدور الضريبة في التنمية الاقتصادية وبدوره اتجاه هذه التنمية وإقناعه بواجبه الضريبي، ومن أجل إرساء الوعي بين أفراد المجتمع يجب تحقيق المفاهيم التالية:²

- ✓ الإشادة بالبرامج الحكومية المحققة من العائدات الضريبية التي تم تحصيلها.
- ✓ إقناع المكلف بأن الضريبة من أهم صفات المواطنة وأنها تعود بالفائدة عليه وعلى وطنه، وأن عدم دفعها يؤدي إلى تحميل عبئها للغير.
- ✓ إعلام المكلف بحقوقه في طلب الإعفاء من الضريبة وكذا حقه في الاعتراض على الإجراءات وعلى التقدير.

ثانيا: تبسيط النظام الضريبي

يجب العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضرائب، فضلا عن صياغة التشريع الضريبي بأسلوب يسهل على المكلفين فهمه، يجب أن يتسم النظام الضريبي بالشفافية في إجراءات فرض الضرائب، وفي

¹ - سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد، دون طبعة، الجزائر، سنة 2011، ص 26-27.

² - إبراهيم طرشي، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، مذكرة ماستر أكاديمي في الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015-2014، ص 26-27.

تقييم رقم الأعمال خاصة إذا تعلق الأمر بالنظام الجزافي، ويساهم الاستقرار الضريبي في وضوح التشريع وتسهيل الإجراءات الإدارية المتعلقة بالربط والتحصيل، بينما يتعدّد التشريع الضريبي لكثرة التعديلات التي تطرأ عليه، لذلك يجب العمل على تبسيط التشريعات الضريبية واستقرارها، بالإضافة إلى وضوحها بالقدر اللازم من أجل مكافحة التهرب الضريبي.¹

ثالثاً: تحقيق العدالة الضريبية في التطبيق

يشكل الإحساس بالتعسف الضريبي من أهم العوامل التي تؤدي إلى استفحال ظاهرة التهرب الضريبي، ولمعالجة ذلك الوضع يعمل المشرع على إرساء نظام ضريبي عادل، وذلك من خلال مراعاة ما يلي:²

✓ الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة.

✓ شمولية الضريبة واعتدال معدل الضريبة.

✓ تجنب الإزدواج الضريبي.

✓ إعفاءات ضريبية مدروسة.

بالإضافة إلى ذلك يجب تحقيق المساواة التامة بين جميع الممولين أمام قانون الضريبة، وذلك بعدم تمييز أي طائفة في المعاملة الضريبية عن غيرها ما لم يكن ذلك سبباً لأسباب موضوعية.

رابعاً: تحسين التشريع الضريبي

إن التشريع الضريبي الجيد والمنسجم والمترايط، عليه أن يتجنب الثغرات التي تترك مجالاً للتهرب، وبالتالي يجب إحكام صياغة نصوص التشريع الضريبي، ومنه سد منافذ التهرب الضريبي، صف إلى ذلك يجب إدخال المرونة على قواعد القانون الضريبي، حتى نتمكن من إحداث تجاوب بين الظروف الإقتصادية وطبيعة الضرائب الجديدة، ومدى تكيفها مع مستجدات النمو الإقتصادي.³

خامساً: تحسين العلاقة بين المكلّف والإدارة الضريبية

فعندما تكون العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية قائمة على أساس الخصومة تسعى كل منهما للضرر بالآخر، أما إذا كان المكلّف يشعر بأنه يؤدي واجبا وطنيا بدفع الضريبة وتعمل الإدارة بمساعدته للقيام بواجبه، يزداد الوعي الضريبي عند الممول فتخف وطأة التهرب.⁴

¹ - حيزية بوزرورة، كاهنة بوزيدي، التهرب الضريبي في الجزائر وآليات مكافحته، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية، 2017-2018، ص 77.

² - رميسة حجام، دور التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة ماستر أكاديمي في المحاسبة والتدقيق، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2018-2019، ص 47

³ - مليكة معاشو، آليات مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر في القانون، جامعة سعيدة، 2015-2016، ص 37-39.

⁴ - أحمد كاظم سندو الحسنواوي، القانون الضريبي وأثره في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والإقتصادية، العراق، المجلد 19، العدد 02، 2017، ص 437.

سادسا : تطوير الرقابة الجبائية

كما رأينا سابقا وبشكل مفصل أن الرقابة الجبائية تعد من أحد أهم الإجراءات التي تسعى من ورائها الإدارة الجبائية إلى المحافظة على حقوق الخزينة، من أجل محاربة التهرب الضريبي والتخفيف على الأقل من حدته، فالرقابة تعتبر الوسيلة الأهم للإدارة الجبائية للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المدلى بها في تصريحات المكلفين، وتسمح أيضا بإرساء مبدأ أساسي للإقتطاعات والتمثل في وقوف جميع الممولين على قدم المساواة أمام الضريبة.¹ ومن خلال ما سبق نرى أن أهم الوسائل لتحقيق الأهداف العامة من الضريبة ما يتمتع به المواطنون من روح الجماعة والولاء والوعي والإستعداد النفسي للمساهمة في تطوير خدمات الدولة وغايتها الإقتصادية والمالية والإجتماعية.

الفرع الثالث: معالجة التهرب الضريبي على المستوى الدولي

بالإضافة إلى الطرق المحلية السابقة لمعالجة التهرب الضريبي هناك طرق أخرى تعالج التهرب الضريبي ولكن على المستوى الدولي.

أولا: الإطلاع على أموال الأفراد في الخارج

ذلك بتقديم إقراراتهم المالية عن دخولهم وإيراداتهم المحققة أو الموجودة في الخارج، وإحكام الرقابة على تلك الإقرارات والإطلاع على ملفات الأفراد وأوراقهم المالية، وكذلك تقديم الإقرارات والبيانات من قبل المصارف عن دخول الأفراد وأموالهم التي تعمل بها المصارف، أو تتم بواسطته هذه المصارف بخصم الضرائب المستحقة على عملائها وتوريدها للخزينة العامة مباشرة.²

ثانيا: الإتفاقيات الدولية

في إطار جهود مكافحة التهرب الدولي لقد تم إنشاء عدة منظمات كان لها دورا كبيرا على الصعيد الدولي ففي سنة 2001 اقترح خبراء منظمة الأمم المتحدة المتخصصون بإنشاء شبكة عالمية متكاملة للضرائب هدفها المساعدة التقنية في جباية الضرائب كما تم إنشاء منظمة دولية للضرائب **OCDE** للحد من نطاق التهرب من الضرائب المستحقة على الإيرادات الإستثمارية المحققة في الخارج، وبدورها عقدت المنظمة مع منظمات أوروبية إتفاقيات ثنائية قصد التقليل من ظاهرة التهرب الدولي خصوصا مع الأزمة المالية التي مر بها العالم في أواخر 2008، التي أدت إلى إفلاس أكبر الشركات والمصارف، فإذا كانت الأنظمة الضريبية في مختلف دول العالم تحدد قواعد التجريم والعقاب على المخالفات الضريبية وتحدد الأشخاص المؤهلين لإثبات الجرائم الضريبية، والجهات القضائية والإدارية المختصة بالنظر في التهرب الضريبي، فإن التعاون الدولي يعتمد آليات متعددة في مواجهة التهرب

¹- أحمد بساس، مكافحة التهرب والغش الضريبي في الجزائر: حصر لأهم الإجراءات الجبائية الردعية للفترة الممتدة من 2008-

2013، مجلة علمية محكمة، جامعة عمار تليجي، الأغواط، العدد 20، ماي 2013، ص 209.

²- عبد العزيز قتال، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، لمركز الجامعي الدكتور يحي فارس، المدينة، 2008-2009، ص 24.

الضريبي على النطاق الدولي أهمها التنسيق الضريبي ومعاملة المستثمر الأجنبي بمثل ما يعامل به المستثمر الوطني والشفافية في تبادل المعلومات والتعاون في مجال التحصيل الضريبي.¹ وفي النهاية نرى أنه إذا كان التهرب الضريبي راجع لعوامل أخلاقية وسياسية واقتصادية وفنية فينبغي معالجة هذه الظاهرة على نحو يكفل مكافحة التهرب الضريبي ورغم تعدد واختلاف هذه الطرق وانسجامها مع بعضها البعض إلا أنها تعتبر كآليات وقائية فقط للتخفيف من هذه الظاهرة وتبقى مشكلة التهرب الضريبي قضية عالمية تختلف حدتها من دولة إلى أخرى.

المطلب الثالث: مساهمة التدقيق الجبائي في الكشف عن التهرب الضريبي

تكمن فعالية التدقيق الجبائي في وضع الفروقات التي تكون على مستوى الملفات الجبائية والمعطيات المتحصل عليها من مختلف المصادر الداعمة للإدارة الجبائية للحصول على صورة واضحة لوضعية المكلفين باتخاذ الإجراءات القانونية المنصوص عليها، وسنرى الآليات التي تتبعها الإدارة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي.

الفرع الأول: مساهمة التحقيق المحاسبي في الكشف عن التهرب الضريبي

تتميز إجراءات التحقيق في المحاسبة بالتركيب سواء من حيث المراحل أو من حيث إجراءات المرحلة في حد ذاتها وفيما يلي المراحل التي يقوم بها العون المدقق أثناء القيام بالمهام المكلف بها.

أولاً: تحضير مراقبة المحاسبة أو التحقيق المحاسبي

1. إعداد برنامج التحقيق المحاسبي: إن إعداد قائمة المكلفين الذين سيكونون محل التدقيق تتم من قبل المديرية الولائية للضرائب التي لها علاقة مباشرة بالمكلفين، حيث يكلف رؤساء المفتشيات كل نهاية فترة زمنية معينة (سداسية أو سنوية) بإرسال اقتراحات إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية الولائية، ويقوم المدير الولائي للضرائب وبالتشاور مع المصلحة بتحديد القائمة النهائية والأخذ بعين الاعتبار معايير الانتقاء (أهمية رقم الأعمال المصرح به، تكرار الخسارة في النتائج أو الربح الضعيف، الزيادة المذهلة في المستوى المعيشي للمكلف) وتوجيهات المصالح المركزية (ملفات جبائية للمكلفين تحتوي على أخطاء وحالات نسيان، الأنشطة المحنكرة وغير تنافسية مع السلع المستوردة)، ومن ناحية أخرى الإمكانيات المتوفرة، وبعد فحص وتحليل مختلف الاقتراحات واختيار المكلفين المعنيين بالعملية، يتم إدراجهم ضمن القائمة الإسمية للبرنامج السنوي المقترح، ويرسل للمديرية الجهوية للضرائب، ترسل إلى المديرية المركزية وفق الرزنامة المعمول بها، ثم تقوم بعد ذلك الإدارة المركزية (مديرية الأبحاث والتدقيقات) بتحديد البرنامج النهائي السنوي، الذي سينفذ من قبل المصالح المكلفة بالتدقيق.

2. سحب ودراسة الملف الجبائي للمكلف: يقوم العون المحقق قبل القيام بأي تحقيق بسحب الملف الجبائي الخاص بالمكلف الخاضع للرقابة الجبائية من مفتشية الضرائب المسيرة لهذا الملف، وهذا لإحتوائه على كل

¹ - زهرة حبو، التهرب الضريبي الدولي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، المجلد 27، العدد الأول، 2011، ص 431.

الوثائق والبيانات المتعلقة بالمكلف، كما يتضمن كل التصريحات والإتصالات والمراسلات الموجهة إليه، مع وجود الهوية الجبائية الكاملة للمكلف سواء كان شخص طبيعياً أو معنوياً¹.

ثانياً: المرحلة الميدانية لعملية التدقيق الجبائي

بعد عملية البرمجة وقبل بداية عمليات التحقيق، يقوم المحقق بمجموعة من الإجراءات التي تساعده أثناء القيام بعملية التحقيق.

1. إشعار المكلف: لا يمكن البدء في إجراءات التحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقاً عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة وهي وثيقة ملخصة بطريقة جيدة وموضحة للقواعد الأساسية للرقابة الجبائية وكذا حقوق وواجبات المكلفين، على أن يستفيد من أجل أدنى للتخصيص مدته عشرة (10) أيام ابتداءً من تاريخ استلام هذا الإشعار، ذلك من أجل منح المكلف مدة لتحضير محاسبته وهذا تحت طائلة البطلان².

2. استمارات التدقيق المحاسبي المتعلقة بالنشاط المهني: من أجل السير الحسن لعملية التدقيق المحاسبي يقوم المدقق بملأ الوثائق التقنية التالية:

✓ **إعداد كشف المحاسبة:** يتضمن هذا الكشف ملخص حسابات النتائج للسنوات محل التدقيق والهدف منه متابعة التغيرات لكل من رقم الأعمال، الأعباء والريح الصافي.

✓ **إعداد كشف حالة المقارنة للميزانية:** تظهر هذه الوثيقة ملخص الميزانيات (الأصول - الخصوم) الخاص بالسنوات الأربعة محل التدقيق ويحتوي على (05) أعمدة حيث العمود الأول يعبر عن السنة المرجعية للمقارنة وغير معنية بالتدقيق والمتبقية السنوات المعنية بالتدقيق والهدف منه دراسة التغيرات الحاصلة في أصول وخصوم المؤسسة، خاصة فيما يتعلق بالإهلاكات، المؤونات وحركة القروض³.

3. المعاينة المادية للمؤسسة: يمنح القانون للعون المدقق حق ممارسة التدخلات المفاجئة في المؤسسة من أجل ممارسة معاينات مادية قبل التدقيق المحاسبي، ومن أجل فحص الوثائق التقنية بنشاط المؤسسة كالمعاينة المادية لوسائل الإنتاج والمخزون والوسائل البشرية، وكذا كشف أسعار البيع المطبقة من قبل المؤسسة، فضلاً عن معاينة وجود الوثائق المحاسبية، وقيم الصندوق.

4. سير عملية التحقيق في المحاسبة: يمارس التحقيق المحاسبي في عين المكان باستخدام عتاد الإعلام الآلي للمؤسسة محل التحقيق وفي حالة قبول طلب ممارسة التحقيق المحاسبي خارج المحل التجاري يتم جلب

¹- أحلام بن صفي الدين، الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، جامعة الجزائر، 2013-2014، ص 33.

²- أنظر المادة 20 -4 من "قانون الإجراءات الجبائية"، 2019، ص 12.

³- نور الدين طاهرة، التدقيق المحاسبي ودوره في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماستر أكاديمي في علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015-2016، ص 23-24.

الوثائق المحاسبية والدفاتر، الأوراق الثبوتية، وكذا الفواتير وكشوف الأرصدة البنكية وكل الوثائق المتعلقة بسنوات المراقبة إلى المصلحة مع تحرير وصل بالإستلام تبقى نسخة منه لدى المصلحة¹.
ومن خلال سير عملية التحقيق في الملف الجبائي والوثائق المحاسبية يتم دراستهما دراسة شاملة حتى تمكن هذه القراءة من إعطاء نظرة عامة تمكن من تحديد الأهداف والمشاكل وكذا طريقة العمل، ففي بادئ الأمر يقوم المحقق بمراسلة الإدارة العامة والمؤسسات التجارية والبنوك عبر الوطن والتي أثبتت المحاسبة تعاملهم معه أو وجود شك في التعامل معهم، وذلك لمعرفة مدى صدق الإكتتابات والتصريحات ومدى إخفاء التعاملات، ويكون إما بالمراسلة أو الانتقال مباشرة، وفي المرحلة الثانية يقوم المدقق بتحديد طريقة التدقيق بخطة عمل يختار فيها إحدى الطريقتين:

✓ **طريقة مادية:** وتكون بالمتابعة المادية لجميع حركات الأموال والمواد خلال أربع سنوات المراقبة مع إمكانية الإطلاع على السنوات المتقدمة والسنة الموالية (سنة التحقيق) وهي طريقة صعبة لا يتم إتباعها إلا في حالة قصور الطريقة المحاسبية خصوصا أمام المؤسسات الكبرى.

✓ **طريقة محاسبية:** وتعتمد على مراقبة مدى صحة الإكتتابات المحاسبية وحركة الأموال والمواد في الأرصدة المحاسبية وحركتها بين الأرصدة، ومدى مطابقتها للقانون المحاسبي المالي، والتدقيق في كل حساب على حدى، أو مدى مطابقة الأوراق الثبوتية للتشريعات بالإضافة إلى التدقيق في الإكتتابات المحاسبية من حيث الشرعية، الدقة، الصحة و الإغفالات².

يجب معاينة نهاية عمليات التحقيق في عين المكان، عن طريق محضر يستدعى المكلف بالضريبة المحقق معه لتأشيريه، وتوضع الإشارة عند الاقتضاء في المحضر في حالة رفض هذا الأخير التوقيع.
وتمدد مهلة التحقيق في عين المكان وفق الأجل الممنوح للمكلف بالضريبة المحقق معه بموجب المادة 21 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية للإجابة على طلبات التوضيح أو التبرير في حالة وجود عمليات تحويل غير مباشر للأرباح بمفهوم المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة³.

ثالثا: التقييم العام لمحاسبة المكلف

في هذه المرحلة يقوم العون المدقق بتقييم محاسبة المكلف بأن يتم قبولها شكلا ومضمونا أو يتم رفضها حسب القواعد والقوانين المعمول بها.

1. **قبول المحاسبة:** إن تأكدت الإدارة الضريبية من صحة ما جاء بالإقرار من بيانات ومعلومات فتقوم بربط الضريبة على أساس ما جاء في المحاسبة دون إحداث أي تعديل أو تصحيح، إذ تنتظر السلطة المالية في

¹- فوزي ازدي، نصر الدين شيروف، التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة، مذكرة ماستر في القانون، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 2016-2017، ص 14-15.

²- العيد نسيغة، الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر في الحقوق، جامعة عباس لغرور، خنشلة، 2017، ص 80-82.

³- أنظر المادة 20-5 من قانون الإجراءات الجبائية، 2019، ص 12.

التقارير المقدمة لها من قبل المكلف إذا رأت أنها صحيحة فتقبلها وتقدر الضريبة بمقتضاه يمكن أن يكون صريح أو نسبي.

2. **رفض المحاسبة:** إذا تبين للإدارة الضريبية عدم صحة ما جاء في تقرير المكلف من معلومات حول دخله الخاضع للضريبة بحيث لا يتفق والمركز المالي الحقيقي للمكلف تلجأ الإدارة الضريبية إلى التقدير اعتماداً على أسس لتحديد أرباح المكلف، ويكون هذا في الحالات التالية:¹

✓ مسك دفاتر غير مطابقة لأحكام القانون، ولشروط النظام المحاسبي المالي، ولا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الثبوتية.

✓ تتضمن المحاسبة أخطاء أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومنكرة.

3. **إعادة تشكيل رقم الأعمال (القاعدة الضريبية):** عندما يتبين أن المراقبة التي أجريت على المحاسبة لا جدوى منها لأن هذه الأخيرة غير مقنعة ومنتظمة، وبالتالي تكون غير مقبولة فيلجأ المحقق إلى إعادة تأسيس رقم الأعمال الخاضع للضريبة إنطلاقاً من العناصر الكمية، المقبوضات (الإيرادات)، أساس الفوترة، مصاريف الإنتاج ودراسة السعر. بالإضافة إلى وجود مؤشرات أخرى، فمثلاً الإعتماد على سجل الشرطة الذي يسجل فيه أسماء وألقاب الماكثين بالفنادق، وعليه لدى المحقق كل الحرية في إختيار أسلوب إعادة تأسيس رقم الأعمال.

