

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني

في ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبية

التخصص: محاسبة وتدقيق

بغنوان:

دور التحقيق المحاسبي في الحد من

التهرب الجبائي

دراسة حالة: مركز الضرائب الوادي "CDI"

تحت إشراف:
د. العربي تريكي

من إعداد الطالبات:

- حنان نامة
- عائشة بليمي
- ليلى دقاشي

لجنة المناقشة المكوّنة من السادة:

- | | | | |
|---------|-------------|----------------|-------------------------|
| رئيساً | أستاذ محاضر | — جامعة الوادي | أ.د. محمد الأمين مصباحي |
| مشرفاً | أستاذ | — جامعة الوادي | د. العربي تريكي |
| مناقشاً | أستاذ | — جامعة الوادي | د. يوسف زيدان |

السنة الجامعية 2023/2022

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني

في ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبية

التخصص: محاسبة وتدقيق

بغنوان:

دور التحقيق المحاسبي في الحد من

التهرب الجبائي

دراسة حالة: مركز الضرائب الوادي "CDI"

تحت إشراف:
د. العربي تريكي

من إعداد الطالبات:

- حنان نامة
- عائشة بليمي
- ليلي دقاشي

لجنة المناقشة المكوّنة من السادة:

- | | | |
|---------|-------------------------|----------------------------|
| رئيساً | أ.د. محمد الأمين مصباحي | أستاذ محاضر - جامعة الوادي |
| مشرفاً | د. العربي تريكي | أستاذ - جامعة الوادي |
| مناقشاً | د. يوسف زيدان | أستاذ - جامعة الوادي |

السنة الجامعية 2023/2022



أهدي هذا العمل إلى الأرواح التي فقدتها، والعزيزة على قلبي، والدي وأختي رحمهم الله عز وجل

إلى كل الغوالي، أُمي، أختي، إخوتي وأبناء أخي وكل الأهل والأحبة حفظهم المولى عز وجل

إلى من ساعدني في هذا البحث السيد رضا مصباحي حفظه الله عز وجل

لكل أهل العلم، لكم جميعاً أهدي ثمرة عملي هذا .

حــان



الحمد لله وكفى والصلاة على الحبيب المصطفى وأهله ومن ولى أما بعد .

الحمد لله الذي وفقنا لتأمين هذه الخطوة في مسيرتنا الدراسية بمذكرتنا هذه ثمرة الجهد والنجاح مهداة إلى مروح

أمي الطاهرة رحمة الله عليها .

إلى أبي الغالي أطال الله في عمره .

إلى أخواتي وأخوتي الأعزاء وكل أفراد أسرتي

إلى كل من ساعدنا من قريب أو بعيد وإلى كل الأساتذة

عائشة



أهدي هذا العمل إلى من علمتني الصبر على مصاعب الحياة أُمِّي حفظها الله وأطال في عمرها

إلى من عمل بكد وثابر من أجلي أبي حفظه الله وأطال في عمره

إلى من شاركوني بسمة الحياة إخوتي: وليد، أنور وأخواتي: منال، إحسان، ونأم

إلى من شاركوني هذا الجهد: حنان وعائشة

إلى كل من ساعدني في إعداد هذا العمل من قريب أو من بعيد

ليلى

شكراً وتقديراً

إن الشكر والحمد لله عز وجل، كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه، نشكره ونحمده حمدا كثيرا

طيبا مباركا فيه على جنرل عطائه علينا، أن وفقنا لإتمام هذا البحث.

ومن هذا المنبر العلمي، نتقدم بالشكر الجليل والثناء إلى كل من:

الأستاذ المشرف د. "العربي تريكى" على كل ما قدمه من نصائح وتوجيهات لإنجاح هذا العمل؛

السيد "رضا مصباحي" والذي يستحق كل الشكر على كل ما قدمه لنا من دعم ومساندة ومعلومات في

هذا المجال.

كما نتقدم بالشكر والتقدير للأساتذة، أعضاء لجنة المناقشة، لتفضلهم بقبول مناقشة هذه المذكرة وإثرائها

وتقييمها.

وكل من ساعدنا في إنجاز هذا العمل.

كما لا يفوتنا أن نتقدم بالشكر والامتنان لكل من تعلمنا على أيديهم طوال مسيرتنا العلمية...

شكرا لكم جميعا

حنان، عائشة وليلى

الملخص

تهدف هذه الدراسة للإجابة على الإشكالية المطروحة في هذا البحث، والمتمثلة في مدى مساهمة الإجراءات اللازمة في التحقيق المحاسبي للحد من ظاهرة التهرب الجبائي في الجزائر. حيث تمت معالجة هذا الموضوع في فصل نظري، للتعرف على الأدبيات النظرية للرقابة الجبائية، التحقيق المحاسبي والتهرب الجبائي. إضافة إلى دراسة حالة، حيث تمكنا من إجراء إسقاط مباشر للجانب النظري ومدى تطبيقه في الجانب الميداني على مستوى مركز الضرائب الوادي (CDI)، بواسطة دراسة ملف جبائي من برنامج سنة 2022، يخضع للرقابة الجبائية للوقوف على كل مراحل واجراءات التحقيق المحاسبي ونتائجه على المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية لكشف الأخطاء والتجاوزات المقصودة وغير المقصودة، بهدف حماية واسترجاع حقوق المال العام. وبعد إجراء الاختبارات الضرورية للفرضيات المقترحة، توصلنا إلى أن الملفات المبرمجة للتحقيق المحاسبي قليلة جدا لقلة الأعوان المخصصين لذلك، إضافة إلى أن الإدارة الجبائية لم تصل لمرحلة الرقمنة مما يجعل اجراءات التحقيق تتسم بالبطء كونها تمارس انطلاقا من الفرد، كذلك التغيرات المستمرة للقوانين، كل هذه العوامل تؤثر بالسلب على مردودية الرقابة الجبائية وبالتالي ضعف عملية مكافحة التهرب الجبائي. وخلصنا كنتيجة نهائية مفادها أن الامكانيات الحالية، والمتاحة لدى الإدارة الجبائية، من جانب النصوص التشريعية، الوسائل المادية والبشرية، لا تمكنها من لعب الدور الكافي لمحاربة ظاهرة التهرب الجبائي في الجزائر.

الكلمات المفتاحية: الرقابة الجبائية - التحقيق المحاسبي - التهرب الجبائي - المكلف بالضريبة - الإدارة الجبائية.

Abstract:

This study aims to answer the problem raised in this research, which is the contribution of the necessary procedures in the accounting investigation to reduce the phenomenon of tax evasion in Algeria. Where This topic was dealt with in a theoretical chapter to get acquainted with the theoretical literature of tax control, accounting investigation and tax evasion. In addition to a case study where we were able to conduct a direct projection of the theoretical side and the extent of its application in the field at the level of the Valley Tax Center (CDI), by studying a tax file from the 2022 program, subject to tax control, to stand on all stages and procedures of the accounting investigation and its results on taxpayers subject to tax control to reveal intentional and unintended errors and abuses, with the aim of protecting and restoring the rights of public funds.

After conducting the necessary tests for the proposed hypotheses, we concluded that the files programmed for the accounting investigation are very few due to the lack of agents designated for that, in addition to that the tax administration has not reached the stage of digitization, which makes the investigation procedures characterized by slowness as they are practiced from the individual, as well as the constant changes of laws, all these factors it negatively affects the profitability of tax control, and thus the weakness of the process of combating tax evasion.

We concluded, as a final result, that the current capabilities available to the tax administration, in terms of legislative texts, material and human means, do not enable it to play an adequate role in combating the phenomenon of tax evasion in Algeria.

Keywords: tax control - accounting investigation - tax evasion - taxpayer - tax administration

الفهارس

فهرس المحتويات

الإهداء

الشكر

الملخص

II-I

فهرس المحتويات

III

فهرس الجداول

IV

قائمة الملاحق

IV

قائمة الرموز والاختصارات

أ-هـ

مقدمة

43-6

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والدراسات السابقة للرقابة الجبائية والتهرب الجبائي

7

تمهيد الفصل الأول

8

المبحث الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية والتهرب الجبائي

8

المطلب الأول: مفهوم الرقابة والتهرب الجبائي

9

الفرع الأول: الرقابة الجبائية

9

أولاً: التعريف والأهداف

11

ثانياً: الأسباب والأشكال

14

الفرع الثاني: التهرب الجبائي

14

أولاً: التعريف والأنواع

16

ثانياً: الأسباب والآثار

20

المطلب الثاني: التحقيق المحاسبي والضمانات المرتبطة به

20

الفرع الأول: التعريف ومراحل التحقيق المحاسبي

20

أولاً: تعريف التحقيق المحاسبي

21

ثانياً: مراحل التحقيق المحاسبي

30

الفرع الثاني: الضمانات المرتبطة بالتحقيق المحاسبي

31

أولاً: ضمانات حق الرقابة

32

ثانياً: ضمانات إعادة التقييم

34

المبحث الثاني: الدراسات السابقة ومقارنتها

34

المطلب الأول: الدراسات السابقة

34

الفرع الأول: الدراسات العربية

36

الفرع الثاني: الدراسات الأجنبية

39

المطلب الثاني: المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة

39

الفرع الأول: مقارنات الدراسات السابقة

42

الفرع الثاني: الإضافة المقدمة لإشكالية البحث

43

خلاصة الفصل الأول

82-44	الفصل الثاني: دراسة حالة حول التحقيق المحاسبي بمركز الضرائب الوادي
45	تمهيد الفصل الثاني
46	المبحث الأول: نبذة عن مؤسسة دراسة الحالة
46	المطلب الأول: التعريف والنشأة
47	الفرع الأول: تعريف مركز الضرائب – CDI
48	أولاً: دور مركز الضرائب
48	ثانياً: أصناف مراكز الضرائب
49	الفرع الثاني: نشأة مركز الضرائب الوادي – CDI
49	أولاً: مرحلة التحضير
50	ثانياً: مرحلة الانطلاقة
52	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي والمهام
52	الفرع الأول: الهيكل التنظيمي
53	أولاً: في مجال الوعاء
55	ثانياً: في مجال التحصيل
55	الفرع الثاني: مهام مختلف المصالح
55	أولاً: في مجال التسيير والقباضة
56	ثانياً: في مجال الرقابة والمنازعات
58	ثالثاً: في مجال الاستقبال والإعلام الآلي
60	المبحث الثاني: دراسة حالة حول التحقيق المحاسبي
60	المطلب الأول: التحضير لعملية التحقيق المحاسبي
60	الفرع الأول: البرمجة والفحص في التحقيق المحاسبي
61	أولاً: إدراج المؤسسة ضمن البرنامج السنوي
62	ثانياً: إشعارات بداية التحقيق المحاسبي
63	الفرع الثاني: إجراءات الفحص في التحقيق المحاسبي
63	أولاً: فحص المحاسبة من حيث الشكل
65	ثانياً: فحص المحاسبة من حيث المضمون
71	المطلب الثاني: نتائج التحقيق المحاسبي
71	الفرع الأول: التقييم وإشعارات التبليغ
71	أولاً: تقييم المحاسبة
72	ثانياً: إشعارات التبليغ
79	الفرع الثاني: نهاية التحقيق المحاسبي
80	أولاً: إصدار الجدول الفردي
81	ثانياً: نهاية أشغال التحقيق
82	خلاصة الفصل الثاني
83	الخاتمة
88	قائمة المراجع
94	الملاحق

