



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



الميدان: العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

الشعبة: علوم مالية ومحاسبة

التخصص: مالية المؤسسة

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر بعنوان:

مساهمة التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي
-دراسة حالة بمديرية الضرائب بميلة-

الأستاذ المشرف	إعداد الطلبة	
د. فاروق بوالريحان	صويلح لبني	1
	راشدي نورهان	2

لجنة المناقشة:

الصفة	اسم ولقب الأستاذ(ة)
رئيسا	د. مصباح حراق
مشرفا ومقررا	د. فاروق بوالريحان
ممتحنا	د. نعيم عاشوري

السنة الجامعية 2024/2023



الشكر وتقدير

بسم الله الرحمن الرحيم

﴿فَاذْكُرُونِي أَذْكُرْكُمْ وَاشْكُرُوا لِي وَلَا تَكْفُرُونِ﴾

فالحمد لله العزيز الكريم الذي وفقني لإنهاء هذه المذكرة.

كما نتقدم بالشكر الجزيل لأستاذنا الفاضل فاروق بوالريحان على قبول تأطير هذه الدراسة وتحمله التعب والنصب من أجل مساندتنا وتقديم أفضل النصائح والتوجيهات العلمية والمنهجية القيمة التي قدمها لنا باستمرار.

كما نتوجه بجزيل الشكر إلى كافة طاقم ادارة مديرية الضرائب ميلا على مساعدتهم لنا في إنجاز العمل، خاصة السيد بوساوي علي.

كما نقدم تشكراتنا لكافة أعضاء لجنة المناقشة بخالص الاحترام والتقدير

لقبولهم مناقشة هذه المذكرة.

وكل الشكر موصول إلى كل من أعاننا من قريب أو بعيد في إعداد هذا العمل.

الإهداء

إلى من به أدركت بحور العطاء ... والحب و الحنان، إلى من كنت أستلهم في كل مرة قبسا
من نوره كي أمشي.....

إلى والدي العزيز

إلى من سهرت كثيرا ملأ السنين والايام كي تراني في عداد من حققوا تفاصيل التطلع
والامنيات.

إلى أمي الغالية

إلى إخوتي وأخواتي و صديقتي وزميلتي في العمل.

إلى آبني أختي الغالي رسيم العزيز.

إلى جميع أساتذة التعليم العالي في وطني العزيز وأخص بالذكر أساتذة المركز جامعي ميلاء.

إلى كافة طلبة العلم في كل مكان وزمان.

إلى جميع الاخوة والاخوات.

إلى جميع الاقارب .

إلى كافة الزملاء و الاصدقاء.

لبني

الإهداء

شكرا لله أولا وأخيرا على أن وفقنا وساعدنا على هذا النجاح والتميز ثم أتقدم بالشكر:
إلى القلب الحنون من كانت بجنبي بكل المراحل التي مضت "أمي الغالية" من تلذذ ومعاناة
وكانت شمعة تحترق لتتير دربي...أطال الله عمرها وألبسها لباس الصحة والعافية
كما أن الفضل كل الفضل "لوالدي العزيز" حفظه الله الذي علمني الصعود وعيناه تراقبني
وساعدني بكل مراحل حياتي كنت أرى فيه مثالا للجهد و المثابرة...مثالا للعمل وبلوغ أعلى
المراتب

وأیضا أهدي تخرجي لكل من كان له بصمة في حياتي

إلى أختي وإخوتي

إلى صديقاتي كل واحدة باسمها

إلى كل من فرح لي وكان له أثر في حياتي، فلكم كل الود والاحترام

نورهان

فهرس المحتويات:

الصفحة	المحتوى
I	بسملة
II	الشكر وتقدير
III	الإهداء
IV	الإهداء
V	فهرس المحتويات
VIII	قائمة الجداول
X	قائمة الاشكال
XI	قائمة الملاحق
أ-هـ	المقدمة العامة
الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الجبائي	
2	تمهيد:
3	المبحث الأول: ماهية وأهداف التدقيق الجبائي
3	المطلب الأول: مفهوم التدقيق الجبائي
4	المطلب الثاني: أهداف التدقيق الجبائي
6	المبحث الثاني: أشكال التدقيق الجبائي وإطاره التنظيمي
6	المطلب الأول: أشكال التدقيق الجبائي
9	المطلب الثاني: الإطار التنظيمي للتدقيق الجبائي
17	المبحث الثالث: مراحل التدقيق الجبائي وإطاره القانوني
17	المطلب الأول: مراحل التدقيق الجبائي
19	المطلب الثاني: الإطار القانوني للتدقيق الجبائي

24	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: التهرب الضريبي وعلاقته بالتدقيق الجبائي	
26	تمهيد:
27	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي
27	المطلب الأول: ماهية التهرب الضريبي.
29	المطلب الثاني: أسباب وأثار التهرب الضريبي
34	المبحث الثاني: طرق التهرب الضريبي وقياس حجمه
34	المطلب الأول: طرق التهرب الضريبي.
36	المطلب الثاني: قياس حجم التهرب الضريبي.
38	المبحث الثالث: علاقة التدقيق الجبائي بالتهرب الضريبي
38	المطلب الأول: دور التدقيق المحاسبي في الكشف عن التهرب الضريبي
48	المطلب الثاني: دور التدقيق المعمق في الكشف عن التهرب الضريبي
52	خلاصة الفصل:
الفصل الثالث: الجانب التطبيقي -دراسة حالة ب مديرية الضرائب بميلة-	
54	تمهيد:
55	المبحث الأول: نبذة عن مديرية الضرائب لولاية ميلة
55	المطلب الأول: مدخل إلى مديرية الضرائب لولاية ميلة
57	المطلب الثاني: مهام مديرية الضرائب لولاية ميلة
63	المبحث الثاني: دراسة حالة خاصة بالتحقيق المحاسبي
63	المطلب الأول: سير عملية التحقيق المحاسبي
71	المطلب الثاني: الإجراءات النهائية للتحقيق
78	المبحث الثالث: دراسة حالة خاصة بالتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية
78	المطلب الأول: سير عملية التحقيق

90	المطلب الثاني: الإجراءات النهائية لعملية التحقيق
97	خلاصة الفصل:
99	الخاتمة
103	قائمة المراجع
	الملاحق
	الملخص

قائمة الجداول:

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	رقم الأعمال المفوتر	66
02	الرسم على القيمة المضافة على رقم الأعمال	67
03	الرسم على النشاط المهني	68
04	الأرباح التجارية والصناعية	69
05	الضريبة على أرباح الشركات	70
06	الضريبة على الدخل الإجمالي	70
07	ملخص لمجمل الضرائب والرسوم المذكور بها	71
08	رقم الأعمال المفوتر	73
09	الرسم على القيمة المضافة على رقم الأعمال	74
10	الرسم على النشاط المهني	74
11	الأرباح التجارية والصناعية	75
12	الضريبة على أرباح الشركات	76
13	الضريبة على الدخل الإجمالي	76
14	ملخص لمجمل الضرائب والرسوم المذكور بها	77
15	التعريف بالمكلف	78
16	الحسابات البنكية والادخار والحساب الجاري البريدي لسنة 2019	81
17	الحسابات البنكية والادخار والحساب الجاري البريدي لسنة 2020	82
18	الحسابات البنكية والادخار والحساب الجاري البريدي لسنة 2021	84
19	الحسابات البنكية والادخار والحساب الجاري البريدي لسنة 2022	86
20	ميزان الاستخدامات والموارد	86

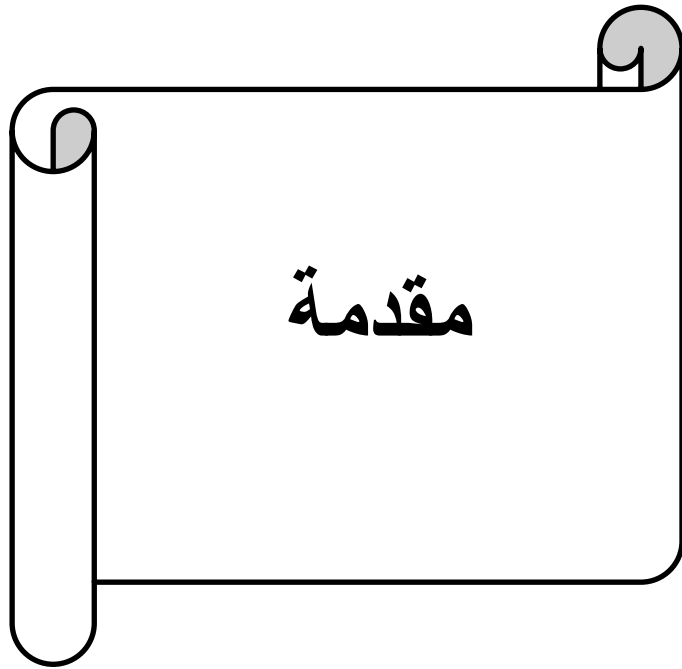
89	الضريبة على الدخل الإجمالي	21
91	ميزان الاستخدامات والموارد	22
94	الضريبة على الدخل الإجمالي	23

قائمة الاشكال:

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
09	أشكال التدقيق الجبائي	01
12	الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسة	02
14	الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب	03
56	فروع مديرية الضرائب لولاية ميلة	04
63	الهيكل التنظيمي لمكتب التحقيقات بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية ميلة	05

قائمة الملاحق:

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	الإشعار بالتحقيق في المحاسبة
02	إشعار بالتقويم الاولي وتبليغ نتائج التحقيق في المحاسبة
03	إشعار بالتقويم النهائي واقفال التحقيق في المحاسبة
04	الإشعار بالتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية
05	إشعار بالتقويم الاولي وتبليغ نتائج التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية
06	إشعار بالتقويم النهائي واقفال التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية
07	بيان مقارن للميزانية
08	بيان المحاسبة
09	استدعاء باللجوء إلى التحكيم



تمهيد:

تعتبر الضريبة من أهم المصادر التمويلية لخزينة الدولة والدولة بصفة عامة ونظرا لانفتاح السوق الجزائرية على الأسواق العالمية فهي بحاجة إلى مصادر دورية لتمويلها، وكذلك للضريبة استعمالات أخرى من بينها أنها أداة لتحقيق العدالة والحد من التفاوت الفادح في توزيع الثروات، وخاصة أن الضريبة تتصف بالمرونة وقابلية التعديل، وعلى هذا الأساس يمكن التحكم في أثارها، وذلك من خلال إعادة النظر في تنظيم معدلاتها ووعائها وطريقة تحصيلها.

ولهذا فقد منح المشرع الجزائري جملة من الحقوق والواجبات لكل من المكلفين بضريبة منها العامة والخاصة، وكما أن هناك عدة إجراءات ووسائل تساعد الإدارة الضريبة في المحافظة على الاستقرار والتنمية الاقتصادية وكذا تأكد من صحة التصريحات المقدمة لها فهي تعتمد على عدة إجراءات منها 'التدقيق الجبائي' حيث يعتبر هذا الأخير من أهم الوسائل التي تعتمدها الإدارة في مكافحة التهرب الضريبي، بحيث تساعدهم في تحصيل مستحقاتها من المكلفين بضريبة رغبة في الحد من الغش و التهرب نظرا لما ينجم عنهم من أثار مالية، اجتماعية واقتصادية تؤثر على الخزينة العمومية، ولتفادي ذلك فإن إدارة الضريبة تعطي للمحقق حق التدخل وفحص المستندات المحاسبية وتدقيقها وإجراء المقارنات بما هو موجود في الواقع وذلك من خلال طلب التوضيحات وكذا ممارسة حق الاطلاع، يعد التحقيق الجبائي الفعال والضروري لهذا النظام الذي يخول لإدارة الضرائب تدقيق التصريحات ومعاينة الأخطاء والنقائص والاعفاءات، وبذلك تشكل وسيلة فعالة توفر الإيرادات للخزينة العمومية من جهة أخرى لردع المكلفين وتحسيسهم بأن إدارة الضرائب تراقبهم، وهذا ينعكس على تصريحاتهم وسلوكهم اتجاه التزامهم الضريبي، ومن هذا المنطلق تم طرح الإشكالية التالية:

"هل يساهم التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي؟"

وتتفرع هذه الإشكالية إلى أسئلة فرعية كالتالي:

- هل يساهم التدقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي؟

- هل يساهم التدقيق المعمق في الحد من التهرب الضريبي؟

- هل هناك وعي لدى المكلف بالضريبة في الجزائر بأهمية الامتثال للالتزامات الجبائية؟

الفرضيات:

للإجابة على الإشكالية المطروحة وتساؤلات الفرعية وضعنا الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى:

يساهم التدقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي.

الفرضية الثانية:

يساهم التدقيق المعمق في الحد من التهرب الضريبي.

الفرضية الثالثة:

يوجد وعي لدى المكلف بالضريبة في الجزائر بأهمية الامتثال للالتزامات الجبائية.

أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الدراسة في تبيان مدى مساهمة التدقيق الجبائي في التخلص من التهرب الضريبي باعتبار ان الضريبة تحتل مكانة مهمة في الاقتصاد الوطني بشكل عام وفي تمويل الخزينة العمومية بشكل خاص، كما نجد أن ظاهرة التهرب الضريبي من أبرز العقبات التي تواجهها الدولة، وهنا تكمن أهمية التدقيق الجبائي لأنه يجمع بين الردعية والوقاية في آن واحد.

أهداف الدراسة:

نسعى من خلال هذا البحث إلى تحقيق الدوافع الآتية:

- التعرف على مدى مساهمة التدقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي.
- التعرف على مدى مساهمة التدقيق المعمق في الحد من التهرب الضريبي.
- محاولة معرفة مدى وعي المكلف بالضريبة في الجزائر بأهمية الامتثال للالتزامات الجبائية.

دوافع اختيار الموضوع:

- اكتساب معرفة وخبرة للاستفادة منها مستقبلا في المجال المهني المحاسبي.
- البحث عن آليات التدقيق الجبائي التي لم تستطع الى حد الساعة كبح تنامي ظاهرة التهرب الضريبي رغم الجهود المبذولة ومختلف الأساليب المسخرة لذلك.
- جهل بعض المكلفين بالضريبة للضمانات الممنوحة لهم في إطار القيام بعملية الرقابة.

صعوبة الدراسة:

- عامل ضيق الوقت، وانشغالات الإدارة الجبائية التي عرقلت سير الدراسة.
- صعوبة الحصول على المعلومات الكافية واللازمة لموضوع البحث من الجهات الرسمية للمؤسسة محل الدراسة .

حدود الدراسة:

الحدود المكانية: تم تحديد الدراسة مكانيا في مديرية الضرائب بولاية ميله، حيث سيتم إسقاط الدراسة على أحد المكلفين بالضريبة.

الحدود الزمنية: أما الحدود الزمنية للدراسة فتتمثل في السنوات الاربع الاخيرة التي تعرضت فيها الشخص الطبيعي والمصنع للتحقيق.

المنهج المستخدم:

للإجابة على الاشكالية المطروحة تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي الذي يفيد في التعرف على الحقائق وتجميع المعلومات النظرية التي تخص البحث هذا في الجانب النظري، أما فيما يخص الجانب التطبيقي فقد تم الاعتماد على منهج دراسة حالة لعرض مدى فاعلية التدقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي.

الدراسات السابقة:

1-ولهي بوعلام، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2003-2004، حيث تناول الباحث فاعلية المراجعة الجبائية في الكشف عن التهرب الضريبي وكيفية مكافحته، وقد توصل الباحث إلى جملة من النتائج أهمها:

- إن بناء أي سياسة ضريبية يجب أن يرتكز على أسس صلبة ومتمينة لمنع أي تصادم بين الاهداف الاقتصادية والمالية والاجتماعية، ومن ثم الحد من ظاهرة التهرب الضريبي التي تهدد الانظمة الضريبية.

- تعتبر المراجعة الجبائية إحدى أهم الأدوات التي استحدثت مع الإصلاح الجبائي لغرض مكافحة المختلفة.

- إن مردودية المراجعة الجبائية ترتكز على مجموعة من عوامل التنظيم و الانضباط والاحساس بالمسؤولية قصد الرفع من قدرة الاداء للحد من تنامي ظاهرة التهرب الضريبي.

2-رحال نصر، سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي دراسة مقارنة بين الجزائر، تونس والمغرب، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2013-2014، حيث تناول الباحث واقع ظاهرة الغش والتهرب الضريبي في دول المغرب العربي والسياسات الناجعة والكفيلة بمكافحتها. وقد توصل الباحث الى جملة من النتائج أهمها:

- في الجزائر والمغرب، هناك ممارسة واسعة للغش والتهرب في مجال الضرائب غير المباشر والرسوم على رقم الاعمال، بينما في تونس هناك شبه استقرار للغش والتهرب بخصوص الضرائب المباشرة، وعدم انتشار التهرب في مجال الرسوم على رقم الاعمال .

- مستوى الوعي الضريبي في تونس جيد، في حين أنه متدني في الجزائر والمغرب.
- ضعف مؤهلات الادارة الجبائية في الدول الثلاثة.

3-بلواضح الجيلاني، التهرب الضريبي بين فعالية اليات الرقابة واستراتيجية المكافحة حالة الجزائر خلال الفترة 2011.2001، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، الجزائر، 2014.2015، حيث تناول الباحث استراتيجيات الرفع من مستوى الاداء لمكافحة التهرب في ظل التطورات الاقتصادية والمالية. وقد توصل الباحث الى جملة من النتائج:

-تميز النظام الضريبي خلال الفترة 2001-2011 بعد الاستقرار في نصوص قوانين الضرائب والرسوم، بسبب كثرة التغيرات المستمرة لمواده بين التأسيس والإلغاء والتعديل وهو ما عقد وصعب من فهمه سواء من طرف أعوان الضرائب أو المكلفين بالضريبة.

-رغم وجود هياكل إدارية وآليات وتدابير تشريعية وقانونية في مجال الرقابة موجهة لمكافحة التهرب الضريبي، إلا أنها لا تزال قاصرة للحد من التهرب الضريبي، لأنها تتميز بعدم الفعالية حيث يبقى جزء معتبر من المكلفين المتهربين لا يمكن الكشف عنه.

4-سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق في الحد من التهرب الضريبي، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2014-2015، حيث تناولت الباحثة أربع نقاط تحدثت فيهم عن النظام الضريبي والتهرب الضريبي في الجزائر، عن التدقيق الجبائي كما قامت بالتعريف بإجراءات التدقيق الجبائي، وقد توصلت الباحثة الى نتائج أهمها:

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

- يمكن للتحفيزات المقدمة للمراجعين وأعوان الادارة الضريبية ماديا أو معنويا أن ترفع من مردودية عملهم.

- تحسين العلاقة مع المكلفين وضرورة استفسارهم واستعلامهم عن حقوقهم وواجباتهم الجبائية، والرجوع للإدارة أو وزارة المالية لتطوير ثقافتهم، واقناعهم بضرورة واجبه نحو الالتزام الضريبي.


تقسيمات البحث:

تم تقسيم هذا البحث إلى ثلاثة فصول كالآتي:

الفصل الأول: خاص بالأسس النظرية للتدقيق الجبائي ممثلة في المفهوم والاهداف، إضافة إلى إطار التنظيمي والمراحل الخاصة بالتدقيق الجبائي.

الفصل الثاني: يتناول هذا الفصل ظاهرة التهرب الضريبي وأسبابه وأثاره ومختلف طرقه، إضافة إلى معرفة العلاقة التي تربط بينه وبين التدقيق الجبائي.

الفصل الثالث: خصص هذا الفصل لإسقاط الدراسة النظرية التي تمت في الفصلين السابقين على واقع بعض المكلفين في الولاية ميلة، وذلك عن طريق دراسة حالة شخ وشخص طبيعي وشخص معنوي تعرض كل منهم لعملية التدقيق الجبائي في سنوات مختلفة من خلال نوعين من أنواع التدقيق الجبائي.



الفصل الأول
الإطار النظري للتدقيق
الجبائي

تمهيد:

يلعب التدقيق الجبائي دور كبيرا في تنظيم القواعد والقوانين الإدارية المتعلقة بمختلف الضرائب والرسوم وتعتبر الجباية وسيلة ضرورية للسياسة الاقتصادية والاجتماعية، وترجع هذه الأهمية لسببين هما الطبيعة التصريحية التي تمتاز بها الأنظمة الجبائية واعتبار المداخل الجبائية من أهم موارد خزينة الدولة. وبالتالي تعتمد على التدقيق الجبائي الذي هو الفحص الشامل للوضع الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة احترام القوانين الجبائية.

وهي عملية مستمرة بتدقيق السجلات ومستندات المكلفين بالضريبة لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي التملص و التهرب من دفع الضريبة وتقويمها، من خلال خطوات منتظمة ومنطقية ذات هدف واضح وهو الوصول الى الغش في الوثائق والفواتير. ولمعرفة مراحل وأهداف هذه العملية تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كالتالي:

المبحث الأول: ماهية وأهداف التدقيق الجبائي

المبحث الثاني: أشكال التدقيق الجبائي وإطاره التنظيمي

المبحث الثالث: مراحل التدقيق الجبائي وإطاره القانوني

المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق الجبائي

تمهيد:

يعتبر التدقيق الجبائي إحدى الأنواع الحديثة للتدقيق، باعتباره أداة وقائية وردعية في يد الإدارة الجبائية تسمح للمؤسسات باكتشاف نقاط الضعف والقوة بهدف اتخاذ الاحتياطات لعدم وقوعها في التهرب الضريبي، ومن هذه الانطلاقة سنحاول تسليط الضوء على هذه الأداة من خلال الآتي:

المطلب الأول: مفهوم التدقيق الجبائي

هناك عدة تعاريف للتدقيق الجبائي أو كما يسمى الرقابة الجبائية، وعلى الرغم من تعدد هذه المفاهيم إلا أنها تسعى إلى مفهوم واحد وهو فحص ومراقبة التصريحات التي يقدمها المكلفون بالضريبة، حيث يعرفه البعض على أنه.

التعريف الأول: هو معاينة صحة الحالات الجبائية للمؤسسة من خلال عملية فحص وتقييم للمعلومات الواردة في تصريحات المكلفين بالضريبة وكل الوثائق والسجلات، بهدف التأكد من مدى صحة موثوقية تلك المعلومات، كما يخضع لعملية التدقيق الجبائي جميع المكلفين سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين، وهي أيضا تشمل مختلف الضرائب والرسوم حتى تسهل عملية التسيير الجبائي للمؤسسة. (خالد وريان، 2023، الصفحات 653-667)

التعريف الثاني: هو أحد الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية للتأكد من صحة القيود المحاسبية الواردة في دفاتر المكلف ومستنداته، للوصول إلى الدخل الحقيقي الذي تسعى الإدارة إلى معرفته، وهو يتضمن فحص القوائم المالية للمكلفين التي سبقت أن تم تنظيمها وصياغتها ونشرها بما فيها الميزانية العامة والحسابات الختامية، وللمدقق الضريبي أن يطلب السجلات والمستندات للجهة المفحوصة ضريبيا، والهدف من التدقيق هو التأكد من سلامتها من حالات التهرب والغش الضريبي التي يقوم بها المكلف قصد الوصول إلى الدخل الحقيقي الخاضع للضريبة. (لواج، بوزيان، وحيماي، 2021، الصفحات 71-89)

التعريف الثالث: الفحص الشامل للوضع الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة احترام القوانين الجبائية من جهة، وبغرض تعزيز الأمن الجبائي من منظور السياسة المتبعة في التسيير من جهة أخرى. وذلك بالتحكم في الإمكانيات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بمصالح الخزينة العمومية. (ولهي، 2005، صفحة 9)

ومما سبق يمكن تعريف التدقيق الجبائي، على أنه فحص التصريحات وكل السجلات والوثائق والمستندات الخاصة بالمكلفين بالضريبة مهما كانت شخصيتهم الجبائية، وذلك بهدف التأكد من صحة

المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية، ومقارنة كل من التصريحات والمعلومات المحصل عليها من مصادر أخرى ومع الوضعية المالية والمعيشية للمكلف.

المطلب الثاني: أهداف التدقيق الجبائي

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

1. الأهداف الإدارية

إذ تؤدي الرقابة الجبائية عن طريق التدقيق الجبائي دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفاعلية والأداء، ويمكن تحديدها في النقاط التالية:

-تساعد الرقابة الجبائية على التنبه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية.

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

-تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي (نوي، 2004، صفحة 36)

2. الأهداف القانونية

ويتمثل في التأكد من أن المكلفين ملتزمين في تصرفاتهم المالية بالقوانين والأنظمة المعمول بها (أي التشريع الجبائي)، لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة، تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبية، عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسوها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية. (مغني، 2009-2010، صفحة 88)

3. الأهداف المالية والاقتصادية

حيث تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة للحفظ على الأموال العامة من التلاعب والسرقة، أي حمايتها من الضياع بأي شكل من الأشكال، وهذا لضمان إيرادات أكبر للخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي بدوره إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع. إذ أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد والجبائية. (نوي، 2004، صفحة 36)

4. الأهداف الاجتماعية

يهدف التدقيق الجبائي إلى تحقيق مبدأ العدالة بين المكلفين بالضريبة، و بالتالي تحقيق حالة من المنافسة النزيهة بين الأشخاص و الشركات بعضهم البعض، كما تسعى إلى تجسيد مبدأ التضامن الوطني من خلال محاربة ومنع الإهمال أو التقصير في أداء الممول لواجباته تجاه مجتمعه ووطنه. (مغني، 2009-2010، الصفحات 88-89)

من خلال ما سبق تم تصنيف أهداف التدقيق الجبائي إلى: (ولهي، 2005، صفحة 10)

أهداف رئيسية وتتمثل في:

- التأكد والتحقق من مدى انتظام المؤسسة تجاه القوانين الجبائية.
- مراقبة شروط معالجة المشاكل ذات الطابع الجبائي بالنسبة للإجراءات سارية المفعول.
- تقييم مدى قابلية المؤسسة لاستعمال الإمكانيات التي يتيحها المشرع الجبائي.
- وأخرى ثانوية تتمثل في:
- تقييم الخطر الجبائي الناتج عن التطبيق السيئ للقواعد الجبائية.
- تجنب العقوبات والزيادات الناتجة عن عدم التصريح، أو التأخر فيه، أو الانتقاص منه.
- توضيح أهمية الخطر الجبائي الناتج عن عدم الأمن الجبائي.
- إبراز محاولة نقاط القوة ونقاط الضعف ومن ثم تحسين تطور القرار.

خلاصة:

التدقيق الجبائي من الآليات التي تسمح بالسهر على تطبيق القوانين والتنظيمات الجبائية، للتأكد من صحة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية للمكلفين بالضريبة، وتحقيق الأهداف المختلفة سواء كانت أهداف قانونية، مالية، اقتصادية واجتماعية.

المبحث الثاني: أشكال التدقيق الجبائي وإطاره التنظيمي

تمهيد:

تعتبر عملية التدقيق الجبائي عملية متنوعة نظرا للعدد المتزايد للتصريحات الجبائية المكتتبة من قبل المكلفين والخاضعين للرقابة الجبائية لذا فيأخذ عدة أشكال بموجب إجراءات وقواعد قانونية وهذا ما سنوضحه من خلال هذا المبحث.

المطلب الأول: أشكال التدقيق الجبائي

تتمثل أشكال التدقيق الجبائي في عدة أشكال:

أولا-التدقيق العام (الرقابة العامة)

يتم من طرف أعوان الإدارة الجبائية في المكتب بناءً على الوثائق التي في حوزتهم، ومفتشية الضرائب هي المصلحة المكلفة بالقيام بهذا النوع من التدقيق دوريا والأهداف مسطرة مسبقا ويمكن أن يكون التدقيق شكليا أو تدقيق على الوثائق.

1.التدقيق الشكلي (الرقابة الشكلية):

تتم على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص والتابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة وهي تهدف إلى:

-التأكد من هوية وعنوان المكلف بالضريبة.

-التأكد من عدم وجود أخطاء مادية في التصريحات.

-حاول حصر المعلومات المهمة التي يتم اكتشافها من خلال التصريح. (كويدي، 2021-2022، صفحة 44)

2.التدقيق في الوثائق (الرقابة على الوثائق):

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

حيث تتركز أهداف التدقيق على الوثائق: (بولخوخ، 2004، صفحة 58)

- 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 و المعلومات التي تملكها الإدارة عن الوضعية الحقيقية للمكلف.

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

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

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

ثانيا-التدقيق المعقم (الرقابة المعقمة)

يحتوي هذا النوع من التدقيق على نوعين أساسيين هما: الفحص المحاسبي والفحص المعقم لمجمل الوضعية الجبائية، 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 فحص في عين المكان، الملفات المحاسبية ومقارنتها مع عناصر الاستغلال. (بولخوخ، 2004، صفحة 59)

هو عبارة عن مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مغلقة. يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة. ولا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل. (المادة 20، 2024)

التحقيق المحاسبي هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بالسنوات المالية المغلقة والمكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته (مهما كانت طريقة حفظها حتى لو كانت بطريقة معلوماتية إلا الدفاتر المحاسبية الواجب مسكها قانونيا) والتأكد مع تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مصداقيتها. وبالتالي فالمحاسبة ما هي إلا الدعامة الضرورية التي من خلالها يتعين على المحقق التحقق من مصداقية الأرقام والعناصر والأسس المصرح

بها بغض النظر عن نوعية النظام المحاسبي المتبع من قبل المكلف بالضريبة (تقليدي، مركزي، معلوماتي). (ميثاق المكلفين بالضريبة، 2024)

2. التحقيق المصوب في المحاسبة:

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في المحاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات 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.