4. **نهاية التحقيق:** عند الإنتهاء من عملية التحقيق والتي مست أربع سنوات متقدمة في محاسبة المكلف بالضريبة، يقوم هذا الأخير بإبلاغ المكلف بنتائج المراقبة في نهاية تحقيقه، حيث يرسل إشعاراً بتبليغ النتائج، في رسالة موصى عليها مع إشعار بالإستلام أو يسلم له مع إشعار الإستلام وهذا بمثابة تبليغ أولي، وللمكلف أجل مدته أربعين (40) يوماً كحد أقصى ليرسل ملاحظاته أو قبوله لنتائج التحقيق، ويعد عدم رده في هذا الأجل بمثابة قبول ضمنى.

5. **التبليغ النهائي بالنتائج:** بمجرد تقديم المكلف لملاحظاته في الأجل المحدد، يبدأ المحقق في دراستها دراسة معمقة ودقيقة، ثم تحليلها نقطة بنقطة للتأكد من أنها مؤسسة فعلاً، وهذا من أجل أخذها بعين الاعتبار عند تحرير التبليغ وبعد دراسة الملاحظات وحساب أسس الضريبة يتم تحرير التبليغ النهائي مباشرة وهذا الأخير يعبر عن الوضعية الجبائية الحقيقية للمكلف المحقق معه.

6. **إفقال التحقيق:** إقفال التحقيق متعلق بتدوين كل عناصر الإخضاع وإعداد تقرير التحقيق، وذلك ببلورة نتائج الفحص والتحقيق، لهذا يجب أن يحتوي التقرير على جميع المعلومات التي تسمح بضمان احترام عملية التحقيق، التقييم والحكم على نتائج المراقبة. في النهاية يجب على المحقق إصدار جداول الإخضاع التي تتضمن كل الضرائب والرسوم المطلوب تسديدها والخاصة بالسنوات الأربع التي شملها التحقيق².

¹ - عبد الباسط على جاسم الزبيدي، التشريع الضريبي، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص 289-290.

² - خالد بن معتوق، محمد الأمين ميلي، إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2016-2017، ص 28-29.

الفرع الثاني: مساهمة التحقيق المصوب في المحاسبة في الكشف عن التهرب الضريبي

تم استحداث شكل آخر من أشكال التدقيق الجبائي والمسمى بالتحقيق المصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة نقل عن سنة جبائية، والمنصوص عليه في المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

أولاً: شروط التحقيق المصوب في المحاسبة

يجب على الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة قبل البدء في التحقيق المصوب التقيد بالشروط الآتية:¹

✓ يجب أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق، تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير و العقود و وصل الطلبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق.

✓ لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة أيام، ابتداءً من تاريخ استلام هذا الإشعار.

✓ يجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق بالإضافة إلى العناصر المشترطة أثناء التحقيق في المحاسبة المذكورة سابقاً، توضيح طابع التصويب في التحقيق كما يجب إعلامه بطبيعة العمليات المحقق فيها.

✓ يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تدقيق في محاسبة المكلفين وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها لمدة تقل عن سنة جبائية واحدة.

✓ لا يمكن إجراء التدقيق المصوب في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية برتبة مفتش على الأقل.

✓ يخضع التدقيق المصوب في المحاسبة لنفس قواعد التدقيق بشكل عام باستثناء بعض النصوص.

✓ لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التدقيق في عين المكان الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من شهرين.

✓ يمنح المكلف أجل ثلاثين يوماً لإرسال ملاحظاته أو قبوله ابتداءً من تاريخ تسليم الإشعار بالتقويم.

إن ممارسة التدقيق المصوب لا يمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التدقيق المعمق في المحاسبة لاحقاً والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها عملية التدقيق، ولكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة إعادة التقييم المتم عند التدقيق المصوب.²

ثانياً: نطاق التحقيق المصوب

يتمحور التحقيق المصوب أساساً حول¹:

¹ - عبد الكريم برجى، الرقابة الجبائية ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر أكاديمي، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، 2016-2017، ص 47.

² - بوعلام ولهي، محاضرات في مقياس الرقابة و المنازعة الجبائية، المسيلة، 2014-2015، ص 49.

- ✓ المراقبة القانونية للحسومات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة وأصل التسيقات والحصص الممنوحة والنسب المطبقة والإستردادات الملتزمة.
- ✓ مراقبة عناصر المحاسبة بناء على التصريح بالنتيجة (أعباء الإهلاكات و المؤونات).
- ✓ مراقبة العجز المتكرر والامتيازات الجبائية الممنوحة والأرباح المعاد استثمارها.
- ✓ مراقبة استرداد القروض الضريبية.

ثالثا: هدف التحقيق المصوب

يكمن الهدف الرئيسي للتحقيق المصوب في السماح للمصالح الجبائية بالرفع من عدد عمليات الرقابة مع التخفيض من عدد المعايينات بعين المكان، إذ يسعى إلى تصحيح الإغفالات والأخطاء والنقائص التي يتم الكشف عنها، ويعتبر هذا الإجراء أقل إلزاما بالنسبة للمكلف بالضريبة حيث لا يجبر هذا الأخير على تقديم الوثائق المحاسبية لتبرير أرقام الأعمال والنتائج المصرح بها، كما تقتصر مطالبة المكلف بالضريبة إلا بالوثائق التي تخص عناوين الضرائب للفترة المستهدفة للرقابة².

وفي هذا السياق وبالرغم من أن آلية التحقيق المصوب في المحاسبة آلية حديثة العهد فهي لا تختلف كثيرا عن آلية التحقيق في المحاسبة من حيث المراحل والإجراءات التي يقوم بها المحققين، غير أنه لا يؤدي إلى فحص معمق لكل محاسبة المكلف، أي أنه يتضمن رقابة سطحية أقل شمولية وأكثر سرعة وذو نطاق من التحقيق المحاسبي الذي بدوره يكون تحقيقا أشمل وأعمق في محاسبة المكلف.

الفرع الثالث: مساهمة التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة في الكشف عن التهرب الضريبي

هذا النوع من التدقيق هو عبارة عن امتداد للتدقيق المحاسبي يرمي إلى التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين من خلال الكشف عن الفروقات بين المداخل المصرح بها والحالة المالية الفعلية للمكلف.

أولا: التحضير للتحقيق

تقوم هذه المرحلة على أساس قيام المحقق الجبائي من خلالها بجمع المعلومات عن وضعية المكلف، بغرض تشكيل الملف الجبائي له، وذلك عن طريق إقامة روابط مع مختلف الإدارات ليقوم بمباشرة الأشغال التمهيدية للمراقبة، ولضمان فعالية ممارسة المراقبة المعمقة يجب أن يتم احترام الإجراءات المنصوص عليه في هذا الصدد، لذلك فإن الإدارة الجبائية وبالأخص المصالح المكلفة بالرقابة، تقوم بإعداد برنامج سنوي للمراقبة المعمقة ومباشرة الأشغال التمهيدية للمراقبة.

1. مراقبة التصريحات: يجب على المحقق أن يسعى إلى مراقبة التصريحات المكتتبه خلال السنة التي يقوم فيها بالمراقبة، بالإضافة إلى السنوات التي لم يمر عليها أمد التقادم القانوني بحسب أهمية المداخل المصرح بها.

¹ - هاجر العطاوي، مساهمة المدقق الخارجي في كشف مخاطر التدقيق الجبائي، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2014-2015، ص 49.

² - جليلة صحراوي، كمال سي محمد، الرقابة الجبائية ودورها في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم الإقتصادية، المركز الجامعي بلحاج بوشعيب، عين تموشنت، 2015-2016، ص 109.

- ✓ تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة.
- ✓ كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو مرتبات أو أتعابا مهما كانت طبيعتها.
- ✓ يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناءا على طلبها، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها.

2. إعداد برنامج التحقيق المعمق: في خلال هذه المرحلة يتم برمجة المكلفين بالضريبة الذين سيخضعون للمراقبة الجبائية، إذ يعد رئيس مفتشية الضرائب قائمة تمهيدية بالمكلفين بالضريبة والذين من المحتمل أن يخضع للمراقبة المعمقة وهذا بعد دراسة كاملة لملفاتهم ثم ترسل قائمة بذلك إلى المديرية الولائية للضرائب من أجل دراستها وهذه الأخيرة تعد قائمة نهائية وترسلها إلى رئيس مكتب المراقبة لتنفيذها، كما يتم إرسال نسخة إلى المديرية الجهوية للضرائب للإعلام، هذه الأخيرة بدورها ترسلها إلى الإدارة المركزية للمصادقة عليها.

3. سحب الملف الجبائي للمكلف: بعدها يقوم الأعوان المراقبون المختصون بسحب الملف الجبائي للمكلف المعني بالتحقيق وهذا على مستوى المفتشية التي يقيم بها لفحص المعلومات التي يضمها، إضافة إلى إمكانية فحصهم لمختلف الملفات الجبائية للأشخاص الذين يعيشون مع هذا المكلف، ثم يقوم بإبلاغ المكلف بالضريبة.¹

ثانيا: مباشرة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

بعد انتهاء فترة التحضير تأتي فترة الانطلاق في أعمال التحقيق المعمق ويتم ذلك من خلال المراحل التالية:

1. الإشعار بقيام أعمال التحقيق المعمق: يتم ذلك من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه للمكلف مع إشعار بالاستلام مرفوقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف، ومنحه أجلا أدنى للتحضير 15 يوما ابتداء من تاريخ الاستلام، كما يجب أن يذكر في الإشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق، وأن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين خلال عملية المراقبة بمستشار يختاره هو.
2. انطلاق البحث عن المعلومة الجبائية: بالرغم من أن المراجعة خارجية إلا أن عملية التحقيق المعمق تتم داخل مصالح الإدارة الجبائية، وذلك من أجل عدم مضايقة المكلف في حياته الخاصة، ويتم من خلال جمع المعلومات والتي تشكل هذه الخطوة دعامة أساسية لتطبيق إجراءات التحقيق المعمق، ونظرا لتنوع المعلومات ومصادرها فإن البحث يتم بشكل متعدد وعلى عدة مستويات:

- ✓ بطاقة وضعية ممتلكات المكلف: يتم ذلك من خلال ملئ إستمارة (Série 07 Bis) الخاصة بوضع ممتلكاته المكتسبة وكذا الحسابات البنكية وأي معلومة جبائية تفيد في معرفة وضعية ممتلكات المكلف.

¹- وفاء حمومي ، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي ، مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2016-2017، ص 119

✓ **طلبات التوضيح والتبرير:** يراقب المفتش تصريحات المكلف ويطلب منه التوضيحات أو التبريرات كتابيا كما يمكن أن يطلب منه دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات موضوع الرقابة، كما يستمع للمهنيين إذا تبين أن استدعائهم لهذا الغرض ضروري أو لما يطلب هؤلاء تقديم توضيح شفوي.

✓ **طلبات كشوفات الربط:** التأكد من أن كشوفات الربط مستغلة بكيفية صحيحة تهدف إلى مراقبة وتكملة الحصول على المعلومات التي تساعد المحقق في أداء مهنته.

✓ **البحث عن المعلومة الجبائية عن طريق التدخل في عين المكان:** في حالة ما إذا كانت إجراءات بطاقة المعلومات للمكلف غير كافية في معرفة الوضعية المالية للمكلف، يجب القيام بجملة من الإجراءات الميدانية الأساسية التي تحدد الفرق في حجم الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) بالنسبة للمكلف.

3. **فترة التحقيق المعمق للوضعية الجبائية:** تحت طائلة بطلان فرض الضريبة لا يمكن أن يمتد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة طيلة فترة تفوق سنة واحدة، اعتبارا من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق أو تاريخ تسليمه، وتمتد هذه الفترة بأجل يمنح عند الاقتضاء للمكلف بالضريبة، وبناء على طلبه للرد على طلبات التوضيح وتبرير الأرصدة ومداخل الأرصدة في الخارج، كما تمتد هذه الفترة بثلاثين يوم للإدارة بغية الحصول على كشوفات الحساب عندما لا يستطيع المكلف تقديمها، وتمتد إلى سنتين في حالة إكتشاف نشاط خفي، عند إجراء التحقيق.

ثالثا: طرق إعادة تكوين الأسس الخاضعة للضريبة

يتطلب الأمر الرجوع إلى جملة من المعايير المحددة وفقا لنمط معيشة المكلف، هذه المعايير التي يتجلى هدفها في مقارنة المداخل الفعلية مع تلك المصرح بها، ويعبر الفرق عن مداخل غير مصرح بها وبالتالي إخضاعها للضريبة، وتتم كما يلي:

1. **تقييم العناصر العينية المحددة لدخل المكلف:** يتعين على العون المحقق من أجل إعادة تكوين المداخل المحققة من قبل المكلف مراقبة العناصر العينية المحددة للذمة المالية للمكلف وهذا بهدف كشف الدخول غير المصرحة، وإعادة إخضاعها للضريبة.

2. **تقييم العناصر المالية المحددة لدخل المكلف:** يسمح للعون المحقق بتحويل الحسابات المالية للمكلف، من أجل كشف مصدر مداخله وكذا مداخله غير المصرح بها، وذلك باتباع طريقتين، طريقة مقارنة الكشوفات البنكية مع المداخل المصرح بها وطريقة إنشاء رصيد الحساب النقدي.

3. **تحليل الحسابات المالية (دائن ، مدين):** يتلخص تحليل الحسابات البنكية في تحليل حساب البنك بجانبه المدين والدائن بهدف اكتشاف المساهمات المالية للمكلف ومقارنتها مع المداخل المصرح بها كما يسمح بفحص العمليات المدينة للمكلف، وفي حالة وجود فروقات واختلالات يجب تبريرها من طرف المكلف وإعادة إخضاعها للضريبة.

4. **تحليل الحسابات المالية باستخدام الموازين:** ويتم بعد جمع المعلومات السابقة المتعلقة بالحسابات المالية وتستخدم الموازين التي تسمح بمقارنة المداخل المحققة مع المداخل المصرح بها

رابعاً: تبليغ النتائج وإقفال الملف

بعد الانتهاء من إعادة التقييم يتم الشروع في تبليغ النتائج للمكلف، ويتم تبليغ النتائج في التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية بنفس الطريقة التي يتم إبلاغ النتائج بها في التحقيق المحاسبي وبنفس الخطوات.¹ ومنه نستطيع القول أن الأساليب الثلاث المستعملة في التدقيق الجبائي تساهم بشكل كبير في الكشف عن الإغفالات التي يقوم بها المكلفين بالضريبة وأن كل أسلوب يعتمد على نتائج أسلوب سبقه، فلا تستطيع الإدارة الجبائية إجراء تدقيق محاسبي سواء تحقيق في المحاسبة أو تحقيق مصوب، و تقف عند نتائجه دون إجراء التحقيق المعمق للوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة.

المبحث الثالث: تشخيص و تقييم الدراسات السابقة

من خلال الإطلاع على الدراسات السابقة والتي تتعلق بموضوع الدراسة أو على الأقل لأحد الجوانب، تمت ملاحظة نظرة الباحث والتي تختلف باختلاف مجال التخصص، وفيما يلي سنعرض بعض الدراسات و نقدها.

المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة

من أهمها ما يلي:

1. إلياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير بجامعة محمد خيضر بسكرة 2010 - 2011، تم التعرض لثلاث فصول، حيث كان الفصل الأول مخصص للرقابة الجبائية في ظل النظام الضريبي الجزائري والفصل الثاني يتمحور على قدرة التدقيق على دعم الرقابة الجبائية في الجزائر والفصل الثالث الدراسة التطبيقية بمديرية الضرائب لأم البواقي توصل إلى نتائج أهمها:
 - ✓ يجب على العون المدقق الاطلاع على الهوية الجبائية للمكلف قبل الخوض في عملية التدقيق المحاسبي بهدف رسم الخطط المتبعة وتحديد مختلف الضرائب والرسوم المناسبة لطبيعة النشاط الممارس والشكل القانوني للمكلف ثم اتباع كل المراحل والخطوات اللازمة.
 - ✓ الحرص على تطبيق حق الاطلاع والمعاينة لتساعد الأعوان المدققين على كشف الأخطاء والتجاوزات التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالمكلف بالضريبة.
 - ✓ الاطلاع الدائم على القوانين الجبائية مع كل المستجدات المتعلقة بتحيينها عن طريق قوانين المالية أو المراسلات والتعليمات الصادرة من طرف المديرية العامة للضرائب، لتساعد العون المدقق في أداء مهامه وعدم الوقوع في أي نصوص قانونية عدلت أو ألغيت، مما تسبب له تجاوزات في حق المكلف أو في حق الإدارة الجبائية.

2. سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، البحث هو عبارة عن رسالة دكتوراه قدمت بمعهد العلوم الاقتصادية بجامعة بسكرة 2014-2015، قامت من خلالها الباحثة بتناول أربع

¹ - هشام لجلط، الأساليب الحديثة للرقابة الجبائية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة المدية، 2013-2014، ص 73-75.

نقاط تحدثت فيهم عن النظام الضريبي والتهرب الضريبي في الجزائر وعن التدقيق الجبائي كما قامت بالتعريف بإجراءات التدقيق الجبائي ، وفي الأخير قدمت الدراسة التطبيقية التي كانت في مديرية الضرائب لولاية بسكرة وتوصلت إلى نتائج أهمها:

✓ يمكن أن يؤدي التدقيق الجبائي دورا هاما في الكشف عن مواطن التهرب الضريبي واسترجاع مبالغ هامة لخزينة الدولة إلا أن هذا يحتاج للكثير من الدعم لتحقيق الفعالية والجودة المطلوبة وتوفير الإمكانيات المادية والبشرية اللازمة.

✓ يمكن للتحفيزات المقدمة للمراجعين وأعاون الإدارة الضريبية ماديا أو معنويا أن ترفع من مردودية عملهم.
✓ تحسين العلاقة مع المكلفين وضرورة استفسارهم واستعلامهم عن حقوقهم وواجباتهم الجبائية، والرجوع للإدارة الضريبية لتزويدهم بالمعلومات اللازمة والمشاركة في ملتقيات متعلقة بالإدارة أو وزارة المالية لتطوير ثقافتهم، وإقناعهم بضرورة واجبهم نحو الالتزام الضريبي.

3. بكرتي بومدين، يوسف رشيد، دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، الدراسة عبارة عن مقال أعده الأستاذان بجامعة مستغانم سنة 2015، تناولا فيه المعالجة الميدانية للتدقيق الجبائي من خلال ملف جبائي تم مراجعته جبائيا على مستوى مركز الضرائب لولاية مستغانم، حيث هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على أهمية الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الجبائي مع تشخيص ظاهرة التهرب الجبائي، و التي خلصت إلى جملة من النتائج أهمها:

✓ تعد أداة التدقيق الجبائي لوحدها غير كافية للحد من ظاهرة الغش و التهرب الضريبي، أمام تواجد شريحة واسعة من المكلفين ما زالوا قادرين على التهرب من دفع مستحقاتهم الضريبية.

✓ نقص الوعي الضريبي لدى طبقة من المكلفين الجزائريين خاصة أمام إحساسهم بضعف السلطة الجبائية و اللاعدالة الجبائية المطبقة، كل هذا أدى إلى ميل عدد كبير من المكلفين لظاهرة التهرب و الغش الجبائي رغم الجهود المبذولة من طرف السلطة الجبائية.