فهرس الجداول		
42	الدراسات السابقة (العربية والأجنبية)	الجدول (1 - 1)
42	أوجه التشابه والاختلاف	الجدول (2 - 1)
48	فئات مراكز الضرائب	الجدول (1 - 2)
48	أصناف مراكز الضرائب	الجدول (2 - 2)
53	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب الوادي (CDI)	الجدول (3 - 2)
68	يوضح كراء العتاد في سنة 2020	الجدول (4 - 2)
80	الجدول الفردي للحقوق والزيادات لشركة "حمدان للمقاولات"	الجدول (5 - 2)

قائمة الملاحق

Avis de Vérification de Comptabilité	الملحق 01
Fiche de début des travaux de Vérification	الملحق 02
Notification de Redressement Suite à la vérification de comptabilité	الملحق 03
Notification de redressement définitive Suite à la vérification de comptabilité (Réponse aux observations du contribuable)	الملحق 04
Fiche de fin des travaux de Vérification	الملحق 05

قائمة الرموز والاختصارات

CF	Contrôle formel	الرقابة الشكلية
CSP	Contrôle sur pièce	الرقابة على الوثائق
SRV	Services régional des recherches et vérifications	المصالح الجهوية للبحث والمراجعات
VC	La vérification de comptabilité	التحقيق المحاسبي
VP	La vérification ponctuelle	التحقيق المصوب
VASFE	La vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble des personnes physique	التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة
CDI	Centre des impôts	مركز الضرائب
DRI	Direction régionale des impôts	المديرية الجهوية للضرائب
DGI	Direction générale des impôts	المديرية العامة للضرائب
SCF	Système de comptabilité financière	النظام المحاسبي المالي
DIW	Direction des impôts de wilaya el oued	المديرية الولائية للضرائب
DGE	Direction des grandes entreprises	مديريات كبريات المؤسسات
CPI	Centre de proximité des impôts	المركز الجوارى للضرائب
BPF	Bureau de personnel et formation	مصلحة التكوين والمستخدمين
SDM	Sous-direction des moyens	المديرية الفرعية للوسائل
SDOF	Sous-direction des opérations fiscales	المديرية الفرعية للعمليات الجبائية
Eviews	Programme statistique eviews	برنامج إحصائي
OLS	Ordinary least square	طريقة المربعات الصغرى
SPSS	Programme statistique spss	برنامج إحصائي
RI	Rôle individuelle	الجدول الفردي
NIF	Numéro d'identifiant fiscal	رقم التعريف الجبائي
SDCF	Sous-direction des contrôle fiscale	المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية
BFC	Bureau des fichiers et recoupement	مكتب البطاقات والمقارنات
RAR	Reste à recouvrir	بواقي الديون
IBS	Impôt sur les bénéfices des sociétés	الضريبة على أرباح الشركات
IRG	Impôt sur le revenu global	الضريبة على الدخل الإجمالي
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée	الرسم على القيمة المضافة

Réel	Le régime réel	النظام الحقيقي
TAP	Taxe sur l'activité professionnelle	الرسم على النشاط المهني
IRG/ASS	Impôts sur le revenu global associé	الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء
HT	Hors taxe	خارج الرسم
AC/IBS	Les acomptes provisionnels d'impôts sur les bénéfices des sociétés	التسبيقات على أرباح الشركات
TTC	Tout taxe comprise	بكل الرسوم
R/TVA	Réintégration taxe sur la valeur ajoutée	استرجاع الرسم على القيمة المضافة
AC/IBS	Amende d'absence la déclaration, les acomptes provisionnels d'impôts sur les bénéfices des sociétés	عقوبة عدم التصريح بأقساط تسبيقات

مقدمة

تكمن تحديات الدول عموماً في مكافحة كل أنواع الفساد، بهدف التقليل بأكبر قدر ممكن من هدر المال العام، والعمل على تعبئة كل الموارد والطاقات العامة نحو ترشيد الإنفاق العمومي بكل فعالية، تستجيب للمتطلبات الضرورية للدول في المرحلة الراهنة، من تحقيق الرهانات الكبرى والمتمثلة في النمو والتنمية المستدامة والرفاه الاقتصادي للشعوب. وهذا في ظل الأزمات التي يعيشها العالم مثل: وباء كوفيد19، حرب أوكرانيا...، والتي أثرت في مجملها على الجوانب الاقتصادية، المالية والاجتماعية لغالبية الدول، وبوجه أكبر للدول التي تعتمد بشكل أساسي في مواردها على مختلف الضرائب والرسوم.

وفي نفس السياق عانت الدول من الفساد المنتشر في المجال الجبائي (التهرب الجبائي)، حيث شهدت الحكومات نقص فادح في الموارد المالية المتاحة لإعداد ميزانياتها السنوية، وهذا ما رآكم لديها معانات الأزمات الدولية وإضافة المشكلات الداخلية للفساد المرتبط بالمكلفين بالضريبة، والذين يقومون بكل الممارسات المشروعة وغير المشروعة، والتي من شأنها التملص من التزاماتهم الجبائية، وتأثيراتها السلبية على إيرادات الخزينة العمومية.

ومن هذا المنطلق، برزت الأهمية البالغة للدور الرئيسي الذي تقوم به الدول عن طريق إدارتها الجبائية، حيث مكنتها بمجموعة من الوسائل المادية والبشرية بغرض موازنة مهامها الأساسية في الرقابة الجبائية على المستوى البعدي لكل الالتزامات الجبائية من تصريحات وتسديد الحقوق؛ على اعتبار أن الأنظمة الجبائية في التشريع الجزائري على سبيل المثال تعتمد بشكل أساسي على تصريحات المكلفين بالضريبة، واعتبارها صادقة وصحيحة من حيث المبدأ، وحتى يثبت عكس ذلك بعد إجراء الرقابة الجبائية المناسبة.

ومن البديهي أن نلاحظ الربط الوثيق بين مجمل العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية في إطار الرقابة بمختلف صيغها، وتوظيفها بصورتها الأمثل للقيام بدورها الفعال في مكافحة الفساد، عن طريق تصحيح التصريحات الجبائية المكتتبه من خلال مقارنتها مع عناصر الاستغلال الخارجية والمتوفرة في ملفاتهم الجبائية، إضافة إلى المساهمة في المحافظة على الإيرادات العمومية من كل أشكال التملص والتهرب الجبائي.

وفي ظل هذه الممارسات القانونية التي تمتلكها الإدارة الجبائية من أجل تطبيق حقها في الرقابة وإجراء التسويات اللازمة لها، بغرض تصحيح كل الوضعيات المختلة والتصريحات غير الصادقة، والمعبر عنها بالخطأ المقصود أو الغير مقصود، فإن المشرع الجزائري عمل على قدم المساواة بين حق الرقابة للإدارة، وفي نفس الوقت كفل العديد من الضمانات القانونية للمكلفين بالضريبة من أجل موازنة حقوقهم المشروعة في إبلاغهم، إعطائهم حق الرد والطعن، وذلك من أجل مساهمة الجميع في نجاح عملية الرقابة، وضمان تأديتها لمهامها في مكافحة التهرب الجبائي.

1. إشكالية الدراسة.

وفي ضوء ما تقدم، نكون قد رسمنا ملامح إشكالية موضوعنا هذا، والتي نسوغها على النحو التالي:

ماهي الإجراءات اللازمة في التحقيق المحاسبي للحد من التهرب الجبائي في الجزائر؟.

2. الأسئلة الفرعية:

ومن التساؤل الرئيسي السابق، يمكننا أن نثير مجموعة من الأسئلة الجزئية، بغرض تسهيل الإجابة عن المشكلة الرئيسية المطروحة، وهي:

- ما هي المفاهيم العامة للرقابة الجبائية والتهرب الجبائي؟
- ما هو التحقيق المحاسبي، وما هي ضمانات المكلفين بالضريبة المرتبطة بالتحقيق المحاسبي؟
- ما هو الهيكل التنظيمي ومهام مختلف مصالح مركز الضرائب؟
- هل التحقيق المحاسبي يعتبر كآلية فعالة في الحد من ظاهرة التهرب الجبائي في الجزائر؟

3. فرضيات الدراسة.

وكإجابة مؤقتة على التساؤلات الفرعية السابقة، سوف نعتمد على الفرضيات الواقعية، والمنطلقة من المسلمات والحقائق العلمية المتعارف عليها والقابلة للقياس، والتي نسوغها كما يلي:

- الرقابة الجبائية هي سلطة إدارة الضرائب في مراقبة التصريحات والمدفوعات بغرض اكتشاف الأخطاء وتصحيحها، والتهرب الجبائي هو نوع من الفساد الذي يلجأ إليه المكلفين بالضريبة من أجل التملص من دفع مستحقاتهم الجبائية؛
- التحقيق المحاسبي هو آلية قانونية متاحة للإدارة الجبائية من أجل الرقابة البعيدة للعناصر المصرح بها من المكلفين بالضريبة، والضمانات هي على مستوى ممارسة حق الرقابة مثل: الإشعار بالتحقيق، مدة التحضير...، وأخرى على مستوى إعادة التقييم مثل: التبليغ بإعادة التقييم، حق الرد؛
- الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب يتكون من مصالح رئيسية مثل: التسيير والمنازعات...، وأخرى عادية مثل: التجارية والمقاولات...، والمهام تختلف بين الوعاء والتحصيل؛
- يعتبر التحقيق المحاسبي أحد الأدوات الفعالة التي تستغلها الإدارة الجبائية من أجل الحد من ظاهرة التهرب الجبائي.

4. مبررات ودوافع اختيار الدراسة.

ويكتسي موضوعنا هذا جملة من المبررات والدوافع الموضوعية وأخرى ذاتية، والتي نبينها فيما يلي:

✓ المبررات الموضوعية.

- ♦ يعتبر هذا البحث كمذكرة تدخل ضمن متطلبات التخرج لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية؛
- ♦ ارتباط إشكالية هذا الموضوع بمجال التخصص (العلوم المالية والمحاسبية)؛
- ♦ الرغبة في الاطلاع على المستوى الذي وصلت إليه الإدارة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي؛
- ♦ التعرف ومواكبة التقدم المحرز على مستوى أهم المواضيع والعناوين الحديثة (كتب، مقالات،...) في مجال الرقابة الجبائية والتهرب الجبائي.

✓ المبررات الذاتية.

- ◆ ميول ذاتية لهذا النوع من الموضوعات، بغرض السعي لإثراء ذاكرتنا المعرفية، وتوظيفها في أطوار تعليمية لاحقة؛
- ◆ ثراء هذا الموضوع بالمعلومات المالية والمحاسبية المتنوعة والمفيدة، لتمييزها بعملية التحديث المستمر لارتباطها المباشر باهتمامات الدول في مجال الرقابة الجبائية بمختلف أنواعها، ومحاربة التهرب الجبائي الذي يعتبر كآفات ضارة تعمل على مكافحتها كل الدول.

5. أهداف الدراسة.

ونسعى من هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- اكتساب معارف ومدارك جديدة على مستوى كل متغيرات الدراسة، في جانب المفاهيم النظرية والعلاقات البنينة للرقابة الجبائية، التحقيق المحاسبي والتهرب الجبائي؛
- محاولة تطبيق آليات التحقيق المحاسبي وفق دراسة ميدانية محددة، للوقوف على مدى تمكننا من هذه المنهجية، والتعرف على مكامن النقص والقصور بغرض معالجتها.
- محاولة الكشف عن طبيعة العلاقة الموجودة بين إجراءات التحقيق المحاسبي ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الجبائي؛

6. أهمية الدراسة.

