

المبحث الثالث: مقومات التدقيق الجبائي

المطلب الأول : مراحل سير مهمة التدقيق الجبائي

تمثل مراحل التدقيق الجبائي مجموعة من العمليات التي يجب على المدقق القيام بها بكفاءة ومهارة عالية لتحقيق هدفه وهذا ما يتم تناوله في هذا المطلب.

الفرع الأول: المرحلة الأولى (التحضير للتدقيق)

إن برمجة المكلفين الذين سيخضعون لعمليات تدقيق المحاسبة يخضع إلى قواعد إجرائية وإلى معايير إنتقاء محددة من قبل الإدارة المركزية ، إعداد هذه البرامج ومتابعة تنفيذها تتم من قبل المديريات الجهوية للضرائب والمصالح المركزية للمديرية العامة للضرائب.

أولاً: إعداد برامج مراقبة المحاسبة

من خلال إعداد قائمة المكلفين الذين سيكونون محل التدقيق تحت معايير وتوجيهات معينة يقوم بتحديد المصالح المركزية والتي تتعلق عموماً بحالات ظرفية ، وبعد فحص وتحليل مختلف اقتراحات التسجيل في برنامج التدقيق تقوم مديرية البحث والمراجعات بتحديد البرنامج النهائي السنوي الذي سينفذ من قبل المصالح المكلفة بالتدقيق ، وإن عملية فحص الملفات الجبائية للمكلفين تكون من خلال فحص ما يلي:

✓ الملف الجبائي المفتوح بإسم المؤسسة بخصوص الرسم على رقم الأعمال والرسم على النشاط المهني والأرباح الصناعية والتجارية أو أرباح المهن غير التجارية.

✓ الملف الشخصي للضرائب على أرباح الشركات للمستغل أو المسيرين الأساسيين.

كما يقوم المدقق بالتدقيق في تواريخ إيداع التصريحات الجبائية وفحص التصريحات السنوية ، في حالة الإيداع المتأخر والتأكد من كشوفات فرض الضريبة والرسم التي يخضع لها المكلفين غير متقدمة ، ويجب عليه أيضاً بفحص الملف الشخصي بخصوص الضريبة على دخل المكلف، وبعدها يقوم المدقق بتجميع كشوفات رقم الأعمال المتعلقة بالفترة فيها، في شكل جدول يحتوي على المعلومات لكل سنة والمتعلقة بتغييرات رقم الأعمال ، ورقم الأعمال المعفى و مقارنتها مع تصريحات أرقام الأعمال المكتتبة ، وكذلك الرسم على القيمة المضافة المسترجع و المستحق.

الفرع الثاني : المرحلة الثانية (الإنطلاق في عمليات التدقيق الجبائي)

إن البدء في عمليات التدقيق الجبائي لمحاسبة المكلف لا يمكن أن يتم قبل إعلام المكلف مسبقاً عن طريق إرسال إشعار بإجراء التدقيق مع وصل إستلام ، مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف الخاضع للتدقيق ويمنح له أجل أدنى للتحضير 10 أيام ابتداء من إستلام الإشعار، الذي يجب أن يكون موقع من قبل المدقق ورئيس مجموعة التدقيق يحتوي الإشعار على ما يلي :

- ✓ إسم أو المقر الإجتماعي للمكلف الخاضع للضريبة مع العنوان الصحيح.
- ✓ تاريخ وساعة بدء التدخل في عين المكان.
- ✓ إمكانية إستعانة المكلف بمستشار من إختياره.
- ✓ مختلف الضرائب والرسوم المحقق فيها.
- ✓ السنوات المعينة ونعني بها السنوات غير المتقادمة التي تذكر حتى ولو حالة وجود عجز منقول .
- ولقد أتاح القانون الجبائي للمدقق أن يجري تدقيق مفاجئ لمعينة العناصر المادية للمكلف وحالة الوثائق المحاسبية، دون أن يجري فحص نقدي ، وعليه أن يضع مجموعة من التساؤلات لمعرفة:
- ✓ الإطار القانوني للمؤسسة.
- ✓ كشوفات الربط الداخلية (سجل الإنتاج) .
- ✓ الإستثما ارت الحالية ووسائل الإنتاج.
- ✓ المحلات المسجلة في أصول المي ازنية هل هي مؤجرة أم مملوكة.
- ✓ الروابط الموجودة بين القطاعات الداخلية في المؤسسة و مع الهيئات الأخرى.
- ✓ توضيحات متعلقة بتفصيل المخطط المحاسبي الوطني والإجراءات المستعملة في المؤسسة.
- ويبقى التدقيق وسيلة إستثنائية لمكافحة الغش الضريبي، ويحرر المدقق محضر نهاية عمليات التدقيق المادية ويمنح للمكلف أو لممثله¹.

