



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

تقرير تربص مقدم لاستكمال متطلبات شهادة الليسانس

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم مالية ومحاسبية

التخصص: محاسبة وجباية

بعنوان:

التحقيق المحاسبي المصوب ودوره في مكافحة التهرب الضريبي
المديرية الولائية للضرائب-الوادي-

إشراف الدكتور:

د. صالح حميداتو

المؤطر بالمؤسسة:

ريمي نور الدين

إعداد الطالبات:

❖ بالقط هند

❖ بن عتوس سهام

❖ شبحاني صفاء

❖ زتون سلمى

السنة الجامعية: 2018/2017

الإهداء

أهدي ثمرة هذا الجهد

- إلى من ربّنتني وأنارت دربي وأعاننتني بالصلوات والدعوات،

إلى أغلى إنسان في هذا الوجود أمي الحبيبة.

- إلى من عمل بكّد في سبيلي وعلمني معنى الكفاح وأوطني

إلى ما أنا عليه أبي الكريم أدامه الله لي.

إلى من أحل لهم قلبي أنبل وأرقى إحساس إخوتي وأخواتي.

وإلى رفقاء الدرب وأصدقائي

- كما لا ننسى أن نتقدم بالشكر إلى أساتذتنا الكرام

هند، سهام، صفاء، سلمه

شكرًا وإعترافًا

نحمد الله عز وجل أن وفقنا وأعاننا على إتمام هذه العمل، فيا

رب لك الحمد والشكر كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك وبعد،

فإننا مدينون للأستاذ المشرف الدكتور صالح حميداتو لقبوله الإشراف على هذه

البحث، وتقديرًا للمجهودات والتوجيهات القيمة التي قدمها لنا من أجل إنجاز هذا

العمل والصبر علينا سائلًا الله عز وجل وأن يجعل ذلك في ميزان حسناته.

كما نتقدم بجزيل الشكر إلى الاستاذ الدكتور غانية نذير وإلى كل من مد لنا يد العون

ولو بالكلمة الطيبة.

وكما نتقدم بالشكر الجزيل إلى السيد ريمي نور الدين وإلى كل عمال المديرية الولائية

للضرائب على حسن معاملتهم وتزويدنا بكافة المعلومات اللازمة لإنجاز هذا البحث

وإلى كافة طلبة تخصص محاسبة وجباية دفعة 2018.

هند، سهام، صفاء، سلمه

الملخص:

هدفت الدراسة إلى التطرق إلى ظاهرة التهرب الضريبي و كيفية معالجتها من خلال نظام الرقابة الجبائية، والذي من احدث أنواعه التحقيق المحاسبي المصوب فمن خلال الدراسة النظرية وتطبيقها العملي في دراسة الحالة التطبيقية في المديرية الولائية للضرائب، تم إبراز أهمية الرقابة الجبائية وتوصل من خلال هذه الدراسة إلى وجود تهرب ضريبي، تم استدراكه و محاربه من خلال نهج حالة تحقيق رقابي محاسبي مصوب قامت به المديرية الولائية للضرائب بالوادي.

الفهرس

الإهداء

الشكر

الملخص

الفهرس

فهرس الجداول والأشكال البيانية وفهرس الملاحق

قائمة الرموز والاختصارات

المقدمة

الفصل الأول المفاهيم النظرية

تمهيد الفصل الأول..... 5

المبحث الأول: المفاهيم الأساسية حول التهرب الضريبي..... 6

المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي و أنواعه..... 6

المطلب الثاني: طرق و أساليب التهرب الضريبي..... 8

المطلب الثالث: اثار و طرق مكافحة التهرب الضريبي..... 14

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لرقابة الجبائية..... 18

المطلب الأول: مفهوم و أنواع الرقابة الجبائية..... 18

المطلب الثاني: أسباب و أهداف الرقابة الجبائية..... 21

المبحث الثالث: الإطار الإجرائي لتحقيق المحاسبي المصوب..... 23

المطلب الأول: مفهوم التحقيق المحاسبي المصوب، مجاله و شروطه..... 23

المطلب الثاني: إجراءات التحقيق المحاسبي المصوب..... 25

خلاصة الفصل..... 32

الفصل الثاني دراسة حالة تطبيقية

تمهيد الفصل..... 34

المبحث الأول: تقديم المديرية الولائية للضرائب بالوادي..... 35

أولاً: لمحة عن المديرية الولائية للضرائب بالوادي..... 35

ثانياً: تعريف المديرية الولائية للضرائب بالوادي..... 35

35	 ثالثا: مهام المديرية الولائية للضرائب بالوادي
37	 رابعا. مكونات المديرية الولائية للضرائب بالوادي
39	 خامسا. الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب بالوادي
40	 المبحث الثاني: دراسة حالة ميدانية لتحقيق المحاسبي المصوب
4	 أولا. دراسة وصفية للحالة ميدانية
40	 ثانيا. الإجراءات العملية المتخذة في دراسة الحالة
47	 ثالثا. التقييم الشخصي
48	 خلاصة الفصل
50	 الخاتمة
52	 قائمة المراجع
	الملاحق

فهرس الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
16	عقوبات عدم الإيداع أو التأخر في إيداع التصريحات	(1-1)
17	عقوبات النقص والغش في التصريحات	(1-2)
40	مقارنة رقم الأعمال المنجز (2014)	(2-1)
41	مقارنة المقبوضات (2014)	(2-2)
41	تعديل ضريبة على أرباح الشركات (2014)	(2-3)
42	تعديل الضريبة على الدخل المال الإجمالي لرأس المال المنقول (2014)	(2-4)
42	مقارنة رقم الأعمال المنجز (2015)	(2-5)
43	مقارنة المقبوضات (2015)	(2-6)
43	تعديل الضريبة على أرباح الشركات (2015)	(2-7)
44	تعديل الضريبة على الدخل الإجمالي لرأس المال المنقول (2015)	(2-8)
45	ملخص الضريبة على أرباح الشركات 2014 و 2015	(2-9)
45	ملخص الضريبة على الدخل الإجمالي لرأس المال المنقول 2014 و 2015	(2-10)
45	ملخص الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور لسنة 2014 و 2015	(2-11)
46	ملخص ما تم التوصل إليه في عملية التحقيق المحاسبي المصوب لسنة 2014 و 2015	(2-12)

قائمة الأشكال والرسومات البيانية

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
(1-2)	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب بالوادي	37

قائمة الملاحق

الرقم	اسم الملحق
الملحق رقم 01	الإشعار بالتحقيق
الملحق رقم 02	الإبلاغ الأولي
الملحق رقم 03	الإبلاغ النهائي

قائمة الاختصارات

الاختصار	الدلالة باللغة الأجنبية	الدلالة باللغة العربية
IRG/S	Impôt sur les revenus globale des salaires	الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور
IRG/RCM	Impôt sur les revenus globale le revenu du capital movables	الضريبة على الدخل الإجمالي لرأس المال المنقول
IBS	Impôt sur les bénéfices des sociétés	الضريبة على إرباح الشركات
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée	الرسم على القيمة المضافة
TAP	Taxe sur l'activité professionnelle	الرسم على النشاط المهني
CA	Chiffre d'affaires	رقم الأعمال

مقامت

تعتبر الضريبة أداة مهمة من أدوات السياسة المالية وذلك كونها احد مصادر الإيرادات العامة التي تعتمد عليها الدولة في رسم سياستها المالية، وكذلك دورها لا يقتصر على الهدف المالي بل اتسعت أهدافها لتشمل الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، ولكن ديمومة هذا المفهوم واستمراره مرهون بمدى استجابة المكلفين لواجباتهم الضريبية، وبما أن أهم الأسس التي يبنى عليها النظام الجبائي الجزائري هو التصريح الضريبي، حيث يمنح الحرية النسبية للمكلفين بتقديم تصريحاتهم الضريبية المكتتبه بشكل يوافق نشاطاتهم ومداخلهم الحقيقية من تلقاء أنفسهم، ثم تقوم الإدارة الجبائية بمراقبة تلك التصريحات لكونها في الكثير من الأحيان تكون غير صحيحة وغير صادقة، نظرا للأخطاء المرتكبة أثناء إعدادها سواء عن حسن نية أو سوء نية بهدف التملص من دفع الضريبة وهذا ما يسمى بالتهرب الضريبي. وبالتالي فان التهرب الضريبي يعتبر المشكل الذي تواجهه أي إدارة جبائية، والتهرب أو التجنب من دفع الضريبة يعني الإخلال بتلك الأهداف، مما ينجر عنه ضياع أموال معتبرة لخزينة الدولة.

ولمخاربة ظاهرة التهرب الضريبي أقرت التشريعات الجبائية الرقابة الجبائية بمختلف هياكلها وآلياتها كوسيلة للحد من هذه الظاهرة، وذلك بغية زيادة الحصيلة الضريبية وكذلك زيادة الإيرادات الجبائية للدولة، ومكافحة ظاهرة التهرب الضريبي أو على الأقل التخفيف من حدته.

ومنه تعتبر الرقابة الجبائية أداة وقائية وردعية في أن واحد، حيث نجد أن التحقيق المحاسبي المصوب احد وسائل الرقابة الجبائية التي تتم على مستوى محاسبة المكلفين بالضريبة من حيث الشكل والمضمون بهدف التأكد من التصريحات الجبائية والمحاسبية المقدمة، والكشف عن كل الإغفالات والتجاوزات التي يمكن أن يستعملها المكلف سواء بقصد أو بدون قصد.

أن دور التحقيق المحاسبي المصوب في مكافحة التهرب الضريبي يكتسي أهمية بالغة في النظام الجبائي، الذي يمارس من خلال أعوان محققين يتميزون بالكفاءة المهنية العالية في المجالين الجبائي والمحاسبي، مع منحهم عدة صلاحيات وبالمقابل عدة التزامات التي تعتبر ضمانات ممنوحة للمكلفين بالضريبة.

الإشكالية:

انطلاقا مما سبق يمكن صياغة الإشكالية التالية:

ما هو دور التحقيق المحاسبي المصوب في مكافحة التهرب الضريبي؟

وقصد الإحاطة بكل جوانب الإشكالية نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما المقصود بالتهرب الضريبي؟ وما هي سبل معالجته؟
- ما هي أهداف الرقابة الجبائية؟ وفي ما تتمثل أشكالها؟
- ما مدى فعالية الإجراءات المتبعة من طرف المديرية الولائية للضرائب في عملية التحقيق المحاسبي المصوب للحد من التهرب الضريبي؟

الفرضيات:

- ✓ التهرب الضريبي هو الوسيلة التي يلجأ إليها المكلف لتجنب أداء التزاماته الضريبية.
- ✓ الرقابة الجبائية تعمل على تحقيق مبدأ العدالة الضريبة من خلال حماية المكلفين الأوفياء.
- ✓ يهتم مكتب المراجعات الجبائية بالتحقيق المحاسبي المصوب في إعداد البرنامج وإتباع الإجراءات القانونية.

أهداف الدراسة:

- محاولة معالجة ظاهرة التهرب الضريبي من خلال تطبيق برنامج رقابي جبائي.
- التعرف على الإجراءات المتبعة في التحقيق المحاسبي المصوب.
- معرفة مدى فعالية التحقيق المحاسبي المصوب في مكافحة التهرب الضريبي .

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذا البحث في دراسة الرقابة الجبائية بصفة عامة وأهمية التحقيق المحاسبي المصوب بصفة خاصة، وذلك نظرا لأن ظاهرة التهرب الضريبي أصبحت ظاهرة اقتصادية عالمية تحتاج إلى إيجاد سبل لمكافحتها، وهو الأمر الذي دفعنا إلى دراسة آليات والإجراءات المتخذة في التحقيق المحاسبي المصوب كوسيلة رقابية وردعية لمحاربة ظاهرة التهرب الضريبي والتقليل من حدته.

حدود الدراسة:

الحدود المكانية: تمثلت في المديرية الولائية للضرائب بالوادي لإتمام الجانب التطبيقي من الدراسة.

الحدود الزمنية: في إطار إعداد البحث تمثلت الحدود الزمنية في السنة الجامعية 2018/2017.

منهج الدراسة:

من اجل الإجابة عن إشكالية البحث ومختلف الأسئلة الفرعية ولإثبات صحت الفرضيات المقدمة تم الاعتماد على منهج الوصفي والتحليلي للبحث، حيث تم استخدام المنهج الوصفي من خلال التطرق إلى المفاهيم

النظرية المتعلقة بالتهرب الضريبي والرقابة الجبائية والتحقيق المحاسبي المصوب، أما المنهج التحليلي فقد تم الاعتماد عليه في دراسة واقع التحقيق المحاسبي المصوب في مكافحة التهرب الضريبي.

صعوبات الدراسة:

- عدم وجود اتفاقية بين المديرية الولائية للضرائب والجامعة.
- قلة المراجع التي المتعلقة بالتحقيق المحاسبي المصوب وخاصة الكتب.
- صعوبة الحصول على المعلومات والإحصائيات من مديرية الولائية للضرائب وتعدد الحجج منها "السر المهني"، حيث طلب منا عدم ذكر اسم المكلف الخاضع لتحقيق وكذا رقم الإشعار.

