

جامعة بلحاج بوشعيب عين تموشنت
كلية العلوم الاقتصادية، التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية
مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية
التخصص: محاسبة وجباية معقمة

عنوان المذكرة :

دور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة
الجبائية بالجزائر
(دراسة حالة تطبيقية لمديرية الضرائب عين
تموشنت)

تحت إشراف الأستاذ:

من إعداد الطالبتين:

- ❖ - بن صالح لمياء
- ❖ - بن طاهر صابرينة
- قريش محمد

مقدمة أمام لجنة المناقشة المكونة من:

الأستاذ: كوديد سفيان
الأستاذ: قريش محمد
الأستاذ: درويش عمار
رئيساً.....
مشرفاً.....
ممتحناً.....

السنة الجامعية: 2020-2021



جامعة بلحاج بوشعيب عين تموشنت
كلية العلوم الاقتصادية، التجارية و علوم التسيير



قسم العلوم المالية والمحاسبية.

مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية

التخصص: محاسبة وجباية معمقة

عنوان المذكرة :

دور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة
الجبائية بالجزائر
(دراسة حالة تطبيقية لمديرية الضرائب عين
تموشنت)

تحت إشراف الأستاذ:

من إعداد الطالبتين:

- قريش محمد

❖ - بن صالح لمياء
❖ - بن طاهر صابرينة

مقدمة أمام لجنة المناقشة المكونة من:

الأستاذ: كوديد سفيان رئيساً
الأستاذ: قريش محمد مشرفاً
الأستاذ: درويش عمار ممتحناً

السنة الجامعية: 2020-2021

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

إهداء

أهدي هذا العمل:

❖ إلى والدتي التي غطتني بدفئها وكانت مثلاً للتضحية و الحنان، حفظها الله وأطال في عمرها.

❖ إلى الذي نفسه أحب إلي من نفسي والذي حفظه الله وأطال في عمره.

❖ إلى أفراد عائلتي، أخي وأخواتي صديقاتي و زميلاتي كل باسمها.

❖ إلى زوجي وكل عائلته أنار الله طريقه و أتمنى لهم النجاح و السعادة في حياتهم.

❖ إلى من أناروا لي الطريق في سبيل التحصيل ولو بقدر بسيط من المعرفة أساتذتي الكرام.

❖ إلى كل من قدم يد المساعدة والنصح.

إهداء

أهدي هذا العمل:

❖ إلى من جرع الكأس فارغا ليسقيني قطرة حب إلى من كلت أنامله ليقدّم لنا لحظة سعادة إلى من حصد الأشواك عن درب ليمد لي طريق العلم إلى القلب الكبير والدي العزيز .

❖ إلى من أرضعتني الحب والحنان إلى رمز الحب وبلسم الشفاء إلى القلب الناصح بالبياض والدي الحبيبة .

❖ إلى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس البريئة إلى رياحين حياتي إخوتي .

❖ إلى خطيبي الذي أعانني في إعداد هذه المذكرة .

❖ إلى من وقف على المنابر وأعطى من حصيلة فكره لينيرا دربنا إلى الأساتذة الكرام .

شكر و عرفان

بسم الله الرحمن الرحيم

في البداية الحمد لله رب العالمين خلق الإنسان علمه البيان والصلاة والسلام

على الهادي البشير والسراج المنير من حث الأمة على طلب العلم وجني

ثمارة وجعله نور للبصائر.

لقوله تعالى: "و لئن شكرتم لأزيدنكم" صدق الله العظيم

« إبراهيم آية 07 »

اللهم إنّنا نحمدك ونشكرك على أنك أعنتنا للقيام بهذا العمل المتواضع وما كنا لنقوم به لولا تيسير وإعانة منك،

ولقد أمر العليم جلّ جلاله بالعلم لقوله تعالى في سورة العلق: "اقرأ باسم ربك الذي خلق (1) خلق الإنسان من

علق (2) اقرأ وربك الأكرم (3) الذي علّم بالقلم (4) علّم الإنسان ما لم يعلم (5)" صدق الله العظيم

« سورة العلق آية 05 »

نتقدم بجزيل الشكر إلى كل من ساعدنا في إنجاز هذا العمل وفي مقدمتهم الوالدين و الاستاذ المؤطر "قريش محمد"

والاستاذة "عبد الباقي حياة" المشرفة على التريص بمديرية الضرائب بعين تموشنت.

ولا يفوتنا أن نعبر عن تحياتنا إلى كل الأحباب و كل من ساهم سواء

كان من قريب أو من بعيد.

قائمة المحتويات

الصفحة	المحتويات
-	الإهداء
-	الشكر
-	قائمة المحتويات
-	قائمة الجداول
-	قائمة الأشكال
-	قائمة الملاحق
1	المقدمة
40-7	الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية
9	المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية
18	المبحث الثاني: الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية في الجزائر
70-41	الفصل الثاني: دور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية
43	المبحث الأول: ماهية التحقيق المحاسبي
51	المبحث الثاني: مراحل التحقيق المحاسبي لتقييم محاسبة المكلف بالضريبة
85-71	فصل الثالث: دراسة حالة عن تحقيق المحاسبي
73	المبحث الأول: نظرة عامة حول مديرية الضرائب لولاية عين تموشنت
76	المبحث الثاني: إجراءات التحقيق المحاسبي
86	الخاتمة
89	المصادر والمراجع
94	الملاحق
-	الفهرس
-	الملخص

قائمة الأشكال والجداول

قائمة الجداول

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
63	العقوبات الجبائية	الجدول (1.2)
63	العقوبات الجزائية	الجدول (2.2)
79	الوضعية الجبائية لرقم الأعمال 2015	الجدول (1.3)
80	الوضعية الجبائية لرقم الأعمال 2016	الجدول (2.3)
81	الوضعية الجبائية لرقم الأعمال 2017	الجدول (3.3)
81	الوضعية الجبائية لرقم الأعمال 2018	الجدول (4.3)
82	الوضعية الجبائية لرقم الأعمال لأربعة سنوات غير المتقادمة	الجدول (5.3)
82	الوضعية الجبائية لرسم على النشاط المهني TAP	الجدول (6.3)
83	الوضعية الجبائية لرسم على القيمة المضافة TVA	الجدول (7.3)
84	الوضعية الجبائية للضريبة على الدخل الإجمالي IRG	الجدول (8.3)

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
12	أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر	الشكل (1.1)
20	الهيكل التنظيمي العام لمديرية البحث والمرجعات	الشكل (2.1)
22	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب	الشكل (3.1)
24	الهيكل التنظيمي العام لمفتشية الضرائب	الشكل (4.1)
25	الهيكل التنظيمي العام لمديرية كبريات المؤسسات	الشكل (5.1)
28	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب	الشكل (6.1)
75	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية عين تموشنت	الشكل (1.3)

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
95	الإشعار بالتحقيق	الملحق رقم (1)
97	كشف بيان الزبون	الملحق رقم (2)
98	الإشعار بالتقويم الأولي	الملحق رقم (3)
99	استدعاء خاص	الملحق رقم (4)
100	الإشعار النهائي للتقويم	الملحق رقم (5)
101	الوارد	الملحق رقم (6)

المقدمة العامة

المقدمة:

إن الحقيقة التي باتت لا تقبل الشك أن الجزائر من بين الدول المصدرة للنفط التي تراجعت مداخيلها على نحو فاق كل التوقعات نتيجة الانهيار المتتالي لأسعار النفط ولقد بات من الضروري البحث عن أفضل الوسائل للتخفيف من هذه الأزمة التي أدت إلى فقدان التوازن الاقتصادي نتيجة عدم وجود المقابل الذي يمثل التدفقات المالية إلى الخزينة العمومية من أجل تغطية النفقات. فبعد إدراك الدولة للخطر الذي قد ينجم من هذا النوع من المشاكل الاقتصادية كان لا بد لها من تبني سياسات مالية والبحث عن مصادر التمويل للمشاريع التنموية، وتعتبر الإيرادات الجبائية من أهم هذه المداخل التي تعتمد عليها الدولة، والتي تجنبها اللجوء إلى القروض وما ينجم عنها من نتائج تنعكس سلبا على التنمية الاقتصادية.

وبما أن النظام الضريبي الجزائري يمتاز بكونه نظام تصريحي يمنح للمكلفين صلاحية تقديم تصريحاتهم بشكل يوافق مداخيلهم الحقيقية فإن تصريحات المكلفين بالضريبة تعتبر مبدئيا صحيحة وصادقة ودليل عدم صحتها يقع على عاتق الإدارة الجبائية. لذلك أعطى المشرع الجزائري للإدارة الجبائية صلاحيات رقابة تصريحات المكلفين بالضريبة.

ومنه تعتبر الرقابة الجبائية أداة وقائية وردعية في أن واحد، حيث نجد أن التحقيق المحاسبي أحد أهم وسائل الرقابة الجبائية 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، وتعزيز الأمن الجبائي.

إن فكرة معالجة هذا الموضوع الذي يتناول دور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية يكتسي أهمية بالغة في النظام الجبائي، الذي يمارس من خلال أعوان محققين يتميزون بالكفاءة المهنية العالية في المجالين الضريبي والمحاسبي، مع منحهم عدة صلاحيات وبالمقابل عدة التزامات التي تعتبر ضمانات ممنوحة للمكلفين بالضريبة.

1. طرح الإشكالية:

من خلال ما سبق يمكن صياغة إشكالية بحثنا عن طريق طرح السؤال الجوهرى التالي:

ما مدى مساهمة التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية؟

المقدمة العامة

ويتفرع عن هذا السؤال الجوهرى الأسئلة الجزئية التالية:

- ما هو مفهوم الرقابة الجبائية وما هي أشكالها في الجزائر؟
- ما هو المقصود بالتحقيق المحاسبي ومن هم الأعوان المخولون للقيام به؟
- ما هو دور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية؟

2. الفرضيات:

من اجل الإجابة على الإشكالية السابقة قمنا بصياغة الفرضية التالية:

- التحقيق المحاسبي يساهم كثيرا في تدعيم الرقابة الجبائية.

3. أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في المكانة التي تحتلها الضريبة في الاقتصاد الوطني بشكل عام، وتمويل الخزينة العمومية بشكل خاص، كما نجد تزايد ظاهرة التهرب و الغش الضريبي في بلادنا من ابرز العقبات التي تواجهها الدولة في رسم سياستها وتنفيذها، ومما لا شك فيه أن الرقابة الجبائية بصفة عامة والتحقيق المحاسبي بصفة خاصة يعملان للحد أو التخفيف من هذه الظاهرة لردع المكلفين المدلسين، حيث يعتبر التحقيق المحاسبي من أهم الأدوات المفضلة في الرقابة الجبائية.

4. أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الرقابة الجبائية من خلال التطرق إلى إطارها المفاهيمي، التنظيمي والقانوني وكذا تبيان أهم مكونات التحقيق المحاسبي وقدرته على دعم الرقابة الجبائية من خلال مساهمة مؤهلات المحقق المحاسبي في زيادة الحصيلة لصالح الخزينة العمومية.

5. منهج الدراسة:

إن طبيعة الموضوع المدروس تقتضي إتباع مجموعة من المناهج العلمية للإلمام بمختلف جوانب الموضوع، حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي معتمدين في ذلك على بعض التعاريف والنصوص التشريعية الموجودة في الكتب المتخصصة في هذا المجال، كما يستعمل المنهج المقارن أحيانا إن دعت الحاجة إلى المقارنة، إضافة إلى المنهج التفسيري إذ يفسر مساهمة التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية. واستعمال منهج دراسة الحالة في الجانب الميداني.

6. حدود الدراسة:

- الإطار المكاني: تمت دراسة الموضوع على مستوى مديرية الضرائب لولاية عين تموشنت، أين تم التعرف على كيفية سير التحقيق المحاسبي من الناحية التطبيقية.
- الإطار الزمني: تمت دراسة الموضوع مع اختيارنا للفترة من 2015 إلى 2018 كأساس للدراسة.
- الإطار الموضوعي: ركزنا في هذا الدراسة على الرقابة الجبائية وإطارها المفاهيمي، التنظيمي والقانوني، كما تطرقنا أيضا إلى التحقيق المحاسبي والمؤهلات المتوفرة في المحقق، والعوامل المساهمة للتحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية.

7. صعوبات الدراسة:

من أهم الصعوبات التي وجدها في إنجاز بحثنا هذا نذكر:

- صعوبة الحصول على المعلومات والإحصائيات من المديرية العامة للضرائب ، مثل : الملف الجبائي للمكلف محل التحقيق بتعدد الحجج منها السر المهني وضيق الوقت.
- نقص الكتب الأكاديمية خاصة في هذا المجال، مما دفعنا إلى الاعتماد على القوانين.
- القيام بهذه الدراسة في وقت حرج نظرا لجائحة كورونا وما تسببت به من إعاقة في بحثنا.

8. الدراسات السابقة:

من خلال الاطلاع على الدراسات السابقة والتي تتعلق بموضوع البحث أو على الأقل لأحد الجوانب لاحظنا أن نظرة الباحث تختلف باختلاف مجال التخصص ونجد منها:

- دراسة الباحث لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2010-2011، قام الباحث بمعالجة الإشكالية التالية: كيف يساهم التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية؟.

وقد توصل الباحث من خلال هذه الدراسة إلى إبراز مكونات النظام الضريبي الجزائري وواقع التهرب الضريبي، كما تناول الرقابة الجبائية بإطارها القانوني والتنظيمي، وقدرة التدقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية، وخلص إلى أن التحكم السليم في مكونات التدقيق المحاسبي قد تسترجع حقوق الخزينة العامة والحد من ظاهرة التهرب الضريبي من خلال عملية الرقابة الجبائية.

- دراسة الباحث نور الدين طاهرة، التدقيق المحاسبي ودوره في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015-2016. قام الباحث بمعالجة الإشكالية التالية: ما هو دور التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية؟.

وقد توصل الباحث من خلال هذه الدراسة إلى عملية الرقابة الجبائية تتم من طرف مصالح جبائية مخولة قانونا بذلك، تتبع طرق وإجراءات أهمها الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق على مستوى مفتشيات الضرائب، بالإضافة إلى التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة على مستوى مديريات الضرائب الولائية. على الأعوان المدققين الاطلاع على الهوية الجبائية للمكلف قبل الخضوع في عملية التحقيق المحاسبي بهدف تحديد مختلف الضرائب والرسوم المناسبة لطبيعة النشاط الممارس والشكل القانوني للمكلف.

- دراسة الباحث مُجَّد فيصل كامل وطارق ربح الله، استخدام التدقيق المحاسبي في تعديل الأسس الخاضعة للضرائب والرسوم، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية تخصص مالية والنقود، جامعة العربي تبسي، تبسة، 2015-2016. قام الباحث بمعالجة الإشكالية التالية: ما مدى مساهمة التدقيق المحاسبي في اكتشاف التجاوزات والأخطاء الضريبية والمحاسبية من خلال مراجعة وتعديل الأسس الخاضعة للضرائب والرسوم؟.

وقد توصل الباحث من خلال هذه الدراسة إلى أن التدقيق المحاسبي وسيلة للرقابة الجبائية، وكيفية استخدامها في تعديل الأسس الخاضعة للضرائب والرسوم، حيث يتم هذا التدقيق المحاسبي عن طريق اتخاذ إجراءات معينة والتي من خلالها يتم الكشف عن أي تجاوزات أو عمليات تدليسية والتي على أساسها تعديل الأسس الجديدة لإخضاع الضريبي وتبليغها للمكلف.

- دراسة الباحث حفيضة مقرآوي ونوال قصر، التدقيق المحاسبي ودوره الرقابي في مصلحة الضرائب، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم المالية والمحاسبية قسم المحاسبة والتدقيق، جامعة الجليلي بونعام، خميس مليانة، 2016-2017. قام الباحث بمعالجة الإشكالية التالية: ماهي إجراءات التدقيق المحاسبي في مصلحة الضرائب؟.

وقد توصل الباحث من خلال هذه الدراسة إلى محاولة تجسيد آلية الرقابة الجبائية لكونها أسلوب وقائي وعقابي في أن واحد، وهذا بالاعتماد على التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية كوسيلة للرقابة الجبائية وكذا الحرص على تطبيق حق

الاطلاع والمعاينة لتساعد الأعوان المحققين على كشف الأخطاء والتجاوزات التي قد تستعمل من طرف المكلفين بالضريبة لمكافحة التهرب الضريبي.

- دراسة الباحث تبوكيوت فاطمة وسماعيلي زهية، دور التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب والغش الضريبيين، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة بومرداس، 2017. قام الباحث بمعالجة الإشكالية التالية: ما مدى مساهمة التحقيق المحاسبي في اكتشاف الأخطاء و التجاوزات المحاسبية؟ وما هو دوره في مكافحة الغش والتهرب الضريبيين؟.

وقد توصل الباحث من خلال هذه الدراسة إلى توضيح مدى مساهمة التحقيق المحاسبي في اكتشاف الأخطاء المحاسبية ودوره في مكافحة التهرب والغش الضريبيين، وتوصلت إلى أن للتحقيق المحاسبي دور فعال في اكتشاف الغش والتهرب الضريبيين، وهو ما ينجز عنه نشوء أو تعديل في الأسس الخاضعة للضريبة، وبالتالي تحقيق مداخل إضافية للخزينة العمومية.

9. هيكل الدراسة:

للإمام بمختلف جوانب الموضوع ومعالجة التساؤلات ارتأينا تقسيم البحث على النحو التالي:

- الجانب النظري: متكون من فصلين وهما:

الفصل الأول: يتضمن الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

الفصل الثاني: يتضمن دور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية

- الجانب التطبيقي: خصص هذا الجانب للدراسة التطبيقية، والتي تمحورت حول دراسة حالة خضعت للتحقيق المحاسبي لدى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

الفصل الأول:
الإطار المفاهيمي للرقابة
الجبائية

تمهيد :

يقوم النظام الجزائري على أساس التصريح، أي أن المكلف بالضريبة يقدم تصريحاً حول مداخيله لإدارة الضرائب، من أجل أن تقوم هذه الأخيرة بتحديد الوعاء الضريبي الواجب الدفع، و في هذا الإطار يسعى المكلف بالضريبة لتخفيض ذلك العبء أو التهرب من السداد بشتى الطرق مما يؤثر مباشرة على مصالح الخزينة العمومية، حيث وضع المشرع الجزائري أجهزة ووسائل تحت مسؤولية وزارة المالية والتي من شأنها أن تساعد على مكافحة هذه الظاهرة، و سميت هذه الأجهزة بالرقابة الجبائية، فهي عبارة عن عملية ضرورية واجبة القيام من أجل التأكد من صحة و مصداقية التصريحات المقدمة و كذلك مدى مطابقتها للنظام الجبائي.

ومنه سوف نتطرق من خلال هذا الفصل للمباحث التالية:

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية

المبحث الثاني: الاطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية في الجزائر

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية

إن أي نظام مالي أو إداري لا تتوفر فيه رقابة صحيحة وفعالة يعتبر نظاما ناقصا، ولا تختلف الرقابة الجبائية عن باقي الأنظمة، فهي تعد من بين الوسائل المجدية للكشف عن الأخطاء و الانحرافات و معالجتها.

المطلب الأول: تعريف الرقابة الجبائية وأهدافها

الفرع الأول: تعريف الرقابة الجبائية

قبل التطرق إلى مفهوم الرقابة الجبائية من الضروري إعطاء مفهوم للرقابة بشكل عام، بحيث عرفها هانري فايول على أنها: "التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والقواعد المقررة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها".¹

أما عن التعريفات المقدمة للرقابة الجبائية نلخصها فيما يلي:

" هي مجموعة من الإجراءات والتقنيات التي من خلالها يقيم المحقق نوعية المحاسبة في الشكل والمضمون لمؤسسة ما، ويتحقق من صحة ودقة العمليات المسطرة في الوثائق المحاسبية ومقارنتها بعناصر استغلال النشاط مع تلك العناصر الخارجة: المشتريات، المبيعات، رصيد البنك الممتلكات...، وهذا بهدف مراقبة التصريجات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، وكذا التحقيق من وعاء مختلف الضرائب والرسوم خلال سنوات التحقيق لنشاط معين، وإجراء التعديلات المصرح بها".²

وهي كذلك: "الأداة القانونية التي تعين السلطة المختصة على الوقوف على الأخطاء وتقومها، وبما أن الإدارة الجبائية إحدى هذه السلطات المختصة فإنها تمثل الوسيلة التي تمكنها من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم الجبائية وتصحيح الأخطاء الملاحظة".³

¹ محمد حمو ومنور اوسرير، جباية المؤسسة، الطبعة 1، 2009، ص.201.

² بن عمارة منصور، أنواع و إجراءات الرقابة الجبائية، الطبعة 2، دار هومة للطبعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2016، ص.21.

³ Claude Laurent, la verification personnelle, bayausaine, France, 1995, p.13.

كما يعرفها البعض الآخر بأنها: "هي الفحص الشامل للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة احترام القوانين من جهة، وبغرض تعزيز الأمن الجبائي من منظور السياسة المتبعة في التسيير من جهة أخرى، وذلك بالتحكم في الإمكانيات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بمصالح الخزينة العمومية".⁴

وهناك من الباحثين من يعتبر الرقابة الجبائية أنها: "عملية فحص مقارنة ومقاربة للتصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء أكانوا ذو شخصية طبيعة أو معنوية وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية".⁵

و عليه نستخلص أن الرقابة الجبائية هي مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية للتحقق من صحة و مصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين، بغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التملص و التهرب من دفع الضريبة.

الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية العنصر الأكثر أهمية لنظام المتابعة واحترام الواجبات الجبائية، إلا أنه ينبغي على أعوان الإدارة الجبائية التعرف على الدور الذي تلعبه كل واحدة من مكونات هذا النظام و كيفية ترابطهما فيما بينهما، وفي حالة عدم الاستعمال الأمثل لهذه المكونات فإنه من المستحيل التوصل إلى تحقيق أهداف مرجوة على العكس من ذلك فقد تكون له سلبيات، إذا ما وظفت طرق ووسائل معقولة منطقية وفعالة، ومن خلال تعريفنا للرقابة الجبائية يمكننا استخلاص بعض الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها والمتمثلة في:

أولاً: الهدف القانوني

ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسيرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين بالنسبة للقوانين والأنظمة، لذا وحرصاً على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.⁶

⁴ تيسوكاي حياة وسعودي صبرينة، حقوق و ضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، قسم قانون الأعمال، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2013_2014، ص.13.

⁵ بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص.23.

⁶ محمود حسين الوادي و زكرياء احمد عزام، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، دار المسيرة للنشر، عمان، 2000، ص.166.

ثانيا : الهدف الإداري

إذ تؤدي الرقابة الجبائية دورًا هامًا للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية والأداء ويمكن تحديدها في النقاط التالية:

- تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية؛
- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم آثارها، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك؛
- إمكانية كشف الثغرات القانونية التي تساعد على التملص من الضريبة ومحاولة إيجاد حلول لها.⁷

ثالثا : الهدف المالي والاقتصادي

حيث تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال، وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع، إذ أنّ الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد والجبائية.⁸

رابعا : الهدف الاجتماعي

- منع ومحاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال أو تقصيره في أداء وتحمل واجباته تجاه المجتمع؛
- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.⁹

المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية

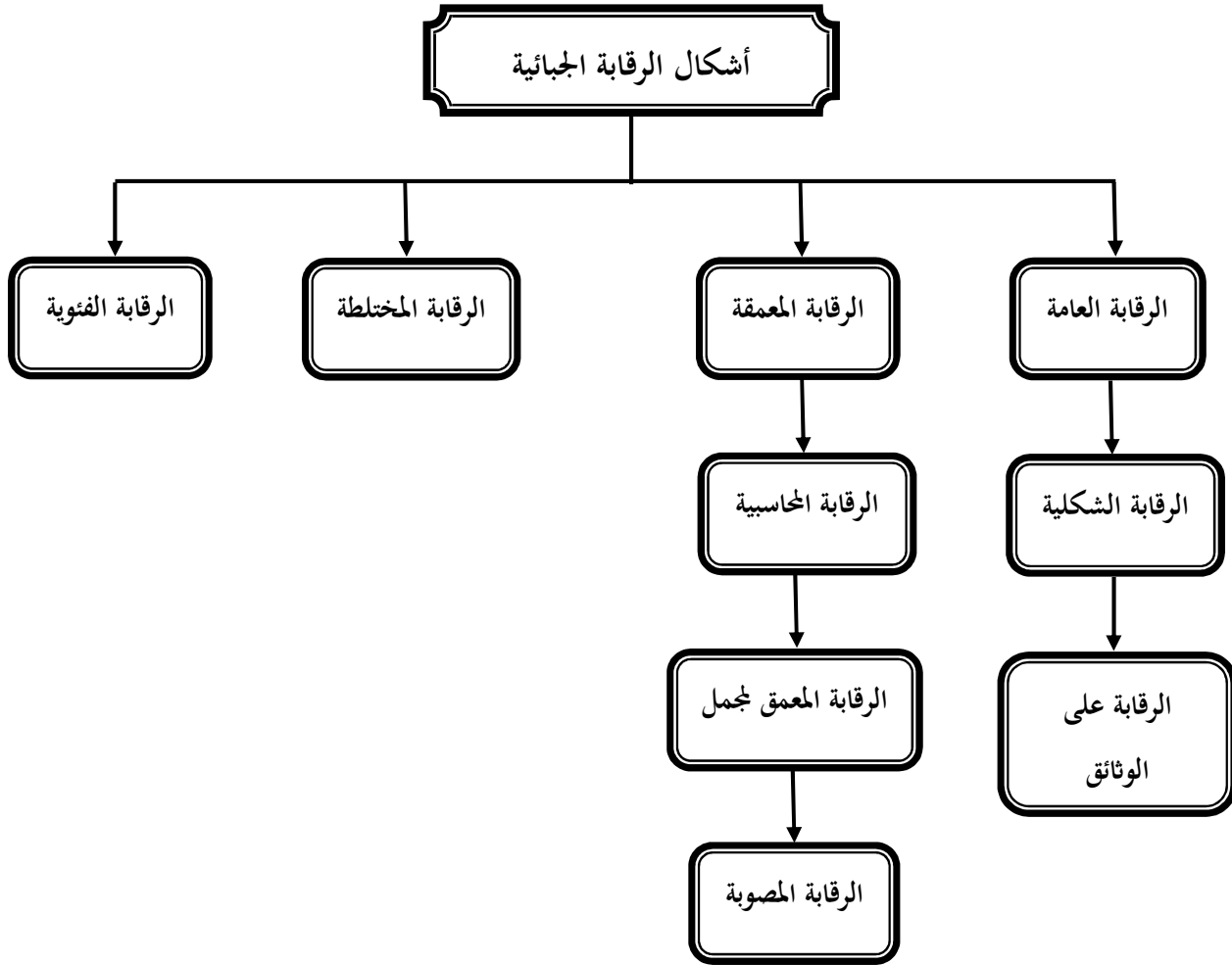
إن الرقابة الجبائية للتصريحات تأخذ عدة أشكال فيمكن أن تباشر بصفة عامة أو معمقة كما يمكن أن تكون مختلطة أو رقابة فتوية كما يبرزه الشكل (1).

⁷ بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص.ص 28-29.

⁸ Marc leray, le controle fiscal, edition l'hurmatta, Paris, 1993, p.16-18.

⁹ بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص.29.

الشكل رقم (1.1): أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر



المصدر: بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص.84.

