دور التحقيق الجبائي المعمق في تفعيل الحوكمة الضريبية لمكافحة التهرب الضريبي

دراسة ميدانية بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بسطيف

راشـدي أمـــين
جامعة سطيف 1 ، الجزائر
Rachedi_19@hotmail.fr

The role of the fiscal audit in depth for activating the tax governance to face the fiscal evasion:

practical study of the fiscal control sub-directorate of Sétif

Rachedi Amine

University Of Sétif -1-Algeria

Received:17 Jan 2017 *Accepted: 03 May 2017* *Published: 30 June 2017*

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح العلاقة بين المراجعة الجبائية والحوكمة الضريبية وأثرها على الحصيلة الضريبية، إذ تعد المراجعة الجبائية وسيلة وقائية وأداة رقابية فعالة، الهدف منها ضمان احترام المكلف بالضريبة للقوانين المعمول بها خاصة في ظل النظام الضريبي التصريحي المعتمد.

وقد تم التوصل من خلال الجانبين النظري والتطبيقي إلى أن الحوكمة الضريبية ممثلة في المراجعة الجبائية لها دور مهم جدا في الحفاظ واسترجاع جزء هام من الحصيلة الضريبية وقد تم إظهار ذلك من خلال دراسة حالة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية (VASFE) بمديرية الضرائب لولاية سطيف؛

وفي الأخير تم التوصل إلى أن المراجعة الجبائية مهمة جدا في تفعيل الحوكمة الضريبية ومكافحة التهرب الضريبي، والمساهمة بشكل كبير في زيادة التحصيل الضريبي.

الكلمات المفتاحية: الحوكمة الضريبية، المراجعة الجبائية، التحصيل الضريبي.

رموز jel : H26

Abstract:

This study aimed to clarify the relationship between the fiscal audit and the tax governance and their impact on the fiscal revenue. In fact, the fiscal audit is a preventive and effective control tool for respecting the tax laws, especially the declarative fiscal system.

Based on theoretical and practical parts , it has been shown that the fiscal governance represented by the fiscal audit has a very important role in the preservation and recovery of significant tax revenue ;

This result had been verified through the study of the in-depth investigation case in the overall fiscal position in the Setif taxes directorate.

Finally, the study had shown that the fiscal audit is an important instrument that is used to improve the fiscal governance, overcome the fiscal evasion and increase the fiscal revenue.

Key Words : fiscal *governance, fiscal audit, fiscal revenue*.

(JEL) Classification :H26

تمهيد:

ظاهرة الفساد وبصفة خاصة الفساد المالي، ظاهرة عالمية شديدة الانتشار، تختلف درجة انتشارها من مجتمع إلى آخر، وقد حظيت في الآونة الأخيرة باهتمام الباحثين في مختلف الاختصاصات؛ كالاقتصاد والقانون وعلم السياسة والاجتماع، محاولين التعرف على مختلف المظاهر التي من الممكن أن تتخذها هذه الظاهرة للعمل على احتوائها والحد من الأضرار التي تخلفها في جميع المستويات داخل الدولة، ومن أهمها التهرب الضريبي وتأثيره على الحصيلة الضريبية وما يضر بالعوائد المالية للدولة.

تعتبر الرقابة المالية من المؤشرات الأساسية لضبط الأداء المالي للشركات، منها ما هو مرتبط بالهيئات المكلفة بالرقابة التابعة لوزارات المالية والبنوك المركزية، والآخر مرتبط بالإدارة الضريبية والتي تعتبر من أهم الأنواع لأهميتها في ضبط الأداء المالي والمحاسبي للشركات عن طريق الافصاح الحقيقي والمراجعة الجبائية، وهذا ما يجسد الحوكمة الضريبية التي تهدف إلى تحقيق أهداف أصحاب المصالح والمحافظة على الحصيلة الضريبية، كما تسعى للوقوف ضد السياسات التي قد ينجم عنها تعثر هذه الشركات ومما سبق نطرح الإشكالية التالية:

كيف يساهم التحقيق الجبائي المعمق في تفعيل الحوكمة الضريبة لمكافحة التهرب الضريبي؟

أولا- المراجعة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي

1. دوافع المراجعة الجبائية:

إن النظام الجبائي الجزائري هو نظام يمنح للمكلف حرية تصريحه بمداخيله من تلقاء نفسه، لكن هذه الحرية ساعدت بشكل مباشر على نمو و تزايد ظاهرة التهرب الضريبي الذي يعد داء يؤدي إلى تسرب حجم كبير من أموال الخزينة العمومية و انخفاض الإيرادات، والواقع أثبت أن التصريحات المقدمة من طرف المكلفين تكون في أغلبها غير صادقة نتيجة أخطاء ترتكب عن حسن نية أو عمدا، لذا منح القانون للإدارة الجبائية حقوقا و صلاحيات من شأنها أن تسمح لهذه الأخيرة التحقق من صحة التصريحات و صدقها و قانونيتها وصولا إلى تصحيح و تقويم الأخطاء المرتكبة.

2.مفهوم التهرب الضريبي :

يجب الفصل بين المفهومين (التهرب، الغش الضريبي) من خلال معرفة ما يربطهما وما يفرق بينهم من خصائص.

فقد عرف Andrée barilari الغش الضريبي على انه: " التخفيض أو الامتناع بطريقة غير شرعية عن دفع الضرائب المستحقة ونماذجه متنوعة جدا كالأخطاء الإدارية في التصريحات، تخفيض الإيرادات، تضخيم النفقات" [1]؛

أما التهرب الضريبي فقد عرفه j.c martinez بأنه " فن تفادي الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي " [2].

يتخذ التهرب الضريبي الشكلين التاليين [3]:

- **التهرب المشروع :** ويقصد به تخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الجبائي والتي ينتج عنها التخلص من دفع الضريبة دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية.

