



جامعة الجيلاي بونعامة بخميس مليانة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



قسم محاسبة ومالية

الموضوع:

التدقيق الجبائي وأهميته في الحد من التهرب الضريبي

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

تحت إشراف الأستاذ :

شويرب جلول

إعداد الطالبين :

❖ لوكيل حمزة

❖ الشرقي فاطمة الزهرة

لجنة المناقشة

الأستاذ: رئيسا

الأستاذ: مشرفا

الأستاذ: ممتحنا

السنة الجامعية: 2022/2021

شكر

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم: « من ل يشكر الناس ل يشكر الله » حديث صحيح

الحمد لله الذي وفقنا لهذا العمل ولم نكل لنصل إليه لولا فضل الله ومنه وعطائه وكرمه علينا وبجزيل الشكر والامتنان إلى كل من ساعدنا من قريب أو بعيد على إنجاز هذا العمل ونخص بالذكر الأستاذ المشرف:

شويرب جلول

الذي لم يبخل علينا بتوجيهاته ونصائحه القيمة الذي كان عوناً لنا في إتمام هذا البحث

وأتوجه بشكري للأساتذة المناقبين الأفاضل،

وإلى كل أقاربي وأصدقائي على دعمهم وحسن صبرهم معي في إتمام هذا العمل

وشكر خاص لموظفي مركز الضرائب بولاية عين الدفلى بتوجيهاتهم وأرائهم.

وإلى كل من كان لنا سندا ومعونا ولو بكلمة طيبة ونقول لكم جميعاً بارك الله في أنفسكم وسدد خطاكم وجعلنا وإياكم من أهل الجنان بجوار سيد الأنام عليه الصلاة والسلام.



إلى صاحب السيرة العطرة والفكر المستنير، فلقد كان له الفضل الكبير في بلوغي التعليم
العالي (والدي الحبيب) أطال الله في عمره.

إلى من وضعني في طريق الحياة، وجعلني رابط الجأش ورغمتني حتى صرت كبيراً (أمي
الغالية) أطال الله في عمرها.

إلى إخوتي، من كان لهم بالغ الأثر في الكثير من العقبات والصعاب، إلى جميع أساتذتي
الكرام، ممن لم يتوانوا في مد يد العون لي .

إلى رفيقة دربي وملكة قلبي خبيبتي فاطمة الزهراء التي كان لها دور كبير في إنجاز
هذه المذكرة، داعياً من الله عز وجل أن يحفظها ويسعدنا ويرزقها ما تتمنى.

أهدي لكم بحثي هذا داعياً من الله عز وجل أن يطيل في أعماركم ويرزقكم بالخيرات.



الحمد لله الذي أفاض على قلوب العارفين به هداية ورحمة والصلاة والسلام على نبينا محمد صلوات الله
علي، أهدي ثمرة جهدي وكل حبي وامتنانني إلى أعم ما أملك في الوجود، هاما و ماني ملكتا روجي اللتان
ملأتا دعوتهما فضاء السماء حتى تريان سعيدتا في حياتي واللتان كانتا سندا لي في الحياة حلوها ومرها
أدامها الله لي تاجا فوق رأسي وفخرا أعتز به متمنيتا لهما حبة في بيت الله الحرام ورزقهم الله إياها.

وإلى أعملى حبه في الوجود إلى من كانو بجانبني أخواتي، إخوتي، خوالي وخالاتي أدامهم الله لي بالحياة متمنية
لهم السعادة والهناء والنجاح في حياتهم.

وإلى حبيب قلبي زوجي حمزة، الذي كان له الفضل الكبير في مساعدتي في العمل على مذكرتنا، والذي كان
صديقا لا مثيل لها في الوجود خلال مساري الدراسي، لذلك فله كافة الشكر وأحر التهانئ وأطيب الأمانئ سائلة
الله عز وجل التوفيق له في حياته يارب.

كما أهديهم إلى عائلتي الثانية أُمي وأبي بالأخص وإخوتي متمنيتا أن يعطيهم الله خير، وعسى الله أن تدوم
المحبة بيننا....وإلى كل الأساتذة الكرام والأصدقاء الأفاضل الذين رافقوني خلال مساري الدراسي من
الإبتدائي إلى الجامعة وإلى كل من قدم لي يد المساعدة في إنجاز هذه المذكرة من قريب وبعيد التوفيق
في حياته إن شاء الله، والسلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

الشرقي فاطمة الزهراء

الملخص

الهدف من الدراسة هو اكتشاف العلاقة بين التدقيق الجبائي و مساهمته في الحد من التهرب الضريبي، حيث أن التدقيق الجبائي عنصر هام ضمن النظام الضريبي التصريحي وذلك بإدارته بعدالة وفعالية التي تبنى على مدى صحة ومصداقية المعلومات التي يقدمها المكلف بالضريبة، إن التدقيق الجبائي يعمل على اكتشاف المخلفات والتجاوزات المرتكبة بهدف دفع المكلفين إلى تصريح بالمعلومات الكاملة والصحيحة عن المداخل التي يحققونها.

وتم اختبار ذلك وفقا لدراسة تقويمية لنتائج التدقيق الجبائي، وقد تم التوصل من خلالها إلا أن التدقيق الجبائي له دور إيجابي في تحقيق الفعالية الجبائية من برنامج التدقيق الجبائي ما يتوفر عليه المدقق الجبائي من مؤهلات علمية وعملية ودقة ومصداقية عمليات التدقيق الجبائي وهذا ما يؤدي إلى زيادة الإيرادات والحد من التهرب الضريبي لتحقيق الفعالية.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الجبائي ، التهرب الضريبي .

Résumé

Le but de l'étude est de découvrir la relation entre l'efficacité de la vérification (l'audit) fiscal et sa contribution à la limitation, de l'évasion fiscale. Dès lorsque la révision fiscal est un élément important du système fiscal déclaratif. Qui quand l'audit fiscal est appliqué avec efficacité et équité (justice), c'est-à-dire avec le sanc d'améliorer la véracité et la crédibilité des informations déclarées par le contribuable.

L'audit fiscal tente de découvrir les infractions et les dépassement commis par les contribuables, de sorte à les amener à déclarer les véritables informations relatives à leurs revenus.

Pour tester les hypothèses de l'étude nous avons record à deux approches nous avons d'abord procédé à une évaluation des résultat de l'audit fiscal. Les résultats de cette étude ont permis de confirmer l'existence d'une relation positive centre l'audit fiscal et les compétences des auditeurs (niveau de formation et expérience). Dune part, et l'efficacité du couverture fiscal, d'autre par. Ce fin limite l'évasion et fiscale et améliore recettes fiscales.

Les mots clés : audit fiscal , l'évasion fiscale.

الفهرس

الصفحة	العنوان
	الإهداء
	الشكر
	الملخص
	الفهرس
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	قائمة الملاحق
	قائمة الاختصارات والرموز
أ	المقدمة العامة
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الجبائي والتهرب الضريبي	
05	تمهيد
06	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الجبائي
06	المطلب الأول: ماهية التدقيق الجبائي وأهدافه
08	المطلب الثاني: أشكال التدقيق الجبائي
11	المطلب الثالث: الإطار القانوني والتنظيمي لتدقيق الجبائي
17	المبحث الثاني: نظرة عامة حول التهرب الضريبي

18	المطلب الأول: ماهية التهرب الضريبي
20	المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي
22	المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي
23	المبحث الثالث : تشخيص و تقييم الدراسات السابقة
23	المطلب الأول : عرض الدراسات السابقة
25	المطلب الثاني : نقد الدراسات السابقة
27	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: دراسة ميدانية	
29	تمهيد
30	المبحث الأول: الإطار العام لمركز الضرائب - عين الدفلى.
30	المطلب الأول: ماهية مركز الضرائب - عين الدفلى
31	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب-عين الدفلى ومصالحه
33	المطلب الثالث: مهام مركز الضرائب- عين الدفلى
34	المبحث الثاني: دراسة حالة ميدانية
34	المطلب الأول: الرقابة على الوثائق
37	المطلب الثاني: التدقيق في المحاسبة
46	المطلب الثالث: دراسة حالة خاصة بالمراقبة المعمقة للوضعية الجبائية الشاملة
53	خلاصة الفصل

54	الخاتمة العامة
57	قائمة المراجع

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
37	حساب الغرامة المالية	01
40	تقويم رقم الأعمال	02
40	الوضعية الجبائية للرسم على المشتريات	03
41	تسوية الرسم على القيمة المضافة	04
41	تسوية الرسم على النشاط المهني	05
42	تقويم الدخل الخاضع للضريبة	06
42	الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة على أرباح الشركات	07
43	الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة IRG	08
43	الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة جباية الأجور	09
44	غرامة الرسم على المشتريات	10
44	غرامة الرسم على القيمة المضافة	11
44	غرامة الرسم على النشاط المهني	12
45	غرامة الضريبة على أرباح الشركات	13
45	غرامة الضريبة على الدخل الإجمالي	14
46	جدول الموازنة بين المصادر و الإستخدامات	15
50	شرائح IRG	16
51	الوضعية الجبائية في ما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي	17
51	فارق الواجب دفعه	18
52	حساب الغرامات المالية	19

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
11	أشكال التدقيق الجبائي	01
14	الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والتدقيق	02
15	الهيكل التنظيمي لمديرية الولائية للضرائب	03
16	الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات	04
17	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب	05

قائمة الإختصارات والرموز

الإختصار	الإسم باللغة الفرنسية	الإسم باللغة العربية
DRV		مديرية الأبحاث والمراجعات
DGI	Driection Générale des Impôts	مديرية العامة للضرائب
DWI		مديرية الولاية للضرائب
DGE	Direction des Grandes Entreprises	مديرية كبريات المؤسسات
CDI	Centre des impôts	مركز الضرائب
IRG	L'impôts sure revenu globale	الضريبة على الدخل الإجمالي
TVA	Taxe sure valeur ajoutée	الرسم على القيمة المضافة
TAP	Taxe sur l'activité professionnelle	الرسم على النشاط المهني



المقدمة العامة

تمهيد

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

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

ما هو دور التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي؟

- وللإجابة على الإشكالية المطروحة تم طرح الأسئلة الفرعية التالية:
- 1- ما المقصود بالتدقيق الجبائي؟ وماهي مكوناته وأهدافه؟
 - 2- ماهي المراحل والوسائل المعتمدة عند القيام بالتدقيق الجبائي؟
 - 3- ما مدى امتثال المكلفين بالضريبة في الجزائر إلى التزامتهم الجبائية؟

الفرضيات:

- للإجابة على الإشكالية المطروحة تم وضع الفرضيات التالية:
- 1- يساهم التطور الإقتصادي في زيادة الإهتمام بالتدقيق الجبائي.
 - 2- يساهم التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي.
 - 3- هناك وعي لدى المكلف بالضريبة في الجزائر بأهمية الأمتثال للالتزامات الجبائية.

أسباب اختيار موضوع الدراسة:

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

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

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

أسباب ذاتية:

- ✓ ملائمة الموضوع مع التخصص ;
- ✓ الرغبة الشخصية في التعرف على آليات التدقيق الجبائي في الجزائر

أهمية الدراسة:

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

أهداف الدراسة:

يمكن تلخيص أهداف البحث في النقاط التالية:

- 1- التعرف على التدقيق الجبائي، أنواعه وأشكاله.
- 2- محاولة معرفة أسباب التهرب الضريبي وأنواعه.
- 3- إبراز مدى فعالية التدقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي.

حدود الدراسة:

الحدود الزمانية: سنة 2022

الحدود المكانية: تم انجاز هذه الدراسة على مستوى مركز الضرائب لولاية عين الدفلى.

فترة التربص: للحصول على المعلومات الضرورية قمنا بالتربص لمدة شهر ابتداء من 05أفريل إلى غاية 05 ماي.

منهج الدراسة:

طبيعة الموضوع الذي تم تناوله - التدقيق الجبائي أهميته في الحد من التهرب الضريبي - يقودنا إلى إتباع المنهج الوصفي التحليلي الذي يفيد في التعرف على الحقائق وتجميع المعلومات النظرية التي تخص البحث في الجانب النظري، أما في ما يخص الجانب التطبيقي فقد تم الإعتماد على منهد دراسة حالة لعرض مدى فعالية التدقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي.

صعوبات البحث:

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

- ✓ الإجراءات الإدارية وغياب المسؤولين في بداية الأمر، نظار لظروف خاصة، حيث أنه كان من المستحيل إجراء التربص التطبيقي في اليوم المبرمج.

✓ عامل ضيق الوقت، نظرا لشغلي ;

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

هيكل الدراسة:

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

ولالإلمام بجوانب الموضوع قدر المستطاع، قسمنا دارستنا إلى فصلين كالآتي:

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

الجبائي، أهدافه، أشكاله و الإطار القانوني والتنظيمي للتدقيق الجبائي، إلى جانب مفهوم التهرب

الضريبي، أنواعه، أسباب التهرب الضريبي و الإطار القانوني والتنظيمي للتهرب الضريبي، مع استعراض

لمختلف الدراسات السابقة.

- **الفصل الثاني:** خصصنا هذا الفصل لدراسة حالة على مركز الضرائب لولاية عين الدفلى، حيث قمنا

بإسقاط الدراسة النظرية على واقع بعض المكلفين، وذلك عن طريق إخضاعهم لعملية التحقيق في

المحاسبة و التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية لأربع سنوات سابقة غير متقادمة



الفصل الأول:
الإطار المفاهيمي للتدقيق الجبائي
والتهرب الضريبي

تمهيد:

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

المبحث الأول: الإطار العام للتدقيق الجبائي ;

المبحث الثاني: نظرة عامة حول التهرب الضريبي ;

المبحث الثالث: دراسات سابقة

المبحث الأول: الإطار العام لتدقيق الجبائي

يرتبط التدقيق الجبائي أساسا بوجود تصريحات التي يقدمها المكلفون بالضريبة، إذ أن هذه التصريحات تحتوي على معلومات التي تتم على أساسها تحديد الوعاء الضريبي. كما أن القيام بالتدقيق الجبائي يكون وفق إجراءات ونصوص تنظيمية وقانونية يحددها المشرع الجبائي.

المطلب الأول: ماهية التدقيق الجبائي واهدافه

قبل التطرق إلى مفهوم التدقيق الجبائي سيتم معالجة أهم التعريفات الأساسية ذات الصلة بالتدقيق الجبائي

الفرع الأول: ماهية التدقيق الجبائي

أولاً: المفاهيم الخاصة بالتدقيق الجبائي

1/ التدقيق: هو عملية فحص البيانات أو الأرقام أو السجلات بقصد التحقق بصحتها، كما يقصد بالتدقيق بمعناه المهني هو الفحص الإنتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية بقصد إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صحة أو دقة هذه البيانات ودرجة الإعتماد عليها.¹

2/ الجبائية: هي مجموعة من القواعد القانونية الإدارية التي تنظم تحصيل الضرائب والرسوم لصالح السلطات العامة من أجل تغطية أعباء الدولة والسلطة المحلية.²

3/ الضريبة: هي فريضة مالية يدفعها الفرد جبار إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع تلك الضريبة الضريبة.³

4/ النظام الضريبي: يعتبر النظام الضريبي مجموعة محدودة ومختارة من الصور الفنية لضرائب تتلائم مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للمجتمع وتشكل في مجموعها هيكلًا ضريبيًا متكاملًا يعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية واللوائح التنفيذية من أجل تحقيق أهداف السياسة الضريبية.⁴

ثانياً: مفهوم تدقيق الجبائي

هناك عدة تعاريف لتدقيق الجبائي أو كما يسمى الرقابة الجبائية. وعلى الرغم من تعدد هذه المفاهيم إلا أنها تسعى إلى مفهوم واحد وهو فحص ومراقبة التصريحات التي يقدمها المكلفون بالضريبة وكذا التأكد من صحتها.

¹ - نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، الطبعة 1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص.17

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

³ محمد عباس محرز، اقتصاديات الجبائية والضرائب، الطبعة الرابعة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص.14.