أولاً: الرقابة العامة

تتم على مستوى مفتشية الضرائب أو مركز الضرائب و ذلك حسب المادتين 18 و 19 من قانون الإجراءات الجبائية، و يمكن التمييز بين نوعين للرقابة العامة والتي تتمثل فيما يلي:

1- الرقابة الشكلية:

وتعتبر أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف و التي تشمل مختلف التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية المرتكبة أثناء تقديم المكلفين للتصريحات، أي التأكد من كيفية تقديم المعطيات و

المعلومات التي تحملها التصريحات من الناحية الشكلية دون إجراء أية مقارنة بين ما تتضمنه من معلومات وتلك التي تتوفر عليها الإدارة الجبائية.¹⁰

2- الرقابة على أساس الوثائق:

هي ثاني إجراء تقوم به الإدارة الضريبية بعد الرقابة الشكلية، بحيث تراقب الإدارة الجبائية التصريحات و الأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات و الهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها الدفاتر و الوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها.¹¹

ثانيا: الرقابة المعمقة

تقوم مديرية البحث والمراجعات بناء على اقتراحات من المديرات الولائية و المعلومات الأخرى بحوزتها ومن تم يتم انتقاء الملفات التي يجب مراقبتها بناء على عدة مؤشرات، ويمكن التمييز بين ثلاث أنواع من الرقابة المعمقة و التي تتمثل فيما يلي:

1- التحقيق المحاسبي:

يقصد بالتحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بالسنوات المالية مقللة. يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة.¹²

2- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

هو مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، أي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل العام. وهكذا يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق

¹⁰ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية النهرب دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص.45.

¹¹ القانون رقم 08/13 المؤرخ في 30 ديسمبر 2013، المادة 18 الفقرة 01، قانون الإجراءات الجبائية، المتضمن قانون المالية لسنة 2014.

¹² المادة 20 الفقرة 01، قانون الاجراءات الجبائية، المعدلة بموجب المادة 50 من ق.م لسنة 2021.

في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا.¹³

3- التحقيق المصوب:

التحقيق المصوب في المحاسبة المؤسس بأحكام المادة 22 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008 والمقنن في المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، هذا التحقيق يعني فحص الوثائق التوضيحية والمحاسبية لبعض أنواع الضرائب والتي تخص فترة محدودة قد تقل عن سنة محاسبية.

هذا النوع من المراقبة هو عبارة عن وسيلة تسمح بالقيام بتحريرات مصوبة أو برمجيات أولية بما أنه لا يمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء تحقيق معمق للمحاسبة، والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة مع الأخذ بعين الاعتبار الحقوق المدفوعة نتيجة لإعادة التقييم من جراء التحقيق المصوب.¹⁴

ثالثا: الرقابة المختلطة

لقد بدأت فرق البحث المختلطة في العمل ابتداء من شهر أبريل 1996، وتم التأسيس لها رسميا بالمرسوم التنفيذي رقم 290/97 المؤرخ في 27 جويلية 1997 وخلال سنة 1999، عرف الهيكل التسييري للفرق المختلطة تعديلات جمة بسبب النقائص مما أدى إلى ارتفاع حجم المنازعات بسبب التصحيحات التي تجرئها الفرق، لذلك جاء المنشور رقم 293 بتاريخ 21 جوان 1999، بالتدخل لدى المكلفين من اجل مراقبة مدى احترام التشريعات الجبائية و الجمركية والتجارية في حين تبقى التسويات من مهام مصالح الوعاء.

هذا النوع من التحقيق يكون سطوحيا، حيث يتم مراقبة النشاط من حيث المشتريات، الاستيراد، المبيعات، والمخزون فقط، ومراقبة احترام الامتيازات الجبائية في حالة الاستفادة من ذلك، وعرف الهيكل التسييري للفرق المختلطة تعديلات عديدة بسبب النقائص وارتفاع حجم المنازعات بسبب التصحيحات التي تجرئها الفرق المختلطة.¹⁵

¹³ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث والمراجعات، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، الجزائر، 2017، ص.19.

¹⁴ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سبق ذكره، ص.8.

¹⁵ بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص.81-82.

رابعاً: الرقابة الفتوية

وتكمن في الرقابة على المعاملات العقارية المبنية و الغير مبنية أي مراجعة أثمان المعاملات العقارية المصرح بها مع القيمة السوقية للعقار، مع اخذ بعين الاعتبار العناصر المادية و العوامل القانونية للعقار وكذا المحيط الاقتصادي المتواجد به لذلك ينبغي المتابعة الدقيقة و الدائمة عن طريق مصالح التسجيل والمفتشيات المختلطة لكل المعاملات العقارية مع رصد كل المعلومات المتأتية من طرف الوكالات و الدواوين و المؤسسات التي تنشط في مجال العقار. بالإضافة إلى مراقبة عمليات الإيجار ذو الطابع التجاري، الصناعي أو الحرفي. إن مراجعة أثمان المعاملات العقارية المصرح بها تشكل احد أهم الأدوات في مكافحة التهرب الجبائي في هذا الميدان.¹⁶

المطلب الثالث: أسباب الرقابة الجبائية ومبادئها

الفرع الأول: أسباب الرقابة الجبائية

هناك عدة أسباب دعت إلى ضرورة إيجاد نظام رقابي يقوم بمراقبة تصريحات المكلفين والحفاظ على حقوق الخزينة العمومية ومراقبة تنفيذ التشريعات الجبائية.

أولاً: حرية المكلف بالضريبة في التصريح بمدخله

بما أن النظام الجبائي الجزائري كغيره من الأنظمة الجبائية الحديثة نظام تصريحي يسمح للمكلف بالتصريح بمدخله من تلقاء نفسه من خلال تقديم المعلومات المتعلقة بنشاطه ومدخله على شكل تصريحات للإدارة الجبائية باعتبارها أساس لتحديد الوعاء الضريبي ويفترض أنها صحيحة ما لم يثبت العكس، وللتأكد من ذلك وجدت الرقابة الجبائية، حيث نصت المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية الفقرة-1-على انه: " تراقب الإدارة الجبائية التصريحات المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة لاكتشاف الأخطاء و التلاعبات الموجودة فيها والقيام بتصحيحها"، ومن هنا يتضح بأن السبب الأساسي لوجود الرقابة الجبائية هو كون النظام الضريبي نظام تصريحي، ولذلك أوجب المشرع إيجاد وسيلة قانونية لمراقبة هذه التصريحات والتأكد من صحتها ومطابقتها لما هو موجود في الحقيقة.¹⁷

¹⁶ بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، مرجع سبق ذكره ، ص.82.

¹⁷ بشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية واثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم الاقتصادية، قسم النقود المالية والبنوك، جامعة تلمسان، 2010-2011، ص.91.

ثانيا: محاربة التهرب الضريبي

يسعى البعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب من دفعها عن طريق التحايل بشتى الطرق المختلفة، ولقد ازدادت حدة التهرب الضريبي نظرا لضعف الرقابة الجبائية وقلة إمكانياتها البشرية والمادية بالإضافة إلى ضخامة هذه الظاهرة وتوسع نطاقها وصعوبة قياسها، وما يترتب عنها من آثار مالية واقتصادية خطيرة تتمثل في حرمان الخزينة من موارد مالية ضخمة، كما ينتج عن هذه الظاهرة آثار اجتماعية وسياسية، ولذلك دعت الضرورة إلى وجود آلية رقابية تهدف إلى المحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة التهرب الضريبي.¹⁸

الفرع الثاني : مبادئ الرقابة الجبائية.

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكاله و خاصة التهرب الضريبي بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية وتوجيهها لتحقيق أهداف الدولة المنشودة، و لكي تؤدي الرقابة الجبائية وظائفها لا بد من توفر المبادئ الأساسية لها و المتمثلة في إقامة نظام جبائي محكم يتميز ببساطة تشريعاته و عدالتها و العمل على ترقية و تطوير الإدارة الجبائية، إضافة إلى إرساء الحس الضريبي لدى المكلف بالضريبة و تحسين علاقته بالإدارة الجبائية.

أولا: إقامة نظام ضريبي محكم

يعتبر النظام الضريبي من بين المقومات الأساسية للرقابة الجبائية حيث تنعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة و من بينها النظام الضريبي، فبقدر ما يتوفر لديها من خبرات و كفاءات بقدر ما يستطيع الخبير الضريبي أن يلمس الحبكة الفنية في أنظمتها الضريبية.¹⁹ و بقدر ما يتأثر بالعوامل السياسية و الاقتصادية و الاجتماعية، كما أن التهرب الضريبي يعود إلى عدم إحكام القوانين و التشريعات من حيث تعقد النظام الضريبي و عدم استقراره، و لذلك يجب تحسين فعالية النظام الضريبي من خلال ما يلي:

1- تبسيط وتحسين التشريع الضريبي:

يتحقق ذلك من خلال تبسيط صياغة التشريع الضريبي حتى يتسنى للمكلفين فهمه إذ يجب أن تكون القوانين و النصوص التشريعية واضحة وسهلة الأسلوب، إضافة إلى إدراج مذكرات توضيحية للقوانين الضريبية بلغة بسيطة وسهلة

¹⁸ بشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية واثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص.ص 91-92.

¹⁹ حامد عبد المجيد دراز، النظام الضريبي، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص.237.

في تناول عامة المكلفين بالضريبة للتقليل من إحساسهم بتعدد التشريع الضريبي و إقناعهم به مما يؤدي بهم إلى الالتزام بواجباتهم الضريبية و عدم التهرب منها.

2- تحقيق العدالة الضريبية:

تعتبر العدالة الضريبية من بين المبادئ الأساسية للضريبة و النظام الضريبي و تتحدد من خلال التوزيع الأمثل للعبء الضريبي، و إعادة التوزيع العادل للدخول و الثروات على أفراد المجتمع، و لذلك يصعب قياسها و يبقى تقديرها مرتبط بمدى تقبل و اقتناع أفراد المجتمع بعدالة النظام الجبائي المطبق عليه و تسعى الدولة إلى تحقيق العدالة الضريبية من خلال الرقابة الجبائية، حيث يتضمن المفهوم المعاصر للعدالة الضريبية فرعين:

– **العدالة الأفقية:** و يقصد بها أن تتم معاملة المكلفين المتساويين في الدخل و الحالة الاجتماعية و الاقتصادية معاملة ضريبية متساوية.

– **العدالة العمودية:** تقتضي اختلاف المعاملة الضريبية للمكلفين الذين يحتلون مراكز مالية و اجتماعية مختلفة.

وبشكل عام يمكن القول إن تطبيق الرقابة الجبائية يتطلب وجود نظام ضريبي عادل يجعل كل فرد يساهم في النفقات العامة حسب مقدرته التكلفة، كما يقوم بتصحيح اللامساواة الناتجة عن التوزيع الأولي للدخول، إضافة إلى شمولية الرقابة الجبائية لكافة المكلفين بالضريبة.²⁰

ثانيا: ترقية و تطوير الإدارة الجبائية

إن التشريع الضريبي لا يكفي لمحاربة التهرب الضريبي ما لم يرفق بإدارة جبائية فعالة، حيث أن تبعه التهرب الضريبي لا تقع على المشرع المالي و المكلف وحدها و إنما تقع كذلك على الإدارة الجبائية، التي يجب توفرها على مستوى عال من التطور و الكفاءة.

إضافة إلى توفرها على الإمكانيات البشرية و المادية اللازمة، التي تمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه، إلا أن اليد العاملة لا تفي بالغرض إذ لم تكن ذات خبرة و كفاءة في الميدان ولذلك فمن الضروري العمل على الرفع من كفاءة الموظفين و تكوين إطارات متخصصة في مجال الجباية و الضريبة و مراقبة الجبائية و وضع برامج تكوينية تتماشى مع التجديدات التي يشهدها النظام الجبائي، كما تتمثل الإمكانيات المادية في توفير الشروط الأساسية للإدارة الجبائية من

²⁰ بشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص.ص 92-93.

أماكن عمل ملائمة تعطي انطبعا جيدا لدي الموظفين إضافة إلى توفير أجهزة الإعلام الآلي ووسائل الاتصال الحديثة، كما ينبغي تحفيز موظفي الإدارة الجبائية من خلال رفع أجورهم و توفير الخدمات اللازمة لها.

تعتمد الرقابة الجبائية على جملة من المبادئ ترتبط بالضريبة و النظام الضريبي ينبغي توفرها لضمان السير الحسن للرقابة الجبائية و الوصول إلى تحقيق الأهداف المرجوة منها، حيث يؤدي تعقد و عدم استقرار النظام الضريبي إضافة إلى ضعف الإدارة الجبائية و قلة إمكانياتها البشرية والمادية إلى موظفي الإدارة الجبائية مما يؤدي بهم إلى عدم القدرة على التطبيق الجيد للرقابة الجبائية، وبذلك تترك الحرية للمتهربين من دفع الضريبة في سلوك كل الطرق المتاحة للتهرب دون وجود عقاب أو رادع و ذلك نتيجة لضعف الرقابة الجبائية.²¹

المبحث الثاني: الاطار التنظيمي و القانوني للرقابة الجبائية في الجزائر

تعتبر الرقابة الجبائية أداة فعالة لضمان امتيازات الخزينة العمومية، لهذا قد حدد القانون الجبائي إطار تشريعي و تنظيمي للرقابة الجبائية، واسند للإدارة الجبائية صلاحيات وسلطات واسعة تسمح لها بالقيام بمهمتها في شروط قانونية محددة، وكما طالب المكلفين بالضريبة بعدة التزامات وفي المقابل منح لهم عدة ضمانات من اجل حمايتهم من تعسف الإدارة و التجاوزات المحتملة.

المطلب الأول: الوسائل الهيكلية المكلفة بالرقابة الجبائية

إن المهمة التي تؤديها مصالح الرقابة ليست بالسهلة، وهذا راجع إلى طبيعة و تشعب و تعقد هذه المهمة، ولان عملية الرقابة الجبائية تعتبر ضرورة ملحة أقرتها الوقائع على ارض الواقع، وارتباطها أصبح بالغ الأهمية لأي اقتصاد كان، وحتى يتسنى تحقيق هذه الأهداف وباقي الأهداف الأخرى، كان لازما إعداد مخطط هيكلي منظم ومحكم، يسمح بتناسق وتكامل مختلف هياكل الرقابة الجبائية.

²¹ بشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص.ص 93-94.

الفرع الأول: الأجهزة المختصة بالرقابة الجبائية

أولاً: مديرية البحث والمراجعات

تعتبر مديرية البحث والمراجعات أعلى الهيئات الجبائية للرقابة الجبائية على المستوى الوطني، حيث تسهر على ضمان استمرارية و توحيد تنفيذ إجراءات الرقابة الجبائية عبر التراب الوطني.

1- التعريف بمديرية البحث والمراجعات:

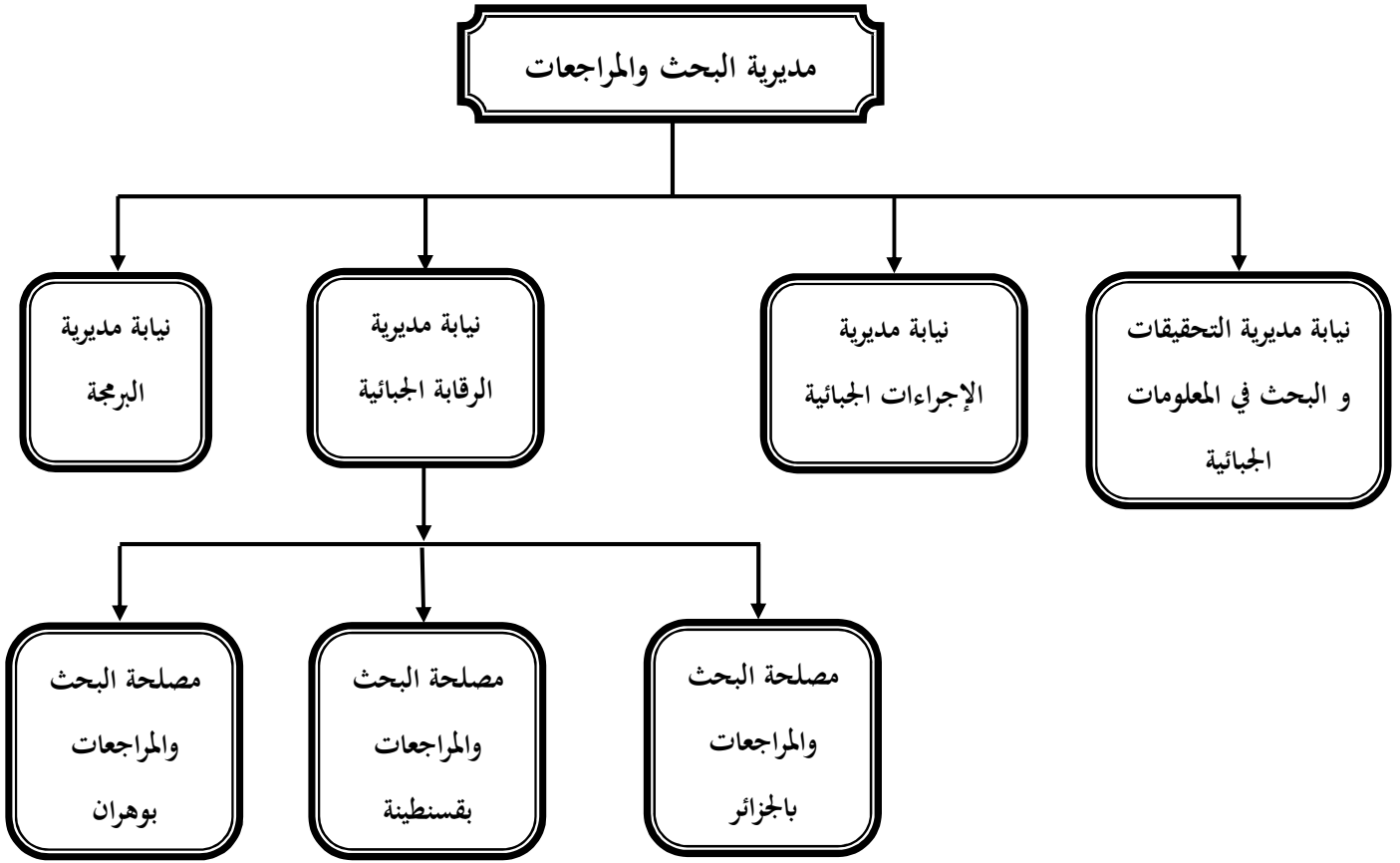
تسير عمليات الرقابة الجبائية على المستوى المركزي عن طريق مديرية البحث والمراجعات، وهي مصلحة مركزية لها صلاحيات وسلطات على المستوى الوطني، أنشأت بموجب المرسوم التنفيذي رقم 288/98 المؤرخ في 13 جويلية 1998، وتتضمن ثلاث مصالح جهوية للبحث والمراجعات (SRV)، وأربع مديريات فرعية.²²

2- الهيكل التنظيمي العام لمديرية البحث والمراجعات:

وفقاً لما تم ذكر سابقاً فالهيكل التنظيمي العام لمديرية البحث والمراجعات يكون على النحو التالي:

²² سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011-2012، ص.87.

الشكل رقم (2.1): الهيكل التنظيمي العام لمديرية البحث والمراجعات



المصدر: سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص.88.

3- مهام مديرية البحث و المراجعات:

تسند لمديرية البحث والمراجعات مهمة الرقابة الجبائية بتوفير شرط مستوى رقم الأعمال لأربع السنوات الأخيرة محل التدقيق، على أن يتجاوز 4 000 000 دينار جزائري سنويا بالنسبة لمقدمي الخدمات والنشاطات الحرة، ورقم أعمال 10 000 000 دينار جزائري سنويا بالنسبة للمؤسسات الأخرى، أما الهدف الرئيسي لمديرية البحث والمراجعات هو مكافحة التهرب الضريبي، ولأجل ذلك قامت بوضع إستراتيجية للمراقبة بغية تحقيق بعض الأهداف للمساهمة في بلوغ هدفها الرئيسي ومن بينها:

- رفع نوعية التحقيق والارتقاء به إلى مستويات أحسن؛
- تحسين مرودية الرقابة الجبائية؛
- الأولوية في برمجة الملفات ذات الأهمية والمداخيل الكبيرة؛

- تقليص حجم المنازعات التي هي في تزايد مقارنة بالتحقيق.²³

ثانيا: المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية

إضافة إلى مديرية البحث والمرجعيات، فان المديرية الولائية لضرائب هي أيضا مكلفة بالقيام بعملية الرقابة الجبائية، وتتكفل مديريتها الفرعية للرقابة الجبائية بمهمة ذلك، إذ تعد الهيئة المخصصة بعملية الرقابة، لذا تسند إليها مهمة تنفيذ برامج التحقيق.

1- التعريف بالمديرية الولائية للضرائب:

تسند هذه المديرية إلى خمسة مديريات فرعية، بحيث تتكفل بعملية الرقابة الجبائية هيئة متخصصة في هذا المجال و المتمثلة أساسا في المديرية الفرعية للرقابة الجبائية،²⁴ و توكل مهمة ذلك إلى مجموعة من الأعوان المحققين، و اللذين يتألفون من:

- نائب المدير؛
- رئيس فرقة التحقيق؛
- المحققين.²⁵

2- الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب:

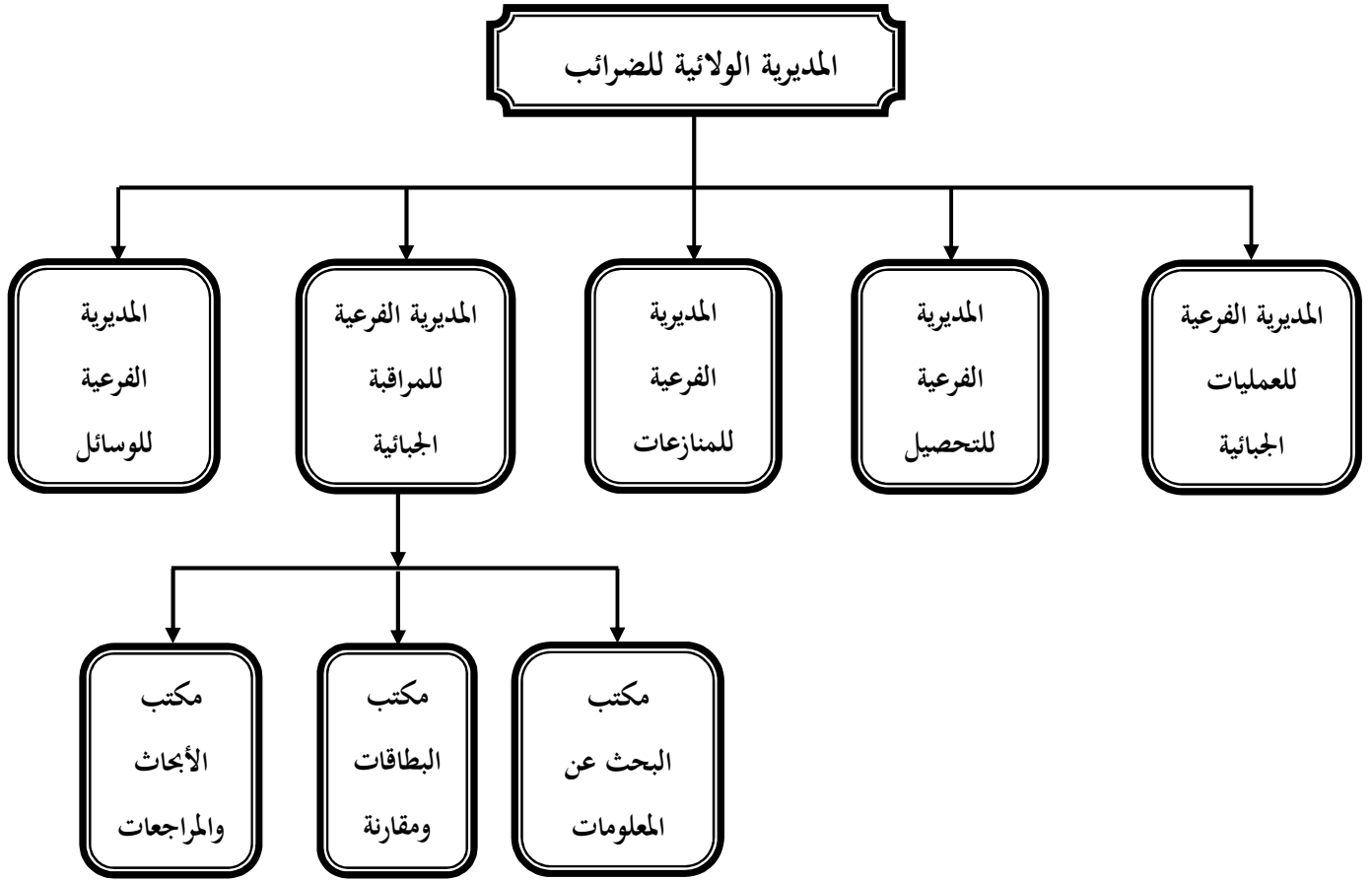
وفقا لما ذكر سابقا فالهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب، يأخذ الشكل التالي:

²³ سليمان عتير، دور الرقابة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص.89.

²⁴ كردودي سهام، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص.55.

²⁵ سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص.104.

الشكل رقم (3.1): الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



المصدر: قرار الوزاري مشترك مؤرخ في 21 فبراير 2009، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها.

3- مهام المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية:

إن المديرية الولائية للرقابة الجبائية مكلفة بتطبيق برامج التحقيق المصادق عليها من طرف مديرية البحث والمرجعيات، وهذه الأخيرة مكلفة بالتحقيقات الكبرى أما المديرية الفرعية للرقابة الجبائية فلقد وكلت إليها مهمة التحقيق في النشاطات الحرة ومقدمي الخدمات التي يبلغ رقم أعمالها اقل من 4 000 000 دينار جزائري، وباقي المؤسسات التي يقدر رقم أعمالها بأقل من 10 000 000 دينار جزائري.

في هذا الإطار فان المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية مكلفة بما يلي:

- البرمجة والتحقيق في كل نقطة من حدود الولاية، وكل التحريات والتحقيقات والأبحاث المتعلقة بالتحقيق الجبائي؛
- دراسة واقتراح التقنيات الجبائية التي تمكن من الرقابة؛

- السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة من خلال التحقيق، وكذا على وصول تقارير التحقيق للإدارة في أحسن الظروف؛
- البحث و تحليل أسباب التهرب و الغش الضريبيين وإيجاد حلول و اقتراحات ناجحة لهذا الإشكال؛
- تنسيق وتنشيط مصلحة التحقيقات على مستوى الولاية.²⁶

ثالثا: مفتشيات الضرائب

إن مصالح الضرائب السالفة الذكر ليست لها علاقة مباشرة بالمتكلمين بالضريبة مثل مفتشيات الضرائب، فهي التي تمسك ملفاتهم الجبائية وتتابع وتستلم تصريحاتهم، كما أنها تعتبر المقرر الأول في إعداد برنامج الرقابة الجبائية لكل سنة.