✓ ضعف و غياب التنسيق بين إدارة الضرائب و كل الإدارات و هيكل المراقبة الإقتصادية المتواجدة، وضعف تبادل المعلومات بينها و بين هذه الهيئات، لاعتبارهم أن ظاهرة الغش و التهرب الجبائي و تبعياتها هي مسؤولية السلطة الجبائية.

4. سيلية بوكموش، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، الدراسة عبارة عن مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق تخصص القانون العام للأعمال، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، سنة 2017، الدراسة كانت مقسمة إلى فصلين، تناولت فيهما أن الرقابة الجبائية آلية فعالة لمكافحة التهرب الضريبي، كما تم من خلالهما إجراء تقييم للرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، وقدمت أهم الصعوبات المعيقة لعمل هيئات الرقابة الجبائية في إطار مكافحة الظاهرة، بحيث توصلت الى ما يلي:

✓ لا يمكن الحكم على فعالية الرقابة الجبائية كونها تعاني من نقص الكفاءات و الإطارات المتخصصة في المجال الرقابي بالإضافة إلى الآليات التي استحدثها المشرع الجزائري مؤخرا، والتي يستحيل الحكم على

نجاحتها ومساهمتها في إنجاح عملية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، طالما أن مراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب لم يتم تعميمها بعد على كامل التراب الوطني، لكون أن معظمها لا زالت قيد التشييد وبعضها لم تبنى بعد، لكن باستطاعتها إنجاز هذه العملية والرفع من فعاليتها مستقبلا.

✓ غياب الرقابة الداخلية لمراقبة عمل موظفي الإدارة الجبائية أدى إلى استفحال ظاهرة الرشوة التي سادت مؤخرا
أوساط مصالح الإدارة الجبائية.

✓ تنامي ظاهرة التهرب الضريبي لكون السياسة العقابية المنتهجة من قبل المشرع الجزائري ليست كافية لقمع هذه الظاهرة وردع المتهربين.

المطلب الثاني: نقد الدراسات السابقة

كانت الضريبة و لا تزال من بين أهم مصادر الحصول على الموارد المالية للدولة من أجل تمويل الإنفاق العام، بل ازدادت أهمية الضرائب في وقتنا الحاضر إذ أصبحت تستخدم للتأثير على النشاط الاقتصادي، وأصبحت أداة من أدوات تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي ولو بطريقة غير مباشرة، ولقد منح المشرع لكل من المكلفين وإدارة الضرائب حقوق و واجبات من أجل حماية الحقوق العامة، ومن أهم هذه الأدوات التدقيق الجبائي أو الرقابة الجبائية التي تعتبر أداة وقائية أكثر مما هي ردعية تسعى من ورائها الإدارة الجبائية إلى المحافظة على حقوق الخزينة من خلال مكافحة التهرب الضريبي.

ونظرا لأهمية الموضوع فقد سعى الباحثون من خلال الدراسات السابقة إلى التعريف بالرقابة الجبائية و التهرب الضريبي و هذا مشابه لما تم القيام به في هذه الدراسة، حيث أن دراستنا تكملة للدراسات السابقة، فقد حاولنا الإحاطة بجميع المفاهيم التي لها علاقة بالتدقيق الجبائي التهرب الضريبي و التحصيل الضريبي، حيث تضمنت الدراسة الميدانية أو التطبيقية إبراز النقاط التي اكتشفتها مديرية الضرائب من خلال الرقابة الجبائية لولاية الشلف التي تعكس فعاليتها في ميدان التهرب و الغش الضريبي.

إلا أن دراستنا لها مساهمة تختلف عن سابقتها فيما يلي:

✓ الدراسة تبين الإجراءات التي يتم من خلالها اكتشاف التهرب الضريبي عن طريق مختلف أنواع التدقيق الجبائي.

✓ التدقيق الجبائي مرتبط بالحصيلة الضريبية من خلال تبيين مساهمة التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

✓ تبين الدراسة مختلف العقوبات المطبقة على المتهربين من الضرائب.

من خلال ما سبق نجد أن معظم الدراسات السابقة تمحورت حول الدور الذي تلعبه الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب و الغش الضريبيين، و في دراستنا هذه سنقوم بتحديد مدى فاعلية و كفاءة التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي وزيادة مردودية التحصيل الضريبي وبالتالي إثراء الخزينة العمومية.

خلاصة الفصل:

بعد دراسة مختلف جوانب التدقيق الجبائي نلخص أن هذا الأخير يمثل أداة فعالة لضمان امتيازات الخزينة العمومية وذلك من خلال الإجراءات التي خولها المشرع الجزائري للإدارة الجبائية لتمكينها من التأكد من صحة التصريحات الجبائية المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة ومدى امتثالهم للقواعد الجبائية لتأدية واجباتهم الضريبية، كما تسمح عملية التدقيق الجبائي باكتشاف الأخطاء و المخالفات و معاينة الأخطار و النقائص و الإغفالات التي قام بها المتهربين.

و من أجل التقليل من التهرب الضريبي والغش و الوصول إلى الأهداف السابقة قام المشرع من خلال القوانين و الإجراءات التي تنظم سير عملية التدقيق الجبائي بتنظيم هيكل إدارية، وأسندت لكل هذه المصالح مهام تقوم بها وفي المقابل منح للمكلفين والخاضعين للضريبة حقوق و ضمانات تحميهم.

الفصل الثاني

الإطار التطبيقي و الميداني

لدراسة الأثر الفعال للتدقيق

الجبايئي على التهرب الضريبي من

وجهة نظر المؤسسة محل الدراسة

- مديرية الضرائب لولاية الشلف

نموذجا -

تمهيد:

بعد أن تم التطرق في الفصل السابق إلى الجانب النظري لكل من التدقيق الجبائي والتهرب الضريبي، من خلال عرض المفاهيم المتعلقة بهما، بالإضافة إلى إبراز علاقة كل منهما بالآخر (علاقة التدقيق الجبائي بالتهرب الضريبي)، وبهدف إسقاط ما إحتواه الجانب النظري على ما سيتم التطرق إليه في هذا الفصل (الجانب التطبيقي)، قمنا بدراسة حالة على مستوى المديرية الولائية للضرائب لولاية الشلف، وبالتحديد مكتب البحث عن المعلومة الجبائية، وذلك من أجل مواكبة مختلف الإجراءات (المراحل) الميدانية التي يتولى الأعوان المكلفين بالرقابة القيام بها ، ومن هنا تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كالتالي:

المبحث الأول: تقديم المديرية الولائية للضرائب لولاية الشلف.

المبحث الثاني: دراسة حالة خاصة بالتحقيق المحاسبي.

المبحث الثالث: دراسة حالة خاصة بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

المبحث الأول: تقديم المديرية الولائية للضرائب لولاية الشلف

تعد المديرية الولائية للضرائب بالشلف، أعلى هيئة جبائية تتمتع بدورها الرقابي في إطارها القانوني التي منحها لها المشرع الجزائري في حدود الولاية، وسنعمل في هذا المبحث على تقديم المديرية الولائية للضرائب بالشلف باعتبارها محور دراستنا، من خلال تقديم تعريف شامل لها يتضمن نشأتها و تحديد نشاطاتها وهيكلها التنظيمي، بالإضافة إلى مهام المديرية الفرعية المتوفرة على مستوى المديرية الولائية للضرائب بالشلف.

المطلب الأول: تعريف و نشأة المديرية الولائية للضرائب لولاية الشلف

المديرية الولائية للضرائب بالشلف، إدارة عمومية غير مرمكة، تابعة لوزارة المالية، حيث تم إنشاء مديرية الضرائب بالشلف ابتداءً من تاريخ 1991/10/01 بموجب المرسوم التنفيذي رقم 60/91 المؤرخ في تاريخ 1991/02/23 المعدل والمتمم.

تلعب المديرية الولائية للضرائب (DIW) على مستوى كل ولاية من ولايات الوطن، دوراً رئيسياً في مجال الرقابة الجبائية وتتولى القيام بهذه المهمة مديريتها الفرعية للرقابة الجبائية، وفي هذا الإطار تضم المديرية الولائية للضرائب خمسة (05) مديريات هي:

- 1- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.
- 2- المديرية الفرعية للتحويل.
- 3- المديرية الفرعية للمنازعات.
- 4- المديرية الفرعية للضرائب الجبائية.
- 5- المديرية الفرعية للوسائل.

نشاطات المديرية:

حددت مهام المديرية الولائية للضرائب بموجب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21 وهي كالتالي:

- 1- تأسيس الضريبة والرسوم بمختلف أشكالها.
- 2- تحصيل الضرائب و الغرامات لصالح الخزينة العمومية.
- 3- معالجة الشكايات الجبائية.
- 4- الرقابة الجبائية والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة.

الفصل الثاني الإطار التطبيقي و الميداني لدراسة الأثر الفعال للتدقيق الجبائي على التهرب الضريبي من وجهة نظر المؤسسة محل الدراسة - مديرية الضرائب لولاية الشلف نموذجاً -

عنوان المقرر:

تقع المديرية الولائية للضرائب لولاية الشلف بشارع المرشح دحنان وسط مدينة الشلف، والجدول التالي يوضح بطاقة تعريفية للمديرية:

الجدول رقم (2): بطاقة تعريفية للمديرية الولائية للضرائب بالشلف.

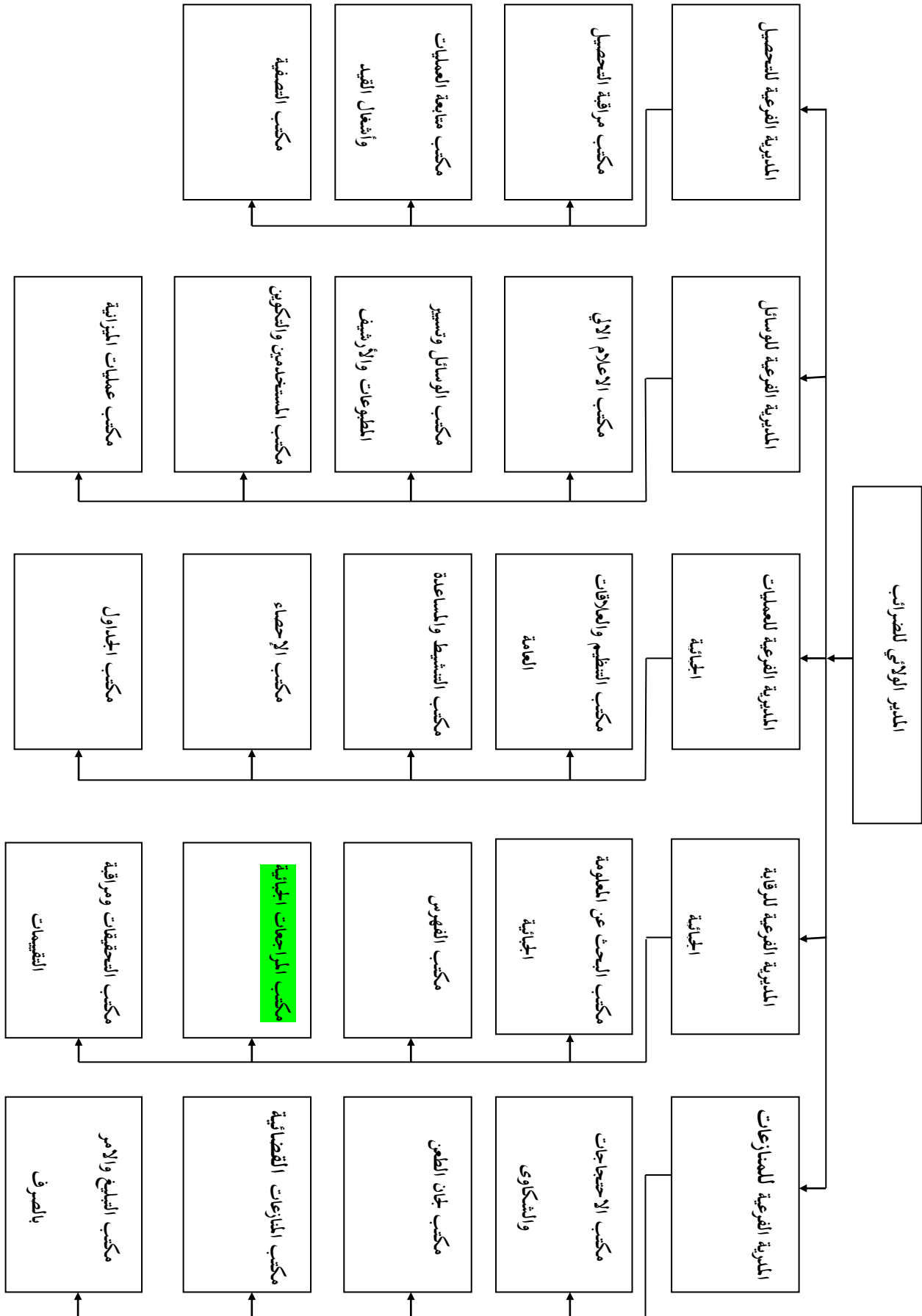
المعيار	الخصوصية
الاسم	المديرية الولائية للضرائب.
الطبيعة	إدارة عمومية.
تاريخ التأسيس	1991-10-01
المرسوم التنفيذي	رقم 91 60 المؤرخ في 23 02 1991 المعدل والمتمم.
المقر	شارع المرشح دحنان وسط مدينة الشلف - الجزائر.
معلومات للاتصال	الهاتف : 027 77 63 02 الفاكس : 027 77 63 02

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف إدارة الضرائب

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب بالشلف

تمت هيكلة المديرية الولائية للضرائب بموجب المرسوم التنفيذي رقم 32706 المؤرخ في 18 /09 /2006 ، والقرار المؤرخ في 21/02/2009 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ويمكن تمثيل الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب في الشكل أدناه على النحو التالي:

الشكل رقم (2) : الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



المطلب الثالث: مهام المديرية الفرعية للمديرية الولائية للضرائب

تنظم المديرية الولائية للضرائب في (05) خمس مديريات فرعية، وفي مايلي سنتناول مهام هذه المديرية الفرعية الموجودة على مستوى مديرية الضرائب الولائية لولاية الشلف، وهي نفس المهام الموكلة لأي مديرية ضرائب ولائية عبر التراب الوطني:¹

أولاً- مهام المديرية الفرعية للعمليات الجبائية: وتكلف بما يلي:

1. تنشيط المصالح وإعداد الإحصائيات وتجميعها، كما تكلف بأشغال الإصدار.
 2. التكفل بطلبات اعتماد حصص شراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ومتابعتها ومراقبتها.
 3. متابعة أنظمة الإعفاء والإمتيازات الجبائية الخاصة.
- وتتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة (04) مكاتب:

(1) مكتب الإحصائيات: ويكلف لاسيما، بما يأتي:

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

(2) مكتب التنظيم والعلاقات العامة: ويكلف لاسيما، بما يأتي:

- أ- استلام ودراسة طلبات الاعتماد في نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة مع تسليم هذه الإعتمادات.
- ب- متابعة الانظمة الجبائية الخاصة والامتيازية.
- ت- نشر المعلومة الجبائية واستقبال الجمهور وإعلامه وتوجيهه.

(3) مكتب الجداول: ويكلف لاسيما، بما يأتي:

- أ- التكفل بالجداول العامة والتصديق عليها.
- ب- التكفل بمصفوفات الجداول العامة وسندات التحصيل

(4) مكتب التنشيط والمساعدة: ويكلف لاسيما، بما يأتي:

- أ- التكفل بالاتصال مع الهياكل الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وكذا تنشيط المصالح المحلية ومساعدتها قصد تحسين مناهج العمل وانسجامها.

¹ -قرار الوزاري مشترك المؤرخ في 21 / 02 / 2009 يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، المواد من 59 إلى 83، العدد 19، ص 17-20.

الفصل الثاني الإطار التطبيقي و الميداني لدراسة الأثر الفعال للتدقيق الجبائي على التهرب الضريبي من وجهة نظر المؤسسة محل الدراسة - مديرية الضرائب لولاية الشلف نموذجاً -

ب- متابعة تقارير التحقيق في التسيير ومعالجتها.

ثانياً - مهام المديرية الفرعية للتحصيل: وتكلف ب:

1. التكفل بالجدول وسندات الايرادات ومراقبتها ومتابعتها وكذا بوضعية تحصيل الضرائب والرسوم وكل ناتج آخر أو أتاوى.
2. متابعة العمليات والقيود المحاسبية والمراقبة الدورية لمصالح التحصيل وتنشيط قابضات الضرائب في مجال تنفيذ أعمالها للتطهير وتصفية الحسابات وكذا التحصيل الجبري للضريبة.
3. التقييم الدوري لوضعية التحصيل وتحليل النقائص لاسيما فيما يخص التصفية مع إقتراح تدابير من شأنها أن تحسن الناتج الجبائي.
4. مراقبة القابضات ومساعدتها قصد تطهير حسابات قابضات الضرائب بغية تصفية الحسابات وتطهيرها. وتعمل هذه المديرية الفرعية على تسيير ثلاثة (03) مكاتب:

(1) مكتب مراقبة التحصيل: ويكلف لاسيما، بما يأتي:

أ- دفع نشاطات التحصيل.

ب- المحافظة على مصالح الخزينة بمناسبة الصفقات العقارية الموثقة وعند ارجاع فائض المدفوعات.

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

(2) مكتب متابعة عمليات القيد وأشغاله: ويكلف بضمان:

أ- متابعة اعمال التأشير والتوقيع على المدفوعات وعلى شهادات الإلغاء من الجداول وسندات الايرادات المتكفل بها.

ب- المراقبة الدورية لوضعية الصندوق وحركة الحسابات المالية والقيم غير النشطة.

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

ث- إعداد وتأشير عمليات والقيود عند تسليم المهام بين المحاسبين.

(3) مكتب التصفية: ويكلف لاسيما، بضمان ما يأتي:

أ- مراقبة التكفل بالجدول العامة ويسندات التحصيل أو الايرادات المتعلقة بمستحقات ومستخرجات الاحكام والقرارات القضائية في مجال الغرامات والعقوبات المالية أو الموارد غير الجبائية.

ب- استلام المنتجات الاحصائية التي يعدها قابضو الضرائب والمصادقة عليها.

ت- مركزة حسابات تسيير الخزينة والمستندات الملحقة.

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

ثالثا - مهام المديرية الفرعية للمنازعات: وتكلف لاسيما، بما يأتي:

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

وتتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة (4) مكاتب:

(1) مكتب الاحتياجات: ويكلف بـ:

- أ- استلام دراسة الطعون الهادفة سواء إلى ارجاع الحقوق او إلى إلغاء القرارات الملاحقة أو إلى المطالبة بأشياء محجوزة.
- ب- استلام ودراسة الطلبات المتعلقة باسترجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.

(2) مكتب لجان الطعن: ويكلف لاسيما، بما يأتي:

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

(3) مكتب المنازعات القضائية: ويكلف بما يأتي:

- أ- إعداد وتكوين ملفات إيداع الشكاوى لدى الهيئات القضائية الجزائية المختصة.
- ب- الدفاع امام الهيئات القضائية المختصة على مصالح الإدارات الجبائية عند الإحتجاج على فرض ضريبة.

(4) مكتب التبليغ والأمر بالصرف: ويكلف بـ:

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

رابعا - مهام المديرية الفرعية للرقابة الجبائية: وتكلف لاسيما بإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها.