- **التهرب غير المشروع (الغش):** هو تهرب مقصود من طرف المكلف نتيجة مخالفته الصريحة عمدا لأحكام القانون الضريبي قصدا منه عدم دفع الضرائب المستحقة عليه، وذلك من خلال الامتناع عن تقديم التصريح بمداخله، أو تقديم تصريح ناقص، وبهذا يهدف هذا الأخير إلى تخفيف أساس الضريبة، ولتحقيقه يتوفر شرطين هما:

. العنصر المادي : يتمثل في تخفيض أساس الاقتطاع الضريبي بصورة غير قانونية ، وهو عبارة عن إخلال المكلف بواجباته الضريبية ، التي يمليها التشريع الضريبي.

. العنصر المعنوي : يقصد به ارتكاب الفعل من طرف المكلف بالضريبة بنية سيئة ، وهذه المخالفة المتعمدة تكون عن وعي ، غير أن إظهار نية الغش صعبة ، لان القانون الضريبي يفترض دائما حسن نية المكلفين.

3. تعريف المراجعة الجبائية :

"المراجعة الجبائية هي عملية تهدف إلى التحقق من العبء الضريبي للشركة وتحديد وتقدير حجم المخاطر الضريبية التي قد تتعرض لها الشركة بسبب عدم الامتثال للقواعد الجبائية" [4].

" المراجعة الجبائية هي تشخيص للوضعية الجبائية للوحدة لتقييم الامتثال للقواعد و القوانين الجبائية" [5].

تعريف J.F. Costa et A. Mikol. : " المراجعة الجبائية هي اختبار أو فحص حساس هدفه التحقق من أن نشاط المؤسسة يترجم بصفة فعلية وصحيحة في الحسابات السنوية، إضافة إلى احترام القواعد الجبائية " [6].

يمكن تعريف المراجعة الجبائية على أنها مجموعة العمليات التي يقوم بها مراقبون من إدارة الضرائب بغرض مراقبة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، كما هي فحص انتقادي للمحاسبة المسوكة من طرف المكلفين بغرض البحث إذا كانت النتائج المبينة في التصريحات محددة وفقا للقواعد المحاسبية و الجبائية.

ثانيا. الحوكمة الضريبية ومدى ارتباطها بالمراجعة الجبائية

1. **تعريفها:**

تعرف الحوكمة الضريبية بأنها: "عملية وضع وتطبيق (إنشاء، تعديل، إلغاء) القوانين الجبائية مع مراعاة المبادئ الأساسية للحوكمة لتحقيق أهدافها ومنها الشفافية والمساءلة" [7].

كما يعرف Sandrine Groult الحوكمة الضريبية بأنها: "الأدوار والمسؤوليات الجديدة للإدارات الجبائية لتحقيق الصلابة في الرقابة الجبائية والشفافية المعتمدة لنقل وتحويل المعلومات الجبائية للأطراف المعنية" [8].

ويمكن تقديم مفهوم الحوكمة الضريبية كالآتي: "ايجاد آلية للمراجعة الجبائية على مجمل الأداء المالي والمحاسبي للشركات بما يحقق جودة الافصاح الضريبي لتعزيز الأمن الجبائي للشركات وترشيد العبء الضريبي للمحافظة على الحصيلة الضريبية من الضياع وذلك ضمن نصوص قانونية شفافة وواضحة" [9].

2. **أهدافها:** وبذلك فالحوكمة الضريبية تسعى لتحقيق الأهداف التالية:

* قدرة الإدارة الضريبية على فرض الرقابة على مجمل الأداء المالي والمحاسبي للشركات باعتبارها تهم أصحاب المصالح داخل هذه الشركات وبما يحقق المحافظة على الحصيلة الضريبية من الضياع وتعظيم الربح الضريبي ومنع إتباع سياسات ينجم عنها تعثر الشركات.

* قدرة المشرع الضريبي على تحقيق التناسق بين عناصر النظام الضريبي ودعم أواصر الثقة بين مختلف الأطراف المعنية، بحيث يمكن منع الإدارة الضريبية من التعسف في ممارسة سلطاتها وتحقيق الملاءمة بين درجة الجرم والعقوبة سواء بما يتعلق بحالات المخالفة للتشريعات أو التهرب الضريبي؛

* عدالة التشريع الضريبي في المعاملة الضريبية بين المكلفين والإدارة الضريبية وكذلك بين المكلفين أنفسهم؛

* التشجيع على مسك الدفاتر المحاسبية المنتظمة ورفع مستوى الوعي الضريبي؛

* الأخذ بالأساليب العلمية والتقنيات التكنولوجية الحديثة والمتطورة.

3- **توصيات واقتراحات منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية** (OECD) **للحوكمة الجبائية الجيدة**[10]:

- **مكافحة التهرب الجبائي:** حتى يمكن تحقيق الشفافية في النظام الجبائي وفرض الانضباط الجبائي؛
- **وقف تدفقات رؤوس الأموال غير المشروعة:** يجب تنسيق الجهود بين المجتمع و الحكومة لإدارة رؤوس الأموال غير المشروعة خصوصا نحو الملاذات الجبائية؛
- **مكافحة إساءة استعمال أسعار التحويل؛**
- **الإدارة الفعالة للنظام الجبائي:** تسمح الإدارة الفعالة للنظام الضريبي من تعبئة الموارد من أجل التنمية الاقتصادية، فهي تولد أيضا الثقة في إدارة المالية العامة وهي عنصر هام في الحكم الراشد.
- **مكافحة الفساد الجبائي:** يعتبر أولوية لخلق الشرعية للنظام الجبائي، فالفساد يقضي على الوعي الضريبي والإيرادات الضريبية.
- **إعداد تدابير لترسيخ ثقافة الانضباط الجبائي:** من خلال

* تطبيق العقوبات عند اكتشاف حالات الاحتيال الجبائي؛

* نظرة الإدارة الجبائية للمكلفين كعملاء وليس كمجرمين.

ثالثا- الدراسة التطبيقية

بعد محاولتنا للإلمام بالجوانب المختلفة لموضوعنا في الجزء النظري، توجهنا إلى المديرية الولائية الضرائب لولاية سطيف وبالخصوص إلى نيابة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، لإعطاء نظرة واقعية حول مجال المراجعة الجبائية (في الجزائر عامة وفي ولاية سطيف خاصة) بأكثر دقة وشمولية.

