



جامعة الجيلالي بونعامة خميس مليانة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم الاقتصادية

العنوان :

ورق التوثيق الجبائي في مكافحة النهرب
والغش الضريبي

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم الاقتصادية
تخصص : محاسبة وتدقيق.

إعداد الطالبتين: براهيمي صبرينة

منخلدي مهديّة

نوقشت أمام اللجنة المكونة من:

- أ / (أستاذ محاضر - أ - جامعة الجيلالي بونعامة) رئيسا
ب / (أستاذ محاضر - أ - جامعة الجيلالي بونعامة) مشرفا
ج / (أستاذ مساعد - أ - جامعة الجيلالي بونعامة) ممتحننا

السنة الجامعية: 2020/2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
سُبْحَانَكَ اللَّهُمَّ رَبِّ السَّمَاوَاتِ وَالْأَرْضِ
رَبِّ الْعَرْشِ الْعَظِيمِ

شكر وتقدير

الحمد لله الذي أثار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على أداء هذا العمل ووفقنا في انجازه.

نتقدم بالشكر الجزيل إلى أستاذنا الفاضل "سعيد فارس" على قبوله الإشراف على هذا العمل وعلى جميع التوجيهات والنصائح المقدمة من طرفه طيلة فترة البحث.

وكذلك السيد "هني يحيى" على تعاونه وتوجيهنا في مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى.

كما نوجه تحية تقدير خاصة لكل أساندة معهد العلوم المالية والمحاسبة.

صبراً وثباتاً
وإيمانه

أفكار عاشية

قبل كل إهداء، و شكر الله سبحانه و تعالى على كل نجاح حققته في حياتي و على توفيقني في هذا العمل و إنه ليسعى في هذا المقام إلا أن أهدي ثمرة جهدي إلى

نبي الرحمة من آثار الظلمة و كشف الغمة و هدي الأمة إلى سيدنا محمد بن عبد الله صلى الله عليه وسلم من الكون على انساعه لا يضاهي وجودكما أبدا إليكي يا سندي في هذه الدنيا، إليك يا من زرعت فيا طموحا صار يدفعني نحو الأمام، إلى من وهبتني كل حنانها و كل حبها دون مقابل "أمي"

إلى من كنت ولازمت رمز كل شيء جميل، أنت الأعلى في عيني إلى من لم أجد دنيا نحتويني سواه القلب الخير أنت الحبيب الغالي أنت الأب المثالي لو كان للحب وساما فأنت بالوسام جدير "أبي"

إلى سندي في هذه الدنيا إخواني (نزار، نذير، مؤمن) وأخواني (بثينة، مونية، هناء) و كل العائلة ومستقبلها جعلهم الله ورثة الأنبياء، إلى أعز صديقتي في الدراسة وهذا العمل مهدية، و كل الأصدقاء، والزملاء، في العمل (سهيلة، أسماء، سناء، كنزة) و أصلي و أسلم على حبيبي و قدوتي محمد صلى الله عليه وسلم.

صبرنا
صبرنا
صبرنا

أقرباء ماشراح

قبل كل إهداء أشكر الله سبحانه ونعالى على كل نجاح حققته في حياتي، وعلى توفيقني في هذا العمل.

كما أهدي هذا العمل

إلى التي حثتني على العلم والعمل نبع الحنان أُمي الغالية، أطال الله في عمرها، وألبسها ثوب الصحة والعافية.

إلى الذي أطفأ سنين عمره شموحا ليضيء دنياي، إلى الذي افتى عمره خدمة لنا، إلى من أحمل اسمه بكل افتخار والذي العزيز أطال الله في عمره.

إلى سندي في هذه الدنيا إخوتي (محمد، عبدالمالك، يعقوب) جعلهم الله ورثة الأنبياء.

إلى أعز صديقاني في الدراسة خاصة رفيقتي في هذا العمل صبرينة.

وأصلي وأسلم على حبيبي وقدوني محمد صلى الله عليه وسلم.

يا ماشراح
تمهيداً
يا ماشراح

المخلص:

تعالج هذه المذكرة إشكالية التهرب والغش الضريبي ودور الرقابة الجبائية في الحد منهما، حيث قدمت صورة شاملة عن الاطار النظري للتهرب والغش الضريبي، أنواعه، آثاره وأسبابه وكذلك الأساليب والآليات المتبعة في مكافحته والتمثلة في التدقيق الجبائي بمختلف أشكاله سواء التدقيق المحاسبي أو التدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية أو التدقيق المصوب، قد تم تدعيم هذا البحث بدراسة حالة خضعت للتدقيق المحاسبي.

وبالرغم من الجهود المبذولة من طرف الدولة إلا أنها لم تصل إلى المستوى المطلوب في مكافحة هذه الظاهرة والتخلص منها، لهذا يجب الإستعانة بطرق أخرى مثل استخدام طرق وقائية قبل حدوث التهرب والغش الضريبي، ويجب تقريب المكلفين بالضريبة مع مصالح الرقابة الجبائية لكسر جدار التشاؤم من الضريبة ونزع الفكرة السلبية عنها.

الكلمات المفتاحية:

الرقابة الجبائية، التهرب والغش الضريبي، التحقيق المحاسبي، التحقيق المعمق في مجمل الوضعية المحاسبية.

Summary:

This memorandum deals with the problem of tax evasion and fraud and the role of tax control in reducing them, as it provided a comprehensive picture of the theoretical framework of tax evasion and fraud, its types, effects and causes, as well as the methods and mechanisms used in combating it, represented in the tax audit in its various forms, whether accounting audit or in-depth audit in the overall situation. Taxation or correction audit, this research was supported by a case study that was subject to an accounting audit.

Despite the efforts made by the state, it did not reach the required level in combating this phenomenon and getting rid of it. Therefore, other methods must be used, such as the use of preventive methods before tax evasion and fraud occurs, and the taxpayers must be brought closer with the tax control services to break the wall of pessimism from the tax and remove Negative thought about her.

Key words:

Tax control, tax evasion and fraud, accounting investigation, in-depth investigation of the overall accounting situation.

പ്രമാണം

فهرس المحتويات:

الصفحة	الفهرس
	ملخص
	الفهرس
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	قائمة الملاحق
أ - ب - ج	المقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري للتحقيق الجبائي والغش والتهرب الضريبي	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: ماهية التدقيق
03	المطلب الاول: مفاهيم أساسية حول التدقيق الجبائي
03	1.1 تعريف التدقيق الجبائي
04	2.1 أهمية التدقيق الجبائي
04	3.1 أهداف التدقيق الجبائي
06	المطلب الثاني: أشكال و مراحل التدقيق الجبائي
06	1.2 أشكال التدقيق الجبائي
10	2.2 مراحل التدقيق الجبائي
12	المطلب الثالث : معوقات التدقيق الجبائي و إطاره القانوني
12	1.3 معوقات التدقيق الجبائي
13	2.3 الاطار القانوني للتدقيق الجبائي
16	المبحث الثاني: التهرب و الغش الضريبي و علاقته بالتحقيق الجبائي
16	المطلب الأول : عموميات حول التهرب و الغش الضريبي .
16	1.1 مفهوم التهرب الضريبي و انواعه
18	2.1 مفهوم و طرق الغش الضريبي و أشكاله
21	المطلب الثاني:أسباب و آثار الغش و التهرب الضريبي ووسائل مكافحته
22	1.2 أسباب الغش و التهرب الضريبي
23	2.2 آثار الغش و التهرب الضريبي
25	3.2 وسائل مكافحة الغش و التهرب الضريبي
26	المطلب الثالث : علاقة التحقيق الجبائي بالغش و التهرب الضريبي
26	1.3 دور التحقيق المحاسبي في الكشف عن التهرب و الغش الضريبي

32	2.3 دور التحقيق المصوب في المحاسبة في الكشف عن التهرب و الغش الضريبي
32	3.3 دور التحقيق المعمق في الكشف عن التهرب و الغش الضريبي.
36	المبحث الثالث: عرض و تحليل الدراسات السابقة.
36	المطلب الاول: عرض الدراسات السابقة باللغة العربية.
39	المطلب الثاني: عرض الدراسات السابقة باللغة الأجنبية.
40	المطلب الثالث:تحليل و مناقشة الدراسات السابقة.
45	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية حول دور التدقيق الجبائي في مكافحة التهرب و الغش الضريبي.	
47	تمهيد
48	المبحث الأول : تقديم مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى
48	المطلب الاول: التعريف بالمديرية العامة للضرائب لولاية عين الدفلى
49	المطلب الثاني: عرض الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب
50	المطلب الثالث: دراسة الهيكل التنظيمي للمديرية .
50	1.3 مهام المديرية
50	2.3 المديرية الفرعية للعمليات الجبائية
51	3.3 المديرية الفرعية للتحويل
52	4.3 المديرية الفرعية للوسائل و المستخدمين
53	5.3 المديرية الفرعية المنازعات
54	6.3 المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
56	المبحث الثاني : حالات التهرب و الغش الضريبي بمديرية الضرائب لولاية عين الدفلى
56	المطلب الاول: نماذج التهرب و الغش الضريبي في مديرية الضرائب عين الدفلى
56	1.1 التهرب و الغش الضريبي في مادة الوعاء الضريبي
57	2.1 التهرب و الغش الضريبي في مادة التحويل
58	المطلب الثاني: عدد الملفات المدروسة على مستوى الولائي للضرائب .
60	المبحث الثالث : مدى نجاعة آليات التحقيق الجبائي في الحد من ظاهرتي الغش و التهرب الضريبي.
60	المطلب الأول : التحضير لخطوات و إجراءات التحقيق المحاسبي.
60	1.1 التحضير للتحقيق
60	2.1 ارسال الإشعار والإجراءات الأولية لعملية التحقيق
62	3.1 المرحلة الميدانية لعملية التدقيق .
64	المطلب الثاني: نتائج التحقيق.
64	1.2 نتائج المراقبة المحاسبية لرقم الأعمال .
65	2.2 مراقبة رقم الأعمال المقبوض خلال فترة التحقيق

68	3.2 الضريبة على الدخل الإجمالي.
68	4.2 التبليغ النهائي
70	خلاصة الفصل
72	الخاتمة
75	المصادر والمراجع

الصفحة	العنوان
10	الشكل رقم(01): شكل توضيحي لمختلف أنواع التدقيق الجبائي.
49	الشكل رقم(02): مخطط يوضح الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية عين الدفلى.
58	الشكل رقم(03): منحى بياني يبين تطور عدد الملفات الخاضعة للرقابة الجبائية.

قائمة الجداول:

الصفحة	العنوان
56	الجدول رقم(01): حالات ومبالغ التهرب والغش الضريبي في مادة الوعاء الضريبي بولاية عين الدفلى.
57	الجدول رقم(02): حالات ومبالغ التهرب والغش الضريبي في مادة التحصيل بولاية عين الدفلى.
58	الجدول رقم(03): تطور عدد الملفات الخاضعة للتدقيق الجبائي.
64	الجدول رقم(04): رقم الأعمال من خلال جدول حسابات النتائج.
64	الجدول رقم(05): رقم الأعمال من خلال تصريجات G50.
65	الجدول رقم(06): رقم الأعمال المقبوض في سنة 2012.
66	الجدول رقم(07): رقم الأعمال المقبوض سنة 2013.
67	الجدول رقم(08): رقم الأعمال المقبوض في سنة 2014.
67	الجدول رقم(09): رقم الأعمال المقبوض في سنة 2015.
68	الجدول رقم(10): الضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 2012-2013.
68	الجدول رقم(11): الرسم على القيمة المضافة المطالب بإرجاعه.
69	الجدول رقم(12): الملخص العام للحقوق والغرامات.

٤٥٩٤

توطئة:

تعتبر الضرائب من أهم الأدوات التي تلجأ إليها الدولة في سياستها المالية لتحقيق أهدافها سواء كانت اقتصادية أو اجتماعية أو تنمية، وقد منح المشرع الجزائري لكل من المكلفين بالضريبة وإدارة الضرائب حقوقا وواجبات من أجل حماية الحقوق العامة والخاصة، ومن أهمها أدوات التدقيق الجبائي الذي يرتبط أساسا بوجود التصريحات التي يقدمها المكلفون بالضريبة.

وبالمقابل نجد أنه عند قيام المكلفون بالضريبة بإعداد التصريحات الجبائية يحاولون استعمال شتى الطرق والوسائل لتقليل العبء الضريبي مما يؤدي بها أحيانا إلى التهرب من دفع الضرائب المستحقة عليها جزئيا أو كليا، وهنا تظهر أهمية التدقيق الجبائي الذي يعد أهم الإجراءات التي تسعى من ورائها الإدارة الجبائية إلى المحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة الغش والتهرب الضريبي أو التخفيف من حدتها على الأقل، فهو عبارة عن وسيلة للإدارة الجبائية للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المدلى بها في تصريحات المكلفين للحد من ظاهرة الغش الضريبي والتحديد السليم للوعاء الضريبي، وذلك بالإطلاع على الدفاتر المحاسبية والمستندات الخاصة بالمكلف بالضريبة والتحقق من صحة ونزاهة الإقرارات والتصريحات الضريبية وطلب المعلومات حول النقاط والمسائل التي يشوبها غموض وطلب التوضيحات والتبريرات، كما للمدقق الجبائي الحق في اجراء بحوث ميدانية من أجل التأكد من صحة المعلومات المصرح بها، وهذا مايمكن الإدارة الضريبية من معرفة رقم الأعمال الحقيقي للمنشأة التي يتم من خلاله فرض الضريبة.

فالتدقيق الجبائي يشكل وسيلة فعالة توفر إيرادات للخزينة العمومية من جهة ومن جهة أخرى لردع المكلفين وتحسيسهم بأن إدارة الضرائب تراقبهم وهذا ما ينعكس على تصريحاتهم وسلوكاتهم اتجاه التزامهم الضريبي.

وعلى ضوء ماسبق يمكن صياغة اشكالية البحث في السؤال الجوهرى الموالى:

إلى أي مدى تساهم فعالية التدقيق الجبائي في مكافحة الغش والتهرب الضريبي؟.

ولتفصيل السؤال الجوهرى نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ماهية الرقابة الجبائية؟.
- هل الغش والتهرب الضريبي يؤثر على ميزانية الدولة؟.
- هل تم القضاء على التهرب والغش الضريبي رغم فاعلية التدقيق الجبائي؟.

الفرضيات:

- تعتبر الرقابة الجبائية وسيلة قانونية اجبارية تطبق على المكلفين الخاضعين للضريبة.
- يؤثر الغش والتهرب الضريبي على ميزانية الدولة من خلال نقص الإيرادات.
- لايزال التهرب والغش الضريبي قائما، فالرقابة الجبائية لا تستطيع القضاء عليهما بشكل كلي وإنما التخفيف من أضرارهما فقط.

أهمية البحث:

يستمد البحث أهميته من المكانة التي تحتلها الضريبة في الإقتصاد الوطني بشكل عام وفي تمويل الخزينة العمومية بشكل خاص، كما نجد أن ظاهرة التهرب والغش الضريبي من أهم المعوقات التي تواجهها الدولة، وبالتالي ضرورة اتخاذ كل سبل العلاج المتاحة لمجابهة هذه الظاهرة، ومن هنا يبرز دور أهمية التحقيقات الجبائية التي تسمح باكتشاف الاغفالات والنقائص المتضمنة في تصريحات المكلفين بالضريبة.

أهداف البحث:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- ابراز أهمية التدقيق الجبائي من خلال التأكد من صحة ونزاهة التصريحات الجبائية.
- الإطلاع على مختلف الآليات والتقنيات المستخدمة للحد من ظاهرة الغش والاهرب الضريبي.

مبررات اختيار الموضوع:

- وجود انتشار كبير لظواهر الإنحرافات الضريبية الذي يمثل خطر على موارد الدولة.
- محاولة الكشف عن الطرق المتبعة من قبل مديرية الضرائب لمواجهة التهرب والغش الضريبي ومحاولة الحد منه.
- الإهتمام الكبير للدولة في تعزيز مداخلها من الجباية في ظل أزمة تدهور اسعال النفط.

حدود موضوع البحث:

يقتصر البحث على توضيح أهمية الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي، وكذلك بيان الدور الذي تلعبه الهيئات الجبائية في مكافحة هذه الظاهرة، وكانت الدراسة بمديرية الضرائب لولاية عين الدفلى. تتمثل الحدود الزمنية لهذه الدراسة الميدانية أنها أجريت خلال الفترة (2020/2019).

منهجية البحث:

للإجابة على الإشكالية المطروحة تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي الذي يعالج دراسة وتحليل الظواهر وتفسيرها، وكذلك جمع المعلومات النظرية التي تخص الدراسة من الجانب النظري، أما في الجانب التطبيقي فتم اعتماد أسلوب دراسة حالة لتبيان مدى فاعلية التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي.

صعوبات الدراسة:

- صعوبة الحصول على المعلومات والاحصائيات من مديرية الابحاث والتدقيقات بتعدد الحجج منها السر للمهني والانشغال الدائم.
- العطلة المفاجئة مما عرقل سير العمل.
- فيروس كورونا والحجر الصحي الذي قلل فرص التماور مع الأستاذ المشرف.

هيكل البحث:

انطلاقاً من الأهداف المرجوة من الموضوع ولمعالجة الإشكالية الرئيسية، قمنا بتقسيم البحث إلى فصلين، الفصل الأول تحت عنوان الإطار النظري للتدقيق الجبائي والغش والتهرب الضريبي، حيث تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث، تطرقنا في المبحث الأول إلى ماهية التدقيق الجبائي، أما المبحث الثاني فتضمن مفاهيم حول التهرب والغش الضريبي وعلاقته بالتدقيق الجبائي، والمبحث الثالث هو عبارة عن عرض وتحليل الدراسات السابقة. أما الفصل الثاني هو عبارة عن دراسة حالة قمنا بها في مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى ويشمل ثلاث مباحث، ففي المبحث الأول تناولنا تقديم مديرية الضرائب للولاية، والمبحث الثاني شمل حالات التهرب والغش الضريبي، أما المبحث الثالث تضمن دراسة تطبيقية حول التدقيق الجبائي من خلال دراسة حالة حسب التدقيق في المحاسبة والتي تم من خلالها تحليل وتفسير النتائج المتوصل إليها.

الفصل

الاول

تمهيد:

بما أن النظام الجبائي في الجزائر هو نظام تصريحي، أي أن المكلف بالضريبة سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا يصرح ويدفع مستحقته الجبائية لدى قابض الضرائب، فإن بعض المكلفين يرون أن الضريبة مجرد قيد على نفوذهم المالي وحريرتهم الاقتصادية، مما يجعلهم يفكرون في مختلف الطرق والأساليب التي تمكنهم من عدم دفع مستحقاتهم الضريبية كليا أو جزئيا، وهذا ما يسمى بالغش والتهرب الضريبي الذي أصبح يهدد اقتصاديات الدول المختلفة.

ومن أجل التأكد من مدى صدق تلك التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين والحد من نفشي ظاهرة الغش والتهرب الضريبي منح المشرع الجزائري للمصالح الجبائية عدة صلاحيات مجسدة في التدقيق الجبائي. وبغرض التعرف أكثر على دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي قمنا بتقسيم الفصل إلى 3 مباحث:

المبحث 1: ماهية التدقيق الجبائي.

المبحث 2: التهرب والغش الضريبي وعلاقته بالتدقيق الجبائي.

المبحث 3: عرض وتحليل الدراسات السابقة.

المبحث الأول : ماهية التدقيق الجبائي .

تمهيد:

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

المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول التدقيق الجبائي .

01- تعريف التدقيق الجبائي:

هناك عدة تعاريف للتدقيق الجبائي أو كما يسمى الرقابة الجبائية . وعلى الرغم من تعدد هذه المفاهيم إلا أنها تسعى إلى مفهوم واحد وهو فحص ومراقبة التصريحات التي يقدمها المكلفون بالضريبة وكذا التأكد من صحتها. فيعرفه البعض بأنه : " فحص التصريحات وكل السجلات ، والوثائق والمستندات الخاصة بالمكلفين بالضريبة مهما كانت شخصيتهم الجبائية ، وذلك بهدف التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية ومقارنة كل التصريحات والمعلومات المحصل عليها مع مصادر أخرى ومع الوضعية المالية والمعيشية للمكلف "1. كما يعرفها البعض الآخر على أنها " هي الفحص الشامل للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة احترام القوانين الجبائية من جهة ، وبغرض تعزيز الأمن الجبائي من منظور السياسة المتبعة في التسيير من جهة أخرى . وذلك بالتحكم في الإمكانات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بمصالح الخزينة العمومية "2. وتعرف على أنها : " تشخيص لمحتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي و التحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة "3 وقد عرفها الدكتور عبد المنعم فوزي على أنها : " فحص لتصريحات و كل سجلات و وثائق ومستندات المكلفين بالضريبة ، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الضريبة "4.

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

²- بوعلام ولهي، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر 2005، ص09.

³- A. Hamida , l'audit comptable et financier , Ed Bertin , Algérie, p172.

⁴- يحي سعيدي ، الجبائي بلواضح ، فعالية الرقابة الضريبة في مكافحة التهرب الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة 2007-2012 مجلة العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، العدد 12، 2014 ص 54 نقلا عن : عبد المنعم فوزي ، المالية العامة و السياسة المالية ، ط1 منشأة المعارف ، الإسكندرية ، ص 223.

02- أهمية التدقيق الجبائي :

تمكن أهمية التدقيق الجبائي في كونه وسيلة لا غاية ، تهدف إلى خدمة الإدارة الضريبية في تحديد الوعاء الضريبي على نحو علمي منظم يحافظ على حقوق المكلفين والدولة جنبا إلى جنب بالإضافة إلى زيادة مستوى التزام بأحكام التشريع الضريبي و الامتثال له، وزيادة حصيلة الضريبة، وكلها تساند النظام الضريبي في تحقيق أهدافه المالية والاقتصادية والاجتماعية¹.

تتجلى أهمية التدقيق الجبائي في تحقيق الأهداف المرجوة من عملية الفحص والتي يعد أهمها الوصول إلى دقة النتائج و واقعيتها ومن ثم إلى الربح الحقيقي عن طريق التأكد من صحة ما جاء بدفاتر المكلفين من بنود.

الحسابات ويتمعن من جوانبها كافة لضمان سلامتها من حالات الغش والتهرب الضريبي التي يقوم بها بعض المكلفين إذا أن التدقيق الجبائي يقوم بصورة عامة بمكافحة التهرب أو التقليل منه².

3- أهداف التدقيق الجبائي:

هناك عدة أهداف التدقيق الجبائي وفي نواحي مختلفة، إدارية، مالية، اقتصادية وغيرها، ومن أهم هذه الأهداف نذكر مايلي:

- الهدف القانوني: ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين ، القوانين والأنظمة لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية³.
- الهدف الإداري: إذ تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفاعلية والأداء ، ويمكن تحديدها في النقاط التالية:
- تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية.
- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم آثارها، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تتجم عن ذلك.

¹- محمد شرف و آخرون ، توثيق إجراءات الفحص الضريبي من منظور متطلبات إدارة الجودة الشاملة (دراسة تطبيقية على دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في وزارة المالية في الأردن) مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية ، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد 29، العدد 2، الأردن 2007، ص188.

