



مطبوعة بيداغوجية تحت عنوان:

محاضرات في: المراجعة الجبائية

تخصص: محاسبة وجبائية

موجهة لطلبة: السنة الثالثة، السداسي السادس
الليسانس، نظام ل.م.د LMD

قسم: المالية والمحاسبة

من إعداد الدكتور: شعباني لطي

الفهرس

الصفحة	العنوان
01	الفهرس
04	قائمة الجداول
04	قائمة الأشكال
05	توطئة
06	المبحث الأول: ماهية التهرب والغش الجبائي
06	المطلب الأول: مفهوم التهرب الجبائي
07	المطلب الثاني: أنواع التهرب الجبائي
07	أولا: التهرب الجبائي المشروع (L'évasion fiscal)
08	ثانيا: التهرب الجبائي غير المشروع (la fraude fiscale)
08	المطلب الثالث: أسباب التهرب الجبائي
08	أولا: الأسباب المرتبطة بالمكلف
09	ثانيا: الأسباب المرتبطة بالنظام الجبائي
09	ثالثا: الأسباب المرتبطة بالإدارة الجبائية
10	المطلب الرابع: أساليب وآثار التهرب والغش الجبائي
10	أولا: أساليب التهرب والغش الجبائي
11	ثانيا: آثار التهرب والغش الجبائي
13	المبحث الثاني: ماهية الرقابة الجبائية وأشكالها
13	المطلب الأول: تعريف الرقابة الجبائية وأهدافها
13	أولا: تعريف الرقابة والرقابة الجبائية
15	ثانيا: أهداف الرقابة الجبائية
16	المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية
17	أولا: الرقابة الجبائية العامة
18	ثانيا: الرقابة الجبائية المعقدة
20	المبحث الثالث: الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية في الجزائر
20	المطلب الأول: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية في الجزائر
21	أولا: الهياكل الداخلية

22	ثانيا: الهياكل الخارجية
25	المطلب الثاني: حقوق الإدارة الجبائية
25	أولا: حق الاطلاع
26	ثانيا: حق الرقابة
26	ثالثا: حق المعاينة والحجز
26	رابعا: حق استدراك الخطأ
27	المطلب الثالث: واجبات وحقوق المكلفين بالضريبة
27	أولا: واجبات المكلفين بالضريبة
30	ثانيا: حقوق المكلفين بالضريبة
33	المبحث الرابع: التحقيق المحاسبي في وضعية المكلف
33	المطلب الأول: مراحل التحقيق المحاسبي
33	أولا: تعريف التحقيق المحاسبي
34	ثانيا: منهجية التحقيق المحاسبي
36	ثالثا: التحضير للتحقيق
37	رابعا: إجراءات التحقيق المحاسبي
41	المطلب الثاني: نتائج ونهاية التحقيق المحاسبي
41	أولا: نتائج التحقيق المحاسبي
42	ثانيا: نهاية التحقيق المحاسبي
45	المبحث الخامس: التحقيق المصوب في المحاسبة
45	المطلب الأول: مفهوم التحقيق المصوب
45	أولا: ميزات التحقيق المصوب
46	ثانيا: أهمية التحقيق المصوب في المحاسبة
47	المطلب الثاني: إجراءات سير التحقيق المصوب في المحاسبة ونتائجه
47	أولا: سير التحقيق المصوب في المحاسبة
47	ثانيا: إجراءات التحقيق المصوب في المحاسبة ونتائجها
49	المبحث السادس: التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة
49	المطلب الأول: مفهوم وشروط التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية
49	أولا: مفهوم التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية
50	ثانيا: شروط التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية

51	المطلب الثاني: خطوات سير التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية
51	أولاً: فحص ملف المكلف
52	ثانياً: البحث عن المعلومات الجبائية
52	ثالثاً: طلب التبريرات والتوضيحات
53	المطلب الثالث: دراسة وفحص الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة محل التحقيق
54	المطلب الرابع: إجراءات إعادة تشكيل الأسس الجبائية
54	أولاً: على أساس نمط المعيشة
56	ثانياً: إنشاء ميزان الخزينة
57	ثالثاً: الميزانية الخاصة la balance privé
57	رابعاً: الميزان الإجمالي balance globale
57	المطلب الخامس: نتائج ونهاية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية
58	أولاً: نتائج التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية
58	ثانياً: نهاية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية
60	قائمة المراجع

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
46	مميزات التحقيق المصوب المحاسبي	(1)
55	طريقة تقييم العناصر العينية	(2)
56	ميزان الخزينة	(3)

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
19	الهيكل العام للرقابة على الوثائق	(1)
22	الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات	(2)
53	تأثير طلبات التوضيح والتبرير للمكلف الخاضع للضريبة.	(3)

توطئة

يعتبر مصطلح التهرب الجبائي مصطلح واسع المعنى، ويشمل العديد من الممارسات التي يشكل البعض منها مخالفة أو حتى جريمة بالمعنى القانوني، كالغش الجبائي الذي يعني التزوير والتدليس والإخفاء، بينما ينحصر البعض الآخر في مجموعة من العمليات التي لا يعاقب عليها القانون، كالتجنب الجبائي باستغلال ثغرات أو فراغات القانونية.

ومهما كانت العمليات الممارسة من طرف المكلف بالضريبة على شكلها القانوني أو غير القانوني، إلا أنها تشترك جميعها في هدف اقتصادي ومالي متمثل في التخلص من تسديد مبالغ الضريبة لخزينة الدولة، عن طريق إدارتها الجبائية المخول لها قانونا جمع الإيرادات الجبائية بأنواعها من ضرائب ورسوم. وعليه، تؤدي ظاهرة التهرب الجبائي إلى فقدان خزينة الدولة موارد مالية هامة تحتاجها الدولة لتغطية نفقاتها المختلفة. مما يجبر الدولة للجوء إلى زيادة معدلات الضرائب والرسوم الموجودة بالنظام الجبائي أو حتى انشاء الجديدة منها بغرض رفع إيراداتها الجبائية لتغطية العجز المالي المسجل في خزينتها. الأمر الذي يؤدي إلى زيادة العبء والضغط الجبائي على المكلفين الذين يدفعون الضريبة بانتظام في الآجال المحددة وبالمبالغ الحقيقية، ما يؤدي بهم كذلك-المكلفين النزهاء- إلى البحث على الطرق المشروعة وغير المشروعة للتخلص من دفع الضريبة. وفي بعض الأحيان، إضافة إلى إمكانية جعل من المستحيل القيام بالنشاط الاقتصادي في حالة ارتفاع الضغط الجبائي، وبالتالي توقف النشاط المدر للأرباح والمداخيل الخاضعة للضريبة.

وللتقليل من ظاهرة التهرب الجبائي غير المشروع وبالضبط الغش الجبائي، قام المشرع الجبائي الجزائري بإنشاء نظام رقابي، ومنح صلاحيات للإدارة الجبائية للقيام بعمليات الرقابة الجبائية على تصريحات المكلفين بالضريبة. وذلك، لاعتبارها وسيلة فعالة للتقليل من حدة التهرب والغش الجبائي، واسترجاع المبالغ الضريبية المستحقة والتي هي في الأصل حق لخزينة الدولة.

تجدر الإشارة إلى أن المطبوعة الموسومة ب"محاضرات في المراجعة الجبائية" موجهة لطلبة السنة الثالثة ليسانس، تخصص: محاسبة وجباية، قسم المالية والمحاسبة. وتم تحضيرها اعتمادا على القوانين السارية المفعول إلى غاية نهاية شهر يناير "جانفي" من سنة 2017.

تعتبر الضريبة سلطة بيد الدولة توجهها وفق مقتضيات اقتصادية ومالية واجتماعية، ووسيلة فعالة للتحكم في الاقتصاد ومتغيراته، فهي جد هامة نظرا لإسهامها الكبير في تمويل الإيرادات العامة والخزينة العمومية للدولة.

وبما أن الضريبة من أهم الوسائل المستخدمة من الدولة بغرض التحكم في الاقتصاد، فإن هذه الأخيرة تربطها علاقة خاصة بالمكلفين بالضريبة للتعرف على المركز المالي لهم وتحديد

وضعتهم الجبائية، وفي ظل التطورات والتغيرات التي طرأت على الجبائية وعلى النظام الجبائي والإصلاحات والتعديلات التي مر بها، فإن هذه التغيرات ساهمت في انتشار وتوسع ظاهرة التهرب الجبائي. وهذا نتيجة انتهاج المكلفين بالضريبة أساليب الغش من أجل التهرب من دفعها، ولهذا أصبحت هذه الظاهرة موضع الدراسة.

أهمية المقياس

تكتسي الرقابة الجبائية أهمية كبيرة في النظام الجبائي الجزائري كونه يقدم حرية التصريح للمكلفين بالضريبة لمجمل مداخيلهم وممتلكاتهم من تلقاء أنفسهم، وذلك من خلال فرض الرقابة على هذه التصريحات، إلا أن ظاهرة الغش والتهرب الضريبي تقف حائلا دون تحقيق الرقابة الجبائية للأهداف المرجوة منها، حيث تؤدي إلى الإضرار بالخزينة العمومية في وقت تسعى فيه الدولة لرفع من الموارد الجبائية العادية، واهتمامها في الوقت الراهن بإيجاد بدائل للموارد الجبائية البترولية في سبيل تحقيق التنمية.

أهداف المقياس

- توضيح مدى خطورة التهرب الضريبي التي أصبحت ظاهرة خطيرة تعيق التنمية الاقتصادية؛
- دراسة مختلف إجراءات ومنهجية الرقابة الجبائية في الحد من انتشار هذه الظاهرة.

المبحث الأول: ماهية التهرب والغش الجبائي

تعتبر الضرائب مهما كانت قيمتها، كعبء ثقيل على بعض المكلفين بالضريبة، وهو ما يجعلهم ينتهجون طرق متعددة للتخفيض منها أو حتى التخلص منها كلية. ومن بين الطرق المتبعة يوجد الغش الجبائي، والذي هو بمثابة تهرب جبائي غير مشروع. وأصبحت هذه الظاهرة خطرا كبيرا أمام تحقيق أهداف السياسة الجبائية وإعاقه فعالية النظام الجبائي.

المطلب الأول: مفهوم التهرب الجبائي

لا تعتبر ظاهرة التهرب الجبائي بحدیثة النشأة، حيث ظهرت منذ فرض الضرائب وتنظيمها. وتعددت أشكال التهرب بزيادة أهمية الضرائب وتطور دورها في الحياة الاقتصادية، ويعرف التهرب الجبائي بأنه "ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا دون أن ينقل عبئها الى شخص آخر. ولتحقيق التهرب الجبائي يتخذ المكلف القانوني عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة"¹.

¹ ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، الطبعة الأولى، دار قرطبة للنشر، الجزائر، 2004، ص: 06.

كما يعرف التهرب الضريبي البعض الآخر " أن يسعى الملتزم بدفع الضريبة إلى التخلص منها دون ارتكاب أي مخالفة لقانون الضريبة ويسمى هذا بتجنب ويتمثل ذلك في الامتناع عن القيام بتصرف المنشئ للضريبة حتى لا يدفعها، كرفض استيراد إحدى السلع الأجنبية لتجنب أداء الضريبة الجمركية المفروضة عليه، أو يرفض استهلاك السجائر أو الخمر حتى يتجنب أداء الضرائب المفروضة عليه، أو التقليل من استهلاك السلعة محل الضريبة مراعاة لاعتبارات اقتصادية واجتماعية"¹

وعليه، يتمثل التهرب الجبائي في سعي المكلف لعدم السداد الكلي أو الجزئي من دفع الضريبة المستحقة عليه مستعينا في ذلك بمختلف الوسائل المشروعة وغير المشروعة قانونا، أي اعتماده على طرق مقبولة قانونيا كاستغلال ثغرات وفراغات قانونية، أو احتيالية مخالفة للقوانين الجبائية المعمول بها كأن يمتنع عن تقديم التصريح بدخله أو تقديم تصريح كاذب أو غير صحيح. وذلك، عن طريق إخفاء جزء من رقم أعماله أو تضخيم أعباءه.

المطلب الثاني: أنواع التهرب الجبائي

يمكن التمييز بين نوعين من التهرب الجبائي من الوجهة القانونية، التهرب الجبائي المشروع والتهرب الجبائي غير المشروع.

أولا: التهرب الجبائي المشروع (L'évasion fiscale)

ويعرف أيضا بالتجنب الجبائي ومن أبسط تعاريفه "هو الفعل الشخصي الذي يقوم به المكلف وذلك باستعمال تقنيات قانونية معتمدة على حرية التسيير، تسمح له باختيار وضعية جبائية محددة للحصول على نتائج اقتصادية مساوية لنتيجة جبائية مقبولة"².

يستنتج من التعريف السابق، اعتماد المكلف بالضريبة على القانون في حد ذاته للتخلص أو التخفيض من مبالغ الضريبة الواجبة الدفع. عن طريق تجنب الواقعة المنشئة للضريبة على سبيل المثال.

¹ علي زغود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، الجزائر، 2011، ص: 210 .

² CR MASSON, la notion d'évasion fiscale en droit interne français, L.GAJ, paris, France, 1990, page: 81.

ثانيا: التهرب الجبائي غير المشروع (la fraude fiscal)

يعرف التهرب الجبائي غير المشروع على أنه "المخالفة الصريحة لأسس القانون الجبائي، وذلك باستعمال الوسائل المالية والعمليات المحاسبية والتصرفات غير القانونية التي يستغلها المكلفون بالضريبة من أجل عدم دفع الضريبة جزئيا أو كليا، سواء كانت ضرائب مباشرة أو غير مباشرة".¹

المطلب الثالث: أسباب التهرب الجبائي

لا يمكن تحديد كل الأسباب التي تؤدي إلى حالات التهرب والغش الجبائي، لكن البيئة المحيطة بالمكلف بالضريبة والنظام الجبائي القائم تساعد على انتشار الظاهرة أو تقلل منها. وعليه، من أسباب التهرب والغش الجبائي ما يرتبط بالمكلف في حد ذاته، ومنها ما يرتبط بالنظام الجبائي، ومنها أيضا ما يرتبط بالإدارة الجبائية.

أولا: الأسباب المرتبطة بالمكلف

يمكن سرد أهم الأسباب المتعلقة بالمكلف والمؤدية للتهرب الجبائي فيما يلي:

- ضعف الوعي الجبائي للمكلف بالضريبة: يرتبط الوعي الجبائي بمدى اقتناع المكلف بدفع الضرائب والرسوم المستحقة عليه بغرض المساهمة في تغطية النفقات المحتملة من طرف الدولة.
- الأسباب التاريخية: تساهم الأحداث التاريخية التي تخضع لها البلاد في تحديد مواقف المكلفين بالضريبة حيال تأدية الديون الجبائية من عدمها.
- الأسباب الدينية: وهو الاعتقاد الديني حول عدم شرعية الضريبة لأنها لا تستند على منطلقات عقائدية.²

¹ عيسى براق، دور الرقابة الجبائية في محاربة الغش الضريبي، رسالة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2001، ص: 65.

² سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2011/2012، ص: 76.

- الأسباب الاقتصادية للمكلف: قد يمر المكلف بصعوبات اقتصادية غالبا ما تكون وراء محاولات التهرب والغش الجبائي التي يقوم بها بغرض التخلص من تسديد الدين الجبائي.