وأثناء هذا التحقيق، يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق، تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق. لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق، بأي حال من الأحوال، فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة. (المادة 20، 2024)

3. التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية:

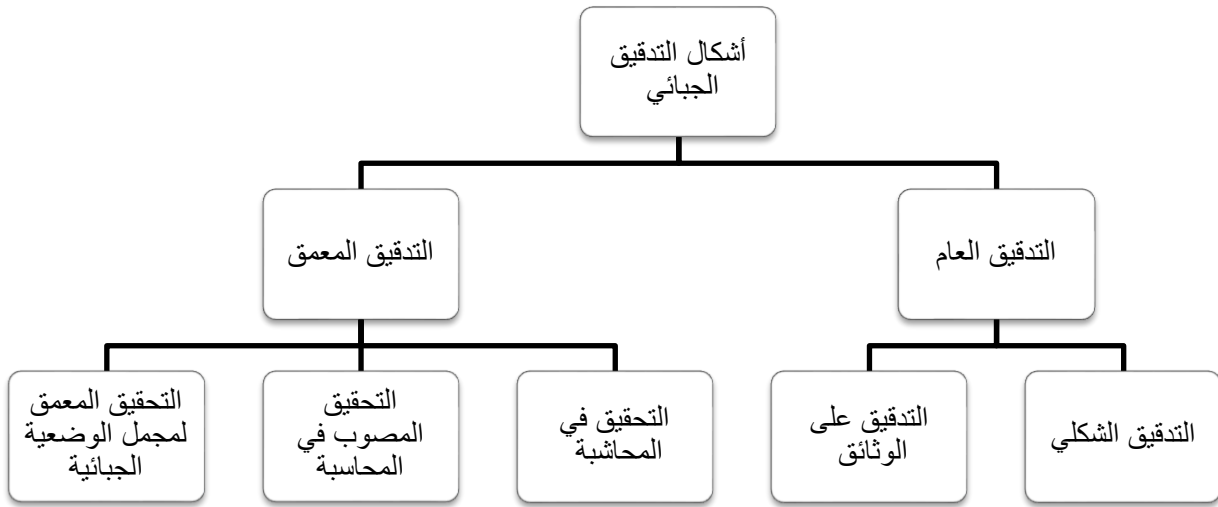
يقصد بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية مجموعة العمليات التي تستهدف من جهة، عدم تطابق القيم التجارية (السوقية) للأصول التي تشكل عناصر الثروة مع تلك المصرح بها، ومن جهة أخرى، الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي المستنتج من الملكية، الذمة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة المكلف بالضريبة المحقق معه وبين الدخل المصرح به .

وهكذا يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للأشخاص الطبيعيين الذين لديهم موطن جبائي في الجزائر أو لا بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على الثروة، سواء لديهم التزامات متعلقة بهاتين الضريبتين أو لا.

ولا يمكن القيام بتحقيق معمق في مجمل الوضعية الجبائية إلا من طرف أعوان من الإدارة الجبائية لهم رتبة مفتش على الأقل، بحيث يتوجب عليهم إعلام المكلف مسبقا بهذا التحقيق من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام، يعلم من خلاله المكلف بالضريبة بإمكانية الاطلاع على ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة على الموقع الإلكتروني للإدارة الجبائية ومنحه أجلا أدنى للتحضير مدته 30 يوما، ابتداء من تاريخ الاستلام. بحيث لا يمكن ان يمتد التدقيق في عين المكان لفترة تفوق السنة.

بمناسبة هذا التحقيق، يقوم الأعوان المحققون بمراقبة التطابق بين:
 *من جهة، المداخل المصرح بها والذمة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة البيت الجبائي.
 *من جهة أخرى، العناصر المكونة لثروته. (المادة 21، 2024)

الشكل رقم (01): شكل توضيحي لأشكال التدقيق الجبائي



المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على المعلومات السابقة

المطلب الثاني: الإطار التنظيمي للتدقيق الجبائي

تمهيد:

يعتمد تنفيذ مختلف الإجراءات المتعلقة بعملية التدقيق الجبائي على مجموعة من الأجهزة والهيكل الإدارية المخول لها قانونياً القيام بذلك من أجل أن تمارس هذه العملية بطريقة منظمة وفعالة للوصول إلى الأهداف المسطرة، حيث تقسم هذه الهياكل إلى: مصالح مركزية وأخرى لامركزية.

أولاً-المصالح المركزية

تعد مديرية الأبحاث والمراجعات المحرك الأساسي والمركزي لعملية التحقيق والبحث عن المعلومات الجبائية حيث أنشأت هذه المديرية وتم تنظيمها ضمن المديرية المركزية التابعة للمديرية العامة

للضرائب. والتي تتكون من أربع (04) مديريات فرعية، فقد نصت المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 95-55 المؤرخ في 15-02-1995 والمعدلة والمتممة بموجب المادة الأولى من المرسوم التنفيذي رقم 98-228 المؤرخ في 13-07-1998 على إحداث مديرية البحث والمراجعات تتبع المديرية العامة للضرائب وتضم: (المادة 05، 1998)

* المديرية الفرعية للتحقيقات والبحث عن المعلومة الجبائية.

* المديرية الفرعية للبرمجة.

* المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية.

* المديرية الفرعية للمقاييس والإجراءات.

بالنسبة للمديرية الفرعية للمقاييس والإجراءات أصبحت تسمى ب: المديرية الفرعية لمكافحة الغش والتهرب الضريبي.

ثانيا-المصالح اللامركزية

تسمى أيضا بالمصالح الخارجية، صلاحياتها مستقلة نسبيا على الإدارة المركزية وتتكون من:

1.مديرية كبريات المؤسسة:

مكلفة بما يلي: (الهيكل، 2021)

* مسك وتسيير الملف الجبائي للمكلف بالضريبة التابعين لمجال اختصاصها.

* إصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتنفيذ عمليات التسجيل والطابع وتعاينها وتصادق عليها.

* مراقبة الملفات حسب طل وثيقة.

* ملفات تعويض قروض الرسوم.

* الجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى.

* مراقبة حساب التسيير مراقبة مسبقة وتصفيه.

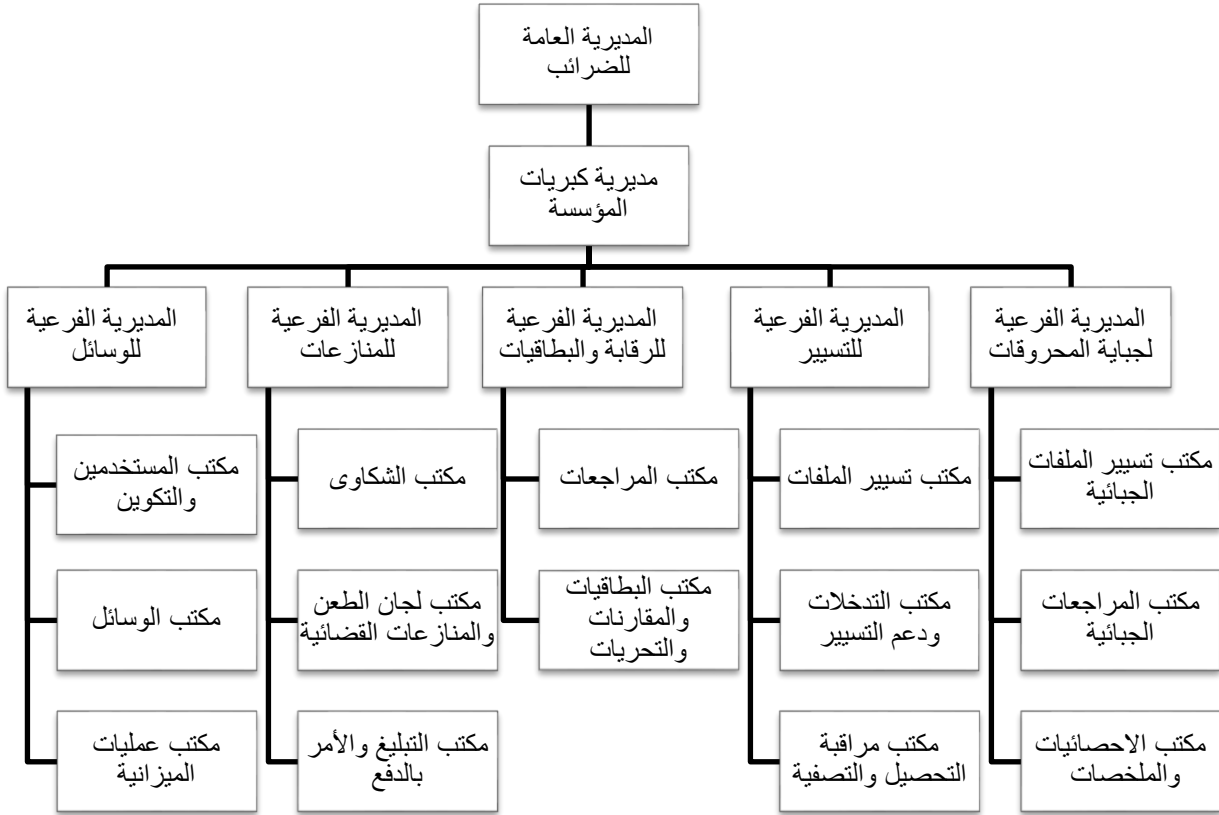
* التموين بالطوابع ومسك محاسبتها.

* البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها ومراقبة التصريحات.

* إعداد وانجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين بالضريبة وتقييم نتائجها.

- *دراسة التظلمات ومعالجتها.
 - * متابعة المنازعات الإدارية والقضائية.
 - * معالجة طلبات التخفيض الإداري.
 - * إعداد الإجراءات المتعلقة بالاعتمادات والتصفية والأمر بصرف نفقات التسيير والتجهيز مهما كانت طبيعتها وتسهر على تنفيذها وتحيينها.
 - * ضمان تسيير المستخدمين وتقييم الاحتياجات من الوسائل المادية والبشرية والتقنية وتعد التقديرات لميزانية المطابقة لذلك.
 - * توظيف وتعيين المستخدمين الذين لم تقرر طريقة أخرى لتعيينهم.
 - * ضمان مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة.
 - * نشر المعلومات والآراء اتجاه المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات، مع تذكيرهم بحقوقهم وواجباتهم في مجال الجباية.
 - * التعاون والتنسيق مع الهيكل المركزي المكلف بالإعلام في مجال استراتيجية الاتصال والاستقبال والإعلام وكذا تنفيذها.
- وتتكون مديرية كبريات المؤسسات من خمس (05) مديريات فرعية وقباضة ومصلحتين:
- المديرية الفرعية لجباية المحروقات.
 - المديرية الفرعية للتسيير.
 - المديرية الفرعية للرقابة والبطاقات.
 - المديرية الفرعية للمنازعات.
 - المديرية الفرعية للوسائل.

الشكل رقم (02): الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات



المصدر: من إعداد الطالبان بناءً على معلومات في موقع المديرية العامة للضرائب.

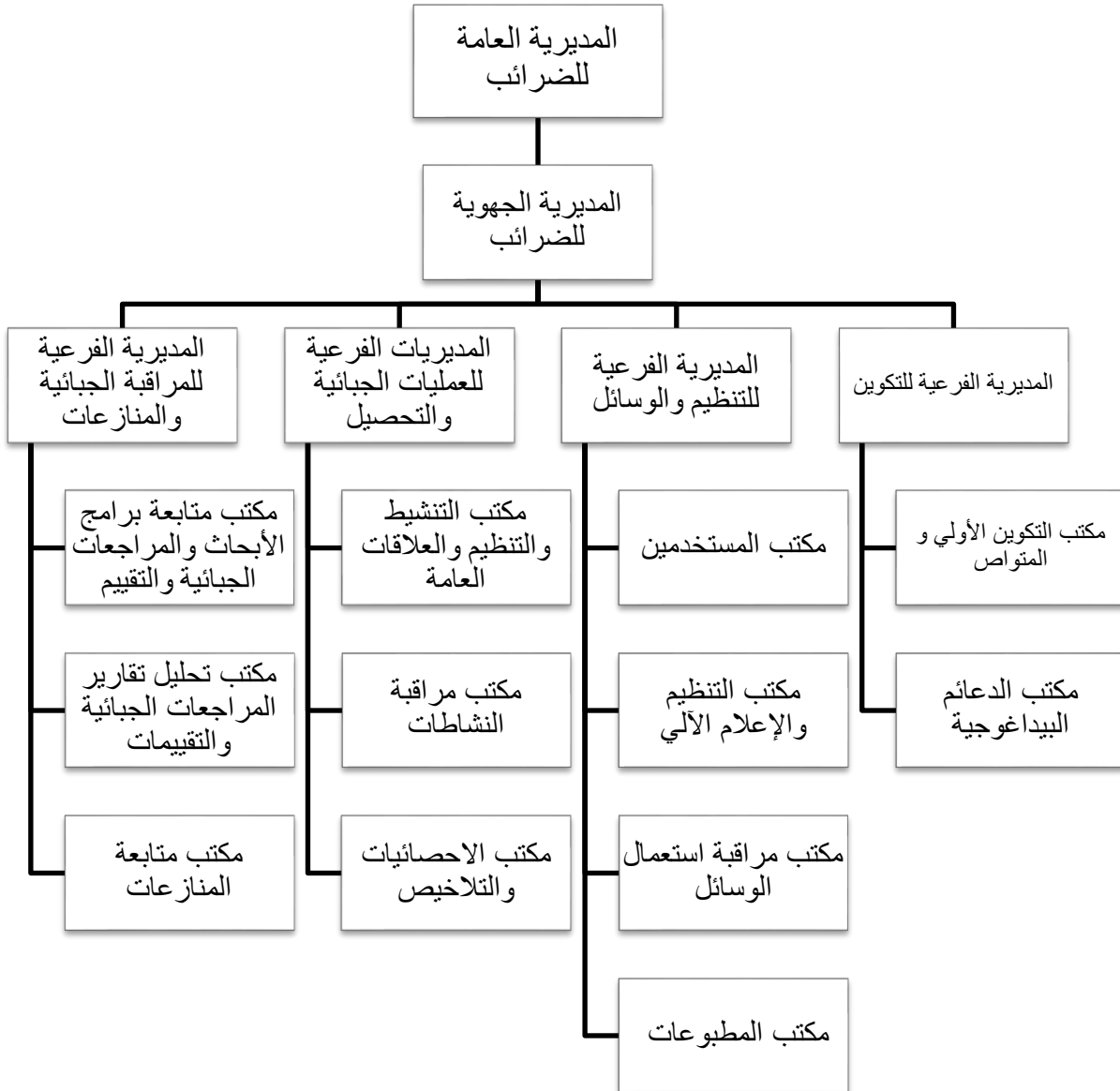
2. المديرية الجهوية للضرائب:

مكلفة بما يلي: (الهيكل، 2021)

- * ضمان تمثيل المديرية العامة للضرائب على المستوى الجهوي.
- * السهر على تنفيذ البرامج وتطبيق التعليمات والقرارات الصادرة عن الإدارة المركزية.
- * ضمان العلاقة الوظيفية بين الإدارة المركزية والمديريات الولائية للضرائب.
- * تنشيط عمل المديريات الولائية التابعة لاختصاصها الإقليمي وتوجيهه وتنسيقه وتقويمه ومراقبته.
- * السهر على احترام أدوات تدخل المصالح الجبائية الجهوية وطرقه ومقاييسه وإجراءاته.
- * إعداد بصفة دورية حصيلة وملخصات عن أعمال المصالح الجبائية.
- * تقديم اي اقتراح لتكييف التشريع الجبائي.
- * المشاركة في أعمال تكوين الأعوان وتحسين مستواهم وتجديد معلوماتهم.

- * دراسة طلبات تنقل الأعوان فيما بين الولايات.
 - * تقدير احتياجات المصالح الجبائية الجهوية من وسائل بشرية ومادية وتقنية ومالية وإعداد تقريراً دورياً عن ظروف سير هذه الوسائل واستعمالها.
 - * تنظيم أشغال لجنة الطعون لدى الجهات المصدرة للقرار والمنشأة عن المستوى الجهوي.
 - * الموافقة على استفادة المكلفين بالضريبة من نظام الشراء بالإعفاء حسب الشروط المنصوص عليها في التشريع المعمول به.
- تتكون المديرية الجهوية للضرائب من أربع (04) مديريات فرعية:
- المديرية الفرعية للتكوين.
 - المديرية الفرعية للتنظيم والوسائل.
 - المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والتحصيل.
 - المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية والمنازعات.

الشكل رقم (03): الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب



المصدر: من إعداد الطالبتان بناءً على معلومات في موقع المديرية العامة للضرائب.

3. المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات:

مكلفة بما يلي: (الهيكل، 2021)

* تنفيذ برامج التحقيق والبحث ومراقبة النشاطات والمداخل التي تضبطها مديرية البحث والمراجعات وتعد الإحصائيات المتعلقة بها.

* ضمان تسيير وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي.

* تنفيذ برامج تحقيق وبحث ومتابعة ومراقبة الأشغال المتعلقة بها وتقوم بتقييمها الدوري.

* تنفيذ كل تحقيق يأمر به وزير المالية والمدير العام للضرائب وكل السلطات المختصة بالاتصال مع المؤسسات والمصالح المعنية.

* تطبيق حق الاطلاع على الملفات التي تخضع لمجال اختصاص مديريتين ولأئيتين للضرائب أو أكثر. تتكون المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات من ثلاثة أقسام:

- قسم المراقبة والإحصائيات والتقييم.

- قسم المساعدة على الرقابة.

- قسم الوسائل.

4. المديرية الولائية للضرائب:

مكلفة بما يلي: (الهيكل، 2021)

* ضمان المديرية الولائية للضرائب بممارسة السلطة السلمية لمراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب.

* السهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي ومتابعة ومراقبة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة لها.

* تنظيم جمع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية.

* إصدار الجداول وقوائم المنتوجات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعانيها وتصادق عليها وتقوم النتائج وتعد الحصيلة الدورية.

* تحليل وتقييم دوريا عمل المصالح الخاضعة لاختصاصها، إعداد تلخيصا عن ذلك واقتراح أي إجراء من شأنه ان يحسن عملها.

* الجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والأتاوى.

* مراقبة التكفل والتصفية اللتين يقوم بهما كل مكتب القباضة ومتابعة تسوية ذلك.

* متابعة تطور الدعاوى المرفوعة امام القضاء في مجال منازعات التحصيل.

* ضمان الرقابة القبلية وتصفية حسابات تسيير القابضين.

* تنظيم جمع المعلومات الجبائية واستغلالها.

* إعداد برامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة ومتابعة تنفيذها وتقييم نتائجها.

- * وضع الرقابة المقررة فيما يخص القيم والأسعار وتأذن بالزيادة ان اقتضى الأمر ذلك.
- * دراسة العرائض وتنظيم أشغال لجان الطعن ومتابعة المنازعات ومسك الملفات المرتبطة بها بصفة منتظمة.
- * متابعة تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال وعاء الضريبة.
- * تقدير احتياجات المديرية من الوسائل البشرية والمادية والتقنية والمالية وإعداد تقديرات الميزانية المطابقة لذلك.
- * ضمان تسيير المستخدمين والاعتمادات المخصصة لهذه المصالح.
- * توظيف وتعيين المستخدمين الذين لم تقرر طريقة أخرى لتعيينهم.
- * تنظيم وتطبيق أعمال التكوين وتحسين المستوى التي تبادر بها المديرية العامة للضرائب.
- * تكوين رصيذا وثائقيا للمديرية الولائية وتسييره وضمان توزيعه وتعميمه.
- * السهر على مسك ملفات جرد الأملاك العقارية والمنقولة كما السهر على صيانة هذه الأملاك والمحافظة عليها.
- * تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم.
- * نشر المعلومات والآراء لفائدة المكلفين بالضريبة.
- تتكون المديرية الولائية للضرائب من خمس (05) مديريات الفرعية:
 - المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.
 - المديرية الفرعية للتحصيل.
 - المديرية الفرعية للمنازعات.
 - المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية.
 - المديرية الفرعية للوسائل.

5.المفتشيات:

تتولى مفتشية الضرائب على الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة فتقوم بالبحث وجمع المعلومات الجبائية واستغلالها ومراقبة التصريحات وإصدار الجداول الضريبية وكشوف العائدات وتنفيذ عمليات التسجيل. (المادة12، 1991)

6.القباضات:

تتكفل قباضات الضرائب خصوصا بجدول الضرائب وسندات القبض وتحصيل الضريبة. (المادة11، 1991)

خلاصة:

وضعت عدة أشكال لمكافحة التهرب الضريبي، تتمثل في التدقيق العام والتدقيق المعمق الذي يعتبر من أهم أنواع التدقيق. إذا أن كل نوع من أنواع التدقيق الجبائي تختص بتنفيذه إدارة معينة من بين الإدارات الجبائية، فهناك مصالح مركزية من بينها مديرية الأبحاث والمراجعات، وأخرى مصالح لامركزية منها المديريات الجهوية والولائية للضرائب، مديرية كبريات المؤسسات، المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات، المفتشيات وقباضات الضرائب.

المبحث الثالث: مراحل التدقيق الجبائي وإطاره القانوني

تمهيد:

من أجل سير عملية التدقيق الجبائي بسهولة أكبر تم تقسيمها الى مراحل تتمثل في مجموعة من العمليات التي يجب أن يقوم بها المدقق بكفاءة ومهارة عالية وهذا لتحقيق هدفه في إطار تشريعي وتنظيمي. حيث فرض القانون التجاري على المكلفين بعض الالتزامات، وفي المقابل منح لهم ضمانات من اجل حمايتهم من التجاوز المحتمل للإدارة الجبائية، وهذا ما سنتناوله في هذا المبحث:

المطلب الأول: مراحل التدقيق الجبائي

كون التدقيق الجبائي أمر مهم فإنه يتم وفق المراحل التالية:

1.المرحلة الأولى (المرحلة التحضيرية للتدقيق):

للقيام بعملية التدقيق الجبائي يجب على المدققين إتباع الخطوات التالية:

- برمجة الملفات: حيث يتم اختيار الملفات المراد البحث والتحقيق فيها من خلال المديرية الولائية للضرائب.

- طلب الملف من مفتشية الضرائب: يحتوي الملف على جميع الوثائق والبيانات المتعلقة بالمكلف بالإضافة إلى تصريحاته وكل المراسلات الموجهة إليه والتأكد من مدى صدق ونزاهة تصريحات المكلف.
- فحص الملفات الجبائية: يقوم المحقق الجبائي بفحص الملف الجبائي المفتوح باسم المؤسسة بخصوص الرسم على رقم الأعمال والرسم على النشاط المهني والأرباح الصناعية والتجارية، أما الملف الشخصي للمكلف يقوم المحقق بمراقبة الضريبة على الدخل الإجمالي للمكلف والمسيرين ومعرفة الدخل الإجمالي ومقارنته مع المصرح به والممتلكات العقارية المنقولة. (حمودي، 2020، صفحة 19)

2. المرحلة الثانية (بداية التحقيق الجبائي):

إن البدء في عمليات التدقيق الجبائي لمحاسبة المكلف لا يمكن أن يتم قبل إعلام المكلف مسبقاً عن طريق إرسال إشعار بإجراء التدقيق مع وصل استلام، مرفقاً بميثاق وحقوق وواجبات المكلف الخاضع للتدقيق ويمنح له أجل أدنى للتخصير 10 أيام ابتداءً من استلام الإشعار، يجب أن يحتوي الإشعار بالتحقيق على ألقاب وأسماء ورتب المحققين، وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها ومختلف الضرائب والرسوم المحقق فيها، اسم أو المقر الاجتماعي للمكلف الخاضع للضريبة مع العنوان الصحيح مع إمكانية استعانة المكلف بمستشار من اختياره، الذي يجب أن يكون موقع من قبل المدقق ورئيس مجموعة التدقيق، ولقد أتاح القانون الجبائي للمدقق أن يجري تدقيق مفاجئ لمعاينة العناصر المادية للمكلف وحالة الوثائق المحاسبية، دون أن يجري فحص نقدي، وفي الأخير يحرر المدقق محضر نهاية عمليات التدقيق المادية ويمنح للمكلف أو ممثله. (بوعكاز، 2014-2015، الصفحات 108-109)

3. المرحلة الثالثة (سير عملية التدقيق الجبائي):

وتهدف هذه المرحلة إلى تحقيق مصداقية المنشأة محل التحقيق، والتحقق من أن السجلات والأشخاص القائمين عليها يقومون بتحقيق الضريبة، أي أن الزيارة الميدانية، والزيارات الأخرى التي تليها هي زيارات تأسيسية للاختبارات القادمة التي تم اختيارها من قبل المدقق نتيجة لتقييمه المعلومات التي تم الحصول عليها في المرحلة السابقة، وتشتمل هذه المرحلة على الخطوات الآتية:

- اختبار سلامة النظام المحاسبي.
- اختبار حسابات محددة.
- إجراء اختبارات التحقق من أي مبيعات أو إيرادات غير معلنة.
- اختبار كشف ممارسات الغش والتحايل. (الدالي و داؤد، 2015، الصفحات 277-300)

4. المرحلة الرابعة (نهاية عملية التحقيق):

تعد هذه المرحلة خلاصة عمل المدقق، حيث يقوم بإبلاغ المكلف بالضريبة بنتائج التدقيق المحاسبية وهذا عن طريق الإبلاغ الأولي والنهائي، وكخطوة أخيرة يقوم بكتابة التقرير النهائي، الذي من خلاله يسجل كل المعلومات الخاصة بعملية التدقيق التي قام بها. (بوعكاز، 2014-2015، صفحة 116)

وتلتزم الإدارة الجبائية بإبلاغ المكلف الخاضع للتحقيق بنتائج التدقيق الجبائي حتى وإن لم يكن هناك تقويم ويتم الإبلاغ على النتائج المتحصل عليها إثر التحقيق في المحاسبة عن طريق تبليغ موصى عليه مع وصل استلام ويكون مقفلا ومعللا، وللمكلف الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره وله أجل 40 يوما من أجل إرسال موافقته وصياغة ملاحظاته. ويكون الإبلاغ النهائي بعد انقضاء أجل 40 يوما على أن تكون التعديلات مبررة ومدروسة دراسة معمقة ودقيقة وبعد دراسة الملاحظات وحساب الأسس الضريبية يتم تحرير التبليغ النهائي المعبر عن الوضعية الجبائية للمكلف وتوضع نسخة من نتائج التحقق في ملف المكلف ونسخة ترسل إلى المديرية الجهوية للضرائب، وبعدها يتم إصدار الجداول الإضافية متضمنة كل الرسوم خلال 04 سنوات ثم ترسل إلى المكلف ونسخة إلى مفتشية الضرائب ونسخة للحصول لقبضة الضرائب. (بوشاقور و يوسف، 2020، صفحة 11)

المطلب الثاني: الإطار القانوني للتدقيق الجبائي

إن التدقيق الجبائي يخضع لقواعد القانون الجبائي ويحفظ الحقوق ومسؤوليات و ضمانات الإدارة الجبائية تسمح لها بتأدية مهامها، ومن جهة أخرى منح المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة عدة امتيازات تحميهم من تجاوزات الإدارة الجبائية.

الفرع الأول: وسائل وتقنيات التدقيق الجبائي

تسمى أيضا بصلاحيات الإدارة الجبائية، وهي عبارة عن حقوق منحها المشرع الجبائي لإدارة الضرائب من أجل إجراء تدقيق جبائي قانوني ومنظم وتتمثل في هذه الحقوق في:

أولا- حق الرقابة:

تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتوة. كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي لديها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها. كما يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناءً على طلبها، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها. (المادة 18، 2024)

ثانيا- حق المعاينة:

لا يمكن الترخيص بإجراء معاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً أو قاض يفوضه هذا الأخير. يجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل، مؤسسا وأن يحتوي على كل البيانات التي في حوزة الإدارة بحيث تبرر بها المعاينة على وجه الخصوص، ما يأتي:

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة.
 - عنوان الأماكن التي ستم معاينتها.
 - العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود طرق تدليسيه، والتي يتم البحث عن دليل عليها.
 - أسماء الأعوان المكلفين بإجراء عمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم.
- تتم المعاينة وحجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة على وجود طرق تدليسيه، تحت سلطة القاضي ورقابته. (المادة 35، 2024)

ثالثا- حق الاطلاع:

يسمح هذا الحق للعون المكلف بعملية التحقيق بمعرفة كل الوثائق والسجلات والمستندات التي تم استعمالها من قبل المكلف وذلك من أجل الحصول على أكبر قدر ممكن من المعلومات التي تساعد المدقق في أداء مهمته بالإضافة الى المعلومات الواردة في التصريحات المقدمة الى إدارة الضرائب. وهذا ما نصت عليه المواد من 45 الى 64 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث جاء في نص المادة 45 ما يلي: "يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها". (المادة 45، 2024)

رابعا- حق إجراء التحقيق:

يلزم كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، بتقديم كل المبررات اللازمة لتحديد رقم أعماله سواء على مستوى مؤسسته الرئيسية أو فروعها أو وكالاتها، إلى أعوان الضرائب المعنيين بالأمر وكذا الى أعوان المصالح المالية الأخرى المعنيين كما يمكن للموظفين المذكورين أعلاه أن يقوموا بحضور أو تحت قيادة أحدهم لديه رتبة مراقب على الأقل لدى المدينين للرسم على القيمة المضافة بكل التحقيقات والتحريات اللازمة لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها. ولهذا الغرض يمكنهم طلب تسليم الفواتير والدفاتر وكذا كل دعامة والسجلات والوثائق المهنية التي يمكن ان تكون لها صلة بعمليات أسفرت أو يمكن ان تسفر عن وضع فاتورة والشروع في معاينة العناصر المادية للمؤسسة. من أجل ذلك يمكنهم دخول خلال ساعات النشاط من الساعة 8 صباحا إلى الساعة 20 مساء الى المحلات ذات

الاستعمال المهني. وعلى إثر كل تدخل تحرير محضر بذلك تدون فيه التحريات والمخالفات الملاحظة ويسجل فيه جرد الوثائق التي سلمها المكلف بالضريبة. (المادة 33، 2024)

خامسا- حق التقادم:

ويسمى أيضا بحق استدراك الخطأ، يحدد الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة الجبائية ب 4 سنوات، إلا في حالة وجود مناورات تدليسيه وهذا بالنسبة لما يأتي:

- تأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها.