²- عماد توفيق محمد و إيمان شاكر محمد ، الفحص الضريبي على الدخل لتحقيق وعاء مقبول في ضوء تمسك المكلفين بحساباتهم لدراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب الجامعة بغداد ، العراق ، دون سنة ، ص 5 .

³- محمود حسين الوادي ، زكريا أحمد عزام ، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام ، دار المسيرة ، ط1، الأردن، 2000، ص166.

- تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي¹.
- الهدف المالي والاقتصادي : حيث تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب و السرقة، أي حمايتها من الضياع بأي شكل من الأشكال ، وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع. إذا أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد والجبائية².
- الهدف الاجتماعي: تسعى الرقابة الجبائية إلى تحقيق مبدأ العدالة بين المكلفين بالضريبة ، و بالتالي تحقيق حالة من المنافسة النزيهة بين الأشخاص والشركات بعضهم البعض ، كما تسعى إلى تجسيد مبدأ التضامن الوطني من خلال محاربة و منع الإهمال أو التقصير في أداء الممول لواجباته تجاه المجتمع³.
- من خلال ما سبق تم تصنيف أهداف التدقيق الجبائي إلى⁴.
- أهداف رئيسية و تتمثل في :
- التأكد و التحقق من مدى انتظام المؤسسة تجاه القوانين الجبائية .
- مراقبة شروط معالجة المشاكل ذات الطابع الجبائي بالنسبة للإجراءات سارية المفعول .
- تقييم مدى قابلية المؤسسة لاستعمال إمكانيات التي يتيحها المشرع الجبائي .
- وأخرى ثانوية تتمثل في:
- تقييم الخطر الجبائي الناتج عن التطبيق السيئ للقواعد الجبائية .
- تجنب العقوبات والزيادات الناتجة عن عدم التصريح، أو التأخر فيه، أو الانتقاص منه.
- توضيح أهمية الخطر الجبائي الناتج عن عدم الأمن الجبائي.
- محاولة إبراز نقاط القوة و نقاط الضعف و من ثم تحسين تطور القرار.

¹- نجاة نوي ، فاعلية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999_2003 ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم

التسيير، جامعة الجزائر ،2004_ص36..

²- نجاة نوي ، مرجع سابق ، ص 36.

³- ناصر مغني ، دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء حالة ولاية المسيلة خلال الفترة 2004-2008، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة بومرداس، الجزائر ، 2009_2010 ، ص 88-89.

⁴- بوعلام ولهي ، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر، مرجع سبق ذكره ، ص 10.

المطلب الثاني : أشكال و مراحل التدقيق الجبائي .

1. أشكال التدقيق الجبائي:

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

أولاً: التدقيق العام (الرقابة العامة)

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

1- التدقيق الشكلي (الرقابة الشكلية) :

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

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

2. التدقيق في الوثائق (الرقابة على الوثائق):

يشترط في هذا النوع من الرقابة (التدقيق) ضرورة وجود الوثائق و السجلات المحاسبية، لإن عملية الرقابة تكون على هذه الوثائق ، حيث يتم مقارنة التصريحات المقدمة مع كل الوثائق و السجلات المحاسبية المرفقة معها و كذلك مقارنتها مع الوثائق الموجودة لدى مصلحة الضرائب . و تتمثل أهداف هذا النوع من التدقيق في³:

- فحص جميع الأعمال التي تتم على مستوى المكتب .
- قيام مصلحة التحقيق بإجراء فحص دقيق و شامل لجميع التصريحات المكتتبه و المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة من خلال مقارنتها بالوثائق و المعلومات التي تملكها الإدارة عن الوضعية الحقيقية لكل مكلف.

¹- عيسى بولوخ ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب و الغش الضريبي ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة باتنة ، الجزائر ، 2004 ص 57.

²- بوعلام ولهي ، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية ، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر ، 2009، ص 09.

³- عيسى بولوخ ، مرجع سبق ذكره ص 58.

- تحليل و مقارنة المعلومات عن طريق دراسة ترابطها و تطور الذمة المالية لكل مكلف من سنة إلى أخرى .
- طلب معلومات إضافية من المكلف بالضريبة أو تبريرات وتوضيحات فيما يخص مبالغ الرسوم المحسوبة والمتعلقة أساسا بالرسم على القيمة المضافة.
- التأكد من المعدلات الضريبة على كل عملية ، زيادة إلى النظر في طبيعتها إن كانت فعلا متعلقة بالعمليات المحققة أو كانت من بين العمليات المخفية .

ثانيا: التدقيق المععمق (الرقابة المعقمة)

يحتوى هذا الشكل من التدقيق على نوعين أساسيين هما : الفحص المحاسبي و الفحص المععمق لمجمل الوضعية الجبائية للمكلف و الذي يطلق عليه اسم VASFE، بالإضافة إلى ذلك هناك نوع ثالث من التدقيق يسمى بالتحقيق المصوب في المحاسبة.

1. الفحص المحاسبي (التحقيق في المحاسبة) : إن التحقيق في المحاسبة هو مجموعة العمليات التي

يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة و فحص محاسبته ، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مصداقيتها¹.

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

" يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات والضرورية لتأسيس الوعاء الضريبي و مراقبتها"².

يهدف هذا النوع من التدقيق إلى إبراز الأخطاء الممكن إيجادها في محاسبة المكلفة وذلك بغية التأكد من صحة التصريحات الجبائية المقدمة .

¹- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب ، 2013 ص 13.
²- بوعلام و لهي، النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة حالة الجزائر، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة فرحات عباس ، سطيف ، الجزائر، 2011-2012، ص128.

2. التحقيق المصوب في المحاسبة :

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو لعدة أنواع من الضرائب ، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية .

ويتم كذلك التحقيق عندما تشكك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة و التي تخفى المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية¹.

3. التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة :

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم إلتزامات متعلقة بهذه الضريبة.

في هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الإنسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة ، والذمة أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى وهذا حسب المادتين 06 و 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة².

وتعتبر مجموعة المعلومات التي توجد بحوزة الإدارة الجبائية المصدر الأول الذي يعتمد عليه العون المحقق والمباشر لهذه العملية بعد أن يجمع كل الوثائق والعناصر الضرورية والموجودة لدى المصالح والهيئات التي يتعامل معها المكلف بالضريبة المعنى ، من إدارات وبنوك ومؤسسات وغيرها.

حيث يقوم بترتيبها ويركز على النقاط الهامة و التي يكون لها فاعلية في اكتشاف الأخطاء و التدليسات الممكنة و الأرقام المشكوك فيها³.

ثالثا : التدقيق عن طريق الفرق المختلطة (الرقابة عن طريق الفرق المختلطة : ضرائب _ جمارك _ تجارة)

لقد بدأت فرق البحث المختلطة في العمل ابتداء من شهر أبريل 1996 و تم التأسيس لها رسميا بالمرسوم التنفيذي رقم 97- 290 المؤرخ في 27/07/1997، ومن خلال سنة 1999 عرف الهيكل التسييري للفرق المختلطة تعديلات جمة بسبب النقائص مما أدى إلى ارتفاع حجم المنازعات بسبب التصحيحات التي تجربها

¹ - المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب ، وزارة المالية ، الجزائر ، 2015.

² - المادة 21، المرجع نفسه .

³ - عيسى بولوخ ، مرجع سابق ، ص 58.

الفرق لذلك جاء المنشور رقم 293 بتاريخ 21/06/1999 بالتدخل لدى المكلفين من أجل مراقبة مدى إحترام التشريعات الجبائية و الجمركية و التجارية في حين تبقى التسويات من مهام مصالح الوعاء¹.

رابعا : التدقيق الفني: (الرقابة الفنية : الرقابة على المعاملات العقارية)

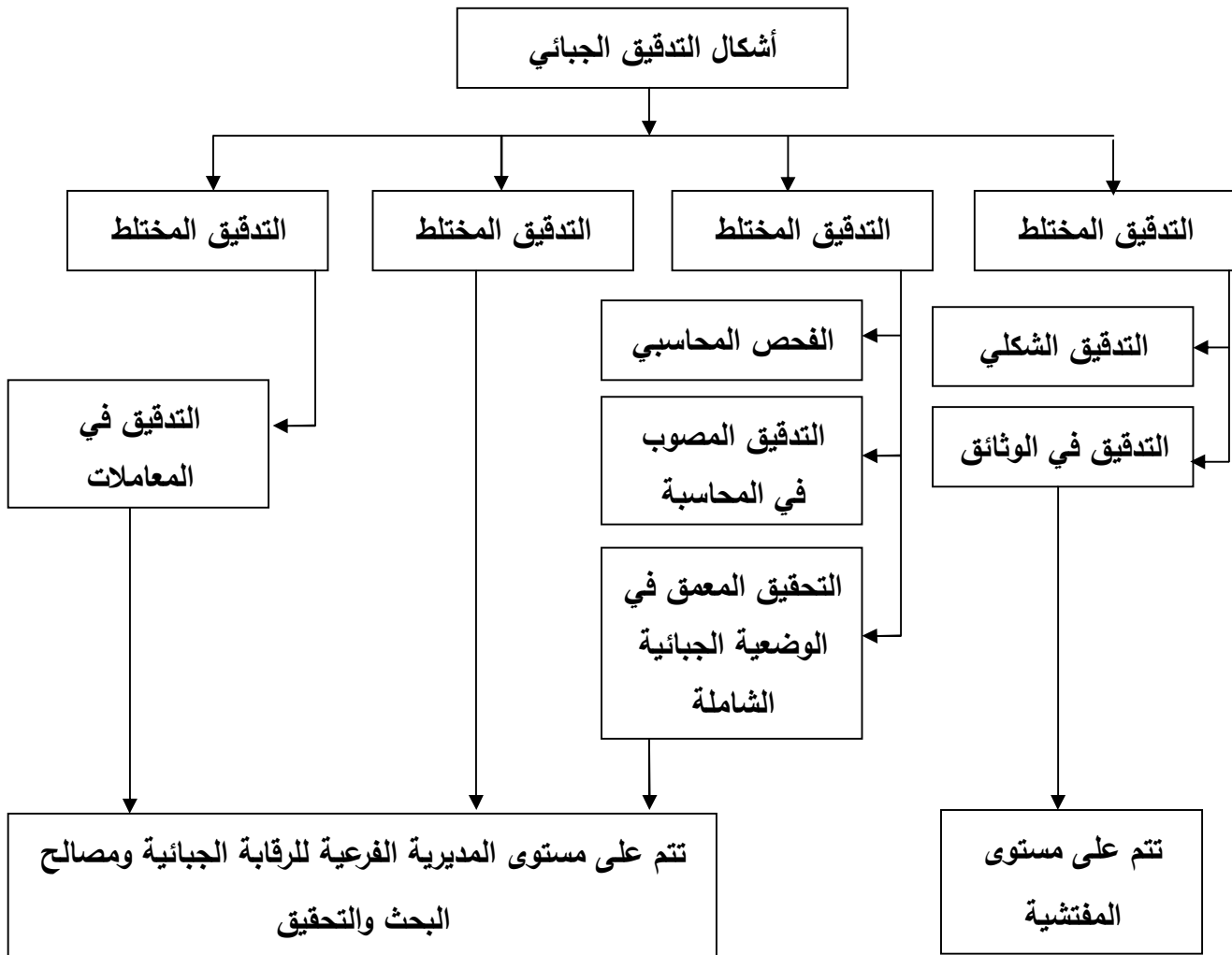
إن مراجعة أثمان المعاملات العقارية المصرح بها تشكل أحد أهم الأدوات في مكافحة التهرب الجبائي في هذا الميدان، وهو يخص المعاملات التالية:

_ العقارات المبنية، العقارات غير المبنية، مراقبة المداخل العقارية.

وتعتمد مراجعة هذه الأثمان على القيمة العقارية السوقية للعقار أي قيمة العقار في السوق، و هي الثمن الذي من الممكن أن يشتري أو يباع به العقار، وبعبارة أخرى الثمن المتفاوض عليه في السوق بين البائع والمشتري الخاضع لقانون العرض والطلب أخذا بعين الاعتبار العناصر المادية والعوامل القانونية للعقار وكذا المحيط الاقتصادي المتواجد فيه العقار ولذلك ينبغي المتابعة الدقيقة الدائمة عن طريق مصالح التسجيل لكل المعاملات العقارية مع رصد كل المعلومات المتأتية من طرف الوكالات والمؤسسات التي تنشط في مجال العقار².

¹- بوعلام ولهي، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة حالة الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 12
²- بوعلام ولهي، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة حالة الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص12.

الشكل رقم 01: شكل توضيحي لمختلف أنواع التدقيق الجبائي:



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

3. مراحل التدقيق الجبائي:

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

1) المرحلة الأولى:

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

(2) المرحلة الثانية:

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

(3) المرحلة الثالثة:

وتدعى بمرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالضرائب، يهدف نظام الرقابة الداخلية الجبائي إلى توفير الأعمال وتحسين العمليات والتأكد من موثوقية المعلومات المالية ومدى الامتثال للقوانين والأنظمة. يؤدي إنشاء نظام رقابة داخلي خاص بالجانب الجبائي إلى اعتباره كوسيلة للتحقيق إضافة إلى كونه وسيلة لمراقبة و التحكم في النشاط³.

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

(4) المرحلة الرابعة:

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

_ امتثال للقواعد الضريبية في سياق رصد الضرائب المناسبة.

_ تقييم الخيارات الضريبية المقدمة من طرف الشركة.⁴

(5) المرحلة الخامسة:

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

² - . IBID,p51

³ - Mohamed Ben Hadj Saad, l'audit fiscal dans les pme , proposition d'une démarche pour l'expert_ comptable, mémoire pour obtention du diplôme d'expert_ comptable, faculté des sciences économiques et de gestion de sfax , université de Sfax , 2008_2009,p86

⁴ - Mokhtar Mohamed Abdoussalam, op_cit ,p60

كتابة تقرير المدقق ، تقرير المدقق هو عبارة عن وثيقة يتم فيها تسجيل كل النتائج التي توصل إليها المدقق الجبائي من خلال أداء مهمته . كما أن هذا التقرير ليس لديه معايير تضبطه من حيث الشكل أو من حيث المضمون ، و بالتالي فإن المدقق الجبائي له الحرية في كيفية كتابة التقرير¹ على أن يحتوي هذا التقرير على كافة المعلومات و بصورة واضحة .

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

المطلب الثالث : معوقات التدقيق الجبائي وإطاره القانوني.

1. معوقات التدقيق الجبائي.

يمكن تحديد أهم معوقات الفحص الضريبي بما يأتي²:

- إن المدقق الضريبي يعتمد عند فحصه للحسابات بصفة أساسية على " التدقيق المستندي الفني " دون قيامه بالتدقيق باستخدام النسب التحليلية و المقارنة المالية رغم أهمية في عملية التدقيق .
- لا يتم مقارنة البيانات الواردة في سنة التدقيق والسنة السابقة إلا في بعض المؤسسات رغم أهمية تلك المقارنات.
- إن بعض المقتبسات التي ترد الغير إلى مخمني الضرائب قد تكون مستوفية لبيانات الأساسية .
- الاطلاع على سجل التعاقدات لمعرفة معاملات المؤسسة خلال السنة موضوع التدقيق ثم يطلب منها تقديم المستندات المؤيدة لمعاملاتها التي تمت مما يدل على عدم توافر بيانات كاملة عن معاملات المؤسسة.
- إن معدلات الأداء لعملية الفحص الضريبي أكبر من طاقة المدققين مما يؤدي إلى التركيز على الناحية الكمية فقط في تحديد معدلات الأداء مما يؤدي إلى عدم دقة التدقيق .
- عدم شمول ملف المؤسسة للبيانات الأساسية اللازمة لعملية التدقيق الجبائي بالإقرارات الضريبية التي تقدمها المؤسسة لاتضم كثير من الحالات إلى ملف المؤسسة .
- تعتمد معظم المؤسسات التي تستخدم الحواسيب الإلكترونية في تشغيل بياناتها على تخفيض مخرجاتها المطبوعة بقدر الإمكان وذلك لتخفيض تكاليف الطباعة والاعتماد على التقارير الاستثنائية ولا شك أن ذلك يؤدي إلى صعوبة قيام المدقق الضريبي بإتباع إجراءات التدقيق التقليدي التي يتبعها.

¹ - Ibid. P61.

² - محمد حامد عطاء ، الفحص الضريبي علما و عملا ، الموسوعه الضريبية ، المجلد التاسع ، مطبعة دار الطباعة الحرة ، الإسكندرية ، 2002ص 460.

– إن المدقق الضريبي لا يستخدم الحاسب الإلكتروني في تنفيذ عملية التدقيق رغم وجود العديد من البرامج الإلكترونية التي يمكن استخدامها في تنفيذ العديد من إجراءات التدقيق والاستفادة من الإمكانيات العالية التي يوفرها الحاسب الآلي.

– التدقيق الفني هو ذلك الإجراء الذي يقوم به المراجع للتأكد من مدى صحة و دقة تقويم الأصول وممتلكات المؤسسة و التزاماتها و مدى صحة المنشأة لأصولها و مواردها المختلفة أما التدقيق المستندي:

يقوم على أساس أن المستند المعين هو الأداة الرئيسية التي يستخدمها المراجع في إنجاز عملية المراجعة عن طريق مقارنة البيانات الواردة في المستند بما تم تسجيله في القيد .

2. الإطار القانوني للتدقيق الجبائي (سلطات الإدارة الجبائية، حقوق و ضمانات المكلف الخاضع للضريبة).

التدقيق الجبائي هو نفسه الرقابة الجبائية لهذا إن للرقابة الجبائية إطارها القانوني حدده المشرع الجزائري على كامل المكلفين بالرقابة الجبائية ، إذ تقوم الإدارة الجبائية بهذه الرقابة وفق شروط معينة وذلك من خلال قانون الإجراءات الجبائية الجزائرية .

أولا : سلطات الإدارة الجبائية

1- حق الرقابة: تنص المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية بأن الإدارة تراقب الإدارة الجبائية التصريحات و المستندات لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوى . كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجور أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها . يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها ، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها . تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت والمؤسسات المعنية خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها .¹

2- حق الإطلاع: تنص المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية بأنه يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية ، قصد تأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها ، بتصفح الوثائق و المعلومات المنصوص عليها في المواد (46_50) من قانون الإجراءات الجبائية²، و في إطار هذا الإطلاع كلف المشرع الجبائي السلطات الجبائية بجمع المعلومات الضرورية الخاصة بعمليات التحقيق و الرقابة لدى الإدارات ، الهيئات، والمؤسسات العمومية و المؤسسات الخاصة، والتي تفرض عليها عقوبات حال رفض حق الإطلاع ، والمعلومات المجمعة عن طريق

¹ - المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية، 2015 ص 10.

² - المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية ، 2015 ، ص 24 .

هذا الحق يمكن أن تستعمل من أجل تحديد الوعاء الضريبي و مراقبة كل ضريبة على عاتق المكلف، ومجال حق الاطلاع على المواد السابقة الذكر (46-50) من قانون الاجراءات الجبائية .

3- **حق المعاينة والحجز:** حسب المادتين 34-35 من قانون الإجراءات الجبائية فمن أجل ممارسة حقها في الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية ، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص، ضمن الشروط المعينة المبينة في المادة 35 والتي تنص على أنه لا يمكن الترخيص بإجراء المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً أو قاض يفوض هذا الأخير . يجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل ، مؤسسا وأن يحتوي على البيانات التي هي في حوزة الإدارة بحيث تبرر بها المعاينة، وتبين على وجه الخصوص مايلي¹ :

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة

- عون الأماكن التي ستتم معاينتها.

- العناصر التي ستتم معاينتها.

- العناصر التي يفترض منها وجود طرق تدليسية ، والتي يتم البحث عن دليل عليها.

- أسماء الأعوان المكلفين بإجراء عمليات المعاينة و رتبهم وصفاتهم.

4_ **حق إجراء التحقيق :** إن قانون الإجراءات الجبائية ألزم كل شخص يقوم بالعمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة، بتقديم كل المبررات اللازمة لتحديد رقم أعماله سواء على مستوى مؤسسته الرئيسية أو فروعها أو وكالاتها، إلى أعوان الضرائب المعنيين بالأمر وكذا إلى أعوان المصالح المالية الأخرى المعنيين، بالنسبة لكل فئة من الخاضعين للضريبة، بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية².

5_ **حق الاسترداد (التقادم):** يحدد الأجل فيه عمل الإدارة، بأربع سنوات، إلا في حالة وجود مناورات تدليسية ، وهذا بالنسبة لما يأتي³:

- تأسيس الضرائب والرسوم، وتحصيله.

- القيام بأعمال الرقابة.

- قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي.

ومن خلال هذه المادة يمكن أن يعرف حق الاسترداد على أنه الحق الذي تمارسه الإدارة الجبائية من أجل تصحيح كل الحالات المتعلقة بالتصريحات الجبائية من طرف المكلفين، وقد تكون هذه الحالات إما حالات

¹ - المادة 34 / 35 من قانون الإجراءات الجبائية، 2015، ص17

² - المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية 2015، ص 17.

³ - المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية ، 2015، ص 22.

نسيان أو إغفال أو نقص في التصريحات، أما بالنسبة لأجل التصريحات فهذا لا يعد عائقاً أمام الإدارة الجبائية لممارسة حقها.

ثانياً : حقوق و ضمانات المكلف الخاضع للرقابة:

إن الصلاحيات والسلطات الواسعة الممنوحة للإدارة الجبائية بخصوص عمليات الرقابة الجبائية تقابلها

حقوق و ضمانات أعطاهها المشرع الجبائي إلى المكلفين الخاضعين لهاته الرقابة و التي هي كالتالي¹:

(1) الإعلام المسبق وأجل التحضير: إن أعوان الإدارة الجبائية لا يستطيعون إجراء أي مراقبة جبائية بدون إرسال إشعار بالمراقبة في مقابل إشعار الاستلام من المكلف مرفقاً بميثاق حقوق و واجبات المكلف الخاضع للرقابة ، من أجل إعلامه ، وهذا الأخير له أجل 10 أيام لتحضير محاسبته في حال مراقبة المحاسب و أجل 15 يوم في حالة المراقبة المعمقة كحد أدنى ، وعلى كل حال يمكن للمكلف أن يطلب تمديد الأجل (بناء على الطلب)، هذا لا يمنع المحققين من القيام بشكل مفاجئ بمراقبات في عين المكان تخص معاينة العناصر المادية للاستغلال و وجود الوثائق المحاسبية للمكلف .

(2) استعانة بمستشار : يمكن لكل مكلف خاضع للرقابة الجبائية أن يستعين بمستشار من اختياره (محامي، محاسب ، مستشار جبائي) ، و يمكن له أيضاً أن يعين من يمثله خلال فترة إجراء الرقابة الجبائية، وغياب المكلف لا يمنع من إجراء عمليات المراقبة الفجائية للمعاينة المادية و التي تفقد من قيمتها في حال عدم إجراءها.

(3) استحالة إعادة الرقابة: لا يمكن للإدارة الجبائية أن تجري رقابة أخرى فيما يخص نفس الضرائب و الرسوم ونفس الفترة ، وكذلك عندما تكون فترة الرقابة قد تقادمت ماعدا في حالة ممارسات تدليسية، بالإضافة إلى أن الرقابة الجبائية تكون نهائية عندما يعطي المكلف موافقته على التعديلات والاقتراحات وفي حال عدم الرد في أجل 30 يوم أو أيضاً في حالة غياب التعديلات، ويرسل إشعار آخر بالمراقبة يخص الضرائب والرسوم التي لم تذكر في الإشعار الأول، وبصورة استثنائية عندما يكتشف المحقق مخالفات تمس هذه الضرائب والرسوم .