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

فيعرفه البعض بأنه: "فحص التصريحات وكل السجلات، الوثائق والمستندات الخاصة بالمكلفين بالضريبة مهما كانت شخصيتهم الجبائية، وذلك بهدف التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية ومقارنة كل التصريحات والمعلومات المحصل عليها من مصادر أخرى ومع الوضعية المالية و المعيشية للمكلف".¹ كما يعرفه البعض الآخر على أنه: "الفحص الشامل للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة إحترام القوانين الجبائية من جهة، وبغرض تعزيز الأمن الجبائي من منظور السياسة المتبعة في التسيير من جهة أخرى. وذلك بالتحكم في الإمكانيات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بالمصالح الخزينة العمومية".² من خلال التعاريف السابقة يمكن القول بأن:

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

الفرع الثاني: أهداف التدقيق الجبائي

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

1/الهدف القانوني: يتمثل في إجراء عمليات الرقابة المالية و مسايرة مختلف التصرفات التي يقوم بها المكلفين بالضريبة أي أنه يخول للهيئات والأجهزة المسؤولة إصدار العقوبات اللازمة و توقيع الجزاء عند وقوع أية مخالفات يمارسونها لتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية³

2/الهدف الإداري: إذ تؤدي التدقيق الجبائي دورا هاما لإدارة الضريبة من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها وتساهم بشكل حيوي و كبير في زيادة فاعلية والأداء والتي يمكن تحديدها في النقاط التالية:

- يساعد التدقيق الجبائي في النبه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها بما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات الصحيحة.

¹ - رضا خلاصي، تحليل ظاهرة الغش الجبائي دراسة حالة الجزائر في فترة 1991-2002، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر، 2007-2008، ص186.

² - بوعلام وله، أثر مرد ودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير.

³ - محمد حسين الوادي، زكريا أحمد عزام، المالية العامة و النظام المالي في الإسلام، دار المسيرة، الطبعة الأولى، الأردن، 2000، ص 166.

- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم أثارها، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تتجم عن ذلك.¹

3/الهدف المالي والإقتصادي: حيث يهدف التدقيق الجبائي إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب السرقة، أي حمايتها من الضياع بأي شكل من الأشكال، وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للحزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع إذ أن الأهداف الاقتصادية للتدقيق الجبائي موجودة ضمن العلاقة المركبة بين اقتصاد والجبائية²

4/الهدف اجتماعي: يهدف إلى مكافحة انحرافات المكلف بمختلف صورها مثل التلاعب والإهمال والتقصير في أداء وتحمل واجباته، وهذا سعيا منها لتكريس مبدأ المساواة بين المكلفين³

المطلب الثاني: أشكال التدقيق الجبائي

تعتبر عملية التدقيق الجبائي عملية متنوعة وذلك لأنها تأخذ عدة أشكال فقد يكون تدقيقا عاما وقد يكون تدقيق معمقا، بحيث تم وضع هذه الأشكال بموجب إجراءات وقواعد قانونية، كما أن هذا التنوع لا يشمل الأشكال فقط بل يشمل أيضا المستويات أو الأجهزة الإدارية التي تتم على مستواها عملية التدقيق الجبائي

الفرع الأول: التدقيق العام

يتم على مستوى مفتشيات الضرائب حيث يميز نوعين من التدقيق العام، تدقيق شكلي وتدقيق على الوثائق. يقوم رئيس المفتشية بمراقبة وفحص تصريحات المكلفين بالضرائب وتتم المراقبة على شكل فحص تمهيدي.⁴

أولا التدقيق الشكلي:

يتم هذا التدقيق على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الإختصاص والتابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة، وهي تهدف إلى مايلي:

- التأكد من هوية وعنوان المكلف بالضريبة.

- التأكد من عدم وجود أخطاء مادية في التصريحات.

1 - نجاة نوي، فاعلية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص36.

2 - نجاة نوي، مرجع سبق ذكره، ص36.

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

4 - عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل الشهادة الماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بتنا الجزائر، 2004، ص57

- محاولة حضر المعلومات المهمة التي يتم اكتشافها من خلال التصريح.¹

ثانيا: التدقيق في الوثائق:

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

وتتمثل أهداف هذا النوع من التدقيق في:²

- فحص جميع الأعمال التي تتم على مستوى المكتب.

- قيام مصلحة التحقيق بإجراء فحص دقيق وشامل لجميع التصريحات المكتتبه والمقدمة من طرف المكلفين بالضريبة من خلال مقارنتها بالوثائق والمعلومات التي تملكها الإدارة عن الوضعية الحقيقية لكل مكلف.

- تحليل ومقارنة المعلومات عن طريق دراسة تربطها وتطور الذمة المالية لكل مكلف من سنة إلى أخرى.

- طلب معلومات إضافية من المكلف بالضريبة أو التبريرات وتوضيحات فيما يخص مبالغ الرسوم المحسوبة والمتعلقة أساسا بالرسم على القيمة المضافة.

- التأكد من المعدلات الضريبية على كل عملية، زيادة النظر في طبيعتها إن كانت فعلا متعلقة بالعمليات المحققة أو كانت بين العمليات المخفية.

الفرع الثاني: التدقيق المعمق

يحتوي هذا الشكل من التدقيق على نوعين أساسيين هما: الفحص المحاسبي والفحص المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للمكلف، بالإضافة إلى ذلك هناك نوع ثالث من التدقيق يسمى بالتحقيق المصوب في المحاسبة

1/ الفحص المحاسبي (التحقيق في المحاسبة)

إن التحقيق في المحاسبة هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مصداقيتها.³

ويتمثل هذا التدقيق في إتباع كل الطرق والوسائل والكيفية التي تساعد في صحة وتنظيم المحاسبة وفقا لقواعد وأسس عملية وعلمية، باعتبار أن المحاسبة هي المرآة العاكسة لمختلف مراحل نشاط المؤسسة، وهي مصدر كل

1 -يوعلام ولهي، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من اثار الأزمة، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والإقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2009، ص09.

2 _ عيسى بولخوخ، مرجع سبق ذكره، ص58.

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

البيانات والمعلومات المالية.ولهذا اشترط المشرع الجبائي ضرورة مسك محاسبة قانونية حتى يتم إجراء التحقيق المحاسبي

2/التحقيق المصوب في المحاسبة:

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو لعدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو جزء منها أو لمجموعة عمليات أو ومعطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية. ويتم كذلك التحقيق عندما تشك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية.¹

3/التحقيق المعق في الوضعية الجبائية الشاملة:

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

في هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة، والذمة أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى وهذا حسب المادتين 6 و98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.²

وتعتبر مجموعة المعلومات التي توجد بحوزة الإدارة الجبائية المصدر الأول الذي يعتمد عليه العون المحقق والمباشر لهذه العملية بعد أن يجمع كل العناصر والوثائق الضرورية الموجودة لدى المصالح والهيئات التي يتعامل معها المكلف بضريبة المعني، من إدارات وبنوك ومؤسسات وغيرها.

حيث يقوم بترتيبها ويركز على النقاط الهامة والتي يكون لها فاعلية في اكتشاف الأخطاء والتدليسات الممكنة و الأرقام المشكوك فيها.³

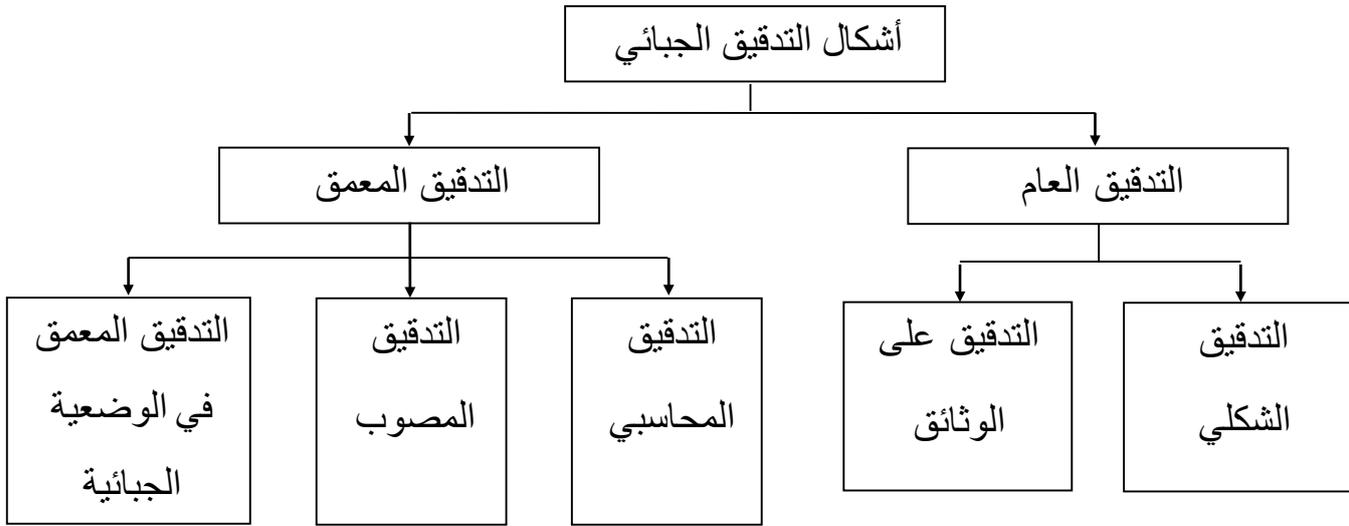
مما سبق يمكن تلخيص أشكال التدقيق في الشكل التالي:

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

2- المادة 21، المرجع نفسه.

3- عيسى بولخوخ، مرجع سبق ذكره، ص58.

الشكل رقم(01): أشكال التدقيق الجبائي



المصدر: مركز الضرائب بعين الدفلى

المطلب الثالث: الإطار القانوني والتنظيمي للتدقيق الجبائي

الفرع الأول: الإطار القانوني للتدقيق الجبائي

هو عبارة عن مجموعة من الوسائل والحقوق التي تعتمدها مديرية الضرائب للحفاظ على أموال الدولة من السرقة والاختلاس وذلك لتخفيف من حدة ظاهرة التهرب الضريبي ومن هذه الوسائل حق المعاينة والمتابعة والتحقق مع المكلفين بالضريبة، يمكن إيجازها فيما يلي:

1/ حق الإطلاع:

هو وسيلة قانونية منحها المشرع الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية فبواسطته يمكنهم الاطلاع على مختلف الوثائق والمستندات الخاصة بالمكلفين، الذي هم بصدد التعليق بغية الحصول على أكبر كم من المعلومات الكافية لأداء مهمة التدقيق، وطبقا للمادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري "يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تآسي وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات من مختلف الإدارات الهيئات العمومية والمؤسسات سعيا لجلب المعلومات والكشف عن مختلف المخلفات المرتكبة من المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية حسب القانون على كل الجهات المعنية بالمساعدة على الإطلاع للسير المحكم لأداء المهمة وفي حالة الرفض أو إخفاء بعض الوثائق والمعلومات، تسلط عليهم عقوبات مالية ومن بين الجهات المعنية بالإطلاع نجد:¹

- الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات الخاصة

1 - عماد محمد، معطي لطفي، التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، تخصص محاسبة وجبائية، جامعة الدكتور مولاي طاهر (سعيدة)، 2017، ص27.

- المؤسسات المالية والمكلفين بالضريبة

2/ حق الرقابة:

يتمثل حق الرقابة في مجمل العماليات التي تسمح بتحقيق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف وذلك بمقارنتها بالمعطيات الخارجية، ويمكن التمييز بين شكلين للرقابة هما:
التدقيق في المحاسبة والتدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية كما سلف الذكر.¹

3/ حق استدراك الأخطاء:

نصت عليه المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية "يحدد الأجل الذي يتقدم فيه عمل الإدارة ب4 سنوات إلا في حالة وجود مناورات تدليسية" وهذا بالنسبة لمايلي:

- ✓ تأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها.
- ✓ القيام بأعمال الرقابة.
- ✓ قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات طابع الجبائي، وحق إستدراك الأخطاء.

يمكن أن يعرف على أنه الحق الممارس من قبل الإدارة الجبائية لممارسة حق الرقابة بسبب تقادم الفترات لكنها تمتد إلى عمليات لها أثر على النتائج فترة لاحقة غير مغطاة بحق استدراك الأخطاء.²

4/ حق المعاينة والحجز:

خول المشرع الجبائي لأعوان الضرائب الحق في الزيارات الميدانية لمقرات المكلفين في إطار مباشرة الرقابة، والمتمثلة في المعاينة المادية فيمكنهم التحرك بحرية في المقرات المهنية وبالتالي متابعة حركة البضائع عبر مختلف مراحل التسويق، ومراقبة الصفقات بين المنتجين وتكون هذه المراقبة عندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية، ويكون الترخيص من بأمر من رئيس محكمة المختصة إقليميا أو قاضي يفوضه هذا الأخير، كما أن طلب الترخيص يكون من مسؤول الإدارة الجبائية، وتتم المعاينة وحجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة حيث تكون هذه الزيارة حاضر فيها ضابط شرطة قضائية يعينه وكيل الجمهورية معه عونين من الإدارة الجبائية.³

5/ حق إجراء البحث:

نصت عليه المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية على حق إجراء البحث ويقصد به إجراء بحث تحقيق من طرف أعوان الإدارة الجبائية بالتدخل بشكل مفاجئ في المؤسسات التي تقوم بعمليات خاضعة للرسم على

1 - ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، الطبعة الأولى، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2009، ص41.

2 - انظر المادة 39 قانون الإجراءات الجبائية.

3 - انظر المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية.

القيمة المضافة، والمكلف مطالب بتزويد أعوان الإدارة الجبائية بكل الوثائق والمستندات الضريبية لتحديد رقم الأعمال وأسس فرض الضريبة، وهذا حق يمكن أن يمارس ابتداء من الثامنة صباحا إلى الثامنة مساء في المحلات ذات الاستعمال المهني، كما يتم تحرير محضر تدون فيه التحريات التي تمت وتفصل فيه المخالفات الملاحظة ويسجل فيه الجرد الوثائق التي سلمها المكلف بالضريبة.¹

المطلب الثاني: الإطار التنظيمي للتدقيق الجبائي

يعتمد تنفيذ مختلف الإجراءات المتعلقة بالتدقيق الجبائي على مجموعة من الأجهزة والهيكل الإدارية المخول لها قانونيا بذلك من أجل أن تمارس هذه العملية بطريقة منظمة وفعالة للوصول إلى الأهداف المسطرة وتتمثل هذه الأجهزة في:

الفرع الأول: الأجهزة المختصة حاليا بالتدقيق الجبائي:

1/ مديرية الأبحاث والتدقيقات (DRV):

أنشئت هذه المديرية المركزية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 228/98 الصادر في 13/07/1998، والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية، وقد جاءت هذه المديرية لتدعم باقي المديريات الأخرى في التدقيق الجبائي على مستوى الولائي، والتي هي تحت غطائها، كما أن اختصاصها يعتمد عبر التراب الوطني، وتتحصر مهامها في تحديد إختيار المكلفين بالضريبة الذين يقع عليهم التدقيق من خلال برنامج مسبق لانتقاء الملفات الجبائية، وهذا باقتراح من مفتشيات الضرائب المعنية بالملفات ثم المديرية الولائية الفرعية لتدقيق الجبائي لتصدق على البرنامج المقترح أو تعديله.

كما تسند لمديرية الأبحاث والمرجعيات DVR مهمة التدقيق الجبائي بتوفر شرط مستوى رقم الأعمال لأربع سنوات الأخيرة محل التدقيق، على أن يتجاوز 4.000.000 دج سنويا بالنسبة لمقدمي الخدمات، ورقم أعمال 10.000.000 دج سنويا بالنسبة للمؤسسات الأخرى، أما الهدف الرئيسي لهذا الجهاز هو سد منافذ التهرب الضريبي واسترجاع حقوق الخزينة العمومية بوضع إستراتيجية عمل لذلك.²

¹ - أنظر المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية.