ثانيا: الأسباب المرتبطة بالنظام الجبائي

- تتلخص الأسباب المؤدية لحالات التهرب والغش الجبائي ذات العلاقة بالنظام الجبائي فيما يلي:
- **تعقد النظام الجبائي:** وذلك لتنوع وتعدد الضرائب والرسوم المفروضة والمعدلات المطبقة، مع تغير المكلف الخاضع لكل نوع من الضرائب والرسوم في كل مرة من جهة، ومن جهة أخرى يجد المكلف نفسه أمام أعوان تنقصهم الكفاءة المهنية والخبرة، إضافة إلى العمل بوسائل بدائية.¹
 - **عدم استقرار القوانين الجبائية:** ويرجع بالدرجة الأولى إلى التغيرات العديدة التي تحدث على قوانين المالية الرئيسية والقوانين المالية التكميلية. والتي لها علاقة بالنظام الجبائي.
 - **ارتفاع مستوى الضغط الجبائي:** يقصد بالضغط الجبائي التأثير الذي يحدثه فرض الضرائب المختلفة على المكلفين بالضريبة.

ثالثا: الأسباب المرتبطة بالإدارة الجبائية

- يمكن سرد الأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية المؤدية لظاهرة التهرب والغش الجبائي فيما يلي:²
- غياب تطبيق المفاهيم الحديثة في تسيير المصالح الجبائية مثل روح التسويق والاتصال، وتسيير العلاقات العامة، والإدارة بالمساهمة.
 - اعتماد الأساليب الكلاسيكية في العمل الإداري، إذ معالجة الملفات بطريقة يدوية يؤدي إلى بطئ في سير العمل، مع امكانية حدوث أخطاء تضر مصلحة أحد الجانبين.
 - ضعف النظام المعلوماتي في تسيير المادة الجبائية أو المعلومة الجبائية، ما يؤدي إلى اختلال التعامل بين المصالح المكونة للإدارة الجبائية من جهة، وبين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة من جهة أخرى.

¹ عبد الله سيد لطفى، الضريبة الموحدة على الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العملية، القاهرة، مصر، (دون دار نشر)، 1990، ص: 301.

² سليمان عثير، مرجع سبق ذكره، 2012/2011، ص: 76.

- ضعف الرقابة الجبائية المستخدمة من طرف الإدارة الجبائية نظرا لقلة الموظفين المتخصصين في هذا المجال ونقص التكوين، وذلك مقارنة بالعدد الهائل لملفات التي هي بحاجة لمراجعة ورقابة جبائية.¹

المطلب الرابع: أساليب وآثار التهرب والغش الجبائي

سيتم التعرض من خلال المطلب الموالي إلى كل من أساليب التهرب والغش الجبائي، وأثاره المالية والاقتصادية والاجتماعية.

أولا: أساليب التهرب والغش الجبائي

تتميز طرق التهرب والغش الجبائي بالتعدد. وذلك، باختلاف نوع النشاط ومهارة المتهرب من خلال حسن اختياره للأساليب لتفادي دفع الضريبة. ومن أبرز الطرق يذكر ما يلي:

- قيام المكلف بالضريبة بتخفيض المادة الخاضعة للضريبة من رقم أعمال وريح ودخل وذلك عن طريق:

✓ تداعي المكلف بالضريبة بنسيان التصريح ببعض المبيعات، خاصة العمليات التي تتم نقدا وبدون تحرير الفواتير الموافقة لها؛

✓ قيام المكلف بالتسجيل الوهمي لمبيعات مسترجعة ومشتريات غير محققة، أو خصومات تجارية ممنوحة مع زبائن وهميين، أو حتى زبائن حقيقيين بالتواطؤ معهم.

✓ تسجيل بغير القيمة الحقيقية. وذلك، من جهة للمبيعات بأقل من ثمنها الحقيقي بالتواطؤ مع الزبون لتخفيض المبيعات. أو المشتريات بأكثر من قيمتها الحقيقية بالتواطؤ مع

الموردين لزيادة الأعباء من جهة أخرى.

- التلاعب في المخزونات من حيث التسجيل المحاسبي، بالزيادة لعدم تصريح بكمية مباعه في السوق الموازية والمسجل شراءها محاسبيا.

- التحويل المباشر للأموال العقارية والممتلكات الموروثة من غير التصريح بها.

- قيام المكلف بإخفاء عمليات البيع عن طريق تسجيلها على أنها هبات.

¹ بشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، 2010/2011، ص: 57. (بتصرف)

ثانيا: آثار التهرب والغش الجبائي

تعتبر الجبائية الممول الرئيسي لخزينة الدولة، لذلك فإن محاولة التخلص من تسديدها يقلل حتما من دورها التمويلي، مما يؤثر سلبا على التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

ومن آثار التهرب والغش الجبائي يذكر ما يلي:

1- الآثار المالية

يعتبر تمويل الخزينة العامة للدولة في الهدف الأول والرئيسي لفرض الضرائب والرسوم. وعليه، يؤدي التهرب والغش الجبائي إلى إلحاق الضرر بالخزينة العامة للدولة بحيث يتسبب في تخفيض مواردها المالية التي تستخدمها في تغطية نفقاتها العامة.

2- الآثار الاقتصادية

تتجسد الآثار الاقتصادية للتهرب والغش الجبائي في النقاط الموالية:

1-2 التأثير على المنافسة

وذلك من خلال الحد من القدرة التنافسية للمؤسسة التي تعمل على رفع مستوى أرباحها باحترام القوانين بصفة عامة والقانون الجبائي بصفة خاصة. عكس المؤسسة التي تستخدم مختلف أساليب التهرب والغش الجبائي للحصول على وسائل تمويل من جهة، وتخفيض أسعار بيع منتوجاتها من جهة أخرى.

2-2 عرقلة النمو الاقتصادي

يساهم التهرب والغش الجبائي في تراجع النمو الاقتصادي وذلك ببقاء المؤسسات ذات الانتاجية الضعيفة في السوق رغم منافسة المؤسسات ذات الانتاجية الكبيرة. وذلك لاحترام المجموعة الثانية من المؤسسات-المؤسسات ذات الانتاجية الكبيرة- للقوانين الجبائية ومخالفتها من طرف المجموعة الأولى.

3-2 التأثير على مبدأ العدالة والمساوات

حيث يعمل النظام الجبائي من خلال تشريعه للضرائب والرسوم إلى تحقيق عدالة ومساوات نسبية بين المكلفين، وتكون مساهمتهم حسب مقدرتهم التكاليفية، إلا أن التهرب والغش الجبائي

يؤدي إلى التوزيع غير العادل للضريبة المفروضة على المكلفين لتغطية العجز المسجل في خزينة العامة للدولة.

3- الآثار الاجتماعية

تتلخص الآثار الاجتماعية للتهرب والغش الجبائي في الجوانب الآتية:

3-1 تعميق الفوارق الاجتماعية

يؤدي اعتماد الدول النامية بصفة خاصة على الضرائب لتمويل الخزينة العامة إلى فرض ضرائب ورسوم مبالغ فيها نسبيا على الأفراد، مما ينمي لديهم الإحساس بثقل العبء الجبائي والاستغلال من طرف النظام الجبائي.¹ في حين تلجأ الطبقة الغنية من أصحاب المال والتجار ورجال الأعمال إلى التهرب من تسديد الضريبة واستغلال نفوذهم في ذلك، وهو ما يؤدي إلى ظهور طبقية في المجال الجبائي،² وشعور لدى المكلفون بالضريبة المؤدون لها بصورة عادية من حيث الأجال والمبالغ المستحقة بعدم العدالة والظلم، ما يجعلهم يبحثون عن شتى الطرق لعدم الوفاء بالضريبة.

3-2 تراجع الصدق في المعاملات التجارية والاقتصادية

إن التهرب يفسد تصرفات المكلفين الذين يمارسونه، وقد يكون سببا في فقدان الثقة أثناء المعاملات المالية والتجارية وفي ابرام الصفقات والعقود، حيث يعلم كل واحد منهم بأن الطرف الآخر يمكنه القيام بتسجيلات خاطئة لأسباب جبائية، وبالتالي فالتهرب الجبائي جريمة تساهم في تقهقر أمانة الأعمال.

¹ راحل ناصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2006/2007، الجزائر، ص: 115.

² بشرى عبد الغني، مرجع سبق ذكره، 2010/2011، ص: 82.

المبحث الثاني: ماهية الرقابة الجبائية وأشكالها

تعتبر عملية الرقابة الجبائية من أهم الوسائل الردعية والأكثر نجاعة للكشف عن حالات التهرب الجبائي للمكلفين بالضريبة، وبناء على اختصاص الإدارة الجبائية قانونا لاتخاذ الإجراءات الكفيلة للوصول إلى المتهربين من تسديد الدين الجبائي وتصريح الأوعية بالأرقام الحقيقية. وباعتبار اعتماد النظام الجبائي الجزائري عموما على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة والمودعة لدى الإدارة الجبائية، توجب على هذه الأخيرة القيام بمراجعة هذه التصريحات المودعة ومراقبة المكلفين المتهربين عن طريق التحقيق الجبائي.

المطلب الأول: تعريف الرقابة الجبائية وأهدافها

سيتم من خلال المطلب الموالي سرد مجموعة من التعاريف للرقابة الجبائية وجملة من أهداف القيام بعملية الرقابة الجبائية.

أولاً: تعريف الرقابة والرقابة الجبائية

1- تعريف الرقابة

قبل التعرض لتعريف الرقابة الجبائية، سيتم التعرج لتعريف الرقابة في حد ذاتها كوظيفة داخل المنظمات. وذلك، مهما كان نوعها.

ويعتبر هانري فايول (Henri FAYOL) من المفكرين الأوائل الذين تعرضوا لمفهوم الرقابة كوظيفة أساسية لا يمكن الاستغناء عنها في معظم الإدارات.

كما يمكن تعريف الرقابة على أنها "...القيام بالإصلاحات ومنع وقوع الأخطاء أو تكرارها على كل المستويات وفي كل مراحل النشاط، فهي تعني قياس الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط وتحديد الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية."¹

¹ سماعيل عيسى، مدخل لإدارة الأعمال، مطبوعة علمية محكمة، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي أحمد بن يحيى الونشريسي - تيسمسيلت، 2016/2015، ص: 76.

2- تعريف الرقابة الجبائية

تتمثل الرقابة الجبائية في السلطة الممنوحة للإدارة الجبائية بتعديل الأخطاء والنقائص أو أخطاء الإخفاء المرتكبة من طرف المكلفين.¹ وعليه تتمثل عملية الرقابة الجبائية في مجموعة العمليات التي تهتم بالتأكد من صحة وقانونية التصريحات المودعة لدى الإدارة الجبائية.

ويمكن تعريف الرقابة الجبائية على أنها: "فحص لتصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية".²

كما يمكن تعريفها أيضا على أنها: "مجموعة العمليات الشكلية والمادية التي يقوم بها الأفراد المعنيين (المحققين) بتفويض من الإدارة الجبائية والتأكد من صحة العمليات والمعلومات المقدمة من طرف الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المكلفين بالضريبة".³

يعتبر أغلب الباحثون أن مفهوم الرقابة الجبائية يعد مرادفا لمفهوم المراجعة والتدقيق الجبائي، إذ يعرفون هذه الأخيرة على أنها الفحص الشامل للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة مدى احترام القوانين الجبائية من جهة وتعزيز الأمن الجبائي من منظور السياسة المتبعة في التسيير من جهة أخرى.

إضافة إلى ما ذكر سابقا، فإنه يرى أن الرقابة الجبائية ما هي إلا "التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفق الخطة المرسومة والمبرمجة بناء على التعليمات والقواعد المقررة، بغرض بيان أوجه النقص والقصور أو الانحراف والخطأ في التطبيق من أجل عدم تكرار هذه الانحرافات والأخطاء".⁴

¹ MARC LEROY, Contrôle fiscale, édition HARMATTAM, 1993, P : 43.

² عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، الطبعة الأولى، منشأة المعارف، الإسكندرية، (بدون سنة نشر)، ص: 223.

³ Direction Générale des Impôts (DGI), guide de vérification, Ministère de finance, 2001, P : 13.

⁴ قاشي يوسف، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، تخصص محاسبة وتدقيق، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الأولى ماستر تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 2014/2015، ص: 53.

كما تعتبر الرقابة الجبائية "... وسيلة أو أداة الإدارة الجبائية التي منحها القانون حقوق وصلاحيات تتيح لها التأكد من صدق التصريحات لتقويم وتصحيح الأخطاء المرتكبة من قبل المكلفين بالاطلاع والتحقق من كل المعلومات المقدمة لها".¹
وذلك باستخدام الفحص المحاسبي²

من خلال التعاريف السابقة، يمكن القول بأن الرقابة الجبائية هي مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة بغرض اكتشاف العمليات غير القانونية التي ترمي إلى التهرب من دفع الضريبة. وعليه، تعتبر الرقابة الجبائية وسيلة فعالة لمكافحة ظاهرة التهرب الجبائي، خاصة غير المشروع منه من غش وتزوير وإخفاء، وهذا من خلال فحص التصريحات وكل الوثائق والأدلة التي تم الاعتماد عليها لإعداد هذه التصريحات.

ثانياً: أهداف الرقابة الجبائية

يمكن تلخيص الأهداف الرئيسية لإجراء عمليات الرقابة الجبائية على تصريحات المكلفين في متابعة التصريحات الجبائية المقدمة من جهة، ومكافحة التهرب والغش الجبائي من جهة أخرى.

1- متابعة التصريحات الجبائية للمكلفين بالضريبة

تعد الرقابة الجبائية وسيلة لمتابعة التصريحات المقدمة من قبل المكلف. وذلك، باعتباره المحدد للأسس المعتمدة لحساب الضريبة الواجبة عليه، خاصة وأنه يقوم بالتصريح بالوعاء الجبائي. وعن طريق عمليات واجراءات الرقابة الجبائية، يتم التأكد من صحة هذه التصريحات المكتتبه وضمان مصداقيتها.

2- مكافحة التهرب والغش الجبائي

حسب قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، يتمثل الغش الجبائي في "كل محاولة للتخلص من الضريبة باستعمال طرق تدليسية في إقرار أساس الضرائب والرسوم التي يخضع لها

¹ سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، 2012/2011، ص: 80.

(2) Philippe corin, la visitation fiscale économique, paris, 1997, p :3.

المكلف أو تصفيته كلياً أو جزئياً.¹ يعني قيام المكلف بغرض عدم دفع الضرائب أو التخلص منها بمختلف طرق غير القانونية.

يلجأ بعض المكلفين إلى التهرب أو تخفيض العبء الجبائي، لذلك فإن عمليات مكافحة الممارسات التديسية يعتبر حالياً من أولويات الإدارة الجبائية، والتي تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها، وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة وعلى مختلف أصناف المكلفين، والتي من بينها الرقابة الجبائية حيث تعد وسيلة ضرورية لمكافحة التهرب والغش الجبائي لأنها تشكل وسيلة ضمان مصلحة الخزينة العمومية.

إضافة إلى ما ذكر سابقاً، يمكن تلخيص أهم أهداف الرقابة الجبائية في النقاط التالية:

- التأكد من مدى تطبيق المكلفين بالضريبة للقوانين والأنظمة الجبائية، حيث تعمل الرقابة الجبائية على تحقيق مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية مخالفة يمارسونها للتهرب من دفع الضريبة.
- إمكانية كشف الثغرات القانونية والنقص الموجود في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية لتفادي تلك النقائص وإيجاد حلول لها.
- العمل على تقليل انحرافات المكلف بالضريبة وتقصيره في أداء وتحمل واجباته تجاه المجتمع، وبالتالي تحقيق مبدأ العدالة والشمولية في فرض الضريبة.
- الحفاظ على الموارد المالية للدولة، وهذا لضمان تحصيل إيرادات أكبر للخزينة العمومية لتغطية النفقات، وتخفيض العبء الجبائي.

المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية

نظراً لقيام النظام الجبائي الجزائري على التصريحات المقدمة من المكلفين بالضريبة، فهو يعتمد على الرقابة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة لاكتشاف الأخطاء والانحرافات المتعلقة بها. وتختلف عملية مراجعة وفحص التصريحات باختلاف أنواع وأشكال الرقابة الجبائية.