هيكل البحث:

للإجابة على إشكالية البحث، وكذا اختبار صحة الفرضيات الموضوعة قيد الدراسة والتطرق لمختلف جوانب الموضوع تم تقسيمه إلى فصلين، الفصل الأول خصص للمفاهيم النظرية وقسم إلى ثلاث مباحث تم التطرق في المبحث الأول إلى المفاهيم الأساسية حول التهرب الضريبي، وفي المبحث الثاني تم التعرض للإطار المفاهيمي لرقابة الجبائية وبالنسبة للمبحث الثالث كان حول دراسة الإطار الإجرائي لتحقيق المحاسبي المصوب. أما الفصل الثاني كان عبارة عن دراسة تطبيقية لدى المديرية الولائية للضرائب بالوادي، إذ تم إسقاط المفاهيم النظرية على الواقع العملي في دراسة حالة أحد الملفات الجبائية والخاصة بالمكلف "س"، وعرض أولاً لمحة عن المديرية الولائية للضرائب بالوادي، ثم إتباع جميع مراحل عملية التحقيق المحاسبي المصوب للأغراض الجبائية، وفي الأخير تحليل وتفسير النتائج المتحصل عليها والناجمة عن عملية التحقيق.

الفصل الأول

المفاهيم النظرية

تمهيد:

إن النظام الضريبي الجزائري يعتمد على التصريجات الجبائية في تحصيل الضرائب مما يمكن المكلفين من التصرف بحرية في تقدير الوعاء الخاضع للضريبة، وهذا ما ينجر عنه بعض حالات التهرب الضريبي لذا يعمل التشريع الضريبي على وضع نظام رقابي محكم لتمكن من استرجاع حقوق الدولة وتحقيق ضريبية بين المكلفين، من خلال إتباع نظام رقابي جبائي متمثل في التحقيق المحاسبي المصوب، وهو أحد أشكال الرقابة الجبائية الصادرة حديثاً، وعليه تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كالتالي:

المبحث الأول: المفاهيم الأساسية حول التهرب الضريبي.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية.

المبحث الثالث: الإطار الإجرائي للتحقيق المحاسبي المصوب.

المبحث الأول: المفاهيم الأساسية للتهرب الضريبي

تعتبر الضريبة بمثابة استقطاع من دخول وثروات أفراد المجتمع نتيجة لما تنطوي عليه من فريضة إلزامية تقرها الدولة بما لها من سلطة، فمن المتوقع أن يلجأ بعض أفراد المجتمع إلى محاولة التخلص بشتى الطرق والأساليب من أداؤها وهذا ما يطلق عليه التهرب الضريبي.

المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي وأنواعه.

الفرع الأول: مفهوم التهرب الضريبي.

تعددت التعاريف وآراء الباحثين لظاهرة التهرب الضريبي، في تحديد مفهوم واضح وموحد لهذه لظاهرة، وذلك لاختلاف الزاوية التي ينظر منها كل باحث لذا سنذكر بعض التعاريف الواردة من خلال الأدبيات النظرية التي اعتمدنا عليها في دراستنا.

تعريف Martinez Jean Claude * :

"التهرب الجبائي هو فن تفادي الوقوع خارج مجال القانون"¹.

يعرف أيضا:

"كل التصرفات المادية وكل العمليات المحاسبية وكل المحاولات التي تلجأ إليها المكلف بالضريبة أو غيره من أجل التخلص من الضريبة"².

يعرف أيضا:

"هو تخلص الفرد من دفع الضريبة دون ارتكاب أية مخالفة لنصوص التشريع الضريبي"³.

* **Martinez Jean Claude**: هو سياسي فرنسي وفقيه، كان أستاذ في جامعة باريس، وهو أيضا نائب رئيس الجبهة الوطنية في الفترة من 1985 إلى 2008.

¹ رجال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة، الجزائر، 2006/2007، ص 20.

² طروش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، المذكرة لا يوجد، جامعة قسنطينة 1، قسم القانون الخاص، كلية الحقوق، قسنطينة، الجزائر، 2011/2012، ص 11.

³ رجال نصر، مرجع سابق ذكره، ص 21.

يعرف أيضا:

أنه مجموعة العمليات التي يقوم بها المكلف من أجل وضع مادته الخاضعة للضريبة في متناول النظام الجبائي الذي يمنحه أحسن وأكثر امتيازات سواء في داخل الدولة أو خارجها.¹

يعرف أيضا:

بأنه تخلص المكلف كلياً أو جزئياً من أداء الضريبة، دون نقل عبئها إلى غيره، مما يؤثر في حصيلة الدولة من الضريبة ويضيع عليها حقها.²

وبصفة عامة التهرب الضريبي هو: " التخلص من دفع الضريبة بصفة كلية أو جزئية " .

الفرع الثاني: أنواع التهرب الضريبي.

للهرب الضريبي عدة أنواع نذكر منها ما يلي:³

أولاً: التهرب المشروع (التجنب الضريبي).

هو التهرب الذي يكون في إطار قانوني يسمح للمستفيدين من ورائه بتجنب الضريبة بطريقة نزيهة مثل الهبة، أي استخدام المكلف لأساليب مشروعة في تخفيض مقدار الضريبة أو التخلص منها عن طريق استغلاله للثغرات الموجودة في التشريع الضريبي، حيث أن استعمال المكلف لهذه الثغرات لا يعد مخالفة أو انتهاك للأحكام الجبائية.

ثانياً: التهرب غير المشروع (الغش الضريبي).

وهو تعمد المكلف مخالفة أحكام القانون الجبائي للتخلص من أداء الضريبة عن طريق تقديم تصريحات ناقصة أو كاذبة، أو الامتناع عن تقديم تصريح بالأرباح، أو إعداد سجلات وقيود مزيفة.

¹ رجال نصر، مرجع سابق ذكره، ص 21.

² سليمان الدالي وآخرون، دور التدقيق الضريبي في اكتشاف التهرب الضريبي، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، اللاذقية، سورية، 2015، ص 285.

³ بن معتوق خالد، إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة ماستر، جامعة محمد بوضياف-المسيلة، الجزائر، 2016/2017، ص 67.

ثالثا: التهرب المحلي

يتمثل في قيام المكلف باختيار النظام الجبائي الأكثر بساطة ويحدث داخل نطاق حدود الدولة الموجودة بها، ومن أهم طرقه:

الامتناع: المكلف بالضريبة يمتنع عن امتلاك أي شيء، أو القيام بأي عمل يؤدي إلى خضوعه للضريبة كأن يقوم مثلا بعدم تسجيل العقارات المسماة باسمه الشخصي، وتحويلها إلى أشخاص آخرين.

الإحلال: ويتم التهرب عن طريق الإحلال بأن يقوم المكلف بتعويض وعائه الخاضع للضريبة بوعاء آخر اقل خضوعا للضريبة، أو معفى تماما كأن يقوم المكلف مثلا بالرفع من رقم الأعمال المعفاة مع رقم الأعمال غير المعفاة.

رابعا: التهرب الضريبي الدولي:

هو تهرب ضريبي يحدث عبر حدود أقاليم الدولة، حيث انه يحدث بين دولتين أو أكثر، أي إفلات المادة الخاضعة للضريبة في النطاق المحلي لدولة معينة من الأحكام الجبائية ووضعتها تحت تصرف نظام جبائي أجنبي أو عدة أنظمة جبائية.

المطلب الثاني: أسباب وطرق التهرب الضريبي.

الفرع الأول: أسباب التهرب الضريبي.

للتهرب الضريبي عدة أسباب نذكر منها:¹

أولا: الأسباب المتعلقة بالمكلف الضريبي.

فيها سنتطرق إلى الأسباب النفسية والأسباب التاريخية والاجتماعية والأسباب الاقتصادية.

1. الأسباب النفسية:

تلعب العوامل النفسية دورا هاما في التهرب الضريبي فكلما زاد الوعي بدفع الضريبة لدى المكلف بها ضعف الباعث على الغش والنقص منها، وكلما كان الوعي الضريبي ضعيفا كان الباعث النفسي على التهرب قويا

¹ يدو لوزية وقاري حياة، الغش والتهرب الضريبي وآليات مكافحته، مذكرة ليسانس، المركز الجامعي بالبويرة، الجزائر، 2010/2011، ص ص 35 39.

وملموسا ونقصد بالوعي الضريبي مدى اقتناع المكلف بدفع ما عليه من التزامات وتحملها باقتناع، ومعرفة القيمة التي يستوجب عليه أن يسدها، وإذا تحقق ذلك يقل التهرب الضريبي ومن بين الاعتقادات النفسية الراسخة في أذهان المكلفين ما يلي:

- ✓ اعتقاد المكلف بأن الضريبة إقتطاع مالي بدون مقابل، إذ من الصعب لأي فرد منا أن يتخلى عن مبلغ مالي دون أن يحصل على أي مقابل مادي أو معنوي.
- ✓ اعتقاد البعض من الأفراد بأن التهرب من الضرائب لا يعد تصرفا مخالفا وأنه لا يشكل خسارة لأحد ما دامت الدولة شخصا معنويا.
- ✓ الاعتقاد السائد بأن الضريبة بمثابة عقوبة متجسدة في شكل مبالغ تدفع الى الإدارة الجبائية مقابل ممارستهم لنشاط ما.

2. الأسباب التاريخية والاجتماعية:

- إن لتهرب الضريبي علاقة متينة مع العلاقات التي تربط المواطنين بالدولة، أي تمرد على ما يحصل من الأفراد بإضطهاد الدولة لهم، فمنذ الاحتلال العثماني للجزائر الذي تلاه الاستعمار الفرنسي أي في تلك الحقبة التاريخية، كانت إلا سلب لأموال السكان الأصليين، هذا الفكر بقي راسخا في أذهان ثابتا إلى يومنا هذا، وهناك عدة أسباب ساعدة على ترسيخه نذكر منها:
- ✓ إنعدام عامل الثقة بين المواطنين نتيجة عجز الإدارة من القضاء على بعض الآفات الاجتماعية كالرشوة، إختلاس الأموال... الخ. الاستعمال اللامتناهي والغير العقلاني للأموال العمومية وإنفاقها بكثرة في بعض المشاريع الأخرى.
- ✓ الاعتقاد الديني والذي يعتبر اقتصاديات الضريبة مخالفة لأحكام الشريعة الإسلامية، أي انه يدخل في نطاق الحرام.

3. الأسباب الاقتصادية:

العوامل الاقتصادية لها دور هام في التهرب من الضريبة.

• الوضعية الاقتصادية للمكلف:

يظهر سلوك المكلف إتجاه الضريبة بشكل واضح في أوقات الأزمات حيث تنخفض المداخيل وتصبح الضريبة تشكل عبئا على المكلف مما يدفعه إلى تجنب تسديدها، هذا في حالة الأزمات، أما في حالة الرخاء الاقتصادي حيث تزيد المداخيل فقد يدفع المكلف بالضريبة ما عليه اتجاه الخزينة ليظهر مظهر المواطن الصالح.

● الوضعية الاقتصادية العامة:

ترتفع مداخيل الأفراد في فترة الانتعاش الاقتصادي وترتفع بذلك قدرتهم الشرائية فيتحمل بذلك المستهلك النهائي الضرائب التي يجمعها منهم المكلف ويسددها إلى الخزينة مما يؤدي إلى تقليل التهرب الضريبي، أما في فترة الركود الاقتصادي تنتشر الأسواق الموازية التي تؤدي إلى اختلال في بنية الاقتصاد الوطني.

ثانيا: الأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية.

تحتل الإدارة الجبائية مكانة بارزة في المنظومة الضريبية ويرجع أساسا إلى مدى نجاعة الإدارة لذلك فإن عجز الجهاز الإداري يعد سببا أساسيا في إنتشار ظاهرة التهرب الضريبي وأهم مظاهره:

- تقديم متأخر للبطاقة الجبائية: حيث يجب على المكلف بالضريبة تقديم البطاقة الجبائية والتي تمثل دليل متابعة من طرف مصالح الضرائب في جميع أرجاء الوطن، وتسمح أيضا بمعرفة كل المبالغ المالية التي يحصل عليها من خلال معاملاته وبالتالي تحديد الوعاء الخاضع للضريبة.
- غياب جهاز الرقابة: هذا ما سمح للمكلف استغلال طريقة تضخيم كتلة التكاليف الواجبة الخصم متنوعة بالسندات الثبوتية مما يؤدي إلى تخفيض الإيرادات.
- عدم توافر العناصر الفنية: الإدارة غير قادرة على تحمل مسؤوليات تطبيق أحكام وقوانين الضرائب، الأمر الذي أدى إلى الاتجاه نحو تبسيط هذه الأحكام والتوسيع في فرض الضرائب، والتي تتميز بعدم تعقد مشاكل تطبيقها كالضرائب الجمركية والضرائب على رؤوس الأموال، وذلك من أجل تحقيق عدالة في توزيع العبء الضريبي والأهداف الاقتصادية للنظام الضريبي.
- المستوى المعيشي للموظف بالإدارة الجبائية ودرجة تكوينه، هذا ما يجعله عرضة للإغراءات الكثيرة المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة وهذا ما يمس بكفاءتهم ونزاهتهم.
- ضعف الأجور والمرتبات لعمال الإدارة الضريبية: نتيجة لانخفاض مستويات الأجور بصفة عامة في الدول المتخلفة، الأمر الذي يحد من إمكانية تدعيم الإدارة الضريبية بالعناصر المؤهلة ذات الخبرة والكفاءة الفنية العالية.
- النظام الجبائي نظام تصريحي: أي يعتمد أساسا على تصريحات المكلف لتحديد الوعاء وبالتالي حساب مبلغ الضريبة فهذا يدفع بالمكلف ويشجعه على تقديم تصريحات كاذبة، وفي بعض الحالات عدم تقديمها تماما.