² - bulletin des services fiscaux DGI n^o; 19; Alger prrint2000 p74 – 78

الشكل الرقم (02): الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والتدقيقات



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على معلومات من الجريدة الرسمية العدد 59 المؤرخة في 24/09/2006 ص 9

2/المديرية الولائية الفرعية للتدقيق الجبائي:

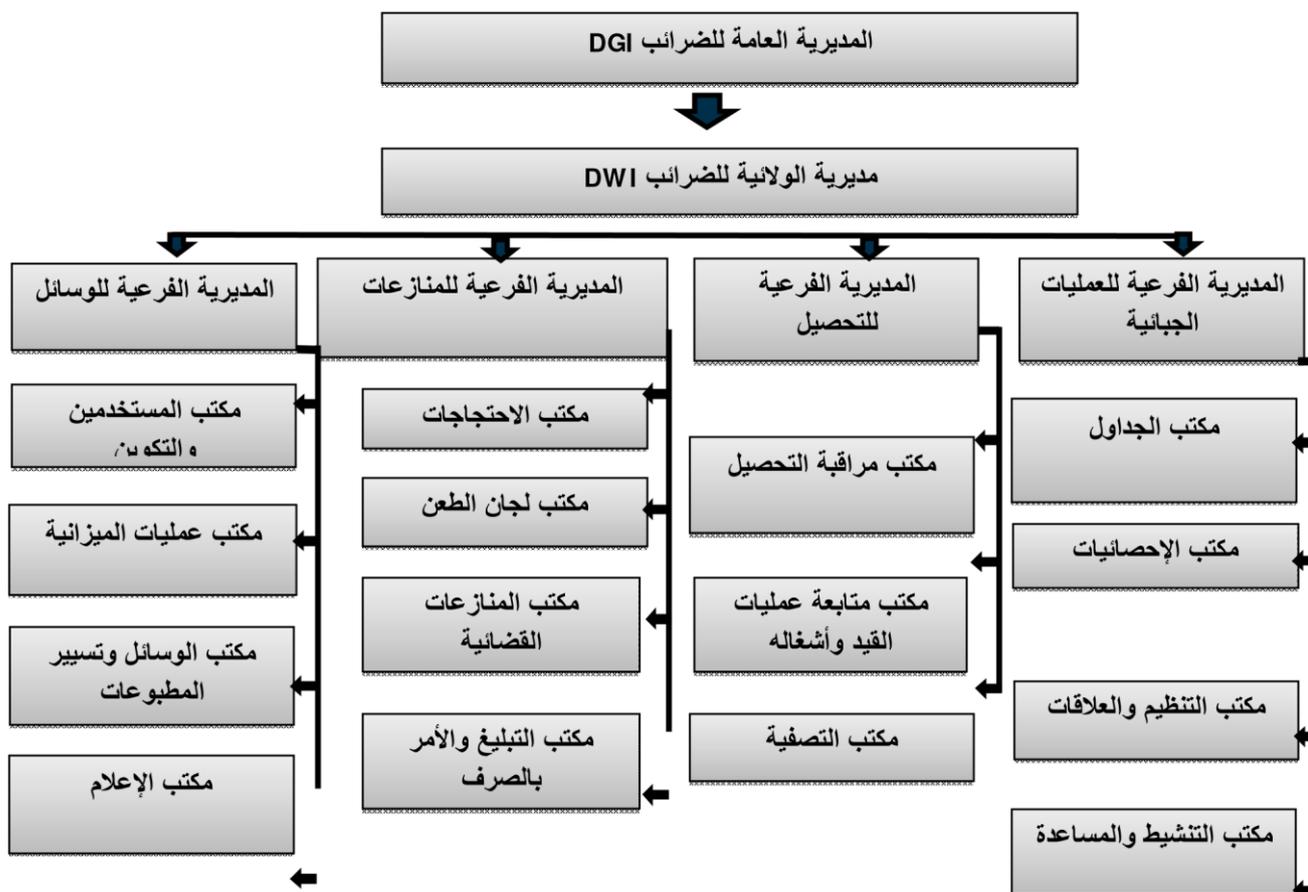
إضافة إلى مديرية الأبحاث والتدقيقات، فإن المديرية الولائية للضرائب هي أيضا مكلفة بعملية التدقيق الجبائي بتكفل مديرية فرعية مهمة بهذا المجال، إذ تعد الهيئة المختصة بهذه المهمة عبر إقليمها¹، والمكلفة بتطبيق برامج التدقيق المصادق عليه من مدية الأبحاث والتدقيقات والتي تكون في إقليم الولاية بشرط أن يكون المكلفين الخاضعين للتدقيق الجبائي محققين رقم أعمال سنوي اقل من 4.000.000 دج بالنسبة لمقدمي الخدمات ورقم أعمال سنوي أقل من 10.000.000 دج لباقي المؤسسات الأخرى²، أما الهيكل التنظيمي يضم ثلاث (3) مكاتب ومن أبرز المهام المستندة له نجد:

- ✓ إعداد بطاقيات لمختلف الإدارات والتي لديها معلومات عن تأسيس الوعاء الضريبي.
- ✓ تقييم أنشطة المفتشيات وتقديم اقتراحات من شأنها تحسن البحث عن المادة الخاضعة للضريبة.
- ✓ تقديم كل الاقتراحات والآراء إلى الرامية إلى تحسين حفظ المعلومات واستغلالها مع مراقبة استعمالها.
- ✓ متابعة ومراقبة عمل فرق التدقيق والسهر على تنفيذ تدخلاتهم وفقا لنصوص القانونية المعمول بها
- ✓ الحرص على تحصيل مختلف الضرائب والرسوم الناتجة عن عمليات التدقيق ومتبعتها باستمرار

1 - المواد من 22 إلى 55 من القرار المتعلق بتحديد الإختصاص الإقليمي للمدريات الجهوية والولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحياتها لوزارة المالية، المؤرخ في 12/07/1998، الجريدة الرسمية العدد 79 الصادرة بتلريخ 25/10/1998، ص 23.

2 - bulletin des services fiscaux op.cit p72

الشكل رقم 03: الهيكل التنظيمي لمديرية الولائية للضرائب



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على معلومات من الجريدة الرسمية العدد 20 المؤرخة في 29/03/2009، ص17

الفرع الثاني: الأجهزة المختصة حديثا بالتدقيق الجبائي

وبهدف مواكبة التطورات الحديثة والتحكم بشكل فعال في تسيير ملفات المكلفين بالضريبة قامت الإدارة الجبائية بالتكيف مع المعطيات الجديدة ووضعت قواعد سير متجانسة وحديثة على المستوى التشريعي أو التنظيمي¹، وتبعا لمخطط عصرنة الإدارة الجبائية الذي يعتبر المرحلة الثانية من الإصلاحات الجبائية في الجزائر. قامت المديرية العامة للضرائب بوضع مجموعة من النشاطات التي تهدف إلى تحقيق هذا الغرض والتمثلة في إنشاء هياكل إدارة تنظيمية جديدة ابتداء من سنة 2002 وهي: مديرية كبريات المؤسسات DGE، مراكز الضرائب CDI، مراكز جوارية للضرائب CPI.

1 - عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة (تحديث قانون المالية 2009) مطبعة مزوار بالجزائر، ص43

1/مديرية كبريات المؤسسات:

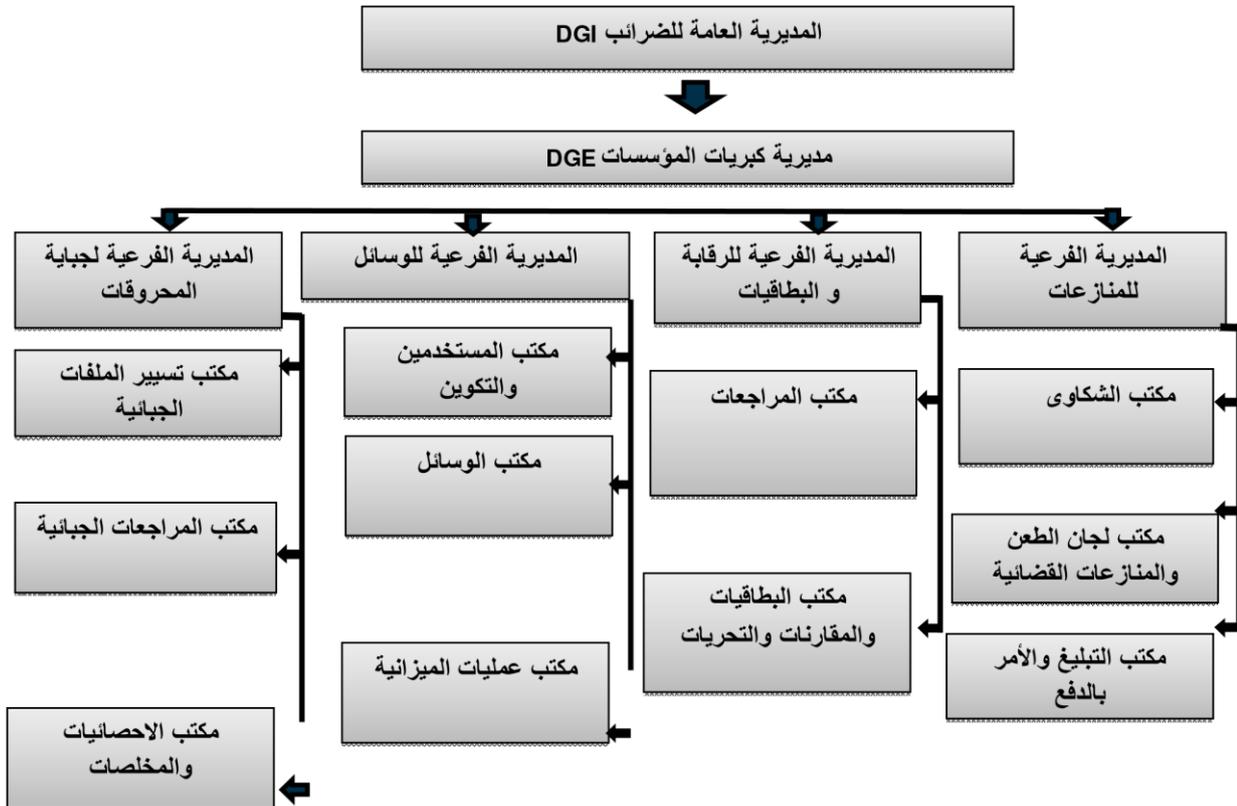
أنشئت مديرية كبريات المؤسسة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 303/02 المؤرخ في 28/09/2002 والمعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 494/02 المؤرخ في 26/12/2005 ولها صلاحيات على المستوى الوطني لكونها مكلفة بتسيير كل المهام من تحديد الوعاء إلى التحصيل وحتى التدقيق الجبائي والمنازعات.

أما المكلفين بالضريبة والخاضعين لهذه المديرية هم مختلف الشركات العاملة في مجال المحروقات والشركات بمختلف طبيعتها القانونية التي يساوي أو يفوق رقم أعمالها 100.000.000 دج.

أما المهام المسندة لمديرية كبريات المؤسسات في مجال اختصاصها على المستوى الوطني ومدى حجم الملفات الجبائية التي بحوزتها نجدها عديدة نذكر منها بإيجاز:

- ✓ مسك ومتابعة مستمرة ودقيقة لكل ملف جبائي خاص بالمكلفين المتواجدين تحت سلطتها ;
- ✓ البحث عن المعلومات الجبائية من مختلف المصادر لجمعها وتبويبها بغرض الاستغلال الأمثل ;
- ✓ إعداد وإنجاز برامج التدخلات والتدقيق الجبائي لدى المكلفين بالضريبة مع تقييم النتائج ;
- ✓ التحقيق في التظلمات والشكوى ومعالجتها ضمن متابعة المنازعات الإدارية منها والقضائية.

الشكل رقم 04:الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات



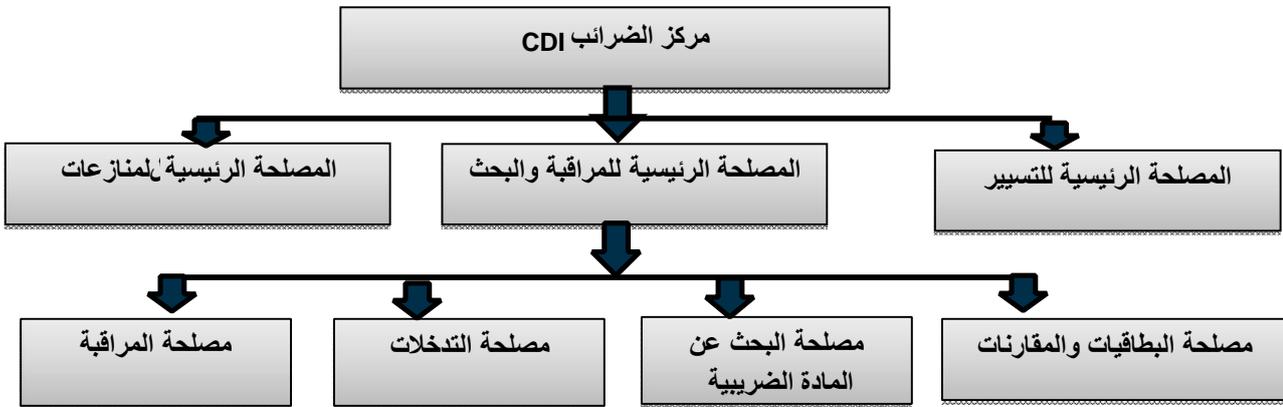
المصدر: من إعداد الطلبة بناء على المعلومات من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18/09/2006، ص 10

2/مركز الضرائب

هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي ومرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب كما يتكفل مركز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية لمختلف المكلفين الخاضعين لنظام الحقيقي ولا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 100.000.000 دج بالإضافة إلى المهن الحرة ويختص هذا المركز بكل المراحل من تحديد الوعاء إلى تحصيل مع تكلفه بالتدقيق الجبائي والمنزعات في حدود صلاحيته¹ ، ونظرا لقرب تواجد مراكز الضرائب للمكلفين فلها عدة مهام على كل المستويات نذكر منها:

- ✓ التسيير والتكفل الحين لملفات المكلفين ومراقبتها باستمرار من ظاهرة التهرب الضريبي ;
- ✓ القيام بالبحث عن المعلومات الجبائية والمادة الخاضعة للضريبة لجمعها واستغلالها بشكل أمثل ;
- ✓ إعداد وإنجاز برامج التدخلات والتدقيق الجبائي لدى المكلفين بالضريبة مع تقييم النتائج المحصلة ;
- ✓ التعجيل بتسوية النزاعات الجبائية والشكاوى الخاصة بالمكلفين بالضريبة والتي تحت سلطتها.

الشكل رقم 05: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب:



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على المعلومات من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 مؤرخ في 18/09/2006، مرجع سابق، ص 22

المبحث الثاني: نظرة عامة حول التهرب الضريبي

إن توسع نطاق وأنواع الضريبة أدى إلى ظهور ظاهرة التهرب الضريبي التي تعد من أخطر المشكلات التي تواجهها الدول، وهذا يرجع للتحايل الذي يقوم به المكلفين بالضريبة مستخدمين في ذلك عدة طرق للتملص من

1- المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 06/327 مؤرخ في 08/09/2006 المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها، الجريدة الرسمية العدد 59 الصادرة بتاريخ 24/09/2006، ص 10.

دفع الضريبة المفروضة عليهم، فتسعى الإدارة الجبائية لمعالجة هذه الظاهرة وتطبيق مختلف الأساليب الوقائية والردعية على المكلفين للسيطرة عليهم، وهذا ما سنتطرق إليه في هذا المبحث.

المطلب الأول: ماهية التهرب الضريبي

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

الفرع الأول: مفهوم التهرب الضريبي

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

التعريف الثاني: "هو أن يتخلص المكلف بالضريبة دون مخالفة أحكام التشريع الضريبي القائم".²

التعريف الثالث: "هو أن يتمكن المكلف من استغلال بعض الثغرات من التشريع الضريبي للتخلص من أداء الضرائب المستحقة عليه".³

من خلال هذه التعاريف نستطيع إعطاء تعريف شامل وموحد للتهرب الضريبي فنقول: "أن التهرب الضريبي هو ظاهرة يحاول من خلالها المكلف القانوني بالضريبة بعدم دفعها بصفة كلية أو جزئية دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر ومن أجل ذلك يتخذ عدة طرق وأساليب تكون مشروعة أو غير مشروعة مما يؤدي إلى حرمان الخزينة العمومية من موارد مالية هامة".⁴

الفرع الثاني: أنواع التهرب الضريبي

قسم المشرع التهرب الضريبي إلى أنواع، وذلك حسب اختلاف الضريبة المراد التهرب من دفعها والطرق المنتجة في ذلك.