¹ المادة 303-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

أولاً: الرقابة الجبائية العامة

تمارس مفتشيات الضرائب نوعين من أنواع الرقابة الجبائية العامة، وهما الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق، حيث يقوم رئيس المفتشية بمراقبة وفحص تصريحات المكلفين بالضريبة، ويتم القيام بهاذين النوعين من الرقابة الجبائية بدون التنقل إلى مقر نشاط المكلف، وبدون القيام بأبحاث عامة وخاصة حوله.

1- الرقابة الشكلية

تم هذه الرقابة على مستوى المفتشية المختصة إقليمياً أي على مستوى المفتشية التي تمارس فيها نشاط المكلف. تتم هذه الرقابة في نهاية كل سنة والتي تشمل على الخطوات الموالية:

- ◀ تصحيح الأخطاء المادية المحتملة في التصريحات السلسلة G50 مع مقارنة التصريحات والمعلومات التي تملكها المفتشية.
- ◀ التأكد من الملا الصحيح للتصريحات وخاصة بالسلسلة G50 وفحص دقيق لجميع المعلومات الموجودة في التصريحات.
- ◀ عرض المعلومات والعناصر ذات العلاقة بتصحيح الأخطاء بإرسال "طلب معلومات" المتمثلة في السلسلة C2 أو "إشعار بالتسوية" المتمثلة في السلسلة C4.¹

2- الرقابة على الوثائق

تهتم الرقابة على الوثائق بفحص الملف الجبائي بمكلف فحص شاملاً وانتقائياً. إذ يقوم المحقق بالاعتماد على المعلومات والتبريرات الشفوية أو الكتابية المقدمة من المكلف إلى الإدارة الجبائية، يراقب المفتش التصريحات ويطلب التبريرات، حيث تجرى الرقابة على الوثائق المعمقة في مكاتب الإدارة الجبائية وهي مرفقة لمجموعة التحقيقات المعمقة بفحص نقدي للتصريحات بمساعدة المعلومات والمستندات الواردة في ملف المكلف بالضريبة والمنقاة من قبل حسب معايير موضوعة من طرف إدارة الضرائب.

¹ بدري جمال، عملية الرقابة الجبائية على الغش والتهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، جامعة الجزائر 3، 2009/2008، ص: 86.

ثانيا: الرقابة الجبائية المعمقة

تمارس مديرية الضرائب الرقابة الجبائية المعمقة في إطار دورها الجبائي الرقابي، وفي إطار دورها الجبائي الرقابي، ثلاثة أنواع من الرقابة الجبائية هي: التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب في المحاسبة والتحقق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

1- التحقيق في المحاسبة: vérification de comptabilité

يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، حيث يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة بوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة.¹

وبالتالي تمكن تعريف التحقيق في المحاسبة على أنه كل العمليات التي تؤدي إلى فحص المعلومات المحاسبية للمكلف مهما كانت طريقة حفظ ومعالجة هذه المعلومات حتى ولو كانت آلية من أجل التأكد من مدى مطابقتها لبعض المعطيات المتوفرة بحوزة مصالح الرقابة الجبائية.

2- التحقيق المصوب في المحاسبة: vérification ponctuelle

يتمثل التحقيق المصوب في المحاسبة في تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو جزء منها غير متقدمة، أو مجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة نقل عن سنة.²

3- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة: vérification approfondie de situation

fiscale ensemble (V.A.S.F.E)

يخص التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة الأشخاص الطبيعيين دون سواهم، وفي كثير من الأحيان يكون تحقيقا مكملا لأحد التحقيقين السابقين (التحقيق في المحاسبة، والتحقق المصوب في المحاسبة)، حيث يحقق في أنواع ومصادر مداخيل الأشخاص الطبيعيين وما يرتبط بها من معلومات قد تفيد في إجراء التحقيقات السابقة. فتمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل

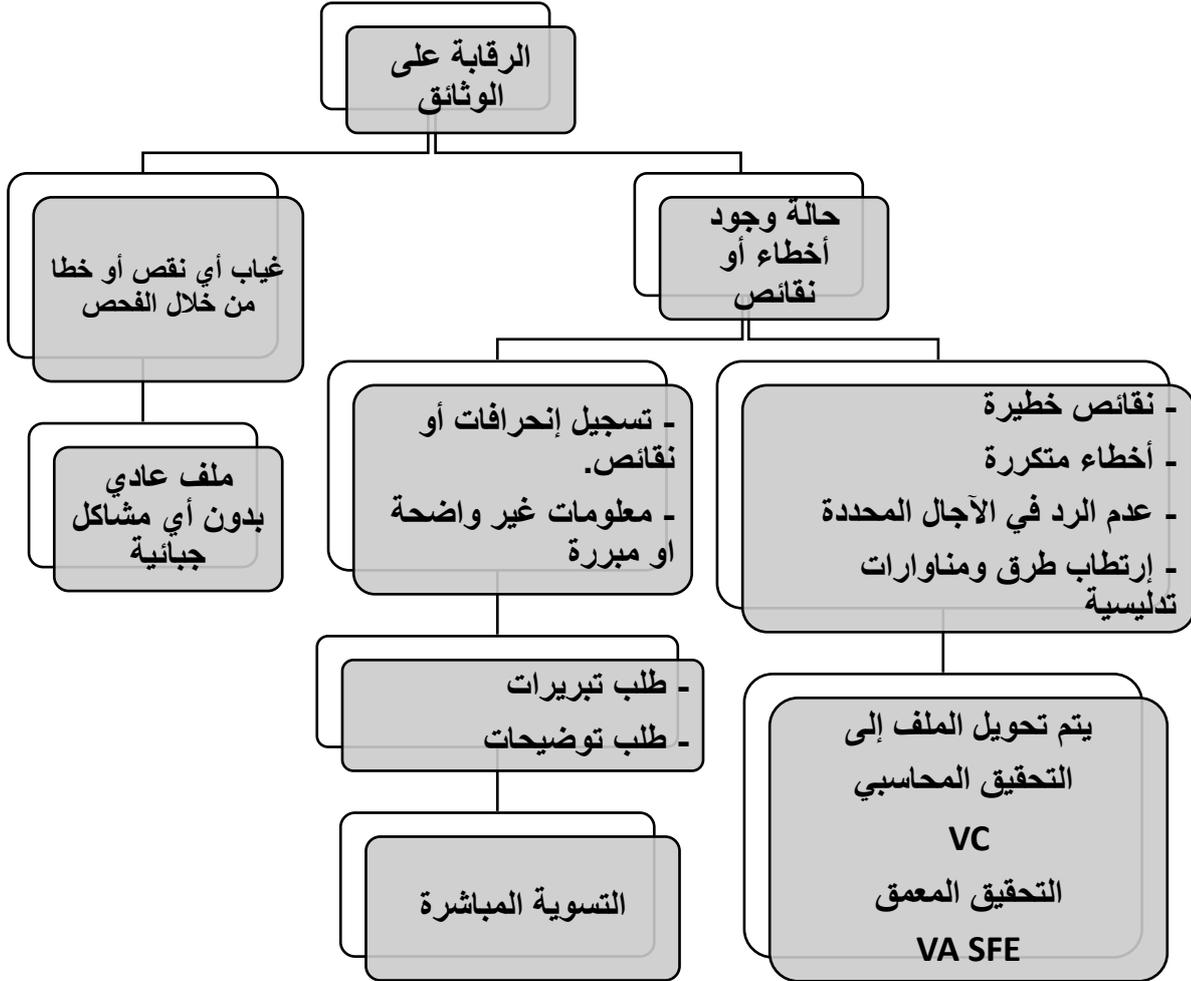
¹ المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017

² المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017

الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أولا عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة.¹

والشكل الآتي يوضح إجراءات سير الرقابة بداية من الرقابة على الوثائق.

الشكل رقم (01): الهيكل العام للرقابة على الوثائق



Source : guide du contrôle sur pièce, DGI, Edition 2004, page 07

¹ المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017

المبحث الثالث: الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية في الجزائر

تعمل الرقابة الجبائية إلى الحد من ظاهرة التهرب والغش الجبائي، لذا منح المشرع الجبائي للإدارة الجبائية حقوقا بغرض الحفاظ على إيرادات الخزينة الواجبة التحصيل من مختلف الضرائب والرسوم المفروضة في النظام الجبائي. تتضمن هذه الحقوق حقا أساسيا متمثلا في حق الرقابة الجبائية، وكذا السير الحسن لها، لذي سن المشرع الجبائي إطارا قانونيا ينشط فيه المراقب الجبائي والمكلف بالضريبة، كما يبين الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية وإجراءاتها من جهة، وتحدد الحقوق الممنوحة للمكلفين بالضريبة وواجباتهم والعقوبات التي تفرض عليهم جراء مخالفتهم للقانون الجبائي من جهة أخرى.

المطلب الأول: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية في الجزائر

- يعتبر الإطار التنظيمي وتحديد الهياكل الإدارية، القاعدة الأساسية لأي نظام رقابي، حيث يوجد أربعة أجهزة للرقابة الجبائية وهي كما يلي:¹
- 1- مصالح البحث والمراجعة التابعة لمديرية البحث والمراجعات المتواجدة حاليا في الجزائر العاصمة، وهران وقسنطينة، تتمتع بصلاحيات التدخل على مستوى التراب الوطني للتحقيق في وضعية كبار المكلفين بالضريبة، وذلك لأهمية الأنشطة الممارسة من حيث رقم الأعمال؛
 - 2- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية التابعة للمديريات الولائية للضرائب في إطار الإقليم الإداري للولاية؛
 - 3- المصلحة الرئيسية للرقابة الجبائية التابعة لمركز الضرائب؛
 - 4- مديرية المؤسسات الكبرى.

وبناء على ذلك يمكن التمييز بين نوعين من المصالح الجبائية المختصة في أعمال الرقابة.

◀ **هياكل داخلية:** وتتمثل في مديرية البحث والتحقيقات ولها صلاحيات على المستوى الوطني؛

◀ **هياكل خارجية:** وتتمثل في الهياكل الآتية:

¹ مغني ناصر، دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء، حالة مسيلة للفترة 2004-2008، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2010/2009، ص: 96.

- المديرية الجهوية للضرائب؛
- المديرية الولائية للضرائب؛
- مفتشيات الضرائب؛
- قابضات لضرائب والفرق المختلطة، وهي مستقلة عن الإدارة المركزية وعملها محدد إقليمياً (جهوي أو محلي) بالإضافة إلى مديرية كبيرات المؤسسات ومراكز الضرائب.

أولاً : الهياكل الداخلية

تتمثل في مديرية البحث والتحقيقات DRV، تم إنشائها بموجب المرسوم التنفيذي رقم 98-288 المؤرخ في 12 جويلية 1998 والمتضمن للتنظيم الإداري لوزارة المالية تماشياً مع التزايد المستمر والمختلف للنشاطات في الميدان الصناعي والتجاري.

تنقسم مديرية البحث والتحقيقات إلى ثلاث مصالح للبحث ولتحقيق وأربع مديريات فرعية.

أما المديريات الفرعية الأربع لمديرية البحث والتحقيقات فهي:¹

1- المديرية الفرعية للأبحاث وللتحقيقات الجبائية: مكلفة أساساً بمتابعة المعلومات الجبائية

المنجزة من المصالح الجبائية المحلية، من خلال جمعها، استغلالها، والاحتفاظ بها واستخدامها كمصدر للرقابة الجبائية.

2- المديرية الفرعية للبرمجة: حيث تقوم هذه المديرية الفرعية ببرمجة ملفات الأشخاص الطبيعيين

والمعنويين للرقابة الجبائية بناء على معايير دقيقة وبطريقة مدروسة وتماشياً مع القطاعات التي تعرف انتشاراً أكبر للتهرب الجبائي، والقيام بالإحصائيات اللازمة.

3- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية: تتمثل مهامها الأساسية في متابعة عمل الفرق المختصة في

تحقيق برامج الرقابة المسطرة وتقييم المردودات، وتعمل على مراجعة التقارير النهائية للرقابة الجبائية وتحرص على احترام القوانين والإجراءات أثناء عملية التحقيق. كما تقوم بمتابعة وتنشيط وتنسيق أعمال مصالح التدقيقات المحاسبية والجبائية الموجودة على المستوى الجهوي والمحلي، إضافة إلى السهر على احترام القواعد الإجرائية التي تحكم عمليات الرقابة.

4- المديرية الفرعية لمحاربة التهرب الضريبي: تقوم هذه المديرية بإعداد المناهج والمعايير

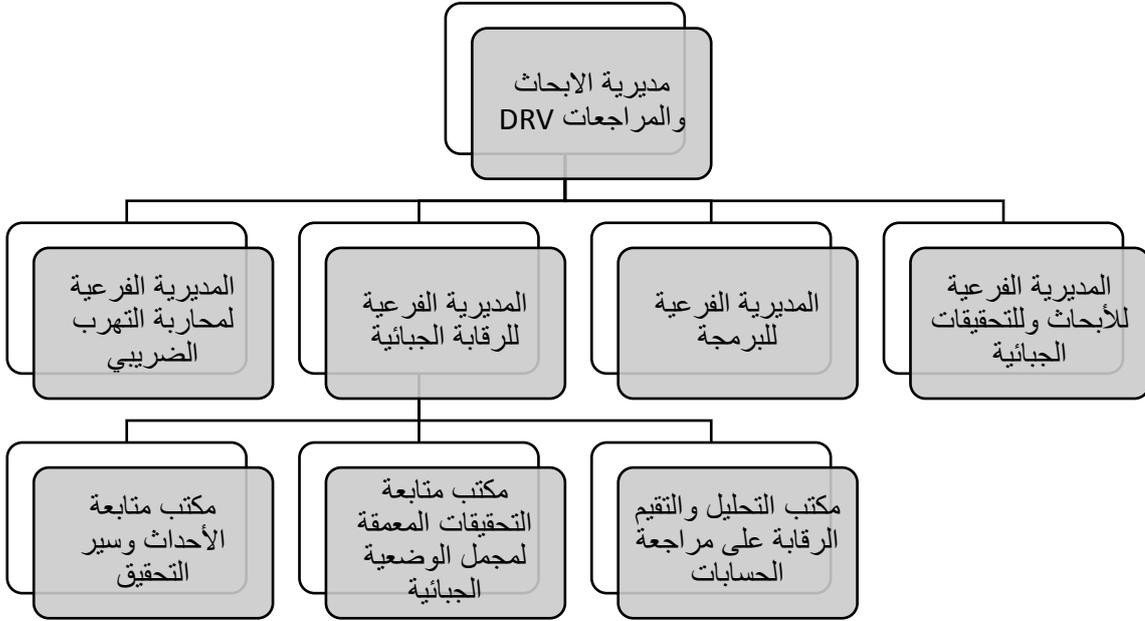
والإجراءات اللازمة لمختلف التحقيقات الجبائية والتي تقوم بها مصالح البحث والتحقيقات

¹ بوشري عبد الغني، مرجع سبق ذكره، 2010/2011، ص: 109.

والمديرية الفرعية الولائية للرقابة الجبائية، كما أنها تتسق مع الإدارات والهيئات الأخرى للحد من التهرب الجبائي.

ولتوضيح فروع ومكاتب مديرية الأبحاث والمراجعة نستعرض الشكل التالي:

الشكل رقم (02): الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات



المصدر: بوشري عبد الغني، مرجع سبق ذكره، 2011/2010، ص: 110.

ثانيا: الهياكل الخارجية

تتمثل الهياكل الخارجية

1- المديريات الجهوية للضرائب

أنشأت المديريات الجهوية للضرائب بموجب المرسوم رقم 91/60 المؤرخ بتاريخ 1991/02/23.

