



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الجليلي بونعامة بخميس مليانة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



العنوان

دور التدقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي

دراسة حالة- مركز الضرائب خميس مليانة -

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبية
تخصص: محاسبة وتدقيق

إعداد الطالبتين:

ماس أميرة

جعفور رشيدة

نوقشت أمام اللجنة المكونة من:

رئيسا	أستاذة محاضرة "أ" جامعة الجليلي بونعامة-خميس مليانة	بن عيشوبة رفيقة
مشرفا	أستاذة محاضرة "أ" جامعة الجليلي بونعامة-خميس مليانة	صورية صدقاوي
ممتحنا	أستاذ محاضر "أ" جامعة الجليلي بونعامة-خميس مليانة	بغداي بلال

السنة الجامعية: 2020 /2019



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الجبالي بونعامة بخميس مليانة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



العنوان

دور التدقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي

دراسة حالة- مركز الضرائب خميس مليانة -

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبية
تخصص: محاسبة وتدقيق

إعداد الطالبتين:

ماس أميرة

جعفور رشيدة

نوقشت أمام اللجنة المكونة من:

رئيسا	أستاذة محاضرة "أ" جامعة الجبالي بونعامة-خميس مليانة	بن عيشوبة رفيقة
مشرفا	أستاذة محاضرة "أ" جامعة الجبالي بونعامة-خميس مليانة	صورية صدقاوي
ممتحنا	أستاذ محاضر "أ" جامعة الجبالي بونعامة-خميس مليانة	بغداي بلال

السنة الجامعية: 2020 /2019

إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

قال الله تعالى: (قل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون)

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمة إلى نبي الرحمة ونور العالمين "سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم"

أهدي هذا العمل المتواضع إلى أبي الذي لم يبخل علي يوماً بشيء

وإلى أمي التي زودتني بالحنان والمحبة التي لن أقدر على وصفها مهما حاولت فهي نور عيني وضياء قلبي لطالما سهرت الليالي الباردة من أجلي

إلى روح جدي الحبيب و روح جدتي الحبيبة اللذان ربياني منذ الصغر و أسقوني الحب والإهتمام و كانا بمثابة الأب و الأم ، رحمهما الله برحمته الواسعة .

إلى أختي مارية و أخي سعيد حفظهما الله

إلى كل عائلة ماس قريب أو بعيد

أميرة

إهداء

إلى خالقي و بارئي إلى منجي في الدنيا و الآخرة

إلى من يعطي قبل أن أرفع يدي لأطلب إلى ساتري في الدنيا

إلى من هو بأبي و أمي و إلى جلاء همي و غمي ، إلى حبيبي رسول الله صلى الله عليه و سلم

إلى فيض الحنان إلى من تحملت و صبرت و عانت حتى أهناً

إلى بهجة الروح و بهجة الحياة مثلي الأعلى أمي الحبيبة حفظها الله

إلى من كان نوراً وهجاً في حياتي إلى الدنيا حماني بظله

إلى الذي سيرني على حب الله و حب رسوله فشكراً

إلى أبي الغالي أهداك الله بالصحة و العافية

إلى من قاسموني أوقات الشدة و الرخاء و سندي في الحياة

إلى من من أشتاق إليهم و أتمنى لقاءهم زوجي الغالي

إلى كل من سار و يسير في طريق التحصيل

إلى كل من سهر على توصيل رسالة العلم

إلى كل أساتذتي من التعليم الإبتدائي إلى التعليم الجامعي

إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي

رشيدة

شكر و عرفان

الحمد لله رب العالمين و صلى على سيدنا محمد وعلى آله و صحبه أجمعين . و أما بعد
نشكر أولاً و أخيراً الله سبحانه و تعالى على نعمته العظيمة و نحمده على فضله علينا بإتمام الدراسة
ونرجوا الله أن ينفع بها كل من يطلع عليها.

و يسرنا أن نتقدم بأوفر و أبلغ معاني الشكر لكل من ساعدنا في إعداد هذه المذكرة و نخص بالذكر
الأستاذة الكريمة و المشرفة " صدقاوي صورية " على قبولها تأطيرنا و التي أعطت هذه الدراسة الكثير من
وقتها و جهدها كما نشكرها على تحفيزها ودعمها ومعاملتها الطيبة منذ بداية هذه الدراسة حتى إتمامها
بشكلها النهائي.

ولا ننسى شكر الأستاذ المؤطر السيد " بن عبد السلام شعباني بن يوسف " وكذا الموظفين و المشرفين
على السير الحسن للمركز الجوارى للضرائب بخميس مليانة

و نختم شكرنا إلى كل من ساعدنا في إنجاز هذا العمل .

فجزا الله الجميع كل خير ،،،

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى تبيان دور التدقيق الجبائي في الحدّ من ظاهرة التهرب الضريبي وحماية المال العام، إذ تمتلك الإدارة الجبائية عدة وسائل تجتمع فيما يسمى بـ " السلطة الجبائية " التي تمنحها حق الرقابة، التسوية و المعاقبة. كما تعتمد الإدارة الجبائية على وسيلتين للحدّ من ظاهرة التهرب الضريبي، الرقابة الجبائية بجميع أشكالها والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة. ويتم تسيير هاتين الأداةين من طرف إدارة جبائية مهيكلة من المستوى المركزي إلى المستوى المحلي.

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

وسنقوم بتحليل دور هو دور التدقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي من خلال دراسة ميدانية على مستوى مركز الضرائب بخميس مليانة. وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن إلى أن التدقيق الجبائي له دور إيجابي في تحقيق الفعالية الجبائية لمركز الضرائب بخميس مليانة مما يساهم في الحد من التهرب الضريبي لتحقيق الفعالية.

الكلمات المفتاحية : التدقيق الجبائي، التهرب الضريبي، الإدارة الجبائية، مركز الضرائب خميس مليانة.

Abstract

This study aims to show the role of tax audit in reducing the phenomenon of tax evasion and protecting of public funds, on the other hand, the tax administration accounts for several instruments in what is called "Tax authority " that granted the right to control, compromise and punishment. The tax administration relies on two instruments in reducing the phenomenon of tax evasion, fiscal control in all its forms, and search for article taxable. These instruments are devoted to their management to a special structure (tax office) structured from central to a local level.

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

We will analyze the role of tax audit in combating tax evasion through a field study at the level of the tax center in Khemis Miliana. This study concluded that the tax audit has a positive role in achieving the fiscal effectiveness of the tax center in Khemis Miliana, which contributes to reducing tax evasion to achieve efficiency.

Keywords: Fiscal audit, Tax evasion, tax administration.

	إهداء
	شكر وعرفان
	الملخص
	قائمة الجداول
	قائمة الاشكال
	قائمة الملاحق
أ-ج	المقدمة
	الفصل الأول: الأسس النظرية للتدقيق الجبائي
05	تمهيد
06	المبحث الأول: ماهية التدقيق الجبائي
06	المطلب الأول: مفهوم التدقيق الجبائي
08	المطلب الثاني: أهداف التدقيق الجبائي
08	المطلب الثالث: أشكال التدقيق الجبائي
12	المبحث الثاني: مراحل التدقيق الجبائي و إطاره القانوني و التنظيمي
12	المطلب الأول: مراحل التدقيق الجبائي
13	المطلب الثاني: الإطار القانوني للتدقيق الجبائي
15	المطلب الثالث: الإطار التنظيمي للتدقيق الجبائي
21	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
21	المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة
22	المطلب الثاني: أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات السابقة و الدراسة الحالية
24	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: دور التدقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي
26	تمهيد
27	المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي

27	المطلب الأول: مفهوم التهَرَب الضريبي
28	المطلب الثاني: آثار التهَرَب الضريبي
30	المبحث الثاني: أسباب التهَرَب الضريبي و طُرقه
30	المطلب الأول : أسباب التهَرَب الضريبي
32	المطلب الثاني: طرق التهَرَب الضريبي
33	المبحث الثالث: دور التدقيق الجبائي في الكشف عن التهَرَب الضريبي
34	المطلب الأول: دور التحقيق المحاسبي في الكشف عن التهَرَب الضريبي
37	المطلب الثاني: دور التحقيق المصوَّب في المحاسبة في الكشف عن التهَرَب الضريبي
38	المطلب الثالث : دور التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الشاملة في الكشف عن التهَرَب الضريبي
42	خلاصة الفصل
	الفصل الثالث : دراسة حالة بالمركز الجوارى للضرائب (بخميس مليانة)
44	تمهيد
45	المبحث الأول : تقديم لمركز الضرائب بخميس مليانة
45	المطلب الأول: مفهوم مركز الضرائب و مهامه
47	المطلب الثاني : مصالح مركز الضرائب
51	المبحث الثاني : دراسة حالة خاصة بالتحقيق المحاسبي
51	المطلب الأول : خطوات التحقيق المحاسبي
54	المطلب الثاني : سير عملية التحقيق المحاسبي
56	المطلب الثالث : نتائج التحقيق المحاسبي و الإبلاغ عنها
57	المبحث الثالث: دراسة حالة خاصة بالتحقيق المصوَّب في المحاسبة
57	المطلب الأول : خطوات التحقيق المصوَّب في المحاسبة
58	المطلب الثاني : سير عملية التحقيق المصوَّب في المحاسبة
62	المطلب الثالث : نتائج التحقيق المصوَّب في المحاسبة و الإبلاغ عنها
66	المبحث الرابع : دراسة حالة خاصة بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة
66	المطلب الأول : خطوات التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة
67	المطلب الثاني : سير عملية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة

72	المطلب الثالث : نتائج التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة
73	خلاصة الفصل
75	الخاتمة
	قائمة المراجع
	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	الجدول	الرقم
19	مهام مراكز الضرائب	01
22	أوجه الإختلاف و التشابه بين الدراسات السابقة و الدراسة الحالية	02
54	تقويم رأس الأعمال	03
54	تسوية الرسم على القيمة المضافة TVA	04
55	تسوية الرسم على النشاط المهني TAP	05
56	تقويم الدخل الخاضع للضريبة	06
59	تقييم رقم الأعمال	07
60	تسوية الوعاء الضريبي	08
60	تسوية الوعاء الضريبي	09
61	تسوية الوعاء الضريبي	10
61	تسوية الحقوق و الغرامات	11
62	تسوية الوعاء الضريبي	12
65	الحصيلة الضريبية لدراسة الحالات الثلاث	13
70	إعادة تأسيس الإيرادات السنوية	14
71	تسوية الوعاء	15
71	تسوية الحقوق و الغرامات	16

قائمة الاشكال

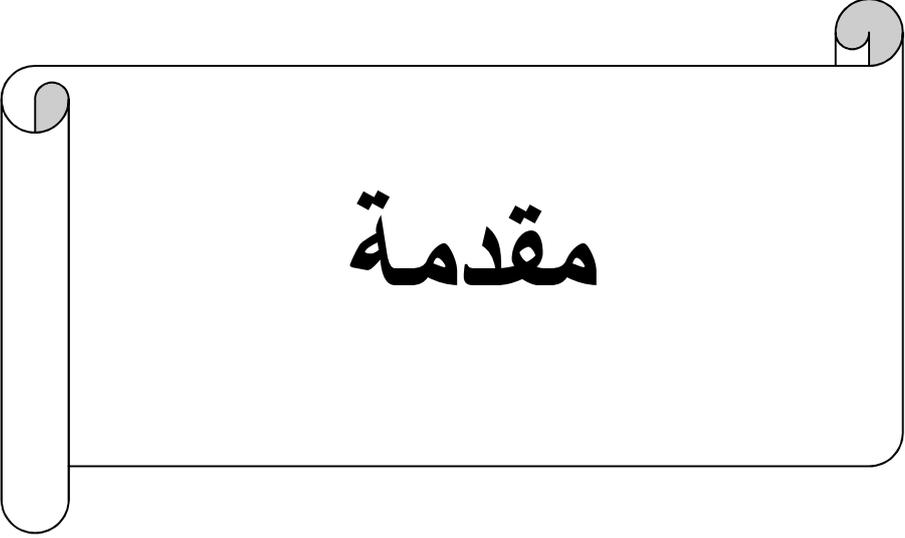
الصفحة	الشكل	الرقم
10	المخطط العام للتدقيق على الوثائق	01
12	شكل توضيحي لمختلف أشكال التدقيق الجبائي	02
18	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب	03
50	الهيكل التنظيمي للمركز الجوّاري للضرائب	04

قائمة الملاحق

الصفحة	الملحق	الرقم
85	التصريح الشهري برقم الأعمال	01
86	الإشعار بالتحقيق	02
87	إشعار بالتحقيق المحاسبي	03
88	كشف الميزانية	04
89	كشف مقارنة الميزانيات	05
90	الإشعار بالدفع	06
91	جدول الإخضاع (الورد الفردي)	07

قائمة الرموز والإختصارات

V.C	Vérification de comptabilité	التحقيق المحاسبي
V.A.S.F.E	Vérification approfondie des situations fiscales d'ensemble	التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة
V.P	Vérification ponctuelle	التحقيق المصوّب
I.R.G	L'impôt sur la revenu global	الضريبة على الدخل الإجمالي
I.B.S	L'impôt sur les bénéfices des sociétés	الضريبة على أرباح الشركات
T.V.A	Tax sur la valeur ajoutée	الرسم على القيمة المضافة
T.A.P	Tax sur l'activité professionnelle	الرسم على النشاط المهني
D.T	Droit de timbre	حقوق الطابع
D.I.W	Direction des impôts de la Wilaya	المديرية الولائية للضرائب
D.R.V	Direction des recherches et vérification	مديرية الأبحاث و المراجعات
D.R.I	Direction régional des impots	المديرية الجهوية للضرائب
D.G.E	Direction des grandes entreprises	مديرية كبريات المؤسسات
D.G.I	Direction générale des impôts	المديرية العامة للضرائب



مقدمة

تعتبر الضريبة لدى الكثير من الدول من أهم المصادر المالية، وهذا نظراً لضخامة الأموال التي تضعها في الخزينة العامة وكذا الدور الذي تؤديه في سبيل تحقيق أهداف الدولة السياسية والمالية والإقتصادية والإجتماعية والتمويلية. إلا أن التهرب الضريبي قد ألحق ضرراً بهذا المصدر بحيث أصبحت هذه الدول عاجزة عن تلبية إلتزاماتها وواجباتها اتجاه المجتمع، وأصبح هاجساً يهدد كيان الإقتصاد الوطني من خلال تلاشي فعالية ونجاعة النظام الضريبي.

ومما لا شك فيه أن التهرب الضريبي وما ينطوي عليه مفهومه من معنى تخلص المكلفين من العبء الضريبي من خلال لجوئهم إلى شتى طرق الإحتيال بات سلوكاً خطيراً في معظم الدول ومن أهم القضايا التي تشغل إقتصادياتها. نجد من بينها الجزائر التي تعاني هي الأخرى من هذه المشكلة. الأمر الذي يستوجب التصدي له ومحاربه بإعتماد آليات دقيقة وإجراءات صارمة للحد من التهرب الضريبي وإسترجاع الوفرة المالية التي تسعى إليها أهداف الضريبة.

طرح الإشكالية

كما هو معروف فإن النظام الجبائي الجزائري يتميز بنظام ذو طابع تصريحي مما يستوجب تدقيق جبائي. وقد أصبح التوفيق بين مصلحة الممولين من جهة ومصلحة الخزينة من جهة أخرى ضرورة ملحة تستدعي وضع نظام جبائي خاص بطرق فرض الضرائب ومجالات تطبيقها و كفاءات تحصيلها، ولهذا تبنى المشرع الجزائري نظاماً جبائياً ذو طابع تصريحي بحيث أعطى للمكلفين حرية التصريح بمداخلهم مع وضع ضوابط وآليات قانونية لهذه التصريحات و قربها من الواقع ، فأوكل مهمة وصلاحيه واسعة للمصالح الإدارية الجبائية لتدقيق هذه التصريحات بقصد ضمان منافسة نزيهة بين جميع المكلفين وتحقيق العدالة الأفقية.

وانطلاقاً مما سبق تتبلور معالم اشكالية الدراسة والتي يمكن صياغتها على النحو التالي:

ما هو دور التدقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي؟

وتتدرج ضمن هذه الاشكالية الأسئلة الفرعية التالية:

- ما مفهوم التدقيق الجبائي ؟ ما هو هدفه ؟
- ما مفهوم التهرب الضريبي ؟ وماهي اسبابه الرئيسية ؟
- ما مدى نجاعة التدقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي في مركز الضرائب خميس مليانة؟

فرضيات البحث

للإجابة على التساؤلات السابقة تعتمد هذه الدراسة على الفرضيات التالية:

- التدقيق الجبائي هو الآلية التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية في الكشف عن التهرب الضريبي .
- التهرب الضريبي يعني تجنب المكلف من أداء إلتزامه الضريبي .
- السبب الرئيسي للتهرب الضريبي هو إعتبار الضريبة كعقوبة للمنتجين وكمكافأة لغير المنتجين .
- حجم التهرب الضريبي يقل ويزيد حسب مدى فعالية التدقيق الجبائي.

أسباب اختيار الموضوع

هناك مجموعة من الأسباب التي دفعتنا لاختيار هذا الموضوع نذكر منها:

- إنتشار ظواهر الفساد المالي عامة و الإنحرافات الضريبية خاصة و التي أصبحت حديث الساعة .
- تخصصنا في المحاسبة و التدقيق و الذي يمس مجال الضرائب ، مما يوفر لنا فرصة التعرف على ماهية التدقيق الجبائي.
- إشباع فضولنا و إثراء معارفنا من خلال البحث و التحليل لخبايا ظاهرة التهرب الضريبي.

أهداف البحث

- إن الهدف الأساسي لموضوع بحثنا هو محاولة التعرف على دور التدقيق الجبائي وأهم طرقه المتبعة من طرف الإدارة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي. بالإضافة إلى جملة من الأهداف اهمها:
- ترك ثقافة ضريبية لدى المكلفين من أجل التقليل من عمليات التهرب الضريبي التي أثرت سلباً على الإقتصاد .
- تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي .
- الوقوف على فعالية الأجهزة المختصة في مكافحة التهرب الضريبي .
- محاولة تحديد الإطار النظري و العملي للتدقيق الجبائي .

أهمية البحث

- تكمن أهمية هذا البحث في أهمية الضريبة كونها أحد الأدوات الفعالة في تمويل خزينة الدولة من أجل تغطية نفقاتها.
- تكمن أهمية الموضوع من خلال العواقب الوخيمة التي شكّلها التهرب الضريبي على الإقتصاد الوطني.

- تبرز كذلك أهمية هذا البحث في تسليط الضوء على التدقيق الجبائي كوسيلة أساسية في مكافحة التهرب الضريبي و التقليل من إستنزاف الأموال التي تحتاجها الخزينة العامة .

حدود البحث

تتمثل حدود البحث في الحدود الزمنية والمكانية، والتي نوجزها فيما:
 الحدود المكانية: تمت الدراسة في مركز الضرائب بخميس مليانة التابع لمديرية الضرائب لولاية عين الدفلى.
 الحدود الزمانية: تتعلق بالفترة الزمنية لمعالجة الإشكالية ، و التي تتمثل في مدة التريص إبتداءً من ديسمبر 2019 إلى غاية أبريل 2020.

المنهج المتبع

سوف نقوم في بحثنا هذا بإتباع المنهج الوصفي بهدف جمع المعلومات المتعلقة بالموضوع ، ووصف وتشخيص موضوع البحث بغرض فهم الإطار النظري. كما سنقوم بإتباع المنهج الوصفي في الجزء التطبيقي بغرض فهم منهج دراسة حالة من خلال الملاحظات المعطيات والمعلومات الميدانية من الجهات المعنية المختصة في هذا المجال.

هيكل البحث

على ضوء الموضوع والأهداف المرجوة منه وللإجابة على الإشكالية والأسئلة الفرعية قمنا بتقسيم البحث إلى ثلاثة فصول:

الفصل الأول تم تخصيصه للأسس النظرية للتدقيق الجبائي حيث تم التطرق فيه إلى تعريف التدقيق الجبائي و ذكر أهدافه و أشكاله و كذا إطاره القانوني و التنظيمي و المراحل الخاصة بالتدقيق الجبائي، إضافة إلى عرض الدراسات السابقة و إبراز أوجه التشابه و الإختلاف بينها و بين الدراسة الحالية.

الفصل الثاني : يتعلق هذا الفصل هو الآخر بالجزء النظري الذي تمّ فيه توضيح دور التدقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي . حيث تم التحدث عن ماهية التهرب الضريبي ، أسبابه ، طرقه ، و آثاره . وأخيرا تم التطرق إلى ذكر دور كل شكل من أشكال التدقيق الجبائي في الكشف عن التهرب الضريبي.

الفصل الثالث يشمل الدراسة التطبيقية للبحث والتي كانت بالمركز الجوّاري للضرائب بخميس مليانة ولاية عين الدفلى ، و الذي تم فيه دراسة حالة تطبيقية لإثراء عملية البحث . حيث قمنا من خلال الدراسة التطبيقية بجمع المعلومات و المعطيات التي توضح كيفية كشف كل شكل من أشكال التدقيق الجبائي عن التهرب الضريبي.

الفصل الأول

الأسس النظرية للتدقيق الجبائي

تمهيد

يعتبر التدقيق الجبائي نظام تصريحي، أي أن المكلف بالضريبة يصرح بمداخيله لدى إدارة الضرائب ، لتحديد المبلغ الواجب دفعه أو ما يسمى بالوعاء الضريبي. و في هذا الإطار يسعى المكلف بتخفيض تلك المبالغ (التكاليف) بكل الطرق سواء كانت مشروعة أو غير مشروعة، وهذه الأخيرة تؤثر حتماً على مصالح الخزينة العامة، لذلك منح القانون للإدارة الجبائية كامل الحقوق والصلاحيات للتحقق من صحة التصريحات المقدمة. ومن هذا المنطلق، يعتبر التدقيق الجبائي من أهم الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية، وهو عبارة عن عملية ضرورية يجب القيام بها من أجل التأكد من صحة و مصداقية تلك التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة.

ونسعى من خلال هذا الفصل الى التطرق إلى أهم نقاط التدقيق الجبائي من خلال ثلاث مباحث:

- المبحث الأول: ماهية التدقيق الجبائي
- المبحث الثاني: مراحل التدقيق الجبائي وإطاره القانوني والتنظيمي
- المبحث الثالث: الدراسات السابقة

المبحث الأول : ماهية التدقيق الجبائي.

يعتبر التدقيق الجبائي إحدى الطرق الفعالة التي تعتمد على إدارة الضرائب في فحص ومراقبة التصريحات التي يقدمها المكلفون بالضريبة. وتشمل هذه التصريحات مختلف المعلومات التي يتم على أساسها تحديد الوعاء الضريبي. وتتم عملية التدقيق الجبائي وفق إجراءات ونصوص تنظيمية و قانونية يحددها المشرع الجبائي.

المطلب الأول : مفهوم التدقيق الجبائي

قبل التطرق الى مفهوم التدقيق الجبائي سنتناول مختلف التعاريف الأساسية ذات الصلة.