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

² - جوهر فاطمة الزهراء، دور التدقيق المحاسبي في كشف التهرب الضريبي، مذكرة ماستر أكاديمي، علوم مالية ومحاسبة، 2016/2017.

³ - جوهر فاطمة الزهراء، مرجع سبق ذكره، ص 6.

⁴ - قصاص سليم، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة العلوم الإنسانية، كلية الحقوق، جامعة الأخوة منوري، قسنطينة، العدد 48، أ، ص 282.

أولاً: التهرب المشروع (التجنب الضريبي)

هو عملية يتم من خلالها تجنب الواقعة المنشئة للضريبة، وقد يستطيع الممول أن يتجنب دفع الضريبة من خلال استغلال نقاط الضعف السائد في التشريع.¹

ويعرف كذلك أنه تخلص من أداء الضريبة، نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي الذي ينتج عنها التخلص من دفع الضريبة، دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية ومن بين أهم نماذج التهرب المشروع مايلي:

- ✓ قيام المكلف بزيادة نفقاته عن طريق تضخيمها فقط ;
 - ✓ تواطؤ أصحاب الشركات مع المشرع بإعفاءات ضريبية ;
 - ✓ قيام بعض الشركات الكبرى إلى تجزئة الشركة الأم إلى شركات فرعية وصغيرة مستقلة وهميا ;
 - ✓ إعادة الاستثمار لأرباح غير موزعة مستفيدا من تخفيضات عليها.²
- ويصنف إلى تجنب ضريبي مقصود وتجنب ضريبي غير مقصود:

1/ التجنب الضريبي المقصود: هو القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد في الحسابات أو إجراء يبقى

الحسابات غير صحيحة أو وهمية.³

ومثال عن ذلك قيام المشرع الجبائي بالتجنب الضريبي المقصود من أجل تشجيع المنتج الوطني فيفرض ضرائب مرتفعة على سلعة معينة للتقليل من استيرادها مثل السلع الكمالية.

2/ التجنب الضريبي غير المقصود: إن هذا النوع من التهرب يتجلى في استغلال المكلف للثغرات الموجودة

في القانون للتخلص من دفع الضريبة، وترجع هذه الثغرات في الغالب إلى النقص في التشريع وعدم إحكام صياغة المواد القانونية، فيقوم المكلف هنا بمخالفة القانون مستغلا الإعفاءات و التخفيضات التي حددها المشرع لبعض الضرائب الخاصة بأنشطة معينة.

1- سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشاوي: اقتصاديات الضرائب،الدار الجامعية،دون طبعة، الإسكندرية، سنة2007،ص154.

2- قرموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة محمد خيثر بسكرة، 2013/2014 ، ص21.

3- العيد صالح، الوجيز في قانون شرح الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2005، ص30.

التهرب غير المشروع:

عرفه **Cammille Rosert**: يضم كل حركة مادية، كل التدابير أو المناورات التي يلجأ إليها المكلفون أو

الغير لتخلص من الضرائب والمساهمات.¹

كما يعرف بأنه قيام المكلف من التخلص من دفع الضريبة المستحقة عليه عن قصد، متعمدا مخالفة

القوانين مستغلا في ذلك طرق وأساليب احتيالية ومن أهم النماذج التهرب الغير المشروع:

✓ اعطاء معلومات مزورة وغير دقيقة للحصول إما على تخفيض أو إعفاء أو خصم ;

✓ التهرب على الحدود تجنباً للحواجز الجمركية واستغلال المناصب والنفوذ ;

✓ بيع سلع أو تقديرها بأقل من قيمتها الحقيقية، بتقديم فواتير كاذبة.

ويصنف التهرب غير المشروع إلى صنفين:

أ- الغش العادي (البسيط): أو إغفال بسوء نية من أجل خداع الإدارة الجبائية، لتقليل الضرائب الواجب

دفعها، ويظهر ذلك من خلال تقديم معلومات خاطئة أو ناقصة.

ب- الغش الموصوف (المركب): يتمثل هذا الغش في اعتماد المكلف على ممارسات تدليسية التي تجسد نية

المكلف السيئة للتهرب من الضريبة وعمله على إخفاء ومسح كل الآثار المادية التي من شأنها أن تكشفه.

المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي

هناك عدة أسباب تؤدي إلى التهرب الضريبي ومن بين هذه الأسباب:

1/ الأسباب التشريعية: وتتمثل في كثرة التشريعات الضريبية، وعدم وضوحها وتناقضها في الكثير من

الأحيان، ووجود ثغرات فيها مما يؤدي إلى فقدان الثقة من طرف المكلف بالضريبة، ونظرته إلى إدارة الضرائب

بنظرة الشك والريبة فكلما كانت مواقف الإدارة غير مستقرة وغير واضحة كلما كانت مدعاة للشك والريبة.

2/ الأسباب الأخلاقية: حيث يربط بعض الفقهاء التهرب الضريبي بنقص الوعي الثقافي والأخلاقي لدى

المكلف بالضريبة وبأدائها، بل أن الشعوب الإسكندنافية تعبر أن عدم تكليفها بالضريبة هو طعن في وطنيتها.

ومع ذلك يجب أن يلاحظ أنه وإن كان نقصان الوعي الثقافي يؤدي إلى التهرب الضريبي مما يفهم معه

بمفهوم المخالفة أن انتشار هذا الوعي يؤدي إلى الالتزام بدفع الضرائب، وهذا الحم ليس صحيحا على إطلاقه

لأن انتشار الوعي قد يدفع المواطنين إلى التهرب الضريبي أو الغش الضريبي، لأن وعيهم سيدفعهم للتساؤل

1 -طالبى محمد: الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري من فترة 1995 إلى 1999، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، سنة 2001/2002، ص54.

عن مصير الأموال التي تحصل من الضرائب أو الغش الضريبي، خاصة إذا لاحظوا عدم كفاية الخدمات التي تقدمها الدولة.

3/ الأسباب السياسية: فقد يشكل التهرب الضريبي نوع من أنواع التعبير السياسي عن عدم الرضا على السياسة المنتهجة في الدولة معينة، فقد يمد المكلف بالضريبة إلى التهرب الضريبي لأنه يرى في الإجماع على دفعها نوع من الظلم، كما قد يشكل تعبيراً على عدم الرضا على النهج السياسي الإيديولوجي الذي تنتهجه الدولة فيقوم بالامتناع عن دفع الضريبة أو التهرب منها بهدف إفشال النظام السياسي، أو يرى ببساطة أن الأموال المحصلة من الضرائب يصرفها الحاكم على أغراضه الشخصية ونزواته مخالفاً بذلك الهدف الذي قدمه للمكلف وهو خدمة المصالح العام.¹

4/ الأسباب الاقتصادية: ترتبط بمدى اعتماد الدولة في مواردها على الضريبة، فإذا كانت للدولة موارد أخرى غير الضريبة لتمويل الخزينة العامة، فإنها قد تتنازل عن الضرائب أو تفرض نوع بسيط منها، ثم وعلى فرض تقريرها فإنها تتراخى في تحصيلها ولا تكون صارمة في مواجهة من يتأخر عن تسديدها، مما يخلق مع مرور الزمن ثقافة عدم المساهمة في الأعباء العامة، حتى إذا اضطرت الدولة بعد ذلك للاعتماد على الضريبة كمصدر لتمويل الخزينة فستجد مجابهة شرسة من المكلفين بالضريبة، لأنهم تعودوا على عدم دفعها، خاصة إذا كانت مدة التساهل طويلة.

5/ الأسباب الدينية: هناك الكثير ممن لهم مشاريع ضخمة يتهربون من الضرائب تحت ذريعة أنهم يدفعون الزكاة، ومادام أنهم يدفعون الزكاة فلا يدفعون الضرائب. بل أن بعض المواطنين يرى في دفع الزكاة عوضاً عن الالتزام بدفع الضرائب يحقق هدفاً، هدف اجتماعي وهو المساهمة في الأعباء العامة بسد حاجة بعض الفقراء والمحتاجين في الدولة، وهدف ديني وهو تنفيذ الواجب الديني بدفع الزكاة.²

4/ الأسباب النفسية: وهي حب الشخص للمال وصعوبة التنازل عنه، و هو أمر جبل عليه الإنسان فقد قال الله تعالى في كتابه الكريم "زين للناس حب الشهوات من النساء والبنين والقناطير المقنطرة من الذهب والفضة والخيل المسومة والأنعام والحرث ذلك متاع حياة الدنيا والله عنده حسن المآب"، (سورة آل عمران الآية 14) وقد حدث في التاريخ الإسلامي أن حب المال قد دفع ببعض القبائل العربية بعد وفاة الرسول صلى الله عليه وسلم قد امتنعوا عن دفع الزكاة فقال أبو بكر رضي عنه قولته المشهورة، فحب المال قد دفع بعض قبائل العرب إلى ما يشبه الردة، خاصة أنهم كانوا في ذلك العصر حديثي العهد بالرسول الله صلى الله عليه وسلم،

1 - د. السيد حسين السيد، غياب الوعي الضريبي وأثاره السلبية على الاقتصاد في البلدان النامية، 2008، ص 34.
2 - د بوبكر مصطفى، أسباب التهرب الضريبي ودي نجاح الدولة في التصدي له، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة البليدة 2، ص 317.

ومنهم من عرفه وعاش معه، وربما يكون منهم من غزا معه، فما بمسلمي العصر الحديث الذين لم يعاشوا الرسول صلى الله عليه وسلم، فإذا كان هذا شأن حب المال بالنسبة لواجب ديني، فما هو شأن حبه بالنسبة لواجب وطني مثل الضرائب.¹

المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي

تعتبر الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة أهداف، لذلك فإن الإخلال بالواجب الضريبي يؤثر على الدور المنوط بها، وذلك فبن غياب نظام ضريبي فعال يضمن التحصيل الأمثل للموارد الضريبية المقررة، وعليه يؤدي التهرب الضريبي إلى عدة آثار سلبية ومن أهمها:

1/ الآثار المالية: يؤدي التهرب الضريبي إلى الإضرار بالخزينة العامة لدولة بحيث يفوت على الدولة جزءا هاما من موارد المالية، ويترتب على ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل، وبالتالي تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجبتها الأساسية تجاه مواطنيها، وفي ظل عجز الميزانية تظط الدولة للجوء إلى وسائل تمويلية أخرى كالإصدار النقدي واللجوء إلى الإقراض إلا أن ذلك الإتجاه قد يسبب مخاطر تمس الاستقلال المالي والاقتصادي للبلد المعني.

2/ الآثار الاقتصادية: تعتبر الضريبة متغيرا اقتصاديا هاما، لذلك يؤدي التهرب الضريبي إلى انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني وذلك من عدة جوانب، بالنسبة للاستثمار فان نقص إيرادات الدولة بسبب التهرب لا يسمح بتكوين ادخار عام، لذلك يحد من مقدرة الدولة على القيام بالمشاريع الاستثمارية التي تقضيها التنمية، بالإضافة إلى ذلك فإن انخفاض معدلات الادخار يجعل الدولة تقلص حجم الإعفاءات الممنوحة في إطار ترقية الاستثمار، ويترتب على ذلك ركود اقتصادي متميز بارتفاع معدل التضخم والبطالة.

3/ الآثار الاجتماعية: يؤدي التهرب الضريبي إلى أضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع، كما يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبئ الضريبة، إذ يتحمل بعض الضريبة بكاملها بينما يتخلص منها الذين تمكنوا من التهرب منها أي عدم عدالة توزيع العبئ الضريبي، وتؤدي كثرة التهرب الضريبي لجوء الدولة إلى رفع معدلات الضرائب الموجودة أو إضافة ضرائب جديدة، فيزداد العبئ على من لم يتهرب من الضريبة. لذلك تصبح الضريبة عاجزة عن تحقيق التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع، بالإضافة تصبح الضريبة عامل إفساد أخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء المشروعة أو الغير المشروعة قصد التحايل والإفلات من الواجب الضريبي.

1 - د بوبكر مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص 318.

4/ الآثار على فعالية النظام الضريبي: يعتبر التهرب الضريبي نتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي، لذلك فإن انتشار ظاهرة التهرب الضريبي كدليل على عدم فعالية النظام الضريبي، في هذا المجال نجد أن التهرب الضريبي لا يحقق مبدأ العدالة الضريبية، ويتعد عن التكافل الاجتماعي، كما يقلص الإيرادات المالية لدولة، لذلك يعمل التهرب الضريبي على عدم تحقيق أهداف السياسة الضريبية، المالية، الاقتصادية والاجتماعية، وبالتالي يقلص من أهمية الضريبة.¹

المبحث الثالث: تشخيص و تقييم الدراسات السابقة

نلاحظ من خلال تشخيص الدراسات السابقة أن لكل دراسة وجهة نظر تختلف باختلاف مجال التخصص وفي ما يلي سنعرض بعض الدراسات السابقة

المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة

- 1- ولهي بوعلام، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003-2004، قام الباحث بمعالجة الإشكالية التالية: ما أثر مردودية أسلوب المراجعة الجبائية للتصريحات في مكافحة التهرب الضريبي؟ وقد توصل الباحث إلى جملة من النتائج من أهمها:
 - إن بناء أي سياسة ضريبية يجب أن يركز على أسس صلبة وممتينة لمنع أي تصادم بين الأهداف الاقتصادية والمالية والاجتماعية، ومن ثم الحد من ظاهرة التهرب الضريبي التي تهدد الأنظمة الضريبية.
 - تعتبر المراجعة الجبائية إحدى أهم الأدوات التي استحدثت مع الإصلاح الجبائي لغرض مكافحة الغش والتهرب الجبائيين وذلك من خلال إقامة العديد من الهياكل وسن القوانين والتشريعات المختلفة.
 - إن مردودية المراجعة الجبائية تركز على مجموعة من عوامل التنظيم والإنضباط والإحساس بالمسؤولية قصد الرفع من قدرة الأداء للحد من تنامي ظاهرة التهرب الضريبي
- 2- قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين، جالة الجزائر 2003-2008، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة يحي فارس، المدية، 2008-2009. قام الباحث بدراسة الإشكالية التالية: ماهي سبل تفعيل الرقابة ودورها في الحد من التهرب الضريبي؟ وتمثلت أهم النتائج التي توصل إليها في:
 - يعتبر التهرب الضريبي ظاهرة عالمية والتي تقف أمام التطبيق الفعال للسياسة المالية والاقتصادية للدولة.
 - تعتبر الرقابة الجبائية مجموعة من الإجراءات التي تعمل على تطبيقها مجموعة من الأجهزة، وتحمي المكلفين من الضريبة، وعدم الالتزام بها يؤدي إلى عقوبات.

