

الفرض التلقائي للضريبة في ظل التحقيق المحاسبي – دراسة حالة –

قرواط حسينة

طالبة دكتوراه- ج/البليدة 02

الملخص:

تقوم فعالية الطابع التصريحي للنظام الجبائي بالدرجة الأولى على أساس الثقة في أن تصريحات المكلف بالضريبة قائمة مبدئياً على الصدق والوضوح، غير أن للإدارة الجبائية وفقاً للسلطة الممنوحة لها في حق الرقابة على تصريحات المكلفين رأي آخر في غالب الأحيان من خلال التحقيقات التي تقوم بها؛ وسنحاول من خلال هذه الدراسة توضيح الإجراءات المتبعة من قبل إدارة الضرائب في استعمال التحقيق المحاسبي باعتباره من وسائل الرقابة الجبائية لاكتشاف الأخطاء والتجاوزات التي يقوم بها المكلفين بالضريبة أثناء تأسيس الوعاء الضريبي. وتسلط الضوء على حالة رفض محاسبة المكلف ولجوء الإدارة الجبائية إلى إجراءات الفرض التلقائي للضريبة سعياً منها إلى حماية واسترجاع حقوق المال العام.

الكلمات المفتاحية:

الضريبة، التحقيق المحاسبي ; الفرض المحاسبي ; الفرض التلقائي للضريبة ;

Résume:

Le caractère déclaratif du système fiscal repose sur le principe de la confiance du contribuable caractérisé par la fiabilité et la sincérité des différentes déclarations fiscales. Néanmoins l'administration fiscale réjouit du droit de contrôle des

contribuables afin d'assurer la régularité et la conformité de leurs obligations fiscales. Pour cela nous optons à travers cet article de mettre sous l'éclairage un outil de contrôle fiscal qui est la vérification comptable et ces procédures pour l'identification des erreurs et infractions commis par les contribuables lors de la comptabilisation de l'assiette d'imposition. Dans le cadre d'une mission de vérification comptable qui mène au rejet de la comptabilité, le basculement à l'opération de la taxation d'office est procédé systématiquement pour but de la préservation et la récupération des droits de l'argent publique.

Mots de clé: *impôts ; vérification de comptable ; rejet de la comptabilité ;taxation d'office ;*

المقدمة:

نظرا للمكانة الهامة التي تحتلها الضريبة في تمويل الميزانية العامة للدولة فقد نظم المشرع كل الإجراءات المتعلقة بتحديد الدين الضريبي وتصفيته، كذا إجراءات وضمانات تحصيله في مختلف القوانين المتعلقة بالضرائب. لذا قام المشرع بتحديد الالتزامات الجبائية التي يتوجب على المكلف القيام بها، وهذا عن طريق تقديم تصريحات تعتبر الوعاء الذي تعتمد عليه إدارة الضرائب في تحديد أسس فرض الضريبة، بحيث تكون كل تصريحاته مبدئيا واضحة وصادقة ولا يشوبها خطأ، خاصة محاسبته التي تعتبر الدليل الصريح على مصداقية تصريحاته، إذ في مقابل الثقة الممنوحة للمكلفين في تقديم

تصريحاتهم منح المشرع للإدارة الضريبية من جهة ثانية سلطة وامتيازات واسعة لحماية حقوق خزينة الدولة والمصلحة العامة، وذلك عن طريق منحها حق الرقابة للتأكد من صدق التصريحات بكل الوسائل المشروعة قانونا انطلاقا من الرقابة على التصريحات إلى التحقيق من صدق المعلومات التي تحتويها عن طريق إجراءات التحقيق المحاسبي. إلا أنه في حالة اكتشاف إدارة الضرائب لجوء المكلف بالقيام بأعمال تدليسية أو تقديم تصريحات خاطئة التي تؤدي إلى الامتناع عن دفع الضريبة، أحق لها المشرع رفض محاسبتها تحت طائلة إخضاعها مباشرة للفرض التلقائي للضريبة من أجل إعادة التقييم الجبائي وفرض مختلف العقوبات والغرامات المالية نتيجة إخلاله بالتزاماته الضريبية.

وانطلاقا مما سبق، سنحاول من خلال هذه الدراسة إلى التحقق من هدف رئيسي والمتمثل في معرفة الإجراءات المتبعة من قبل إدارة الضرائب خلال التحقيق المحاسبي من أجل الفرض التلقائي للضريبة وعلى هذا الأساس فإن التساؤل الجوهرية الذي نحاول الإجابة عليه من خلال هذه الورقة البحثية يمكن صياغته على النحو التالي:

ما هي الإجراءات الخاصة بإعادة تقويم المبلغ الضريبي الواجب أداءه على أساس الفرض التلقائي للضريبة في ظل رفض محاسبة المؤسسة من طرف إدارة الضرائب في إطار التحقيق المحاسبي؟

للإجابة عن هذه الإشكالية سننتظر أولا لمفهوم التحقيق المحاسبي، ثم إلى حالات رفض المحاسبة والفرض التلقائي، وأخيرا سننتظر لدراسة حالة

مؤسسة (X) تم إخضاعها للرقابة على أساس التحقيق المحاسبي وتم رفض محاسبتها وطبق عليها إجراء الفرض التلقائي للضريبة.