تتوزع هذه المديريات في تسع ولايات هي: الجزائر، وهران، قسنطينة، سطيف، عنابة، البلدية،

الشلف، بشار، ورقلة، تتكون كل مديرية جهوية من أربع مديريات فرعية هي:

- المديرية الفرعية للتكوين؛
- المديرية الفرعية للتنظيم والوسائل؛
- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية؛
- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، وهي المسؤولة عن عملية التحقيق.

2- المديرية الولائية للضرائب

تتهيكّل المديرية الولائية للضرائب في خمس (05) مديريات فرعية هي:¹

- المديرية الفرعية للمنازعات؛
- المديرية الفرعية للتحصيل؛
- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية؛
- المديرية الفرعية للمنازعات؛
- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، هذه الأخيرة هي المسؤولة عن الرقابة والتحققات بعين المكان ولها ثلاث مكاتب، مكتب البحث عن المعلومة الجبائية، مكتب البطاقات والبيانات (الكشوف)، ومكتب التحققات الجبائية، حيث تشرف هذه المديرية الولائية للضرائب على عمل مفتشيات وقابضات الضرائب المتواجدة على مستوى اختصاص الإقليمي.

3- مفتشيات الضرائب

تم إنشاء مفتشيات الضرائب بموجب المرسوم رقم 60-91 المؤرخ بتاريخ 1991/02/23، والتي

تتكون من (04) مكاتب هي:

- مكتب جباية مداخل الأشخاص الطبيعيين؛
- مكتب جباية المؤسسات؛
- مكتب الجباية العقارية؛
- مكتب التدخلات.

4- قابضات الضرائب

يمكن التمييز بين نوعين من القابضات، قابضات تحصيل الضرائب، قابضات التسيير المالي للبلديات والمصالح الطبية والتي تقوم بتصفية جميع الضرائب والرسوم التي تتكفل بها، إضافة إلى التحصيل السريع لمجمل الضرائب والرسوم المحسوبة من عمليات التقويم والتسوية المدرجة في الجداول الضريبية.

¹ محمد طالبي، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري 1995-1999، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة الجزائر، 2002، ص47.

5- الفرق المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة)

سبق وأن أشرنا إلى تاريخ تأسيس هذه الفرق والمهام التي أسندت إليها، عندما تطرقنا إلى أشكال الرقابة الجبائية.

6- مديرية كبريات المؤسسات La Direction des Grandes Entreprises DGE

تم إنشاء هذه المديرية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 02-303 الصادر في 28 نوفمبر 2002 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 91-61 الصادر في 23 فيفري 1991 المتضمن تحديد وتنظيم صلاحيات المصالح الخارجية للإدارة الضريبية.

وتتمثل مهام كبريات المؤسسات كالاتي:

- التسيير والرقابة الميدانية على المستندات، ملفات المؤسسات البترولية "تحديد قواعد تأسيس الوعاء والتصفية والتحصيل وقواعد المنازعات المطبقة على الرسم على القيمة المضافة إلى الرسم على المنتجات البترولية".¹
- تحصيل الضرائب والرسوم والرقابة المحاسبية والمتابعة القضائية؛
- الرقابة الجبائية الخارجية لملفات المؤسسات الخاضعة لجبائية القانون العام؛
- معالجة الطعون وطلبات التخفيضات الودية للغرامات؛
- إعلام المكلفين المعنيين؛

بينما لا يدخل ضمن مهام مديرية كبريات المؤسسات كل ما يتعلق بحقوق التسجيل، والرسم الجبائي ورسم التطهير.

7- مراكز الضرائب

تتشط هذه المراكز تحت سلطة رئيس المركز بأعمال الترقيم، وتقوم بمتابعة واجبات التصريح والدفع، حساب الحصيلة، الرقابة وإجراءات التحصيل.

كما تهتم مراكز الضرائب بتسيير مجمل المكلفين التابعين لها، استنادا إلى ملف وحيد يجمع كل المعلومات المتعلقة بالمكلف باستثناء الرسم العقاري الذي سيبقى من صلاحيات المفتشيات.²

¹ المادة 1-28 من قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2017.

² مغني ناصر، مرجع سبق ذكره، 2010/2009، ص: 101.

المطلب الثاني: حقوق الإدارة الجبائية

منح المشرع الجبائي للإدارة الجبائية مجموعة من الوسائل القانونية بغرض حماية المهام التي يمارسها المراقبون أثناء تأدية مهامهم، وعلى هذا وضع المشرع الجبائي للإدارة الجبائية حقوق.

أولاً: حق الاطلاع

حسب نص المادة 48 من قانون الإجراءات الجبائية، فإنه "يتعين على كل من أودعت لديه سجلات الحالة المدنية أو جداول الضرائب وكل الموظفين المكلفين بالأرشيف وإيداع السندات العمومية أن يقدموها عند كل طلب إطلاع من دون نقلها إلى أعوان التسجيل، وأن يسمحوا لهم بأخذ المعلومات والمستخرجات والنسخ اللازمة لهم من أجل حماية مصالح الخزينة وذلك دون دفع مصاريف"¹. كما لا يمكن ممارسة هذا الحق في أيام العطل.

1- حق الاطلاع لدى الإدارات العمومية

جاء في نص المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه " يجب على الإدارات العمومية وأعوانها من أجل تسخير الأموال والخدمات، أن تقدم إلى السلطات المكلفة لتسوية التسخير وكذلك إلى لجان التقدير جميع المعلومات المفيدة لتحديد تعويضات التسخير وذلك بالرغم من جميع الأحكام المتعلقة بالسر المهني. وتخضع هذه السلطات وأعوانها وكذلك أعضاء لجان التقدير إلى التزامات السر المهني فيما يخص جميع المعلومات التي أطلعوا عليها"².

2- حق الاطلاع لدى الهيئات المالية

أعطى المشرع الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية الحق في الاطلاع لدى مختلف الهيئات المالية من بنوك ومؤسسات التأمين، أثناء أدائهم لمهامهم على كل الدفاتر والوثائق الملحقة ومستندات الإيرادات والنفقات.³

3- حق الاطلاع لدى المؤسسات الخاصة

ينص قانون الإجراءات الجبائية على معاقبة بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5.000 إلى 50.000 دج، كل شخص أو شركة ترفض منح حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق

¹ المادة 48 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017.

² المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017.

³ المادة 312 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة لسنة 2017.

المنصوص عليها في المواد من 45 إلى 61 من قانون الإجراءات الجبائية، والتي يتعين عليها تقديمها وفقاً للتشريع أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها.¹

ثانياً: حق الرقابة

يحق للإدارة الجبائية مراقبة 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 التاجر والتي تدفع أجوراً أو أتعاباً أو مرتبات مهما كانت طبيعتها. ويتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها.²

ثالثاً: حق المعاينة والحجز

يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص للأعوان الذين لهم على الأقل رتبة مفتش مؤهلين قانوناً، القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة.³

يتمثل الهدف الرئيس من الحق المذكور سالفاً في محاولة الكشف عن كل عمليات الإخفاء أو الغش المتعمدة التي يمكن أن يلجأ لها المكلف بالضريبة الواقع تحت عملية التحقيق الجبائي.

رابعاً: حق استدراك الخطأ

يتمثل حق استدراك الخطأ في قيام الإدارة الجبائية بإعادة التقييمات لنفس المدة ونفس الضريبة. وذلك دون الإخلال بالأجل المحدد قانوناً، بحيث يجوز استدراك كل خطأ يترتب سواء في نوع الضريبة أو في مكان فرضها، بالنسبة لأي كان من أنواع الضرائب والرسوم المؤسسة عن طريق الجداول، وذلك إلى غاية انتهاء السنة الثانية التي تلي السنة التي يصدر فيها القرار القاضي بالإعفاء من الضريبة الأولى.⁴

¹ المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017.

² المادة 18-1 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017.

³ المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017.

⁴ المادة 327 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة لسنة 2017.

المطلب الثالث: واجبات وحقوق المكلفين بالضريبة

منح المشرع الجبائي الجزائري حقوقا وضمانات من خلال القوانين المسنة، تسمح بحماية المكلف بالضريبة من التجاوزات الممكنة من أعوان الإدارة الجبائية، إضافة إلى واجبات يجب على المكلفين احترامها.

أولا: واجبات المكلفين بالضريبة

يعتبر المكلف بالضريبة ملزم قانونيا بنوعين من الواجبات الأولى، الأولى محاسبية والثانية جبائية.

1- الواجبات المحاسبية

يلتزم المكلفون بالضريبة باحترام المبادئ المحاسبية المتعرف عليها والتقيد بها من خلال مسك محاسبة صحيحة ودقيقة طبقا للنظام المحاسبي المالي المعمول به، كما نص المشرع الجزائري على كل من يزاول نشاطا تجاريا مسك الدفاتر المنصوص عليها في القانون التجاري وهي:

1-1- دفتر اليومية

هو دفتر (سجل) خاص، تأتي صفحاته مرقمة مسبقا أي قبل استعماله ومختومة من طرف قاضي محكمة مقر المؤسسة أو رئيس المجلس الشعبي البلدي أو محافظ الشرطة. وهو دفتر إجباري على كل تاجر مهما كانت شخصيته القانونية (طبيعية أو معنوية). ويسجل فيه يوميا كل العمليات التي تقوم بها المؤسسة، بهدف المحافظة على البيانات على حالتها الأصلية واستحالة تحريفها فيما بعد، وتقديمها كدليل مادي أمام القضاء عند الحاجة.

وعند التسجيل في دفتر اليومية، يجب أن تلتزم المؤسسة بعدم:

- ✓ الكتابة في هوامش الدفتر.
- ✓ الشطب حتى في حالة الخطأ.
- ✓ ترك فراغ بين السطور أو الكتابة بينها.
- ✓ تمزيق صفحات الدفتر.
- ✓ استخدام المحاة لتصحيح الأخطاء. بل تصحح بالطرق المحاسبية المتعارف عليها.

1-2- دفتر الجرد

يعتبر مسك دفتر الجرد إلزاميا ومحدد في القانون التجاري الذي ينص على إجراء الجرد على جميع عناصر الأصول والخصوم السنوية وبصفة مدققة، ولا بد على المكلف الاحتفاظ بدفاتر الجرد لمدة عشر (10) سنوات تبدأ من تاريخ إقفال السنة المالية.¹

1-3- حفظ الدفاتر ومستندات المراسلات

يجب الاحتفاظ بالدفاتر والمستندات لمدة عشر سنوات، كما يجب أن ترتب وتحفظ المراسلات الواردة ونسخ الرسائل الموجهة طيلة نفس المدة.²

2- الواجبات الجبائية

ألزم المشرع الجبائي المكلفين بالضريبة القيام بالتصريحات الجبائية التالية:

2-1- التصريح بالوجود

يعتبر المكلفين بالضريبة ملزمون بتقديم في الثلاثين (30) يوما الأولى من بداية النشاط، إلى مفتشية الضرائب المباشرة التابعين لها، "مكان وجود النشاط"، تصريحا بالوجود مطابقا للنموذج الذي تقدمها الإدارة الجبائية.

يجب أن يتضمن التصريح بالوجود المدعم بنسخة مطابقة قانونا لشهادة الازدياد، معدة قانونا ومستخرجة من مصالح الحالة المدنية، التابعة للبلدية التي ولد فيها المكلفون بالضريبة ذوي الجنسية الجزائرية أو الأجنبية بالنسبة للذين ولدوا فوق التراب الوطني خاصة على:³

- الأسماء والألقاب؛
- العنوان التجاري بالجزائر، وخارج الجزائر، إذا تعلق الأمر بأشخاص طبيعيين أو معنويين يحملون الجنسية الأجنبية.

2-2- التصريح الشهري

يجب على المكلفين بالضريبة الممارسين لنشاط ما والخاضعين للضرائب والرسوم، التصريح برقم أعمالهم خلال كل شهر أو ثلاثي لدى المصالح المختصة إقليميا، حسب طبيعة المؤسسة

¹ المادة 09 من القانون التجاري الجزائري لسنة 2014.

² المادة 12 القانون التجاري الجزائري لسنة 2014.

³ Guide du contribuable relevant du CDI, Direction générale des impôts, Ministère des finances, Alger, 2013, p : 52.

ونوع النشاط، فمثلا يجب اکتتاب التصريح الشهري (سلسلة G50) الموضحة في الملاحق، بالنسبة للمؤسسات التابعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة في العشرين يوما الأولى للشهر الموالي، حيث تنص المادة 76 "على كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، أن يسلم أو أن يرسل قبل العشرين (20) يوما من كل شهر إلى قابض الضرائب الذي يوجد مقره أو إقامته الرئيسية في دائرة اختصاصه، كشفا بين فيه مبلغ العمليات لمحقة من طرف مجمل مؤسساته خلال الشهر السابق".¹

2-3- التصريح السنوي

ألزم المشرع الجبائي المكلفين بالضريبة اکتتاب تصريح سنوي بإجمالي الأرباح والنتائج المحقة للسنة المالية. وذلك يوم 30 أبريل من كل سنة موالية لسنة تحقيق الدخل كآخر أجل. يجب أن يحتوي هذا التصريح على مجمل العناصر الضرورية لتحديد الدخل الخاضع للضريبة، وقيمة الأرباح الخاضعة، إضافة إلى قائمة الأشخاص الذين يعتبرون جبائيا تحت كفالة المكلف بالضريبة، ووثائق الإثبات الجبائية المتعلقة بعمليات النشاط ومختلف الأعباء والتكاليف مع احترام آجال الاحتفاظ بها.

2-4- التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط

يلزم المكلفون في حالة التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط بالتصريح عن ذلك خلال (10) أيام، ابتداء من تاريخ التوقف عن النشاط. ففي حالة التنازل يتم اکتتاب تصريح بالتنازل وبيانات المتنازلين. أما في حالة الوفاة، فيتعين على أهل المتوفي التصريح في أجل (06) أشهر، اعتبارا من تاريخ الوفاة ويخضع هذا التصريح للقواعد والعقوبات المقررة بشأن التصريحات السنوية. كما يمكن أن ترسل قانونا طلبات التوضيح أو الإثبات وكذا الإشعارات المنصوص عليها إلى أي واحد من ذوي الحقوق أو الموقعين على التصريح بالميراث.²

2-5- وضع رقم التعريف الإحصائي

استناد لقانون المالية لسنة 2002، أصبح إلزاميا على المكلفين وضع رقم تعريف إحصائي يبين في كل الوثائق المتعلقة بنشاطهم والموجهة إلى الأشخاص أو الإدارات أو المصالح العمومية

¹ المادة 76 من قانون الرسوم على رقم الأعمال 2017.

² المادة 133-2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017.

المتعادل معها، يؤدي عدم الالتزام بوضع هذا الرقم أو التصريح بمعلومات خاطئة عنه إلى عدم التسليم للمكلفين لشهادات الاعفاء من الرسم على القيمة المضافة، ومستخرجات من جداول الضرائب. إضافة إلى عدم منح تأجيلات قانونية عن دفع الحقوق والرسم.¹

ثانيا: حقوق المكلفين بالضريبة

منح المشرع الجبائي الجزائري للمكلفين بالضريبة ضمانات وحقوق بغرض حمايتهم من تجاوزات الإدارة الجبائية، منها ما هو مرتبط بالتحقيق ومنها ما هو مرتبط بالتقويم.

1- الحقوق المتعلقة بالتحقيق

يمكن سرد الحقوق المتعلقة بالتحقيق فيما يلي:

1-1- الإعلام المسبق

يجب إعلام المكلف مسبقا قبل الشروع في عملية التحقيق من خلال إرسال إشعار بالتحقيق، مرفقا بميثاق المكلف بالضريبة، والذي ينص على حقوقه وواجباته على أن يستفيد المكلف من مدة تحضير للوثائق المطلوبة من الإدارة الجبائية قدرها 10 أيام بالنسبة للتحقيق المحاسبي والمصوب، و15 يوما بالنسبة للتحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة ابتداء من تاريخ استلام الإشعار.²

1-2- حق الاستعانة بمستشار

يحق للمكلف بالضريبة وفقا لقانون الإجراءات الجبائية على حق الاستعانة بمستشار في حالة الرقابة الجبائية من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة.