1 - أ.ناصر مراد، أسباب التهرب الضريبي وأثاره على الاقتصاد الوطني، ص14

- إن الرقابة الجبائية تتميز بنقص الفاعلية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي.
- 3- بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 1999-**
2009، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود مالية وبنوك، جامعة تلمسان، 2010-2011، حيث قامت الباحثة بمعالجة الإشكالية التالية: "مامدى فعالية الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري؟ وما هي أثارها في مكافحة التهرب الضريبي؟"، وكانت أهم النتائج التي توصلت إليها كالتالي:
- تركز الرقابة الجبائية على مجموعة من الإجراءات تنظم تدخل الإدارة الجبائية وتضمن حقوق المكلفين بالضريبة. تؤدي مخالفتها وعدم الالتزام بها إلى بطلان إجراءات الرقابة الجبائية والنتائج المترتبة عنها
- تعاني الرقابة الجبائية من مشكلة نقص الإمكانيات البشرية وعدم كفاءتها في ظل العدد الهائل من الملفات التي يجب مراقبتها.
- صعوبة قياس التهرب الضريبي بالرغم من تعدد المناهج وطرق تقديره.
- 4- رجال نصر، سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي دراسة مقارنة بين الجزائر، تونس والمغرب،**
 ضمن رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات، جامعة حاج لخضر، باتنة، 2013-2014، قام الباحث بمعالجة الإشكالية التالية: ماهو واقع ظاهرة الغش والتهرب الضريبي في دول المغرب العربي وما هي السياسات الناجعة والكفيلة بمكافحتها؟ وتتلخص أهم النتائج التي توصل إليها الباحث في الآتي:
- في الجزائر والمغرب هناك ممارسة واسعة للغش والتهرب في مجال الضرائب غير المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، بينما في تونس هناك شبه استقرار للغش والتهرب بخصوص الضرائب المباشرة وعدم انتشار التهرب في مجال الرسوم على الرقم الأعمال.
- مستوى الوعي الضريبي في تونس جيد، في حين أنه متدني في الجزائر والمغرب.
- ضعف مؤهلات الإدارة الجبائية في الدول الثلاثة
- 5- بلواض الجيلاني، التهرب الضريبي بين فعالية آليات الرقابة وإستراتيجية المكافحة حالة الجزائر خلال الفترة 2001-2011**، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2014-2015. كانت الإشكالية كالتالي: ما هي إستراتيجية الرفع من مستوى الأداء في مكافحة التهرب الضريبي في ظل التطورات الاقتصادية والمالية؟ ومن خلال دراسته توصل إلى جملة من النتائج نذكر منها:

- تميز النظام الضريبي خلال الفترة 2001-2011 بعدم الاستقرار في نصوص قوانين الضرائب والرسوم، بسبب كثرة التغييرات المستمرة لمواده بين التأسيس والإلغاء والتعديل وهو ما عقد وصعب من فهمه سواء من طرف أعوان الضرائب أو المكلفين بالضريبة
- 6- إلياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير بجامعة محمد خيضر بسكرة 2010 - 2011، تم التعرض لثلاث فصول، حيث كان الفصل الأول مخصص للرقابة الجبائية في ظل النظام الضريبي الجزائري والفصل الثاني يتمحور على قدرة التدقيق على دعم الرقابة الجبائية في الجزائر والفصل الثالث الدراسة التطبيقية بمديرية الضرائب لأم البواقي توصل إلى نتائج أهمها:
 - يجب على العون المدقق الاطلاع على الهوية الجبائية للمكلف قبل الخوض في عملية التدقيق المحاسبي بهدف رسم الخطط المتبعة وتحديد مختلف الضرائب والرسوم المناسبة لطبيعة النشاط الممارس والشكل القانوني للمكلف ثم اتباع كل المراحل والخطوات اللازمة.
 - الحرص على تطبيق حق الاطلاع والمعاينة لتساعد الأعوان المدققين على كشف الأخطاء والتجاوزات التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالمكلف بالضريبة.
 - الاطلاع الدائم على القوانين الجبائية مع كل المستجدات المتعلقة بتحيينها عن طريق قوانين المالية أو المراسلات والتعليمات الصادرة من طرف المديرية العامة للضرائب، لتساعد العون المدقق في أداء مهامه وعدم الوقوع في أي نصوص قانونية عدلت أو ألغيت، مما تسبب له تجاوزات في حق المكلف أو في حق الإدارة الجبائية.

المطلب الثاني: نقد الدراسات السابقة

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

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

إلا أن دارستنا لها مساهمة تختلف عن سابقتها فيما يلي:

- ✓ الدراسة تبين الإجراءات التي يتم من خلالها اكتشاف التهرب الضريبي عن طريق مختلف أنواع التدقيق الجبائي.
- ✓ التدقيق الجبائي مرتبط بالحصيلة الضريبية من خلال تبين مساهمة التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

خلاصة الفصل:

نستخلص في الأخير أن التهرب الضريبي قد وضع لأهم عنصر في مالية الدولة، وحائلا دون تحقيق سياستها في شتى المجالات، وبذلك يكون عارضا في مسار التنمية مما يستدعى مكافحة هذه الظاهرة، وذلك بمراعاة مختلف جوانبها وأشكالها، والحيل التي يستعملها المكلف لتخلص من دفع الضريبة، ورغم التحديات يجب على الدولة التصدي لهذه الظاهرة، ولتخفيف من حدتها قام التدقيق الجبائي بدراسة مختلف جوانب المكلف، نلخص أن التدقيق الجبائي يشكل وسيلة فعالة من أجل مكافحة التهرب الضريبي، والإدارة الجبائية تستعمله من أجل معاينة الأخطاء والنقائص وعدم احترام الالتزامات الجبائية من قبل المكلف وردع المكلفين المدلسين بعقوبات جبائية وجنائية بحسب المخالفة.

الفصل الثاني:

دراسة ميدانية بمركز

الضرائب عين الدفلى

تمهيد:

بعد الدراسة التي قمنا بها في الجانب النظري والمتمثل في الفصل الأول الذي من خلاله تعرفنا إلى التدقيق الجبائي والتهرب الضريبي كما تطرقنا إلى الدراسات السابقة.

وجب علينا دعم هذا البحث بفصل ثاني وأخير دراسة حالة تطبيقية لإسقاط مآرضناه في الفصل الأول.

تتمحور هذه الدراسة التطبيقية في كيفية مراقبة ملف لأحد المكلفين بالضريبة الخاضعين، والهدف من دراسة

الملف الجبائي للكشف الثغرات التي يمكن للمكلف الخاضع لعملية التدقيق ان يتخذها للقيام بعمليات التهرب

والغش، وعلى ضوء ذلك تم تقسيم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: الإطار العام لمركز الضرائب عين الدفلى

المبحث الثاني: دراسة حالة بالتدقيق في المحاسبة (التحقيق المحاسبي)

المبحث الثالث: دراسة حالة بالمراقبة المعمقة للوضعية الجبائية الشاملة

المبحث الأول: الإطار العام لمركز الضرائب - عين الدفلى

يعتبر مركز الضرائب مصلحة عملية جديدة للمديرية العامة للضرائب، يهدف إلى ضمان تقديم أحسن خدمة نوعية للمكلفين بالضريبة وذلك من خلال تبسيط وتنسيق وعصرنة الإجراءات

المطلب الأول: ماهية مركز الضرائب - عين الدفلى

أولاً: تعريف مركز الضرائب - عين الدفلى

مركز الضرائب هو مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي مرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب ومركز تسيير موحد يجمع تحت إشراف رئيس مركز كل مهام التسيير والتحصيل والمراقبة والمنازعات التي تتكفل بها المفتشيات والقابضات ومديريات الضرائب الولائية.

بهذا الصدد يتشكل مركز الضرائب الجبائي الوحيد للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصه وهم:

✓ المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الحقيقي ;

✓ المؤسسات غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات والتي يفوق رقم

أعمالها 30.000.000 دج¹.

ثانياً: نشأة مركز الضرائب - عين الدفلى

تأسس المركز الولائي للضرائب ومن بينه مركز الضرائب بعين الدفلى بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-06 المؤرخ في 23 فيفري 1991 المتضمن تنظيم اختصاصات المصالح الخارجية للإدارة الجبائية المعدل والمتمم ويضم هذا المركز أربع مراكز فرعية هي:

✓ المركز الفرعي للتحصيل والتغطية ;

✓ المركز الفرعي للعمليات الجبائية ;

✓ المركز الفرعي للمنازعات ;

✓ المركز الفرعي لرقابة الجبائية ;

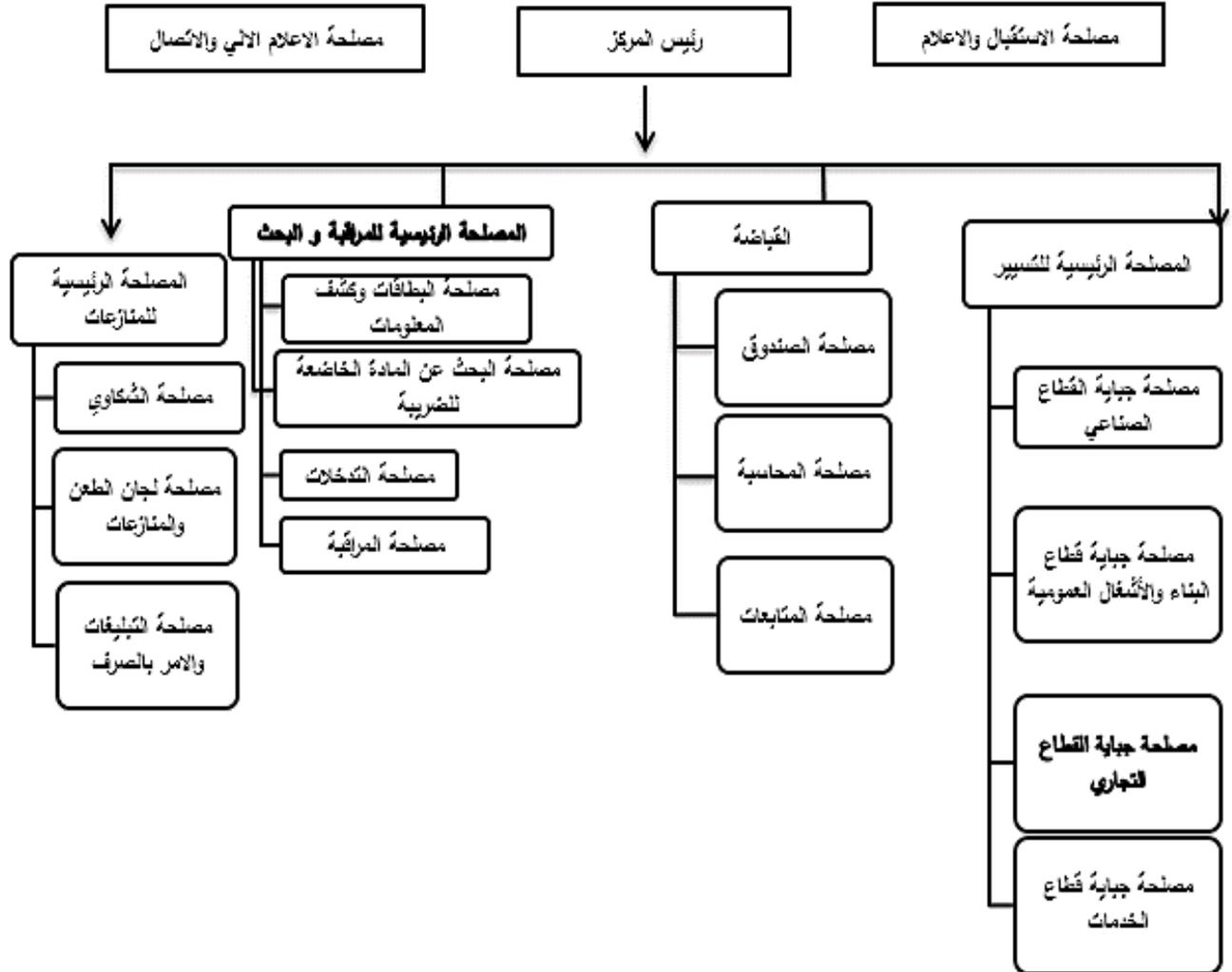
✓ بالإضافة إلى المفتشية والقباضة منها قباضات للتحصيل وقباضات للتسيير.²

¹ - نشرة حول اجراءات مراقبة الضريبة، المديرية العامة للضرائب، مركز الضرائب، الجزائر، 2016،

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب - عين الدفلى ومصالحه

1/ الهيكل التنظيمي: لمركز الضرائب

الشكل رقم :الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب



المصدر: من اعداد الطالبين بناء على معلومات مقدمة من مركز الضرائب -ولاية عين الدفلى

2/ مصالح مركز الضرائب - عين الدفلى

يضم مركز الضرائب المصالح الآتية:

1.2/ المصالح الرئيسية

أ - المصلحة الرئيسية للتسيير: وتكف بالآتي:

- التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب في مجال الوعاء والمراقبة الجبائية ومتابعة الامتيازات الجبائية والدراسة الأولية للاحتياجات ;
- المصادقة على الجداول وسندات و الإيرادات وتقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها، بصفته وكيلًا مفوضًا للمدير الولائي للضرائب ;
- اقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات ;
- إعداد تقارير دورية وتجميع الإحصائيات وإعداد مخططات العمل وتنظيم الأشغال مع المصالح الأخرى مع الحرص على إنسجامها.

▪ تضم هذه المصلحة خمسة (5) مصالح وهي:

- المصلحة المكلفة بجباية القطاع الصناعي ;
- المصلحة المكلفة بجباية قطاع البناء والأشغال العمومية ;
- المصلحة المكلفة بجباية القطاع التجاري ;
- المصلحة المكلفة بجباية قطاع الخدماتي ;
- المصلحة المكلفة بجباية القطاع المهن الحرة.

ب- المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث: وتكف لاسيما بما يلي:

- إنجاز الإجراءات البحث عن المعلومة ومعالجتها وتخزينها وتوزيعها من أجل إستغلالها ;
- اقتراح عمليات مراقبة وإنجازها بعنوان المراجعات في عين المكان والمراقبة على أساس المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب مع إعداد جداول وإحصائيات وحواصل تقييمية دورية.¹
- وتضم هذه المصلحة الرئيسية أربع (4) مصالح وهي كالآتي:

▪ مصلحة البطاقات والمقارنات ;

▪ مصلحة البحث عن المادة الضريبية التي تعمل في شكل فرق ;

▪ مصلحة التدخلات التي تعمل في شكل فرق.

ج- المصلحة الرئيسية للمنازعات: وتكف بمايلي:

- دراسة كل طعن نزاعي أو إعفائي يوجه إلى مركز الضرائب وناتج عن فرض ضرائب أو زيادات أو غرامات أو عقوبات قررها المركز، وكذا طلبات استرجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة ;

1 - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 20، بتاريخ 2009/03/29، ص 20

- متابعة القضايا النزاعية المقدمة إلى الهيئات القضائية.
- وتضم هذه المصالح ثلاث (3) مصالح وهي:
- مصلحة الإحتجاجات ;
- مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية ;
- مصلحة التبليغ والأمر بالدفع.

2.2/ القباضة: وتكلف بالآتي:

- التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان التسديدات التلقائية التي تتم أو الجداول العامة أو الفردية التي تصدر في حقهم وكذا متابعتهم في مجال التحصيل ;
- تنفيذ التدابير المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساري المفعول والمتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة ;
- مسك محاسبة المطابقة لقواعد المحاسبة العامة وتقديم حسابات التسيير المعدة إلى مجلس المحاسبة.

المطلب الثالث: مهام مركز الضرائب - عين الدفلى

ينشط مركز الضرائب في المجالات الآتية:

1/ في مجال الوعاء

- يمسك ويسير الملفات الجبائية للشركات وغيرها من الأشخاص المعنيين بعنوان المداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات ;
- مسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي للإخضاع الضريبي بعنوان الأرباح المهنية ;
- اعداد اقتراحات برامج المكلفين بالضريبة في مختلف المراقبات.

2/ في مجال التحصيل

- التكفل بالجدول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والآتوى ;
- التكفل بالعمليات المادية للدفع والتحصيل وتقدير الأموال النقدية ;
- ضبط الكتابات وتسجيل مركز تسليم القيم.

3/ في مجال الرقابة

- البحث واستغلال المعلومات الجبائية ومراقبة التصريحات ;
- إعادة وتحقيق البرامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها.

4/ في مجال المنازعات

- ✓ دراسة ومعالجة الشكاوي ;
- ✓ متابعة المنازعات الإدارية والقضائية ;
- ✓ استرداد الرسوم على القيمة المضافة.

5/ في مجال الاستقبال والإعلام

- ✓ ضمان مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة ;
- ✓ التكفل بالإجراءات الإدارية الخاصة بالوعاء لاسيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات وتعديل قوانينها الأساسية ;
- ✓ تنظيم وتسيير المواعد ;
- ✓ نشر المعلومات والمطبوعات لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لإختصاص مركز الضرائب¹.

