

المبحث الأول : ماهية التدقيق الجبائي

يعتبر التدقيق الجبائي إحدى الأنواع الحديثة للتدقيق ، بإعتباره أداة وقائية وردعية في يد الإدارة الجبائية تسمح للمؤسسة باكتشاف نقاط الضعف والقوة بهدف إتخاذ الاحتياطات الضرورية لعدم وقوعها في الخطر الجبائي، وهذا ما يؤدي إلى ضمان حقوق الخزينة العامة من جهة ومن جهة أخرى توفير شروط المنافسة الشريفة بين مختلف الأعوان الاقتصاديين ، كما يعتبر التدقيق الجبائي عملية متنوعة تأخذ عدة أشكال تم وضعها بموجب إجراءات ونصوص قانونية حددها المشرع الجزائري ، ومن هذه الانطلاقة سنحاول تسليط الضوء على هذه الأداة من خلال الآتي:

المطلب الأول : مفهوم وأهداف التدقيق الجبائي

سنحاول في هذا المطلب إبراز مختلف التعاريف المقدمة للتدقيق الجبائي وكذلك أهداف هذا الأخير .

الفرع الأول: مفهوم التدقيق الجبائي:

قبل التطرق إلى مفهوم التدقيق الجبائي سنتناول مختلف التعاريف الأساسية ذات الصلة بالتدقيق الجبائي:

أولاً: مفاهيم خاصة بالتدقيق والجبائية

1- التدقيق: يقصد بالتدقيق بمعناه الحرفي هو "عملية فحص البيانات أو الأرقام أو السجلات بقصد التحقق من صحتها، كما يقصد بالتدقيق بمعناه المهني هو الفحص الانتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية بقصد إبداء رأي فني محايد عن مدى صحة أو دقة هذه البيانات ودرجة الاعتماد عليه وعن مدى دلالة القوائم المالية أو الحسابات الختامية التي أعدها المشروع عن نتيجة أعماله من ربح أو خسارة وعن مركزه المالي في نهاية فترة محددة." ¹

2- الجبائية: الجبائية هي ذلك النظام التشريعي الموضوع حيز التطبيق لضمان إجراءات من أجل تحصيل إيرادات لتغطية نفقات الدولة بصفة مباشرة إذ تحتل مكانة بارزة نظراً لثباتها وإلزامها .

كما تعرف على أنها مجموعة من القواعد القانونية والإدارية التي تنظم تحصيل الضرائب والرسوم لصالح السلطات العامة من أجل تغطية أعباء الدولة والسلطة المحلية.

3- الضريبة: هي فريضة مالية يدفعها الفرد جبراً إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية، بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة.²

¹تواف محمد عباس الرمحي ، مراجعة المعاملات المالية ، الطبعة الأولى ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2009 ، ص17.

²محمد عباس محرز ، إقتصاديات الجبائية و الضرائب، الطبعة ال اربعة ، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع ، الجزائر ، 2008 ، ص14.

4-النظام الضريبي: يتمثل في مجموعة العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية التي يؤدي تراكبها معا وتفاعلها مع بعضها البعض إلى كيان ضريبي معين، ويعتبر النظام الضريبي مجموعة محدودة ومختارة من الصور الفنية للضرائب تلائم مع الواقع الإقتصادي والاجتماعي والسياسي للمجتمع وتشكل في مجموعها هيكلًا ضريبيًا متكاملًا يعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية واللوائح التنفيذية من أجل تحقيق أهداف السياسة الضريبية.³

5-العلاقة بين الجباية والضريبة: ومنه نستنتج أن مصطلح الجباية هو مفهوم أوسع من مفهوم الضريبة ، فالجباية تشمل جميع الموارد و الإقطاعات التي تمول ميزانيات الجماعات الإقليمية ، بينما الضريبة فهي جزء فقط من الجباية.