وتقوم هذه المديرية الفرعية بتسيير أربعة (4) مكاتب:

1) مكتب البحث عن المعلومة الجبائية: الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف بما يأتي:

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

2) مكتب البطاقيات والمقارنات: ويكلف لاسيما، بما يأتي:

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

3) مكتب المراجعات الجبائية: الذي يعمل على شكل فرق ويكلف بضمان ما يأتي:

- أ- متابعة تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة.
- ب- تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة.
- ت- إعداد الوضعيات الاحصائية و التقارير الدورية التقييمية.

4) مكتب التحقيقات ومراقبة التقييمات: الذي يعمل على شكل فرق ويكلف بـ:

- أ- إستلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجاناً.
- ب- المشاركة في أشغال التحيين للمعايير المرجعية (التنظيف).
- ت- متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.

خامساً - مهام المديرية الفرعية للوسائل: وتكلف لاسيما، بما يأتي:

1. تسيير المستخدمين والميزانية والوسائل المنقولة وغير المنقولة للمديرية الولائية للضرائب.
 2. السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية و تنسيقها وكذا السهر على إبقاء المنشآت التحتية والتطبيقات المعلوماتية في حالة تشغيل.
- وتتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة (04) مكاتب:

1) مكتب المستخدمين والتكوين: ويكلف لاسيما، بضمان ما يأتي:

- أ- السهر على إحترام التشريع والتنظيم الساري المفعول في مجال تسيير الموارد البشرية والتكوين.
- ب- انجاز اعمال ضبط التعداد وترشيد مناصب العمل التي يشرع فيها بالاتصال مع الهياكل المعنية في المديرية الجهوية.

2) مكتب عمليات الميزانية: ويكلف بما يأتي:

الفصل الثاني الإطار التطبيقي و الميداني لدراسة الأثر الفعال للتدقيق الجبائي على التهرب الضريبي من وجهة نظر المؤسسة محل الدراسة - مديرية الضرائب لولاية الشلف نموذجا -

أ- القيام في حدود صلاحياته، بتنفيذ عمليات الميزانية.

ب- تحرير امر بصرف ملفات استرداد الرسم على القيمة المضافة، وذلك في حدود الاختصاص المخول له.

ت- تحرير أمر بصرف فوائض المدفوعات الناتجة عن استعمال شهادات الإلغاء الصادرة بخصوص الضرائب محل النزاع الموجودة في حدود إختصاص المديرية الولائية للضرائب ومراكز الضرائب.

ث- الإعداد السنوي للحساب الاداري للمديرية.

3) مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف: ويكلف بـ:

أ- تسيير الوسائل المنقولة وغير المنقولة وكذا مخزن المطبوعات وأرشيف كل المصالح التابعة للمديرية الولائية للضرائب.

ب- تنفيذ التدابير المشروع فيها من أجل ضمان أمن المستخدمين والهيكل والعتاد والتجهيزات مع إعداد تقارير دورية عن ذلك.

4) مكتب الإعلام الآلي: ويكلف لاسيما، بما يأتي:

أ- التنسيق في مجال الإعلام الآلي بين المصالح على الصعيدين المحلي والجهوي.

ب- المحافظة في حالة شغل للمنشآت التحتية التكنولوجية ومواردها.

المبحث الثاني : دراسة حالة في التحقيق المحاسبي

تقوم مفتشية الضرائب بإرسال قائمة بأسماء المكلفين الذين سيكونون محل التحقيق إلى المديرية الولائية للضرائب والتي بدورها ترسلها للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لمباشرة أعمال الرقابة والمراجعة وفق برنامج مصادق عليه.

المطلب الأول : التحضير لعملية التحقيق المحاسبي

أسندت المديرية الفرعية للرقابة الجبائية هذه المهمة لفرقة التحقيق (مكتب التحقيقات ب) المتكونة من 4 أعضاء على رأسهم رئيس فرقة التحقيقات الجبائية ، وتمت دراسة الملف الجبائي للمكلف، كما تم التعرف على نشاط المؤسسة و الضرائب بمختلف أنواعها .

الفرع الأول : تقديم عام للمكلف بالضريبة

أولا : التعريف بالمكلف بالضريبة

السيد الممارس لنشاط تجارة بالجملة لمواد البناء، الخزف الصحي والزجاج المسطح بالمقر الاجتماعي وهذا ضمن الاختصاص الإقليمي لمفتشية الضرائب بوقادير دوايدية، مسجلة تحت رقم المادة 02120417090 و رقم التعريف الجبائي 197502210041347، و رقم سجل تجاري A10454867/00/02 صادر بتاريخ 2010/06/15.

ثانيا: الوضعية الجبائية

من أجل تحديد النظام الجبائي، يجب تحديد حالة المكلف بالنسبة للضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال.

1. **الضرائب المباشرة:** يخضع المعني بالتحقيق للضريبة على الدخل الإجمالي الصافي المحدد وفقا لأحكام المواد 85 إلى 89 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، إضافة إلى الرسم على النشاط المهني وفقا للمواد 217-219 من نفس القانون.

2. **الرسم على رقم الأعمال:** نظرا لطبيعة النشاط الذي يمارسه المعني فهو مكلف إجباريا بالرسم على القيمة المضافة حسب المادة 4 من قانون الرسوم على رقم الأعمال على جميع المبالغ المحققة مع حق خصم الرسم المشتريات حسب المادة 29 من نفس القانون.

3. **التخفيضات:** للمكلف بالضريبة الحق في تخفيض الرسوم التي تحملتها مشترياته حسب ما جاء في المادة 14 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، وكذلك المواد 29 32 33 37 من نفس القانون مع احترام الشروط الشكلية و الموضوعية.

الفرع الثاني : إجراءات التحقيق

أولا: إرسال الإشعار بالتحقيق

بتاريخ 2019/09/28 قام أعوان الإدارة الجبائية بتسليم الإشعار بالتحقيق رقم 2019/913، والمسلم إلى المكلف المعني بالرقابة يدا بيد بنفس التاريخ والمرفق بميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية والذي بموجبه تم إعلام المكلف بالنتائج الأولية للتحقيق المحاسبي، ومنح للمكلف مهلة 10 أيام لتحضير وثائقه وأيضا تم إخباره بأنه يمكنه الإستعانة بمستشار محاسبي من إختياره وأهم المعلومات التي تضمنها هذا الإشعار (انظر الملحق رقم 01)

- إسم المؤسسة الخاضعة للتحقيق : مؤسسة فردية (الشخص الطبيعي) (س) .

- تاريخ إرسال الإشعار: 2019/09/29 .

- السنوات الأربعة المعنية بالتحقيق : 2015 - 2016 - 2017 - 2018.

- **الضرائب التي يمسها التحقيق:** الرسم على القيمة المضافة (TVA) وذلك بمعدل 17% و 7% بالنسبة لسنتي 2015 - 2016 ، ومعدل 19% و 9% بالنسبة للسنتين 2017 - 2018 وذلك استنادا لتغير معدل الرسم على القيمة المضافة بنص المادة 26 و 27 من قانون المالية لسنة 2017، وكذلك الرسم على النشاط المهني (TAP) بمعدل 2%، الضريبة على الدخل و المرتبات و كذا الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)

ثانياً: التحضير لإجراء التحقيق

بعد تسليم الأعوان المحققين الإشعار قاموا ببعض الإجراءات الأولية ، وهذا حتى يتسنى لهم ممارسة مهامهم على أحسن وجه ، وتجسدت هذه الإجراءات فيما يلي :

1. سحب ودراسة الملف الجبائي : وهذا من مفتشية الضرائب المعنية بتسيير ملف المؤسسة مقابل وصل استلام، وذلك بهدف إجراء دراسة تحليلية للوثائق التي يحتوي عليها الملف للتأكد من التزام المكلف بواجباته الجبائية.
2. فحص الوثائق ومختلف التصريحات التي تضمنها الملف الجبائي : ومن خلالها يركز المحقق على مواعيد الإكتتاب للتصريحات السنوية المعنية بعملية التحقيق.
3. تحضير استمارات التحقيق : فإستناداً للمعلومات الموجودة ضمن الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة قام العون المحقق بملاً جدولان هامان في تحديد ومعرفة الشكل الخارجي للمحاسبة قبل استلامها، وأهمية رأسمال الشركة وتطوراتها ، وجميع الإمكانيات التي تمتلكها المؤسسة ، ويتمثلان في :
 - إعداد كشف حالة المقارنة للميزانيات : تظهر هذه الوثيقة ملخص الميزانيات (الأصول - الخصوم) الخاصة بالسنوات الأربعة غير الساقطة بالتقادم فضلاً عن السنة الخامسة الحالية ، حيث تسمح هذه الوثيقة بدراسة التغيرات الحاصلة في أصول وخصوم المؤسسة، خاصة فيما يتعلق بالإهتلاكات، المؤونات، حركة القروض، وكذا إمكانية ظهور أو إختفاء حسابات في محاسبة المكلف.
 - إعداد كشف المحاسبة : يقوم المحقق بملء هذه الإستمارة وفق جدول حسابات النتائج الموجود ضمن التصريح السنوي المقدم من قبل المكلف للإدارة الجبائية لأربع سنوات الماضية، والتي سوف تكون محل المراقبة حيث تسمح هذه الإستمارة بتقدير تطور رقم الأعمال و الأعباء وكذلك الربح الصافي لكل سنة.

المطلب الثاني : سير عملية التحقيق

بعد إنقضاء الأجل المحدد للتحضير قامت فرقة التحقيقات بإجراء أول تدخل في عين المكان ، وذلك من خلال زيارة مقر المؤسسة الخاضعة للتحقيق، من أجل ممارسة معاينات مادية قبل الرقابة المعمقة للوثائق المحاسبية والهدف منها هو السماح للإدارة بإجراء بعض المعاينات المادية التي قد تفقد قيمتها إن أجلت و المتمثلة في :

- 1- معاينة وسائل الإنتاج (الجرد المادي للوسائل غير المنقولة ، وكذا الوسائل البشرية).
- 2- معاينة مادية للمخزون (الجرد المادي للمخزون الموجود في تاريخ التدخل) .
- 3- معاينة وجود الوثائق المحاسبية ، ولكن ليس من حق المحقق فحص مضمونها.
- 4- جرد قيم الصندوق .
- 5- كشف أسعار البيع المطبقة من قبل المؤسسة .

الفصل الثاني الإطار التطبيقي و الميداني لدراسة الأثر الفعال للتدقيق الجبائي على التهرب الضريبي من وجهة نظر المؤسسة محل الدراسة - مديرية الضرائب لولاية الشلف نموذجاً -

فبعد فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل والمضمون تم استخلاص بعض الملاحظات أهمها :

1- وجود دفتر اليومية العامة مرقم ومؤشر عليه من طرف المحكمة المختصة إقليمياً.

2- وجود دفتر الجرد مرقم ومؤشر عليه من طرف المحكمة المختصة إقليمياً.

3- وجود دفتر الأجور مرقم ومؤشر عليه من طرف المحكمة المختصة إقليمياً.

4- وجود التصريحات السنوية وهي مودعة في آجالها القانونية.

5- وجود اليوميات المساعدة للمشتريات ،المبيعات ، الصندوق ،البنك ، العمليات المختلفة.

6- وجود التصريحات الشهرية الجبائية و شبه الجبائية الأخرى وهي مودعة في آجالها القانونية.

وقد حرر محضر معاينة لهذا التدخل بنفس التاريخ يحمل الرقم 2019/102، و سلم للمكلف نسخة من المحضر بعد الاطلاع عليه و توقيعه من طرفه.

وطبقاً لأحكام المواد 09 و 10 و 11 من القانون التجاري والمادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية والمادة 191 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وأحكام النظام المحاسبي المالي فان محاسبة المكلف تستوفي الشروط القانونية المنصوص عليها من حيث الشكل والمضمون.

الفرع الأول : النقائص و الإغفالات التي تحتويها محاسبة المكلف

قامت الفرقة (ب) بالإستعانة بالمعلومات الواردة من الأطراف الخارجية ، ومن خلال الإطلاع على حسابات المؤسسة في البنوك، وبعد الفحص والتدقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية وجدت عدة نقائص و إغفالات من قبل المكلف، ويمكن تلخيصها في النقاط التالية :

* تم تدارك رقم الأعمال المغفل (غير مصرح به) استناداً إلى مشتريات غير مصرح بها والواردة من عند المورد 1 بتاريخ 2019/11/05 تحمل الرقم 2019/658 كما هي موضحة بالجدول الآتي :

جدول رقم (3) : فواتير شراء غير مصرح بها لسنة 2015 الوحدة: دج

رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة	مبلغ الفاتورة خارج الرسم	المورد
4837	2015/09/08	1.198.448	المورد 1
المجموع		1.198.448	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف

الفصل الثاني الإطار التطبيقي و الميداني لدراسة الأثر الفعال للتدقيق الجبائي على التهرب الضريبي من وجهة نظر المؤسسة محل الدراسة - مديرية الضرائب لولاية الشلف نموذجاً -

جدول رقم (4) : فواتير شراء غير مصرح بها لسنة 2016 الوحدة: دج

رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة	مبلغ الفاتورة خارج الرسم	المورد
01117	2016/11/28	841.121	المورد 1
00118	2016/11/29	682.243	
المجموع		1.523.364	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف.

الفرع الثاني: إعادة تكوين أسس الضريبة، تحديد الحقوق و الغرامات و تبليغ النتائج الأولية للتحقيق المحاسبي

أولاً: تحديد الأسس الضريبية

بعد إجراء عملية التدخل الأولي ودراسة الدفاتر و الوثائق المحاسبية و التصريحات الشهرية و السنوية اتضحت لنا بعض النقائص (السالفة الذكر) ، وبالرغم من هذه النقائص فإن محاسبة المكلف تبقى مقبولة ، حيث انتقل بعدها المحقق إلى عملية إعادة تشكيل الأسس الضريبية و تبليغ النتائج الأولية.

***تحديد رقم الأعمال** : تم تحديده بالاعتماد على فواتير البيع المقدمة و مقارنتها بفواتير الشراء المقدمة وكذا الكشوف البنكية، حيث تبين وجود رقم أعمال مغفل (غير مصرح به) استناداً إلى مشتريات غير مصرح بها غير أنها لا تظهر في فواتير البيع ولا ضمن مخزون آخر مدة ، وعليه تم اعتبارها بأنها بيعت وذلك بتطبيق هامش الربح الخام المطبق من طرف المكلف لتحديد رقم الأعمال غير المصرح للسنتين 2015-2016.

***تحديد الربح** : تم تحديد الربح المحقق بإضافة رقم الأعمال غير المصرح والأعباء غير المبررة إلى الربح المصرح بعد حسم الرسم على النشاط المهني الناتج عن الزيادة في رقم الأعمال .

***تحديد الدخل** : تم تحديده باعتماد الربح المحقق.

***تحديد الرسم على القيمة المضافة** : ويكون في

- مجال رقم الأعمال: تم إخضاع رقم الأعمال غير المصرح إلى معدل 7%، نظراً لوجود مشتريات غير مصرح بها من طرف المكلف .

- مجال حسم الرسوم على المشتريات: بعد فحص فواتير الشراء وكذا الرسوم المحسومة تبين بأنه تم حسم الرسم على القيمة المضافة لفواتير غاب فيها نمط الدفع و أخرى بسبب نمط الدفع لأجل.

الفصل الثاني الإطار التطبيقي و الميداني لدراسة الأثر الفعال للتدقيق الجبائي على التهرب الضريبي من وجهة نظر المؤسسة محل الدراسة - مديرية الضرائب لولاية الشلف نموذجاً -

1- تحديد رقم الأعمال غير المصرح والإجمالي :

تم تقدير رقم الأعمال المغفل بتطبيق هامش الربح المصرح به من طرف المكلف والمقدر بـ 9.5 % لسنة 2015 و 13.04 % بالنسبة لسنة 2016، و يكون تحديده وفق الجدول التالي :

ملاحظة: رقم الأعمال المحقق (الإجمالي) = رقم الأعمال المصرح به + رقم الأعمال المغفل (الغير مصرح)

جدول رقم (5) : تحديد رقم الأعمال غير المصرح والإجمالي الوحدة: دج

رقم الأعمال الإجمالي	رقم الأعمال المصرح	رقم الأعمال المغفل	هامش الربح	مبلغ المشتريات الغير مصرح بها	التعيين السنوات
29.350.171	28.037.870	1.312.301	% 9.5	1.198.448	2015
25.105.485	23.383.474	1.722.011	% 13.04	1.523.364	2016
145.125.456	145.125.456	/	/	لا شيء	2017
214.779.748	214.779.748	/	/	لا شيء	2018

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف.

2- تحديد الربح: الربح المحقق = الربح المصرح به + رقم الأعمال المدمج + الفرق بين رقم الأعمال المصرح به في (G50) والميزانية + أعباء مدمجة (فارق في قسط الإهلاك) - (المشتريات الغير مصرح بها + الرسم على النشاط المهني).

- تحديد الأعباء المدمجة (الفارق في قسط الإهلاك):

جدول رقم (6) : تحديد الأعباء المدمجة (الفارق في قسط الإهلاك) الوحدة: دج

التعيين السنة	الأساس الخاضع للاهلاك المصرح	الأساس الخاضع للاهلاك	المدة	النسبة	قسط الاهتلاك المصرح به	قسط الاهتلاك الفارق
2015	5.434.017	5.094.017	5 أشهر	% 20	452.834	28.333
2016	5.434.017	5.094.017	12 شهرا	% 10	543.401	34.000
2017	5.434.017	5.094.017			543.401	34.000
2018	5.434.017	5.094.017			543.401	34.000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف.

الفصل الثاني الإطار التطبيقي و الميداني لدراسة الأثر الفعال للتدقيق الجبائي على التهرب الضريبي من وجهة نظر المؤسسة محل الدراسة - مديرية الضرائب لولاية الشلف نموذجا -

ملاحظة: فيما يتعلق بسنة 2017 فإنه بالإضافة الى الفارق في قسط الاهتلاك تم ادماج مبلغ 415.994 إلى الربح وهي عبارة عن أعباء غير مبررة أدرجت ضمن أعباء الضرائب .

- تحديد الربح الصافي المحقق: يحدد وفق الجدول التالي

جدول رقم (7) : تحديد الربح الصافي المحقق الوحدة: دج

2018	2017	2016	2015	السنوات التعيين
2.273.145	2.010.837	608.844	196.601	الربح المصرح به
/	/	1.722.011	1.312.301	رقم الأعمال المدمج
34.000	415.994+34.000	34.000	28.333	أعباء مدمجة
/	/	(1.523.364-)	(1.198.448-)	المشتريات غير المصرح بها
/	/	(34.440-)	(26.246-)	الرسم على النشاط المهني
2.307.145	2.460.831	807.051	312.541	الربح المحقق

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف.

3- تحديد حسم الرسم على المشتريات : تحدد وفق الجدول التالي :

جدول رقم (8) : تحديد حسم الرسم على المشتريات الوحدة: دج

الفارق		الرسوم المصرح بها	الرسوم المحققة	تفصيل السنة
مدين +	دائن -			
/	/	5.420.340	5.420.340	2015
101.918	/	2.888.834	2.786.916	2016
/	/	21.791.437	21.791.437	2017
825.971	/	36.817.775	36.078.750	2018

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف.