- القيام بأعمال الرقابة.

- قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي. (المادة 39، 2024)

وحق التقادم يمكن أن يعرف على انه الحق الممارس من قبل الإدارة الجبائية من اجل تصحيح حالات النسيان أو النقائص أو الإعفاءات في التصريحات الجبائية المكتتبه، وانقضاء اجل التقادم لا يعد عائقا أمام أعوان الإدارة الجبائية لممارسة حق الرقابة بسبب تقادم الفترات، لكنها تمتد الى العمليات التي لها اثر على نتائج فترة لاحقة غير مغطاة بحق التقادم.

الفرع الثاني: حقوق و ضمانات المكلف الخاضع للرقابة

إن الصلاحيات والسلطات الواسعة الممنوحة للإدارة الجبائية بخصوص عمليات الرقابة الجبائية تقابلها حقوق و ضمانات أعطاهها المشرع الجبائي إلى المكلفين الخاضعين لهاته الرقابة كالتالي:

أولاً-الإعلام المسبق وأجل التحضير

أعوان الإدارة الجبائية لا يستطيعون إجراء أي مراقبة جبائية بدون إرسال إشعار بالتحقيق في مقابل إشعار بالاستلام من المكلف مرفقا بميثاق وواجبات المكلف الخاضع للضريبة من أجل إعلامه هذا الأخير، ومنحه أجل 30 يوم للتحضير ابتداء من تاريخ الاستلام كحد أدنى في حالة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، يجب ان يوضح الإشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق (المادة 21، 2024)

ثانياً-الاستعانة بمستشار

يمكن للمكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الحق في الاستعانة بمستشار يختاره بمحض إرادته وهذا ما جاء في نص المادة من قانون الإجراءات الجبائية 21 "المكلف بالضريبة له الحق ان يستعين خلال عملية المراقبة بمستشار يختاره هو".

ثالثاً-استحالة إعادة الرقابة

في حالة القبول الصريح يصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائياً ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه، سواء الانتهاء من التحقيق في المحاسبة أو إجراء تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة. لا يجوز للإدارة الجبائية بعد الشروع في تحقيق جديد أو مراقبة الوثائق خاصة بنفس الفترة ونفس الضريبة، إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسيه أو أعطى معلومات غير كاملة خلال التحقيق أو خاطئة، كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن النزاعي من طرف المكلف بالضريبة .
(المادة 20، 2024)

رابعاً-محدودية مدة الرقابة

1. بالنسبة للتحقيق المصوب في المحاسبة: لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، في الدفاتر أو الوثائق أكثر من شهرين.

2. بالنسبة للتحقيق في المحاسبة: لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراءات ان تتعدى مدة التحقيق بعين المكان، في التصريحات والوثائق المحاسبية أجالاً محددة. هذه الأخيرة محددة طبقاً لرقم الأعمال المحقق سنوياً وطبيعة نشاط المؤسسة.

أ. فيما يخص ثلاثة أشهر (03)

- مؤسسات تأدية الخدمات إن كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها.

- كل المؤسسات الأخرى إذ كان رقم أعمالها السنوي يتجاوز 2.000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها.

ب. فيما يخص سنة أشهر (06)

المؤسسات المذكورة أعلاه على الترتيب، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على 5.000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها بالنسبة للأولى و10.000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها بالنسبة للثانية.

يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في الحالات الأخرى تسعة (09) أشهر. وعلى كل حال يمكن أن تتجاوز هذه الأجال عندما يستعمل المكلف طرق تدليسيه أو يقدم معلومات خاطئة وغير كاملة، عدم استجابة المكلف بالضريبة لطلبات التوضيح والتبرير. (ميثاق المكلفين بالضريبة، 2024)

خامساً-الإجراء الاعتراضي

الإجراء الاعتراضي أو ما يسمى حق الرد، عن نقاش شفوي أو كتابي يتم بين المحقق والمكلف من أجل السماح لهذا الأخير بالاستعلام حول سير أشغال عملية الرقابة الجبائية من ناحية، وتسمح له بمعرفة كل التوضيحات الضرورية حول التعديلات التي أجريت من ناحية أخرى كما يسمح هذا الإجراء بإقامة

جو من الثقة المتبادلة بين الإدارة الجبائية والمكلف وضمان مقابلة مختلف الوضعيات بينهم ويسمح أيضا بتعديل عدد المنازعات الجبائية مستقبلا.

سادسا-السر المهني

تبعا لأحكام المواد 65 إلى 69 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على الالتزام بالسر المهني حيث نصت المادة 65 "يلزم بالسر المهني، بمقتضى المادة 301 من قانون العقوبات ويتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة، كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به". (المادة 65، 2024)

سابعا-اللجوء النزاعي أو الودي

إن تصرفات وسلوكيات المكلفين ذوي السلوك الجبائي السيئ هم دائما مطالبون من قبل الإدارة الجبائية بتسديد الضريبة والعقوبات التأخيرية، على كل حال و بسبب هذه السلوكيات فإن القانون الجبائي منح لهذا النوع من المكلفين وتحت طائلة بطلان الإجراءات بعض الحقوق و الضمانات في حال خضوع المكلف للرقابة الجبائية من قبل مصالح الوعاء، حيث يوجد أحيانا بعض الضرائب المؤسسة من قبل المفتش المحقق قد يحتج عليها المكلف، وخول المشرع الجبائي للمكلف اللجوء إلى السلطات الأعلى (مديرية الولاية) واستئناف الإجراءات الاعتراضية، وطرق الاستئناف هي:

- اللجوء النزاعي الذي يهدف إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء.
- اللجوء الودي الذي يسمح للمكلفين الذين يوجدون في حالة عسر مالي، ويستحل عليهم تسديد دينهم الجبائي بالاستفادة من تخفيض أو تعديل للحقوق المعروضة. (رحال، 2013-2014، صفحة 143)

خلاصة:

من اجل ضمان سير عملية التدقيق الجبائي بطريقة منظمة وفعالة لا بد من تقسيمها الى مراحل حيث تختص كل مرحلة بما يناسبها إلا أن الغاية من هذه المراحل هي توفير الوثائق والمعلومات اللازمة التي تساعد المدقق الجبائي في أداء مهامه، وباعتبار ان التدقيق الجبائي أداة مهمة لضمان مصالح الخزينة العمومية للدولة، فقد سن المشرع مجموعة من القوانين والإجراءات التي تنظم سير عملية التدقيق من خلال الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية، وفي المقابل عند ارتكاب الإدارة الجبائية أخطاء ضد المكلف بالضريبة فإنه توجد ضمانات لتحمي هذا الأخير من هذه الأخطاء قد شرعها المشرع.

خلاصة الفصل

تطرقنا في هذا الفصل إلى مفاهيم حول التدقيق الجبائي كونه وسيلة تهدف إلى خدمة الإدارة الجبائية من خلال التأكد من صحة المعلومات والتصريحات والوثائق حيث يحافظ على حقوق المكلفين والدولة بالإضافة إلى زيادة حصيلة الضرائب واحترام الواجبات الجبائية التي تؤدي إلى زيادة القدرة الجبائية للدولة، باعتباره أداة لتجنب الطرق التدليسية واحترام القوانين والتنظيمات التشريعية بصفة عامة وفق نظام جبائي مضبوط بالعدالة للحصول على الرفاهية الاقتصادية للمجتمع. ويهدف التدقيق بالدرجة الأولى إلى حماية موارد الخزينة العامة وتعزيز الأمن الجبائي والتقليل من المنازعات.

ويتفرع التدقيق الجبائي إلى رقابة عامة وتدقيق جبائي معمق، بحيث تتضمن الرقابة العامة رقابة شكلية و رقابة على الوثائق. فالرقابة الشكلية تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية الواردة في التصريحات والمعلومات وغيرها، أما الرقابة على الوثائق تهدف إلى اكتشاف الأخطاء في الحسابات والمعدلات المطبقة ومساعدة الإدارة الجبائية في اختيار الملفات التي ستخضع للتدقيق المعمق لاحقا.

النظام الجبائي الجزائري كباقي الأنظمة يعتمد على التدقيق الجبائي من خلال مديرية خاصة بالرقابة الجبائية، والتي تحتوي بدورها على مجموعة من الأعوان القائمين عليها إضافة إلى مجموعة من الدعائم القانونية المتمثلة في الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية من جهة، و الالتزامات و الضمانات الممنوحة للمكلفين من جهة أخرى.

الفصل الثاني
التهرب الضريبي
وعلاقته بالتدقيق
الجبائي

تمهيد:

تعتبر الضريبة أحد أهم الوسائل لتغطية الأعباء العامة للدولة وتمويل الخزينة العمومية، فهي اقتطاع مالي إجباري من الذمة المالية للمكلف بدون مقابل مالي خاص أو مباشر يعود عليه، لتحقيق أهداف تنموية تسطرها الدولة، لكن غالباً ما يلجأ المكلف إلى تصرفات معينة من أجل التخلص من الضريبة المفروضة عليه ومحاولة التخلص منها بصفة جزئية أو كلية، وهذا ما يصطلح عليه بالتهرب الضريبي، وتعتبر هذه الظاهرة من أكبر المشاكل التي تعاني منها الدول إذ أنها تمس الجوانب المتعلقة بالتنمية.

حيث يصعب التحكم في هذه الظاهرة بسبب التطور السريع لمختلف الأساليب والوسائل المستعملة من قبل المكلفين بالضريبة التي يستحيل علينا حصرها وقياسها لكثرة تنوعها، وهذا ما أسفر عدة نتائج وأثار سلبية تعود بعدم النفع. ولهذا منح المشرع الجبائي بعض الصلاحيات المتمثلة في التدقيق الجبائي، وهو بمثابة الحل الأمثل حالياً لمحاولة الحد من مخاطر هذه الظاهرة، وهذا ما سنتناوله من خلال هذا الفصل، حيث تقسيمه إلى ثلاثة مباحث كالتالي:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي

المبحث الثاني: طرق التهرب الضريبي وقياس حجمه

المبحث الثالث: علاقة التدقيق الجبائي بالتهرب الضريبي

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي

تمهيد:

تمثل الضرائب عبء قد يكون ثقيلًا على بعض المكلفين بأدائها وهذا ما يدفع بهؤلاء إلى التهرب الضريبي، حيث أصبحت هذه الظاهرة تهدد الكثير من الدول، فتسعى الإدارة الجبائية لمعالجة هذه الظاهرة وتطبيق مختلف الأساليب الردعية على المكلفين للسيطرة عليهم.

المطلب الأول: ماهية التهرب الضريبي.

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

الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي

يوجد الكثير من التعاريف للتهرب الضريبي نذكر منها:

التعريف الأول: يقصد بالتهرب الضريبي تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي. أو الثغرات الموجودة في القانون من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجمع الوسائل والأشكال سواء تعلق الأمر بالعمليات المحاسبية أو الحركات المادية وذلك بكل أو جزء من المبلغ الواجب الدفع للخزينة العمومية والذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها وتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية. (بوزيدة، 2007، صفحة 39)

التعريف الثاني: التهرب الضريبي هو مجموع السلوكيات الرامية إلى تقليص مبالغ الاقطاعات الضريبية الواجبة الدفع. (قدي، 2011، صفحة 216)

التعريف الثالث: يقصد بالتهرب الضريبي ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر. (ناصر، 2011، صفحة 151)

التعريف الرابع: التهرب الجبائي هو الفعل الشخصي الذي يقوم به المكلف وذلك باستعمال تقنيات قانونية مؤسسة معتمدة على حرية التسيير، تسمح له باختيار وضعية جبائية محددة للحصول على نتائج اقتصادية مساوية لنتيجة جبائية مقبولة. (ولهي، 2005، صفحة 22)

ومما سبق يمكن تعريف التهرب الضريبي "بأنه امتناع المكلفين عن دفع الضريبة المستحقة عليهم سواء بشكل جزئي أو كلي، ومخالفة النصوص القانونية بالالتجاء إلى مختلف الأساليب الاحتياطية

مستندين في ذلك الى طرق مشروعة أو غير مشروعة مما يؤثر في حصيلة الدولة من الضريبة ويضيع عليها حقها".

الفرع الثاني: أنواع التهرب الضريبي

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

1. التهرب المشروع (التجنب الضريبي):

الذي لا يتضمن أية مخالفة قانونية وذلك بالاستفادة من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي نتيجة عدم صياغة بعض الأحكام القانونية بدقة، وبهذا لا يترك المكلف أية مخالفة قانونية وبالتالي لا يمكن ملاحقته أو فرض أي عقوبة عليه.

مثال ذلك التهرب من تصاعدي ضريبة الدخل عن طريق تجزئة الشركة الكبرى إلى عدة شركات صغيرة بحيث تكون مستقلة إحداها عن الأخرى من الناحية القانونية أو تخلص الشركات المساهمة من الضريبة على الأرباح عن طريق زيادة النفقات العمومية ونفقات السفر والولائم الخاصة بالعمل والإعانات... الخ أو تجنب تطبيق المعدلات التصاعديّة بتحويل جزء من الأرباح إلى رواتب وأجور.

2. التهرب الغير المشروع (التهرب الضريبي):

يتضمن مخالفة لأحكام القوانين والأنظمة حيث يعتمد المكلفون لإتباع بعض أساليب الغش والخداع لذلك يطلق عليه اصطلاح الغش الضريبي، و يتخذ الغش الضريبي أشكال وصورا مختلفة ومتنوعة من الصعب تحديدها نذكر على سبيل المثال: قيام المكلف بالامتناع عن تقديم أي تصريح بأرباحه، أو تقديم تصاريح ناقصة أو كاذبة أو إعداد سجلات أو قيود مزيفة، أو إدخال بعض السلع المستوردة دون ان تمر بالمراكز الجمركية للتهرب من دفع الرسوم الجمركية ... الخ. (طاقة و العزاوي، 2010، الصفحات 118-119)

وبهذا يهدف هذا التهرب إلى تخفيف أساس الضريبة، ولتحقيقه يتوفر شرطان هما:

أ.العنصر المادي: يتمثل في تخفيض أساس الاقتطاع الضريبي بصورة غير قانونية، وهو عبارة عن إخلال المكلف بواجباته الضريبية، التي يملئها التشريع الضريبي ومن أشكال الإخلال بهذه الواجبات نذكر:

- المبالغة في تقدير الأعباء وتكاليف الاستغلال.
- الامتناع عن تقديم التصريحات للإدارة الضريبية.
- الإخفاء الكلي، أو الجزئي للعمليات التي يتم تحقيقها، أو المداخل الناتجة عنها.

ب. **العنصر المعنوي:** يقصد به أن يرتكب الفعل من طرف المكلف بالضريبة بنية سيئة، وهذه المخالفة المعتمدة تكون عن وعي، غير أن إظهار نية الغش صعبة، لأن القانون الضريبي يفترض دائماً حسن نية المكلفين، وعليه يتوجب على إدارة الضرائب إظهار تعمد المكلف في ارتكاب المخالفة بجميع وسائل الإثبات. (بوزيدة، 2007، الصفحات 40-41)

وحسب المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة "يعاقب كل تملص أو حاول التملص بالجوء إلى أعمال تدليسيه في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته كلياً أو جزئياً".

المطلب الثاني: أسباب وأثار التهرب الضريبي

ظاهرة التهرب الضريبي كغيرها من الظواهر لها أسباب أدت إلى حدوثها، كما لها أثار مختلفة تشمل جوانب عدة.

الفرع الأول: أسباب التهرب الضريبي

يعود انتشار التهرب الضريبي إلى أسباب مختلفة وهي كالتالي:

أولاً-أسباب متعلقة بالمكلف:

غالباً ما تعود أسباب التهرب الضريبي إلى المكلف في حد ذاته والتي تندرج في: (سعي و بلواضح، 2014، الصفحات 29-45)

- يحفز ضعف المستوى الخلقي للمكلفين بالضريبة على التهرب من أداء واجبهم الضريبي لذلك فهو يتناسب عكسياً مع الشعور الوطني في مصلحة المجتمع ومع الشعور بالمسؤولية في تحمل الأعباء العامة.

- اعتقاد ان الضريبة هي اقتطاع مالي من دون مقابل.

- سوء تخصيص النفقات العمومية، حيث يشعر المكلفون بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود عليهم بالمنفعة العامة.

- اعتقاد عدم شرعية الضريبة من الناحية الدينية عكس الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلام.

- الحالة المدنية السيئة للمكلف تجعله يميل نحو التهرب الضريبي لتعويض ما خسره.

ثانياً-أسباب تشريعية

تعود هذه الأسباب إلى:

- تعقد تشريعات الضرائب وعدم استقرار النظام الضريبي من شأنه أن يخلق عدة مشاكل للمكلف تتجلى في عدم تفهمه للنصوص القانونية ومن أمثلة هذه التعقيدات كثرة المعدلات و الإعفاءات والتخفيضات والتعديلات التي تزيد من احتمال التهرب.

- تعدد الضرائب مما يؤدي إلى إرهاق المكلف بالضرائب وترك ثغرات يمكن التسلل منها بسهولة.

- إن النظام الجبائي هو نظام تصريحي يعتمد على التصريح المقدم من طرف المكلف، وهذا ما يزيد من نسبة التهرب. (بوزيدة، 2007، صفحة 43)

ثالثا-أسباب قانونية:

تؤثر أحكام القوانين الضريبية نفسها في ظاهرة التهرب الضريبي.

- ارتفاع معدل (سعر) الضريبة ارتفاعا كبيرا يؤدي إلى التهرب منها لذلك قيل وبحق أن رفع (سعر) معدل الضريبة لا يؤدي إلى زيادة حصيلتها نتيجة محاولة المكلف التهرب منها.

- يزداد التهرب الضريبي في الضرائب التي يتطلب تقديرها تقديم كشف أو (إقرار) من المكلف نفسه كما هو الحال في الضريبة على الدخل. ويقل التهرب الضريبي في الضرائب التي تحصن بطريقة الحجز عند المنبع كالضريبة على الرواتب و الأجور. (خصاونة، 2010، صفحة 228)

رابع-أسباب إدارية:

أن تعقيد الإجراءات الإدارية المتعلقة بتقدير و تحصيل الضريبة قد تؤدي إلى عدم تحقيق المساواة والعدالة الفعلية بين المكلفين فيؤدي ذلك إلى التهرب الضريبي، بالإضافة إلى أن سوء تنظيم الإدارة الضريبية وعدم كفاية وكفاءة العاملين لديها وعدم وجود فروع كافية لها في جميع أرجاء الدولة قد يؤدي هو الآخر إلى التهرب الضريبي. (خصاونة، 2010، صفحة 228)

خامسا-أسباب سياسية:

إن سياسة الدولة في الإنفاق العام تلعب دورا مهما في التهرب الضريبي فإذا شعر المكلفون أن الدولة قد أنفقت حصيلة الضرائب التي تم تحصيلها منه في وجوه لا تنفع ولا تعود عليهم ولا على أفراد المجتمع بالفائدة قل الوعي الضريبي لديهم وزادت مقاومتهم للضرائب، لذلك فإنهم سيحاولون جاهدين وبكل الطرق للتهرب من دفع هذه الضرائب لشعورهم أنها تذهب هدرًا، وبالمقابل فإذا أنفقت الدولة حصيلة الضرائب التي تحصلها من المكلفين في وجوه نافعة فإنهم يشعرون أن ما يدفعونه يعود عليهم وعلى أفراد المجتمع ككل بالفائدة وبالتالي لا يفكرون بالتهرب من دفعها. (خصاونة، 2010، الصفحات 228-229)

سادسا-أسباب اقتصادية:

تلعب الظروف الاقتصادية السائدة في المجتمع دورا مهما في التهرب الضريبي، فالملاحظ بشكل أن الأفراد تقل مقاومتهم لفكرة الضرائب المفروضة عليهم في أوقات الازدهار والرخاء الاقتصادي لكثرة ارتفاع دخولهم وكثرة النقود بين أيديهم وبالتالي يقل التهرب الضريبي، والعكس صحيح تماما حيث يزداد التهرب الضريبي في أوقات الكساد والأزمات الاقتصادية. (خصاونة، 2010، صفحة 229)

الفرع الثاني: آثار التهرب الضريبي

في ظل الانتشار الواسع لظاهرة التهرب الضريبي وكذلك ضعف الإدارة الجبائية، فإن لهذه الظاهرة عدة آثار سلبية تشمل جوانب مختلفة والتي جاءت كالتالي.

أولا-الآثار المالية للتهرب الضريبي

يؤدي التهرب الضريبي إلى الإضرار بالخزينة العامة للدولة بحيث يفوت على الدولة جزءا هاما من الموارد المالية، ويترتب على ذلك عدم قيام الدولة بالاتفاق العام على الوجه الأكمل، وبالتالي تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتها الأساسية تجاه مواطنيها، وفي ظل عجز الميزانية تضطر الدولة اللجوء إلى وسائل تمويلية أخرى كالإصدار النقدي واللجوء إلى الاقتراض إلا أن ذلك الاتجاه قد يسبب مخاطر تمس الاستقلال المالي والاقتصادي للبلد المعني. (ناصر، 2011، صفحة 160)

ثانيا-الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي

إن للضريبة دور اقتصادي هام كونها منظم وأداة للتدخل الاقتصادي للدولة، لذلك فإن التملص من هذه الضريبة له انعكاسات سلبية على اقتصاد الدولة من عدة جوانب ونخص الذكر ما يلي:

1.إعاقة المنافسة الاقتصادية:

عند الأخذ بعين الاعتبار وجود ضرائب مرتفعة على المؤسسات والتجار، فإن المؤسسات التي تتملص من الضريبة توجد دائما في وضعية اقتصادية حسنة مقارنة مع تلك التي لا تتهرب من الضريبة، وبالتالي تستطيع فرض أسعارها التنافسية، وأحسن مثال على ذلك حال المؤسسات الوطنية التي لا تستطيع منافسة بعض مؤسسات القطاع الخاص، والتي لا تتردد في إجراء صفقاته التجارية بدون فواتير، وبالتالي فإن أسعارها تكون منخفضة لعدم احتوائها على الرسم على القيمة المضافة لذلك فإن التهرب الضريبي يساهم في دحض قواعد المنافسة الشريفة ويعرقل النمو الاقتصادي.

2. عرقلة النمو الاقتصادي:

إن التهرب الضريبي يساهم في إبطاء وتأخير النمو الاقتصادي، حيث أن التهرب الضريبي يثبط الجهود التي تسعى إلى رفع الإنتاجية، فالمستثمر الذي يطمح إلى زيادة مداخيله عن طريق وضع إجراءات التنظيمية لعملية الإنتاج وعملية التسيير بهدف خفض التكاليف، فإنه لا يتردد في ممارسة التهرب الضريبي من أجل الوصول إلى مبتغاه.

3. إعادة توجيه النشاط الاقتصادي:

إن التهرب الضريبي يساهم في إعادة توجيه الأنشطة الاقتصادية، حيث يصبح الشغل الشاغل للمكلفين هو توجيه نشاطاتهم الاقتصادية أكثر حسب الاعتبارات الجبائية وليس للاعتبارات الاقتصادية، فالأنشطة الاقتصادية تتوجه عامة نحو القطاعات الأكثر حساسية للتهرب الضريبي، دون أن تتوجه إلى النشاطات التي تخلق الثروات. مثال على ذلك إشارات المؤسسات في بعض الأحيان يتوجهون إلى التخلي عن صفة الإجراء لأن الأجر الذي يتقاضونه خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي، وبالتالي فهم ينشئون مؤسسات مستقلة أخرى تستفيد من إمكانية تكوين احتياطات معفية من الضرائب وانتهاز فرص التهرب الضريبي التي تتأتى لهم والتصريح بأنفسهم بالعناصر المحددة لداخلهم الخاص. أيضا يلاحظ في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة من أجل ضمان مدخول جيد يفكر مدير المؤسسة في كيفية التهرب أكثر من تنمية أعماله ومؤسسته، وبالتالي يمكن القول أن التهرب هو إذن مسبب للركود الاقتصادي.

4. ندرة الأموال:

إن التهرب الضريبي يخلق ندرة لرؤوس الأموال لأن المكلف عند إخفاء الأرباح عن الضريبة يعمل بكل حذر على إخفاء رؤوس الأموال التي يكتسبها عن مراقبة الإدارة الجبائية، والعمل على عدم إنفاقها بغية عدم الانكشاف، فالمتملص يعمل على الاكتناز عن طريق حفظ أمواله خارج السوق النقدي والمالي لمدة طويلة من الزمن، ويمكنه اللجوء أيضا إلى شراء سندات مغفلة الأسهم مثلا سندات خزينة أو استثمارات معينة صعبة المراقبة (مجوهرات، تحف فنية)، وبالتالي ستكون ندرة في السيولة النقدية على مستوى الاقتصاد الوطني ككل، بالإضافة إلى أن التسديد عن طريق النقود السائلة يكون دائما مفضلا على النقود الاعتبارية، وذلك لأن المبادلات البنكية سهلة المراقبة من قبل الإدارة الجبائية باستعمال الصلاحيات القانونية وخصوصا حق الاطلاع لدى المؤسسات البنكية. (رجال، 2006-2007، صفحة

(90)

ثالثا- الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي:

يؤدي التهرب الضريبي الى إضعاف روح التضامن في المجتمع، كما يؤدي الى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبء الضريبة، إذ يتحمل البعض الضريبة بكاملها بينما يتخلص الدين تمكنوا من التهرب منها أي عدم عدالة توزيع العبء الضريبي ويؤدي كثرة التهرب الضريبي لجوء الدولة الى رفع معدلات الضرائب الموجودة أو إضافة ضرائب جديدة، فيزداد العبء الضريبي على من لم يتهرب من الضريبة، لذلك تصبح الضريبة عاجزة عن تحقيق التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع. بالإضافة الى ذلك تصبح الضريبة عامل إفساد أخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء المشروعة أو غير المشروعة قصد التحايل والإفلات من الواجب الضريبي. (ناصر، 2011، صفحة 161)

رابعا- 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 ان التهرب الضريبي لا يحقق مبدأ العدالة الضريبية، وبيتعد عن التكافل الاجتماعي كما يقلص الإيرادات المالية للدولة، لذلك يعمل التهرب الضريبي على عدم تحقيق أهداف السياسة الضريبية المالية، الاقتصادية والاجتماعية وبالتالي يقلص من أهمية الضريبة. (ناصر، 2011، صفحة 161)

خلاصة:

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي التي تعد من أخطر المشكلات التي تؤثر على فعالية النظام الجبائي وهذا يعود لعدد من الأسباب كتلك المتعلقة بالمكلف أو بالظروف الاقتصادية للدولة... وغيرها، وهذا ما يترتب عليه نتائج تؤدي الى المساس بالخزينة العمومية للدولة، ومن بين هذه الآثار نجد آثار اجتماعية تمس المجتمع ككل، آثار تعيق المنافسة الاقتصادية... الخ.

المبحث الثاني: طرق التهرب الضريبي وقياس حجمه

تمهيد:

يعتبر التهرب الضريبي ظاهرة متنوعة، حيث تسعى الإدارة الضريبية إلى تقدير حجم التهرب الضريبي وقياسه بالاعتماد على طرق ونماذج رياضية لإعطاء نتيجة ولو تقريبية عن حجم هذه الظاهرة.

المطلب الأول: طرق التهرب الضريبي

تتعدد طرق التهرب الضريبي باختلاف نوع النشاط الممارس من قبل المكلف حيث اختلفت طرق التهرب الضريبي أكثر فأكثر، فمن بين أبرز هذه الطرق نذكر ما يلي:

الفرع الأول: التهرب عن طريق العمليات المحاسبية

يقوم التشريع الجبائي على مبدأ الإقرار، أي أن المكلف ملزم بتقديم تصريحات صحيحة حول حالته المادية، وتكون التصريحات المقدمة هي عبارة عن مخرجات النظام المحاسبي التي تقوم بتسجيل العمليات الاقتصادية للمكلف في شكل قوائم مالية، وفي حالة التهرب يقوم المكلف بتعديل الأرقام إما بزيادة التكاليف أو تخفيض الإيرادات.

أولاً-زيادة التكاليف:

1.المستخدمون الوهميون:

يلجأ المكلف من خلالها الى تسجيل أجور ورواتب في الكشوف المحاسبية لمستخدمين لا وجود لهم في الأصل، هذه الرواتب والأجور تسمح بتضخيم الأعباء، وبالتالي التقليل من مبلغ الضريبة.

2.النفقات والمصاريف غير المبررة

لقد سمح المشرع للمكلف خصم بعض الأعباء التي لها علاقة بنشاط المؤسسة ولكن المكلف يستغل في بعض الأحيان هذه الفرصة لتسجيل أعباء أخرى خارج نشاط المؤسسة أي نفقات ومصاريف متعلقة بالمالكين والمسيرين وذلك بهدف تخفيض أعباء الاستغلال.

3.تقنية الاهتلاك

لقد قام المشرع الجبائي الجزائري، بوضع سلم خاص بمعدلات الاهتلاك وذلك حسب نوع الأصول، وبالرغم من هذه المعدلات التي قام بوضعها إلا أن المكلف يحاول دوماً التلاعب فيها بوسائل متعددة، ما بتطبيق معدلات لا تتعلق بالأصل المهلك أو برفع قيمتها كما يلجأ الى التلاعب في قيمة الأصل وذلك بحساب ثمن الشراء مضاف إليه الرسم لتضخيم القيمة الأصلية للأصل.

ثانيا- تخفيض الإيرادات

يعد النوع التهرب الأكثر شيوعا للتخلص من دفع الضرائب حيث يلجأ المكلف بالضريبة الى عدم تسجيل في الدفاتر والسجلات المحاسبية جزء من الإيرادات التي تدخل في حساب الربح الخاضع للضريبة ومثل البيع دون التصريح بالأسعار الحقيقية، وتسجيل المبيعات بأقل من قيمتها بالاتفاق مع الزبون. (حمودي، 2020، الصفحات 33-34)

الفرع الثاني: التهرب عن طريق التلاعب المادي

إن التلاعب المادي يتمثل في إخفاء المكلف للسلع والمنتجات والمواد الخاضعة للضريبة وجعلها بعيدة عن مراقبة أعوان مصالح الضرائب، وله نوعان الإخفاء الجزئي عن طريق التقليل من عبء الضريبة أو كليا وهوما يجعل المكلف يتملص كليا من دفع الضريبة.