ثالثا: الأسباب المتعلقة بالنظام الجبائي.

توجد عدة عوامل تؤثر على التهرب الضريبي والتي ترتبط بطبيعة التنظيم الفني الجبائي ومدى استقرار التشريع الجبائي والتي نحملها في العناصر التالية:

❖ **ثقل العبء الجبائية:** الذي يشكل مبررا أساسيا لتهرب الأفراد من الضريبة في حالة زيادة العبء الجبائي عن توقعات المكلفين واستعدادهم النفسي.

❖ **تعقد النظام الجبائي:** إن الضريبة التي تتطلب إجراءات عديدة ومعقدة سواء أثناء ضبطها أو تحصيلها، مما يدفع المكلفين إلى التهرب الضريبي.

❖ **ضعف العقاب المفروض على المتهرب:** إن حجم العقاب الذي تفرضه الدولة على من يلجأ إلى التهرب في الضريبة يؤثر على المكلف بالضريبة، بحيث أن المكلف يقارن درجة الخطر فإذا كانت قيمة ذلك العقاب أكبر من المبلغ الذي يعود على المكلف أثر تهربه من الضريبة، ففي هذه الحالة يبتعد المكلف عن ذلك ويقلل منه، وإذا كانت قيمة العقاب أقل من المبلغ الذي يعود على المكلف أو غير موجود تماما سيقمى المكلف بتهرب من دفع الضريبة.

❖ **عدم استقرار التشريع الجبائي:** تؤدي التغيرات الدائمة في التشريع الجبائي إلى غموض النظام الجبائي بسبب تعدد القوانين، كما تؤدي إلى عدم ثقة المكلف بالنظام الجبائي وبالتالي زيادة ميولهم إلى التهرب الضريبي.

❖ **ضعف الرقابة الجبائية:** عندما يشعر المكلف بالضريبة بضعف الرقابة الجبائية أو عدم وجودها فإنه يميل للجوء إلى التهرب الضريبي.

الفرع الثاني: طرق التهرب الضريبي

ليس بإمكاننا حصر جميع طرق التهرب الضريبي نظرا لأن التهرب هنا مرتبط بمدى براعة المكلفين في التخلص من العبء الضريبي سالكين بذلك عدة طرق، وسنذكر بعض الطرق التي يسلكها المكلفين بالضريبة لتهرب منها:¹

1 - التهرب عن طريق العمليات محاسبية:

يتجلى التهرب المحاسبي فيما تقوم به المصالح الجبائية من تحقيقات في المحاسبة التي قدمها المكلف والتأكد من مطابقة القيود في الدفاتر المحاسبية على مستندات الثبوتية، ويتم التهرب عن طريق العمليات المحاسبية

¹ إبراهيم طرشي، التهرب وآليات مكافحته، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، الجزائر، 2015/2014، ص 9 10.

يشكلان:

أ - تضخيم النفقات:

لقد سمح المشرع الجبائي للمكلف بخضم بعض الأعباء التي يتحملها في حدود نشاطه ووفقا لشروط محددة مسبقا منها أن تكون هذه النفقات متعلقة بنشاط المؤسسة ومدعومة بوثائق تبريرية، والتكاليف القابلة للخضم هي:

- أن تكون هذه الأعباء والنفقات لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة.

- أن تكون هذه الأعباء والنفقات متعلقة بالسير العادي للمؤسسة.

- أن تكون هذه الأعباء والنفقات مرفقة بمبررات ووثائق رسمية.

واستغلال الممول لهذا الحق في إدخال تكاليف ليس لها علاقة بالنشاط أو السير العادي للمؤسسة والمبالغة فيها لتخفيف قدر المستطاع من قيمة الضريبة على الأرباح.

ب - التهرب عن طريق التخفيف من الإيرادات:

يلجأ المكلف إلى عدم التصريح بالكل أو الجزء من الإيرادات التي تدخل في حساب الأرباح الخاضعة للضريبة، وتقتصر هذه الطريقة على من يملكون سجلات محاسبية، فالإيرادات التي لم تسجل عمدا في الدفاتر المحاسبية قد تكون:

- ثمن صفقات بيع سلع أو مبالغ ناتجة عن تخفيضات على رقم الأعمال تتم نقدا بين المورد والزبون مما لا يترك أي أثر لوجودها في السجل المحاسبي.

- تخفيض الإيرادات الناتجة عن المبيعات وذلك بمسح آثار العمليات المحققة محاسبيا.

- تسجيل المبيعات بأقل من سعرها الحقيقي باتفاقه مع الزبون لتصبح في صورة منح وهبات.

و هنا تظهر كفاءة المكلف بتعدي وتسوية الحقائق متبعا الطرق السابقة لتقديم إيرادات بسيطة كفيلة بإقناع المصالح الجبائية.

ج - المستخدمين الوهميين:

وذلك بإنشاء ملفات لعمال وهمين المفروض أن ينجزوا أعمالاً مهمة لكنهم لا يقومون بأي عمل، فيقوم المكلف بتسجيل مرتباتهم في محاسبته لتضخيم التكاليف فهي تعمل على تخفيض الربح الخاضع للضريبة الذي يؤدي إلى تخفيض الضريبة المستحقة.

2 - التهرب عن طريق العمليات المادية والقانونية:

التهرب عن طريق العمليات المادية والقانونية لا يقل شأن عن سابقه، حيث يعد من أخطر الأساليب فهو يجعل من مراقبته أمراً صعباً كما ستبين فيما يأتي:

أ - التهرب عن طريق العمليات المادية:

تكمن هذه الصورة في إخفاء المكلف للسلع أو المواد بحيث يتمتع عن التصريح بكل أو بعض مبيعاته أو منتجاته، ففي حالة الإخفاء الجزئي يكون المكلف معلوماً لدى الإدارة الجبائية ولكنه يخفي جزءاً من ممتلكاته كان يمارس نشاط خفي إلى جانب النشاط الرئيسي مثل أن يكون عامل في شركة صباحاً بوضعية قانونية وسائق سيارة أجرة غير نظامية مساءً، أما الإخفاء الكلي فإن المكلف لا يكون معروف لدى المصالح الجبائية كان يقوم بإنشاء مشاريع صغيرة في المناطق الريفية أو الأحياء الجديدة ليصعب الوصول إليه ويقوم ببيع منتجاته في السوق الموازية دون فواتير بعيداً عن أعين الإدارة الجبائية.

ب - التهرب عن طريق العمليات القانونية:

وتكون هذه الحالة بخلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية الحقيقية على أثر عملية وهمية تقوم على أساس المطابقة للكتابات والوثائق المحاسبية المقدمة من خلال إعداد فواتير مزيفة يستفيد من خلالها على حق خصم الرسم على القيمة المضافة، فيكون الممول قد تهرب بناءً على تقديم محاسبة بفواتير وهمية ووثائق شرعية قانونية بعيداً عن أي رقابة محتملة، أو كان يقوم الممول بتزييف وضعية خاضعة للضريبة إلى وضعية معفاة أو أقل اقتطاعاً كأن يقوم بتزييف البيع على أنه هبة للتخلص من دفع حقوق التسجيل.

وكخلاصة لطرق التهرب الضريبي ينبغي الإشارة إلى أن هذه الطرق تبقى مجرد أمثلة لا غير، فالأساليب في تطور من قبل المكلف ليسبق الإدارة الجبائية في بعض التفاصيل الدقيقة لتخلص من واجه الضريبي.

المطلب الثالث: آثار وطرق مكافحة التهرب الضريبي.

الفرع الأول: آثار التهرب الضريبي.

للتهرب الضريبي آثار سلبية، وذلك على كل المستويات وفي كل الميادين، والتي هي كالتالي:¹

1. آثار مالية:

يترتب على التهرب الضريبي من الناحية المالية خسارة كبيرة تلحق بالخزينة العامة للدولة العامة، بعدم دخول حصيلة الضريبة إليها، الأمر الذي يؤدي إلى عجز الدولة والسلطة على القيام بواصلة إنفاقها على مختلف المرافق الضرورية للمجتمع، فضلا عن إخلاله في توزيع الأعباء الضريبية بين المكلف تحقيقا للعدالة الاجتماعية.

2. آثار اقتصادية:

تعتبر الضريبة ذو حدين يؤثر في الظواهر الاقتصادية من إنتاج الثروة أو توزيعها، وتعتبر حافزا على نهوض الصناعة وتقدمها، ويترتب على التهرب الضريبي آثار بعيدة المدى في النواحي الاقتصادية، فتحدث الاضطرابات العينية بين أوجه النشاط التجاري والصناعي، الأمر الذي يترتب عليه تعديل توزيع الأعباء الضريبية ومن ثم ينشئ عن ذلك توازن غير عادل بين أنواع النشاطات المختلفة في الدولة. ويؤدي بذلك إلى طبيعة الحال إلى هبوط الإنتاج بصفة عامة.

3. آثار اجتماعية:

الضريبة تعتبر سلاحا بيد الأنظمة الاجتماعية والسياسية في توجيه الإقتصاد والمجتمع بإتجاه دون آخر، كما أن المعروف من هدف الدولة في فرض الضرائب هو تحقيق العدالة في توزيع الثروات بين أفراد المجتمع، كذلك يهدف إلى إنقاص القوة الشرائية للفئات وتحويلها إلى الطبقات الفقيرة عن طريق الإنفاق العام والخدمات المختلفة التي تمارسها الدولة إلا أن التهرب الضريبي يضعف من قدرة الدولة في تحقيق أهدافها الاجتماعية.

¹ بوعون يحياوي نصيرة، الضرائب الوطنية والدولية، مطبعة متيجة، متيجة-الجزائر، 2010، ص ص 176 181.

الفرع الثاني: طرق مكافحة التهرب الضريبي.

التهرب الضريبي ظاهرة سائدة في كل الدول وتختلف طرق مكافحته من نظام مالي إلى آخر ومن ضريبة إلى أخرى وتجري مكافحة التهرب الضريبي داخل الدولة بطرق وقائية أو جزائية نذكر منها:¹

1- تحسين الرقابة الجبائية:

تعتبر الرقابة الجبائية إجراء ضروري لمكافحة كل من الغش والتهرب الضريبي، كما أنها تكتسي أهمية بالغة، وذلك نظرا لطبيعة النظام الضريبي الذي يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين والتي لا تعكس الحقيقة، لذلك تقوم الإدارة الضريبية بعدة أشكال للرقابة الجبائية قصد الكشف عن مختلف المخالفات المرتكبة من خلال الهيئات التابعة للإدارة الضريبية (المتفشية، المديرية الولائية)، فالرقابة تهدف إلى المحافظة على حق الخزينة من خلال محاربة التهرب الضريبي من جهة والسهر على حسن تطبيق القوانين من جهة أخرى.

2- تنمية الوعي الأخلاقي:

إذا كان ضعف المستوى الأخلاقي للأفراد تجاه الالتزام الضريبي، فينبغي أن يتم معالجة ذلك عن طريق تنمية الوعي والإحساس لدى الأفراد بأن دفع الضرائب هو إلتزام أخلاقي قبل أن يكون إلتزام قانوني لأن فيه التعبير الحقيقي عن التضامن الاجتماعي بين أفراد المجتمع.

3- من الناحية الفنية:

ينبغي صياغة القوانين الضريبية على نحو سليم وبطريقة محكمة بحيث لا توجد الثغرات القانونية التي تفتح الباب أمام التهرب الضريبي، كذلك ينبغي تمكين موظفي مصلحة الضرائب من الإطلاع على ما يريدون الإطلاع عليه من الوثائق والأوراق التي تساعد على ربط الضريبة على الوجه الصحيح.

4- من الناحية السياسية:

ينبغي أن تحرص الحكومات على تطبيق النظام الضريبي على نحو عادل، بحيث لا يكون شديد الوطأة على بعض الطبقات وسهلا ميسورا على طبقات أخرى.