الفرع الثالث : المرحلة الثالثة) سير عملية التدقيق الجبائي)

وتهدف هذه المرحلة إلى تحقيق مصداقية المنشأة محل التدقيق، والتحقق من أن السجلات والأشخاص القائمين عليها يقومون بتدقيق الضريبة، أي أن الزيارة الميدانية والزيارات الأخرى التي تليها هي زيا ارت تأسيسية للإختبارات القادمة التي اختيرت من قبل المدقق نتيجة لتقييمه المعلومات التي تم الحصول عليها.² الفرع الفرع الرابع: المرحلة الرابعة) نهاية عملية التدقيق (

¹ سميرة بوعكاز ، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي ، رسالة دكتوراه في العلوم التجارية ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة

2014-2015 ، ص ص 108-110.

² سليمان الدالي ، دور التدقيق الضريبي في إكتشاف التهرب الضريبي ، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية ، سورية ، العدد الأول ، 19

جانفي 2015 ، ص 288.

تعد هذه المرحلة خلاصة عمل المدقق حيث يقوم بإبلاغ المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق وهذا عن طريق الإبلاغ الأول والنهائي وكخطوة أخيرة يقوم بكتابة التقرير النهائي واعداد التقرير للتحقيق الذي من خلاله يسجل كل المعلومات الخاصة بعملية المراقبة التي قام بها واصدار جداول الإقطاع لسنوات التحقيق ، وتلتزم الإدارة الجبائية بإبلاغ المكلف الخاضع للتحقيق بنتائج التدقيق الجبائي حتى وان لم يكن هناك تقويم ويتم الإبلاغ على النتائج المتحصل عليها إثر تحقيق في المحاسبة عن طريق تبليغ موصى عليه مع وصل الإستلام ويكون مقفلا ومعللا ، وللمكلف الحق في الاستعانة بمستشار من إختياره وله أجل 40 يوم من أجل إرسال موافقته وصياغة ملاحظاته والهدف هو قطع فترة التقادم المحددة قانونيا والمقدرة ب 4 سنوات.

على المكلف الرد على التبليغ وقد حدد الشرع أجل 40 يوم لتلقي رد المكلف وهذا من تاريخ إستلام الإشعار وهنا نميز ثلاث حالات:

- ✓ إستلام الرد في الأجل القانونية: يتم فحص الرد الذي قد يتضمن احتجاج المكلف أو قبول الملاحظات.
- ✓ إستلام الرد بعد الأجل القانونية : لا تقبل الملاحظات بعد أجل 40 يوم ويمكن الاستعانة بها عند القيام بتنشيت الإجتماع الضريبي.
- ✓ غياب الرد: يعتبر بمثابة قبول ضمنى لما جاء في التبليغ.

ويكون الإبلاغ النهائي بعد إنقضاء أجل 40 يوما على أن تكون التعديلات مبررة ومدرسة دراسة معمقة ودقيقة وبعد دراسة الملاحظات وحساب الأسس الضريبية يتم تحرير التبليغ النهائي المعبر عن الوضعية الجبائية للمكلف وتوضع نسخة من نتائج التحقيق في ملف المكلف ونسخة ت رسل إلى المديرية الجهوية للضرائب، وبعدها يتم إصدار الجداول الإضافية متضمنة كل الرسوم خلال 4 سنوات ثم ترسل نسخة إلى المكلف ونسخة إلى مفتشية الضرائب ونسخة للتحويل لقبضة الضرائب .-

المطلب الثاني : إجراءات التنسيق وعقوبات التدقيق الجبائي

يتناول هذا المطلب كل من الإجراءات والعقوبات المطبقة على كل من يخالف قانون الأعمال الضريبي.