الفصل الثاني الإطار التطبيقي و الميداني لدراسة الأثر الفعال للتدقيق الجبائي على التهرب الضريبي من وجهة نظر المؤسسة محل الدراسة - مديرية الضرائب لولاية الشلف نموذجاً -

جدول رقم (9) : جدول تفصيلي للرسوم المسترجعة الوحدة: دج

المورد	رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة	المبلغ خارج الرسم	الرسم على ق. م	سبب الرفض
المورد 2	504	2016/03/20	339.037	23.732	نمط الدفع
	308	2016/02/28	1.116.944	78.186	لاجل
المورد 3	2876	2018/10/07	445.256	84.599	
	1588	2018/06/02	428.958	81.502	
المورد 4	1400001	2018/10/30	614.000	116.660	غياب
	1400002	2018/11/10	661.300	125.647	نمط
	1400003	2018/11/18	661.300	125.647	الدفع
	06	2018/12/22	753.400	143.146	
	07	2018/12/24	783.000	148.770	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف.

ملاحظات :

*متعلقة بحساب الزيادات في رقم الأعمال :

الزيادات في رقم الأعمال = رقم الأعمال الخاضع المحقق - رقم الأعمال الخاضع المصرح وفق G50.

*جداول تحديد الحقوق والغرامات : إذا كان هناك فرق بين ما صرح به المكلف وبين ما وجده المحقق فإنه يكون

هناك تغريم مباشر حسب نص المادة 193 من (ق.ض.م) لسنة 2019 ويكون حسب السلم التالي :

- 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 يقل عن مبلغ 200.00 دج أو يساويه.

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

الفصل الثاني الإطار التطبيقي و الميداني لدراسة الأثر الفعال للتدقيق الجبائي على التهرب الضريبي من وجهة نظر المؤسسة محل الدراسة - مديرية الضرائب لولاية الشلف نموذجاً -

ثانيا: تحديد الحقوق و الغرامات :

1- تحديد الحقوق و الغرامات للرسم على النشاط المهني : تحدد وفق الجدول التالي

جدول رقم (10) : تحديد الحقوق و الغرامات للرسم على النشاط المهني الوحدة: دج

2018	2017	2016	2015	السنوات التعيين
214.779.748	145.125.456	25.105.485	29.350.171	رقم الاعمال المصحح
214.779.748	145.125.456	23.383.474	28.037.870	رقم الاعمال المصحح به
/	/	1.722.011	1.312.301	الفارق
%02	%02	%02	%2	المعدل
4.295.595	2.902.509	502.109	587.003	الحقوق الواجبة
4.295.591	2.902.504	467.669	560.757	الحقوق المدفوعة
/	/	34.440	26.246	صافي الحقوق
/	/	%10	%10	نسبة الغرامة
/	/	3.444	2.625	مبلغ الغرامة
لا توجد تسوية	لا توجد تسوية	37.884	28.871	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبيين بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف.

من خلال الجدول نستنتج أنها توجد حقوق مغفلة والتي التزم عليها فرض غرامات وذلك حسب السنوات التالية :

- سنة 2015: الحقوق المستحقة هي 587.003.00 دج فيما بلغت الحقوق المسددة بواسطة G50 هي 560.757.00 دج ، ومنه تكون الحقوق المغفلة 26.246.00 دج وعليه تطبق غرامات الوعاء بنسبة 10% من الحقوق المغفلة بحيث يكون مجموع الحقوق والغرامات المستحقة 28.871.00 دج .

- سنة 2016 : تأخذ نفس معالجة سنة 2015، بحيث يكون مجموع الحقوق والغرامات المستحقة 37.884.00 دج .

- سنة 2017 و 2018: لا توجد أي تسوية تذكر.

الفصل الثاني الإطار التطبيقي و الميداني لدراسة الأثر الفعال للتدقيق الجبائي على التهرب الضريبي من وجهة نظر المؤسسة محل الدراسة - مديرية الضرائب لولاية الشلف نموذجا -

2- تحديد الحقوق و الغرامات للرسم على القيمة المضافة : تحدد وفق الجدولين التاليين :

جدول رقم (11) : تحديد الحقوق و الغرامات للرسم على القيمة المضافة بنسبة 17% و 19% الوحدة: دج

التعيين	السنوات	2015	2016	2017	2018
رقم الاعمال المصحح		23.626.814	12.511.000	128.478.291	205.443.745
رقم الاعمال المصرح به		23.626.814	12.511.000	128.478.291	205.443.745
الفارق		/	/	/	/
المعدل		17%	17%	19%	19%
الحقوق الواجبة		4.016.558	1.126.870	24.410.875	39.034.311
الحقوق المدفوعة		4.016.520	1.126.863	24.410.875	39.034.311
صافي الحقوق		/	/	/	/
دمج الرسوم على المشتريات		/	101.918	/	825.971
مجموع الحقوق المغفلة		/	101.918	/	825.971
نسبة الغرامة		/	15%	/	25%
مبلغ الغرامة		/	15.288	/	206.493
مجموع الحقوق		لا توجد تسوية	117.206	لا توجد تسوية	1.032.464

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف.

من خلال الجدول نلاحظ عدم وجود حقوق مغفلة، ولكن مع دمج الرسوم على المشتريات فتصبح هناك حقوق مغفلة والتي التزم عليها فرض غرامات وذلك حسب السنوات التالية :

- بالنسبة لسنة 2016: كانت الحقوق المستحقة هي 4.016.558.00 دج فيما كانت الحقوق المسددة بواسطة G50 هي 4.016.558.00 دج ومنه تكون الحقوق المغفلة معدومة ومع دمج الرسوم على المشتريات والتي تقدر بـ 101.918.00 دج يصبح مجموع الحقوق المغفلة 101.918.00 دج وعليه تطبق غرامات الوعاء بنسبة 15% من الحقوق المغفلة يكون مجموع الحقوق والغرامات المستحقة على المكلف هو 117.206.00 دج.

- سنة 2018: تأخذ نفس معالجة سنة 2016 مع إدماج الرسوم على المشتريات، بحيث يصبح المبلغ المستحق على المكلف لسنة 2018 هو 1.032.464.00 دج.

- أما بالنسبة لسنة 2015 و 2017 فلا توجد أي تسوية تذكر.

الفصل الثاني الإطار التطبيقي و الميداني لدراسة الأثر الفعال للتدقيق الجبائي على التهرب الضريبي من وجهة نظر المؤسسة محل الدراسة - مديرية الضرائب لولاية الشلف نموذجاً -

جدول رقم (12) : تحديد الحقوق و الغرامات للرسم على القيمة المضافة بنسبة 07% و 09% الوحدة: دج

2018	2017	2016	2015	السنوات التعيين
9.336.003	16.647.165	12.594.485	5.723.357	رقم الاعمال المصحح
9.336.003	16.647.165	10.872.474	4.411.056	رقم الاعمال المصحح به
/	/	1.722.011	1.312.301	الفارق
09%	09%	07%	07%	المعدل
840.240	1.498.245	881.613	400.635	الحقوق الواجبة
840.240	1.498.245	761.073	308.774	الحقوق المدفوعة
/	/	120.540	91.861	صافي الحقوق
/	/	/	/	دمج الرسوم على المشتريات
/	/	120.540	91.861	مجموع الحقوق المغفلة
/	/	15%	15%	نسبة الغرامة
/	/	18.081	13.779	مبلغ الغرامة
لا توجد تسوية	لا توجد تسوية	138.621	105.640	مجموع الحقوق

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف.

من خلال الجدول نستنتج أنه توجد حقوق مغفلة والتي التزم عليها فرض غرامات وذلك حسب السنوات التالية :

- بالنسبة لسنة 2015: كانت الحقوق المستحقة هي 400.635.00 دج فيما كانت الحقوق المسددة بواسطة G50 هي 308.774.00 دج ومنه تكون الحقوق المغفلة 91.861.00 دج ، وعليه تطبق غرامات الوعاء بنسبة 15% من الحقوق المغفلة يكون مجموع الحقوق والغرامات المستحقة على المكلف هو 105.640.00 دج.

- سنة 2016: تأخذ نفس معالجة سنة 2015، مع تطبيق غرامات الوعاء بنسبة 15% من الحقوق المغفلة يكون مجموع الحقوق والغرامات المستحقة على المكلف لسنة 2016 هو 138.621.00 دج .

- أما بالنسبة لسنة 2017 و 2018 فلا توجد أي تسوية تذكر.

3- تحديد الحقوق و الغرامات للضريبة على المرتبات والأجور :

بعد فحص سجل الأجور والتصريحات السنوية "BIS 301" وكذلك التصريحات الشهرية اتضح انه لا توجد تسوية للسنوات 2015، 2016 و 2017 أما سنة 2018 فتم تسويتها على النحو التالي:

الفصل الثاني الإطار التطبيقي و الميداني لدراسة الأثر الفعال للتدقيق الجبائي على التهرب الضريبي من وجهة نظر المؤسسة محل الدراسة - مديرية الضرائب لولاية الشلف نموذجاً -

جدول رقم (13) : تحديد الحقوق و الغرامات للضريبة على المرتبات والأجور الوحدة: دج

السنة	العنوان
2018	
1.796.760	الأساس المحقق
1.486.800	الاساس المصرح به
309.960	الفارق
20%	المعدل
61.992	الحقوق الواجبة
15%	نسبة الغرامة
9.298	مبلغ الغرامة
71.290	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف.

4- تحديد الحقوق و الغرامات للضريبة على الدخل الإجمالي : يكون وفق الجدول التالي

جدول رقم (14) : تحديد الحقوق و الغرامات للضريبة على الدخل الإجمالي الوحدة: دج

السنوات	التعيين	2015	2016	2017	2018
	الربح الصافي المحقق	312.541	807.051	2.460.831	2.307.145
	الربح الصافي المصرح به	196.601	608.844	2.010.837	2.273.145
	الفارق في الربح	115.940	198.207	449.994	94.000
	المعدل	B	20%	B	B
	الحقوق الواجبة	38.508	161.410	729.290	675.500
	الحقوق المدفوعة	15.320	5.000	571.792	663.600
	صافي الحقوق	23.188	156.410	157.498	11.900
	نسبة الغرامة	10%	15%	15%	10%
	مبلغ الغرامة	2.318	23.461	23.624	1.190
	المجموع	25.506	179.871	181.122	13.090

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف.

الفصل الثاني الإطار التطبيقي و الميداني لدراسة الأثر الفعال للتدقيق الجبائي على التهرب الضريبي من وجهة نظر المؤسسة محل الدراسة - مديرية الضرائب لولاية الشلف نموذجاً -

ملاحظة : تم تطبيق معدل 20% على الدخل المحقق لتحديد مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي كون المكلف خاضع للنظام المبسط وذلك لسنة 2016.

من خلال الجدول نستنتج أن هناك حقوق مغفلة والتي إنترم عليها فرض غرامات وذلك حسب السنوات التالية :
-بالنسبة لسنة 2015: الحقوق المستحقة هي 38.508.00 دج فيما كانت الحقوق المسددة 15.320.00 دج، ومنه تكون صافي الحقوق المغفلة 23.188.00 دج وعليه تطبق غرامات الوعاء بنسبة 10% من الحقوق المغفلة بحيث يصبح المبلغ الجديد المستحق على المكلف هو: 25.506.00 دج .
-السنوات 2016 و 2017 و 2018، تأخذ نفس المعالجة لسنة 2015.

5- الجدول العام للحقوق والغرامات : يكون الجدول العام للحقوق والغرامات على النحو التالي :

جدول رقم (15) : الجدول العام للحقوق والغرامات الوحدة: دج

التعيين	الحقوق	الغرامات	مجموع الحقوق والغرامات
الرسم على النشاط المهني	60.686	6.069	66.755
الرسم على القيمة المضافة	1.140.290	253.641	1.393.931
الضريبة على الدخل والمرتببات	61.992	9.298	71.290
الضريبة على الدخل الإجمالي	348.996	50.593	399.589
المجموع	1.611.964	319.601	1.931.565

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف.

ثالثاً : تبليغ النتائج الأولية للتحقيق المحاسبي

بتاريخ 2019/12/15 وبعد إعادة تكوين أسس الإخضاع قام المحقق بإبلاغ المكلف بوضعيته الجبائية الجديدة المتوصل إليها نتيجة التحقيق بتبليغ موسى عليه مع وصل استلام (انظر الملحق رقم 2) ، وذلك عن طريق تبليغ أولي يتعلق بسنة 2015 يحمل الرقم 2019/1241 ، كما تم تبليغ المعني بالتحقيق بتبليغ أولي تكميلي يتعلق بباقي السنوات (2016-2017-2018) يحمل الرقم 2020/101 بتاريخ 2020/02/02، وهذا بعد تقديمهما إلى المدير الفرعي للرقابة الجبائية للإطلاع عليهما من أجل التأشير عليهما قبل إرسالهما، حيث كان التبليغ مفصلاً بأرقام وجداول تسمح للمكلف بفهم التعديلات في الأسس و القواعد، من أجل الرد عليها بملاحظاته أو قبولها، وتم منح المكلف مدة 40 يوماً وهي المهلة القانونية للرد (حسب المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية)، بالإضافة يجب الإشارة إلى أن المكلف بالضريبة له الحق في الإستعانة بمسئشار من إختياره من أجل مناقشة إقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة عنها ، واحتوى التبليغ على:

الفصل الثاني الإطار التطبيقي و الميداني لدراسة الأثر الفعال للتدقيق الجبائي على التهرب الضريبي من وجهة نظر المؤسسة محل الدراسة - مديرية الضرائب لولاية الشلف نموذجا -

- النقائص المكتشفة عند فحص الملف الجبائي.

- عدم التوافق الملاحظ ما بين الدخول المصرحة وتلك المعاد تشكيله .

- طريقة وكيفية التعديلات والتسويات المقترحة .

رابعا: ردود المكلف على نتائج التبليغ الأولي للتحقيق المحاسبي

بعد تلقي المكلف الخاضع للتحقيق الإشعار المذكور أعلاه مفصلا لكل نتيجة متوصل إليها خلال التحقيق، قام المكلف بالرد المسجل تحت رقم 2020/437 المؤرخ في 2020/03/08 و الوارد في الآجال القانونية والذي يلتمس من خلاله ما يلي:

- مراجعة الرسم على المشتريات .

و بعد جلسة حوار متبادل بتاريخ 2020/03/05 وبحضور المكلف بالتحقيق تم تحرير محضر بهذا الشأن يحمل الرقم 2020/76، حيث تقرر إلغاء الرسوم المتعلقة ب المورد 2 ، وهذا وفق الوصلات المقدمة وتقرر الإبقاء على الرسوم المتعلقة ب المورد 3 و المورد 4 و ذلك لعدم توفر التبريرات الكافية. وعليه أصبحت الوضعية الجبائية على النحو التالي :

جدول رقم (16) : تحديد حسم الرسم على المشتريات بعد التعديل الوحدة: دج

الفارق		الرسوم المصرح بها	الرسوم المحققة	تفصيل السنة
مدین +	دائن -			
/	/	5.420.340	5.420.340	2015
/	/	2.888.834	2.888.834	2016
/	/	21.791.437	21.791.437	2017
825.971	/	36.817.775	36.078.750	2018

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف.

الفصل الثاني الإطار التطبيقي و الميداني لدراسة الأثر الفعال للتدقيق الجبائي على التهرب الضريبي من وجهة نظر المؤسسة محل الدراسة - مديرية الضرائب لولاية الشلف نموذجاً -

جدول رقم (17) : حساب الرسوم المدمجة الوحدة: دج

السنة	مبلغ الرسم	نسبة الغرامة	مبلغ الغرامة	المجموع
2015	لاشيء	/	/	/
2016	لاشيء	/	/	/
2017	لاشيء	/	/	/
2018	825.971	%25	206.493	1.032.464
المجموع	825.971	/	206.493	1.032.464

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف.

- الرسم على القيمة المضافة بمعدل 17% و 19% : بدون تغيير.

- الرسم على القيمة المضافة بمعدل 07% و 09% : بدون تغيير.

- الرسم على النشاط المهني : بدون تغيير.

- الضريبة على الدخل الاجمالي : بدون تغيير.

- الضريبة على المرتبات والاجور : بدون تغيير.

وعليه يصبح الجدول العام للحقوق والغرامات على النحو التالي :

جدول رقم (18) : الجدول العام للحقوق والغرامات المعدل الوحدة: دج

التعيين	الحقوق	الغرامات	مجموع الحقوق والغرامات
الرسم على النشاط المهني	60.686	6.069	66.755
الرسم على القيمة المضافة	1.038.372	238.353	1.276.725
الضريبة على الدخل والمرتبات	61.992	9.298	71.290
الضريبة على الدخل الإجمالي	348.996	50.593	399.589
المجموع	1.510.046	304.313	1.814.359

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف.

المطلب الثالث : التبليغ النهائي و إقفال التحقيق

بعد عملية التبليغ الأولي لنتائج التحقيق تأتي عملية التبليغ النهائي و إقفال التحقيق .

أولاً : التبليغ النهائي بنتائج التحقيق

بما أن المكلف رد على الإشعار في الفترة القانونية المحددة، وبعد إعادة النظر في الوضعية الجبائية من طرف المحققين استناداً لما جاء في رد المكلف نظراً لتقدمه تبريرات ساهمت في تعديل الأسس الضريبية، تقرر تبليغ المعني بالتحقيق بتبليغ نهائي يحمل الرقم 489 بتاريخ 2020/04/05. (انظر الملحق رقم 3)

ثانياً : إقفال التحقيق :

بعد استلام المكلف بالتحقيق للتبليغ بالتقويم النهائي لعملية التحقيق تأتي عملية إقفال التحقيق الذي يتعلق بتدوين كل عناصر الإخضاع وإعداد التقرير وكذلك إصدار جداول الإخضاع التي تتضمن كل الضرائب والرسوم المطلوب تسديدها والخاصة بالسنوات الأربع التي شملتها عملية التحقيق .

وجداول الإخضاع هي عبارة عن وثيقة فردية تسمى سلسلة (D) رقم 41 تتضمن المعلومات التالية : اسم ولقب المكلف ، نشاط المكلف ، عنوان المكلف ، رقم المادة ، رقم التعريف الإحصائي ، رقم التعريف الجبائي .

إضافة إلى المعلومات السابقة ، فإن هذه الجداول تتضمن جملة من الضرائب التي تم إجراء التعديل عليها : TAP , TVA , IRG ، بالإضافة إلى الغرامات الواجبة تسديدها اتجاه الخزينة العمومية ، وفي الأخير ترسل نسخة إلى المكلف ، وأخرى إلى قباضة الضرائب التي تخص المكلف من أجل التحصيل.

المبحث الثالث : دراسة حالة في التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة

بعد القيام بدراسة وبحث شامل مفصل مسبق للمعاملات التي قام بها المكلف (المؤسسة ع) مع مختلف الأشخاص وبعد التأكد بأن المكلف قام بصرف مبالغ ضخمة مقارنة بالإيرادات التي صرح بها ، أي أنه قد ثبت أن مصاريفه ونفقاته تفوق إيراداته ولهذا فقد تم برمجة ملف هذا المكلف للخضوع للرقابة المعمقة.

المطلب الأول : التحضير لعملية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

يقوم المحقق في هذه المرحلة بسحب ملف المكلف المعني من المفتشية قصد الإطلاع على بعض الأمور، فيقوم بعد ذلك بإرسال إشعار بالتحقيق للمكلف المعني بالتحقيق ثم يطلب من هذا الأخير المعلومات التي يمكن أن تساعد.

الفصل الثاني الإطار التطبيقي و الميداني لدراسة الأثر الفعال للتدقيق الجبائي على التهرب الضريبي من وجهة نظر المؤسسة محل الدراسة - مديرية الضرائب لولاية الشلف نموذجاً -

أولاً : بطاقة فنية حول المكلف المعني

إن هذا المكلف الذي سيخضع لعملية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة ، يتمثل في مؤسسة تأجير و تسيير الهياكل التجارية، الساكن بالشلف، مسجل تحت رقم التعريف الجبائي 70060231900444 و تحت رقم المادة 02310400441 بالنسبة للضريبة على الدخل الاجمالي.