ثانيا : مفهوم التدقيق الجبائي

هناك عدة تعاريف للتدقيق الجبائي أو ما يسمى " بالرقابة الجبائية "، وكل هذه التعاريف صادرة عن هيئات أو أشخاص متمرسين وسنحاول فيما يلي تقديم بعض منها:

التعريف الأول: عرفه المفكر الإقتصادي الشهير فايول بأنه " التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والقواعد المقرر ، أما موضوعه فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويم ومنع تكرارها".

التعريف الثاني: ويمكن كذلك تعريف التدقيق الجبائي أنه " فحص للتصريحات وكل السجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء أكانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية، على أن يقوم الشخص المكلف بهذه العملية بالإستعلام، و الإستفسار عن كل ما هو مدون بالتصريحات والوثائق المرفقة بها ".⁴

التعريف الثالث: أما بالنسبة للمشرع الجزائري فإنه لم يعرف التدقيق الجبائي بمفهومه النظري في أي نص جبائي، وإنما حدد ضوابطه وإجراءات ممارسته، فقد جاء حسب المادة 20، الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية 2019 " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في وضعية المكلفين بالضريبة والقيام بكل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها أي مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة ، يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان ".⁵ من خلال التعاريف السابقة يمكننا تعريف التدقيق الجبائي على أنه :

³ناصر مراد ، " فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق "، ديوان المطبوعات الجامعية ، بليدة ، الجزائر ، 2011 ، ص19.

⁴محمد زرقون ، سليمان عتير ، جدوى الرقابة الجبائية في تدقيق التصريحات الضريبية للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية، مجلة البديل

الإقتصادي ، العدد الأول ، 2010 ، ص41.

⁵كمال سماش، فاطمة الزهراء عياشي ، الرقابة الجبائية كألية للحد من ممارسات إدارة الأرباح ، مجلة الباحث الإقتصادي ، جامعة 20 أوت

1955 ، سكيكدة ، العدد 1 جوان 2018 ، ص 277.

مجموعة العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية للتأكد من صحة وصدق التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، بغرض إبداء أري عام يسمح من خلاله بتشخيص الوضعية الجبائية بهدف تحسين السير الجبائي للمؤسسة وأيضا المحافظة على حقوق الخزينة.

الفرع الثاني : أهداف التدقيق الجبائي :

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

أولا: الأهداف الإدارية

يؤدي التدقيق الجبائي دوار هاما لإدارة الضريبة من خلال المعلومات التي يقدمها والتي تساهم بشكل ملفت وكبير في زيادة المردودية وهذا بواسطة كشف الأخطاء و التجاوزات التي تساعدنا في معرفة الحقائق والإحصائيات وتقييم الآثار الناجمة عن ذلك لإتخاذ القرارات السليمة في سياستها الجبائية.

ثانيا :الأهداف الإجتماعية

يهدف التدقيق الجبائي هنا على مكافحة إنحرافات المكلف بمختلف صورها مثل تلاعب والإهمال والتقصير في أداء وتحمل وجباته، وهذا سعيا منها لتكريس مبدأ المساواة بين المكلفين.

ثالثا: الأهداف القانونية: يتمثل في إجراء عمليات الرقابة المالية ومسايرة مختلف التصرفات التي يقوم بها المكلفين بالضريبة أي أنه يخول للهيئات والأجهزة المسؤولة إصدار العقوبات اللازمة وتوقيع الجزاء عند وقوع أية مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الضريبية.