¹- مصطفى عوادي، ضبط التصريحات الجبائية للتقليل من الغش الضريبي (دراسة ميدانية مع اقتراح برنامج لضبط التصريحات الجبائية) مذكرة ماجيستر في مناخمنت مؤسسة ، جامعة العربي بن المهدي ، 2006/2007 ص61.

المبحث الثاني: التهرب والغش الضريبي وعلاقته بالتدقيق الجبائي.

إن توسع نطاق و أنواع الضريبة أدى إلى ظهور ظاهرتي الغش و التهرب الضريبي، اللذان يعتبران من أهم المشاكل التي تعاني منها الكثير من الدول منها الجزائر، إذ أنهما يتسببان في المساس بالخزينة العامة، لهذا السبب منح المشرع الجبائي للإدارة الجبائية بعض الصلاحيات و المهمات المتمثلة في التدقيق الجبائي، وذلك للحد من مخاطر هاتين الظاهرتين و من آثارهما.

المطلب الأول: عموميات حول التهرب و الغش الضريبي.

سننتظر في هذا المطلب إلى توضيح بعض المفاهيم الخاصة بكل من ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي.

أولاً: مفهوم التهرب الضريبي و أنواعه.

مفهوم التهرب الضريبي: هناك عدة تعريفات للتهرب الضريبي من بينها:

التعريف 1: يقصد بالتهرب الضريبي تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الإمتثال للتشريع الضريبي، أو الثغرات الموجودة في القانون من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل والأشكال، سواء تعلق الأمر بالعمليات المحاسبية أو الحركات المادية، و ذلك بكل أو جزء من المبلغ الواجب الدفع للخزينة العمومية، والذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها و تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية¹.

التعريف 2: التهرب الضريبي هو 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 و آثار سيئة على المكلفين الآخرين، حيث يتحملون عبء الضريبة بينما يفلت آخرون منها، مما يؤدي إلى عدم تطبيق العدالة في توزيع الأعباء المالية².

التعريف 3: التهرب الضريبي هو تخلص المكلف بالضريبة من عبئها بصفة كلية أو جزئية، و هذا دون نقل عبئها إلى الغير بإستعمال وسائل مشروعة أو غير مشروعة تؤدي إلى حرمان الخزينة العمومية من إيراداتها³.
ومما سبق يمكن لنا استخلاص العناصر المكونة للتهرب الضريبي نذكرها في النقاط التالية:

- امتناع المكلفين عن دفع الضريبة المستحقة.
- صفة المكلف بالضريبة شخص طبيعي أو معنوي.

¹- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2010، ص 39.

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

³- خلادي راضية، مساهمة الرقابة الجبائية في معالجة ظاهرة التهرب الضريبي لتحقيق التنمية المستدامة دراسة حالة الجزائر للفترة 2005_2015، مجلة المستقبل الإقتصادي، العدد الخامس، جامعة المدية الجزائر، 2017، ص 67.

- استعمال وسائل مشروعة و غير مشروعة.
- التخلص من الضريبة كليا أو جزئيا.
- حرمان الخزينة العمومية من حصيلة الضرائب.

2- أنواع التهرب الضريبي:

التهرب المشروع: هو الذي لا جرم فيه، حيث يتجنب المكلف تحمل الضريبة أو الالتزام بها دون مخالفة أحكام التشريعات الضريبية، ذلك بالابتعاد عن مواطن التكليف أو الاستفادة من بعض الثغرات الموجودة في القانون، و التهرب المشروع يقوم من خلاله المكلف باستغلال بعض الثغرات القانونية للتوصل إلى عدم الالتزام بدفع الضريبة المترتبة عليه، و لتحقيق هذه الغاية يقوم المكلف بالاستعانة بأهل الخبرة و الاختصاص لمعرفة طرائق التخلص من الضريبة مستنديين في ذلك إلى خلل أو ثغرات في التشريع الجزائري¹.

وفي هذا الإطار يمكن أن نميز بين ثلاث حالات للتهرب الضريبي المشروع.

أ. التهرب الضريبي الناتج عن سلوك المكلف:

يكون ذلك من خلال بعض السلوكيات التي يتخذها المكلف، يكون الهدف منها تجنب الضريبة كليا أو جزئيا، و ذلك بامتناعه عن استهلاك أو إنتاج السلع التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة، أو ترك النشاط الإنتاجي الذي يخضع إلى ضريبة مرتفعة و الانتقال إلى نشاط آخر خاضع لضريبة أقل، فقد تقوم بعض الشركات بتوزيع أرباحها على شكل أسهم مجانية للمساهمين قصد التخلص من أداء الضريبة على إيرادات القيم المنقولة، و بهذا تتجنب دفع الضريبة بصفة جزئية².

ب. التهرب الضريبي ينظمه التشريع الضريبي:

يتعمد المشرع الجزائري في بعض الأحيان في وجود التهرب الضريبي ذلك بغرض تحقيق أهداف اقتصادية، اجتماعية و سياسية، كإخضاعه مثلا للأرباح المعاد استثمارها بالنسبة للشركات إلى معدل خاص 12,5% بدلا من 25%، قصد تشجيع الاستثمار أو يفرض ضريبة على الدخل الإجمالي على جميع الأرباح الصناعية والتجارية ثم تستثنى منها أرباح بعض المؤسسات الصناعية ضمن شروط معينة لتشجيع إنشائها خصوصا في المناطق المعزولة³.

¹- خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، الاردن، 2005، ص 215.

²- كردودي سهام، الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق، دار المفيد للنشر و التوزيع، الجزائر، 2001، ص 08.

³- بوزرورة حيزية، بوزيدي كاهنة، التهرب الضريبي في الجزائر وآليات مكافحته، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2017/2018، ص 11.

ت. التهرب الضريبي الناتج عن إهمال المشرع الضريبي:

قد يتحقق التهرب الضريبي نتيجة وجود ثغرات في القانون الضريبي، و هو ناتج عن إهمال المشرع، في هذه الحالة يقوم المكلف باستغلال ثغرات التشريع الضريبي، ومن أجل ذلك قد يستعين المكلف بأهل الخبرة والاختصاص لاكتشاف تلك الثغرات¹.

التهرب غير المشروع:

هو تهرب مقصود من طرف المكلف نتيجة مخالفته الصريحة عمدا لأحكام القانون الضريبي قصدا منه عدم دفع الضرائب المستحقة عليه، و ذلك من خلال الامتناع عن تقديم التصريح بمداخله، أو تقديم تصريح ناقص، و بهذا يهدف هذا الأخير إلى تخفيف أساس الضريبة، و لتحقيقه يتوفر شرطين هما:

العنصر المادي: يتمثل في

أ. **العنصر المادي:** يتمثل في تخفيض أساس الاقتطاع الضريبي بصورة غير قانونية، و هو عبارة عن إخلال المكلف بواجباته الضريبية التي يملها التشريع الضريبي.

ب. **العنصر المعنوي:** يقصد به ارتكاب الفعل من طرف المكلف بالضريبة بنية سيئة، و هذه المخالفة المتعمدة تكون عن وعي، غير أن إظهار نية الغش صعبة، لأن القانون الضريبي يفترض دائما حسن نية المكلفين².

ثانيا: مفهوم وطرق الغش الضريبي و تصنيفاته.**1. مفهوم الغش الضريبي:**

نظرا لتشعب هذه الظاهرة نجد أن كل باحث تناول هذه الظاهرة بالبحث و التحليل، وقد حاول إعطاءها تعريفا خاصا يختلف باختلاف وجهة النظر التي انطلق منها، وبالتالي وجد اختلاف في تحديد مفهوم دقيق لهذه الظاهرة، لذلك سنقوم بإدراج عدة تعاريف لها لتسليط الضوء على مختلف جوانبها.

تعريف 1: الغش هو كل مخالفة أو خرق للقانون الجبائي.

تعريف 2: نستطيع أن نقول هناك غش جبائي إذا تم استعمال طرق تمكن من الهروب من الضريبة، فالغش في معناه الواسع هو مجرد فعل ينجر عنه سوء نية بهدف التخليط و التضليل.

تعريف 3: الغش الضريبي يشمل كل العمليات القانونية والمحاسبية وكل الوسائل و الترتيبات والتدابير التي يلجأ إليها المكلف بهدف التخلص من الضرائب والمساهمات.

¹-عبدالقادر مرغاد، التحقيق الجبائي كأداة للحد من التهرب الضريبي، مذكرة ماستر في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، يسكرة، 2016/2017، ص 31,32.

²- راشدي أمين، دور التحقيق الجبائي المعمق في تفعيل الحوكمة الضريبية لمكافحة التهرب الضريبي، مجلة رؤى إقتصادية، العدد 12، الجزائر، 2017، ص 487.

أما المشرع الجزائري فقد عرفه على أنه كل تملص أو محاولة التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم وتصفيته كلياً أو جزئياً¹.

ومما سبق يمكن استخلاص النقاط الآتية:

- الغش الضريبي هو مخالفة و خرق القانون الجبائي.
- يهدف الغش الضريبي إلى التخلص من الضريبة كلياً أو جزئياً.
- يتم الغش الضريبي باستعمال طرق احتيالية.

2- طرق الغش الضريبي: يتجسد واقع الغش الضريبي في الواقع عن طريق استعمال المكلف بالضريبة طرق

وأساليب مختلفة بهدف التخفيض من الوعاء الضريبي، ويمكن تصنيف الغش الضريبي إلى:

أ. **التلاعب المحاسبي:** بما أن معظم التشريعات الضريبية القائمة على أساس إقرار، أي إلزام المكلف بتقديم تصريح على أرباحه لمختلف الأنشطة التي يوفرها النظام المحاسبي، والذي يعد نظام قياس واتصال يعمل على تبويب و تسجيل وتلخيص العمليات المالية التي يقوم بها المكلف، وإعطاء بيان دوري للجهات المعنية بنتائج النشاط الفعلي، وافتراض جزء من تضامن المكلف اتجاه الإدارة الجبائية فإن المكلف يسعى دوماً إلى إدخال تغييرات ولو طفيفة على ملفه خاصة في المجال المحاسبي².

أ-1: تضخيم الأعباء و التكاليف المحاسبية و الجبائية:

إن القوانين الجبائية التي تسمح للمكلف أن يقوم بخصم الأعباء و التكاليف ضمن شروط محددة مسبقاً من أجل تحديد الأسس الخاضعة للضريبة، ويشترط أن تكون هذه الأعباء متعلقة بممارسة نشاط المؤسسة ومدعمة بوثائق تبريرية في حدود السقف المحدد جبائياً لبعض التكاليف حتى لا يبالغ فيها، ومن بين هذه الشروط المحددة قانوناً هي:

- أن تكون الأعباء لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة.
- أن تكون الأعباء مرفقة بمبررات ووثائق رسمية.
- تقييد النفقات الشخصية الغير قابلة للخصم ضمن مصاريف المحاسبة العامة للمؤسسة.
- تسجيل ترميمات للمباني الخاصة بالمؤسسة و هي في الواقع متعلقة بمساكن مسيرها.

¹- عيسى سماعيلين، ظاهرة الغش الضريبي في القانون الجبائي الجزائري، مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 15، جامعة شلف الجزائر، سنة 2019، ص 576.

²- رجال ناصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة، مذكرة ماجيستر في العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة الجزائر، 2006 / 2007، ص 37.

- تسجيل مصاريف السفر إلى الخارج على أساس أنها تتعلق بمهمة في إطار الوظيفة، وهي في الواقع مصاريف إضافية لا ترتبط بنشاط المؤسسة.
- تسجيل مشتريات في حساب المؤسسة وهي في الواقع خاصة بمسيرها، ومن أمثلتها شراء الأثاث المنزلي.

لما يقوم المكلف بتشكيل ملفات لعمال وهميين أي على الوثائق فقط و يقوم بتسجيل أجورهم و مرتباتهم في محاسبته لتضخيم التكاليف، وهي الأجور التي تعمل على تخفيض الربح الخاضع للضريبة¹.

أ-2: تخفيض الإيرادات:

- إن عملية تخفيض النواتج - الإيرادات - هو شكل كلاسيكي للغش الجبائي، حيث بمجرد عدم التسجيل الجزئي أو الكلي لبعض الإيرادات يعتبر ذلك غشا ضريبيا.
- ويتجسد في هذا عدم إجراء التسجيل المحاسبي بصفة كلية أو جزئية للإيرادات المحققة فالمحاسب مثلا عند استلامه لمبلغ مقابل أتعابه لا يقوم هذا الأخير بتسجيل المبلغ الكامل الذي تم استلامه من طرف الزبون في السجلات المحاسبية الخاصة به، وهذا بعد الاتفاق الودي الذي يبرمه مع الزبون، وكذلك هو الحال بالنسبة للأعمال غير التجارية (المهن الحرة) التي يصرح فيها غالبا بالمدخيل أو الإيرادات المحققة فعلا كالمحامين الذين لا يصرحون بالعدد الحقيقي للملفات المدروسة.
- ب. التلاعب المادي والقانوني:** إضافة إلى التلاعب المحاسبي هناك طرق أخرى للغش الضريبي منها :
- ب-1: التلاعب المادي:**

يتمثل التلاعب المادي في أن يقوم المكلف بإخفاء السلع و المنتجات الخاضعة للضريبة و إعادها عن مراقبة أعوان الإدارة الجبائية، وقد يكون الإخفاء جزئيا يؤدي فقط إلى التقليل من عبء الضريبة جزئيا أو كليا.

أ-2: التلاعب القانوني:

تعتبر هذه الطريقة من أكثر طرق التهرب الضريبي انتشارا، و تتمثل في استغلال الثغرات الموجودة في القانون و النظام الجبائي، وبالتالي فإن المشرع الجبائي لا يمكنه في هذه الحالة فرض عقوبات على المكلف، حيث يستعين هذا الأخير بمستشارين وخبراء قانونيين مختصين لمساعدته في التحايل بالاعتماد على النصوص القانونية².

¹ - ملكة مذكور، دور التدقيق الجبائي في مصداقية البيانات المالية و الحد من الغش الضريبي، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة و مالية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة أم البواقي، سنة 2014/2015، ص 50.

² - بوكري سهام فوزية، التدقيق المحاسبي كآلية للحد من التهرب الضريبي، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص التدقيق المحاسبي والمراقبة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، سنة 2018/2019، ص 11-12.

3- تصنيفات الغش الضريبي: يوجد عدة تصنيفات للغش الضريبي منها مايلي:

1- الغش البسيط والغش المعقد:

- الغش البسيط: يتمثل هذا النوع من الغش في كل محاولة متعمدة من أجل دفع ضريبة أقل، و هذا من خلال تقديم تصريحات ناقصة، تتضمن بيانات ناقصة أو خاطئة بسوء نية، أو التأخر في تقديمها أو عدم تقديمها نهائيا، فهو إذا كل تصرف أو إغفال مرتكب من أجل التخلص من الضريبة.
- الغش المعقد: يمكن تعريفه على أنه غش بسيط مقرون بممارسات تدليسية، أي أن المكلف يستعمل مغالطاته، وتتمثل في أساليب ماهرة تمكنه من التخلص من الضريبة، وكذلك مسح كل الآثار التي قد تؤدي إلى كشفه.

2- الغش الوطني والغش الدولي:

- الغش الوطني(المحلي): يمكن تعريفه بأنه كل استعمال لطرق و ممارسات غش من قبل المكلف محاولة منه التخلص بصفة غير شرعية من التزاماته الجبائية الناجمة عن التشريعات الجبائية الوطنية، ويمكن كذلك تعريفه بأنه كل غش يتم داخل حدود الدولة، ويكون المكلف في مواجهة سلطات بلده فهو يخضع لقانون جبائي وحيد.
 - الغش الدولي: يتمثل هذا النوع من الغش في عدم دفع الضريبة أو الضرائب داخل البلد، وتحويل المداخيل إلى بلد يتميز بجاذبية جبائية إن صح التعبير، وهذا بغية التقليل من المبالغ المنقطة، وهذا النوع من الغش يرجع إلى التطور الكبير الذي عرفته التبادلات الدولية و النشاط الكبير الذي غير حركة رؤوس الأموال¹.
- المطلب الثاني: أسباب وآثار الغش والتهرب الضريبي و وسائل مكافحتهما:** سنحاول في هذا المطلب معرفة أسباب التهرب والغش الضريبي، وأهم الآثار التي تتجم عنهما، والتي تنعكس سلبيا على الاقتصاد الوطني، وكذلك على الخزينة العمومية، وأهم طرق مكافحتهما.

1- أسباب ظاهري الغش و التهرب الضريبي:

1-1: أسباب ظاهرة التهرب الضريبي:

لعل من أهم أسباب التهرب مدى ما تنطوي عليه من الضرائب من عبء يزيد عن توقعات المكلفين أو استعدادهم النفسي لتحمله، ومن ناحية أخرى يوجد بالإضافة إلى ذلك سببان رئيسيان للتهرب الضريبي، يتعلق الأول بالتشريع الضريبي، ويتعلق الثاني بالإدارة الضريبية.

¹- خنفري فدوي، اليزيد علي، مدى فاعلية النظام الجبائي الجزائري في التقليل من ظاهرة الغش الضريبي، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الثاني، أم البواقي، الجزائر، 2019، ص 160.

• فيما يتعلق بالتشريع الضريبي:

نتيجة للطابع الحديث لأنواع الضرائب المختلفة وتعقد القواعد التشريعية التي تنظمها، سواء عند تقدير وعاء الضريبة أو حساب قيمتها كالإعفاءات و التخفيضات، والتي يكون هدفها غالبا تحقيق أكبر قدر من العدالة في توزيع العبء الضريبي، فإن هذه القواعد التي تثير العديد من المشكلات الفنية التي يصعب على غالبية المكلفين التوصل إلى حلول لها أو فهم أبعادها، لا بد و أن تزيد من احتمالات التهرب الضريبي. فضلا على أن أسلوب الضرائب المتعددة التي تأخذ به جميع النظم الضريبية المعاصرة لا بد وأن يزيد من أعباء جباية هذه الضرائب، مما يدعو إلى التجاء المكلفين إلى البحث عن الثغرات التي تنطوي عليها التشريعات المتعددة بقصد التخلص من بعض الضرائب.

• فيما يتعلق بالإدارة الضريبية:

ينتطلب نجاح الإدارة الضريبية في أداء وظائفها أن تتوفر لها عدة مقومات لعل من أهمها ما يلي:

- توفر العناصر الفنية ذات الكفاءة العالية والخبرة الواسعة التي حققها ارتفاع مستوى تأهيلها و تدريبها.
- توفر نظم الأجور التي تكفل حصول موظفي الإدارة الضريبية على أجور تناسب طبيعة و أبعاد ما يضطلعون به من مسؤوليات وعلى مكافآت تشجيعية تنطوي على حوافز فعالة للمجدين منهم.
- تزويد الإدارة الضريبية بالأجهزة الإلكترونية الحديثة اللازمة لتمكينها من رفع مستوى خدماتها و حصر مختلف الممولين وتحديد ما يستحق عليهم من ضرائب.
- تبسيط أحكام قوانين الضرائب وإيرادات تنفيذها، إذ يؤدي ما تتضمنه هذه القوانين من تخفيضات وإعفاءات و إضافات في الأسعار (رغم ما تهدف إليه من تحقيق المزيد من العدالة) وقواعد معقدة لتقدير أوعية الضرائب إلى خلق الكثير من المشكلات و الصعوبات التي قد تعجز الإدارة في إيجاد حلول مناسبة لها تنجي ما قد ينشأ بينها وبين المكلفين من منازعات، كما تؤدي تعقد الإجراءات الإدارية المتعلقة بتحصيل الضرائب إلى دفع المكلفين إلى التهرب منها¹.

1-2: أسباب ظاهرة الغش الضريبي:

• أسباب تقنية: تمكن في تعقد النظام الضريبي الجزائري وصعوبة تقدير المادة الخاضعة للضريبة، فضلا عن العدد الكبير من النصوص التشريعية، في هذا الصدد دعت الكثير من الوكالات الدولية إلى التبسيط والتخفيف والاستقرار في القاعدة الضريبية في الجزائر، والملاحظ في الكثير من الدراسات التي تناولت فعالية

¹- يونس أحمد البطريق، حامد عبد المجيد دراز، المالية العامة_ الضرائب والنفقات العامة، الدار الجامعية بالإسكندرية، ص145، 144.

النظام الضريبي الجزائري أن مشكلة التهرب الضريبي في الجزائر قد ساهم فيها تعدد المعدلات الضريبية في الماضي، وشهد القانون الضريبي تعديلات كثيرة بعد قانون المالية لسنة 2007.

- أسباب سياسية: تكمن في استخدام الإيرادات الضريبية في تمويل الخدمات العامة التي تعمل على الاستقرار السياسي في الجزائر، هذه حقيقة يجب الوقوف عندها من خلال الحوافز الجبائية الممنوحة بضغط من طرف أصحاب المصالح، التي قد تم تحويلها من طرف هؤلاء مما يشكل احتيالا ضارا على مصداقية الاستثمار في الجزائر الذي اقتصر على المحروقات دون القطاعات الأخرى.
- أسباب إقتصادية: إن برنامج التعديل الهيكلي الذي عرفته الجزائر في التسعينات خلق بعض السلوك الضريبي الرافض للضريبة، والذي يحث على الغش الضريبي، كما أن ارتفاع أسعار الضريبة ساهم في انتشار ظاهرة الغش و التهرب الضريبي.

يضاف إلى ذلك التكلفة التي يتحملها المكلفون بالضريبة و الناشئة عن تعقد عمليات سداد الضريبة التي تؤثر على سلوك المكلفين، وتمثل هذه التكاليف في الوقت الكافي للإيرادات و تكاليف الإدارة و المحاسبة والتكاليف غير المباشرة عن التعقيد في النظام الضريبي الجزائري¹.

2- آثار الغش والتهرب الضريبي:

تعتبر ظاهرتي الغش و التهرب الضريبي من الظواهر الاجتماعية الخطيرة التي تعمل على الإضرار بالاقتصاد الوطني، و يترتب على كل من التهرب والغش الضريبي آثار ضارة من عدة وجوه:

2-1: آثار إقتصادية: يتفق جميع الاقتصاديين أن الخزينة العمومية عرفت نزيفا ماليا حادا، و هذا نتيجة للغش والتهرب الضريبي اللذان يؤثران وبشكل كبير عن عمليات الإنتاج و التجارة، فالغش الضريبي يسمح للمكلف بأن يقوم بتخفيض سعر التكلفة و بيع منتجاتها بسعر منخفض مقارنة بأسعار منافسة في السوق أو حتى بأقل من سعر التكلفة وذلك دون تأثير على أرباحهم، وكذا جلب الزبائن بمنح معدلات خصم أكبر من التي يمنحها منافسون آخرون أو زيادة كمية الإنتاج و التحسين من نوعيته مقارنة بالمنتجين الآخرين الذين يقومون بدفع مستحقاتهم الجبائية، الأمر الذي يؤدي إلى اشتداد في غياب الرقابة الصارمة، و هذا ما خلق نوع من التشجيع، فالمؤسسات أو الأفراد الذين يلجؤون إلى الغش الضريبي يصبحون المثال الذي تقتاد به المؤسسات الأخرى مما يؤخر تحقيق التنمية أو التقدم الإقتصادي من جهة، ومن جهة أخرى فإن الغش الضريبي يعطي توجيهها وهميا للنشاط الإقتصادي عندما يصبح الشغل الشاغل للمكلفين هو كيفية التهرب من الضريبة، وبذلك فهم يوجهون

¹- ناصر شارفي، سامي مباركي، الغش الضريبي في الجزائر أشكاله و سبل مكافحته، مجلة العلوم إنسانية، العدد 48، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2017، ص 282,283.