- وقد تم تناول موضوع دور التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الجبائي، نظرا لعدة اعتبارات موضوعية، وفيما يلي سوف نتطرق إلى أهمها في العناصر التالية:
- المكانة الهامة التي يحتلها موضوع الرقابة الجبائية، باعتباره كمحدد رئيسي له الأثر البالغ في مكافحة ظاهرة التهرب الجبائي؛
 - العلاقة الهامة التي يحتلها هذا الموضوع في العلوم الحديثة، نظير ارتباطه المباشر بمجالات علوم المالية والمحاسبة؛
 - سعي الدول الحثيث في توظيف امكانياتها المتاحة، بغرض تحديث، تطوير وعصرنة آليات الاستفادة من اكتساب خبرات أفضل في مجال الرقابة الجبائية؛
 - الحاجة الماسة للتنمية الاقتصادية للدول، عن طريق تفعيل سياسات النجاعة على مستوى تطوير وتحسين البنى التحتية لقطاع الجبائية، من أجل تسهيل وزيادة حجم المردودية المالية.

7. حدود الدراسة.

إن الدراسة الميدانية، أو ما يسمى بدراسة الحالة، تفرض علينا تحديد الإطار الزمني، الذي سيدرس من خلاله متغيرات البحث، وفق المعطيات اللازم جمعها وتوفرها؛ وذلك بالتقاطع مع تحديد المناطق المكانية التي تشملها نفس الدراسة، ومن ثم فإنه تم الاعتماد على العناصر التالية:

❖ **زمانيا:** وتشمل الفترة الممتدة من شهر نوفمبر 2022 إلى ماي 2023، وذلك لتوفر المعلومات والمعطيات المطلوبة لهذه الدراسة المتعلقة ببرنامج التحقيق المحاسبي بعنوان سنة 2022؛

❖ **مكانيا:** وقد وقع اختيارنا على مركز الضرائب الوادي CDI، المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، فرقة التحقيق المحاسبي، على اعتبار أنها من المهام الأصلية لهذه المصلحة، والتي تتلاءم مع طبيعة دراساتها.

8. مناهج الدراسة والأدوات المستخدمة.

وتحدد المناهج البحثية التي سوف يتم اعتمادها، بناء على طبيعة وطريقة معالجة الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة؛ لذلك قمنا باختيار منهجية (IMRAD) كأفضل طريقة للإجابة عنها، وعن الأسئلة الفرعية ومن ثم اختبار فرضيات الدراسة؛ وتبعاً لذلك اعتمدنا مجموعة من المنهج البحثي الذي يفني بالغرض، وهو:

✓ **المنهج الوصفي:** وقد اعتمدنا في هذا المنهج، على التأصيل النظري لمختلف المفاهيم المتعلقة بتحديد إشكالية الدراسة، وجمع أكبر قدر ممكن من المعلومات عنها، مثل: تعريفات مصطلح التحقيق المحاسبي، التهرب الجبائي، أنواعه وآثاره...، وذلك بغرض وصفها وتفسير علاقات المالية العامة فيما بينها؛

✓ **منهج دراسة الحالة:** وقد تم اختيار هذا المنهج بغرض إجراء إسقاط لما تم تناوله في الجانب النظري على الجانب التطبيقي، وذلك للوقوف بشكل واقعي على كل إجراءات التحقيق المحاسبي بمختلف مراحلها.

9. صعوبات الدراسة.

إن عملية الإنشاء والتحرير تكتنفها مصاعب عديدة مرتبطة بطبيعة الموضوع وتشعباته في حد ذاته، ووصولاً لتشابك الأهداف المراد تحقيقها من وراء ذلك. وما أضاف علينا ضغوطاً أخرى هو البيانات المفقودة على مستوى متغيرات الدراسة بحكم حساسيتها، فكلتا عمليتي التهرب والرقابة تكونان بنوع من التحفظ والسرية لدى المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية على حد سواء. إضافة إلى ضيق الوقت، ونقص المراجع والمعلومات باللغة العربية، حول موضوعات الرقابة الجبائية، التحقيق المحاسبي والتهرب الجبائي.

10. هيكل الدراسة.

وللتطرق إلى كافة عناصر الموضوع، والإلمام بشتى جوانبه المختلفة، قمنا بتقسيم هذه الدراسة إلى فصلين رئيسيين، الأول مخصص للجانب النظري والثاني للدراسة الميدانية مثل ما هو مبين أدناه:

الفصل الأول: وتم التطرق فيه إلى الأدبيات النظرية والدراسات السابقة لموضوع الدراسة، الرقابة الجبائية، التحقيق المحاسبي والتهرب الجبائي، والذي قمنا بتقسيمه إلى مبحثين حسب طبيعة الأهداف والمهام المرجو الوصول إليها؛ فكان الأول متعلق بالمفاهيم النظرية العامة لمتغيرات الدراسة؛ بينما الثاني تناول الجانب التطبيقي للأبحاث والدراسات العلمية التي تطرقت لنفس الموضوع سابقاً، والإضافة المتوقعة الحصول عليها.

الفصل الثاني: وتم التطرق في هذا الفصل للدراسة الميدانية (دراسة حالة)، والتي تقدم لنا الإجابة النهائية لإشكالية الدراسة والفرضيات المقترحة مسبقاً؛ حيث تم تقسيمه إلى مبحثين، تضمن الأول نبذة عن مؤسسة دراسة الحالة، والثاني تناول عرض إجراءات التحقيق المحاسبي ونتائجه.

وفي الأخير، وضعنا خاتمة كحوصلة نهائية للدراسة، حيث ضمنا فيها كل ما توصلت إليه هذه الدراسة من نتائج، حول مختلف المعارف الجديدة المكتسبة في هذا الموضوع، مع إرفاقها بتوصيات مقترحة وآفاق بحثية للمستقبل، ضمن نفس السياق لموضوعات المالية والجباية.

الفصل الأول

الأدبيات النظرية والدراسات السابقة
للمراقبة الجبائية والتهرب الجبائي

تمهيد

تسعى جميع دول العالم جاهدة، إلى تحقيق نسب نمو مرتفعة في تحصيل الموارد المالية الكافية لتغطية نفقاتها العمومية المتزايدة، وذلك لاحتياجات الحكومات أثناء تسطير برامجها وتقدير ميزانياتها بحكم توسعها في الإنفاق العام نظير نمو الانفجار السكاني الكبير، وما رافقه من تحدي توفير متطلبات الشعوب في شتى المجالات من صحة، تعليم، ودعم اجتماعي...، ناهيك عن العجز الهيكلي المستمر للمالية العمومية.

بيد أن هذه الأهداف العامة، والمسطرة بغرض تعبئة الموارد المالية للدول، ضمن رؤية اقتصادية واضحة المعالم، تعتمد بشكل أساسي على الجباية كأحد الروافد الأساسية والمهمة في تمويل الخزينة العمومية بما تحتاجه من مصادر مالية معتبرة بشكل سنوي، والتي ترغب في زيادتها بغرض تلبية تطلعاتها الإنفاقية، عن طريق التخطيط في برامج ميدانية تؤدي إلى تفعيل جملة من الآليات والميكانيزمات على المستوى التقني، والمرتبطة بمجال الجباية مثل "الرقابة الجبائية" بمختلف أنواعها.

وبالنظر إلى النظام الجبائي الجزائري، فإنه يعتمد بشكل أساسي على المكلف بالضريبة من أجل اكتتاب تصريحاته لوحده، على اعتبار أنه يقوم بتقديم معلومات صادقة وصحيحة، غير أن الواقع يثبت أن مجال التملص والتهرب من الالتزامات الجبائية المتعلقة بالتصريحات وتسديد المستحقات يكون كبيرا في مثل هذا النظام، وهذا ما أكسب عملية الرقابة الجبائية دورها الرئيسي والفعال في محاربة مثل هذه الظواهر السلبية على اقتصادات الدول.

ومن هذا المنطلق، وقبل الخوض في الدراسة الميدانية لقياس أثر العلاقة بين مختلف عناصرها (الرقابة الجبائية- التهرب الجبائي)، فإنه كان لزاما علينا في هذا الفصل الأول، ومن الجانب المنطقي على الأقل، المرور أولا عبر الأدبيات النظرية والتطبيقية لمتغيرات هذه الدراسة، وذلك للتعرف على أهم العناصر المرتبطة بهذه المتغيرات من (الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية، التهرب الجبائي والتحقيق المحاسبي، عرض الدراسات السابقة لنفس الموضوع)، وهذا بغرض الوصول إلى نظرة أقرب ما يمكن لواقع الجبائية والمالية العمومية بشكله الحقيقي، من حيث فهم العلاقة بين أثر التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب الجبائي، والتي تخدم أهداف دراستنا.

المبحث الأول.

الإطار النظري للرقابة الجبائية والتهرب الجبائي.

تعتمد الإدارة الجبائية على جملة من السياسات الاستراتيجية على المستوى المالي، ضمن رؤية اقتصادية شاملة للدول، تعمل على إجراء رقابة جبائية بمختلف صيغها، والتي تتم بشكل دوري وشامل على المستوى القاعدي لكل المكلفين بالضريبة بصفة عامة، دون أي استثناء أو تمييز بينهم، وذلك من أجل تحقيق أهداف عامة تتمثل في تصحيح الوضعيات الجبائية لهم، بالإضافة إلى المحافظة على أموال الخزينة العمومية من مختلف عمليات التهرب الجبائي.

وفي هذا الإطار برزت الأهمية إلى ضرورة التعرف على مفهوم الرقابة الجبائية، التهرب الجبائي والتقاطع الذي يوجد العلاقة بينهما، ضمن نظريات المالية العامة.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة والتهرب الجبائي.

وتجدر الإشارة إلى أن الرقابة الجبائية والتهرب الجبائي يعتبران من المصطلحات التابعة لميدان الجبائية والمالية العامة؛ على اعتبار أنهما يساهمان بشكل مباشر، وفق آليات تقنية معتمدة لدى المصالح الجبائية، في تمويل الخزينة العمومية بالموارد المالية التي تحتاجها الحكومات من أجل تنفيذ سياساتها الاقتصادية، وذلك بالقدر المتاح والممكن توفيره، في ظل الوسائل والإمكانيات المسخرة للإدارة الجبائية من أجل تنفيذ مهامها الأساسية بما فيها مكافحة التهرب الجبائي والتملص من الالتزامات الجبائية المختلفة، إضافة إلى تحقيق التعبئة العامة للموارد المالية المطلوبة، من أجل تنفيذ سياسات المالية العامة للدول.

ونظرا لهذه الأهمية البالغة التي تكتسيها مختلف أنشطة وأعمال الرقابة الجبائية في تطوير وتسهيل عمليات مكافحة التهرب الجبائي، فإننا سوف نتطرق من الجانب النظري إلى الإحاطة بمفهومها، من خلال تناول موضوعات الرقابة والتهرب الجبائي.

الفرع الأول: الرقابة الجبائية.

تعتبر الرقابة الجبائية من الأدوار الأساسية التي تقوم بها الدولة ممثلة في جهاز الإدارة الجبائية، حيث تجند كل الوسائل والإمكانات المتاحة بغرض محاربة ظاهرة التهرب الجبائي، والتي تكسر آفات التملص من دفع الضريبة وما ينجر عنها من تقلص في موارد الخزينة العمومية للدولة.

وفي هذا السياق سوف نحاول الاطلاع على مفهوم الرقابة الجبائية من خلال التطرق إلى تعريفها وأهدافها، ثم نتناول أهم الأسباب التي ساعدت على إنشائها ومختلف أشكالها المتعددة، والتي تمارس حاليا على مستوى الإدارة الجبائية.

أولا: التعريف والأهداف.

وللإحاطة بمفهوم الرقابة الجبائية عن قرب، وذلك حتى نلامس الدلالات المعرفية لهذا المصطلح الجبائي "الرقابة الجبائية"، بحكم ارتباطه الوثيق بمواضيع المالية العامة، والتي تهتم بتأمين أهم مصدر من موارد الخزينة العمومية للدولة، خاصة في البلدان التي تعتمد بشكل رئيسي على الجبائية في تمويل ميزانياتها السنوية.