المبحث الثاني: دراسة حالة في التدقيق المحاسبي

بناء على المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، يمكن للإدارة الجبائية أن بالتدقيق في محاسبة المكلفين بالضرائب للسنوات الغير متقدمة، وقبل القيام بهذه العملية يضبط برنامج خاص بالمكلفين الذين سيتم التدقيق في محاسبتهم وموافقة الإدارة المركزية حيث يتم ضبط البرنامج النهائي المطلوب تنفيذه من طرف المصالح المختصة(مركز الضرائب)، إلا أن تنفيذ هذا البرنامج لا يتم إلا وفق إجراءات جبائية محددة وفقا للمادة المذكورة أعلاه التي من خلالها نبدأ فورا في إجراء التدقيق

المطلب الأول: الرقابة على الوثائق

تتم هذه الرقابة على مستوى مفتشية الضرائب حيث يقوم المدقق برقابة شكلية على الوثائق من خلال الخطوات التالية يقوم بها مفتش الضرائب لرقابة هذا الملف.

أولاً: التعريف بطبيعة ونشاط المكلف محل الرقابة

على المدقق معرفة المعلومات المتعلقة بالمكلف المعني والمعلومات المتمثلة في:

- ✓ المكلف المعني المؤسسة XXXXX شخص معنوي،
- ✓ طبيعة ونوع نشاط يتمثل في أشغال بناء،
- ✓ رقم الأعمال المصرح هب خلال سنة 2020 هو: 7.000.000 دج

ثانياً: الإجراءات المتخذة لمراقبة ملف المكلف المعني

بعد أن تمت برمجة ملف المعني للمراقبة، سنتعرض في الآتي إلى مراحل عملي الرقابة الجبائية على الوثائق وكيف تمت المعالجة:

1/ مرحلة فحص الملفات:

- ✓ قيام المكلف المعني بتقديم التصريحات الجبائية الشهرية G50 من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم التقيق فيه في رقم الأعمال،
- ✓ بعد ذلك قيام القباضة بإرسال كل التصريحات الخاضة بالمكلفين لمفتشية الضرائب لمباشرة أعمال الرقابة الجبائية لبرنامج مصادق عليه من طرف مصالح مديرية الضرائب بالولاية،

1 - نشرة إجراءات مراقبة الضريبة، مرجع سبق ذكره.

✓ ومن خلال ذلك سيتم دراسة واقع عملي للرقابة الجبائية وهذا بتفحص ملف هذه المؤسسة المتمثلة في مؤسسة ذات شخص معنوي (X)، نشاطها يتمثل في النشاك المذكور أعلاه،
✓ إرسال إشعار بالتدقيق على الوثائق للمكلف بالضريبة المتضمن بالمعلومات الخاصة بالمكلف.

1-1/ يقوم المدقق برقابة شكلية للملف الجبائي

تعتبر مرحلة تمهيدية للرقابة حيث يتأكد المدقق من:

✓ هوية وعنوان المكلف بالضريبة،
✓ ينظر المدقق ويراقب الأخطاء المادية الموجودة في التصريحات الجبائية الشهرية والسنوية،
✓ التدقيق في معدل الضريبة المفروضة عليه والرسوم،
✓ التدقيق في الحسابات المثبتة بالميزانية الجبائية السنوية،
✓ مقارنة التصريحات الجبائية مع الوثائق والمعلومات التي بحوزة المصلحة (كشوف شراء، كشوف المخالصة)،

✓ مراقبة التصريحات الجبائية ومقارنتها بالمحاضر المعاينة المحررة بعين المكان،
✓ في نهاية هذه الرقابة يعلم مفتش الضرائب المكلف المعني بالأخطاء والإغفالات الموجودة في تصريحاته بواسطة C2 أي:

- طلب تبرير الأخطاء،
- طلب توضيح.

في حالة عدم تقديم التوضيحات والإثباتات القانونية في الآجال المحددة في المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية والمتمثلة في 30 يوم فإن اقتراحات التسوية الجبائية ستأخذ بعين الاعتبار وسيتم تثبيتها كما يتم تبليغ المكلف مرة ثانية بواسطة تبليغ نهائي C4.

في حالة عدم وجود أخطاء يتم التخلي عن الملف الجبائي، أما في حالة وجود أخطاء جسيمة أي أخطاء كبيرة يتم اقتراح المكلف لتدقيق المعقدة أو لتدقيق المحاسبي
يهدف هذا التدقيق إلى التصحيح الأخطاء المادية المحتملة والمثبتة على التصريحات.

2-1/ الرقابة الشكلية لا تتطلب الوثائق أما الرقابة على الوثائق فيطلب فيها من المكلف إحضار الوثائق والسجلات اللازمة مثل:

- إحضار الكشف البنكي لمعرفة رقم الأعمال،
- فواتير الشراء للتدقيق في كل المشتريات .

حيث تكون رقابة شاملة وتتم على مستوى ومحتوى ومضمون التصريحات الجبائية المقدمة.
ومن خلال مراقبة ملف مراقبة عامة وجد أن المكلف المعني واقع في بعض الإغفالات من خلال المؤشرات التالية:

- غياب بعض فواتير مشتريات،

• تملص وإخفاء الضريبة وذلك لإكتشاف المكلف أنه متهرب ضريبيا وذلك بعد وصول فاتورة شراء وقدر المبلغ 3.500.000 دج.

2/ إرسال التبليغ C2 طلب معلومات

في نهاية السنة قام أعوان لمفتشية الضرائب بإرسال إشعار بالتبليغ طلب معلومات المكلف بالضريبة على تقديم فواتير الشراء

للمكلف مهلة 30 يوم لتحضير وثائقه، وبدون ذكر التفاصيل التفاصيل الدقيقة الخاصة بعملية التدقيق.

3/ نتائج التدقيق

1-3/ تشكيل رقم العمال:

رقم الأعمال = المشتريات × هامش الربح

رقم الأعمال = $3500000 \times 25\% = 875000$ دج

إذا المبلغ الخاضع للضريبة = $3500000 + 875000 = 4375000$ دج

2-3/ التسوية الجبائية:

- حساب الرسم على القيمة TVA بنسبة 17%.

$4375000 \times 17\% = 740690$ دج

- حساب الضريبة على النشاط المهني TAP حيث تخضع الشركة للضريبة على مجموع المبيعات المحققة وحسب ماتنص عليه المادتان 23، 21 من قانون الرسم على رقم الأعمال فيما يخص الضرائب المباشرة أنهم خاضعون لرسم النشاط المهني بنسبة 2%.

$4275000 \times 2\% = 87500$ دج.

- تخضع كذلك الشركة إلى الضريبة على أرباح الشركات IBS فيما يخص الأنشطة المحققة بنسبة 25%

$435000 \times 25\% = 109375$ دج.

- مداخيل الشركاء فإنهم خاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي IRG بنسبة 10%.

$3281250 = 1093750 - 4375000$

$3281250 \times 10\% = 328125$.

حساب الغرامات المالية:

إذا كان هناك فرق يبين ما هو مصرح به وما وجده المدقق، يكون هناك تغريم مباشرة حسب السلم التالي:

- المبلغ أقل من 50000 دج أو يساويه 10%،

- المبلغ ما بين 50000 دج و 200000 أو يساويه 15%،

- المبلغ أكثر من 200000 دج 25%.

الجدول رقم(01): حساب الغرامات المالية

الغرامة	المعدل	المبلغ	الحقوق المتملص منها
185172.5 دج	%25	740690 دج	حق الرسم على القيمة المضافة
13125 دج	%15	87500 دج	حق الرسم على النشاط المهني
273427.5 دج	%25	1093750 دج	حق الضريبة على أرباح الشركات
82031.25 دج	%25	328125 دج	حق الضريبة على الدخل الإجمالي
450615		2250065 دج	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معلومات مقدمة من طرف مصلحة البحث والمراقبة بمركز الضرائب

وبالتالي مجموع المبلغ الواجب دفعه لمصلحة الضرائب هو: 2700680 دج

$$2700680 = (450615 + 2250065) \text{ دج}$$

4/ التبليغ بالنتائج التدقيق:

تم إرسال التبليغ بواسطة C4 تتضمن نتائج التدقيق التي توصل إليها أعوان المفتشية، وذلك خلال المدة القانونية 30 يوم لم يتم الإجابة من طرف المكلف بالضريبة وذلك يعتبر قبول ضمني لنتائج حيث تبقى الأسس فرض الضريبة على حالها.

5/ التبليغ النهائي:

قام العون بتسليم التبليغ النهائي الورد الفردي والمتضمن النتائج التي توصل إليها، وذلك تبعا للتبليغ السابق:

- تم إبقاء نفس الأسس التي وردت،
- إرسال نسخة عن هذا الورد إلى المديرية الولائية للضرائب،
- إرسال الإشعار للمكلف لدفع المستحقات في القباضة.

المطلب الثاني: التدقيق في المحاسبة

أولاً: المرحلة التحضيرية

الإجراءات التحضيرية هي أولى الأشغال التي يقوم بها العون المدقق قبل أن يبدأ عمله، والتي تنحصر في الحصول على المعلومات والتوضيحات المعتبرة من مختلف المصادر حيث يقوم المدقق بـ:

- ✓ سحب الملف الجبائي من مفتشية الضرائب المسيرة للملف مقابل وصل استلام بعد التحرير طلب السحب وهذا بغرض دراسة الملف مع استغلال المعلومات والوثائق الموجودة فيه،
- ✓ التعرف على الهوية الجبائية للمكلف بالضريبة حيث الملف المسحوب هويته متمثلة في (مؤسسة تمارس بيع مواد بالجملة، شخص معنوي).

ثانياً: المرحلة التمهيدية

✓ بعد الإطلاع على الهوية الجبائية للمكلف بالضريبة والمعطيات السابقة، قم المدقق بالإجراءات التمهيدية التالية:

- هوية المكلف بالضريبة،
- السنوات المدقق فيها،
- جميع الرسوم والضرائب الخاضع لها،
- نشاط الذي يمارسه،
- اليوم والساعة التي يتم فيها التدخل،
- المعلومات الخاصة بالشخص والمعلومات التي يتم فيها التدقيق فيها،
- الوثائق التي يتم التدقيق فيها،
- أسماء الأشخاص الذين يقومون بعملية،
- المدة وهي عشرة أيام.

✓ يتم ارسال إشعار الأشعار عن طريق البريد مع إعلامه بالمدة التي يمنحها له القانون وهي (10) عشرة أيام، وبإمكان المكلف بالضريبة الاستعانة بوكيل أو مستشار قانوني له من اختياره، وعلى المكلف خلال هذه الأيام تجهيز الوثائق والدفاتر المحاسبية المطلوبة للتدقيق فيها،

✓ يمكن أن تكون هناك رقابة مفاجأة إذ يمنح القانون في إطار التدقيقات المحاسبية التدخلات المفاجأة في المؤسسة، حيث يسلم الإشعار يوم التدقيق،

✓ بعدة الإنتهاء من المدة القانونية من التبليغ الإشعار بالتدقيق ينتقل العنوان المدققان إلى مقر المكلف ولهذا الأخير الحق في إطلاع على المحاسبة في الشكل فقط،

✓ إتفاق المكلف مع المدقق على مكان دراسة محاسبة وذلك يكون من اختيار المكلف بالضريبة، وتكون قراءة المحاسبة في عين المكان أو الإدارة وهذه الأخيرة تكون عن طريق رسالة موصى عليها،

✓ بداية التدقيق الفعلي وذلك إعطار اختيار المكلف دراسة محاسبته

ثالثا: المرحلة الميدانية

➤ بعد إنتهاء المدة ارقانونية من تبليغ الإشعار بالتدقيق انتقل العنوان المدققان إلى مقر المكلف بالضريبة سيتم الإتفاق على مكان دراسة محاسبته،

➤ بعد قيام العون المدقق بالإجراءات التمهيدية وجمع المعلومات لمباشرة مهامه، في الفحص والتدقيق في الملف الجبائي والدفاتر والوثائق المحاسبية حيث يقوم بـ:

- فحص مختلف الوثائق والتصريحات التي يضمنها الملف الجبائي،

- فحص وثيقة التصريحات الشهرية G50 التي تعتبر وثيقة ملخصة لتصريحات المقدمة من طرف الكلف، خاصة منها متابعة رقم الأعمال الخاضع ورقم الأعمال المعفي من الرسوم المتعلقة به كالرسم على النشاط المهني TAP والرسم على القيمة المضافة TVA.

➤ تقديم المكلف للمدقق الوثائق المحاسبية التالية:

- سجل مركزي مؤشر ومؤرخ في 09/07/2018 تحت رقم 148-2018،
- سجل الجرد مؤشر ومؤرخ في 09/07/2018 تحت رقم 148-2018،
- دفتر الأجرة مؤشر ومؤرخ في 09/07/2018 تحت رقم 148-2018،
- فواتير الشراء والبيع والكشف البنكي،
- تصريحات الضمان الإجتماعي.
- وبعد فحص الكشوفات وجميع البيانات الازمة وجد المدقق عدة تجاوزات وإغفالات أهمها:
- وجدت بعض الأخطاء المادية في بعض فواتير الشراء،
- فواتير مرفوضة في الشكل في جميع السنوات المدقق فيها وذلك من خلال الختم،
- تصريحات النشاط الممارس لسنة 2018 ولسنة 2020 ناقص غير مقرب للحقيقة،
- إخفاء بعض المشتريات لسنة المدقق فيها،
- ومن خلال ماسبق تم قبول المحاسبة في الشكل والمضمون مع بعض الاختلالات.

رابعاً: نتائج التدقيق

• تحديد الأسس الخاضعة:

1/تقويم رقم الأعمال:

إن تقويم رقم الأعمال تم إدماج الفوارق المشتريات المطبقة عليها هامش ربح قدره 20% باعتبارها مشتريات

تم التدليس بها كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم(2): تقويم رقم الأعمال

السنوات	2018	2019	2020	2021
مشتريات مصرحة	72516520	62362976	48108614	12473614
مشتريات مقومة	71829795	58081600	45830620	12353500
فارق في المشتريات	686455	4281376	2277994	120114
معدل هامش الخام	1.2	1.2	1.2	1.2
فارق رقم الأعمال	823746	5137651	2733592	144136
رقم الأعمال المصرح به	81262370	60143900	50963671	13835918
رقم الأعمال المقوم	82086116	65281551	53697263	13980054

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معلومات مقدمة من طرف مصلحة البحث والمراقبة بمركز الضرائب.

2/ تقويم الوضعية الجبائية فيما يخص الرسم على المشتريات

جدول رقم(03): تسوية الرسم على المشتريات

السنوات	2018	2019	2020	2021
رسوم مقومة	12864260	10093667	7132417	2100000
رسوم مسترجعة	12959630	10093667	7237103	2100000
رسوم مدمجة	95370	لاشيئ	104686	لاشيئ

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معلومات مقدمة من طرف مصلحة البحث والمراقبة بمركز الضرائب.

سنة 2019 و 2021 الرسوم المقومة من طرف المصلحة أو الإدارة هي نفسها الرسوم المسترجعة من طرف

المكلف كانت مقبولة "لاشيئ" يعني صحة القوانين المصرح بها.

أما فيما يخص سنة 2018 و 2020 هناك رسوم سيتم إدماجها وهي حاصلة ما بين المبلغ الإجمالي المقوم

والمسترجع وذلك بناء على رفض الفواتير من حيث الشكل:

- كل الأخطاء مادية،
- المعلومات الخاصة بالختم الفاتورة أي لا تتناسب مع الفاتورة،
- فواتير وهمية غير مقيدة.

3/ تسوية الرسم على القيمة المضافةTVA:

جدول رقم (4): تسوية الرسم على القيمة المضافة

السنوات	2018	2019	2020	2021
رقم الأعمال المقوم	82086116	65281551	53697263	13980054
رقم الأعمال المصرح	81262370	60143900	50963671	13835918
الفارق	823746	5137651	2733592	144136
TVA حقوق	140036	873400	464710	24503

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معلومات مقدمة من طرف مصلحة بحث والمراقبة بمركز الضرائب.