أولاً- التحقيق المحاسبي

تخول التشريعات الجبائية للإدارة حق ممارسة التحقيق المحاسبي بهدف التأكد من مدى صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين أو أي إجراء للقضاء على ظاهرة التهرب الضريبي.

1- تعريف التحقيق المحاسبي

يعد التدقيق المحاسبي مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة⁽¹⁾، فهو يسمح للإدارة الجبائية بالتأكد من صحة وقانونية الكتابات المحاسبية ومقارنتها مع الوضعية الحقيقية للنشاط الممارس، كما أن التحقيق المحاسبي يخرج من إطاره الضيق المتمثل في المراجعة الشكلية للملفات إلى مراجعة لكل الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان⁽²⁾، ما عدا إذا تم تقديم المكلف طلبا مكتوبا يقضي بعكس ذلك وتم قبوله من طرف المصلحة، أو في حالة قوة قاهرة مثبتة قانونا من طرف المصلحة، لا يمكن للإدارة الجبائية ممارسة التحقيق المحاسبي إلا على المكلفين الملزمين بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية التي فرض القانون التجاري والجبائي مسكها. أي أنه بغياب هذه الوثائق لا يمكن إجراء هذا النوع من التحقيق هذا من جهة، من جهة أخرى لا يمكن مباشرة التحقيق إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم على الأقل رتبة مفتش⁽³⁾.

2- كيفية إنجاز عمليات التحقيق

يتجسد هذا الإجراء إلى لجوء العون المحقق بأعمال تمهيدية تسمح له بأخذ صورة مستوفية وكاملة عن المكلف المعني بعملية المراقبة، والتي تدعى مرحلة التحضير حيث يتم من خلالها التعرض لمختلف الوثائق والمعلومات المتعلقة بنشاطه⁽⁴⁾، وكذلك كل التصريحات الخاصة بجميع الضرائب والرسوم الخاضعة لها وبعد جمع كل الوثائق والمعلومات التي يستوفيهها ملف المكلف يقوم العون المحقق بدراستها ذلك للتأكد من أنها كاملة وصحيحة مع مسك وثائق ضرورية لسير مهمته. وبعد أخذ نظرة واسعة يأتي إعلام المكلف بالضريبة كآخر خطوة من خلال مرحلة الإشعار والتي يتم من خلالها إرسال وتسليم مع وصل تسليم إشعار بالتحقيق، إذ تعد هذه الخطوة حق المكلفين على إدارة الضرائب بأن تعلمهم بالفترة الخاصة للشروع في التحقيق، إذ لا يمكن البدء في إجراء التحقيق المحاسبي دون أن يتم إشعار المكلف بذلك مسبقاً مع إرفاقه للإشعار ميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة موضوع التحقيق، والإشارة إلى إمكانياتهم الاستعانة بمستشار لمواكبة سير التحقيق، إلا أنه في حالة الزيارة المفاجئة يسلم الإشعار بالتحقيق مع بداية عمليات التحقيق ولا يمكن البدء في التحقيق المعمق للوثائق المحاسبية إلا بعد استنفاد أجل التحضير المنصوص عليه بـ 10 أيام⁽⁵⁾. وبعدها تأتي مرحلة الشروع في التحقيق حيث على إثر هذه المرحلة يتم التحقيق في عين المكان وذلك على مستوى مقر المؤسسة، وبعد تأكد التحقق من الصحة الشكلية للمحاسبة من خلال الإلمام بجميع الوثائق والمستندات القانونية التي ينص عليها القانون التجاري⁽⁶⁾، والتأكد من مطابقة الكتابة الموجودة بهذا الدفتر مع الوثائق التبريرية يتم

التطرق إلى الدراسة الموضوعية المتمثلة في مضمون المحاسبة من بينها حساب المشتريات والمبيعات والمخزونات كونها المصدر الأول والأساسي للتهرب وعلى هذا فإنه من الضروري على المحقق مراجعة هذه الحسابات الثلاثة، وكل هذا من دون أخذ هاته الوثائق المحاسبية من مقر التحقيق لمكاتب الإدارة لفحصها، إلا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة القوة القاهرة يتم إقرارها قانونيا من طرف المصلحة⁽⁷⁾. كل هذا من دون تجاوز مرحلة المدة الخاصة بالتحقيق إذ هي غير محددة وهي تتغير وفقا لرقم الأعمال السنوي للمؤسسة إلا أنها تبتدئ من 03 أشهر إلى 09 أشهر كأقصى تقدير⁽⁸⁾، ويمكن أن تتجاوز هذه الفترة في حالات استثنائية من بينها قراءة الملاحظات والعرائض، وحالة استعمال مناورات تدليسية.