ثانياً : إرسال إشعار بالتحقيق في الرقابة المعمقة

لقد تم إرسال إشعار بالتحقيق قصد إعلام المكلف أنه سيخضع لعملية الرقابة المعمقة في الوضعية الجبائية الشاملة فيما يخص الضرائب، الحقوق و الرسوم التالية: الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)، بواسطة الإشعار رقم: 2019/230 المؤرخ في 2019/05/18 للفترة الغير متقادمة والممتدة من 2015/01/01 إلى غاية 2018/12/31 الخاصة بالمكلف و أولاده القصر وجميع الأشخاص اللذين هم تحت كفالته في السقف الجبائي طبقاً للمادة 06 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. (انظر الملحق رقم 4)

حيث تم استلام المكلف لهذا الإشعار بتاريخ 2019/05/24 عن طريق البريد الموصي عليه والمرفق بميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية والتصريح بالذمة المالية، وقد تم إخبار المكلف بأنه سيخضع لعملية الرقابة المعمقة مع ذكر السنوات المعنية (4 سنوات على الأكثر) ، ويتم منحه 40 يوماً على الأقل لتحضير الوثائق والمعلومات اللازمة وهذا ابتداءً من تاريخ استلام الإشعار. كما أنه بإمكانه الإستعانة بمستشار من إختياره، حيث حدد يوم السادس عشر من شهر جوان 2019 أول يوم للمعاينة الميدانية تم تحرير محضر معاينة بهذا الشأن في نفس التاريخ المذكور أعلاه يحمل رقم 2019/53 حيث صرحتم خلاله بما يلي:

- تتلقون مداخلكم بصفة حصرية من نشاطكم المتمثل في مؤسسة تأجير وتسيير الهياكل التجارية.

ثالثاً : طلب المعلومات

تم إرسال أو تقديم طلب معلومات عن وضعية الذمة المالية للمكلف أو أحد الأشخاص الذين يكفلهم وهذا قصد معرفة المقر الجبائي الخاص بالمكلف والتصريح بالامتلاكات، حيث تم إرسال إشعار بالتسوية (نسخة من الإشعار بالتسوية ممثلة بالملحق رقم 5) وتبعاً بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة المسلم والمرفق بميثاق المكلف بالضريبة و التصريح بالامتلاكات، حيث قدم المكلف تصريح بتاريخ 2019/06/17 لا يتضمن أية امتلاكات عقارية و لا منقولة ما عدى الحسابات البنكية التي يحوزها والمبينة على النحو التالي:

1- الأموال المنقولة :

- الحسابات البنكية ودفاتر التوفير والحسابات الجارية:

كشف لحساب بنكي شخصي مفتوح بالعملة الوطنية ببنك التنمية المحلية (179) وكالة تنس (رقم: 4002239140-75).

الفصل الثاني الإطار التطبيقي و الميداني لدراسة الأثر الفعال للتدقيق الجبائي على التهرب الضريبي من وجهة نظر المؤسسة محل الدراسة - مديرية الضرائب لولاية الشلف نموذجاً -

جدول رقم (19) : تبيان رصيد حساب بنك التنمية المحلية (179) وكالة تنس الوحدة: دج

السنة	تفصيل	رصيد من 01/01 من السنة	رصيد إلى 12/31 من السنة
2017		00.00	00.00
2018		00.00	(+) 8.173

المصدر: وثيقة مستخرجة من مصلحة الرقابة الجبائية بالاعتماد على تقرير التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

كشف لحساب بنكي مهني مفتوح بالعملة الوطنية ببنك الفلاحة والتنمية الريفية (279) وكالة بوزغاية الشلف (رقم: 300 006524).

جدول رقم (20) : تبيان رصيد حساب بنك الفلاحة والتنمية الريفية (279) وكالة بوزغاية الوحدة: دج

السنة	تفصيل	رصيد من 01/01 من السنة	رصيد إلى 12/31 من السنة
2016		(+) 0.00	(+) 1.323.046
2017		(+) 1.323.046	(+) 15.614
2018		(+) 15.614	0.00

المصدر: وثيقة مستخرجة من مصلحة الرقابة الجبائية بالاعتماد على تقرير التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

2- الأملاك المنقولة (حضيرة المركبات): لا شئ

تم الإمضاء على هذا المحضر بحضور هيئة التحقيق مع عدم الإدلاء بأية ملاحظات أخرى.

المطلب الثاني : سير عملية الرقابة المعقدة لمجمل الوضعية الجبائية

تبدأ هذه المرحلة بجمع المعلومات من المصالح التي تتعامل مع المكلف وهذا قبل انطلاق عملية التحقيق ، ثم تليها عملية تسوية الأسس الخاضعة للضريبة وهذا بإرسال إشعار بالتسوية للمكلف قصد إخباره بكل المستجدات.

أولاً : جمع المعلومات

للحصول على المعلومات اللازمة من المصادر التي بإمكانها امتلاك هذه الأخيرة تخص المعاملات التي قام بها المكلف، حيث غالباً ما تتمثل هذه الهيئات في المصالح التالية :

- البلدية: تنفيذ في معرفة فيما إذا قام المكلف بشراء عقارات أو كرائها أو لا.
- الولاية : معرفة فيما إذا قام المكلف باقتناء مركبات وهذا بالتقرب من مصلحة ترقيم المركبات .

الفصل الثاني الإطار التطبيقي و الميداني لدراسة الأثر الفعال للتدقيق الجبائي على التهرب الضريبي من وجهة نظر المؤسسة محل الدراسة - مديرية الضرائب لولاية الشلف نموذجاً -

- البنوك : معرفة كافة المعاملات المالية التي تخص المكلف كسحب قرض.
- مصلحة الجمارك : معرفة كافة عمليات الإستيراد والتصدير التي قام بها المعني.
- مديرية أملاك الدولة : معرفة فيما إذا قام المكلف بشراء أحد أملاك الدولة.
- ديوان الترقية العقارية : معرفة فيما إذا قام المكلف بشراء بيت أو محل .
- بناء على ارسالية تحمل رقم 2019/1735 محررة بتاريخ 2019/09/06 محررة من طرف المحافظة العقارية بالشلف المستلمة بتاريخ 2019/09/13 قسم البحث وتقديم المعلومات التي تتضمن ملاحظة سلبية لبطاقة المكلف و البطاقة العقارية للزوجة.
- بناء على ارسالية تحمل رقم 2019/983 محررة بتاريخ 2019/07/14 من طرف وكالة التسيير والتنظيم العقاريين الحضريين بالشلف المستلمة بتاريخ 2019/07/15 التي تتضمن ملاحظة سلبية تتعلق بالمكلف وبأولاده وبزوجته.
- بناء على ارسالية تحمل رقم 5123 محررة بتاريخ 2019/07/12 من طرف مديرية التنظيم والشؤون العامة لشلف، مصلحة التنظيم العام تؤكد عدم حيازة المكلف و زوجته على اي منقول.
- بناء على ارسالية تحمل رقم 2019/2478 محررة بتاريخ 2019/07/02 من طرف بلدية الزبوجة الشلف، تؤكد انه لم تصدر اية رخصة بناء باسم المكلف ولا باسم زوجته.
- بناء على عدة مراسلات تم اصدارها الى المديريات الجهوية التالية: قسنطينة، بشار، وهران، بسكرة، سعيدة، جيجل، غرداية، مفادها انه لم يتم هذا الاخير بأية اتفاقية لتأجير الاسواق بالمزاد مع البلديات المسيرة من طرف خزائن البلديات التابعة لها وهذا حسب الشهادات السلبية الصادرة من طرفها للفترة الممتدة من 2015.01.01 الى غاية 2019.01.01.

ثانيا : بداية عملية التحقيق

قام المحقق بقراءة وتحليل المعلومات المقدمة من طرف المكلف و مطابقتها مع المعلومات المتحصل عليها بعد البحث والتحري عبر كل المصادر وقد تم اكتشاف وجود فروقات وهذا ما يدل على عدم التصريح ببعض المعلومات ولهذا فقد طلب المحقق التفسيرات والتبريرات لهذه الفروقات وقد منح للمكلف مهلة 40 يوم من أجل الرد أو عدم الرد.

ثالثا : تحديد الوعاء الضريبي لمجمل الوضعية الجبائية

عند الإنتهاء من عملية فحص و معاينة الوثائق و المعلومات المقدمة و المتحصل عليها الخاصة بالنفقات و الإيرادات، ، حيث يتم تحديد الوعاء الضريبي لمجمل الوضعية الجبائية على النحو التالي :

الفصل الثاني الإطار التطبيقي و الميداني لدراسة الأثر الفعال للتدقيق الجبائي على التهرب الضريبي من وجهة نظر المؤسسة محل الدراسة - مديرية الضرائب لولاية الشلف نموذجاً -

1- الأموال المنقولة :

- الحسابات البنكية ودفاتر التوفير والحسابات الجارية:

كشف لحساب بنكي شخصي مفتوح بالعملة الوطنية ببنك التنمية المحلية (179) وكالة تنس (رقم 4002239140-75) عمليات مقيدة سنة 2018.

جدول رقم (21) : العمليات المقيدة بحساب بنك التنمية المحلية (179) وكالة تنس الوحدة: دج

المجموع	(Virt)التحويلات	(Verst)المدفوعات	تفصيل السنة
2.670.000	/	2.670.000	2017

المصدر: وثيقة مستخرجة من مصلحة الرقابة الجبائية بالاعتماد على تقرير التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

كشف لحساب بنكي مهني مفتوح بالعملة الوطنية ببنك الفلاحة والتنمية الريفية (279) وكالة بوزغاية الشلف (رقم 300 006524) عمليات مقيدة من: 01. 01. 2016 الى غاية 31. 12. 2018 .

جدول رقم (22) : العمليات المقيدة بحساب بنك الفلاحة والتنمية الريفية (279) وكالة بوزغاية الوحدة: دج

المجموع	(Virt)التحويلات	(Verst)المدفوعات	تفصيل السنة
12.908.000	/	12.908.000	2016
31.998.545	654.545	31.344.000	2017
90.073.895	647.595	89.426.300	2018

المصدر: وثيقة مستخرجة من مصلحة الرقابة الجبائية بالاعتماد على تقرير التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

2- الأملاك المنقولة (حضيرة المركبات):

- بموجب عقد الايجار رقم 2018/002 الذي يربط بلدية الشلف ممثلة برئيس المجلس الشعبي البلدي والسيد المكلف المعني بالتحقيق بصفته المستأجر الذي يتضمن موضوعه قبض حقوق الدخول والتوقف بسوق الجملة للخضر والفواكه (عنتر) حيث حدد مبلغ الايجار السنوي بـ 75.000.000 دج لمدة 03 سنوات ابتداء من 2018.03.01 الى غاية 2020.02.28.

- بموجب محضر تنصيب رقم 2018/014 بتاريخ 2018.01.02 المتضمن كراء قبض حقوق الدخول الى سوق المواشي والحيوانات بالشلف بمبلغ سنوي قدره 18.000.000 دج لمدة 03 سنوات ابتداء من 2018.01.03 الى غاية 2020.01.02 .

الفصل الثاني الإطار التطبيقي و الميداني لدراسة الأثر الفعال للتدقيق الجبائي على التهرب الضريبي من وجهة نظر المؤسسة محل الدراسة - مديرية الضرائب لولاية الشلف نموذجاً -

- بموجب عقد الايجار رقم 2018/01 مؤرخ في 2018.01.06 الذي يربط بلدية العين الصفراء ممثلة برئيس المجلس الشعبي البلدي والسيد المكلف المعني بالتحقيق بصفته المستأجر الذي يتضمن موضوعه قبض حقوق الدخول والمكان و رسم الذبح المتعلق بسوق المواشي والمذبح البلدي وسوق الخضر والفواكه وسوق الملابس حيث حدد مبلغ الايجار السنوي بـ 13.100.000 دج لمدة سنة ابتداء من 2018.01.01 إلى غاية 2018.12.31 .

3- المصاريف الشخصية والعائلية:

للقيام بالموازنة الشخصية تم تحرير محضر معاينة بتاريخ 2019.11.03 ممضي عليه من طرف المكلف وبحضور هيئة التحقيق يحمل رقم 2019/119، يتضمن تقويم عناصر المعيشة (مصاريف ونفقات مصرح بها) .

- مصاريف الغذاء = 20.000 دج (خلال الشهر).
 - مصاريف العلاج والدواء = 10.000 دج (خلال السنة).
 - مصاريف الكهرباء والغاز والماء = 12.000 دج (خلال الثلاثي).
 - مصاريف السياحة والسفر = 100.000 دج (خلال السنة).
 - مصاريف ترميم واصلاح ممتلكات عقارية = لا شيء (خلال السنة).
 - مصاريف ترميم واصلاح ممتلكات منقولة = لا شيء (خلال السنة).
 - مصاريف مختلفة اخرى = 8.000 دج (خلال السنة).
- مجموع المصاريف الشخصية والعائلية خلال السنة = 406.000 دج.

4- الأعباء المهنية:

- الفترة سنة 2016: التصريح الشهري للفصل الأول تم إيداعه بملاحظة لا شيء، أما الفصل الثاني والثالث والرابع لم يتم إيداعهم.

- الفترة سنة 2017:

جدول رقم (23) : جدول يلخص التصريحات الجبائية الخاصة بسنة 2017 الوحدة: دج

QUIT		حقوق الطابع	IRG/S		ر ن م	نفقات (حقوق الإيجار)	مقبوضات خام	الفترة
التاريخ	الرقم		المبلغ	الأساس				
/	/	/	/	/	/	/	/	الفصل الأول
07/11	100185	/	1.656	98.280	1.200	/	60.000	الفصل الثاني
09/15	100487	/	828	49.100	12.000	/	600.000	الفصل الثالث
01/15	100189	/	828	49.140	10.800	/	540.000	الفصل الرابع
/	/	/	3.312	196.520	24.000	/	1.200.000	المجموع

المصدر: وثيقة مستخرجة من مصلحة الرقابة الجبائية بالاعتماد على تقرير التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

الفصل الثاني الإطار التطبيقي و الميداني لدراسة الأثر الفعال للتدقيق الجبائي على التهرب الضريبي من وجهة نظر المؤسسة محل الدراسة - مديرية الضرائب لولاية الشلف نموذجاً -

- الفترة سنة 2018:

جدول رقم (24) : جدول يلخص التصريحات الجبائية الخاصة بسنة 2018 الوحدة: دج

QUIT		حقوق الطابع	رن م	نفقات (حقوق الإيجار)	مقبوضات خام	الفترة
التاريخ	الرقم					
11/13	100745	135.324	4.944	13.285.160	13.532.360	الفصل الأول
11/13	100747	90.696	4.559	8.841.650	9.069.600	أفريل
11/13	100749	89.350	5.300	8.670.000	8.935.000	ماي
11/13	100751	86.137	2.140	8.506.700	8.613.700	جون
09/02	100611	84.618	2.603	8.331.650	8.461.800	جويلية
11/13	100753	58.527	/	8.160.000	5.852.700	أوت
/	/	544.652	19.546	55.795.160	54.465.160	المجموع

المصدر: وثيقة مستخرجة من مصلحة الرقابة الجبائية بالاعتماد على تقرير التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

- أما فما يخص التسديدات للثلاثيات الثلاثة لسنة 2018 لسوق الجملة للخضر والفواكه وكامل مبلغ الإيجار لسوق الحيوانات والمواشي بذات البلدية لم يتم تسديدها مما ترتب فسخ العقود المبرمة لهذا الشأن بينكم وبين بلدية الشلف بناء على القرارات التالية:

- قرار بلدي رقم: 228 مؤرخ في: 2019.04.22 متعلق بسوق الخضر والفواكه (عنتر) الصادر عن بلدية الشلف.

- قرار بلدي رقم: 241 مؤرخ في: 2019.05.03 متعلق بسوق الحيوانات و المواشي الصادر عن ذات البلدية.

5- تحديد الاسس الخاضعة للضريبة على الدخل الاجمالي :

بعد عملية التحقيق والتدقيق في ملف المعني وبالاغتماد على العناصر المصرح بها لا سيما التصريحات الشهرية والسنوية وكذا الحساب المالي (الحسابات البنكية التي بحوزتكم) تم استنتاج العناصر التي يتم اعتمادها في تكوين الاسس الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي بتحديد المقبوضات الخام (جميع المدفوعات والتحويلات البنكية) وخصم منها نسبة 90% التي تمثل تسديدات حقوق إيجار مختلف الأسواق التي تدفع لفائدة خزينة البلدية و مختلف الأعباء المهنية.

رابعا : إعادة تأسيس الإيرادات السنوية

نظرا لعدم إمكانية فصل العمليات المالية الشخصية و المهنية (التجارية) فقد تم اعتماد طريقة الموازنة المالية الشاملة لتحديد الاسس الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي خلال السنوات الأربعة موضوع التحقيق .

الفصل الثاني الإطار التطبيقي و الميداني لدراسة الأثر الفعال للتدقيق الجبائي على التهرب الضريبي من وجهة نظر المؤسسة محل الدراسة - مديرية الضرائب لولاية الشلف نموذجاً -

حيث يتم تأسيس الإيرادات السنوية بحساب الفرق بين المداخل المحققة و النفقات السنوية للسنوات الأربعة المعنية بالتحقيق وفقاً للجدول التالي :

جدول رقم (25) : طريقة الموازنة المالية الشاملة الوحدة: دج

2018	2017	2016	2015	السنة تفصيل
				<u>مصدر النقديات المستعملة</u> <u>1/المقبوضات :</u>
غير مودع	287.887 (*)	لاشئ	لاشئ	*مداخل المحققة(المصرح بها) (مداخل حقوق دخول الأسواق) (مقبوضات خام محققة خلال السنة)
92.743.895	31.998.545	12.908.000	//	ب/حسابات الموازنة المهنية : *رصيد إلى 01/01 -حسابات بنكية
0.00	0.00	0.00	0.00	
92.743.895	31.998.545	12.908.000	0.00	المجموع
				<u>موضع النقديات المستعملة.</u> <u>ج/النفقات :</u>
19.546	24.000	//	//	*تخليص الضرائب المهنية (ر ن م)
//	199.832	//	//	*تكاليف العمال
544.652	//	//	//	*تسديد حقوق الطابع
83.469.505	28.798.690	11.617.200	//	*تسديدات حقوق إيجار مختلف الأسواق (90 %) (الدفع المحقق خلال السنة)
406.000	406.000	406.000	406.000	*مصاريف عائلية وشخصية د/-حسابات الموازنة المهنية : *رصيد إلى 12/31 -حسابات بنكية
0.00	0.00	0.00	0.00	
-84.439.703	-29.428.522	-12.023.200	-406.000	المجموع
+8.304.192	+2.570.023	+884.800	-406.000	الفارق

المصدر: وثيقة مستخرجة من مصلحة الرقابة الجبائية بالاعتماد على تقرير التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

الفصل الثاني الإطار التطبيقي و الميداني لدراسة الأثر الفعال للتدقيق الجبائي على التهرب الضريبي من وجهة نظر المؤسسة محل الدراسة - مديرية الضرائب لولاية الشلف نموذجاً -

ملاحظة :

- الدخل المصرح به خلال سنة 2013 (287.887*) لا يتم حسابه ضمن جدول الموازنة لتفادي الحساب المزدوج.