¹ غزة مبروك، فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خضير - بسكرة، الجزائر، 2015/2016، ص 30 28.

5- من الناحية الاقتصادية:

ينبغي أن تعمل الحكومات جاهدة على توجيه الحصيللة الضريبية إلى الأوجه المقيدة للمجتمع وعليه ذلك أن يشعر أفراد المجتمع بأن قيامهم بدفع الضريبة له فوائد محسوسة لكل منهم، وعلى الحكومات أن تراعي كافة الاعتبارات الاقتصادية التي تؤدي إلى ثقل العبء الضريبي عليهم، وذلك حتى يستقر العبء الضريبي بالفعل على عاتق من أراد المشرع أن يتحصل به.

6- العقوبات الجبائية:

لقد فرض المشرع الجبائي الجزائي جملة من العقوبات والجزاءات المتنوعة وذلك حسب طبيعة المخالفات المرتكبة من طرف المكلف، وهي تهدف سواء إلى ضمان احترام الواجبات الجبائية، أو لردع ومعاقبة كل من حاول التخلص من الضريبة، وعليه فإن العقوبات تتخذ جزاءات مختلفة على كل من يخالف أحكام القانون من أجل التقدير الحسن للوعاء الضريبي، وتعوض الخزينة العمومية عن الأضرار التي تلحقها من عدم الوفاء بالواجبات الجبائية.

الجدول رقم (1-1): عقوبات عدم الإيداع أو التأخر في إيداع التصريحات.

طبيعة التصاريح	غياب التصاريح	التأخير في إيداع التصاريح
التصريح بالوجود	30.000 دج	مدة التأخير: شهر: 30.000 دج.
التصريح الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات.	إخطار المؤسسة لتسوية وضعيتها في أجل أقصاه شهر وعند عدم التجاوب تلجأ الإدارة إلى الفرض التلقائي لضريبة مع تطبيق زيادة 30% من الحقوق المستحقة كعقود.	● مدة التأخير لا تتجاوز الشهر تطبق عقوبة 10% على الحقوق المستحقة. ● مدة التأخير تتجاوز الشهر وتقل عن شهرين تطبق عقوبة 20%. ● مدة التأخير تتجاوز الشهرين تطبق عقوبة 25%. ● تسديد متأخر في لضريبة تطبق 10% كعقوبة مع اضافة 3% عن كل شهر تأخير بداية من الشهر الثاني لتاريخ استحقاق الضريبة دون تجاوز استحقاق الضريبة 25%.
التصريحات التي تحمل عبارة "لا شيء" والمستفيدة من إعفاء جبائي أو المحققين خسارة.		2.500 دج مدة التأخير شهر واحد. 5.000 دج مدة التأخير تتجاوز الشهر وتقل عن شهرين. 10.000 دج مدة التأخير تتجاوز شهرين.

التصريح المفصل الخاص بالزبائن (G03). - فقدان الاستفادة من التخفيض المنصوص عليه في المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. - تطبيق غرامة جبائية من 1.000 إلى 10.000 دج كل مرة تثبت فيها أخطاء أو اغفلات أو عدم صحة المعلومات المطلوبة وتطبيق الزيادات وبسبب نقص في التصريح وفقا للمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. - استرجاع الرسم على القيمة المضافة المحمل للمشتريات بقيمة المبيعات بالجملة غير المصرح بها في الجدول الخاص بالزبائن.	التصريحات الشهرية والفصلية (G50). - 10% عن الإيداع المتأخر. - 25% عن الإيداع المتأخر، بعد قيام الإدارة الجبائية بأعذار المدين بالضريبة لتسوية وضعيته في اجل شهر واحد. - بالنسبة لضريبة الدخل على المرتبات والأجور يتم تحديد الأساس تلقائيا من طرف الإدارة، وتحسب الحقوق في حدود 20% على الأساس المحدد تلقائيا مع تطبيق عقوبة.
--	---

المصدر: حميداتو صالح، دور المراجعة الجبائية في تدنئة المخاطر الجبائية، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة، الجزائر، 2012/2011،

ص 111.

عقوبات النقص والغش في التصريحات:

الجدول التالي يبين العقوبات المترتبة عن النقص في التصريح الجبائي وكذا المترتبة عن أعمال الغش.

الجدول رقم (1-2): عقوبات النقص والغش في التصريحات.

عقوبات الغش والتدليس	عقوبات النقص في التصريح	
	نسبة الزيادة	الحقوق المغفلة
عند القيام بأعمال تدليسية تطبق زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المتبعة من طرف المكلف بالضريبة. توافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم إخفاؤها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة. لا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن 50% وعندما لا يدفع أي حق تحدد النسبة ب 100%. تطبق نسبة 100% كذلك عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر.	10%	لا تتجاوز 50.000 دج.
	15%	تزيد عن 50.000 دج.
	25%	تقل أو تساوي 200.000 دج.
		تتجاوز 200.000 دج.

المصدر: نفس مرجع الجدول السابق، ص 112.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

تتبع الرقابة الجبائية أحد أهم الإجراءات المتخذة في الإدارة الجبائية بهدف المحافظة على الخزينة العمومية للدولة من خلال محاربة التهرب الضريبي أو التخفيف من حدته، حيث تعتبر وسيلة أو أداة للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المصرح بها من قبل المكلفين.

المطلب الأول: مفهوم وأنواع الرقابة الجبائية.

الفرع الأول: مفهوم الرقابة الجبائية.

لقد اختلفت آراء العلماء وأصحاب الخبرة في تحديد مفهوم موحد عن الرقابة الجبائية والتي نذكر منها:

التعريف الأول: عرفت المديرة العامة للضرائب: الوسيلة الضرورية للمساواة بين الأفراد في دفع الضريبة وتشكل شرطا من الشروط الأساسية والفعالة لتحقيق منافسة شريفة وعادلة بين المؤسسات.¹

التعريف الثاني: هي عبارة عن فحص لتصريحات والسجلات والوثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل للاستعلام والاستفسار والاستيضاح على كل ما هو مدون في التصريحات والوثائق المرفقة لها، ولا يكفي فقط بدراسة ومراجعة التصريحات، بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة بين ما هو مصرح به، والمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى وبالتالي التأكد من مدى التطابق الموجود بينهما وكذلك النظر في الوضعية المالية للممول.²

التعريف الثالث: هي مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصادقية التصريحات المكتوبة من طرف المكلفين، لغرض إكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التملص والتهرب من دفع الضريبة.³

¹ الياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2010/2011، ص 19.

² سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2011/2012، ص 81.

³ محمد حمو ومنور اوسرير، محاضرات جباية المؤسسات، دار الشركة الجزائرية بوداود، الطبعة الأولى، الجزائر، 2009، ص 201.

التعريف الرابع: هي الأداة القانونية التي تعين السلطة المختصة على الوقوف على الأخطاء وتقويمها، وبما أن الإدارة الجبائية إحدى هذه السلطات المختصة فإن رقابتها تمثل الوسيلة التي تمكنها من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم الجبائية وتصحيح الأخطاء الملاحظة.¹

الفرع الثاني: أشكال الرقابة الجبائية.

أولاً: الرقابة الجبائية الشاملة على مستوى المفتشيات.

يقصد بها الرقابة التي تتم من طرف أعوان الإدارة الجبائية في المكتب، بناء على الوثائق التي في حوزتهم، ومفتشية الضرائب هي مصلحة المكلفة بالقيام بهذا النوع من الرقابة دورياً وتكون رقابة شكلية أو رقابة على الوثائق.

1. الرقابة الشكلية:

تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف، والتي تشمل مختلف التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية المرتكبة أثناء تقديم المكلفين لتصريحات، أي التأكد من كيفية تقديم المعطيات والمعلومات التي تتضمنها التصريحات من الناحية الشكلية دون إجراء أي مقارنة بين ما تتضمنه من معلومات وتلك التي تتوفر عليها الإدارة الجبائية.²

يتم هذا النوع من الرقابة الجبائية عموماً على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص والتابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة، ويتم القيام بها كل سنة، وتعتبر كمرحلة تمهيدية وكخطوة أولى لباقي أنواع الرقابة الجبائية الأخرى.

2. الرقابة على الوثائق:

تمثل المرحلة الموالية للرقابة الشكلية في مستوى مصلحة التحقيق والتي تقوم بإجراء فحص شامل للتصريحات الضريبية المكتوبة من خلال مقارنتها بمختلف المعلومات والوثائق التي بحوزة الإدارة الضريبية انطلاقاً من ملفاتهم الخاصة، وكذا يحمل المعلومات والوثائق التي هي بحوزة الإدارة الضريبية التي يمكن الحصول عليها من بعض الإدارات

¹ محمد حمو ومنور أوسرير، محاضرات جبائية المؤسسات، المرجع السابق، ص 201.

² سليمان عتير، مرجع سابق ذكره، ص 123.

والمعلقة بمعاملات تمت بين المكلف وهذه الإدارات وبالإضافة إلى ذلك ومن أجل معلومات إضافية فإن بإمكان المحقق طلب بعض التوضيحات والتحريرات من المكلف المعني عند الضرورة.¹

ثانيا: الرقابة الجبائية المعمقة على مستوى المديرية الولائية للضرائب.

يقصد بها الرقابة التي تتطلب إجراء معاينات خارج المكتب ويتم على مستوى المديرية الولائية لضرائب وفقا لبرنامج سنوي ولائي وتكتسي شكلين هما:²

1. التحقيق في المحاسبة:

نصت المادة 1-20- من قانون الإجراءات الجبائية على أنها مجمل العمليات التي تتمثل في الفحص في عين المكان للمحاسبة والوثائق المحاسبية الأخرى للمؤسسة، أو الشركة ومواجهتها بالتصريحات المكتوبة وكشوفات الربط الخارجية وبطاقات المعلومات إن وجدت، وكذا المعاينات المادية التي يجريها المحقق، وهذه الرقابة يمكن أن تكون عامة تركز على مجمل الضرائب والرسوم أو خاصة بالتركيز على الضريبة أو رسم معين.

2. الرقابة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية:

ونصت المادة 1-21- من قانون الإجراءات الجبائية وهي مجمل عمليات البحث والتفتيش المعمق بهدف الكشف عن فروقات محتملة من مداخل المصروح بها من قبل المكلف، مقارنة مع ما لدى المصالح الجبائية من معطيات ومعلومات عنه، وتتعلق بجميع المكلفين الخاضعين للضريبة، حيث يمكن لمسير مؤسسة فردية إن يخضع إلى:

- مراقبة المحاسبة فيما يخص نشاطه المهني.
- و مراقبة معمقة بصفته شخص طبيعي.

3. التحقيق المحاسبي المصوب:

سيتم عرض محتواه في المبحث الثالث وبشكل تفصيلي.

¹ بوخشة فاطمة، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والنهيب الضريبي، مذكر ماستر، جامعة د طاهر مولاي - سعيبة، الجزائر، 2013/2014، ص 18.

² عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة (تحديث قانون المالية التكميلي 2009)، الطبعة الأولى، مطبعة مزوار، الوادي-الجزائر، 2009، ص ص 13 15.

المطلب الثاني: أسباب وأهداف الرقابة الجبائية.

الفرع أول: أسباب الرقابة الجبائية.

هناك سببين رئيسيين لقيام الرقابة الجبائية في الجزائر والذي يمكن تلخيصها فيما يلي:¹

1- الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية.

تعد الرقابة الجبائية وسيلة هامة لمتابعة النظام التصريحي لأن المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة ويصرح بها للإدارة الجبائية، وعن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريحات المكتوبة وضمان مصداقيتها وصحتها كما تسمح أيضا بتجسيد مبدأ العدالة الضريبية.

2- الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي.

نظرا لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب أو تخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق والأساليب الشرعية وغير الشرعية، لذلك فإن عمليات مكافحة هذه الممارسات التدليسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية والتي تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها، وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة على مختلف أصناف المكلفين والتي من بينها الرقابة الجبائية التي تعد الأداة الضرورية لمكافحة التهرب الضريبي لأنها تشكل ضمان لتحقيق مصالح الخزينة العمومية.

الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية.

للرقابة الجبائية عدة أهداف قانونية وإدارية واقتصادية واجتماعية والتي يمكن إيجازها فيما يلي:²

1- هدف قانوني:

ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف العمليات المالية الخاصة بالمكلفين مع القوانين الجبائية المختلفة، وحرصا على ذلك تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين على ارتكاب أية مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.

¹ الياس قلاب ذبيح، مرجع سابق ذكره، ص 20.

² المرجع نفسه، ص 20 21.

3- هدف إداري:

تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال المعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل ملفت وكبير في زيادة المردودية، وهذا بواسطة كشف الأخطاء والتجاوزات التي تساعد في معرفة الحقائق والإحصائيات وتقييم الآثار الناجمة عن ذلك لاتخاذ القرارات السليمة في سياستها الجبائية.