3- نتائج التحقيق

تعتبر آخر مرحلة في التحقيق المحاسبي، فبعد قيام العون المحقق بالتحقيق يتوصل إلى نتائج مهمة قد تكون مخالفة لتصريحات المكلف، وهنا يوجد مجال لإحداث بعض التعديلات على أسس فرض الضريبة من خلال إعادة التقويم أو قد تكون النتيجة مطابقة لتصاريح المكلف أو نتيجة تؤول إلى رفض المحاسبة وذلك كالتالي:

- ✓ النتيجة الأولى "إعادة التقويم": في هذه الحالة يرسل إشعار بإعادة تقويم للمكلف في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام.
- ✓ النتيجة الثانية " حالة قبول التصريح": وهي اعتراف المكلف بالضريبة بالأساس الضريبي المحدد نهائيا من طرف المحقق وهنا الإدارة تأخذ بها

الأساس ولايمكنها الرجوع فيه، غير أنه وفي حالة ثبوت استعمال مناورات تدليسية أو إعطاءه معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق.

✓ النتيجة الثالثة "رفض المحاسبة": في هذه الحالة يتم رفض المحاسبة من طرف المحققين وذلك لأسباب التالية: (9)

مسك الدفاتر والسندات المحاسبية والوثائق الثبوتية غير مطابق لأحكام المواد من 09 إلى 11 من القانون التجاري وللنظام المحاسبي المالي وغيرها من التشريعات والتنظيمات المعمول بها. تضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة ومتكررة في عمليات مرتبطة بالعمليات المحاسبية.

وعليه وبعد أن يتم رفض المحاسبة من قبل العون المحقق يلجأ إلى إعادة تأسيس رقم الأعمال الخاضع للضريبة عن طريق الفرض التلقائي للضريبة ومن خلاله تأتي آخر مرحلة وهي مرحلة نهاية التحقيق التي يتم من خلالها إبلاغ المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق المحاسبية وذلك في كل الحالات السابقة الذكر.

ثانيا- الفرض التلقائي

يعبر الفرض التلقائي عن السلطة القوية التي تتميز بها الإدارة الجبائية لمحاربة الفس والتهرب الضريبي، غير أن هذه السلطة ليست مطلقة، إذ تعتبر قاعدة استثنائية يتم اللجوء إليها وذلك بضوابط قانونية.

1- تعريف الفرض التلقائي

يعتبر الفرض التلقائي من بين الامتيازات الممنوحة للإدارة الجبائية، إذ يعد إجراء مناقض للإجراء التصحيحي ومستبعد لأي تسوية بين الإدارة الجبائية والمكلف⁽¹⁰⁾، حيث من خلاله يحرم المكلف بالضريبة من الاعتراض عليه عن طريق الطعن النزاعي، إلا أن هذا الإجراء هو إجراء استثنائي مقيد بشروط شكلية وحالات معينة، والتي ترتبط بأحقية إشعار المكلف عند اعتماد هذا الإجراء في تحديد أسس فرض ضريبة جديدة.

2- حالات تطبيق الفرض التلقائي للضريبة

إن فرض الضريبة يتم بصفة أولية استنادا على موقع التصريح به من قبل الخاضعين للضريبة، ولا يتم اللجوء إلى الفرض التلقائي إلا إذا تغافل هؤلاء عن القيام بالتزاماتهم القانونية، وفي هذا السياق فقد نص قانون إجراءات الجبائية على العديد من الحالات التي تفرض فيها الضريبة بشكل تلقائي وهي كالتالي:

- ✓ استحالة المراقبة أو التحقيق أو حتى المعاينة.
- ✓ عدم مسك محاسبة قانونية أو سجل خاص.⁽¹¹⁾
- ✓ عدم اكتتاب كشوف رقم الأعمال بعد شهر على الأقل من إعدار المصلحة لتسوية وضعيته.
- ✓ في حالة عدم تصريح المكلف بالضريبة للدخل الصافي الإجمالي⁽¹²⁾.
- ✓ عند رفض المحاسبة وفق الحالات المشار إليها سابقا.
- ✓ إذالم يرد على طلبات التوضيح والتبرير التي قدمها المحقق.

✓ رفض المكلف بالضريبة الخضوع للرقابة الجبائية(13).