1- التعريف بمفتشيات الضرائب:

تتولى مفتشية الضرائب على الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة، فتقوم بالبحث وجمع المعلومات الجبائية واستغلالها، ومراقبة التصريحات وإصدار الجداول الضريبية و كشف العائدات وتنفيذ عمليات التسجيل.²⁷

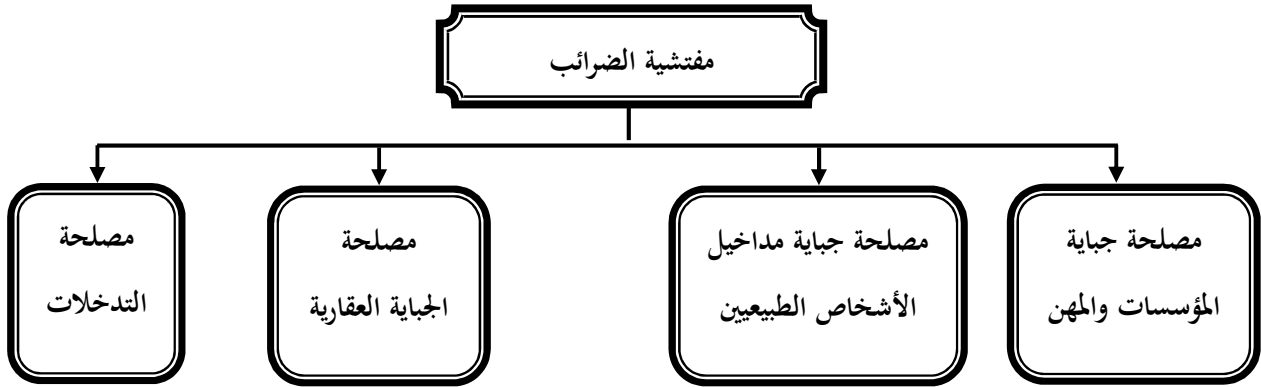
2- الهيكل التنظيمي العام لمفتشيه الضرائب:

الهيكل التنظيمي العام لمفتشيه الضرائب، يأخذ الشكل التالي:

²⁶ سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص.106.

²⁷ المرسوم التنفيذي رقم 60/91 المؤرخ في 23 فبراير 1991، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها.

الشكل رقم (4.1): الهيكل التنظيمي العام لمفتشية الضرائب



المصدر: سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات الحاسبية، ص.111.

3- مهام مفتشية الضرائب:

اعتمادا على هذه المصالح تقوم مفتشية الضرائب بما يلي:

- مراقبة التصريحات الشهرية أو الفصلية أو الحقوق الفورية؛
- المتابعة والمراقبة المستمرة للملفات الجبائية فيما يخص التغييرات التي تطرأ على طبيعة النشاط من جهة، وعلى الطبيعة القانونية للمكلفين بالضريبة من جهة أخرى؛
- تحديد الوعاء الضريبي للمكلفين الجدد، وإعادة تحديد الوعاء للذين ثبت عليهم نشاط أكبر من الذي صرحوا به؛
- تسجيل المنازعات والطعون، وتقديم الحلول المناسبة.²⁸

الفرع الثاني : الأجهزة المختصة حديثا بالرقابة الجبائية

بهدف مواكبة التطورات الحديثة والتحكم بشكل فعال في تسير ملفات المكلفين بالضريبة قامت المديرية العامة للضرائب بإنشاء هياكل تنظيمية إدارية جديدة ابتداء من 2002 وهي:

²⁸ قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، قسم محاسبة ومالية، المركز الجامعي يحي فارس، المدية، 2008-2009، ص.43.

أولاً: مديرية كبريات المؤسسات

تعتبر مديرية كبريات المؤسسات حديثة النشأة مقارنة بباقي المصالح الجبائية الأخرى، وجاء إنشائها تلبية لدواعي وأغراض خاصة تتماشى وطبيعة الاقتصاد الجزائري، الذي يتميز بتمركز أكبر المداخل ضمن عدد محدود من المؤسسات الكبرى.

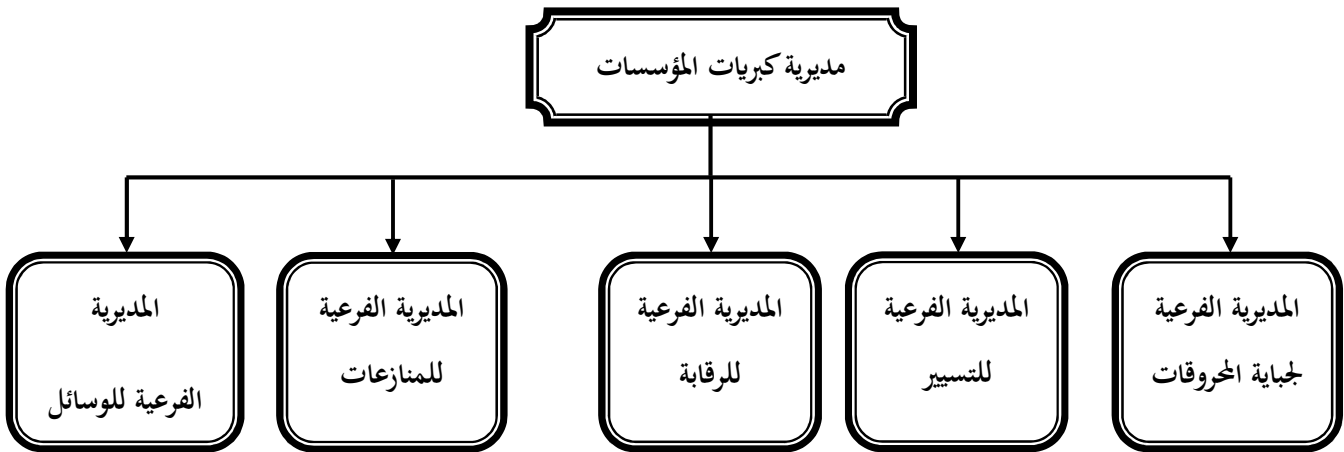
1- تعريف مديرية كبريات المؤسسات:

تم إنشاء هذه المديرية بموجب المرسوم التنفيذي 303/02 المؤرخ في 28 سبتمبر 2002 المعدل و المتمم بالمرسوم التنفيذي 494/05 المؤرخ في 26 ديسمبر 2005، فهي تعتبر من بين الهياكل المستحدثة ذلك تدعيماً للجهاز السابق، لمكافحة التهرب الضريبي، يتمتع بصلاحيات على المستوى الوطني، وتكلف بتسيير مهام الوعاء والتحصيل والرقابة والمنازعات.²⁹

2- الهيكل التنظيمي العام لمديرية كبريات المؤسسات:

تتكون مديرية كبريات المؤسسات من خمسة مديريات فرعية على النحو التالي:

الشكل رقم (5.1): الهيكل التنظيمي العام لمديرية كبريات المؤسسات



المصدر: قرار وزاري مشترك مؤرخ في 21 فبراير 2009، مرجع سبق ذكره، المواد من 2 إلى 18 منه.

²⁹ المرسوم التنفيذي رقم 327/06، مرجع سبق ذكره، المادتين 3 و4.

3- مهام مديرية كبريات المؤسسات:

تتكفل مديرية كبريات المؤسسات فيما يخص المؤسسات الخاضعة لمجال اختصاصها، بمهام الوعاء والتحصيل والمراقبة ومنازعات الضرائب والرسوم الواقعة على عاتق الأشخاص الطبيعيين والمعنويين والمجمعات المشكلة بقوة القانون أو فعليا أو الكيانات مهما يكن شكلها القانوني، ومهما كان محل مؤسستها الرئيسي أو مديريتها الفعلية أو مقرها، ويمكن حصر مهام مديرية كبريات المؤسسات في المجالات التالية:

● في مجال الوعاء:

- مسك وتسيير الملف الجبائي للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصها؛
- تراقب الملفات حسب كل وثيقة؛
- إصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض و تنفيذ عمليات التسجيل والطابع وتعاينها وتصادق عليها.

● في مجال التحصيل:

- التكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى؛
- المراقبة المسبقة وتصفية حساب التسيير؛
- التموين بالطوابع ومسك محاسبتها.

● في مجال الرقابة:

- تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتستغلها وتراقب التصريحات؛
- تعد وتنجز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين بالضريبة وتقييم نتائجها.

● في مجال المنازعات:

- تدرس التظلمات وتعالجها؛
- تتابع المنازعات الإدارية والقضائية.

● في مجال تسيير الوسائل:

- تعد الإجراءات المتعلقة بإعتمادات والتصفية، والأمر بصرف نفقات التسيير والتجهيز مهما كانت طبيعتها وتسهر على تنفيذها وتحيينها؛

- تضمن تسيير المستخدمين وتقييم الاحتياجات من الوسائل المادية والبشرية والتقنية وتعد التقديرات الميزانية المطابقة لذلك.³⁰

ثانيا: مراكز الضرائب

تعتبر مراكز الضرائب من الهياكل الجديدة المستحدثة في الإدارة الجبائية، غير انه لم يتم تعميمها بعد على كامل التراب الوطني، واقتصر وجودها على بعض المناطق، وفي انتظار تعميمها على كل الوطن تواصل مفتشيات وقبضات الضرائب عملها بصفة انتقالية في انتظار إدماجها الكلي حسب الحالة في مراكز الضرائب أو المراكز الجوارية للضرائب.

1- التعريف بمراكز الضرائب:

هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي ومرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب، كما يتكفل مركز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية لمختلف المكلفين الخاضعين لنظام الحقيقي ولا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 100 000 000 دينار جزائري بالإضافة إلى المهن الحرة ويختص هذا المركز بكل المراحل من تحديد الوعاء إلى التحصيل مع تكليفه بالرقابة الجبائية والمنازعات في حدود صلاحيته.³¹

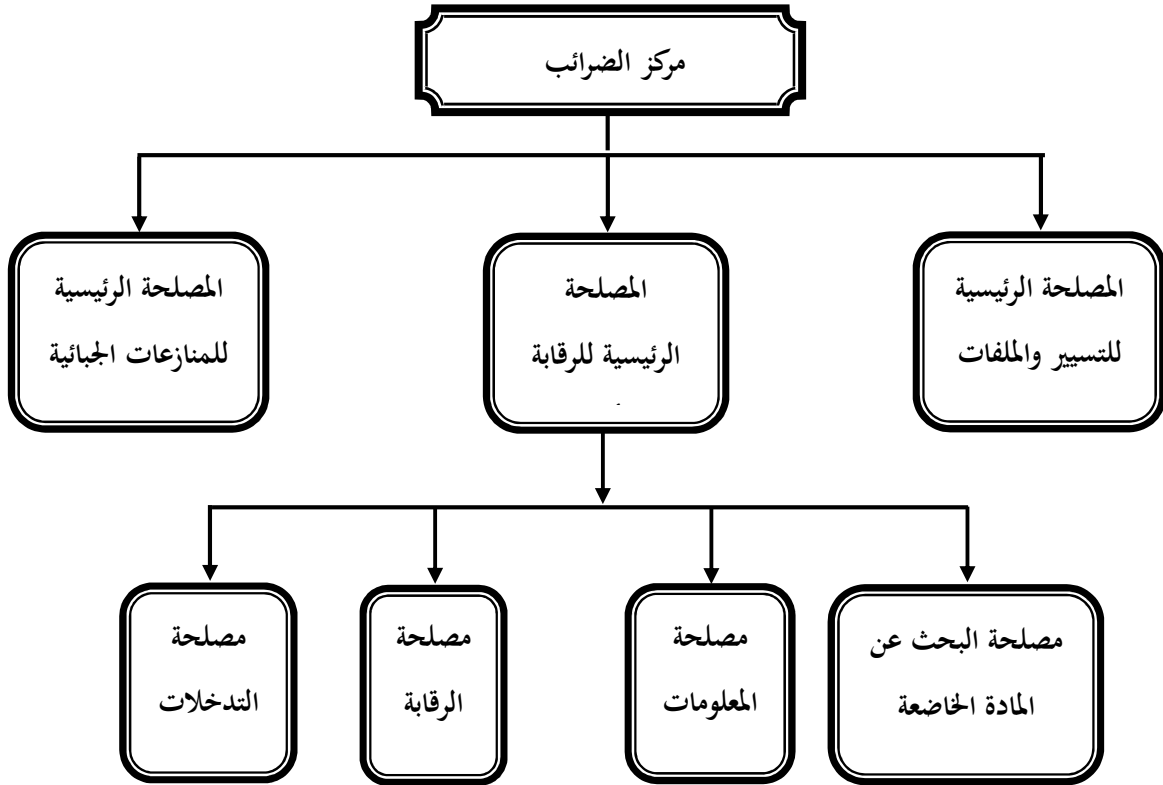
2- الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب:

يأخذ الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب الشكل التالي:

³⁰ المرسوم التنفيذي رقم 327/06، مرجع سبق ذكره، المادة 3.

³¹ نفس المرجع، المادة 20.

الشكل رقم (6): الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب



المصدر: قرار وزاري مشترك مؤرخ في 21 فبراير 2009، مرجع سابق، المواد من 2 إلى 18 منه.

3- مهام مراكز الضرائب:

تنحصر هذه المهام في النقاط التالية:

- التسيير والتكفل الحسن لملفات المكلفين ومراقبتها باستمرار للتخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي؛
- تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتستغلها وتراقب التصريحات ؛
- تعد وتنجز برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها؛
- لتعجيل بتسوية النزاعات الجبائية والشكاوي الخاصة بالمكلفين بالضريبة والتي تحت سلطتها.³²

³² لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010-2011 ص.30.

ثالثا: المراكز الجوارية للضرائب

من المصالح المستحدثة بالنظام الجبائي الجزائري، المراكز الجوارية للضرائب، وهي بمثابة النموذج المصغر لمراكز الضرائب السابقة الذكر.

1- التعريف بالمراكز الجوارية للضرائب:

تتابع مراكز الضرائب الجوارية ملفات المكلفين الغير تابعين للهيئات الجبائية السابقة الذكر، والخاضعين للضريبة الجزائرية، بالإضافة إلى إقامة مراكز متخصصة في متابعة الجباية العقارية، المعادن النفيسة، الكحول، التبغ وكذا الجباية المحلية و الفلاحية.³³

2- مهام المراكز الجوارية للضرائب:

يمكن إبراز هذه المهام في النقاط التالية:

- تمسك وتسير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاصها؛
- تصدر الجداول وقوائم التحصيل وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعاينها وتصادق عليها؛
- تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتستغلها؛
- تراقب التصريحات وتنظم التدخلات؛
- تدرس الشكاوى وتعالجها.³⁴

المطلب الثاني: الوسائل البشرية للرقابة الجبائية

لأداء مهام الرقابة الجبائية وفرت إدارة الضرائب الإمكانيات البشرية اللازمة لتمارس مهامها على أكمل وجه والتي خول لها القانون معايير انتقاء الموارد البشرية التي تمتاز بالخبرة والكفاءة المهنية العالية، كما حدد المشرع الجبائي مسؤولياتهم تجاه الإدارة الجبائية وتجاه المكلفين بالضريبة.

³³ سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص.109.

³⁴ المرسوم التنفيذي رقم 327/06، مرجع سبق ذكره، المادة 26.

الفرع الأول : الأعدان المكلفين بالرقابة الجبائية

إن الرقابة الجبائية هي من حق الإدارة الجبائية وحدها التي تمارس من طرف موظفيها إجراء التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل المرجعات الضرورية للوعاء ومراقبة الضريبة، كما يجب أن يكون للعون المدقق بطاقة انتداب تسلم له من طرف المديرية العامة للضرائب لإظهارها عند القيام بوظيفته، وهي تبين صفة العون المدقق كاهوية، الرتبة وحتى الوظيفة المسندة إليه، كما يمكن أن تسحب هذه البطاقة في حالة التوقف عن العمل وترجع له عند الاستئناف، والموظفين المكلفين بذلك هم:

أولاً: نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية

هو المسؤول عن الإعداد وفي أحسن الظروف الممكنة لبرنامج التحقيقات الممنوحة للمصلحة، وفي هذا المجال يراقب أعمال التحقيق الجبائي، كما يستقبل في بعض الحالات الممكنة المكلفين بالضريبة لحضورهم المحتمل للمجلس بصفته الممثل للإدارة أمام المكلفين، حيث يحرص على ضمان إجراء التحقيق وفقاً للقانون، ويرى مدى تطبيق الضمانات المخولة للمكلفين في إطار التحقيق.

بالإضافة إلى أنه يقوم بصفة دورية بجمع رؤساء وفرق التحقيق للقيام بدراسة حول الأعمال المنجزة، وتقديم الملاحظات حول برامج التحقيق المنجزة، ووضع وتقديم اقتراحات لتحسين شروط التدخلات، كما يعمل على نقل تقارير التحقيقات للمديرية الجهوية للضرائب في 30 يوماً بعد إرسال كل إبلاغ نهائي.

ثانياً: رئيس مكتب الأبحاث والمرجعات

إن القانون يستوجب أن تكون لرئيس فرقة التحقيق رتبة مفتش، وخبرة لا تقل عن ستة سنوات كمحقق جبائي. ويكون رئيس فرقة التحقيق مسؤول عن النظام العام داخل فرقته ويسهر على حضور الأعدان المحققين في أماكن عملهم، وهو مسؤول أيضاً مع المحققين على القضايا المبرجة لصالح فرقته، ويتدخل أحياناً عند أول تدخل في مناقشة نتائج التحقيق، وبصفة عامة كلما كان هناك تقييم نافع لضمان السير الحسن للأعمال في إطار ضمان تنفيذ برنامج التحقيق يستطيع رئيس فرقة التحقيق أن يقوم بمهمة أحد المحققين.

ثالثا: الأعوان المحققين

حتى تسند مهمة التحقيق لأعوان الإدارة الجبائية يجب على الأقل أن يكونوا حاملين ل:

- رتبة مراقب وهذا التزاما بالتشريع الجبائي، فكل عون للإدارة الجبائية الذي له رتبة مراقب على الأقل له الكفاءة على إجراء تحقيق فيما يخص التصريحات الجبائية؛
- بطاقة انتداب تسلم لهم من المديرية العامة لضرائب تبين صفتهم.

المحققين الذين تسند إليهم مهام التدخل، هم وحدهم المكلفين بأعمال التحقيق ومراقبة النتائج وحسابها، مع إرسال التقويمات، ومعالجة الملاحظات الاحتمالية للمكلف بالضريبة المحقق معه، وإفعال التحقيق تحت إدارة وحضور رئيس فرقة التحقيقات مع الإشارة إلى انه يجب أن تتم أعمال التحقيق في مقرات المكلفين، باستثناء حالات خاصة ومرخصة من طرف المسؤول (نائب المدير) تحت طلب من المكلف للقيام بعملية التحقيق على مستوى مكاتب إدارة الرقابة الجبائية.³⁵

الفرع الثاني: مسؤولية الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية

عند ممارسة أعوان الضرائب مهامهم لاسيما تلك المتعلقة بالرقابة الجبائية يتعين عليهم احترام قواعد أخلاقيات المهنة، لذلك يرمي توازن بين حقوق وواجبات الأعوان إلى وقايتهم من النزاعات التي تعترضهم، كما وضع المشرع الجبائي عدة التزامات مرتبطة بصفته كممثل للدولة نذكر أهمها:

- تأدية الخدمة في إطار احترام العلاقات السلمية لكونه قد يكون رئيسا أو مرؤوسا؛
- تأدية اليمين أمام المحكمة وواجب الالتزام بخدمة الدولة؛
- ممارسة الوظيفة وحدها فقط وبصفة فعلية ومستمرة؛
- تأدية الخدمة بكل استقلالية وحياد اتجاه المكلفين بالضريبة؛
- الالتزام بالنزاهة والسر المهني واحترام النظام الداخلي للإدارة.³⁶

كما يترتب على عاتق الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية عدة مسؤوليات ملخصة فيما يلي:

³⁵ نوى نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1900-2003، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003-2004، ص.44.

³⁶ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، المديرية العامة للضرائب، 2017، ص.4.

- **المسؤولية المدنية:** يتحمل عون الضرائب المسؤولية المدنية، عند إلحاق الضرر بالغير وهي نتيجة الخطأ أو عدم الانتباه أو إهمال قام به العون بنفسه أو أشخاص آخرين تحت مسؤوليته وهذا بمقتضى أحكام المادة 124 من القانون المدني الجزائري ولا يكون كل موظف أو عون عمومي مسئولاً شخصياً عن عمله الذي اضر بالغير إذا قام به تنفيذاً لأوامر صدرت إليه من رئيسه الإداري.
- **المسؤولية الجنائية:** يمكن اعتبار الموظف مسؤولاً من الناحية الجنائية عندما يقوم بارتكاب جناية أو جنحة ينص ويعاقب عليها قانون العقوبات، ويلغى الإجراء الجنائي المتخذ تجاه العون ألياً الإجراء التأديبي، ومن بين الأعمال التي تعتبر جناية أو جنحة نجد منها: التعسف في استعمال نصب، استغلال النفوذ، الرشوة، اختلاس الأموال، تزوير الوثائق... .
- **المسؤولية التأديبية:** يعتبر الموظف الذي يقوم بارتكاب خطأ مهني مسؤولاً من الناحية التأديبية ويتعرض للعقوبات المقررة حسب درجة الخطأ المرتكب والمصنفة بأربعة درجات مختلفة، وهذا حسب درجة الخطأ المرتكب أما العقوبات التي حددها القانون نجد: التنبيه، الإنذار الكتابي، التوبيخ، التوقيف المؤقت عن العمل، التنزيل من الدرجة، النقل الجبري إلى غاية التسريح.³⁷

المطلب الثالث: الوسائل القانونية المخصصة للرقابة الجبائية

لقد وضع المشرع الجزائري إطاراً قانونياً واجباً من خلاله كل المحققين الجبائين بإتباع إجراءات معينة وهذا بهدف حماية الخزينة العمومية من كل التلاعبات والتجاوزات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة كما حدد القانون الجبائي مختلف الالتزامات التي يجب على المكلف التقيد بها، وكذا الضمانات الممنوحة له حتى يتسنى له معرفة جميع حقوقه وواجباته تجاه الإدارة الجبائية.

الفرع الأول: الحقوق القانونية للإدارة الجبائية

أولاً: حق المعاينة

حيث نصت المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية الفقرة -1- على انه: " خول المشرع الجبائي لأعوان الضرائب حق المعاينة الميدانية لمقرات المكلفين في إطار مباشرة الرقابة والمتمثلة في المعاينة الميدانية. فيمكنهم التحرك بحرية في المقرات المهنية قصد البحث والحصول و حجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة و دفع الضريبة، وتكون هذه المراقبة عندما توجد القرائن تدل على

³⁷ لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص.33.

ممارسات تدليسية³⁸. ويكون الترخيص بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً أو قاضي يفوضه هذا الأخير كما أن طلب الترخيص يكون من مسؤول الإدارة الجبائية وتتم المعاينة وحجز الوثائق والأملاك التي تشكل أدلة على وجود طرق تدليسية، تحت سلطة القاضي والرقابة. كما نصت المادة 35 من نفس القانون انه: "ولهذا الغرض، يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية ويعطي كل التعليمات للأعوان الذين يشاركون في هذه العملية".³⁹

ثانياً: حق لرقابة

حيث نصت المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية الفقرة-1- على أن: "ترقب الإدارة الجبائية

التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة تاجر والتي تدفع أجوراً أو أتعاباً أو مرتبات مهما كانت طبيعتها". ويتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الضريبية بناء على طلبها الدفاتر والوثائق التي تتوفر عليها. حيث نصت الفقرة-2- من نفس المادة على انه: "تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت والمؤسسات المعنية خلال ساعات فتها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها".⁴⁰

ثالثاً: حق استدراك الخطأ

هو الوسيلة الممنوحة للإدارة الجبائية لإجراء تقويمات لنفس المدة ونفس الضريبة، عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة أو خاطئة في تأسيس الضرائب المعنية،⁴¹ يسمح لها بإعادة النظر في الاقتطاع الضريبية سواء بتعديلها أو إنشاء اقتطاع جديد.⁴² حيث نصت المادة 327 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الفقرة -1- على انه: "يجوز استدراك كل خطأ يرتكب سواء في نوع الضريبة أو في مكان فرضها، بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم المؤسسة عن طريق الجداول". وكذا المادة 326 من نفس القانون: "وقد حدد الأجل القانوني لاستدراك الأخطاء إلى أربع سنوات".⁴³

³⁸ المادة 34 الفقرة 01، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره.

³⁹ نفس المرجع، المادة 35، المعدلة بموجب المادة 23 من قانون المالية سنة 2008.

⁴⁰ نفس المرجع، المادة 18، الفقرة 1 و 2.

⁴¹ عثمانى مصطفى، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي دكتور يحي فارس، المدينة، 2008، ص.173.

⁴² بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص. 122.

⁴³ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2014، المادتين 326 و 327.

رابعاً: حق الاطلاع

حق الاطلاع هو الحق المعترف به لإدارة الضرائب لأخذ معلومات وعند اللزوم نسخة بعين المكان من الوثائق المسوكة من طرف المكلف بالضريبة أو من طرف الغير (منشات خاصة، إدارات، مؤسسات ومختلف الهيئات...)، ولكنه ليس إجراء شكلي حاسم للرقابة وخاصة إذا استعمل تجاه المكلف بالضريبة نفسه، واستعماله لا يعطي محلاً لبحث فعال ولفحص نقدي للوثائق المتحصل عليها، وتحت هذا التحفظ، فإن مجال تطبيق هذا الحق هو واسع جداً حالياً، سواء اتجه الأشخاص الذين يخضعون له، أو الوثائق التي تكون محلاً للاطلاع.

يلتزم المكلف بالضريبة باستقبال أعوان إدارة الضرائب المؤهلين، وتمكينهم من الاطلاع على ما لديه من دفاتر ومستندات ومحركات، والذين يتمتعون في ممارستهم لحق الاطلاع بسلطة تقديرية، ولكن هذا لا يعني أن يكون لهم الحق في ممارسته بدون التقيد بما فرضه المشرع من قيود، ويشترط لمباشرته أن يلتزم أعوان إدارة الضرائب بمشروعية الدليل.⁴⁴

الفرع الثاني: إلتزامات المكلفين بالضريبة والضمانات الممنوحة لهم

من اجل تحقيق عدالة ما بين الإدارة والمكلف بالضريبة والمكلف بها حدد المشرع الجبائي مجموعة من الإلتزامات وجب على المكلف احترامها ومقابل ذلك منحه ضمانات تحميه من أي تعسف قد ينجم عن الإدارة.

أولاً: التزامات المكلفين بالضريبة

إن المشرع الجبائي حدد حقوق وواجبات تمارس من خلالها عملية الرقابة الجبائية لتفادي العقوبات، فيجب على المكلفين بالضريبة الاحترام والالتزام بواجباتهم الجبائية و ذلك من اجل الاستفادة من كل الحقوق و الضمانات التي نص عليها القانون يجب على المكلفين إن يستوفوا بشكل كامل الإلتزامات ذات الطابع الجبائي والمحاسبي و التجاري.

1- الإلتزامات المحاسبية:

إن المكلف الخاضع للنظام الحقيقي ملزم بمسك محاسبة منتظمة و كاملة و متسلسلة وصحيحة ومقنعة و مؤسسة حسب الأنظمة المحاسبية بالإضافة إلى ذلك فقد ألزم القانون التجاري بمسك السجلات المحاسبية التالية:

⁴⁴ احمد فنيديس، الرقابة الجبائية في الجزائر، دار الجامعة الجديدة، 2018، ص. 42.

● دفتر اليومية:

اجبر القانون التجاري مسك دفتر اليومية في المادة 9: " كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر يومية، يعد فيه يوما بيوم العمليات المقامة، شرط أن يحفظ هذا الدفتر، وكل المستندات التي تسمح بالتحقيق في هذه العمليات يوم بيوم".

دفتر اليومية دفتر موقع من طرف القاضي التجاري لدى المحكمة، فيما يخص الأشخاص اللذين يقومون بأرباح غير تجارية فدفتر يوميتهم موقع من طرف رئيس مصلحة الضرائب الموجودة في مقر نشاطهم.