أولاً: المفاهيم الخاصة بالتدقيق والجبائية

1) التدقيق: يقصد به "عملية فحص البيانات أو الأرقام أو السجلات بقصد التحقق من صحتها" وهذا بمعناه الحرفي. أما بمعناه المهني فهو الفحص الإنتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية لإبداء رأي فني محايد عن مدى صحة أو دقة هذه البيانات و درجة الاعتماد عليها. كما انه يعبر عن مدى دلالة القوائم المالية أو الحسابات الختامية التي أعدها المشروع من ربح أو خسارة وعن مركزه المالي.¹

2) الجبائية: بغرض توفير الإيرادات لميزانيتها العامة و التي توجه لتغطية نفقات الإحتياجات العامة لأفراد المجتمع، تقوم الدولة بتوظيف عدة وسائل جبائية تضمن لها تأمين الموارد المالية اللازمة لذلك، وتشمل هذه الوسائل: الضريبة، الرسم شبه الجبائي، الإتاوة والحقوق الجمركية.²

3) الضريبة: هي فريضة مالية يدفعها الفرد جبراً للدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفعها.³

4) النظام الضريبي: يتمثل في مجموعة العناصر الإيديولوجية، والاقتصادية، والفنية التي يؤدي تفاعلها مع بعضها البعض إلى كيان ضريبي معين. و يعتبر النظام الضريبي مجموعة محدودة ومختارة من الصور الفنية للضرائب تتلاءم مع الواقع الاقتصادي، والاجتماعي، والسياسي للمجتمع و تشكل في مجموعها هيكلًا ضريبيًا متكاملًا يعمل بطريقة محددة تحقيق أهداف السياسة الضريبية من خلال التشريعات والقوانين الضريبية واللوائح التنفيذية.⁴

¹ نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، الطبعة الأولى ، دار صفاء للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ،2009، ص 17.

² عبد القادر شلالي ، " محاضرات في مادة جبائية المؤسسة" ، كلية العلوم الإقتصادية التجارية و علوم التسيير، البويرة، الجزائر 2015/ 2016، ص 09.

³ محمد عباس محوزي ، اقتصاديات الجبائية و الضرائب، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2008، ص 14.

⁴ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، البلدة، الجزائر، 2011، ص 19.

من خلال ما سبق فإن مصطلح الجباية هو مفهوم أوسع من مفهوم الضريبة. فالجباية تشمل جميع الموارد والاقتطاعات التي تمول الجماعات الإقليمية، بينما الضريبة هي جزء من الجباية.

ثانيا: مفهوم التدقيق الجبائي

هناك عدة تعاريف للتدقيق الجبائي صادرة عن جهات مختصة أهمها:

التعريف الأول : حسب كولين (Colin) فإن ” التدقيق الجبائي هو الفحص المحاسبي المطبق من طرف الإدارة الجبائية وهو عبارة عن مراقبة واحترام القوانين الجبائية “¹

التعريف الثاني: عرفه الباحثان بويغان (Biugan) و فالي (Vallée) ”على أنه يقيس قابلية المؤسسة على تحريك مواردها لغرض احترام القوانين الجبائية في إطار سياستها التسييرية من جهة و كذا التحقق من أهدافها المسطرة ضمن السياسة العامة من جهة أخرى “²

التعريف الثالث : التدقيق الجبائي هو فحص للتصريحات، وسجلات، ووثائق، ومستندات المكلفين بالضريبة، سواءا تعلق الامر بذوي الشخصية الطبيعية أو المعنوية. ويهدف ذلك الى التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية، على أن يقوم الشخص المكلف بهذه العملية بالاستعلام عن كل ما هو مدون بالتصريحات والوثائق المرفق بها.³

التعريف الرابع : بالنسبة للمشرع الجزائري فإنه لم يعرف التدقيق الجبائي بالمفهوم النظري في أي نص جبائي، وإنما حدّد ضوابطه و إجراءات ممارسته، فحسب المادة 20 الفقرة الاولى من قانون الإجراءات الجبائية 2019، فإنه ” يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في وضعية المكلفين بالضريبة والقيام بكل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها ، أي مراقبة التصريحات الجبائية المكتسبة من طرف المكلفين بها، ويجب أن يتم التحقيق في الدفاتر و الوثائق المحاسبية بعين المكان “⁴.

¹ M. Colin, *la vérification fiscale*, ed économique pars, 1985, p38.

² P.Biugan et J.M Vallée, *Audit et gestion fiscale* , Ed clef atof , p 223.

³ محمد زرقون و سليمان عتير ، *جدوى الرقابة الجبائية في تدقيق التصريحات الضريبية للمؤسسة الاقتصادية* ، الجزائر ، مجلة البديل الإقتصادي ، العدد الأول 2010 ، ص 41.

⁴ كمال سماش و فاطمة الزهراء عياشي ، *الرقابة الجبائية كآلية للحدّ من ممارسات إدارة الأرباح* ، مجلة الباحث الاقتصادي، جامعة 20 أوت 1955 ، سكيكدة ، العدد 01 جوان 2018، ص 277.

المطلب الثاني : أهداف التدقيق الجبائي

تسعى السلطات الجبائية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف يمكن تلخيصها فيما يلي:

1. **الهدف القانوني:** ويتجسد في التأكد من مدى مطابقة كافة التصرفات المالية للمكلفين بالقوانين والأنظمة. وحرصا على سلامة هذه الأخيرة يركز التدقيق الجبائي على مبدأ المسؤولية و المحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية إنحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية¹.
2. **الهدف الإداري:** تساعد الرقابة الجبائية على التنبؤ إلى أوجه النقص للخلل في التشريعات المعمول بها، مما يساعد الإدارة الجبائية على إتخاذ الإجراءات التصحيحية وتحديد الانحرافات و كشف الأخطاء. وهذا ما يسمح لها بمعرفة أسبابها و تقييم آثارها و بالتالي إتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تتجم عن ذلك².
3. **الهدف المالي:** وذلك من خلال المحافظة على الأموال العامة و حمايتها من العبث ، والكشف عن إنحرافات تقع في هذا الصدد و ما قد يكون في الأداء من قصور و أسباب. ويهدف ذلك الى إتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، و إقتراح وسائل تكفل ضبط إيرادات الدولة و نفقاتها وإحكام الرقابة عليها دون تشدد في الإجراءات التي تؤدي إلى كثرة وقوع الاختلاف³.
4. **الهدف الاجتماعي:** يسعى التدقيق الجبائي إلى تحقيق مبدأ المساواة بين المكلفين من خلال محاربة ومنع الإهمال أو التقصير في أداء الواجبات⁴.

المطلب الثالث: أشكال التدقيق الجبائي

للتدقيق الجبائي عدة اشكال تقوم على أساس الدور الذي يختص بها كل نوع ، حيث يتوجب استعمال هذه الأشكال في الوقت المناسب وبتابع مراحل منتظمة، وهذا ما سنقوم بتوضيحه.

أولاً: التدقيق العام (الداخلي): يتم على مستوى مفتشيات الضرائب دون التنقل الى أماكن مزاولة المكلفين لأنشطتهم. وتتم بصفة دورية و مستمرة عادة كل سنة وينقسم التدقيق العام الى نوعين هما:

¹ _ محمود حسين ، الوادي زكرياء ، أحمد عزام ، " المالية العامة و النظام المالي في الإسلام " ، دار المسيرة ، الطبعة الأولى، الأردن، 2000، ص 166 .

² _ منور أوسرير ، محمد حمو ، "محاضرات في جبائيات المؤسسات"، الطبعة الأولى، مكتبة بودواو، الجزائر، 2009، ص202.

³ _ عرف ، محمود الكفراوي ، الرقابة المالية في الإسلام ، الطبعة الثالثة ، مركز الإسكندرية ، مصر ، 2006 ، ص ص 25 _ 35.

⁴ _ حفيفة مقرائي ، نوال قصر ، التدقيق المحاسبي و دوره الرقابي في مصلحة الضرائب ، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي للعلوم و المالية المحاسبية ، جامعة الجليلي بونعامة خميس مليانة ، عين الدفلى 2017 ، ص 15 .

(1) **التدقيق الشكلي:** وهو العملية الأولى التي تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، حيث يتم التدقيق في مكاتب المفتشيات عن طريق الفحص الشكلي للعناصر المصرح بها من خلال :

أ. التأكد من هوية وعنوان المكلف بالضريبة.

ب. التأكد من عدم وجود الأخطاء المادية التي يمكن أن توجد في التصريحات.

ج. محاولة حصر المعلومات المهمة التي يتم اكتشافها من خلال التصريحات.

(2) **التدقيق على الوثائق** وهو شامل لأنه يتمثل في إجراء فحص للتصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلف و مقارنتها بالمعلومات المتوفرة في ملفه الجبائي. و كذا كل البيانات التي تحصل عليها الإدارة الضريبية بطرقها الخاصة من أجل معرفة الوضعية الحقيقية للمعند وبالتالي فالمرقب الجبائي يقوم بتدقيق تام لكل النقاط المتضمنة في التصريح و دراسة مدى ترابط السنوات السابقة بهدف إكتشاف الأخطاء المرتبكة . و في حالة الغموض بإمكان الإدارة الجبائية طلب معلومات من المكلف¹ سواء شفهايا أو كتابيا فيما يخص الأمور التي تضمنها التصريح، وذلك بمراسلته من أجل تقديم التوضيحات² أو طلب تبريرات. و في حالة عدم رد المكلف أو رده بالرفض و عدم رغبته في تقديم المعلومات يقوم المحقق بإعادة المراسلة مرة اخرى مع إضافة طابع الإلزامية على الطلب هذه المرة. ويتعين على المكلف تقديم رده خلال 30 يوم. وفي حالة امتناعه يتم تقدير الضريبة بطريقة تلقائية. و إذا وجد المحقق أن هذه الإجراءات غير كافية من أجل إكتشاف حالات الغش فإنه يقوم بتحويل الملف إلى الرقابة المعمقة وهذا ما يخوله له القانون.³

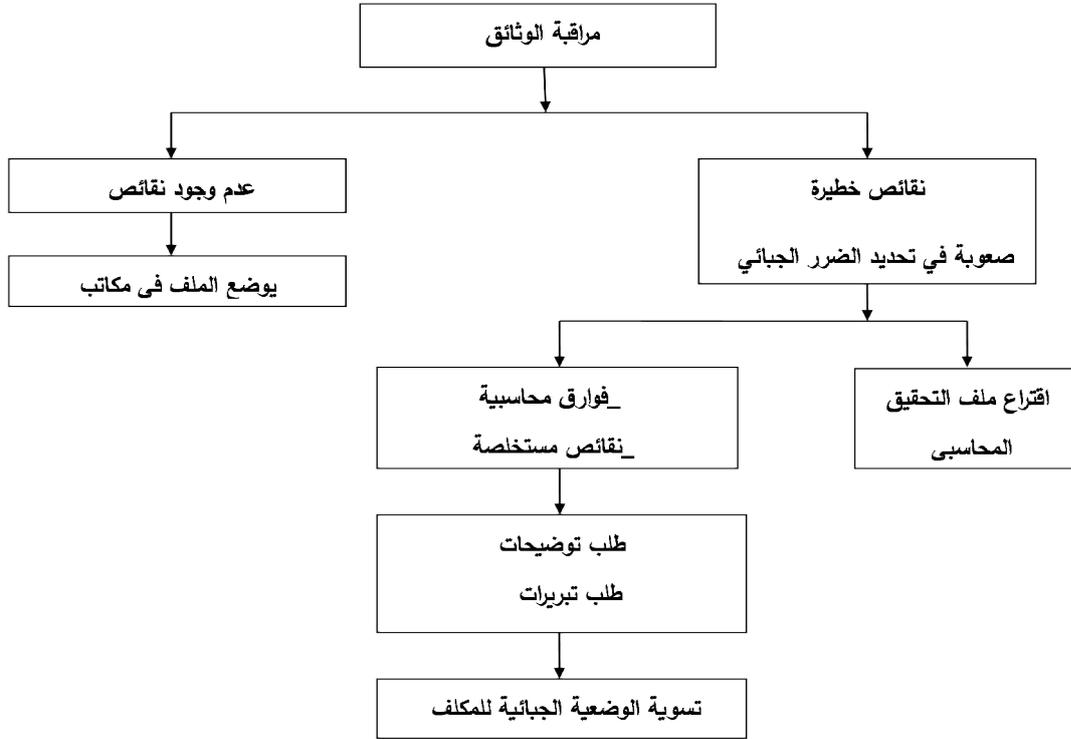
ويلخص الشكل الموالي مختلف مراحل التدقيق على الوثائق

¹ منور أوسرير ، محمد حمو ، مرجع سابق ، ص ص 204 ، 205 .

² وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، قانون الإجراءات الجبائية ، المادة 16 ، الفقرتين 1_2 ، 2016 ، ص 09

³ المادة 19 ، الفقرتين 4_5 ، قانون الإجراءات الجبائية 2017 ، ص 10.

الشكل رقم 01 : المخطط العام للتدقيق على الوثائق



المصدر: سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق، المفيد للنشر والتوزيع، بدون تاريخ، ص 47.

ثانيا : التدقيق المعمق

يهدف هذا النوع من التدقيق إلى إستدراك التهرب الضريبي على مستوى المديرية الولائية للضرائب، وينقسم

إلى:

1) التدقيق في المحاسبة (v.c) : هو مجموعة العمليات التي تهدف الى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة و فحص محاسبته مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية إلا الدفاتر التجارية الواجبة قانونا، و التأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها ل معرفة مدى مصداقيتها. والهدف الأساسي من التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة و إجراء كل التصريحات هو تأسيس وعاء الضريبة مراقبتها،

سواءً كان ذلك في حالة القبول الصريح من طرف المكلف أو إعادة التقويم من طرف المحققين، أو في حالة التقييم التلقائي إثر رفض المحاسبة.¹

(2) التدقيق المصوب (v.p): تم إستحداث هذا النوع من الرقابة طبقاً لما نصت عليه المادة 24 من قانون المالية لسنة 2010، و الذي يتمثل في التدقيق المصوب في المحاسبة و كذا المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية حيث يمكن هذا النوع من التدقيق أعوان الرقابة القيام بالتدقيق في محاسبة المكلفين و كذا إجراء كل التصريحات اللازمة من أجل تأسيس الوعاء الضريبي. كما يسمح لهم بالتحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب (TP، TVA، IRG، IBS) لفترة كاملة أو جزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية. ويجب أن يحوز العون الضريبي على رتبة مفتش على الأقل كي يتسنى له القيام بهذا النوع من التحقيق. ويتمُّ التحقيق كذلك عندما تشك الإدارة الجبائية في صدق المستندات و الإتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة، والتي تخفي المصوب الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية.²

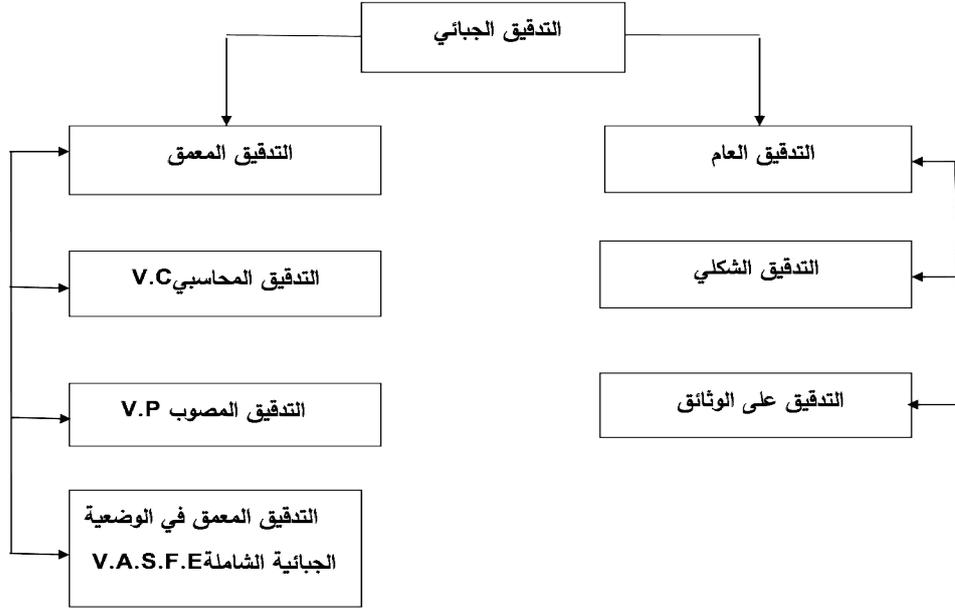
(3) التدقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة (V.A.S.F.E): يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة في الدخل الإجمالي (IRG) سواء توفر لديهم موطن جبائي أو لا.³ بناء على ما تم التطرق إليه قمنا بإيجاز أشكال التدقيق الجبائي في الشكل التالي:

¹ العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية العامة، الطبعة الثالثة، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2008، ص 37.

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

³ المادة 21 _ قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الوزارة المالية، الجزائر، 2017، ص 14.

الشكل رقم 02 : شكل توضيحي لمختلف أشكال التدقيق الجبائي



المصدر: من إعداد الطالبتين

المبحث الثاني : مراحل التدقيق الجبائي و إطاريه القانوني و التنظيمي

يعتبر التدقيق الجبائي أحد أهم الوسائل التي تنتهجها الإدارة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي والتأكد من مصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين. وتهتم هذه العملية بمختلف الضرائب وبكل الملفات الجبائية الخاضعة للنظام الحقيقي. كما أن هذه العملية تمر على مراحل و خطوات تفرض على المدقق إحترامها وإتباعها وفقا للنصوص التشريعية المعمول بها.

ويتضمن هذا المبحث كل ما يتعلق بمراحل التدقيق الجبائي وإطاريه القانوني والتنظيمي من خلال ثلاثة مطالب.

المطلب الأول : مراحل التدقيق الجبائي

تعتمد عملية التدقيق الجبائي على مراحل معينة تساعد المدقق الجبائي في أداء مهمته بكل سهولة و توصله إلى تقصي الحقائق، نلخصها في خمس مراحل هي:

1) المرحلة الأولية: يجب على المدقق إجراء فحص تشخيصي لكي يتم قبوله كمدقق من جهة، ومعرفة ما إذا تتم المهمة بسهولة أم لا و من جهة أخرى. إضافة الى تحديد الوقت الذي تستغرقه العملية وكذا تحديد التكاليف.

(2) **مرحلة المعرفة العامة:** هي خطوة مهمة يقوم بها المدقق للحصول على التفاصيل الخاصة بالضرائب الخاصة بالمؤسسة، ويجمع كل المعلومات التي تساعده على معرفة البيئة الخارجية و الداخلية لها.

(3) **مرحلة التقييم:** تعرف بمرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالضرائب، الذي هدف إلى تحسين الأعمال والتأكد من مصداقيتها. وإن كانت تتماشى مع الأنظمة والقوانين، وهذه المرحلة هي وسيلة للتدقيق كذلك وسيلة للمراقبة و التحكم في النشاط. لذا يجب على المدقق التحقق من كل العناصر والمعلومات الخاصة بالضرائب والتنبؤ بالمخاطر الجبائية الممكنة.

(4) **مرحلة المراقبة:** يتم هنا مراقبة العمليات الجبائية، حيث يقوم المدقق بتقييم نقاط الضعف والقوة للرقابة الجبائية، وتقييم المعرفة المستفادة من المؤسسة من خلال ما تحصل عليه من المراحل السابقة. وهذا يساعده على التحكم في نطاق العمل اللازم للمراقبة. و تركز عناصر التحكم على:

– الامتثال للقواعد الضريبية في سياق رصد الضرائب المناسبة.

– تقييم الخيارات الضريبية المقدمة من طرف الشركة.

(5) **كتابة التقرير:** هو وثيقة تسجل فيها ما توصل إليه المدقق من نتائج، ويحتوي هذا التقرير على كافة المعلومات و بصورة واضحة.

تجدر الإشارة الى انه وبالرغم من وجود هذه المراحل إلا أنه نادرا ما يتابعها المدقق لأنه لم يرفضها المشرع، و بالتالي فكل مدقق حر في كيفية كتابة التقرير.¹

المطلب الثاني : الإطار القانوني للتدقيق الجبائي

وضع المشرع الجزائري إطار قانوني يلزم المدققين الجبائيين بإتباع إجراءات معينة و يهدف من خلاله إلى حماية الخزينة العمومية من التلاعبات التي يقوم بها بعض المكلفين بالضريبة. ويتضمن هذا الإطار:

أ. **حق الاطلاع :** يحق لمصالح الرقابة الجبائية الاطلاع على مختلف معلومات إدارة المعنية و مصالح الضمان الإجتماعي والمؤسسات الخاصة والبنوك، وذلك من دوم المساس بسر المهنة لهذه المؤسسة. ويعتبر حق الاطلاع أداة مساعدة في الرقابة تستعمل مسبقا لإجراء الرقابة لتكملة المعلومات المتعلقة

¹ سعدي أحلام ، التدقيق الجبائي كوسيلة للحد من التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي في العلوم التجارية ، جامعة محمد بوضياف، المسيلة ، 2014-2015، ص 26- 27 .

بالتحقيق. ويسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية بتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفّح الوثائق والسجلات المحاسبية والأوراق الملحقة للسنة المالية.¹ ومن بين الإدارات و الهيئات و المؤسسات التي يمكن لموظفي الإدارة الجبائية أن يحصلوا منها على المعلومات المطلوبة ، بجد:

- الإدارات العمومية المتمثلة في إدارة الدولة و الولايات و البلديات و المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة.
- السلطة القضائية و مختلف هيئاتها .
- الهيئات المالية .
- التجار و الشركات التجارية (العامة و الخاصة).

ب. **حق الرقابة:** يتمثل حق الرقابة في مجمل العمليات التي تسمح بالتحقيق في صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف وذلك بمقارنتها بالمعطيات الخارجية. و يمكن التمييز بين شكلين للرقابة هما:

- التدقيق في المحاسبة ومعاينة الدفاتر والوثائق المحاسبية ومقارنتها بعناصر الإستغلال للتأكد من صحة التصريحات المقدمة .
- التدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية قصد التأكد من صحة المداخل المصرح بها. وذلك بمقارنتها بالوضعية المالية الحقيقية للمكلف.

وعادة يستعمل كلا الشكلين للرقابة، بحيث عند إجراء التدقيق في المحاسبة يقوم المدقق بمعاينة الوضعية الجبائية للمكلف.²

ت. **حق استدراك الأخطاء:** هو الوسيلة الممنوحة للإدارة الضريبية لإجراء تقويمات لنفس المدة ونفس الضرائب، عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة أو أخطاء. وهذا بإعادة النظر في الإقتطاع الضريبي سواء بتعديله أو إنشاء إقتطاع جديد وفقا للنص التالي : ” يمكن إستدراك الإغفالات الكلية أو الجزئية المسجلة في وعاء الحقوق و الضرائب و الرسوم و كذا النقائص وعدم الصحة أو الأخطاء المسجلة في فرض الضريبة من طرف إدارة الضرائب “. ³ كما حدّدَ المشرع الجبائي الأجل العام الذي يتقدم فيه عمل الإدارة بأربعة سنوات إلا في حالة وجود مناورات تدليسية. وكل إغفال أو خطأ أو نقص في الضريبة يتم

¹ المادة 45 في قانون الإجراءات الجبائية ، 2016 ، ص 24

² ناصر مراد ، التهرب و الغش الضريبي في الجزائر ، الطبعة الأولى ، دار قرطبة للنشر و التوزيع ، الجزائر ، 2009 ، ص 41

³ المادة رقم 105 من قانون الإجراءات الجبائية ، المديرية العامة للضرائب ، 2006 ، ص 08 .