مصالحهم الاقتصادية أكثر حسب الاعتبارات الجبائية وليس الاعتبارات الاقتصادية، كما قد يؤدي كذلك إلى ندرة رؤوس الأموال بحيث يقوم المكلف بإخفاء أرباح لتجنب اجتماع اكتشاف الإدارة الجبائية لإفلاته من واجبه الضريبي، فيلجأ إلى الاكتناز إما على شكل نقدي أو على شكل معادن نفيسة كالذهب.....، أو عن طريق فتح حسابات بنكية في الخارج أو استثمار هذه الأموال في البلدان التي تكون الاقتطاعات الجبائية فيها إما معدومة أو أقل مما عليه هنا¹.

2-2: آثار مالية: إن الضريبة لها دور أساسي في تمويل خزينة الدولة بالموارد المالية اللازمة، التي توجه لتغطية النفقات العمومية لهذا فإن التملص من الضريبة بمختلف أشكاله و صورته يهدد المداخيل المالية للخزينة العامة ويتسبب في حدوث خلل لأي سياسة إقتصادية واجتماعية، وهو ما يعد عائقاً أمام تحقيق الهدف الرئيسي للضريبة، والمتمثل في تمويل خزينة الدولة ومواجهة النفقات العامة للدولة، وحتى تتمكن الدولة من سد هذه الفجوة تلجأ إلى البحث عن مصادر تمويل أخرى.

يؤدي الغش والتهرب الضريبي إلى الإضرار بالخزينة العامة للدولة، بحيث يفوت على الدولة جزء هام من الموارد المالية، ويترتب على ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل، وبالتالي تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتها الأساسية تجاه مواطنيها، وفي ظل عجز الميزانية تضطر الدولة إلى اللجوء إلى وسائل تمويلية أخرى كالإصدار النقدي واللجوء إلى الاقتراض، إلا أن هذا الاتجاه قد يسبب مخاطر تمس الاستقرار المالي و الإقتصادي للبلد المعني².

2-3: آثار اجتماعية: تتمثل آثار الغش والتهرب الضريبي على المستوى الاجتماعي في الجوانب التالية:

- الغش يولد غش آخر، إن الغش الضريبي يقلل من الحصيلة الجبائية للدولة، مما يدفعها إلى زيادة معدلات الضريبة، وينتج عن الغش والتهرب الضريبي آثار أخرى سلبية لذلك فإن اللجوء إلى الغش يكون بمقدار أكبر كلما ارتفعت معدلات الضريبة، فالغش يولد غش آخر.
- يسبب الغش والتهرب الضريبي مشاكل كثيرة لأفراد المجتمع منها البطالة والفقر نظراً لتوقف تمويل المشاريع، وهذا الأمر مرده إلى انعدام الوعي الجبائي.
- إن الغش والتهرب الضريبي يفسد تصرفات المكلفون الذين يمارسونه، حيث تتعذر الثقة بين المتعاملين، لأن كل واحد منهم يعلم بأن الطرف الآخر يقوم بمسك محاسبة مزورة لاعتبارات جبائية قد تدخل في أي وقت،

¹- خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص 46.

²- مراد ناصر، الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992_2003، الجزائر، ص 17.

وتلقى على عاتقهم ديونا ثقيلة بسبب الغش والتهرب الضريبي، مما يؤدي إلى عدم إمكانية أداء مستحقات الموردين والذين يتابعون كذلك جبائياً¹.

ويمكن تلخيص آثار كل من الغش والتهرب الضريبي فيما يلي:

آثار إقتصادية: انخفاض حصيللة الخزينة العامة وعجز الدولة عن القيام بواجباتها الأساسية اتجاه المواطنين على أكمل وجه.

آثار مالية: الإصدار النقدي الذي يؤدي إلى التضخم، وكذلك الاقتراض الذي تلجأ إليه الدولة من أجل تغطية حاجياتها.

آثار اجتماعية: عدم شعور المكلفين بتطبيق مبدأ العدالة والمساواة.

3- وسائل مكافحة الغش والتهرب الضريبي:

يمكن الحد من الغش والتهرب الضريبي باستخدام وسائل وطرق عديدة منها تخفيف الضرائب عدداً وتنوعاً وسعراً وبالشكل الذي يقلل من شدة الضغط الضريبي، ولا يدفع نحو التهرب الضريبي، والذي يمكن أن يتحقق من خلال تقليص النفقات العامة للدولة عن طريق ترشيده الإنفاق العام، والعمل على ضمان الدقة والوضوح في التشريع الضريبي وتبسيط إجراءات تحصيل الضريبة، وتيسير دفعها و تحصيلها، وتطوير الإدارة المالية بتوفير الأمانة والكفاءة والحرص والشعور بالمسؤولية التي تؤدي إلى تقليص التهرب الضريبي والحد منه، إضافة إلى وضع عقوبات رادعة تفرض على من يقوم بالتهريب على أن يتم تطبيقها بصورة فعالة، مع توفير مكافآت لمن يوفر معلومات تفيد في الكشف عن حالات التهرب والغش الضريبي، وزيادة توعية المواطن بدوره ومسؤوليته الاجتماعية من خلال دفعه الضرائب، إضافة إلى ما يتوفر للمواطن من دوافع وحوافز ذاتية تدفعه إلى عدم التهرب من دفعها، وبالذات عندما يتم استخدام حصيلتها من قبل الدولة بالشكل الذي يحس به المواطن و يشعر بأن دفعها يحقق منفعة خاصة له، ومنفعة عامة للمجتمع، ذلك عن طريق استخدام حصيلتها بشكل سليم وكفاء وبما يحقق خدمة المجتمع وأفراده².

ويمكن تلخيص وسائل مكافحة الغش والتهرب الضريبي فيما يلي:

- تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بتحصيل الضرائب.
- ضمان أكبر قدر من الشفافية في فرض الضرائب.
- تحسين التشريع الضريبي وإعادة صياغته بأسلوب سهل الفهم.

¹ - مليكة مذكور، دور التدقيق الجبائي في مصداقية البيانات المالية والحد من الغش الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص 47,48.

² - فليح حسن خلف، المالية العامة، عالم الكتب الحديثة، الأردن، الطبعة الأولى، 2008، ص 196,197.

- تخفيف الضرائب عددا و تنوعا وسعرا.
- إنفاق حصيللة للضرائب من قبل الدولة بشكل يشعر به المواطن.
- توفير جهاز إداري ضريبي كفاء و عصري.

المطلب الثالث: علاقة التدقيق الجبائي بالتهرب والغش الضريبي:

يتخذ التدقيق الجبائي عدة أشكال أهمها التحقيق المحاسبي والذي يخص الأشخاص المعنويين والتحقيق المعمق الخاص بالأشخاص الطبيعيين، حيث أن الإدارة الجبائية تعتمد على هذه الأشكال في الكشف عن التهرب والغش الضريبي.

1- دور التحقيق المحاسبي في الكشف عن التهرب والغش الضريبي:

لتنفيذ هذه العملية لابد من إتباع هذه الخطوات:

أولا: تحضير مراقبة المحاسبة:

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

1- برمجه مراقبة المحاسبة :

إن برمجة قائمة المكلفين الذين سيخضعون للرقابة على المحاسبة تتم بناء على قواعد إجرائية ومعايير انتقاء محددة من قبل الاداره المركزية و يتم متابعة تنفيذها من طرف المديرية الجهوية للضرائب و المصالح المركزية للمديرية العامة للضرائب.

1-1: إجراءات إعداد برنامج مراقبة المحاسبة:

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

للوضعية الشخصية خارج البرنامج بناء على معطيات أو بيانات خاصة في حوزتها أو مرسلتها إلى المصالح المعنية¹.

1-2: معايير انتقاء المكلفين:

يستند إعداد برنامج التحقيق الجبائي لجملة من المعايير منها:

- أهمية رقم الأعمال المصرح به خلال السنوات الماضية والتي تعكس أهمية حجم النشاط الممارس من قبل العناصر الجبائية.
- القيمة المضافة الضعيفة جدا مقارنة بمقاييس النشاط المعتبر.
- ضعف الهامش الإجمالي مقارنة بالهامش المتعارف عليها في ممارسة النشاط المعتبر.
- استعمال الطرق التدليسية المبينة ومعاينة المخالفة ذات الطابع الإقتصادي من طرف الأعوان المختصين والتي تنتهي بإعداد محضر معاينة قد يظهر مخالفة جبائية.
- عدم وجود ارتباط بين المستوى المعيشي لمستغلي المؤسسات وأصحاب المهن الحرة والمداخيل التي يصرحون بها، بالإضافة إلى أنه يجب برمجة كل شخص قام بتحقيق نفقات ظاهرة ومفطرة دون وجود مداخيل معروفة.
- كل توقيف للنشاط أو تصريح بالإفلاس يجب أن يقابله برمجة فورية للتحقيق الجبائي لتحديد خلفية مثل هذه التصرفات.
- تغيير مقرات الإقامة وتغيير المقرات الاجتماعية للمؤسسات والشركات، وتجدر الملاحظة أنه إذا تبين أثناء عمليات التحقيق وجود علاقة سواء بين الشركة يجب تمديد التحقيق عن طريق البرمجة وبذلك يتحول التحقيق المحاسبي في حالة الشركة والشركاء إلى تحقيق معمق في مجمل الوضعية الجبائية لأن الأمر يتعلق بأشخاص طبيعيين.
- العجز المتكرر.
- مسك محاسبية قانونيا².

¹- ناصر رحال، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسة الصغيرة والمتوسطة، مرجع سابق، ص92.
²- محمد فلاح، السياسة الجبائية -الأهداف والأدوات-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005/2006، ص195، 196.

2- إجراءات تنفيذ رقابة المحاسبة:

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

2-1: إرسال إشعال بالتحقيق:

لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته عشرة أيام ابتداء من تاريخ تسليم هذا الإشعار. كما يجب أن يبين هذا الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين، وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها والحقوق والضرائب والرسوم.

2-2: الإبلاغ بالنتائج وحق الرد:

بعد انتهاء عملية التدقيق الجبائي يجب إعلام المكلف بالضريبة بالنتائج التي تم التوصل إليها. يجب تحت طائلة البطلان أن يرسل الإشعار بإعادة التقييم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو يسلم له مع إشعار بالاستلام. يجب أن يكون الإشعار بإعادة التقييم مفصلاً بقدر كاف ومعللاً، كما يتعين إعادة ذكر أحكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقييم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة، وتقديم ملاحظاته، أو إعلان قبوله لها. وللمكلف بالضريبة أجل أربعين يوم ليرسل ملاحظاته أو قبوله، ويعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني. قبل انقضاء أجل الرد، يجب على العون المحقق أن يعطي كل التفسيرات الشفوية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون التبليغ إذا طلب هذا الأخير ذلك، كما يمكنه بعد الرد الاستماع إلى المكلف بالضريبة إذا تبين أن سماعه مجد أو إذا طلب هذا الأخير إعطاء تفسيرات تكميلية. عند رفض العون المحقق لملاحظات المكلف بالضريبة، ينبغي عليه أن يعلمه بذلك، من خلال مراسلة تكون كذلك مفصلة ومبررة، وإذا أظهرت هذه الأخيرة سبب آخر لإعادة التقييم أو أخذ عناصر جديدة لم يسبق أخذها سابقاً عبر الإشعار الأصلي، يمنح للمكلف أجل إضافي يقدر بأربعين يوماً ليرسل ملاحظاته.

في حالة القبول الصريح يصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائياً، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه إلا في حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن النزاعي من طرف المكلف بالضريبة¹.

3- التحضير لإجراء المراقبة:

هي عبارة عن مجموعة من الخطوات التي ينبغي على المحقق القيام بها قبل التدخل الفعلي وذلك خلال الفترة الممنوحة للمكلف من تاريخ استلام الإشعار إلى غاية الزيارة الأولية التي تقدر ب 10 أيام .

3-1: سحب وفحص الملفات الجبائية:

حيث يقوم المحقق في كل عملية بمراقبة للمحاسبة بفحص ما يلي:

- الملف الجبائي المفتوح باسم المؤسسة بخصوص الرسم على رقم الأعمال والرسم على النشاط المهني، والأرباح الصناعية والتجارية أو أرباح المهن غير التجارية.
- الملف الشخصي IRG ، للمستغل أو الشركاء أو المسيرين الأساسيين في الشركات².

3-2: دراسة الوثائق التقنية المتعلقة بالنشاط المهني:

على المحقق أن يقوم بدراسة الوثائق التقنية المتعلقة بالنشاط المهني للمكلف الخاضع للرقابة قبل الشروع في أعمال المراقبة، كنسب الربح المعيارية وكيفية تصنيع المنتجات والآلات المستخدمة في التصنيع، التكنولوجيا المستخدمة... الخ.

3-3: إعداد كشف المقارنة للميزانيات وكشف المحاسبة:

بالنسبة لكشف المقارنة للميزانيات هو عبارة عن وثيقة يتم تسجيل عليها مختلف الأصول والخصوم للسنوات الأربع قيد التحقيق، وتشمل دراسة التغيرات الحاصلة في أصول وخصوم المؤسسة بشكل دقيق، بهدف إعطاء صورة واضحة عنها.

أما بالنسبة لكشف المحاسبة فهو عبارة عن إستمارة تملأ وفق جدول حسابات النتائج الموجود ضمن تصريح السنوي المقدم من قبل المكلف لإدارة الجبائية لأربع سنوات ماضية التي سوف تكون محل مراقبة، حيث تسمح هذه الإستمارة بتقدير تطور رقم الأعمال والأعباء وكذلك الربح الصافي لكل سنة³.

¹- سعدي أحلام، "التدقيق الجبائي كوسيلة للحد من التهرب الضريبي"، مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، سنة 2014/2015، ص56، 57.

²- نصر رجال، سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي دراسة مقارنة بين الجزائر، تونس والمغرب، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص تسيير المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2013/2014، ص168.

³- (1) نجاة نوي، فاعلية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999/2003، مرجع سبق ذكره، ص67.

ثانيا: سير عملية التدقيق الجبائي على المحاسبة.

يتم التدقيق في المحاسبة وفق المراحل التالية:

1- التدقيق المفاجئ والتدقيق في عين المكان :

1-1: التدقيق المفاجئ :

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

1-2: التدقيق في عين المكان:

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

وهذا اللقاء الأول يتمثل في إجراء محادثات مع مسوي المؤسسة الخاضعة للتدقيق أو المكلف، والتي تكون حول التنظيم العام للمؤسسة ووسائلها، مكانتها في السوق، شروط الإستغلال الموضوعية، زيارة المصانع والمحلات التي تسمح للمحقق بجمع المعطيات التي تستعمل في فحص المحاسبة.

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

- الإطار القانوني للمؤسسة.
- كشوفات الربط الداخلية (سجل الإنتاج، وجود محاسبة المواد).
- استثمارات الحالية ووسائل الإنتاج.
- المحلات المسجلة في أصول الميزانية هل هي مؤجرة أو مملوكة.
- الروابط الموجودة بين القطاعات الداخلية في المؤسسة، والهيئات الأخرى أو الشركات.
- توضيحات متعلقة بتفصيل النظام المحاسبي المالي والإجراءات المستعملة في المؤسسة¹.

2- فحص المحاسبة من حيث الشكل:

قبل أن يبدأ المحقق في عملية الرقابة (التدقيق) على المحاسبة من حيث الشكل يجب عليه إلقاء نظرة شاملة على الدفاتر المحاسبية من خلال التأكد من تواريخ المصادقة على هذه الدفاتر ومقارنتها مع بدأ التسجيلات المحاسبية التي يجب أن تكون متطابقة تماما مع النظام المحاسبي المالي، وحتى تكون المحاسبة منتظمة من حيث الشكل يجب أن تتوفر على الشروط التالية:

¹- نصر رخال، سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي، دراسة مقارنة بين الجزائر، تونس والمغرب، مرجع سبق ذكره، ص170

2-1: محاسبة تامة ومنتظمة:

لا تكون المحاسبة تامة ومنتظمة إلا إذا كانت تحتوي على كافة الدفاتر والوثائق الإجبارية المنصوص عليها في القانون التجاري حسب المواد من 09_12 وممسوكة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد.

2-2: محاسبة دقيقة:

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

3- المحاسبة من حيث المضمون:

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

3-1: مراقبة المعطيات والبيانات المحاسبية:

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

3-2: مراقبة حسابات الميزانية:

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

3-3: مراقبة حسابات التسيير:

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

4- تبليغ النتائج:

بعد التبليغ الأولي الذي ترسله الإدارة الجبائية للمكلف الذي خضع لعملية التدقيق الجبائي والذي يوضح كل التعديلات التي تم إجراؤها واستعانة المكلف بمستشار من إختياره لإرسال موافقته وتقديم ملاحظاته في غضون أربعين يوما، يتم تقديم تبليغ نهائي (بعد انقضاء أجل أربعين يوم) يوضح الأسس الضريبية المستخرجة¹.

¹- سعدي أحلام، التدقيق الجبائي كوسيلة للحد من التهرب الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص 62.

2- التحقيق المصوب في المحاسبة:

في إطار تقوية جهاز الرقابة الضريبية أتى قانون المالية التكميلي لسنة 2008 بشكل جديد من الرقابة أكثر فعالية والمتمثلة في تحقيق المصوب في المحاسبة والمقنن في مادة عشرين مكررة من قانون الإجراءات الجبائية والمعدل بموجب المادة 26 من قانون رقم 13 08 المؤرخ في 30 ديسمبر سنة 2013، المتضمن قانون المالية لسنة 2014 كما يلي: « يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في المحاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة، أو لجزء منها غير متقدمة أو بمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية. ويتم كذلك التحقيق عندما تشكل الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الإتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية»¹.

إذن فالتحقيق المصوب في المحاسبة هو إجراء رقابي أقل شمولاً، سريع، وأل بعداً من التحقيق المحاسبي. منه يمكن القول أن التحقيق المصوب في المحاسبة يختلف عن التحقيق في المحاسبة من حيث نطاق وشمول التحقيق، فالتحقيق المصوب يقتصر على فحص نوع أو عدة أنواع من الضرائب، وهذا ما يجعل المعلومات المحاسبية المحقق فيها تتمتع بقدر كاف من الدقة وتقليل فترة التحقيق.

لكن يواجه هذا النوع صعوبة تتحدد في اختيار نوع الضرائب الخاضع للرقابة بالمقارنة مع الكم الهائل للمعلومات الجبائية، مما يجعل عملية التحقيق عشوائية وتفتقد إلى الأهداف المسطرة².

3- دور التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة في الكشف عن التهرب والغش الضريبي:

هذا النوع من التدقيق هو عبارة إمتداد للتدقيق المحاسبي يرمي إلى التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين من خلال الكشف عن الفروقات بين المداخل المصرح بها والحالة المالية الفعلية للمكلف. **أولاً: 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 بها مباشرة الأشغال التمهيدية للمراقبة، ولضمان فعالية ممارسة المراقبة المعمقة يجب أن يتم احترام الإجراءات المنصوص عليه في هذا الصدد، لذلك فإن الإدارة الجبائية أو بالأخص المصالح المكلفة بالرقابة، تقوم بإعداد برنامج سنوي للمراقبة المعمقة ومباشرة الأشغال التمهيدية للمراقبة.

¹- المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة بموجب المادة 26 من القانون رقم 13_08، المؤرخ في 30 ديسمبر سنة 2013، المتضمن قانون المالية سنة 2014، ج ر عدد 68، الصادرة في 31 ديسمبر 2013.

²- بوزرورة حيزية، بوزيدي كاهنة، "التهرب الضريبي في الجزائر وآليات مكافحته". ص 69.

1- التحضير للمراقبة المعمقة:

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

2- مراقبة التصريحات:

مراقبة التصريحات:

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

من خلال هذه المرحلة يتم برمجة المكلفين بالضريبة للذين سيخضعون للمراقبة الجبائية، إذ يعد رئيس مفتشية الضرائب قائمة تمهيدية للمكلفين بالضريبة والذين من المحتمل أن يخضع للمراقبة المعمقة وهذا بعد دراسة كاملة لملفاتهم ثم ترسل قائمة لذلك إلى المديرية الولائية للضرائب من أجل دراستها وهذه الأخيرة تعد قائمة نهائية وترسلها إلى رئيس مكتبة المراقبة لتنفيذها كما يتم إرسال نسخة إلى المديرية الجهوية للضرائب للإعلام، هذه الأخيرة بدورها ترسلها إلى الإدارة المركزية للمصادقة عليها وبعدها يقوم الأعوان المراقبون المختصون بسحب الملف الجبائي للمكلف المعني بالتحقيق وهذا على مستوى المفتشية التي يقيم بها لفحص المعلومات التي يتضمنها، إضافة إلى إمكانية فحصهم لمختلف الملفات الجبائية للأشخاص الذين يعيشون مع هذا المكلف، ثم يقوم بإبلاغ المكلف بالضريبة¹.

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 باستلام مرفوقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف، ومنه أجل أدنى للتحضير 15 يوم، ابتداء من تاريخ الاستلام، كما يجب أن يذكر في الإشعار بالتحقيق

¹- وفاء حمومي، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي، مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2016-2017، ص 117-119.

فترة موضوع التحقيق، وأن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء ، أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يتعين خلال عملية المراقبة بمستشار يختاره هو .

2- إنطلاق البحث عن المعلومات 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 معلومات والتي تشكل هذه الأخيرة 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 ملء إستمارة خاصة بوضع ممتلكاته المكتسبة وكذا الحسابات البنكية وأي معلومة جبائية تفيد في معرفة وضعية ممتلكات المكلف.
- طلبات التوضيح والتبرير: يراقب المفتش تصريحات المكلف ويطلب منه التوضيحات أو التبريرات كتابيا، كما يمكن أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات موضوع الرقابة، كما يستمع للمهنيين إذا تبين أن إستدعاءهم 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 المعلومات 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 بجولة 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، إعتبارا من تاريخ إستلام الإشعار بالتحقيق أو تاريخ تسليمه، وتمتد هذه الفترة بأجل يمنح عن الإقتضاء للمكلف بالضريبة، وبناءا على طلبه للرد على طلبات التوضيح وتبرير الأرصدة ومداخيل الأرصدة في الخارج، كما تمتد هذه الفترة بثلاثين يوم للإدارة بغية الحصول على كشوفات الحساب عندما لا يستطيع المكلف تقديمها، عندما يتوفر المكلف على مداخيل في الخارج، وتمتد إلى سنتين في حالة اكتشاف نشاط خفي وعند إجراء التحقيق.

ثالثاً: طرق إعادة تكوين الأسس الخاضعة للضريبة:

يتطلب الأمر الرجوع إلى جملة من المعايير المحددة وفقاً 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:

تسمح للعون المحقق بتحليل الحسابات المالية للمكلف، من أجل كشف مصدر مداخله وكذا مداخله غير المصرح بها، وذلك بإتباع 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 المساهمات المالية للمكلف ومقارنته 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 بها¹.