وهذا ما سوف يتم التطرق له من خلال ذكر بعض التعريفات المتداولة في مجال الجبائية؛ ثم نتناول أهم الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها بشكل عام.

1. تعريف الرقابة الجبائية.

نظرا للأهمية البالغة والمنوطة بمصطلح "الرقابة الجبائية" في مجال الجبائية بصفة عامة، وذلك بحكم مهامها الأساسية كأفضل آلية ممكنة للتصدي لظاهري الغش والتهرب الجبائي، ومساهمتها الفعالة في المحافظة على أموال الخزينة العمومية.

لذا، سوف نحاول تقديم بعض التعريفات لمصطلح "الرقابة الجبائية"، والتي سوف نستعرضها فيما يلي:

التعريف الأول:¹

>>1- تراقب 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 التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها.

¹ - المادة 18، قانون الإجراءات الجبائية الجزائري حسب التعديلات القانونية لقانون 2023، الجزء الثاني: إجراءات مراقبة الضريبة، الباب الأول: حق الإدارة في الرقابة، الفصل الأول: مراقبة التصريحات، ص: 8.

يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها.

2- تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت والمؤسسات المعنية، خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها <<.

التعريف الثاني:¹

>> إن الرقابة الجبائية هي مفهوم قانوني ويمكن تعريفها على أنها السلطة المخولة للإدارة الجبائية بمراقبة التصريحات والوثائق المستعملة لتحديد كل ضريبة أو رسم أو حق أو إتاوة، من أجل اكتشاف النقائص وتصحيح الأخطاء المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة، وكذا فحص المحاسبة مهما كانت الدعامة المستعملة لحفظ الوثائق...<<.

التعريف الثالث Claude Laurent:²

>> الرقابة الجبائية هي الوسيلة التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم الجبائية، وتصحيح الأخطاء الملاحظة<<.

التعريف الرابع A. Hamini:³

>> الرقابة الجبائية هي تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي، والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة <<.

ومما سبق ذكره، يتبين لنا بأن الرقابة الجبائية هي مجموعة الإجراءات التي يخولها القانون للإدارة الجبائية بغرض مراجعة التصريحات، القيود والوثائق المحاسبية بغرض تصحيحها من الأخطاء غير العمدية، وكذا محاربة ظاهري الغش والتهرب الجبائي.

2. أهداف الرقابة الجبائية.

من دون شك أن ممارسة الرقابة الجبائية ليست هدفا بحد ذاتها، ولكنها عمليات تقنية تمارس من طرف الهيئات الجبائية بغرض تحقيق مجموعة من الأهداف المختلفة، والتي سوف نلخصها في العناصر التالي:⁴

¹ - مصطفى عوادي ويونس زين، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، الجزائر: مطبعة سخري، 2011، ص: 11.

² - مصطفى عوادي وآخرون، الرقابة الجبائية ودورها في الحد من ظاهرة التهرب والغش الجبائي، دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب بالوادي، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد 02، العدد 01، 2019، ص: 75.

³ - نفسه.

⁴ - شهنواز قروج ومحمد طويلب، الرقابة الجبائية كأداة لتشخيص الأخطار الجبائية في المؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب بالجزائر غرب -، مجلة المؤسسة، المجلد 10 العدد 01، 2021، ص: 299-300.

1.2. الهدف القانوني: ويتمثل في مطابقة نشاطات المكلفين بالضريبة من حيث التصريحات السنوية والشهرية، وكذا تسديد الحقوق للنصوص القانونية المعمول بها في مثل هذا الشأن؛ وفي حالة مخالفتهم لها يتم إجراء التسويات اللازمة والعقوبات المترتبة عليها.

2.2. الهدف الإداري: ويتجسد دور الرقابة الجبائية في تحقيق جملة من الأهداف التي من شأنها مساعدة الجهاز الإداري في اكتساب المزيد من المعلومات التي تمكنها من تحسين مستوى الأداء العام وزيادة الفعالية من خلال:

- اكتشاف النقائص المسجلة على مستوى التشريعات المعمول بها، واتخاذ كل الإجراءات التصحيحية الخاصة بها؛
- الاطلاع على مستوى الانحرافات والأخطاء الممارسة، والذي يمكن الإدارة من معرفة الأسباب وتقييم الآثار المترتبة عنها؛
- جمع وتحديد الاحصائيات، المؤشرات والنسب في مجال الجباية مثل: مستوى التحصيل، نسب الغش والتهرب الجبائي.

3.2. الهدف المالي والاقتصادي: ويعتبر من أهم الأهداف الأساسية بحكم أن الرقابة الجبائية تساهم بشكل مباشر وفعال في المحافظة على أموال الخزينة العمومية من الضياع بسبب الممارسات التدليسية للغش والتهرب الجبائي. وهذا ما يمكن الدولة من أريحية مالية تساعد في زيادة الإنفاق العام وتحقيق الرفاهية الاقتصادية.

4.2. الهدف الاجتماعي: وفي هذا المجال، تساهم الرقابة الجبائية بشكل كبير في تحقيق العدالة الاجتماعية بين مختلف شرائح مجتمع المكلفين بالضريبة؛ حيث تؤدي عمليات التسوية الجبائية إلى تجسيد مبدأ تسديد العبء الجبائي كل حسب طاقته الحقيقية ونشاطه الممارس فعليا؛ وهذا ما يرسخ في أذهان العقل الجمعي فكرة المشاركة العادلة في تمويل الخزينة العمومية للدولة؛ عن طريق وقوف جميع الممولين على قدم المساواة أمام الضريبة.¹

ثانيا: الأسباب والأشكال.

انطلاقا من دور الرقابة الجبائية التي تعتبر الوسيلة الأهم في الإدارة الجبائية من أجل الحفاظ على أموال الخزينة العمومية من الضياع بسبب الأعمال التدليسية للغش والتهرب الجبائي، عن طريق التأكد من صحة وسلامة كل المعلومات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة، من تصريحات وتسديد للحقوق.

وفي خضم هذه المعطيات، فإننا سوف نحاول إلقاء نظرة شاملة، للاطلاع على أهم الأسس والأسباب الحقيقية التي ساعدت على وجود الرقابة الجبائية، ثم نعرض على مختلف الأشكال الممارسة في هذا المجال.

¹ - أحمد بساس، مكافحة الغش والتهرب الضريبي في الجزائر - حصر لأهم الإجراءات الجبائية الردعية للفترة الممتدة من 2008 إلى 2013 -، مجلة دراسات جامعة الأغواط، - العدد الاقتصادي -، المجلد 4، العدد 2، 2013، ص: 209.

1. أسباب الرقابة الجبائية.

هنالك عدة أسباب موضوعية دعت الإدارة الجبائية إلى القيام بدور الرقابة الجبائية على التصريحات والتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة، وذلك بحكم أن النظام الجبائي هو نظام تصريحي. حيث يقوم فيه المكلف التصريح والتسديد بنفسه، وهذا ما يدع الإدارة الجبائية إلى التحقق من صحة وسلامة هذه المعلومات كل مرة.

ومن هنا، تظهر لنا جليا معالم الأسباب الحقيقية التي أدت إلى بروز دور الرقابة الجبائية في ممارسة الإدارة الجبائية، والتي نحاول تلخيصها في العناصر التالية:¹

1.1. متابعة التصريحات الجبائية: وانطلاقا من كون النظام الجبائي الجزائري هو نظام تصريحي، حيث يقوم فيه المكلف بالضريبة من تلقاء نفسه بحساب الضريبة والتصريح بها لدى مصالح الوعاء وتسديد الحقوق عليها على مستوى القباضات، فإنه يتعين في هذه الحالة على مصالح الإدارة الجبائية بإجراء مراجعات دورية (الرقابة الجبائية) بغرض التثبت والتحقق من مدى صحة هذه التصريحات المكتتبة.

2.1. مكافحة التهرب الجبائي: ونظرا لكون المكلف بالضريبة يمتلك كل الحرية في تأسيس الضريبة ودفع مستحقاتها، فإنه نظريا سوف يسعى كل جهده من أجل تخفيضها إلى أكبر قدر ممكن بالطرق الشرعية أو غير الشرعية. وهذا ما يبرر وجود الرقابة الجبائية من أجل لعب دور هام وفعال في محاربة كل أشكال الغش والتهرب الجبائي التي تضر بمصالح الخزينة العمومية للدولة.

2. أشكال الرقابة الجبائية.

واعتبارا من تنوع وتعدد الشرائح الفتوية للمكلفين بالضريبة، حيث يتم تصنيفهم جبائيا إلى مجموعات متجانسة إما وجوبا من خلال طبيعة النشاط الممارس، أو حسب حجم الأعمال المصرح به، وهذا ما يجعل التصريحات الجبائية تتنوع وتعدد حسب كل شريحة، مما يحتم على الإدارة الجبائية بالتناظر على تنوع أشكال الرقابة الجبائية المعتمدة بما يتلاءم مع كل فئة من المكلفين.

وفي ذات السياق، سوف نحاول التطرق إلى أهم أشكال الرقابة الجبائية في النظام الجبائي الجزائري؛ والتي تعتمد على نوعين أساسيين من الرقابة وهما الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية.

1.2. الرقابة الداخلية (Le contrôle en cabinet): وهي الرقابة التي تتم داخل المصالح الجبائية (داخل مكاتب الإدارة الجبائية)، سواء تراقب الإدارة التصريحات المكتتبة والمودعة لديها، أو تطلب من المكلف تقديم كل معلومة تخضع للمراقبة.

¹ - مصطفى عوادي و يونس زين ، مرجع سابق، ص: 11.

وتكون هذه الرقابة على نوعان وهما:¹

الرقابة الشكلية (CF): وتتم بشكل دوري كل سنة، حيث تقوم الإدارة بالتحقق من مدى صحة التصريحات المكتوبة والخاصة بالسنة الأخيرة (ن-1) المصرح بها؛ ويتم مراجعة التصريحات الشهرية (G50)، السنوية (G11 - G1 - G4)، الهوامش الإجمالية ومعدلات الأرباح، الأعباء المبالغ في قيمتها.

الرقابة على الوثائق (CSP): ويسمح هذا النوع من الرقابة لعون الجبائية التأكد من مدى تناسق تصريحات المكلفين بالضريبة انطلاقاً من العناصر الموجودة في الملف الجبائي. وبإجراءات بسيطة للغاية، يطلب من المكلف تقديم توضيحات وتبريرات حول وضعيته الجبائية، ويسمح له بتقديمها في غضون ثلاثون (30) يوماً، ليتم بعدها المصادقة على صحة التصريحات أو إجراء التسويات الجبائية اللازمة.

2.2. الرقابة الخارجية (Le contrôlesur place): وهي الرقابة الجبائية التي تتم في عين المكان (خارج مكاتب الإدارة الجبائية)، حيث يتم مراقبة كل السجلات المحاسبية، القيود والتسجيلات المحاسبية، الوثائق والمستندات المحاسبية. وتكون هذه الرقابة على عدة أنواع مختلفة وهي:²

- **المصالح الجهوية للبحث والمراجعات (SRV):** وهو التحقيق المحاسبي في الملفات التي تمت برمجتها على المستوى الجهوي؛ (الجزائر - قسنطينة - وهران).³

- **التحقيق المحاسبي (VC):** وهو التحقيق المحاسبي في الملفات التي تمت برمجتها على المستوى الولائي بأثر رجعي لأربع (4) سنوات؛ وتكون عامة في فحص كل الضرائب الخاضع لها المكلف بالضريبة.⁴

- **التحقيق المصوب (VP):** وهو التحقيق المحاسبي في الملفات التي تمت برمجتها على المستوى الولائي بأثر رجعي لستين (2)، ولكنها خاصة من حيث التركيز على بعض الضرائب المحددة التي يخضع لها المكلف بالضريبة.