دراسة حالة تطبيقية فيما يخص التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة(V.A.S.F.E)

تم اختيار نشاط يتمثل في مهنة حرة طبيب ، وبما انه يصعب على الإدارة الجبائية في جميع أنواع التحقيق، سواء كان في المحاسبة أو في التدخلات في الميدان لمعاينة النشاط ومدى أهميته لعدم توفر معلومات دقيقة للكشف عن مدى التهرب الذي تلاحظه الإدارة مع العلم أن التصريحات بالمداخيل التي يقوم بها هذا المكلف غير

دقيقة وغير صحيحة مقارنة بالممتلكات، وكذا قطار الحياة لهذا الشخص، كون جل المواطنين غير مؤمنين، وكذلك التهرب وعدم التصريح بعدد الفحوصات الطبية التي يقوم بها خلال السنة .

لهذه الأسباب لجأت الإدارة الجبائية إلى برجمة هذا الشخص إلى التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية العامة ، مع العلم ان بداية نشاطه كطبيب كان في بداية سنة 2000 والسنوات التي يتم التحقيق فيها هي: 2010. 2011. 2012. 2013 ، وفقا لنص المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية .

سير التحقيق و التسوية الأولية

بعد مراجعة التصريحات التي أدلى بها المكلف عن دخله الإجمالي تم اكتشاف من قبل المدققين أن هناك فارق بين الدخل الحقيقي و الدخل المصرح به، من خلال الاتصال بالهيئات الإدارية التي يمكن الاعتماد عليها للاستفادة من معلومات تخص وضعية المكلف مثل: مصالح المحافظات العقارية، إدارة الخطوط الجوية، البنوك التي يتعامل معها المكلف، ومن ثم تم القيام بالتسوية الأولية وتم إرسال الإشعار الأولي بنتائج التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية العامة .

إن التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الذي خضعتم له وفقا للإشعار بالتحقيق رقم 81 المؤرخ في 2014/01/07 قد كشف ما يلي:

لقد تم التوصل إلى أن الرصيد الخاص بالمصادر في 2010/01/01 يقدر ب: 700.000,00دج

1- المصاريف الخاصة:

السنة	المبلغ	معدل التضخم	المبلغ المعاد تقييمه
2010	524.880	٪10	472.392
2011	583.200	٪10	524.880
2012	648.000	٪10	583.200
2013	720.000	٪10	648.000

ملاحظة : سنة 2014 تم التصريح بمصاريفكم الخاصة بمبلغ قيمته 60.000,00دج شهريا ، مما يعطينا 720.000,00دج سنويا، وباستعمال معدل التضخم جزافيا وبتخفيض 10٪ من سنة لأخرى تم حساب السنوات السابقة .

2- المداخيل المصرح بها: (الوحدة: دج)

السنة	الدخل المصرح به	طبيعة النشاط
2010	300.000 150.000	النشاط الحر الحصة في الشركة
2011	450.000 100.000	النشاط الحر الحصة في الشركة
2012	لا شيء (عجز) لا شيء (عجز)	النشاط الحر الحصة في الشركة
2013	700.000 لا شيء (عجز)	النشاط الحر الحصة في الشركة

3- الضريبة على الدخل الإجمالي المسددة: (الوحدة: دج)

السنـة	المبلغ المسدد
2010	36.000
2011	75.000
2012	لا شيء
2013	150.000

4- معلومات واردة من الصندوق الوطني للتوفير ة الاحتياط تدل على أنكم مولتم دفاتر الأولاد بالمبالغ الموالية كمايلي:

الإبن: أنيس خلال سنة 2011 بمبلغ قيمته: 400.000,00دج؛

البنت: سارة خلال سنة 2011 بمبلغ قيمته: 500.000,00دج.

5- شراء قطعة أرض معدة للبناء في 2010/01/28 بمبلغ قيمته 850.000,00دج و المصرح بها في وضعية الممتلكات.

6- بالنسبة لحسابكم لدى البنك الوطني الجزائري بالدينار الجزائري تم تمويل هذا الحساب على مراحل (سحب و دفع) خلال سنة 2011، مع العلم أن الرصيد الافتتاحي في 2010/01/01 كان بمبلغ قيمته 470.000,00دج و باقي السنوات كالتالي:

. رصيد 2009/12/31: 470.000 دج؛

. رصيد 2010/12/31: 750.000 دج؛

. رصيد 2011/12/31: 900.000 دج؛

. رصيد 2012/12/31: 200.000 دج؛

. رصيد 2013/12/31: 400.000 دج .

7- بالنسبة لوضعية حسابكم لدى بنك القرض الشعبي الجزائري بالعملة الصعبة، تم تمويل هذا الحساب خلال سنة 2012 بمبلغ قيمته 300.000 وحدة.

ملاحظة: تم تحويل هذا المبلغ إلى الدينار الجزائري بتطبيق معدل الصرف الحقيقي 110٪ و عليه يصبح المبلغ بقيمة 330.000 دج.

8- بيع شقة من نوع F3 بتاريخ 2012/03/15 بمبلغ قيمته 210.000، وقد تم اقتناؤها خلال سنة 2006.

9- الرحلات إلى الخارج (فرنسا):

تنبيه: بالنسبة لمصاريف الإقامة تم حسابها جزافيا بضرب سعر التذكرة × 5.

. سنة 2012: عدد الرحلات ستة(06):

مصاريف التنقل: سعر التذاكر 40.000× 6= 240.000 دج.

مصاريف الإقامة: 240.000× 5= 1.200.000دج.

. سنة 2013: عدد الرحلات ستة(04):

مصاريف التنقل: سعر التذاكر 40.000× 4= 160.000 دج.

مصاريف الإقامة: 160.000× 5= 800.000 دج.

10- اقتراض مبلغ من عند الوالد في بداية سنة 2011 قيمته 2.000.000، مع العلم أنه تم التصريح بأنه سيتم تسديد القرض في نهاية سنة 2012، وتم قبول هذه النقطة في اطار المصادر بعد أن تم تقديمكم لدليل أن والدكم لديه مداخيل بالعملة الصعبة ، وكذلك تم الأخذ بعين الاعتبار أصول القرابة (الأب و الأم).