أولاً-التلاعب الكلي

هو الأكثر انتشارا بين الجزائريين المتهربين من الضريبة والذين لا يتم تحديد أماكنهم من طرف المصالح الضريبية والذي يكون عادة في الأماكن الريفية والمعزولة وهي ناتجة عن ضعف الرقابة الجبائية، ومن أشكال التهرب الكلي:

- عدم التصريح بالوجود.
- عدم التصريح الشهري والسنوي.
- عدم التصريح بكشف الزبائن.
- عدم التصريح بكشف المستخدمين.
- عدم التصريح بالمداخيل. (بلواضح، 2014-2015، الصفحات 178-189)

ثانيا-التلاعب الجزئي

في هذه الحالة يحرص المكلف الى إعلان قيمة اقل من القيمة الحقيقية للمادة الخاضعة للضريبة تهربا من دفعها جزئيا، ومن صور الإخفاء الجزئي:

- حالة ممارسة النشاطات الخفية الى جانب النشاط الرئيسي.
- حالة تقديم المكلف لتصريح الضريبة يتضمن دخل أقل من الواقع.
- عدم احترام المكلف لمقاييس الإنتاج المحددة من طرف القانون.

- إخفاء المكلف لجزء من المواد المستوردة بهدف التخلص من الرسوم الجمركية. (حمودي، 2020، صفحة 35)

الفرع الثالث: التلاعب القانوني

تعتبر هذه الطريقة أكثر تنظيماً وتتمثل في استغلال القانون أو استغلال الثغرات الموجودة فيه للتخلص من الضريبة، وهذا ما يخلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية، وبذلك تتحقق غاية المكلف المتمثلة في الإفلات من الالتزام الضريبي، حيث ان المكلف يستعين بمجموعة من المستشارين القانونيين والمختصين في ابتكار طرق أكثر مردودية بأقل تكلفة وأكبر ربح، والتلاعب القانوني يأخذ مظهر التلاعب في التكيف وتصنيف الحالات القانونية الى الصورة عمليات وهمية. (حمودي، 2020، الصفحات 35-36)

المطلب الثاني: قياس حجم التهرب الضريبي

يعتبر الغش الضريبي ظاهرة منتشرة في جميع أنحاء العالم، تتباين حدته من دولة إلى أخرى تبعاً لتطور مستوى الإدارة الضريبية وارتفاع مستوى الوعي الضريبي، إلا ان قياسه يطرح مشكلات عديدة تجعل من الصعب الوصول إلى رقم دقيق لحجم الغش في أي بلد من البلدان. ولهذا هناك مجموعة من المقاربات المعتمدة لقياس مستوى الغش الضريبي، ومنها:

1. الاعتماد على الاستقصاءات:

الموزعة على عينة مستقرة و ثابتة من الأفراد بحيث تتم مقارنة الدخل الفعلية للعينة مع الدخل المصرح بها للإدارة الضريبية. والفرق بين الضرائب المستحقة على الدخل الفعلية والضرائب المدفوعة على أساس الدخل المصرح بها يمثل حجم التهرب الضريبي، وهذه الطريقة مفيدة لكونها توفر معلومات مفصلة عن هيكل ونسبة الغش الضريبي، وسلوك المتهربين و دوافعهم.

تبقى حدود هذه الطريقة في حدود الاستقصاءات بشكل عام التي يحكمها مدى استجابة أفراد العينة و استعدادهم للإجابة. كما يمكن ان تختلف الإجابات تبعاً للطريقة التي يتم بها تصميم الاستقصاء وأسئلته. (قدي، 2011، صفحة 221)

2. تعميم نتائج المراقبة الضريبية على المجتمع الضريبي:

فيتم تقدير حجم الغش الضريبي من الفرق بين الدخل المصرح بها للسلطات الضريبية و الدخل التي تم تقديرها عن طريق المراقبة الانتقائية، ذلك ان نتائج المراقبة تسمح بتقدير حجم عدم التصريح أو ضعف التصريحات، ويمكن تعميم نتائج المراقبة على باقي الاقتصاد. تكمن صعوبة هذه الطريقة في كون المراقبة لا تتم بطريقة عشوائية، وإنما بطريقة قصدية و هادفة وواضحة في حسابها احتمال الوصول إلى

الكشف عن الغش، أي أن المراقبة تستهدف من البداية الممولين المشبوهين لدى الإدارة الضريبية وهذا ما ينعكس في تقدير مبالغ فيه لحجم الغش الضريبي، وهذه الطريقة معيبة أيضا بكون نتائج المراقبة، يمكن أن تحفز على الغش الضريبي لدى الأشخاص الذين لا يصرحون بأنشطتهم ولكن لا تكتشف المراقبة إلا جزءا من المبالغ المتملص من دفعها. (قدي، 2011، صفحة 222)

3. عدم الانسجام الإحصائي للحسابات الاقتصادية القومية

تنطلق هذه الطريقة من معالجة الإنتاج الخفي على أنه إنتاج شرعي، ويتم تفسير عدم الانسجام الإحصائي الذي تعكسه الحسابات القومية على أنه مؤشر على وجود اقتصاد خفي. فمثلا يمكن حساب الفرق بين الضريبة على القيمة المضافة النظرية بالاعتماد على عناصر المحاسبة الوطنية (= القومية) والضريبة على القيمة المضافة المحصلة فعليا من قبل الإدارة الضريبية، فتحسب الضريبة على القيمة المضافة انطلاقا من مجاميع الإنفاق حسب كل ناتج والمعدلات النظرية المقابلة.

من مزايا هذه الطريقة أنها فعالة في حالة كون المصادر التي يتم الاعتماد عليها في حساب الضريبة على القيمة المضافة النظرية مستقلة عن المعطيات ذات المصادر الضريبية. (قدي، 2011، صفحة 222)

4. طريقة العفو الضريبي:

تلجأ الحكومات إلى إقرار عفو ضريبي يتم بمقتضاه إلغاء العقوبات الضريبية مقابل التزام المخالفين بالتصريح بدخولهم الفعلية والمبالغ الضريبية المتملص من دفعها قصد الوفاء بها للإدارة الضريبية. ويكون تقدير الغش الضريبي بمقارنة الدخول الضريبية المصرح بها عند إقرار العفو بالدخول المصرح بها قبل إقرار العفو الضريبي. (قدي، 2011، الصفحات 222-223)

5. الاعتماد على الأنشطة الإجرامية وتقدير سعرها وكمياتها.

6. طريقة الضغط الضريبي:

بموجب هذه الطريقة يتم تحديد مستوى الضغط الضريبي الممكن في مجتمع من المجتمعات ومقارنته بمستوى الضغط الضريبي الفعلي. ويعتبر الفرق ناتجا عن الغش. إلا أن مشكلة هذه الطريقة تكمن في صعوبة تقدير مستوى الضغط الضريبي الممكن. لأنه يتدخل في تحديده عوامل اقتصادية، اجتماعية، ثقافية ونفسية. (قدي، 2011، الصفحات 221-223)

خلاصة:

النشاط الممارس من قبل المكلف بالضريبة تتبلور عنه عدة طرق واساليب للتهرب الضريبي، التهرب عن طريق الاستفادة من الثغرات القانونية الموجودة في التشريع الجبائي ويقصد به التجنب الضريبي أو ما يسمى بالتلاعب القانوني، بالإضافة الى النوع الشائع غالبا وهو التهرب عن طريق العمليات المحاسبية من خلال تضخيم الفواتير. وفي المقابل توجد صعوبة في إعطاء تقدير كمي لحجم التهرب الضريبي، لكن هناك بعض المقاربات يمكن اعتمادها لقياسه، ومن امثلة ذلك نجد الاعتماد على الاستقصاءات أو تعميم نتائج المراقبة الجبائية على المجتمع الضريبي...الخ.

المبحث الثالث: علاقة التدقيق الجبائي بالتهرب الضريبي

تمهيد:

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

المطلب الأول: دور التدقيق المحاسبي في الكشف عن التهرب الضريبي

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

الفرع الأول: تحضير مراقبة المحاسبة أو التحقيق المحاسبي

إن برمجة المكلفين الذين سيخضعون لعمليات مراقبة المحاسبة يخضع الى قواعد إجرائية وإلى معايير انتقاء محددة من قبل الإدارة المركزية، وإعداد هذه البرامج ومتابعة تنفيذها تتم من قبل المديريات الجهوية للضرائب والمصالح المركزية للمديرية العامة للضرائب.

أولا- برمجة مراقبة المحاسبة

1. إجراءات إعداد برنامج مراقبة المحاسبة:

إن إعداد قائمة المكلفين الذين سيكونون محل مراقبة تتم من قبل المديرية الولائية للضرائب التي لها علاقة مباشرة بالمكلفين، حيث يكلف رؤساء المفتشيات كل نهاية سنة بإرسال اقتراحات الى المديرية

الفرعية للرقابة الجبائية الولائية، ويقوم المدير الولائي للضرائب المعني بالتشاور معها، ويحدد القائمة النهائية بالأخذ بعين الاعتبار معايير الانتقاء وتوجهات المصالح المركزية، ومن ناحية أخرى الإمكانيات المتوفرة. وبعد فحص وتحليل مختلف اقتراحات التسجيل في برنامج مراقبة المحاسبة أو المراقبة المعقدة، تقوم بعد ذلك الإدارة المركزية (مديرية الأبحاث والمراجعات) بتحديد البرنامج النهائي السنوي الذي سينفذ من قبل المصلحة المكلفة بالتدقيق (الرقابة)، كما يمكن للإدارة المركزية أن تطلب في أي لحظة تسجيل مكلف ما في مراقبة المحاسبة أو مراقبة معقدة للوضعية الشخصية خارج البرنامج بناءً على معطيات أو بيانات خاصة في حوزتها أو مرسله إلى المصالح المعنية. (رجال، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (رسالة ماجستير)، 2006-2007، صفحة 92)

2. سحب ودراسة الملف الجبائي للمكلف:

يقوم العون المحقق قبل القيام بأي تحقيق بسحب الملف الجبائي الخاص بالمكلف الخاضع للرقابة الجبائية من مفتشية الضرائب المسيرة لهذا الملف، وهذا لاحتوائه على كل الوثائق والبيانات المتعلقة بالمكلف، كما يتضمن كل التصريحات والاتصالات والمراسلات الموجهة إليه، مع وجود الهوية الجبائية الكاملة للمكلف سواء كان شخصا طبيعيا أو معنوياً.

كما يقوم العون كذلك بفحص التصريحات السنوية للمكلف من حيث ضبط تواريخ إيداع هذه التصريحات، سواء كونها تصريحات مودعة قانوناً وبطريقة منتظمة وفي تاريخها المحدد، أو مؤجلة قانوناً وبطريقة غير منظمة، أو حتى لم تودع أصلاً. (أحلام، 2013-2014، صفحة 33)

الفرع الثاني: المرحلة الميدانية لعملية التدقيق الجبائي

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

أولاً- إشعار المكلف:

لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول، يعلم من خلاله المكلف بإمكانية الاطلاع على ميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، على الموقع الإلكتروني للإدارة الجبائية على أن يستفيد من أجل أدنى للتخصيص مدته عشرون (20) يوماً، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.

يجيب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين، وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها والحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها، وأن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من

اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة وفي حالة استبدال المحققين، يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك.
(المادة 20، 2024)

ثانياً- استمارات التدقيق المحاسبي المتعلقة بالنشاط المهني:

من أجل السير الحسن لعملية التدقيق المحاسبي يقوم المدقق بملأ الوثائق التقنية التالية:

1. إعداد كشف المحاسبة: يملأ وفق جداول حسابات النتائج الموجودة ضمن التصريح السنوي المقدم من قبل المكلف للإدارة الجبائية لأربع سنوات محل التحقيق والتي لم يمسهما التقادم، بحيث تسمح هذه الاستمارة بتقدير تطور رقم الأعمال والأعباء وكذلك الربح الصافي والنسب المحققة لكل دورة مالية.

2. إعداد كشف حالة مقارنة الميزانية: تظهر هذه الوثيقة ملخص الميزانيات (الأصول والخصوم) الخاصة بالسنوات الأربعة غير الساقطة بالتقادم فضلاً عن السنة الخامسة الحالية، حيث تسمح هذه الوثيقة بدراسة التغيرات الحاصلة في أصول وخصوم المؤسسة، خاصة فيما يتعلق بالاهتلاكات، المؤونات، حركة القروض، وكذا إمكانية ظهور أو اختفاء حسابات في محاسبة المكلف.

ثالثاً- المعاينة المادية للمؤسسة:

يمنح القانون للعون المحقق حق ممارسة مراقبة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال و التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات المراقبة. وهذا كله من أجل جمع أكبر قدر ممكن من المعلومات اللازمة حول طبيعة نشاط المؤسسة الممارس فعلاً و مقارنته بما هو مصرح به، وبعدها يقوم بتحديد محضر معاينة يسجل فيه كل البيانات التي أسفرت عنها عملية الجرد المادي، ويطلب من المكلف التوقيع على محضر المعاينة وإن لرفض هذا الأخير التوقيع، يتم تبيان ذلك في المحضر نفسه بعبارة "رفض التوقيع". (أحلام، 2013-2014، الصفحات 34-35)

الفرع الثالث: سير عملية التدقيق الجبائي على المحاسبة

يتم التدقيق في المحاسبة وفق المراحل التالية:

أولاً- فحص المحاسبة من حيث الشكل

إن الرقابة الجبائية الشكلية لمحاسبة المكلف تتمثل في المعاينة المادية للدفاتر والوثائق المحاسبية الموضوعة تحت تصرف العون المدقق والخاصة بسنوات محل التدقيق، للتأكد من وجود وصحة الدفاتر والوثائق المحاسبية الملزمة قانونياً (ديبج، 2010-2011، صفحة 65)، وحتى تكون المحاسبة منتظمة من حيث الشكل يجب أن تتوفر على:

1. محاسبة تامة ومنتظمة:

لا تكون المحاسبة تامة ومنتظمة إلا إذا كانت تحتوي على كافة الدفاتر والوثائق الإجبارية المنصوص عليها في القانون التجاري حسب المواد من 09-12 وممسوكة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد.

أ. الدفاتر الإجبارية المنصوص عليها في القانون التجاري:

تتمثل في دفتر اليومية ودفتر الجرد، حيث يجب ان تكون هذه الدفاتر مرقمة ومؤشر عليها من طرف قاضي من القسم التجاري للمحكمة.

ب. المراسلات الواردة ونسخ الرسائل الموجهة:

يجب الاحتفاظ بها لمدة عشرة (10) سنوات كما هو منصوص عليها في المادة 12 من القانون التجاري. (سعيد، 2014-2015، صفحة 59)

ج. الوثائق الثبوتية:

وتخص كل أشكال الوثائق خاصة النسخ الأصلية من فواتير الشراء والمصاريف المدفوعة من طرف المؤسسة وكذلك نسخ فواتير البيع وتقديم الخدمات الواردة أو الصادرة من المؤسسة. (سعيد، 2014-2015، صفحة 60)

2. محاسبة دقيقة:

في هذه الحالة يقوم المراقب بالتأكد من صحة المعطيات المحاسبية والمجاميع ومراقبة عمليات الترحيل، إضافة الى التأشير على سلامة وصحة التسجيلات الإجمالية المنقولة على دفتر اليومية عن طريق وضع مقارنة مع بيانات الدفاتر المساعدة. (سعيد، 2014-2015، صفحة 60)

ثانيا- المحاسبة من حيث المضمون

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

1. مراقبة المعطيات وبيانات المحاسبية:

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

أ. مراقبة المشتريات:

يستطيع المراقب الجبائي أن يراقب المشتريات من خلال الزوايا التالية:

***زيادة المشتريات:** يستطيع المكلف بالضريبة اللجوء إلى زيادة المشتريات لغرض تخفيض هامش الربح الإجمالي ومن ثم تخفيض هامش الربح الصافي وكذلك تخفيض النتيجة الجبائي، وذلك عن طريق ما يلي:

- تسجيل الفاتورة الواحدة في تاريخين منفصلين، أو التسجيل المزدوج للفاتورة الأصلية والفاتورة طبق الأصل في نفس الوقت.

- تسجيل مشتريات وهمية دون تقديم الفواتير.

- تسجيل الفواتير القديمة المتعلقة بالسنوات الماضية.

ولذلك فإن المراقب الجبائي مطالب بكشف هذه الزيادات بالتدقيق في فواتير الشراء و مقارنتها مع وصولات الاستلام من جهة، ومن جهة أخرى مع الكشف البنكي، وبصورة أخص مع المعلومات الواردة من طرف موردي المكلف. (ولهي، 2005، صفحة 45)

* **تخفيض المشتريات:** من خلال:

- تعمد نسيان تسجيل بعض الفواتير.

- تسجيل بعض المشتريات في حسابات المصاريف العامة.

- تعمد الأخطاء المادية (مجموع خاطئ، ترحيل خاطئ).

- تسجيل مشتريات دون الفواتير.

- القيام بجلب المشتريات من عند الخواص أو بائعي التجزئة.

ب. مراقبة المخزونان:

يؤدي التدقيق الجبائي في المخزونان الى الحالتين التاليتين:

- احتواء الجرد على كميات حقيقية مخزنة لكنها مقيمة بأسعار اعلى من قيمتها الحقيقية.

- عدم إظهار الجرد لجزء من الكميات الحقيقية المخزنة (التقليل من الكميات).

وفي هذا الإطار فإن المدقق الجبائي يجد نفسه في تدقيق مزدوج لكل من السعر وكمية المخزون المرسل على سجل الجرد، وتبرز هذه العملية فيما إذا كان هناك إنقاص من نتيجة السنة أم لا، ومن أهم الطرق المعتمدة في مراقبة المخزون هي الزيارة المفاجئة. (ولهي، 2005، الصفحات 44-46)

ج. مراقبة المبيعات:

ان أكثر التلاعبات المحاسبية التي يمكن ان تحدث على مستوى المبيعات هي كما يلي:

- بيع بدون وفاتر.
 - تخفيض القيمة الحقيقية لبعض المبيعات.
 - نسيان أو إغفال الإيرادات المتأتية من صناعة التحويل وأنشطة قطاع البناء، وبيع الفضلات والمهملات.
 - القيام بتسجيل المردودات الوهمية للسلع في الجانب المدين لحساب المبيعات.
 - عدم التسجيل في المحاسبة للسلع التي أخذها التاجر أو المستغل لحاجته الشخصية.
- وعلى المحقق اختيار الاجراء الذي يبدو له أكثر ملائمة لكن نوع من المؤسسات الخاضعة للرقابة بحسب نشاطها. (سعيد، 2014-2015، صفحة 62)

2.مراقبة حسابات الميزانية

تعرف الميزانية على أنها جدول يظهر في جانبه الأيمن مجموعة الأصول وفي جانبه الأيسر مجموعة الخصوم، حيث يتحقق التوازن ويتساوى الطرفان. حيث يقوم العون المحقق بفحص أصول وخصوم الميزانية.

أ. مراقبة أصول الميزانية:

تتشكل مجموعة الأصول من مجموعات جزئية وهي مجموعة الاستثمارات، مجموعة المخزونات، مجموعة الحقوق.

* مجموعة الاستثمارات:

وتتجسد في المصاريف الاعدادية، القيم المعنوية، الاستثمارات قيد التنفيذ، الاهتلاك...إلخ. وعلى العون المحقق أن يتأكد من:

- الوجود الفعلي والمادي للاستثمار عن طريق فحص بطاقات تقييم الاستثمارات سواء المنجزة من طرف المؤسسة أو المبالغ المضخمة للاستثمارات التي تسمح بتحقيق هوامش اهتلاك كبيرة.

مراقبة ملكية المؤسسة لهذه الاستثمارات، وذلك بفحص الوثائق الثبوتية لاكتسابها أو انشاء العقارات وكذلك فحص وثائق تسديد حقوق التسجيل، وأن الاستثمار قد تم تسجيله في المحاسبة بسعر الاكتتاب أو التكلفة خارج الرسم على القيمة المضافة.

- مراقبة معدلات الاهتلاك ومدى قانونيتها، اي مدى تطابقها مع المعدلات المحددة من طرف القانون الجبائي.

***مجموعة المخزونات:**

يقصد بالمخزونات جميع العناصر المادية التي تشتريها الشركة أو المؤسسة الانتاجية والتي تحتفظ بها في المخزن قصد استعمالها المباشر. وتتمثل هذه العناصر المكونة للمخزون في البضاعة، المواد واللوازم، المنتجات والأشغال قيد التنفيذ وأغلفة غير مسترجعة والتي قد تكون موضوع تلاعب من قبل المكلف بالضريبة، وعلى المحقق أن يراقبها بدقة. ويتمثل دفتر الجرد الوثيقة الأساسية لإجراء عملية الرقابة على المخزون وهذه الرقابة يمكن أن تظهر نوعين من الخل:

- قد يظهر الكميات الحقيقية للمخزون ولكنها مسعرة بقيم أقل من السعر الحقيقي من أجل تخفيض المخزون.

- قد لا يظهر الجرد إلى جزء من المخزونات وذلك أيضا من أجل تخفيض في كمية المخزون.

***مجموعة الحقوق:**

تمثل هذه المجموعة مجمل الحقوق التي تكتسبها المؤسسة عن طريق تعاملها مع الغير، وهنا يكمن دور المحقق في إجراء مقارنة بين اليومية المساعدة للمبيعات وحسابات الموجودات، وذلك ليتأكد من مطابقة الأرصدة والقيام بكشوفات ربط لدى العملاء لمراقبة شرعيتها و صحتها، كما على المحقق التأكد من مدى انسجام الحساب العام للعملاء مع دفتر الأستاذ ومع ميزان المراجعة الفردي لحسابات العملاء مركزا في ذلك على التخفيضات الممنوحة خارج الفواتير، التسبيقات والدفعات على الطلبيات، محاسبة الحقوق المذكورة بالعملة الصعبة بقيمتها بالدينار الجزائري، الفحص المادي للفواتير قيد الاستلام، الحركة بين حساب عميل وحساب جاري للشركاء، وكذا انسجام الحساب البنكي مع الكشف البنكي للمكلف بالضريبة وعلاقته بحسابات المبيعات والمعلومات الموجودة في الملف الجبائي. (مالح، 2015-2016، صفحة 15)

ب. مراقبة خصوم الميزانية:

تعبر الخصوم عن الوجه الثاني للميزانية، وتشمل الاموال الخاصة والديون.

*** الأموال الخاصة:**

تتضمن وسائل التمويل الموضوعية تجت تصرف المؤسسة بصفة دائمة وتتجسد في الأموال الاجتماعية، الاحتياطات، النتائج قيد التخصيص، مؤونة الأعباء والخسائر. ويتأكد المحقق من:

- الزيادات والتخفيضات الطارئة على حسابات الأموال الاجتماعية، وذلك بطلبه للوثائق الثبوتية الذي يرى فيها ضرورة إجراء رقابته.
- التأكد ما إذا سحب المكلف بالضريبة أمولا شخصية أم لا وذلك بإجراء مقارنة بين عمليات الحساب الجاري وكذلك الحساب المستغل للمؤسسة.
- الاحتياطات والمؤونات التي أصبحت بدون هدف أعيد إدماجها في حساب الأرباح لتخضع فيما بعد للضريبة.
- التأكد من أن الأرباح المحجوزة لم يتم تخصيصها بعد، وقد اقتطعت منها الضرائب المستحقة.

*** الديون:**

هي مجمل الديون المترتبة على المؤسسة أثناء معاملتها مع الغير، وعلى المحقق أن يتأكد من الوجود الحقيقي لهذه الديون وصحة المبالغ المسجلة في المحاسبة. (مالح، 2015-2016، صفحة 16)

3. مراقبة حسابات التسيير

بعد تأكد المراقب المالي من مدى صحة الميزانية، عليه أن يتأكد أيضا من الحسابات الخاصة بجدول حساب النتائج.

أ. حسابات الأعباء:

لمراجعة حسابات الأعباء على المدقق أن يتأكد من:

- التأكد من أن المبالغ موجودة في الحسابين ح/600 مشتريات البضاعة المباعة، وح/601 المواد الأولية مساوية على الترتيبية للمجموع الدائن للحسابين ح/30 وح/31 البضائع والمواد الأولية على التوالي.
- يجب التأكد من أن الرسم على القيمة المضافة المتعلق بعمليات لا تستفيد من حق ضمن الرسوم القابلة للحسم (G50) لحسم لم تدرج في التصريح الجبائي)
- يجب التحقق من الوثائق الخاصة بتعويض مصاريف النقل.
- يجب التحقق من أن المؤسسة تحترم القواعد القانونية الخاصة بمسك دفاتر المستخدمين.
- يجب التأكد من ان المنح ذات الطابع المهني لم تدفع إلى المستخدمين خلال عطلة مدفوعة الأجر ولم تعالج كأجور.
- التأكد من عدم تسجيل الضرائب على الأرباح في حساب ضرائب ورسوم، بل تسجيله في حساب الضرائب على الأرباح.

- التأكد من أن الفوائد المالية تخص ديون على المؤسسة.
- التأكد من صحة الفوائد المصرح بها وذلك من خلال الاطلاع على جداول اهتلاك القروض والعقود الخاصة بها.
 - التحقق من جميع العناصر الداخلة في حساب قسط الإهلاك، المعدل، مدة الإهلاك، قيمة اكتساب الاستثمار والمعامل المطبق في حالة الإهلاك الخطي.
 - يجب التأكد من توفر وثائق إثبات الخطر المسبب لتكوين مؤونة في التاريخ الذي كونت فيه.
 - يجب التأكد من جميع الوثائق الثبوتية للأعباء مع الانتباه لتطبيق مبدأ استقلالية الدورات.
 - التحقق من أن جميع هذه الأعباء حقيقية وتخص استغلال المؤسسة ولا تهدف الى تضخيم المصاريف لغرض تقليص الضريبة على الأرباح، أو بالعكس تقليص الأعباء بغرض زيادة الأرباح لتضليل المساهمين.
 - التأكد من أن الضرائب والرسوم المتعلقة بالاستغلال أن تكون مسددة أو مثبتة محاسبيا في انتظار التسديد، وهي تخص الرسم على النشاط المهني، حقوق الطابع والرسم العقاري غير أنه إذا منحت فيها بعد تخفيضات في هذه الضرائب فإن مبلغها يدخل ضمن إيرادات السنة التي تم خلالها إشعار المؤسسة.
 - التحقق من عدم إدراج الأعباء الغير قابلة للخصم أو التي تم تحديد سقف لها. (حميداتو، 2011-2012، الصفحات 78-79)

ب. حسابات النواتج (الإيرادات):

- مراجعة حسابات الإيرادات يقوم المدقق الجبائي بما يلي:
- يجب إجراء عمليات المقارنة بين المبالغ الموجودة على الفواتير المرسلة و المبالغ المسجلة محاسبيا.
 - يجب التحقق من أن جميع الفواتير خارج الرسم على القيمة المضافة مرفقة بوثائق الإثباتات الجمركية والجبائية.
 - يجب التأكد من أن نظام الفوترة الخاص بالمؤسسة يتماشى مع المتطلبات والالتزامات القانونية فيما يخص الرسم على القيمة المضافة.
 - يجب التأكد من تسجيل جميع الإيرادات المحققة خلال الدورة.
 - يجب التأكد من أن الإعانات المستلمة لا تمثل أداء لخدمات مموهة أو تكملة لسعر بيع خاضع للرسم على القيمة المضافة.

- يجب التأكد من وجود تطابق بين المبالغ الموجودة في المحاسبة والتصريحات الجبائية.
- يجب التأكد من أن المنتوجات الاستثنائية مثل تعويضات التأمين المحصلة قد تم ضمها إلى النتيجة الخاضعة للضريبة. (حميداتو، 2011-2012، صفحة 80)

4-تبلغ النتائج:

بعد التبليغ الأولي الذي ترسله الإدارة الجبائية للمكلف الذي خضع لعملية التدقيق الجبائي والذي يوضح كل التعديلات التي تم إجراؤها واستعانة المكلف بمستشار من اختياره لإرسال موافقته وتقديم ملاحظاته في غضون أربعين (40) يوما، يتم تقديم تبليغ نهائي (بعد انقضاء اجل 40يوما)يوضح الأسس الضريبية المستخرجة. (سعيد، 2014-2015، صفحة 68)

التحقيق المصوب في المحاسبة:

في إطار سعي الإدارة الجبائية لتفعيل آليات التدقيق الجبائي في المحاسبة تم استحداث طريقة التحقيق المصوب في المحاسبة وهذا لنوع أو لعدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية، ويخضع هذا التحقيق لنفس القواعد المطبقة في التحقيق العام في المحاسبة (نفس القواعد السابقة) يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطبيات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والآتوى المتعلقة بالتحقيق، لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق بكل حال من الأحوال، فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة. (المادة 20، 2024)

ومن خلال هذا النوع من التدقيق تحاول الإدارة الجبائية الوصول إلى الأهداف التالية: (سعيد، 2014-2015، صفحة 69)

- مراقبة ضريبة واحدة أو عدة أنواع من الضرائب لمدة نقل عن سنة جبائية.
- مراقبة التخفيضات الممنوحة في مجال الرسم على القيمة المضافة المؤدية الى وجود رصيد دائن، إضافة إلى الحصص الممنوحة والمعدلات المطبقة وطلبات الاسترداد.
- مراقبة المراكز الحسابية المدرجة في التصريح الجبائي ضمن جدول حساب النتائج والخاصة بمخصصات الإهلاك والمؤونات.
- مراقبة العجز المتكرر، والإعفاءات الممنوحة، والأرباح المعاد استثمارها.
- مراقبة استرداد القروض الضريبية.