- **التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة (VASFE):** وهو التحقيق في الملفات التي تمت برمجتها على المستوى الولائي، ولكنها تستهدف المداخل المخفية، حيث تكون التصريحات بالمداخل لا تعكس مستوى نمط الحياة التي يعيشها المكلف.⁵

¹ - صافية لشلح، تفعيل دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي، مجلة المقيزي للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 2، العدد 2، ديسمبر 2018، الجزائر، ص: 268.

² - خولة حموش والمجد بزارية، فعالية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي - مركز الضرائب برج بوعرييرج نموذجاً-، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 12، العدد 1، 2021، ص: 365.

³ - Mohammed HIMRANE et Abderrezak LARIOUI, Le contrôle fiscal en Algérie, quel est l'impact des reformes?, journal of Advanced Economic Research, El oued Université, Vol 05, Issue 01, 2020, p p: 143-144.

⁴ - Mohammed HIMRANE et Mohammed GUERRACHE, La lutte contre la fraude fiscale: un instrument de soutien au développement local, Forum Journal d'études et de recherches économiques, Université Ziane Achour de Djelfa, Volume 03, Nombre 01, 2019, p: 11.

⁵ - Rachid BOUMALHA et Mélissa BOUCEFFA, Le contrôle fiscal des entreprises algériennes cas d'une société sise à Tizi-Ouzou, (Diplôme de Master), Département des Sciences Financières et Comptabilité, Faculté des Sciences Économiques, de Gestion et des Sciences Commerciales, Université Mouloud Mammeri de Tizi-Ouzou, 2022, p p: 65-66.

الفرع الثاني: التهرب الجبائي.

إن الطبيعة البشرية تقود صاحبها دوما نحو تحقيق المكاسب الذاتية بكل أنانية، ولو كان ذلك على حساب المجتمع في مختلف ميادينها، وما له من آثار وخيمة اقتصادية، مالية واجتماعية. ونظرا لكون النظام الجبائي الجزائري تصريحي، فهذا ما سهل عمليات التهرب الجبائي للمكلفين بالضريبة، ليزداد دور المصالح الجبائية في الرقابة الجبائية كأحد الآليات الفعالة في مكافحة انتشار هذه الظاهرة الخطيرة في المجتمع. وفي هذا السياق، سوف نحاول تقديم بعض التعريفات لمفهوم التهرب الجبائي، ثم نتناول أهم الأنواع المعروفة في هذا المجال.

أولاً: التعريف والأنواع.

يعتبر التهرب الجبائي من المصطلحات المتداولة بكثرة في مجال الجبائية، وذلك لما له من أهمية بالغة في الحد من إيرادات الدولة (الخزينة العمومية) على مستوى المالية العامة، والأضرار الناجمة عنها في المجتمع في شتى المجالات المختلفة. من خلال التطوير المستمر لأساليب التهرب، وحرمان الخزينة العمومية من مبالغ معتبرة من الأموال العمومية.

ومن هذا المنطلق، سوف نحاول تقديم أهم التعريفات المستخدمة لمصطلح التهرب الجبائي على المستوى الاصطلاحي. كما أننا سوف نتطرق إلى أهم الأنواع المعروفة في مجال الجبائية.

1- تعريف التهرب الجبائي.¹

لا يمكننا إيجاد تعريف واحد واضح ومحدد لمفهوم التهرب الجبائي يتفق عليه مجموع القانونيون وفقهاء الجبائية، وهذا ما يضعنا أمام خيارات متعددة لتعريفات متنوعة من طرف الباحثين في هذا المجال، ونظرا لعدم قدرتنا على عرضها كلها، فإننا سوف نحاول تناول بعضها للإيضاح، وتبسيط الضوء على أهم معالم هذه الظاهرة. **التعريف الأول Margairaze André:** >> التهرب الضريبي هو محاولة التملص من الضريبة في حدود القانون <<؟

التعريف الثاني Martinez Jean Claude: >> التهرب الجبائي هو فن تفادي الوقوع خارج مجال القانون <<؟²

¹ - مصطفى عوادي ونصر رحال، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، الجزائر، مطبعة سحري، 2011، ص: 9-11.

² - سفيان بوزيد، التهرب الضريبي... مفهوم وقياس، مجلة الاقتصاد والمناجنت، جامعة أبوبكر بلقايد تلمسان، حجم 15 عدد 1، 2016، ص: 143.

التعريف الثالث Delahaye Thomas: >> التهرب الضريبي هو أن يسعى المكلف للتخلص من الضريبة دون أن يخرق القانون الجبائي، وإنما يعمل على خلق وضعيات تسمح له بتحقيق ذلك >>؛

التعريف الرابع Gaudemet Paul Marie: >> هو تخلص الفرد من دفع الضريبة دون ارتكاب أية مخالفة لنصوص التشريع الضريبي >>؛

التعريف الخامس Cartou Louis: >> هي مجموعة العمليات التي يقوم بها المكلف من أجل وضع مادته الخاضعة للضريبة في متناول النظام الجبائي الذي يمنحه أحسن وأكثر امتيازات سواء في داخل الدولة أو خارجها >>؛

التعريف السادس جامع أحمد: >> هو تخلص الفرد من دفع الضريبة دون ارتكاب أية مخالفة لنصوص التشريع الضريبي >>؛

ومن خلال هذه التعريفات السابقة، يبدو أن مصطلح التهرب الجبائي ينطوي على كل المعاملات الجبائية التي يقوم بها المكلف بغرض تقليل أو عدم دفع الضريبة، وتحقيق ذلك دون أي مخالفة للأحكام القانونية للنظام الجبائي المعمول به.

2- أنواع التهرب الجبائي.¹

وبالفطرة، يسعى المكلفين بالضريبة كل قدر جهده من أجل التخفيض أو عدم دفع ما عليه من واجبات مالية (ضرائب ورسوم)، حيث أبدع المتهربون في خلق العديد من الأنواع، الأشكال والطرق المختلفة والساعية إلى تحقيق هذا الهدف بأكبر قدر ممكن.

وفي هذا السياق، سوف نحاول الاطلاع على أهم الأنواع المعروفة لدى الباحثين في هذا المجال، والتي نبينها في العناوين التالية.

1.2. التهرب المشروع.²

وفي هذا النوع، نجد بأن المكلف بالضريبة يقوم باستغلال كل الطرق المتاحة لديه لأجل التهرب من دفع كل أو جزء من الضرائب أو الرسوم الملقاة على عاتقه، ولكن دون أي مخالفة صريحة لنصوص القانون الجبائي، أو الطرق الإجرائية والتنظيمية المعمول بها في مثل هذا الشأن.

¹ - حبيبة زحاف و محمد الأمين عسول، مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المركز الجامعي سي الحواس - بركة، المجلد 05 عدد 02، 2022، ص: 176-177.

² - الجيلاني بلواضح، التحقيق المحاسبي كآلية للحد من التهرب الضريبي - دراسة نموذج حالة بمديرية الضرائب لولاية المسيلة: ش ذ م. م اكوليكس للفترة 2017-2020، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 15، العدد 01، الرقم التسلسلي 29، 2022، ص: 151.

وبهذا يكون المكلف غير مخطأ من الناحية القانونية والشكلية، ولكنه من الناحية الفعلية قد ارتكب خطأ استغلال ثغرات القانون وتهرب من دفع ما عليه من استحقاقات ضريبية.

2.2. التهرب غير المشروع.¹

وأما في هذا النوع، فإن المكلف بالضريبة يقوم باستغلال كل الطرق المتاحة لديه لأجل التهرب من دفع كل أو جزء من الضرائب أو الرسوم الملقاة على عاتقه، ولكن هذه المرة باستعمال كل الأساليب التي تتصف بالغش والتحايل بشكل واضح وصريح.

وبهذا تكون هذه الأفعال منسوبة للجرائم المالية التي يعاقب عليها القانون، وذلك بسبب مخالفتها للأحكام القانونية والتشريعات الجبائية المعمول بها في الجزائر.

ثانياً: الأسباب والآثار.

من البديهيات أن نعلم بأن موضوع التهرب الجبائي يرتبط مباشرة بالمالية العامة للدول، وأي ضعف فيها سوف يؤدي حتماً إلى تأثيرات قوية وعميقة لنشاط الدولة في المجتمع، وذلك بسبب ضعف الإيرادات المالية العامة، لذا اكتسب هذا الموضوع أهميته البالغة وأصبح من الضروري جداً دراسة هذه الظاهرة لكبحها والحد من جماحها، عن طريق التعرف على الأسباب الموضوعية لحدوثها، والاطلاع على الآثار الجانبية التي تخلفها. وهذا ما سوف يتم التطرق له، بذكر أهم الأسباب التي تؤدي لممارسة فعل التهرب الجبائي، ومن ثم نعرج إلى الآثار التي تنجر عنها.

1. أسباب التهرب الجبائي.

إن لكل فعل أو سلوك مسببات منطقية جعلته حادثاً، وهذا ما يدخل في اختصاص الباحثين، والذين يقومون بدراسة الظاهرة بكل حيادية، وذلك للوقوف على الأسباب الحقيقية التي كان لها الدور الحاسم في ظهورها.

وفي نفس الاتجاه، سوف نحاول التطرق إلى أهم الأسباب المختلفة، والتي كان لها الأثر البالغ في ظهور التهرب الجبائي.

¹ - الجيلاني بلواضح، مرجع سابق، ص: 151.

1.1. أسباب نفسية.¹

ويمكننا الإشارة هنا إلى العامل النفسي تجاه الالتزام الضريبي للفرد، فكلما كان الوعي العام ضعيفا انعكس طرديا في الشعور الأخلاقي للفرد بالضعف، وزاد سلوكه نحو الرغبة في ممارسة ظاهرة التهرب الجبائي. والعكس صحيح، كلما كان الوعي العام قويا، انعكس ذلك طرديا في الشعور الأخلاقي للفرد بالقوة، وانخفض سلوكه نحو الرغبة في ممارسة ظاهرة التهرب الجبائي وتسديد ضرائب أقل.

2.1. أسباب تشريعية.²

ونشير هنا، إلى أنه بإمكان التشريعات المعمول بها أن يكون لها دور فعال في ظهور وانتشار ظاهرة التهرب الجبائي في المجتمع، وذلك لعدة عوامل مختلفة من بينها على سبيل المثال: ثقل عبء الضريبة، تعقد النظام الضريبي، ضعف العقاب المفروض على المتهرب، عدم استقرار التشريع الضريبي، ضعف الرقابة الضريبية...

3.1. أسباب اقتصادية.³

ويرى البعض بأنه توجد علاقة عكسية بين الوضعية الاقتصادية للأفراد والتهرب الجبائي، فكلما كانت الوضعية الاقتصادية للفرد جيدة ينخفض سلوكه نحو ممارسة ظاهرة التهرب الجبائي. والعكس صحيح، كلما كانت الوضعية الاقتصادية للفرد منخفضة، يرتفع سلوكه نحو ممارسة ظاهرة التهرب الجبائي.

4.1. أسباب سياسية.⁴

إن للسياسة دور كبير في ظهور التهرب الجبائي، لأن الفرد عندما يرى ويحس بأن عوائد الضرائب التي يدفعها يتم صرفها من طرف الأجهزة التنفيذية للدولة في أوجهها الصحيحة، هذا ما يجعله يشعر بالأمان ويتجه سلوكه العام نحو الابتعاد عن ممارسة ظاهرة التهرب الجبائي، والعكس صحيح طبعاً.