اكتشافه إثر التدقيق. أما الآجال الإستثنائية يمكن أن تخص العمليات والأعباء المتعلقة بسنوات مالية متقدمة، و لكن ذات تأثير على السنوات المالية غير المتقدمة محل الرقابة و التسوية تكون بعنوان السنوات غير المتقدمة فقط .

ث. **حق المعاينة:** هو حق ممنوح لإدارة الضرائب عندما توجد قرائن تدل على ممارسات يمكن الإدارة الجبائية أن ترخص لأعوانها والمؤهلين قانوناً القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول و حجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التخلص من الوعاء والمراقبة و دفع الضريبة¹ .

المطلب الثالث : الإطار التنظيمي للتدقيق الجبائي

تعتمد عملية التدقيق الجبائي على مجموعة من الهياكل والأجهزة المخول لها قانونياً القيام بذلك، ويتم بواسطتها تنفيذ البرامج المسطرة من الإدارة المركزية وتتمثل هذه الأجهزة بمديرية الأبحاث والتدقيقات، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، مديرية كبريات المؤسسات ومراكز الضرائب .

1. الأجهزة المركزية

1.1 مديرية البحث و المراجعات DRV : تأسست سنة 1998 وتم تكليفها بدور محاربة التهرب الضريبي، في سنة 2007 تمت إعادة هيكلة هذه المديرية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 07_364 المؤرخ في 28 نوفمبر 2007، والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية، تقوم هذه المديرية بصفقتها مصلحة مركزية تابعة للمديرية العامة للضرائب، وباعتبارها صاحبة سلطة واسعة على المستوى الوطني بتسيير عملية التدقيق الجبائي على المستوى المركزي، ومكافحة التهرب الضريبي. حيث تكلف المديرية المركزية للأبحاث والتدقيقات المكلفة بـ:

- إنجاز و تدقيق محاسبة المؤسسات الخارجة عن نطاق اختصاص مديرية كبريات المؤسسات.
- تطبيق حق التحقيق و التفتيش لمحاربة الغش الجبائي بمساعدة مصالح العدالة و الأمن الوطني.
- مراقبة مداخل الأشخاص الطبيعيين في إطار إخضاع المداخل الخفية للجبائية.
- متابعة المساعدات الدولية المتبادلة النصوص عليها في الاتفاقيات الجبائية الدولية.

¹ المادة رقم 34 من قانون الإجراءات الجبائية ، المديرية العامة للضرائب ، 2001

2.1. مديرية كبريات المؤسسات DGE : تم تأسيسها بموجب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 07 جويلية 2005 المحدد لتنظيم المديريات الفرعية لمديرية كبريات المؤسسات. وتتكون هذه المديرية في خمس مديريات فرعية هي : المديرية الفرعية لجباية المحروقات، المديرية الفرعية للتسيير، المديرية الفرعية للرقابة و البطاقية، المديرية الفرعية للمنازعات، والمديرية الفرعية للوسائل. يتم التركيز على المديرية الفرعية للرقابة، كونها المسؤولة عن مكافحة التهرب الضريبي، فهي مكلفة بـ:

- تنفيذ برامج المحاسبة و متابعتها.
- اقتراح التسجيل في البرامج السنوية للمراقبة.
- البحث عن المعلومة الجبائية و إستغلالها مع إنجاز التحقيقات و التحريات.¹

2. الأجهزة الجهوية

1.2. المصالح الجهوية للأبحاث و المراجعات: يوجد ثلاث مصالح جهوية للأبحاث والمراجعات لها صلاحيات على المستوى الوطني، منتشرة عبر المناطق التالية : وهران ، قسنطينة، والجزائر. كما أنها تتمتع بصلاحيات على المستوى الجهوي، وتتكلف بالقيام بالمهام التالية:

- تنفيذ برامج البحث و التحقيق و مراقبة النشاطات و المداخل التي تضبطها مديرية الأبحاث و المراجعات وإعداد الإحصائيات اللازمة.
- ضمان تسيير وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي.
- دراسة الشكاوي الناجمة عن التحقيقات المنجزة من طرف فرق التحقيق الجبائي.
- تنفيذ برامج التحقيق و البحث و متابعة و مراقبة الأشغال المتعلقة بها و تقوم بتقييمها الدوري.
- الفصل في الشكاوي المتعلقة بالمراقبات المنجزة.
- تقسم المهام بين مصالح الأبحاث و المراجعات و المديرية الفرعية للأبحاث و المراجعات على مستوى المديرية الولائية للضرائب بناءً على أهمية رقم أعمال المؤسسات الخاضعة للضرائب أي تلك التي تحقق رقم أعمال سنوي يتجاوز (02) مليون دج بالنسبة لأنشطة الإنتاج أو التجارة و (01) مليون دج بالنسبة

¹ بلواضح الجبالي، سعدي يحي، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي، مجلة العلوم الإقتصادية و التسيير والعلوم التجارية، المسيلة، العدد 12، ص 38.

لمؤدي الخدمات يتبعون مصالح الأبحاث و المراجعات في المقابل تلك التي تحقق أرقام أعمال لا تتجاوز الحدود المذكورة يتبعون للمصالح المحلية للأبحاث و المراجعات.¹

2.2. المديرية الجهوية للضرائب DRI: تتواجد المديرية الجهوية للضرائب في كل من (شلف ، بشار ، بليدة ، الجزائر ، سطيف ، عنابة ، قسنطينة، ورقلة ، وهران)، وهي تمثل الإدارة المركزية على المستوى المحلي. وتشرف على تنشيط وتوجيه ومراقبة أنشطة المديرية الولائية التابعة لاختصاصها الإقليمي. علاوة عن ذلك فإن دور هذه الأخيرة يكمن في الفحص والتنسيق والسهر على النقائص والأخطاء المسجلة. خاصة تلك المتعلقة بالتدقيق الجبائي وتحصيل الضرائب ومعالجة المنازعات. كما أنها تضم كذلك ثلاث مكاتب وتتكفل بالمهام التالية:

- السهر على احترام أدوات تدخل المصالح الجبائية الجهوية.
- تقديم اقتراحات لتكييف التشريع الجبائي .
- إعداد التقرير الدوري لاحتياجات المصالح الجهوية المتعلقة بالوسائل البشرية و المالية و التقنية.²

3. المراكز الجهوية للإعلام و الوثائق

تعتبر المراكز الجهوية للإعلام و الوثائق من المراكز المنتشرة عبر الوطن ذات اختصاص إقليمي جهوي، وهي من الإدارات الجبائية التي لها صلاحيات جبائية جهوية، حيث تنتشر عبر الوطن في أربعة مراكز جهوية في كل من: الجزائر، وهران، قسنطينة، ورقلة. ولدى كل مركز جهوي عدد من المديرية الولائية للضرائب. وتقوم بالمهام التالية

- تنسيق برامج البحث و تجمع و تعالج المعلومة الإقتصادية و المالية و المحلية.
- تستغل السجلات الأصلية و تنشر الجداول العامة للرسم العقاري و رسم التطهير والضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات و تنشر الإنذارات الموافقة لها و سجلات السنة المالية الموالية.

¹ إبراهيم حدوش، دراسة قواعد تأسيس و تحصيل الضرائب بالجزائر ، مذكرة شهادة ماستر أكاديمي في المالية و المحاسبة ، جامعة عبد الحميد بن باديس ، مستغانم ، 2017 ، 2018 ، ص 69.

² سيليا بوكموش، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي ، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق ، جامعة عبد الرحمان ميرة ، بجاية 2017 ، ص 10_ 11 .

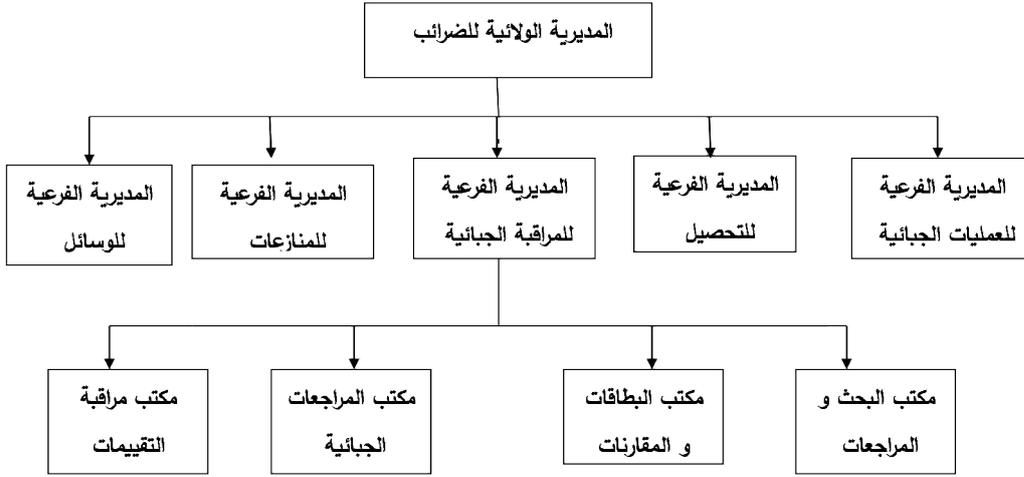
- تقدم أوراق النتائج التي تعطى بالنسبة للجداول العامة للبلدية بكاملها و الولاية . و تراجع عدد المكلفين بالضريبة الذين فرضت عليهم الضريبة و أسس العناصر الخاضعة للضريبة و الناتج الإجمالي لكل ضريبة أو رسم و الحصة التي تعود لكل جماعة عمومية و الغرف الحرفية.
- تصدر سندات إيرادات الجداول الضريبية العامة التي تعطي لها المديريات الولائية للضرائب طابعا تنفيذيا.
- تعد الكشوف الملحقة المتعلقة بالخاضعين للضريبة المفقودين و بالحصص الكبيرة و بالأرصدة السلبية.
- تقدم كل الوثائق الإحصائية التي تسمح لمديرية الإعلام و الوثائق بقياس أثر الأحكام الجبائية الجديدة.
- تعرض مؤشرات المحيط المترتبة عن معالجة المراجع الإقتصادية و الإجتماعية المحلية و ذلك في إطار مسعى التسيير حسب الأهداف (تشخيص / مخطط عمل)¹.

ثالثا : الأجهزة المحلية :

1. المديرية الولائية للضرائب DWI : تلعب المديرية الولائية للضرائب على مستوى كل ولاية من ولايات الوطن دورا رئيسا في مجال الرقابة الجبائية، وتتولى بهذه المهمة مديريتها الفرعية للرقابة الجبائية. إذ تعد الهيئة المختصة بعملية الرقابة وتستند إليها مهمة تنفيذ برامج التحقيق، بحيث تضم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية أربعة مكاتب: مكتب البحث عن المعلومة الجبائية، مكتب البطاقات و المقارنات، مكتب المراجعات الجبائية، ومكتب مراقبة التقييمات. وتتكون من خمس مديريات فرعية:
 - المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.
 - المديرية الفرعية للتحويل .
 - المديرية الفرعية للمنازعات
 - المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية
 - المديرية الفرعية للوسائل .
- والشكل الموالي يبين الهيكل التنظيمي المديرية الولائية للضرائب.

¹ سليمان عنبر، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2012 ، ص 97.

الشكل رقم 03: الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



المصدر : من إعداد الطالبتين للاعتماد على عدة معلومات

2. المراكز الجوارية للضرائب CPI : تشمل المراكز الجوارية للضرائب ثلاث مصالح رئيسية و قبضة:

المصلحة الرئيسية للتسيير والمصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث .- المصلحة الرئيسية للمنازعات ¹.

3. مراكز الضرائب CDI: مركز الضرائب هو مركز تسيير موحد يجمع تحت إشراف رئيس المركز كل مهام

التسيير والتحصيل والمراقبة والمنازعات التي تتكفل بها حاليا المقتشيات والقباضات ومديريات الضرائب

الولائية. وبهذا الصدد يشكل مركز الضرائب المحور الجبائي الوحيد للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال

اختصاصه وهو :

- المؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي والنظام المبسط.

- المهن الحرة.

- المؤسسات غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبيريات المؤسسات.

تعتبر مراكز الضرائب من الهياكل الجديدة المستحدثة في الإدارة الجبائية، غير أنه لم يتم تعميمها بعد على

كامل التراب الوطني ، و إقتصرت وجودها على بعض المناطق ، و في إنتظار تعميمها على كل الوطن تواصل

¹ بلال درار ، بلال زكري ، دور الرقابة الجبائية في محاربة التهرب الضريبي ، مذكرة شهادة ماستر أكاديمي في العلوم الإقتصادية ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة ، 2016_2017، ص 30 .

مفتشيات و قباضات الضرائب عملها بصفة إنتقالية في إنتظار إدماجها الكلي حسب الحالة في مراكز الضرائب.¹
و يلخص الجدول التالي اهم مهام مراكز الضرائب في مجال الرقابة الجبائية:

الجدول رقم 01: مهام مراكز الضرائب

المهام	المجال
مسك و تسيير الملف الجبائي للشركات و غيرها من الأشخاص المعنويين برسم المداخل الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات. مسك و تسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي لفرض الضريبة برسم عائدات الأرباح الصناعية و التجارية. إصدار الجداول وقوائم التحصيل و شهادات الإلغاء أو التخفيض و معاينتها والمصادقة عليها.	الوعاء
التكفل بالجدول و سندات الإيرادات و تحصيل الضرائب و الأتاوى. تنفيذ العمليات المادية للدفع و القبض و استخراج النقود.	التحصيل
البحث عن المعلومات الجبائية و جمعها و استغلالها ومراقبة التصريحات. إعداد و إنجاز برامج التدخلات و المراقبة لدى الخاضعين للضريبة و تقييم نتائجها.	الرقابة
دراسة الشكاوي و معالجتها . متابعة المنازعات الإدارية و القضائية. تعويض قروض الرسوم.	المنازعات
ضمان مهمة الاستقبال و إعلام المكلفين بالضريبة. التكفل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء ، لا سيما المتعلقة بإنشاء المؤسسات وتعديل نظامها الأساسي تنظيم المواعيد و تسييرها. تقديم المعلومات و الآراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مراكز الضرائب. ²	الاستقبال و الإعلام

المصدر: من اعداد الطالبتين

¹ _ حياة ليسوكاي ، صبرينة سعودي ، حقوق و ضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية ، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق ، جامعة عبد الرحمان ميرة ، بحاية ، 2014 ، ص ص 27،29.

² عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب ، الطبعة الأولى ، دار جرير للنشر و التوزيع الأردن ، 2011، ص 288 - 289 .

4. **مفتشيات الضرائب** : لقد تم إنشاء مفتشيات الضرائب المتعددة الاختصاص سنة 1994، ذلك إثر عملية توحيد هياكل الوعاء وهي هيكل وعاء المراقبة و التدخل. وفي هذا المستوى تقوم بتقدير الضريبة، أي القيام بتحديد الأسس الخاضعة للضريبة للمكلفين على مستوى الضرائب والرسوم و مختلف الحقوق الخاضعين لها. تقوم بمراقبة التصريحات المسجلة من طرف المكلفين في الإطار الرسمي عندما تستقبل التصريحات أو في إطار المراقبة المعمقة للملفات على أساس برنامج متعدد سنويا ، تقوم بتدخلات ميدانية على مختلف المستويات سواء بالنسبة للمراقبة الدقيقة الخاصة ببعض الضرائب مثل الضرائب المباشرة، حقوق الطابع أو عند إجراء عملية الجرد أو المعاينة ن أو في إطار الإحصاء الدوري للعقارات المبنية و المنقولات و كذا النشاطات، وهذا لأجل إنجاز برامج بحث عن المادة الخاضعة للضريبة منافسة مع ما تقوم به نيابة مديرية الرقابة الجبائية عن طريق مصلحة التدخلات .¹

المبحث الثالث : الدراسات السابقة

سيتم التطرق في هذا المبحث إلى عرض بعض الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع البحث ومناقشة ذلك من خلال عرض أوجه التشابه والاختلاف بين هذه الدراسات والدراسة الحالية.

المطلب الأول : عرض الدراسات السابقة

يتضمن هذا المطلب مناقشة وتحليل مجموعة من الدراسات السابقة منها مذكرات ماستر، ومذكرات ماجستير، وكذا أطروحات الدكتوراه.

الدراسة الأولى : سعيدي أحلام ، التدقيق الجبائي كوسيلة للحدّ من التهرب الضريبي ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلوم التجارية ، تخصص محاسبة و تدقيق ، جامعة المسيلة ، 2014-2015 ، تمحورت إشكالية البحث في " ما هو دور التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي ؟ "

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة معرفة مختلف طرق التهرب الضريبي و كيفية قياسه. وقد إعتد الباحث في معالجة موضوع الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، الذي يقوم على الجمع بين الدراسة النظرية والميدانية . ومن

¹ ربيع ناقة ، تقييم فعالية الرقابة الجبائية في ظل الإصلاحات الضريبية في الجزائر ، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم التسيير ، جامعة العربي بن مهيدي ، أم البواقي ، 2014 ، ص 60 .

أهم النتائج المتوصل إليها المحافظة على مصادر تمويل الخزينة العمومية المتعلقة بالضرائب ومحاولة الحد من التهرب الضريبي، وهذا ما يهدف إليه التدقيق الجبائي.

الدراسة الثانية: بوشقيف جمال الدين، براشد إيمان، دور التدقيق الجبائي في التأكد من العبء الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص محاسبة و جبائية المركز الجامعي بلحاج بوشعيب، عين تيموشنت، 2016. تمحورت إشكالية البحث في ” كيف يساهم التدقيق الجبائي في التأكد من العبء الضريبي؟“

ويكمن هدف هذه الدراسة في إظهار الدور الهام الذي يلعبه التدقيق الجبائي، و كذلك محاولة تحديد الإطار النظري و العلمي للتدقيق الجبائي. وقد إعتد الباحثين لتحقيق أهداف البحث واختيار فرضياته على استخدام المنهج الوصفي التحليلي. وأهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي معرفة الدور الفعال الذي يلعبه التدقيق الجبائي في تقليص العبء الضريبي إلى حده الأدنى، و ذلك بإستغلال المزايا التي يقرّها التشريع الجبائي.

الدراسة الثالثة : إلياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، تخصص محاسبة ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة 2010 - 2009. تمحورت إشكالية الدراسة حول ” كيف يساهم التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية ؟ “

وهدفت هذه الدراسة إلى تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي ووقعها في ظل النظام الضريبي الجزائري ، وإبراز أهمية التدقيق المحاسبي بشكل عام والتدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية بشكل خاص. وقد إعتد الباحث في معالجة موضوع الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي في قسمين، النظري والتطبيقي يكون محل الدراسة. ومن أهم النتائج المتوصل إليها نذكر الإطلاع الدائم على القوانين الجبائية مع كل المستجدات المتعلقة بتجنيبها عن طريق القوانين المالية أو المرسلات والتعليمات الصادرة من طرف المديرية العامة للضرائب.

الدراسة الرابعة: سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2015-2014. وقد تمحورت الإشكالية في ” مدى تساهم فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي ؟ “

هدفت هذه الدراسة إلى تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي ووقعها في ظل النظام الضريبي الجزائري، و إبراز أهمية التدقيق الجبائي من خلال التأكد من مدى صحة و صدق التصريحات الجبائية والمحاسبة المكتتبه من طرف

المتعاملين الإقتصاديين . حيث إعتد الباحث في موضوع الدراسة على المنهج التفسيري، وهذا لأجل فهم وتفسير حقيقة مدى مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحدّ من التهرب الضريبي. وأشارت الدراسة الى مدى قدرة الإدارة الضريبية من خلال مؤشرات التسيير وخاصة بمؤشرات التصريحات الجبائية التدقيق الجبائي على تقييم حجم التهرب الضريبي، وبالتالي محاولة معالجته وسد ثغرات الخلل الموجودة، مدى دقة و كفاية برنامج التدقيق الجبائي على التخفيض، وبشكل تدريجي في ظاهرتي الغش التهرب الضريبيين.

المطلب الثاني : أوجه التشابه و أوجه الإختلاف بين الدراسات السابقة و الدراسة الحالية

بعد عرضنا للدراسات السابقة، لا بد من ابراز اوجه الاختلاف والتشابه بين الدراسات التي تم عرضها سابقا والدراسة الحالية. كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم 02: اوجه الاختلاف والتشابه بين الدراسات السابقة و الدراسة الحالية

الدراسة	أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
الدراسة الأولى	تمثلت أوجه التشابه بين الدراسة الحالية و السابقة في : الطريقة : إعتدت الطريقتين على دراسة الحالة كطريقة للقيام بالدراسة	تمثلت أوجه للإختلاف بين الدراستين الحالية و السابقة في : الهدف : هدفت الدراسة السابقة إلى معرفة مختلف طرق التهرب الضريبي و كيفية قياس حجمه .
الدراسة الثانية	الطريقة : كلتا الدراستين إعتدتا على على دراسة حالة . المنهج : اعتمدت كلتاهما على المنهج الوصفي التحليلي . الهدف : إظهار الدور العام الذي يلعبه التدقيق الجبائي .	
الدراسة الثالثة	الطريقة : إعتدنا على دراسة حالة في كلتاهما . المنهج : استخدمت كلتا الدراستين المنهج الوصفي التحليلي . الأدوات : اعتمدت كلتاهما على مختلف القوانين الجبائية.	الهدف :إبراز أهمية التدقيق المحاسبي بشكل عام بالنسبة للدراسة السابقة بينما الدراسة الحالية فتهدف إلى إبراز أهمية التدقيق الجبائي و بشكل عام .

<p>المنهج : الدراسة السابقة إستخدمت المنهج التفسيري . أما بالنسبة للدراسة الحالية فإستخدمت المنهج الوصفي التحليلي</p>	<p>الطريقة : كلتا الدراستين إعتمدتا على دراسة حالة الهدف : إبراز أهمية التدقيق الجبائي من خلال التأكد من صحة و صدق التصريحات الجبائية .</p>	<p>الدراسة الرابعة</p>
--	---	------------------------

المصدر: من اعداد الطالبتين

خلاصة الفصل

لقد تناولنا في هذا الفصل الجوانب الأساسية لموضوع الدراسة، حيث أوضحنا المفاهيم المرتبطة بالدراسة المتمثلة في التدقيق الجبائي. ومن ثم تطرقنا إلى الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع واهداف الدراسة. ومن خلال ذلك تم استعراض أهم الجوانب ذات الصلة وبالتالي رسم الاطار النظري الذي يوضح اهداف الدراسة وطريقة المعالجة. كما تطرقنا في هذا الفصل الى عرض أهم النتائج التي تم التوصل إليها، مع إبراز أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية.

الفصل الثاني

دور التدقيق الجبائي في مكافحة

التهرب الضريبي

تمهيد

تعتبر الضريبة من أهم الموارد المالية للدولة لتمويل نفقاتها العمومية، إلا أن هناك معوقات تقلص وتقلل من هذه المصادر والموارد، أبرزها التهرب الضريبي الذي طالما أفقد النظام أهميته وفعالته على المستوى الإقتصادي المالي و هدد بوجوده.

ونظرا للإنعكاسات السلبية لهذه الظاهرة الخطيرة على الاقتصاد الوطني، بات لزاماً ضرورياً مكافحتها أو على الأقل التخفيف من حدتها، وذلك من خلال وضع أسس وقواعد وإجراءات فعالة تضعها الإدارة الجبائية. ونجد من بين أهم هذه الوظائف عملية التدقيق الجبائي، التي لها الدور السامي والفعال في مكافحة التهرب الضريبي، وما له من نتائج إيجابية.