فهذا الدفتر يقدم عند كل طلب من المصلحة الجبائية، كما أن غياب هذا الدفتر قد يشكل سببا كفيل لإلغاء المحاسبة، فيجب أن تمسك المحاسبة طبقا للقانون والأنظمة المعمول بها.

هذا الدفتر يكون مبني على تسجيل العمليات المادية للمؤسسة بتاريخ متتابعة يوما بعد يوم مع إجمالي نتائج العمليات شهريا على الأقل، و يعزز قيد كل عملية مهما كان نوعها، و مهما كانت قيمتها بمسند أو بعدة مستندات اثباتية.

● دفتر الجرد:

هو كدفتر اليومية يجبر كذلك القانون التجاري بإلزامية مسك دفتر الجرد، والذي ينص بإجراء الجرد على جميع عناصر الأصول والخصوم السنوية بصفة مدققة والجرد يسمح برصد جميع الحسابات من اجل انجاز الميزانية الختامية وكذا معرفة وضعية المؤسسة (ربح أو خسارة).

وحتى تحمل هذه الدفاتر(دفتر اليومية ودفتر الجرد) الصيغة القانونية يجب:

- أن تكون مؤشرة من طرف قاضي المحكمة؛
- تخلو من كل بياض أو فراغ؛
- يمنع الكتابة في الهوامش وكذلك الشطب.

● حفظ دفاتر المحاسبة وسندات المراسلة: طبقا للقانون التجاري فانه يجب الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية و سندات المراسلة و الصور المطابقة للرسائل لمدة عشر سنوات، لدى كل محاسبة تقدم إلى الإدارة الجبائية يجب أن تتوفر فيها ثلاث قواعد أساسية هي: صحة التصريح، قانونية، مصادقة (مطابقة للكتابات).⁴⁵

2- الالتزامات الجبائية:

إن مجمل الالتزامات الجبائية التي شرعتها القوانين تهدف إلى تنظيم العلاقة بين الدولة (الإدارة الجبائية) والأفراد (المكلفين بالضريبة). وعلى المكلفين أن يكتتبوا في الآجال القانونية عددا من التصريحات المنصوص عليها في التشريع الجبائي وهي:

● التصريح بالوجود:

حسب المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: " يجب على المكلفين بالضريبة الجدد والخاضعين للضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة الجزائرية الوحيدة أن يقدموا في 30 يوما الأولى من بداية نشاطهم تصريحا بالوجود صنف (Gn8°) إلى مفتشية الضرائب التابعين له،"⁴⁶ ويجب أن يتضمن المعلومات التالية:

- الاسم واللقب؛
- السبب الاجتماعي؛
- العنوان في الجزائر، أو خارج الجزائر (بالنسبة للأشخاص المعنويين ذوي الجنسيات الأجنبية) بالنسبة للمؤسسات الأجنبية، فإن التصريح يجب أن يكون مرفوق بنسخة مصادق عليها مطابقة لها، أو بعقود دراسة أو أعمال أو الأشخاص الأجبيين الذين هم بصدد إنجازها بالجزائر.⁴⁷

⁴⁵ بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص.ص 128 - 129.

⁴⁶ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، المادة 183.

⁴⁷ خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، الجزء الأول، الطبعة 2، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2006، ص. 56.

- التصريح الشهري أو الثلاثي لرقم الأعمال:

ألزم القانون المكلفين بأن يكتبوا تصريحاً شهرياً أو فصلياً صنف (G50) أو (G51) بمجمل الضرائب والرسوم المدفوعة نقداً أو عن طريق اقتطاع من المصدر لدى قابضة الضرائب التابعين لها قبل 20 يوم الموالية للشهر أو الفصل المعني في النموذج التي تحدده الإدارة.⁴⁸

- التصريح السنوي للدخول والنتائج:

على كل شخص خاضع للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، وجب عليه اكتتاب تصريح بمدخله وذلك كل سنة. كما يجب أن يرفق بمختلف الوثائق التي تثبت تصريحات المكلف، هذا التصريح يسمح لأعوان الإدارة من معرفة الوضعية الجبائية لكل مكلف بالضريبة وحتى في عدم ممارسة نشاطه كوجود فترة فراغ بالنسبة له فإن الإدارة لا تعفيه من هذا الالتزام.⁴⁹

- التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط:

حيث نصت المادة 195 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة انه: " في حالة التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي عن النشاط المكلف خاضع للنظام الحقيقي، يتوجب عليه تقديم إشعار عن ذلك خلال عشرة أيام للجهة المختصة"⁵⁰، فيجب على كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المزاولين نشاطاً صناعياً أو حرفياً أو تجارياً أو حراً أن يشير إلى رقم التعريف الإحصائي على كل الوثائق المتعلقة بنشاطهم.⁵¹

ثانياً: ضمانات المكلف بالضريبة

مقابل الحقوق الممنوحة لأعوان الإدارة الضريبية لممارسة مهمتهم الرقابية، فقد منح المشرع الضريبي مجموعة من الضمانات والحقوق للمكلفين بالضريبة بهدف خلق جو من التفاهم والتراضي بين المكلف بالضريبة والعون المحقق.

⁴⁸ بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص. 129.

⁴⁹ نفس المرجع، ص. 130.

⁵⁰ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، المادة 195.

⁵¹ بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص. 130.

1- الضمانات المتعلقة بالتحقيق:

يتمتع المكلف بالضريبة بضمانات متعلقة بالتحقيق يتوجب على المراقبين احترامهم كما أن الإخلال بها يؤدي إلى بطلان التحقيق وإلغاء النتائج المترتبة عنه، ومن أهم هذه الضمانات ما يلي:

● الإعلام المسبق:

يجب إعلام المكلف مسبقا قبل الشروع في عملية التحقيق من خلال إرسال إشعار بالتحقيق كما يوضحه الملحق رقم 01 يرفق بميثاق المكلف بالضريبة، والذي ينص على حقوقه وواجباته على أن يستفيد المكلف بالضريبة من مدة التحضير قدرها عشر أيام بالنسبة للتحقيق المحاسبي، و 15 يوما بالنسبة للتحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.⁵²

● الحق في الاستعانة بمستشار أو وكيل:

حيث نصت المادة 320 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه: " لكل مكلف بالضريبة الحق في أن يستعين أثناء التحقيق بمستشار من اختياره".⁵³ ويمكن أن يكون محاميا أو خبيرا أو محاسبا، وكذا المادة 12 من قانون المالية التكميلي لسنة 2005: " تجبر الشركات والمؤسسات على الاستعانة بمحافظي الحسابات المعتمدين بهدف مسك محاسبة قانونية ومضبوطة، كما يمكن للمكلف حضور المناقشة إلى جانبه للرد على الاستفسارات وإعطاء توضيحات".⁵⁴

● تحديد مدة التحقيق:

لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراءات أن تتعدى مدة التحقيق بعين المكان في التصريحات والوثائق المحاسبية أجالا محددة طبقا لرقم الأعمال المحقق سنويا وطبيعة نشاط المؤسسة، فمثلا بالنسبة لمؤسسة تأدية الخدمات إذ كان رقم أعمالها السنوي المصرح به لا يتعدى 1 000 000 دينار جزائري لكل سنة مالية تحدد مدة التحقيق أربعة أشهر، أما إذ كان

⁵² ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سبق ذكره، ص. 14.

⁵³ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، المادة 320.

⁵⁴ قانون المالية التكميلي لسنة 2005، المادة 12.

رقم أعمالها يتعدى مليون دينار جزائري وقل من 5 000 000 دينار جزائري لكل سنة مالية محففة فيها فتحدد مدة التحقيق ب ستة أشهر.⁵⁵

● عدم إمكانية تجديد التحقيق:

عند انتهاء التحقيق الخاص بفترة معينة فانه لا يمكن للمراقب إجراء تحقيق جديد لنفس الفترة أو لنفس الضرائب والرسوم إلا في حالة وجود معلومات ناقصة أو خاطئة أثناء التحقيق أو اكتشاف استعمال المكلف لطرق ومناورات تدليسية.⁵⁶

2- الضمانات المتعلقة بإعادة التقويم:

تتمثل الضمانات المرتبطة بممارسة حق إعادة التقويم في إعلام المكلف بنتائج التحقيق والحق في الرد أو الطعن.

● التبليغ بإعادة التقويم:

يجب على الإدارة الجبائية عند الانتهاء من عملية التحقيق إبلاغ المكلف بنتائج التحقيق وذلك حتى في حالة غياب التقويمات، ويجب أن يكون هذا الإشعار مفصلا بما فيه الكفاية ومحلا بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة بفهم طريقة إعادة تشكيل أساس فرض الضريبة المطبقة عليه للتمكن من الرد من خلال قبوله أو تقديم ملاحظاته.

● حق الرد:

يجق للمكلف الرد على إعادة التقويم من خلال تقديم رأيه وملاحظاته حول إعادة التقويم، كما يمكنه طلب توضيحات شفوية حول مضمون التبليغ أو الإشعار في أجل أقصاه 40 يوما، وفي حالة عدم الرد في الأجل المحددة يعتبر القبول ضمنيا، ويتم تأسيس الضريبة على الأساس الذي تم تبليغه وتصبح هذه الضريبة نهائية ولا يمكن الرجوع فيها من قبل الإدارة.⁵⁷

⁵⁵ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سبق ذكره، ص.19.

⁵⁶ بشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائي وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص. 104.

⁵⁷ نفس المرجع، ص.ص 104-105.

• حق الطعن:

تدخل ضمن اختصاص الطعن النزاعي الشكاوي المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب عندما يكون الغرض منها الحصول أما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها و إما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.

كما يمكنه الاستفادة بعد ذلك من الحق في مختلف الطعون الأخرى كالطعن الإداري والطعن الولائي.⁵⁸

خاتمة الفصل:

نستخلص من خلال دراستنا للفصل الأول أن الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي سمحت للإدارة الجبائية من التأكد من صحة التصريحات المقدمة وكذا التطبيق الميداني للقوانين الجبائية، إذ تعتبر أداة قانونية في يد الإدارة تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية والعمل على اكتشاف كل الأخطاء والمخالفات المسجلة بهدف تصحيحها وتقويمها.

ولتحقيق الأهداف المرجوة فقد عمل المشروع الجزائري على سن جملة من القوانين التي تعد معلما موحدًا في نفس الوقت بالنسبة لكل من المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، بهدف تنظيم العلاقة الرابطة بينهما يجعلها مقننة، لذا عمل على منح جملة من الصلاحيات للأعوان المراقبين تسييرا لأداء عملهم، وفي نفس الوقت فرض على المكلف بالضريبة عدة التزامات.

ومن جهة أخرى فقد عمل على تنظيم سيرها وعملها وذلك بإسناد مهمة القيام بها إلى أجهزة مختصة كما تأخذ الرقابة الجبائية طرق عديدة يتوجب استعمالها في الوقت المناسب وحسب أهميتها كونها تهدف أساسا إلى التأكد من صحة ومصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة والتي تتمثل في أشكال الرقابة الجبائية.

⁵⁸حمدي شريف الجيلالي، التحقيق الجبائي والمحاسبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، العلوم التجارية، 2017-2018، ص. 25.

الفصل الثاني:
دور التحقيق المحاسبي
في دعم الرقابة الجبائية

تمهيد:

إن الرقابة الجبائية تتم أساسا على التصريحات الجبائية المتعلقة بمختلف المداخل والضرائب والرسوم المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة بهدف التأكد من مصداقيتها من طرف أعوان الإدارة الجبائية، وتأخذ الرقابة عدة أشكال من بينهما الرقابة المعمقة والتي تشمل ثلاثة أشكال من التحقيقات (التحقيق المحاسبي، التحقيق المعمق في مجمل الوضعية المحاسبية، التحقيق المصوب) ويعتبر التحقيق المحاسبي أكثر الأشكال استعمالا على أرض الواقع حيث وضع المشرع الجبائي جملة من الإجراءات ونص على ضرورة إتباعها لأن الإخلال بها يؤدي إلى بطلان العملية الرقابية.

ومنه سوف نتطرق من خلال هذا الفصل للمباحث التالية:

المبحث الأول: ماهية التحقيق المحاسبي

المبحث الثاني: مراحل سير عملية التحقيق

المبحث الأول: ماهية التحقيق المحاسبي

يتولى أعوان الرقابة الجبائية مهمة التحقيق وقد يكون موجزا أو معمقا بغية تحقيق جملة من الأهداف، وتتم هذه الرقابة في عين المكان، أي مكان تواجد المؤسسة أو المكان الذي يزاول فيه المكلف نشاطه من أجل التأكد من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة، وفحص الدفاتر والوثائق المحاسبية وكذا الملاحق اللازمة لتبرير العمليات التجارية.

المطلب الأول: تعريف التحقيق المحاسبي و أهدافه

فرع الأول: تعريف التحقيق المحاسبي

عرفها دانيال ريشر على أنه: "مجموع العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان لمحاسبة مؤسسة ما، ومقارنة النتائج مع بعض المعطيات المادية بهدف مراقبة مدى سلامة ودقة التصريحات المكتتبه وعند اقتضاء الحال فانه يمكن اللجوء إلى الإجراءات الضرورية لتحقيق التعديلات اللازمة".¹

أما عن التعريفات المقدمة لتحقيق المحاسبي من طرف القانون نلخصها فيما يلي:

نصت المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية الفقرة 1 على انه: "يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة".²

كما نصت نفس المادة السابقة على أن: "التحقيق في المحاسبة هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته مهما كانت طريقة حفظها، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها".³

¹ Daniel richer , les procédures fiscales, presses universités de France, France, 1990, p25.

² القانون رقم 08/21 المؤرخ في 30 ديسمبر 2008، المادة 20 الفقرة 01، قانون الإجراءات الجبائية، المتضمن قانون المالية 2009.

³ نفس المرجع، المادة 20.

كما يعرفها البعض الآخر على أنها: "شكل من أشكال الرقابة الجبائية وهو فحص التصريحات وكل السجلات والوثائق ومستندات المكلفين بالضرائب الخاضعين لها سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية".⁴

و هناك من الباحثين من يعتبر التحقيق المحاسبي بأنه: "مجموعة العمليات التي تهدف إلى تحقيق بعين المكان في محاسبة المؤسسة، ومطابقة مؤشرات بعض المعطيات المحصلة من داخلها وخارجها، من أجل مراقبة صحة ومصداقية التصريحات المسجلة".⁵

وعليه نستخلص أن التحقيق المحاسبي هو استعمال كل الطرق والوسائل والكيفيات التي تساعد المحقق من التأكد من صحة وصدق وانتظام المحاسبة باعتبارها الركيزة الأساسية التي تبنى عليها النتيجة ويؤسس بها الوعاء الضريبي ومصدر كل المعلومات والبيانات المالية.

الفرع الثاني: أهداف التحقيق المحاسبي

تسعى الإدارة الجبائية من خلال عملية التحقيق المحاسبي إلى التأكد من صحة التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة ومن بين أهداف التحقيق المحاسبي نذكر ما يلي:

- يسعى إلى تعديل الأسس الخاضعة للضريبة سابقا؛
- يهدف التحقيق المحاسبي إلى تمويل الخزينة العمومية؛⁶
- إبراز كل الأخطاء و الإغفالات المتضمنة في محاسبة المكلف بغرض التأكد من صحة وعاء مختلف الضرائب والرسوم المستحقة التي قدمتها المحاسبة؛
- يضمن حقوق المكلف بدءا من الإشعار الأولي للتحقيق وانتهاء يتتبع النتائج النهائية للمكلف بالضريبة؛⁷
- تأكد من صحة الإقرارات الضريبية المقدمة؛

⁴ مراد كواشي، مسار التحقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية، البوابة الجزائرية للمجلات العلمية، جامعة أم البواقي، ص.03.

⁵ سعاد مالخ، قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية في الجزائر، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، الجزائر، 29/28 أكتوبر 2015، ص.07.

⁶ محمد فيصل كامل و طارق ربح الله، استخدام التحقيق المحاسبي في تعديل الأسس الخاضعة للضرائب والرسوم، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة العربي تبسي، تبسة، 2015-2016، ص.38.

⁷ ولهى بوعلام، نحو اطار المقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة حالة الجزائرية، مداخلة بملتقى علمي دولي، الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحكومية العالمية، سطيف، الجزائر، 2009، ص.08.

- صدق المحاسبة بمقارنتها مع مختلف المعطيات المتاحة والوثائق الثبوتية؛⁸
- كشف الأمور الغير الصحيحة وبصفة خاصة التي لها تأثير في الجانب الجبائي؛
- تأكيد التجانس التام بين الكتابات المحاسبية والأرقام المصرح بها للإدارة الجبائية؛⁹
- قمع التهرب الضريبي من خلال اكتشاف الأشخاص المتمصلين من واجباتهم الضريبية فكل شخص طبيعي أو معنوي يحقق دخلا أو ربحا عليه دفع الضريبة؛
- التأكد والتحقيق من مدى احترام وتطبيق المؤسسات القوانين الجبائية؛
- حماية الموارد الجبائية لميزانية الدولة وهو مؤشر النجاح أو فشل الإدارة الجبائية في تحقيق المهمة التي أسندت لها؛
- معاقبة المكلفين الذين لا يحترمون الآجال القانونية عند إيداعهم لتصريحاتهم الجبائية؛
- التأكد من صحة ونزاهة التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة؛
- كشف الثغرات القانونية والنقص الموجود في التشريعات والعمل على تصحيحها؛
- إعداد الإحصائيات عن نسب التهرب الضريبي؛
- خلق الانتماء الطوعي للمكلفين بالضريبة؛
- تحقيق مبدأ المساواة أمام الضريبة اتجاه الأشخاص المتهربين ضريبيا.¹⁰

المطلب الثاني: مقومات التحقيق المحاسبي

من أهم المقومات الأساسية لأية مهنة هي وجوب وجود معايير ومستويات معينة يعمل على ضوئها ممارسين هذه المهنة ويسيروا على نهجها في كافة مراحل العمل، وأي مهنة يجب أن تكون لها قواعد ومبادئ سلوكية تحكم تصرفات أصحابها نحو المجتمع الذين يتواجدون به والبيئة التي يعملون فيها.

⁸ عثمانى مصطفى، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس، المدينة، الجزائر، 2008، ص.174.

⁹ نعيمة بن رحو، تقنيات التحقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، معهد العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، 2012-2013، ص. 42.

¹⁰ تيكوت فاطمة و سماعيل زهية، دور التحقيق المحاسبي في مكافحة الغش والتهرب الضريبيين، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، 2016-2017، ص.ص 14-15.

إن الأهمية النسبية التي تشغلها مهنة التحقيق المحاسبي قد فرضت على المحققين أن يتحلوا بسلوك أخلاقي لتأدية عملهم بطريقة تقابل ثقة الأطراف المعنية بالمحقق.¹¹

الفرع الأول: تعريف قواعد سلوك مهنة التحقيق وأهدافه

أولاً: تعريف قواعد سلوك مهنة التحقيق

يقصد بسلوك مهنة التحقيق بأنها مجموعة من المبادئ أو القيم التي تتمثل في القوانين، القواعد التنظيمية، المواعظ الدينية ومواثيق العمل للجماعات المهنية، ومواثيق السلوك في المنظمات المختلفة.

ثانياً: أهداف قواعد سلوك مهنة التحقيق

يمكن إيجازها فيما يلي:

- رفع مستوى مهنتي المحاسبة والتحقق مع المحافظة على كرامة وتدعيم تقدم المهنة؛
- تنمية روح التعاون بين المحاسبين والمحققين ورعاية مصالحهم المادية والأدبية والمعنوية؛
- تدعيم وتكملة النصوص والأحكام القانونية لتوفير مبدأ الكفاية في تأهيل العلمي والعملية؛
- بث الطمأنينة والثقة في نفوس المهنيين على الالتزام بمعايير فنية ومستويات علمية ومهنية رفيعة.¹²

الفرع الثاني: معايير التحقيق المحاسبي

وقد تم تقسيمها إلى معايير ثلاثة أساسية وهي:

أولاً: المعايير العامة

وهي مجموعة من معايير تتعلق بالتكوين الذاتي لمن سيزاولون مهنة التحقيق، ومن هنا أطلق عليها البعض بالمعايير الشخصية وتشمل ثلاثة معايير هي:

¹¹ لياس قلاب ذبيح، مساهمة التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2011، ص.48.

¹² نفس المرجع، ص.49.

- أن يقوم بعملية التحقيق شخص أو أشخاص لديهم خبرة كافية وتدريب مهني ملائم وهذا بتوفر التأهيل العلمي والعملية مع عامل التطوير والتحديث في تحقيق الحسابات؛
- الاستقلالية والحياد يمثلان الحجر الأساس لمهنة التحقيق أي قدرة المحقق على العمل بنزاهة وموضوعية؛
- العناية المهنية اللازمة بحيث ترتبط بالمحقق عدة مسؤوليات ليكون مدركا لكل حقوقه وواجباته المهنية.¹³

ثانيا: معايير العمل الميداني

وترتبط هذه المعايير بتخطيط وتنفيذ عملية التحقيق، وتمثل المبادئ التي تحكم طبيعة ومدى أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها، وتشمل ثلاثة معايير هي:

- وضع مخطط وافي وشامل للعملية ويشرف على مساعديه بطريقة ملائمة لتنفيذ البرامج المسطرة؛
- القيام بدراسة محكمة لإجراء تقييم شامل لنظام الضبط الداخلي المعمول به الذي يجري على ضوءه تحديد مدى الفحوصات التي يجب أن يقتصر عليها التحقيق؛
- الحصول على الأدلة وقرائن الإثبات الكافية والمقنعة عن طريق الملاحظة والاستفسار وإرسال المصادقات التي من شأنها أن تكون أساسا معقولا لإبداء الرأي العائد البيانات المالية المحقق فيها.¹⁴

ثالثا: معايير إعداد التقارير

والتي يمكن إيجازها فيما يلي:

- يجب أن يبين التقرير ما إذا تم إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- وجود الثبات والتجانس والاستمرارية في تطبيق المبادئ المحاسبية من أجل قابلية المقارنة للفترات؛
- الإفصاح الكلي لكل بيانات القوائم المالية ليبين مدى كفاية المعلومات ما لم يفيد خلاف ذلك؛
- يتضمن التقرير رأي المحقق بشكل محايد وفي حالة عدم إبداء الرأي يجب ذكر الأسباب.¹⁵

¹³ ناصر بوحجاج مُجد، دور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة مُجد خيضر،

بسكرة، 2014-2016، ص.ص 33-34.

¹⁴ نفس المرجع، ص.ص 33-34.

¹⁵ نفس المرجع، ص.ص 33-34.

مطلب الثالث: خصائص التحقيق والمحقق المحاسبي

الفرع الأول: خصائص التحقيق المحاسبي

ويمكن إبراز أهم خصائص التحقيق المحاسبي من خلال النقاط التالية:

- مبرمج أي يتم تطبيقه وفق برنامج محدد مسبقا ويكون غير فجائي بالنسبة للمكلف نظرا لإلزامية إعلامه بخضوعه للتحقيق المحاسبي قبل مباشرة تنفيذه من طرف المحقق؛
- يتم تطبيق هذا الشكل الرقابي خارج مكاتب الإدارة الجبائية أي في مقر المؤسسة الخاضعة للتحقيق المحاسبي، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة القاهرة تم إقرارها قانونا؛
- يهدف بصورة أساسية إلى فحص الدفاتر المحاسبية للمكلف بالضريبة ويمتاز بالدقة والعمق، حيث يشمل كل أنواع الضرائب التي يخضع لها المكلف للسنوات الأربعة الأخيرة للنشاط؛
- يتم إجراء التحقيق المحاسبي من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين يمتلكون رتبة مفتش على الأقل والذين يتميزون بإتقان التقنيات المحاسبية والكفاءة العالية والخبرة الكافية؛
- تختص فرق التحقيق التابعة للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بتنفيذ هذا الشكل الرقابي على المستوى الولائي، أما على المستوى الجهوي فتتولى مصلحة الأبحاث والمراجعات الجهوية مهمة تنفيذه.

ويمكن أيضا إبراز مميزات التحقيق المحاسبي بمقارنته مع بقية أشكال التحقيق الجبائي، حيث يعتبر هذا الأخير تحقيقا شاملا لكل أنواع الضرائب التي يخضع لها المكلف للأربعة سنوات الأخيرة غير متقدمة على خلاف التحقيق المصوب في المحاسبة الذي يعتبر شكل رقابي موجه أقل شمولية وأكثر سرعة من التحقيق في المحاسبة، ويتضمن التحقيق المصوب في المحاسبة فحص وتدقيق الوثائق الثبوتية والمحاسبية لبعض أنواع الضرائب التي يخضع لها المكلف، ولجمل أو لجزء من فترة غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة، كما يعتبر التحقيق المحاسبي الأكثر عمق واتساع من التحقيق في مجمل الوضعية الشاملة للمكلف كون هذا الأخير يطبق فقط على الأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي دون سواها. حيث يسعى التحقيق في مجمل الوضعية الشاملة للمكلف إلى مراقبة

الانسجام الحاصل بين مداخيل المكلف المصرح بها من جهة وحالة المكلف المالية والعناصر المكونة لنمط معيشته ومعيشة أعضاء مقره الجبائي من جهة أخرى.¹⁶

الفرع الثاني: خصائص المحقق المحاسبي

يمثل العنصر البشري القلب النابض لمختلف مراحل التحقيق، سواء في تحقيق العملية المالية أو العملية الضريبية، فالمحقق هو الذي يقوم بالتخطيط والتنظيم والتنفيذ بغرض الوصول إلى تحقيق الأهداف، ولهذا الأسباب يجب أن تتوفر في المحقق مبادئ وصفات أخلاقية محددة بدونها لا يمكن انجاز الهدف الحقيقي والمطلوب، وهذه الصفات وإن كان من المفروض أن يتحلى بها كل إنسان، إلا أن المحقق المحاسبي المستقل يجب أن تكون هذه الصفات هي مكونات شخصياتهم، وإلا سوف تفقد العملية الضريبية احترامها من جمهور المكلفين وفقدان الالتزام الطوعي من المواطن، لذلك لقد نص المعيار الدولي رقم 910 في الفقرة الرابعة على ضرورة التزام المحقق بقواعد السلوك المهني للمحاسبين القانونيين الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، وتتضمن قواعد السلوك المهني التي تحكم المسؤوليات المهنية للمحقق على ما يلي: الاستقلالية، الموضوعية، الكفاءة والعناية المهنية، السرية والسلوك المهني، المعايير الفنية.¹⁷

أولاً: المؤهلات

يجب على المحقق المختص في التحقيق المحاسبي أن يمتلك كفاءات مهنية ملائمة والمتمثلة في:

- معرفة طرق وأساليب التحقيق المحاسبي؛
- معرفة الشكل القانوني للوحدة الاقتصادية موضوع التحقيق؛
- مهارات الاتصال مع كل أطراف العملية التحقيقية؛
- معرفة المبادئ الأساسية المتعارف عليها في علم المحاسبة والتحقيق.¹⁸

¹⁶ عبد الرحيم لوش، تقييم فعالية التحقيق المحاسبي في تقويم تصريحات المكلفين بالضريبة، مجلة الأوراق الاقتصادية، العدد 02، الجزائر، جوان 2018، ص.47-48.

¹⁷ ناصر بوحجام مجد، دور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص.34.

¹⁸ نفس المرجع، ص.34.