4/ تسوية الرسم على النشاط المهنيTAP:

إن أرقام الأعمال التي تم إخضاعها للرسم على النشاط المهني TAP هي نفسها التي يتم إخضاعها للرسم على القيمة المضافة TVA.

جدول رقم(5): تسوية الرسم على النشاط المهني

السنوات	2018	2019	2020	2021
رقم الأعمال المقوم	82086116	65281551	53697263	13980054
رقم الأعمال المصرح	81262370	60143900	50963671	13835918
الفارق	823746	5137651	2733592	144136
TAP	16474	102753	54671	2882

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معلومات مقدمة من طرف مصلحة بحث والمراقبة بمركز الضرائب.

❖ تحديد أسس الدخل الخاضع

1/ حساب قاعدة الدخل الخاضع للضريبة:

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

التالي:

جدول رقم(6): تقويم الدخل الخاضع للضريبة

السنوات	2018	2019	2020	2021
دخل مصرح به	2748740	3049244	1651719	451001
إدماج 20% من قانون رقم الأعمال جديد	164749	1027530	546718	28827
TAP	16474	102753	54671	2882
مجموع الإدماجات	2897015	3974021	2143766	476946
الدخل المقوم	5645755	7023265	3795485	927947

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معلومات مقدمة من طرف مصلحة البحث والمراقبة بمركز الضرائب.

ضريبة على أرباح الشركات:

حساب الضريبة على أرباح الشركات (باعتبار الشخص معنوي)، والجدول التالي يوضح الوضعية الجبائية

للمكلف بالضريبة في هذا المجال:

جدول رقم(07): الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة على أرباح الشركات.

السنوات	2018	2019	2020	2021
الفارق الخاضع للضريبة	2897015	3974021	2143766	476946
معدل الربح IBS	25%	25%	23%	26%
حق الضريبة IBS	724253.75	993505.25	493066.18	124005.96

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معلومات مقدمة من طرف مصلحة بحث والمراقبة بمركز الضرائب.

1-1/ ضريبة على الدخل الإجمالي:

العلاقة التالية توضح كيفية إيجاد الدخل الصافي الخاضع:

(فارق الخاضع - حق الضريبة IBS) $\times 10\%$ = الضريبة على الدخل الإجمالي.

جدول التالي يوضح الوضعية الجبائية للمكلف:

جدول رقم(08): الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة IRG

السنوات	2018	2019	2020	2021
الفارق الخاضع	2897015	3974021	2143766	476946
حسم الضريبة على أرباح الشركات IBS	724253.25	993505.25	493066.18	124005.96
الدخل الخاضع	2172761.25	2980515.75	1650699.82	352940.04
معدل الضريبة IRG	%10	%10	%10	%10
الضريبة على الدخل الإجمالي	217276.125	298051.575	165069.982	35294.004

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معلومات مقدمة من طرف مصلحة بحث والمراقبة بمركز الضرائب.

2-1/ حساب جباية الأجر:

بعد فرز التصريحات المتعلقة بكتلة الأجر منها تصريح(301 مكرر) تم تحديد كتلة الأجر الخاضعة وعليه فإن الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة فيما يخص جباية الأجر على النحو التالي:

جدول رقم(09): الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة جباية الأجر .

السنوات	2018	2019	2020	2021
أجر مقومة	573300	226580	612430	696150
أجر مصرحة	573300	226580	612430	696150
الفارق	لاشيئ	لاشيئ	لاشيئ	لاشيئ
حق الضريبة على دخل الأجراء	لاشيئ	لاشيئ	لاشيئ	لاشيئ

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معلومات مقدمة من طرف مصلحة بحث والمراقبة بمركز الضرائب.

كتلة الأجر التي التصريح بها من طرف المكلف هي نفسها التي تم تقييمها من طرف المصلحة.

ملاحظة: الفوارق التي تم ضبطها من طرف المدققين حيث أن جميع الحقوق سيتم إتباعها بغرامات تأخير

وفقا لقوانين وتشريعات المعمول بها.

❖ حساب الغرامات

إذا كان هناك فرق بين ما هو مصرح به وما وجدته المدقق، يكون هناك تغريم مباشر حسب السلم المذكور

أعلاه.

جداول التالية توضح حساب الغرامات:

جدول رقم (10) : غرامة الرسم على المشتريات

السنوات	2018	2019	2020	2021
حقوق الرسم على المشتريات	95370	لاشيئ	104686	لاشيئ
المعدل	%15	-	%15	-
الغرامة	14305.5	-	15702.9	-
الحق الواجب دفعه	109675.5	-	120388.9	-

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معلومات مقدمة من طرف مصلحة بحث والمراقبة بمركز الضرائب.

الجدول رقم(11): غرامة الرسم على القيمة المضافة

السنوات	2018	2019	2020	2021
حق الرسم على القيمة المضافة	140036	873400	464710	24503
المعدل	%15	%25	%25	%10
الغرامة	21005.4	218350	116177	2450.3
الحق الواجب دفعه	161041.4	1091750	580887.5	26953.3

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معلومات مقدمة من طرف مصلحة بحث والمراقبة بمركز الضرائب.

الجدول رقم (12): غرامة الرسم على النشاط المهني

السنوات	2018	2019	2020	2021
حق الرسم على النشاط المهني	16474.92	102753.02	54671	2882
المعدل	%10	%15	%15	%10
الغرامة	1647.492	15412.953	8200.65	288.2
الحق الواجب دفعه	18122.412	118165.973	62871.65	3170.2

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معلومات مقدمة من طرف مصلحة بحث والمراقبة بمركز الضرائب.

الجدول رقم (13): غرامة الضريبة على أرباح الشركات

السنوات	2018	2019	2020	2021
حق الضريبة على أرباح الشركات	724253.75	993505.25	493066.18	124005.96
المعدل	%25	%25	%25	%15
الغرامة	181063.4375	248376.3125	123266.545	18600.894
الحق الواجب دفعه	905317.1875	1241881.5625	616332.725	142606.854

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معلومات مقدمة من طرف مصلحة بحث والمراقبة بمركز الضرائب.

جدول رقم (14): غرامة الضريبة على الدخل الإجمالي

السنوات	2018	2019	2020	2021
حق الضريبة على الدخل الإجمالي	217276.125	298051.575	165069.982	35294.004
المعدل	%25	%25	%15	%10
الغرامة	54319.03125	74512.89375	24760.4973	3529.4004
الحق الواجب دفعه	271595.15625	189830.4793	189830.4793	38823.4004

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معلومات مقدمة من طرف مصلحة بحث والمراقبة بمركز الضرائب.

خامسا: التبليغ بنتائج التدقيق

على العون المدقق تبليغ المكلف بالنتائج للسنوات المدقق فيها وذلك من خلال تقديم اشعار بالتقويم برسالة موصى عليها بحيث يتم تبليغه من خلال غشعار بالحق في تحديد جلسة عمل كما له الحق في إحضار مستشار يكون من إختياره وكذلك يتم تبليغه بالمدة القانونية للرد والتي لا تتجاوز 40 يوم، يظهر فيها جميع التبريرات المتعلقة بالنقاط المحتج عليها.

سادسا: التبليغ النهائي

بعد الرد المكلف بالضريبة على التقويم الأولي، وكانت موافقته على النتائج التي توصل لها من طرف المدقق، قام العون بتسليم التبليغ النهائي والمتضمن أهم الملاحظات والنتائج بعد فحص عميق وذلك تبعا للتبليغ الإبتدائي حيث:

- تم الإبقاء على نفس الأسس التي وردت في التبليغ النهائي،
- إرسال النتائج إلى قباضة الضرائب للحصول

يعتبر التدقيق المحاسبي أهم طريقة يعتمد عليها المراقب الجبائي إلا أن هناك بعض الحالات يقضي فيها هذا النوع إلى نتائج رغم بروز مظاهر التهرب والغش الضريبي، ومن خلال ماسبق سنتطرق إلى المراقبة المعمقة للوضعية الجبائية الشاملة.

المطلب الثالث: دراسة حالة خاصة بالتدقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة

يختلف التدقيق المعمق عن التدقيق المحاسبي من حيث أنه يختص فقط بالأشخاص الطبيعيين، وبالتالي فإن الضريبة الوحيدة محل التدقيق هي الضريبة على الدخل الإجمالي و قد سمحت لنا الزيارات الميدانية التي قمنا بها على مستوى مركز الضرائب للمراقبة الجبائية بعين الدفلى على الإطلاع على مهام هذه المصلحة والإجراءات التي تقوم بها من أجل محاربة ظاهرة التهرب والغش الضريبي من خلال عملية التدقيق المعمق، وقد تعرضنا من خلال ذلك للمراقبة المعمقة لبعض المكلفين حيث تمت دراسة إحداها على النحو التالي:

تمت برمجت أحد المكلفين بالضريبة وهو:

- تاجر بولاية عين الدفلى،
- حيث يخضع لعملية المراقبة لسنوات التالية: 2016-2017-2018-2019.

أولاً: الإجراءات العملية الأولية

• تم سحب الملف الجبائي الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي IRG من قبل مفتشية الضرائب بالروينة،

- تم الإطلاع على الملف فيما يخص تصريحات الضريبة على الدخل الإجمالي،
- تم إرسال إشعار بالتدقيق إلى المكلف مرفوق بميثاق المكلف بالضريبة.

يتضمن هذا الإشعار تحديد السنوات الخاضعة للمراقبة، مع منح المكلف مدة 15 يوماً على الأقل مع إمكانية الإستعانة بمستشار أو وكيل، وبعد انقضاء المدة الزمنية المحددة يقوم المراقب رفقة رئيس الفرقة بقاء اولي مع المكلف، حيث يتضمن هذا اللقاء على مايلي

✓ الاطلاع والتحاور حول الوضعية الجبائية والمعيشية للمكلف أي يتم عقد محضر معه يتم إقناعه في البحث عن المصاريف اليومية والمناسبات،

✓ الاطلاع على جميع الوثائق الموجودة في حوزة المكلف،

✓ الاطلاع على موقع المكلف، وممتلكاته الشخصية.

تعتمد عملية المراقبة على التحريات عبر مختلف المؤسسات التي يمكن أن تكون لها علاقة مع المكلف وكذا مراسلة مختلف الهيئات المالية، وأهم هذه الهيئات:

- المؤسسات المالية (البنوك، البريد)،
- شركات التأمين،

- مصلحة البطاقات الرمادية على مستوى الولاية،
- مديرية سونلغاز وشركة المياه،
- المحافظات العقارية.

كما يحق للمراقب استدعاء المكلف بالضريبة، كلما دعت الضرورة لذلك، بغرض الاستفسار أو طلب وثيقة جديدة كما يمكن للمكلف الاستعانة بمستشار أو خبير من اختياره.

ثانيا: المعلومات الخاصة بالمكلف بالضريبة لتحديد الدخل الخاضع.

بعد انقضاء المدة الزمنية التي يراها المراقب كافية بحيث تكون نسبة المعلومات المتحصل عليها كبيرة وتسمح للمراقب بمعرفة مجمل مصادر إيرادات المكلف بالضريبة ومختلف تكاليفه، يقوم المراقب بالمقارنة بينهما واعتمد في تحديد الدخل الخاضع للضريبة وفق هذا التدقيق بإتباع عملية حصر أو تقويم جميع المصاريف الشخصية المنجزة خلال السنوات المدقق فيها، وقد كانت المعلومات المتحصل عليها خلال دراسة حالة هذا الملف على النحو الآتي:

❖ المداخل المصرح بها:

- سنة 2016 1000000 دج،
- سنة 2017 2000000 دج،
- سنة 2018 1500000 دج،
- سنة 2019 3000000 دج،
- باع المكلف سيارة من نوع TOYOTA بقيمة 2000000 د خلال سنة 2016 ،
- قام المكلف ببيع محل تجاري بقيمة 3200000 دج حسب عقد محرر من طرف موثق معتمد خلال سنة 2017 ،
- يملك المكلف شهادة العضوية في جيش التحرير الوطني حيث يتقاضاها شهريا ما قيمته 20000 دج،
- كذلك قام ببيع سيارة من نوع SYMBOL بقيمة 1200000 دج.

❖ المصاريف:

● مصاريف على الشراء

- في سنة 2016 اشترى سكن بقيمة 75000000 دج حسب عقد محرر من طرف موثق معتمد،
- في سنة 2017 اشترى قطعة أرض مساحتها 08 آر بقيمة 7000000 دج وفق عقد محرر من طرف موثق معتمد،

- وكذلك إشتري المكلف أرض مساحتها 05 آر بقيمة 8000000 دج وذلك خلال سنة 2019 وفق عقد محرر من طرف موثق معتمد،

- شراء بناية طور الإنجاز 10000000 دج خلال سنة 2018 حسب عقد محرر من طرف موثق معتمد .

• **مصاريف على:**

- قام المكلف بالحج خلال سنة 2016 وسنة 2018 فكانت المصاريف 500000 دج في كل عام،

- قام المكلف بتأدية عمرة خلال سنة 2017 بقيمة 200000 دج،

- قام المكلف بالسفر خارج البلاد سنة 2017 بقيمة 2000000 دج،

- مصاريف الغاز والكهرباء حيث بلغت المصاريف خلال سنة 2016 و 2018 بقيمة 20000، وخلال سنة 2018 فكانت 25000 دج، وسنة 2019 كانت قيمتها 30000 دج وذلك وفق الفواتير المحررة،

- مصاريف الهاتف بلغت خلال سنة 2016 بقيمة 18000 دج، سنة 2017 بقيمة 15000 دج، سنة 2018 بقيمة 25000 دج، سنة 2019 بقيمة 10000 دج وذلك من خلال الفواتير المحررة.

• **مصاريف المعيشية واليومية:**

- من خلال المحضر الذي قام به المدقق مع المكلف حيث صرح هذا الأخير بالمصاريف اليومية فكانت: خلال سنة 2016 و 2019 بلغت المصاريف اليومية 300000 دج، وسنة 2017 بقيمة 35000 دج وسنة 2018 بلغت 250000 دج

- أما مصاريف المناسبات فكانت خلال سنة 2016 بلغت 150000 دج، وسنة 2017 بقيمة 35000 دج، سنة 2018 كانت 180000 دج، وسنة 2019 كانت 300000 دج.

ثالثا: نتائج التدقيق

بعد الفحص الدقيق للملف الجبائي والتحصيل على المعلومات الخاصة بنشاط المكلف ومسار حياته وتكاليفه الشخصية والعائلية يقوم المراقب بعملية مقارنة بين مداخل المكلف ومصاريفه، وذلك من أجل اكتشاف المبالغ المخفية والتعرف على مصادرها، ومما سبق يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم(15): جدول الموازنة بين المصادر والاستخدامات

2019	2018	2017	2016	السنوات
				المصادر:
3000000	1500000	2000000	1000000	الدخل الخاضع المصرح به
لاشيئ	لاشيئ	لاشيئ	2000000	بيع TOYOTA سيارة
لاشيئ	لاشيئ	7000000	لاشيئ	بيع المكلف محل تجاري
20000	20000	20000	20000	منحة العضوية
1200000	لاشيئ	لاشيئ	لاشيئ	بيع SYMBOL سيارة من نوع
4220000	1520000	9020000	3020000	مجموع المصادر
				المستخدمات:
لاشيئ	لاشيئ	لاشيئ	75000000	مصاريف على المشتريات - 1 شراء سكن جاهز
8000000	لاشيئ	7000000	لاشيئ	شراء قطعة أرض
لاشيئ	10000000	لاشيئ	لاشيئ	شراء بناية طور الإنجاز
لاشيئ	50000	لاشيئ	50000	مصاريف على - 2 مصاريف الحج
لاشيئ	لاشيئ	200000	لاشيئ	مصاريف العمرة
لاشيئ	لاشيئ	200000	لاشيئ	تأشيرة السفر
لاشيئ	لاشيئ	2000000	لاشيئ	الغاز والكهرباء
30000	25000	20000	20000	مصاريف الهاتف
10000	25000	15000	18000	مصاريف المعيشية - 3 مصاريف يومية
				مصاريف مناسبات

300000	250000	350000	300000	الضريبة على الدخل المصرح -4 به IRG
300000	180000	250000	150000	
918000	393000	568000	240000	
9558000	11373000	10403000	8720000	مجموع المستخدمات

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معلومات مقدمة من طرف مصلحة بحث والمراقبة بمركز الضرائب.