رابعاً: تبليغ النتائج وإفقال 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 و بنفس الخطوات².

¹ - رميسة حجام، دور التدقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، قسم العلوم المالية والمحاسبية، تخصص محاسبة وتدقيق، 2018-2019، ص 62-63.

² - هشام لجلط، الأساليب الحديثة للرقابة الجبائية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة المدية، 2013-2014، ص 73-74.

المبحث الثالث: عرض و تحليل الدراسات السابقة

المطلب الاول: عرض الدراسات باللغة العربية

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

- دراسة حسام فايز أحمد عبد الغفور حول العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجبائية. المذكورة تدخل ضمن متطلبات الحصول على الماجستير في المنازعات الضريبية بكلية الدراسات العليا و جامعة النجاح الوطنية في نابلس ، فلسطين سنة 2008 وتطرق في دراسته إلى طرح الإشكالية التالية: ما أثر العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية في التحصيل و الجبائية من جهة نظر أفراد العينة ؟ و قد توصل إلى مجموعة من النتائج أهمها: هناك عدة عوامل تؤثر تأثيرات ايجابية على التحصيل والجبائية وأخرى سلبية، وأن من أهم لعوامل التي تؤثر تأثيراً إيجابياً على التحصيل والجبائية، وهو إنصاف المكلف من خلال التنزيلات التي نص عليها القانون ومنح المكلف حق المحافظة على سرية المعلومات، يقابلها أهم العوامل التي تؤثر تأثيراً على التحصيل والجبائية ، ومنها عدم مراعاة قانون ضريبة الدخل الفلسطيني لقواعد العدالة الخاصة بالمكلفين تدني مستوى إدراك أمور التقدير لواقع وظروف عمل المكلف .

- دراسة سميرة بوعكاز حول مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي ، دراسة حالة مديرية الضرائب مصلحة الأبحاث و المراجعات بسكرة رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراة تخصص محاسبة سنة 2014, 2015، حاولت الباحث من خلال الدراسة الإجابة على الإشكالية التالية: إلى أي مدى تساهم فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي؟ وقد توصلت إلى مجموعة من النتائج أهمها: التدقيق الجبائي دورا هاما في الكشف عن مواطن التهرب الضريبي واسترجاع مبالغ هامة للخزينة، تسمح مؤشرات أداء بتقييم حجم التهرب الضريبي وتحديد فئة المكلفين الملتزمين ضريبيا ، يمكن للمراجعين وأعاون الإدارة الضريبية سوء ماديا أو معنويا أن ترفع مردودية عملهم .

- دراسة نبيلة حول الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي دراسة حالة مفتشية الضرائب في الأخضرية، مذكورة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في المحاسبة و المالية لموسم 2014-2015 ، حيث تطرقت في دراستها إلى طرح الإشكالية التالية: إلى أي حد يمكن أن تساهم الرقابة الجبائية على التحصيل الضريبي الفعال في الجزائر؟ وقد توصلت في الجانب النظري إلى مجموعة من النتائج أو جزناها في الفقرة التالية :

إن التنسيق التام بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات والمؤسسات الأخرى يلعب دورا فعالا في تبادل المعلومات من حيث جمعها واستغلالها ، وكذلك الإدارة الجبائية لا تستطيع رفع من قدرتها على التحصيل الضريبي دون أن تواجه مجموعة من العراقيل والصعوبات، وبأن الضريبة مقبولة كرها. والرقابة الجبائية تتميز بنقص الفعالية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي، فإن التحقيقات التي تتم على مستوى المفتشية هي أول خطوة وأكثر نجاعة، كما تعتبر الرقابة على الوثائق أكثر مردودية نظرا لسهولة تطبيقها، وأيضا يسمح نظام الإعلام الآلي بتحسين الرقابة الجبائية وتواصل المعلومات بالدقة والسرعة المناسبة .

- دراسة محمد هشام ملوكة حول التدقيق الجبائي في تحسين جودة التصريحات الجبائية ، حيث تم الاعتماد على استبيان تمثل في (54) عينة من موظفي بعض الشركات لمعرفة آرائهم و توجيهاتهم و محاولة تعميمها على الشركة الجزائرية بالوادي موسم 2014. وقد توصلت هذه الدراسة إلى نتائج أهمها أن التصريحات الجبائية تعد من أهم الأدوات التي تستغلها الإدارة الجبائية من أجل تمويل الخزينة العمومية و تحصيل الموارد المالية ، حيث يساعد التدقيق الجبائي للمؤسسة على اتخاذ القرارات التي تخدم مصالحها المالية، وعليه يجب أن يطابق التصريح الجبائي للمؤسسة على اتخاذ القرارات التي تخدم مصالحها المالية، وعليه يجب أن يطابق التصريح الجبائي للمواصفات و المعايير التي تدرجها الإدارة الضريبة ضمن شروط إعداد التصريح .

دراسة بوقليعة محي الدين حول الرقابة الجبائية ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية جيجل للفترة من 2009 إلى 2012 مذكرة مقدمة لاستكمال المتطلبات شهادة ماستر 2011, 2012 ، وتم طرح الإشكالية التالية لهاته الدراسة ما هو دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية؟ وعلى ضوء الدراسة التي أجريت تم التوصل إلى أن الكثير من المكلفين بالضريبة ويحاولون قدر المستطاع التملص من دفع مستحقاتهم الضريبة، وكذلك تعتمد المصالح الجبائية في تحديد وحساب مختلف الضرائب والرسوم الواجب تسديدها من طرف المكلفين بها على عناصر و معطيات يتم استخدامها في المعلومات المحاسبية التي تضمنها تصريحات لمعرفة مدى جودتها عن طريق الرقابة الجبائية كما تتبع هذه المصالح طرق وإجراءات من أهمها الرقابة الجبائية العامة كما ترتبط هذه الأخيرة على مستوى المفتشيات، الرقابة الجبائية وعملية التحقيق في المحاسبة مكنت من تشخيص جودة المعلومات المحاسبية شكلا ومضمونا .

- دراسة محمد ذيب حوسو حول للتدقيق للأغراض الضريبة، أطروحة مقدمة لنيل متطلبات الماجستير في المنازعات الضريبة كلية الدراسات العليا، فلسطين، 2005، هدف هذه الدراسة إلى تحقيق الرقابة الضريبة من

خلال إيجاد نظام ضريبي فعال وذلك عن طريق دراسة العلاقة بين معايير النظام الضريبي ومعايير التدقيق، حيث توصل إلى مجموعة من النتائج التالية :

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

دراسة طرشي إبراهيم حول التهرب الضريبي وآليات مكافحته دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية ورقلة .
مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي في الحقوق تخصص القانون العام للأعمال بجامعة قاصدي مباح ، ورقلة ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، قسم الحقوق سنة 2015.
حيث هدفت هذه الدراسة لتبيين دور الآليات الكفيلة بجعل الضريبة تؤدي الدور المنوط بها في تمويل الخزينة العمومية والحد من تغلغل ظاهرة التهرب الضريبي .

وخلصت هذه الدراسة إلى محاربة ظاهرة الفساد الإداري قبل التوجه لظاهرة التهرب الضريبي وكذا تطوير الإدارة الضريبية بالإنفاق عليها لكي تتجاوز ما تم تحصيله، استبدال عقوبة حبس المكلف بعقوبة يكون وقعها أكثر عليه وعلى ذمته المالية، لان حبس المتهم من الضريبة لا يعود بالفائدة على الخزينة العمومية.

_ دراسة حالة عزة مبروك حول فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير تخصص فحص محاسبي ، بجامعة محمد خيضر، بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، سنة 2016، حيث هدفت هذه الدراسة لتبيين دور الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي وكذا الطرق المعتمدة لمكافحة التهرب الضريبي ميدانياً على مستوى مديرية الضرائب بولاية بسكرة و توضيح الإجراءات الكفيلة لتنفيذ آليات الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي ، وأوصت هذه الدراسة بإعادة النظر في القوانين و صياغاتها بما يتماشى مع الحد من التهرب الضريبي و كذا تطوير النظام من خلال تقريبه وتبسيطه من الملف بالضريبة و تبادل المعلومات بين الإدارة الحساسة وطنياً و دولياً خاصة الجمارك ، البنوك، التجارة ، وتدعيم المراكز عبر القطر الوطني وخاصة الحدودية للحد من التهريب والتهرب الضريبي، وكذلك تحسين أساليب التعامل مع المكلفين وكسب ثقتهم وتوعيتهم .

المطلب الثاني : عرض الدراسات اللغة بالأجنبية.

دراسة :

MOHAMED BEN HADJ SAAD, L'audit fiscal dans la PME : proposition d'une démarche pour l'expert, comptable, faculte des sciences économiques et de gestion .de sfax.2008.2009

تطرق الباحث في هذه الدراسة إلى الإطار المفاهيمي لمراجعة الحسابات الضريبية و مراحل تقسيمات التدقيق الجبائي و تمثلت أهداف الباحث من خلال هذه الدراسة في تحديد المراجعة الضريبية و توصل إلى النتائج والأهداف التالية :

- الاهتمام بالتدقيق الجبائي للشركة يسمح بضمان الامتثال الضريبي المعمول به ، و قياس مخاطر الضريبية.
- الاهتمام بالتدقيق الجبائي بالنسبة للمحاسب يسمح بإقتراح مقارنة مهنية لتحديد و تقييم و إدارة المخاطر الضريبية .

- تتطلب المخاطر الضريبية في سياق الضريبية المعقدة التميز بين الرسوم النهائية و المخاطر المؤقتة.

دراسة:

KHARROUBI KAMEL, le contrôle fiscale comme on outil de lutte contre la fraude, .mémoire magister en science commercial , université d'Oran es senia , 2010, 2011

حاول الباحث من حيث هذه الدراسة الإجابة على الإشكالية التالية : ما مدى نجاعة الآليات التي تفرضها النظام الجبائي الجزائري في مكافحة التهرب الجبائي ؟

على ضوء هذه الدراسة التي أجريت هدفت إلى تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي من المشاكل الأساسية التي يعاني منها النظام الجبائي لذا تسعى الدولة إلى تفعيل الدور المالي و الاقتصادي مع تأكيد أهمية الدور المالي للضريبة

المطلب الثالث: تحليل و مناقشة الدراسات السابقة

رقم 01: تبيان و تحليل الدراسات السابقة

سنحاول من خلال هذا الجدول توضيح اختلافات الجوهرية بين الدراسات السابقة ودراستنا وهذه فيما يخص طريقة البحث، الأهداف، النتائج.

دراسة	طريقة البحث	الأهداف	النتائج
-دراسة حسام فايز أحمد عبد الغفور حول العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجبائية	دراسة حالة	-مراعاة قانون ضريبة الدخل الفلسطيني لقواعد العدالة الخاصة بالمكلفين وتدني مستوى إدراك أمور التقدير لواقع وظروف عمل المكلف	-عوامل تؤثر تأثيرا ايجابيا على التحصيل والجبائية وهو إنصاف المكلف من خلال التنزيلات التي نص عليها القانون ومنح المكلف حق المحافظة على سرية المعلومات
-دراسة سميرة بوعكاز حول مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي	دراسة حالة	-تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي في ظل النظام الضريبي الجزائري. -إبراز أهمية التدقيق الجبائي من خلال التأكد من مدى صحة و صدق التصريحات الجبائية والمحاسبية المكتسبة من طرف المتعاملين الاقتصاديين.	-يؤدي التدقيق الجبائي دورا هاما في الكشف عن مواطن التهرب الضريبي واسترجاع مبالغ هامة للخزينة _تسمح مؤشرات الأداء بتقييم حجم التهرب الضريبي وتحديد فئة المكلفين الملتزمين ضريبيا. _ يمكن للمراجعين وأعاون الإدارة الضريبة سواء ماديا أو معنويا أن ترفع مردودية عملهم، وهذا ما يبعدهم عن كل تأثير خارجي قد يخل باستقلاليتهم ، وتحيزهم إزاء الممولين .

<p>_ إن الرقابة الجبائية مجموعة من الإجراءات تضبط تدخل الإدارة، وتحمي المكلفين بالضريبة ويؤدي عدم الالتزام بها إلى بطلان الرقابة الجبائية.</p> <p>_ إن التنسيق التام بين الإدارة الضريبية ومختلف الإدارات والمؤسسات الأخرى يلعب دورا فعالا في تبادل المعلومات من حيث جمعها و استغلالها.</p>	<p>_ تسليط الضوء على الرقابة الجبائية من خلال التطرق إلى إطارها المفاهيمي، القانوني وتنظيمه.</p> <p>_ محاولة تشخيص ظاهرة الغش والتهرب الضريبي وأهم التدابير المتخذة من طرف الدولة للوقف على مدى قدرتها وفعاليتها في حده .</p>	<p>دراسة حالة</p>	<p>-دراسة نبيلة ساعد حول الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي.</p>
<p>- تعد التصريحات الجبائية من أهم الأدوات الإدارية الجبائية.</p>	<p>- مساهمة التدقيق الجبائي و دوره في تحسين التصريحات الجبائية.</p>	<p>-54 استبيان</p>	<p>- دراسة محمد هشام ملوكة حول دور التدقيق الجبائي في تحسين جودة التصريحات الجبائية.</p>
<p>- التحقيقات الجبائية التي تتم على مستوى مديرية الضرائب أكثر نجاح من التحقيقات التي على مستوى مفتشية الضرائب.</p> <p>- تعتمد المصالح الجبائية على عناصر لحساب الضرائب التي تستخرجها من المعلومات المحاسبية.</p>	<p>-التعرف على مصالح الرقابة الجبائية وكذلك الأساليب الرقابية المتبعة .</p> <p>-معرفة الدور الذي تلعبه الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.</p>	<p>- دراسة حالة</p>	<p>-دراسة بوقليعة محي الدين حول الرقابة الجبائية و دورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.</p>
<p>_ التدقيق عبارة عن مزيج من المبادئ المحاسبية</p>	<p>-تحقيق رقابة ضريبية من خلال إيجاد نظام ضريبي فعال و هذا عن</p>	<p>-دراسة حالة</p>	<p>_دراسة محمد ذيب حوسو حول التدقيق</p>

<p>المتعارف عليها وقواعد التدقيق.</p> <p>-لا استقرار لسلطة دون قانون، ولا وجود لقانون بدون السلطة وأنه لا يجوز للإدارة الضريبية أن تأتي عملا ماديا أو قانون إلا إذا كانت مجرد تنفيذ أو تطبيق لقاعدة تشريعية.</p>	<p>طريق دراسة العلاقة بين معايير النظام الضريبي و معايير التدقيق.</p> <p>-إبراز أهمية التدقيق الجبائي ومعرفة أهم مكوناته وقدرته على الحد من ظاهرة الغش الضريبي .</p>		<p>للأغراض الضريبية</p>
<p>_ محاربة ظاهرة الفساد الإداري قبل التوجه لظاهرة التهرب الضريبي.</p> <p>_ استبدال عقوبة حبس المكلف بعقوبة يكون وقعها أكثر عليه وعلى ذمته المالية.</p>	<p>_ تبين دور الآليات الكفيلة يجعل الضريبة تؤدي الدور المنوط بها في تمويل الخزينة العمومية والحد من ظاهرة التهرب الضريبي.</p>	<p>_ دراسة حالة</p>	<p>_ دراسة طرشي إبراهيم حول التهرب الضريبي وآليات مكافحته.</p>
<p>_ إعادة النظر في القوانين وصياغاتها بما يتماشى مع الحد من التهرب الضريبي.</p> <p>_ تطوير النظام من خلال تقريبه و تبسيطه من الملف بالضريبة وتبادل المعلومات بين الإدارة الحساسة وطنيا ودوليا.</p> <p>_ تدعيم المراكز عبر القطر الوطني وخاصة الحدودية للحد من التهريب والتهرب الضريبي.</p> <p>_ تحسين أساليب التعامل</p>	<p>_ دور الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي</p> <p>_ الطرق المعتمدة لمكافحة التهرب الضريبي ميدانيا على مستوى مديرية الضرائب</p> <p>_ الإجراءات الكفيلة لتفعيل آليات الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.</p>	<p>_ دراسة حالة</p>	<p>_ دراسة عزة مبروك حول فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي .</p>

<p>مع المكلفين وكسب ثقتهم وتوعيتهم.</p>			
<p>بالاهتمام بالتدقيق الجبائي للشركة يسمح بضمان الامتثال الضريبي المعمول به، وقياس مخاطر الضريبية.</p> <p>بالاهتمام بالتدقيق الجبائي بالنسبة للمحاسب يسمح بإقتراح مقارنة مهنية لتحديد وتقييم وإدارة مخاطر الضريبية</p> <p>تطلب المخاطر الضريبية في سياق الضريبة المعقدة التميز بين الرسوم النهائية والمخاطر المؤقتة .</p>	<p>إبراز أهمية التدقيق الجبائي و أهم مكوناته وقدرته على الحد من ظاهرة الغش الضريبي .</p> <p>تحديد فائدة المراجعة الضريبية واقترح نهج للمراجعة الضريبية المهنية للمحاسب .</p>	<p>- دراسة حالة</p>	<p>- دراسة Mohamad Ben Hadj Saad l'audit fiscal dans la PME proposition démarche pour l'expert</p>
<p>مشكل التهرب الضريبي من المشاكل الأساسية التي يعاني منها النظام الضريبي الجزائري ، بسبب وجود خلل في النظام الجبائي لذا تسعى الدولة إلى تفعيل الدور المالي والاقتصادي وتأكيد أهمية الدور المالي للضريبة.</p>	<p>- تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي باعتباره مورد يجد من موارد خزينة الدولة.</p>	<p>دراسة حالة</p>	<p>- دراسة KHARROUBI KAMEL, le contrôle fiscal comme on outil de lutte contre la fraude</p>

ما يلاحظ من الجدول أعلاه أن هناك بعض الاختلافات بين الدراسات السابقة و دراستنا هذه ، فمنها ماهي جوهرية و منها اختلافات بسيطة حيث يلاحظ مثلا على دراسة حسام فايز أحمد عبد الغفور أنه حاول إبراز العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية ، وأما دراسة سميرة بوعكاز إبراز أهمية التدقيق الجبائي، في حين عالج محمد هشام ملوكة دور التدقيق الجبائي في تحسين جودة التصريحات الجبائية، أما دراسة بوقيلة محي الدين قدم دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، أما الباحث طرشي إبراهيم درس التهرب الضريبي وآليات مكافحته، كما نجد أيضا الباحث عزة مبروك قدم فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي.

• وتأتي دراستنا هذه المعنونة ب دور التدقيق الجبائي في مكافحة الغش والتهرب الضريبي كدراسة حديثة حاولت تحليل أبعاد ظاهرة الغش والتهرب الضريبي وآليات التدقيق الجبائي في التقليل من الظاهرة .

– ولكن ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة نوجزها في النقاط التالية:

• إبراز أهمية التدقيق الجبائي و دوره في التأكد من صدق التصريحات الضريبية المقدمة من طرف المكلف القانوني بالضريبة.

- فعالية التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب و الغش الضريبي .
- دور التدقيق الجبائي في الكشف عن مواطن الغش و التهرب الضريبي.
- دور التدقيق الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائية التي تتعرض لها مؤسسة .

خلاصة الفصل:

تعتبر ظاهرة الغش والتهرب الضريبي كأحد أهم التحديات التي تواجهها الدولة في تطبيقها لسياساتها الإقتصادية، ومن خلال ما عرضناه في هذا الفصل اتضح لنا أنه من الصعب إعطاء تعريف دقيق لظاهرة الغش والتهرب الضريبي من الناحية النظرية، وهذا راجع إلى اختلاف وجهة النظر التي انطلق منها كل باحث، ولكي تقوم الدولة بالحد من هذه الظاهرة والتأكد من صحة التصريحات المقدمة تعتمد على الرقابة الجبائية التي تعتبر أداة قانونية في يد الإدارة الجبائية تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية والعمل على اكتشاف الأخطاء والمخالفات المسجلة بهدف تصحيحها وتقويمها.

وإن تنفيذ عملية التدقيق الجبائي يعتمد على ثلاث طرق في التدقيق، وهم التدقيق المحاسبي، التدقيق المصوب والتدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، والتي تلعب دورا مهما في الرقابة الجبائية من خلال فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل والمضمون بالارتكاز على رقم الأعمال بمختلف أشكاله، وكل هذا هدفه العام التحقق من مدى صحة التصريحات المصرح بها.

الفصل

الثاني

تمهيد

بعد الإنتهاء من الفصل الأول الذي تطرقنا فيه إلى مختلف الجوانب المتعلقة بالتدقيق الجبائي والتهرب والغش الضريبي وطرق الحد منهما من خلال جملة من الأدوات والآليات التي تتبعها الإدارة الجبائية، وكذا الدراسات السابقة التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بموضوع البحث، وسنحاول في هذا الفصل عرض الإحصائيات الخاصة بحالات التهرب والغش الضريبي ونتائج تطور الرقابة الجبائية بمختلف أنواعها، ومدى نجاعة آليات التدقيق الجبائي للحد من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، كما قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كالتالي:

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى.

المبحث الثاني: حالات التهرب والغش الضريبي بمديرية الضرائب لولاية عين الدفلى.

المبحث الثالث: مدى نجاعة آليات التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي.

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى.

تعتبر المديرية الولائية للضرائب السلطة التنفيذية للدولة لممارسة سيادتها الجبائية، حيث أنها تقوم بمختلف السياسات الجبائية للدولة كتحصيل الضرائب، إحصاء المكلفين وإجراء عمليات الرقابة الجبائية.

المطلب الأول: التعريف بالمديرية العامة للضرائب لولاية عين الدفلى (نبذة تاريخية):

هي عبارة عن ادارة عمومية ذات طابع محلي غير ممرضة تخضع لوصاية وزارة المالية، أنشأت سنة 1991، وذلك بموجب المرسوم التنفيذي رقم 60 المؤرخ في 1991/02/21 والمتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة

الجبائية وصلاحياتها وتضم خمس مديريات فرعية هي:

- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.

- المديرية الفرعية للمنازعات الجبائية.

- المديرية الفرعية للوسائل.

- المديرية الفرعية للتحصيل.

- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

بالإضافة الى هذه المديريات الفرعية، نجد مصالح خارجية والمتمثلة في:

- 09 مفتشيات اختصاص ضريبي.

- مركز ضريبي واحد.

- 03 مراكز ضرائب جوارية.

- مفتشية الطابع والتسجيل.