ثانيا: الاستقلالية

تعني الاستقلالية أن يكون المحقق المحاسبي محايدا في قراره، كما يجب أن نقدر هذا الاستقلال ماديا ومعنويا، ويتطلب الاستقلال المادي أن لا يكون المحقق في موضع تبعية قد تؤثر على تسوية أهدافه،¹⁹ حيث نصت المادة 45 من الأمر المطبق رقم 03/06 المؤرخ في 15 جويلية 2006 المتعلق بالقانون الأساسي العام للوظيفة العمومية: "منع كل موظف مهما كانت وضعيته في السلم الإداري أن يمتلك داخل التراب الوطني أو خارجه، مباشرة أو بواسطة شخص آخر بأي صفة من الصفات مصالح من طبيعتها أن تؤثر على استقلالية، أو تشكل عائقا للقيام بمهمته بصفة عادية في مؤسسة تخضع لرقابة الإدارة الجبائية التي ينتمي إليها أو لها صلة مع هذه الإدارة".²⁰

ثالثا: السرية المهنية

يمكن أن يطالب المحقق المحاسبي طوال مهمته بمعرفة معلومات سرية أين تشكل في إنشائها مخاطر قد تعود أيضا بالضرر على المؤسسة محل التحقيق، أيضا جميع الاستنتاجات المتعلقة بالوضع الجبائي للمؤسسة، إذ تم وقوعها في أيدي أطراف ثالثة يمكن أن تستخدم ضدها.²¹

رابعا: الكفاءة

الكفاءة صفة لها أهمية كبيرة في التحقيق المحاسبي، لأنها هي التي تحدد تطور هذا النوع من المهام، في الواقع فإن نجاح عملية التحقيق المحاسبي يعتمد بالدرجة الأولى على مستوى الحد الأدنى من الجودة التي تحققها خبرة وكفاءة المعنيين في هذا المجال من حيث التحقيق المحاسبي هذا الشرط لا يتطلب من المحقق المحاسبي معرفة كيفية فرض الضريبة فقط، ولكن أيضا معرفة تقنيات التحقيق حتى يمكنه السيطرة على الأمور المحاسبية نتيجة لذلك، يجب أن يكون المحقق المحاسبي على مستوى عال من الكفاءة.²²

¹⁹ قحموش سمية، دور المراجعات الجبائية في تحسين جودة تصريحات الجبائية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013، ص.27.

²⁰ دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، الوزارة المالية، 2016، ص.10.

²¹ قحموش سمية، دور المراجعة المحاسبية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص.28.

²² نفس المرجع، ص.28.

خامسا: بذل العناية المهنية

ويعني بها أن يقوم المحقق المحاسبي بالمجهودات المناسبة خلال كل مرحلة من مراحل التحقيق، أي عند إعداد برنامج التحقيق وعند تنفيذ إجراءات التحقيق. وبالإضافة إلى الكفاءات المهنية السابقة يجب أن تتوفر في المحقق المحاسبي بعض الصفات الأخلاقية منها:

- الصدق والدقة في الأقوال والأفعال؛
- الأمانة والنزاهة؛
- اللياقة بمعنى حسن المعاملة والتصرف مع المكلف سواء عند طرح الأسئلة أو عند اكتشاف الأخطاء.²³

المبحث الثاني: مراحل التحقيق المحاسبي لتقييم محاسبة المكلف بالضريبة

بعد القيام بالأعمال التمهيدية من دراسة الملف الجبائي إلى جمع المعلومات الضرورية فإنه يمكن الشروع في تنفيذ جميع مراحل التحقيق التي حددها التشريع الجبائي و ألزم العون المحقق بتطبيقها.

المطلب الأول: إجراءات التحقيق المحاسبي

تعتبر هذه الإجراءات دليل للمحقق أو وسيلة لمعرفة الشخصية الجبائية له، كما تعطيه صورة شاملة عنه، ووضعيته الجبائية والنقاط الأساسية التي يجب على المحقق التركيز والعمل عليها، فمن خلال الاطلاع على الملف الجبائي الذي هو إجباري على كل مكلف بالضريبة، والمحتوي على مختلف تصريحاته السنوية لكل أنواع الضرائب الخاضع لها، والذي يفتح في مقر نشاطه باسم المؤسسة، وكذا الملف الشخصي الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي للمكلف من خلال هذه المعلومات يقوم المحقق بعدة إجراءات.²⁴

²³ صالح حميداتو، دور المراجعة الجبائية في تدننه المخاطر الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012، ص.49.

²⁴ محمد فيصل كامل و طارق ربح الله، استخدام التحقيق المحاسبي في تعديل الأسس الخاضعة للضرائب والرسوم، مرجع سبق ذكره، ص.43.

الفرع الأول: شروط وبرنامج التحقيق في المحاسبة

أولاً: شروط التحقيق في المحاسبة

يجب توفر عدة شروط للقيام بالتحقيق في المحاسبة وهي كالتالي:

نصت المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية الفقرة 01 على انه: "التحقيق في المحاسبة يجب أن يتم في عين المكان أي في محل المكلف بالضريبة"، غير أن هناك استثناء أوردته المادة وهو: "في حالة تقديم المكلف لطلب مكتوب أو مقبول من طرف الإدارة الجبائية، أو في حالة القوة القاهرة لعدم توفر مكان للقيام بعملية التحقيق لديه يمكن للمحققين اخذ الوثائق المحاسبية لفحصها في مكاتبهم بشرط أن يسلم للمكلف بالضريبة في هذه الحالة وثيقة تثبت فيها طبيعة الوثائق المحاسبية المسلمة ونوعيتها".²⁵

كما نصت الفقرة 02 من نفس المادة على انه: "لا يمكن إجراء تحقيق في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية اللذين لهم رتبة مفتش رئيسي على الأقل"،²⁶ و جاء في الفقرة 04 ما يلي: "في حالة استبدال المحققين يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك".²⁷

وكذا نصت الفقرة 03 من المادة السابقة على انه: "يمارس التحقيق مهما كانت الوسيلة أو السند المستعمل لحفظ المعلومات، فإذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، يمكن أن تشمل المراقبة مجمل المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تساهم بصورة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية و الجبائية".²⁸

ثانياً: برنامج التحقيق في المحاسبة

هناك عدة خطوات يجب إتباعها لبرمجة التحقيق المحاسبي وهي كالتالي:

1- برمجة الملفات التي ستخضع للتحقيق المحاسبي:

إن عملية برمجة الملفات من قبل الإدارة الجبائية هي الخطوة التمهيديّة الأولى في برمجة التحقيق المحاسبي حيث تخضع إلى مقاييس ومعايير أهمها:

²⁵ المادة 20 الفقرة 01، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص.08.

²⁶ نفس المرجع، الفقرة 02، ص.08.

²⁷ نفس المرجع، الفقرة 04، ص.08.

²⁸ نفس المرجع، الفقرة 03، ص.08.

- أهمية رقم الأعمال المصرح به خلال السنوات الأربع الأخيرة أو السنتين الأخيرتين؛
- ضعف الهامش الإجمالي مقارنة بالهامش العادي المطبق في نشاط مماثل، وهذا ما يدل على الزيادة الغير عادية في المواد المستهلكة؛
- ضعف القيمة المضافة مقارنة بأهمية النشاط وما هي عليه المنشآت المماثلة؛
- وجود زيادة في المصاريف وبالتالي التأثير على النتيجة الصافية؛
- تكرار نتائج الخسارة أو الربح الضعيف مقارنة بطبيعة النشاط الممارس ورقم الأعمال المصرح به؛
- تغييرات جد مهمة في رقم الأعمال وفي النتائج المصرحة بها في مدة الأربع سنوات الأخيرة؛
- ملاحظة استعمال الطرق التدليسية واكتشاف المخالفات ذات الطابع الاقتصادي؛
- الزيادة الكبيرة والمذهلة في المستوى المعيشي للمكلف بالضريبة؛
- دخول مبالغ هامة إلى الحساب البنكي دون تبرير؛
- القيام بعمليات شراء لعقارات بمبالغ هامة؛²⁹
- الرصيد الدائن المتكرر للرسم على القيمة المضافة المسترجعة على عمليات الشراء؛
- الحجم المعتبر للكتلة الأجرية مقارنة بالأنشطة المماثلة؛
- كل توقيف للنشاط أو تصريح بالإفلاس يجب أن يقابله برمجة فورية للتحقيق الجبائي لتحديد خلفية مثل هذه التصرفات؛
- الاستفادة السابقة من مزايا و التحفيزات الجبائية؛
- تغيير مقرات الإقامة وتغيير المقرات الاجتماعية للمؤسسات والشركات؛³⁰
- مظاهر الثروة الخارجية للمستغل أو المسير أو الشركاء؛
- طبيعة النشاط الممارس وأهمية المنتج في السوق؛
- التعديلات المتكررة في القوانين الأساسية للمؤسسة أو الشركة التي توحى بوجود النية للتهرب الضريبي؛
- عدم خضوع المؤسسة لمدة طويلة للتحقيق؛³¹

²⁹ محمد فيصل كامل و طارق ربح الله، استخدام التحقيق المحاسبي في تعديل الأسس الخاضعة للضرائب والرسوم، مرجع سبق ذكره، ص. 56.

³⁰ بوعزة عبد القادر و لكصاسي إبراهيم، فعالية التحقيق المحاسبي في الكشف عن مظاهر التهرب الجبائي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم

الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ادرار، 2005-2015، ص.ص 295-296.

³¹ حمدي شريف الجليلي، التحقيق الجبائي والمحاسبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، 2017-

2018، ص. 26.

- الأنشطة التي يمكن إن تنطوي على عمليات الغش الكبيرة، أو فرص الغش المرتفعة مثل المهن الحرة، مقدم الخدمات، نشاطات الاستيراد والبيع بالجملة، شراء وإعادة البيع... .
- الأنشطة المحتكرة والغير تنافسية مع السلع المستوردة؛³²
- الأمور الغير سوية التي تم معاينتها خلال المراقبة الشكلية؛
- تقسيم جغرافي متوازن من اجل أن يسمح بتغطية إقليم الولاية وبمس مجمل الأنشطة والمهن.³³

وان إعداد هذا البرنامج يتم من طرف المصالح الجبائية ويمر على عدة مراحل، أولها المفتشية التي تقوم عند نهاية كل سنة بالانتقاء الأولي لقائمة المكلفين للذين سيكونون محل مراقبة تم ترسلها إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية التي ستحدد عن طريق اللجنة الولائية المتكونة من:

- المدير الولائي للضرائب؛
- المدير الفرعي للرقابة الجبائية؛
- المدير الفرعي للعمليات الجبائية؛
- رئيس المكتب المديرية الفرعية للرقابة الجبائية؛
- رئيس المكتب المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.

لتحديد القائمة المقترحة لتلك السنة وكمرحلة أخيرة تقوم مديرية الأبحاث والمراجعات بتحويل تلك القائمة إلى برنامج نهائي بعد الفحص وتحليل مختلف الاقتراحات كما يمكن لها أن تضيف إلى القائمة مكلفين آخرين بناء على معطيات والبيانات الخاصة بحوزتها لأنها هي المسؤولة عن إعداد ومتابعة تنفيذ هذه البرامج.³⁴

2- إعداد برنامج التحقيق:

من خلال المعايير السابقة الذكر تقوم المفتشيات بإعداد قوائم بأسماء المكلفين المقترحين لعملية التحقيق عن طريق وثيقة تسمى بطاقة الاقتراح، والتي تحتوي رقم التعريف الجبائي، اسم المكلف، مقر مزاوله النشاط، مفتشية الضرائب التابع لها إقليميا، سبب الاقتراح للتحقيق ورقم الأعمال المصرح به، حيث تمضى هذه الوثيقة من طرف رئيس المفتشية وترسل

³² عوادي مصطفى و زين يونس، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، الطبعة 02، مطبعة السخري، الجزائر، 2010-2011 ص.48.

³³ بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، الطبعة 02، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2016، ص.138.

³⁴ نفس المرجع، ص. ص 138-139.

إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، هذه الأخيرة تقوم بدراسة هذه الاقتراحات الواردة من مختلف المفتشيات والتأكد من صحة المعلومات التي تحتويها، والتي تقوم بدورها بوضع برنامج التحقيق الجبائي السنوي، وذلك باقتراح المكلفين الواجب فيهم عملية الرقابة الجبائية، ثم تقوم بإرساله إلى المديرية المركزية للضرائب للفصل فيه سواء بقبوله أو زيادة عدد الملفات المقترحة أو إنقاصها، بعد ذلك تقوم المديرية المركزية بالمصادقة على البرنامج النهائي للتحقيق الجبائي وتقوم بإرساله إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لمباشرة العمل به،³⁵ ونص المرسوم رقم 52 المؤرخ في 29 أفريل 1994 الصادر عن وزارة المالية على أن: "المديرية الفرعية للرقابة الجبائية هي المسؤولة عن إعداد وتنفيذ التحقيق المحاسبي بالإضافة إلى مراقبة الأسعار والتقويمات العقارية".³⁶

الفرع الثاني: التحضير والشروع في التحقيق المحاسبي

أولاً: التحضير للتحقيق المحاسبي

قبل قيام المحقق بعملية الرقابة على المكلف نصت المادة 20 الفقرة 04 من قانون الاجراءات الجبائية على انه: "لا بد من إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من اجل أدنى للتحضير، مدته عشرة أيام، ابتداءً من تاريخ استلام هذا الإشعار،³⁷ وفي المقابل يقوم المحقق في مكتبه ببعض الأعمال التمهيديّة لإجراء مراقبة المحاسبة وهي:

- دراسة الملف الجبائي للمكلف الخاضع للضريبة؛
- دراسة الوثائق المحاسبية لنشاط المكلف؛
- الاطلاع والإلمام بجميع المعلومات التي تخص النشاط محل التحقيق.³⁸

1- سحب وفحص الملفات الجبائية:

يقوم العون المحقق بفحص ملف المكلف قبل إجراء التحقيق المحاسبي سواء من حيث كونه ملف ضريبي مفتوح باسم شخص طبيعي(اسم مؤسسة أو ملف شخصي)، بالنسبة لصاحب المؤسسة أو الشركاء.

³⁵مُجد فيصل كامل طارق ربح الله، استخدام التحقيق المحاسبي في تعديل الأسس الخاضعة للضرائب والرسوم، مرجع سبق ذكره، ص.ص 42-43.

³⁶ المرسوم رقم 52 المؤرخ في 29 أفريل 1994 الصادر عن وزارة المالية.

³⁷ المادة 20 الفقرة 04، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص.ص 08.

³⁸ بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص.ص 142-143.

كما يقوم العون المحقق بفحص ملف المكلف من حيث التصريحات الجبائية السنوية لهذا الأخير من حيث مدى ضبط تواريخ إيداع هذه التصريحات، سواء كونها تصريحات مودعة قانونا وبطريقة منتظمة وفي تاريخها المحدد، أو المؤجلة قانونا وبطريقة غير منتظمة، أو حتى لم تودع أصلا.³⁹

2- دراسة الوثائق التقنية المتعلقة بالنشاط المهني:

بالرغم من دراسة المعلومات السابقة ضمن الملف الضريبي للمكلف إلا أنها تبقى غير كافية من اجل الوصول إلى الحكم على مصداقية محاسبة المكلف من عدمها، وعليه يجب على العون المحقق أن يفحص وبشكل مفصل الملف الضريبي وذلك بالاعتماد على إعداد الكشوفات لمجموعة من الوثائق من اجل معرفة الشكل الخارجي للمحاسبة قبل استلامها، من حيث أهمية رأسمال المؤسسة وتطوراته، وجميع الإمكانات التي تمتلكها المؤسسة.⁴⁰

3- الاطلاع على المعلومات من مصادر خارجية:

من اجل الإحاطة والإلمام أكثر وبصورة جيدة بكل الجوانب المحيطة بالوضعية الحقيقية للمكلف أو المؤسسة المراقبة يعمد المحقق إلى إجراء بعض البحوث الخارجية محاولا جمع أكبر قدر من المعلومات التي بوسعها تسهيل عملية التحقيق وذلك باستعمال حق الاطلاع على مستوى المؤسسات العامة منها والخاصة نذكر منها: الممولين، البنوك، الإدارات العمومية، الموردين، الزبائن، مصالح الجمارك، مديرية التجارة أو المصالح الأخرى.⁴¹

ثانيا: الشروع في تنفيذ التحقيق

بعدها ينهي العون المحقق كل بحوثه التمهيديّة المتعلقة بملفات الشركة فيها، و بعد جمع المعلومات التي قد تساعده في مهمته، يشرع في التحقيق حيث يرسل إلى المكلف بالضريبة وثيقة الإشعار التي تعد الضوء الأخضر لبداية التحقيق و هذه البداية تسمح للمحقق بمواصلة التحقيق و القيام بكل الإجراءات القانونية المتاحة له ومن بينها التدخل الميداني.⁴²

³⁹ ناصر بوحجام مُجد، دور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص. 38.

⁴⁰ نفس المرجع، ص. 40-41.

⁴¹ موسى دريد، دور المحاسبة العامة كأداة للرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، قسم مالية ومحاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2018-2019، ص. 95-96.

⁴² زمور ياسمين لطيفة و قرشال بنت النبي، التحقيق المحاسبي كآلية لمكافحة التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الليسانس، قسم العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بلحاج بوشعيب، عين تموشنت، 2014-2015، ص. 37.

1- إشعار التحقيق:

حيث يقوم العون المحقق بإرسال إشعار بالتحقيق للمكلف يعلمه فيه بعملية خضوعه للرقابة مع منحه مدة عشرة أيام للتضير و يجب أن يكون هذا الإشعار مفصل إذ يحتوي على عنوان و اسم المكلف الخاضع للتحقيق، النشاط الممارس، الفترة المعنية بالتحقيق، الضرائب التي سوف تراقب.⁴³

يرسل الإشعار بالتحقيق برسالة محفوظة أو يسلم مباشرة للمكلف بالضريبة مع إشعار بالاستلام، إن عدم قبول استلام الإشعار لا يمنع من إجراء التحقيق، ففي هذه الحالة يلجأ المحققون إلى فرض الضريبة تلقائياً، بحيث يمنح القانون في إطار التحقيقات المحاسبية حق ممارسة التدخلات (الرقابة) المفاجئة في المؤسسة من أجل ممارسة معاينات مادية قبل الرقابة المعمقة للوثائق المحاسبية في هذه الحالة يسلم الإشعار بالتحقيق مع بداية عمليات المراقبة، بحيث لا يمكن البدء في فحص عميق للوثائق المحاسبية إلا بعد استنفاد اجل التضير المنصوص عليه سابقاً.⁴⁴

2- التدخل في عين المكان:

تعتبر مرحلة التدخل في عين المكان نقطة بداية التحقيق وخلال إجراء المحادثات مع مسيري المؤسسة الخاضعة للمراقبة أو الملقى تتضمن حول التنظيم العام للمؤسسة ووسائلها ومتابعتها في السوق وزيارة المصانع والمحلات التي تساعد المحقق في جمع المعطيات التي تستعمل في فحص المحاسبة من خلال متابعة الإنتاج، المخازن، الاستثمارات، تقنيات التصنيع.⁴⁵

ونصت المادة 20 الفقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية على أن: "التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية يتم بعين المكان وكاستثناء وجود ظروف قاهرة يطلب المكلف من المصلحة المختصة طلب كتابيا وان تقبله المصلحة". لا يمكن أن تمتد فترة التحقيق في عين المكان في التحقيق الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من ثلاث أشهر فيما يخص:

- مؤسسة تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1 000 000 دينار جزائري بالنسبة لكل سنة محقق فيها.

⁴³ عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي، دار الهدى للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2012، ص.99.

⁴⁴ رمضان حسن، الغش و التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، فرع علوم التسيير، جامعة الجليلي اليابس، سيدي بلعباس، 2011، ص.66.

⁴⁵ خليفة أسعيد، الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، قسم الحقوق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013-2014، ص.95.

- كل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2 000 000 دينار جزائري بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

يمدد هذا الأجل إلى ستة أشهر إذا كان رقم أعمالها (المؤسسات السابقة) لا يفوق على التوالي 5 000 000 دينار جزائري و 10 000 000 دينار جزائري بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها لا يجب أن تتجاوز مدة التحقيق في عين المكان في كل الظروف والحالات ستة أشهر.⁴⁶

الفرع الثالث: فحص المحاسبة من حيث الشكل والمضمون

أولاً: فحص المحاسبة من حيث الشكل

يقوم المحقق بمراقبة الحالة العامة للمحاسبة وذلك من خلال التأكد من الوجود الفعلي للوثائق المحاسبية والإجبارية ووثائق الإثبات اللازمة وان البيانات المسجلة فيها صحيحة من ناحية دقة الحسابات تم يتحقق من تطابق واثق الإثبات مع ما هو مسجل في سجلات المحاسبة حتى تكون المحاسبة صحيحة من الناحية الشكلية يجب أن تتوفر على الشروط التالية:⁴⁷

1- المحاسبة يجب أن تكون كاملة ومنظمة:

يجب أن تحتوي محاسبة المكلف على دفاتر محاسبة تشمل دفترا يوميا و دفترا كبيرا و دفتر الجرد المنصوص عليها في المواد من 09 إلى 12 من القانون التجاري الجزائري والقانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي وتتلخص هذه الدفاتر فيما يلي:

- دفتر اليومي وتسجل فيه حركات أصول وخصوم الأموال الخاصة والأعباء والمنتجات المؤسسة؛
- دفتر الكبير ويتضمن مجموعة حركات الحسابات خلال فترة معينة؛
- دفتر الجرد وتنقل فيه الميزانية وحساب النتائج الخاصة بالمؤسسة.

بالإضافة إلى الوثائق التبريرية لجل الوثائق والمستندات الأصلية التي تثبت القيام بالعمليات فعليا، لاسيما المتعلقة بالمشتريات والمبيعات، البنك، الصندوق، الخدمات المختلفة... ، والتأكد من أنها خالية من كل أشكال التزوير. تحفظ

⁴⁶ المادة 20 الفقرة 01، قانون الاجراءات الجبائية، ص.08.

⁴⁷ تبيكوت فاطمة و سماعيل زهية، دور التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب والغش الضريبيين، مرجع سبق ذكره، ص.48.

هذه الدفاتر أو الدعامات التي تقوم مقامها، وكذا الوثائق الثبوتية لمدة عشر سنوات ابتداء من تاريخ إقفال كل سنة مالية محاسبية.⁴⁸

2- المحاسبة يجب أن تكون متسلسلة وصحيحة:

ويقصد بهذا أن المحقق يجب أن يتأكد أن المحاسبة تحتوي على مؤشرات متسلسلة وصحيحة، بحيث يتم فحص ميزان المراجعة أو مجموع الجانب المدين أو الدائن لليومية العامة والذي يجب أن يكون مساويا لمجموع الجانب المدين أو الجانب الدائن لدفتر الأستاذ، هذا التساوي يتم ملاحظته بناء على ميزان المراجعة المعد قبل الجرد وميزان المراجعة بعد الجرد، وعلى المحقق أن يتأكد من التجانس بين مجاميع ميزان المراجعة واليومية العامة من جهة، وتجانس ميزان المراجعة مع دفتر الأستاذ من جهة أخرى، وفي حالة عدم تساوي موازين المراجعة على المحقق أن يستدعي المحاسب للبحث في أصل الاختلال، لكن عندما يتبين أنها بشكل واضح ممارسات تدليسية، يمكن له أن يرفض المحاسبة، كما أن فحص حساب الصندوق مطلوب حيث أن وجود رصيد دائن يعد سببا لعدم دقة المحاسبة.⁴⁹

3- المحاسبة يجب أن تكون مقنعة:

تكون المعلومات المحاسبية مقنعة إذا كانت مجمل الكتابات المحاسبية يمكن تبريرها بالمستندات والوثائق الثبوتية، حيث على المكلف أن يبرر الكتابات المحاسبية عن طريق تقديم وثائق اسمية حقيقية ووثائق الجرد للمواد والمنتجات الموجودة في المخزن، وهذا شرط لصحة المعلومات المحاسبية، حيث تبرر المشتريات عن طريق فواتير مسلمة من قبل المورد، والتي يجب أن تكون مدعومة بوثائق وتبريرات كأصل الفاتورة، وصولات الصندوق، وصولات الاستلام، سجل الأجور... ، إضافة إلى ذلك فإن المعلومات المحاسبية التي لم ترفق بجرد البضائع والسلع أو الأشغال الجارية 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.⁵⁰

⁴⁸ بن صفي الدين احلام، الرقابة الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص.ص 35-36.

⁴⁹ ناصر بوحجام مجّد، دور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص.48.

⁵⁰ سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة مجّد خيضر، بسكرة،

2011-2012، ص.131.

ثانيا: فحص المحاسبة من حيث المضمون

بعد انتهاء المحقق من مراجعة المحاسبة من الناحية الشكلية يمكنه أن يضع حكما حول صدق المحاسبة، غير أن هذا الحكم ليس إلا حكما أوليا، وبالتالي لا بد له من دراستها دراسة معمقة لاستخلاص النتائج النهائية ولا يتسنى له ذلك إلا من خلال التحقيق في حسابات الميزانية أو بالأخص حسابات الاستغلال التي يكثر فيها التلاعب ومحاولات الغش والتهرب الجبائين نظرا لكونها أهم عنصر مساهم في تحديد الربح الإجمالي خاصة بالنسبة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وتشمل هذه المراقبة كل من:⁵¹

1- مراقبة المعطيات والبيانات المحاسبية:

إن كل من حسابات المشتريات، المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ والمبيعات عناصر تؤثر في تكوين الربح الخام لذلك من الضروري أن تكون تلك الحسابات محل التحقيق المركز.

- **مراقبة المشتريات:** أن المكلف بالضريبة يمكن أن يلجأ إلى طريقتين للتلاعب في حساب المشتريات وهما تضخيم المشتريات وتخفيض المشتريات.
 - **مراقبة المخزونات والأشغال قيد التنفيذ:** مهما كانت الطرق المستعملة في التلاعب بقيم المخزونات فهي تهدف في النهاية إلى التوصل إلى تخفيض الربح الخام والربح الصافي.
 - **مراقبة المبيعات:** لاكتشاف الاختلالات الحادثة في المبيعات، يعتمد المحقق على فواتير البيع، وصولات التسليم، الدفاتر المحاسبية للزبائن، ما يستعمل المحقق حق الاطلاع وغيرها من الوثائق.⁵²
- 2- مراقبة حسابات الميزانية:

قبل مباشرة عمليات التحقيق للحسابات الميزانية على المحقق أن يتأكد من مطابقة حسابات الميزانية مع ميزان مراجعة بعد الجرد ومع ما سجل في الجرد والأرصدة حسابات الميزانية الموجودة في دفتر الأستاذ، وعموما تتم عن طريق السر، والتأكد من أن النفقات مبررة بواسطة الفواتير أو أي وثيقة أخرى، والمحقق يقوم بها عن طريق فحص أصول وخصوم الميزانية.⁵³

⁵¹ تبيكيوت فاطمة وسماعيلي زهية، دور التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب والغش الضريبيين، مرجع سبق ذكره، ص.48.

⁵² بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص.ص 152-153.

⁵³ نفس المرجع، ص.154.