ثالثا- دراسة حالة لإجراء فرض تلقائي

تخول التشريعات الجبائية للإدارة حق ممارسة التحقيق المحاسبي بهدف التأكد من مدى صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، ساعية من خلال هذا الإجراء الحد من ظاهرتي الغش والتهرب الضريبيين، كما أقرت كذلك للمراقبين في إطار الرقابة الجبائية رفض محاسبة المؤسسات تحت طائلة أي تجاوزات أو مخالفات للمادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية وإخضاعها مباشرة للفرض التلقائي للضرائب(14)، الأمر الذي يجعل مديرية الضرائب مرغمة على تحديد التقويمات بطريقة جزافية، وذلك لتحديد قيمة الدين الأصلي المشكل للقيمة الإجمالية للضريبة الواجبة الأداء بما فيها الغرامات وزيادات التأخير، لذا قمنا بدراسة حالة لمؤسسة (X) تستفيد من إمتيازاتجبائية تم اشعارها بالتقييم الجزافي الجبائي على أساس التحقيق المحاسبي للفترة الممتدة من 2007/01/01 إلى غاية 2010/12/31 وكانت الملاحظات المستخلصة من تقرير التحقيق المحاسبي لسنة 2011 مايلي:

**الجدول رقم (01): نتائج تقرير الخاص بالتحقيق المحاسبي لسنة 2011
المتعلق بكل من فترات 2010/2009/2008/2007**

2010		2009		2008		2007	
السند القانوني	الملاحظات	السند القانوني	الملاحظات	السند القانوني	الملاحظات	السند القانوني	الملاحظات
<p>1- وجود مصاريف متنوعة بقيمة: 17.025.029,58 دج (2007) / 17.026.029,58 دج (2008) / 37.651.436,42 دج (2009) / 7.830.550,99 دج (2010) مبررة بقسمة شراء تم دفعها عن طريق صندوق وهذا ما يعد مخالف لقانون الرسم على رقم الأعمال حيث: "يعتبر كل شراء لا تقدم بشأنه فاتورة قانونية ومطابقة لطبيعة البضائع..... يعتبر أنه حقق مخالفة للرسم على القيمة المضافة مهما كانت صفة البائع"، (المادة 125 من قانون الرسم على رقم الأعمال و المادة 10 من قانون رقم 04-02 المتعلق بالقواعد المطبقة على الممارسات التجارية).</p>							
<p>2- وجود فروقات معتبرة بين الأرصدة المحاسبية وأرصدة المحاسبية وأرصدة الكشوف البنكية خلال تحليل الحسابات البنكية حيث قدر حساب كل من: سنة 2007: BNP Paris Bas: 2.440.903,15 Da / BDL: 2.142.921,70 Da سنة 2008: BNP Paris Bas: 3.753.635,25 Da / BDL: 18.006.046,74 Da سنة 2009: BNP Paris Bas: 11.266.658,01 Da / BDL: 53.820.519,50 Da ونتيجة عدم تقديم كشف المقاربة البنكية لإكتشاف أسباب هذه الفروقات فقدت محاسبة المؤسسة X قيمتها فيما يخص أرصدة حساباتها البنكية، (المادة 191 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة).</p>							
المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة .	2-وجود رصيد حساب فواتير قيد الإستلام بقيمة 15.387.209,8	المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة .	3- وجود حسابات وهمية (فواتير قيد الإستلام) بقيمة 5.548.750,13	المادة 191 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة.	3-الوجود المادي لفواتير بقيمة 9.262.773,06 دج سجلت على أنها لم تستلم (حساب قيد الإستلام) خاصة بالمورد Z الذي لم يصرح بالأعمال المنجزة مع المؤسسة X.	المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة .	3-وجود حسابات وهمية (فواتير قيد الإستلام) بقيمة 28.542.990,65 خاصة بالمورد Y الذي رفض الإقرار بهذه الفواتير في محاسبته، هذا الذي يؤدي بالمؤسسة إلى تبرير مصاريف من دون وثائق ثبوتية مما يعتبر كمحاولة للغش الضريبي.
<p>4-تعامل المؤسسة X مع بعض الموردين الخاضعين للنظام الجبائي الجزافي أين تم احتساب مبلغ الرسم على القيمة المضافة (TVA) في فواتير هؤلاء الموردين، والتي تم استرجاعها من طرف الشركة من خلال التصريحات الشهرية (G50)، في حين أن التعامل مع الموردين الخاضعين للنظام الجبائي الجزافي لا يسمح باسترجاع مبلغ الرسم على القيمة المضافة، وهذا ما يعد مخالفا للمادة 64 من قانون الرسم على رقم الأعمال.</p>							
	المادة 191 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة.	5-وجود رصيد أحد موردين بقيمة 13.973.976 دج علما أن هذا المورد توقف عن ممارسة نشاط سوق صغيرة في 2005/11/30	المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية.	5-وجود فارق بقيمة 903.864,99 ج بحساب موردي الخدمات وهذا بسبب تسديد قيمة هذا المبلغ خلال سنة 2008.			