المطلب الثاني: دور التدقيق المعمق في الكشف عن التهرب الضريبي

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

الفرع الأول: التحضير لعملية التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية

1. البرمجة:

وتتم على مرحلتين:

أ. اختيار الملفات الخاضعة للرقابة:

حيث يقوم المحقق بمراقبة التصريحات المكتتبة خلال السنة الجارية بالإضافة الى السنوات غير المتقدمة بحسب أهمية المداخل المصرح بها.

ب. تحضير البرامج:

قبل نهاية كل سنة، يعد رئيس مفتشية الضرائب قائمة تمهيدية بالمكلفين الذين من المحتمل ان يخضعوا للمراقبة المعمقة بعد دراسة كاملة لكل ملفات المكلفين، وبعد ذلك ترسل القائمة الى المديرية الولائية للضرائب المختصة إقليميا من اجل دراستها.

وتعد مديرية الضرائب الولائية قائمة نهائية والتي تسندها الى رئيس مكتب المراقبة الجبائية من اجل تنفيذها، وترسل نسخة الى المديرية الجهوية للضرائب للإعلام، وهي بدورها ترسلها الى الإدارة المركزية من اجل المصادقة عليها. (رجال، سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي دراسة مقارنة بين الجزائر تونس والمغرب، 2013-2014، صفحة 167)

ج. معايير اختيار الأشخاص الخاضعين للتدقيق المعمق:

- الأشخاص الذين سجلت المفتشية في ملفاتهم عدم التوافق (عدم الانسجام) وفروقات هامة بين المداخل المكتتبة في التصريحات السنوية والنفقات المستعملة، وذلك بناءً على نتائج الرقابة الداخلية (الشكلية والرقابة على الوثائق).

- المكلفين المشكوك في وضعيتهم الجبائية والذين كانوا محل تحقيق محاسبي وكانت النتائج المحصل عليها لا تغطي بأي حال الممتلكات المكتسبة والمكتشفة بمناسبة ممارسة عمليات البحث عن المعلومة الجبائية.

- الأشخاص الذين ليس لديهم ملف جبائي وغير المحصيين والذين تظهر عليهم مؤشرات تؤكد وجود مداخل هامة مخفية. (مغني، 2009-2010، صفحة 123)

الفرع الثاني: سير عملية التحقيق المعمق

أولاً- سحب الملف الجبائي للمكلف

يقوم الأعوان المراقبون المختصون بسحب الملف الجبائي للمكلف المعني بالتحقيق، وهذا على مستوى المتفشية التابعة لها إضافة الى إمكانية سحب وفحص مختلف الملفات الجبائية للأشخاص الذين يعيشون مع هذا المكلف.

ثانياً- الإشعار بقيام أعمال التحقيق المعمق

وذلك عن طريق إبلاغ المكلف بالضريبة مع منحه مدة 15 يوم للتضير. (مغني، 2009-2010، صفحة 123)

ثالثاً- البحث عن المعلومات الجبائية

تشكل المعلومة الجبائية دعامة أساسية من اجل تنفيذ المراقبة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة على أكمل وجه، خصوصا اذا كانت هذه المعلومة المتعلقة بالأشخاص الخاضعين للرقابة قد تم جمعها بشكل سليم واستغلالها بطريقة ذكية.

1. بطاقة وضعية الممتلكات:

وهي استمارة تحدد فيها الممتلكات المكتسبة (عقارات، منقولات)، والحسابات البنكية المفتوحة وكل معلومة متعلقة بوضعية ممتلكات الشخص، وترسل الى المكلف مع إشعار بالمراقبة مع منحه اجل رد كاف من اجل التصريح بممتلكاته بشكل دقيق وكامل، ويمكن للمحقق ان يكمل ملاً استمارة بكل معلومة أو مؤشر يمكن ان يفيد المحقق من اجل تقدير الدخل المصرح بها، ويمكن أيضا أن يمتنع كليا أو جزئيا عن ملاً هذه البطاقة لأن هذه البطاقة ليس لها طابع إجباري، وفي هذه الحالة على المحقق أن يتحصل على المعلومات باللجوء إلى طلب التوضيح والتبرير والتي لها طابع إجباري. (رجال، سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي دراسة مقارنة بين الجزائر تونس والمغرب، 2013-2014، صفحة 171)

2. كشوفات الربط وبطاقة المعلومات:

ان كشوفات الربط وبطاقة المعلومات تهدف الى مراقبة وتكملة الحصول على المعلومات التي تساعد المحقق في أداء مهمته، ويجب ان تحرر بشكل واضح حتى تمكن الهيئات والمؤسسات المراسلة من الرد

عليها بشكل صحيح. (رحال، سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي دراسة مقارنة بين الجزائر تونس والمغرب، 2013-2014، صفحة 172)

3. إعداد الميزان الشكلي:

وهو بمثابة ميزانية أولية تحتوي على مجمل المعطيات المتحصل عليها من خلال فحص الملف الجبائي وكذا من خلال إجراء البحوث الخارجية، وتكم أهمية هذا الميزان في إجراء مقاربات شكلية فيما بين المعلومات المتحصل عليها وإظهار الدخول غير المصرح بها، وكما يسمح بفحص تغيرات الذمة المالية للمكلف. (مغني، 2009-2010، صفحة 123)

4. طلب التوضيح والتبرير:

يمكن للمصلحة ان تطلب من المكلف توضيحات على عدم التجانس الملحوظ بين مختلف المعطيات المذكورة في التصريح بالدخل الإجمالي أو بين هذه المعلومات، وتلك المذكورة في التصريحات السابقة أو بين مضمون التصريحات المكتتبه والمعلومات التي في حوزة الإدارة الجبائية. (رحال، سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي دراسة مقارنة بين الجزائر تونس والمغرب، 2013-2014، صفحة 173)

5. البحث عن المعلومة الجبائية عن طريق التدخل في عين المكان:

يمكن للمحقق ان يتدخل في عين المكان، وذلك عندما تكون إجراءات بطاقة المعلومات وكشوفات الربط غير كافية، لأن المعلومة لها اثر كبير في تحديد الوضعية الجبائية للمكلف (فحص الكتابات المحاسبية للمؤسسات التي تتعامل مع المكلف، أو الشركات التي يمتلك فيها حصص أو أسهم وتتبع المعاملات المالية بين هذه المؤسسات والمكلف). (رحال، سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي دراسة مقارنة بين الجزائر تونس والمغرب، 2013-2014، صفحة 172)

رابعا- مدة التحقيق المعق للوضعية الجبائية

تحت طائلة بطلان الإجراء لفترة أكثر من سنة ابتداءً من تاريخ استلام إشعار بالمراقبة، وهذا التحديد لفترة المراقبة لا يعتد به تجاه الإدارة الجبائية عندما:

- يستعمل المكلف ممارسات تدليسييه مثبتة قانونا.

- تقديم معلومات غير كاملة أو غير صحيحة.

- يمتنع عن الإجابة عن طلبات التوضيح أو التبرير. (رحال، سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي دراسة مقارنة بين الجزائر تونس والمغرب، 2013-2014، صفحة 173)

الفرع الثالث: نتائج التحقيق المعق في مجمل الوضعية الجبائية

بعد انتهاء المحقق من عملية التحقيق والمقارنة قد يتوصل الى نتيجتين:

- قبول أسس فرض الضريبة المصرح بها من قبل المكلف، ومن ثم إشعار هذا الأخير بغياب التقييم.
- رفض أسس فرض الضريبة، إذا علم أن ما مصرح به كمداخل ليست حقيقية وغير مطابقة للواقع، وعليه يقوم بإعادة تكوين أسس الإخضاع وإبلاغ المحقق في وضعيته الجبائية بذلك، ويجب أن يكون هذا الإبلاغ مفصلاً بأرقام وجداول بطريقة تسمح له بفهم التقييمات المجرة حتى يتسنى له الرد عليها بملاحظاته أو قبوله، مع منحه مدة 40 يوماً.

ويجب أن يحتوي الإبلاغ بإعادة التكوين أسس الإخضاع أساساً ما يلي:

*طريقة وكيفية التقييم والتسويات المقترحة. (مغني، 2009-2010، صفحة 125)

إن عمليات التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية تتم على مستوى المديرية الولائية للضرائب، وعلى مستوى مصالح البحث والتحقيق.

خلاصة:

التدقيق الجبائي مربوط بالتصريحات التي يقدمها المكلفون بالضريبة، باعتبار أن هذه التصريحات تحتوي على المعلومات التي يتم على أساسها تحديد الوعاء الضريبي.

فبالتالي تستخدمه الإدارة الجبائية كوسيلة لاكتشاف سلوكيات المكلفين اتجاه الضريبة، ويتم ذلك عن طريق التحقيق المحاسبي الذي يهتم بفحص محاسبة المكلف والتأكد من مدى مطابقة تصريحاته مع المعطيات المادية من خلال التدقيق في عين المكان. وفي حالة ما أن النتائج التي تم التوصل إليها من خلال التحقيق المحاسبي لم تعطي الصورة الحقيقية، يتم تحويل الملف الى التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، حيث تكمن أهميته في الكشف عن الفروقات بين المداخل النصر حبا والحالة المالية للمكلف.

خلاصة الفصل

توصلنا إلى أن التهرب الضريبي ظاهرة تستهدف مداخل الخزينة العمومية من العائدات الضريبية، يقوم بها المكلف عن طريق امتناعه عن دفع الضريبة المفروضة عليه سواء بصفة قانونية يجيزها المشرع فيما يعرف بالتجنب الضريبي (التهرب المشروع) أو عن طريق مخالفة التشريع الضريبي باستعمال الغش الضريبي، مستعينا في ذلك بعدة طرق سواء بإخفاء المحاسبة أو عن طريق العمليات المادية وذلك بإخفاء المكلف لكل أو جزء من ثروته واستغلالها في أنشطة وأماكن بعيدة عن رقابة الإدارة الجبائية، ولا يمكن أن يصل المكلف إلى هذه الدرجة من الكفاءة إلا إذا أسباب خاصة بالنظام الضريبي تسهل عليه عمله أو أخرى متعلقة بالإدارة الجبائية، أو كان مستوى وعيه لا يرقى به إلى معرفة النتائج الوخيمة المترتبة على أعماله من جميع النواحي سواء أثار اقتصادية، مالية واجتماعية... الخ.

وللحد من هذه الظاهرة يفرض على الدولة يفرض عليها أن تكون لها صورة عن حجم مستوى التهرب الضريبي الذي يبلغه. فبذلك تسعى الإدارة الجبائية لتقدير ومحاربة التهرب الضريبي بالاعتماد على الإجراءات التنظيمية والتشريعية المتمثلة في التحقيق المحاسبي، والمعمق في مجمل الوضعية الجبائية والتحقيق المصوب، والتي تختلف في مضمونها من حيث كيفية سير عملية التحقيق باختلاف مصادر المعلومات المراد التحقيق فيه.

الفصل الثالث: الجانب
التطبيقي - دراسة حالة
بمديرية الضرائب لولاية
ميلة-

تمهيد:

بعد أن تم التطرق في الجانب النظري من خلال الفصول الاثنان السابقة إلى مختلف الجوانب المتعلقة بالتهرب الضريبي والتدقيق الجبائي المتبع في الكشف عنه، بالإضافة الى إبراز علاقة كل منهما بالأخر(علاقة التدقيق الجبائي بالتهرب الضريبي)، تم تخصيص هذا الفصل التطبيقي لإسقاط هذا الجانب على أرض الواقع وكنموذج للدراسة قمنا بدراسة حالة على مستوى المديرية الولائية للضرائب لولاية ميله، وذلك من أجل مواكبة مختلف المراحل الميدانية التي يتولى الأعوان المكلفين بالرقابة القيام بها، ومن هنا تم تقسيم هذا الفصل الى ثلاث مباحث كالتالي:

المبحث الأول: نبذة عن مديرية الضرائب لولاية ميله

المبحث الثاني: دراسة حالة خاصة بالتدقيق المحاسبي

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

المبحث الأول: نبذة عن مديرية الضرائب لولاية ميلة

تمهيد:

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

المطلب الأول: مدخل إلى مديرية الضرائب لولاية ميلة

الفرع الأول: تعريف ونشأ المديرية المالية لولاية ميلة

المديرية الولائية للضرائب بميلة هي إدارة عمومية غير ممرضة تابعة لوزارة المالية بالمديرية العامة للضرائب، تأسست المديرية الولائية للضرائب من بينها مديرية الضرائب لولاية ميلة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 29 فيفري 1991م، المتضمن التنظيم واختصاصات المصالح الخارجية للإدارة الجبائية.

تلعب المديرية الولائية للضرائب على مستوى كل ولاية من ولايات الوطن، دورا رئيسيا في مجال الرقابة الجبائية وتتولى القيام بهذه المهمة مديريتها الفرعية للرقابة الجبائية، وفي هذا الإطار تضم هذه المديرية خمس (05) مديريات فرعية هي:

* المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.

* المديرية الفرعية للتحصيل.

* المديرية الفرعية للمنازعات.

* المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

* المديرية الفرعية للوسائل.

بالإضافة إلى 11 مفتشية و 9 قباضات.

الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية ميلة

تمت هيكلة مديرية الضرائب الولائية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18/09/2006، والقرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21/02/2009 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها مهيكلة على النحو التالي:

* المديرية الولائية للضرائب.

* مديريات فرعية.

* مفتشيات الضرائب.

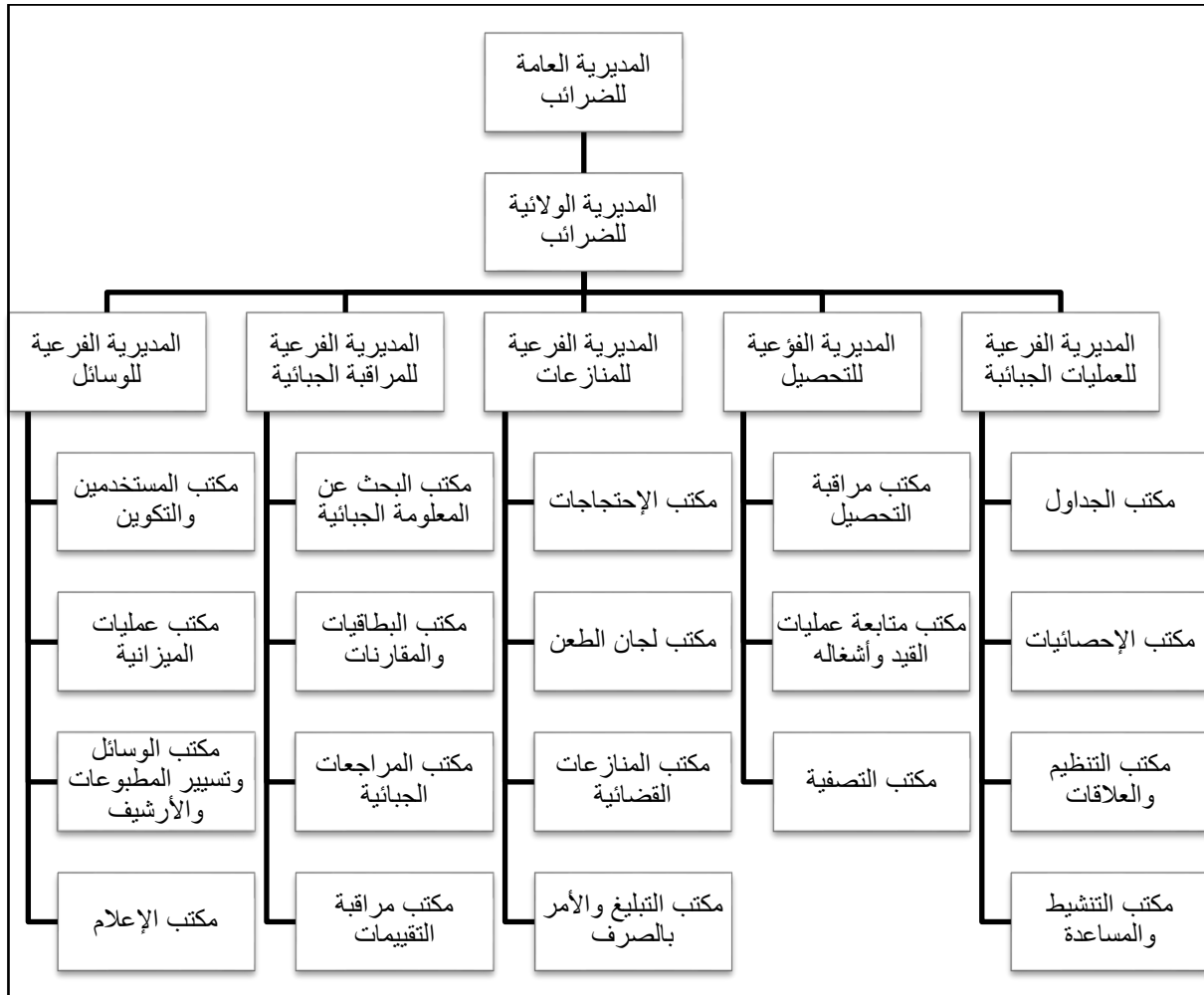
* قابضات مختلفة.

* مراكز الضرائب.

* مراكز جوارية للضرائب.

* الهيكل التنظيمي التالي يبين فروع مديرية الضرائب لولاية ميلة.

الشكل رقم (04): شكل توضيحي لفروع مديرية الضرائب لولاية ميلة.



المصدر: من إعداد الطالبتان بناءً على معلومات مقدمة من طرف المديرية الضرائب لولاية ميلة

المطلب الثاني: مهام مديرية الضرائب لولاية ميلة

تنظم المديرية الولائية للضرائب في خمس (05) مديريات فرعية يتم ذكرهم في ما يلي:

أولاً- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية

والتي تتكلف بما يلي:

* تنشيط المصالح وإعداد الإحصائيات وتجميعها، كما تكلف بأشغال الإصدار ومتابعة هذه الطلبات ومراقبتها.

* التكفل بطلبات اعتماد حصص الشراء بإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ومتابعة هذه الطلبات ومراقبتها.

* متابعة نظم الإعفاء والامتيازات الجبائية الخاصة.

حيث تتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة (04) مكاتب تتمثل في ما يلي:

1.مكتب الجداول:

ويختص في:

* التكفل بالجدول العامة وإصدارها.

* التكفل بمصفوفات الجداول العامة وسندات التحصيل.

2.مكتب الإحصائيات:

ويختص في:

* استلام إحصائيات الهياكل الأخرى في المديرية الولائية.

* مركزة المنتجات الإحصائية الدورية الخاصة بالوعاء والتحصيل.

* مركزة الوضعيات الإحصائية الدورية وضمان إحالتها إلى المديرية الجهوية للضرائب.

3.مكتب التنظيم والعلاقات العامة:

ويختص في:

* استلام ودراسة طلبات الاعتماد في نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ودراسة هذه الطلبات مع تسليم هذه الاعتمادات.

* متابعة النظم الجبائية الخاصة والامتيازية.

* نشر المعلومة الجبائية واستقبال الجمهور وإعلامه وتوجيهه.

4. مكتب التنشيط والمساعدة:

ويختص في:

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

* متابعة ومعالجة تقارير التحقيق في التسيير.

ثانيا: المديرية الفرعية للتحصيل

تتكلف بما يلي:

* التكفل بالجدول وسندات الإيرادات ومراقبتها ومتابعتها وكذا بوضعية تحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى.

* متابعة العمليات والقيود المحاسبية والمراقبة الدورية لمصالح التحصيل وتنشيط قابضات الضرائب في مجال تنفيذ أعمالها لتطهير وتصفية الحسابات، وكذا التحصيل الجبري للضريبة.

* التقسيم الدوري لوضعية التحصيل وتحليل النقائص لاسيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير من شأنها تحسن الناتج الجبائي.

* مراقبة القابضات ومساعدتها قصد تطهير حسابات قابضات الضرائب بغية تصفية الحسابات وتطهيرها.

وتتكون من ثلاثة (03) مكاتب:

1. مكتب مراقبة التحصيل:

ويختص فيما يلي:

* دفع نشاطات التحصيل.

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

* إعداد عناصر الجبائية الضرورية لوضع الميزانية وتبليغها للجماعات المحلية وكذا الهيئات المعنية.

2. مكتب متابعة عمليات القيد وأشغاله:

ويختص فيما يلي:

* متابعة أعمال التأشير والتوقيع على المدفوعات وعلى شهادات الإلغاء من الجداول وسندات الإيرادات المتكفل بها.

* المراقبة الدورية لوضع الصندوق وحركة الحسابات المالية والقيم غير النشطة.

* ضمان إعداد وتأشير عمليات القيود عند تسليم المهام بين المحاسبين.

3. مكتب التصفية:

ويختص فيما يلي:

* مراقبة التكفل بالجدول العامة وسندات التحصيل أو الإيرادات المتعلقة بمستحقات ومستخرجات الأحكام والقرارات القضائية في مجال الغرامات والعقوبات المالية والموارد غير الجبائية.

* مركز حسابات تسيير الخزينة والمستندات الملحقة.

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

ثالثا-المديرية الفرعية للمنازعات

والتي تتكلف بما يلي:

* معالجة الاحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي أو المرحلة الإعفائية، وتبليغ القرارات المتخذة والأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة.

* معالجة طلب الاسترجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة.

* تشكيل ملفات إيداع التظلمات أو الطعون الاستئناف والدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الإدارة الجبائية.

حيث تتكون هذه المديرية من أربعة (04) مكاتب:

1.مكتب الاحتجاجات:

ويختص في:

* استلام ودراسة الطعون الهادفة سواء إلى إرجاع الحقوق أو إلى إلغاء القرارات الملاحقة أو إلى المطالبة بأشياء محجوزة.

* استلام ودراسة الطلبات المتعلقة باسترجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.

2.مكتب لجان الطعن:

* ويختص في دراسة الاحتجاجات أو الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة وتقديمها للجان المصالح والطعن النزاعي أو الإعفائي المختصة.

* تلقي الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب الرامية إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو إخلاء المسؤولية أو إجراء دفع أقساط ضريبية أو رسوم أو حقوق غير قابلة للتحصيل وعرضها على لجنة الطعن الإعفائي المختصة.

3.مكتب المنازعات القضائية:

ويختص في:

* إعداد وتكوين ملفات إيداع الشكاوي لدى الهيئات القضائية الجزائية المختصة.
* الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة على مصالح الإدارات الجبائية عند الاحتجاج على فرض ضريبة.

4.مكتب التبليغ والأمر بالصرف:

ويختص في:

* تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات المتخذة برسم مختلف أصناف الطعن.
* الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة مع إعداد شهادات الخاصة بذلك.

رابعا-المديرية الفرعية للوسائل

وتتكلف في ما يلي:

* تسيير المستخدمين والميزانية والوسائل المنقولة وغير المنقولة للمديرية الولائية للضرائب.
* السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتنسيقها، وكذا السهر على إبقاء المنشآت التحتية والتطبيقات المعلوماتية في حالة تشغيل.

وتتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة (04) مكاتب:

1.مكتب المستخدمين والتكوين:

ويختص ب:

* السهر على احترام التشريع و التنظيم الساريين في مجال تسيير الموارد البشرية والتكوين.

* إنجاز أعمال ضبط التعداد وترشيد مناصب العمل، التي يشرع فيها بالاتصال مع الهياكل المعنية في المديرية الجهوية.

2.مكتب عمليات الميزانية:

وتتخصص في:

* القيام في حدود صلاحياته بتنفيذ العمليات الميزانية.

* تحرير أمر بصرف ملفات استرداد الرسم على القيمة المضافة وذلك في حدود الاختصاص المخول له.

* تحرير أمر بصرف فوائد المدفوعات الناتجة عن استعمال شهادات الإلغاء الصادرة بخصوص الضرائب محل النزاع الموجودة في حدود اختصاص المديرية الولائية للضرائب ومراكز الضرائب.

* الإعداد السنوي للحساب الإداري للمديرية.

3.مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف:

ويتخصص ب:

* تسيير الوسائل المنقولة وغير المنقولة، وكذا مخزن المطبوعات وأرشيف كل المصالح التابعة للمديرية الولائية للضرائب.

* تنفيذ التدابير المشروع فيها من أجل ضمان أمن المستخدمين والهياكل والعتاد والتجهيزات مع إعداد تقارير دورية عن ذلك.

4.مكتب الإعلام الآلي:

ويختص في:

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

* المحافظة في حالة شغل للمنشآت التحتية التكنولوجية و مواردها.

خامسا-المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية

وتتكلف بما يلي:

* إعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها.

وتتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة (04) مكاتب:

1.مكتب البحث عن المعلومة الجبائية:

والذي يعمل في شكل فرق تختص في:

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

2.مكتب البطاقات والمقارنات:

ويختص في:

- * تكوين وتسيير مختلف البطاقات الممسوكة.
- * التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة.
- * مراقبة واستغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة وإعداد وضعيات إحصائية وحواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب.

3.مكتب المراجعات الجبائية:

الذي يعمل في شكل فرق تتخصص في:

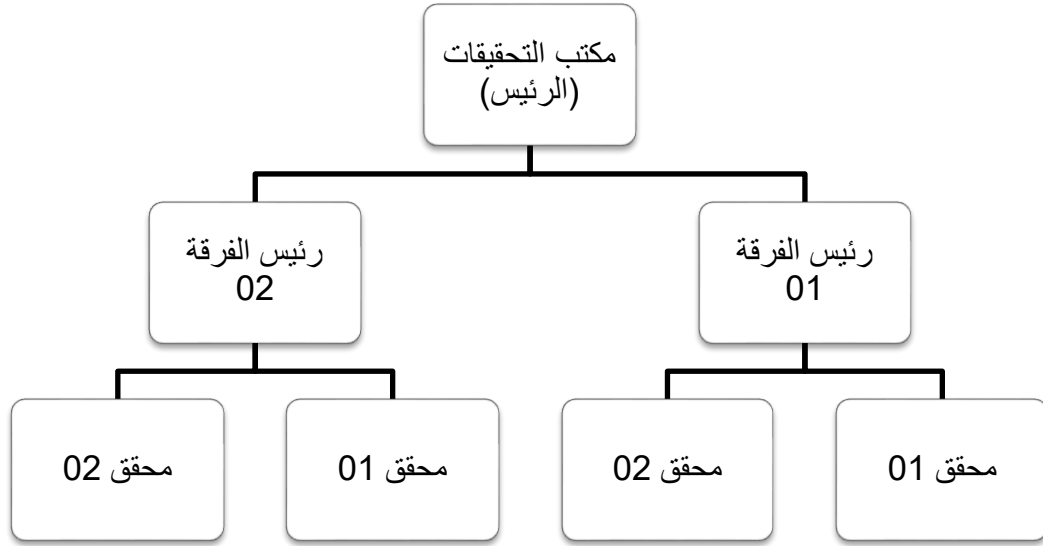
- * متابعة تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة.
- * تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة.
- إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية التقييمية.

4.مكتب مراقبة التقييمات:

الذي يعمل في شكل فرق وتختص في:

- * استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو ومجانا .
- * متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.

الشكل رقم (05): الهيكل التنظيمي لمكتب التحقيقات بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية ميلة.



المصدر: من إعداد الطالبان بناءً على معلومات من مديرية الضرائب لولاية ميلة.

المبحث الثاني: دراسة حالة خاصة بالتحقيق المحاسبي

تمهيد:

بعد التطرق في الجانب النظري الى جميع إجراءات عملية التحقيق المحاسبي تم إسقاطها في هذا المبحث على ارض الواقع والقيام بدراسة لتحقيق المحاسبي.

المطلب الأول: سير عملية التحقيق المحاسبي

تعد عملية التدقيق الجبائي أساسية لضمان النزاهة والشفافية في الأنشطة المالية، وتعزيز الامتثال للقوانين والتشريعات المالية، وفي سياق هذا التدقيق، يأتي التبليغ الأولي كخطوة هامة تسبق بدء العملية بشكل رسمي، حيث يعلم المكلف بأنه قد تم وضعه تحت عملية التدقيق الجبائي، وذلك لغرض كشف التدلسيات وتحليل السجلات المالية والضريبية الخاصة به، من خلال هذا التبليغ، وعند تقدمنا لمديرية الضرائب لولاية ميلة وتطلعنا على إجراءات التدقيق الجبائي لإحدى الحالات كان التبليغ الأولي للتسوية مفصل كالتالي:

في إطار عملية التحقيق المحاسبي المجرة لشركتكم لسنوات: 2020، 2021 و 2022 وفقا للإشعار بالتحقيق رقم: 001 المؤرخ يوم: 2023/07/01 والمسلم لكم بتاريخ 2023/07/05 حيث الضرائب والرسوم المعنية بالتحقيق هي الضريبة على أرباح الشركات، الضريبة على الدخل الإجمالي

الاقطاع من المصدر، الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني، الضريبة على الدخل الإجمالي على المرتبات والأجور، رسم التكوين، رسم التمهين، الرسم على الطابع. وكل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة.

حيث أدت دراسة ملفكم الجبائي ومختلف الوثائق المحاسبية إلى استخلاص النقائص التالية:

أولاً-محاسبة الشركة من حيث الشكل والمضمون

1- المحاسبة من حيث الشكل:

- تقديم دفتر اليومية العامة، مؤشر من طرف رئيس المحكمة
- عدم تقديم دفتر الجرد، مؤشر من طرف رئيس المحكمة
- تقديم دفتر الأجور، مؤشر من طرف رئيس المحكمة، دون تقييد الأجور والمرتبات لسنة 2020.
- تم تقديم دفاتر الأستاذ و الدفاتر المحاسبية المساعدة التالية: (البنك -المشتريات-العمليات المختلفة - الصندوق) لسنوات التحقيق.
- تقديم فواتير البيع، فواتير الشراء والخدمات، الكشوف البنكية، ووثائق إثبات المصاريف لسنوات لكل السنوات.