وبغرض توضيح هذا الدور الذي يلعبه التدقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي، لابد من تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي والتوسع في معرفة أبعادها وطياتها. وانطلاقاً من هذا سنقوم في هذا الفصل بتشخيص ظاهرة التهرب الضريبي، كيف يمكن لتدقيق الجبائي التصدي لها. من اجل ذلك قمنا بتقسيم الفصل الى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي

المبحث الثاني: أسباب التهرب الضريبي

المبحث الثالث: دور التدقيق الجبائي في الكشف عن التهرب الضريبي

المبحث الاول : ماهية التهرب الضريبي

يعدّ التهرب الضريبي من أخطر الآفات التي تمس الضريبة بصفة خاصة والاقتصاد بصفة عامة، لكونه يؤدي إلى إستنزاف الموارد الضريبية التي من المفروض أن تستفيد منها خزينة الدولة فيما يحقق المنفعة العامة. كما لها عدة آثار سلبية تنعكس على الإقتصاد الوطني ككل، الأمر الذي يوجب السلطات المختصة أن تتخذ إجراءات صارمة في مواجهة هذه الظاهرة.

المطلب الأول : مفهوم التهرب الضريبي

تعددت مفاهيم التهرب الضريبي، إذ ليس من السهل إعطاء تعريف شامل و دقيق له. وسنحاول تقديم البعض منها فيما يلي:

التعريف الأول : يعرفه مارغيراز (Margerez) على أنه " تخلص المكلف من الأداء الضريبي نتيجة استفادته من بعض التغيرات الموجودة في التشريع الضريبي الذي ينتج عنها التخلص من دفع الضريبة دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية " ¹.

التعريف الثاني : يعرف التهرب الضريبي على أنه " سعي الملمزم بالضريبة للتخلص منها رغم تحقق الواقعة المنشئة للضريبة ، فيعتمد إلى سلوك إحتياطي للتخلص من عبئها " ².

التعريف الثالث : يرى بوب و لون (Bob et Lon) أن " التهرب الضريبي ما هو إلا تحايل على القانون الجبائي بهدف التخلص من فرض الضريبة أو من أجل تخفيض الوعاء الضريبي الخاضع لها . " ³

التعريف الرابع : " 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 بجزء من المبلغ الواجب دفعه للخزينة ، والذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها و تحقيق أهدافها الإقتصادية . " ⁴

¹ A. Margerez , **la fronde fiscale et ses succédanés collection de la nouvelle école de lousanne** ,Suisse 2^{ème} édition. Corrigée, 1977, p 132.

² سوزي عدلي ناشد ، ظاهرة التهرب الضريبي و آثاره على إقتصاديات الدول النامية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الإسكندرية ، 1994،ص 25 .

³ B. Bob et P. Lon, **Fiscalité et choix économique** , imprimerie An .Rbin , 1987, p 104.

⁴ حميد بوزيدة ، جباية المؤسسات ، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2007 ، ص 39.

من خلال التعاريف السابقة يمكننا أن نستخلص بأن التهرب الضريبي يعني بصفة عامة " تخلص المكلف من دفع الضريبة في إطار قانوني " .

المطلب الثاني: آثار التهرب الضريبي

إنّ دراسة آثار التهرب الضريبي يسمح بمعرفة النتائج الوخيمة التي تسببها هذه الظاهرة السلبية، فهي تعتبر أكبر عائق يحول دون تحقيق أحد الأهداف الأساسية للضريبة والمتمثلة في تزويد الخزينة بإيرادات ومداخيل تسمح للدولة من خلالها تغطية نفقاتها المتزايدة. إلا أن الآثار السلبية لهذه الظاهرة لا تتوقف على المستوى المالي بل تمتد لتؤثر على المستويين الاقتصادي والاجتماعي.

أولاً : الآثار المالية

إنّ الدولة في مسارها التمويلي بحاجة إلى مداخيل وموارد تغطي نفقاتها المختلفة، وتبحث عن سبل أخرى للتمويل خصوصاً في ظل هذا التدهور في المواد الأخرى التي تعتمدها الدولة لتدعيم الخزينة العمومية، والانخفاض في مردودية الجباية البترولية بعدما كانت تغطي جانباً معتبراً من النفقات. فالبتالي أصبح من الضروري البحث عن وسائل تمويلية تعتمد على الإمكانيات الذاتية والتي تتسم بالثبات والاستقرار. هذا ما جعل الدولة تركز على الضريبة كوسيلة مثلى في التمويل. إلا أنها تبقى سياسة ذات فعالية محدودة أمام تفشي ظاهرة التهرب الضريبي، فتحرم بذلك الخزينة من مواردها المالية وتعرقل بشكل كبير تنفيذ سياستها المالية لأهدافها وأغراضها.

ثانياً : الآثار النفسية و الاجتماعية

إنّ التهرب الضريبي يلحق أضراراً وخيمة بالمجتمع تتجسد في تثبيت الفوارق الاجتماعية و تعميمها من خلال تلاشي العدالة الجبائية وتحمل المكلفين النزهاء أكثر فأكثر العبء الجبائي. كما يتسبب التهرب الضريبي في تدهور الحس الجبائي وتلاشي عامل الصدق والثقة بين المتعاملين بصفة خاصة وأفراد المجتمع بصفة عامة.

1. **تعميق الفوارق الاجتماعية:** إنّ التهرب الضريبي من العوامل المتسببة في تعميق الفوارق بين مختلف الطبقات الاجتماعية وجعل الجو السائد بينهم مشحوناً بالكراهية والعدوانية. ومن مظاهر تعمق هذه الفوارق وهو زيادة فقر وحرمان ومعاناة الطبقة الفقيرة والمتوسطة.
2. **تدهور عامل الصدق في المعاملات:** إنّ التهرب الضريبي يؤدي إلى تدهور الثقة وحتى انعدامها بين المتعاملين. كل طرف في أي تعامل يتصرف بحذر ويقظة شديدتين مع الطرف الآخر، إذ لا يمكن أن تكون الثقة بين المتعاملين عندما يعلم كل طرف بأن الطرف الآخر قادر على مسك كتابات محاسبية خاطئة لأغراض جبائية. فكيف يمكن للمصرف أن يثق في الميزانية المقدمة إليه كميزانية حقيقية، التي قد تكون في مكان الميزانية الرسمية لأغراض جبائية.

3. تدهور الحس الجبائي: إنّ التهرب الجبائي مظهر من مظاهر تطور الحس المدني بصفة عامة والحس الجبائي بصفة خاصة، إذ أن المكلفين النزهاء في يوم ما سينتهي بهم المطاف إلى سلوك طريق التهرب الجبائي. فثقل الأعباء الجبائية القاسية التي تعتبر ثمناً يدفعونه مقابل ذنب ليس لهم يد فيه، يؤدي شعورهم بأنهم موضوع إستغلال من طرف النظام الجبائي خاصة في ظل غياب الإدارة الجادة لمحاربة هذا التهرب، فلا يجدون منفذاً لتخفيف العبء سوى بلجوتهم إلى التهرب الجبائي.

ثالثا : الآثار على ميزانية الدولة

تعتبر الضريبة أداة رئيسية تستعملها الدولة لتمويل نفقاتها العامة استخدامها كوسيلة لمراقبة الأنشطة الاقتصادية. ويمكن لهذه المراقبة أن تشكل إنخفاضا عاماً أو زيادة عامة في العبء الضريبي على بعض الأنشطة الاقتصادية دون الأخرى. وبهذا أصبح التدخل عن طريق الضرائب يشكل إحدى مظاهر العدالة من خلال إخضاع الدخول العادية بمعدلات ضريبة كبيرة مع إعفاء أو تخفيض معدلات إخضاع الدخول المنخفضة.

وبصورة عامة فإن كل إختراق أو تعدي يؤدي إلى انخفاض في إيرادات الدولة. هذه الأخيرة قد ينجم عنها عجز في الميزانية، مما يلزم الدولة الى البحث عن وسائل تمويلية أخرى كالإصدار أو اللجوء إلى الاقتراض. وهذا قد يسبب مخاطر تمس الاستقلال المالي والاقتصادي للبلاد.¹

رابعا : الآثار الإقتصادية

يؤدي التهرب الضريبي إلى ضعف الادخار وتقليل النفقات خاصة من الإعانات و الإعفاءات لتشجيع الاستثمار، و بالتالي حدوث ركود اقتصادي أو ارتفاع في نسبة البطالة. من جهة أخرى فإنّ التهرب الضريبي يوجّه الإقتصاد وجهة لا تخدم المصالح العامة، بحيث يلجأ معظم المتعاملين الاقتصاديين للاستثمار، أين تتوفر لهم فرص أكبر للإفلات من العبء الضريبي، و بذلك يصبح شغلهم الشاغل هو توجيه نشاطهم حسب الاعتبارات الجبائية وهو ما يسبب ركودا في الاقتصاد. بالإضافة إلى ذلك ففي حالة العجز الذي تعانیه الخزينة فإنّ الدولة تلجأ إلى رفع معدلات الضرائب.

¹ _ عادل قنيع العلى ، طلال محمود الكداوي، الاقتصاديات المالية العامة و الموازنة للدولة ، دار الكتاب للطباعة و النشر، جامعة الموصل ، 1979، ص44.

المبحث الثاني: أسباب التهرب الضريبي و طرقه.

يعتبر التهرب الضريبي ظاهرة جدّ معقدة تتجسد في استعانة المكلف بالإجراءات غير الشرعية من أجل التخلص من أداء الضريبة. فقد تنوعت الأساليب وتعددت الطرق حسب فئة المكلفين ونوعية نشاط المؤسسة. ولعل أن هذه الظاهرة كغيرها من الظواهر لها أسباب وعوامل تساعد بشكل أو بآخر في انتشارها في أغلب المجتمعات.

المطلب الأول: أسباب التهرب الضريبي

هناك جملة من الأسباب والعوامل التي تدفع المكلفين الى عدم أداء واجبه الضريبي اهمها :

(1) الأسباب النفسية : من المؤكد من أن تهرب بعض الأفراد من الضريبة يؤدي الأمانة الذين يؤدون ما عليهم من الضرائب على أحسن وجه ، فضلا على أنه يؤدي الى زيادة العبء الضريبي على هؤلاء الأمانة تعويضا للحصيلة الضريبة التي تمّ التهرب منها .¹ وقد يعتبر هذا سببا كافيا في دفع هؤلاء إلى القيام بنفس ما يقوم به المكلف الذي يتهرب من الضريبة وهذا في سبيل التخلص من العبء. فلعوامل النفسية دور كبير في التخلص من الضرائب، فكلما زاد الوعي الضريبي كان الباعث النفساني على التهرب من الضريبة قويا و ملموساً. بالمقابل إذا إنخفض الوعي الضريبي لدى الأفراد سادت الكراهية للضريبة وخفت العقوبة المعنوية التي يوقعها الشعور العام للمتهربين. فمن الواضح أنه كلما زاد الوعي الضريبي لدى المكلفين كلما أصبحوا أكثر قابلية لدفع الضرائب. وهذا ما من شأنه المحافظة على كيان الدولة.

(2) الأسباب السياسية : إنّ انعدام الاستقرار السياسي والاقتصادي داخل الدولة عادة ما يكون سببا لشيوع التهرب الضريبي ، لأنه يُولد الإحساس لدى الأفراد بعدم قدرة السلطات العامة على القيام بوظيفتها بالتالي عدم قدرتها على مطالبتهم بأداء التزاماتهم الضريبية .² ترى الفئة الاجتماعية التي تُفرض عليها الضرائب أن الأموال التي تُحصلها السلطات العمومية هي أموال تستخدم في أغراض خاصة وغير مالية ، مما يثير لها الشعور بالظلم من طرف الحكام وعدم الإنتفاع بتلك الأموال كنفقات عمومية.

(3) الأسباب الاقتصادية: تؤثر الوضعية الاقتصادية الخاصة بالمول والظروف العامة على التهرب، فنجد أن ميل الممول نحو التهرب من الضريبة يزيد كلما زاد العبء الضريبي عليه وكلما ساء مركزه المالي، والعكس صحيح .³ لأنّ المكلف الذي يمرّ بظروف إقتصادية ومالية سيئة سيضطر، خاصة المشاريع الصغيرة، إلى إخفاء ما يجب دفعه للحفاظ على مشروعه أمام ثقل عبء الضريبة ، وخاصة في فترات الركود الاقتصادي والأزمات.

¹ عبد الحكيم مصطفى الشراوي ، التهرب الضريبي و الإقتصاد الأسود ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الإسكندرية ، مصر 2006 ، ص 19 .

² عطية عبد الواحد ، مبادئ و إقتصاديات المالية العامة ، دار النهضة العربية ، القاهرة 2000 ، ص 809.

³ محمد يسري عثمان ، إقتصاديات المالية العامة ، الطبعة الأولى ، 1995-1996، ص 22.

ومنه يمكننا القول ان التهرب الضريبي يزيد في أوقات الكساد ويقل في أوقات وفترات الرخاء .

(4) الأسباب التشريعية: توجد عدة عوامل تؤثر على التهرب ونطاقه والتي ترتبط بطبيعة التنظيم الفني الضريبي ومدى استقرار التشريع الضريبي، و التي تتضمن:

- **ثقل عبء الضريبة:** والذي يشكل مبرراً أساسياً لتهرب الأفراد من الضريبة. بحيث في حالة زيادة العبء الضريبي عن توقعات المكلفين، واستعدادهم النفسي لتحمله مما يدفعهم على التهرب الضريبي .
- **تعقد النظام الضريبي:** إن الضريبة التي تتطلب إجراءات عديدة و معقدة سواءً أثناء ربطها أو تحصيلها تدفع المكلفين إلى التهرب (فالتهرب هو نتيجة سريعة لضريبة سيئة)¹.
- **ضعف العقاب المفروض على المتهرب :** إن حجم العقاب الذي تفرضه الدولة على المتهرب من الضريبة يؤثر على التهرب الضريبي. بحيث أن المكلف يُقارن درجة الخطر، فإذا كانت قيمة ذلك العقاب أكبر من المبلغ الذي يعود على المكلف إثر تهربه من الضريبة، يبتعد المكلف عن ذلك التهرب ويقل منه. ولكن إذا كانت قيمة العقاب أقل من المبلغ الذي يعود على المكلف أو غير موجود تماماً، ففي هذه الحالة يكثر التهرب الضريبي.²
- **عدم استقرار التشريع الضريبي :** تؤدي التغيرات الدائمة في التشريع الضريبي إلى غموض النظام الضريبي بسبب تعدد القوانين.³
- **ضعف الرقابة الضريبية:** عندما يشعر المكلف بضعف الرقابة الضريبية أو عدم وجودها، فإنه يزيد ميله للتهرب الضريبي.

(5) الأسباب الإدارية: تعتبر الضريبة أداة تنفيذ النظام الضريبي، لذلك كلما كانت هذه الإدارة ضعيفة الكفاءة والنزاهة، كلما سهل التهرب الضريبي. ويرجع عدم كفاءة الإدارة الضريبية إلى ضعف الإمكانيات والوسائل المادية. بالإضافة إلى نقص الأيدي العاملة الفنية، ونقص في الخبرة المهنية للموظفين في الإدارة، وذلك نتيجة ضعف الأجور وقلة المعاهد المتخصصة في تكوين الإطارات الضريبية. بالإضافة إلى ذلك توجد ظاهرة خطيرة تهدد وجود الإدارة الضريبية والتي ترتبط بالجانب الخلفي لموظفي إدارة الضرائب، والتي تتمثل في الرشوة والتي تعتبر أخطر من ضعف الكفاءة، وتندرج ضمن الفساد الضريبي.

إنّ هذه الظاهرة ليست فقط نتيجة لنقص الرقابة من طرف السلطات المعنية وغياب العقوبة الصارمة ضد الموظفين المرتشين، ولكنها نتيجة للتنظيم السياسي و الاجتماعي.¹

¹ H. Brochier et P. Tabatoni, **Economique financière** , France , presses universitaires de France , 1963, p 243.

² Fiscalité directe, **Acte du séminaire organisé par D.G.E et F.M.I** , Alger ,ANEP , p 126 .

³ A. Margerez, idem, p 126.

المطلب الثاني: طرق التهرب الضريبي

تتعدد أشكال التهرب الضريبي باختلاف نوع النشاط ومهارة المتهرب وقد أدى التفتُّح الاقتصادي التطور التكنولوجي والزيادة في التعاملات الاقتصادية إلى تطور طرق التهرب الضريبي. ومن بين أبرز الطرق المستعملة في ذلك نذكر:

التهرب عن طريق العمليات المحاسبية: تتميز الأنظمة الضريبية الحديثة بأنها تصريحية، يتم تحدي الحقوق الواجبة الدفع من خلال التصريحات التي يكتبها المكلف وبذلك يمكنه التهرب بإستعمال العمليات المحاسبية إما عن طريقة تضخيم التكاليف أو تخفيض الإيرادات.

أولاً: طريقة تضخيم التكاليف: يعتمد النظام الضريبي على تصريحات المكلفين في تحدي الوعاء الضريبي. ومن خلال ذلك يمكن للمكلف التهرب عن طريق التقليل من وعاء الضريبة في تضخيم التكاليف. ولكن التشريع الضريبي الجزائري لم يترك له الحرية التامة في ذلك، حيث أتاح للمكلف خصم هذه التكاليف وفق شروط حددها قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة في المادة 79 و والتي يجب ان تراعي ما يلي:²

- أن تكون موظفة لصالح المؤسسة.
- أن تؤدي إلى تخفيض الأصول الصافية للمؤسسة وتمارس خلال السنة المالية غير أن المكلف لا يلتزم بهذه الشروط في أغلب الأحيان و يعتمد على مخالفتها عن طريق المبالغة في التكاليف المشروعة، باستعمال التقنيات التالية:
- أ. **تقنية الإهلاكات:** ويقصد بالإهلاك النقص التدريجي الذي يصيب الموجودات الثابتة لدى المؤسسة مع مرور الزمن.
- ب. **النفقات والمصاريف غير المبرر:** لقد سمح المشرع للمكلف بخصم بعض الأعباء التي لها علاقة بنشاط المؤسسة، ولكن المكلف يستغل في بعض الأحيان هذه الفرصة في تسجيل أعباء أخرى خارج نشاط المؤسسة.
- ت. **المستخدمين الوهميين:** وهو تسجيل أجور ورواتب العمال الوهميين الذي لا وجود لهم في أرض الواقع، من أجل تضخيم الكتلة الأجرية.

ثانياً: طريقة تخفيض الإيرادات: يتبعها المكلف للتخلص من الضريبة و أساسها إمتلاك الدفاتر المحاسبية شكليا فقط، و يعتمد المكلف فيها إلى تقليل الوعاء الضريبي وذلك بعدم الإعلان عن إيراداته الحقيقية، مثل

¹ O. Kandil, **Théorie fiscale et développement**, Alger, SNED, 1970, p 133.

² المادة 79 من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2013

المحامين والأطباء الذين لا يقومون في غالب الأحيان بالتصريح بالعدد الحقيقي للقضايا أو المرضى ... إلخ.

التهرب عن طريق العمليات القانونية و المادية: بخلاف التهرب عن طريق العمليات المحاسبية، هناك طرق أخرى قانونية و مادية يتم من خلالها التهرب من دفع الضريبة و هي:

التهرب عن طريق العمليات القانونية : يعتبر التحليل القانوني الأسلوب الأكثر استعمالاً وتنظيماً وأرقى تقنية إذ يتم التهرب عن ثغرات القانون من خلال إستغلال بعض النقائص الموجودة في النظام الجبائي أو التجاري لصالح المكلف. وبذلك لا يستطيع المشرع الجبائي فرض أي عقوبة على مرتكبيها حيث يستعين المتهرب الجبائي بأهل الخبرة والاختصاص لاستنباط طرق التحايل، مستندين بذلك إلى النصوص القانونية. ويتجلى ذلك في إيجاد حالات قانونية تسمح للمكلف بالضريبة الإستفادة من مزايا ليس له الحق في الإستفادة منها.¹

التهرب عن طريق التحايل المادي: يعتبر التحايل المادي أقل فعالية من التحايل القانوني ويتمثل في تغيير المكلف بطريقة غير قانونية لواقعة مادية. بحيث يتمثل هذا التحايل في عدم التصريح القانوني بالمواد والمنتجات والأرباح التي تدخل احتساب الاقتطاع الضريبي، و ينقسم إلى:²

أ. **الإخفاء الجزئي:** ويقصد به إخفاء الأملاك بصفة جزئية كالإعتماد على البيع و الشراء نقدا من دون فواتير في جزء من النشاط و التخفيض على التصريح بكميات المواد المستعملة في الإنتاج للتقليل من كمية الإنتاج و بالتالي تخفيض المبيعات، والتحويل المباشر للأملاك العقارية و الممتلكات الموروثة دون التصريح بها.

ب. **الإخفاء الكلي:** هو كثير الإنتشار لنقص الرقابة الجبائية ونقص الإمكانيات المادية والبشرية مما يدفع الممول إلى إنشاء وحدات ومنشآت صغيرة تكثر خاصة في المناطق المعزولة وما ينتج عن هذه المصانع يباع دون فواتير أو وثائق. وفي هذه الحالة فإن الممول أو المكلف بالضريبة لا يكون معروف لدى الإدارة الجبائية مما يصعب تحديده والوصول إليه.

المبحث الثالث : دور التدقيق الجبائي في الكشف عن التهرب الضريبي

يُعبّر النظام الضريبي الأمثل عن حالة إنسجام بين الإدارة الضريبية والمكلف و التشريعات الضريبية، وهذا من خلال قانون ضريبة جيّدة و مكلف ملتزم و علاقة وثيقة وشفافة بين المكلف و الإدارة. ولكن في كثير من الأحيان لا تتسجم هذه المكوّنات مع بعضها فتظهر المشاكل التي إحداها ضعف درجة الالتزام الجبائي، فتنعكس على فعالية التدقيق الجبائي وهو ما يعبر عن وضع لا يستجيب أو ينصاع فيه المكلف لقانون الضريبة.

¹ P. Marie, **Gaudement Précise de finances publique**, édition Montchrestien, Paris, 1970, p 205.

² _ حميدة بوزيدة، جباية المؤسسات، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص 44، 45.

المطلب الأول: دور التدقيق المحاسبي في الكشف عن التهرب الضريبي

يمر المدقق على عدة مراحل أثناء قيامه بعملية التدقيق ، و ذلك من أجل دقة المعلومات و ربح الوقت، تتمثل في:

أولاً : إعداد برنامج التدقيق الجبائي

المديرية الولائية للضرائب هي التي تحدد قائمة المكلفين الذين يكونون محل التدقيق، يكلف رؤساء المفتشيات كل 6 أشهر أو سنة بإرسال إقتراحات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية الولائية، و يقوم المدير الولائي بالتشاور مع المصلحة المركزية بتحديد القائمة النهائية بالأخذ بعين الاعتبار مجموعة من الإجراءات التالية:

1. معايير انتقاء المكلفين : تتم عملية الإنتقاء إستناداً على بعض الأسس و المعايير، ومن أهمها:
 - الأخذ بعين الاعتبار رقم الأعمال المصرح به خلال 4 سنوات الأخيرة .
 - الزيادة المذهلة في المستوى المعيشي للمكّلف.
 - التدقيق في الملفات الجبائية للمكّلف.
 - الأنشطة المحتكرة و غير التنافسية مع السلع المستوردة.