5.1. أسباب اجتماعية.⁵

وهنا يأتي دور المجتمع في نظره العامة لظاهرة التهرب الجبائي، وعلى سبيل المثال نجد بأن المجتمعات العربية ترى أن الممارس لسلوك التهرب الجبائي يحظى بنظرة إعجاب وتقدير، على اعتبار أن التهرب من دفع

¹ - Kamel KHAROUBI, Le contrôle fiscal comme un outil de lutte contre la fraude, (Mémoire de Magister), Ecole Doctorale d'Economie et de Management, Faculté des Sciences Economiques, des Sciences de Gestion et des Sciences Commerciales, Université d'Oran Es-Senia, 2011, p: 18.

² - Abdelhak TALBI et Hakim YACINI, Le contrôle fiscal outil de lutte contre la fraude fiscale (Etude de cas au niveau de la direction des impôts de la Wilaya de Bejaia), (diplôme de Master), Département des Sciences de Gestion, Faculté des Sciences Economiques, des Sciences Commerciales et des Sciences de Gestion, Université Abderrahmane Mira, Bejaia, 2013, p p: 34-35 .

³ - علي بحري والجيلاني بلواضح، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، الملتقى الدولي التكويني الرابع حول: دور المنازعات الجبائية في ضمان استدامة المؤسسات الاقتصادية، مخبر إدارة أعمال المؤسسات الاقتصادية المستدامة، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، 2022، ص: 9.

⁴ - نفسه.

⁵ - خالد عيادة عليومات، التهرب الضريبي أسبابه وأشكاله وطرق الحد منه، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد 09، 2013، ص: 20.

أموال الخزينة العمومية لا تعتبر سرقة؛ وعلى العكس تماماً في المجتمعات المتقدمة مثل أوروبا، حيث يسعى الفرد فيها إلى الالتزام بواجباته الضريبية احتراماً لنفسه وللمجتمع، واحساساً منه للوفاء بضرورة المساهمة بشكل جماعي في تحمل الأعباء المالية للمجتمع.

6.1. أسباب إدارية وفنية.¹

ويجدر التذكير هنا، إلى أن الإدارة الجبائية لها دور كبير في التهرب الجبائي، فكلما كانت الإدارة الجبائية قوية بأجهزتها، هيكلها التنظيمي، تعداد الموظفين وقوة حمايتهم، الوسائل المادية الحديثة ورقمنة الملفات، فإن مستويات التهرب الجبائي تقل بشكل كبير جداً؛ والعكس صحيح طبعاً.

2. آثار التهرب الجبائي.

تتنوع العوامل والمحددات التي كان لها الدور الفعال والسبب الرئيسي في وجود ظاهرة التهرب الجبائي والذي يعتبر من أبرز الجرائم الاقتصادية التي تنجر عنها آثار سلبية ووخيمة على المجتمع والاقتصاد الوطني بصفة عامة.

وفي هذا المجال، سوف نحاول تقديم بعض المؤشرات الدالة على آثار التهرب الجبائي على المستوى المالي، الاقتصادي واجتماعي.

1.2. الآثار المالية.²

إن مختلف الضرائب والرسوم بصفة عامة، لها جانب تقني محض، يصب في خانة توفير الموارد المالية اللازمة لتغطية نفقات الدولة، وبالتالي فإن كل عجز في الحصيلة الجبائية سوف يؤثر بالسلب على كل السياسات التي تنتهجها الدولة على المستوى الاقتصادي والاجتماعي.

وهذا ما يوقع الدولة في فجوة مالية حادة، ويجعلها أمام تحديات صعبة من أجل توفير الأموال الكافية لتغطية العجز في المالية العامة. وهذا لن يتأت إلا عن طريق البحث عن مصادر تمويل أخرى، سوف تحدث ضغط كبير على سياسات وأهداف الدولة لما تشكله من مخاطر على الاستقلال المالي والاقتصادي لها.

¹ - محي الدين مكاحلية و سفيان لراي، مساهمة التدقيق الجبائي في كبح سلوك التهرب الضريبي: دراسة حالة في مديرية الضرائب لولاية تبسة، مجلة دراسات جبائية، المجلد 11، العدد 01، 2022، ص: 155.

² - مصطفى عوادى ونصر رحال ، مرجع سابق، ص: 90.

2.2. الآثار الاقتصادية.¹

ومثل باقي القطاعات، فإن التهرب الجبائي له آثار وخيمة على الجانب الاقتصادي للدولة، حيث أن الضريبة تعتبر أداة فعالة في يد الحكومات بغرض رسم وتوجيه السياسات الاقتصادية نحو تجسيد الأهداف المرجوة والمسطرة سلفاً.

غير أن التهرب الجبائي له آثار عكسية عند تطبيق هذه السياسات، حيث يكون له دور مثبط في مجموعة كبيرة من المعينات الحقيقية، والتي تتجسد ميدانياً من خلال مظاهر متعددة مثل: التأثير على المنافسة، عرقلة النمو الاقتصادي، إعادة توجيه النشاط الاقتصادي والندرة في الأموال.

3.2. الآثار الاجتماعية.²

إن التهرب الجبائي يساهم بشكل سلبي في ظهور آفات وخيمة على المستوى الفردي والمجتمع على حد سواء، وتتلخص أهم هذه الآثار الاجتماعية في النقاط التالية:

- وتؤدي إلى الضعف في الأخلاق العامة، وروح الإحساس بالمسؤولية والتضامن بين أفراد المجتمع، وذلك بسبب تحمل بعضهم (الملتزمين) لعبء إضافي بشكل مضاعف من حيث مساهمتهم في تمويل النفقات العمومية لنفس المجتمع الذي يتمتعون فيه بنفس درجات المواطنة، والاستفادة من الخدمات العامة بشكل متساوي؛
- الإخلال بالعدالة والمساواة بين المكلفين بالضريبة، حيث يدفع الأمناء منهم كل مستحقاقهم بينما يتهرب المتملصون جبائياً؛ وهذا ما يحض الدولة على القيام بفرض معدلات ضرائب بشكل أعلى من أجل تعويض النقص المسجل في الإيرادات الضريبية، الأمر الذي يؤثر على نفسية المكلفين النزهاء على المدى الطويل، بتغير سلوكهم نحو اتباع نفس طرق التهرب الجبائي، مما يؤدي إلى تدهور الحس المدني والجبائي لهم؛
- يؤدي إلى أن ضعف موارد الدولة يجعلها أمام عجز في دعم الطبقات الفقيرة في المجتمع، بغرض التعديل والتوزيع العادل للثروة، والتقليل من التفاوت الشاسع بين مختلف طبقات المجتمع.

¹ - مصطفى عوادي ونصر رحال ، مرجع سابق، ص: 97-99.

² - فاطمة تبوكوت و زهية سماعيلي، دور التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب والغش الضريبيين، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وجباية معقدة، قسم علوم التسيير، جامعة بومرداس، 2017، ص: 10-11.

المطلب الثاني: التحقيق المحاسبي والضمانات المرتبطة به.

يمكن اعتبار الجبائية من أهم أدوات السياسة المالية للدول بغرض تحقيق التوازن الاقتصادي، والذي يفضي إلى تحقيق أهداف الدولة في المجالات السياسية والاجتماعية. ويمثل التحقيق المحاسبي أحد الأدوات الفعالة في مجال الجبائية، والتي يتم اللجوء إليها واستعمالها بغرض تحقيق جباية الإيرادات العامة من أجل توجيهها للإنفاق العام لتلبية مختلف حاجيات المجتمع المتزايدة بشكل مطرد.

وفي هذا السياق، سوف نتطرق إلى مفهوم التحقيق المحاسبي عن طريق تعريف هذا المصطلح؛ كما أننا سوف نتناول مختلف مراحل إعداد وتنفيذ برنامج التحقيق المحاسبي.

الفرع الأول: التعريف ومراحل التحقيق المحاسبي.

من الشائع جدا تداول مصطلح "التحقيق المحاسبي" كأحد الأنواع الأساسية لعمليات الرقابة الجبائية في النظام الجبائي الجزائري، وبما أنه مصطلح متعلق بالتقنيات الجبائية المحضة، فإن له العديد من الأساليب والإجراءات التي يمر بها بشكل مرتب ومنظم، عبر مراحل إنجازه المختلفة على المستوى الإداري، بغرض أن تتم هذه العملية بكل نجاح من حيث الشكل والمضمون، وألا تشوبها أي عيوب قانونية تضعها تحت طائلة البطلان. وضمن نفس المجال، سوف نتطرق إلى تعريف هذا المصطلح "التحقيق المحاسبي" على المستوى الجبائي، ثم نرجع مباشرة إلى مختلف مراحل إنجازه على مستوى الإدارة الجبائية الجزائرية.

أولا: تعريف التحقيق المحاسبي.

تتوفر الإدارة الجبائية على الإطار التنظيمي والقانوني للممارسة جملة من آليات الرقابة الجبائية المتعددة على المستوى القاعدي، مثل: التحقيق في المستندات (CSP)، التحقيق المحاسبي (VC)، التحقيق المصوب (VP)، التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية (VASFE). والتي يتم ممارستها عبر مختلف وسائل وأجهزة الرقابة الجبائية بغرض تجسيد أهدافها العامة.

ومما سبق، هناك بعض التعريفات الجبائية لمصطلح "التحقيق المحاسبي"، والتي سوف نذكر منها ما يلي:

❖ **التعريف الأول:** >> يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها. إن التحقيق في المحاسبة هو عبارة عن مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مقفلة.

يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان...>>¹.

❖ **التعريف الثاني:** >>هي مجمل العمليات التي ترمي إلى مراجعة محاسبة مؤسسة ما من خلال مقارنتها بعناصر الاستغلال وبالعناصر الخارجية بغية التحقيق في التصريحات المكتوبة والتأكد من صدقية أساس مختلف الضرائب والرسوم المستحقة بعنوان نشاط مهني >>².

❖ **التعريف الثالث Daniel RICHER:** >>مجموع العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان لمحاسبة مؤسسة ما ومقارنة النتائج مع المعطيات المادية ومراقبة مدى دقة وسلامة التصريحات المكتوبة ووضع التعديلات اللازمة إذا اقتضى الأمر >>³.

ومن خلال التعريفات السابقة، نستنتج بأن "التحقيق المحاسبي" هو مجموع العمليات التقنية التي تمارسها الإدارة الجبائية، بغرض التحقق من صحة التصريحات المكتوبة والمدفوعات المسددة وتصحيحها.

ثانيا: مراحل التحقيق المحاسبي.

من المعلوم أن الإدارة الجبائية تقوم بالإشراف وتنفيذ برنامج سنوي للرقابة الجبائية بمختلف صيغها المعتادة، التحقيق في المستندات (CSP)، التحقيق المحاسبي (VC)، التحقيق المصوب (VP)، التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية (VASFE). وكل هذه الأشكال المتعددة للرقابة، تمر بالعديد من المراحل المتعاقبة للوصول إلى المرحلة النهائية؛ والتي يتجسد فيها تحقيق الأهداف العامة من هذه العملية.

وفي هذا الإطار، سوف نتطرق إلى مختلف هذه المراحل المتعددة للرقابة الجبائية، والتي تعنى بالإعداد ثم التنفيذ، ونبينها في العناوين التالية:

1. مرحلة إعداد البرنامج السنوي.