2- المحاسبة من حيث المضمون:

* سنة 2020:

1. خصم حقوق CASNOS ح/636 مقدر بـ 82.000 دج خارج الرسم، وعليه سيتم إعادة إدماجها.
2. خصم أعباء مشكلة من عقوبات بنكية ح/656 مقدرة بـ 467.401 دج خارج الرسم.
3. عدم تسديد حقوق الضريبة على أرباح الشركات لسنة 2020 مقدرة حسب النتيجة المصرحة بـ 194.911 دج.

*نقائص مرتبطة في الأثر الجبائي والضريبي وهي كالتالي:

- القائمة التفصيلية للزبائن المقدمة غير متوافقة مع الزبائن المشكلين لرقم الأعمال المصرح به ضمن الميزانية الجبائية وسلاسل G50 الخاصة بالدورة .
- وفق بيان المعلومات شراء مادة أولية من المورد SARL BACHIR بقيمة 800.962+978.562 (خارج الرسم) في حين التصريح بفاتورة واحدة والمقدرة بـ 800.962 دج، وعليه تعتبر مشتريات مخفية تم تشكيل من خلالها رقم أعمال وتم إخفاءه

- تقديم فواتير بيع غير مصرح بها ضمن رقم الأعمال لسنة 2020 مقدرة بـ 2.187.097.49 دج خارج الرسم، وعليه تعتبر رقم أعمال مفوتر مخفي.
 - ترصيد حساب 419 (تسيقات الزبائن) دون بيان الفوترة مقدرة بـ 1.886.999، 75 دج (كل الرسوم)، وعليه يعتبر رقم أعمال مفوتر مخفي.
 - قبض بواسطة الصندوق مبلغ مقدر بـ 3.562.000 دج دون بيان الفوترة أو الزبون ضمن الجانب الدائن لحساب 411، وعليه يعتبر رقم أعمال مفوتر مخفي.
 - قبض مبلغ 10.000.000 دج دون بيان الفوترة أو الزبون ضمن الجانب الدائن لحساب 411، وعليه يعتبر رقم أعمال مفوتر مخفي.
- نظرا لارتباط هذه النقائص في الأثر الجبائي، ومع الأخذ بعين الاعتبار تجنب التسوية بازدواجية الإخضاع الضريبي سيتم اعتماد المقبوضات (1.886.999، 75 دج+3.562.000 دج+10.000.000 دج) كرقم أعمال إجمالي مفوتر مخفي غير مصرح به مقدر بـ 15.448.999، 75 دج بكل الرسوم ويساوي 12.982.353 دج خارج الرسم

*** سنة 2021:**

1. خصم حقوق CASNOS ح / 636 مقدر بـ 81.000 دج خارج الرسم، وعليه سيتم إعادة إدماجها.
 2. تصريح رقم اعمال بواسطة ج 50 مقدر بـ 456.210 دج وتسديد حقوق الرسم على القيمة بمعدل 17 %، فرق الحقوق مقدر بـ 9.123، 90 دج. لشهر سبتمبر.
- نقائص مرتبطة في الأثر الجبائي والضريبي وهي كالتالي:
- القائمة التفصيلية للزبائن المقدمة غير متوافقة مع الزبائن المشكلين لرقم الأعمال المصرح به ضمن الميزانية الجبائية وسلاسل G50 الخاصة بالدورة .
 - عدم تسجيل جميع فواتير الشراء والمقدرة بـ 4.841.545، 9 دج وتشكيل رقم الأعمال المصرح به من خلال استهلاك المخزون السابق، وعليه سيتم اعتبارها مشتريات مخفية.
 - عدم تصريح فواتير بيع مقدرة بـ 6.182.110، 2 دج مقدمة ضمن رقم الأعمال للدورة .
 - قبض مبلغ بواسطة الصندوق مقدر بـ: 1.000.000 دج مع تسجيله محاسبيا في حساب 411 دون ظهور بيان الفوترة أو الفاتورة وعدم ترحيله كتسيقات خلال دورة 2022.
- نظرا لارتباط هذه النقائص في الأثر الجبائي، ومع الأخذ بعين الاعتبار تجنب التسوية بازدواجية الإخضاع الضريبي سيتم اعتماد رقم أعمال مخفي غير مفوتر مشكل من المشتريات الغير مصرح بها

والمقدرة بـ 4.841.545، 9 دج خارج الرسم والهامش المصرح به في الميزانية الجبائية، حيث أن الهامش المصرح على النحو التالي:

$$\text{المعامل} = \frac{2.052.451}{6.799.003} = 30.19\%$$

* رقم الأعمال المفوتر المصرح به 6.799.003 دج

* المواد الأولية المستهلكة المصرح بها: 2.052.451 دج

$$\text{وعليه رقم الأعمال المشكل} = \frac{4.841.545, 9}{30.19\%} = 16.036.919 \text{ دج}$$

* سنة 2022: لا شيء

* انطلاقا مما سبق ثم قبول المحاسبة المقدمة مع إجراء التعديلات اللازمة وفق الطرق التالية:

1. رقم الأعمال المفوتر: يتم زيادة الفارق المغفل ما بين رقم الأعمال المقبوض والمفوتر.

الجدول رقم (04): رقم الأعمال المفوتر

2022	2021	2020	الدورة التعيين
24.153.365	6.799.003	36.654.430	رقم الأعمال المفوتر المصرح
00	16.036.919	12.982.353	رقم الأعمال المفوتر المخفي
24.153.365	22.835.922	49.636.783	رقم الأعمال المفوتر المحقق

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

من خلال معطيات الجدول نلاحظ وجود فارق بين رقم الأعمال المصرح به من طرف المكلف بالضريبة ورقم الأعمال المحقق في السنوات الأولى حيث يقدر الفرق في سنة 2020 بـ: 12.982.353 دج، وفي سنة 2021 كان 16.036.919، بينما في السنة الأخيرة لا يوجد فارق أي 00 في سنة 2022.

2. حساب الرسم على القيمة المضافة:

* رسم القيمة المضافة على المشتريات: لا توجد تسوية

* الرسم على القيمة المضافة على رقم الأعمال: تخضع الزيادة في رقم الأعمال الى الرسم على القيمة المضافة 14 من قانون الرسم على رقم الأعمال بمعدل 19 وفقا للمادة 21 من نفس القانون حسب طبيعة النشاط وفقا لتصريحات شهرية، مع تطبيق العقوبات المنصوص عليها قانونا 116 من نفس القانون.

وعليه تكون وضعية الرسم كما يلي:

الجدول رقم (02): رسم القيمة المضافة على رقم الأعمال

2022	2021	2020	التعيين الدورة
24.153.365	6.799.003	36.654.430	رقم الأعمال المفوتر المصرح به
4.566.339	776.667	6.964.342	الحقوق المترتبة
24.153.365	22.835.922	49.636.783	رقم الأعمال المفوتر الخاضع الكلي
00	(2.691.720)	00	رقم الاعمال المفوتر المعفي (المادة 13 ق.ر.أ)
00	20.144.202	49.636.783	رقم الاعمال المفوتر الخاضع
4.566.339	3.827.398	9.430.989	الحقوق المترتبة
4.639.388	38.000	4.295.307	الرسم على المشتريات القابل للخصم
00	00	3.278.582	الرصيد المرحل ن-1
00	119.996	00	الحقوق المسددة
(73.049)	3.669.402	1.857.100	الفارق
00	917.350	464.275	عقوبة الوعاء 25 %
00	4.586.752	2.321.375	المجموع

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

من خلال البيانات الواردة في الجدول تبين في حالة عدم وجود ارتفاع في رقم الأعمال لا تكون هناك غرامات (سنة 2022)، وفي حالة وجود ارتفاع فب رقم الأعمال تحتسب عليه غرامات كما في السنوات الأولى (2020-2021).

الرصيد المرحل (الضريبة المقتطعة السابقة) للانطلاق في 2023/01/01 هو **73.049** دج

3. الرسم على النشاط المهني: وفقا للمواد 221، 217، 222 يخضع نشاطكم للرسم على النشاط المهني بمعدل 1 بالمئة والعقوبات وفقا للمواد 192، 193 من نفس القانون.

الجدول رقم (03): الرسم على النشاط المهني

2022	2021	2020	التعيين الدورة	البلدية
24.153.365	22.835.922	49.636.783	رقم الأعمال المفوتر المعتمد	بلدية ميلة ولاية ميلة
24.153.365	2.691.720	00	رقم الأعمال المفوتر المعفى المادة 220،	
00	20.144.202	49.636.783	رقم الأعمال المفوتر الخاضع	
00	201.442	496.368	الحقوق المترتبة	
24.153.365	6.799.003	36.654.430	رقم الأعمال المفوتر المصرح الخام	
24.153.365	2.691.720	0	رقم الأعمال المعفى المصرح به	
00	4.107.283	36.654.430	رقم الأعمال المصرح الخاضع	
00	41.073	366.544	الحقوق المسددة	
00	160.369	129.824	الفارق	
00	24.055	19.474	عقوبة الوعاء 15 %	
00	184.424	149.298	المجموع	

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميله

من خلال ما تم إظهاره في الجدول يمكننا الكشف عن الرسم على النشاط المهني وكذا الغرامات الواجبة الدفع في حالة وجود فارق بين الحقوق المترتبة و الحقوق المسددة.

4.تحديد الأرباح التجارية و الصناعية: يتم تحديد الأرباح الصناعية والتجارية بإضافة رقم الأعمال المفوتر المخفي والأعباء الغير قابلة للخصم للنتيجة المصرحة.

الجدول رقم (04): الأرباح الصناعية والتجارية

2022	2021	2020	الدورة التعيين

1.346.380	756.992	1.025.848	الربح المصرح به
00	81.000	549.401	الأعباء الغير قابلة للخصم
00	16.036.919	12.982.353	الأعمال المفوتر المخفي
00	(4.841.546)	(978.562)	المشتريات الغير مصرحة
1.346.380	12.033.365	13.579.040	الأرباح المعتمدة

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميله

من خلال البيانات الواردة في الجدول والتي توضح إدراج الربح المصرح به وكذلك الأعباء الغير قابلة للخصم ورقم الأعمال المفوتر المخفي مع طرح المشتريات الغير مصرحة للحصول على الأرباح المعتمدة.

5. الضريبة على أرباح الشركات: تخضع الزيادة في الأرباح المحققة للضريبة على أرباح الشركات وفق طبيعة نشاطكم بمعدل 19 بالمئة وفقا للمواد 136، 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وعقوبات إغفال وفق المادة 192، 193 من نفس القانون وهي كما يلي:

الجدول رقم (05): الضريبة على أرباح الشركات

السنة			البيان
2022	2021	2020	
1.346.380	12.033.365	13.579.040	الأرباح المعتمدة
00	(160.369)	(129.824)	الأعباء القابلة للخصم TAP
1.346.380	11.872.996	13.449.216	الأرباح الخاضعة
255.812	2.255.869	2.555.351	المستحقات الموافقة
1.346.380	756.992	1.025.848	الأرباح المصرحة
255.812	143.828	194.911	المستحقات الموافقة
(255.812)	(143.828)	(00)	الحقوق المسددة
00	2.112.041	2.555.351	الفارق
00	528.010	638.838	عقوبة الإغفال

المجموع	3.194.189	2.640.051	00
---------	-----------	-----------	----

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

نلاحظ من خلال البيانات الواردة في الجدول يمكن الكشف عن الضريبة على أرباح الشركات وكذلك الغرامات التي تطبق عليها في حالة وجود فارق بين المستحقات الموافقة والحقوق المسددة.

6. الضريبة على الدخل الإجمالي الاقتطاع من المصدر: تعتبر الزيادة في الأرباح موزعة وفقا للمادة 190 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وتخضع للضريبة على الدخل الإجمالي اقتطاع من المصدر بمعدل 15 بالمئة وفق نص المادة 54 والمادة 104 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة وعقوبات اغفال وفق المادة 192، 193 من نفس القانون وهي مفصلة كما يلي:

الجدول رقم (06): الضريبة على الدخل الإجمالي

السنة	2020	2021	2022
البيان			
الأرباح الموزعة (الزيادة في الأرباح)	12.423.368	11.116.004	00
الضريبة على أرباح الشركات الموافقة للزيادة	2.360.440	2.112.041	00
الأساس الخاضع	10.062.928	9.003.963	00
الحقوق المترتبة 15 %	1.509.439	1.350.594	00
عقوبة الإغفال	377.360	337.648	00
المجموع	1.886.799	1.688.242	00

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

الضريبة على الدخل الإجمالي لا توجد تسوية.

*كل التعديلات والتقويمات التي قمنا بها موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (07): ملخص لمجمل الضرائب والرسوم المذكور بها

التعيين الدورة	طبيعة الضرائب والرسوم	الحقوق المستحقة	العقوبات	المجموع المستحق

2.321.375	464.275	1.857.100	الرسم على القيمة المضافة	2020
149.298	19.474	129.824	الرسم على النشاط المهني	
3.194.189	638.838	2.555.351	الضريبة على ارباح الشركات	
1.886.799	377.360	1.509.439	الضريبة على الدخل الاجمالي الاقطاع من المصدر	
7.551.661	1.499.947	6.051.714	المجموع	
4.586.752	917.350	3.669.402	الرسم على القيمة المضافة	2021
184.424	24.055	160.369	الرسم على النشاط المهني	
2.640.051	528.010	2.112.041	الضريبة على ارباح الشركات	
1.688.242	337.648	1.350.594	الضريبة على الدخل الاجمالي الاقطاع من المصدر	
9.099.469	1.807.063	7.292.406	المجموع	
00	00	00	الرسم على القيمة المضافة	2022
00	00	00	الرسم على النشاط المهني	
00	00	00	الضريبة على ارباح الشركات	
00	00	00	الضريبة على الدخل الاجمالي الاقطاع من المصدر	
00	00	00	المجموع	
16.651.130	3.307.010	13.344.120	المجموع الكلي	

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

من خلال بيانات الجدول نلاحظ كل الزيادات في مجموع الضرائب (الرسم على القيمة المضافة، الرسم على النشاط المهني، الضريبة على ارباح الشركات، الضريبة على الدخل الإجمالي).

المطلب الثاني: الإجراءات النهائية للتحقيق

بعد معالجة الرد المقدم من طرف المكلف حول التبليغ الأولي للتسوية وانقضاء الآجال القانونية والمقدرة بـ 30 يوم، قامت فرقة التفتيش والتحقيق الجبائي بإعداد التبليغ النهائي وكان على النحو التالي:

أولاً-رد المكلف

بعد دراسة وتفحص ردمك المستلم من طرف مصلحتنا يوم 2023/12/10 على قرار التبليغ الأولي بنتائج التحقيق المحاسبي والتي تضمنها التبليغ الأولي رقم 002 المؤرخ يوم 2023/11/01 لسنة 2020، 2021 و 2022، تبين أنكم تحتجون على النقاط التالية:

1. الاحتجاج الأول الذي يخص إعادة إدماج حقوق CASNOS ح / 636 خلال سنة 2020 و 2021 والتحجج بالمادة 85 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

2. الاحتجاج على حقوق الضريبة على ارباح الشركات المسددة لسنة 2020 وتقديم وصل تسديد.

3. الاحتجاج على رقم الأعمال المشكل خلال سنة 2020 والمقدر بـ 15.448.999، 75 دج والتحجج على أنه تسبيق من الزبون "صبرينة" وتقديم تفصيل لحساب الزبائن مرفق مع الرد، وأن الحدث المنشأ الذي تناولته المصلحة هو "القبض" وليس "الفوترة"

4. خلال سنة 2021 الاحتجاج على معامل القيمة المضافة المعتمد من طرف المصلحة في تسوية المشتريات المخفية، رغم أنه مستمد من ميزانيتكم الجبائية المقدمة لنفس الدورة (جدول حسابات النتائج)

وبعد التدقيق في ردمك من خلال مراجعة الدفاتر المحاسبية والوثائق الثبوتية المقدمة تم الإبقاء على الأسس الأولية للتسوية للنقائص الغير مشار لها ضمن الرد، وبعد مثولكم أمام لجنة التحكيم ميلة بتاريخ 2023/01/05 حول النقائص المشار لها في الرد تقرر ما يلي:

1. رفض الاحتجاج الأول كون الطبيعة القانونية لمؤسستكم شخص معنوي خاضع للضريبة على أرباح الشركات ولا تتحمل المؤسسة بطبيعتها القانونية تكاليف ومصاريف المساهمين، كما أن المادة 85 من ق ض م و ر م تخص تحديد الوعاء الضريبي للضريبة على الدخل الإجمالي وليس الضريبة على أرباح الشركات.

2. قبول الاحتجاج الذي يخص حقوق الضريبة على إرباح الشركات المتعلقة بسنة 2020، وذلك بعد مراجعة وصل التسديد المقدم من طرفكم.

3. رفض الاحتجاج المتعلق بتشكيل رقم الأعمال خلال سنة 2020 وذلك لـ:

- وفق المحاسبة المقدمة المبالغ ليست تسبيقات وهي مدونة في حساب 411 وهذا الأخير تدون فيه مبالغ الفواتير وليس التسبيقات، إضافة الى ذلك مبالغ التسبيقات والمدونة في حساب 419 لم يتم احتسابها من طرف المصلحة كفوترة مخفية، وهذا يبين احترام المصلحة لمبدأ الحدث المنشأ للضريبة.

- المبالغ المعتمدة من طرف المصلحة والمستمدة من ح /411 غير متعلقة بالزبون "صبرينة" ذلك أن حسب تصريحكم في جلسة مناقشة النقائص على أنها تخص "مختلف الزبائن"، وأن تفصيل حساب الزبائن المرفق مع الرد على الإشعار الأولي مبني على نقصان كونه لا يتناول جميع فواتير البيع المقدمة للمصلحة والتي منها المسجل محاسبيا ومنها الغير مسجل كما هو موضح في الإشعار الأولي للتسوية، إضافة الى ذلك رصيد هذا الزبون المقدم في هذا التقرير خلال 2020/12/31 مدين ب: 10.454.993، 48 دج، ومن خلال المحاسبة في 2021/01/01 قدم هذا الزبون مبلغ 3.000.000 دج كتسبيق تم تدوينه في ح/419.

- كما أن هذه المقبوضات تعكس فواتير البيع المخفية الغير مصرح بها وفواتير البيع المصرح بها والغير واردة في القائمة التفصيلية للزبائن وفواتير الشراء الغير مصرح بها ايضا، وكل هذه النقائص مشار اليها في التبليغ الأولي.

4. قبول جزئي للاحتجاج المتعلق بنقائص سنة 2021 والمتمثل في طلب تخفيض معامل القيمة المضافة، حيث تقرر في لجنة التحكيم تشكيل رقم الأعمال من خلال اعتماد المعامل المصرح به من طرفكم ضمن الميزانية الجبائية المقدمة على مادة أولية واحدة فقط.

ثانيا-قرار التبليغ النهائي:

*انطلاقا مما سبق ثم قبول المحاسبة المقدمة مع إجراء التعديلات اللازمة وفق الطرق التالية:

1. رقم الأعمال المفوتر: يتم زيادة الفارق المغفل ما بين رقم الأعمال المقبوض و المفوتر

الجدول رقم (08): رقم الأعمال المفوتر

2022	2021	2020	الدورة التعيين
24.153.365	6.799.003	36.654.430	رقم الأعمال المفوتر المصرح
00	9.279.039	12.982.353	رقم الأعمال المفوتر المخفي
24.153.365	16.078.042	49.636.783	رقم الأعمال المفوتر المحقق

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

2. حساب الرسم على القيمة المضافة:

*رسم القيمة المضافة على المشتريات: لا توجد تسوية

*رسم القيمة المضافة على رقم الأعمال: تخضع الزيادة في رقم الأعمال الى الرسم على القيمة المضافة 14 من قانون الرسم على رقم الأعمال بمعدل 19 بالمئة وفقا للمادة 21 من نفس القانون حسب طبيعة النشاط وفقا لتصريحات شهرية، مع تطبيق العقوبات المنصوص عليها قانونا 116 من نفس القانون وعليه تكون وضعية الرسم كما يلي:

الجدول رقم (09): رسم القيمة المضافة على رقم الأعمال

2022	2021	2020	الدورة التعيين
24.153.365	6.799.003	36.654.430	رقم الأعمال المفوتر المصرح به
4.566.339	776.667	6.964.342	الحقوق المترتبة
24.153.365	16.078.042	49.636.783	رقم الأعمال المفوتر الخاضع الكلي
00	(2.691.720)	00	رقم الاعمال المفوتر المعفي (المادة 13 ق.ر.أ)
00	13.386.322	49.636.783	رقم الاعمال المفوتر الخاضع
4.566.339	2.543.401	9.430.989	الحقوق المترتبة
4.639.388	38.000	4.295.307	الرسم على المشتريات القابل للخصم
00	00	3.278.582	الرصيد المرحل ن-1
00	119.996	00	الحقوق المسددة
(73.049)	2.385.405	1.857.100	الفارق
00	596.351	464.275	عقوبة الوعاء 25 %
00	2.981.756	2.321.375	المجموع

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميله

وعليه الرصيد المرحل (الضريبة المقطعة السابقة) للانطلاق في 2023/01/01 هو **73.049** دج

3. الرسم على النشاط المهني: وفقا للمواد 221، 217 و 222 يخضع نشاطكم للرسم على النشاط المهني بمعدل 1 بالمئة والعقوبات وفقا للمواد 192، 193 من نفس القانون.

الجدول رقم (10): الرسم على النشاط المهني

2022	2021	2020	الدورة التعيين	البلدية
24.153.365	16.078.042	49.636.783	رقم الأعمال المفوتر المعتمد	بلدية ميلة ولاية ميلة
24.153.365	2.691.720	00	رقم الأعمال المفوتر المعفى المادة 220	
00	13.386.322	49.636.783	رقم الأعمال المفوتر الخاضع	
00	133.863	496.368	الحقوق المترتبة	
24.153.365	6.799.003	36.654.430	رقم الأعمال المفوتر المصرح الخام	
24.153.365	2.691.720	0	رقم الأعمال المعفى المصرح به	
00	4.107.283	36.654.430	رقم الأعمال المصرح الخاضع	
00	41.073	366.544	الحقوق المسددة	
00	92.790	129.824	الفارق	
00	13.918	19.474	عقوبة الوعاء 15 %	
00	106.708	149.298		المجموع

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

4. تحديد الأرباح التجارية والصناعية: يتم تحديد الأرباح الصناعية والتجارية بإضافة رقم الأعمال المفوتر المخفي و الأعباء الغير قابلة للخصم للنتيجة المصرحة.

الجدول رقم (11): الأرباح الصناعية والتجارية

2022	2021	2020	الدورة التعيين
1.346.380	756.992	1.025.848	الربح المصرح به

00	81.000	549.401	الأعباء الغير قابلة للخصم
00	9.279.039	12.982.353	الاعمال المفوتر المخفي
00	(4.841.546)	(978.562)	المشتريات الغير مصرحة
00	(41.073)	(41.073)	الأعباء القابلة للخصم TAP
1.346.380	5.234.412	13.537.967	الأرباح المعتمدة

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

5.الضريبة على أرباح الشركات: تخضع الزيادة في الأرباح المحققة للضريبة على أرباح الشركات وفق طبيعة نشاطكم بمعدل 19 % وفقا للمواد 136، 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وعقوبات اغفال وفق المادة 192، 193 من نفس القانون وهي كما يلي:

الجدول رقم (12): الضريبة على أرباح الشركات

البيان	السنة	2020	2021	2022
الأرباح المعتمدة		13.537.967	5.234.412	1.346.380
المستحقات الموافقة		2.572.214	994.538	255.812
الأرباح المصرحة		1.025.848	756.992	1.346.380
المستحقات الموافقة		194.911	143.828	255.812
الحقوق المسددة		(194.911)	(143.828)	(255.812)
الفارق		2.377.303	850.710	00
عقوبة الإغفال		594.326	212.677	00
المجموع		2.971.629	1.063.387	00

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

6.الضريبة على الدخل الإجمالي الاقتطاع من المصدر: تعتبر الزيادة في الأرباح أرباح موزعة وفقا للمادة 190 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وتخضع للضريبة على الدخل الإجمالي

اقتطاع من المصدر بمعدل 15 % وفق نص المادة 54 والمادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وعقوبات اغفال وفق المادة 192، 193 من نفس القانون وهي مفصلة كما يلي:

الجدول رقم (13): الضريبة على الدخل الإجمالي

البيان	السنة		
	2022	2021	2020
الأرباح الموزعة (الريادة في الأرباح)	00	4.477.420	12.512.119
الضريبة على أرباح الشركات الموافقة للزيادة	00	850.710	2.377.303
الأساس الخاضع	00	3.626.710	10.134.816
الحقوق المترتبة 15 %	00	544.006	1.520.222
عقوبة الإغفال	00	81.601	380.055
المجموع	00	625.607	1.900.277

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

الجدول رقم (14): ملخص لمجمل الضرائب والرسوم الذكر بها

التعيين الدورة	طبيعة الضرائب والرسوم	الحقوق المستحقة	العقوبات	المجموع المستحق
2020	الرسم على القيمة المضافة	1.857.100	464.275	2.321.375
	الرسم على النشاط المهني	129.824	19.474	149.298
	الضريبة على ارباح الشركات	2.377.303	594.326	2.971.629
	الضريبة على الدخل الاجمالي الاقتطاع من المصدر	1.520.222	380.055	1.900.277

7.342.579	1.458.130	5.884.449	المجموع	
2.981.756	596.351	2.385.405	الرسم على القيمة المضافة	2021
106.708	13.918	92.790	الرسم على النشاط المهني	
1.063.387	212.677	850.710	الضريبة على ارباح الشركات	
625.607	81.601	544.006	الضريبة على الدخل الاجمالي الاقتراع من المصدر	
4.777.458	904.547	3.872.911	المجموع	
00	00	00	الرسم على القيمة المضافة	2022
00	00	00	الرسم على النشاط المهني	
00	00	00	الضريبة على ارباح الشركات	
00	00	00	الضريبة على الدخل الاجمالي الاقتراع من المصدر	
00	00	00	المجموع	
12.120.037	2.362.677	9.757.360	المجموع الكلي	

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

من خلال ما ورد في الجدول نلاحظ أن هناك اختلاف بين التعديلات الأولية والنهائية .

المبحث الثالث: دراسة حالة خاصة بالتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية

تمهيد:

بعد العريف بالتحقيق المعمقة في الوضعية الجبائية الشاملة والتطرق لمختلف إجراءاته في الجانب النظري من هذا البحث، سيتم تناول في هذا المبحث دراسة حالة شخص طبيعي خضع لهذا التحقيق.

المطلب الأول: سير عملية التحقيق

يقوم المحقق في هذه المرحلة بسحب ملف المكلف المعني من المفتشة قد الاطلاع على بعض الأمور بعد ذلك إرسال إشعار بالتحقيق ثم يطلب من هذا الأخير المعلومات التي يمكن أن تساعده.

الفرع الأول: التحضير لعملية التدقيق

أولاً-تقديم عام

1-التعريف بالمكلف:

الجدول رقم (15): التعريف بالمكلف

البيان	السيدة(ة)	مصطفى	رتال
اسم الأب	عمار	بشير	
تاريخ الميلاد	1985/06/12	1990/04/30	
المهنة	صيدلي	موظفة (أستاذة)	
الحالة العائلية	متزوج	متزوجة	
اسم الزوج(ة)	رتال	مصطفى	
تاريخ الزواج	2015/11/12		
عدد الأولاد	(02) ثلاثة دون سن 18 عشر		
العنوان	بلدية ميلة - ولاية ميلة -		

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

2-الوضعية الجبائية:

نظرا للنشاط الممارس من قبل المكلف فإنه يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي.

الفرع الثاني: مباشرة أعمال التدقيق

عملية التحقيق المعمق في مجمل وضعيتكم الجبائية الشاملة المجراة وفقا للإشعار بالتفتيش والتحقق الجبائي رقم: 2023/01 المؤرخ في 2023/09/01 وذلك لسنوات 2019، 2020، 2021 و 2022، على ان يمنح للمكلف 15 يوما كأجل لتحضير الوثائق اللازمة المتعلقة بالضريبة على الدخل

الإجمالي والتي تمت عن طريق توجيه العديد من طلبات المعلومات إلى مختلف المصالح الإدارية والهيئات وكذلك استفسارات وجهت لكم بالإضافة الى تصريحاتكم قد أدت إلى استخلاص ما يلي:

1. سنة 2019

أ. الاستخدامات:

* القيم الغير منقولة:

1. شراء شقة بعقد توثيقي للأستاذ كريم موثق بميلة حجم العقد 10 رقم: 78 بتاريخ 2019/05/17 يتضمن بيع من السيدة لبنى شقة كائنة بتاجنانت بميلة بالعمارة 06 تمثل الحصة 61 تقع بالطابق الأرضي مساحتها 83.5 م² بالإضافة إلى 1000/100 من الأجزاء المشتركة سعر الشراء المصرح به 4.200.000، 00 دج.

• أتعاب الموثق (500.000 دج * 3% + 500.000 دج * 2% + 3.200.000 دج * 1%) = 57.000، 00 دج

• مصاريف التسجيل (4.200.000 دج * 5%) = 210.000 دج

• مصاريف الأشهار (4.200.000 دج * 1%) = 42.000 دج

2. شراء قطعة أرضية بعقد توثيقي للأستاذة نورهان موثقة بميلة حجم العقد 20 رقم: 57 بتاريخ 2019/11/30 يتضمن شراء من السيد عمار لقطعة أرض صالحه للبناء كائنة بأحمد راشدي تمثل الحصة "80 ب" من مخطط تخصيص 73 حصة تبلغ مساحتها الإجمالية 327.8 م²، سعر الشراء المصرح به مقدر بـ: 6.600.000، 00 دج تم إعادة تقييمها من طرف فرقة إعادة التقييم بـ: 8.520.000، 00 دج بتاريخ 2021/06/28

• أتعاب الموثق = (500.000 دج * 3% + 500.000 دج * 2% + 5.600.000 دج * 1%) = 81.000 دج

• مصاريف التسجيل (6.600.000 دج * 5%) = 330.000 دج

• مصاريف الإشهار (6.600.000 دج * 1%) = 66.000 دج

* القيم المنقولة:

1. شراء سيارة من نوع "صكودا" حاملة لرقم التسجيل: 08474.119.43 بقيمة 2.300.000 دج.