2. سحب و دراسة الملف الجبائي للمكلف: و هي تسحب من مفتشيات الضرائب، ويتم فحصها قبل إجراءات التدقيق المحاسبي من طرف عون المدقق، لكونها ملف ضريبي مفتوح بإسم شخص معنوي كان أو طبيعي.

3. المعاينة المالية للمؤسسة: و تكون مفاجئة للمؤسسة من طرف عون المدقق، وهي صفة قانونية من أجل فحص الوثائق التقنية، أي المعاينة المادية لوسائل الإنتاج والمخزون و كذا كشف أسعار البيع. وذلك من خلال القيم الموجودة في الصندوق، وكذلك الوثائق المحاسبية الموجودة بالمؤسسة.

4. استمارات التدقيق المحاسبي المتعلقة بالنشاط المهني: يقوم المدقق بإعداد مجموعة من الوثائق من أجل أن تتم عملية التدقيق بسهولة، تشمل:

أ. إعطاء كشف المحاسبة: وهو ملخص حسابات نتائج السنوات الأخيرة و ذلك بغرض مقارنة التغيرات لرقم الأعمال، الأعباء، والربح الصافي.

ب. إعداد كشف حالة المقارنة للميزانية: و هي تظهر الأصول الخصوم الخاصة بالسنوات الأربعة الأخيرة محل التدقيق و تحتوي على 5 أعمدة، بحيث العمود الأول هو الذي يؤخذ بعين الاعتبار، أي هو السنة المرجعية للمقارنة و غير المعنية بالتدقيق، وأما المتبقية فكلها معنية بالتدقيق.

ثانياً: المرحلة الميزانية لعملية التدقيق

هناك مجموعة من الإجراءات يقوم بها المدقق و التي تساعده أثناء القيام بعملية التدقيق:

(1) إشعار المكلف : يجب على المدقق إرسال إشعار للمكلفين مع وثيقة موضحة للرقابة الجبائية، و كذا حقوق وواجبات المكلفين، مع إعطاء مهلة 10 أيام من تاريخ الإستلام من أجل تحضير محاسبته.¹

(2) سحب الملف الجبائي للمكلف: قبل البدء في عملية التدقيق يجب على المدقق أخذ الملف الجبائي للملف من المفتشية، للاطلاع على كافة الوثائق الخاصة بالمكلف التي تحمل كل المعلومات عنه.²

(3) مكان إجراء التحقيق: ويتم التحقيق في مقر الشركة، ويكون خارج مقر الشركة في حالات استثنائية، حتى يتم تقديم الطلب كتابياً و تقبله المصلحة من طرف المكلف.³

(4) سير عملية التحقيق في المحاسبة: يُمارس التحقيق في عين المكان بإستخدام جهاز الإعلام الآلي للمؤسسة. وفي حالة التحقيق خارج المؤسسة يتم جلب الوثائق المحاسبية والدفاتر الوثائق الثبوتية والفواتير وكذا كشوف الأرصدة البنكية. كما يجب معاينة المخزونات وطلب جدول الحركة للسنة الموالية لعملية الرقابة إلى غاية لحظة المعاينة. وتتم هذه المعاينة بمحضر المعاينة. ومن خلال عملية سير الملف الجبائي، يتم دراسة الملف الجبائي والمحاسبي دراسة شاملة، لكي يتم تحديد الأهداف والمشاكل وكذا طريقة العمل. ويقوم المحقق في بادئ الأمر بمراسلة كل المؤسسات والبنوك عبر الوطن التي تعامل معها المكلف لمعرفة مدى صدق التصريحات أو إن كان هناك إخفاء في التعاملات، و يكون إما بالمراسلة أو الانتقال مباشرة للحصول على المعلومات. و تكون مقدمة وفقاً للقانون وفي حالة إخفاء معلومات الرصيد الحقيقي لدى البنك، بحيث يأخذ المدقق إحدى الطريقتين:

أ. الطريقة المادية: و تكون بالمتابعة المادية لحركة الأموال و المواد خلال الأربع سنوات السابقة.

ب. الطريقة المحاسبية: تعتمد على مراقبة صحة الإكتتابات وحركة الأموال والمواد في أرصدة الحسابات، ومدى مطابقتها للقانون المالي، والتدقيق في كل حساب لوحده وتتبع الحسابات و مدى ترابطها بحسابات أخرى.

¹ انظر للمادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية 2019 ص12.

² أحلام بن صافي ، الرقابة الجبائية ، مذكرة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه ، جامعة الجزائر 01 ، 2013 ، ص 33.

³ فوزي الزايدي ، نصر الدين شيروف ، التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة ، مذكرة ماستر في القانون ، جامعة 08 ماي 1945 ، قالمة ، 2016_2017، ص14، 15.

(5) مدة التحقيق: وبعدما يحصل المحقق على المعلومات اللازمة من المصالح المعنية وتحديد طريقة العمل يقوم بتحديد مدة التحقيق التي حددها المشرع الجزائري¹ في الفقرة 05 من المادة 20 من ق.إ.ج و التي تكون كما يلي:

- ثلاثة 03 أشهر فيما يخص مؤسسات تأدية الخدمات، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1000.000 دج، لكل سنة مالية أما المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2000.000 دج لكل سنة مالية.
- ستة 06 أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه ، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5000.000 دج و 10000000 دج لكل سنة مالية. ويجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى 09 أشهر.

يجب معاينة نهاية عمليات التحقيق في عين المكان عن طريق محضر يستدعي المكلف بالضريبة المحقق معه لتأشيريه، وتوضع الإشارة عند الإقتضاء في المحضر في حالة رفض هذا الأخير التوقيع.

وتمتد مهلة التحقيق وفق الأجل الممنوح للمكلف بالضريبة المحقق معه بموجب المادة 21 مكرّر من قانون الإجراءات الجبائية للإجابة على التوضيح أو التبرير في حالة وجود عمليات تحويل غير مباشر للأرباح بمفهوم المادة 141 من ق.ض.م.ر.م.²

ثالثاً: تقييم محاسبة المكلف

يتم تقييم محاسبة المكلف من حيث الشكل والمضمون لكي يتم قبولها أو رفضها حسب القواعد القانونية.

1. قبول المحاسبة: أن تأكدت الإدارة الضريبية من صحة ما جاء بالإقرار من بيانات ومعلومات، فتقوم بربط الضريبة على أساس ما جاء في المحاسبة دون إحداث أي تعديل أو تصحيح ، إذن تنظر السلطة المالية في التقارير المقدمة لها من قبل المكلف إذا رأت أنها صحيحة فتقبلها، وتقدر الضريبة بمقتضاها.

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

¹ العيد مصيغة ، الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري ، مذكرة ماستر في الحقوق جامعة عباس لغرور ، خنشلة ، 2017 ، ص 80،82.

² انظر المادة 05_20 من قانون الإجراءات الجبائية 2019 ، ص12.

- مسك دفاتر غير مطابقة لأحكام القانون و لشروط النظام المحاسبي المالي، ولا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الثبوتية.
- تتضمن المحاسبة أخطاء أو معلومات غير صحيحة، خطيرة ومتكررة.

3. **إعادة تشكيل رقم الأعمال:** في حالة المراقبة التي تتم على المحاسبة تكون غير مقنعة وغير منتظمة، أي غير مقبولة. هنا يلجأ المدقق إلى إعادة تأسيس رقم الأعمال الخاضع للضريبة إنطلاقاً من العناصر الكمية، الإيرادات، أساس الفوترة، و تكاليف الإنتاج.

4. **نهاية التحقيق:** عند النهاية من التحقيق في محاسبة المكلف لأربع سنوات متقدمة يقوم المدقق بإبلاغ المكلف بنتائج المراقبة، ويتم إرسالها في شكل إشعار.

5. **التبليغ النهائي بالنتائج:** يقدم المكلف ملاحظاته في أجل محدد لكي يدرسها المحقق بدقة ثم يحللها، للتأكد من وجود مؤسسة حقاً وهذا كله من أجل أخذها بعين الاعتبار عند تحرير التبليغ النهائي.

6. **إقفال التحقيق:** يكون عندما يتم تدوين كل عناصر ونتائج الفحص، وإعداد تقرير التحقيق في وثيقة تحمل جميع المعلومات التي تسمح بضمان عملية التحقيق واحترامها، وهذه الوثيقة هي حتام لعملية التدقيق. وفي نهاية المراقبة يجب على المدقق أن يشكل جداول الإخضاع التي تتضمن كل الرسوم و الضرائب المطلوب تسديدها والخاصة بالأربع سنوات الأخيرة.²

المطلب الثاني: دور التدقيق المصوّب في المحاسبة في الكشف عن التهرب الضريبي

التدقيق المصوّب هو شكل من أشكال التدقيق الجبائي و يسمى بالتدقيق المصوّب في محاسبة المكلفين بالضريبة.

أولاً: شروط التحقيق في المحاسبة

هناك شروط يجب على المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية العمل بها قبل البدء في عملية التحقيق المصوّب، نذكر منها ما يلي:

- يجب على المكلف إرسال إشعار قبل إجراء عملية التحقيق لكي يستفيد من أجل 10 أيام للتضير.
- يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء التدقيق في المحاسبة من أجل تأسيس الوعاء الضريبي.

¹ عبد الباسط ، علي جاسم الزبيدي ، التشريع الضريبي ، الطبعة الأولى ، دار الحامد للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 2015 ، ص 289، 290.

² خالد بن معتوق ، محمد الأمين ميلي ، إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية ، مذكرة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية ، جامعة محمد بوضياف المسيلة ، 2016-2017 ، ص 23 .

- لا يمكن إجراء التدقيق المحاسبي إلا من طرف الإدارة الجبائية برتبة مفتش على الأقل.
- تتم عملية التحقيق المصوّب في المحاسبة بنفس عملية التحقيق بشكل عام.
- لا يمكن أن تستغرق مدة التدقيق في مقر المؤسسة للدفاتر و الوثائق المحاسبية أكثر من شهرين ، و هذا في حالة بطلان الأجراء.
- للمكلف مدة 30 يوم تمنح له من تاريخ إستلام إشعار لإرسال ملاحظاته أو قبوله ¹.

ثانياً: نطاق التحقيق المصوّب في المحاسبة

يتمحور نطاق التحقيق المصوّب حول:

- مراقبة عنصر المحاسبة من خلال التصريح بالنتيجة.
- مراقبة الامتيازات الممنوحة و الأرباح المستغلة في الاستثمارات.
- المراقبة القانونية للرسم على القيمة المضافة .

ثالثاً: هدف التحقيق المصوّب في المحاسبة

الهدف الرئيسي للتحقيق المصوّب في المحاسبة هو رفع عدد عمليات الرقابة مع تخفيض عدد المعاينات بعين المكان، ويسعى إلى تصحيح الأخطاء التي تم الكشف عنها. وهذه العملية أقل التزام للمكلف، بحيث لا تجبره بأن يقدم الوثائق المحاسبية لتبرير رقم الأعمال و النتائج المصرح بها.²

المطلب الثالث : دور التحقيق المعق للوضعية الجبائية الشاملة في الكشف عن التهرب الضريبي

يهدف هذا النوع من التدقيق إلى التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين من خلال التأكد من صحة التصريحات المقدم، والحالة المالية الفعلية للمكلف.

أولاً: التحضير للتحقيق

يتجسد هذا الإجراء في لجوء المحقق للقيام بأعمال تمهيدية تسمح له بأخذ صورة مستوفية وكاملة عن المكلف المعني بعملية المراقبة، ويتمثل هذا الإجراء بسحب ملف هذا الأخير الذي يشمل على جميع الوثائق والمعلومات المتعلقة بنشاطه، وكذلك كل التصريحات الخاصة بجميع الضرائب و الرسوم الخاضعة لها. وبعد جمع كل الوثائق

¹ عبد الكريم برجى ، الرقابة الجبائية و دورها في تجسين جودة المعلومات المحاسبية ، مذكرة ماستر أكاديمي ، جامعة عبد الحميد بن باديس ، مستغانم ، 2016/2017،ص47.

² جلييلة صحراوي ، كمال سي محمد ، الرقابة الجبائية و دورها في مكافحة التهرب الضريبي ، مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم الإقتصادية ، المركز الجامعي بلحاج بشعيب ، عين تيموشنت ، 2016/2015،ص 109.

والمعلومات التي يستوفيهها ملف المكلف يقوم المحقق بدراستها للتأكد من أنها كاملة وصحيحة.¹ مع إقامة روابط مع مختلف الإدارات و بالأخص الإدارة الجبائية لضمان فعالية عملية التحقيق.

1. **التحضير للمراقبة المعمقة:** يجب على المحقق أن يسعى إلى مراقبة التصريحات المكتتبه خلال السنة التي يقوم فيها بالمراقبة، بالإضافة إلى السنوات التي لم يمرّ عليها أمد التقادم القانوني بحسب أهمية المداخل.
2. **مراقبة التصريحات:** حيث تراقب الإدارة الجبائية والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاءة. كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات و الهيئات التي ليست لها صفة التاجر و التي تدفع أجوراً و مرتبات أو أتعاباً مهما كانت طبيعتها.

ويتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناءً على طلبها الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها. في هذه المرحلة يعد رئيس مفتشية الضرائب قائمة تمهيدية بالمكلفين بالضريبة بعد دراسة كاملة لملفاتهم ثم ترسل قائمة بذلك إلى المديرية الولائية للضرائب من أجل دراستها.

هذه الأخيرة تعد قائمة نهائية وترسلها إلى الإدارة المركزية للمصادقة عليها. وبعدها يقوم الأعوان المراقبون المختصون بسحب الملف الجبائي للمكلف المعني بالتحقيق، وذلك على مستوى المفتشية التي يُقِيمُ بها لفحص المعلومات التي يتضمنها. و يمكن كذلك أن يتم فحص مختلف الملفات الجبائية للأشخاص الذين يعيشون مع هذا المكلف ثم إبلاغ المكلف بالضريبة.

ثانياً : مباشرة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

بعد عملية التحضير للتحقيق تأتي مرحلة مباشرة أعمال التحقيق المعمق والتي تتم عبر المراحل التالية:

1. **الإشعار بقيام أعمال التحقيق المعمق:** يتم إشعار المكلف بإجراء التحقيق المحاسبي عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له وأن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته 15 يوم ابتداءً من تاريخ استلام الإشعار. كما يجب أن يذكر في الإشعار بالتحقيق تاريخ ووقت بداية التحقيق، ومدة التحقيق والحقوق والضرائب و الرسوم و كذا الوثائق التي يطلع عليها.
2. **انطلاق البحث عن المعلومة الجبائية:** يتعين إجراء عملية التحقيق المعمق داخل مصلحة الإدارة الجبائية دون مضايقة المكلف في حياته الخاصة. ويتم من خلال جمع المعلومات والتي تُشكّل دعامة أساسية لتطبيق إجراءات التحقيق المعمق. ونظراً لتنوع المعلومات ومصادرها فإن البحث يتم بشكل متعدد وعلى عدة مستويات.

¹ صالح حسن كاظم ، التهرب الضريبي ...ضرورة ملحّة في الحدّ من الفساد ، بحث مقدم في قسم الدراسات ، دائرة الشؤون القانونية ، الجزائر ، 2010 ، ص 46.

- أ. بطاقة وضعية ممتلكات المكلف: يتم ذلك من خلال ملئ استمارة (série 07 bis) الخاصة بوضع ممتلكاته المكتسبة و كذا الحسابات البنكية وأي معلومات جبائية تُفيد في معرفة وضعية ممتلكات المكلف.
- ب. طلبات التوضيح والتبري: يراقب المفتش تصريحات المكلف و يطلب منه التوضيحات أو التبريرات كتابياً، كما يمكن أن يطلب منه دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات موضوع الرقابة. كما يستمع للمهنيين إذا تبين أن إستدعائهم لهذا الغرض ضروري أو لما يطل هؤلاء تقديم توضيح شفوي.
- ت. طلبات كشوفات الربط : التأكد من أن كشوفات الربط مستغلة بكيفية صحيحة تهدف إلى مراقبة وتكملة الحصول على المعلومات التي تساعد المحقق في أداء مهنته.
- ث. البحث عن المعلومة الجبائية عن طريق التدخل في عين المكان: في حالة ما إذا كانت إجراءات بطاقة المعلومات للمكلف غير كافية في معرفة الوضعية المالية للمكلف. يجب القيام بجملته 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 إعتباراً من تاريخ إستلام الإشعار بالتحقيق أو تاريخ تسليمه. وتمتد هذه الفترة بأجل يمنح عن الاقتضاء للمكلف بالضريبة. بناءً على طلبه للرد على طلبات التوضيح و تبرير الأرصدة و مداخيل 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. ويمكن لهذه الفترة ان تمتد سنتين في حالة إكتشاف نشاط خفي عند إجراء التحقيق.

ثالثاً: طرق إعادة تكوين الأسس الخاضعة للضريبة

- هناك جملة من المعايير التي تعتمد على نمط معيشة المكلف والتي يكمن هدفها في مقارنة المداخيل الفعلية مع ما صُرح به من قبل. ويعبر الفرق عن مداخيل غير مُصرّح بها، وبالتالي إخضاعها للضريبة، وذلك كما يلي:
1. تقييم العناصر العينة المحددة لدخل المكلف: يتعين على العون المُحقّق من أجل إعادة تكوين المداخيل المحققة من قبل المكلف مراقبة العناصر العينة المحددة للذمة المالية للمكلف، و هذا لكشف 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 ومداخله غير المصلح بها. وذلك بإتباع إما طريقة مقارنة الكشوفات البنكية مع المداخيل المصرّح بها أو طريقة إنشاء رصيد الحساب النقدي.

3. تحليل الحسابات المالية (دائن، مدين): يتلخص تحليل الحسابات البنكية في تحليل حساب البنك بجانبه المدين و الدائن بهدف المساهمات المالية للمكّلف. وفي حالة وجود فروقات إختلالات يجب تبريرها من طرف المكّلف وإعادة إخضاعها للضريبة.
4. تحليل الحسابات المالية باستخدام الموازين: وهذا بعد جمع المعلومات السابقة المتعلقة بالحسابات المالية باستخدام الموازين التي تسمح بمقارنة المداخل المحققة مع المداخل المصرح بها.

رابعاً: تبليغ النتائج و إقبال المكّلفين

فور الإنتهاء من إعادة التقييم يتم تبليغ النتائج للمكّلف بنفس الطريقة ونفس الخطوات التي يتم بها في التحقيق المحاسبي. ومنه يمكن القول أن كل من هذه الأساليب المذكورة لها دور كبير في التقاط و اكتشاف الإغفالات التي يقوم بها المكّلفين بالضريبة، وأن كل أسلوب يعتمد على نتائج أسلوب السابق.

فلا تستطيع الإدارة الجبائية إجراء تدقيق محاسبي، سواءاً التحقيق في المحاسبة او التحقيق المصوّب، أن تقف عند نتائجه دون إجراء التحقيق المعمق للوضعية الجبائية للمكّلف بالضريبة.¹

¹ رميسة حجام ، دور التدقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة ماستر أكاديمي، جامعة العربي بن مهدي ، أم البواقي ، 2018، ص ص 61،64.

خلاصة الفصل

نستخلص من خلال دراستنا للفصل الثاني أن ظاهرة التهرب الضريبي آفة خطيرة تهدد الإقتصاد الوطني بتأثيرها السلبي على الخزينة المالية للدولة، لما لها من الآثار الوخيمة على عدة مستويات أهمها المستوى الاقتصادي. ومن خلال الاطلاع على الأسباب المؤدية لهذه الآفة كذا الأساليب التي ينتهجها المكلف في التخلص من أداء الضريبة يمكننا أن نعرف إلى أي مدى قد تصل خطورة هذه الظاهرة، الأمر الذي يستدعي تعزيز جهود مصالح الادارة الضريبية و أعوانها لمحاربتها والحد منها.

ومن خلال ما تم استعراضه في هذا الفصل، يمكننا استخلاص الدور الذي يقوم به التدقيق الجبائي في الكشف عن التهرب الضريبي بأنواعه الثلاثة التحقيق المحاسبي، التحقيق المصوب في المحاسبة، والتحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة. فكما لاحظنا، لكل منها خطوات ومراحل معينة من شأنها تطبيق ما تقتضي عليه القوانين الجبائية بهدف اكتشاف التحايل الذي يقوم به بعض المكلفين للتهرب من الضريبة.

الفصل الثالث

دراسة حالة بالمركز الجوّاري
للضرائب بخميس مليانة

تمهيد

بعد التطرق الى الجانب النظري للبحث في الفصلين السابقين، سنقوم من خلال هذا الفصل بتوضيح الدور الذي يقوم به كل شكل من أشكال التدقيق (المذكورة سابقاً) في الكشف عن التهرب الضريبي من خلال دراسة ميدانية.

لاجل ذلك تمّ إختيار المركز الجوي للضرائب بخميس مليانة كنموذج للدراسة، والذي يندرج ضمن مراكز الضرائب المكلفة بتسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة غير الخاضعة لمجال إختصاص المهن الحرة والمختصة في مجال الوعاء والتحصيل والرقابة ومنازعات الضرائب والرسوم الواقعة على عاتق هذه الفئة المكلفين بالضرائب ، بعنوان نشاطاتهم المهنية .

لذلك قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى أربعة مباحث :

المبحث الأول: تقديم لمركز الضرائب بخميس مليانة

المبحث الثاني: دراسة حالة خاصة بالتحقيق المحاسبي

المبحث الثالث: دراسة حالة خاصة للتحقيق المصوّب في المحاسبة

المبحث الرابع: دراسة حالة خاصة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الشاملة

المبحث الأول : تقديم لمركز الضرائب بخميس مليانة

إنّ المهمة الرئيسية لمراكز الضرائب هي التكفل بتسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة غير الخاضعة لمجال إختصاص المهن الحرة . كما تختص مراكز الضرائب في مجال الوعاء والتحصيل و الرقابة منازعات الضرائب والرسوم الواقعة على عاتق هذه الفئة المكلفين بالضرائب ، بعنوان نشاطاتهم المهنية .

المطلب الأول: مفهوم مركز الضرائب و مهامه

مركز الضرائب هي الجهة التي تربط المكلفين بالضريبة مع الإدارة الجبائية في إطار تأدية واجبهم الضريبي وضمن ما لهم من حقوق . و يتضمن مركز الضرائب العديد من المهام في مجالات مختلفة

1. مفهوم مركز الضرائب

يقصد به مركز تسيير موحّد بجمع تحت إشراف رئيس المركز كل مهام التسيير و التحصيل و المراقبة و المنازعات التي يتشكل منها حاليا المفتشيات و القباضات و مديريات الضرائب الولائية. بهذا الصدد يتشكل مركز الضرائب المحاور الجبائي الوحيد للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال إختصاصه وهم:

- المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الحقيقي.
- المؤسسات غير الخاضعة لمجال إختصاص مديرية كبريات المؤسسات والتي يفوق رقم أعمالها 30.000.00 دج

2. مهام مركز الضرائب

ينشط مركز الضرائب في المجالات التالية:

1-2 في مجال الوعاء

_ يمسك و يسير الملفات الجبائية للشركات و غيرها من الأشخاص المعنيين بعنوان المداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات.