11- شراء شقة من نوع F5 في 2012/02/27 بمبلغ إجمالي قدره 5.400.000 دج، مع العلم أنه تم تسديدكم لنسبة 20٪ كتسبيق على أن يتم تسديد المبلغ المتبقي على أربعة مراحل بالتساوي.

12- بداية أشغال البناء في بداية 2013 لقطعة الأرض المقتناة، والأشغال التي قمتم بها و بعد أن تم معاينتها من طرفنا بتاريخ 2014/01/07 تبين مايلي:

. تسوية الأرضية تم تقييمها بمبلغ : 650.000 دج

. الأعمدة تم تقييمها بمبلغ : 150.000 دج

. التسبيق تم تقييمه بمبلغ : 800.000 دج

. المجموع : 1.600.000 دج

ملاحظة: المبالغ التي تم تقييمها فيما يخص الأشغال تم حسابها من طرف مصالحنا المختصة في التقويم و التي تنقلت إلى عين المكان مع المحققين.

13- بيع سيارة سياحية من نوع رونو بتاريخ 2011/02/16 بمبلغ قيمته 500.000 دج.

14- شراء سيارة سياحية من نوع (KIA 4x4)بمبلغ قيمته 2.600.000 دج و هذا خلال سنة 2012.

15- شراء شقة F3باسم البنت في 2012/03/18 بقيمة 1.300.000 دج .

16- اقتراض مبلغ مالي من الزوجة قيمته 2.700.000دج ، مع العلم أن الزوجة تحصلت على حقها من الميراث، و عملية القرض تمت بطريقة أي بتحرير اعتراف بالدين وهذا خلال سنة 2011.

17- مصاريف الكهرباء و الغاز:

السنة	المبلغ
2010	27.000
2011	21.000
2012	16.000
2013	23.000

18- مصاريف الهاتف:

الجـوال		الثـابت	
السنة	المبلغ (دج)	السنة	المبلغ (دج)
2010	62.000	2010	20.000
2011	70.000	2011	15.000
2012	50.000	2012	14.000
2013	24.000	2013	9.000

19- تمويل الحساب الجاري للشركاء بمبلغ قيمته 600.000 دج وهذا خلال سنة 2011 .

20- تسديد أجر عاملة النظافة بأجرة محددة حسب تصريحكم بمبلغ 10.000دج شهريا، والتي كانت بداية عملها سنة 2012.

21- تمويل حساب المستغل للنشاط الحر بمبلغ 300.000دج خلال سنة 2013.

- **جدول الموازنة Tableau de la trésorerie 2010 :**

سنة 2010			
المصادر	المبلغ	الاستخدامات	المبلغ
رصيد المصادر في 2010/01/01	700.000	IRG المسددة	36.000
الدخل المصرح به:		المصاريف الخاصة	472.392
النشاط الحر	300.000		
الحصة في الشركة	150.000		
رصيد البنك في 2010/01/01	470.000	اقتناء قطعة أرض للبناء	850.000
		رصيد البنك في 2010/12/31	750.000
		مصاريف الكهرباء و الغاز	27.000
		مصاريف الهاتف:	
		الجوال	62.000
		الثابت	20.000
المجموع	1.620.000	المجموع	2.217.392
الرصيد في 2010/12/31	597.392(عجز)		

تنبيه: إن المشرع الجزائري حدد مجال حتى تتم التسوية و يحدد ذلك النسبة التالية:

$$\% X = 100 \times \frac{\text{الإستخدامات}}{\text{المصادر}}$$

حيث إذا كان X- 100> 25% في هذه الحالة يعني أن المداخيل المغفلة تمثل نسبة 25% أو أكثر من المداخيل المصرح بها وإذا كانت هذه النسبة أقل من 25% فلا تكون هناك تسوية.

سنة 2010:

$$\%136,9 = 100 \times \frac{2.217.392}{1.620.000}$$ ← هنا توجد التسوية

- **حساب الضريبة على الدخل الإجمالي و عقوبات التأخير: (التسوية).**

الدخل المعترف به الإجمالي: 450.000 + 597.392 = 1.047.392 دج

الدخل المعترف به الخاضع: 1.047.392- 150.000= 897.392 دج

الدخل المصرح به: 450.000 دج

الدخل المغفل: 597.392 دج

الحقوق المسددة:

300.000- 120.000= 180.000 × 20% =36.000دج ← (1)

الحقوق الواجبة التسديد:

(897.390 - 360.000) × 30%= 161.217 دج.

2 ← 161.217 + 48000 = 209.217دج

الحقوق المغفلة: 2- 1 = 173.217 دج.

العقوبات: 173.217 × 15% = 25.982 دج.

المجموع : 173.217+25.982= 199.199دج.

- **جدول الموازنة Tableau de la trésorerie 2011:**

سنة 2011			
المصادر	المبلغ	الاستخدامات	المبلغ
رصيد المصادر في 2011/01/01	لا شيء	IRG المسددة	75.000
الدخل المصرح به:		المصاريف الخاصة	524.880
النشاط الحر	450.000		
الحصة في الشركة	100.000		
رصيد البنك في 2011/01/01	750.000	تمويل دفاتر التوفير و الاحتياط للأولاد	
		أنيس	400.000
		صارة	500.000
اقتراض مبلغ مالي من طرف الوالد	2.000.000	رصيد البنك في 2011/12/31	900.000
بيع سيارة رونو	500.000	مصاريف الكهرباء و الغاز	21.000
اقتراض مبلغ من الزوجة	2.700.000	مصاريف الهاتف:	
		الجوال	70.000
		الثابت	15.000
		تمويل حساب جاري الشركاء(ح/555)	600.000
المجموع	6.500.000	المجموع	3.105.880
		الرصيد في 2011/12/31	3.394.120(فائض)

نسبة الاستخدامات على المصادر:

هنا لا توجد التسوية

- **جدول الموازنة Tableau de la trésorerie 2012:**

سنة 2012			
المصادر	المبلغ	الاستخدامات	المبلغ
رصيد المصادر في 2009/01/01	3.394.120	IRG المسددة	لاشيء
الدخل المصرح به:	عجز	المصاريف الخاصة	583.200
رصيد البنك في 2012/01/01	900.000	تمويل حساب البنك بالعملة الصعبة	330.000
بيع شقة F3	2.100.000	رصيد البنك في 2012/12/31	200.000
		مصاريف الكهرباء و الغاز	16.000
		مصاريف الهاتف:	