1-3- تحديد مدة التحقيق

تم تحديد مدة التحقيق الجبائي في قانون الإجراءات الجبائية كما يلي:³
لا يمكن، تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان في ما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من ثلاثة (03) أشهر فيما يخص:

- مؤسسات تأدية الخدمات، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1 000 000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

¹ الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية، 2009، ص: 85.

² المادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017.

³ المادة 20-5 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017.

- كل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم اعمالها السنوي لا يتجاوز 2 000 000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

يمدد هذا الأجل إلى ستة (06) أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5 000 000 دج و 10 000 000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

يجب معاينة نهاية عمليات التحقيق في عين المكان، عن طريق محضر يستدعي المكلف بالضريبة المحقق معه لتأشيرة، وتوضع الإشارة عند الاقتضاء في المحضر في حالة رفض هذا الأخير التوقيع".

1-4- عدم إمكانية تجديد التحقيق

عند انتهاء التحقيق الخاص بفترة معينة، فإنه لا يمكن للمراقب إجراء تحقيق جديد لنفس الفترة أو لنفس الضرائب والرسوم إلا عند وجود معلومات ناقصة أو خاطئة أثناء التحقيق، أو اكتشاف استعمال المكلف لطرق تدليسية.¹

2- الحقوق المتعلقة بإعادة التقييم

بالإضافة إلى الحقوق المتعلقة بعملية التحقيق الجبائي، هناك حقوق أخرى متعلقة بإعادة التقييم في إعلام المكلف بنتائج التحقيق والحق في الرد أو الطعن وهي كما يلي:

2-1- الإشعار بإعادة التقييم

تعتبر الإدارة الجبائية عند الانتهاء من عملية التحقيق، ملزمة بإبلاغ المكلف بنتائج التحقيق وذلك حتى في حالة غياب التقييمات، ويجب أن يكون هذا الإشعار مفصلاً بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة بفهم طريقة إعادة تشكيل أساس فرض الضريبة المطبقة عليه للتمكن من الرد من خلال قبوله أو تقديم ملاحظاته.

2-2- حق الرد

يجب على الإدارة الجبائية تبليغ النتائج للمكلفين بالضريبة، وذلك حتى في حالة عدم إجراء إعادة تقييم، كما يتعين على الإدارة الرد على ملاحظات المكلف بالضريبة.²

¹ بوشري عبد الغني، مرجع سبق ذكره، 2010/2011، ص: 104.

² المادة 42 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017.

كما يمكن طلب توضيحات شفوية حول مضمون التبليغ أو الإشعار في أجل أقصاه (40)

يوماً.

2-3- حق الطعن

يحق للمكلف بالضريبة محل عملية التحقيق الجبائي القيام بالطعن حتى يستطيع ضمان حقوقه إذا تبين أنه قد أخضع لإعادة التقييم بطريقة مجحفة أو تم التعسف في حقه من خلال طلب التخفيض الجزئي أو الكلي ويمكن أن يتم الطعن على ثلاثة مستويات:¹

2-3-1- الطعن الإداري

يمكن للمكلف بالضريبة أن يلجأ إلى مدير البحث والمراجعات أو مدير كبريات الشركات أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس البحث والمراجعات كل حسب اختصاصه للنظر في الصعوبات التي تنشأ خلال التحقيق أو النتائج المترتبة عنها، ويعيد كل منهم دراسة الشكاوى في أجل أربعة أشهر ابتداء من تاريخ تقديم الشكوى.

2-3-2- الطعن النزاعي

يتمتع المكلف بأجل ينقضي في آخر ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي وضعت فيها جداول التسوية للتحصيل، تقديم التماس وفق تحصيل الضريبة المتنازع فيها، أو الدفع المؤجل.

2-3-3- الطعن الولائي

يحق للمكلف أن يتقدم بطعن أمام المدير الولائي للضرائب المختص إقليمياً، وذلك مع إرفاقه بنسخة من الجدول الذي يحدد الضرائب والرسوم المتنازع حولها وكذا جميع الوثائق التبريرية لذلك، كما يمكن الطعن في الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية عن طريق الاستئناف ضمن الشروط المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية.²

¹ La Chart Du Contribuable, ministère finances, direction générale des impôts, p :20.

² بوشري عبد الغني، مرجع سبق ذكره، مرجع سابق، ص: 107.

المبحث الرابع: التحقيق المحاسبي في وضعية المكلف

وضع المشرع الجبائي مجموعة من الإجراءات ونص على ضرورة إتباعها من خلال القوانين الصادرة، بهدف إتمام عملية التحقيق المحاسبي على أحسن وجه وتؤدي الأهداف والنتائج المرجوة منها، لذا تقوم مصلحة الرقابة الجبائية بتنظيم عملية التحقيق وتحضيرها، وهذا عن طريق إعداد برامج التحقيق والمصادقة عليها، لذا سنتعرض إلى مختلف الإجراءات المتعلقة بعملية التحقيق الجبائي.

سنتعرض من خلال المبحث إلى كل ما يتعلق بعملية التحقيق المحاسبي في وضعية المكلف بالضريبة.

المطلب الأول: مراحل التحقيق المحاسبي

سنتعرض إلى مراحل التحقيق المحاسبي من خلال المطلب الموالي.

أولاً: تعريف التحقيق المحاسبي

يتمثل التحقيق في المحاسبة في مجموعة العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة، وفحص محاسبته المعدة بطريقة إلكترونية وتلك المعدة عن طريق السجلات القانونية وفق ما ينص عليه القانون التجاري. والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها. وذلك بغرض تمكن الإدارة الجبائية من معرفة مدى مصداقيتها.

يحق لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها. وذلك باتباع مجموع العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة.¹

لا يهدف التحقيق المحاسبي إلى مراقبة الوضعية الجبائية للمؤسسة خلال السنوات المحقق فيها فحسب. بل يسمح كذلك باطلاع هذه الأخيرة على واجباتها الجبائية.²

¹ المادة 20-1 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017.

² الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، مرجع سبق ذكره، 2009، ص: 13.

ثانيا: منهجية التحقيق المحاسبي

1- اقتراح برامج تحقيق المحاسبي

يُلزم الشروع في عملية التحقيق المحاسبي من الإدارة الجبائية، إعداد وبرمجة قائمة المكلفين بالضريبة الذين ستقوم المصلحة بالتحقيق في محاسبتهم، ويقوم مكتب التحقيقات على مستوى المديرية الفرعية للوقاية الجبائية بإعداد كل المعلومات والمعطيات التي ستتدخل ضمن النشاط. يتم إعداد برامج التحقيق انطلاقا من سلسلة اقتراحات الهيئات التابعة للإدارة الجبائية، وذلك اعتمادا على معايير خاصة لاختيار الملفات الواجب إخضاعها للتحقيق.¹ يجب أن يحتوي الملف الجبائي للمكلفين على بيانات تختلف بحسب طبيعة المكلف بالضريبة:

بالنسبة للشخص الطبيعي	بالنسبة للشخص المعنوي
- الحالة الشخصية	- طبيعة نشاطها.
- طبيعة النشاط الخاضع للفحص	- رأس مالها الاجتماعي
- الوضعية العائلية	- عنوان مقرها الرئيسي
- مقر السكن	- وحداتها (فروعها).
- منبع العائدات والتصريحات	- اسم المسير وحقه في رأس المال

1-1 اقتراح ملفات التحقيق

تقوم مفتشية الضرائب بانتقاء أولي للملفات الخاضعة للتحقيق، وذلك بالاعتماد على معايير معينة. وإرسال القائمة إلى المديرية الولائية للضرائب، ثم إرسالها إلى المديرية الجهوية للضرائب، تقوم هذه الأخيرة باختيار الملفات الواجب البحث فيها وذلك للحصول على القائمة المؤقتة للمكلفين بالضريبة، ثم يتم تحويلها إلى مديرية البحث والمراجعات وبالضبط إلى المديرية الفرعية للبرمجة، التي تقوم بدراسة وتحليل الاقتراحات معتمدة في ذلك معايير معينة خاصة.²

¹ عبد الرزاق عباس، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، الجزائر، 2012، ص: 56-57.

² عبد الرزاق عباس، نفس المرجع السابق، 2012، ص: 57.

1-2 معايير اختيار الملفات

تتم اختيار الملفات على معايير ثابتة وهي مع هذا فنجد.

- نصت مذكرات مديرية الضرائب على بعض الخصائص التي تخدم إدارة الضرائب من أجل زيادة الحصيلة الضريبية، والتخفيض من حالات الغش والتهرب، نذكر منها:¹
- أهمية رقم الأعمال المصرح به للسنتين الأخيرتين؛
 - تكرار التصريح بالخسارة في نتائج المكلفين بالضريبة؛
 - عدم خضوع المؤسسة للتحقيق منذ مدة طويلة؛
 - التحقيق بشكل أكبر في القطاعات الأكثر توسعا أين تظهر حالات شائعة من الغش والتهرب الضريبي كالأستيراد والتصدير.

2- إعداد برامج التحقيق

- تقوم المديرية الفرعية للبرمجة خلال الأسبوعين الأولين بعد حصولها من مديرية البحث والمراجعات على الملفات المقترحة للتحقيق، وبعد دراستها بما يلي:²
- إعداد برامج تحقيق مركزية والمنفذة من طرف مصلحة البحث والمراجعات؛
 - إعداد برامج تحقيق محلية، يتم تنفيذها على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية حيث تسند إلى مديرية الضرائب الولائية، الملفات التي يقل رقم أعمالها للسنوات الأربعة الأخيرة عن:
 - ✓ أربعة ملايين دينار بالنسبة لمؤدي الخدمات والمهن الحرة؛
 - ✓ عشرة ملايين بالنسبة للنشاطات الأخرى.

3- تنفيذ برامج التحقيق ومراقبتها

بعد إعداد برامج التحقيق والموافقة عليها من طرف المديرية المركزية، يشرع في تنفيذها من طرف هيئات محلية أو مركزية حسب اختصاص كل منها.

تتم الرقابة الجبائية من طرف هيئتين مكلفتين بالتحقيق الجبائي هما:

- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية؛
- مصلحة البحث والمراجعات.

¹ نفس المرجع السابق، ص: 58.

² نفس المرجع السابق، ص: 59.

يتم تنفيذ برامج التحقيق على مستويين:¹

3-1 على المستوى المحلي

يتم تنفيذ برامج التحقيق من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية المتواجدة على مستوى مديرية الضرائب الولائية. تتم عمليات التحقيق عن طريق تكوين فرق تحقيق على مستوى مفتشات الضرائب، وتتكون كل فرقة من محققين اثنين ورئيس فرقة، تسند لكل فرقة من 3 إلى 4 عمليات تحقيق سنويا.

3-2 على المستوى المركزي

تقوم مديرية البحوث والتحقيقات على هذا المستوى بعملية تنفيذ برامج التحقيق عن طريق المصالح التابعة لها، وهذا بعد الحصول على قبول البرامج من طرف المديرية المركزية.

ثالثا: التحضير للتحقيق

يقوم العون المحقق بملأ جدولان هامان في تحديد ومعرفة الشكل الخارجي للمحاسبة قبل تسليمها وأهمية رأسمال الشركة، وتطوراتها وجميع الإمكانيات التي تمتلكها المؤسسة، ويتمثلان في:

1- كشف المحاسبة

تملأ هذه الاستمارة بناء على المعطيات المصرح بها في ميزانية المكلف والتي تتضمن الأصول والخصوم، إضافة إلى حسابات النتائج الموجود ضمن التصريح السنوي للأربع (04) سنوات الأخيرة الخاضعة للمراقبة. وعليه، يظهر تطور رقم الأعمال والأعباء وكذا الربح الصافي لكل سنة محل التحقيق.

2- الحالة المقارنة للميزانيات (بيان مقارنة الحسابات الخامة)

تحتوي هذه الوثيقة على أعمدة وأسطر تسجل عليها مختلف الأصول والخصوم للسنوات الأربع قيد التحقيق، وتشمل دراسة التغيرات الحاصلة في أصول وخصوم المؤسسة.

(1) عبد الرزاق عباس، نفس المرجع السابق، 2012، ص ص: 59-60-61.

3- التحقيقات الخارجية المساعدة

يعتمد المحقق إلى إجراء بعض البحوث الخارجية على مستوى: الممولين، الزبائن، البنوك، الإدارات العمومية... إلخ، لمعرفة المعلومات المتعلقة بالمكلفين والتي لها علاقة بعملية الرقابة، يعتمد المحقق إلى إجراء تحقيق خارجي على مستوى كل من:

1-3 المورد

يسمح القانون للمحقق اللجوء إلى الموردين لجلب المعلومات الخاصة بالمكلف الخاضع لعملية التحقيق وعلى المورد إفادته بكل المعلومات والكشوفات والحسابات الخاصة بالمكلف المعني.

2-3 الزبائن

يقدم عملاء المكلف للمحقق الجبائي الكثير من المعلومات التي تفيد في عملية الرقابة، مثل رقم المبيعات، ثمن وكمية السلع. مما يساعد المحقق على تحديد رقم أعمال المكلف وتحديد الدخل الإجمالي للمكلف.

3-3 المؤسسات المالية أو مديرية التجارة والمصالح الأخرى

أجاز المشرع للمحقق الجبائي الاتصال بالإدارة البنكية لمعرفة الكشوف الحسابية للمكلف الخاضع للرقابة، كما يلجأ المحقق إلى مديرية التجارة لتحديد ثمن البيع والشراء للمواد التي تستعملها الشركة.

4-3 مصالح الجمارك

يمكن للمحقق أن يلجأ إلى مديرية الجمارك بالنسبة للمكلفين الذين يقومون بنشاط الاستيراد والتصدير، من أجل تحديد قيمة السلع المستوردة بالإضافة إلى رقم الأعمال المحقق. انطلاقاً مما سبق، يتمكن المحقق من جمع أكبر قدر من المعلومات الخاصة بالملفات المكلف بالضريبة من أجل سير عملية التحقيق المحاسبي.

رابعاً: إجراءات التحقيق المحاسبي

بعد قيام المحقق بالعمليات التحضيرية، والمتمثلة في جمع المعلومات الضرورية، والفحص الجيد للملفات الجبائية، تباشر عملية التحقيق وذلك بعد انقضاء الآجال القانونية.

1- إشعار (تبلغ) المكلف بالتحقيق

يتم إعلام المكلف بإجراء تحقيق في المحاسبة عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول أو الاستلام، مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.¹

كما يبين الإشعار ألقاب وأسماء ورتب المحققين، وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم فيها التحقيق، الحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها، وأن يشير صراحة أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية التحقيق.

أما في حالة حدوث مراقبة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات التحقيق.

2- مراجعة محاسبة المكلف من حيث الشكل

تتمثل الرقابة الجبائية الشكلية لمحاسبة المكلف في المعاينة المادية للدفاتر والوثائق المحاسبية الموضوعة تحت تصرف العون المدقق والخاصة بسنوات محل التدقيق، للتأكد من وجود وصحة الدفاتر والوثائق المحاسبية الملزمة قانونيا والتي حددها القانون التجاري الجزائري في مواد 9 و12.

3- طبيعة الدفاتر والوثائق المحاسبية

3-1 الدفاتر المحاسبية القانونية

تتمثل في الدفاتر المحاسبية المنصوص عليها في القانون التجاري الجزائري والملزمة على كل المكلف بالضريبة والخاضع للنظام الجبائي الحقيق ويمسك محاسبة قانونية منتظمة وهذا احتراماً للشروط القانونية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، أما هذه الدفاتر تتمثل في دفترين أساسين هما دفتر اليومية ودفتر الجرد كما سبق التعرف عليهما سابقاً، مع وجود سجلات أخرى مساعدة بإمكان المكلف أن يستخدمها لكنها تعتبر اختيارية كاليوميات المساعدة الأخرى.