_ مسك و تسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي للإحصاع الضريبي بعنوان الأرباح المهنية.

2-2 في مجال التحصيل

- التكفل بالجدول و سندات الإيرادات و تحصيل الضرائب و الرسوم و الإتاوى.
- التكفل بالعمليات المادية للدفع و التحصيل و تقدير الأموال النقدية.
- ضبط الكتابات و تسجيل مركز تسليم القيم .

2-3 في مجال الرقابة

- البحث و إستغلال المعلومات الجبائية و مراقبة التصريحات.
- إعادة و تحقيق برامج التدخلات و المراقبة لدى الخاضعين للضريبة و تقييم نتائجها.

2-4 في مجال المنازعات

- دراسة و معاجة الشكاوي.
- متابعة المنازعات الإدارية و القضائية.
- إسترداد قروض الرسوم على القيمة المضافة.

2-5 في مجال الإستقبال و الإعلام

- ضمان مهمة إستقبال و إعلام المكلفين بالضريبة.
- التكفل بالإجراءات الإدارية الخاصة بالوعاء لا سيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات و تعديل قوانينها الأساسية.
- تنظيم و تسيير المواعيد.

_ نشر المعلومات و المطبوعات لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لإختصاص مركز الضرائب.¹

¹ _ نشرة حول إجراءات مراقبة الضريبة ، المديرية العامة للضرائب،مركز الضرائب،الجزائر،2016.

المطلب الثاني: مصالح مركز الضرائب

يضم مركز الضرائب ثلاث مصالح رئيسية و قباضة و مصلحتين ، نوجزها فيما يلي :

1_ المصالح الرئيسية:

1_1 المصلحة الرئيسية للتسيير ؛ و تتكفل بالآتي :

- ✓ التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب في مجال الوعاء و المراقبة الجبائية و متابعة الإمتيازات و الدراسة الأولية للإحتياجات .
- ✓ المصادقة على الجداول و سندات الإيرادات و تقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها بصفته وكيلاً مُفوّضاً للمدير الولائي للضرائب .
- ✓ إقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات .
- ✓ إعداد تقارير دورية و تجميع الإحصائيات و إعداد مخططات العمل و تنظيم الأشغال مع المصالح الأخرى مع الحرص على إنسجامها .

و تضم هذه المصلحة الرئيسية خمس (5) مصالح و هي:

_ المصلحة المكلفة بجباية القطاع الصناعي .

_ المصلحة المكلفة بجباية قطاع البناء و الأشغال العمومية.

_ المصلحة المكلفة بجباية القطاع التجاري .

_ المصلحة المكلفة بجباية قطاع الخدمات .

_ المصلحة المكلفة بجباية المهن الحرة .

2_1 المصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث ؛ و تُكَلّف بـ :

- ✓ إنجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية و معالجتها و تخزينها ز توزيعها من أجل إستغلالها .

✓ إقتراح عمليات مراقبة و إنجازها بعنوان المراجعات في عين المكان و المراقبة على أساس المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب ، مع إعداد جداول إحصائية و حواصل تقييمية دورية .¹

وتضم هذه المصلحة الرئيسية أربع مصالح (4) و هي كآآتي :

_ مصلحة البطاقيات و المقارنات .

_ مصلحة البحث عن المادة الضريبية التي تعمل في شكل فِرَق .

_ مصلحة التدخلات التي تعمل في شكل فِرَق .

_ مصلحة المراقبة التي تعمل في شكل فِرَق.

1_3 المصلحة الرئيسية للمنازعات : و تكلف فيما يلي :

✓ دراسة كل طعن نزاعي أو إعفائي يوجه لمركز الضرائب ، و ناتج عم فرض ضرائب و زيادات أو

غرامات أو عقوبات قررها المركز ، و كذا طلبات إسترجاع إقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.

✓ متابعة القضايا النزاعية المقدمة إلى الهيئات القضائية .

و تضم هذه المصلحة الرئيسية ثلاث مصالح (3) مصالح ، و هي :

_ مصلحة الإحتجاجات .

_ مصلحة لجان الطعن و المنازعات القضائية .

_ مصلحة التبليغ و الأمر بالدفع .

2_ القباضة ؛ و تُكلف لا سيما بما يلي :

_ التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان التسديدات التلقائية التي تتم أو الجداول العامة أو

الفردية التي تصدر في حقهم و كذا متابعة ووضعتهم في مجال التحصيل .

¹ _ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 20 ، بتاريخ 29 مارس 2009، ص20.

_ تنفيذ التدابير المنصوص عليها في التشريع و التنظيم الساري المفعول ، و المتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة.

_ مسك المحاسبة المطابقة لقواعد المحاسبة العامة ، وتقديم حسابات التسيير المعدّة إلى مجلس المحاسبة .

تضمّ القباضة ثلاث(3) مصالح ، هي ماييلي :

_ مصلحة الصندوق .

_ مصلحة المحاسبة .

_ مصلحة المتابعات ، تُنظّم في شكل فرق¹ .

3_ مصلحة الإستقبال و الإعلام تحت سلطة رئيس المركز ؛ و تكلف لاسيما بمايلي :

_ تنظيم إستقبال المكلفين بالضريبة و إعلامهم .

_ نشر المعلومات حول حقوقهم و واجباتهم الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة التابعين لإختصاص مركز الضرائب .

4_ مصلحة الإعلام الآلي و الوسائل ؛ و تُكلف لاسيما بما يلي :

_ إستغلال التطبيقات المعلوماتية و تأمينها و كذا تسيير التأهيلات و رخص الدخول الموافقة لها .

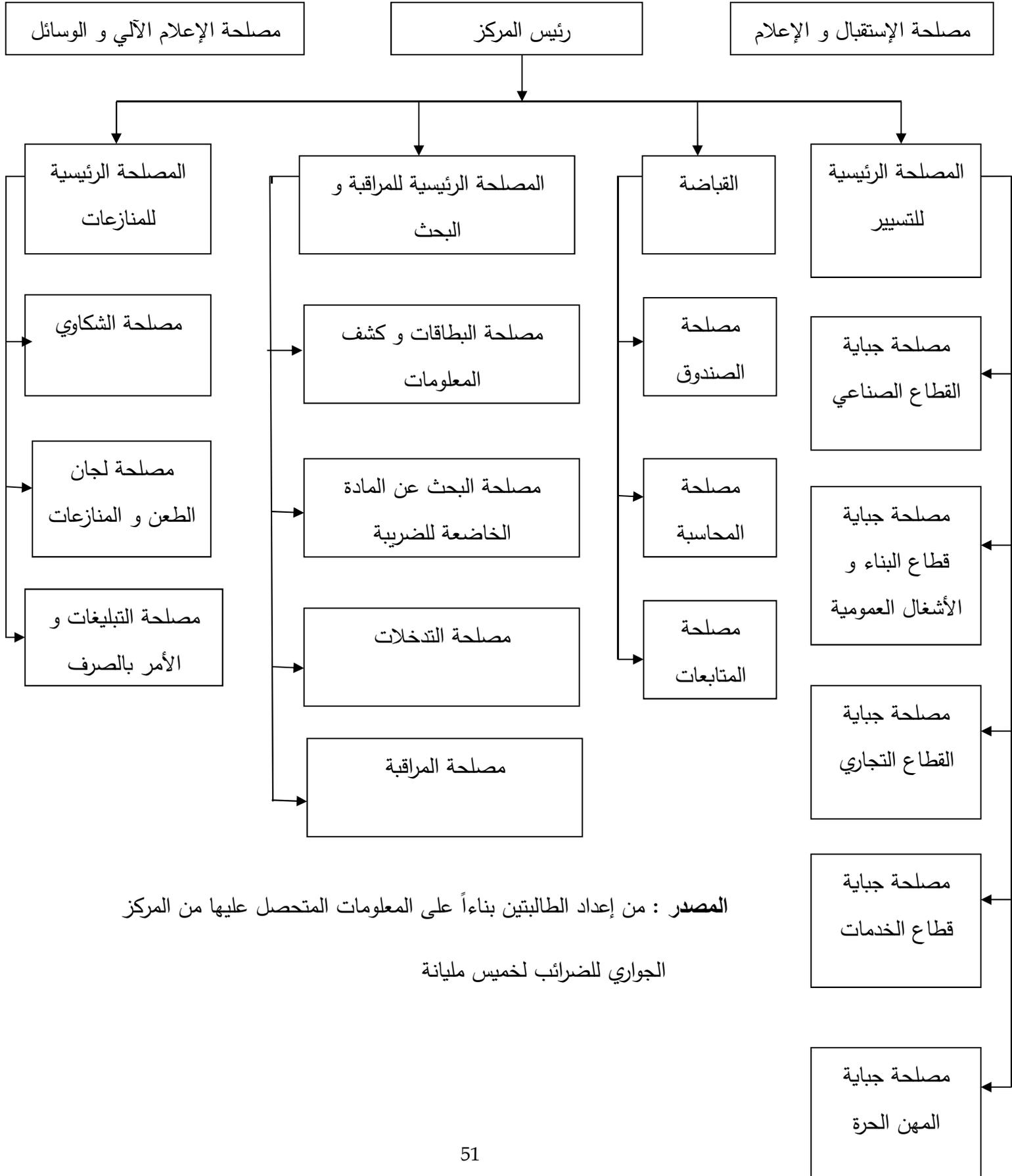
_ إحصاء حاجيات المصالح من عتاد و لوازم أخرى و كذا التكلفة بصيانة التجهيزات .

_ الإشراف على المهام المتصلة بالنظافة و أمن المقرات .²

_ نفس المرجع ، ص 21 .¹

_ نفس المرجع ، ص 22 .²

الشكل رقم 04 : الهيكل التنظيمي للمركز الجوازي للضرائب



المبحث الثاني: دراسة حالة خاصة بالتحقيق المحاسبي

سيتم التطرق في هذا المبحث إلى دراسة حالة خاصة لأحد أشكال التدقيق الجبائي بعين المكان ، والمتمثلة في التحقيق المحاسبي . و قد إرتئينا من خلال هذه الدراسة أن نوضّح دور التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب الضريبي بشكل تقني و موجز .

المطلب الأول : خطوات التحقيق المحاسبي

هناك خطوات معينة تخص عملية التحقيق المحاسبي بإعتباره أهم الإجراءات التي تعمل على كشف التهرب الضريبي و المتمثلة في :

أولاً: المرحلة التحضيرية

الإجراءات التحضيرية هي أولى الأشغال التي يقوم بها العون المدقق قبل أن يبدأ عمله ، و التي تنحصر في الحصول على المعلومات اللازمة عن حالة المكلف بالضريبة و التزويد بالمعلومات و التوضيحات المعتبرة من مختلف المصادر ، حيث يقوم المدقق ب :

_ سحب الملف الجبائي من مفتشية الضرائب المسيرة للملف مقابل وصل إستلام بعد تحرير طلب السحب و هذا بغرض دراسة الملف من إستغلال المعلومات و الوثائق الموجودة في الأحسن .

_ التعرف على الهوية الجبائية للمكلف بالضريبة حيث الملف المسحوب هويته متمثلة في :

(مؤسسة تمارس نشاط بيع مواد بالجملة ، ذات شخص معنوي)

ثانياً : المرحلة التمهيدية .

• بعد الإطلاع على الهوية الجبائية للمكلف بالضريبة و المعطيات السابقة ، قام المدقق بالإجراءات التمهيدية التالية :

✓ يتم إرسال إشعار بالتدقيق في المحاسبة إلى المكلف بالضريبة حيث يرفق الإشعار بالمعلومات التالية :

_ هوية المكلف بالضريبة .

- _ السنوات المدقق فيها .
 - _ جميع الرسوم و الضرائب الخاضع لها .
 - _ النشاط الذي يمارسه .
 - _ اليوم والساعة التي يتم فيها التدخل .
 - _ المعلومات الخاصة بالشخص و المعلومات التي يتم التدقيق فيها .
 - _ الوثائق التي يتم التدقيق فيها .
 - _ أسماء الأشخاص الذين يقومون بعملية التدقيق .
 - _ المدة و هي عشرة أيام .
- ✓ يتم إرسال الإشعار عن طريق البريد مع إعلامه بالمدة التي يمنحها له القانون و هي عشرة (10) أيام ، و بإمكان المكلف بالضريبة الإستعانة بوكيل أو مستشار قانوني له من إختياره ، و على المكلف خلال هذه الأيام تجهيز الوثائق و الدفاتر المحاسبية المطلوبة منه للتدقيق فيها .
- ✓ يمكن أن تكون هناك رقابة مفاجئة إذ يمنح القانون في إطار التدقيقات المحاسبية التدخلات المفاجئة في المؤسسة ، حيث يسلم الإشعار يوم التدقيق .
- ✓ و بعد إنتهاء المدة القانونية من تبليغ الإشعار بالتدقيق أنتقل العنوان المدققان إلى مقر المكلف و لهذا الأخير الحق في الإطلاع على المحاسبة في الشكل فقط .
- ✓ و بعد ذلك إتفاق المكلف مع المدقق على مكان دراسة المحاسبة و ذلك يكون من إختيار المكلف بالضريبة ، و تكون قراءة المحاسبة في عين المكان أو الإدارة و هذه الأخيرة تكون عن طريق رسالة موصى عليها .
- ✓ بداية التدقيق الفعلي.

ثالثاً: المرحلة الميدانية

- بعد إنتهاء المدة القانونية من تبليغ الإشعار بالتدقيق انتقل العنوان المدققان إلى مقر المكلف بالضريبة ليتم الإتفاق على مكان دراسة محاسبته .
- بعد قيام العون المدقق بالإجراءات التمهيدية و جمع المعلومات لمباشرة مهامه في الفحص و التدقيق في الملف الجبائي و الدفاتر و الوثائق المحاسبية ، يقوم ب :
 - _ فحص مختلف الوثائق و التصريحات التي يتضمنها الملف الجبائي .
 - _ فحص وثيقة مراقبة التصريحات الشهرية G50 التي تعتبر تعتبر وثيقة ملخصة للتصريحات المقدمة من طرف المكلف خاصة منها متابعة رقم الأعمال الخاضع و رقم الأعمال المعفي مع الرسوم المتعلقة به كالرسم على النشاط المهني TAP الرسم على القيمة المضافة TVA.
- تقديم المكلف للمدقق الوثائق المحاسبية التالية :
 - _ سجل مركزي مؤشر و مؤرخ في 2016/07/09 تحت رقم 2016_148.
 - _ سجل الجرد مؤشر و مؤرخ في 2016/07/09 تحت رقم 2016_148.
 - _ دفتر الأجرة مؤشر و مؤرخ في 2016/07/09 تحت رقم 2016_148.
 - _ فواتير الشراء و البيع و الكشف البنكي .
 - _ مختلف تبريرات المصاريف .
 - _ تصريحات الضمان الإجتماعي .
- و بعد فحص الكشوفات و جميع البيانات اللازمة وجد المدقق عدة تجاوزات و إغفالات أهمها :
 - _ وُجِدت أخطاء مادية في بعض فواتير الشراء .
 - _ فواتير مرفوضة في الشكل في جميع السنوات المدقق فيها و ذلك من خلال الختم .
 - _ تصريحات النشاط الممارس لسنة 2016 و لسنة 2018 ناقص غير مقربة للحقيقة .
 - _ إخفاء بعض المشتريات للسنوات المدقق فيها .
- و من خلال ماسبق تم قبول المحاسبة في الشكل و المضمون مع بعض الإختلالات .

المطلب الثاني: سير عملية التحقيق المحاسبي

أولاً: تحديد الأسس الخاضعة

1_ تقويم رقم الأعمال

إن تقويم رقم الأعمال تم بإدماج فوارق المشتريات المطبقة عليها هامش ربح قدره 20% تم التدايس بها كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم 03 : تقويم رقم الأعمال

2018	2017	2016	2015	السنوات
6229851	8633265	12473614	48108614	مشتريات مصرحة
6130171	8331205	12353500	45830620	مشتريات مقومة
99680	302060	120114	2277994	فارق في المشتريات
%1.20	%1.20	%1.20	%1.20	معدل هامش الخام 20%
119616	362472	144136	2733592	فارق رقم الأعمال
6861184	8449888	13835918	50963671	رقم الأعمال المصرح به
6980800	8812360	13980054	53697263	رقم الأعمال المقوم

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءً على معلومات مقدمة من مركز الضرائب

2_ تسوية الرسم على القيمة المضافة TVA :

الجدول رقم 04: تسوية الرسم على القيمة المضافة TVA

2018	2017	2016	2015	السنوات
6980800	8812360	13980054	53697263	رقم الأعمال المقوم
6861184	8449888	13835918	50963671	رقم الأعمال المصرح به
119616	362472	144136	2733592	الفارق
22727	68869	24503	464710	حقوق TVA

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءً على معلومات مقدمة من مركز الضرائب

ملاحظة : نسبة TVA في (2016/2015) = 17%، أما بالنسبة لـ (2018/ 2017) = 19%

3_ تسوية الرسم على النشاط المهني TAP :

إن رقم الأعمال التي يتم إخضاعها للرسم على النشاط المهني هي نفسها التي تم إخضاعها ل TVA .

الجدول رقم 05 : تسوية الرسم على النشاط المهني TAP

السنوات	2015	2016	2017	2018
رقم الأعمال المقوم	53697263	13980054	8812360	6980800
رقم الأعمال المصرح به	50963671	13835918	8449888	6861184
الفارق	2733592	144136	362472	119616
TAP	54671	2882	7249	2392

المصدر : من إعداد الطالبتين بناءً على معلومات مقدمة من مركز الضرائب

ثانياً: تحديد أسس الدخل الخاضع للضريبة

1_ حساب قاعدة الدخل الخاضع للضريبة

قام المدقق عند تقويم الخاضع بإضافة 20% فوارق المشتريات المهمشة كما هو موضح في الجدول التالي :

الجدول رقم 06 : تقويم الدخل الخاضع للضريبة

السنوات	2015	2016	2017	2018
الدخل المصرح به	1651719	451001	340000	312335
إدماج 20% من قانون رع الجديد	546718	28827	72494	23923
الرسم على النشاط المهني	54671	2882	7249	2392
مجموع الإدماجات	2143766	476946	405245	333866
الدخل المقوم	3795485	927947	805385	795360

المصدر : من إعداد الطالبتين بناءً على معلومات مقدمة من مركز الضرائب

المطلب الثالث : نتائج التحقيق المحاسبي

على عون المدقق تبليغ المكلّف بالنتائج للسنوات المدقق فيها و ذلك من خلال تقديم إشعار بالتقويم برسالة موصى عليها بحيث يتم تبليغه من خلال الإشعار بالحق في تحديد جلسة عمل كما له الحق بإحضار مستشار يكون من إختياره و كذلك يتم تبليغه بالمدة القانونية للرد و التي لا تتجاوز 40 يوم . يظهر فيها جميع التبريرات المتعلقة بالنقاط المحتج عليها .

التبليغ النهائي

بعد رد المكلّف بالضريبة على التقويم الأولي و كانت موافقته على النتائج التي تمّ التوصل لها من طرف المدقق ، قام العون بتسليم التبليغ النهائي و المتضمن أهم الملاحظات و النتائج بعد فحص عميق و ذلك تبعاً للتبليغ الإبتدائي حيث :

- تمّ الإبقاء على نفس الأسس التي وردت في التبليغ الإبتدائي
- إرسال النتائج إلى قباضة الضرائب للحصول

يعتبر التدقيق المحاسبي أهم طريقة يعتمد عليها المراقب الجبائي إلى أن هناك بعض الحالات يقضي فيها هذا النوع إلى نتائج رغم بروز مظاهر التهرب وفي هذه الحالة يلجأ المدقق إلى إخضاع المكلّف إلى تدقيق أكثر تعمقاً لإكتشاف التهرب الضريبي .

المبحث الثالث: دراسة حالة خاصة للتحقيق المصوّب في المحاسبة

يتم دراسة هذه الحالة التي تخص عملية التحقيق المصوّب بإعتبارها نوع من أنواع الرقابة الجبائية التي تحدّ من التهرب الضريبي . و قد تمّ الشروع في هذا النوع من التدقيق في مكتب المحققين حيث يعتبر هذا التدقيق أقل شمولية و أكثر سرعة من التحقيق المحاسبي .

المطلب الأول: خطوات عملية التحقيق المصوّب في المحاسبة

تتمّ مرحلة التحضير للقيام بالتحقيق المصوّب في المحاسبة من خلال عدة خطوات نتطرق لها كما يلي :

أولاً : برمجة مراقبة المحاسبة

بعد أن تمّ إعداد قائمة المكلفين الذين سيكونون محل التحقيق المصوّب في المحاسبة ، تتم هذه العملية من قبل المديرية الولائية للضرائب لولاية عين الدفلى ، و هذا بعد إرسال إقتراحات من طرف المفتشية عند نهاية كل سنة إلى المديرية الولائية ليتم إرسالها إلى مديرية الأبحاث و المراجعات لتحديد برنامج العمل السنوي ، حيث كانت المؤسسة التالية محل المراقبة ، و هذا بعد فحص البيانات التي صرّح بها المكلف و الإطلاع على الوثائق والدفاتر المنصوص عليها قانوناً من طرف المحققين التي سمحت بمعرفة تغيرات و حركة حسابات المكلف.

ثانياً : التحضير لإجراء التحقيق المصوّب في المحاسبة

يقوم المحقق في مكتبه ببعض الأعمال التمهيدية و هي:

1_ سحب الملف الجبائي : من خلال سحب الملف الجبائي من مفتشية الضرائب التابع لها مقابل وصل الإستلام بعد تمرير طلب السحب لغرض التحقيق المصوّب في محاسبة المكلف.

2_ بطاقة معلومات عن المؤسسة (ج)

- العنوان التجاري .
- رقم السجل التجاري .
- الرقم الجبائي للشركة .
- تاريخ بداية النشاط : 2001.
- تاريخ بداية التحقيق المحاسبي : 2019 / 09/16

3_ فحص مختلف الوثائق و التصريحات :

حيث يقوم المحقق بفحص الوثائق و التصريحات التي يتضمنها الملف الجبائي ، على إعتبار مراقبة التصريحات الضريبية G50 تعبر عن ملخص التصريحات المقدمة من طرف المكلف .

4_ الإنطلاق في عملية التحقيق :

يقوم المحقق ب :

_ إرسال إشعار بالتحقيق في المحاسبة : حيث يتم إشعار المكلف بالتحقيق المصوّب في المحاسبة رقم: بتاريخ مرفق بميثاق المكلفين بالضريبة الموصى عليه مع وصل إستلام رقم يبين فيه تاريخ بداية التحقيق و هذا بعد إعطاء أجل للتحضير قدره 10 أيام ابتداءً من تاريخ إستلام الإشعارات . و الفترة التي يخضع فيها المكلف للتحقيق المصوّب حيث كانت الفترة الممتدة من 2016/01/01 إلى 2018/12/31، أما الضرائب والرسوم محل التحقيق هي : الرسم على النشاط المهني TAP ، الرسم على القيمة المضافة TVA ، الضريبة على الدخل IRG .

المطلب الثاني : سير عملية التحقيق المصوب في المحاسبة

بعد القيام بالمرحلة التحضيرية و إرسال الإشعار بالتوثيق ، طلب المكلف للخضوع لعملية الرقابة في مكاتب التحقيق بتاريخ 2019/06 /07 و قام بتحضير كافة الوثائق و الدفاتر اللازمة و قدمها للمحققين و تتمثل هذه الوثائق في :

_ الدفاتر اليومية للمشتريات ، المبيعات ، التكاليف ، البنك ، الصندوق و العمليات المختلفة لسنة 2016، 2017، 2018.