الفرع الأول : إجراءات التنسيق بين الإدارات

إن مستوى الإدارة الجبائية وحدها دون غيرها من الإدارة الحكومية لا يكفي لتمكينها من تطبيق أحكام قوانين الضرائب المختلفة على أكمل ، فيتطلب وجود تعاون وثيق بين الإدارة الجبائية و غيرها من الإدارة كالجمارك ومديرية التجارة وهذا من أجل تحقيق مردود أفضل، وذلك من خلال إطلاعها على المعلومات التجارية وفي هذا الصدد وضعت سياسة منسجمة تقوم على التنسيق بين الإدارات المعنية (ضرائب، جمارك، تجارة) وذلك بتأسيس لجان التنسيق بين الإدارات الثلاثة على مستوى المركزي والجهوي والمحلي والتكلفة مباشرة بتطبيق برنامج مكافحة الغش والتهرب الضريبي.

أولا: تنسيق الرقابة بين الإدارات (جبائية ، تجارية ، جمركية) :

نظرا لتفاقم ظاهرة التهرب الضريبي في وقتنا الحالي ما ينتج عنه خسائر كبيرة للخزينة العامة ، الذي انعكس سلبا على الاقتصاد الوطني ، لا سيما وأن الجزائر شرعت في تطبيق نظام اقتصاد السوق الذي يتأسس على حرية التجارة مما ازد في عدد المستوردين ، و قصد زيارة مردودية الإدارة الجبائية إعطائها وتيرة تسمح لها بمسايرة التحولات الاقتصادية، والدور المنوط بها في التنمية الاقتصادية وفي إطار دعم مكافحة التهرب الضريبي بات من الضروري وضع سياسة تقوم على التنسيق بين الإدارات المعنية (تجارة، جمارك، ضرائب) لأن الكثير من الاقتصاديين يرجعون المشكلة الرئيسية للتهرب الضريبي إلى عدم وجود تنسيق محكم بين الإدارات على المستوى المركزي، الجهوي وكذا الولائي.

ثانيا : أشكال التنسيق بين الإدارات الجبائية و الإدارات الأخرى

إن نقص أو غياب المعلومات أو البيانات الخاصة ببعض المكلفين يعد سببا يعرقل الإدارة الجبائية في تأدية مهامها على أحسن وجه ومن أجل توجيه البحث و المراقبة أصبح توطيد العلاقة بين الإدارات أو الهيئات الأخرى أمرا حتميا ذلك يرجع إلى أن هذه الإدارات أو الهيئات يمكن أن تساعد في تبادل المعلومات الموجودة بحوزتهم ووضعها تحت خدمة المصالح الجبائية المختصة. إن وضع سياسة لمحاربة التهرب الضريبي يتطلب التنسيق بين الإدارات المعنية التي يتم من خلالها التنسيق في برامج التدخل بعين المكان، خاصة في إطار تدخل الفرق الموحدة ضرائب، جمارك، تجارة ومصالح الأمن، وهذا الإجراء يعد ضروريا خاصة عندما يتعلق الأمر بالبحوث الخارجية المنظمة لكشف الأنشطة المخفاة والأشخاص الذين يمارسونها ، هذا التدخل المشترك يمكن أن يسفر عن نتائج إيجابية إنطلاقا من المعلومات المجمعة لدى كل هيئة أو إدارة يمكن إستغلالها بنتيجة مشتركة ومقنعة ، التي تلعب دور هام في تشخيص المتهربين الموجودين ويكون هذا التنسيق كما يلي :

- **التنسيق بين إدارة الجبائية ومصالح الجمارك:** بإعتبار مصالح الجمارك حلقة وصل بين الداخل والخارج ولها إمكانيات استقصاء المعلومات بشأن حركة رؤوس الأموال والتحويلات.
- **التنسيق مع مصالح التجارة:** قصد إيجاد تجاوب من شأنه أن يقلل من حالات التهرب وتساعد في تبليغ عن المخالفات التي يرتكبها بعض المكلفين.