نظرا للأهمية البالغة التي يكتسبها مصطلح "التحقيق المحاسبي" في المالية العامة للدولة، فإن الإدارة الجبائية تسعى بكل جهدها على اتباع كل الخطوات الصحيحة من أجل نجاح هذه العملية وتحقيق أهدافها. ومن هذا المنطلق، سوف نحاول تقديم أهم الخطوات المتبعة في مرحلة تحضير البرنامج السنوي للتحقيق المحاسبي، والذي نبينه في النقاط التالية:⁴

¹ - المادة 20، من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري 2023، الفصل الثاني: التحقيقات الجبائية في التصريحات، القسم الأول: التحقيق في المحاسبة، فقرة 1، ص: 11.

² - الموقع الإلكتروني: المديرية العامة للضرائب، إذا كنت من المهنيين، اهتماماتكم، الرقابة الجبائية أنتم تخضعون للرقابة الجبائية؟ لماذا الرقابة الجبائية؟، تاريخ المعالجة: 2023/02/13

<https://www.mfdgi.gov.dz/ar/2014-05-29-13-06-51/145-2014-07-14-14-34-02/352-2014-07-08-09-49-50>

³ - بشرى عبد الغني وآخرون، أثر التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب والغش الضريبيين دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2000-2017، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد: 9 -

العدد: 1 / (مارس 2021)، ص: 122.

⁴ - رضا مصباحي، المديرية الولائية للضرائب بالوادي، رئيس مكتب المراجعات الجبائية، مرحلة إعداد برنامج التحقيق السنوي، تاريخ المقابلة، 2023/02/14، (مقابلة شخصية).

تقوم الإدارة الجبائية بإرسال طلب كتابي لمركز الضرائب - CDI من أجل تقديم الملفات المقترحة لبرنامج التحقيق المحاسبي للسنة (ن)، وتكون مرفقة بملف كامل يتكون من العناصر التالية (بيان موجز لبرنامج التحقيق المحاسبي المحلي - تعداد المكلفين بالضريبة التابعين للنظام الحقيقي - القائمة الاسمية لرؤساء الفرق والمحققين المحاسبين - وضعية التحصيل - بطاقات اقتراحات التحقيق المحاسبي - نسخة من الجدول الضريبي المصفى لكل مكلف مقترح - محضر اجتماع من مركز الضرائب حول قائمة الملفات المقترحة).

وتجدر الإشارة إلى أن أهم عنصر في اختيار الملفات المقترحة هو معايير الانتقاء المحددة من طرف السلطات المركزية، والمعبر عنها في آخر تعليمة مرسلة للمصالح الولائية؛ والتي تحدد بشكل واضح، أهم العناصر المعتمدة في اختيار الملفات المقترحة للرقابة الجبائية.¹

تعرض قائمة الملفات المقترحة لبرنامج التحقيق المحاسبي على لجنة الانتقاء على مستوى المديرية الولائية للضرائب، والتي تتكون من: المدير الولائي للضرائب، المدير الفرعي للمراقبة الجبائية، المدير الفرعي للعمليات الجبائية، المدير الفرعي للتحصيل، رئيس مكتب المراجعات الجبائية ورئيس مركز الضرائب - CDI. وتقوم بإعداد محضر جلسة لانتقاء القائمة النهائية للملفات المقترحة لبرنامج الرقابة الجبائية بمختلف صيغها للسنة (ن)؛

يقوم مكتب المراجعات الجبائية المختص بأشغال التحضير لبرنامج الرقابة الجبائية السنوي، بإعداد كامل الملف المتكون من الوثائق التالية: بيان موجز لبرنامج التحقيق المحاسبي المحلي - تعداد المكلفين بالضريبة التابعين للنظام الحقيقي - القائمة الاسمية لرؤساء الفرق والمحققين المحاسبين - وضعية التحصيل - بطاقات اقتراحات التحقيق المحاسبي. حيث يرسل رفقة جدول إرسال إلى المصالح المعنية في السلم الإداري (المديرية الجهوية للضرائب - DRI)، وهي بدورها ترسله إلى المصالح المركزية (المديرية العامة للضرائب - DGI) من أجل المصادقة على البرنامج وإحالة إلى التنفيذ في حالة الموافقة عليه كلياً أو جزئياً.

وهكذا تكون قد انتهت المرحلة الأولى، والمتعلقة بالتحضير لإعداد برنامج التحقيق المحاسبي السنوي، والبقاء في حالة انتظار للرد النهائي للمصالح المركزية للدخول في المرحلة الثانية، والخاصة بالتنفيذ.

2. مرحلة تنفيذ البرنامج السنوي.

بعد وصول الموافقة الكتابية على البرنامج السنوي للرقابة الجبائية من المصالح المركزية (DGI)، يتم الشروع مباشرة في الإبلاغ الكتابي للمصالح المعنية على مستوى مركز الضرائب - CDI، بضرورة الانطلاق في تنفيذ برنامج التحقيق المحاسبي بناء على القائمة النهائية الموافق عليها من طرف المصالح المركزية.

¹ - المديرية العامة للضرائب بالجزائر، مراسلة موجهة إلى المديرية الولائية للضرائب تحت رقم: 122/و م ع ض / ق ر ت ج، المؤرخة في 2022/10/19.

وفي هذا المجال، سوف نبين أهم الخطوات التي يجب أن يتم اتباعها في المرحلة الثانية، والمتعلقة بتنفيذ برنامج التحقيق المحاسبي، وفق الإجراءات التنظيمية التالية:¹

أ) بداية الأشغال.

ويتم في هذه المرحلة التمهيدية لعملية الرقابة الجبائية، الاعتماد على مجموعة من الخطوات الأساسية التي تقوم بها الهياكل القاعدية (فرقة التحقيق المحاسبي)، وذلك بغرض نجاح هذه العملية منذ بدايتها. والمتمثلة في القواعد الإجرائية التالية:

❖ **جلب الملف الجبائي:** وبعد المصادقة على القائمة النهائية للملفات المقترحة للتحقيق المحاسبي، يتم تقسيمها على عدد المحققين في المحاسبة بالتساوي بينهم، حيث يقوم كل منهم بطلب الملف الجبائي (ملف النشاط + ملف الدخل الإجمالي)، والذي يعتزم مباشرة عملية التحقيق فيه؛ وذلك بغرض الاطلاع وإجراء الدراسات الأولية لفحص آجال إيداع التصريحات والحقوق المسددة لمختلف الضرائب والرسوم، والدراسات التقنية كنسب الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، معدل الخسارة في المواد الأولية التالفة والربح الصافي...²

إعداد كشوف المقارنة بين الميزانيات، مقارنة حسابات النتائج، المصاريف العامة وأرقام الأعمال المحققة؛ وكل هذه الأشغال التمهيدية، تنجز في انتظار تقديم المكلف للدفاتر والوثائق المحاسبية الخاصة بفترة التحقيق.

❖ **الإشعار بالتحقيق:** تعتبر هذه المرحلة كإعلان رسمي عن بداية عملية التحقيق المحاسبي، وذلك بإعلام المكلف مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق في المحاسبة، مقابل إشعار بالاستلام؛ ويفيد بأن المكلف يستفيد من حد أدنى مدته عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار، لتحضير دفاتره ووثائقه المحاسبية من أجل مباشرة عملية التحقيق.³

كما يجب أن يشير بالضرورة هذا الإشعار إلى النقاط التالية: (ألقاب، أسماء ورتب المحققين، وفي حالة استبدالهم يجب إعلام المكلف بذلك - تاريخ وساعة أول تدخل - فترة التحقيق - الضرائب والرسوم المعنية - الوثائق الواجب الاطلاع عليها - الاستعانة بمستشار من اختيار المكلف أثناء عملية التحقيق).

وفي حالة المراقبة المفاجئة من أجل معاينة عناصر الاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، فإن إشعار التحقيق يسلم عند بداية عمليات المراقبة. كما لا يمكن البدء في فحص المحاسبة من حيث الموضوع إلا بعد انقضاء آجال التحضير القانونية.⁴

¹ - رضا مصباحي، المديرية الولائية للضرائب بالوادي، رئيس مكتب المراجعات الجبائية، مرحلة إعداد برنامج التحقيق السنوي، تاريخ المقابلة: 2023/02/14، (مقابلة شخصية).

² - مصطفى عوادي ويونس زين، مرجع سابق، ص: 49-52.

³ - مصطفى عوادي وآخرون، مرجع سابق، ص: 78.

⁴ - المادة 20، من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري 2023، الفصل الثاني: التحقيقات الجبائية في التصريحات، القسم الأول: التحقيق في المحاسبة، فقرة 4، ص: 11.

❖ بداية الأشغال في عين المكان: وبعد انتهاء فترة التحضير للدفاتر والوثائق المحاسبية، سوف يخضع المكلفون مباشرة لبداية الأشغال في عين المكان؛ حيث يذهب المحققون لمباشرة مهامهم في المؤسسة محل التحقيق، إلا إذا طلب المكلف الحالة العكسية، وعبر عن ذلك بطلب كتابي بسبب عدم توفر الإمكانيات اللازمة لإجراء التحقيق في عين المكان؛ وفي هذه الحالة يقوم المحققون بالتوقيع على تعهد باستلامهم للدفاتر والوثائق المحاسبية، والالتزام بإرجاعها بعد انتهاء عملية التحقيق.¹

مع ضرورة التذكير بأن مدة التحقيق في المحاسبة محددة سلفا وفقا للمقاييس التالية:²

• ثلاثة (3) أشهر بالنسبة لـ:

- مؤسسة تأدية الخدمات، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج، لكل سنة محقق فيها؛

- كل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج، لكل سنة محقق فيها؛

• ستة (6) أشهر بالنسبة لـ:

- مؤسسة تأدية الخدمات، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 5.000.000 دج، لكل سنة محقق فيها؛

- كل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 10.000.000 دج، لكل سنة محقق فيها؛

• تسعة (9) أشهر بالنسبة لجميع الحالات الأخرى.

يمدد أجل مهلة التحقيق في عين المكان لأحد الأسباب التالية:³

✓ حدوث قوة قاهرة يمكن اثباتها بالقانون المدني، وتمنع الأعوان من القيام بمهامهم في عين المكان، في حدود الأجل الذي لم يتمكن فيه من القيام بهذه الرقابة؛

✓ الأجل الممنوح للرد على طلبات التوضيح أو التبرير عند وجود شبهة تحويل غير مباشر للأرباح بموجب

المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ويمدد هذا الأجل لسنة (1) عندما يكون طلب

المعلومات موجه لإدارات جبائية أخرى، في إطار التعاون الإداري وتبادل المعلومات.

كما أنه لا يحتج بمهلة التحقيق في عين المكان أمام الإدارة في الحالات التالية:⁴

✓ دراسة الملاحظات والعرائض التي يقدمها المكلف بالضريبة؛

✓ استعمال مناورات تدليسية مثبتة قانونا؛

✓ تقديم المكلف لمعلومات غير كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق؛

¹ - عواطف سني ومايسة ساسي، استخدام التحقيق المحاسبي في تعديل الأسس الخاضعة للضرائب والرسوم دراسة حالة: مديرية الضرائب لولاية بسكرة (مذكرة ماستر)، قسم العلوم التجارية، بسكرة: جامعة محمد خيضر، 2020، ص: 28.

² - خولة حموش والمجد بزارية، مرجع سابق، ص: 367-368.

³ - المادة 20، من قانون الإجراءات الجبائية الجزائي 2023، الفصل الثاني: التحقيقات الجبائية في التصريحات، القسم الأول: التحقيق في المحاسبة، فقرة 5، ص: 12.

⁴ - نفسه.

✓ عدم الرد في الآجال على طلبات التوضيح المنصوص عنها في المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية.