	الجوال الثابت		50.000 14.000
	الرحلات إلى الخارج(فرنسا): مصاريف التنقل مصاريف الاقامة		 240.000 1.200.000
	تسديد القرض الخاص بالوالد		2.000.000
	شراء شقة F5 (تسبيق 20٪)		1.080.000
	شراء سيارة من نوع (KIA 4x4)		2.600.000
	شراء شقة F3باسم البنت		1.300.000
	تسديد أجرة عاملة النظافة		120.000
المجموع	6.394.120	المجموع	9.733.200
الرصيد في 2012/12/31	3.339.080(عجز)		

نسبة الاستخدامات على المصادر:

$$\frac{9.733.200}{6.394.120} \times 100 = 152.2\%$$

هنا توجد التسوية

- **حساب الضريبة على الدخل الإجمالي و عقوبات التأخير: (التسوية)**

الدخل المعترف به الإجمالي: 3.339.080 دج.

الدخل المعترف به الخاضع: 3.339.080 دج.

الدخل المصرح به: لاشيء

الدخل المغفل: 3.339.080 دج.

الحقوق المسددة: لا شيء

الحقوق الواجبة التسديد:

(3.339.080 – 1.440.000) × 35%= 664.678دج.

664.678 + 372.000 = 1.036.678دج.

الحقوق المغفلة: 1.036.678دج.

العقوبات: 1.036.678 × 25% = 259.169 دج.

المجموع : 1.036.678+259.169= 1.295.847دج.

- **جدول الموازنة Tableau de la trésorerie 2013:**

سنة 2013			
المصادر	المبلغ	الاستخدامات	المبلغ
رصيد المصادر في 2013/01/0	لا شيء	IRG المسددة	150.000
الدخل المصرح به: النشاط الحر الحصة في الشركة	 700.000 عجز	المصاريف الخاصة	648.000
رصيد البنك في 2013/01/01	200.000	رصيد البنك في 2013/12/31	400.000

		مصاريف الكهرباء و الغاز	23.000
		مصاريف الهاتف: الجوال الثابت	 24.000 9.000
		الرحلات إلى الخارج(فرنسا): مصاريف التنقل مصاريف الإقامة	 160.000 800.000
		شراء شقةF5 (تسديد القسط20٪)	1.080.000
		القيام بأشغال البناء لقطعة الأرض	1.600.000
		تسديد أجرة عاملة النظافة	120.000
		تمويل حساب أموال جماعية للنشاط الحر	300.000
المجموع	900.000	المجموع	5.314.000
الرصيد في 2013/12/31	4.414.000(عجز)		

نسبة الاستخدامات على المصادر:

$$\frac{5.314.000}{900.000} \times 100 = 590\%$$

هنا توجد التسوية ⇐

- **حساب الضريبة على الدخل الإجمالي و عقوبات التأخير: (التسوية)**

الدخل المعترف به الإجمالي: 700.000 + 4.414.000 = 5.114.000 دج.

الدخل المعترف به الخاضع: 5.114.000 دج

الدخل المصرح به: 700.000 دج

الدخل المغفل: 4.414.000 دج

الحقوق المسددة:

(700.000 - 360.000) × 30%= 102.000دج. ← 1

102.000 + 48000 = 150.000دج .

الحقوق الواجبة التسديد:

(1.440.000 – 5.114.000) × 35%= 1.285.900دج. ← 2

1.285.900 + 372.000 = 1.657.900دج.

الحقوق المغفلة: 2-1 = 1.507.900 دج.

العقوبات: 1.507.900 × 25% = 376.975 دج.

المجموع : 1.507.900+376.975= 1.884.875 دج.

جدول الضريبة على الدخل الإجمالي:

البيان	2010	2011	2012	2013
الدخل المعترف به	1.047.392	550.000	3.339.080	5.114.000
الدخل المصرح به	450.000	550.000	عجز	700.000
الدخل المغفل	597.392	لا شيء	3.339.080	4.414.000
الحقوق	173.217	لا شيء	1.036.678	1.507.900
العقوبات	25.982	لا شيء	259.169	376.975
المجموع	199.199	لا شيء	1.295.847	1.884.875

رد المكلف بالضريبة:تم الرد في 2014/05/05 على الإشعار الأولي لنتائج التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية رقم 137 المؤرخ في 2014/04/24 من طرف المكلف محتج ا على مايلي:

* فيما يخص المصاريف الخاصة الفتت انتباهكم أن زوجتي عاملة ولديها أجرة خاصة ، وتساهم في مصاريف البيت ، وستجدون المبرر المتمثل في شهادة عمل ،وكذلك الكشف الشهري للراتب وذلك لسنتي 2012 و 2013؛

* فيما يخص مصاريف الإقامة فالمبلغ الذي تم تحديده من طرفكم مبالغ فيه لهذا اطلب من سيادتكم إعادة النظر في المبالغ المحددة تلقائيا وجزافيا؛

* أما بالنسبة للتمويل الخاص بدفاتر التوفير والاحتياط باسم الأبناء أحيطكم علما أن تلك المبالغ تم جمعها من طرف الأولاد نفسهم من هدايا كل أفراد الأهل والأصدقاء لكونهم متفوقون في دراستهم؛

* أما في ما يخص رصيد المصارف الذي تم أخذه من طرفكم يعتبر غير حقيقي مقارنة مع نشاطي الذي كانت بدايته سنة 2000 ، ولهذا الفت انتباهكم انه لدي رصيد مهم خلال بداية سنة 2001 المقدر ب: 2.000.000,00 دج ؛

* بالنسبة لمصاريف الجوال ألفت انتباهكم أنني استعمله لنشاطي الخاص والذي تم التصريح به في الأعباء الخاصة بالميزانية أي جدول حسابات النتائج لهذا اطلب من سيادتكم إلغاء هذه النقطة؛

*أحيطكم علما أنني تحصلت على حقي في الميراث بعد وفاة الوالدة، وكانت حصتي بعد تقسيم الميراث تقدر بقيمة :1.300.000,00 دج ، وهذا خلال سنة 2013 وستجدون رفقة هذا الرد المبرر والمتمثل في الفريضة .