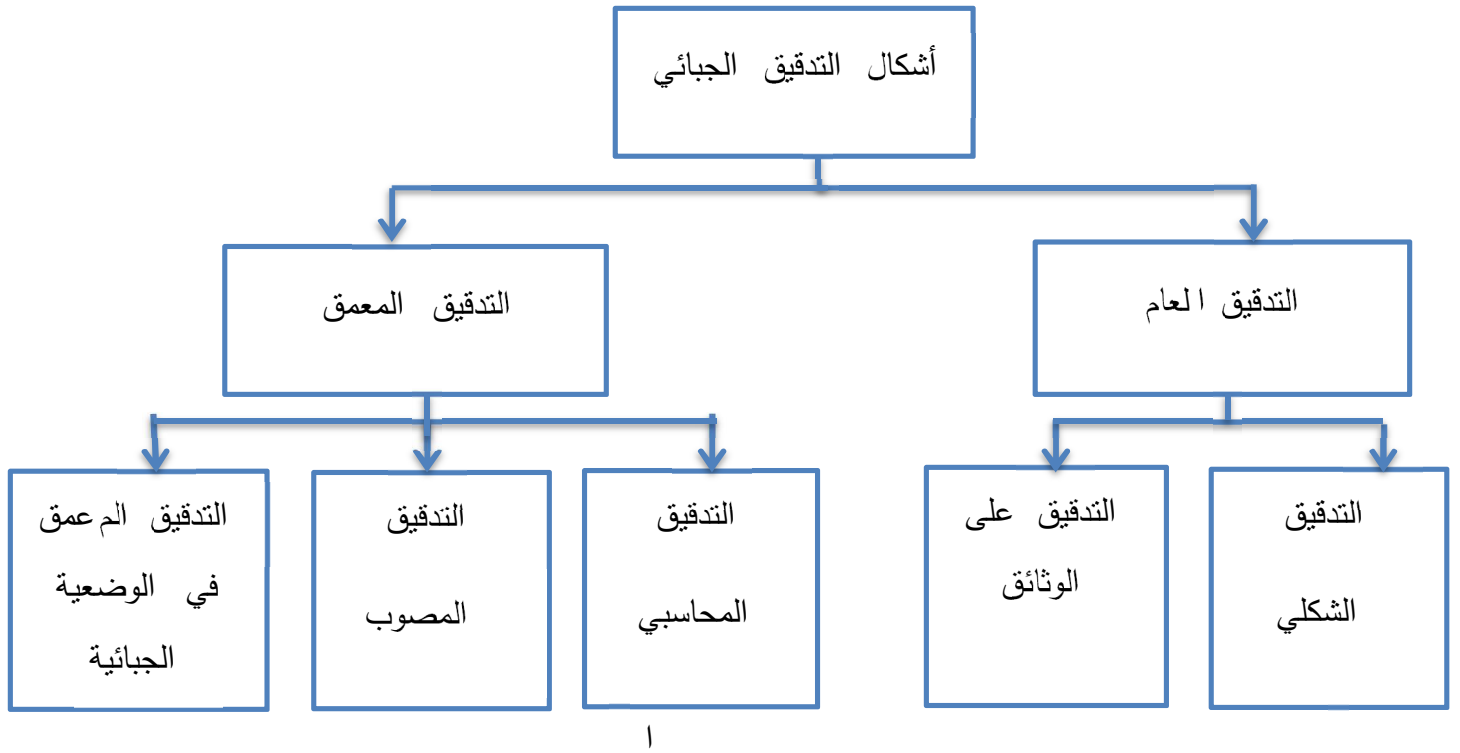
رابعا: الأهداف المالية

وذلك من خلال المحافظة على الأموال العامة وحمايتها من العبث والكشف عن إنحرافات تقع في هذا الصدد، وما قد يكون في الأداء من قصور وأسباب ذلك، لإتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة ، و اقتراح وسائل العلاج التي تكفل ضبط إيرادات الدولة ونفقاتها واحكام الرقابة عليها دون تشدد في الإجراءات التي تؤدي إلى كثرة وقوع حوادث الإختلاس.⁸

المطلب الثاني : أشكال التدقيق الجبائي

تتمثل أشكال التدقيق الجبائي كما حددها التشريع الجبائي الساري المفعول في عدة أشكال موضحة في الشكل التالي :

الشكل رقم 1-1 : أشكال التدقيق الجبائي



1 عوف محمود الكف اروي ، الرقابة المالية في الإسلام ، الطبعة الثالثة ، مركز الاسكندرية للكتاب ، مصر ، 2006 ، ص ص 25 - 35.