الفرض التلقائي للضريبة في ظل التحقيق المحاسبي /قرواط حسينة

					المادة 19 من القانون رقم 02-04 المؤرخ في 2001/04/23 متعلق بالقواعد المطبقة على الممارسات التجارية.	5-إظهار قيمة مضافة سالبة (الفرق ما بين الأعمال المصرح به والمواد واللوازم المستعملة لتحقيقه) بقيمة 141.227.077,00 دج، وهذا دليل على البيع بالخسارة؛ وهو ما يعتبر فعل مخالف للتشريع الجبائي المعمول به في هذا المجال.
					المادة 141 النقطة 01 الفقرة 04 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية.	6-غياب وثائق مبررة حقيقية لمصاريف المقر المقدرة بـ 128.611.363,00 دج والتي تفوق 1% من رقم الأعمال؛ في حين قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قد حدد نسبة 1 % كحد أقصى لها، وعليه تعتبر مصاريف غير معترف بها محاسبيا وجبائيا.

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على المعلومات المتحصل من طرف مديرية الضرائب

اعتمادا على الملاحظات السابقة التي خلص بها تقرير التحقيق المحاسبي لإدارة الضرائب فيما يخص محاسبة (المؤسسة X) فقد تم رفض محاسبة السنوات 2007/2008/2009/2010 المقدمة للتحقيق نظرا لوجود عدة أخطاء وتجاوزات متكررة نلخصها فيما يلي :

- ✓ تحقيق قيم مضافة سالبة، يعني البيع بأقل من سعر التكلفة (تحقيق خسارة) وهو مخالف للتشريع المعمول به ضمن هذا المجال.
- ✓ عدم إثبات المصاريف بالفواتير المتعلقة بها، وتبرير جزء من هاته المصاريف ذات المبالغ الكبيرة بواسطة وصولات وقسيمة شراء، إضافة إلى عدم احترام قواعد تسجيل مصاريف المقر في المحاسبة.
- ✓ وجود أرصدة حسابات خاطئة مثل أرصدة الموردين وموردي الخدمات وكذا أرصدة الحسابات البنكية.

وبالتالي تخضع (المؤسسة X) إلى أحكام قانون الإجراءات الجبائية المتعلقة برفض المحاسبة⁽¹⁵⁾، وتؤول مباشرة إلى تقويم الأسس الضريبية على أساس الفرض التلقائي من خلال تطبيق معامل 2.5 فيما يخص إعادة احتساب رقم الأعمال^(*) وهامش صافي بنسبة 15% بالنسبة للأرباح، واعتمادا على نتيجة التحقيق في تم اكتشافها للنقص في التصريح الخاص برقم الأعمال، تفقد المؤسسة حقها في الامتيازات الجبائية⁽¹⁶⁾ بالنسبة للزيادات فقط، عن طريق مقارنة الأعمال المصرح به مع رقم الأعمال المعاد تقديره والفارق بينهما هو الذي يشكل الزيادة والذي سيكون محل استرجاع لكل الرسوم المعفى منها والمتمثلة في كل من ضريبة أرباح الشركات IBS، الرسم على النشاط المهني

TAP والخضوع للرسم على قيمة مضافة TVA ، وذلك من خلال الخطوات التالية:

1- إعادة احتساب رقم الأعمال

الجدول رقم (02): إعادة احتساب رقم الأعمال لسنوات 2007/2008/2009/2010

رقم الأعمال المصرح به	رقم الأعمال المعاد حسابه	معامل القيمة المضافة	المواد واللوازم المستهلكة + الخدمات	السنة
331 009 664	1 237 367 555	2,50	494 947 022	2007
443 005 044	798 597 045	2,50	319 438 818	2008
29 352 550,	398 438 347	2,50	159 375 339	2009
372 801 647	382 883 603	2,50	153 153 441	2010

المصدر: مديرية الضرائب

2- الرسوم على رقم الأعمال

إن المؤسسة تستفيد من حوافز جبائية والتي تتمثل في إعفاء من دفع التزامات ضريبية وعلى رأسها الإعفاء من دفع الرسم على القيمة المضافة لذا ونتيجة التحقيق المحاسبي التي تم التوصل إليها في ضرورة إعادة احتساب رقم الأعمال تم كذلك إعادة احتساب كل الرسوم المعفاة ومن بينها الرسم على القيمة المضافة (TVA) وذلك من خلال استرجاعها من الفارق بين رقم الأعمال المصرح به رقم الأعمال المعاد احتسابه وذلك كالتالي:

الجدول رقم (03): إعادة احتساب الرسوم على رقم الأعمال

السنة	رقم الأعمال المعاد حسابه	رقم الأعمال المصرح به	الفرق	معدل الرسم على القيمة المضافة	الرسم على القيمة المضافة
2007	1 237 367 555,	331 009 664	906 357 891	17%	154 080 841
2008	798 597 045	443 005 044	355 592 001	17%	60 450 640
2009	398 438 347,	29 352 550	369 085 797	17%	62 744 586
2010	382 883 603,	372 801 647,	10 081 956	17%	1 713 933,
	المجموع				
					278 990 000

المصدر: مديرية الضرائب

وبهذا فإن مجموع الدين المقدر على ذمة المؤسسة X والمقدر بـ 278.990.000 دج خاص بالرسم على القيمة المضافة يجب على المؤسسة تسديده لإدارة الضرائب.

3- الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

إن إجراء الفرض التلقائي على رقم الأعمال كان له تأثير كذلك في استرجاع قيمة الدين الواجب الأداء للرسم على النشاط المهني المعفي بواسطة قانون الاستثمار لسنة 2007 ولاسيما المادة 09 مكرر، لذا فإن عملية استرجاعه بنفس طريقة الرسم على القيمة المضافة فقط المعامل يكون 2% لنشاط المؤسسة وكان مجموع المبلغ الواجب الأداء فيما يخص TAP كالتالي:

أ- الرسم على النشاط المهني (TAP)

الجدول رقم (04): إعادة استرجاع الرسم على النشاط المهني (TAP)

السنة	رقم الأعمال المعاد حسابه	رقم الأعمال المصرح به	الفرق	معدل الرسم على النشاط المهني	الرسم على النشاط المهني
2007	1 237 367 555	331 009 664	906 357 891	2%	18 127 158
2008	798 597 045	443 005 044	355 592 001	2%	7 111 840
2009	398 438 347	29 352 550	369 085 797	2%	7 381 716
2010	382 883 603	372 801 647	10 081 956	2%	201 639
	المجموع				32 822 353

المصدر: المديرية الضرائب

ب- الضريبة على أرباح الشركات (IBS)

لقد أشرنا سابقا إلى أن المؤسسة X قد فقدت حقها في الامتيازات الممنوحة لها لذا وجب إعادة استرجاع الدين الواقع على ذمتها فيما يخص الأرباح على الشركة لذا قمنا بإعادة تقدير هامش الربح المحقق على أساس الفرض التفائي من خلال فرض عليه معامل 15% والنتيجة المتحصل عليها تمثل الوعاء الجديد الذي يطبق عليه معدل ضريبة أرباح الشركات، إلا أنه يجب الإشارة أنه خلال 2007 كان معدل الضريبة على أرباح الشركات يقدر بـ 25% وبعدها التعديل⁽¹⁷⁾ الذي جاء خلال سنة 2008 أصبح المعدل 19% وذلك كالتالي:

الجدول رقم (05): إعادة استرجاع ضريبة أرباح الشركات

السنة	رقم الأعمال المعاد حسابه	هامش الربح الصافي	الربح المعاد حسابه	الربح المصرح به	نسبة ضريبة أرباح الشركات	ضريبة أرباح الشركات
2007	1 237 367 555	15%	185 605 133	خسارة	25%	46 401 283
2008	798 597 045	15%	119 789 556	خسارة	19%	22 760 016
2009	398 438 347	15%	59 765 752	ربح معفى	19%	11 355 493
2010	382 883 603	15%	57 432 540	خسارة	19%	10 912 183
المجموع الخاص بالمبلغ الواجب أداءه لضريبة أرباح الشركات						
						91 428 975

المصدر: مديرية الضرائب

ج- ضريبة الدخل الإجمالي (IRG)

بالنسبة لسنة 2007 فقد اظهر التحقيق المحاسبي أن المؤسسة X لم تستوفي التزاماتها فيما يخص ضريبة الدخل على المرتبات والأجور لكل أشهر السنة لذا تم فرض عليها نسبة 20% على أساس تقدير تلقائي نتيجة التأخير في دفع مستحقاتها⁽¹⁸⁾، أما في ما يخص باقي السنوات تم استرجاع ضريبة الدخل على الربح الصافي بنسبة 15% المتحصل عليه من الفارق بين الربح المعاد تقديره وضريبة الأرباح المتحصل عليها من خلال الجدول السابق وذلك كالتالي :

الجدول رقم (06): طريقة استرجاع ضريبة الدخل الإجمالي

السنة	الربح المعاد حسابه	ضريبة أرباح الشركات	الربح الصافي بعد ضريبة أرباح الشركات	نسبة ضريبة الدخل الإجمالي	ضريبة الدخل الإجمالي
2008	119 789 556	22 760 016	97 029 540	15%	14 554 431
2009	59 765 752,	11 355 493	48 410 259	15%	7 261 539
2010	57 432 540,	10 912 183	46 520 357	15%	6 978 054
	المجموع				
	28 794 024				