وتضم المديرية 438 موظف اغليبيتهم من السلك التقني (مفتش قسم، ومفتش مركز، ومفتش رئيسي، ومفتش

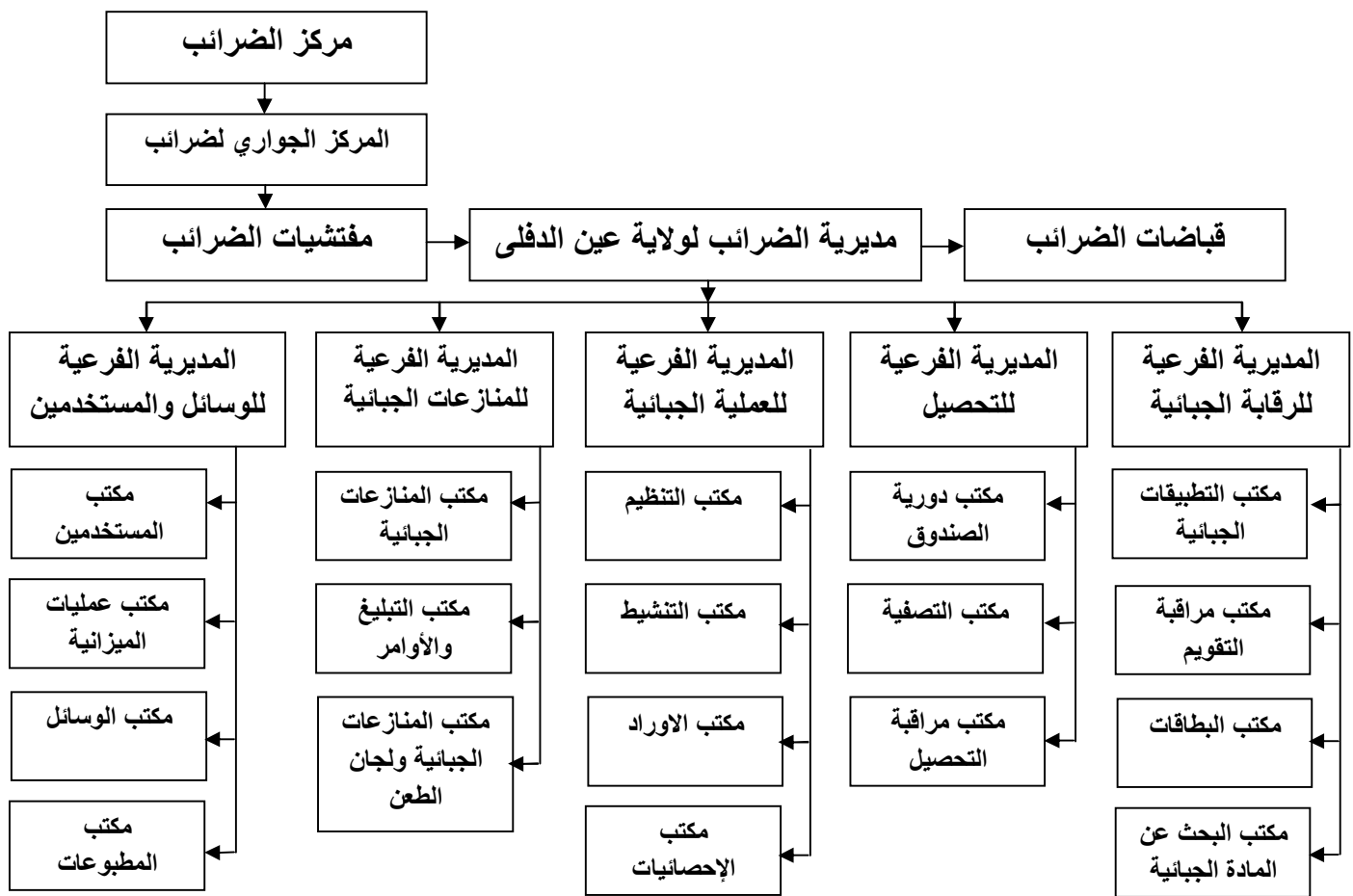
مراقب عن معاينة الاسلاك الادارية و مستوى ثانوي فما فوق)¹.

¹- من الوثائق المحصل عليها من مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى.

المطلب الثاني: عرض الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب:

تعتبر الهيكل التنظيمي الطريقة التي يستمد منها مدراء تنظيم الأفراد داخل المؤسسة فهو مجموعة من للأنشطة مجمعة في إدارات أو أقسام المؤسسة، يهدف إلى مساعدة المعنيين بالأمر (المدراء) في تحقيق التنسيق أو الترتيب الفعال في انجاز أنشطة المؤسسة.

الشكل الأول: مخطط يوضح الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية عين الدفلى.



المصدر: من الوثائق المحصل عليها من مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى.

المطلب الثالث: دراسة الهيكل التنظيمي للمديرية:

1) مهام المديرية: تتلخص بشكل عام فيما يلي:

- مراقبة ومحاربة التهرب الجبائي: وتتم على مستوى:
- المصالح المختصة بمراقبة المحاسبات.
- مستوى آليات انتقال الملكية العقارية.
- فض المنازعات: ومنها:
- الشكاوي ذات الطابع الجبائي.
- الشكاوي ذات الطابع الاداري، يتم على مستوى لجنة الدائرة، واللجنة الولائية للطعن.
- المنازعات ذات الطابع الشعبي، ويتم فيه دراسة الملفات المقدمة أمام العدالة، وكناتج عام يتم جرد.
- المداخل الجبائية لمختلف النشاطات الإقليمية، بالمقابل هناك النشاطات الردعية وتتمثل في:
- قرار الغلق المؤقت.
- الرهن العقاري.
- جدول الدفع بالتقسيط.
- المتابعة عن طريق التبني الشخصي.
- الاشعارات الى غير الحائز (ATP).

2) المديرية الفرعية للعمليات الجبائية: وتنقسم الى:

- مكتب التنشيط والتنظيم والعلاقات العمومية: ومن مهامه.
- توزيع المعلومات والمناشير والمذكرات الواردة من الادارة المركزية والمديرية الجهوية والمتعلقة بتطبيق التشريع والتنظيم الجبائيين.
- تنسيق أشغال تجديد اجراءات تحديد اسس الضريبة بالنسبة للمكلفين والخاضعين للضريبة التابعين للنظام الجبائي .
- السهر على احترام اجال اصدار الضريبة من قبل مفتشيات الوعاء في مجال الضرائب والرسوم التي يقوم بمعالجتها مركز الاعلام الالي.
- متابعة ومراقبة تنفيذ وانجاز برنامج عمل المفتشيات والوعاء فيما يخص الرقابة المعمقة للملفات الجبائية ولإحصاء الدوري للمكلفين بالضريبة.

- تنشيط اعمال هذه المفتشيات بالاتصال مع المصالح المعنية للمديرية الجهوية في اطار القيام باعمال من اجل تحسين مناهج العمل واجراءات التدخل والمراقبة من اجل تنسيق المعاملات وتسيير الارباح والخصارة.
- استقبال الجمهور واعلامه وتوجيهه واعطاء المكلفين بالضريبة المعلومات الخاصة بالتشريع والتنظيم الجبائيين.
- مكتب الجداول والإحصائيات: ومهمته:
- استلام المعلومات الاحصائيات الدورية المتعلقة بالوعاء والتحصيل المقدمة من الهياكل الاخرى للمديرية الولائية .
- اعادة المعلومات الجبائية الضرورية وابلاغ الجماعات المحلية والهيئات المعنية بها لتحضير ميزانيتها.
- (3) المديرية الفرعية للتحصيل: وتنقسم الى ثلاث مكاتب.**
- مكتب المراقبة والتحصيل: وتتمثل وظيفته في:
- تحصيل الموارد الجبائية وشبه الجبائية والغرامات والعقوبات المالية والمحاصيل المتعلقة بالبلديات، وبصفة عامة كل محصول تتكفل بتحصيله قانون القباضة، وتسجيل النقائص او التأخرات المحتملة، وتحديد الاجراءات التي من شأنها تصحيح وامتناص هذه النقائص.
- متابعة الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة والفحص وضعيتهم.
- احصاء المتأخرين في دفع مستحقاتهم الجبائية واتخاذ الاجراءات الحصرية ضدهم، وكذا اتخاذ التدابير الخاصة بالتصفية السريعة للأقساط الضريبية الغير محصلة.
- مراقبة حالة تصفية محاصيل الخزينة والسجل الخاص بترحيل المبالغ.
- التقييم الدوري لوضعية التحصيل الذي قامت به كل قباضة بالنسبة الى الضرائب والمحاصيل الواجب تحصيلها.
- مكتب دورية الصندوق: وينحصر دوره في:
- متابعة اعمال التأشير والتوقيع على المدفوعات وعلى شهادات الالغاء من الجداول وسندات الايرادات المتكفل بها.
- المراقبة الدورية لوضعية الصندوق وحركة الحسابات المالية والقيم الغير نشطة.
- التكفل الفعلي بالأوامر والتوصيات التي يقدمها المحققون في التسيير، بخصوص مهام المراقبة وتنفيذها.

- ضمان اعداد وتأشير العمليات والقيود عند تسليم المهام بين المحاسبين.
- مكتب التصفية: وتتمحور وظيفته في:
 - التكفل بالجداول العامة وبسندات التحصيل او الايرادات المتعلقة بمستحقات ومستخرجات الاحكام والقرارات القضائية في مجال الغرامات والعقوبات المالية او الموارد الغير جبائية.
 - استلام المنتجات الاحصائية التي يعدها قابضو الضرائب والمصادقة عليها.
 - التمفل بجداول القبول في الارجاء للمبالغ المتعذر تحصيلها وجدول تصفية منتجات القرينة وسجل الترحيل ومراقبة كل ذلك¹.

4) المديرية الفرعية للوسائل والمستخدمين: تنقسم الى 04 مكاتب:

- مكتب المستخدمين والتكوين: ويتجسد دوره في:
 - تسيير المستخدمين ومتابعة مساهم المهني.
 - الاستعمال العقلاني لمناصب العمل.
 - تنظيم لجان المستخدمين واستدعائها للاجتماعات.
 - القيام بإجراءات التحويلات بين الولايات.
 - المشاركة في الدراسات وتقديم الاقتراحات المتعلقة بضبط تعداد الموظفين، والمشاركة في تنظيم الخدمات الاجتماعية للمستخدمين.
- مكتب الوسائل: وتتبلور مهامه في:
 - اقتناء الأثاث والمعدات واللوازم الخاصة بالمكاتب والموارد المتعلقة بالتنظيم والصيانة الضرورية لسير الحسن لمصالح المديرية الولائية للضرائب.
 - تحديد وانجاز أعمال الصيانة والإصلاح والتهيئة اللازمة للمحافظة على المجال والتجهيزات الخاصة بالمديرية الولائية للضرائب.
 - المساهمة في عملية ضبط مقاييس المطبوعات.
 - تنظيم مخزن المطبوعات وتمويله وتسييره.
- مكتب عمليات الميزانية: وتظهر وظيفته في:
 - القيام بعمليات تنفيذ النفقات التسيير للمديرية وتصفيتها والأمر بصرفها.

¹- من الوثائق المتحصل عليها من مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى.

- القيام في حدود اختصاصه بعمليات الالتزام بنفقات بواسطة تجهيز المديرية وتصنيفتها الميزانية، وإعداد تقويم شامل حول استهلاك هذه الاعتمادات.

• مكتب المطبوعات (الارشيف وحفظ المعلومات): وتبدو معالم عمله في:

- المساهمة في عملية ضبط مقاييس المطبوعات وضمان تسييرها ومراقبتها.

- تسيير مخزن المطبوعات وتمويله وتسييره بالتعاون مع المفتشيات والقباضات، وتجميع الحاجيات من أجل متابعة طلبات الاتصال مع المدير الجهوي للضرائب.

- ضمان توزيع وتحويل المطبوعات الى غاية التكفل الكامل بها من طرف المفتشيات والقباضات المعنية.

5) المديرية الفرعية للمنازعات: تنقسم إلى 03 مكاتب:

- تلقي ودراسة البحث في الطلبات الرامية الى الاعفاء او التخفيض، وأسس وعائها الآتية من مفتشيات الضرائب او عند التحقيق بحاسبة ومراقبة الاسعار والتقويمات في مجال التسيير.

- تلقي ودراسة البحث في الطلبات الرامية الى الاستقادة الضرائب والرسم والحقوق المدفوعة نقدا سواء كان على اثر تصريح او دفع مسبق او اقتطاع من المصدر .

- تلقي ودراسة البحث في الطلبات الرامية الى الاعفاء او التخفيض في الزيادات والعقوبات وتعويض تاخير التي تطبقها قباضات الضرائب.

- تلقي ودراسة البحث في الطلبات الرامية الى الاحتجاج على الاجراءات المتابعة او الاجراءات المتبعة او المطالبة.

• مكتب المنازعات القضائية ولجان الطعن: ودوره ينحصر في:

- تلقي ودراسة طلب الاحتجاج على الزيادات التي مست الاشعارات أو التصريحات المحرج بها في مجال التسجيل، وعرضها على لجنة المصالحة قصد البحث والحكم فيها.

- الدفاع عن الادارة الجبائية أمام الهيئات القضائية المختصة، فيما يتعلق بالاحتجاجات الخاصة بالضرائب والإجراءات المتعلقة بالإدارة الجبائية.

- اقتراح كل التدابير أو الإجراءات التي من شأنها المساهمة في تحسين الإجراءات المتعلقة بالمنازعات؛ حيث توجد أربعة لجان طعن القرارات المدير الولائي للضرائب، حيث هذه اللجان تعتمد

على فحص الضرائب المباشرة والرسم المماثلة وكل حصة تتكون من الضرائب والرسم وهي:

- TAB (الرسم على النشاط المهني).

- IRG (الضريبة على الدخل الإجمالي).

- IBS (الضريبة على ارباح الشركات).
- TVA (الرسم على القيمة المضافة)¹.

• مكتب التبليغ والأوامر: ويتجلى مهامه في:

- استقبال جميع الملفات والقرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب، او لجان الطعن، وتنفيذ هذه القرارات وصياغتها سواء كان الامر الرفض أو التخفيض، وانجاز تبليغ القرارات للمفتشين والمفتشيات المختصة والإحصائيات المتعلقة بجوانب الطعن أو المساعدة ومن مهامها الأخرى:
- الأمر بالتخفيض والتصحيح بعدم قابلية التحصيل المقررة في مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات الصادرة عن المدير الولائي في مجال المنازعات، وكذا القرارات الصادرة في مجال الطعون الولائية.
- مراقبة وتأشير شهادات الإلغاء أو التخفيض التي تسلمها مفتشيات الضرائب.
- إعداد وتبليغ جداول الإحصائيات الدورية المتعلقة بمعالجة قضايا المكاتب المعنية.
- اقتراح كل التدابير التي من شأنها المساهمة في تحسين الإجراءات الخاصة بالمنازعات.

(6) المديرية الفرعية للرقابة الجبائية: تنقسم إلى 04 مكاتب:

- مكتب البحث عن المادة الجبائية: ويظهر مهامه في النقاط الآتية:
- يتم البحث عن المادة الجبائية الحقيقية الخاضع لها المكلف بالضريبة، حيث يتم البحث عن المعلومات الجبائية بطريقتين.
- ارسال الى المؤسسات والهيئات العمومية طلب الوثائق الضرورية الواجب البحث فيها.
- يشرف على عملية البحث عن المعلومات الجبائية الاعوان والمحققين.
- مكتب البطاقات: ويتضح دوره في المعالم الآتية:
- جعل لكل مكلف بالضريبة بطاقة خاصة به يوجد فيها الرقم الجبائي ثم ارسال هذا المكلف الي المستشفيات المراقبة.
- حفظ رزم العقود بجميع أنواعها الخاضعة الى اجراءات التسجيل، وتسليم مستخلصات منها ضمن الشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الجبائي المعمول به.

¹- من الوثائق المحصل عليها من مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى.

- تقديم كل الاقتراحات الرامية الى تحسين حفظ المعلومات واستغلالها ومراقبة استعمالها .
- مكتب التحقيقات الجبائية: حيث يقوم الاعوان المكلفون بالتحقيقات الجبائية بارسال المسسات الطبيعية والمعنوية والعمومية في التحقيق اما فيما يتعلق بالتحقيق الداخلي، فيتم على مستوى المفتشيات والقباضات التابعة لها بالتحقيق الخارجي لدى المؤسسة الطبيعية والمعنوية في هذا الإطار، الادارة الجبائية لها صلاحيات التحقيق فيما يلي:
 - التحقيق المحاسبي.
 - التحقيق المعمق للحالة الجبائية للمؤسسة.
- مكتب مراقبة التقويم: ينحصر مهامه فيما ياتي:
 - احداث وتسيير بطاقة خاصة بالمؤسسات والأشخاص الطبيعيين.
 - تسجيل مبالغ البيع والشراء المسجلة من طرف الموثق فيما يخص العقار والممتلكات.
 - السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة عن عمليات التحقيق والإرسال المنتظم لتقارير والتحقيق الى الادارة المركزية.
 - برمجة عمليات المراقبة للأسعار المصرح بها عند ابرام عقود البيع المتعلقة بالعقارات، والحقوق العقارية، والمحلات التجارية، وعناصر المحلات التجارية، الأسهم وحصص الشركة، وكذا التقويمات التي تمس كل العقود الخاضعة لإجراءات التسجيل¹.

¹- من الوثائق المحصل عليها من مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى.

المبحث الثاني : حالات التهرب والغش الضريبي بمديرية الضرائب لولاية عين الدفلى.

دراسة آثار التدقيق الجبائي في مكافحة التهرب و الغش الضريبي من خلال تقييم و تحليل أثر الأشكال المختلفة للتدقيق الجبائي المستعملة في الجزائر ، حيث يتم التركيز على كل التحقيق المحاسبية و التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية باعتبارها الأكثر فعالية في اكتشاف محاولات الغش و التهرب الضريبي .

المطلب الأول : نماذج التهرب و الغش الضريبي في مديرية الضرائب - عين الدفلى - .

من أهم الطرق التي يتم استعمالها في مكافحة التهرب و الغش الضريبي التحقيق المحاسبي، من خلال المراقبة المحاسبية يتم الكشف عنه من حيث الشكل و المضمون ،تقوم الإدارة الجبائية ب اتخاذ الإجراءات العملية التي من شأنها إعادة تشكيل رقم الأعمال من أجل التمكن من الوصول إلى المبالغ المتهرب من الضريبة عليها ،ولإجبار المكلف يدفعها إلى مصلحة الضرائب ،للكشف عن التدقيق الجبائي في الجزائر و أثره في مكافحة التهرب والغش الضريبي نقدم بعض الإحصائيات مقدمة من مديرية الضرائب من 2011 إلى 2018.

أولا :التهرب و الغش الضريبي في مادة الوعاء الضريبي:

تقوم مديرية الضرائب بالتدقيق الجبائي ويتم تجميع المعلومات والإحصائيات على مستوى الولاية، و من نقول أن المكلف متهرب ضريبيا من خلال المخالفات التالية:

- تسجيل عمليات وهمية في دفاتر محاسبية.
- تقديم فواتير وهمية لإثبات معاملات تجارية من أجل الاستفادة من تخفيضات من الضرائب أو نقائص في الأرباح المحققة .
- لامتناع عمدا عن تقديم التصريحات الجبائية السنوية والفصلية.
- عدم مسك محاسبة نظامية تثبت العمليات المحاسبية لإظهار المركز المالي للمكلف بالضريبة .
- التعمد في إخفاء المعاملات التجارية للمكلف بالضريبة .
- وقد كانت العمليات المتحصل عليها من خلال المديرية الضرائب كما هي في الجدول التالي :

جدول رقم (01): حالات ومبالغ التهرب والغش الضريبي في مادة الوعاء الضريبي بولاية عين الدفلى

(الوحدة = 1000دج)

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	المجموع
عدد الحالات	68	64	54	44	37	40	22	18	347
إجمالي المبالغ	1258	1203	1198	1123	1097	1165	960	938	8942

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على معلومات مقدمة من مديرية الضرائب .

نلاحظ في الجدول أن التحقيقات الوعائية المنجزة على مستوى مديرية الضرائب تبين أن هناك انخفاض مستمر بنسبة متتالية خلال سنوات محل الدراسة .

وتقوم المديرية الفرعية للتدقيق الجبائي من خلال التعديلات لهذه التحقيقات من حيث الملفات والفرقة المختلطة، و نوع من الانخفاض يعود إلى الصعوبات والمشاكل التي تعيق طريق المراقبين في تأدية مهامهم، مما يسمح للمراقبين بتطبيقه على حرية التامة ، وعدم تقبل المكلفين له لكونه يختص بالذمة المالية للمكلف .

ثانيا : التهرب و الغش الضريبي في مادة التحصيل :

نقول أن المكلف قام بالتهرب و الغش في مادة التحصيل الضريبي حسب مديرية الضرائب إذا قام بالعمليات التالية :

- عدم تسديد الضريبة على الرغم من وضعيته المالية جيدة.
- عدم التصريح بعنوان عمله بهدف التهرب من التسديد.
- عدم استقبال أعوان الضرائب و منعهم من القيام بمهامهم .
- عدم الوفاء بالوعود المتفق عليها مع مصالح الضرائب.
- إهمال الاستدعاءات.

و قد كانت الإحصائيات المتحصل عليها من طرف مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى كما هي مبينة في

الجدول التالي:

جدول رقم (02): حالات و مبالغ التهرب و الغش الضريبي في مادة التحصيل الضريبي بولاية عين الدفلى

(الوحدة = 1000دج)

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	المجموع
عدد الحالات	24	21	19	17	15	14	11	8	129
إجمالي المبالغ	2356	2215	2062	1920	1897	1671	1594	1503	15218

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على معلومات مقدمة من مديرية الضرائب.

نلاحظ في الجدول أن عدد الحالات الغش والمتهربين من الضريبة في مادة التحصيل ينخفض من سنة إلى أخرى، والفرق بين السنة الأساس 2011 توجد 24 حالة بينما سنة 2018 توجد 8 حالات فقط وهذا ما يدل على فعالية نظام الرقابة التي تقوم بها مديرية الضرائب.

ونستنتج أن هناك تحسن في النظام الجبائي والتحكم الكمي والنوعي للضرائب.

المطلب الثاني: عدد الملفات المدروسة على مستوى المديرية الولائية للضرائب.

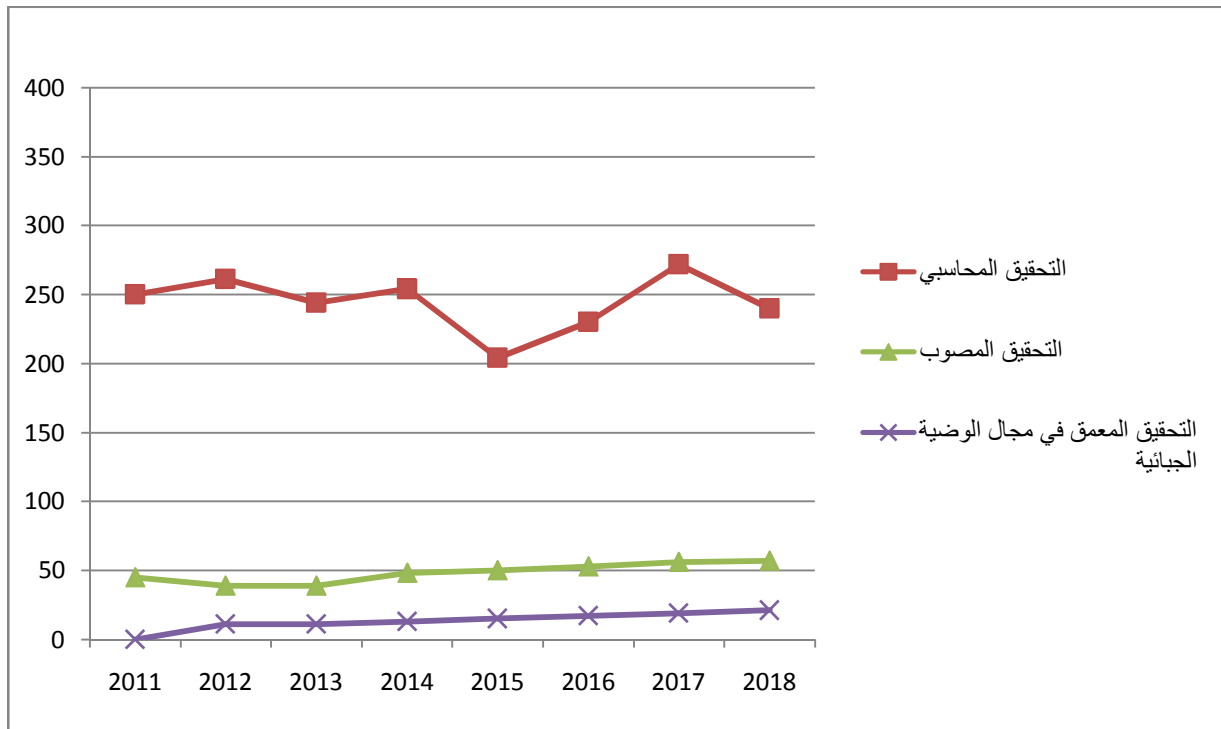
يسعى التدقيق الجبائي في هذه الحالة إلى استرجاع أكبر قدر ممكن من الأموال التي لم يصرح بها من طرف المتهربين، والجدول التالي يبين عدد الملفات المدروسة من قبل الإدارة الجبائية بتباعد أنواع التدقيق الجبائي:

جدول رقم (03): تطور عدد الملفات الخاضعة للتدقيق الجبائي.