خامساً : حساب الضريبة على الدخل الإجمالي

جدول رقم (26) : تسوية الوعاء و حساب الحقوق و الغرامات للضريبة على الدخل الإجمالي الوحدة: دج

2018	2017	2016	2015	السنة تفصيل
8.304.192	2.570.023	884.800	406.000	الدخل الغير مصرح به
/	287.887	لاشيء	لاشيء	الدخل المصرح به أو الخاضع
8.304.192	2.282.136	884.800	406.000	الدخل الإجمالي الخاضع
%20	%20	%20	%20	النسبة المطبقة
1.660.838	514.004	176.960	81.200	الحقوق المستحقة
/	57.577	5.000	0.00	الحقوق المصرح بها.
1.660.838	456.427	171.960	81.200	باقي الحقوق المستحقة.
%25	%25	%15	%15	نسبة الغرامة.
415.209	114.106	25.794	12.180	مبلغ الغرامة.
2.076.047	570.533	197.754	93.380	المجموع

المصدر: وثيقة مستخرجة من مصلحة الرقابة الجبائية بالاعتماد على تقرير التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

حسبت الحقوق والغرامات طبقاً لأحكام المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

المطلب الثالث : نتائج التحقيق المعمق و إعلام المكلف

بعد إنتهاء عملية التحقيق و التوصل إلى القيام بالتسوية فيما يخص الأسس الخاضعة للضريبة على أكمل وجه وكذا العقوبات، تم إبلاغ المكلف بالنتائج الأولية للتحقيق بتاريخ 2019/12/02 تحت رقم 2019/1204 و إخباره بما تم التوصل إليه، في انتظار انقضاء مدة 40 يوم للرد على الإشعار الأولي. (انظر الملحق رقم 6)

أولاً : رد المكلف

يقوم المكلف بالرد على الإشعار مع تقديم ملاحظاته وتبريراته الجديدة وتوضيحات في حالة عدم اقتناعه بالضريبة المفروضة، وذلك من خلال الرد المسجل تحت رقم 2020/94 بتاريخ 2020.01.05، والذي يقبل من خلاله بنتائج التحقيق الأولية للسنوات محل التحقيق، وعدم ابداء أي اعتراض على النتائج المبلغة إليه.

الفصل الثاني الإطار التطبيقي و الميداني لدراسة الأثر الفعال للتدقيق الجبائي على التهرب الضريبي من وجهة نظر المؤسسة محل الدراسة - مديرية الضرائب لولاية الشلف نموذجاً -

ثانيا : إرسال الإشعار بالتقييم النهائي :

بعد استلام المحققين للرد، و نظرا لورود سهو في إصدار حقوق الضريبة على الدخل، تم تدارك هذا الخطأ وذلك بتطبيق الجدول عوض نسبة الإخضاع المقدر بـ 20%، وعلى هذا تم إرسال إشعار نهائي للنتائج النهائية التصحيحية للمعني بالتحقيق بتاريخ 2020/02/09 تحت رقم 2020/806 مؤمن عليها مع الإشعار بالاستلام (انظر الملحق رقم 7)، و عليه تكون الوضعية الجبائية النهائية على النحو التالي:

جدول رقم (27) : تسوية الوعاء وحساب الحقوق والغرامات للضريبة على الدخل الإجمالي المعدلة الوحدة: دج

2018	2017	2016	2015	السنة تفصيل
8.304.192	2.570.023	884.800	406.000	الدخل الغير مصرح به
/	287.887	لاشيء	لا شيء	الدخل المصرح به أو الخاضع
8.304.192	2.282.136	884.800	406.000	الدخل الإجمالي الخاضع
جدول	جدول	جدول	جدول	النسبة المطبقة
2.774.467	767.508	205.440	61.800	الحقوق المستحقة
/	57.577	5.000	0.00	الحقوق المصرح بها.
2.774.467	709.931	200.440	61.800	باقي الحقوق المستحقة.
%25	%25	%25	%15	نسبة الغرامة.
693.616	177.482	50.110	9.270	مبلغ الغرامة.
3.468.083	887.413	250.550	71.070	المجموع

المصدر: وثيقة مستخرجة من مصلحة الرقابة الجبائية بالاعتماد على تقرير التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

**** نتائج وملاحظات الدراسة الميدانية بمديرية الضرائب لولاية الشلف**

من خلال دراستنا الميدانية المتمثلة بالحالتين السابقتين المختلفتين من حيث النشاط الممارس ونوع الرقابة الجبائية المطبقة، واللذان تم اختيارهما من مجموعة الملفات الموجودة في مكتب الأبحاث والمراجعات التابعة للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية للولاية، والتي من خلالها تم ملاحظة مايلي:

- أن الأعوان المدققين يتبعون هطوات عملية التدقيق بانتظام وهذا تفاديا للوقوع في الأخطاء ولعدم إفسال مهمة الرقابة الجبائية.

الفصل الثاني الإطار التطبيقي و الميداني لدراسة الأثر الفعال للتدقيق الجبائي على التهرب الضريبي من وجهة

نظر المؤسسة محل الدراسة - مديرية الضرائب لولاية الشلف نموذجاً -

- تسليم الإشعار بالتحقيق سواء في المحاسبة أو في مجمل الوضعية الجبائية، أو إشعار تبليغ نتائج التحقيق سلمت للمكلف شخصياً أو تم إرسالها عن طريق البريد الموصى عليه مع إشعار بالتسليم و هذا ما التمسناه في الحاليتين.
- الحرص على تطبيق حق الاطلاع والمعاينة ساعد الأعوان المدققين على كشف الأخطاء والتجاوزات التي ارتكبت من طرف المكلفين عن قصد أو دون قصد، وهذا عن طريق طلب معلومات عديدة من الأطراف التي على علاقة مع المكلفين.
- كما لوحظ أنه عند فحص الوثائق المحاسبية تقبل بعضها وترفض الأخرى لأنها غير مقنعة و غير صادقة نظراً لغياب بعض الوثائق الإثباتية، كما أظهرت تدخلات الأعوان المدققين من خلال فحص الوثائق المحاسبية عن وجود تناقضات بين الإيرادات المحققة و النفقات السنوية بعد التأكد من مداخيل المكلف من الأطراف الخارجية (البنك، الزبائن)، وهذا ما التمسناه خلال دراستنا للحالة الثانية.
- فيما يخص القوانين الجبائية، فبعد دراستنا الميدانية تم التوصل إلى أم الأعوان المدققين على اطلاع دائم على القوانين الجبائية وخاصة قانون الإجراءات الجبائية عن طريق التعليمات الصادرة عن المديرية العامة للضرائب التي ساعدت كثيراً المدققين على أداء مهمتهم كما ينبغي، حيث تم تصحيح رقم الأعمال تبعا للمواد 18-19-20 من قانون الإجراءات الجبائية، كما أن العقوبات والغرامات التي فرضت على المكلفين كانت وفقاً لنص المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- تم إعادة تقييم رقم الأعمال وفقاً لما توصل إليه المدقق من خلال التدقيق في الوثائق المحاسبية ما أدى إلى تدارك رقم أعمال مغفل (غير مصرح)، والحرص على تطبيق القوانين الجبائية.
- كما يمكننا أن نقوم بعرض الحصيلة النهائية للضرائب والرسوم للحاليتين محل الدراسة، التي ساهمت الرقابة الجبائية في تحصيلها من جهة ومكافحة التهرب الضريبي من جهة أخرى:

جدول رقم (28) : الحصيلة الضريبية لدراسة الميدانية الوحدة: دج

المجموع	الحالة الثانية	الحالة الأولى	البيان
60.686		60.686	مبلغ الرسم على النشاط المهني الواجب تسديده
1.038.372		1.038.372	مبلغ الرسم على القيمة المضافة الواجب تسديده
61.992		61.992	مبلغ الضريبة على الدخل والمرتبات الواجب تسديده
4.095.634	3.746.638	348.996	مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي الواجب تسديده
5.256.684	3.746.638	1.510.046	المجموع
1.234.791	930.478	304.313	مجموع العقوبات و الغرامات
6.491.475			مجموع الحصيلة الضريبية

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقارير التحقيق.

الفصل الثاني الإطار التطبيقي و الميداني لدراسة الأثر الفعال للتدقيق الجبائي على التهرب الضريبي من وجهة نظر المؤسسة محل الدراسة - مديرية الضرائب لولاية الشلف نموذجاً -

من خلال استعراضنا لحصيلة الضرائب والرسوم للحالتين السابقتين محل الدراسة بمديرية الضرائب لولاية الشلف، تم التوصل إلى أن الرقابة الجبائية لها دور جد فعال في مكافحة التهرب الضريبي و منه زيادة التحصيل الجبائية، فما يمكن مشاهدته هو أنه بفضل الرقابة الجبائية بمختلف أنواعها (التحقيق في المحاسبة و التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية) تم رصد فارق كبير بين المبلغ المصرح أو المسدد و الحقوق الواجب تسديدها.

فالحقوق الواجبة التسديد في الحالتين المدروستين قدرت بـ: **5.256.684 دج** والتي تضم:

- الرسم على النشاط المهني **TAP**
- الرسم على القيمة المضافة **TVA**
- الضريبة على الدخل و المرتبات **IRG/SALAIRE**
- الضريبة على الدخل الإجمالي **IRG/REVENU**

وبوجود الفرق بين الحقوق المسددة و الواجب تسديدها فقد فرضت على المكلف غرامات وعقوبات قدرت بـ **1.234.791 دج** جعلت الحصيلة الجبائية ترتفع إلى **6.491.475 دج**، فلولا فعالية التدقيق الجبائي من خلال القوانين القائمة عليها و دور المحقق في القيام بعملية الرقابة الجبائية لحرمت الخزينة العمومية من حقها في الضرائب و الرسوم.

خلاصة الفصل:

تناولنا في هذا الفصل الدراسة التطبيقية التي أجريت بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية مصلحة المراجعات والأبحاث للمديرية الولائية للضرائب بولاية الشلف، حيث قمنا في بداية الفصل بتعريف المؤسسة و هيكلها التنظيمي، مع ذكر مهام كل مصلحة فيها، كما اشتملت الدراسة على مبحثين آخرين حيث خصص أحدهما لدراسة حالة مؤسسة تجارية خاضعة للتحقيق المحاسبي والذي كانت أهداف الدراسة كلها منحصرة فيه، أما الآخر فتم من خلاله دراسة حالة مؤسسة تجارية خدمائية خاضعة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

وأثناء تربصنا بمديرية الضرائب لولاية الشلف وبالضبط بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية، توصلنا من خلاله لمختلف الطرق و الإجراءات المتبعة لمختلف المراحل التي تمر بها عملية التدقيق الجبائي والتي تخص كل الضرائب والرسوم المتعلقة بالأربع سنوات الأخيرة للأنشطة الخاصة بكل مؤسسة، حيث توصل فيها المحققون إلى تأكيد المساهمة الفعالة التي يلعبها التدقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي، وذلك باستعمال مختلف الأدلة و البراهين التي تم إثباتها على المكلفين بالضريبة.

إذ يعد التدقيق الجبائي وسيلة وقائية و أداة فعالة، الهدف منها ضمان احترام المكلف بالضريبة للتشريعات المعمول بها وذلك للحفاظ على جزء كبير من الحصيلة الضريبية.

الخاتمة العامة

يشمل التدقيق الجبائي كل عمليات التحقيق التي تقوم بها الإدارة الضريبية للتحقيق في الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة، قصد الكشف عن مختلف الطرق و الوسائل الإحتيالية التي يقوم بها المكلفين للتملص من دفع الضريبة، التي بدورها تمثل مصدرا أساسيا و دائما لتغطية النفقات العامة للدولة.

و من خلال ما قدمناه في هذه الدراسة تبين لنا في جانبيها النظري و التطبيقي أن التدقيق الجبائي يساهم بشكل كبير في مكافحة التهرب الضريبي بفضل الدور الفعال الذي يلعبه كونه القاعدة الأساسية التي تركز عليها الإدارة الجبائية للتأكد من مصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلفين و الكشف عن الأخطاء سواء المتعمدة منها أو العفوية، و حتى تكون عملية التدقيق في محاسبة المكلفين ناجحة سخرت الإدارة الجبائية أعوان مهنيين مختصين ذوي كفاءات مهنية عالية، بالإضافة إلى الصلاحيات و الحقوق المخولة لهم للقيام بالمهمة على أكمل وجه، إلا أنه وبالرغم من كل هذه الإجراءات المسخرة يبقى نظام الرقابة الجبائية عاجز أمام العديد من النقائص، ما يؤدي إلى بروز ثغرة ينظر إليها بمنظار سلبي وتفتح الأبواب أمام المكلفين للتحايل و التهرب من دفع مستحقاته.

وحتى تكون هناك إجابة على الإشكالية المطروحة فيما سبق، كانت الدراسة شاملة على كل المفاهيم المرتبطة بالتدقيق الجبائي، فتناولنا في بداية الدراسة أهم النقاط المتعلقة به، كونه المقياس الجوهرية الذي تعتمده الإدارة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي، هذا الأخير الذي كانت له آثار سلبية سيئة جعلت أموالا طائلة تتداول بكل حرية نتيجة تأثيرها بالتطورات الاقتصادية، الإجتماعية، المالية و كذلك الظروف التي تسود الاقتصاد الغير رسمي وما ينتج عنه من آثار سلبية، كما تبين لنا أن ظاهرة التهرب الضريبي توسعت واتخذت أشكالا كثيرة مما أدى إلى صعوبة مجابتهها، و رغم ذلك يبقى التدقيق الجبائي الوسيلة الوحيدة الأكثر فعالية للتصدي لهذه الآفة.

ومن خلال الدراسة الميدانية التي تمت بمديرية الضرائب لولاية الشلف، ارتأينا مدى أهمية التحقيق في محاسبة المكلفين و التي تتم عبر عدة مراحل، فهذفت الدراسة إلى معرفة هذه المراحل التي يقوم بها المحققون عن قرب في المصلحة المختصة، محاولة منا للوصول إلى هدف أساسي ألا وهو إبراز المساهمة الفعالة للتدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، ومحاولتنا المتواضعة في الغوص و التعمق في مختلف جوانب موضوع بحثنا، مكنتنا من التوصل لمجموعة من النتائج و التوصيات تتلخص في النقاط التالية:

أولاً: نتائج الدراسة

من خلال هذا البحث توصلنا إلى استخلاص بعض النتائج وهي:

✓ يلجأ المكلفين بالضريبة للتهرب من دفع مستحقاتهم في تصريحات مغالطة لا تعطي صورة حقيقية لوضعيتهم المالية، وهذا ما ينعكس سلبا على التحصيل الجبائي، لذلك خول للمصالح الجبائية مجموعة من الأسس و الإجراءات التي يجب اتباعها في إطار تدعيم الرقابة الجبائية و تحسين العلاقة بين الإدارة و المكلف، فعدم وجود تنسيق بينهما دليل على ضعف و هشاشة نظام الرقابة الجبائية الأمر الذي يؤدي إلى انتاج تصريحات

تشوبها العديد من النقائص و العيوب، ولهذا فإن صحة ومصداقية التصريحات ترجمة فعلية للدور الذي تلعبه الإدارة الجبائية في إطار التدقيق الجبائي وهو ما يثبت صحة الفرضية الأولى.

✓ " قبل أي إجراء بالتحقيق يجب اختيار ودراسة الملفات الواجب التحقق فيها وفق مجموعة من المقومات التي خول للمصالح الجبائية القيام بها بكفاءة ومهارة عالية لتحقيق أهدافها ". من خلال هذه الفرضية و حسب ما توصلنا إليه فإنه يجب على العون المحقق قبل الشروع في التحقيق الفعلي أن يقوم بتجميع أقصى قدر من المعلومات عن الملف الجبائي للمعني بالتدقيق، كما أن عامل الخبرة لدى أعوان الإدارة الجبائية قائم على برمجة و دراسة ملفات المكلفين بآتم وجه، فكان لابد من توفر مقومات كمية و نوعية للوصول إلى الأهداف المرجوة، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية.

✓ صحيح أن التدقيق الجبائي من أنجع الوسائل المجدية لمكافحة التهرب الضريبي، إلا أنه قد حقق نتائج نسبية غير النتائج المرجوة و هذا لكونه قاصر أمام العديد من النقائص بما فيها عدم استقرار النصوص التشريعية في هذا المجال بسبب التعديلات المفرطة، و عدم توفر الوسائل البشرية و المادية التي تضمن السير الحسن لعناية التدقيق، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الثالثة.

✓ تعتمد الإدارة الجبائية على الوسائل و الأدوات اللازمة للحد من التهرب الضريبي عن طريق مختلف التحقيقات الرقابية التي تتمثل في التحقيق في المحاسبة و التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة و التحقيق المصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة، وهذا لكشف الطرق و الوسائل الغير مشروعة التي يلجأ إليها الأفراد للإمتناع عن دفع الضريبة المنوطة عليهم أو دفعها بمقدار أقل من المقدار المحدد قانونا، ويجدر بنا القول أن هذه المناهج و التقنيات كانت ذو تأثير إيجابي بارز في كشف مواطن الإغفالات التي قام بها المكلفين، لكنها تبقى محدودة الفعالية و ليست بالكافية لقياس حجن التهرب الضريبي نظرا للامتداد و التطور الذي تشهده هذه الظاهرة، وهذا ما يتنافى مع الفرضية الرابعة.

ثانيا: الإقتراحات و التوصيات

✓ ينبغي صياغة القوانين الضريبية على نحو سليم حتى لا تكون هناك ثغرات مفتوحة أمام المتهربين من الضرائب.

✓ تفعيل الرقابة الجبائية من خلال رفع كفاءة موظفي الإدارة الجبائية و زيادة مستواهم العلمي و المهني عن طريق التكوين و التدريب بالإطلاع على كافة المستجدات و التعديلات التي تطرأ من حين لآخر على القوانين الجبائية، كما ينبغي الإهتمام بأجور المراقبين من أجل إبعادهم عن إغراءات المكلفين بالضريبة و القضاء على الرشوة .

✓ التنفيذ الصارم للعقوبات و الغرامات الجبائية التي يفرضها التشريع الجبائي من أجل امتناع المكلفين عن التهرب الضريبي.

✓ حتمية وضع سياسة تقوم على التنسيق بين الإدارات الجبائية و باقي الإدارات من جهات قضائية و مصالح أمن، ووضعها تحت خدمة المصلحة العامة.

✓ العمل على تبسيط النظام الضريبي من خلال الاكتفاء بدفع ضريبة واحدة تكون شاملة وعادلة وفي متناول الجميع وبعيدة عن كل التعقيدات التي تعطي فرصة أكثر للاتجاه نحو الغش، وذلك لتعزيز الثقة بين الدولة و المكلفين بالضريبة.

وفي الأخير نأمل أن تأخذ هذه التوصيات بعين الإعتبار من قبل السلطات المعنية، خاصة و أن الإصلاحات الجبائية في الوقت الحالي تولى أهمية كبيرة لزيادة التحصيل الجبائي بمحاولة الرفع من كفاءة الرقابة الجبائية.

ثالثاً: آفاق الدراسة

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

✓ دراسة إسهامات التحقيقات الجبائية في التحصيل الضريبي.

✓ فعالية الرقابة الجبائية في ظل عصرنة و رقمنة الإدارة الجبائية.

✓ مقارنة القوانين الجبائية الدولية وإبراز مدى مساهمتها في مكافحة التهرب الضريبي.