2. شراء سيارة من نوع "اكسنت" حاملة لرقم التسجيل: 09871.108.43 بقيمة 800.000 دج.

* المصاريف الشخصية والعائلية:

بالنسبة لهذه المصاريف تم تقديرها جزافيا وذلك بأخذ بعين الاعتبار كل المصاريف الشخصية والعائلية بالنظر الى:

- غلاء الأسعار المعروف في سوق السلع والخدمات وحجم المتطلبات اليومية.
 - عدد أفراد الأسرة.
 - ممتلكاتكم المنقولة والغير المنقولة.
- وعليه تم اعتماد متوسط الشهري لهذه المصاريف بـ: 60.000 دج للشهر أي 720.000 دج للسنة

* الضرائب والرسوم المسددة: وفق المعلومات الواردة "لا شيء" ما عدا المبينة اعلاه

ب. الموارد:

1. وفق التصريح الجبائي لنشاطكم سلسلة G12 تم التصريح برقم أعمال مقدر بـ: 14.000.000 دج، وعليه باعتماد هامش ربح مقدر بـ 10% يكون الربح الصافي المعتمد من النشاط المزاوول مقدر بـ 1.400.000 دج.

2. الدخل السنوي للزوجة وفق كشف الحساب البريدي المقدم رقم: 15487412 مقدر بـ: 695.820 دج.

3. الحسابات البنكية والادخار والحساب الجاري البريدي:

الجدول رقم (16): الحسابات البنكية والادخار والحساب الجاري البريدي لسنة 2019

صاحب الحساب	نوع الحساب	رقم الحساب	التاريخ	الرصيد 01/01 (الموارد)	التاريخ	الرصيد 12/31 (الاستخدامات)
مصطفى	BNA	25485020	2019/01/01	دج 238	2019/12/31	دج 1.499
مصطفى	BNA	548555	2019/01/01	دج 120.000	2019/12/31	دج 11.000
مصطفى	BDL	6987500321	2019/10/29	00	2019/12/31	دج 44.975
المجموع				دج 120.238		دج 57.474

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

2. سنة 2020:

أ. الاستخدامات:

* القيم الغير منقولة: وفق المعلومات الواردة "لا شيء"

* القيم المنقولة: وفق المعلومات الواردة "لا شيء"

* المصاريف الشخصية والعائلية:

بالنسبة لهذه المصاريف تم تقديرها جزافيا وذلك بأخذ بعين الاعتبار كل المصاريف الشخصية والعائلية بالنظر الى:

- غلاء الأسعار المعروف في سوق السلع والخدمات وحجم المتطلبات اليومية

- عدد أفراد الأسرة

- ممتلكاتكم المنقولة والغير المنقولة

وعليه تم اعتماد متوسط شهري لهذه المصاريف ب: 60.000 دج للشهر أي 720.000 دج للسنة

*الضرائب والرسوم المسددة: وفق المعلومات الواردة "لا شيء"

ب. الموارد:

1. وفق التصريح الجبائي لنشاطكم سلسلة G12 تم التصريح برقم أعمال مقدر ب: 15.000.000 دج، وعليه باعتماد هامش ربح مقدر بـ 10% يكون الربح الصافي المعتمد من النشاط المزاوول مقدر بـ 1.500.000 دج.

2. الدخل السنوي للزوجة وفق كشف الحساب البريدي مقدر بـ: 1.637.817 دج.

3. الحسابات البنكية والادخار والحساب الجاري البريدي:

الجدول رقم (17): الحسابات البنكية والادخار والحساب البريدي لسنة 2020

صاحب الحساب	حساب	رقم الحساب	التاريخ	الرصيد 01/01 (الموارد)	التاريخ	الرصيد 12/31 (الاستخدامات)
مصطفى	BNA	548555	2020/01/01	1.499 دج	2020/12/31	1.241 دج
مصطفى	BDL	548855	2020/01/01	44.975 دج	2020/12/31	25.741 دج
المجموع				46.474 دج		27.982 دج

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

3. سنة 2021:

أ.الاستخدامات

* القيم الغير منقولة:

1.شراء قطعة ارضية بعقد توثيقي للأستاذة كريمة موثقة بشلغوم العيد حجم العقد 12 رقم: 111 بتاريخ 2021/04/23 يتضمن شراء من السيد محمد لقطعة أرض صالحه للبناء كائنه برجاص تحمل رقم 48 من مخطط تخصيص منطقه النشاط الثانية "02" 51 حصة تبلغ مساحتها الإجمالية 1848.90 م²، سعر الشراء المصرح به مقدر ب: 12.000.000 دج وتم إعادة تقييمها ب: 25.520.000 دج بتاريخ 2022/05/22

• أتعاب الموثق = (500.000 دج * 3% + 500.000 دج * 2% + 11.000.000 دج * 1%) = 135.000 دج

• مصاريف التسجيل (12.000.000 دج * 5 %) / 2 = 300.000 دج

• مصاريف الاشهار (12.000.000 دج * 1 %) = 120.000 دج

2.تم شراء شقة بعقد التوثيقي للأستاذ علي موثق بميلة عدد 21/900 في 2021/11/15 يتضمن شراء من المرقي العقاري مراد لشقة (عقد على التصاميم) كائنة القرارم مشروع 68 مسكن ترقوي مدعم و 12 محل تجاري بالعمارة 03 تمثل الحصة 52 تقع بالطابق الثاني تبلغ مساحتها 109.21 م² بالإضافة إلى 1000/58.33 من الأجزاء المشتركة، سعر الشراء مقدر ب: 8.200.000، 00 دج، ودفعات التسديد وفقا للعقد على النحو التالي:

– الدفعة الاولى عند اتمام الأساسات: وتقدر بـ 15% من المبلغ المتفق عليه، أي ما يقدر ب: 1.230.000 دج وهي منجزة عند ابرام العقد، وعليه تعتبر استخدامات متعلقة بسنة 2021

– الدفعة الثانية عند اتمام الأشغال الكبرى في ذلك المساحة والجدران الخارجية والداخلية: وتقدر بـ: 20% من المبلغ المتفق عليه، أي ما يقدر بـ: 1.640.000 دج، وتدفع في اجل اقصاه شهرين (02) من بداية سريان والعقد، وعليه تعتبر استخدامات متعلقة بسنة 2022.

– الدفعة الثالثة والرابعة: تستحق بعد 18 شهرا و 20 شهرا بالنسبة المتبقية وعليه تعتبر استخدامات متعلقة بسنة 2023

• أتعاب الموثق = (500.000 دج * 3% + 500.000 دج * 2% + 7.200.000 دج * 1%) = 97.000، 00 دج

• مصاريف التسجيل (8.200.000 دج * 5 %) / 2 = 205.000 دج

• مصاريف الإشهار (8.200.000 دج * 1%) = 82.000 دج

* القيم المنقولة:

1. شراء سيارة من نوع "تيكسون" حاملة لرقم التسجيل: 084579.119.43 بقيمة 3.900.000 دج.

* المصاريف الشخصية والعائلية:

بالنسبة لهذه المصاريف تم تقديرها جزافيا وذلك بأخذ بعين الاعتبار كل المصاريف الشخصية والعائلية بالنظر الى:

- غلاء الأسعار المعروف في سوق السلع والخدمات وحجم المتطلبات اليومية

- عدد أفراد الأسرة

- ممتلكاتكم المنقولة والغير المنقولة

وعليه تم اعتماد متوسط شهري لهذه المصاريف ب: 60.000 دج للشهر أي 720.000 دج للسنة

* الضرائب والرسوم المسددة:

1. اعادة تقييم القطعة الأرضية المشتراة حجم العقد 18 رقم: 60 بتاريخ 2019/10/22 والتي ترتب عنها زيادة :

- مصاريف التسجيل (1.920.000 دج * 5%) = 96.000 دج + عقوبة الإغفال = 24.000 دج

- مصاريف الإشهار (1.920.000 دج * 1%) = 192.000 دج + غرامة الإغفال = 2.000 دج

ب. الموارد:

1. وفق التصريح الجبائي لنشاطكم سلسلة G12 تم التصريح برقم أعمال مقدر ب: 15.000.000، 00 دج، وعليه باعتماد هامش ربح مقدر بـ 10% يكون الربح الصافي من النشاط المزاوول المصرح به مقدر بـ 1.500.000 دج.

2. بيع سيارة من نوع "هيونداي تيكسون" حاملة لرقم التسجيل: 084579.119.43 بقيمة 5.200.000 دج تاريخ البيع يوم 2021/05/23.

3. الدخل السنوي للزوجة وفق كشف الحساب البريدي مقدر ب: 1.698.594 دج.

4. الحسابات البنكية والادخار والحساب الجاري البريدي:

الجدول رقم (18): الحسابات البنكية والادخار وحسابات الجاري البريدي لسنة 2021

صاحب الحساب	الحساب	رقم الحساب	التاريخ	الرصيد (الموارد)	التاريخ	الرصيد (الاستخدامات)
اكساس وسيم	BNA	548555	2021/01/01	1.241 دج	2021/12/31	1.003 دج
اكساس وسيم	BDL	5488555	2021/01/01	25.741 دج	2021/12/31	77.316 دج
المجموع				26.982 دج		77.316 دج

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميله

4. سنة 2022

أ. الاستخدامات:

* القيم الغير منقولة:

1. تسديد الدفعة الثانية لشراء شقة بعقد التوثيقي للأستاذ علي موثق بميلة عدد 21/900 في 2021/11/15 يتضمن شراء من المرقي العقاري مراد لشقة (عقد على التصاميم): وتقدر بـ: 20% من المبلغ المتفق عليه (8.200.000 دج)، أي ما يقدر بـ: 1.640.000 دج، وتدفع في اجل اقصاه شهرين (02) من بداية سريان والعقد، وعليه تعتبر استخدامات متعلقة بسنة 2022.

2. تم شراء شقة من طرف الزوجة (تالا) بعقد توثيقي للأستاذ وليد موثق بميلة حجم العقد 44 رقم: 09 بتاريخ 2022/06/12 يتضمن شراء من المرقي العقاري صالح لشقة ذو ملكية مشتركة كائنة القرارم قوقة مشروع صالح 36 مسكن ترقوي عمارة رقم 01 تمثل الحصة الخامسة من البيان الوصفي للتقسيم تبلغ مساحتها 99.26 م² بالإضافة إلى 1000/87.00 من الأجزاء المشتركة، سعر الشراء مقدر بـ: 6.000.000 دج.

• أتعاب الموثق = (500.000 دج * 3% + 500.000 دج * 2% + 5.000.000 دج * 1%) = 75.000 دج

• مصاريف التسجيل (6.000.000 دج * 5 %) = 2/ 150.000 دج

• مصاريف الاشهار (6.000.000 دج * 1 %) = 60.000 دج

* القيم المنقولة: وفق المعلومات الواردة "لا شيء"

* المصاريف الشخصية والعائلية:

بالنسبة لهذه المصاريف تم تقديرها جزافيا وذلك بأخذ بعين الاعتبار كل المصاريف الشخصية والعائلية بالنظر الى:

- غلاء الأسعار المعروف في سوق السلع والخدمات وحجم المتطلبات اليومية

- عدد أفراد الأسرة

- ممتلكاتكم المنقولة والغير المنقولة

وعليه تم اعتماد متوسط الشهري لهذه المصاريف ب: 60.000 دج للشهر أي 720.000 دج للسنة

* الضرائب والرسوم المسددة:

1. تسديد عقوبة الضريبة الجزائرية الوحيدة IFU الخاصة بالنشاط لسنة 2019 يوم 2022/01/03 مقدر بـ 175.000 دج

2. تسديد عقوبة الضريبة الجزائرية الوحيدة IFU الخاصة بالنشاط لسنة 2020 يوم 2022/01/03 مقدر بـ 337.500 دج

3. تسديد عقوبة الضريبة الجزائرية الوحيدة IFU الخاصة بالنشاط لسنة 2021 يوم 2022/01/03 مقدر بـ 223.125 دج

4. اعادة تقييم القطعة الأرضية المشتراة العيد حجم العقد 25 رقم: 98 بتاريخ 2021 /02/23 والتي ترتب عنها زيادة

• مصاريف التسجيل (13.520.000 دج * 5 %) = 676.000 دج + عقوبة الإغفال = 169.000 دج

• مصاريف الإشهار (13.520.000 دج * 1 %) = 135.200 دج + غرامة الإغفال = 2.000 دج

ب. الموارد:

1. المداخل الناتجة من النشاط المصرح بها وفق الميزانية الجبائية 4.580.363 دج

2. الدخل السنوي للزوجة حتى 2022/06/28 وفق كشف الحساب البريدي المقدم رقم: -10793521 11 مقدر ب: 713.226 دج

3. الحسابات البنكية والادخار والحساب الجاري البريدي:

الجدول رقم (19): الحسابات البنكية وحسابات الجاري البريدي لسنة 2022

صاحب الحساب	نوع الحساب	رقم الحساب	التاريخ	الرصيد (الموارد)	التاريخ	الرصيد (الاستخدامات)
اكساس وسيم	BNA	-46 548555	2022/01/01	1.003 دج	2022/12/31	765 دج
اكساس وسيم	BDL	-46 548555	2022/01/01	77.316 دج	2022/12/31	44.325 دج
المجموع				78.319 دج		45.090 دج

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

*وعليه يكون ميزان الاستخدامات والموارد على النحو الآتي:

الجدول رقم (20): ميزان الاستخدامات والموارد

المرور	الموارد		الاستخدامات		
	تعين نوع المورد	المبلغ (دج)	تعين نوع الاستخدامات	المبلغ (دج)	
2019	المدخل الصافية الناتجة من النشاط	1.400.000	شراء شقة حجم العقد	4.200.000	
	مداخل الزوجة	695.820	مصاريف التسجيل والإشهار والتوثيق	204.000	
	//	00		شراء قطعة ارض حجم العقد	8.520.000
				مصاريف التسجيل و الإشهار و التوثيق	312.000
				شراء سيارة من نوع "سكودا"	2.300.000
				شراء سيارة من نوع "اكسنت"	800.000
				المصاريف الشخصية والعائلية	720.000
	رصيد الحسابات البنكية و الادخار	120.238	رصيد الحسابات البنكية والادخار	57.474	
	المجموع	<u>2.216.058</u>	المجموع	<u>17.113.474</u>	

<u>00</u>	الفائض للترحيل	<u>14.897.416</u>	العجز للتبرير	
720.000	المصاريف الشخصية والعائلية	00	الفائض المرحل	2020
26.982	رصيد الحسابات البنكية و الادخار	1.500.000	المدخيل الصافية الناتجة من النشاط	
00	//	46.474	رصيد الحسابات البنكية و الادخار	
		1.637.817	مدخيل الزوجة	
<u>746.982</u>	المجموع	<u>3.184.291</u>	المجموع	
<u>2.437.309</u>	الفائض للترحيل	<u>00</u>	العجز للتبرير	
25.520.000	شراء قطعة ارض حجم العقد	2.437.309	الفائض المرحل	2021
555.000	مصاريف التسجيل و الإشهار و التوثيق	1.500.000	المدخيل الصافية الناتجة من النشاط	
1.230.000	تسديد الدفعة الأولى للشقة المشتراة بعقد على التصاميم	1.698.594	مدخيل الزوجة	
384.000	مصاريف التسجيل و الإشهار و التوثيق	00	//	
3.900.000	شراء سيارة من نوع "تيكسون"			
720.000	المصاريف الشخصية والعائلية	5.200.000	بيع سيارة من نوع "تيكسون"	
314.000	مصاريف إعادة تقييم القطعة حجم العقد	00	//	
78.319	رصيد الحسابات البنكية و الإدخار	26.982	رصيد الحسابات البنكية و الإدخار	
<u>32.701.319</u>	المجموع	<u>10.862.885</u>	المجموع	
<u>00</u>	الفائض للترحيل	<u>21.838.434</u>	العجز للتبرير	
1.640.000	تسديد الدفعة الثانية للشقة المشتراة بعقد على التصاميم	00	الفائض المرحل	2022
6.000.000	شراء شقة حجم العقد	4.580.363	المدخيل الصافية الناتجة من	

النشاط			
مداخل الزوجة	713.226	مصاريف التسجيل و الإشهار و التوثيق	285.000
//	00	المصاريف الشخصية والعائلية	720.000
		رسوم اعادة تقييم القطعة حجم العقد	982.200
		تسديد عقوبات الضريبة الجزافية الوحيدة IFU	735.625
رصيد الحسابات البنكية و الإيداع	78.319	رصيد الحسابات البنكية و الإيداع والحساب	45.090
المجموع	<u>5.371.908</u>	المجموع	<u>10.407.915</u>
العجز للتبرير	<u>5.036.007</u>	الفائض للترحيل	<u>00</u>

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

وعليه يعتبر العجز المحقق في السنوات المعنية مداخل غير مصرح بها خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي

* الضريبة على الدخل الإجمالي: تخضع مداخل الأرباح التجارية والصناعية للضريبة على الدخل الإجمالي وفق المواد 1 و 2 و 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وعقوبات الإغفال وفق نص المادة 192 من نفس القانون وعليه تكون المستحقات على النحو التالي:

الجدول رقم (21): الضريبة على الدخل الإجمالي

السنة	2019	2020	2021	2022
البيان				
الأساس الخاضع	14.897.416	00	21.838.434	5.036.007
الضريبة على الدخل الإجمالي	5.082.096	00	7.405.852	1.525.002
عقوبة الاغفال 25%	1.270.524	00	1.851.463	381.251
اجمالي الحقوق	6.352.620	00	9.257.315	1.906.253

المطلب الثاني: الإجراءات النهائية لعملية التحقيق

أولاً-رد المكلف

بعد دراسة وتفحص ردكم المؤرخ يوم 2024/01/10 والمستلم من طرف مصلحتنا يوم 2024/01/29 على قرار التبليغ الأولي بنتائج التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية والتي تضمنها التبليغ الأولي رقم 15 المؤرخ يوم 2023/12/01 لسنوات 2019، 2020، 2021 و 2022، وكان مضمون الرد على النحو التالي:

أ. الاستخدامات:

- المطالبة باعتماد سعر شراء قطعة الأرض حجم العقد بسعر الشراء المصرح به والمقدر بـ 12.000.000 دج

ب. الموارد:

* سنة 2019:

- المطالبة بزيادة المداخل الناتجة عن رقم الاعمال لسنة 2018 الناتجة عن التسوية التي قامت بها مفتشية الضرائب لدائرة ميلة والمقدرة بـ 3.936.610 دج الى الفائض المرحل لسنة 2019.

- المطالبة بزيادة المداخل الناتجة عن رقم الاعمال لسنة 2019 الناتجة عن التسوية التي قامت بها مفتشية الضرائب لدائرة ميلة والمقدرة بـ 1.496.330 دج الى موارد سنة 2019.

* سنة 2020:

- المطالبة بزيادة المداخل الناتجة عن رقم الاعمال لسنة 2020 الناتجة عن التسوية التي قامت بها مفتشية الضرائب لدائرة ميلة والمقدرة بـ 500.000 دج الى موارد سنة 2020.

* سنة 2021:

- المطالبة بزيادة المداخل الناتجة عن رقم الاعمال لسنة 2020 الناتجة عن التسوية التي قامت بها مفتشية الضرائب لدائرة ميلة والمقدرة بـ 500.000 دج الى الفائض المرحل لسنة 2021.

- لمطالبة بزيادة المداخل الناتجة عن رقم الاعمال لسنة 2021 الناتجة عن التسوية التي قامت بها مفتشية الضرائب لدائرة ميلة والمقدرة بـ 8.818.649 دج الى موارد لسنة 2021.

* سنة 2022:

- طلب اعتماد النتيجة المحاسبية والمقدرة بـ 18.818.810 دج كمدخيل متعلق بالنشاط الممارس، بدل اعتماد النتيجة الجبائية، كون النتيجة المحاسبية هي المدخيل الصافية
- المطالبة باحتساب إيرادات ناتجة عن بيع سيارات في ولاية قسنطينة خلال الفترة من 2019 إلى 2022.
- المطالبة بقبول الديون المتراكمة على عاتقكم "حسب قولكم" كإيرادات تغطي جزء من الاستخدامات.
- *وبعد دراسة التبريرات والوثائق الثبوتية المقدمة مع الرد ومثولكم أمام لجنة التحكيم على مستوى مديرية الضرائب لولاية ميله يوم 2024/02/29 تقرر ما يلي:
- رفض المطالبة باعتماد سعر شراء قطعة الأرض حجم العقد بسعر الشراء المصرح به والمقدر بـ 12.000.000 دج، كون سعر الشراء الحقيقي هو ما ورد من فرقة إعادة التقييم.
- رفض المطالبة بزيادة المدخيل الناتجة عن رقم الاعمال لسنة 2018 الناتجة عن التسوية التي قامت بها مفتشية الضرائب لدائرة ميله والمقدرة بـ 3.936.610 دج الى الفائض المرحل لسنة 2019، كون هذه المدخيل متعلقة بسنة 2018.
- قبول جزئي للمطالبة بزيادة المدخيل الناتجة عن رقم الاعمال لسنة 2019 الناتجة عن التسوية التي قامت بها مفتشية الضرائب لدائرة ميله بحيث تم قبول 7% كإيراد صافي من رقم الأعمال المضاف والمقدر بـ 1.047.431 دج و رفض مبلغ 1.496.330 دج والذي يمثل 10% و هو الهامش المعتمد من طرف المفتشية عند التسوية أي الإيراد الخام.
- قبول جزئي للمطالبة بزيادة المدخيل الناتجة عن رقم الاعمال لسنة 2020 الناتجة عن التسوية التي قامت بها مفتشية الضرائب لدائرة ميله بحيث تم قبول 7% كإيراد صافي من رقم الأعمال المضاف والمقدر بـ 350.000 دج و رفض مبلغ 5.000.000 دج و الذي يمثل 10% و هو الهامش المعتمد من طرف المفتشية عند التسوية أي الإيراد الخام.
- القبول التلقائي للمطالبة بزيادة المدخيل الناتجة عن رقم الاعمال لسنة 2020 الناتجة عن التسوية التي قامت بها مفتشية الضرائب لدائرة ميله والمقدرة بـ 500.000 دج الى الفائض المرحل لسنة 2021، إذا تحقق الفائض خلال سنة 2020.
- قبول جزئي للمطالبة بزيادة المدخيل الناتجة عن رقم الاعمال لسنة 2021 الناتجة عن التسوية التي قامت بها مفتشية الضرائب لدائرة ميله بحيث تم قبول 7% كإيراد صافي من رقم الأعمال المضاف والمقدر بـ 6.173.055 دجو رفض مبلغ 8.818.649 دج والذي يمثل 10% و هو الهامش المعتمد من طرف المفتشية عند التسوية أي الإيراد الخام.

- قبول طلب اعتماد النتيجة المحاسبية والمقدرة بـ 18.818.810 دج كمدخيل متعلق بالنشاط الممارس، بدل اعتماد النتيجة الجبائية، كون النتيجة المحاسبية هي المدخيل الصافية
- رفض المطالبة باحتساب ايرادات ناتجة عن بيع سيارات في ولاية قسنطينة خلال الفترة من 2019 الى 2022، كونه لا توجد أي معلومات أول وثائق ثبوتية تبين ذلك.
- رفض المطالبة بقبول الديون المتراكمة على عاتقكم "حسب قولكم" كإيرادات تغطي جزء من الاستخدامات، وذلك لعدم وجود وثائق ثبوتية تبين ذلك.

ثانيا-قرار التبليغ النهائي:

بعد قبول التبريرات المشار اليها اعلاه ومعالجتها كما هو منصوص عليه قانونا يكون ميزان الاستخدامات والموارد على النحو التالي:

الجدول رقم (22):ميزان الاستخدامات والموارد

الاستخدامات	الموارد		الدورة
	المبلغ (دج)	تعيين نوع المورد	
المبلغ (دج)	تعيين نوع الاستخدامات	المبلغ (دج)	تعيين نوع المورد
4.200.000	شراء شقة حجم العقد 10 رقم: 49	2.447.431	المدخيل الصافية الناتجة من النشاط
204.000	مصاريف التسجيل والإشهار والتوثيق	695.820	مدخيل الزوجة
8.520.000	شراء قطعة ارض حجم العقد 17 رقم 57		
312.000	مصاريف التسجيل والإشهار والتوثيق	00	//
2.300.000	شراء سيارة من نوع "سكودا"		
800.000	شراء سيارة من نوع "اكسنت"		
720.000	المصاريف الشخصية والعائلية		
57.474	رصيد الحسابات البنكية والإدخار	120.238	رصيد الحسابات البنكية و الإدخار

<u>17.113.474</u>	المجموع	<u>3.263.489</u>	المجموع	
<u>00</u>	الفائض للترحيل	<u>13.849.985</u>	العجز للتبرير	
720.000	المصاريف الشخصية والعائلية	00	الفائض المرحل	2020
26.982	رصيد الحسابات البنكية و الإدخار	1.850.000	المدخيل الصافية الناتجة من النشاط	
00	//	46.474	رصيد الحسابات البنكية و الإدخار	
		1.637.817	مدخيل الزوجة	
<u>746.982</u>	المجموع	<u>3.534.291</u>	المجموع	
<u>2.787.309</u>	الفائض للترحيل	<u>00</u>	العجز للتبرير	
25.520.000	شراء قطعة ارض حجم العقد 25 رقم: 98	2.787.309	الفائض المرحل	
555.000	مصاريف التسجيل و الإشهار و التوثيق	7.673.055	المدخيل الصافية الناتجة من النشاط	
1.230.000	تسديد الدفعة الأولى للشقة المشتراة بعقد على التصاميم	1.698.594	مدخيل الزوجة	
384.000	مصاريف التسجيل و الإشهار و التوثيق	00	//	
3.900.000	شراء سيارة من نوع "تيكسون"			
720.000	المصاريف الشخصية والعائلية	5.200.000	بيع سيارة من نوع "تيكسون"	
314.000	مصاريف إعادة تقييم القطعة حجم العقد 17 رقم: 57	00	//	
78.319	رصيد الحسابات البنكية و الإدخار	26.982	رصيد الحسابات البنكية	

			و الإدخار	
<u>32.701.319</u>	المجموع	<u>17.385.940</u>	المجموع	
<u>00</u>	الفائض للترحيل	<u>15.315.379</u>	العجز للتبرير	
1.640.000	تسديد الدفعة الثانية للشقة المشتركة بعقد على التصاميم	00	الفائض المرحل	2022
6.000.000	شراء شقة حجم العقد 34 رقم: 09	18.818.810	المدخلات الصافية الناجمة من النشاط	
285.000	مصاريف التسجيل و الإشهار و التوثيق	713.226	مدخلات الزوجة	
720.000	المصاريف الشخصية والعائلية			
982.200	رسوم اعادة تقييم القطعة حجم العقد 25 رقم: 98	00	//	
735.625	تسديد عقوبات الضريبة الجزافية الوحيدة IFU			
45.090	رصيد الحسابات البنكية و الإدخار والحساب	78.319	رصيد الحسابات البنكية و الإدخار	
<u>10.407.915</u>	المجموع	<u>19.610.355</u>	المجموع	
<u>9.202.440</u>	الفائض للترحيل	<u>00</u>	العجز للتبرير	

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

وعليه يعتبر العجز المحقق في السنوات المعنية مدخل غير مصرح بها خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي.

*الضريبة على الدخل الإجمالي: تخضع مدخل الأرباح التجارية والصناعية للضريبة على الدخل الإجمالي وفق المواد 1 و 2 و 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وعقوبات الإغفال وفق نص المادة 192 من نفس القانون وعليه تكون المستحقات على النحو التالي:

الجدول رقم (23): الضريبة على الدخل الإجمالي

البيان	السنة	2019	2020	2021	2022
الأساس الخاضع		13.849.985	00	15.315.379	00
الضريبة على الدخل الإجمالي		4.715.495	00	5.122.783	00
عقوبة الاغفال 25%		1.178.878	00	1.280.696	00
اجمالي الحقوق		5.894.373	00	6.403.479	00

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

خلاصة:

تم في هذا المبحث دراسة واقعية لشخص طبيعي خضع للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية، وتمثل مدة التحقيق في الأربع سنوات التالية: 2019، 2020، 2021، 2022، وللقيام بعملية التحقيق تم إتباع طريقة ميزان الاستخدامات والموارد التي تهدف الى تحديد العجز المحقق في السنوات المعنية والذي هو عبارة عن مداخيل غير مصرح بها خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي بالإضافة الى العقوبة المتأتية من ذلك، ليتم في الأخير تحديد المبلغ المتهرب منه والواجب دفعه.

مناقشة الفرضيات:

1.الفرضية الأولى:

يساهم التدقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي".

بالرجوع إلى الجانب التطبيقي المتعلق بالتحقيق المحاسبي يتضح من خلال الجدول رقم (14) الذي يعطي ملخص لمجمل الضرائب والرسوم المذكور بها، والذي يوضح مجمل الضرائب والرسوم التي خضع لها الشخص المعنوي محل الدراسة، وعليه نقبل فرضية. ومنه نستنتج أن التدقيق المحاسبي فعلا يساهم في الحد من التهرب الضريبي.

2.الفرضية الثانية:

"يساهم التدقيق المعمق في الحد من التهرب الضريبي".

بالرجوع إلى الجانب التطبيقي المتعلق بالتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة يتضح من خلال الجدول رقم (22) الذي يمثل ميزان الاستخدامات والموارد، والذي يوضح العجز المحقق في السنوات المعنية وهو بمثابة مداخيل غير مصرح بها خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي، وعليه نقبل فرضية. ومنه نستنتج أن التدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة فعلا يساهم في الحد من التهرب الضريبي.

3.الفرضية الثالثة:

"يوجد وعي لدى المكلف بالضريبة في الجزائر بأهمية الامتثال للإلتزامات الجبائية".