أنواع التدقيق	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
التدقيق المحاسبي	250	261	244	254	204	230	272	240
التدقيق المصوب	45	39	39	48	50	53	56	57
التدقيق المعمق في مجال الوضعية الجبائية	0	11	11	13	15	17	19	21
المجموع	295	294	294	315	269	300	347	318

المصدر من إعداد الطالبتين بناء على معلومات مقدمة من مديرية الضرائب.

الشكل رقم (03): منحني بياني يبين تطور عدد الملفات الخاضعة للرقابة الجبائية.



المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على المعلومات المقدمة من مديرية الضرائب.

من المنحنى والجدول نقوم بشرح والتعليق على أنواع تطبيق في دراسة الملفات الخاضعة للتدقيق الجبائي وذلك بإتباع كل من التحقيق المحاسبي والمعمق، أو التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، حيث يوجد هناك اختلاف في عدد الملفات ويعود ذلك لنوع التحقيق المطبق على كل ملف.

- نلاحظ في عدد الملفات المدروسة بالتحقيق المحاسبي أن هناك تزايد ، وهذا راجع إلى الجهود المبذولة من طرف أعوان الضرائب واتباع كل كبيرة وصغيرة يقوم بها المكلفين بالضريبة من أجل حدهم من التهرب الضريبي، أما بالنسبة للإنخفاض هذا بسبب قلة المدققين من حيث العدد، ومنه يجب على الإدارة الضريبة توفير عدد ممكن من المدققين من أجل الإكتشاف الأكثر للمهربين و يترتب عن توفير العدد مجموعة كافية من المدققين وأن تكون دراسة جيدة ودقيقة للملفات.

بينما في عدد الملفات المدروسة بالتحقيق المصوب من خلال المنحنى والمعطيات المقدمة سابقا في الجدول نلاحظ أن هناك تفاوت تقريبا في عدد الملفات المدروسة من سنة 2011 إلى سنة 2018 وهذا يعود إلى أهمية التدقيق الجبائي و فعاليته وهذا نوع جديد يضيف إلى أنواع التدقيق الجبائي و الذي لم يكن يطبق في القديم . أما بالنسبة لعدد الملفات المدروسة بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية ،من خلال المنحنى والجدول السابق نلاحظ أن هناك تفاوت في عدد الملفات المدروسة من سنة إلى أخرى ونلاحظ استمرار من حيث العدد وتزايد بنسب ضئيلة حيث في سنة 2011 كان 0 بينما سنة 2013 أصبح 11 إلى أن يصل إلى 21 ملف في سنة 2018، وذا يعود إلى المدة و الجهد وحجم العمل الذي يتطلبه هذا النوع من التدقيق الجبائي اتجاه المتهربين من الضريبة.

المبحث الثالث: مدى نجاعة آليات التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي.

تعتمد الإدارة الضريبية على التدقيق الجبائي في مكافحة الغش والتهرب الضريبي ميدانياً بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية المحاسبية، التحقيق المصوب والتحقيق المحاسبي، وسنتطرق في هذا المبحث إلى دراسة هذه الأخيرة.

المطلب الأول: التحضير لخطوات وإجراءات التحقيق المحاسبي.

يتم دراسة هذه الحالة التي تخص عملية التحقيق المحاسبي باعتباره وسيلة من وسائل الرقابة الجبائية ومكافحة الغش والتهرب الضريبي.

أولاً: التحضير للتحقيق:

تعد المرحلة التحضيرية للتحقيق المحاسبي في عملية المراقبة الجبائية، حيث يتم من خلالها اختيار الملفات المراد البحث والتحقيق فيها استناداً إلى جميع هياكل الإدارة الجبائية، حيث يخول التشريع الجبائي للمراقب سحب ملف المكلف الذي تم اختياره ليخضع للتحقيق من مفتشية الضرائب التابع لها، ويقوم ببعض الأعمال التمهيديّة في المكتب وذلك لمعرفة الوضعية الحقيقية للمكلف والتأكد من نظامية التصريحات من خلال مراقبة مايلي:

_ أهمية رقم الأعمال المصرح به خلال السنتين الأخيرتين.

_ دراسة الملف بخصوص الرسم على القيمة المضافة والضرائب على رقم الأعمال ومختلف الضرائب والرسوم الأخرى.

_ الإتصال بالجهات الخارجية التي لها علاقة بالمكلف لممارسة حق الإطلاع على الوثائق لجلب معلومات تساعد المراقب في عملية التحقيق.

_ استعمال الطرق التدليسية وملاحظة المخالفات ذات الطابع الاقتصادي.

_ انجاز كشف المحاسبة للسنوات المعنية بالمراقبة.

ثانياً: ارسال الإشعال والإجراءات الأولية لعملية التحقيق:

أسندت المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لفرقة التحقيق المتكونة من أربعة أعضاء، وتمت دراسة الملف الجبائي للمكلف وهي مؤسسة أشغال البناء.

1- إرسال الإشعار بالتحقيق:

هو عبارة عن وثيقة تعلم بواسطتها الإدارة الجبائية المكلف بأنه سيخضع لعملية المراقبة والتحقيق الجبائي، حيث يشار فيه إلى الضرائب والرسوم المعنية بالتحقيق والفترة المعنية أيضا، ويشار أيضا في هذا الإشعار إلى بعض الحقوق الممنوحة للمكلف، ومنح المؤسسة مدة 10 أيام بعد استلام الإشعار بالتحقيق لتحضير الوثائق والدفاتر المحاسبية، وقد اطلعنا خلال فترة إجراء التريص التطبيقي إلى ملف المؤسسة وهو كالتالي:

بتاريخ 2017/03/14 قام أعوان الإدارة الجبائية بتسليم الإشعار رقم إلى المكلف المعني بالمراقبة، حيث أرفق هذا الإشعار بميثاق المكلفين بالضريبة، يمكنه الاستعانة بمستشار محاسبي ضمن اختيار هذا الإشعار:

- السيد مقال في أشغال البناء، مقرها.....
- السجل التجاري رقم.....
- السجل الجبائي رقم.....
- تاريخ ارسال الإشعار: 2017/03/14.
- السنوات الأربعة المعنية بالتحقيق: 2012_2013_2014_2015.
- **الضرائب التي يمسه التحقيق:**
 - الضريبة على أرباح الشركات (IBS) بمعدل 19%، 25%.
 - الرسم على القيمة المضافة (TVA) وذلك بمعدل 17% أو 7%.
 - الرسم على النشاط المهني (TAP) بمعدل 02%.
 - الضريبة على الدخل الإجمالي المتقطعة من المصدر (خاصة بالأرباح الموزعة) بمعدل 10%.

2- الإجراءات التمهيدية للتحقيق:

بعد تسليم الأعوان المحققين الإشعار قامو ببعض الإجراءات الأولية، وهذا حتى يتسنى لهم ممارسة مهامهم على أحسن وجه وتجسدت الإجراءات في ما يلي:

• **سحب ودراسة الملف الجبائي:**

إذ يمثل المصدر الأول بالنسبة للمحقق، وهذا لإحتوائه على كل الوثائق والبيانات المتعلقة بالمكلف بالضريبة، حيث يتضمن كل تصريحاته وكل الإتصالات والمرسلات الموجهة إليه وتجدر الإشارة إلى أن الملف الجبائي يختلف في بياناته حسب طبيعة المكلف بالضريبة.

• تحضير استمارات التحقيق:

استنادا للمعلومات الموجودة ضمن الملف الجبائي للمكلف، يقوم العون المحقق بملء جدولان هاما في تحدي ومعرفة الشكل الخارجي للمحاسب قبل استلامها، وأهمية رأس مال الشركة، وجميع الإمكانيات التي تمتلكها المؤسسة ويتمثلان في:

– إعداد حالة المقارنة للميزانيات:

هذه الوثيقة تحتوي على أسطر تسجل عليها مختلف الأصول والخصوم لمختلف السنوات الأربعة قيد التحقيق، وتشمل دراسة التغيرات الحاصلة في أصول وخصوم المؤسسة، خاصة فيما يتعلق بالإهلاكات والمؤونات، حركة العقارات.

– إعداد كشف المحاسبة:

يعد هذا انطلاقا من جداول الحسابات والنتائج لأربعة سنوات المحقق فيها، ويضم لوائح حسابات النتائج، كما يسمح من متابعة الأعمال والأعباء ومعدلات الربح الإجمالي والقيمة المضافة وكذا الربح الصافي لكل دورة محاسبية.

ثالثا: المرحلة الميدانية لعملية التدقيق.

بعد قيام المراقب بالأعمال الضرورية لإجراء عملية التحقيق المحاسبي يقوم بالانتقال إلى عين المكان، وذلك بعد اعلام المكلف عن طريق الإشعاع بالتحقيق، وبعد انقضاء المدة المحددة يتم التقرب من مقر عمل المكلف لإجراء بعض المعاينات المادية التي قد تفقد قيمتها ان اجلت والمتمثلة في مايلي:

– الاستفسار عن طبيعة العمل والنشاط الممارس مع زيارة المخازن والورشات التي تسمح له بأخذ نظرة شاملة حول الوضعية الحقيقية للمؤسسة، وذلك بجلب كل المعلومات المتعلقة ب(النشاط الرئيسي والثانوي للمؤسسة، الوسائل المستعملة، المشاريع المنجزة، زبائن المؤسسة التي تتعامل معهم...).

بالإضافة إلى كل هذا يجب على المحقق التأكد من الصحة الشكلية للمحاسبة، ذلك بأنها تضم جميع الوثائق والمستندات القانونية التي ينص عليها القانون التجاري، والمتمثلة في دفتر اليومية، دفتر الجرد واليوميات المساعدة (البنك، الصندوق، المشتريات، المصاريف...).

إذا كانت لا تتوفر له محاسبة أو غيابها يقوم المحقق بمحضر غياب الوثائق المحاسبية.

ويجب التأكد من مطابقة الكتابة الموجودة بهذا الدفتر مع الوثائق التبريرية بعد الدراسة الشكلية للمحاسبة.

بعد ذلك يتم التطرق إلى الدراسة الموضوعية أي مضمون المحاسبة، يقوم المحقق الجبائي في هذه الحالة التأكد من المعلومات المحاسبية المصرح بها من طرف المكلف،

يركز على المعلومات المحاسبية التي لها تأثير على تكوين الربح الخام أو القسمة المضافة التي تتمثل غالبا في المشتريات، المخزونات، الأشغال قيد التنفيذ والمبيعات، وسنستعرض في مايلي بعض من العمليات التي يمكن أن تتضمن بعض الأخطاء والثغرات:

- تقييم المخزونات بأقل من سعرها الحقيقي رغم أن الكميات حقيقية.
- فواتير الشراء غير مسجلة محاسبيا.
- انجاز الأشغال بتحرير الفواتير مع التحقيق في قيمتها.
- التأكد من الوجود المادي للتثبيات وهل هي مسجلة بتكلفة حقيقية أم لا.
- فحص اهتلاكات التثبيات والتأكد من مدى مطابقتها للنسب والقوانين المحاسبية والجبائية.
- التأكد من موضوعية مختلف المؤونات والإهتلاكات التي تم تكوينها.
- استرجاع الرسم على القيمة المضافة من خلال فواتير لا علاقة لها بالنشاط.
- تبعا للتشريع المعمول به قام المراقب بمراسلة المؤسسة لطلب توضيحات وتقديم التبريرات اللازمة حول النقاط التي تم استخلاصها من عملية التحقيق.
- يتلقى المراقب بعض التوضيحات والتبريرات من المكلف إلا أن هذا لم يكن كافي أمام المراقب من أجل تبرير كل التلاعبات والأخطاء التي تم الكشف عنها من طرف المراقب وهذا قبل الفترة المحددة قانونا ب 30 يوم.

المطلب الثاني: نتائج التحقيق.

من خلال التدقيق في ملف المكلف والتحقق في عين المكان للإطلاع على الورشات والممتلكات توصل المدقق إلى النتائج التالية:

أولاً: نتائج المراقبة المحاسبية لرقم الأعمال:

وهذا من خلال رقم الأعمال المصرح به في جدول النتائج والتصريحات الشهرية لفترة التدقيق.

1- رقم الأعمال من خلال جدول حساب النتائج:

جدول رقم 04: يبين رقم الاعمال من خلال جدول حسابات النتائج (الوحدة = دج).

الفرق	رقم الأعمال المعتمد	رقم الأعمال المصرح به	السنة
1.688.30	230.584.40	702.322.70	2012
13.287.90	376.934.40	390.222.30	2013
/	480.261.30	480.026.30	2014
/	862.782.30	862.782.30	2015
14.976.20	1.950562.40	1.965.538.60	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على المعلومات المقدمة من مديرية الضرائب.

الفرق = مجموع رقم الأعمال المصرح - مجموع رقم الأعمال المعتمد.

من خلال معطيات الجدول نلاحظ أن هناك فرق بين رقم الأعمال المعتمد ورقم الأعمال المصرح به بين سنوات التحقيق الأربعة، والمبلغ مقدر ب 14.976.20 دج، ويتم إخضاع هذا المبلغ للضريبة على الدخل الإجمالي.

2- رقم الأعمال من خلال تصريحات G50:

الجدول رقم 05: يبين رقم الأعمال من خلال تصريحات G50 (الوحدة = دج).

الفرق	رقم الأعمال المعتمد	رقم الأعمال المصرح به	السنة
	284.330.10	284.330.10	2012
	831.384.20	381.384.20	2013
1.056.20	476.573.90	477.630.10	2014
3991.20	862.573.30	866.773.50	2015
1.056.20	1.950.562.40	2.010.117.90	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على المعلومات المقدمة من مديرية الضرائب.

من خلال معطيات الجدول نلاحظ ان هناك أيضا فرق بين رقم الأعمال المصرح به ورقم الأعمال المعتمد بين سنوات التحقيق الاربعة والمبلغ مقدر ب 5.048.40 دج ويتم إخضاع هذا المبلغ للرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة TVA.

ثانيا: مراقبة رقم الأعمال المقبوض خلال فترة التحقيق.

خلال فترة التحقيق تم كشف وتوضيح رقم الأعمال من كشف الحسابات البنكية في فترة التحقيق، وكانت كما يلي:

1- رقم الأعمال المقبوض في 2012:

الجدول رقم 06: يبين رقم الأعمال المقبوض في 2012 (الوحدة = دج).

حساب BDL 154 xxxx		حساب BADR 265 300 xxxxxxxx	
معدل 17%	معدل 07%	معدل 17%	معدل 07%
2.005.00	8.704.51	17.386.92	7386.61
7.900.67	8.704.51	20.573.80	/
2.361.94	8.704.51	24.975.40	/
/	8.704.51	39.613.86	/
/	8.704.51	3.514.91	/
/	14.879.14	131.621.82	/
30.314.61	58.399.89	58.399.89	/

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على المعلومات المقدمة من مديرية الضرائب.

من خلال الجدول نستنتج مايلي:

مج بدون رسم = 55.264.93 دج.	-----	مج معدل 07% = 59.138.50 دج	-
مج بدون رسوم = 229.060.18 دج.	-----	مج معدل 17% = 268.000.68 دج	-
مج بدون رسوم = 184.325.11 دج.	-----	مج العام = 237.139.18 دج	-

2- رقم الأعمال المقبوض في سنة 2013:

الجدول رقم 07: يبين رقم الأعمال المقبوض في سنة 2013 (الوحدة=دج).

حساب BDL 154 xxxx		حساب BADR 265 300 xxxxxxxx	
معدل 17%	معدل 07%	معدل 17%	معدل 07%
659.18	/	2.021.76 - 237.38	711.97
/	/	351.00 - 6.778.39	13.527.58
/	/	2.047.50 - 7.558.19	/
/	/	96.636.94 - 12.438.76	/
/	/	936.00 - 2.499.99	/
/	/	70.399.21 - 82.469.77	/
/	/	29.424.95 - 2.729.93	/
/	/	3.465.95 - 36.955.29	/
/	/	7.532.83	/
/	/	429.45.06	المجموع 14.239.55

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على المعلومات المقدمة من مديرية الضرائب.

من خلال الجدول نستخلص النتائج التالية:

- مج معدل 07%=14.239.55 دج ----- مج بدون رسوم=13.306.86 دج.
- مج معدل 17%=429.713.24 دج ----- مج بدون رسوم=367.275.91 دج.
- مج العام=443.952.79 دج ----- مج بدون رسم=380.582.77 دج.

3- رقم الأعمال المقبوض في سنة 2014:

الجدول رقم 08: يبين رقم الأعمال المقبوض سنة 2014 (الوحدة = دج).

حساب BDL 154 xxxx		حساب BADR 265 300 xxxxxxxx	
معدل 17%	معدل 07%	معدل 17%	معدل 07%
/	/	/	15.249.66 – 8.409.58
/	/	/	138.597.88 – 3.023.86
/	/	/	19.344.87 – 8.965.39
/	/	/	30.051.94 – 45.834.45
/	/	/	55.115.95 – 37.207.44
/	/	/	229.455.25 – 124.007.13
/	/	/	المجموع 558.827.79

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على المعلومات المقدمة من مديرية الضرائب.

من خلال الجدول تبين لنا مايلي:

مج معدل 07% = 558.827.79 دج ----- مج بدون رسوم = 477.630.11 دج.

4- رقم الأعمال المقبوض سنة 2015:

الجدول رقم 09: يبين رقم الأعمال المقبوض سنة 2015.

حساب BDL 154 xxxx		حساب BADR 265 300 xxxxxxxx	
معدل 17%	معدل 07%	معدل 17%	معدل 07%
/	1.193.90	47.682.08	9.087.76 – 62.673.70
/	/	/	15.791.09 – 1.123.76
/	/	/	252.532.45 – 56.932.20
/	/	/	47.215.32 – 546.15
/	/	/	2.615.00 – 149.025.35
/	/	/	12.732.54 – 30.560.40
/	/	/	المجموع 60.178.93

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على المعلومات المقدمة من مديرية الضرائب.

من خلال معطيات الجدول نستنتج ما يلي:

- مج معدل 07% = 162.199.96 دج ----- مج بدون رسوم = 24.221.82 دج.
- مج معدل 17% = 47.682.08 دج ----- مج بدون رسوم = 44.221.82 دج.
- مج العام = 1.009.673.70 دج ----- مج بدون رسوم = 866.773.14 دج.

ثالثا: الضريبة على الدخل الإجمالي:

الجدول رقم 10: يبين الضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 2012-2013.

2013	2012
الأساس المصرح به = 10.304.00 دج	الأساس المصرح به - 8.82.74 دج
إعادة إدماج الفارق لرقم الأعمال = 15.894.20 دج	إعادة إدماج الفارق لرقم الأعمال المفوترة 1.688.26 دج
إعادة إدماج الفاتورة رقم xxx 75.786.10 دج	إعادة إدماج الفاتورة رقم xxx 18.744.19 دج
الفراق = 65.182.10 دج	الفراق - 9.761.45 دج

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على المعلومات المقدمة من مديرية الضرائب.

الجدول رقم 11: يبين الرسم على القيمة المضافة المطالب بإرجاعه (الوحدة = دج).

السنة	المبلغ	القيمة المضافة	ملاحظة
2013	8.048.19 دج	1.368.19 دج	فاتورة رقم XX بتاريخ 2013/11/13 (غير متعلقة بالنشاط الممارس)
2014	51.859.25 دج	8.816.07 دج	فاتورة رقم XX بتاريخ 2014/08/27 (المبالغة في كمية الزفت الذي لا يتم استخدامه لكمية كبيرة في أشغال البناء)

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على المعلومات المقدمة من مديرية الضرائب.

رابعا: التبليغ النهائي:

بعد إعادة تكوين أسس الاخضاع قام المحقق بإبلاغ المكلف بوضعيته الجبائية الجديدة المتوصل إليها نتيجة التحقيق بتبليغ ممضي عليه، وهذا بعد تقديمه للمدير الفرعي للرقابة الجبائية للإطلاع عليه قبل إرساله، حيث كان مفصلا بأرقام وجداول تسمح للمكلف بفهم التعديلات في الأسس والقواعد، من أجل الرد عليها بملاحظات أو قبولها، وتم منح المكلف مدة 30 يوم من أجل ذلك، ويتم رفع دعوى ضد المكلف وتسجيله ضمن الملف الوطني للمدلسين، وذلك نظرا لاكتشاف استعماله لطرق ومناورات تدليسية بهدف التهرب من دفع الضريبة.

خامسا: ردود المكلف على التبليغ الأولي:

بعد انقضاء المهلة القانونية المقدرة ب 30 يوم ونظرا لعدم إيداعكم للرد على نتائج التحقيق المحاسبي والجبائي الواردة بالتبليغ الأولي المشار إليه سابقا تقرر الاحتفاظ بالنتائج الواردة بالتبليغ الأولي.

الجدول رقم 12: الملخص العام للحقوق والغرامات (الوحدة = دج).

الحقوق والغرامات	الغرامات	الحقوق	الحقوق والغرامات التعيين
2.306.056.00 دج	461.211.00 دج	18.844.845.00 دج	الضريبة على أرباح الشركات
119.518.00 دج	22.058.00 دج	97.460.00 دج	الرسم على النشاط المهني
917.815.00 دج	183.563.00 دج	734.252.00 دج	الضريبة على الدخل الإجمالي المتعلقة بالأرباح الموزعة المقتطعة من المصدر
475.050.00 دج	82.101.00 دج	392.949.00 دج	الرسم القيمة المضافة
3.818.439.00 دج	748.933.00 دج	3.069.506.00 دج	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على المعلومات المقدمة من مديرية الضرائب.