3- مراقبة حساب النتائج:

بعد القيام بمراقبة حسابات الميزانية على المحقق أن يراقب صحة الاككتابات المحاسبية التي تتضمنها جدول النتائج والمتمثلة في التكاليف والإيرادات من اجل الكشف عن الأخطاء والنقصان حتى يتم أخذها بعين الاعتبار عند إعادة تأسيس فرض الضريبة.⁵⁴

المطلب الثاني: نتائج التحقيق المحاسبي

إن التدخل في عين المكان ومعاينة وضعية المكلف وكل ما يتعلق بنشاطه والمراجعة المحاسبية للدفاتر من حيث الشكل والمضمون، تمكن المحقق من استخلاص نتيجة رفض أو قبول المحاسبة وفي كلتا الحالتين فان المحقق ملزم بإرسال نسخة من هذه النتائج إلى المكلف بالضريبة مبينا له فيها التجاوزات الضريبية المكتشفة، والطرق المعتمدة في إعادة تأسيسها.⁵⁵

الفرع الأول: نتائج التحقيق في المحاسبة

أولاً: قبول المحاسبة

يقبل المحقق محاسبة المكلف إذ كانت مطابقة للإحكام القانون التجاري ومبادئ النظام المحاسبي المالي وصحيحة من حيث الشكل والمضمون، حيث يمكن التمييز بين نوعين من القبول هما:

1- قبول صريح:

في هذه الحالة تكون محاسبة المكلف مقنعة بدرجة كبيرة ومنتظمة، وبالتالي فانه يجب على الإدارة تبليغ النتائج للمكلفين بالضريبة دون إجراء أي تقويم عن طريق تسليم إشعار بغياب التقويم.

⁵⁴ بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص.160.

⁵⁵ بن معتوق خالد وميلي محمد الأمين، إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، علوم تجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2016-2017، ص.28.

2- قبول نسبي:

في هذه الحالة يتم تسجيل بعض التجاوزات والانحرافات من قبل المكلف، وفي هذه الحالة يقوم العون المحقق باللجوء إلى إجراءات التقويم الشئائي، والمقصود بها أن يكون اتصال بينه وبين المكلف للنقاش وإبداء ملاحظات حول الانحرافات المسجلة، ثم يقوم بإعادة تأسيس رقم الأعمال الخاضع، ويجب عليه إبلاغ المكلف بهذا التقييم وذلك عن طريق الإشعار بالتقويم الأولي مع منحه مدة 40 يوماً على هذا التقويم.⁵⁶

ثانياً: رفض المحاسبة

بعد اتخاذ الإجراءات اللازمة من طرف الإدارة الجبائية من خلال إشعار المكلف وتمادي المكلف برفض تقديم المحاسبة فان على المحقق أن يقوم بالإجراءات التالية:

- تحرير محضر بعدم تقديم المحاسبة يدعى بموجبه المكلف بالضريبة للتأشير عليه؛
- يجب أن يكون موضوع اعتذار يدعى بموجبه المكلف بالضريبة لتقديم المحاسبة في اجل لا يزيد عن ثمانية أيام ويتم ذكر الرفض المحتمل لإمضاء المحضر؛
- في حالة رفض تقديم المحاسبة بعد انقضاء اجل ثمانية أيام يتم التقديم التلقائي لأسس فرض الضريبة على المكلف دون المساس بالعقوبات المنصوص عليها حسب ما تقتضيه المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية.⁵⁷

ولقد نصت المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية والمادة 191 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

على الحالات التي تم فيها رفض المحاسبة من طرف الإدارة والتأسيس التلقائي الضريبة وهذه الحالات هي:

- عندما يكون مسك الدفاتر الحسابية غير مطابق لأحكام المواد من 09 إلى 11 من القانون التجاري والشروط وكيفية تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد؛
- عندما لا تحتوي المحاسبة على أي قيمة مقدمة بسبب انعدام الوثائق الثبوتية؛
- عندما تتضمن المحاسبة أخطاء واغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة في عمليات المحاسبة.⁵⁸

⁵⁶ نور الدين طاهرة، التدقيق المحاسبي ودوره في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، علوم اقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2016، ص.28.

⁵⁷ خليفة اسعيد، الرقابة الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص.102.

⁵⁸ المادة 43، قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، معدلة بموجب المادة 28-29 من قانون المالية لسنة 2014 الجريدة الرسمية، العدد 68 بتاريخ 31 ديسمبر 2013، ص.10.

الفرع الثاني: العقوبات المفروضة

يمكن التعبير عن العقوبات الجبائية والجنائية كما هو موضح في الجدولين التاليين:

الجدول رقم (1.2): العقوبات الجبائية

نوع العقوبة	التعليق
10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص يقل عن 50 000 دينار جزائري أو يساويه. 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص يفوق عن 50 000 دينار جزائري ويقل 200 000 دينار جزائري أو يساويه. 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص يفوق 200 000 دينار جزائري.	إخفاء الحقوق أخطاء، إغفالات أو سهو
في حالة المناورات التدليسية ومنذ قانون المالية 2012 تغيرت معدلات غرامات الزيادة عن ممارسة مناورات تدليسية إذ تحسب معدل الغرامة كالتالي: معدل الإخفاء = الحقوق المخفية / الحقوق المصرح بها = x هذا بالنسبة للضرائب المباشرة فقط أما الإقتطاع من المصدر و TVA دائما 100%.	استعمال مناورات تدليسية

المصدر: عمارة منصور، أنواع و إجراءات الرقابة الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص.166.

الجدول رقم (2.2): العقوبات الجزائية

الحبس أو السجن المؤقت	الغرامة	مبلغ الحقوق المتملص منه
-	من 50 000 إلى 100 000	لا يتجاوز 100 000 دينار جزائري
الحبس من شهرين إلى ستة أشهر.	من 100 000 إلى 500 000	أكثر من 100 000 دينار جزائري ولا يتجاوز 1 000 000 دينار جزائري
الحبس من ستة أشهر إلى سنتين.	من 500 000 إلى 2 000 000	أكثر من 1 000 000 دينار جزائري ولا يتجاوز 5 000 000 دينار جزائري
الحبس من سنتين إلى خمسة سنوات.	من 2 000 000 إلى 5 000 000	أكثر من 5 000 000 دينار جزائري ولا يتجاوز 10 000 000 دينار جزائري
الحبس من خمسة إلى عشرة سنوات.	من 5 000 000 إلى 10 000 000	أكثر من 10 000 000 دينار جزائري

المصدر: عمارة منصور، أنواع و إجراءات الرقابة الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص.166.

المطلب الثالث: إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتبليغ النتائج

الفرع الأول: أهم طرق إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة

إن طريقة إعادة التشكيل تحدد حسب المعلومات المستنبطة من الوثائق المؤسسة، حيث يجب أن يكون هناك ترابط، وتناسق وواقعية في الطريقة المتبعة وكذلك ملائمة للنشاط المحقق فيه.

أولاً: اختيار طريقة إعادة تشكيل الأسس الضريبية الموافقة للنشاط المراقب

إن اختيار الطريقة لإعادة تشكيل الضريبة ينتج من خلال:

1- تحليل نشاط المؤسسة:

حيث يوجد لبعض المهن طرق تقليدية متبعة، ولكن في عدة حالات بسبب غياب المعلومات الضرورية وذلك نتيجة للسلوك السليبي لبعض المكلفين يجد المحقق نفسه غير قادر على تطبيق طريقة تقليدية من الطرق المستخدمة من أجل هذا النشاط، وفي هذه الحالة للمصلحة صلاحية البحث عن طريقة ملائمة للحالة الخاصة بدلالة العناصر المتوفرة حتى وإن كانت أقل دقة و نجاعة من الطريقة التقليدية، ولكن في مثل هذه الحالات يجب ذكر اقتراح الطريقة الجديدة لتصحيح والعراقيل التي واجهته في الميدان المؤدية لاستبعاد الطريقة التقليدية.

2- ثراء المكلف:

في حالة غياب محاسبة ثبوتية فإن الإدارة تستطيع أن تقوم بالتحقيق على أساس زيادة ممتلكات المكلف والمسيرين لإعادة تقييم مبلغ الربح للمؤسسة عندئذ يجب على المصلحة أن تثبت من خلال الظروف الدقيقة والمتداخلة من عمل المؤسسة بوجود تناقض بين الممتلكات الخاصة والمهنية. إذا فالمصلحة الجبائية تأخذ بعين الاعتبار كل الإيرادات كرقم أعمال باسم المداخل المهنية حتى مجموع الأرصدة المسجلة في الحسابات البنكية للمعني.⁵⁹

ثانياً: تناسق الطرق مع المبادئ الجبائية العامة في إعادة التشكيل الأسس الضريبية

يجب على المحقق أن يتخذ الطرق التي تتماشى والمبادئ الجبائية التالية:

- مبدأ السنوية لإعادة التشكيل الأسس الضريبية؛

⁵⁹بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص.ص 169-170.

- مبدأ خصوصية النشاط لإعادة التشكيل الأسس الضريبية؛
- الواقع الاقتصادي لإعادة التشكيل الأسس الضريبية ؛
- أهمية اللجوء إلى عدة طرق في إعادة التشكيل الأسس الضريبية.⁶⁰

ثالثا: تبرير الطريقة في إعادة تشكيل الأسس الضريبية

كل المعلومات المتحصل عليها سواء من المعطيات الداخلية للمؤسسة أو من المصادر الخارجية والمستعملة في إعادة تشكيل الأسس الضريبية يجب أن تكون مبررة أي متحصل عليها حسب شروط نظامية وقانونية وهناك:

1- معلومات داخلية:

حيث أن الإدارة مجبرة على إعطاء كامل التبريرات لكل العناصر التي على أساسها تم إعادة تشكيل القواعد الضريبية:

- حجز المحاسبة الحقيقية التي تستر عليها ولم يصرح بها.
- تقديم تفاصيل طريقة إعادة الأسس الضريبية من طرفه.
- تحديد هامش ربح جديد حسب عينات المنتوج الأكثر مبيعا.
- تحديد بدقة نسب التلف الخاصة بنشاط إنتاجي.

2- معلومات خارجية:

لما تستعمل الإدارة معلومات خارجية لإعادة تشكيل رقم الأعمال فإنها تكون مضطرة لتبرير واقعيتها ومصدرها وذلك بتحديد المؤسسات المماثلة للنشاط المراقب والتي من خلالها يحدد معامل الهامش الخام.

إذ أن المخالفات التي تحدث عند جمع المعلومة المتحصل عليها بطريقة غير شرعية تؤدي إلى إعفاء الضرائب الناتجة عنها، كما أن المعلومات المتحصل عليها حسب حق الإطلاع لكن من طرف أشخاص غير مؤهلين بالرد وفي حالة نشاط طبي لا يجب إفشاء السر المهني للمرض بمعنى آخر يمنع ذكر أسمائهم، وفي حالة اللجوء إلى دفاتر الشرطة يمنع الإطلاع على الأسماء.⁶¹

⁶⁰ بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص.171.

⁶¹ نفس المرجع، ص.172.

رابعاً: الطرق الأساسية لإعادة تشكيل الأسس الضريبية في حالة الإيرادات:

1- إعادة تشكيل رقم الأعمال انطلاقاً من المعامل:

يخص التطبيق على المشتريات المبيعة المصححة والمثبتة بمعامل مرجح محدد للحصول على رقم أعمال نظري مؤسس ومقارنة هذا الرقم المشكل مع رقم الأعمال المسجل حيث يعتبر الفارق رقم أعمال مخفي، وهذه الطريقة لا تكون مطبقة إلا إذا كانت أسعار البيع معروفة و فاتورات الشراء مقدمة ومفصلة كتابيا وتنفيذها على أرض الواقع يعني تحديد معامل الترجيح ومبلغ المشتريات المبيعة.⁶²

2- إعادة تشكيل رقم أعمال انطلاقاً من الإحصاء :

هذه الطريقة لا تطبق إلا إذا كانت الوثائق المبررة للإيرادات موجودة وفاتورة الشراء مقدمة ومفصلة كفاية، وتتبع عنصر أو عناصر لها دلالة، وسهولة التعرف عليها، والتي تدخل في أداء الخدمة أو في آلية الإنتاج لتحديد علاقة نسبة هذه العناصر برقم الأعمال. الهدف من هذه الطريقة هو إعادة تشكيل رقم الأعمال مؤسسه ما بالتركيز على المنتج المرجعي.⁶³

3- إعادة تشكيل رقم الأعمال انطلاقاً من طريقة محاسبة جرد المواد:

إعادة التشكيل تتضمن جرد وفرز شامل ودقيق للمشتريات والمخزونات والمبيعات لكل منتج أو نوع منتج بين عملية جرد لمخزونين مسجلين محاسبيا. ونقصد بها أنه يهتم بكميات مبيعة ومشتريات، لذلك يجب إذا تصحيح مسبق لمداخيل المشتريات و المخزونات ويجب أيضا الأخذ بعين الاعتبار الهبات والهدايا بالإضافة إلى الضياع، الإستهلاكات الداخلية الشخصية و الاستهلاك الوسيطية، هذه الطريقة لا تكون مطبقة إلا إذا كانت إثباتات المداخيل و فاتورات المشتريات مفصلة كفاية.

تم هذه العملية عن طريق فرز وجرد دقيق للمشتريات و الأخذ بعين الاعتبار حركة المخزون لتحديد المشتريات المستهلكة، ومن تحديد المشتريات المبيعة تلزم الأخذ بعين الاعتبار الإستهلاكات الوسيطية و الضياعات المختلفة.⁶⁴

⁶² بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، مرجع سبق ذكره ، ص.ص 172-173.

⁶³ نفس المرجع ، ص.ص 174-175.

⁶⁴ نفس المرجع، ص.ص 175-176.

4- إعادة تشكيل رقم الأعمال انطلاقاً من طريقة مؤسسة على تحليل التدفقات المالية:

يجب إيجاد علاقة سببية بين عمليات المؤسسة والتدفقات المالية الخاصة، للقيام بعملية إعادة تشكيل المداخل لمؤسسة خاصة أو شركة من خلال ثراء المستثمر، المسؤولين أو الشركاء يلزم التأكد من:

- أن المحاسبة المؤسسة خالية من المصادقية؛
 - عناصر الحقائق الناجمة من تحليل طريقة سير المؤسسة، تثبت في حالة شركة فيها تداخل بين الملك الاجتماعي والملك الخاص للشركاء أو المسييرين، وفي حال مؤسسة خاصة العلاقة الموجودة بين ثراء المستثمر و أرباح شركته.
 - بالنسبة للأشخاص الطبيعيين هذه العلاقة السببية تبنى من التحليل العام للتدفقات النقدية وكذا المداخل و الاقتطاعات، أما بالنسبة للشركات فتقوم بتحليل تحويلات المالية من الصندوق والبنك إلى الحسابات الخاصة، وتتكفل المؤسسة بالنفقات الشخصية والتي يمكن للمحققين تحديدها.
 - الثراء الملاحظ عند الأشخاص الطبيعيين عند ثبوته يجب أن يدمج في رقم الأعمال المؤسسة.⁶⁵
- 5- إعادة تشكيل رقم الأعمال انطلاقاً من التكاليف:

يمكن للمحقق أن يقوم بناء بعض التكاليف بإعادة تأسيس الإيرادات أو رقم أعمال المحقق كالأجور المدفوعة للعمال، حيث تعتبر وسيلة فعالة لتحديد رقم الأعمال المحقق، ويتم ذلك عن طريق مقارنة الأجور المدفوعة برقم الأعمال المصرح به، ومن ناحية أخرى بين إنتاج المؤسسة من إستهلاكات الطاقة الكهربائية للسنوات الأربعة الخاضعة للرقابة، حيث من المفروض أن يجد المحقق نفس العلاقة لكل سنة ماعدا في حالة تغيير معدات الإنتاج وتستعمل هذه الطريقة فقط في المؤسسات المستهلكة للطاقة الكهربائية وتلك التي تستعمل يد عاملة كبيرة، كما أن إستهلاكات المحروقات يمكن أيضاً أن تشكل وسيلة لإعادة تأسيس الإيرادات أو رقم الأعمال والنتيجة، وهذا الإجراء صالح بالأخص بالنسبة لمؤسسات نقل السلع والمسافرين.⁶⁶

⁶⁵ بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، مرجع سبق ذكره ، ص.177.

⁶⁶ نفس المرجع ، ص.ص 177-178.

6- إعادة تشكيل رقم الأعمال انطلاقاً من مؤشرات مختلفة:

يتوفر لدى المحقق مؤشرات تسمح له بإعادة تشكيل الإيرادات أو رقم الأعمال المحقق فمثلاً يمكن لمشتريات المشروبات الغازية أو الكحولية أن تساهم في إعادة تشكيل الإيرادات المحققة في المطاعم. وكذلك يمكن أن يستعمل سجل مصالح الشرطة الذي يحتوي أسماء الأشخاص المقيدون في الفنادق لكي تتحصل على الإيرادات الأخيرة.⁶⁷

الفرع الثاني: إجراءات ما بعد التقويم

بعد قيام أعوان التحقيق بكل الإجراءات وكخلاصة عن هذا العمل يقوم العون المحقق بتبليغ المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة بالنتائج المتوصل إليها وبمنح المكلف آجال للرد عليه ليقوم بعد ذلك بالتبليغ النهائي وتحرير تقرير بعملية الرقابة بهدف إقفال هذه الإجراءات.

أولاً: التبليغ الأولي

يجب أن يكون هذا الإشعار مفصلاً جيداً أو مصاغاً بطريقة تسمح للمكلف بفهمه وتسجيل ملاحظاته، ويتم تسليم الإشعار للمكلف شخصياً مع وصل الاستلام، إضافة إلى ذلك من ضروري أن يحتوي التبليغ الأولي على الطرق التي استعملت في التقييم التي أدت إلى تعديل الأسس الضريبية أي يقوم العون المحقق من خلاله توضيح كل التعديلات والتقويمات المنجزة خلال فترة التحقيق.

وفي جميع الحالات يجب أن يبين التبليغ بالتقويم أن المكلف بالضريبة يستفيد من حق القانوني والمتمثل في أجل مدته 40 يوماً تبدأ من يوم استلام الإشعار من أجل الإجابة والإدلاء برأيه وملاحظاته، وكذا حقه في الاستعانة بمستشار من اختياره لمناقشة الأسس والتعديلات التي قامت بها إدارة الضرائب وتكمن أهمية التبليغ بتحديد بداية المهلة 40 يوماً للمكلف بالضريبة لتقديم الرد والإجابة.⁶⁸

⁶⁷ بن صفي الدين احلام، الرقابة الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص.65.

⁶⁸ تيكوت فاطمة وسماعيلي زهية، دور التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب والغش الضريبيين، مرجع سبق ذكره، ص.50.

ثانيا: رد والإجابة الخاضع للضريبة

يكون الرد في شكل مراسلة مع مرافقتها بوثائق وبيانات تبرر عدم رضاه بإعادة التقويم ويدافع عن حقوقه إذا لاحظ أن هناك خلل في تسوية وضعية الجبائية ويلزم العون المحقق بالرد على التوضيحات المقدمة في مراسلة توجه للمكلف بالضريبة، مع الإشارة بأن التبليغ يهدف إلى قطع مدة التقادم المحددة قانونا.

بعد الانتهاء الآجال القانونية للرد نكون أمام ثلاث حالات:

- الرد خلال الآجال؛
- الرد خارج الآجال؛
- غياب الرد.⁶⁹

ثالثا: التبليغ النهائي

بمجرد تقديم المكلف لملاحظاته في الأجل المحدد أو بعده، يبدأ المحقق في دراستها دراسة معمقة ودقيقة، ثم تحليلها نقطة بنقطة، للتأكد من أنها مؤسسة فعلا، وهذا من أجل أخذها بعين الاعتبار عند تحرير التبليغ وبعد دراسة الملاحظات وحساب أسس الضريبة يتم تحرير التبليغ النهائي مباشرة وهذا الأخير يعبر عن الوضعية الجبائية الحقيقية للمكلف المحقق معه.⁷⁰

رابعا: إصدار الأوردة

بعد إقفال عمليات التحقيق يستوجب على أعوان التحقيق إصدار بطاقة المتابعة، والتي يقوم من خلالها العون بحساب الحقوق والغرامات الواقعة على عاتق المكلف بالضريبة و التي ترسل إلى مفتشية الضرائب التابع لها المكلف، وتقوم هذه الأخيرة بمتابعة المكلف وإجراءات التحصيل وذلك بإرسال الإخطارات.⁷¹

⁶⁹ بن صفي الدين احلام، الرقابة الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص.69.

⁷⁰ بن معتوق خالد وميلي محمد الأمين، إجراءات التحقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص.29.

⁷¹ تبيكوت فاطمة وسماعيلي زهية، دور التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب والغش الضريبيين، مرجع سبق ذكره، ص.52.

خامسا: إرسال الإخطارات

يعد إرسال الإخطارات من مهام مدير الضرائب الجهوية التابع لها المكلف، والتي تحتوي على الحقوق والغرامات المتوجبة الدفع من طرف المكلف مع تحديد آجال الدفع وكيفية الدفع، و يتم إعداد ثلاثة نسخ، واحدة يحتفظ بها في الملف الجبائي للمكلف، وثانية ترسل إلى هذا الأخير، والثالثة يحفظ بها قابضة الضرائب التابع لها المكلف وذلك لمتابعة إجراء التحصيل.⁷²

سادسا: إقفال التحقيق

إقفال التحقيق متعلق بتدوين كل عناصر الإخضاع وإعداد تقرير التحقيق، وذلك ببلورة نتائج الفحص والتحقيق، ويتم إعداد التقرير في وثيقة يتم من خلالها ختم التحقيق، لهذا يجب أن تحتوي على جميع المعلومات التي تسمح بضمان احترام عملية التحقيق، التقييم والحكم على النتائج المراقبة، في نهاية عملية المراقبة يجب على المحقق إصدار جداول الإخضاع التي تتضمن كل الضرائب والرسوم المطلوب تسديدها والخاصة بالسنوات الأربع التي شملها التحقيق.⁷³

خاتمة الفصل:

تعتبر فعالية التحقيق المحاسبي احدي المحددات الأساسية لمعرفة مدى قدرتها على تحقيق أهداف الرقابة الجبائية والتي محورها الأساسي يكمن في محاربة النهب الضريبي، وإسترداد المواد المهربة لصالح الخزينة.

كما تكمن صعوبة التحقيق المحاسبي في كثرة المعلومات التي تحتويها المحاسبة وكذا تعدد جوانبها والعناصر المكونة لها، هذا يتطلب من المحقق المحاسبي دراسة دقيقة وعميقة لمحاسبة المكلف بالضريبة من حيث الشكل والمضمون، وهنا تظهر أهمية الخبرة والكفاءة المهنية الواجبة توفرها في المحققين من اجل حسن سير هذه العملية والتحقيق النتائج المرجوة منها.

ومهما كان فإن اكتشاف المخالفات غاية صعبة المنال، إلا أن على المحقق إن يكتفي بالبحث عن المخالفات التي لها تأثير كبير على نتيجة النشاط، من خلال التركيز على جوانب المحددة في المحاسبة واكتشاف التهربات الضريبية وتحصيلها عن طريق الإبلاغ بنتائج التحقيق للمكلف وتحصيلها.

⁷² تبيوت فاطمة وسماعيلي زهية، دور التحقيق المحاسبي في مكافحة النهب والغش الضريبيين، مرجع سبق ذكره، ص.52.

⁷³ بن معتوق خالد ومبيلي محمد امين، إجراءات التحقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص.29.

الفصل الثالث:

دراسة حالة عن التحقيق

المحاسبي بمديرية الضرائب

لولاية عين تموشنت

تمهيد:

يتطلب فحص مدى صدق التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلف أن يلتزم بالقوانين والقواعد الجبائية وعدم الإخلال بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، و على العون المدقق القيام بإجراء عملية التحقيق و التمكن من معرفة مدى صحة تلك التصريحات بهدف الحد أو على الأقل التخفيف من التهرب الضريبي من جهة وفرض العدالة الضريبية من جهة أخرى.

وعليه قمنا بتخصيص هذا الفصل بدراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية عين تموشنت، و بالتحديد مكتب المراجعات الجبائية التابع للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لتسليط الضوء على كل متطلبات البحث في المجال التطبيقي، الذي سنكشف من خلاله عن مدى مساهمة الرقابة الجبائية و بالتحديد التحقيق المحاسبي في الكشف عن التهرب الضريبي.

ومنه سوف نتطرق من خلال هذا الفصل للمباحث التالية:

المبحث الأول: نظرة عامة حول مديرية الضرائب لولاية عين تموشنت

المبحث الثاني: إجراءات التحقيق المحاسبي

المبحث الأول: نظرة عامة حول مديرية الضرائب لولاية عين تموشنت

تشكل إدارة الضرائب الجهاز المكلف بتطبيق التشريع الضريبي وتعمل بكل حرص في التحقق من سلامة ذلك التطبيق حماية لحقوق الدولة من جهة، وحقوق المكلفين بالضريبة من جهة أخرى، كما تساهم في وضع التعديلات، والتشريعات الضريبية من خلال الاقتراحات التي تقدمها بحكم كونها ذات دراية تامة ومعرفة شاملة للنظام الجبائي و كذلك لأنها المسؤول الأول والمعني بتلك التشريعات الجبائية.

المطلب الأول: تعريف بإدارة الضرائب

كانت مصلحة الضرائب بعين تموشنت في سنة 1984 تسمى مفتشية التنسيق للمصالح الخارجية لوزارة الاقتصاد، وكانت تابعة لمديرية الضرائب لولاية سيدي بلعباس، وواصلت مهامها في نفس الهيكل السابق إلى غاية صدور المرسوم التنفيذي رقم 91/60 المؤرخ في 23 فيفري 1991 المتعلق بإنشاء مديريات ولائية للضرائب في ولايات الوطن المتبقية، وبذلك أصبحت لولاية عين تموشنت مديرية خاصة بها وهي إحدى أدوات السلطة التنفيذية التي يقع على عاتقها تطبيق القوانين الضريبية والاطلاع العملي باقتراح مشاريع القوانين الضريبية، بحكم تعاملها ومعرفتها المباشرة لأفراد المجتمع الضريبي، ومن مهامها الأساسية تحصيل أكبر جباية ممكنة لتمويل الخزينة العمومية والتقليل من حالات التهرب الضريبي. كما تخضع إدارة الضرائب إلى قانون الوظيفة العمومي المتمثل في الأمر رقم 06-03 تاريخ 15 جويلية 2006 الصادر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية/العدد 46.

المطلب الثاني: مراحل تعديل الهيكل التنظيمي للمديرية

لقد طرأ على الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب عدة تعديلات نوجزها كالاتي:

- من سنة 1991 إلى غاية سنة 1995 كانت تشمل مديرتين فرعيتين:

- المديرية الفرعية للوسائل و العمليات الجبائية؛
- المديرية الفرعية للمنازعات و المراقبة الجبائية.

- كما تم تعديل الهيكل من خلال القرار الوزاري رقم 98/484 المؤرخ في 12 جويلية 1998 الذي

أعطى تشكيلة جديدة لهيكل المديرية كالاتي:

● المديرية الفرعية للوسائل؛

● المديرية الفرعية للعمليات الجبائية و التحصيل؛

● المديرية الفرعية للمنازعات و المراقبة الجبائية.

- أما بالنسبة لمفتشيه الضرائب توجد تسعة مفتشيات تم إنشائها بصدور القرار الوزاري رقم 95/199 المؤرخ في

29 ماي 1995 المتعلق بإحداث مفتشيات الضرائب و التي تم تقسيمها حسب موقع الدوائر للولاية.

- كما أنه تم استحداث مفتشيه التسجيل و الطابع، وذلك بصدور القرار الوزاري رقم 99/312 المؤرخ في 14

جويلية 1999 المتعلق بإنشاء مفتشيات التسجيل و الطابع.

- تمت هيكلة المديرية الولائية للضرائب بموجب المرسوم التنفيذي رقم 6/327 المؤرخ في 19 سبتمبر 2006،

حيث تم تقسيم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية و المنازعات إلى مديرتين فرعيتين: المديرية الفرعية للمنازعات،

المديرية الفرعية للرقابة الجبائية وهي مهيكلة على النحو التالي:

● المديرية الولائية للضرائب و التي أصبحت تشمل خمسة مديريات فرعية كالتالي:

✓ المديرية الفرعية للوسائل؛

✓ المديرية الفرعية للعمليات الجبائية؛

✓ المديرية الفرعية للمنازعات؛

✓ المديرية الفرعية للتحصيل؛

✓ المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

بالإضافة للقرار المؤرخ في 21 فيفري 2009 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، وعلى

أساسه تم استحداث هياكل جديدة للضرائب على النحو التالي:

- مركز الضرائب؛

- المراكز الجوارية للضرائب.