بالرجوع إلى دراستنا يتضح أن نسبة التهرب الضريبي في تزايد لاسيما التهرب القانوني، ويرجع إلى عدم اقتناع المكلفين بأن اقتطاع مبلغ الضريبة واجب وأنه يساهم بطريقة غير مباشرة في إحداث منافع لهم والمجتمع بأكمله، وعليه نرفض الفرضية. ومنه نستنتج فعلا أنه لا يوجد وعي لدى المكلف بالضريبة في الجزائر بأهمية الامتثال للإلتزامات الجبائية.

الاستنتاج:

من خلال مناقشة الفرضيات السابقة نستنتج الإجابة على التساؤل الرئيسي للدراسة "هل يساهم التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي وهي:

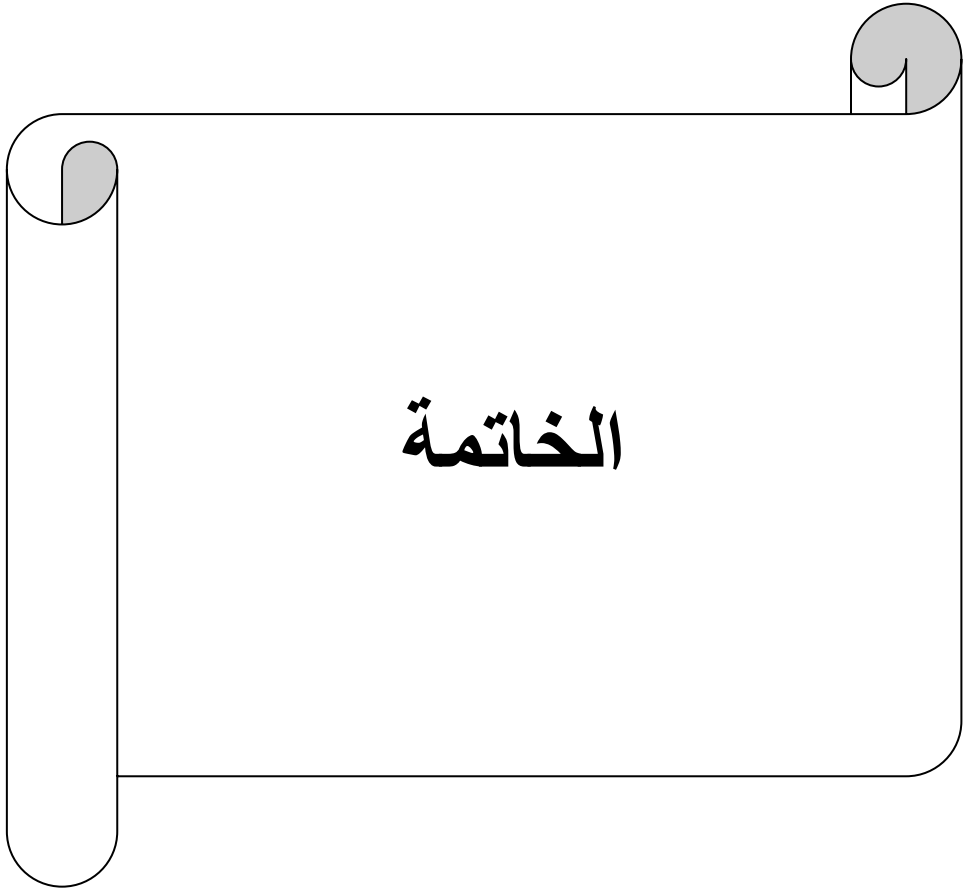
يساهم التدقيق الجبائي فعلا في الحد من التهرب الضريبي.

خلاصة الفصل

تناولنا في هذا الفصل الدراسة التطبيقية التي أجريت بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية مصلحة المراجعات والأبحاث للمديرية الولائية للضرائب بولاية ميلة، حيث قمنا في بداية الفصل بتقديم تعريف للمؤسسة وهيكلها التنظيمي، مع ذكر مهام كل مصلحة فيها.

كما اشتملت الدراسة على مبحثين آخرين حيث خصص أحدهما لدراسة حالة مؤسسة خاضعة للتحقيق في المحاسبة خلال السنوات 2019، 2020، 2021، 2022، تبين أن التدقيق الجبائي هي أهم خطوة تلجأ إليها الإدارة الجبائية للتحقيق مع المكلف في اكتشاف كل الأخطاء والتلاعبات التي يقوم بها خلا نشاطه، وعليه نتوصل أن التحقيق المحاسبي خطوة مهمة وهو إجراء يعطي صورة فعلية للشركة من الناحية المالية وشخصيتها الجبائية من خلال جمع وفحص كل الوثائق والمستندات اللازمة والتي على أساسها يتم تعديل الأسس الجديدة للضريبة وتبليغ المكلف بالنتائج المتمثلة في العقوبات والغرامات. أما الآخر فتم من خلاله دراسة حالة صيدلي خضع للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، وقد تم استعمال طريقة ميزان الاستخدامات والموارد الذي يهدف الى تحقيق العجز المحقق في السنوات المعنية.

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



خاتمة

في ختام هذه الدراسة التي حاولنا من خلالها تسليط الضوء على التهرب الضريبي ومدى مساهمة التدقيق الجبائي في الحد منه، ومن أجل إعطاء نظرة أوسع للموضوع تم التعريف بعملية التدقيق الجبائي والإجراءات والقوانين التي تضبطها بالإضافة للسلطات المكلفة بذلك في الفصل الأول، أما الفصل الثاني فقد تم تسليط الضوء على ظاهرة التهرب الضريبي وأشكاله ومختلف طرق ممارسته إضافة إلى الأساليب التي يتم الاعتماد عليها في قياس حجم التهرب الضريبي، بعد ذلك تم تدعيم البحث بدراسة تطبيقية، من خلال إسقاط الجانب النظري الذي تم تناوله في الفصلين الأول والثاني على حالتين واقعتين خضعت لعملية التدقيق الجبائي بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بميلة.

نستخلص أن مكافحة التهرب الضريبي ليس بالأمر الهين، نظرا للإشكالات التي يتخذها والتقنيات المتبعة من طرف المكلفين بالضريبة في استعمال الطرق الاحتمالية، وتكمن فعالية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي عندما تكشف حالة التهرب وتقوم الإجراءات اللازمة مع المكلف.

وبعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في فصوله الثلاثة توصلنا إلى نتائج خاصة باختبار الفرضيات ونتائج عامة مع مجموعة من الاقتراحات.

نتائج الدراسة:

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

نتائج نظرية:

- يقوم التدقيق الجبائي أساسا على مجموعة من الإجراءات والقوانين التي تقوم بتطبيقها هيئات وأجهزة مختصة، كما يعمل على حماية المكلفين بالضريبة، وأي مخالفة لذلك قد تؤدي الى عقوبات.
- يعتبر التدقيق الجبائي في الجزائر كأحد أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الجبائية من أجل التأكد من صحة لتصريحات المقدمة من طرف المكلفين.
- يعد التدقيق الجبائي إجراء ردعيا في مكافحة التهرب الضريبي لذا يجب السعي من أجل تفعيله.
- غياب العلاقة التي تربط بين المكلف والإدارة الجبائية يؤدي بالمكلف إلى إيجاد طرق عدة من أجل تخفيض مبلغ الضريبة جزئيا أو كليا.
- يترتب على ظاهرة التهرب الضريبي عدة آثار سلبية وعلى عدة مستويات مالية واقتصادية واجتماعية يجب مكافحتها.
- أكثر أنواع التهرب الضريبي انتشارا هو التهرب القانوني.

- صعوبة قياس حجم التهرب الضريبي بالرغم من تعدد الأساليب.
- غياب ثقافة الوعي الجبائي لدى المكلفين يزيد من اللجوء إلى التهرب الضريبي.

نتائج تطبيقية:

- تلعب أنواع التدقيق الجبائي (التدقيق المحاسبي، التدقيق المصوب، التدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية) دورا هاما في اكتشاف التهرب الضريبي واسترداد المبالغ لخزينة الدولة، غير أنه يجب العمل على تفعيل هاته الإجراءات.
- تتمتع مصلحة الرقابة بصلاحيات وسلطات قانونية تمكنها من إجراء الرقابة بشكل أوسع تشمل جميع العناصر والوسائل مثل الدفاتر، الوثائق المحاسبية، التي يمكن أن تفيد عملية التدقيق.
- صرامة الإدارة الجبائية في التعامل مع المتهربين من دفع الضريبة بتطبيق الغرامات الجبائية المختلفة.
- قيام العون المحقق بالأبحاث ومراسلة الأطراف التي لها علاقة مع المكلف وكذا التدخلات الميدانية لكشف الأخطاء والتجاوزات المرتكبة من قبل المكلف.
- يمثل التدقيق المحاسبي عملية فحص وتقييم لمجموعة من المعلومات المتعلقة بعمليات المؤسسة المحاسبية والمالية.
- التدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية هو امتداد للتدقيق المحاسبي حيث يرمي للأشخاص الطبيعيين من خلال الكشف عن الفروقات بين المداخل المصرح بها والحالة المالية الفعلية للمكلف.

الاقتراحات والتوصيات:

- تفعيل الرقابة الجبائية من خلال رفع كفاءة موظفي الإدارة الجبائية وزيادة مستوهم العلمي والمهني عن طريق التكوين والتدريب بالاطلاع كلى كافة المستجدات والتعديلات التي تطرأ من حين لآخر على القوانين الجبائية، كما ينبغي الاهتمام بأجور المراقبين من أجل إبعادهم عن إغراءات المكلفين بالضريبة والقضاء على الرشوة.
- ينبغي صياغة القوانين الضريبية على نحو سليم حتى لا تكون ثغرات مفتوحة أمام المتهربين من الضرائب.
- التنفيذ الصارم للعقوبات و الغرامات الجبائية التي يفرضها التشريع الجبائية من أجل امتناع المكلفين عن التهرب الضريبي.
- ضرورة التنسيق بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات الأخرى من أجل معرفة كل المعلومات التي تخص المكلفين والتي يكن أن تساعد في الحد من التهرب الضريبي.

- تقديم التحفيزات وتشجيعات المكلفين الذين يلتزمون بالدفع في المواعيد والتصاريح الحقيقية.
- العمل على تبسيط النظام الضريبي من خلا الاكتفاء بدفع ضريبة واحدة تكون شاملة وعادلة في متناول الجميع وبعيدة عن كل التعقيدات التي تعطي فرصة أكثر للاتجاه نحو الغش، وذلك لتعزيز الثقة بين الدولة و المكلفين بالضريب.

أفاق الدراسة:

بعد دراستنا لموضوع التهرب الضريبي وكيفية الحد منه عن طريق التدقيق الجبائي، وبعد التوصل الى النتائج السابقة، نأمن ان تكون هذه الدراسة بمثابة قاعدة أو نقطة انطلاق لبحوث مستقبلية في هذا المجال، ومن أهم المواضيع التي يمكن طرحها في هذه البحوث هي:

- دور التدقيق الجبائي في زيادة التحصيل الضريبي.
- تكييف القوانين الجبائية مع الانظمة المحاسبية الحالية وأثر ذلك على المؤسسات.
- مقارنة القوانين الجبائية الدولية وإبراز مدى مساهمتها في مكافحة التهرب الضريبي.

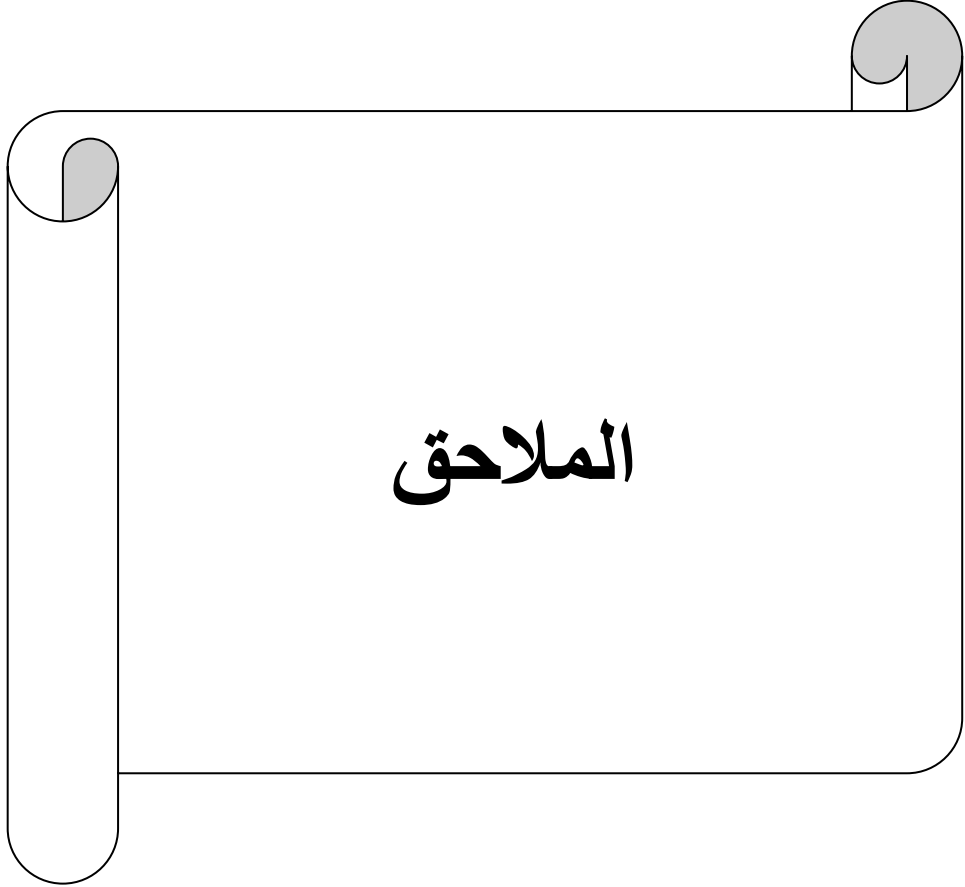


قائمة المراجع

قائمة المراجع

- ميثاق المكلفين بالضريبة. (2024). تاريخ الاسترداد 01 03, 2024، من المديرية العامة للضرائب.
- أحلام سعدي. (2015-2014). التدقيق الجبائي كوسيلة للحد من التهرب الضريبي. *مذكرة ماستر*. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة المسيلة.
- التنظيمي الهيكل. (06 06, 2021). *المديرية العامة للضرائب*. تاريخ الاسترداد 13 03, 2024
- الجبلائي بلواضح. (2015-2014). التهرب الضريبي بين فعالية آليات الرقابة واستراتيجيات مكافحة حالة الجزائر خلال الفترة 2001-2011 (أطروحة دكتوراه). *أطروحة دكتوراه*. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة المسيلة.
- المادة 33. (2024). *قانون الإجراءات الجبائية*. تاريخ الاسترداد 01 03, 2024، من المديرية العامة للضرائب.
- المادة 05. (13 07, 1998). *المرسوم التنفيذي رقم 98-288. الجريدة الرسمية* (51).
- المادة 11. (23 02, 1991). *المرسوم التنفيذي رقم 91-60. الجريدة الرسمية* (09).
- المادة 12. (23 02, 1991). *مرسوم تنفيذي رقم 91-60. الجريدة الرسمية* (09).
- المادة 18. (2024). *قانون الإجراءات الجبائية*. تاريخ الاسترداد 01 03, 2024، من المديرية العامة للضرائب.
- المادة 20. (2024). *قانون الإجراءات الجبائية*. تاريخ الاسترداد 01 03, 2024، من المديرية العامة للضرائب.
- المادة 21. (2024). *قانون الإجراءات الجبائية*. تاريخ الاسترداد 01 03, 2024، من المديرية العامة للضرائب.
- المادة 35. (2024). *قانون الإجراءات الجبائية*. تاريخ الاسترداد 01 03, 2024، من المديرية العامة للضرائب.
- المادة 39. (2024). *قانون الإجراءات الجبائية*. تاريخ الاسترداد 01 03, 2024، من المديرية العامة للضرائب.
- المادة 45. (2024). *قانون الإجراءات الجبائية*. تاريخ الاسترداد 01 03, 2024، من المديرية العامة للضرائب.
- المادة 65. (2024). *قانون الإجراءات الجبائية*. تاريخ الاسترداد 01 03, 2024، من المديرية العامة للضرائب.
- بن صفي لدين أحلام. (2014-2013). *الرقابة الجبائية. مذكرة ماجستير*. الجزائر، كلية الحقوق، الجزائر: جامعة الجزائر 01.
- بوعلام ولهي. (2005). *أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر (أطروحة دكتوراه)*. الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة الجزائر.
- جهاد سعيد خصاونة. (2010). *علم المالية العامة والتشريع الضريبي بين النظرية والتطبيق (الإصدار 01)*. الأردن، عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.
- حميد بوزيدة. (2007). *جبائية المؤسسات (الإصدار 03)*. الجزائر، الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
- خولة حمودي. (2020). *مساهمة التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي (مذكرة ماستر)*. المسيلة، كلية العلوم المالية والمحاسبة، الجزائر: جامعة محمد بوضياف.
- سعاد مالح. (2016-2015). *قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية في الجزائر. الرقابة الجبائية في الجزائر. قائمة: جامعة 08 ماي 1945.*

- سليمان الدالي، و رواد داؤد. (2015). دور التحقيق الضريبي في اكتشاف التهرب الضريبي. *جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية*، 37(01)، الصفحات 277-300.
- سميرة بوعكاز. (2014-2015). مساهمة فعالية التدقيق الجبائي للحد من التهرب الضريبي (أطروحة دكتوراه). بكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة محمد خيضر.
- صالح حميداتو. (2011-2012). دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية. *شهادة ماجستير*. ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة قاصدي مرباح.
- عبد الرحيم لواج، فيصل بوزيان، و وليد حيماني. (15 03، 2021). دور التدقيق الجبائي في الكشف الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلفين بالضريبة. *شعاع للدراسات الاقتصادية*، 05(01)، الصفحات 71-87.
- عبد المجيد قدي. (2011). *دراسات في علم الضرائب* (الإصدار 01). الأردن، عمان: دار جرير للنشر والتوزيع.
- عيسى بولخوخ. (2004). الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والعش الضريبي دراسة حالة ولاية باتنة. *مذكرة ماجستير*. باتنة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة الحاج لخضر.
- لياس قلاب دبيح. (2010-1011). مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية (رسالة ماجستير). بكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة محمد خيضر.
- محمد أمين كويدي. (2021-2022). التدقيق الجبائي كآلية للتسيير الجبائي في المؤسسة في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة بعض المؤسسات الاقتصادية في الجزائر. *أطروحة دكتوراه*. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة البليدة 02.
- محمد بوشاقور، و بن شاقور يوسف. (2020). مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي (مذكرة ماستر). خميس مليانة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة الجبلالي بونعامة.
- محمد طاقة، و هدى العزاوي. (2010). *اقتصاديات المالية العامة* (الإصدار 02). الأردن، عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع.
- مراد ناصر. (2011). *فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق*. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
- مسيف خالد، و بن عباس ريان. (30 06، 2023). مساهمة التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي في الجزائر. *البحوث الاقتصادية والمالية*، 10(01)، الصفحات 653-667.
- ناصر مغني. (2009-2010). دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء حالة ولاية المسيلة خلال الفترة 2004-2008 (رسالة ماجستير). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة بومرداس.
- نجاة نوي. (2004). فاعلية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003 (رسالة ماجستير). الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة الجزائر.
- نصر رحال. (2006-2007). محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (رسالة ماجستير). ورقلة، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، الجزائر: جامعة قاصدي مرباح.
- نصر رحال. (2013-2014). سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي دراسة مقارنة بين الجزائر تونس والمغرب. *أطروحة دكتوراه*. باتنة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة الحاج لخضر.
- يحيى سعدي، و الجبلاني بلواضح. (2014). فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي. *العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية* (12)، الصفحات 29-45.



الملحق رقم (01): الإشعار بالتحقيق في المحاسبة

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série Q n°4

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

[Redacted]

A
[Redacted]

Référence N°

Lettre avec
A.R
N°

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.

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

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

[Redacted]

[Redacted]

(1) À cocher en cas de contrôle inopiné.

Rappel de certaines dispositions fiscales

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Important !

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

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

الملحق رقم (02): إشعار بالتقويم الأولي وتبليغ نتائج التحقيق في المحاسبة

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n° 21

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

[Redacted area]

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° [Redacted] du [Redacted], vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre des exercices [Redacted], [Redacted], [Redacted], [Redacted], se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés :

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

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

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

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

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

La présente notification comporte [Redacted] feuillets y compris celui-ci.

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

Chef de brigade

[Redacted signature area]

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

[Redacted signature area]

الملحق رقم (03): إشعار بالتقويم النهائي واقفال التحقيق في المحاسبة

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n°21 series

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

Référence N°:

Lettre avec
A.R.
N°

A

Le

**Notification de redressement définitive
Suite à la vérification 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

الملحق رقم (04): الإشعار بالتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série Q n° 5

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

A

Référence N°

Lettre avec
A.R
N°

Le

Avis de Vérification Approfondie de la Situation Fiscale d'Ensemble

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

Rappel de certaines dispositions fiscales

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

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

Article 21-4 du Code des Procédures Fiscales : Sous peine de nullité de l'imposition, la vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble ne peut s'étendre sur une période supérieure à un (01) an à compter de la date de réception ou de remise de l'avis de vérification prévue au paragraphe 3 ci-dessus.

Cette période est prorogée du délai accordé, le cas échéant, au contribuable et, à la demande de celui-ci, pour répondre aux demandes d'éclaircissements ou de justifications des avoirs et revenus d'avoirs à l'étranger.

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

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

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

Important !

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

Tél.

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

Tél.

الملحق رقم (05): إشعار بالتقويم الأولي وتبليغ نتائج التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Série O n° 20

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

[Redacted area]

A
[Redacted area]

Référence N°:

Lettre avec
A.R.
N°

Le

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

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

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

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

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

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

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

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

La présente notification comporte [redacted] feuillet (s), y compris celui-ci.

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

Chef de brigade

[Redacted area]

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

[Redacted area]

الملحق رقم (06): اشعار بالتقويم النهائي واقفال التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n° 20 rev

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

Référence N°:

Lettre avec
A.R.
N°

A

Le

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

Madame, Monsieur,

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

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

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

Les résultats notifiés ci-dessous sont définitifs.

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

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

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

Chef de brigade

Nom/ Prénom et Grade
des vérificateurs

الملحق رقم (08): بيان المحاسبة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

مدبرية الضرائب

المديرة الفرعية للرقابة المحاسبية

بلدية

M _____

Rue _____ n° _____

Série O. - N° 17

Activité exercée :

RELEVÉ DE COMPTABILITÉ

CONCERNANT

D.G.I. 32/2000 - Imp. Officielle, Alger

DESIGNATION DES COMPTES	DU	DU	DU	DU	OBSERVATIONS
	AU	AU	AU	AU	
	2	3	4	5	
MARJAGE BRUTE					
CREDIT { Vente de marchandises					
DEBIT { Marchandises consommées					
BENEFICE BRUT (crédit - débit) (1)					
POURCENTAGE BRUT = $\frac{\text{bénéfices brutes} \times 100}{\text{ventes}}$					
VALEUR AJOUTÉE					
CREDIT { Production vendue					
Production stockée					
Production de l'Entrep. pour elle même					
Prestations fournies					
Transfert de charge de production					
TOTAL DU CREDIT					
DEBIT { Matières et fournitures consommées					
Services					
TOTAL DU DEBIT					
BENEFICE BRUT (crédit - débit) (2)					
POURCENTAGE BRUT = $\frac{V.A. \times 100}{\text{production vendue}}$					
RESULTAT D'EXPLOITATION					
CREDIT { Bénéfices brut total (1) + (2)					
Produits divers					
Transfert de charges d'exploitation					
TOTAL DU CREDIT					
DEBIT { Frais personnel					
Impôts et taxes					
Frais divers					
Amortissements					
Provisions					
TOTAL DU DEBIT					
RESULTAT NET DE L'EXERCICE					
CREDIT { Solde du résultat d'exploitation					
Autres produits					
TOTAL DU CREDIT					
DEBIT { Solde du résultat d'exploitation					
Autres charges					
TOTAL DU DEBIT					
BENEFICE NET (crédit - débit)					
POURCENTAGE NET = $\frac{\text{bénéfices net} \times 100}{C.A.}$					

الملحق رقم (9): الاستدعاء باللجوء إلى التحكيم

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n° 33

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

[Redacted]

[Redacted]

Référence N°:

Lettre avec
A.R.
N°

A
[Redacted]

[Redacted] Le [Redacted]

CONVOCATION POUR ARBITRAGE

Conformément aux dispositions des articles 20-6 et 21-5 du Code des Procédures Fiscales, et suite à votre réponse à la notification de redressement du [Redacted] parvenue à mes services le [Redacted] dans laquelle vous sollicitez l'arbitrage auprès de [Redacted]

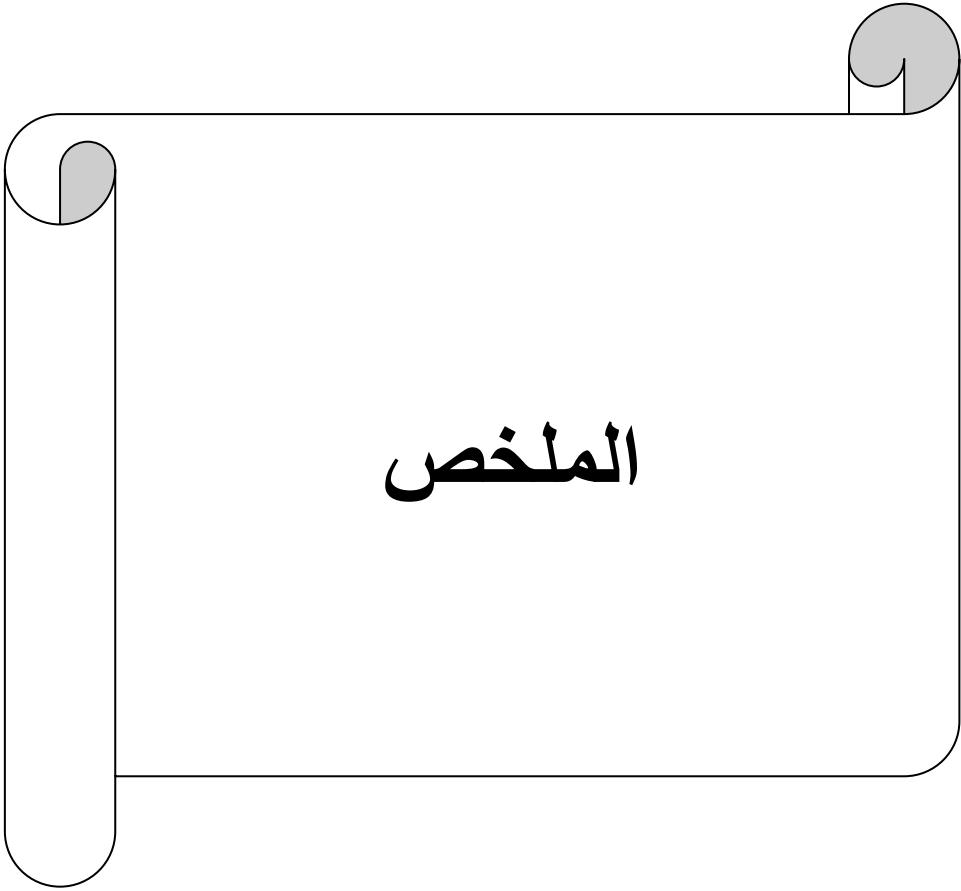
Nous avons l'honneur de vous inviter dans nos bureaux sis au [Redacted] le [Redacted] à [Redacted] H [Redacted] minute(s) pour assister à la réunion d'arbitrage.

Vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix (Art 20-4 du Code des Procédures fiscales).

Veuillez, agréer, Mme, Mr l'expression de notre parfaite considération.

Nom/prénom et qualité du signataire

[Redacted]



المخلص

تهدف الدراسة إلى معرفة مدى مساهمة التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، حيث يعتبر الموضوع حساسا نظرا لكون التهرب الضريبي ظاهرة تحد من قدرة الدولة علة تعبئة الموارد وتوفير الإيرادات اللازمة لتمويل الإنفاق العمومي.

ولإعطاء صورة أوضح لتهرب الضريبي وكيفية مكافحته تم تدعيم هذا البحث بدراسة حالتين واقعتين خضعت كل منهما لنوع من التدقيق مناسب حسب كل حالة، فمنهما التحقيق المحاسبي، التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية .

برغم من كل الاجراءات التي نصتها الدولة عامة والادارة الجبائية خاصة إلا انه لم يتم التخلص او القضاء على التهرب الضريبي بشكل كلي، وذلك راجع إلى، الثغرات القانونية التي يسلكها المكلفين، وغياب الوعي الضريبي لدى المكلفين، بالإضافة إلى صعوبة قياس وتحديد حجم الوعاء الضريبي عند كل مكلف. لذلك يجب العمل على تطوير التنسيق بين الادارة الجبائية ومختلف الهيئات العمومية للحد من هذه الظاهرة.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الجبائي، التهرب الضريبي، التحقيق المحاسبي، التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

Abstract:

This study explores the effectiveness of tax auditing as a tool for mitigating tax evasion. Tax evasion poses a significant challenge, limiting a state's ability to generate revenue and finance essential public expenditures. To illuminate this issue, the research examines two real-world cases, each subjected to a tailored audit approach. These approaches included accounting investigations and in-depth examinations of overall tax situations.

The research acknowledges that despite extensive measures implemented by the state and tax authorities, tax evasion persists. Factors contributing to this persistence include legal loopholes exploited by taxpayers, a lack of tax awareness among citizens, and the inherent difficulty of accurately measuring and determining individual tax bases. To effectively combat tax evasion, the study emphasizes the need for enhanced coordination between tax administrations and various public entities.

Keywords: Tax auditing, tax evasion, accounting investigation, in-depth tax situation investigation.