الفرع الثاني : الغرامات والعقوبات الجبائية

فرض المشرع الضريبي الجزائري عدة إجراءات عقابية كل من يخالف قانون الأعمال الضريبي لضمان التحصيل الجيد للضريبة ، وزيادة مردوديتها ، وهته الأخيرة يمكن إيجازها في ما يلي:

تتمثل العقوبات الجبائية في فرض زيادات مالية على المكلف المعني ، ويختلف حجم هذه الزيادات على المكلف المعني ، ويختلف حجم هذه الزيادات حسب طبيعة المخالفة ويتضح ذلك كما يلي:

حسب نص المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:

- ✓ يعاقب المكلف بالضريبة الذي لا يقدم تصريحاً بالوجود ، المنصوص عليه في المادة 183 من هذا القانون بدفع غرامة جبائية محددة بـ 30.000 دج وهذا دون المساس بالعقوبات المنصوص عليها في هذا القانون.
- ✓ يخضع الأشخاص المعنويين الآخرين الخاضعين بالضريبة على أرباح الشركات الذين يدفعون إما مباشرة أو عن طريق الغير ، إلى أشخاص لا يكشفون عن هويتهم ضمن الشروط المقررة لدفع غرامة جبائية تحسب بتطبيق ضعف النسبة القصوى بالضريبة على الدخل الإجمالي على المبالغ المدفوعة أو الموزعة.
- ✓ يعاقب بغرامة تقدر بـ 5.000 دج المكلفين بالضريبة المنتمين للنظام الج ا ز في أو التقدير الإداري والذين لا يمسكون الدفاتر المرقمة والمسجلة المنصوص عليها في المادتين 15-12 و 30 من هذا القانون.
- ✓ يعاقب بغرامة جبائية قدرها 50 % من مبلغ كل عملية مصرح بها ، المكلفون بالضريبة الذين لا يقومون قبل إنجاز هذه العمليات ، بالتأكد من صحة أرقام السجلات التجارية وأرقام التعريف الجبائي لشركائهم.³ و وفقاً للمادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:
- ✓ فإنه تفرض الضريبة تلقائياً على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم صاحب التصريح السنوي ، حسب الحالة إما بصدد الضريبة على الدخل وأما بصدد الضريبة على أرباح الشركات ، ويضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25 % ، وتخفض هذه الزيادة إلى 10% أو 02% ، وإذا لم يصل التصريح إلى الإدارة خلال أجل قدره 30 يوماً اعتباراً من تاريخ التبليغ في ظرف موصى عليه مع إشعار بالإستلام والقاضي بوجوب تقديم هذا التصريح في هذا الأجل ، تطبق نسبة 35 %.
- ✓ يترتب على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم في الأجل المحددة، أو عند إثبات تصريحه ، الوثائق والمعلومات المطلوبة بموجب المواد 152-153-180 من القانون ، دفع غرامة جبائية قدرها 1.000 دج وهذا في كل مرة يسجل فيها إغفال الوثائق المقدمة أو عدم صحتها.
- ✓ في حالة عدم تقديم الوثائق المطلوبة في لأجل ثلاثين 30 يوماً إبتداءً من تاريخ الإنذار الموجه إلى المعنى بالأمر ، في ظرف موصى عليه مع إشعار بالإستلام ، تفرض الضريبة تلقائياً ويضاعف مبلغ الحقوق إلى غاية 25 % ، كما يترتب عبء تقديم أو الإيداع الغير الكامل للوثائق المطلوبة خلال أجل قدره 30 يوماً إبتداءً من تاريخ التبليغ ، في ظرف موصى عليه مع إشعار بالإستلام ، تطبيق غرامة بمبلغ 2.000.000 دج إذا لم تحترم المؤسسة إلزامية التصريح وتعرضت للمراقبة ، فإنه زيادة على الغرامة السالفة الذكر ، يتم فرض غرامة إضافية تساوي 25 % من الأرباح المخولة بطريقة غير مباشرة.¹

³أنظر المادة 194 من " قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة " ، 2019 ، ص 51-52.