تشمل ولاية عين تموشنت على مركز ضرائب واحد وأربعة مراكز جواريه للضرائب تم إنجازها وقد تم افتتاح مركز

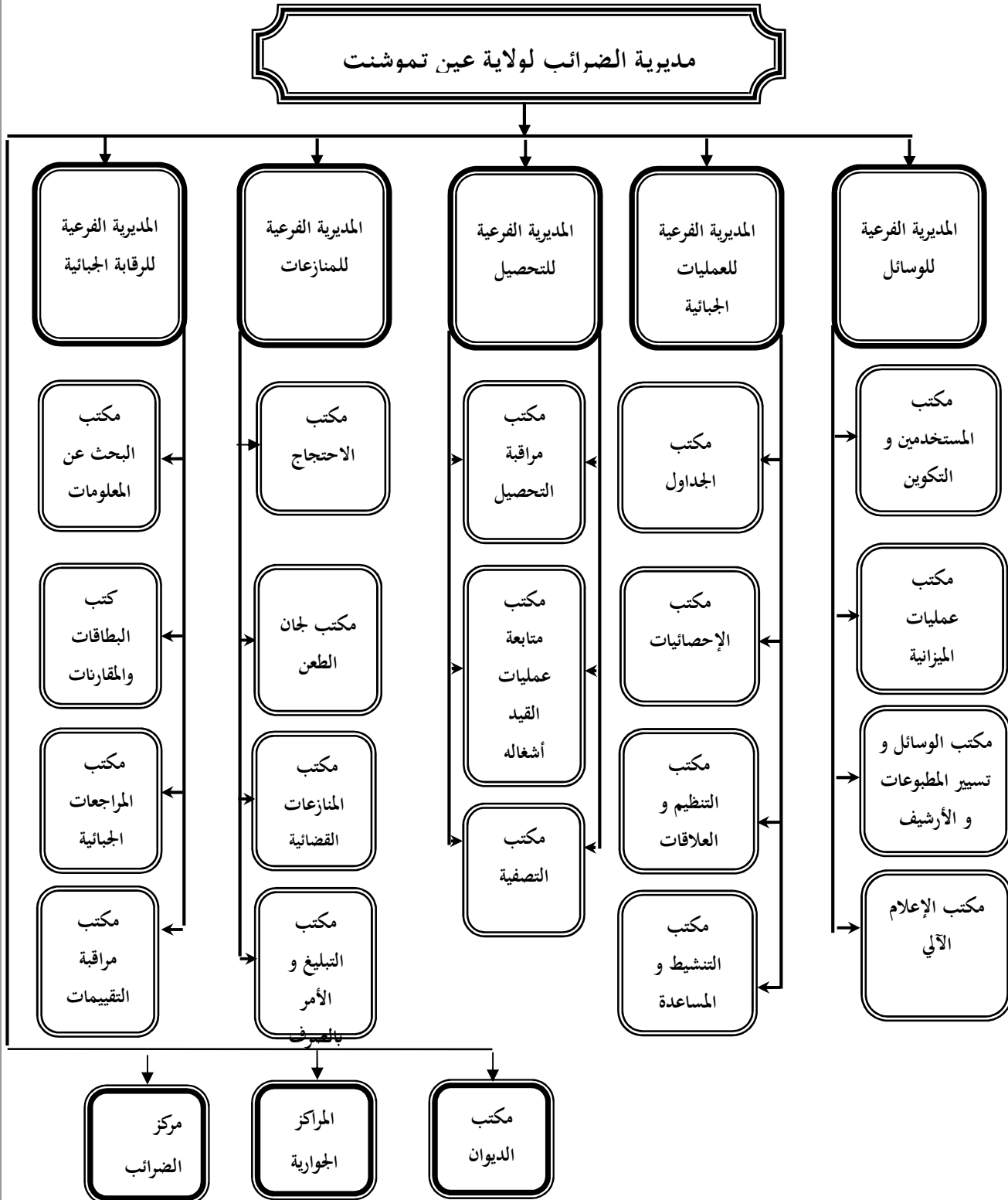
الضرائب بتاريخ 2 ماي 2013، أما بخصوص المراكز جواريه للضرائب فهي متواجدة في الدوائر التالية: عين تموشنت،

بني صاف، العامرية، حمام بوحجر، وتم افتتاحها بتاريخ نوفمبر 2018، والهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لعين

تموشنت حسب أحكام المرسوم التنفيذي رقم 327/06 المؤرخ في 12 سبتمبر 2006 في الجريدة الرسمية العدد 20

سنة 2009، إضافة للقرار المؤرخ في 21 فيفري 2009 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها كما في الشكل الموالي:

الشكل رقم (1.3): الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية عين تموشنت



المصدر: المديرية الولائية للضرائب بعين تموشنت

المطلب الثالث: مهام مديرية الضرائب

إن مديرية الضرائب لولاية عين تموشنت هي واحدة من بين 51 مديرية ولائية على المستوى الوطني التي باشرت نشاطها بداية من تاريخ 02 جانفي 1985 بحيث كانت سابقا عبارة عن مفتشية تابعة لمديرية الضرائب بسيدي بلعباس كما ذكرنا سابقا. و يمكن حصر بعض مهامها فيما يلي:

- تتدخل في مجال التسيير البشري و المادي للمصالح الولائية الجبائية ؛
- متابعة عملية التحصيل على مستوى قابضات الضرائب المتواجدة على مستوى المراكز الجوية ومركز الضرائب؛
- إصدار البطاقات الجبائية؛
- التحقيق في المحاسبة و متابعة كشوف العملاء؛
- تقوم بعمليات الإحصاء و المتعلقة بالملفات الجبائية الموجودة على مستوى المراكز الجوية ومركز الضرائب؛
- الفض في المنازعات و الطعون المجانية.

خلاصة القول تتمثل المهام الأساسية لمديرية الضرائب في تسيير مديرياتها الفرعية الخمسة التي تبرز مصالحها و مكاتبها من خلال الشرح الواضح والمفصل لكل المهام المسندة لوظائفها و الصادر في أحكام المرسوم التنفيذي رقم 327/06 المؤرخ في 12 سبتمبر 2006 في الجريدة الرسمية العدد 20 لسنة 2009.

المبحث الثاني: إجراءات التحقيق المحاسبي

سنتطرق إلى التعريف عن محتوى الملف الجبائي الذي بحوزة العون المحقق، ودراسة المحاسبة من ناحية الشكل والمضمون، لغرض التأكد من صحة ومصداقية تصريحات المكلف أو عدمها، وكذا القيام بإجراءات التقويم الأولي والتقويم النهائي و إبلاغ المكلف الخاضع للرقابة الجبائية بتلك النتائج.

المطلب الأول: دراسة المحاسبة من حيث الشكل والمضمون

المكلف بالضريبة عبارة عن مؤسسة فردية (أي شخص طبيعي) يمارس نشاط مقاول أشغال الري والبناء منذ تاريخ 23 أبريل 2002 بعين تموشنت، أما بخصوص الوضعية الجبائية للمؤسسة، فإن نشاط المكلف بالضريبة يتبع نظام الربح الحقيقي من قبل مركز الضرائب لعين تموشنت، والضرائب المفروضة عليه هي كالتالي:

- الرسم على النشاط المهني (TAP)؛
- الرسم على القيمة المضافة (TVA)؛
- الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)؛
- الضريبة على الدخل الأجور بخصوص الضريبة (IRG/SUR SALAIRS).

التحقيق جاء بأمر من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بتاريخ 17 مارس 2019 وهذا من اجل التحقيق في المحاسبة للفترة الممتدة من 01 جانفي 2015 إلى غاية 31 ديسمبر 2018، والخاصة بالسنوات الأربعة غير المتقدمة وهي كالآتي: 2015، 2016، 2017، 2018.

وقد تم إرسال إشعار بالتحقيق (انظر الملحق رقم 01) مع وصل الاستلام ومرفق بميثاق المكلف بالضريبة بتاريخ 28 أبريل 2019 والمسجل تحت رقم 312 في السجل الصادر يشمل التحقيق بالضرائب التالية (IRG)، (IRG/S)، (TVA)، (TAP) وضرائب ورسوم أخرى، مع منحه مدة عشرة أيام لتحضير وثائقه المحاسبية من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق مع إمكانية الاستعانة بوكيل جبائي من اختياره.

وإعلامه بحق الاستعانة بمستشار جبائي من اختياره وإمكانية المثول والحضور معه خلال كل مراحل سير التحقيق المحاسبي، وفق نص المادة 4/20 من قانون الإجراءات الجبائية: "يشير بصراحة تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة."

وكذلك إعلامه بإمكانية طلب تحكيم رئيس مركز الضرائب لعين تموشنت بخصوص الأسئلة والاستفسارات حول عناصر لم يتم توضيحها من قبل المحققين وذلك وارد في نص المادة 6/20 من قانون الإجراءات الجبائية: "التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالواقع أو بالقانون، حسب الحالة، من مدير كبريات المؤسسات أو من مدير الضرائب بالولاية أو من رئيس مركز الضرائب أو من رئيس المصلحة الجهوية للأبحاث والمرجعيات."

ونظرا لقبول رئيس مركز الضرائب عين تموشنت لطلبكم المؤرخ بتاريخ 20 ماي 2019 حول ممارسة أعوان التحقيق مهامهم المتعلقة بإجراءات الرقابة الجبائية لدى مكاتبهم المتواجدة بمركز الضرائب.

ويقوم أعوان التحقيق بتفحص تلك الوثائق من ناحية الشكل والمضمون:

- فحص المحاسبة من حيث الشكل:

يقوم العون المحقق بالتأكد إذا ما كانت الوثائق المحاسبية موافقة لما نص عليه القانون من حيث عدم ترك بياض أو تشطيب أو ترك فراغ، كما يجب أن يكون ممضى عليها من قبل رئيس المحكمة المختص إقليميا، وتكون مرقمة ومختومة، وأن تكون المحاسبة مدونة ابتداء من تاريخ بداية النشاط إلى غاية تاريخ التحقيق وبما أن محاسبة المكلف شملت كل هذه الشروط و المنصوص عليها في نص المادة 09 إلى 11 من القانون التجاري، وكذلك لتوافقها وأسس النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF)، لذلك تم قبولها من حيث الشكل.

- فحص المحاسبة من حيث المضمون:

إن فحص مضمون المحاسبة يكون جد مفصل ودقيق لأغلب الحسابات المحاسبية ويستغرق في أغلب الحالات مدة زمنية معتبرة من حيث طول المدة، والفحص يتمثل في إجراء مقارنة بين ما هو مدون في الدفاتر المحاسبية والمبرر عنه بوثائق قانونية والمعلومات المحصل عليها من طرف الإدارة الضريبية.

وهذه الدراسة بمثابة النقطة الفاصلة والتي تصدر حكمها على مدى مصداقية وصحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، والتي تعد انطلاقه لتأسيس وتشكيل رقم أعمال جديد.

في حالتنا هذه يتبين أنه هناك إغفالات تتمثل في:

- الإغفال الأول: هناك فرق في رقم الأعمال المصرح به عن طريق وثيقة G50 ورقم الأعمال المبين في الكشف البنكي.
 - الإغفال الثاني: تبين أنه هناك فواتير شراء غير مطابقة للقانون من حيث قواعد وشكل إعداد الفاتورة (قانون أو مرسوم شروط إعداد الفاتورة).
- وعلى أساس الاغفالات السابقين تم إعادة تشكيل رقم الأعمال وتحديد الرسوم والضرائب الواجبة التسديد.

المطلب الثاني: الإشعار بالتقويم الأولي

تم تصحيح الوضعية الجبائية للمؤسسة كآلاتي:

- الوضعية الجبائية بالنسبة لرقم الأعمال CA:

يتم إعادة تكوين المبيعات على النحو التالي:

- سنة 2015: يتم إعادة تكوين رقم الأعمال لعام 2015 من خلال الزيادة في المبيعات المعلنة والتي لا يمكن اعتبارها إلا سداد الفواتير غير المحسوبة (مبيعات ناقصة).
 - سنة 2016: يتم إعادة تكوين رقم الأعمال لعام 2016 من خلال الزيادة في المبيعات المعلنة للأرصدة المدينة النهائية للعملاء وتحصيل بنكي تم كشفه عن طريق معلومات جبائية واردة لمصلحة الضرائب كشف بيان الزبون (انظر الملحق رقم 02)
 - سنة 2017: يتم إعادة تكوين رقم الأعمال لعام 2017 من خلال الزيادة في المبيعات المعلنة للأرصدة المدينة النهائية للعملاء وتسبيقات الزبون والتي لا يمكن اعتبارها إلا سداد الفواتير غير المحسوبة.
 - سنة 2018: يتم إعادة تكوين رقم الأعمال لعام 2018 من خلال الزيادة في رقم الأعمال المعلن للأرصدة المدينة النهائية للعملاء والتي يمكن أن تمثل فقط مدفوعات الفواتير غير المحسوبة.
- ومجمل التغييرات الطارئة على رقم الأعمال للسنوات المحقق فيها تظهر من خلال الجداول الآتية:
- رقم الأعمال المشكل لسنة 2015:

قام أعوان التحقيق بإعادة تشكيل رقم الأعمال لسنة 2015 بالاعتماد على المعلومات الواردة لمصلحة الضرائب وكذلك من خلال الأخطاء المسجلة في محاسبة المكلف بالضريبة، وهو ما تم توضيحه في الجدول أدناه.

الجدول رقم (1.3): الوضعية الجبائية لرقم الأعمال 2015

السنة	2015
رقم الأعمال المصرح به (1)	99 251 780,00
تسبيق الزبون (ع) خارج الرسم	769 230,77
تسبيق الزبون (ص) خارج الرسم	683 760,68
رقم الأعمال المشكل (2)	100 704 771,45
الفارق = (2)-(1)	1 452 990,00

المصدر: من إعداد الطالبان بالاستناد على معلومات من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية عين تموشنت

من خلال البيانات الواردة في الجدول رقم (1.3) نلاحظ أنّ أعوان التحقيق كشفوا عن فارق في رقم الأعمال يقدر ب 1 452 991.45 دينار جزائري وهو مبلغ معتبر وسيتم فرض رسوم عليه.

• رقم الأعمال المشكل لسنة 2016:

قام أعوان التحقيق بإعادة تشكيل رقم الأعمال لسنة 2016 بالاعتماد على المعلومات الواردة لمصلحة الضرائب وكذلك من خلال الأخطاء المسجلة في محاسبة المكلف بالضريبة، وهو ما تم توضيحه في الجدول أدناه.

الجدول رقم (2.3): الوضعية الجبائية لرقم الأعمال 2016

السنة	2016
رقم الأعمال المصرح به (1)	68 963 744,00
رصيد الزبون النهائي خارج الرسم	1 866 900,00
تحصيل بنكي عن طريق بيان كشف الزبون	573 480,00
رقم الأعمال المشكل (2)	71 404 124,00
الفارق = (2)-(1)	2 440 380,00

المصدر: من إعداد الطالبان بالاستناد على معلومات من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية عين تموشنت

من خلال البيانات الواردة في الجدول رقم (2.3) نلاحظ أنّ أعوان التحقيق كشفوا عن فارق في رقم الأعمال يقدر ب 2 440 380,00 دينار جزائري وهو مبلغ معتبر وسيتم فرض رسوم عليه.

• رقم الأعمال المشكل لسنة 2017:

قام أعوان التحقيق بإعادة تشكيل رقم الأعمال لسنة 2017 بالاعتماد على المعلومات الواردة لمصلحة الضرائب وكذلك من خلال الأخطاء المسجلة في محاسبة المكلف بالضريبة، وهو ما تم توضيحه في الجدول أدناه.

الجدول رقم (3.3): الوضعية الجبائية لرقم الأعمال 2017

السنة	2017
رقم الأعمال المصرح به (1)	94 604 236,00
رصيد الزبون الدائن النهائي خارج الرسم	379 334,30
تسبيق الزبون خارج الرسم	526 735,33
تسبيق الزبون خارج الرسم	2 605 128,21
رقم الأعمال المشكل (2)	98 115 433,84
الفارق=(2)-(1)	3 511 200,00

المصدر: من إعداد الطالبان بالاستناد على معلومات من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية عين تموشنت

من خلال البيانات الواردة في الجدول رقم (3.3) نلاحظ أنّ أعوان التحقيق كشفوا عن فارق في رقم الأعمال يقدر ب 3 511 200,00 دينار جزائري وهو مبلغ معتبر وسيتم فرض رسوم عليه.

• رقم الأعمال المشكل لسنة 2018:

قاما أعوان التحقيق بإعادة تشكيل رقم الأعمال لسنة 2018 بالاعتماد على المعلومات الواردة لمصلحة الضرائب وكذلك من خلال الأخطاء المسجلة في محاسبة المكلف بالضريبة، وهو ما تم توضيحه في الجدول أدناه.

الجدول رقم (4.3): الوضعية الجبائية لرقم الأعمال 2018

السنة	2018
رقم الأعمال المصرح به (1)	71 421 150,00
رصيد الزبون(ج) المدين النهائي خارج الرسم	379 879,25
رصيد الزبون(ل) المدين النهائي خارج الرسم	1 058 886,32
رصيد الزبون (ص)المدين النهائي خارج الرسم	1 790 050,65
رصيد الزبون (ف)المدين النهائي خارج الرسم	54 962,14
رقم الأعمال المشكل (2)	74 704 928,36
الفارق=(2)-(1)	3 283 770,00

المصدر: من إعداد الطالبان بالاستناد على معلومات من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية عين تموشنت

من خلال البيانات الواردة في الجدول رقم (4.3) نلاحظ أنّ أعوان التحقيق كشفوا عن فارق في رقم الأعمال يقدر ب 3 283 770,00 دينار جزائري وهو مبلغ معتبر وسيتم فرض رسوم عليه.

وكخلاصة لما تم إظهاره في الجداول السابق ذكرها يمكننا تصحيح وضعية المكلف الجبائية اتجاه مصلحة الضرائب كما هو مبين في الجدول رقم (5.3) على النحو التالي:

الجدول رقم (5.3): الوضعية الجبائية لرقم الأعمال للأربعة سنوات غير المتقدمة

البيان	2015	2016	2017	2018
رقم الأعمال المشكل (2)	100 704 770,00	71 404 120,00	98 115 430,00	74 704 928,00
رقم الأعمال المصرح (1)	99 251 780,00	68 963 744,44	94 604 230,00	71 421 150,00
الفارق=(2)-(1)	1 452 990,00	2 440 380,00	3 511 200,00	3 283 770,00

المصدر: من إعداد الطالبان بالاستناد على معلومات من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية عين تموشنت

- الوضعية الجبائية بالنسبة TAP :

يتم الكشف عن الرسم على النشاط المهني كما يلي:

الجدول رقم (6.3): الوضعية الجبائية لرسم على النشاط المهني TAP

السنة	2015	2016	2017	2018
رقم الأعمال المشكل (1)	100 704 770,00	71 404 120,00	98 115 430,00	74 704 928,00
رقم الأعمال المصرح (2)	99 251 780,00	68 963 744,44	94 604 230,00	71 421 150,00
التقويم=(2)-(1)	1 452 990,00	2 440 380,00	3 511 200,00	3 283 770,00
معدل الضريبة	%2	%2	%2	%2
الضريبة TAP (3)	29 059,80	48 807,60	70 224,00	65 675,40
الغرامات (4)	2 905,98	4 880,76	10 533,60	9 851,31
مجموع=(3)+(4)	31 965,78	53 688,36	80 757,60	75 526,71

المصدر: من إعداد الطالبان بالاستناد على معلومات من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية عين تموشنت

كل الغرامات الوعائية تكون حسب المادة 1/193 من القانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وكخلاصة لما تم إظهاره في الجدول السابق ذكره يمكننا الكشف عن الرسم على النشاط المهني وكذا الغرامات الواجبة الدفع.

- الوضعية الجبائية بالنسبة TVA :

يتم الكشف عن الرسم على القيمة المضافة كما يلي:

الجدول رقم (7.3): الوضعية الجبائية للرسم على القيمة المضافة TVA

السنة	2015	2016	2017	2018
رقم الأعمال المشكل (1)	100 704 770,00	71 404 120,00	98 115 430,00	74 704 928,00
رقم الأعمال المصرح (2)	99 251 780,00	68 963 744,44	94 604 230,00	71 421 150,00
التقويم=(2)-(1)	1 452 990,00	2 440 380,00	3 511 200,00	3 283 770,00
معدل الضريبة	%17	%17	%19	%19
الضريبة TVA(3)	247 008,30	414 864,60	667 128,00	623 916,30
الغرامات(4)	61 752,08	103 716,15	166 782,00	118 544,09
مجموع=(3)+(4)	308 761,10	515 580,75	833 910	742 460,39

المصدر: من إعداد الطالبان بالاستناد على معلومات من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية عين تموشنت

كل الغرامات الوعائية تكون وفق المادة /116 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

وكخلاصة لما تم إظهاره في الجدول السابق ذكره يمكننا الكشف عن الرسم على القيمة المضافة وكذا كل الغرامات الواجبة الدفع.

- الوضعية الجبائية للدخل الإجمالي (IRG):

إن تشكيل الأرباح من خلال إدراج رقم الأعمال المخفض إلى الأرباح المصرح بها من طرف المكلف بالضريبة الذي هو قيد التحقيق المحاسبي وتكون وضعيته النهائية كالاتي:

الجدول رقم (8.3): الوضعية الجبائية للضريبة على الدخل الإجمالي IRG

السنة	2015	2016	2017	2018
الربح المشكل(1)	5 909 950,00	3 379 760,00	3 655 000,00	3 562 900,00
الربح المصرح به (2)	4 486 027,00	988 192,00	214 027,00	344 814,00
التقويم=(2)-(1)	1 423 923,00	2 391 568,00	3 440 973,00	3 218 086,00
بعد المراقبة IRG	1 936 482,00	1 050 916,00	1 147 250,00	1 115 015,00
قبل المراقبة IRG	1 438 109,00	236 457,00	188 054,00	44 962,00
الضريبة IRG (3)	498 373,00	814 459,00	959 196,00	1070053,00
الغرامة (4)	124 593,00	203614,00	239 799,00	267 513,00
المجموع=(3)+(4)	622966,00	1018073,00	1198995,00	1337566,00

المصدر: من إعداد الطالبان بالاستناد على معلومات من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية عين تموشنت

كل الغرامات الوعائية تطبق وفق المادة 193 الفقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة.

كل هذه التصحيحات يقوم العون المحقق بتدوينها و إرسالها للمكلف بالضريبة عن طريق إشعار بالتقويم الأولي(انظر

الملحق رقم 3) برسالة مسجلة مع وصل بالاستلام مع منح المكلف بالضريبة أجل قانوني مدته أربعين (40) يوما للرد إما بالقبول أو الرفض مصحوبا بالوثائق المبررة لذلك الرفض أو عدم الرد مطلقا مما عبر عنه قانونا بالقبول الضمني.

المطلب الثالث: إجراءات التقويم النهائي

لقد منح المشرع الضريبي الجزائري مدة 40 يوما للمكلف الخاضع للتحقيق المحاسبي للرد عن التقويمات التي قاما بها أعوان التحقيق إما بالقبول أو الرفض خلال المدة المحددة، لأنه إذا تجاوز هذه المدة لا يمكن النظر في إجابته إلا إذا كانت هناك ظروف قاهرة وعدم الرد يعتبر قانونيا قبول ضمني لإجراءات و نتائج التحقيق المحاسبي.

كما منح له المشرع حق اللجوء إلى التحكيم إلى مدير الضرائب أو رئيس مركز الضرائب حسب الحالة ليكون طرف في حل المسائل العالقة بين المكلف وأعوان التحقيق، بحيث يذكر ذلك من خلال الرد على الإشعار بالتقويم الأولي، في حالة ما طلب المكلف التحكيم ، فأعوان التحقيق يحددون موعد يتوافق مع مواقيت المدير ويتم إشعاره بتاريخ جلسة التحكيم عن طريق استدعاء خاص (انظر الملحق رقم 4).

في حالتنا هذه رد المكلف بالضريبة معترضا عن رقم الأعمال المشكل للسنوات الأربعة ولم يطلب جلسة تحكيم مع مدير الضرائب، كما أنه لم يقيم بإحضار أي وثيقة تبريرية تقنع الأعوان المحققين بحجة المكلف، لذلك تم رفض تعديل التقويم الأولي بسبب غياب مبررات قانونية و بعدها قام أعوان التحقيق بإشعار المكلف بالضريبة بالإشعار النهائي للتقويم (انظر الملحق رقم 5) عن طريق رسالة مسجلة مع وصل بالاستلام يعلمه فيها بأن كل ما تم استخراجها في التقويم الأولي يبقى كما هو دون تغيير مع الشرح الوافي وعلى العون أن يستخرج الوارد بمجموع الضرائب الواجب دفعها من قبل المكلف و إرجاع كل الوثائق المحاسبية التي كانت بحوزته للمكلف وكذا إرجاع الملف الجبائي إلى المفتشية المعنية بالملف.

وهكذا تكون مهمة التحقيق المحاسبي قد أنجزت وفق ما نص عليه القانون، وباستخراج الوارد يكون ذلك بمثابة الضوء الأخضر لكي يقوم المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته بتقديم شكوى على مستوى المديرية الولائية لضرائب التابع لها و كذا كل طرق الطعن الممكنة و المنصوص عليها في القانون الضريبي الجزائري و ذلك في حالة عدم اقتناعه بنتائج التحقيق المحاسبي.

خاتمة الفصل:

من خلال دراستنا للفصل الثالث والتمثل في الجانب التطبيقي للبحث، والذي تم على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بعين تموشنت، فقد تم ملاحظة أن لهذه المديرية دور كبير في تقدير وتحصيل الإيرادات الجبائية لما تقوم به من مهام مختلفة، وبوجود مواد وقوانين صارمة وواضحة تسيير هذه المديرية فهي تتميز بالشفافية في العمل، عدم وجود ثغرة أو فجوة بين إدارة الضرائب والمكلفين بالضريبة.

حيث شمل هذا التبرص تتبع مختلف مراحل سير التحقيق المحاسبي من بدايته حتى نهايته، وتوضيح دور المحاسبة في كشف مختلف التجاوزات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة، قصد إخفاء مداخلكم، كل ذلك من شأنه أن يساهم في تحقيق أهداف الرقابة الجبائية في الحد أو على الأقل التخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي.

الخاتمة العامة

الخاتمة:

بعد دراسة موضوع دور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية و من خلال الجمع ما بين الدراسة النظرية و التطبيقية تمكنا من معرفة كل الجوانب الأساسية وفهمها، حيث اتضح لنا أن مكافحة ظاهرة التهرب و الغش الضريبي ليس بالأمر السهل، وذلك راجع إلى تعقد الظاهرة وارتباطها بالعديد من المجالات و احتوائها على عدة طرق وأشكال احتيالية يصعب كشفها وإحصائها، لذا تسعى الدولة جاهدة عن طريق الرقابة الجبائية للحد من هذه الظاهرة.