خلاصة الفصل:

لقد تطرقنا في هذا الفصل الميداني إلى التعريف بمديرية الضرائب لولاية عين الدفلى، وأهم الإحصائيات المتعلقة بالغش والتهرب الضريبي الذي لازال قائما رغم الآليات المعتمدة من طرف الإدارة الجبائية للحد أو على الأقل التقليل من هذه الظاهرة، وهذا عن طريق الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها التي تعتبر أسلوب وقائي وعقابي في آن واحد بغرض التأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة. كما تطرقنا في هذه الدراسة الميدانية إلى دراسة حالة عن التدقيق المحاسبي، وأهم المراحل التي تمر بها عملية التحقيق، حيث أن الرقابة الجبائية تضمن للمكلفين بالضريبة حقوقهم ولا تصدر نتائج في حقهم دون مبررات ودلائل، كما أنها قادرة على كشف التهرب والغش الضريبي واسترجاع المبالغ المتهرب منها.

خانمہ

الخاتمة:

من خلال تطرقنا إلى هذه الدراسة والمتمثلة في دور التدقيق الجبائي في مكافحة التهرب والغش الضريبي تم حصر هذه الدراسة من جانبين نظري وتطبيقي.

وتم التعرف إلى بعض المفاهيم العامة حول التريبة، الزامية فرضها وتعددتها مما يؤدي ببعض المكلفين إلى التلمص من دفعها لعدم إيمانه بالثقافة الجبائية من جهة بثقافة الأدلة من جهة أخرى، حيث أنهم يعتبرونها مجرد عبئ وهذا ما يؤدي بهم إلى انتهاج بعض الأساليب المشروعة وغير المشروعة للتهرب من دفعها وهو ما يعرف بالغش والتهرب الضريبي.

ونظرا لما تخلفه جريمة الغش والتهرب الضريبي من آثار على خزينة الدولة، سخرت الإدارة الجبائية كل الوسائل القانونية والتنظيمية البشرية المتاحة للهيئات المكلفة بالتدقيق الجبائي بهدف استرجاع حقوق الخزينة العمومية والحد من هذه الظاهرة، حيث تعتبر الرقابة الجبائية الإدارة القانونية في يد الإدارة الجبائية من خلال مراقبة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، والعمل على اكتشاف الأخطاء والمخالفات بهدف تصحيحها وتقويمها حيث تقوم باستعمال وسيلة التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق، ولكن رغم كل هذا والمجهودات المبذولة من طرف الدولة الجزائرية لقمع الغش الضريبي لا يزال قائما.

ومن خلال الدراسة الميدانية توصلنا إلى النتائج التالية :

يعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي حولت للإدارة لتأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة.

إن ظاهرة الغش والتهرب الضريبي تعد من أهم الأخطار التي تتسبب في تسرب الأموال الداولة .

نق الوعي الضريبي لدى طبقة واسعة من المكلفين خاصة امام إحساسهم بالضعف السلطة الجبائية وأن الضرائب مجرد عبئ عليهم، كل هذا أدى إلى ميل عدد كبير من المكلفين لظاهرة الغش و التهرب الضريبي رغم الجهود المبذولة من طرف السلطة الجبائية.

ن للرقابة الجبائية مجموعة من الإجراءات تضبط تدخل الإدارة و تحمي المكلفين بالضريبة و يؤدي عدم التزام بها إلى فشل الرقابة الجبائية في تحقيق الأهداف.

إن طريقة التحقيق المحاسبي تبقى محدودة الفعالية لأنها لاتستطيع أن تصل إلى كافة المداخل المتحصل عليها من طرف الأشخاص الطبيعيين وهذا ما يدعو إلى ضرورة تدعيمها بالتحقيق المعمق مجمل الوضعية الجبائية والتحقيق المصوب في المحاسبة بغية التوسيع من صلاحيات الإدارة و أعوان الرقابة الجبائية .

تعتبر الضريبة كأهم عنصر بإمكانها أن تحدث تغيرات في النشاط الاقتصادي وذلك من خلال توجيه الاستثمارات الخاصة المحلية لخدمة التنمية الاقتصادية، و بذلك خدمة الخزينة العمومية.

نتائج فرضيات البحث:

على ضوء ما قدمناه في الفرضيات السابقة يتضح لنا :

- الفرضية الاولى والتي تعتبر الرقابة الجبائية وسيلة قانونية إجبارية تطبق على المكلفين الخاضعين للضريبة. بناء على هذه الدراسة تبين لنا صحة الفرضية لإن الرقابة الجبائية أهم الإجراء تقوم به الإدارة للحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي والوصول لتصريحات ذات مصداقية .
- أما بالنسبة الفرضية الثانية ،التي تنص على أن " الغش و التهرب الضريبي يأتيران على ميزانية الدولة من خلال نقص الإيرادات، فتصحیح أن الغش والتهرب الضريبي من أهم الجرائم والأخطار التي تتسبب في تسرب الأموال الداولة.
- ومن خلال ما جاء في الفرضية الثالثة التي تتضمن أن "الغش والتهرب الضريبي لا يزال قائما " فصحيح وهذا من خلال نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين ولهذا فإن الرقابة الجبائية لا تستطيع القضاء كليا على الغش والتهرب الضريبي بل التقليل منه فقط .

المقترحات والتوصيات :

من خلال النتائج المتوصل إليها حاولنا تقديم بعض الاقتراحات و التوصيات التي تبين دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي نجلها في النقاط التالية:

- تكوين المكلف من خلال نشر الوعي الضريبي لدى الأوساط المكلفين بالضريبة.
- تشديد العقوبات والتطبيق الصارم للإجراءات التدقيق الجبائي في ما يخص العقوبات المالية والجبائية.
- وضع قوانين وتشريعات جديدة تتماشى مع تطورات الحاصلة وسد الفراغات القانونية أمام المكلف.
- زيادة عدد الملفات الخاضعة للرقابة الجبائية خاصة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، وزيادة عدد المراقبين ذو خبرة وكفاءة لإكتشاف الغش والتهرب الضريبي.
- حماية أعوان الإدارة الضريبة من الاعتداءات المعنوية و المادية أثناء مزاوله نشاطهم.

آفاق الدراسة:

بعد دراستنا لموضوع التدقيق الجبائي و دوره في الحد من ظاهرة التهرب و الغش الضريبي ،و بالرغم من محاولة الإلمام بجميع جوانب البحث إلى أنه يبقى محل دراسة ،لذلك نأمل أن يكون هذا البحث منطلقا لبحوث أخرى في المستقبل مثل :

- دور التكنولوجيا في تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبي.
- الفساد الإداري وأثاره على التهرب الضريبي.
- دور الرقابة الجبائية في تمويل الخزينة العمومية.

المراجعة

أولا المراجع باللغة العربية :

الكتب:

1. محمود حسين الوادي، زكرياء أحمد عزام المالية العامة والنظام المالي في الاسلام دا المسيرة، الطبعة الأولى، الأردن 2000 ص 164.
2. حميد بوزيدة جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية الطبعة الثالثة الجزائر 2010.
3. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي: المالية العامة والموازنة العامة الدولة والرقابة على تنفيذها الطبعة الأولى، دار الكتب والوثائق القومية الأردن 2015.
4. خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة دار وائل للنشر الطبعة الثانية الأردن، 2005.
5. كردودي سهام، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق دار المفيد للنشر والتوزيع الجزائر 2001.
6. يونس أحمد البطريق وآخرون حامد عبد المجيد دار المالية العامة_الضرائب والنفقات العامة، الدار الجامعية بالإسكندرية .
7. مراد ناصر، الاصلاح الضريبي في الجزائر الفترة 1992-2003 الجزائر .
8. فليح حسن خلف المالية العامة، عالم الكتب الحديثة، الأردن الطبعة الأولى 2008.

الرسائل والأطروحات:

1. رضا خلافي، تحليل ظاهرة الغش الجبائي دراسة حالة الجزائر في فترة 1991-2002 أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 2007-2008.
2. بوعلام ولهي، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر 2005.
3. عماد توفيق محمد وايمان شاكر محمد الفحص الضريبي على الدخل لتحقيق وعاء مقبول في ضوء تمسك المكلفين بحساباتهم لدراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب جامعة بغداد، دون سنة.
4. نجاة نوي، فاعلية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003 ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2004.
5. ناصر مغني، دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء دراسة حالة ولاية مسيلة خلال الفترة 2004-2008 ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس الجزائر 2009-2010.

6. عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب و الغش الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة الجزائر، 2004.
7. بوعلام ولهى، النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدراسة حالة الجزائر، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر 2011-2012.
8. مصطفى عوادي، ضبط التصريحات الجبائية للتقليل من الغش الضريبي دراسة ميدانية مع اقتراح برنامج لضبط التصريحات الجبائية، مذكرة ماجستير في مناخات المؤسسة، جامعة العربي بن المهيدي 2006-2007.
9. بوزرورة حيزية، بوزيدي كاهنة، التهرب الضريبي في الجزائر وآليات مكافحته، مذكرة لنيل شهادة الماستر في حقوق تخصص القانون العام للأعمال وكلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية 2017-2018.
10. عبد القادر مرغاد، التحقيق الجبائي كأداة للحد من التهرب الضريبي، مذكرة ماستر في علوم التسيير جامعة محمد خيضر، بسكرة 2016-2017.
11. رحال نصيرة، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي، للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة الجزائر، 2006-2007.
12. مليكة مذكور، دور التدقيق الجبائي في مصداقية البيانات المالية والحد من الغش الضريبي، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة ومالية كلية العلوم الاقتصادية، جامعة أم البواقي، سنة 2014-2015.
13. بوكري سهام فوزية، التدقيق المحاسبي كألية للحد من التهرب الضريبي، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص التدقيق المحاسبي والمراقبة، كلية العلوم الاقتصادية جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، 2018-2019.
14. محمد فلاح، السياسة الجبائية الأهداف و الأدوات، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005-2006.
15. سعدي أحلام، التدقيق الجبائي كوسيلة للحد من التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، سنة 2014-2015.

16. نصر رجال، سياسات مكافحة الغش و التهرب الضريبي، دراسة مقارنة بين الجزائر، تونس و المغرب، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراة، تخصص تسيير مؤسسات كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة الجزائر، 2013-2014.
17. وفاء جمومي، دور رقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي، مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، 2016-2017.
18. رميسة حجام، دور التدقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي، قسم العلوم المالية والمحاسبة تخصص محاسبة وتدقيق، 2018-2019.
19. هشام لجلط، الأساليب الحديثة للرقابة الجبائية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة المدية، 2013-2014.

المقالات:

1. يحي سعدي، الجيلالي بلواضح، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة 2007-2008، مجلة العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، العدد 12، سنة 2014.
2. محمد شرف و آخرون، توثيق إجراءات الفحص الضريبي من منظور متطلبات إدارة الجودة الشاملة (دراسة تطبيقية على دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في وزارة المالية في الأردن) ، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد 29، العدد 02، الاردن 2007.
3. خلادي راضية، مساهمة الرقابة الجبائية في معالجة ظاهرة التهرب الضريبي لتحقيق التنمية المستدامة، دراسة حالة الجزائر للفترة 2005-2006، مجلة المستقبل الاقتصادي العدد الخامس، جامعة الجزائر، 2017.
4. راشدي أمين، دور التحقيق الجبائي المعمق في تفعيل الحوكمة الضريبية لمكافحة التهرب الضريبي، مجلة رؤية اقتصادية، العدد 12 الجزائر 2017.
5. عيسى سماعيل، ظاهرة الغش الضريبي في القانون الجبائي الجزائري في التقليل من ظاهرة الغش الضريبي، مجلة الحقوق و العلوم الانسانية، العدد الثاني، أم البواقي الجزائر، 2019.
6. ناصر شارفي، سامي مبارك، الغش الضريبي في الجزائر أشكاله و سبل مكافحته، مجلة العلوم الانسانية، العدد 48، جامعة خيضر بسكرة، 2017.

الملتقيات:

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

القوانين:

- المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية المديرية العامة للضرائب وزارة المالية الجزائر 2015.
- المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية 2015.
- المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية 2015.
- المادة 34-35 من قانون الإجراءات الجبائية 2015.
- المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية 2015.
- المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية 2015.
- المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية :

1. Hamida, l'audit comptable et financier, Algérie .
2. Mokhtar Mohamed Abdoussalam, audit fiscal de la société nigérienne des télécommunications sonitel SA diplôme d'études supérieures de comptabilité de banque et de finance centre africain d'études supérieures en gestion 2013.
3. Mohamed Ben Hadj Saad, l'audit fiscal dans les passe proposition d'une démarche pour l'expert comptable faculte des sciences économiques et de gestion de Sfax université de Sfax 2008-2009.

ملافة

B/ PROCEDURE DE VERIFICATION

(2001) (Pièces à joindre)

الملحق (2): الإشعار بالتحقيق

Série On°15

Pièces n° 1/Avis de Vérification :

- Adresse A/R
- Remis le : Accusé réception

Pièces n° 2/Avis de Notification :

- Adresse le/.....n°.....A/R
- Accuse réception reçu le :/.....
- Remis le : contre accusé réception

Pièces n° 3/Réponse de l'Entreprise vérifiée :

- Absence de Réponse

Pièce n°4/ Notification de la position définitive de l'Administration :

- Adresse le :...../..... n°...../.....A/R
- Accuse réception reçu le :
- Remis le : contre accuse réception

Pièce n°4/1 – Avis de notification aux associés :

- Adresse le :...../.....n°...../.....
- A/R
- n°...../.....A/R
- n°...../.....A/R
- n°...../.....A/R
- Accusé réception reçu
- le...../.....

Pièce n°5 Nouvelle réponse de l'Entreprise vérifiée (éventuellement) :

- Reçue
- le :...../.....

Pièce n°6- Nouvelle notification de la position de l'Administration :

- Adresse
- le :...../.....

Pièce n°7- Tableau comparatif des Bilans – relevé de comptabilité : مرفقين بالتقرير

Pièce n°8- Copie de l'avertissement « activité » مرفقين بالتقرير

Pièce n°9 – Copie de l'avertissement « revenus » مرفقين بالتقرير

République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère des Finances
Direction Générale des Impôts
Direction des impôts de la
Wilaya de ...

Série O n° 4



Avis de vérification de Comptabilité

Référence : 294..

Lettre avec
A.R
N°

N.I.S :

Le 20/05/2014

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 Entreprise le 20/05/2014 à 09 heures, à l'effet de vérifier au titre des exercices 2013 l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts droits et taxes ci après désignés : I.R.G./Activité, I.R.G./S, T.V.A, T.A.P, T.E.T.A en sus de l'impôt et timbre

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 (CPF).

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 CPF à l'évaluation d'office de vos bases d'imposition sans préjudice de l'application des sanctions prévues par la législation fiscale en vigueur.

Préalablement à l'examen au fond de vos documents comptables, il peut être procédé dès 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 CPF).

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

Veuillez agréer, M. S. S. S., l'expression de notre parfaite considération.

Le Chef de Service

Noms et Grades des Vérificateurs
LOUA

الملحق (4) : كشف الميزانية

ACTIF	2011	2012	2013	2014	2015	Observations
الميزانية وفق المخطط الوطني المحاسبي PCN لسنة 2009		/		/	/	الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي للسنوات 2010-2011 و 2013
الأراضي	18.253.709	18.253.709	18.253.709	18.253.709	92.000.00	الأراضي
المباني	57.600.000	57.600.000	57.600.000	57.600.000	128.400.00	المباني
إهلاك المباني	12.351.022	15.231.022	18.111.022	18.465.537	42.602.759	إهلاك المباني
القيمة الصافية للمباني	45.248.978	42.368.978	39.488.978	39.134.463	85.797.240	القيمة الصافية للمباني
معدات و أدوات	66.683.649	83.585.666	83.627.366	85.026.366	95.434.177	تجهيزات مادية أخرى
إهلاك معدات و أدوات	30.832.578	49.272.003	54.872.733	60.2425.267	68.265.501	إهلاك التجهيزات
القيمة الصافية لمعدات و أدوات	35.851.071	34.313.664	28.754.633	24.784.099	27.168.676	القيمة الصافية للتجهيزات الأخرى
معدات النقل	4.496.666	1.237.364	1.237.364	1.237.364	1.237.364	تجهيزات الإيجار
إهلاك معدات النقل	4.325.833					
القيمة الصافية لمعدات النقل	170.833	2.024.584	2.024.584	2.024.584	2.024.584	قروض و أصول مادية غير جارية
أغنية متداولة	7.157.516					
إهلاك الأغنية المتداولة	5.085.562	30.867.594	16.821.465	24.980.570	20.554.751	المخزونات قيد الإيجار
القيمة الصافية للأغنية المتداولة	2.071.954					
تجهيزات الإنتاج	3.917.231	6.055.120	3.582.346	1.078.566	1.050.077	المعملاء
إهلاك تجهيزات الإنتاج	3.221.330					
القيمة الصافية لتجهيزات الإنتاج	695.901	1.559.229	1.639.755	1.910.176	1.642.751	مدينون آخرون
إستثمارات قيد التنفيذ	2.209.843					
المخزونات	17.193.056	18.693.639	19.148.190	19.337.028	19.350.238	ضرائب أخرى متداولة
مدينو الإستثمارات	2.024.584					
مدينو المخزونات	1.323.226					
المعملاء	10.539.000					
تسيقات الإستغلال	18.143.669					
التفريات	11.709.898	15.174.509	58.169.957	96.384.606	96.065.999	التفزية
Totaux	165.435.722	170.548.390	189.120.981	229.125.165	346.846.682	

PASSIF	2011	2012	2013	2014	2015	Observations
رأس المال	3.100.000	3.100.000	3.100.000	3.100.000	3.100.000	رأس المال الصادر
إحتياطيات قانونية	275.988	275.988	275.988	275.988	275.988	رأس مال غير مطالب به
فاصل القيمة						
إعادة التقدير	59.102.727	56.650.677	54.198.627	54.198.627	18.258.571	فرق إعادة التقدير
		-2.433.036	-5.635.970	-9.615.219	-8.572.220	النتيجة الصافية - النتيجة المجمعة
نتائج قبل						أموال خاصة - ترجيح من جديد
التخصيص	364.794	1.513.415	-2.433.036	-8.069.006	-17.684.224	
قروض بنكية	37.051.161	34.565.890	37.206.978	32.567.482	32.567.482	
حسابات جارية للشركات	2.143.083	/			/	
		3.394.344	5.192.693	2.548.338	2.548.338	الموردون و الحسابات المرتبطة
		98.595	6.355	21.845	33.600	حسابات الموردون
		4.652.549				
ضرائب و رسوم الإستغلال	94.924	9.912.488	9.469.504	10.642.007	9.712.367	ديون أخرى
تسبيقات بنكية	51.278.324	63.470.029	87.739.843	134.455.104	144.606.781	خزينة النضرم
ديون الإستغلال	1.318.511					
النتيجة	6.053.661					
Totaux	165.435.722	170.548.390	189.120.982	229.125.165	346.846.682	

الملحق (6): الإشعار بالدفع

الإشعار بالدفع

AVIS A PAYER DU ROLE INDIVIDUEL

مديرية الضرائب الولائية

Année: _____

مفتشية الضرائب
شعبة الحسابات
مكتب تحديد الهوية (Cahier d'identification)

Formule D - n° 37

CODE D'ACTIVITE _____

DATE DE MISE EN RECouvreMENT _____

DATE D'EXIGIBILITE _____

RECETTE DES IMPOTS

M. _____ السيد (i)
(nom et prénom - Raison sociale) رقم التسجيل المبرمج

Activité ou Profession : _____ النشاط أو المهنة

Adresse : _____ العنوان

Articlé d'imposition : _____ رقم المادة

Numéro d'identification Statistique : _____ رقم التعريف الإحصائي

IMPOTS - TAXES - DROITS ou Produits à Recouvrer	ANNEE au titre de laquelle l'imposition est établie	BASE Imposable (A)	BASE Imposée ou déclarée (B)	MONTANT réhaussement (C)	TAUX	DROITS RESULTANT		T.V.A. déductibles	MONTANT des droits rappelés	PENALITES:		TOTAL des droits et pénalités à payer
						De la base imposable	De la base imposée (Déclarée)			Taux	Montant	
IR.Général de la personne	2010	7565 406	4 540 245	3 025 160	10%	756 540	454 024	/	302 516	25%	75 629	378 145
	2011	4 317 368	-	4 317 368	10%	431 736	لا شيء	/	431 736	25%	107 934	539 670
Majorations et Amendes (VF+IRG) I.B.S.	2010	4 033 548	109 128	3 924 420	25%	1 008 387	60 534	/	947 853	25%	236 963	1 184 816
	2011	3 738 601	عجز	3 738 604	25%	934 651	37 659	/	896 992	25%	224 248	1 121 240
	2012	عجز	عجز	عجز	عجز	5 000	5 000	/	/	/	/	/
	2013	عجز	عجز	عجز	عجز	5 000	5 000	/	/	/	/	/
Taxe sur l'Activité Professionnelle	2010	10 770 260	8 212 111	8 567 949	2%	215 601	164 242	/	512 593	100%	12 838	64 197
	2011	2 305 094	لا شيء	2 305 094	2%	46 101	لا شيء	/	46 101	100%	9 220	55 321
Taxe sur la Valeur Ajoutée	2010	12 121 276	9 553 327	8 567 949	Div	1 159 499	92 796	/	2 314 593	25%	57 897	2 89 491
	2011	2 305 094	لا شيء	2 305 094	7%	161 356	لا شيء	/	161 356	15%	24 203	185 559
Réintégration TVA/achats												
Pénalités d'assiette/TVA												
Taxe sur achats												
E 2700 - Enregistrement												
E 2 - C 200 - Timbre												
C 1 - B - 00 - TF et TA												
C 1 - F - 00 - Impôt sur le Patrimoine												
TOTAL GENERAL DU ROLE						4 722 891	1 654 365		3 069 506		74 893	3 818 439

الملحق (7): جدول الإخضاع (الورد الفردي)

Série D - n° M A

CODE ACTIVITE

DATE DE MISE EN RECOURS

DATE D'EXIGIBILITE

RECETTE DES IMPOTS

D

(Cachet d'identification)

ROLE INDIVIDUEL N°: Année:

M. السيد (1)

التاريخ الأول للتسجيل

Activité ou Profession: النشاط أو المهنة

Adresse: العنوان

Article d'imposition: رقم المادة

Numéro d'Identification Statistique: رقم التعريف الإحصائي

Numéro d'Identification Fiscale: رقم التعريف الضريبي

مديرية الضرائب لولاية

مفتشية الضرائب

الولاية

(Les bases imposables et les droits sont arrêtés en dirhams)

NUMERO	IMPOTS - TAXES - DROITS ou Produits à Recouvrer	ANNEE ou titre de laquelle l'imposition est établie	BASE Imposable (A)	BASE Imposée ou déclarée (B)	MONTANT relèvement (C)	TALIX	DROITS RESULTANT		TVA déductibles	MONTANT des droits appelés	PENALITES		TOTAL des droits et pénalités à payer
							De la base imposable	De la base imposée (Déclarée)			Taux	Montant	
201 001 L1	I.R.G.												
M:	Marges et Amendes (V+IRG)	à											
	I.B.S.												
500 026 C	Versement Forfaitaire												
500 025 A	Taxe sur l'Activité Professionnelle												
500 028	Taxe sur la Valeur Ajoutée	à											
	Réintégration TVA/achats												
	Pénalités d'assiette/TVA												
201 034 E	Taxe sur achats	à											
	E 2100 - Enregistrement												
	E 2100 - Timbre												
	C 1 - B - 60 - TF et TA												
	C 1 - F - 00 - Impôt sur la Paternité												
TOTAL GENERAL DU ROLE													