– التسوية النهائية (إشعار نهائي بنتائج التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية)

يشرفنا أن نشعركم بالأسس الناتجة وبصفة نهائية عن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي و المتعلقة بالسنوات: 2010، 2011، 2012، 2013.

إن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الذي خضعتم له وفقا للإشعار بالتحقيق رقم 81 المؤرخ في 2014/01/07 ، والإشعار بنتائج التحقيق الأولي المعمق في مجمل الوضعية الجبائية العامة رقم 137 المؤرخ في 2014/04/24، وبعد دراسة ردكم المؤرخ في 2014/05/05، بجلسة تم عقدها بمديرية الضرائب و بحضور المدير الولائي، المدير الفرعي للرقابة الجبائية، رئيس المكتب، رئيس الفرقة، المحققون، وبحضوركم شخصيا مع مستشاركم الجبائي تم التوصل إلى مايلي :

* فيما يخص المصاريف الخاصة، بما أنكم قدمتم المبرر الذي تم اعتباره معقول تم قبول هذه النقطة، وتم تقسيم المصاريف على اثنين وذلك لسنتي 2012و 2013، كون أن الزوجة كانت عاملة أنذاك.

* أما مصاريف الإقامة في الخارج تبقى سنة 2012 غير مبررة، و التقييم تم وفقا لتعليمات تقديرية لدى مصالحنا، ولهذا تعتبر هذه النقطة مرفوضة بالنسبة لسنة 2012، أما سنة 2013 وبعد أن قدمتم المبرر المتمثل في شهادة الإيواء، تم إعادة النظر في حساب تلك المصاريف باستعمال مصاريف التنقل في اثنين.

* بالنسبة للتمويل الخاص بدفاتر التوفير و الاحتياط باسم الأولاد، هذه النقطة تم إلغاؤها و ذلك بعد الاستفسار الذي تقدمتم به، وكذلك وفقا للعادات و التقاليد المعمول بها في مجتمعنا، وبالتالي تم قبول هذه النقطة كون أنه تم اعتبارها تمويلات من جهات مختلفة.

* بالنسبة لرصيد المصادر الذي تم التوصل إليه من طرفنا بمبلغ قيمته 70.000دج، و هذا بعد أن تم أخذ جميع المصادر و الاستخدامات منذ بداية نشاطكم الذي كان سنة 2000 مع العلم أنه تم أخذ جميع الأرباح المصرح بها، و بالتالي فالمبلغ المقدر بقيمة 2.000.000 دج ، الذي تحتجون على أنه الرصيد الحقيقي لمصادركم لم نعرف من أين أتيت به وأين هو مصدره، وبالتالي تعتبر هذه النقطة مرفوضة وتبقى غير مبررة.

* بالنسبة لمصاريف الهاتف النقال، وبعد أن تأكد لنا بأنه لديكم هاتف ثابت في عيادتكم و أيضا المبالغ المتحصل عليها من طرف مديرية اتصالات الجزائر الخاصة بالهاتف النقال ضخمة، ولا تعادل الأرباح المصرح بها خلال السنوات المعنية بالتحقيق، و بالتالي تقرر أخذ نسبة 20% من المبالغ المسددة لنشاطكم، أما باقي النسبة فتعتبر مصاريف خاصة و تم أخذها في طرف الاستخدامات.

* أما فيما يخص حقكم في الميراث بعد أن تقدمتم بالمبررات المتمثلة في شهادة الوفاة للوالدة و كذلك الفريضة التي تبين حقكم المقدر بقيمة 1.300.000دج وهذا بعد بيعكم كوراث لجميع الممتلكات تم قبول هذه النقطة و تم أخذها في طرف المصادر لسنة 2013.

وعليه فالنتائج النهائية تكون على النحو التالي:

- **جدول الموازنة 2010 Tableau de la trésorerie :**

سنة 2010			
المصادر	المبلغ	الاستخدامات	المبلغ
رصيد المصادر في 2010/01/01	700.000	IRG المسددة	36.000
الدخل المصرح به:		المصاريف الخاصة	472.392
النشاط الحر	300.000		
الحصة في الشركة	150.000		
رصيد البنك في 2010/01/01	470.000	اقتناء قطعة أرض للبناء	850.000
		رصيد البنك في 2010/12/31	750.000
		مصاريف الكهرباء و الغاز	27.000
		مصاريف الهاتف:	
		الجوال	49.600
		الثابت	20.000
المجموع	1.620.000	المجموع	2.204.992
الرصيد في 2010/12/31	584.992(عجز)		

- **حساب الضريبة على الدخل الإجمالي و عقوبات التأخير: (التسوية النهائية).**

الدخل المعترف به الإجمالي: 450.000 + 584.992 = 1.034.992 دج

الدخل المعترف به الخاضع: 1.034.992- 150.000= 884.992 دج

الدخل المصرح به: 450.000 دج

الدخل المغفل: 584.992 دج

الحقوق المسددة:

300.000- 120.000= 180.000 × 20% =36.000دج ← 1

الحقوق الواجبة التسديد:

(884.992 - 360.000) × 30%= 157.497 دج.

157.497+ 48000 = 205.497دج ← 2

الحقوق المغفلة: 2-1 = 169.497 دج.

العقوبات: 169.497 × 15% = 25.424 دج.

المجموع : 173.217+25.982= 194.921دج.

- **في سنة 2011** لا توجد تسوية لأن المداخيل المصرح بها أكبر من الاستخدامات.