- مجموع فواتير الشراء ، البيع ، و التكاليف الخاصة بالسنوات المعنية بالتحقيق .
- مجموع التصريحات الجبائية و الشبه جبائية لسنوات 2016، 2017، 2018.

و بعد التحقق من الوثائق المحاسبية المقدمة لنا تم إكتشاف الأخطاء التالية :

بالنسبة لسنة 2016:

حساب 38 المشتريات

- فاتورة مبلغها خارج الرسم = 846.626.75 دج
- فاتورة مبلغها خارج الرسم = 1.377.972 دج

- فاتورة مبلغها خارج الرسم = 427.350.57 دج
- فاتورة مبلغها خارج الرسم = 536.790 دج
- فاتورة مبلغها خارج الرسم = 770.391.90 دج
- فاتورة المبلغ 1.111.276.62 دج

ومنه يصبح مبلغ الفواتير الغير مصرّح بها هو **4.646.914** دج خارج الرسم .

حيث يضاف لهذا المبلغ معامل 1.7 ليصبح رقم الأعمال الغير مصرح به 7.899.753 دج

و عليه يتم تصحيح رقم الأعمال طبقاً لما جاء في المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية .

تقييم رقم الأعمال

الجدول رقم 07: تقييم رقم الأعمال

2016	2015	2014	البيان
56.094.260	33.782.840	31.055.00	رقم الأعمال المحقق
56.094.260	33.782.840	23.155.250	رقم الأعمال المصرّح به
لا شيء	لا شيء	7.899.750	الفرق الغير مصرّح به

المصدر : مصلحة الرقابة الجبائية بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية عين الدفلى

ثانياً: تقييم الرسم على النشاط المهني

أ_ تسوية الوعاء الضريبي

الجدول رقم 08: تسوية الوعاء الضريبي

2018	2017	2016	البيان
19.906.760	33.782.840	31.055.000	_ رقم الأعمال المحقق دون تخفيض
27.140.640	/	/	_ رقم الأعمال المحقق بتخفيض 25 %
47.047.400	33.782.840	31.055.000	مجموع رقم الأعمال المحقق
19.906.760	33.782.840	23.155.250	_ رقم الأعمال المصرح به دون تخفيض
27.140.640	/	/	_ رقم الأعمال _ المصرح به بتخفيض

			25 %
47.047.400	33.782.840	23.155.250	مجموع رقم الأعمال المصرح به
لاشيء	لاشيء	7.899.750	الفرق الغير مصرح به

المصدر : مصلحة الرقابة الجبائية بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية عين الدفلى

ب_ تسوية الحقوق و الغرامات

الجدول رقم 09 : تسوية الوعاء الضريبي

2018	2017	2016	البيان
940.948	675.657	621.100	الحقوق الواجب تسديدها
940.948	675.657	463.105	الحقوق المسددة
/	لاشيء	157.995	الفرق
/	/	23.700	الغرامات
/	/	181.695	المبلغ الواجب تسديده

المصدر : مصلحة الرقابة الجبائية بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية عين الدفلى

ثالثاً : تسوية الرسم على القيمة المضافة

أ _ تسوية الوعاء الضريبي

الجدول رقم 10 : تسوية الوعاء الضريبي

2018	2017	2016	البيان
34.267.650	31.382.990	31.055.000	رقم الأعمال المحقق
21.826.610	3.399.850	/	رقم الأعمال المحقق
56.094.260	33.782.240	31.055.000	مجموع رع المحقق
34.267.650	31.382.990	23.155.250	رقم الأعمال المصرح به
21.826.610	2.399.850		رقم الأعمال المصرح به
56.094.260	33.782.840	23.155.250	مجموع رع المصرح به
لاشيء	لاشيء	7.889.750	الفرق الغير مصرح به

المصدر : مصلحة الرقابة الجبائية بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية عين الدفلى

ب_ تسوية الحقوق و الغرامات

الجدول رقم 11: تسوية الحقوق و الغرامات

2018	2017	2016	البيان
7.353.364	5.503.099	55.279.350	الحقوق الواجب دفعها
7.353.364	5.503.099	3.936.392	الحقوق المسددة
			الفرق
/	لاشيء	1.342.958	الغرامات
/	/	335.739	المبلغ الواجب تسديده
/	/	1.678.697	البيان

المصدر : مصلحة الرقابة الجبائية بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية عين الدفلى

ثالثاً: تسوية الضريبة على الدخل

1_ تسوية الوعاء الضريبي

الجدول رقم 12 : تسوية الوعاء الضريبي

2018	2017	2016	البيان
4.597.073	3.043.613	2.359.208	الربح المصرح به
/		7.899.753	+ الفرق في رقم الأعمال
/		4.646.914	- التخفيضات
/		157.995	ح/ 61 المواد و اللوازم المستهلكة
			ح/ 64 الرسم على النشاط المهني
4.597.070	3.043.610	5.454.050	الربح المحقق
4.597.070	3.043.610	2.359.200	الربح المصرح به
/	/	3.094.850	الفرق الغير مصرح به

المصدر : مصلحة الرقابة الجبائية بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية عين الدفلى

المطلب الثالث: نتائج التحقيق المصوب في المحاسبة

بعد إنتهاء عملية التحقيق و التوصل إلى القيام بالتسوية فيما يخص الأسس الخاضعة للضريبة على أكمل وجه و كذا العقوبات . و إخبار المكلف بما تم التوصل إليه و بعد إنقضاء مدة 30 يوم من إستلام الإشعار ، قام المكلف بالرد على الإشعار .

أولاً : رد المكلف : قام المكلف المعني بالرد على الإشعار الأولى مع تقديم ملاحظاته و تبريراته الجديدة وتوضيحات لعدم إقتناعه بالضريبة المفروضة ، حيث قام المكلف بالرد في تاريخ 2019/12/19 مع طلب تحكيم من طرف المدير الولائي للضرائب حيث كانت جلسة التحكيم بتاريخ 2020/01/29 . حيث كان طلب المكلف هو إعادة النظر في معامل القيمة المضافة المقترح 1.7 و كذلك هامش الربح الصافي.

ثانياً : إرسال الإشعار بالتقييم النهائي : بعد إستلام المحققين الرد قامو بإعادة دراسة المعلومات المقدمة فيه ، و قد تم إجراء التحكيم من طرف المدير الولائي حيث درست المعلومات و المبررات و الوثائق المقدمة في إطار جلسة فرض الضريبة (تسوية) للضريبة المفروضة في الإشعار الأولي و على هذا فقد تم إرسال إشعار نهائي للمكلف تحت رقم .. بتاريخ 2020/01/30 و تضمن المعلومات التالية :

و طبقاً لجلسة التحكيم فقد تقرر إعادة النظر في معامل القيمة المضافة المقترح و الأخذ بالمعامل المستخرج من محاسبتكم التي اعتبرت مقبولة و المقدر ب 1.35.

❖ نتائج و ملاحظات دراسة الحالات الثلاث بمديرية الضرائب لعين الدفلى

تم ملاحظة ما يلي :

- أن الأعوان المدققين يتبعون خطوات عملية التدقيق بانتظام و هذا تفادياً للوقوع في الأخطاء و لعدم إفشال مهمة الرقابة الجبائية .
- تسليم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة أو التحقيق المصوب في المحاسبة أو التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة أو نتائج التحقيق سلمت للمكلف شخصاً أو يتم إرسالها عن طريق البريد الموصي عليه مع إشعار بالتسليم .
- الحرص على تطبيق حق الإطلاع و المعاينة ساعد الأعوان المدققين على كشف الأخطاء و التجاوزات التي إرتكبت من طرف المكلفين عن قصد أو دون قصد . عن طريق معلومات عديدة من الأطراف التي على علاقة مع المكلفين.

- كما لوحظ في دراسة الحالات الثلاث أن عند فحص الوثائق المحاسبية تقبل بعضها و ترفض الأخرى لأنها غير مقنعة و غير صادقة نظراً لغياب بعض الوثائق الإثباتية .

فحص الوثائق المحاسبية

دراسة الحالة الأولى : تم نقل الميزانيات المحاسبية و جداول حسابات النتائج للأربع سنوات الأخيرة 2015/2016/2017/2018 التي لم يمسهما التقادم و الخاضعة للتدقيق في جدول مقارنة الميزانيات و كشف المحاسبة على التوالي ، كما قام الأعوان المدققين بمعاينة لفواتير الصادرة مع المكلف فوجدوا أنها غير مسجلة في جدول أصول الميزانية و بعض المبالغ المقبوضة عن طريق البنك و الصندوق و غير مصرح بها في سند التصريحات .

دراسة الحالة الثانية : وجد الأعوان المدققين عند تدخلاتهم وجود تناقضات بين الإيرادات المحققة و النفقات السنوية بعد التأكد من مداخله من الأطراف الخارجية (البنك ، الزبائن)

دراسة الحالة الثالثة : تم نقل الميزانيات المحاسبية و جداول حسابات النتائج للثلاث سنوات الأخيرة . 2016/2017/2018 التي لم يمسهما التقادم و الخاضعة للتدقيق في جدول مقارنة الميزانيات و كشف المحاسبة على التوالي ، و لوحظ عدم التصريح بمبالغ فواتير الشراء . و على هذا تمّ تقييم رقم الأعمال عن طريق الحصول على مصادر مختلفة تثبت حقيقة مبالغ الفواتير الغير مصرح بها.

- **فيما يخص القوانين الجبائية :** فبعد دراسة الحالات الثلاث تم التوصل إلى أن الأعوان المدققين على إطلاع دائم على القوانين الجبائية و خاصة قانون الإجراءات الجبائية عن طريق التعليمات الصادرة من المديرية العامة للضرائب و التي ساعدت الكثير من المدققين على أداء مهمتهم كما ينبغي .

دراسة الحالة الأولى : تم تصحيح رقم الأعمال تبعاً للمواد 18_ 19 و 20 من قانون الإجراءات الجبائية ، كما أن العقوبات التي فرضت على المكلف وفقاً لنصوص قانونية المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 116 من قانون الرسم على رقم الأعمال .

دراسة الحالة الثانية : بعد الرد من قبل المكلف على الإشعار بالتقييم الأولي و هذا حق المكلف في الرد طبقاً للمادة 21_5 من قانون الإجراءات الجبائية ، أما فيما يخص الغرامات و العقوبات فقد تم حسابها وفقاً للمادة 193 من قانون الإجراءات الجبائية .

دراسة الحالة الثالثة : في هذه الحالة قام المكلف بالرد على الإشعار بالتقييم الأولي طبقاً للمادة 21_5 من قانون الإجراءات الجبائية ، كما طلب تحكيم في التسوية الجبائية و هذا ما نصت عليه المادة 20 و 20 مكرر و 21 من قانون الإجراءات الجبائية .

- إعادة تقييم رقم الأعمال وفقاً للمواد 20 و 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية فيما يخص العقوبات والغرامات ثم احتسابها وفقاً للمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 116 من قانون الرسم على رقم الأعمال كما يمكننا أن نقوم بعرض الحصيلة النهائية للضرائب و الرسوم للحالات الثلاث التي ساهمت الرقابة الجبائية في تحصيلها و مكافحة التهرب الضريبي من جهة أخرى . أما العون المحقق فقد توصل إلى ذلك من خلال التدقيق في الوثائق المحاسبية و الحرص على تطبيق القوانين الجبائية .

الجدول رقم 13 : الحصيلة الضريبية لدراسة الحالات الثلاث

الحالة الثالثة	الحالة الثانية	الحالة الأولى	البيان
144.285		88.522	الرسم على النشاط المهني المبلغ الواجب تسديده
1.33.082		1.117.750	الرسم على القيمة المضافة TVA المبلغ الواجب تسديده
375.237	400.597	1.362.022	الضريبة على الدخل IRG المبلغ الواجب تسديده
1.855.604	400.597	2.568.294	المجموع
4.824.495			مجموع الحصيلة الضريبية

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على المعلومات السابقة

من خلال إستعراضنا لحصيلة الضرائب و الرسوم للحالات الثلاث المدروسة بمديرية الضرائب لولاية عين الدفلى تم التوصل إلى أن للتدقيق الجبائي دور فعال جداً في مكافحة التهرب الضريبي .

فما يمكن ملاحظته أن بعد الأشكال الثلاثة للتدقيق الجبائي (التحقيق في المحاسبة و التحقيق المصوب في المحاسبة و التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة) تم رصد فارق كبير بين المبلغ المسدد و الحقوق الواجب تسديدها .

فالحقوق المسددة للحالات الثلاث قدرت ب 4.824.495 دج و التي تضم :

- حقوق الرسم على النشاط المهني TAP
- الرسم على القيمة المضافة TVA
- الضريبة على الدخل الإجمالي IRG

و بوجود الفرق بين الحقوق المسددة و الواجب تسديدها فقد فرضت على المكلف غرامات و عقوبات جعلت الحصيلة الجبائية ترتفع إلى 6.030.618 دج ، فلولا فعالية التدقيق الجبائي من خلال القوانين القائمة عليه و دور المحقق في القيام بعملية التدقيق الجبائي لحرمت الخزينة العمومية من حقها في الضرائب و الرسوم .

المبحث الرابع : دراسة حالة خاصة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة

بعد القيام بدراسة و بحث شامل مفصل مسبق للمعاملات التي قام بها المكلف (المؤسسة ع) مع مختلف الأشخاص و بعد التأكد بأن المكلف قام بصرف مبالغ ضخمة مقارنة بالإيرادات التي صرّح بها ، أي أنه قد أثبت أن مصاريف نفقاته تفوق إيراداته و لهذا فقد تمّ برمجة ملف هذا المكلف للخضوع لتحقيق المعمق .

المطلب الأول : خطوات عملية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة

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

أولاً : بطاقة فنية حول المكلف المعني (ع)

إن هذا المكلف الذي سيخضع لعملية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الشاملة ، يتمثل في صيدلية ، وقصد توضيح أكثر ندرج البطاقة الفنية التالية :

- طبيعة النشاط الممارس : بيه الأدوية
- العنوان التجاري : عين الدفلى
- رقم السجل التجاري :.....
- رقم التعريف الجبائي :.....
- تاريخ بداية النشاط : 2001
- رقم القضية :.....
- تاريخ بداية التحقيق المعمق :.....

ثانياً: إرسال إشعار بالتحقيق في التدقيق المعمق

لقد تمّ إرسال إشعار بالتحقيق قصد إعلام المكلف أنه سيخضع لعملية التدقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة فيما يخص الضرائب ، الحقوق و الرسوم التالية : الضريبة على الدخل الإجمالي IRG خلال الفترة ما بين 2016/01/01 إلى 2019/12/31 و قد منحت المكلف مهلة 40 يوم من أجل تحضير للوثائق و المعلومات اللازمة . الإشعار بالتحقيق يتضمن المعلومات التالية :

- _ معلومات شخصية تخص المكلف : إسم و لقب المكلف ، عنوان المكلف بالكامل ، مهنة المكلف إن أمكن .
- _ يتم إخبار المكلف بأنه سيخضع لعملية الرقابة المعمقة مع ذكر السنوات المعنية (4 سنوات على الأكثر) ، و يتم منحه مهلة 40 يوم على الأقل لتحضير الوثائق و المعلومات اللازمة و هذا ابتداءً من تاريخ إستلام الإشعار . في هذا الإشعار تمّ ذكر أنه بإمكان المكلف طلب الإستعانة بمستشار من إختياره ، لقد تمّ إرسال ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة مع هذا الإشعار .

ثالثاً: طلب المعلومات

تمّ إرسال أو تقديم طلب معلومات عن الوضعية للذمة المالية للمكلف أو أحد الأشخاص الذين يكلفهم وهذا قصد معرفة المقرّ الجبائي الخاص بالمكلف و التصريح بالممتلكات .

المطلب الثاني : سير عملية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة

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

أولاً: جمع المعلومات

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

- البلدية: تفيد في معرفة فيما إذا قام المكلف بشراء عقارات أو كرائها أم لا .
- الولاية: معرفة فيما إذا قام المكلف بإقتناء مركبات و هذا بالتقرب من مصلحة ترقيم المركبات .
- البنوك: معرفة كافة المعاملات المالية التي تخص المكلف كسحب قرض .

- مصلحة الجمارك : معرفة كافة عمليات الإستيراد و التصدير التي قام بها المعني .
- مديرية أملاك الدولة : معرفة فيما إذا قام المكلف بشراء أحد أملاك الدولة .
- ديوان الترقية العقارية : معرفة فيما إذا قام المكلف بشراء بيت أو محل .

ثانياً: بداية عملية التحقيق

قام المحقق بقراءة و تحليل المعلومات المقدمة من طرف المكلف و مطابقتها مع المعلومات المتحصل عليها بعد البحث و التحري عبر كل المصادر و قد تمّ إكتشاف وجود فروقات ، وهذا مايدل على عدم التصريح ببعض المعلومات و لهذا فقد طلب المحقق التفسيرات و التبريرات لهذه الفروقات و قد منح المكلف مهلة 40 يوم من أجل الرد أو عدم الرد .

ثالثاً: إرسال إشعار بالتسوية

عند الإنتهاء من عملية فحص و معاينة الوثائق و المعلومات المقدمة و المتحصل عليها الخاصة بالنفقات والإيرادات ، تم إرسال إشعار بالتسوية . وتبعاً بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة و المسلم بتاريخ : 2020/05/02 والمرفق بميثاق المكلف بالضريبة و التصريح بالامتلاكات .

و بتاريخ 2020/05/23 قدم المكلف تصريح بالامتلاكات يحتوي المعلومات التالية :

1_ المداخل :

_ الربح المحقق من خلال ممارسة نشاطهم التجاري (الصيدلي)

سنة 2016 : 1.622.829 دج

سنة 2017 : 3.151.518 دج

سنة 2018 : 2.646.081 دج

سنة 2019 : 2.181.238 دج

_ عقد إيجار محل تجاري كائب بولاية عين الدفلى موثق من طرف الأستاذة لمدة 3 سنوات إبتداءً من 2016/01/29 تم دفع مبلغ الإيجار دفعة واحدة سنة 2016 من طرف المستأجر ... و المقدّر ب 180.000 دج

_ إشعار موافقة على قرض ممنوح من طرف الصندوق الوطني للتوفير و الإحتياط قيمته 14.888.000 دج لغرض تسديد تكاليف شراء قطعة أرض ممنوحة بتاريخ 2019/01/15 .

_ أرصدة بداية السنة لحسابكم المفتوح لدى الصندوق الوطني للتوفير و الإحتياط وكالة عين الدفلى

سنة 2016 = 1.269.971 دج

سنة 2017 = 1.068.320 دج

سنة 2018 = 3.013.527 دج

سنة 2019 = 5.761.748 دج

2_ النفقات :

- نفقات المعيشة : الشهرية المصرح بها من طرف المكلف لتغطية نفقات العائلة المكونة من الزوجة و أربعة أولاد 60.000 دج شهرياً أي ما يعادل 720.000 دج ، وهذا فيما يخص السنوات الأربعة الخاصة بالتحقيق .

- تسديد الضريبة على كراء الممتلكات سنة 2016 بمبلغ 27.000 دج

- تسديد الضريبة على الدخل الإجمالي و الخاصة بنشاط المكلف و المقدرة ب:

1.068.320 دج سنة 2016

3.013.527 دج سنة 2017

5.761.748 دج سنة 2018

1.108.838 دج سنة 2019

- عقد شراء بتاريخ 2019/01/28 محرر من طرف الأستاذ موثق بعين الدفلى لقطعة أرض معدة للبناء مساحتها تقدر ب 435 م² ملك للبائع... بمبلغ إجمالي يقدر ب 19.140.000 دج ، مسجل بمفتشية التسجيل بعين الدفلى و مشهر بالمحافظة العقارية لولاية عين الدفلى حيث بلغت رسوم التسجيل و الإشهار 1.148.520 دج و أتعاب الموثق 206.400 دج .

رابعاً: إعادة تأسيس الإيرادات السنوية

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

الجدول رقم 14: إعادة تأسيس الإيرادات السنوية

2019	2018	2017	2016	البيان
				الإيرادات :
2.181.238	2.646.081	3.151.518	1.622.829	_ الربح المحقق من ممارسة النشاط التجاري
/	/	/	180.000	_أجار محل تجاري
14.888.000	/	/	/	_ القرض الممنوح من طرف البنك
5.761.748	3.013.527	1.068.320	1.269.971	_ رصيد بداية السنة للحساب الجاري
/	627.171	576.847	/	_الفرق الإيجابي أو المدخرات
22.830.986	6.286.779	4.796.685	3.072.800	مجموع المداخل السنوية
				النفقات :
720.000	720.000	720.000	720.000	_النفقات المعيشية
794.128	771.028	435.987	680.633	_ تسديد الضريبة على الدخل السنوي
			27.000	_ الضريبة على الإيجار
1.108.838	5.761.748	3.013.527	1.068.320	_رصيد نهاية السنة للحساب الجاري
19.140.000				_إقتناء قطعة أرض
1.354.920				_مصاريف الإشهار و التسجيل و أتعاب الموثق
23.117.886	7.452.776	4.169.514	2.495.935	مجموع النفقات السنوية
286.900-	1.165.997-	+627.171	576.847+	الفرق

المصدر : مصلحة الرقابة الجبائية بالمديرية للرقابة الجبائية لولاية عين الدفلى

ملاحظة: يعتبر الفرق الموجب فائض في الدخل يُرحل كإدخار للسنة الموالية ، أما الفرق السلبي فائض في النفقات و يمثل مداخيل غير مصرح بها .

خامساً: إعادة تقييم المداخيل السنوية

أ_ تسوية الوعاء

الجدول رقم 15 : تسوية الوعاء

2019	2018	2017	2016	البيان
2.468.130	3.812.070	3.151.510	1.622.820	المداخيل المحققة
2.181.230	2.646.080	3.151.510	1.622.820	المداخيل المصرح بها
286.900	1.165.990	/	/	الفرق الغير مصرح به

المصدر : مصلحة الرقابة الجبائية بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية عين الدفلى

ب_ تسوية الحقوق و الغرامات

الجدول رقم 16: تسوية الحقوق و الإلتزامات

2019	2018	2017	2016	البيان
731.845	1.202.224	971.028	435.987	الضريبة على الدخل الواجب تسديدها
631.430	974.128	971.028	435.987	_ الضريبة على الدخل المسددة
100.415	228.096	/	/	_ الفرق
15.062	57.024	/	/	_ الغرامات
115.477	285.120	/	/	المجموع الواجب تسديده

المصدر : مصلحة الرقابة الجبائية بالمديرية للرقابة الجبائية لولاية عين الدفلى

المطلب الثالث : نتائج التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة

بعد إنتهاء عملية التحقيق و التوصل إلى القيام بالتسوية فيما يخص الأسس الخاضعة للضريبة على أكمل وجه و كذا العقوبات ، و إخبار المكلف بما تمّ التوصل إليه و بعد إنقضاء مدة 40 يوم من إستلام الإشعار .