4- هدف اقتصادي:

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العمومية من التهرب الضريبي وحمايتها لضمان أكبر للحصيلة الضريبية التي تعكس على زيادة الإنفاق العام وإنعاش الاقتصاد الوطني، وهذا نظرا للتناغم المتواصل والكبير بين المجال الاقتصادي وتنميته بنظيره المجال الضريبي.

5- هدف اجتماعي:

على الصعيد الاجتماعي نجد الرقابة الجبائية تهدف لمنع ومكافحة انحرافات المكلف بمختلف صورها مثل التلاعب والإهمال أو التقصير في أداء وتحمل واجباته وهذا سعيا منها لتكريس مبدأ المساواة بين المكلفين.

المبحث الثالث: التحقيق المصوب في المحاسبة.

في إطار تقوية جهاز الرقابة الضريبية انشأ قانون المالية التكميلي لسنة 2008 شكل جديد من الرقابة أكثر فعالية والمتمثل في التحقيق المحاسبي المصوب في المادة 22، هذا الشكل من الرقابة يسمح لأعوان الإدارة الضريبية بإجراء تحقيق محاسبي مصوب للمكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة، أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة ضريبية حيث انه لا يطلب من المكلفين بالضريبة أثناء هذا التحقيق سوى تقديم وثائق توضيحية عادية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم، ولا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق بأي حال من الأحوال فحص معمق ونقدي لمحمل محاسبة المكلف بالضريبة.

المطلب الأول: مفهوم التحقيق المحاسبي المصوب، مجاله وشروطه.

الفرع الأول: مفهوم التحقيق المحاسبي المصوب ومجال تطبيقه.

يعرف التحقيق المحاسبي المصوب بأنه: إجراء رقابي مصوب اقل شمولاً سريع و اقل بعداً من التحقيق المحاسبي، هو مدخل لفحص الوثائق الثبوتية والمحاسبية لفئة من الضرائب والرسوم ولمدة محددة يمكن أن تقل عن السنة المحاسبية.¹

كما قد عرف التحقيق المحاسبي المصوب في قانون الإجراءات الجبائية " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في المحاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من ضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية"².

من خلال التعاريف السابق نستخلص خصائص التحقيق المحاسبي المصوب:³

- محدد بنوع أو عدة أنواع من الضرائب والرسوم.
- يمس كامل الفترة غير المتقدمة أو لجزء منها.
- يشمل مجموعة من العمليات أو المعطيات المحاسبية.

¹ بالواضح الجيلاني، محاضرات في مقياس الرقابة الجبائية، الجامعة المسيلة، المسيلة، الجزائر، 2016/2015، ص 65.

² المادة 20 مكرر 1، قانون الإجراءات الجبائية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، سنة 2018، ص 13.

³ نجيلاني بلواضح، مرجع سبق ذكره، ص 65.

- هو إجراء رقابي مصوب يسمح بتشخيص سريع للمحاسبة ويعتبر عند الاقتضاء فرصة إضافية للبحث والتحقيق في الوثائق موضوع التحقيق.

كما يتمثل مجال تطبيق التحقيق المحاسبي المصوب في ما يلي:¹

- يمثل التحقيق المصوب وسيلة جديدة للرقابة، تسمح بالبحث المصوب أو البرمجة ذات الأولوية من خلال:
- مراقبة نوع أو عدة أنواع من الضرائب، خلال فترة محددة، اقل أو تساوي أربع سنوات.
- مراقبة قانونية الحسومات المطبقة فيما يخص الرسم على القيمة المضافة، ومعرفة مصدر الرصيد الدائن للرسم على القيمة المضافة.
- مراقبة بنود المحاسبة بوضوح وبإنفراد إنطلاقا من التصريح بالنتائج (أعباء الاهتلاكات والمؤونات).
- مراقبة التصريح بالعجز المتكرر، الامتيازات الجبائية المقبولة، الأرباح المعاد استثمارها... الخ.
- مراقبة إسترجاع القرض الضريبي.

الفرع الثاني: شروط التحقيق المحاسبي المصوب.

يخضع هذا النوع من التحقيق لجملة من الشروط التي يجب مراعاتها واحترامها، وهي كما يلي:²

- 1- يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق، تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبيات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق.
- 2- لا يطلب من المكلفين بالضريبة، أثناء هذا التحقيق سوى تقديم وثائق توضيحية عادية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبيات أو التسليم.
- 3- لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق بأي حال فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة.
- 4- يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق العام.
- 5- لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من اجل أدنى للتحضير، مدته (10) أيام، ابتداء من تاريخ إستلام هذا الإشعار.

¹ نجيلاني بلواضح، مرجع سبق ذكره، ص 66.

² المادة 20 مكرر 1، قانون الإجراءات الجبائية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، سنة 2018، ص 13.

6- يجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق، بالإضافة إلى العناصر المشتركة أثناء التحقيق في المحاسبة، وكذلك توضيح طابع التصويب في التحقيق كما يجب إعلامه بطبيعة العمليات المحقق فيها.

7- لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين.

8- يتمتع المكلف بالضريبة بأجل ثلاثين 30 يوم لإرسال ملاحظاته أو قبوله ابتداءً من تاريخ تسلم الإشعار بإعادة التقويم.

9- إن ممارسة التحقيق المحاسبي المصوب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقاً والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة ولكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التقييم المتم عند التحقيق المصوب.

المطلب الثاني: إجراءات التحقيق المصوب في المحاسبة.

أولاً: إجراءات التحضير لتحقيق المحاسبي المصوب.

(1) مرحلة إعداد البرنامج:

تقوم مصالح الرقابة الجبائية بتنظيم عملية التحقيق وتحضيرها وذلك عن طريق إعداد برامج التحقيق والمصادقة عليها في المديرية المركزية لضرائب، وبعد ذلك تأتي دراسة الملفات وذلك لشروع في عملية التحقيق والتدخل بعين المكان لإجراء التحقيقات والفحوصات اللازمة من أجل القيام بعملية التحقيق وإتباع الإجراءات في لعملية التحقيق.

تقوم المديرية الفرعية بإعداد البرنامج السنوي الولائي وباقتراح المكلفين الواجب للرقابة الجبائية ثم تقوم بإرساله إلى المديرية المركزية للضرائب لإبداء رأيهم والمصادقة على البرنامج.

(2) مؤشرات اختيار الملفات

الهدف منها البحث عن الملفات التي تعطيها أكثر جدوى وأكثر نجاعة، في مايلي سنذكر بعض مؤشرات اختيار الملفات لإخضاعها لتحقيق المحاسبي المصوب:

1- الملفات التي تم رفضها من طرف المديرية الولائية للضرائب وأوصي أن تراقب على مستوى أعلى بناء على أهمية الملف وكبر حجمه.

2- الملفات الجبائية التي استفادت من إمتيازات جبائية.

3- التصريحات ذات الأرصد المتبقية.

- 4- الملفات التي يكون فيها عدم التوافق بين رقم الأعمال والنتيجة.
 - 5- التصريحات بالعجز المتكرر.
 - 6- الأشخاص الذين يغيرون الشكل القانوني لشركة باستمرار.
 - 7- جميع الحالات ذات الطابع الاستعجالي وذات الأثر الاقتصادي والجبائي.
- بعد دراسة الملفات الجبائي في المديرية الفرعية وقيام المحققين بالتدابير والأعمال لتسهيل أداء مهمتهم بشكل جيد والمتمثلة في ما يلي:
1. الإطلاع على الملفات الجبائية للمكلفين المعنيين بالتحقيق وفحصها فحصا دقيقا.
 2. دراسة الوثائق التقنية لنشاط المكلفين الخاضعين للتحقيق، وخصوصا في ما يتعلق بقواعد وطرق الإنتاج، الآلات المستعملة، التكنولوجيات والأساليب المنتهجة، طبيعة ونوع المواد واللوازم المستعملة في الإنتاج.
 3. الإلمام بكل ما يخص الوضعية الفعلية للمكلف.
 4. فحص كل التصريحات الخاصة حسب كل نوع من الضرائب التي يخضع لها المكلف.
 5. الإطلاع على طلبات التوضيح والتبريرات التي سبق الحصول عليها خلال إجراء الرقابة على الوثائق على مستوى مفتشية الضرائب.
 6. الاستعانة بالمعلومات من باقي المصالح الجبائية الأخرى.
 7. التحري خارج الإدارة الجبائية، من أجل معرفة الذمة المالية الحقيقية للمكلف، وذلك عن طريق الاتصال بمجموعة من المؤسسات والهيئات والإدارات العمومية، ومنها:
 - البنوك والمصارف لمعرفة قيم الأرصدة وتطور حركتها.
 - المحافظات التجارية (الموردين والزبائن).
 - هيئات الضمان الاجتماعي.
 - باقي الإدارات العمومية الأخرى.
 8. مسك بعض الوثائق المساعدة على تنفيذ الإجراءات التحقيق المحاسبي المصوب، ومنها:
 - بيان لمقارنة ميزانيات المؤسسة من سنة إلى أخرى يخص أربعة سنوات غير متقدمة، وهذا من أجل معرفة تغيرات عناصر الميزانية، تطور الاهتلاكات، حركة القروض ...
 - بيان لمقارنة تطور بعض العناصر في حساب النتائج (جدول حسابات النتائج)، من معرفة تطور رقم الأعمال والتكاليف ومن ثم اكتشاف كل الحالات غير العادية إن وجدت.

9. برمجة زيارة مفاجئة إذا تبين من خلال الاطلاع على الملف الجبائي للمكلف أن هناك احتمال شبه أكيد لوجود تجاوزات كبيرة أو إخفاء لبعض المعلومات المحاسبية الهامة.

(3) مرحلة إرسال الإشعار

إرسال إشعار بالتحقيق للمكلف مقابل إشعار بالاستلام من قبل المكلف مع استفادته من أجل أقصاه (10 أيام)¹ مهلة للتحضير، تحسب ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار، ويجب إن يتضمن الإشعار المعلومات التالية:

- ألقاب وأسماء ورتب المحققين.
 - تاريخ وساعة التدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها.
 - الضرائب والرسوم الخاضعة للتحقيق.
 - إمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية التحقيق.
 - في حالة استبدال المحققين يجب إعلام المكلف من عدم مخالفة حقوق المكلف.
- على أن يسلم هذا الإشعار للمكلف نفسه إذا تعلق الأمر بشخص طبيعي، أو للمسير أو الممثل القانوني إذا تعلق الأمر بالمؤسسة أو شركة.
- بعد انقضاء المدة القانونية (10 أيام) من استلام المكلف الإشعار بالتحقيق ينتقل المحققون إلى عين المكان لمباشرة الأعمال الميدانية لتحقيق المحاسبي المصوب.

ثانيا: إجراءات التحقيق المحاسبي المصوب.

بعد الموافقة النهائية على برمجة هذا المكلف ضمن برنامج المراقبة الجبائية، يكلف أحد أعوان مديرية الضرائب الولائية برتبة مفتش (محقق محاسبة)، بتولي هذه المهمة، حيث يشرع في الإعداد والتحضير لعملية التحقيق، من خلال القيام بعملية من الإجراءات التمهيدية التي لا بد منها، والتي تقسم إلى قسمين رئيسيين، هما الفحص الشكلي للمعلومات المحاسبية والفحص الدقيق للمعلومات المحاسبية، كما يلي:²

1. الفحص الشكلي للمعلومات المحاسبية:

يقوم هذا الفحص على التأكد من مدى وجود واحترام التقيد بالعناصر التالية:

¹ المادة 20 مكرر 1، قانون الاجراءات الجبائية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، سنة 2018، ص 13.

² سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص 129 132.

✓ مسك السجلات التجارية:

ويقصد بها الدفتر اليومية ودفتر الجرد، حيث يجب أن تكون هذه السجلات مؤشرة ومصادق عليها من قبل الهيئات المختصة، كما يجب أن تكون ممسوكة يوما بيوم، وبدون شطب ولا حشو أو كتابات على الهامش، بالإضافة إلى ضرورة حفظها بعناية مع الوثائق التبريرية لمدة عشرة سنوات ابتداءً من غلق آخر دورة.

✓ مدى توفر الوثائق التبريرية:

ونقصد بها كل وثيقة أو مستند تثبت القيام بالعمليات فعلا خاصة فواتير الشراء الأصلية والمصاريف التي قام بها المكلف، بالإضافة إلى نسخ من فواتير البيع وتقديم الخدمات ...