و بالمقابل حتى تكون الرقابة الجبائية ذات فعالية، لا بد لها أن تتأكد من التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، حيث منح المشرع الجزائري مجموعة من الحقوق والصلاحيات لأعوان الرقابة الجبائية تيسيرا لأداء مهامهم الرقابية كحق الرقابة، الاطلاع واستدراك الأخطاء، المعايينة... . وبالمقابل قدم للمكلفين بالضريبة جملة من الضمانات تفاديا لأي تعسف من قبل الإدارة الجبائية، كحق الإعلام المسبق بتحقيق، حق الاستعانة بمستشار من اختيارهم، وحق الطعن... .

وفي الأخير يجب الإشارة إلى أن التحقيق المحاسبي يشكل وسيلة فعالة في دعم الرقابة الجبائية، وذلك من خلال التقليل من حدة وتفاقم ظاهرة التهرب و الغش الضريبي واسترداد الأموال المتهرب منها من أجل ضمان مصلحة الخزينة العمومية. ويستعمل التحقيق المحاسبي من أجل معايينة الأخطاء والنقائص والإغفالات وعدم احترام الالتزامات الجبائية وردع المكلفين المدلسين بعقوبات جبائية وجنائية موافقة بحسب طبيعة المخالفة. لذا من الضروري توفر مؤهلات فنية ومهنية في العنصر البشري، حيث يجب أن يكون ملما بالعلوم المحاسبية والقوانين الجبائية حتى يتمكن من المساهمة في دعم الرقابة الجبائية.

1. الإجابة على الفرضيات:

قدمنا في المقدمة العامة فرضية وبعد اختبارها توصلنا إلى أنه :

فعلاً يساهم التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية وذلك نظرا لاعتماد هذه الأخيرة بنسبة كبيرة على زيادة الحصيلة المالية للتحقيق المحاسبي، وكذا القدرة على استرجاع أموال الخزينة العمومية، والتقليل من حدة وتفاقم ظاهرة التهرب و الغش الضريبي من خلال توفير الإمكانات المادية والبشرية اللازمة ، حيث يعمل على زيادة المردودية والنتائج المتحصل عليها للإيرادات المسترجعة أو التقليل من التهرب من دفعها.

2. النتائج المتوصل إليها:

من خلال دراستنا توصلنا إلى النتائج التالية:

- إن الرقابة الجبائية بمختلف أنواعها وأشكالها تعد أداة من أدوات تصحيح التصريحات الجبائية للمكلفين بالضريبة من اجل تقليص المخالفات والنقائص.

الخاتمة العامة

- تأخذ الرقابة الجبائية أشكالاً عديدة أهمها الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق، إضافة إلى التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب، التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة.
- يركز التحقيق المحاسبي على مجموعة المعلومات المحاسبية المتحصل عليها من الوثائق والمستندات الممسوكة من طرف المكلف بالضريبة، ونجاح العملية مرهون بمدى سلامة وصدق المعلومات المحاسبية.
- إن عامل الخبرة والكفاءة لدى الأعوان المحققين في الجانبين الجبائي والمحاسبي، ووعيهم بمختلف الإجراءات القانونية لعملية التحقيق المحاسبي عامل رئيسي لإنجاحه.
- التحقيق المحاسبي كآلية للرقابة الجبائية يساهم في زيادة التحصيل لفائدة الخزينة العمومية، عن طريق إعادة تأسيس القاعدة الخاضعة للضريبة، واستخار الحقوق المترتبة عنها بالإضافة إلى فرض الغرامات.

3. الاقتراحات والحلول:

من خلال دراستنا واستخراج النتائج يمكننا أن نقدم بعض الاقتراحات:

- العمل على نشر الوعي الضريبي بين المكلفين لتدعيم الثقافة الضريبية وذلك بإنشاء مصالح متخصصة في الإعلام والترشيد الضريبي.
- تنظيم النصوص القانونية الجبائية على اختلافها وفق العمليات والإجراءات المتعلقة بكل نوع من أنواع الضرائب حتى يسهل فهمها وتطبيقها من طرف الإدارة الضريبية والمكلفين على حد سواء.
- زيادة تأهيل وتدريب المحققين والارتقاء بمستواهم العلمي والمهني، وذلك لضمان الالتزام بالمعايير المحاسبية الجديدة ومواكبتهم للتغيرات الحاصلة في التشريعات الجبائية للتحسين من مردوديتهم وتحقيق الأهداف المراد بلوغها.
- تخفيض الضغط الضريبي بما يسمح للمكلف بعدم التهرب من دفع الضرائب، وتقديم تحفيزات جبائية للمكلفين بالضريبة اللذين تمتاز تصريحاتهم بالشفافية.
- ضرورة تحديد معايير واضحة، شفافة وموضوعية لانتقاء المكلفين اللذين سيتم إخضاعهم للرقابة الجبائية، وعدم التركيز على قطاعات دون غيرها.

وفي الأخير لا ندعي الكمال لبحثنا ولا ننفي قصورا لمجهودنا لكن نأمل أن نكون قد وفقنا إن شاء الله إلى حد بعيد في الإلمام بجوانب البحث المختلفة.

قائمة

المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

❖ الكتب باللغة العربية:

- 1- احمد فيندس، الرقابة الجبائية في الجزائر، دار الجامعة الجديدة، 2018.
- 2- بن عمارة منصور، أنواع و إجراءات الرقابة الجبائية، الطبعة 2، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2016.
- 3- حامد عبد المجيد دراز، النظام الضريبي، الدار الجامعية، مصر، 2003.
- 4- خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، الجزء الأول، الطبعة 2، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2006.
- 5- كردودي سهام، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.
- 6- لعباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي، دار الهدى للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2012.
- 7- عوادي مصطفى و زين يونس، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، الطبعة 02، مطبعة السخري، الجزائر، 2010-2011.
- 8- مُجّد حمو ومنور اوسرير، جباية المؤسسة، الطبعة 1، 2009.
- 9- محمود حسين الوادي و زكرياء احمد عزام، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، دار المسيرة للنشر، عمان، 2000.

❖ الكتب باللغة الفرنسية:

- 1- Claude Laurent, la verification personnelle, bayausaine, France, 1995.
- 2- Daniel richer , les procédures fiscales, presses universités de France, France, 1990.
- 3- Marc leray, le controle fiscal, edition l'hurmatta, Paris, 1993.

❖ الأطروحات:

- 1- بشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، قسم نقود مالية والبنوك، جامعة تلمسان، 2010-2011.
- 2- بن معتوق خالد وميلي مُجّد الامين، إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، علوم تجارية، جامعة مُجّد بوضيف، المسيلة، 2016-2017.

قائمة المصادر والمراجع

- 3- بوعزة عبد القادر و لكصاسي إبراهيم، فعالية التحقيق المحاسبي في الكشف عن مظاهر التهرب الجبائي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ادرار، 2005-2015.
- 4- تكيوت فاطمة و سماعيلي زهية، دور التحقيق المحاسبي في مكافحة الغش والتهرب الضريبيين، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، 2016-2017.
- 5- تيسوكاي حياة وسعودي صبرينة، حقوق و ضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، قسم قانون الأعمال، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2013_2014.
- 6- حمدي شرفي الجيلالي، التحقيق الجبائي والمحاسبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، 2017-2018.
- 7- خليفة أسعيد، الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، قسم الحقوق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013-2014.
- 8- رمضان حسن، الغش و التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، فرع علوم التسيير، جامعة الجيلالي اليابس، سيدي بلعباس، 2011.
- 9- زمر ياسمين لطيفة و قرشال بنت النبي، التحقيق المحاسبي كآلية لمكافحة التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الليسانس، قسم العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بلحاج بوشعيب، عين تموشنت، 2014-2015.
- 10- سعاد مالح، قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية في الجزائر، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، الجزائر، 29/28 أكتوبر 2015.
- 11- سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011-2012.
- 12- عثمان مصطفى، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي دكتور يحي فارس، المدية، 2008.
- 13- قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، قسم محاسبة ومالية، المركز الجامعي يحي فارس، المدية، 2008-2009.
- 14- قحמוש سمية، دور المراجعات الجبائية في تحسين جودة تصريجات الجبائية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013.
- 15- لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010-2011.
- 16- محمد فيصل كامل و طارق ربح الله، استخدام التحقيق المحاسبي في تعديل الأسس الخاضعة للضرائب والرسوم، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة العربي تبسي، تبسة، 2015-2016.

قائمة المصادر والمراجع

- 17- موسى دريد، دور المحاسبة العامة كأداة للرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، قسم مالية ومحاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2018-2019.
- 18- ناصر بوحجام مُجدّد، دور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة مُجدّد خيضر، بسكرة، 2014-2016.
- 19- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002.
- 20- نعيمة بن رحو، تقنيات التحقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، معهد العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، 2012-2013.
- 21- نور الدين طاهرة، التدقيق المحاسبي ودوره في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، علوم اقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2016.
- 22- نوى نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1900-2003، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003-2004.
- 23- وهى بوعلام، نحو اطار المقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة حالة الجزائرية، مداخلة بملتقى علمي دولي، الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحكومية العالمية، سطيف، الجزائر، 2009.

❖ المداخلات والمجلات:

- 1- مراد كواشي، مسار التحقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية، البوابة الجزائرية للمجلات العلمية، جامعة أم البواقي.
- 2- عبد الرحيم لواش، تقييم فعالية التحقيق المحاسبي في تقويم تصريحات المكلفين بالضريبة، مجلة الأوراق الاقتصادية، العدد 02، الجزائر، جوان 2018.

❖ القوانين والمراسيم:

- 1- القانون رقم 08/13 المؤرخ في 30 ديسمبر 2013، المادة 18 الفقرة 01، المادة 34 الفقرة 01، المادة 18 الفقرة 01 و 02، قانون الإجراءات الجبائية، المتضمن قانون المالية لسنة 2014.
- 2- القانون رقم 08/21 المؤرخ في 30 ديسمبر 2008، المادة 20 الفقرة 01، قانون الإجراءات الجبائية، المتضمن قانون المالية 2009.
- 3- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2014، المواد، 183، 326، 327.
- 4- قانون المالية التكميلي لسنة 2005، المادة 12.
- 5- المرسوم التنفيذي رقم 60/91 المؤرخ في 23 فبراير 1991، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها.

قائمة المصادر والمراجع

- 6- المرسوم التنفيذي رقم 327/06، المواد 3، 4، 26.
- 7- المرسوم رقم 52 المؤرخ في 29 افريل 1994 الصادر عن وزارة المالية.
- 8- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديريةية البحث والمراجعات، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، الجزائر، 2017.
- 9- دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، الوزارة المالية، 2016
- 10- المادة 35، المعدلة بموجب المادة 23 من قانون المالية سنة 2008.

الملاحق

الملحق رقم (1)

Envoyer par message Importer le formulaire
Strix.O.n.4

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
MINISTRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

Référence N° :
Lettre avec
A.R
N°

A

Le

Avis de Vérification de Comptabilité

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 à H, à l'effet de vérifier au titre des exercices l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après, désignés :

Nous vous saurons gré de bien vouloir tenir à notre disposition vos documents comptables et pièces justificatives et dans la mesure où votre comptabilité est informatisée, l'ensemble des informations, données et traitements visés à l'article 20-3 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 toutes les précisions sur la conduite de cette vérification.

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

(1) Préalablement à l'examen au fond de vos documents comptables, il peut être procédé dès la remise du présent avis à la constatation matérielle des éléments physiques et de l'exploitation, de l'existence et de l'état des documents comptables (dispositions de l'article 20 du Code des Procédures Fiscales).

Je vous prie de trouver ci-joint, un exemplaire de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié.

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

Chef de brigade
Nom, prénom et grade
des vérificateurs

(1) À cocher en cas de contrôle inopiné.

Rappel de certaines dispositions fiscales

Article 20-4 du Code des Procédures Fiscales: Une vérification de comptabilité ne peut être entreprise sans que le contribuable en ait été préalablement informé par l'envoi ou la remise avec accusé de réception d'un avis de vérification accompagné de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié et qu'il ait disposé d'un délai minimum de préparation de dix (10) jours à compter de la date de réception de cet avis.

L'avis de vérification doit préciser les noms, prénoms, grades des vérificateurs, la date et l'heure de la première intervention, la période à vérifier, les droits, impôts, taxes et redevances concernées, les documents à consulter et mentionner expressément, à peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix au cours du contrôle.

En cas de changement des vérificateurs, le contribuable est tenu informé.

En cas de contrôle inopiné tendant à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation ou de l'existence et de l'état des documents comptables, l'avis de vérification de comptabilité est remis au début des opérations de contrôle.

L'examen au fond des documents comptables ne peut commencer qu'à l'issue du délai de préparation précité.

Article 20-5 du Code des Procédures Fiscales: Sous peine de nullité de la procédure, la vérification sur place de livres et documents comptables ne peut s'étendre sur une durée supérieure à trois (3) mois, en ce qui concerne :

- les entreprises de prestations de services, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas 1.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés ;
- toutes les autres entreprises, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas 2.000.000 DA, pour chacun des exercices vérifiés.

Ce délai est porté à six (6) mois pour les entreprises ci-dessus, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas respectivement 5.000.000 DA et 10.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés.

Dans tous les autres cas, la durée de la vérification sur place ne doit pas dépasser neuf (9) mois.

La fin des travaux de vérification sur place doit être constatée par un procès-verbal, que le contribuable vérifié est invité à contresigner. Mention est faite éventuellement sur le procès-verbal en cas de refus de signature par ce dernier.

La durée de vérification sur place est prorogée du délai accordé au contribuable vérifié, en vertu des dispositions de l'article 20 ter du code des procédures fiscales, pour répondre aux demandes d'éclaircissement ou de justification lorsqu'il ya transferts indirects de bénéfices au sens des dispositions de l'article 141 bis du code des impôts directs et taxes assimilées.

La durée du contrôle sur place n'est pas opposable à l'administration pour l'instruction des observations ou des requêtes formulées par le contribuable après la fin des opérations de vérification sur place.

En outre, les durées de contrôle sur place fixées ci-dessus ne sont pas applicables dans les cas de manœuvres frauduleuses dûment établies ou lorsque le contribuable a fourni des renseignements incomplets ou inexactes durant la vérification ou n'a pas répondu dans les délais aux demandes d'éclaircissement ou de justification prévues à l'article 19 ci-dessus.

Important!

Lors de l'exécution des travaux de contrôle et à l'occasion du débat contradictoire engagé avec le(s) vérificateur (s) vous pouvez soumettre vos observations, contestations et divergences d'appréciation à Mr

Tél n°

Vous pouvez également, à l'issue de cette étape, demander à être reçu par Monsieur

.Tél n°

الملحق رقم (2)

REPUBLICQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES ADMINISTRATION DES IMPOTS

ORIGINE DESTINATION

WILAYA WILAYA

COMMUNE COMMUNE

INSPECTION INSPECTION

BULLETIN DE RECOUPEMENTS

CONCERNANT

Matricule Fiscal

Nom

Adresse

Renseignements recueillis

Nom Fournisseur

Activité

Adresse

Matricule Fiscal

N° d'enregistrement de l'inspection ou direction de Wilaya
EMETTEUR

N° d'enregistrement de l'inspection ou direction de Wilaya
D'EXPLOITATION

Renseignements recueillis		Suite donnée ou observations
A	Le	
N° RC/N° Article :		
à :		
Achats effectués en :		
Montant :		
sommes perçues :		
Motif :		
Autres renseignements :		

الملحق رقم (3)

Envoyer par messagerie Imprimer le formulaire

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION DES IMPOTS D'AIN TEMOUCHEM

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
المديرية الضرائب لولاية عين تموشنت

Référence N°:

Lettre avec A.R. N°

A

Le

Notification de Redressement suite à la Vérification

Suite à l'envoi de l'avis de vérification n° 34 du 03/06/2018 vous avez fait l'objet d'une vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble concernant l'ensemble des revenus dont vous avez disposé durant la période du 01/01/2014 au 31/12/2017

En conséquence, nous avons l'honneur de porter à votre connaissance que l'administration fiscale envisage de modifier les éléments servant de base au calcul de l'impôt sur le revenu, et de vous réclamer un complément d'impôts pour les motifs exposés dans la présente notification.

Vous disposez, à compter de la réception de la présente notification, d'un délai de quarante (40) jours pour formuler vos observations ou faire part de votre acceptation des propositions de redressements envisagés. Le défaut de réponse dans ce délai vaudra accord tacite de votre part (Article 21-5 du Code des Procédures Fiscales).

Vous pouvez également dans le cadre de votre réponse, solliciter l'arbitrage pour des questions de fait ou de droit, selon le cas, du directeur des impôts de wilaya ou du chef du service des recherches et vérifications, conformément aux dispositions de l'article 21-5 du Code des Procédures Fiscales.

Nous attirons votre attention que les droits rappelés dans ce cadre seront assortis des sanctions fiscales fixées par la loi.

Sur votre demande et avant expiration du délai de réponse, vous pouvez solliciter toutes explications verbales utiles sur le contenu de la notification.

Vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix pour discuter les présentes propositions ou pour y répondre (Article 20-4 du Code des Procédures Fiscales).

La présente notification comporte 02 feuillet (s), y compris celui-ci.

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

Chef de brigade

Nom, prénom et grade des vérificateurs

الملحق رقم (4)

Envoyer par message

Imprimer le formulaire

Seuls O.e.M

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION DES IMPOTS DE LA WILAYA

AIN-TEMOUCHENT

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

Référence N°: -

Lettre avec
A.R.
N°

A

AIN-TEMOUCHENT

Le

CONVOCATION POUR ARBITRAGE

Conformément aux dispositions des articles 20-6 et 21-5 du Code des Procédures Fiscales, et suite à votre réponse à la notification de redressement du parvenue à mes services le dans laquelle vous sollicitez l'arbitrage auprès de

Nous avons l'honneur de vous inviter dans nos bureaux sis au siège de la direction des impôt le à 09 H 00 minute(s) pour assister à la réunion d'arbitrage.

Vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix (Art 20-4 du Code des Procédures fiscales).

Veillez, agréer, Mme, Mr l'expression de notre parfaite considération.

Nom/prénom et qualité du signataire

الملحق رقم (5)

Envoyer par message

Imprimer le formulaire
N° de D. n° 11 annex

5

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REpubLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTÈRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPÔTS

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

Référence N°:
Lettre avec
A.R.
N°

A

Le

**Notification de redressement définitive
Suite à la vérification de comptabilité
(Réponse aux observations du contribuable)**

Madame, Monsieur,

Nous avons pris connaissance des observations que vous avez formulées en date du
et du en réponse à la notification de redressement N° du et la
notification complémentaire / rectificative N° du

Après un examen de ma part, je vous informe que :

Les éléments qui ont été notifiés initialement sont abandonnés en totalité ;
 Les éléments qui ont été notifiés initialement sont maintenus partiellement ;
 Les éléments qui ont été notifiés initialement sont maintenus en totalité.

Les résultats notifiés ci-dessous sont définitifs.

En cas de contestations de votre part, vous avez la possibilité d'introduire une requête, dans le cadre du recours préalable, auprès de l'administration des impôts, selon le cas, au Directeur des Grandes Entreprises ou au Directeur des Impôts de Wilaya, et ce conformément aux dispositions de l'article 71 du Code des Procédures Fiscales.

La présente lettre comporte feuilles, y compris celle-ci.
Veuillez agréer, madame, monsieur, l'assurance de ma considération distinguée.

Chef de brigade

Nom, Prénom et Grade
des vérificateurs

الملحق رقم (6)

Série D - n° 17

AVIS A PAYER DU ROLE INDIVIDUEL

N° : _____ Année : _____

مديرية الضرائب، لولاية _____

CODE ACTIVITE : _____

DATE D'EXPIRATION : _____

RECVTE DES IMPOTS : _____

شماره الترخيص : _____

M. _____ السيد / السيدة

Activité ou Profession : _____ النشاط أو المهنة

Adresse : _____ العنوان

Article d'Imposition : _____ رقم المادة

Statut d'Identification Statistique : _____ رقم التعريف الإحصائي

Statut d'Identification Fiscale : _____ رقم التعريف الضريبي

(Les taxes imposables et les droits sont arrêtés en 2014)

IMPÔTS - TAXES - DROITS sur Produits & Revenus	BASE imposable (A)	TAUX imposé ou décime (B)	MONTANT à payer (C)	DROITS RESULTANT		T.V.A. à payer (D)	MONTANT des taxes à payer (E)	PENALTIES		TOTAL des taxes et pénalités à payer
				Sur la base imposable	Sur la base imposable (A x B)			Taxe	MONTANT	
IR G										
Montants et bases d'IR G										
Versement Forfaitaire										
Taxe sur les Produits Imposables										
Taxe sur le revenu Ajouté										
Reintégration TVA déductible										
Pénalités d'impôt TVA										
Taxe sur les profits										
E2701 - Enregistrement										
E2 - C. 265 - Taxes										
C - I - B - D - F et IR										
C - F - D - Impôt sur le Patrimoine										
TOTAL GENERAL TO PAYER										

الفهرس

الإهداء.....	
الإهداء.....	
الشكر.....	
قائمة المحتويات.....	
قائمة الجداول.....	
قائمة الأشكال.....	
قائمة الملاحق.....	
المقدمة العامة.....	1
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية.....	7-40
تمهيد.....	8
المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية.....	9
المطلب الأول: تعريف الرقابة الجبائية و أهدافها.....	9
الفرع الأول: تعريف الرقابة الجبائية.....	9
الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية.....	10
المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية.....	11
المطلب الثالث: أسباب الرقابة الجبائية و مبادئها.....	15
الفرع الأول: أسباب الرقابة الجبائية.....	15
الفرع الثاني: مبادئ الرقابة الجبائية.....	16
المبحث الثاني: الاطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية في الجزائر.....	18
المطلب الأول: الوسائل الهيكلية المكلفة بالرقابة الجبائية.....	18

19.....	الفرع الأول: الأجهزة المختصة بالرقابة الجبائية.....
24.....	الفرع الثاني: الأجهزة المختصة حديثا بالرقابة الجبائية.....
29.....	المطلب الثاني: الوسائل البشرية للرقابة الجبائية
30.....	الفرع الأول: الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية.....
31.....	الفرع الثاني: مسؤولية الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية
32.....	المطلب الثالث: الوسائل القانونية المخصصة للرقابة الجبائية
32.....	الفرع الأول: الحقوق القانونية للإدارة الجبائية.....
34.....	الفرع الثاني: إلتزامات المكلفين بالضريبة والضمانات الممنوحة لهم.....
40.....	خاتمة الفصل.....
70-41.....	الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي للتحقيق المحاسبي.....
42.....	التمهيد.....
43.....	المبحث الأول: ماهية التحقيق المحاسبي.....
43.....	المطلب الأول: تعريف التحقيق المحاسبي وأهدافه
43.....	الفرع الأول: تعريف التحقيق المحاسبي
44.....	الفرع الثاني: أهداف التحقيق المحاسبي.....
45.....	المطلب الثاني: مقومات التحقيق المحاسبي.....
46.....	الفرع الأول: تعريف قواعد سلوك مهنة التحقيق وأهدافه.....
46.....	الفرع الثاني: معايير التحقيق المحاسبي.....
48.....	المطلب الثالث: خصائص التحقيق و المحقق المحاسبي.....
48.....	الفرع الأول: خصائص التحقيق المحاسبي.....

49.....	الفرع الثاني: خصائص المحقق المحاسبي.....
51.....	المبحث الثاني: مراحل التحقيق المحاسبي لتقييم محاسبة المكلف بالضريبة
51.....	المطلب الأول: إجراء التحقيق المحاسبي
52.....	الفرع الأول: شروط وبرنامج التحقيق المحاسبة.....
55.....	الفرع الثاني: التحضير والشروع في التحقيق المحاسبي
58.....	الفرع الثالث: فحص المحاسبة من حيث الشكل والمضمون.....
61.....	المطلب الثاني: نتائج التحقيق المحاسبي.....
61.....	الفرع الأول: نتائج التحقيق في المحاسبة.....
63.....	الفرع الثاني: العقوبات المفروضة.....
64.....	المطلب الثالث: إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتبليغ النتائج
64.....	الفرع الأول: أهم طرق إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة.....
68.....	الفرع الثاني: إجراءات ما بعد التقويم
70.....	خاتمة الفصل.....
85-71.....	الفصل الثالث: دراسة حالة عن التحقيق المحاسبي.....
72.....	تمهيد:.....
73.....	المبحث الأول: نظرة عامة حول مديرية الضرائب لولاية عين تموشنت.....
73.....	المطلب الأول: تعريف بإدارة الضرائب.....
73.....	المطلب الثاني: مراحل تعديل الهيكل التنظيمي للمديرية
76.....	المطلب الثالث: مهام مديرية الضرائب.....
76.....	المبحث الثاني: إجراءات التحقيق المحاسبي.....

الفهرس

77.....	المطلب الأول: دراسة المحاسبة من حيث الشكل والمضمون.....
79.....	المطلب الثاني: الإشعار بالتقويم الأولي.....
84.....	المطلب الثالث: إجراءات التقويم النهائي.....
85.....	خاتمة الفصل.....
86.....	الخاتمة العامة.....
89.....	المصادر والمراجع.....
94.....	الملاحق.....
.....	الفهرس.....
.....	الملخص.....

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى اختبار مدى مساهمة التحقيق المحاسبي في دعم أداء الرقابة الجبائية والحد من ضاهرة الغش والتهرب الضريبي في ضوء النظام الجبائي الجزائري، والتحديات التي يواجهها والمخاطر التي يتعرض لها على مستوى الاقتصاد الوطني بشكل عام وامتيازات الخزينة العمومية بشكل خاص. ولتحقيق ذلك قمنا بدراسة ميدانية على مستوى مديرية الضرائب لولاية عين تموشنت وبالتحديد المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، وقمنا بتحليل نتائج التحقيق والإحصائيات المقدمة حيث اعتمدنا على مصادر ثانوية من مقالات ورسالات علمية أما المصادر الرئيسية اعتمدنا على وثائق داخلية جبائية ومحاسبية حيث اكتشفنا وجود تضليل وغش فرقم الأعمال المحقق أكبل من المصرح به ما ترتب عنه عدة غرامات جبائية. وقد تم التوصل إلى أن التحقيق المحاسبي له دور إيجابي في دعم الرقابة الجبائية من حيث فعالية التحقيق المحاسبي وفعالية برنامجه، وما يتوفر عليه التحقيق المحاسبي من مؤهلات علمية وعملية، هذا ما يؤدي إلى زيادة الإيرادات الضريبية والحد أو التقليل من التهرب والغش الضريبي.

الكلمات المفتاحية :

الرقابة الجبائية، التحقيق المحاسبي، التهرب الضريبي، الغش الضريبي.

Résumé:

Cette étude vise à tester l'étendue de l'apport de l'enquête comptable à l'appui à la réalisation du contrôle fiscal et à la réduction du phénomène de fraude et d'évasion fiscale à la lumière du système fiscal algérien, des défis auxquels il est confronté et des risques auxquels il est confronté au le niveau de l'économie nationale en général et les privilèges du trésor public en particulier. Pour ce faire, nous avons mené une étude de terrain au niveau de la Direction des Impôts de l'Etat d'Ain Temouchent, plus précisément la Sous -Direction du Contrôle des Impôts, et nous avons analysé les résultats de l'enquête et les statistiques fournies, car nous nous sommes appuyés sur des sources d'articles et de messages scientifiques. La personne autorisée sera liée par le nombre d'amendes fiscales qui en découlent. Il a été conclu que l'enquête comptable a un rôle positif dans le soutien du contrôle fiscal en termes d'efficacité de l'enquête comptable et de l'efficacité de son programme, et les qualifications scientifiques et pratiques de l'enquête comptable.

Mots clés :

Contrôle fiscal, l'enquête comptable, l'évasion fiscale, la fraude fiscale