الفرع الأول: التدقيق العام (الداخلي)

يتم على مستوى مفتشيات الضرائب على شكل فحص تمهيدي، ويمكن التمييز بين نوعين من التدقيق العام، التدقيق الشكلي والتدقيق على الوثائق:

أولاً: التدقيق الشكلي

يعتبر أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلفين ويتم التدقيق في مكاتب المفتشيات عن طريق الفحص الشكلي للعناصر المصرح بها من خلال:

✓ التأكد من هوية وعنوان المكلف بالضريبة.

✓ التأكد من عدم وجود أخطاء مادية على التصريحات.

✓ محاولة حصر المعلومات المهمة التي يتم إكتشافها من خلال التصريحات.

ثانياً : التدقيق على الوثائق

هي مجموعة الأعمال المنجزة والتي من خلالها يتم القيام بفحص انتقادي للتصريحات والوثائق اعتمادا على المعلومات المكونة للملف الجبائي وبصفة خاصة تلك التي تمثل زيادة في رقم الأعمال، بحيث تقارن كل محتويات التصريحات بالوثائق الملحقة به ومجموع المعلومات التي هي بحوزة المصلحة والتي تحصل عليها من مختلف الهيئات والمؤسسات المتعاملة من المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة على الوثائق.⁶

الفرع الثاني: التدقيق المعمق

يهدف هذا النوع من التدقيق إلى استدراك التهرب الجبائي، على مستوى المديرية الضرائب الولائية وهو استمرار للرقابة على الوثائق ويمكن التمييز هنا بين ثلاثة أنواع من التدقيق وهي :

أولا : التحقيق في المحاسبة (V.C)

التحقيق في المحاسبة هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته (مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية إلا الدفاتر التجارية الواجبة قانونا) ، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها و الهدف الأساسي من التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات هو تأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها، سواء كان ذلك في حالة القبول الصريح من طرف المكلف، أو إعادة التقويم من طرف المحققين ، أو في حالة التقييم التلقائي إثر رفض المحاسبة.⁷

ثانيا: التحقيق المصوب (V.P)

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب ، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية، ويتم كذلك التحقيق عندما تشكك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية ، وبصفة عامة التدقيق المصوب هو إجراء رقابي مصوب، أقل شمولاً، سريع وأقل بعداً من التدقيق المحاسبي.⁸

ثالثا : التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة (V.A.S.F.E)

⁶ عائشة بن عثمان ، بوعلام ولهي ، فعالية الرقابة الجبائية في ظل تبني مؤشرات الأداء ، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية ، المسيلة ، العدد 17 / 2017 ، ص 148.

⁷ العيد صالحي ، الوجيز في شرح قانون الإجراء الجبائية ، الطبعة الثالثة ، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع ، الجزائر ، 2008 ، ص 37.

⁸ أنظر المادة 20 - مكرر من " قانون الإجراءات الجبائية 2019 " ، ص 13 .

ويتمثل في مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، أي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل العام، أي أن نوع الضريبة المدقق فيها تتمثل في الضريبة على الدخل الاجمالي IRG فقط.

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية في الجزائر أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الاجمالي ، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديه التزامات متعلقة بالضريبة وفيه يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة و الحالة المالية من جهة أخرى ، ولا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلا من طرف أعوان من الإدارة الجبائية لهم رتبة مفتش على الأقل بحيث يتوجب عليهم إعلان المكلف مسبقا بهذا التحقيق من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالإستلام مرفوقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة ومنحه أجلا أدنى للتحضير لمدة 10 أيام ابتداء من تاريخ الإستلام ولا يمكن أن يمتد التحقيق طيلة فترة تفوق سنة واحدة .⁹

⁹ انظر المادة 21 من "قانون الإجراءات الجبائية 2019" ، ص15.