- **جدول الموازنة Tableau de la trésorerie 2012 :**

سنة 2012			
المصادر	المبلغ	الاستخدامات	المبلغ
رصيد المصادر في 2012/01/01	4.308.120	IRG المسددة	لاشيء
الدخل المصرح به:	عجز	المصاريف الخاصة	291.600
رصيد البنك في 2012/01/01	900.000	تمويل حساب البنك بالعملة الصعبة	330.000
بيع شقة F3	2.100.000	رصيد البنك في 2012/12/31	200.000
		مصاريف الكهرباء و الغاز	16.000
		مصاريف الهاتف:	
		الرحلات إلى الخارج(فرنسا):	
		تسديد القرض الخاص بالوالد	2.000.000
		شراء شقة F5 (تسبيق 20٪)	1.080.000
		شراء سيارة من نوع (KIA 4x4)	2.600.000
		شراء شقة F3باسم البنت	1.300.000
		تسديد أجرة عاملة النظافة	120.000
المجموع	7.308.120	المجموع	9.431.600
الرصيد في 2012/12/31	2.123.480(عجز)		

- **حساب الضريبة على الدخل الإجمالي و عقوبات التأخير: (التسوية النهائية)**

الدخل المعترف به الإجمالي: 2.123.480 دج.

الدخل المعترف به الخاضع: 2.123.480 دج.

الدخل المصرح به: لاشيء

الدخل المغفل: 2.123.480 دج.

الحقوق المسددة: لا شيء

الحقوق الواجبة التسديد:

(2.123.480 – 1.440.000) × 35%= 239.218دج.

239.218 + 372.000 = 611.218دج.

الحقوق المغفلة: 611.218دج.

العقوبات: 611.218 × 25% = 152.804 دج.

المجموع : 611.218+152.804= 764.022دج.

- **جدول الموازنة Tableau de la trésorerie 2013 :**

سنة 2013			
المصادر	المبلغ	الاستخدامات	المبلغ
رصيد المصادر في 2013/01/0	لا شيء	IRG المسددة	150.000
الدخل المصرح به:		المصاريف الخاصة	324.000
النشاط الحر	700.000		
الحصة في الشركة	عجز		
رصيد البنك في 2013/01/01	200.000	رصيد البنك في 2013/12/31	400.000
الحق في الميراث	1.300.000	مصاريف الكهرباء و الغاز	23.000
		مصاريف الهاتف:	
		الجوال	19.200
		الثابت	9.000
		الرحلات إلى الخارج(فرنسا):	
		مصاريف التنقل	160.000
		مصاريف الإقامة	320.000
		شراء شقةF5 (تسديد القسط20٪)	1.080.000
		القيام بأشغال البناء لقطعة الأرض	1.600.000
		تسديد أجرة عاملة النظافة	120.000
		تمويل حساب أموال جماعية للنشاط الحر	300.000
المجموع	2.200.000	المجموع	4.505.200
الرصيد في 2013/12/31	2.305.200(عجز)		

- **حساب الضريبة على الدخل الإجمالي و عقوبات التأخير: (التسوية النهائية)**

الدخل المعترف به الإجمالي: 700.000 + 2.305.200 = 3.005.200 دج.

الدخل المعترف به الخاضع: 3.005.200 دج.

الدخل المصرح به: 700.000 دج

الدخل المغفل: 2.305.200 دج

الحقوق المسددة:

(700.000 - 360.000) × 30%= 102.000دج.

1 ← 102.000 + 48000 = 150.000دج .

الحقوق الواجبة التسديد:

(2.305.200 – 1.440.000) × 35%= 302.820 دج.

2 ← 302.820 + 372.000 = 674.820 دج.

الحقوق المغفلة: 2-1= 524.820 دج.

العقوبات: 524.820 × 25% = 131.205دج.

المجموع : 524.820+131.205= 656.025 دج.

جدول الضريبة على الدخل الإجمالي بعد التسوية النهائية:

البيان	2010	2011	2012	2013
الدخل المعترف به	1.034.992	550.000	2.123.480	3.005.200
الدخل المصرح به	450.000	550.000	عجز	700.000
الدخل المغفل	584.992	لا شيء	2.123.480	2.305.200
الحقوق	169.497	لا شيء	611.218	524.820
العقوبات	25.424	لا شيء	152.804	131.205
المجموع	194.921	لا شيء	764.022	656.025

- **إقفال التحقيق:**

بعد إعداد الإشعار و تحديد النتائج النهائية لعملية التحقيق من خلال التقويم النهائي للأسس واستخلاص الضرائب والرسوم المطابقة يقوم المحققون بإعداد الورد الضريبي، الذي يتضمن الحقوق والعقوبات الخاصة بالمكلف و يتم إرساله المدير العام للمصادقة عليه كونه الآمر بالصرف حتى تصبح الحقوق و العقوبات التي على عاتق المكلف قابلة للتحصيل.

- **إعداد التقرير النهائي لعملية التحقيق:**

يتم إعداد التقرير النهائي حيث يتم اعداد ثلاث نسخ توجه كل واحدة لجهة من الجهات التالية:

- المديرية الجهوية للضرائب المختصة إقليميا؛
- مفتشية الضرائب المختصة إقليميا؛
- أرشيف مديرية الضرائب لولاية سطيف "مكتب التحقيقات".

ويتكون التقرير النهائي من العناصر التالية:

- الإشعار بالتحقيق؛
- الإشعار الأولي بالتسوية بعد التحقيق في المحاسبة؛
- رد المكلف على الإشعار الأولي؛
- الإشعار بالتسوية النهائية بعد التحقيق في المحاسبة؛
- بطاقات الاخضاعات "الورد"؛
- جدول المحاسبة والحالة المقارنة للميزانيات؛
- بطاقة المعلومات.

الخلاصة:

إن المراجعة الجبائية تكتسي أهمية بالغة نظرًا لكون النظام الضريبي الجزائري تصريحيًا، ومنه فإنها تشكل الأداة القانونية في يد الإدارة الجبائية التي تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية، والعمل على اكتشاف كل الأخطاء والمخالفات المسجلة بهدف تصحيحها وتقويمها، لذا أولت لها السلطات المختصة اهتماما كبيرًا، وعملت على تنظيمها بوضع أجهزة خاصة للقيام بها،بعد تناول المراجعة الجبائية نظريا وتطبيقيا، لابد من توضيح أن محاربة الغش والتهرب الضريبي بواسطة المراجعة الجبائية لا تكفي؛ وإنما يجب تدعيم الشركات بتطبيق الحوكمة، التي هي مجموعة الآليات والإجراءات والقوانين والنظم والقرارات التي تتضمن كلا من الانضباط والثقافة والعدالة، وكذلك المراجعة الجبائية باعتبارها المساهم الكبير والأساس في حماية الحصيلة الضريبية، والعمل على تعظيمها، وبالتالي صلاح إدارة الشركات يزيد من إيرادات المؤسسة ومن الحصيلة الجبائية، إلا أن دور الحوكمة لا يقتصر على وضع القواعد والقوانين ومراقبة تنفيذها؛ولكنه يمتد ليشمل توفير البيئة الملائمة لدعم مصداقيتها، وهذا لا يتحقق إلا بالتعاون بين كل من الحكومة والسلطة التشريعية والقطاع الخاص والفاعلين الآخرين بما فيهم الجمهور.