تم حساب الضريبة على الدخل المصرح به كما في الجدول وفق السلم التالي:

جدول رقم (16): شرائح IRG

النسبة	المبلغ
0%	أقل من 120000
20%	من 12000 إلى 360000
30%	من 360000 إلى 1440000
35%	أكثر من 1440000

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معلومات مقدمة من طرف مصلحة بحث والمراقبة بمركز الضرائب.

من خلال جدول الموازنة نلاحظ أن مجموع الاستخدمات للسنوات المدقق فيها كان اثر من مجموع المصادر حيث وبناء على المعادلة التالية:

$$\text{مجموع المصادر} - \text{مجموع الاستخدمات} = \text{الفارق}$$

نستنتج ثلاث حالات:

الفارق موجب: أي الاستخدمات أقل من المصادر معناه:

1- إما المدقق لم يتم ببحث دقيق في مختلف المصاريف الشخصي،

2- تظر الادارة الجبائية إلى إضافة الفارق في السنة الثانية.

الفارق يساوي صفر: معناه مصاريف مقومة تعادل دخلا غطي جميع هذه المصاريف المقومة.

الفارق سالب: معناه أن المصادر المقومة لم تغطي مجموع الاستخدمات المقومة والفارق هو عبارة عن دخل غير مصرح به ويتم إضافته، وهذه الحالة كانت في المثال السابق.

جدول الموالي يوضح الوضعية الجبائية فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي:

جدول رقم (17): الوضعية الجبائية فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي

السنوات	2016	2017	2018	2019
دخل مصرح به	1000000	2000000	1500000	3000000
الفارق الخاضع	5700000	1383000	9853000	5338000
الدخل المقوم	6700000	3383000	1153500	8338000

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معلومات مقدمة من طرف مصلحة بحث والمراقبة بمركز الضرائب.

حساب الضريبة:

جدول الموالي يبين لنا الفارق الواجب دفعه حيث يتم حساب الضريبة على الدخل المقوم ونطرح منها الضريبة المسددة من الدخل المصرح به.

جدول رقم(18): فارق الواجب دفعه

السنوات	2016	2017	2018	2019
الدخل المقوم	6700000	3383000	11353000	8338000
حقوق الواجب دفعها	2213000	1052050	3841550	2786300
حقوق المسددة	240000	568000	393000	918000
فارق واجب دفعها	1973000	484050	3448550	1868300

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معلومات مقدمة من طرف مصلحة بحث والمراقبة بمركز الضرائب.

ملاحظة: إن الفوارق الخاضعة التي تم ضبطها من طرف المدققين حيث أن جميع الحقوق سيتم إتباعها

بغرامات التأخير وفقا لقوانين وتشريعات المعمول بها.

جدول الموالي يبين كيفية حساب الغرامات المالية:

جدول رقم(19): حساب الغرامات المالية

السنوات	2016	2017	2018	2019
الفارق الواجب دفعه	1973000	484050	3448550	186800
المعدل	%25	%25	%25	%25
حق الغرامة	493250	121012	862137	467075
الحق الواجب دفعه	2466250	605062	4310687	653875

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معلومات مقدمة من طرف مصلحة بحث والمراقبة بمركز الضرائب.

رابعاً: التبليغ الأولي بالنتائج

قيام المدقق بإرسال الإشعار بالتقويم للمكلف والمتضمن جميع النتائج التي تم التوصل لها من طرفه، حيث يتم منحه مدة لا تتجاوز 40 يوم ويمكن للمكلف إحضار مستشار قانوني والوثائق التبريرية اللازمة في حال لم يوافق على النتائج التي توصل لها المدقق، كما يمكن للمكلف تحديد جلسة عمل لمناقشة النتائج. وفي حالة عدم الرد في الأجل المحدد يعد ذلك بمثابة قبول ضمني وبالتالي تبقى الأسس المعدلة من المراقب على حالها وتعتبر أساساً لفرض الضريبة.

خامساً: التبليغ النهائي

يقوم المراقب بإعداد التقرير النهائي لعملية التدقيق وذلك لعد نهاية المدة القانونية للإشعار بالتقويم، في هذه الحالة قام المكلف بالرد وكان ذلك بالموافقة على النتائج وبالتالي تبقى الأسس المعدلة من طرف المدقق كما هي في التبليغ الأولي، ويتم إرسال النتائج إلى مصلحة التحصيل الضريبة وذلك من خلال الورد الفردي.

خلاصة الفصل:

يعتبر التدقيق الجبائي الوسيلة الممنوحة للإدارة الجبائية من أجل تدقيق تصريحات المكلفين بالضريبة، كما يعد التدقيق بعين المكان أفضل طريقة يتم الإعتماد عليها لاكتشاف سلوكيات المكلف للتهرب من دفع الضريبة من خلال تطبيق أشكال التدقيق الجبائي، التدقيق العام والتدقيق المعمق.

تتم عملية التدقيق العام من خلال إجراءات فحص الملفات من حيث الشكل ومن حيث الوثائق، ومن خلال ذلك يقوم المدقق بالتخلي عن الملف الجبائي إذا انعدمت الأخطاء، أما إذا وجدت أخطاء جسيمة يقوم المدقق بعرضها على التدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة، أو التدقيق المحاسبي، حيث تتم عملية التدقيق المحاسبي من خلال الإجراءات فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل والمضمون، ومن خلال ذلك يقوم المدقق بإبداء رأيه بالقبول أو الرفض حول مدى صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة وتطابقها مع ما تم الحصول عليها أثناء التدخل بعين المكان ثم يقوم بعد ذلك بتبليغ المكلف بالضريبة وتطابقها مع ما تم الحصول عليه أثناء التدخل بعين المكان ثم يقوم بعد ذلك بتبليغ المكلف بنتائج التدقيق.

يرتكز التدقيق الجبائي على مجموعة من الإجراءات القانونية والعملية تنظم تدخل مدققي الإدارة الجبائية وتضمن هذه الأخيرة حقوق المكلفين بالضريبة، ويؤدي مخالفتها وعدم الإلتزام بها إلى البطلان لعملية التدقيق الجبائي والنتائج المترتبة عنه.

الخاتمة

بعد دراسة موضوع التهرب الضريبي وكيفية الحد منه عن طريق التدقيق الجبائي، ومن أجل إعطاء نظرة أوسع للموضوع تم التعريف بعملية التدقيق الجبائي، أهدافه، أشكاله و الإطار القانوني والتنظيمي الذي يضبطه بالإضافة إلى التعريف بالتهرب الضريبي، أسبابه و ما ينجم عنه من آثار هذا في الفصل الأول، أما في الفصل الثاني تم تدعيم البحث بدراسة ميدانية، من خلال إسقاط الجانب النظري الذي تم تناوله في الفصل الأول على حالة واقعية خضعت لتدقيق الجبائي بالمركز الضرائب لولاية عين الدفلى، وذلك بغية الإجابة على الإشكالية التي تم طرحها في بداية البحث.

أولاً: اختبار الفرضيات

- الفرضية الأولى: يساهم التطور الإقتصادي في زيادة الإهتمام بالتدقيق الجبائي.

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

- الفرضية الثانية: يساهم التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي.

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

- الفرضية الثالثة: هناك وعي لدى المكلفين بالضريبة في الجزائر بأهمية الإمتثال للإلتزامات الجبائية.

نظراً لتعدد طرق التهرب الضريبي وعدم قدرة السلطات على مكافحته، فإن نسبة التهرب الضريبي في تزايد لاسيما التهرب الضريبي القانوني، ويرجع السبب في ذلك إلى عدم إقتناع المكلفين بأن اقتطاع مبلغ الضريبة واجب وأنه يساهم في أحداث منافع لهم وللمجتمع بأكمله ولكن بطريقة غير مباشرة كالاستفادة من المرافق العامة وغيرها، وهذا ما ينفي صحة الفرضية الثالثة.

ثانيا: نتائج الدراسة

تم التوصل في هذه الدراسة إلى جملة من النتائج نذكر أهمها:

- يقوم التدقيق الجبائي أساسا على مجموعة من الاجراءات والقوانين التي تقوم بتطبيقها هيئات وأجهزة مختصة، كما يعمل على حماية المكلفين بالضريبة، وأي مخالفة لذلك قد تؤدي إلى عقوبات.
- يعتبر التدقيق الجبائي في الجزائر كأحد أهم الإجراءات التي حولت للإدارة الجبائية من أجل التأكد من صحة التصريحات المقدمة من قبل المكلفين،
- يعد التدقيق الجبائي إجراء ردعيا في مكافحة التهرب الضريبي لذا يجب السعي من أجل تفعيله،
- التهرب الضريبي ظاهرة عالمية تؤثر على النمو الاقتصادي للدول،
- غياب ثقافة الوعي الجبائي لدى المكلفين يزيد من اللجوء إلى التهرب الضريبي.

ثالثا: الإقتراحات

- العمل على تحسين علاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين،
- تطوير الإدارة الجبائية من خلال تعميم استخدام الإعلام الآلي في كافة التعاملات مع المكلفين كالتصريح الإلكتروني وغيره،
- العمل على نشر الوعي الجبائي في أوساط المكلفين،
- ضرورة التنسيق بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات الأخرى من أجل معرفة كل المعلومات التي تخص المكلفين والتي يمكن أن تساعد في الحد من التهرب الضريبي،
- وضع هيئات مستقلة لمراقبة المدققين الجبائيين أثناء تأديتهم لمهامهم.

رابعا: أفاق الدراسة

- بعد دراستنا لموضوع التدقيق الجبائي وكيفية استخدامه في الحد من التهرب الضريبي، ومن الإطلاع على الدراسات السابقة، نأمل أن تكون هذه الدراسة مقدمة لبحوث مستقبلية في هذا المجال
- مدى مساهمة القوانين الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي،
- فعالية التدقيق الجبائي في ظل عصرنة الإدارة الجبائية

قائمة المراجع

1. كتب:

- نواف محمد عباس الرماحي، **مراجعة المعاملات المالية**، الطبعة 1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- محمد عباس محرز، **اقتصاديات الجباية والضرائب**، الطبعة الرابعة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2008.
- ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، البليدة، الجزائر، 2011.
- محمد حسين الوادي، زكريا أحمد عزام، **المالية العامة و النظام المالي في الإسلام**، دار المسيرة، الطبعة الأولى، الأردن، 2000.
- ناصر مراد، **التهرب والغش الضريبي في الجزائر**، الطبعة الأولى، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2009.
- عوادي مصطفى، **الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة (تحديث قانون المالية 2009)** مطبعة مزوار بالجزائر.
- عادل أحمد حشيش، **أصول الفن المالي للإقتصاد العام مدخل لدراسة أساسيات المالية العامة**، دار المعرفة الجامعية، بيروت، 1997.
- سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي: **اقتصاديات الضرائب**، الدار الجامعية، دون طبعة، الإسكندرية، سنة 2007.
- العيد صالح، **الوجيز في قانون شرح الإجراءات الجبائية**، دار هومة، الجزائر، 2005.

2. المذكرات

- أمال بور، **دور الاختيارات الجبائية في قارارت المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2014-2015.
- رضا خلاصي، **تحليل ظاهرة الغش الجبائي دراسة حالة الجزائر في فترة 1991-2002**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2007-2008.
- بوعلام وله، **أثر مرد ودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير.
- نجات نوي، **فاعلية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.
- جوهر فاطمة الزهراء، **دور التدقيق المحاسبي في كشف التهرب الضريبي**، مذكرة ماستر أكاديمي، علوم مالية ومحاسبة، 2016/2017.

- حفيظة مقرابي و نوال قصر، التدقيق المحاسبي و دوره الرقابي في مصلحة الضرائب، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية و المحاسبية جامعة الجيلاي بونعامة بخميس مليانة، عين الدفلى، 2017.
- عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل الشهادة الماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة بتنا الجزائر، 2004.
- عماد محمد، معطي لطفى، التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، تخصص محاسبة وجبائية، جامعة الدكتور مولاي طاهر (سعيدة)، 2017.
- قرموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014/2013.
- طالبي محمد: الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري من فترة 1995 إلى 1999، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، سنة 2002/2001.

3. المجالات والمقالات

- قصاص سليم، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة العلوم الإنسانية ، كلية الحقوق، جامعة الأخوة منوري، قسنطينة، العدد 48، أ.

4. المحاضرات

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

الملاحق

REPUBLICQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

Référence N°

Lettre avec
A.R

N°

A

Le

Avis de Vérification de Comptabilité

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre le à H, à l'effet de vérifier au titre des exercices , , , l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après, désignés :

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

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

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

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

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

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

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

Rappel de certaines dispositions fiscales

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Important !

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

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

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

Référence N°:

Lettre avec
A.R.

N°

A

Le

OBJET/ Droit de communication

Dans le cadre de l'exercice du droit de communication prévu par les dispositions des articles 45 à 63 du code des procédures Fiscales , je vous prie de bien vouloir me communiquer les informations suivantes concernant: M

Veillez croire, Mr.....en l'expression de notre parfaite considération.

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

Fiche de début des travaux
de Vérification

..... Le

Numéro de l'affaire

Numéro d'identification Fiscale.....

Nom / Prénom ou raison sociale.....

Activité.....

Adresse.....Tel.....

Avis de vérification N°.....du.....

Remis-le.....

Période à vérifier duau.....

Noms, prénoms et grades des agents vérificateurs :

.....

.....

Date de début des travaux préparatoires.....

Date du contrôle inopiné (1).....

Date d'intervention sur place (Contrôle au fond).....

Chef de brigade

Nom/ Prénom et grade des vérificateurs

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

Fiche de fin des travaux
de Vérification

.....Le.....

Numéro de l'affaire

Numéro d'identification Fiscale.....

Nom / Prénom ou raison sociale.....

Activité.....

Avis de vérification N°.....du.....

Date de fin des travaux sur place.....

Date de notification des résultats de la vérification.....

Date de notification de la position définitive de l'administration.....

Chef de brigade

Nom/Prénom et Grade des vérificateurs

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

Référence N°:

Lettre avec
A.R.
N°

A

Le

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

Madame, Monsieur,.....

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

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

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

Les résultats notifiés ci-dessous sont définitifs.

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

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

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

Chef de brigade

**Nom, Prénom et Grade
des vérificateurs**

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

Référence N°:

Lettre avec
A.R.
N°

A

Le

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Chef de brigade

**Nom, prénom et grade
des vérificateurs**

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

Procès Verbal

De fin des travaux de vérification sur place

Nous soussignés,.....

Vérificateur (s) de comptabilité dressons par le présent, un PV de constat de fin des travaux de vérification sur place au nom de l'entreprise..... exerçant l'activité de.....

Sise au....., conformément aux dispositions des articles 20/5 et 20/4 bis du Code des Procédures Fiscales, portée à sa connaissance suivant avis de vérification N°..... du.....

Fait à..... le.....

L'intéressé a signé : Oui Non

Nom/prénom/qualité du signataire vérificateur (s)

Nom/Prénom/Grade de(s)

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

IDENTIFIANT FISCAL

Direction générale des impôts

CODE TERRITOIRE

CODE ACTIVITE

NUMERO D'ARTICLE

RAPPORT DE VERIFICATION DE COMPTABILITE

N° /

Entreprise vérifiée :.....

Brigade de vérification n°.....

Activité :.....

Agents vérificateurs :.....

Adresse :.....

.....

B/ CONTROLE DE LA VERIFICATION DE COMPTABILITE
(Direction régionale des impôts)

1°/ Date du contrôle du rapport de vérification :

2°/ Date de l'envoi à l'administration centrale de la fiche de synthèse :

3°/ Observations de la direction régionale des Impôts :.....

4°/ Réponse de la direction des Impôts de Wilaya :.....

5°/ Décision proposée par la D.R.I :.....