المصدر: مديرية الضرائب

الجدول رقم(07): ضريبة الدخل الإجمالي (IRG) الاقتطاع من المصدر بنسبة 20%
محررة من الضريبة

السنة	الرواتب الممنوحة للعمال الأجانب	نسبة ضريبة الدخل الإجمالي	ضريبة الدخل الإجمالي
2007	116 090 613	20%	23 218 123

المصدر: مديرية للضرائب

4- العقوبات

من أجل محاولة الحد من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي فإن المشرع قد منح الحق لإدارة الضرائب بفرض عقوبات على كل مخالفات للأحكام القانونية أو النصوص التنظيمية المتعلقة لكل من قانون الرسوم على رقم الأعمال وقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على حد سواء⁽¹⁹⁾، لذا:

-نتيجة لإظهار التحقيق المحاسبي بأن رقم الأعمال المصرح به من طرف المؤسسة Xغير كاف فإنه إضافة إلى مبلغ الرسوم المتملص منها تفرض عليها غرامة بنسبة 25%.

- بعد قيام الإدارة الجبائية بإشعار مؤسسة X لتسوية وضعيتها الجبائية خلال شهر ونتيجة لعدم احترامها المدة فرضت عليها غرامة التأخير (20) بنسبة 25% .
وهذا ما يوضحه الجدولين التاليين:

الجدول رقم (08): تحديد مبلغ الغرامة(دج)

المجموع	2010	2009	2008	2007	البيان
278 990 000	1 713 933	62 744 586	60 450 640	154 080 841	الرسم على القيمة المضافة
69 747 500	428 483	15 686 146	15 112 660	38 520 210	غرامة الوعاء 25%
32 822 353	201 639	7 381 716	7 111 840	18 127 158	الرسم على النشاط المهني
8 205 588	50 409,	1 845 429	1 777 960	4 531 789	غرامة الوعاء 25%
91 428 975	10 912 183	11 355 493	22 760 016	46 401 283	ضريبة أرباح الشركات
22 857 244	2 728 045	2 838 873	5 690 004	11 600 320	غرامة الوعاء 25%
28 794 024	6 978 054	7 261 539,00	14 554 431	0.00	ضريبة الدخل الإجمالي
7 198 506	1 744 513	1 815 384	3 638 607	0,00	غرامة الوعاء 25%
23 218 123	0.00	0.00	0.00	23 218 123	ضريبة الدخل الإجمالي على رواتب العمال الأجانب
5 804 531	0,00	0,00	0,00	5 804 530	غرامة الوعاء 25%
113 813 369	4 951 452	22 185 833	26 219 231	60 456 851	مجموع الغرامات

المصدر: مديرية للضرائب

الجدول رقم (09): تحديد غرامة التأخير

المجموع	2010	2009	2008	2007	البيان
455 253 475	19 805 809	88 743 334	104 876 927	241 827 405	مجموع المبالغ الرئيسية (1)
113 813 369	4 951 452	22 185 833	26 219 231	60 456 851	مجموع غرامات الوعاء 25% (2)
569 066 844	24 757 261	110 929 167	131 096 158	302 284 256	المجموع الأولي (3) = (2)+(1)
142 266 711	6 189 315	27 732 291	32 774 039	75 571 064	مجموع غرامات التأخير 25%*(3) 25% (4) =
711 333 555	30 946 576	138 661 459	163 870 198	377 855 320	المجموع: (3)+(4)

المصدر: مديرية الضرائب

إن إعادة التقويم الجبائي من خلال الفرض التلقائي الذي قامت به إدارة الضرائب في إطار التحقيق المحاسبي قد أظهر بأن المؤسسة X لها دين بقيمة 711.333.555,00 دج على نمتها واجب أداءه لإدارة الضرائب وخزينة الدولة، وفي حالة رفضها للدفع فإن الحالة تتحول مباشرة إلى قضية منازعات بين إدارة الضرائب والمؤسسة.

الخاتمة:

من خلال دراسة حالة تحقيق محاسبي التي تعد نوع من أنواع الرقابة الجبائية والهادفة لمكافحة الغش الضريبي، توصلنا إلى النتائج التالية:

- إجراءات رفض المراقبين لمحاسبة المؤسسات في إطار الرقابة الجبائية (التحقيق المحاسبي) يجعلهم يلجؤون مباشرة إلى الفرض التلقائي للضريبة هذا الأخير الذي يخلق مشكل تجمد الإيرادات الناتجة عن الضريبة في شكل منازعات بين المكلفين وإدارة الضرائب.