وفي الأخير نرجو من الله عز وجل أن نكون قد وفينا الموضوع حقه، وأن نكون قد أضفنا شيئاً جديداً في هذا المجال، فإن أصبنا فمن عند الله و عسانا بذلك ننال أجر الصواب و الإجتهد، و إن أخطأنا فحسبنا أننا حاولنا.

قائمة المراجع

1. الكتب:

- العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، الطبعة الثالثة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2008.
- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، دون طبعة، الجزائر، 2005.
- عادل أحمد حشيش، أصول الفن المالي للإقتصاد العام مدخل لدراسة أساسيات المالية العامة، دار المعرفة الجامعية، بيروت، 1997.
- عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، المالية العامة والموازنة العامة للدولة والرقابة على تنفيذها دراسة مقارنة، الطبعة الأولى، دار الكتب والوثائق القومية، الأردن، 2015.
- عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، التشريع الضريبي، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
- عوف محمد الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، الطبعة الثالثة، مركز الإسكندرية للكتاب، مصر، 2006.
- سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد، دون طبعة، الجزائر، سنة 2011.
- محمد حسين الوادي، زكريا أحمد العزام، المالية العامة و النظام المالي في الإسلام، دار المسيرة، الطبعة الأولى، الأردن، 2000.
- محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الرابعة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2008.
- محمد طاقة، هدى العزاوي، إقتصاديات المالية العامة، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2010.
- محمد مسعد محيي، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية، الطبعة الأولى، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، مصر، 2000.
- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، البلدية، الجزائر، 2011.
- نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.

2. المذكرات:

- إبراهيم طرشي، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، مذكرة ماستر أكاديمي في الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014-2015.
- أحلام بن صفي الدين، الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، جامعة الجزائر، -2014 2013.

- العيد نسيغة، الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر في الحقوق، جامعة عباس لغرور، خنشلة، 2017.
- أمال بور، دور الاختيارات الجبائية في قرارات المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2014-2015.
- بولخوخ عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة، 2004.
- حفيظة مقرروي و نوال قصر، التدقيق المحاسبي و دوره الرقابي في مصلحة الضرائب، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية و المحاسبية جامعة الجبلاي بونعامة بخميس مليانة، عين الدفلى، 2017.
- حيزية بوزرورة، كاهنة بوزيدي، التهرب الضريبي في الجزائر وآليات مكافحته، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية، 2017-2018.
- جليلة صحراوي، كمال سي محمد، الرقابة الجبائية ودورها في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم الاقتصادية، المركز الجامعي بلحاج بوشعيب، عين تموشنت، 2015-2016.
- خالد بن معتوق، محمد الأمين ميلي، إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2016-2017.
- خليفة أسعيد، الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013-2014.
- رميسة حجام، دور التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة ماستر أكاديمي في المحاسبة والتدقيق، جامعة العربي بن مهدي، أم البواقي، 2018-2019.
- سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي للحد من التهرب الضريبي، رسالة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014/2015.
- عبد العزيز قتال، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، المركز الجامعي الدكتور يحي فارس، المدية، 2008-2009.
- عبد القادر مرغاد، التحقيق الجبائي كأداة للحد من التهرب الضريبي، مذكرة ماستر في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016-2017.
- عبد الكريم برجى، الرقابة الجبائية ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر أكاديمي، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، 2016-2017.
- فوزي ازيدي، نصر الدين شيروف، التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة، مذكرة ماستر في القانون، جامعة 08 ماي 1945، قلمة، 2017-2016.
- قرموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2013-2014.

- محمد هشام ملوكة، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مذكرة ماستر في علوم التسيير، جامعة الوادي، الوادي، 2013-2014.
- مليكة معاشو، آليات مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر في القانون، جامعة سعيدة، 2015-2016.
- نور الدين طاهرة، التدقيق المحاسبي ودوره في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماستر أكاديمي في علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015-2016.
- هاجر العطافي، مساهمة المدقق الخارجي في كشف مخاطر التدقيق الجبائي، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2014-2015.
- هشام لجلط، الأساليب الحديثة للرقابة الجبائية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية، جامعة المدية، 2013-2014.
- وفاء حمومي، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي، مذكرة ماستر في العلوم الإقتصادية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2016-2017.

3. المجالات و المقالات:

- أحمد بساس، مكافحة التهرب والغش الضريبي في الجزائر: حصر لأهم الإجراءات الجبائية الردعية للفترة الممتدة من 2008-2013، مجلة علمية محكمة، جامعة عمار تليجي، الأغواط، العدد 20، ماي 2013.
- أحمد كاظم سندو الحسنوي، القانون الضريبي وأثره في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والإقتصادية، العراق، المجلد 19، العدد 02، 2017.
- حسن سالم محسن، الحصر الضريبي ومدى مساهمته في الحد من التهرب الضريبي، مجلة الدنانير، جامعة المستنصرية، العراق، العدد 9، 2016.
- راشدي أمين، دور التحقيق الجبائي المعمق في تفعيل الحوكمة الضريبية لمكافحة التهرب الضريبي، مجلة رؤى إقتصادية، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، العدد 12، جوان 2017.
- زهرة حبو، التهرب الضريبي الدولي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، المجلد 27، العدد الأول، 2011.
- سليمان الدالي، التدقيق الضريبي في اكتشاف التهرب الضريبي، مجلة جامعة تشرين للبحوث و الدراسات العلمية، سوريا، العدد الأول، 19 جانفي 2015.
- عائشة بن عثمان، بوعلام ولهي، فعالية الرقابة الجبائية في ظل تبني مؤشرات الأداء، مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير والعلوم التجارية، المسيلة، العدد 2017، 17.
- محمد زرقون، سليمان عتير، جدوى، الرقابة الجبائية في تدقيق التصريحات الضريبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مجلة البديل الاقتصادي، العدد الأول، 2010.

4. المحاضرات:

- بوعلام ولهي، محاضرات في مقياس الرقابة و المنازعة الجبائية، المسيلة، 2014-2015.

5. قوانين وجرائد رسمية

- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، "قانون الإجراءات الجبائية"، المواد 19، 20، 20 مكرر، 21، 2020.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة"، المواد من 303 إلى 308، 2020.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، "قانون الرسوم على رقم الأعمال"، 2020.
- قرار وزاري مشترك المؤرخ في 21/02/2009 يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، المواد من 59 إلى 83.

الملاحق

Envoyer par messagerie

Imprimer et consulter

Site D.n°4

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES IMPOTS CHLEF

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
المديرية الولائية للضرائب بولاية الشلف

Référence N°

Lettre avec
A.R
N°

CHLEF

Le

Avis de Vérification de Comptabilité

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre SIEGE SOCIAL le 14/07/2019 à 10 H, à l'effet de vérifier au titre des exercices 2015, 2016, 2017, 2018 l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après, désignés : TAP, TVA, IRG, IRG/salaires, autre impôts et taxes

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

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

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

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

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

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

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

(1) A cocher en cas de contrôle inopiné.

Rappel de certaines dispositions fiscales

Article 20-4 du Code des Procédures Fiscales: Une vérification de comptabilité ne peut être entreprise sans que le contribuable en ait été préalablement informé par l'envoi ou la remise avec accusé de réception d'un avis de vérification accompagné de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié et qu'il ait disposé d'un délai minimum de préparation de dix (10) jours à compter de la date de réception de cet avis.

L'avis de vérification doit préciser les noms, prénoms, grades des vérificateurs, la date et l'heure de la première intervention, la période à vérifier, les droits, impôts, taxes et redevances concernées, les documents à consulter et mentionner expressément, à peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix au cours du contrôle.

En cas de changement des vérificateurs, le contribuable est tenu informé.

En cas de contrôle inopiné tendant à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation ou de l'existence et de l'état des documents comptables, l'avis de vérification de comptabilité est remis au début des opérations de contrôle.

L'examen au fond des documents comptables ne peut commencer qu'à l'issue du délai de préparation précité.

Article 20-5 du Code des Procédures Fiscales : Sous peine de nullité de la procédure, la vérification sur place de livres et documents comptables ne peut s'étendre sur une durée supérieure à trois (3) mois, en ce qui concerne :

- les entreprises de prestations de services, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas 1.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés ;
- toutes les autres entreprises, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas 2.000.000 DA, pour chacun des exercices vérifiés.

Ce délai est porté à six (6) mois pour les entreprises ci-dessus, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas respectivement 5.000.000 DA et 10.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés.

Dans tous les autres cas, la durée de la vérification sur place ne doit pas dépasser neuf (9) mois.

La fin des travaux de vérification sur place doit être constatée par un procès-verbal, que le contribuable vérifié est invité à contresigner. Mention est faite éventuellement sur le procès-verbal en cas de refus de signature par ce dernier.

La durée de vérification sur place est prorogée du délai accordé au contribuable vérifié, en vertu des dispositions de l'article 20 ter du code des procédures fiscales, pour répondre aux demandes d'éclaircissement ou de justification lorsqu'il ya transferts indirects de bénéfices au sens des dispositions de l'article 141 bis du code des impôts directs et taxes assimilées.

La durée du contrôle sur place n'est pas opposable à l'administration pour l'instruction des observations ou des requêtes formulées par le contribuable après la fin des opérations de vérification sur place.

En outre, les durées de contrôle sur place fixées ci-dessus ne sont pas applicables dans les cas de manœuvres frauduleuses dûment établies ou lorsque le contribuable a fourni des renseignements incomplets ou inexacts durant la vérification ou n'a pas répondu dans les délais aux demandes d'éclaircissement ou de justification prévues à l'article 19 ci-dessus.

Important !

Lors de l'exécution des travaux de contrôle et à l'occasion du débat contradictoire engagé avec le(s) vérificateur (s) vous pouvez soumettre vos observations, contestations et divergences d'appréciation à Mr _____ - sous directeur du contrôle fiscale Tél n° _____

Vous pouvez également, à l'issue de cette étape, demander à être reçu par Monsieur _____, Tél n° _____

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O.n° 21

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES IMPOTS DE CHLEF

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
المديرية الولائية للضرائب بولاية الشلف

Référence N°:

Lettre avec
A.R.
N°

A

CHLEF

Le

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

Suite à l'envoi de l'avis de vérification n° [] du [], vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre des exercices 2015, 2016, 2017, 2018, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés :

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

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

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

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

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

La présente notification comporte ¹³ feuillets y compris celui-ci.

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

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

الملحق رقم 03: إشعار بالتقويم النهائي وإقفال التحقيق في المحاسبة

Envoyer par messagerie Imprimer le formulaire
Série O n° 21 actes

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

Référence N°:
Lettre avec
A.R.
N°

A

Le

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

Madame, Monsieur,

Nous avons pris connaissance des observations que vous avez formulées en date du
et du en réponse à la notification de redressement N° du et la
notification complémentaire / rectificative N° du

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

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

Les résultats notifiés ci-dessous sont définitifs.

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

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

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

Chef de brigade

Nom, Prénom et Grade
des vérificateurs

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

N° de D. n. S.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES IMPÔTS CHLEF

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
المندوبية الولائية للضرائب بولاية الشلف

Référence N°

Lettre avec
A.R.
N°

A

Le

Avis de Vérification Approfondie de la Situation Fiscale d'Ensemble

Nous avons l'honneur de porter à votre connaissance que nous envisageons de procéder à la vérification approfondie de votre situation fiscale d'ensemble. Cette vérification concerne l'ensemble des revenus dont vous avez disposé durant la période du au

Au cours de ce contrôle, nous aurons à analyser la concordance entre les revenus que vous avez déclarés au cours de cette période et la situation patrimoniale, la situation de trésorerie et les éléments de train de vie des membres de votre foyer fiscal au sens de l'article 21-1 du Code des Procédures Fiscales.

A l'effet d'exercer ce contrôle, votre concours sera sollicité verbalement ou par écrit, sur des points précis retracés dans vos différentes déclarations.

Pour vous permettre de réunir tous les documents et justificatifs nécessaires, vous disposez d'un délai minimum de préparation de quinze (15) jours à compter de la réception ou de la remise du présent avis de vérification (Article 21-3 du Code des Procédures Fiscales).

Votre attention est appelée sur le fait que le contrôle qui sera effectué portera sur l'ensemble des comptes financiers de votre foyer fiscal, l'origine des fonds dont vous avez disposés, leur composition et les variations de votre patrimoine.

La durée du contrôle est fixée à une (01) année, toutefois cette durée n'est pas applicable dans les cas de manœuvre frauduleuses, de renseignements incomplets ou inexacts ou en cas de défaut de réponse aux demandes d'éclaircissements ou de justifications conformément à l'article 21-4 du Code des Procédures Fiscales.

Vous avez la faculté de vous faire assister, au cours de ce contrôle, par un conseil de votre choix.

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

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

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

Rappel de certaines dispositions fiscales

Article 21-3 du Code des Procédures Fiscales: Une vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble d'une personne physique au regard de l'impôt sur le revenu ne peut être entreprise sans que le contribuable en ait été préalablement informé par l'envoi ou la remise avec accusé de réception d'un avis de vérification, accompagné de la charte des droites et obligations du contribuable vérifié et qu'il ait disposé d'un délai minimum de préparation de quinze (15) jours à compter de la date de réception.

L'avis de vérification doit préciser la période à vérifier et mentionner expressément, sous peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la faculté de se faire assister durant le contrôle par un conseil de son choix.

Article 21-4 du Code des Procédures Fiscales : Sous peine de nullité de l'imposition, la vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble ne peut s'étendre sur une période supérieure à un (01) an à compter de la date de réception ou de remise de l'avis de vérification prévue au paragraphe 3 ci-dessus. Cette période est prorogée du délai accordé, le cas échéant, au contribuable et, à la demande de celui-ci, pour répondre aux demandes d'éclaircissements ou de justifications des avoirs et revenus d'avoirs à l'étranger.

Elle est également prorogée des trente (30) jours prévus à l'article 19 ci-dessus et des délais nécessaires à l'administration pour obtenir les relevés de compte lorsque le contribuable n'a pas usé de sa faculté de les produire dans le délai de trente (30) jours à compter de la demande de l'administration ou pour recevoir les renseignements demandés aux autorités étrangères, lorsque le contribuable a pu disposer de revenus à l'étranger ou en provenance de l'étranger.

La période mentionnée au quatrième alinéa ci-dessus, est portée à deux (02) ans en cas de découverte, en cours de contrôle, d'une activité occulte.

Article 21-6 du Code des Procédures Fiscales: Lorsqu'une vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble au regard de l'impôt sur le revenu est achevée, l'Administration fiscale ne peut procéder à une nouvelle vérification pour la même période et pour le même impôt, sauf si le contribuable a fourni des renseignements incomplets ou inexacts durant la vérification ou a usé de manœuvres frauduleuses.

Important !

Lors de l'exécution des travaux de contrôle et à l'occasion du débat contradictoire engagé avec le(s) vérificateur (s) vous pouvez soumettre vos observations, contestations et divergences d'appréciation à Mr

Tél. _____

Vous pouvez également, à l'issue de cette étape, demander à être reçu par Monsieur

Tél. _____

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Seite 2 n° 2

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

FICHE DE SITUATION DE PATRIMOINE

NOM & PRENOM/RAISON SOCIALE :

ACTIVITE :

ADRESSE :

Renseignements demandés	Réponses du contribuable vérifié
<p>I. <u>Etes-vous propriétaire à votre nom, à celui de votre épouse ou de vos enfants mineurs?</u> (1)</p> <p>En Algérie :</p> <p>1.1. <u>De biens immobiliers</u> : (Terrains, immeubles) Oui Non (2)</p> <p>Si oui, précisez :</p> <ul style="list-style-type: none"> • La nature : • L'origine : • La situation : • S'il s'agit d'une construction (terminée ou en cours) ? précisez : • La date d'acquisition : • Le prix : <p>1.2. <u>De fonds de commerce</u> : Oui Non (2)</p> <p>Si oui, indiquez :</p> <ul style="list-style-type: none"> • La situation : • Le prix d'acquisition : <p>1.3. <u>De matériel de transport, de travaux publics et autres</u> : Oui Non (2)</p> <p>Si Oui, précisez :</p> <ul style="list-style-type: none"> • La nature de la marque : • Le prix d'acquisition : <p>1.4. <u>De véhicule de tourisme</u> : Oui Non (2)</p> <p>Si oui, indiquez :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Le nombre ainsi que la marque : • La puissance, l'année et la valeur d'acquisition de chaque véhicule : 	

<p>1.5. <u>D'autres biens</u> : (yatch, chevaux de courseetc.) Oui Non (2)</p> <p>Si oui, précisez :</p> <ul style="list-style-type: none">• La nature :• Le prix d'acquisition : <p>II. <u>Etes-vous associé dans une société commerciale</u> :</p> <p>Oui Non (2)</p> <p>Si oui, indiquez :</p> <ul style="list-style-type: none">• La forme juridique :• La raison sociale :• L'adresse :..... <p><u>A l'étranger</u> :</p> <p>1. <u>De biens immobiliers</u> : (Terrains, immeubles) Oui Non (2)</p> <p>Si oui, précisez :</p> <ul style="list-style-type: none">• La nature :• L'origine :• La situation :• S'il s'agit d'une construction (terminée ou en cours) ? précisez :• La date d'acquisition :• Le prix <p>2. <u>De fonds de commerce</u> : Oui Non (2)</p> <p>Si oui, indiquez :</p> <ul style="list-style-type: none">• La situation :• Le prix d'acquisition : <p>III. <u>Disposez-vous de comptes financiers</u> :</p> <p><u>En Algérie</u> : Oui Non (2)</p> <p>Si oui, indiquez :</p> <ul style="list-style-type: none">• L'institution financière :• Le (es) agence (s) :• Le (s) numéro (s) de compte (s) : <p><u>A l'étranger</u> : Oui Non (2)</p> <p>Si oui, indiquez :</p> <ul style="list-style-type: none">• L'institution financière :• Le (s) agence (s) :• Le (s) numéro (s) de compte (s) :	
--	--

(1)Précisez pour chacune des rubriques le nom du propriétaire.

(2)A cocher.

NB : Toute omission ou insuffisance constatée par rapport à votre situation patrimoniale réelle sera considérée comme manœuvre frauduleuse passible des sanctions prévues à l'article 21 du Code des Procédures Fiscales

A

Certifié exact

LE

Signature du contribuable

الملحق رقم 06: إشعار بالتقويم الأولي وتبليغ نتائج التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

Envoyer par messagerie Imprimer le formulaire

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Stric D.n° 28

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

وزارة المالية
المديرية العامة للمضرائب
المندوبية الولائية للمضرائب بالشلف

MINISTRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES IMPOTS CHLEF

Référence N°:
Lettre avec
A.R.
N°

A

CHLEF Le

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

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

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

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

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

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

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

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

La présente notification comporte⁰⁶ feuillet (s), y compris celui-ci.

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

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

الملحق رقم 07: إشعار بالتقويم النهائي وإقفال التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n° 20 ter

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

Référence N°:

Lettre avec
A.R.
N°

A

Le

Notification de redressement définitive
Suite à la Vérification Approfondie de la Situation Fiscale d'Ensemble
(Réponse aux observations du contribuable)

Madame, Monsieur,

Nous avons pris connaissance des observations que vous avez formulées en date du _____ et du _____, en réponse à la notification de redressement N° _____ du _____ et à la notification complémentaire / rectificative N° _____ du _____.

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

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

Les résultats notifiés ci-dessous sont définitifs.

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

La présente lettre comporte _____ Feuilles, y compris celle-ci.

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

Chef de brigade

Nom/ Prénom et Grade
des vérificateurs