✓ مدى تسلسل ودقة المعلومات المحاسبية:

على المحقق أن يتأكد من أن المعلومات المحاسبية تحتوي على مؤشرات تدل على تسلسلها ودقتها، حيث يتم فحص ميزان المراجعة أو مجموع الجانب المدين أو الدائن لليومية وتساويه لمجموع الجانب المدين أو الدائن لدفتر الأستاذ، هذا التساوي يتم ملاحظته بناءً على ميزان المراجعة المعد قبل الجرد وميزان المراجعة بعد الجرد، وعليه أن يتأكد كذلك من التجانس بين مجاميع ميزان المراجعة واليومية من جهة، وتوازن ميزان المراجعة مع دفتر الأستاذ من جهة أخرى، وهذا يعطي نوع من المصادقية للعمليات في نقل قيود اليومية إلى دفتر الأستاذ وفي حالة عدم تساوي موازين المراجعة، على المحقق أن يستدعي المحاسب للبحث في الاختلال، لكن عندما يتبين أنها بشكل واضح ممارسات تدليسية، يمكن له فحص حساب الصندوق حيث أن وجود رصيد دائن يعد سببا لعدم دقة المعلومات المحاسبية المقدمة.

✓ المعلومات المحاسبية يجب أن تكون مقنعة:

تكون المعلومات المحاسبية مقنعة إذا كانت مجمل التسجيلات المحاسبية يمكن تبريرها بالمستندات والوثائق الثبوتية، حيث انه يجب على المكلف أن يبرر التسجيلات المحاسبية عن طريق تقديم وثائق إسمية حقيقية ووثائق الجرد للمواد والمنتجات الموجودة في المخزن، وهذا شرط لصحة المعلومات المحاسبية، حيث تبرر المشتريات عن طريق فواتير مستلمة من قبل المورد، وصولات الصندوق، وصولات الاستلام، سجل الأجور، إضافة إلى ذلك فإن المعلومات المحاسبية التي لم ترفق بجرد البضائع والسلع أو أشغال جارية لا يمكن أن تعتبر كاملة ومقنعة، وكذلك المبيعات يجب أن تكون مفوترة، وأي عيب في هذه الوثائق يجرّد المعلومات المحاسبية من صفة الإقناع ويمكن رفضها بسبب ذلك.

2. الفحص الدقيق للمعلومات المحاسبية:

في إطار سعي المحقق الجبائي للتأكد من مدى جودة المعلومات المحاسبية المصرح بها من قبل المكلفين، يركز على المعلومات المحاسبية التي لها تأثير على تكوين الربح أو القيمة المضافة، وهي تتمثل في الغالب في المشتريات، المخزونات والأشغال قيد التنفيذ والمبيعات، وفي ما يلي نستعرض بعض من العمليات التي يمكن أن تتضمن أخطاء وثرغات، والمتعلقة بالعناصر السابقة وما تحتويه بعض الكشوف المالية:

- ◆ التسجيل المزدوج لفاتورة مشتريات واحدة.
- ◆ تسجيل مشتريات وهمية (بوجود فاتورة أو عدم وجود فاتورة).
- ◆ نسيان التسجيل المحاسبي لفواتير الشراء.
- ◆ تقييم المخزونات بأقل من سعرها الحقيقي رغم أن الكميات حقيقية.
- ◆ إخفاء جزء من المبيعات بعدم تحرير فواتير البيع لبعض المبيعات.
- ◆ البيع بتحرير الفواتير مع التخفيض في قيمتها.
- ◆ عدم تسجيل المبيعات من الفضلات والمهملات.
- ◆ عدم تسجيل مقتنيات المكلف من المؤسسة لحاجته الخاصة.
- ◆ التأكد من الوجود المادي للتثبيات (الإستثمارات)، وهل هي مسجلة بتكلفة حقيقية أم لا.
- ◆ الحركة التي تعرضت لها التثبيات من شراء وتنازل وإعادة تقييم، والتأكد من وجود الوثائق الثبوتية لذلك.
- ◆ فحص إهلاكات التثبيات، والتأكد من مدى مطابقتها للنسب والقوانين المحاسبية والجبائية.
- ◆ التأكد من موضوعية مختلف المؤونات التي تم تكوينها.
- ◆ الزبائن الموردين (عدددهم، توزيعهم الجغرافي، طرق التسديد المتبعة معهم).
- ◆ طرق تحديد أسعار التكلفة وأسعار البيع.
- ◆ الموظفين والعمال (عدددهم، رتبهم).
- ◆ فحص جميع التكاليف والمصاريف المحتسبة، والتأكد من موضوعيتها بمقارنتها مع الواقع.
- ◆ فحص جميع الإيرادات، والتأكد من أنها سجلت بالمبالغ الحقيقية، والبحث عن الإيرادات لم تسجل نسيانا أو عمدا.

ثالثا: مرحلة الإبلاغ الأولي

على المحقق عند انتهاء فترة المراقبة إبلاغ المكلف بنتائج التحقيق عن طريق إرسال الإبلاغ الأولي للمكلف في مدة أقصاها (30 يوما)¹ لإرسال ملاحظاته وتبريراته، وبالإضافة إلى ذلك يجب أن يكون الإبلاغ الأولي مفصلا ومعللا مع توضيح المواد القانونية التي تم الاعتماد عليها في عملية المراقبة حتى يتسنى للمكلف بالضريبة فهم التقرير ويجب أن يتضمن في الإبلاغ الأولي ما يلي:

- اسم ولقب المكلف، أو اسم المؤسسة، العنوان ورقم الملف الجبائي.
- الضرائب والرسوم التي اطلع عليها.
- تواريخ بداية ونهاية المراقبة بعين المكان، إذ يعد إظهارها ضروريا لأنه يثبت وبصفة قطعية نقطة انطلاق المهلة القانونية لتحقيق.
- الإشارة في الإبلاغ الأولي بإمكانية المكلف الاستعانة بمستشار من اختياره.

إجابة المكلف عن الإبلاغ الأولي:

عندما يتم التبليغ بنتائج التحقيق يحق للمكلف إيداع قبول أو رفض للقواعد والأسس المعدلة، وقد يختلف موقف المحققين حسب وقت الإجابة في الآجال أو خارجه أو عدم استلامه إطلاقا فقد يكون كما يلي:

1- الرد خلال الآجال:

إذا قام المكلف برد على العناصر التي اشعر بها في الآجال القانونية الممنوحة له فإن الأعوان مجبرين على دراستها وفحصها مهما كانت التبريرات.

2- الرد خارج الآجال:

إذا قام المكلف بالرد خارج الآجال المحددة يحق للأعوان رفض الملاحظات إلا إذا كانت الأدلة المقدمة من طرف المكلف مقبولة كليا أو جزئيا.

3- غياب الرد:

أن أي تأخر في الرد عن تبليغ في الوقت المحدد يؤدي إلى إبقاء الأسس التي تم تبليغ بها على حالها، أو بصفة آخر أن عدم الرد في الآجال يعتبر بمثابة قبول ضمني.

رابعا: مرحلة الإبلاغ النهائي

بعد استلام أجوبة المكلف للضريبة ومعرفة ملاحظاته سوء كان ذلك خلال المدة أو خارجها أو بغياب الرد، هنا يأتي دور الإدارة الجبائية أو أعوان التحقيق في القيام بعملية الإبلاغ النهائي والذي يكون مكتوبا ومفصلا

¹ المادة 20 مكرر¹، قانون الاجراءات الجبائية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، سنة 2018، ص 13.

بشكل جيد، يقوم المحققون بعد ذلك بإعداد الجدول الفردي الذي يبين حالة المكلف للضريبة من حقوق وغرامات واقعة على عاتقه وبعد ذلك إعداد تقرير نهائي والذي يمثل المرحلة الأخيرة لعملية التحقيق، كما يجب أن يتضمن الإبلاغ النهائي ما يلي:

- طبيعة المخالفات المكتشفة وكذلك العقوبات المطبقة مع النصوص القانونية والمواد المقرر.
- نسخة أو صورة عن الإشعار بالتحقيق.
- حالة مقارنة الميزانيات.
- كشف المحاسبة.
- نسخة من الإبلاغ الأولي.
- نسخة من رد المكلف.
- توضيحات حول طبيعة الضرائب والعقوبات المطبقة.
- نسخة من الجدول الفردي.

خلاصة الفصل:

نستخلص في هذا الفصل أن التهرب الضريبي ظاهرة تترتب عليها آثار سلبية تنعكس على الجانب المالي والاقتصادي والاجتماعي، لذلك تسعى الإدارة جاهدة وبكل الطرق الممكنة لتخفيف من حدة هذه الظاهرة، من خلال إتباع نظام رقابي جبائي.

في هذا الإطار نجد أحد وسائل الرقابة الجبائية المستحدثة المتمثلة في التحقيق المحاسبي المصوب الذي يهدف إلى التحقق من مدى صحة المعلومات المحاسبية المدلى بها من قبل المكلف.

الفصل الثاني

دراسة حالة تطبيقية

تمهيد:

سيتم التطرق من خلال هذا الفصل إلى دراسة حالة خاصة برقابة الجبائية في عين المكان، المتمثلة في التحقيق المحاسبي المصوب باعتبار هذا الأخير وسيلة لمكافحة التهرب الضريبي، وكنموذج للدراسة تم اختيار ملف جبائي من مكتب المراجعات في المديرية الولائية لضرائب-بولاية الوادي، وعليه تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين كتالي:

المبحث الأول: تقديم المديرية الولائية لضرائب بالوادي.

المبحث الثاني: دراسة حالة ميدانية لتحقيق المحاسبي المصوب.

المبحث الأول: تقديم المديرية الولائية لضرائب بالوادي

تعد مديرية الضرائب الولائية بولاية الوادي أكبر وأعلى هيئة جبائية متوفرة على مستوى الولاية، وفي ما يلي سنعرض تقديمًا عامًا لهذه الإدارة الجبائية.

أولاً: لمحة حول مديرية الضرائب الولائية بالوادي

تأسست المديرية الولائية للضرائب بالوادي في جانفي 1985 التي مقرها في النزل المالي، وهذا عن طريق هيكلتها حيث أصبحت العمود المحرك للسياسة الضريبية في الولاية، فهي الهيئة التي تقوم بتولي مهمة التحصيل والمتابعة لكافة المكلفين بالضريبة على مستوى الولاية والأسباب التي دلت إلى نشأة هذه المديرية هي:

- تقريب الإدارة من المواطن.
- تشعب المصالح وهذا راجع للمهام المتعددة في السياسة الجبائية.
- صعوبة العمل على مستوى النيابة.

ثانياً: تعريف مديرية الضرائب الولائية بالوادي.

تعتبر المديرية الولائية للضرائب جزءاً لا يتجزأ من الهيكل العام للضرائب، إذ هي القاعدة له، وهي إدارة جبائية ذات طابع مالي وخدمي تقوم بتحصيل الضرائب والرسوم وفق قواعد قانونية يطلق عليها القانون الجبائي، ولها علاقات مع باقي الإدارات الأخرى مثل البنك والبريد.

ثالثاً: مهام المديرية الولائية لضرائب بالوادي:

- * 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 وتقويم دوريا عمل المصالح الخاضعة لاختصاصها، إعداد تلخيصا عن ذلك واقتراح أي إجراء من شأنه أن يحسن عملها.

* الجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والأتاوى.

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

* متابعة تطور الدعاوي المرفوعة أمام 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 وتقويم نتائجها.

* وضع الرقابة المقررة فيما يخص القيم والأسعار وتأذن بالزيادة إن 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 رصيدا 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.

رابعا: مكونات المديرية الولائية لضرائب بالوادي.

وتتكون المديرية الولائية للضرائب من خمس (05) مديريات فرعية:

1. المديرية الفرعية للعمليات الجبائية:

وتتكلف بـ:

- تنشيط المصالح وإعداد الإحصائيات وتجميعها، كما تكلف بأشغال الإصدار.
- التكفل بطلبات اعتماد حصص شراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ومتابعتها ومراقبتها.
- متابعة أنظمة الإعفاء والامتيازات الجبائية الخاصة.

2. المديرية الفرعية للتحصيل:

وتتكلف بـ:

- التكفل بالجدول وسندات الإيرادات ومراقبتها ومتابعتها وكذا بوضعية تحصيل الضرائب والرسوم وكل ناتج آخر أو أتاوى.
- متابعة العمليات والقيود المحاسبية والمراقبة الدورية لمصالح التحصيل وتنشيط قابضات الضرائب في مجال تنفيذ أعمالها للتطهير وتصفية الحسابات وكذا التحصيل الجبري للضريبة.
- التقييم الدوري لوضعية التحصيل وتحليل النقائص لا سيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير من شأنها أن تحسن الناتج الجبائي.
- مراقبة القابضات ومساعدتها قصد تطهير حسابات قابضات الضرائب بغية تصفية الحسابات وتطهيرها.

3. المديرية الفرعية للمنازعات:

وتتكلف بضمان:

- معالجة الاحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي أو المرحلة الإعفائية، وتبليغ القرارات المتخذة والأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة.
- معالجة طلبات استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة.

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

4. المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية:

وتكلف بـ:

- إعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها.

تعمل على تسيير:

أ) مكتب البحث عن المعلومة الجبائية، الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف بـ:

- تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني وعاء الضريبة ومراقبتها وكذا تحصيلها.

- تنفيذ برامج التدخلات والبحث وكذا تنفيذ حق الإطلاع وحق الزيارة بالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية.