وكإجابة عن الإشكالية الرئيسية يمكن القول أن التحقيق الجبائي المعمق يساهم و بشكل كبير في تفعيل الحوكمة الضريبية عن طريق زيادة التحصيل الضريبي، بتطبيق الإجراءات التي تقوم بها إدارة الضرائب والتي تعتبر حق من حقوقها لإرجاع دينها الضريبي الموجود لدى المكلفين به، و الذي بدوره يؤثر بالإيجاب على الحصيلة الضريبية و زيادتها، ولا يتحقق هذا الإيراد إلا إذا كان التدقيق فعال و يقوم به أشخاص أكفاء يتسمون بالوعي والمهارة والتكوين والخبرة اللازمين. وتم التوصل من خلال هذه الدراسة إلى عدة نتائج تتمثل في التالي:

- أن الجباية لا تقتصر بالنسبة للمؤسسة على كونها عبء ثقيلا، بل أنها يمكن أن تتسبب في تعرضها إلى عقوبات ناجمة عن عدم احترام القواعد الشكلية أو الزمنية أو قواعد المضمون، وهذا ما يسمى بالخطر الجبائي؛
- المراجعة الجبائية تساهم وبشكل كبير في زيادة التحصيل الضريبي، عن طريق استرجاع الدين الضريبي الناتج عن الدخول التي يخفيها المكلفون بالضريبة، بالإضافة إلى العقوبات المترتبة عنها وهو ما يجسد المعنى

الفعلي للحوكمة الضريبية، وهذا تم التوصل اليه من خلال الدراسة التطبيقية بحيث ومن خلال حالة واحدة تم استرجاع 1.614.968 دج كحصيلة كانت ستضيع لولا التحقيق؛

- إنَّ طريقة التحقيق المحاسبي تبقى محدودة الفعالية لأنها لا تستطيع أن تصل إلى كافة المداخيل المتحصل عليها من طرف الأشخاص الطبيعيين، وهذا ما أدّى إلى تدعيمها بالتحقيق المعمّق في مجمل الوضعية الجبائية، بغية التوسيع من صلاحيات أعوان التدقيق الجبائي؛

- على الرغم من أهمية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة "VASFE" إلا أنه وسيلة منقوصة الفعالية نظرًا لحساسيته من قبل المكلفين بالضريبة، حيث يعتبرونه تدخلا في أمورهم الشخصية، مما يصعب من أداء الأعوان المحققين لمهمتهم التدقيقية.

الملاحق:

الملحق رقم 1: الجدول التصاعدي لحساب الضريبة على الدخل الاجمالي IRG

قسط الدخل الخاضع للضريبة (د.ج)	نسبة الضريبة
لا يتجاوز 120.000	%0
من 120.001 إلى 360.000	%20
من 360.001 إلى 1.440.000	%30
أكثر من 1.440.000	%35

المصدر: المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الملحق رقم 2 : مدة إجراء التحقيق في عين المكان ابتداء من تاريخ استلام أو تسليم الإشعار بالتحقيق.

نوع التحقيق		رقم الأعمال للسنة المالية	المدة (على الأكثر)
التحقيق المصوب		/	(2) شهرين
التحقيق المحاسبي(VC)	مؤسسات تأدية الخدمات	رقم الأعمال ≤ 1.000.000دج	(3) أشهر
		1.000.000دج < رع ≤ 5.000.000دج	(6) أشهر
		رقم الأعمال > 5.000.000دج	(9) أشهر
	المؤسسات الأخرى	رقم الأعمال ≤ 2.000.000دج	(3) أشهر
		2.000.000دج < رع ≤ 10.000.000دج	(6) أشهر
		رقم الأعمال > 10.000.000دج	(9) أشهر
التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة(VASFE)		/	(1) سنة

المصدر: من اعداد الباحث بناءا على المادة 20 من قانون الاجراءات الجبائية بأقسامها الثلاثة.

المراجع والاحالات:

1- André Barilari, Lexique fiscal, 2ème édition, DALLOZ, Paris, 1992, p. 92.

2- J. C. Martinez, la fraude fiscale, PUF, France, 1984, p.13.

3- حميد بو زيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة 2، 2007، ص: 44- 46 .

4- Marie-Hélène Pinard-Fabro, Audit fiscal, Francis Lefebvre, paris, 2008, P :13.

5- Rabah Ameur, audit fiscal, university of american in liban, 2007, P :19.

6- J. F. Costa et A. Mikol, vingt ans d'audit, de la récusions des comptes aux activités, 1999, p:107.

7- République Tunisienne, Ministère des Finances, Gouvernements Transparents et Systèmes Fiscaux Justes, Enjeux Actuel, Evénement Régional MENA: Justice Fiscale et Meilleure Gouvernance, Mai 2012, p.02.

8- Sandrine Groult et al, La Nouvelle Gouvernance Fiscale en 2014, Journée Animée par les Directeurs Fiscaux, Paris, 2014, p.01.

9- ولهي بوعلام، نحو مساهمة علمية لتفعيل الحوكمة الضريبية لضبط الأداء المالي والمحاسبي للشركات، ورقة بحثية ضمن المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية حول حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية : تجربة الأسواق الناشئة، جامعة اليرموك، أربد – الأردن، 17- 18 أفريل 2013، ص 5- 6.

10- Banque Africaine de Développement (BAD), l'OCDE, Centre de Développement, la Commission Économique pour l'Afrique (2010) Perspectives Économiques en Afrique 2010: Tunis, pp.9-12.