¹ المادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017.

3-2 الوثائق الختامية

يقصد بالوثائق الختامية في القوائم المالية التي يعدها المحاسب والممثلة أساسا في الميزانية المالية وحسابات النتائج لكون الوثيقتين تجبر على كل تاجر يمك محاسبة قانونية منتظمة لكون تلك الوثيقتين تعبر عن الوضعية المالية للمؤسسة ومستوى حجم النشاط المستغل خلال كل دورة مالية.

3-3 الوثائق الإثباتية

لا يمكن للمحاسب تسجيل أية عملية في الدفاتر المحاسبية إلا إذا كانت مرفقة بوثيقة إثبات تبرر صحة العملية المسجلة والتي تعتبر الوثائق القانونية التي تحمي كل الأطراف المسؤولة على ذلك. ومن بين تلك الوثائق الإثباتية، نجد الفاتورة لكونها تمثل وثيقة اثبات لكل عملية ذات طابع تجاري أو مالي، بالإضافة إلى وثائق اثبات أخرى وهي: الوصلات، العقود، المراسلات، التراخيص وغيرها من المستندات.

ويتم الفحص الشكلي لهذه الوثائق من حيث مطابقتها للتنظيمات المنصوص عليها، وتتمثل في المعاينة المادية للوثائق الموضوعة للرقابة، أي التأكد من وجود وصحة الدفاتر القانونية الإيجابية بالإضافة إلى التأكد من إذا كانت المحاسبة منتظمة، مقنعة ودقيقة:

- محاسبة منتظمة، تكون كذلك إذا كانت ممسوكة، حسب القواعد والإجراءات المنصوص عليها قانونا.
- محاسبة مقنعة، إذا استطاعت المؤسسة تبرير واثبات صحة كل العمليات المسجلة في الدفاتر بواسطة تقديم المستندات والوثائق التبريرية.
- محاسبة دقيقة، من خلال التأكد أن القيم المحاسبية المسجلة في الوثائق المحاسبية قد تم تقييمها وحسابها وترحيلها بطريقة صحيحة وقيم دقيقة.

4-مراجعة محاسبة المكلف من حيث المضمون

بعد فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل يلجأ العون المدقق إلى دراسة معمقة ومفصلة للحسابات الرئيسية والفرعية الخاصة بالميزانية المالية الختامية وحسابات التسيير والنتائج، كما تعطى الأولوية إلى الحسابات التي تكشف النشاط الحقيقي للمكلف والمعبر عنه برقم الأعمال والأرباح الناتجة عنه لكونهما يشكلان الوعاء الجبائي الأكثر انتشارا لمختلف الضرائب والرسوم،

كما أن هذه العملية تهدف إلى التأكد من مصداقية المعلومات المحاسبية كالمشتريات، المخزونات، والمبيعات وغيرها من الحسابات الأخرى.

وهنا يتم فحص الوثائق من ناحية المضمون وهذا بما تحويه من تسجيلات، وهو قيام المحقق بدراسة معمقة ودقيقة للحسابات الرئيسية للميزانية حيث يقوم المحقق بالتأكد من صحة جميع حسابات الميزانية من خلال مطابقة المستندات التي تعتبر قاعدة لكل محاسبة مسوكة.

وفحص مضمون حسابات النتائج من خلال مراقبة التكاليف والإيرادات بهدف إظهار النتيجة الحقيقية للمؤسسة وفيما يلي سيتم عرض بعض من العمليات التي يمكن أن تتضمن أخطاء وثرغات، وما تحويه بعض الكشوفات المالية:¹

- التسجيل المزدوج لفاتورة مشتريات واحدة؛
- تسجيل مشتريات وهمية (بوجود أو عدم وجود فاتورة)؛
- نسيان التسجيل المحاسبي لفواتير الشراء؛
- تقييم المخزونات بأقل من قيمتها الحقيقية رغم أن الكميات حقيقية؛
- عدم تسجيل المبيعات من الفضلات والمهملات؛
- إخفاء جزء من المبيعات بعدم تحرير فواتير بيعها؛
- عدم تسجيل مقتنيات المكلف من المؤسسة لحاجته الخاصة؛
- التأكد من الوجود المادي للثبوتات، وهل هي مسجلة بتكلفة حقيقية أم لا؛
- التأكد من موضوعية مختلف المؤونات المكونة؛
- الزبائن والموردون من حيث عددهم، وتوزيعهم الجغرافي، وطرق التسديد المتبعة من قبلهم)؛
- طرق تحديد أسعار التكلفة وأسعار البيع؛
- عدد ورتب الموظفين والعمال؛
- فحص اهتلاكات التثبوتات، والتأكد من مدى مطابقتها للنسب والقوانين المحاسبية والجبائية؛
- فحص جميع التكاليف والمصاريف المحتسبة والتأكد من موضعيتها بمقارنتها مع الواقع؛
- فحص جميع الإيرادات والتأكد من أنها سجلت بالمبالغ الحقيقية، والبحث عن الإيرادات التي لم يتم تسجيلها عمداً أو سهواً؛

¹ سليمان عثير، مرجع سبق ذكره، 2012/2011، ص: 132.

- الحركة التي تعرضت لها التثبيات من شراء أو تنازل وإعادة تقييم، والتأكد من وجود وثائق الإثبات.

المطلب الثاني: نتائج ونهاية التحقيق المحاسبي

سيتم التعرض فيما يلي إلى كل من نتائج التحقيق المحاسبي ومن تم نهايته.

أولاً: نتائج التحقيق المحاسبي

يمكن التدخل في عين المكان ومعاينة وضعية المكلف وكل ما يتعلق بنشاطه، مع التدقيق المحاسبي للدفاتر والوثائق المحاسبية شكلاً ومضموناً، العون المدقق من استخلاص نتيجة رفض أو قبول المحاسبة، وفي كلتا الحالتين فإنه ملزم بإرسال النتائج المتوصل إليها إلى المكلف بالضريبة مبيناً له فيها التجاوزات الضريبية المكتشفة والطرق المعتمدة في إعادة تأسيس القاعدة الخاضعة للضريبة ثم إنهاء عملية التدقيق الممثلة في التقرير النهائي المحرر من طرف العون المدقق كخلاصة للعمل المنجز.¹

1- قبول المحاسبة

يقبل المحقق محاسبة المكلف إذا كانت مطابقة لأحكام القانون التجاري ومبادئ النظام المحاسبي المالي، وصحيحة من حيث المضمون. وينقسم القبول إلى صنفين هما:²

1-1 قبول صريح

يعني اقتناع المحقق بدرجة كبيرة أن المحاسبة منتظمة، مثبتة وصادقة. يُبلغ المكلف بالضريبة بإشعار بنتائج التحقيق، وهذا بدون إجراء أية تقويمات عن طريق إشعار بغياب التقويم.

1-2 قبول نسبي

عندما يكون هناك أخطاء طفيفة أو وجود لبعض الانحرافات البسيطة والتي يستنتج المحقق بأنها غير ناتجة عن نية وقصد للتهرب من دفع الضريبة، يتم إخضاع المكلف إلى إجراءات التقويم الثنائي من خلال الاتفاق بين المراقب والمكلف بالريبة مع مراعاة التزام المكلف بتقديم تصريحاته في آجالها القانونية.

¹ لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير، جامعة بسكرة، 2010/2011، ص ص: 68-69.

² بوشري عبد الغني، مرجع سبق ذكره، 2010/2011، ص: 134.

2- رفض المحاسبة

يصل المراقب في بعض الأحيان إلى رفض المحاسبة نظرا لعوامل مثل:

- مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابق لأحكام القانون التجاري ولشروط النظام المحاسبي المالي؛
- عدم احتواء المحاسبة على قيم مقنعة بسبب انعدام وثائق الإثبات؛
- تضمن المحاسبة أخطاء أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة في عمليات المحاسبة.

3- إعادة تشكيل المادة الخاضعة للضريبة

يلجأ المراقب عند رفض المحاسبة إلى إعادة تشكيل الأساس أو المادة الخاضعة للضريبة انطلاقا من رقم الأعمال المعاد تشكيله، وتختلف طرق هذا التأسيس حسب نوع نشاط المؤسسة حيث يقوم المراقب باختيار الطريقة التي تتناسب مع نشاط المؤسسة بناء على المعلومات المتحصل عليها، وذلك بإتباع الإجراءات العادية للتقويم ومن بين هذه الطرق نجد:¹

- إعادة تأسيس رقم الأعمال انطلاقا من العناصر الكمية (الحساب المادي)؛
- إعادة تأسيس رقم الأعمال انطلاقا من المقبوضات (الإيرادات)؛
- إعادة تأسيس رقم الأعمال انطلاقا على أساليب الفوترة؛
- إعادة تأسيس رقم الأعمال انطلاقا من مصاريف الإنتاج؛
- إعادة تأسيس رقم الأعمال انطلاقا من دراسة السعر.

ثانيا: نهاية التحقيق المحاسبي

بعد قيام المحقق بعمليات الفحص وإجراء التقويمات يتم إبلاغ المكلف بنتائج التحقيق عن طريق إرسال إشعار بالتقويم الأولي والنهائي، ومن تم كتابة النهائي الذي من خلاله يسجل كل المعلومات الخاصة بعملية الرقابة التي قام بها.

1- التبليغ الأولي

يحرر المحقق إبلاغا أوليا بنتائج التحقيق، يكون مرفقا بوثيقة تعلم المكلف بإمكانية الرد خلال 40 أربعين يوما من استلامه للتبليغ وإدراج ملاحظاته وتبريراته أو قبوله لنتائج التحقيق المتواصل إليها.

¹ بوشرى عبد الغني، مرجع سبق ذكره، 2010/2011، ص: 136.

يكون هذا التبليغ مستوف لمجموعة من الشروط هي:

- مكتوب بخط واضح وبعبارات سهلة ومفهومة؛
- يكون داخل فترة التحقيق أي قبل نهاية السنة الخامسة للتحقيق حتى لا تتقادم السنة الأولى؛
- يحتوي على شكل المحاسبة، من حيث وجود الدفاتر وطريقة القيد... إلخ، ورأي الإدارة الصريح حول المحاسبة من حيث الشكل؛
- فيما يخص المضمون، التبليغ يكون مفصل بجدول وأرقام وطريقة استخراجها، حتى يتمكن المكلف بالضريبة من الرد عليه بسهولة ومعرفة مصدر التسوية المقترحة عليه.

2-رد الخاضع للضريبة

عند إرسال التبليغ الأولي هناك حالتين يمكن حدوثهما:¹

- المكلف لا يرد على الإشعار أو يرد بعد الفترة القانونية، أي أجل أربعين (40) يوما ليرسل المكلف ملاحظاته أو قبوله. ويعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني، وقبل انقضاء أجل الرد، يجب على العون المحقق أن يعطي كل التفسيرات الشفوية المقيدة للمكلف بالضريبة حول التبليغ إذا طلب هذا الأخير ذلك؛
- المكلف يرد على التبليغ في المدة المحددة قانونا، ويسجل ملاحظاته الخاصة على نتائج هذا التحقيق؛

وبعد دراسة الملاحظات والاعتراضات من طرف المحققين، يقررون قبولها أو رفضها في هذه الحالة يجب على المحققين أن يعلموا المكلف وذلك عن طريق الإبلاغ النهائي ويجب أن يكون مفصلا بشكل جيد؛

أما في حالة قبول المكلف بالتعديلات، فإن ذلك يعد قبولا صريحا ويصبح أساس فرض الضريبة المحددة نهائيا ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه، كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن من قبل المكلف.

3-كتابة التقرير النهائي

التقرير النهائي عبارة عن مدونة نهائية تعبر عن الموقف النهائي للإدارة الجبائية تجاه الأخطاء التي أحصاها المحققون خلال عملية الرقابة، والتي من خلالها يتم إقفال عملية التحقيق،

¹ المادة 20-6 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017.

يجب أن يبين التقرير مجموع المعلومات والأرقام التي تسمح بمعرفة مدى احترام المكلفين بالضريبة للإجراءات المنصوص عليها، وكذا تقييم نتائج التحقيق.

يجب أن يركز هذا التقرير على ما يلي:¹

- الإشعار بالتحقيق مرسل عن طريق البريد أو تسليمه إلى المكلف مباشرة؛
- تحديد الفترة الإضافية بالنسبة لبداية التحقيق بعين المكان، وكذلك الأسباب التي منعت الأعوان من مباشرة مهامهم في الوقت المناسب؛
- طبيعة المخالفات المكتشفة، وكذلك العقوبات المطبقة مع النصوص القانونية والمواد المقررة، كما يجب وبصفة إلزامية أن تلحق الملفات الأتية إلى نسخ تقرير التحقيق الموجه إلى مديرية البحث والمراجعات، والمديرية الجهوية للضرائب والمفتشية المختصة إقليمياً.
- نسخة أو صورة عن الإشعار بالتحقيق؛
- حالة مقارنة الميزانيات؛
- كشف المحاسبة؛
- نسخة من التبليغ بالتقويم؛
- نسخة من إجابة المكلف بالضريبة؛
- توضيحات حول طبيعة الضرائب والعقوبات المطبقة؛
- نسخة من الجدول أو الورد النهائي.

تجدر الإشارة إلى عدم إمكانية الإدارة الجبائية من إجراء تحقيق جديد لنفس التقييدات

المحاسبية بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم، والمتعلقة بنفس الفترة الزمنية.²

¹ عبد الرزاق عباس، مرجع سبق ذكره، 2012، ص: 89.

² المادة 20-8 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017.

المبحث الخامس: التحقيق المصوب في المحاسبة

جاء التحقيق المصوب في المحاسبة لتعزيز التحقيق المحاسبي، بحيث يخضع التحقيق المصوب لنفس إجراءات التحقيق المحاسبي إلا أن هناك بعض الاختلافات سوف يتم التعرض إليها، كما أن المكلف بالضريبة محل التحقيق المصوب في المحاسبة يتمتع بنفس الضمانات الممنوحة في إطار التحقيق المحاسبي.

المطلب الأول: مفهوم التحقيق المصوب

يعتبر التحقيق المصوب في المحاسبة آلية من آليات الرقابة الهادفة، استحدثه المشرع الجبائي الجزائري لتعزيز آليات الرقابة وإعطائها فعالية أكبر وقدرة أكبر للمحققين لأداء مهامهم. يتضمن التحقيق فحص الوثائق التبريرية والمحاسبية لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة، أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية، ومنه يلاحظ أن التحقيق المصوب في المحاسبة يقتصر على نوع معين من الضرائب لفترة كاملة أو جزء منها، وهذا ما يسمح بتحليل وتشخيص سريع مع تجنب المحققون الإطالة في التدخلات.¹

أولاً: ميزات التحقيق المصوب

يمثل التحقيق المصوب إجراء بحث هادف يتميز عن آليات الرقابة من خلال الضرائب المعنية، فترة الرقابة إضافة لوثائق الفحص، كما لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق المصوب في عين المكان في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين (02).² كما يمكن تلخيص الاختلافات الموجودة في التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب من خلال الجدول الموالي:

¹ زهرة محمد حبو، دور الرقابة الجبائية في النظام الضريبي، رسالة ماجستير في الاقتصاد، قسم الاقتصاد، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2010، ص ص: 125-126.

² المادة 20 مكرر 4 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017.