ب) مكتب البطاقات والمقارنات، ويكلف بـ:

- تكوين وتسيير مختلف البطاقات الممسوكة.

- التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة.

- مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة وإعداد وضعيات إحصائية وحواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب.

ج) مكتب المراجعات الجبائية، والذي يعمل في شكل فرق، ويكلف بضمان:

- متابعة تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة.

- تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة.

- إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية التقييمية.

د) مكتب مراقبة التقييمات، الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف:

- استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجاناً.

- المشاركة في أشغال التحيين للمعايير المرجعية (التنطيق).

- متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.

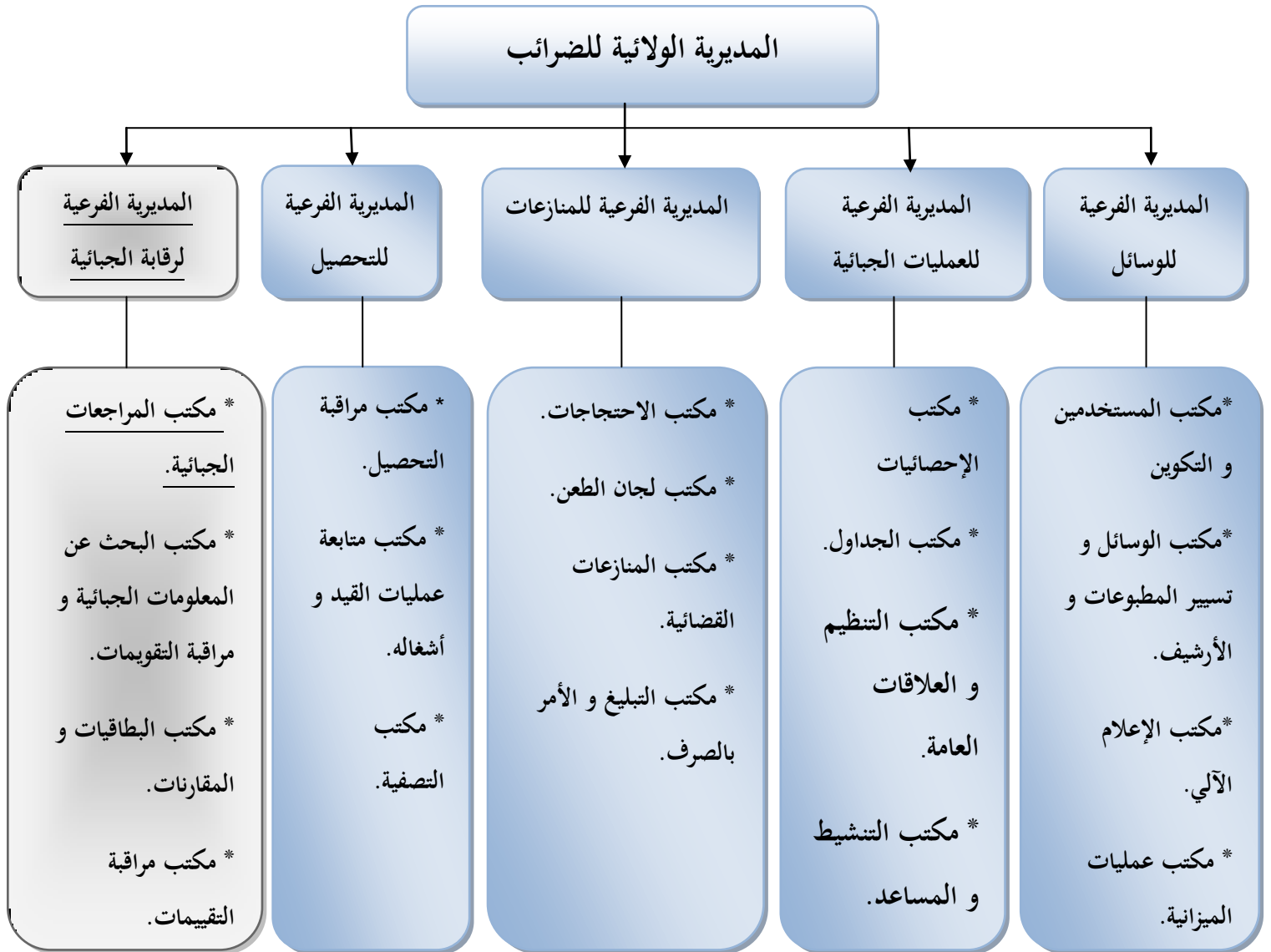
5. المديرية الفرعية للوسائل:

وتتكلف بـ:

- 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.

خامسا: الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب بالوادي.

الشكل رقم (1-2): الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب بالوادي.



المصدر: سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص 103.

المبحث الثاني: دراسة حالة ميدانية في التحقيق المحاسبي المصوب.

أولاً: دراسة وصفية للحالة الميدانية.

بهدف تدعيم المعلومات المقدمة في الفصل الأول قمنا بدراسة ميدانية تتعلق بحالة تهرب ضريبي من طرف السيد (س) والذي يقدم خدمات للغير (كراء للغير) وأشغال الإنجاز والتسوية المقيم في الحي (م) الوادي، وقد تمت العملية بمكتب المراجعات الجبائية في المديرية الولائية للضرائب من خلال تتبع الإجراءات العملية لمراقبة ملف جبائي خضع لتحقيق محاسبي مصوب لسنة 2017، حيث تم إرسال إشعار بالتحقيق يحمل نفس الشروط النظرية التي تم الاطلاع عليها سابقاً (ملحق رقم 1) إلى عنوان مقر السيد (س) وإعطائه مهلة (10 أيام) لتحضير الوثائق المحاسبية الخاصة بنشاطه.

ثانياً. الإجراءات العملية المتخذة في دراسة الحالة:

بناءً على إشعار بالتحقيق رقم X/2017، المؤرخ في 07 / 03 / 2017، والمستلم من طرف المعني بتاريخ: 2017/03/14، جرت عملية التحقيق المصوب للمؤسسة لسنتي 2014 و 2015، وذلك في مجال الرسمين على النشاط المهني والقيمة المضافة، الضريبة على الدخل الإجمالي لرأس المال المنقول والضريبة على أرباح الشركات، المتعلقة بمؤسسة تقوم بتقديم الخدمات للغير (كراء للغير) وأشغال الإنجاز والتسوية عن طريق كراء المعدات من الغير ومن خلال ذلك سجلنا الملاحظات التالية:

**** سنة 2014:**

**** رقم الأعمال CA :**

توصلت فرقة التحقيق إلى إن رقم الأعمال المصرح هو نفسه رقم الأعمال المستخرج.

**** رقم الأعمال المنجز:**

الجدول رقم (1-2): مقارنة رقم الأعمال المنجز (2014).

44.000.000	رقم الأعمال المنجز المستخرج
44.000.000	رقم الأعمال المنجز المصرح به
لا شيء	الفارق

المصدر: من وثائق مكتب المراجعات الجبائية.

**** رقم الأعمال (المقبوضات):**

الجدول رقم (2-2): مقارنة المقبوضات (2014).

المقبوضات المستخرجة	44.000.000 دج
المقبوضات المصرح بها والمغرم عليها	44.000.000 دج
الفارق	لا شيء

المصدر: من وثائق مكتب المراجعات الجبائية.

**** الرسم على النشاط المهني TAP:**

ولعدم وجود فارق بين رقم الأعمال المستخرج والمصرح فإن الرسم على النشاط المهني المصرح به سابقا لا يغرم عليه.

**** الرسم على القيمة المضافة TVA:**

المكلف معفى من الرسم على القيمة المضافة لاستفادته من شهادات الإعفاء.

**** الضريبة على أرباح الشركات IBS:**

من خلال دراسة العمليات التي قام بها المكلف تم التوصل إلى وجود مصاريف غير مبررة بمبلغ: 1430000 دج.

الربح المستخرج = الربح المصرح به والمغرم عليه + المصاريف المفروضة

$$= 1.430.000 + 2.499.930 = 3.929.930 \text{ دج}$$

الجدول رقم (2-3): التعديل الضريبة على أرباح الشركات (2014).

الربح المستخرج	3.929.930 دج
الربح المصرح به والمغرم عليه	2.499.930 دج
الفارق	1.430.000 دج

المصدر: نفس المرجع السابق.

**** الضريبة على الدخل الإجمالي لرأس المال المنقول IRG/RCM:**

الدخل المستخرج = الربح المستخرج $\times 77\%$

$$= (3.929.930 \text{ دج} \times 77\%) = 3.026.046 \text{ دج}$$

الدخل المغرم عليه = الربح المغرم عليه $\times 77\%$ - الاحتياطي القانوني

$$= (2499930 \text{ دج} \times 77\% - 05\%) = 1.828.699 \text{ دج}$$

الجدول رقم (4-2): تعديل الضريبة على الدخل الإجمالي لرأس المال المنقول (2014).

الدخل المستخرج	3.026.046 دج
الدخل المصرح به والمغرم عليه	1.828.699 دج
الفارق	1.197.347 دج

المصدر: نفس المرجع السابق.

**** سنة 2015:**

من خلال عملية التحقيق التي قامت بها فرقة التحقيق تم توصل إلى أن رقم الأعمال المصرح هو نفسه رقم الأعمال المستخرج.

**** رقم الأعمال المنجز:**

الجدول رقم (5-2): مقارنة رقم الأعمال المنجز (2015).

رقم الأعمال المنجز المستخرج	21.740.000 دج
رقم الأعمال المنجز المصرح به	21.740.000 دج
الفارق	لا شيء

المصدر: نفس المرجع السابق.

**** رقم الأعمال (المقبوضات):**

الجدول رقم (2-6): مقارنة المقبوضات (2015).

المقبوضات المستخرجة	21.740.000 دج
المقبوضات المصرح بها والمغرم عليها	21.740.000 دج
الفارق	لا شيء

المصدر: نفس المرجع السابق.

**** الرسم على النشاط المهني TAP:**

ولعدم وجود فارق بين رقم الأعمال المستخرج والمصرح فإن الرسم على النشاط المهني المصرح به سابقا لا يغرم عليه.

**** الرسم على القيمة المضافة TVA:**

المكلف معفى من الرسم على القيمة المضافة لاستفادته من شهادة الإعفاء.

**** الضريبة على أرباح الشركات IBS:**

الربح المستخرج = الربح المصرح به والمغرم عليه + المصاريف المرفوضة

$$= 1.946.948 \text{ دج} + 495.000 \text{ دج}$$

$$= 2.441.948 \text{ دج}$$

الجدول رقم (2-7): تعديل الضريبة على أرباح الشركات (2015).

الربح المستخرج	2.441.948 دج
الربح المصرح به والمغرم عليه	1.946.948 دج
الفارق	495.000 دج

المصدر: نفس المرجع السابق.

****الضريبة على الدخل الإجمالي لرأس المال المنقول IRG/RCM:**

الدخل المستخرج = الربح المستخرج $\times 77\%$

$$= (2.441.948 \text{ دج} \times 77\%) = 1.880.300 \text{ دج}$$

الدخل المغرم عليه = الربح المغرم عليه $\times 77\%$ - الإحتياطي القانوني

$$= (1.946.948 \text{ دج} \times 77\% - 05\%) = 1.424.192 \text{ دج}$$

الجدول رقم (8-2): تعديل الضريبة على الدخل الإجمالي لرأس المال المنقول (2015).

الدخل المستخرج	1.880.300 دج
الدخل المصرح به والمغرم عليه	1.424.192 دج
الفارق	456.108 دج

المصدر: نفس المرجع السابق.

****الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور:**

بما أن الشركة لها عاملين في سنة 2014، وهو لا يتناسب مع عدد المعدات المملوكة لها في هذه السنة فقد اقترحت فرقة التحقيق إضافة عاملين لهذه السنة، وعليه يصبح لدينا الضريبة على الأجور المقترح كما يلي:

سنة 2014:

لقد تم اقتراح عاملين بأجرة شهرية قيمتها = 22.000 دج، ومنه سوف يتم احتساب.

الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور = 22.000 دج $\times 12$ شهرا $\times 2 = 528.000$ دج

الحقوق = 528.000 دج $\times 20\% = 105.600$ دج

ملخص الضرائب والرسوم

الجدول رقم (2-9): ملخص الضريبة على أرباح الشركات (BSI).

البيان	الأساس المستخرج	الأساس المغرم عليه	الحقوق المستخرجة	الحقوق المغرمة	الفارق	النسبة	الزيادة	المجموع
2014	3.929.930	2.499.930	903.884	574.984	328.900	%25	82.225	411.125
2015	2.441.948	1.946.948	561.648	447.800	113.848	%15	17.077	130.925

المصدر: نفس المرجع السابق.

الجدول رقم (2-10): ملخص الضريبة على الدخل الإجمالي لرأس المال المنقول (IRG/RCM).