أولاً: رد المكلف

قام المكلف المعني بالرد على الإشعار مع تقديم ملاحظاته و تبريراته الجديدة و توضيحات في حالة عدم إقتناعه بالضريبة المفروضة ، و في هذه الحالة فإنّ المكلف قام بالرد في تاريخ 2020/02/10 ساعياً إلى توضيح بعض الأمور :

- حساب قيمة الفوائد الممنوحة من البنك للسنوات الأربعة المعنية بالتحقيق
- حساب الأرباح عند سنوات توزيعها و الذي يوافق تاريخ إجراء المحاسبة .
- الأخذ بعين الإعتبار الرصيد من الأرباح لأربع سنوات السابقة لتاريخ إجراء التحقيق أي سنوات 2019/2018/2017/2016 .

ثانياً : إرسال الإشعار بالتقييم النهائي

بعد إستلام المحققين للرد قامو بإعادة دراسة المعلومات المقدمة فيه ، حيث درس المعلومات و المبررات و الوثائق المقدمة ، تمّ إتخاذ قرار نهائي و قامو بالرد على أسئلته ، و على هذا فقد تمّ إرسال إشعار نهائي للمكلف تحت رقم (19/20) بتاريخ 2020/02/19

و تضمن توضيحات على الأمور التي طلب المكلف توضيحات .

خلاصة الفصل

نستخلص من خلال دراستنا للفصل الثالث أن الإدارة الجبائية سخرت كل الإمكانيات اللازمة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي التي تنتزف بحقوق الخزينة العمومية ، و هذا عن طريق التدقيق الجبائي بمختلف أشكاله الذي يسعى إلى التأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة و العمل على كشف الحقائق والتجاوزات المسجلة بهدف تصحيحها و إعادة تقويمها .



خاتمة

من خلال ما تم التكرق اليه في هذه الدراسة، بجانبها النظري والتطبيقي، وتحليلنا لدور التدقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي، تم التعرف على ظاهرة التهرب الضريبي و محاولة دراسة جميع زواياها وخبائها. وبالرغم من البحث و التحليل إلا أننا لم نتمكن تفكيك سوى القليل منها، من جهة نظرا لأشكال الإحتيال التي يعتمدها المكلفين والتي يصعب إحصاؤها وكشفها، ومن جهة أخرى فإن إنتشار التهرب الضريبي له صلة بمدى فعالية و كفاءة الإدارة الجبائية.

وعلى غرار ذلك تم التعرف على التدقيق الجبائي الذي يشكّل الأداة القانونية في يد الإدارة الجبائية من خلال مراقبة تلك التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ، والعمل على إكتشاف الأخطاء والمخالفات بهدف تصحيحها و تقويمها عن طريق إستعمال وسيلة التحقيق المحاسبي ، التحقيق المصوّب في المحاسبية، والتحقق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، لإكتشاف المتهربين وكذا كيفية معاملتهم في المركز الجوّاري للضرائب.

وفي الأخير فإن محاولة القضاء على التهرب الضريبي لا يعدّ أمراً إختيارياً للإدارة الجبائية بل حتماً إذ يجب تجنيد كل الطاقات و القوى للتحكم و لو نسبيا في هذه الظاهرة ، و السعي إلى تفعيل التدقيق الجبائي بجعله إجراءً ردعياً و أسلوباً دفاعياً للحفاظ على أموال الدولة لتغطية نفقاتها و قيامها بالمشاريع المختلفة التي تعمل على سد إحتياجات المواطنين و تلبية رغباتهم المتنوعة بتنوع مكونات المجتمع وفق ما تقتضيه الظروف وأولويات الحياة.

نتائج الدراسة

يمكننا استخلاص النتائج التالية:

- إن الضريبة تعتبر كأهم عنصر والتي بإمكانها أن تحدث تغيرات في النشاط الإقتصادي ، و ذلك من خلال توجيه الإستثمارات الخاصة المحلية و الأجنبية لخدمة التنمية الإقتصادية ، و بذلك خدمة الخزينة العمومية.
- تعتبر الضريبة على الدخل الإجمالي و الرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة و الضريبة على أرباح الشركات من أهم الضرائب المعمول بها في الجزائر.
- يُشكّل التهرب الضريبي أحد أهم التحديات التي تقف أمام تطبيق الفعّال و الناجع للسياسة المالية و الإقتصادية نظراً لآثاره السلبية الكثيرة .
- يهدف التدقيق الجبائي إلى المحافظة على مصادر تمويل الخزينة العمومية المتعلقة بالضرائب و محاولة الحدّ من التهرب الضريبي .

- تلعب أنواع التدقيق الجبائي VP ، VC ، VASFE هاماً في إكتشاف التهزّب الضريبي و إسترداد المبالغ لخزينة الدولة ، غير أنه يجب العمل على تفعيل هاته الإجراءات .
- إن طريقة التحقيق المحاسبي تبقى محدودة الفعالية لأنها لا تستطيع أن تصل إلى كافة المداخل المتحصل عليها من طرف الأشخاص الطبيعيين ، و هذا مايدعو إلى ضرورة تدعيمها بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة و إلى التحقيق المصوّب في المحاسبة بغية التوسيع من صلاحيات الإدارة و أعوان الرقابة الجبائية.
- إن التنسيق التام بين الإدارة الضريبية و مختلف الإدارات و المؤسسات الأخرى يلعب دوراً فعالاً في تبادل المعلومات من حيث جمعها و إستغلالها ، وهذا من شأنه تعزيز إستراتيجيات مواجهة التهزّب الضريبي.
- تتخفف مبالغ الحقوق و الغرامات المسترجعة من خلال التحقيق المعمق و ذلك لأنها تحتاج للمزيد من الإجراءات القانونية و العملية التي توضّح مسار هذا التحقيق . إضافة إلى زيادة الإمكانيات البشرية لرفع عدد الملفات الخاضعة للرقابة.

الإقتراحات والتوصيات

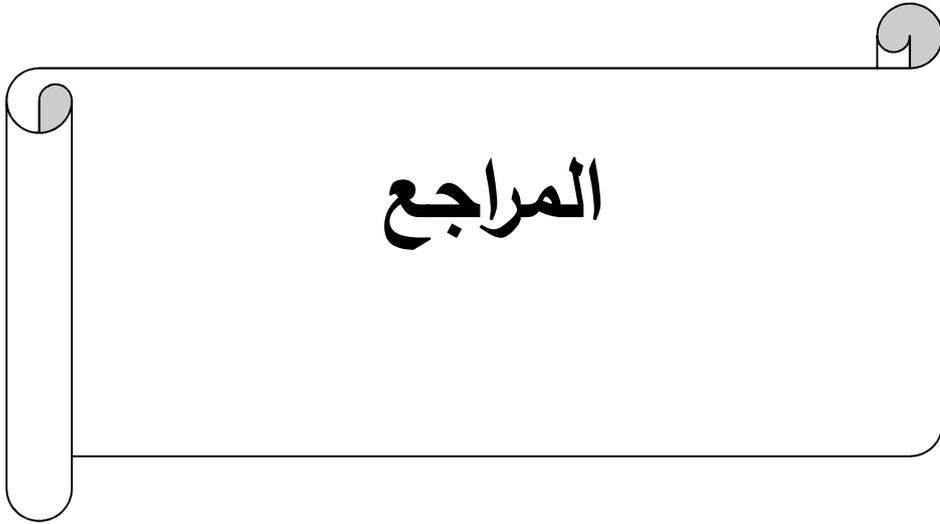
سمكنا اقتراح جملة من التوصيات كما يلي:

- العمل على تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية و المكلفين .
- تطوير الإدارة الجبائية من خلال تعميم إستخدام الإعلام الآلي في كافة التعاملات من المكلفين كالتصريح الإلكتروني ، الدفع الإلكتروني .. إلخ.
- العمل على تشخيص الدقيق للتهزّب الضريبي و تحديد الفئات المراقبة حسب الأخطار المحتملة.
- العمل على نشر الوعي الجبائي في أوساط المكلفين .
- إعادة النظر في الثغرات التي يتيحها النظام الضريبي ، و العمل على إيجاد إطار قانوني ينظمها
- ضرورة التنسيق بين الإدارة الجبائية و مختلف الإدارات الأخرى من أجل معرفة كل المعلومات التي تخص المكلفين و التي يمكن أن تساعد في الحدّ من التهزّب الضريبي .
- وضع هيئات مستقلة لمراقبة المدققين الجبائيين أثناء تأديتهم لمهامهم .

آفاق البحث

ن موضوع دراستنا جدّ واسع و معقد و هو من المواضيع التي تحتاج المزيد من البحث و الدراسة و لذلك نود تقديم جملة من المواضيع التي يمكن أن تؤخذ بعين الإعتبار من طرف الباحثين ، نذكر منها:

- واقع التهرب الضريبي في الجزائر.
- دور التدقيق الجبائي في تحقيق النمو الإقتصادي.
- التدقيق الجبائي في الجزائر.
- التدقيق الجبائي وآثاره في مكافحة الفساد الضريبي.



قائمة المراجع

أولاً : باللغة العربية

1_ الكتب

- أوسرير منور ، حمو محمد ، محاضرات في جبائيات المؤسسة ، مكتبة بودواو ، الطبعة الأولى ، الجزائر، 2009.
- الكفراوي عرف محمود ، الرقابة المالية في الإسلام ، مركز الإسكندرية ، الطبعة الثالثة ، مصر 2006 .
- بوزيدة حميد ، جباية المؤسسات ، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2007.
- الرماحي نواف محمد عباس ، مراجعة المعاملات المالية ، دار صفاء للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى ، الأردن ، 2009.
- حميدة بوزيدة ، جباية المؤسسات ، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2007.
- صالحى العيد ، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية العامة ، الطبعة الثالثة ، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع ، الجزائر ، 2008.
- عبد الباسط ، علي جاسم الزبيدي ، التشريع الضريبي ، الطبعة الأولى ، دار الحامد للنشر و التوزيع ، الأردن ، 2015.
- محوزي محمد عباس ، إقتصاديات الجباية و الضرائب ، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع ، الجزائر 2008 .
- محمود حسين ، الوادي زكرياء ، أحمد عزام ، المالية العامة و النظام المالي في الإسلام ، دار المسيرة ، الطبعة الأولى ، الأردن ، 2000.
- قدي عبد المجيد ، دراسات في علم الضرائب ، الطبعة الأولى ، دار جرير للنشر و التوزيع ، الأردن ، 2011
- سوزي عدلي ناشد ، ظاهرة التهرب الضريبي و آثاره على إقتصاديات الدول النامية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الإسكندرية ، 1994 .
- ناصر مراد ، التهرب و الغش الضريبي في الجزائر ، الطبعة الأولى ، دار قرطبة للنشر و التوزيع ، الجزائر ، 2009

- ناصر مراد ، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2011.
- قليح العلى عادل ، الكداوي طلال محمود ، الإقتصاديات المالية العامة و الموازنة للدولة ، دار الكتاب للطباعة و النشر ، جامعة الموصل ، 1979.
- عبد الحكيم ، مصطفى الشراقوي ، التهرب الضريبي و الإقتصاد الأسود ، دارالجامعة الجديدة للنشر ، الإسكندرية ، مصر ، 2006.
- عطية عبد الواحد ، مبادئ و إقتصاديات المالية العامة ، دار النهضة ، القاهرة ، 2006.
- محمد عثمان ، إقتصاديات المالية العامة ، الطبعة الأولى ، 1995، 1996 .

2_ المذكرات

- حفيظة مقرابي ، نوال قصر ، التدقيق المحاسبي و دوره الرقابي في مصلحة الضرائب ، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي للعلوم المالية و المحاسبية ، جامعة الجبالي بونعامة خميس مليانة ، عين الدفلى ، 2017 .
- سعدي أحلام ، التدقيق الجبائي كوسيلة للحد من التهرب الضريبي ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي في العلوم التجارية ، محمد بوضياف ، المسيلة ، 2015/2014.
- إبراهيم حدوش ، دراسة قواعد تأسيس و تحصيل الضرائب بالجزائر ، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في المالية و المحاسبة ، جامعة عبد الميد بن باديس ، مستغانم ، 2018/2017.
- سيليا بوكموش ، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي ، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، جامعة عبد الرحمان ميرة ، بجاية ، 2017.
- سليمان عنبر ، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2012 .
- بلال درار ، بلال زكري ، دور الرقابة الجبائية في محاربة التهرب الضريبي ، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم الإقتصادية ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة 2017/2016.
- حياة ليسوكاي ، صبرينة سعودي ، حقوق و ضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية ، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق ، جامعة عبد الرحمان ميرة ، بجاية ، 2014 .
- ربيع ناقة ، تقييم فعالية الرقابة الجبائية في ظل الإصلاحات الضريبية في الجزائر ، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم التسيير ، جامعة العربي بن مهدي ، أم البواقي ، 2014 .

- أحلام بن صافي ، الرقابة الجبائية ، مذكرة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه ، جامعة الجزائر 01 ، الجزائر ، 2013.
- فوزي الزايدي ، نصر الدين شيروف ، التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة ، مذكرة ماستر في القانون ، جامعة 08 ماي 1945، الجزائر ، 2016/2017
- العيد مصيعة ، الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري ، مذكرة ماستر في الحقوق ، جامعة عباس لغرور ، خنشلة ، 2017 .
- خالد بن معتوق ، محمد الأمين ميلي ، إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية ، مذكرة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة 2016/2017 .
- عبد الكريم برجى ، الرقابة الجبائية و دورها في تجسين اجودة المعلومات المحاسبية ، مذكرة ماستر أكاديمي ، جامعة عبد الحميد بن باديس ، مستغانم ، 2016 / 2017 .
- جلييلة صحراوي ، كمال سي محمد ، الرقابة الجبائية و دورها في مكافحة التهرب الضريبي ، مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم الإقتصادية ، المركز الجامعي بلحاج شعيب ، عين تيموشنت 2015/2016 .
- رميسة حجام ، التدقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة ماستر أكاديمي ، جامعة العربي بن مهدي ، أم البواقي ، 2018.

3_المجلات

- سماش كمال ، فاطمة الزهراء عياشي ، الرقابة الجبائية كآلية للحد من ممارسات لإدارة الأرباح ، مجلة الباحث الإقتصادي ، جامعة 20 أوت ، 1955 ، سكيكدة ، العدد 01 ، 2018 .
- محمد زرقون ، سليمان عتير ، جدوى الرقابة الجبائية في تدقيق التصريحات الضريبية للمؤسسة الإقتصادية ، الجزائر ، مجلة البديل الإقتصادي العدد الأول ، 2010.
- بلواضح الجيالي ، سعيدي يحي ، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي ، مجلة العلوم الإقتصادية و التسيير و العلوم التجارية ، المسيلة ، العدد 12 ، 2014.

4_ البحوث و المحاضرات

- صالح حسن كاضم ، التهرب الضريبي .. ضرورة ملحة للحد من الفساد ، بحث مقدم في قسم الدراسات ، دائرة الشؤون القانونية ، الجزائر ، 2010.

- عبد القادر شلاحي ، محاضرات في مادة جباية المؤسسة ، كلية العلوم الإقتصادية التجارية و علوم التسيير ، البويرة ، الجزائر ، 2016/2015.

5_ قوانين و جرائد رسمية

- وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، قانون الإجراءات الجبائية الإجراءات الجبائية ، المادة 16 ، 2016
- نشرة حول إجراءات مراقبة الضريبة ، المديرية العامة للضرائب ، مركز الضرائب ، الجزائر 2010 .
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 20 ، بتاريخ 29 مارس 2009 .
- المادة 19 ، الفقرتين 4_5 قانون الإجراءات الجبائية 2017 .
- المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية ، المديرية العامة للضرائب ، الوزارة المالية ، الجزائر ، 2015.
- المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية ، المديرية العامة للضرائب ، الوزارة المالية ، الجزائر ، 2017 .
- المادة 20_05 من قانون الإجراءات الجبائية 2019 .
- المادة 79 من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، 2013.
- المادة رقم 105 من قانون الإجراءات الجبائية ، المديرية العامة للضرائب 2006 .

6_ مصادر أخرى

وثائق من مركز الجوازي للضرائب خميس مليانة.

ثانياً: باللغة الأجنبية

1_ Livres :

- _ M.R colin, **la verification fiscale** , ed économique , Paris , 1985 .
- _ P.Bigun et J.M Valée , **Audit et gestion fiscale** , ed clef atof .
- _Andoré Margerez , **la fronde fiscale et ses succédanés** , collection de la nouvelle école de lousanne , Suisse , 2 éme édition , corrigée , 1977 .
- _ Bernard Bob et Pirlon , **Fiscalité et choix économique** , imprimerie An_Rbin ,1987.
- _ Paul Marie , **gaudement précie de finances publique** , édition montchrestien , Paris 1970 .

2_ Les thèses :

_ Hibert Brochier et Pierre Tabatoni, **Economique financières** , France , Presses universitaires de France 1963 .

_ Othman Kandil , **Théorie fiscale et développement** , Alger SNED , 1970

3_ Les notes et circulaire :

_ Fiscalité Directe .**Acte du séminaire organisé par D.G.E et F.M.I** Alger FNEP.



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 des Personnes Physiques

Série O n° 4

Avis de vérification de Comptabilité

Référence : 2944

Lettre avec
A.R
N°

N.I.S :

Le 20/03/2020

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 à 12 heures, à l'effet de vérifier au titre des exercices 2019 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 ainsi qu'intéressant 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.D.M. S. B., l'expression de notre parfaite considération.

Le Chef de Service

Noms et Grades des Vérificateurs

LOUA
...

الملحق رقم 04 : كشف الميزانية

ACTIF	2011	2012	2013	2014	2015
الميزانية وفق المخطط الوطني المحاسبي PCN لسنة 2009		/		/	/
الأراضي	18.253.709	18.253.709	18.253.709	18.253.709	92.000,00
المباني	57.600.000	57.600.000	57.600.000	57.600.000	128.400,00
إحتلاك المباني	12.351.022	15.231.022	18.111.022	18.465.537	42.602.759
القيمة الصافية للمباني	45.248.978	42.368.978	39.488.978	39.134.463	85.797.240
معدات و أدوات	66.683.649	83.585.666	83.627.366	85.026.366	95.434.177
إحتلاك معدات و أدوات	30.832.578	49.272.003	54.872.733	60.2425.267	68.265.501
القيمة الصافية لمعدات و أدوات	35.851.071	34.313.664	28.754.633	24.784.099	27.168.676
معدات النقل	4.496.666	1.237.364	1.237.364	1.237.364	1.237.364
إحتلاك معدات النقل	4.325.833				
القيمة الصافية لمعدات النقل	170.833	2.024.584	2.024.584	2.024.584	2.024.584
أغطية مقاولية	7.157.516				
إحتلاك الأغطية المقاولية	5.085.562	30.867.594	16.821.465	24.980.570	20.554.751
القيمة الصافية للأغطية المقاولية	2.071.954				
تجهيزات الإنتاج	3.917.231	6.055.120	3.582.346	1.078.566	1.050.077
إحتلاك تجهيزات الإنتاج	3.221.330				
القيمة الصافية لتجهيزات الإنتاج	695.901	1.559.229	1.639.755	1.910.176	1.642.751
إستثمارات قيد التنفيذ	2.209.843				
المخزونات	17.193.056	18.693.639	19.148.190	19.337.028	19.350.238
مخزون الإستثمارات	2.024.584				
مخزون المخزونات	1.323.226				
الصلاء	10.539.000				
تسييلات الإستغلال	18.143.669				
التفريقات	11.709.898	15.174.509	58.169.957	96.384.606	96.065.999
Totaux	165.435.722	170.548.390	189.120.981	229.125.165	346.846.682

Formule D - n° 37

AVIS A PAYER DU ROLE INDIVIDUEL

مديرية الضرائب الولائية

CCOE ACTIVITE : _____ N° : _____ Année : _____

M. _____ السيد (أ) _____
(over et profession - basés services) (صاحب التسيير - خدمات)

Activité ou Profession : _____ النشاط أو المهنة : _____

Adresse : _____ العنوان : _____

Article d'Imposition : _____ رقم المادة : _____

Nom d'Identification Statistique : _____ رقم التعريف الإحصائي : _____

مفتشية الضرائب
 شفيق الحفصاتي
 (Cachet d'identification)

IMPOTS - TAXES - DROITS ou Produits à Recouvrer	ANNEE au titre de laquelle l'imposition est établie	BASE Imposable (A)	BASE Imposable au déducteur (B)	MONTANT rétrocessé (C)	TAUX	DROITS RESULTANT		T.V.A. déductible	MONTANT des droits recouvrés	PENALITES		TOTAL des droits et pénalités à payer
						De la base imposable	De la base imposable (Cédante)			Taux	Montant	
IR.Général de la personne	2010	7 565 406	4 540 245	3 025 161	40%	756 540	451 024	/	308 516	25%	75 629	378 445
	2011	4 397 362	/	4 397 362	40%	439 736	لاستيف	/	491 796	25%	107 934	579 670
Impôts et Amendes (VFR) I.B.S.	2010	4 033 548	109 128	3 924 420	25%	1 091 387	60 538	/	997 853	25%	236 963	1 184 816
	2011	3 738 604	/	3 738 604	25%	934 651	37 659	/	976 932	25%	244 233	1 121 165
	2012	/	/	/	/	5 000	5 000	/	/	/	/	/
	2013	/	/	/	/	5 000	5 000	/	/	/	/	/
Taxe sur l'Activité Professionnelle	2010	10 780 060	8 212 000	2 567 949	2%	215 601	164 202	/	512 593	40%	12 838	64 197
	2011	2 305 094	/	2 305 094	2%	46 101	لاستيف	/	46 101	40%	9 220	55 321
Taxe sur la Valeur Ajoutée	2010	12 121 276	9 553 327	2 567 949	Div	1 189 499	92 790	/	2 311 593	25%	57 838	2 89 491
	2011	2 305 094	/	2 305 094	7%	162 856	لاستيف	/	162 856	40%	24 803	185 559
Reintégration 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									3 069 566		74 833	3 818 459

الملحق رقم 07 : جدول الإخضاع (الورد الفردي)

Série D - 17/17
 COOR ACTIF
 DATE DE MISE EN RECOUVREMENT
 DATE D'ENGAGEMENT
 RECETTE DES IMPOTS
 (Cachet d'identification)

ROLE INDIVIDUEL N°: Année:
 (Les taxes imposables et les droits sont indiqués en dinars)

M.
 Activité ou Profession :
 Adresse :
 Article d'imposition :
 Numéro d'identification Statistique :
 Numéro d'identification Fiscale :

مديرية الضرائب لولاية
 منشأة الضرائب
 رقم التعريف الإحصائي
 رقم التعريف الفعلي

NUMERO	Compte et ligne d'imposition	IMPOTS - TAXES - DROITS ou Produits à Recouvrer	ANNEE	BASE IMPONABLE (A)	BASE IMPÔTÉE ou déduite (B)	MONTANT	TAUX	DROITS RESULTANT		TVA déductibles	MONTANT des droits rappelés	PENALITES		TOTAL des droits et pénalités à payer
								De la base imposable	De la base imposable (Déduites)			Taux	Montants	
201 021	LI	IR.G												
201 022	MI	Impôts et Amendes (IR+RE) à I.B.S												
500 026	C	Versement Forcés												
500 028	A	Taxe sur l'Activité Professionnelle												
500 029		Taxe sur la Valeur Ajoutée												
201 034	E	Régénération TVA/achats Pénalités d'assiette TVA Taxes sur achats E 270 - Enregistrement E 2 - C 200 - Timbre C 1 - B - 00 - TP et TA C 1 - F - 01 - Impôt sur la Patrimoine												
TOTAL GENERAL DU RÔLE														