الجدول رقم (01): ميزات التحقيق المصوب المحاسبي

أشكال الرقابة	التنفيذ في عين المكان	نوع أو عدة أنواع من الضرائب والرسوم	كل الضرائب والرسوم	فترة كاملة غير متقادمة	جزء من فترة غير متقادمة	فحص كل المحاسبة	فحص بعض العمليات المحاسبية
التحقيق المحاسبي	X		X	X		X	
التحقيق المصوب المحاسبي	X	X			X		X
الرقابة على الوثائق		X			X		X

المصدر: زهرة محمد حبو، مرجع سبق ذكره، 2010، ص: 126.

يحتاج التحقيق المحاسبي إلى تقديم كل الوثائق المحاسبية لتبرير رقم الأعمال والنتائج المصرحة كما سبق ذكرها وهي (دفتر اليومية، دفتر الأستاذ، دفتر الجرد، حسابات النتائج، الميزانية... إلخ). أما في حالة التحقيق المصوب، فهي لا تتطلب من المكلف سوى تقديم وثائق توضحه عادية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبات والتسليم.

ثانيا: أهمية التحقيق المصوب في المحاسبة

يسمح هذا الإجراء من الرقابة بتدخلات هادفة وإعطاء أولوية لبعض البرامج، إضافة لذلك تتمثل أهمية هذا التحقيق في:

- مراقبة التخفيضات وانسجامها مع معدلات الرسم على القيمة المضافة (TVA) المطبقة والتسديدات المطلوبة.
- مراقبة العجز المتكرر، الامتيازات الضريبية الموافقة والأرباح المعاد استثمارها.
- مراقبة تسديد الضريبة.

وعليه، يمكن القول إن التحقيق المصوب هي رقابة بسيطة عكس التحقيق المحاسبي الذي يعتبر تحقيقا شاملا، ويمكن البدء بالتحقيق المحاسبي للوصول إلى التحقيق المصوب والعكس غير صحيح.

المطلب الثاني: إجراءات سير التحقيق المصوب في المحاسبة ونتائجه

يخضع التحقيق المصوب لنفس القواعد التي يخضع لها التحقيق المحاسبي وقبل إجراء أي تدخل يجب إعلام المكلف بالضريبة بإجراء التحقيق.

أولاً: سير التحقيق المصوب في المحاسبة

يتم التحقيق المصوب عندما تشكك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية.

وعليه، يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في المحاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب¹. كما يتم كذلك التحقيق عندما تشكك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية².

مما سبق، يستخلص أنه يمكن أثناء إجراء التحقيق المصوب، أن يطلب المحققون من المكلفين بالضريبة المحقق معهم، تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود وصول الطلبات أو التسليم المرتبطة، حيث لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق، بأي حال من الأحوال، فحص معمق نقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة.

ثانياً: إجراءات التحقيق المصوب في المحاسبة ونتائجها

يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق العام³. إضافة إلى إلزامية خضوع التحقيق المصوب في المحاسبة إلى الشروط الآتية:

- يجب عند الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق

¹ المادة 20 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017.

² المادة 20 مكرر 3 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017.

³ المادة 20 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017.

والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن تستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته 10 أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار؛¹

- يجب أن يظهر في التحقيق كل العناصر المشتركة أثناء التحقيق في المحاسبة المذكورة سابقا؛
- لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، في الدفاتر والوثائق، أكثر من شهرين (02)، يجب معاينة نهاية عمليات التحقيق في عين المكان، عن طريق محضر يستدعيه المكلف. تجدر الإشارة إلى إمكانية تمديد هذه الفترة لغاية 6 أشهر في حالة تقديم طلب من الإدارة الجبائية للتعاون في الحصول على المعلومات في إطار التعاون الإداري والتبادل المعلومات؛²

- لا يمنع ممارسة التحقيق المصوب من الإدارة الجبائية إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لا حقا والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة، ولكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التقييم المتم عن التحقيق المصوب؛³

- ضرورة إرسال المكلف بالضريبة محل التحقيق ملاحظاته أو قبوله في أجل ثلاثين (30) يوما ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقييم؛⁴

- الإبلاغ بنتائج الرقابة المصوبة للمكلف بواسطة التبليغ الابتدائي الذي يتم تسليمه مقابل إشعار بالاستلام حتى في حالة غياب إعادة التقييم، في المقابل يتمتع المكلف بحق الرد لمدة أربعين (40) يوما ليبيدي موافقته أو رفضه للنتائج المحررة بإحضار مستندات ووثائق تبريرية تبرر موقفه، وللتذكير إن عدم الرد من طرف المكلف يعد بمثابة قبول ضمنى للقواعد المبلغ بها، وبعد انتهاء المدة التي يمنحها القانون للمكلف من أجل الرد يتم التبليغ النهائي لإعادة التقييم في كل الحالات.⁵

¹ المادة 20 مكرر 3 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017.

² المادة 20 مكرر 4 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017.

³ المادة 20 مكرر 5 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017 .

⁴ المادة 20 مكرر 5 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017.

⁵ زهرة محمد حبو، مرجع سبق ذكره، 2010، ص: 128

المبحث السادس: التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة

بعد التعرض للتحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب في المحاسبة، سيتم التطرق من خلال هذا المبحث إلى التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة أو ما يعرف بـ*VASFE

المطلب الأول: مفهوم وشروط التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية

سيتم التعرض فيما يلي إلى كل من مفهوم وشروط التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية.

أولاً: مفهوم التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية

حسب المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017، فإنه يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة.

كما لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلا من طرف أعوان من الإدارة الجبائية لهم رتبة مفتش على الأقل.

إضافة إلى ما ذكر سابقاً، يتمثل التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة في مجموع العمليات الخاصة بالبحث والتنقصي من أجل الكشف عن الفروقات مما بين المداخل المصرح بها من طرف المكلف "شخص طبيعي" وما بين المداخل المحققة فعلاً، وهي تهدف إلى تحقيق ما يلي:¹

- التحقق من صحة المداخل المصرح بها كأساس للضريبة على الدخل؛
- مراقبة صحة التصريح للدخول الإجمالي للضريبة على الدخل وبمقارنة الدخول المصرح بها مع إجمالي الدخول المحققة أثناء مسيرة الحياة؛
- مراقبة تجانس هذه المداخل مع صحة الذمة المالية ووضعية الخزينة، عناصر الثراء الخارجية وأعباء السكن العائلي؛

*Vérification Approfondie De La Situation Fiscale D'Ensemble.

¹ ولهي بوعلام، نحو إطار مفتوح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة، مداخلة مقدمة في الملتقى العلمي الدولي حول: الأزمة المالية والاقتصادية الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، يومي 20-21 أكتوبر 2009، ص: 7.

- يهدف هذا التحقيق إلى مراقبة مدى انسجام الحاصل بين المداخل من جهة والذمة المالية والعناصر المكونة لنمط المعيشة المكلف من جهة أخرى.¹

في الأخير، يمكن استخلاص هو أن كل التعاريف السابقة تصب في مفهوم واحد لهذا الإجراء وهو مقارنة بين المداخل المصرح بها من طرف المكلف وما يملكه من عناصر مكونة لنمط معيشتة، وهذا النوع من التحقيق لا يمكن اللجوء إليه إلا عند ثبوت الحالات الموالية:²

◀ **الحالة الأولى:** عند عدم الانسجام بين المداخل المصرح بها والمصاريف المعلن عنها من طرف المكلف؛

◀ **الحالة الثانية:** وجود قرائن قوية تدل على غش وتهرب ضريبي بعد أن أدت مراقبة النشاط إلى تسوية ضعيفة أو غير معتبرة؛

◀ **الحالة الثالثة:** وهي غياب التصريح عن المداخل من قبل المواطنين التي أثبتت عناصر معيشتهم على وجود مداخل هامة غير خاضعة للضرائب؛

◀ **الحالة الرابعة:** وهي اقتناء عقارات ومقولات مهمة.

ثانيا: شروط التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية

تتميز هذه العملية بخصائص تجعلها حساسة وخطيرة لذلك حرص المشرع على إحاطتها بالسر المهني وضبطها بالشروط القانونية الكفيلة لتحقيق الأهداف المرجوة من هذا التحقيق وهي البحث عن أدلة باستعمال جميع طرق الإثبات المخولة لها قانونا من أجل فرض الضريبة وتكتم هذه الشروط فيما يلي:

- يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أو لا، عندما تكون لديهم، التزامات متعلقة بهذه الضريبة، وفي هذا التحقيق، يتأكد

¹ Jacques Duhem et Michel Jammes, Audit Et Gestion Fiscale De L'entreprise, Edition EFE, paris, 1996, p:26.

² قسايسة عيسى، الإثبات في مواد المنازعات الجبائية، مذكرة ماجستير في الحقوق الإنسانية والعلوم السياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2011/2012، ص ص: 83-84.

- الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة، والذمة، أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط المعيشة أعضاء المقر الجبائي، من جهة أخرى؛¹
- لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية للشخص الطبيعي، فيما يتعلق بالضريبة على الدخل دون الدخل دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام، مرفوق بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية، ومنحه أجلاً أدنى للتحضير يقدر بخمسة عشر (15) يوم، ابتداء من تاريخ الاستلام؛²
- يتأكد الأعوان المحققون من خلال هذا التحقيق من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة والذمة المالية والحالة المالية والعناصر المكونة لنمط المعيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى.³

المطلب الثاني: خطوات سير التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية

بعد التعرف على التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية ومعرفة الشروط الأساسية المتبعة في هذا التحقيق، سيتم التعرض إلى خطوات سير التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية.

أولاً: فحص ملف المكلف

يقوم المراقب بسحب الملف الذي سيخضع للتحقيق المعمق بعد اختيار الملفات من المفتشية التابع لها وذلك لإلقاء نظرة على وضعية المكلف وطبيعة المداخل والمصاريف المحسومة من الدخل الإجمالي، حيث يسمح فحص الملف الجبائي للمراقب بما يلي:⁴

- معرفة نشاط المكلف وطبيعة مداخله والذمة المالية له؛
- تقييم السلوك العادي للمكلف تجاه التزاماته الجبائية، من خلال الاطلاع على وضعيته الجبائية؛

¹ المادة 21-1 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017.

² المادة 21-3 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017.

³ قسايسة عيسى، مرجع سبق ذكره، 2012/2011، ص: 85.

⁴ بشرى عبد الغني، مرجع سبق ذكره، 2010/2011، ص: 143.

- فحص عدم التجانس بين المداخل المصرح بها ومقارنتها مع ممتلكات المكلف بالضريبة والمصاريف المصرح بها؛
- منح المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية الشاملة مهلة خمسة عشر (15) يوما، تحسب ابتداء من تاريخ استلام الإشعار وذلك بغرض التحضير المركز للتحقيق المعمق.

ثانيا: البحث عن المعلومات الجبائية

تشكل المعلومات الجبائية الأساس الذي يعتمد عليه لتنفيذ التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية على أكمل وجه، حيث يقوم المحقق بجمع المعلومات سواء بالتدخل في عين المكان باستغلال حق الاطلاع أو الاتصال بجمع المؤسسات التي لها علاقة بالمكلف، خاصة المؤسسات المالية منها، وذلك عن طريق إرسال كشوفات الربط وبطاقات المعلومات. وبحصول المراقب على المعلومات اللازمة وكشوفات الحسابات، يقوم بفحصها، تحليلها ومقارنتها مع التصريحات، بهدف استخراج المخالفات والأخطاء المرتكبة.

ثالثا: طلب التبريرات والتوضيحات

تقوم الإدارة بطلب التبريرات والتوضيحات التي تراها ضرورية مما قد يحملها على إعادة تقييم الوعاء الجبائي. وتتمثل هذه التبريرات والتوضيحات فيما يلي:¹

1- طلب التبريرات

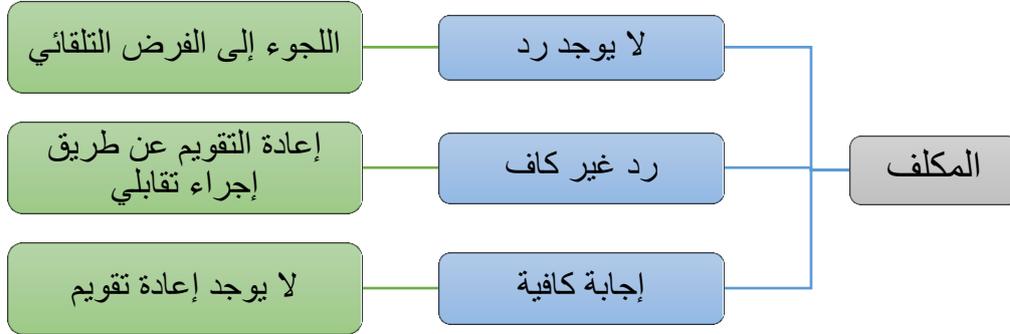
تطلب الإدارة الجبائية تبريرات من المكلف بالضريبة محل التحقيق في حالة توفر لدى الإدارة عناصر تثبت أن المكلف يتمتع بمداخل هامة مقارنة مع المصرح بها. وكذلك التكاليف التي تم خصمها من الدخل.

2- طلب التوضيحات

تستمد الإدارة لرفع الشك عن الغموض في التصريحات، ويجب على المكلف تقديم شروحات وافية حول النقاط الغامضة المطلوب توضيحها، ويجب ان تبين الطلبات الكتابية بشكل صريح النقاط التي يراها المحقق ضرورية للحصول على التوضيحات أو التبريرات وتكليف المكلف بالضريبة لتقديم إجابته في مدة لا يمكن أن تقل عن ثلاثين (30) يوم، وبعد عدم الرد بمثابة قبول ضمنى، وتواجه المحقق ثلاث (03) حالات نلخصها في الشكل الموالي:

¹ بشرى عبد الغني، مرجع سبق ذكره، 2011/2010، ص: 76.

الشكل رقم (03): تأثير طلبات التوضيح والتبرير للمكلف الخاضع للضريبة.



المصدر: زهرة محمد حبو، مرجع سبق ذكره، 2011/2012، ص: 135.

المطلب الثالث: دراسة وفحص الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة محل التحقيق

ترتكز دراسة الوضعية الجبائية للمكلف، على التحليل المفصل للتدفقات المالية وعلى الموازنة المنسجمة التي تسمح للمحقق بمراقبة التوازن الحاصل بين موارد المكلف الجبائي بكل أنواعها وتكاليفه سواء كانت هذه التكاليف مرتبطة بنمط الحياة، استثمارات أو مصروفات أجراها المكلف.

حيث يترتب عن هذا الفحص وهذه الدراسة وضعيتين هما:

❖ **الوضعية الأولى:** يكون مجموع المداخل يساوي أو يزيد بقليل عن مجموع النفقات وهي

وضعية عادية لا ترتب أي إشكال؛

❖ **الوضعية الثانية:** إذا استنتجت الإدارة الجبائية بأن حاصل المداخل يقل عن مجموع

النفقات فإنها تعتبر ذلك بمثابة إخفاء لمداخيله، فتطلب من المكلف بالضريبة التفسيرات

والتبريرات حول هذه المسألة باستعمال طلب التبرير والتوضيح، لكن يتعين عليها احترام

كل الشروط الشكلية والموضوعية الخاصة بطلب التبرير طبقاً للنصوص القانونية كما سبق

لنا التفصيل فيها.¹

¹ قسايسية عيسى، مرجع سبق ذكره، 2011/2012، ص: 87.

المطلب الرابع: إجراءات إعادة تشكيل الأسس الجبائية

يتم التبليغ بالنتائج بعد إعادة تشكيل الأسس الجبائية وإجراء إعادة التقييم.

أولاً: على أساس نمط المعيشة

يختلف إعادة تأسيس الدخل الخاضع للضريبة في VASFE عنه في التحقيق المحاسبي، وإن

كان هذا الأخير يعتمد على مستندات مادية (الدفاتر المحاسبية، الفواتير... إلخ).