البيان	الأساس المستخرج	الأساس المغرم عليه	الحقوق المستخرجة	الحقوق المغرمة	الفارق	الزيادة	المجموع
2014	3.191.596	1.828.699	319.160	182.869	136.291	20.444	156.735
2015	1.880.300	1.424.192	188.030	142.419	45.611	4561	50172

المصدر: نفس المرجع السابق.

الجدول رقم (2-11): ملخص الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور (IRG/S).

البيان	الحقوق المستخرجة	النسبة	الزيادة	المجموع
2014	105.600	%15	15840	121400

المصدر: نفس المرجع السابق.

ملخص عملية التحقيق المحاسبي المصوب

الجدول رقم (2-12): يمثل ملخص ما تم التوصل إليه في عملية التحقيق المحاسبي المصوب في السنة 2014 و2015.

البيان	نوع الضريبة	الأساس المستخرج	الأساس المغرم عليه	الحقوق المستخرجة	الحقوق المغرم عليها	الفارق	الزيادة	المجموع
2014	IBS	3.929.930	2.499.930	903.884	574.984	328.900	82.225	411.125
2015	IBS	2.441.948	1.946.948	561.648	447.800	113.848	17.077	130.925
2014	IRG/R CM	3.191.596	1.828.699	319.160	182.869	136.291	20.444	156.735
2015	IRG/R CM	1.880.300	1.424.192	188.030	142.419	45.611	4.561	50.172
2014						105.600	15.840	121.440
المجموع						730.250	140.147	870.397

المصدر: نفس المرجع السابق.

بعد دراسة محاسبة المكلف من حيث الشكل والمضمون تم إرسال الإبلاغ الأولي (الملحق رقم 2) مرفق بالتوضيحات السابقة في أجل أقصاه (30) ثلاثون يوما¹، حيث أن المكلف لم يقدّم بالرد على الإبلاغ الأولي وهذا يعتبر قبول ضمني.

وباعتباره قبولاً ضمناً تم إرسال الإبلاغ النهائي (الملحق رقم 3) الذي كان مرفقاً، بنسخة من الإبلاغ الأولي وفرض عليه الحقوق والغرامات المستخرجة التي تهرب من دفعها.

¹ المادة 20 مكرر 1، قانون الإجراءات الجنائية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، سنة 2018، ص 13.

ثالثا. التقييم الشخصي:

نظرا لحدثة هذا النوع من التحقيق فقد لاحظنا ما يلي:

- قلة عدد الأعوان المحققين نظرا لشاسعة المنطقة "الوادي" وطابعها التجاري، نقترح تزويدها بالأعوان ذوي كفاءة وخبرة.
- لاحظنا صعوبة وبطء الحصول على المعلومات الخارجية لذا نوصي بإنشاء شبكة معلوماتية تربط بين المصالح المختصة (تجارة، ضرائب، خزينة، أملاك دولة، عدالة، بنوك).
- ضمان التكوين المستمر (مثل الدورات التدريبية أو التكوينية) لأعوان المكتب المراجعة الجبائية تماشيا مع التطور في النظام المحاسبي والمالي والجمركي.
- لاحظنا سوء اختيار الملفات المبرمجة لتحقيق المحاسبي المصوب، حيث يلجئون لتحقيق المحاسبي مع تقليص المدة (عدم وجود مبررات في اختيار الملفات الخاضعة لتحقيق المحاسبي المصوب).
- نقترح إبرام اتفاقية بين الجامعة والمديرية الولائية للضرائب خصوصا مع وجود تخصص محاسبة وجباية.

خلاصة الفصل:

نستخلص من خلال دراستنا للفصل الثاني والمتمثل في دراسة ميدانية للبحث والتي كانت بالمديرية الولائية لضرائب لولاية الوادي وبالتحديد في مكتب المراجعات الجبائية، ومن خلال دراسة محاسبة المكلف من حيث الشكل والمضمون وبإتباع الإجراءات القانونية في عملية التحقيق المحاسبي المصوب، تم التوصل إلى وجود مبالغ غير مصرح بها لذلك تمت التسوية بين النتائج المصرح بها والنتائج المستخرجة وإبلاغ المكلف بذلك.

الخاتمة

لقد تركزت الدراسة على دور التحقيق المحاسبي المصوب ودوره في مكافحة التهرب الضريبي كون إن هذه الظاهرة، وبعد دراسة مختلف جوانب الرقابة الجبائية بصفة عامة والتحقيق المحاسبي المصوب بصفة خاصة نلخص أن التحقيق المحاسبي المصوب يشكل وسيلة فعالة ودعم للرقابة الجبائية، وذلك من خلال التقليل من حدة وتفاقم ظاهرة التهرب الضريبي واسترداد للأموال المتهرب منها من اجل ضمان مصلحة الخزينة العمومية، والرقابة الجبائية تستعمل التحقيق المحاسبي من اجل معاينة الأخطاء والإغفالات وعدم احترام الالتزامات الجبائية من قبل المكلفين وردع المكلفين المدلسين بعقوبات جبائية وجنائية موافقة بحسب طبيعة المخالفة.

وبعد القيام بدراسة هذا الموضوع سنجيب على فرضيات الدراسة واستخلاص النتائج المتوصل إليها كما يلي:

1/ اختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى: التهرب الضريبي هو الوسيلة التي يلجأ إليها المكلف لتجنب أداء التزاماته الضريبية، وذلك من خلال استغلاله للعديد من الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي، وكذلك الطرق المحاسبية.

الفرضية الثانية: الجبائية تعمل على تحقيق مبدأ العدالة الضريبية من خلال حماية المكلفين الأوفياء، وذلك من خلال الإجراءات القانونية المنصوص عليها في التشريع الضريبي.

الفرضية الثالثة: يهتم مكتب المراجعات الجبائية في تحقيق المحاسبي المصوب بالإجراءات القانونية المنصوص عليها في التشريع الضريبي، وذلك من خلال تطبيق هذه الأخيرة في فحص أو مراقبة الملفات الجبائية.

2/ النتائج:

- يمكن أن يؤدي التحقيق المحاسبي المصوب دورا هاما في كشف والحد من التهرب الضريبي، وهذا ما يحتاج إلى الكثير من الدعم لتحقيق الفعالية.

- إن تبني سياسة تحضير جيدة والسعي لتحسين أوضاع المحققين ماديا يمكن من رفع مردودية عمله.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

الكتب:

1. بن معتوق خالد، إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة ماستر، جامعة محمد بوضياف-المسيلة، الجزائر، 2016/2017.
2. بوغون يحيوي نصيرة، الضرائب الوطنية والدولية، مطبعة متيجة، متيجة-الجزائر، 2010.
3. حمد هو ومنور اوسرير، محاضرات جباية المؤسسات، دار الشركة الجزائرية بوداود، الطبعة الأولى، الجزائر، 2009.
4. عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة (تحديث قانون المالية التكميلي 2009)، الطبعة الأولى، مطبعة مزوار، الوادي-الجزائر، 2009.

مذكرات:

1. إبراهيم طرشي، التهرب وآليات مكافحته، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة، الجزائر، 2014/2015.
2. بوخشنة فاطيمة، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي، مذكرة ماستر، جامعة د طاهر مولاي - سعيدة، الجزائر، 2013/2014.
3. حميداتو صالح، دور المراجعة لجبائية في تدنئة المخاطر الجبائية، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة، الجزائر، 2011/2012.
4. رجال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة، الجزائر، 2006/2007.
5. سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خضير بسكرة، الجزائر، 2011/2012.
6. طروش بتانة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، المذكرة لا يوجد، جامعة قسنطينة 1، قسم القانون الخاص، كلية الحقوق، قسنطينة، الجزائر، 2011/2012.

7. غزة مبروك، فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خضير_بسكرة، الجزائر، 2015/2016.
8. الياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خضير بسكرة، الجزائر، 2011/2010.
9. يدو لويظة وقاري حياة، الغش والتهرب الضريبي واليات مكافحته، مذكرة ليسانس، المركز الجامعي بالبويرة، الجزائر، 2011/2010.

مجالات:

1. سليمان الدالي وآخرون، دور التدقيق الضريبي في اكتشاف التهرب الضريبي، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، اللاذقية، سورية، 2015.

محاضرات:

2. بالواضح الجيلاني، محاضرات في مقياس الرقابة الجبائية، الجامعة المسيلة، المسيلة-الجزائر، 2016/2015.

قوانين:

3. المادة 20 مكرر 1، قانون الإجراءات الجبائية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، سنة 2018.

الملاحق

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION REGIONALE DES IMPOTS DE

DIRECTION DES IMPOTS DE WILAYA DE

Avis de contrôle ponctuel

Référence N° : 1BRF/2017

LETTRE AVEC
A.R

Le:

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 heures, pour procéder à des opérations de contrôle portant sur TAP - TVA - IRC et concernant les années 2014 - 2015 en vertu des dispositions de l'article 20 bis du code des procédures fiscales.

Nous vous saurions gré de bien vouloir tenir à notre disposition vos documents comptables et pièces justificatives dont la présentation est obligatoire conformément aux dispositions de l'article 20 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 des précisions sur la conduite de cette vérification ponctuelle.

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'impositions sans préjudice de l'application des sanctions prévues par la législation fiscale en vigueur.

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

Le Chef de Service

Nom et Grade du Vérificateur

****الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية****

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

المديرية الجهوية للضرائب ورقلة

المديرية الولائية للضرائب الوادي

المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

مكتب المراجعة الجبائية

الوادي في : 2017 /m /j

إلى السيد : ب

مسيرها السيد: س

حي م

ولاية الوادي

رقم : 200 / م و ض / م ف ر ج / م م ج / 2017

الموضوع : الإبلاغ الأولي لنتائج التحقيق المصوب

لسنتي : 2014 و 2015

تبعاً لإرسال الأشعار بالتحقيق رقم: 200 / م م ج / 2017 ، المؤرخ بتاريخ: 2017/ 03/ 07 كنتم موضوع التحقيق المصوب لسنتي : 2014 و 2015 .

للفترة الممتدة من 2017/03/28 إلى غاية : 2017/05/27 المرتبطة بالضرائب و الرسوم التالية : الرسم على النشاط المهني ، الرسم على القيمة المضافة ، الضريبة على أرباح الشركات و الضريبة على الدخل الإجمالي لرأس المال المنقول .

نتيجة لذلك يشرفني أن أعلمكم أن الإدارة تعتزم تعديل العناصر التي تم على أساسها حساب الضرائب و الرسوم ، نظراً للأسباب الموضحة لهذا التبليغ نطلب منكم تكملة لها .

و إعتباراً من تاريخ إستلام هذا التبليغ يمنح لكم أجل ثلاثون يوماً للإدلاء بملاحظاتكم أو الموافقة على التعديلات المقترحة ، و أن غياب الرد خلال هذه الأجل يعتبر موافقة ضمنية ، و نلفت إنتباهكم إلى أن الحقوق في هذا الإطار تكون مثقلة بعقوبات جبائية محددة بالقانون ، و أنه قبل إنقضاء آجال الرد يمكنكم طلب كافة التوضيحات الشفوية المتعلقة بمحتوى التبليغ ، و بإستطاعتكم الإستعانة بمستشار من إختياركم لمناقشة الإقتراحات الحالية أو الرد عليها ، و ذلك طبقاً للمادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

يحتوي هذا التبليغ على (06) صفحات من ضمنهم هذه .

تقبلوا سيدي أسمي معاني الاحترام و التقدير

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

المديرية الجهوية للضرائب ورقلة

المديرية الولائية للضرائب الوادي

المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

مكتب المراجعة الجبائية

الوادي في : 2017 /m /j

إلى السيد : ب

مسيرها السيد : س

حي م

ولاية الوادي

رقم : 350 / م وض / م ف ر ج / م م ج / 2017

الموضوع : الإبلاغ النهائي لنتائج التحقيق المصوب

لسنتي : 2014 و 2015

تبعاً لإرسال الأشعار بالتحقيق رقم: 200 / م م ج / 2017 ، المؤرخ بتاريخ: 07 / 03 / 2017 كنتم موضوع التحقيق المصوب لسنتي : 2014 و 2015 .

للفترة الممتدة من 2017/03/28 إلى غاية : 2017/05/27 المرتبطة بالضرائب و الرسوم التالية : الرسم على النشاط المهني ، الرسم على القيمة المضافة ، الضريبة على أرباح الشركات و الضريبة على الدخل الإجمالي لرأس المال المنقول .

نظراً لغياب الرد على الإبلاغ الأولي الذي يحمل رقم : 2017/200 ، و المؤرخ في 2017/m/j ، و المستلم من طرف المعني بتاريخ : 2017/m/j ، فقد تقرر الإبقاء على الأسس المذكورة في الإبلاغ الأولي ، و نلفت إنتباهكم إلى أن الحقوق في هذا الإطار تكون مثقلة بعقوبات جبائية محددة بالقانون طبقاً للمادة : 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

يحتوي هذا التبليغ على (06) صفحات من ضمنهم هذه .

تقبلوا سيدي أسمى معاني الاحترام و التقدير