- كثرة اعتماد إدارة الضرائب على هذا الإجراء يجعلها مرغمة على تقويم الضريبة بطريقة جزافية، وهو ما يساهم في زيادة انعدام الثقة والعلاقة بين المكلف وإدارة الضرائب.

- من خلال الدراسة تأكد لنا الدور الفعال الذي يقوم به التحقيق المحاسبي في زيادة الحصيلة الضريبية، ذلك أنها تعتبر آلية فعالة للكشف على موطن الغش والتهرب الضريبي لبعض المكلفين بالضريبة.

لذا من خلال دراستنا والنتائج التي تم التوصل إليها يمكننا أن نقدم التوصيات التالية:

- نشر الوعي الضريبي وتنظيم ملتقيات حول النظام الضريبي ومستجداته.
- السعي للتنفيذ الصارم لمختلف العقوبات الجبائية والجنائية المسلطة على المتهربين من دفع الضريبة.

- ضرورة التنسيق الفعال بين قوانين الجبائية والأشخاص القائمين على تنفيذه، كون الميدان وخاصة المكلف بالضريبة يسعى دوما لاستغلال واكتشاف الثغرات الموجودة في نظامه من اجل التهرب والغش الضريبي.
- السعي للتنسيق المحلي والدولي بين الإدارة الجبائية ومختلف الهيئات والمصالح الأخرى، من أجل تزويدها بما تحتاجه من معلومات أو توضيحات حول نشاطات وممتلكات المكلفين بالضريبة.

الهوامش:

- 1-يوسف دلاندة، قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، سنة 2014، ص19.
- 2 -CF Organisation du contrôle fiscal – contrôle sur pieces et vérification, Bulletin officiel des finances publiques – impots, date de publication 12/09/2012, P P3-9.
- 3-قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، سنة 2016، المادة 20، الفقرة 02، ص10.
- 4-المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية، www.mfdqi.gov.dz، تاريخ التصفح: 2016/05/08، الساعة 18:30.
- 5-أعمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية ، دار هومة، الجزائر، سنة 2011، ص25.
- 6-القانون التجاري، وزارة التجارة، المديرية العامة للتجارة، سنة 2007، المادتين 10-09، ص04.
- 7-قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20 الفقرة 01، مرجع سابق، ص10.
- 8-نفس المرجع، المادة 20 الفقرة 05، ص11.
- 9- قانون الإجراءات الجبائية، المادة 43، مرجع سابق، ص21.
- 10 -Omar Taoub, le contrôle fiscal au maroc, edition connaissances et savoir, France, année 2016, P32.
- 11-قانون الرسم على رقم الأعمال، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، سنة 2016، المادتين 65-66، ص423.
- 12-قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، سنة 2016، المادة 85، ص32.
- 13- Omar Taoub, Op.cit, P566.
- 14- قانون الإجراءات الجبائية، المادة 44، مرجع سابق، ص21.
* احتراما لمبدأ السر المهني لن يتم ذكر اسم المؤسسة خلال الدراسة ويشار لها بـ المؤسسة X، فقط بـجب الإشارة إلى أنها مؤسسة أجنبية كونها تستفيد من الامتيازات الجبائية.
- 15- يوسف دلاندة، مرجع سابق، ص56

- 16- قانون المالية لسنة 2002، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية – العدد 79، 23 ديسمبر 2001، المادة 05، ص05. / قانون الإستثمار في الجزائر، الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة، 2015، المادة 09، ص 15. * المعامل 2.5 هو معامل متغير يفرض على أساس نوع نشاط كل مؤسسة، ومصدره تعليمة داخلية صادرة عن المديرية العامة للضرائب.
- 17- سميرة بوعكازة، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي –دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014/2015، ص11.
- 18- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادة 130، الفقرة 02، ص47.
- 19- قانون الرسوم على رقم الأعمال، مرجع سابق، المادتين 115-116، ص431.
- 20- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادة 361، ص154.

المراجع:

- 1- أعمار منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية ، دار هومة، الجزائر، 2011.
- 2- القانون التجاري، وزارة التجارة، المديرية العامة للتجارة، 2007.
- 3- المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية، www.mfdgi.gov.dz
- 4- يوسف دلاندة، قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2014.
- 5- سميرة بوعكازة، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي -دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، سنة 2015/2014
- 6- قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2016.
- 7- قانون الإستثمار، 2007.
- 8- قانون الرسم على رقم الأعمال، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2016.
- 9- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، سنة 2016.

10- القانون رقم 04-02 المؤرخ في 2001/04/23 متعلق بالقواعد المطبقة على الممارسات التجارية.

11- CF Organisation du contrôle fiscal – contrôle sur pièces et vérification, Bulletin officiel des finances publiques – impôts, date de publication 12/09/2012.

12- Omar Taoub, le contrôle fiscal au Maroc, édition connaissances et savoir, France, année 2016.