يقوم التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية بالاستفادة من المعلومات وتقييم بعض الأعباء

والمصاريف، وتختلف عملية التقييم بسبب غياب الوثائق التبريرية أو وجودها دون إمكانية

الاستعلام منها المبلغ الحقيقي أما في حالة وجود وثائق تبريرية مقدمة يلجأ إليها المحقق لتقدير

الدخل الخاضع للضريبة وتتم عملية التقييم حسب الجدول الموالي:

الجدول رقم (02): طريقة تقييم العناصر العينية

العناصر	طريقة التقييم	الملاحظة
<u>المنقولات:</u>	المبلغ المفوتر أو تحديدها بالمقارنة مع المواد المشابهة	الاخذ بعين الاعتبار سنة حيازة الأصل، صفاته... إلخ
	يختلف التقييم في حالة سيارة جديدة أو قديمة (مستعملة)	
	جديدة: سعر البيع م طرف وكلاء بيع السيارات	
1- السيارات	مستوردة: وثيقة D3	من المهم ملاحظة طلب الكشوفات من المصالح الجمركية
	مستعملة: سعر السوق	توقع اخذ تخفيض (10% - 20%) مع الإخذ في الحسبان عدد الكلومترات
2- السفن السياحية	السعر المفوتر مستورد: وثيقة D3	الكشوف الموجودة على مستوى المصالح المراقبة للملاحة البحرية
<u>القيم الثابتة:</u> 1- المكتسب	القيمة الحالية المحتفظ بها لدى مصالح التسجيل	باستثناء الأصول الآتية من الهبات أو التركات (مراقبة العقود)
2- المتنازل عنه	القيمة الحالية المحتفظ بها لدى مصالح التسجيل	
3- منشأة ذاتية	بالنسبة لمدة الإنشاء، درجة التقدم في المساحات المبنية	الاخذ في الاعتبار إذا كان الإنشاء نتيجة عمل المؤسسة 'طلب عقود) أو شخص آخر
<u>شهرة المحل</u>	المبالغ المعاد تأسيسا والمأخوذة على مستوى مكتب رقابة الاسعار والتحقيقات	
<u>المخزونات</u>	الاخذ بما هو موجود في المحاسبة	اللجوء إلى الميزان الإجمالي
مؤشرات أخرى		
الاسفار	المبلغ يحدد جزافيا	
الصيانة العائلية +المصاريف اليومية	يحدد المبلغ جزافيا بعد المحاورة مع المكلف	
المواشي	عدد المواشي	

المصدر: زهرة محمد حبو، مرجع سبق ذكره، 2010، ص: 139.

ثانيا: إنشاء ميزان الخزينة

يملك المكلف متاحات والتي تنتج من مداخيل توظيفاته، لتغطية احتياجاته واستثماراته وسد مصاريف أفراد العائلة وتمويل مشترياتهم ولتقدير الدخل الخاضع للضريبة لهذا المكلف، حيث تلجأ الإدارة الضريبية لإعادة تشكيل الدخل الخاضع للضريبة في حالة التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية إلى إنشاء ميزان الخزينة الذي يعمل على اكتشاف الانحرافات والاختلالات بين المتاحات المستخرجة والمتاحات المستعملة، وهذا بالتأكيد أن المبلغ الإجمالي للمتاحات المستعملة (وسائل الدفع) لفترة الرقابة يتوافق مع الموارد التي يستطع المكلف الحصول عليها في نفس الفترة، وهذا لاستخراج الفروقات التي إن لم تجد تبريرا لها تدرج كمداخيل مخفية.

ومنه يمثل ميزان الخزينة حوصلة لمجمل التغيرات لممتلكات المكلف لخزينته، ويتم توضيح

محتويات الخزينة حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (03): ميزان الخزينة

Disponibilités employés المتاحات المستعملة	Disponibilités Dégagées المتاحات المستخرجة
الرصيد 01/31: مختلف الحسابات المفتوحة باسم المكلف أو أحد أفراد عائلته خلال التحقيق	الرصيد 01/01: مختلف الحسابات المفتوحة باسم المكلف أو أحد أفراد عائلته خلال التحقيق
- الحسابات المصرفية	- الحسابات المصرفية
- الحسابات البريدية	- الحسابات البريدية
- حسابات الادخار	- حسابات الادخار
- الحسابات الجارية في المؤسسة	- الحسابات الجارية في المؤسسة
المساهمات (الحصص) المنفذة في المؤسسة	السحب المنفذ للمستغل في المؤسسة التجارية أو غير التجارية
الضرائب الشخصية المدفوعة	المستعملة نقدا أو بالدفع إلى الحسابات المصرفية أو البريدية
مشتريات عقارية	الشخصية للمستعمل أو لأفراد عائلته
مشتريات منقولات	الرواتب
مصاريف مصرح بها	مداخيل أخرى
تسديد القروض (فوائد، راس المال)	بيع المنقولات (سلع أو قيم)
مصاريف نمط الحياة	بيع العقارات
متاحات أخرى	القروض المحصل عليها وفق عقود
عوائد الربوع والمعاشات	مداخيل معفاة
الهبات	متاحات مستخرجة أخرى
	تخفيضات الضرائب المحصلة
	تعويضات التأمين
	أرباح استثنائية (تنازلات... إلخ)

المصدر: زهرة محمد حبو، مرجع سبق ذكره، 2010، ص: 139.

ومن خلال المقارنة بين المتاحات المستعملة والمتاحات المستخرجة الموجودة في الجدول السابق، يمكن التوصل إلى الحالات الثلاثة الموالية:¹

المتاحات المستخرجة = المتاحات المستعملة، ومنه الإدارة ليس لها أي ملاحظة

المتاحات المستخرجة < المتاحات المستعملة، إذن هناك فائض يمكن أن يرجع إلى سوء تقييم النفقات.

المتاحات المستخرجة > المتاحات المستعملة، وبالتالي هناك نقص وفي هذه الحالة، يخضع المراقب هذا النقص للضريبة إلا إذا أتى المكلف بتبريرات كافية.

ثالثا: الميزانية الخاصة **la balance privé**

يؤخذ بالميزانية الخاصة عند ممارسة المكلف باسم شخصي "فردى" لنشاط تجاري أو غير تجاري، لغرض فصل الخزينة الخاصة عن الخزينة التجارية، وتطبيق أيضا إذا كنا بصدد تحرير المنحات للمدراء والشركاء الأساسيين للشركة وفي هذا الصدد يقوم المحقق بفحص التحركات المصرفية لمراقبة تصريحات مداخل أعضاء المقر الجبائي.

رابعا: الميزان الإجمالي **balance globale**

عندما يصعب فصل الخزينة الخاصة عن الخزينة التجارية وغير التجارية يلجأ المحققون لاستعمال الميزانية الاجمالية لأنه في بعض الحالات يصعب معرفة بعض التحركات لرؤوس الأموال الموجهة للمؤسسة أو الأتية منها، لهذا يجب إنشاء الخزينة التجارية التي تسجل المتاحات المتخرجة من النشاط المعتبر داخل المؤسسة أو تلك المستعملة في حاجات هذه المؤسسة، ويتم إعداده عن طريق الصندوق الخاص الذي يضم (04) حسابات وهي: التحصيلات، المصاريف، حسابات الخزينة المهنية، الرصيد الأولي، حسابات الخزينة المهنية، الرصيد النهائي.

المطلب الخامس: نتائج ونهاية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية

سيتم التعرض من خلال المطلب إلى التبليغ بنتائج التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية، ومن تم نهايته.

¹ محمد طالبي، مرجع سبق ذكره، 2002، ص: 124.

أولاً: نتائج التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية

تبدأ مصلحة التحقيق في تحضير اقتراحات تبليغ النتائج بعد انتهاء عملية التحقيق والمقارنة،

وقد يتم التوصل إلى نتيجتين هما:

- قبول المحقق لأسس فرض الضريبة المصرح بها، ومن ثم إرسال إشعار بعدم إجراء التقويم؛
- رفض المحاسبة إذا علم أن ما هو مصرح به كمداخل ليست حقيقية فيقوم بإعادة تكوين المداخيل التي بحوزة المكلف؛

يتم الإبلاغ التسويات المقترحة عنها كتابيا وبشكل مفصل ودقيق وفي الآجال المحددة حيث يتمتع المكلف بالضريبة بأجل أربعين (40) يوما لتبليغ ملاحظاته أو قبوله، ويكون عدم الرد خلال هذه الآجال بمثابة قبول ضمنى.¹

ثانياً: نهاية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية

يعتبر المحقق بعد دراسة النتائج المتوصل إليها في التحقيق ملزماً قانونياً بإبلاغ المكلف بنتائج التحقيق المتوصل إليها، وبعد ذلك يقوم بإعداد التقرير النهائي لعملية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية.

1- التبليغ الأولي

بعد إعادة تشكيل القواعد الضريبية وإجراء إعادة التقويم يعلم المحققون المكلف بالنتائج المستخلصة حتى في غياب التقويمات عن طريق تبليغ أولي الذي يعد إجبارياً متضمناً على:²

- الضرائب والسنوات المعنية بالمراقبة؛
 - الإجراءات المتخذة؛
 - المواد والحقوق التي توضح رفع الأسعار؛
 - دوافع إعادة التقويم وإعادة التقويم المعمول به؛
- بالإضافة إلى أنه من الضروري أن يحتوي الإبلاغ الأولي على النقائص المكتشفة عند فحص الملف الجبائي، وعدم التوافق الملاحظ بين المداخيل المصرح بها وتلك المعاد تشكيلها.

¹ المادة 20-5 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017.

² زهرة محمد حبو، مرجع سبق ذكره، 2010، ص: 142.

ويجب أن يرسل هذا التقييم إلى المكلف شخصيا، مع وصل الاستلام بذلك وتعتبر التقييمات قانونية في حالة رفض المعني لاستلام التبليغ أو غير عنوانه دون إعلام الإدارة بذلك.

2- رد المكلف بالضريبة

بعد إرسال التبليغ الأولي هناك حالتين يمكن حدوثهما:

- المكلف لا يرد على التبليغ بعد الأجل القانوني، ويكون بمثابة قبول ضمني؛
- المكلف يرد على التبليغ بعد الأجل القانوني، ويسجل ملاحظاته الخاصة أو اعتراضاته عن الأسس المعدلة.

3- التبليغ النهائي

يتم في الأخير إصدار كشوفات تبين القواعد المأخوذة ومبالغ الحقوق المسترجعة المحسوبة على أساس القواعد المعمول بها وتفيد على مستوى المفتشية المختصة "التي تتبع المقر الرئيسي للمكلف". وتوجه نسخة ثانية إلى المديرية الإقليمية للضرائب من أجل متابعة الملف لاحقا، ونسخة ثالثة للمراقبين على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الضريبية أو مصلحة البحث والتحقيق.¹

ومنه يعتبر التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية كامتداد للتحقيق المحاسبي، كنه لا يمنع أن يكون مستقلا عنه، وكلا التحقيقين يسعان لاكتشاف التهرب والغش الضريبي وهذا من أجل محاربه والقضاء على آثاره، وهذا يتم من صحة أو عدم صحة ما تم تصريح به من طرف المكلف بالضريبة.

¹ زهرة محمد حبو، مرجع سبق ذكره، 2010، ص: 142.

قائمة المراجع

أولاً: الكتب

- 1- ياسر صالح الفريجات، المحاسبة في علم الضرائب، دار المنهاج للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2009.
- 2- بوعون يحيوي نصيرة، جباية المؤسسة، متيجة للطباعة، الصفحات الزرقاء، الطبعة الأولى، الجزائر، 2011.
- 3- محمد حمو ومنور أوسرير، محاضرات في جباية المؤسسات، مكتبة الشركة الجزائرية بوداوا، الطبعة الأولى، الجزائر، 2009.
- 4- سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة- النفقات العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2000.
- 5- سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، منشورات حلبي الحقوقية، بيروت، الطبعة الأولى، 2008.
- 6- محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للنشر والتوزيع، الطبعة الرابعة، 2008، الجزائر.
- 7- مصطفى الفار، الإدارة المالية العامة، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2008.
- 8- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2007.
- 9- خالد شحادة الخطيب، الإدارة المالية العامة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2003.
- 10- خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث- جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، الجزء الأول، (د.ط)، دار هومة للنشر، 2006.
- 11- ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، الطبعة الأولى، دار قرطبة للنشر، الجزائر، 2004.
- 12- زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، 2006.

- 13- سيد لطفى عبد الله، الضريبة الموحدة على الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العملية، القاهرة، مصر، (دون دار نشر)، 1990.
- 14- عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، الطبعة الأولى، منشأة المعارف، الإسكندرية.
- 15- علي زغود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، الجزائر، 2011.
- 16- عبد الرزاق عباس، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، الجزائر، 2012.

ثانيا: المذكرات والرسائل

- 17- بدري جمال، عملية الرقابة الجبائية على الغش والتهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، جامعة الجزائر 3، 2009/2008.
- 18- عيسى براق، دور الرقابة الجبائية في محاربة الغش الضريبي، رسالة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2001.
- 19- سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2012/2011.
- 20- لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير، جامعة بسكرة، 2011/2010.
- 21- بشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، 2011/2010.
- 22- سهام كردودي، المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2009/2008.
- 23- مغني ناصر، دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء، حالة مسيلة للفترة 2008-2004، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2010/2009.
- 24- راحل ناصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2007/2006.

25- زهرة محمد حبو، دور الرقابة الجبائية في النظام الضريبي، رسالة ماجستير في الاقتصاد، قسم الاقتصاد، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2010.

26- طالب محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري للفترة 1995-1999، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1997، الجزائر.

27- يحي لخضر، دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف-المسيلة، الجزائر، 2006/2007.

28- قسايسة عيسى، الإثبات في مواد المنازعات الجبائية، مذكرة ماجستير في الحقوق الإنسانية والعلوم السياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2011/2012.

ثالثا: المطبوعات الجامعية

29- لطفى شعباني، محاضرات في الجباية، مطبوعة جامعية محكمة موجهة لطلبة السنة الثالثة ليسانس تخصص محاسبة وجباية، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة-بومرداس، 2014/2015.

30- سماعيل عيسى، مدخل لإدارة الأعمال، مطبوعة علمية محكمة، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي أحمد بن يحي الونشريسي- تيسمسيلت، 2015/2016.

31- قاشي يوسف، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، تخصص محاسبة وتدقيق، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الأولى ماستر تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 2014/2015.

رابعا: القوانين

32- النظام الجبائي الجزائري، الضرائب المباشرة، وزارة المالية، 2014.

33- قانون الاجراءات الجبائية لسنة 2017.

34- إجراءات المراقبة الجبائية، المديرية العامة للضرائب، مركز الضرائب، نشرة 2013

خامسا: الملتقيات

- 35- ولهي بوعلام، "تحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحدّ من آثار الأزمة"، مداخلة مقدمة للملتقى العلمي الدولي حول الأزمة العالمية والإقتصادية الدولية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 20-21 أكتوبر 2009.

المراجع باللغة الفرنسية

I- Les livres

- 36- CR MASSON, "la notion d'évasion fiscale en droit interne français", L.GAJ, paris, France, 1990.
- 37- MARC LEROY, Contrôle fiscale, édition HARMATTAM, paris, 1993.
- 38- Philipe corin, la visitation fiscale économique, paris, 1997.
- 39- Jacques Duhem et Michel Jammes, Audit Et Gestion Fiscale De L'entreprise, Edition EFE, paris, 1996.

II- Les guides

- 40- Direction Générale des Impôts (DGI), guide de vérification, Ministère de finance, 2001.
- 41- Guide du contrôle sur pièce, DGI , Edition 2004.
- 42- Guide du contribuable relevant du CDI, Direction générale des impôts, Ministère des finances, Alger, 2013.
- 43- La Chart Du Contribuable, ministère finances, direction générale des impôts.