(ب) سير التحقيق المحاسبي.

وبعد الانتهاء من الفترة التمهيديّة، تأتي مباشرة فترة التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة الخاضعين لعملية الرقابة. والتي تهتم بفحص الدفاتر والوثائق المحاسبة من الشكل والمضمون.

وعليه، سوف نلقي نظرة شاملة عن أهم العمليات التي يقوم بها المحققون من أجل فحص محاسبة المكلفين بالضريبة. والتي نبينها في الإجراءات التالية:¹

❖ فحص المحاسبة من حيث الشكل

وتبدأ مرحلة سير التحقيق المحاسبي من الجانب الشكلي أولاً، حيث يتم فحص كل الدفاتر والوثائق المحاسبية المنصوص عنها قانوناً، وذلك بغرض التأكد من أنها منتظمة، ذات دلالة صادقة، مثبتة² وصحيحة من حيث تسجيل القيود وتوفير الأدلة والاثباتات التابعة لها، حتى تكتسب في النهاية صفة المعلومات المحاسبية والتي لها علاقة وطيدة جداً بالجانب الجبائي.

وفي هذا المجال، سوف نتطرق إلى أهم السجلات القانونية والإجراءات التنظيمية للوثائق والسندات المحاسبية التي نبينها فيما يلي:³

• وجود الدفاتر والسندات المحاسبية والوثائق الثبوتية المنصوص عنها في أحكام المواد من 9 إلى 11 من القانون التجاري؛ والممثلة فيما يلي:⁴

📁 **دفتر اليومية LE JOURNAL**: وتسجل فيه حركات الأصول، الخصوم، الأموال الخاصة، الأعباء ومنتجات الكيان. وفي حالة الاستعانة بالدفاتر المساعدة، فإنه يتم تسجيل الرصيد الشهري فقط.

📁 **الدفتر الكبير (الأستاذ) LE GRAND LIVRE**: وتسجل فيه مجموع حركات الحسابات الدائنة والمدينة خلال فترة زمنية معينة.

📁 **دفتر الجرد LIVRE D'INVENTAIRE COMPTABLE**: وتسجل فيه كل ن حسابات الميزانية وحسابات النتائج المتعلقة بالكيان.

¹ - بومدين بكريفي و رشيد يوسف ، دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي حالة: المراجعة الجبائية لملف جبائي على مستوى مديرية الضرائب لولاية مستغانم خلال السنوات 2011، 2012، 2013، مجلة دراسات جبائية، المجلد 4 العدد 1، 2015، ص: 48.

² - خيرة مجدوب و مصطفى طويطي، أثر التدقيق المحاسبي على فعالية الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي: دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية تيارت، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، العدد 05، 2018، ص: 52.

³ - القانون رقم 11-07 مؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 يتضمن النظام المحاسبي المالي، الفصل الثالث: تنظيم المحاسبة، الجريدة الرسمية، الجزائر، عدد 74، ص ص: 4-5.

⁴ - عمار عمورة، الوجيز في شرح القانون التجاري الجزائري، الجزائر: دار المعرفة، 2000، ص ص: 115-117.

☞ **دفاتر اختيارية:** وهي الدفاتر والسجلات المساعدة بالقدر الذي يحتاجه كل كيان حسب طبيعته؛

• مدى صحة تسجيلات القيود المحاسبية مع نظم ولوائح النظام المحاسبي المالي (SCF)، وتطابقها مع المستندات المحاسبية والوثائق الثبوتية؛

• احترام المبدأ العام للكتابات المحاسبية وفق مبدأ "القيد المزدوج" أي حسابين أحدهما مدين والآخر دائن؛

• أن تكون الدفاتر المحاسبية المنصوص عنها قانونا (دفتر اليومية - دفتر الجرد) مرقمة ومؤشرة من طرف رئيس المحكمة، والتي يقع فيها مقر كيان المؤسسة؛

• الالتزام بضمان عدم المساس بالتسجيلات، واحترام التسلسل الزمني للأحداث الموجبة للتسجيل المحاسبي؛

• الاحتفاظ بالدفاتر والوثائق المحاسبية المتعلقة بالمشتريات، المبيعات، الصندوق، كشوفات البنك، والعمليات المختلفة لمدة عشرة (10) سنوات؛

• عدم الشطب، التمزيق، ترك بياض والكتابة على الهوامش...، وذلك لإضفاء الثقة التامة على كل القيود المسجلة من شبهة التزوير والتبديل.

❖ **فحص المحاسبة من حيث المضمون.**

وبعد الانتهاء من الجانب الشكلي، يمر المحقق مباشرة إلى دراسة مضمون المحاسبة، حيث يتم فيها فحص كل القيود والتسجيلات المحاسبية، ومطابقتها مع الوثائق والمستندات (الكشف البنكي، الفواتير...)، التصريحات والكشوف المالية والعناصر المتاحة والمتوفرة في الملف الجبائي لدى المصالح الجبائية.

• **فحص القيود المحاسبية:** إن طبيعة هذا النوع من الرقابة تحتم على المحقق الاهتمام بشكل أساسي بالقيود المحاسبية المسجلة على مستوى الدفاتر المحاسبية المختلفة. وبالتالي يقوم بمراجعة كل التسجيلات المحاسبية والتحقق من العناصر المهمة التالية:

— مدى ملاءمتها لمدونة الحسابات وقواعد سيرها "نظام المحاسبة المالية"¹؛

— مدى صحتها من حيث وقوع الاحداث الموجبة لها، بمعنى أنها ليست مجرد تسجيلات وهمية²؛

— مدى توفر الوثائق والمستندات المقبولة قانونيا، والتي تبرر وجود هذه القيود المحاسبية³؛

• **فحص التصريحات الجبائية:** ويقوم المحقق أيضا بفحص كل التصريحات الجبائية الملزمة للمكلف بالضريبة، في شكلها السنوي والشهري، حيث يتحقق من الآجال، النسب والحقوق كما يلي⁴:

¹ - المادة 9، من القانون رقم 11-07 يتضمن النظام المحاسبي المالي، الفصل الثاني: الإطار التصوري والمبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية، الجزائر، ص: 4.

² - المادة 6، من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 الموافق 26 مايو سنة 2008، يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11-07، الجريدة الرسمية، الجزائر، عدد 27، ص: 11.

³ - المادتين 17 و18، من القانون رقم 11-07 يتضمن النظام المحاسبي المالي، الفصل الثالث: تنظيم المحاسبة، الجزائر، ص: 4.

⁴ - نور الدين ريمي، مركز الضرائب بالوادي "CDI"، رئيس فرقة التحقيق المحاسبي، مرحلة فحص المحاسبة من حيث المضمون، تاريخ المقابلة، 2023/02/28، (مقابلة شخصية).

- __ مدى إيداع كل التصريحات الجبائية في الآجال القانونية المنصوص عنها في التشريعات الجبائية المختلفة؛
- __ مدى تطبيق المعدلات والنسب الصحيحة لمختلف الضرائب والرسوم المقررة في التشريع الجبائي الجزائري؛
- __ مدى تسديد حقوق مختلف الضرائب والرسوم بالقيم الصحيحة، والتي تلائم مع حجم أرقام الأعمال والأرباح المصرح بها.

- ✓ **التصريحات السنوية:** وتتمثل في الميزانية الجبائية (G11-G4)، كشف العملاء (G3)، كشف الأجور (G29)، تصريح المداخل (G1)، كشف الأعباء.
- ✓ **التصريحات الشهرية:** التصريح الشهري نموذج (G50).

• **فحص المعلومات المتاحة:** ويقوم المحقق أيضا بتفحص الملف الجبائي للمكلف بالضريبة، وذلك من أجل استخراج كل المعلومات المتاحة فيه بغرض مقارنتها مع التصريحات الجبائية المودعة. وهذا حسب الشكل التالي:¹

__ **بطاقات المعلومات (Bulletins de recoupements):** ويتم ترتيبها وحساب مجموعها بعنوان كل سنة مالية، وذلك للوقوف على القيمة الإجمالية لطبيعة المعلومات (مشتريات، مبيعات أو مقبوضات...)، والتي تمكن المحقق من مقارنتها مع مختلف العناصر التي قام بالتصريح بها سابقا.

فعلى سبيل المثال، إذا كانت بطاقات المعلومات متعلقة بمشتريات سلع وبضائع، فإنه يتم جمع بطاقات المعلومات المتعلقة بالمشتريات للسنة (ن) ثم يتم مقارنتها مع قيمة المشتريات من السلع والبضائع المصرح بها في الكشوف المالية للسنة (ن) نفسها.

__ **محاضر المعاينات الميدانية (Procès-verbal):** ويقوم المحقق بالاطلاع على كل المحاضر بمختلف أنواعها، (معاينة ميدانية، سماع، مخزون وعتاد...)، والموجودة في الملف الجبائي للمكلف، وذلك بغرض مقارنتها مع مختلف العناصر التي قام بالتصريح بها سابقا.

فعلى سبيل المثال، المكلف يصرح بعلامة "لا شيء" في كل تصريحاته الشهرية والسنوية بعنوان السنة المالية (ن)، وذلك بالاعتماد على أنه ليس لديه فواتير شراء مصرح بها من طرف الموردين، وكل مقبوضاته نقدا ولا تمر عبر حسابه البنكي. غير أنه يوجد محضر معاينة لنفس السنة (ن) يثبت بأن المحل مفتوح ويمارس نشاطه بصفة عادية أمام الجمهور. وهذا المحضر فيه كل المعلومات التي تمكن المحقق من إجراء التسويات اللازمة للمكلف.

¹ - نور الدين ريمي، مركز الضرائب بالوادي "CDI"، رئيس فرقة التحقيق المحاسبي، مرحلة فحص المحاسبة من حيث المضمون، تاريخ المقابلة، 2023/02/28، (مقابلة شخصية).

- **معلومات أخرى:** كل معلومة أخرى مثل (محاضر رسمية للتجارة، بطاقات رمادية، عقارات أو مراسلات من إدارات أخرى...)، وأية معلومة متاحة، ومن شأنها أن تمثل قيمة يمكن مقارنتها مع مختلف العناصر التي قام بالتصريح بها سابقا.

فعلى سبيل المثال، مكلف يصرح بمركبة واحدة تمارس النشاط، ولكن من خلال مراسلة من مديرية النقل تبين بأنه توجد معلومات أخرى تفيد بأن المكلف له ثلاث (3) مركبات أخرى، لها تراخيص بالسير وممارسة النشاط عبر مختلف تراب الجمهورية.

❖ نتائج فحص المحاسبة.

وفي نهاية عمليات الفحص من حيث الشكل والمضمون للتحقيق المحاسبي، تتكون لدى المحقق فكرة عامة وواضحة عن وضعية المحاسبة الخاصة بالمكلف. ويمكن بكل وضوح إصدار حكم عليها بالقبول أو الرفض حسب نتائج الفحص السابقة.

وفي هذا السياق، يتم الإقرار بالحكم على دقة ومصدقية القيود المحاسبة مع الوثائق والمستندات القانونية الخاصة بها، ومدى ملاءمتها لطبيعة قطاع النشاط الذي يمارسه الكيان.

__ **قبول المحاسبة:** ويمكن للمحقق أن يصدر حكم بقبول المحاسبة في الحالات التالية:¹

✓ **من حيث الشكل:** في حالة توفر كل الدفاتر القانونية والوثائق المطابقة للقيود المحاسبية.

✓ **من حيث المضمون:** في حالة ما اعتبر بأنها مطابقة للمعايير القانونية المعتمدة في المحاسبة المالية والتشريعات المعمول بها، أو وجود أخطاء بسيطة وغير متكررة، على اعتبار أنها لا تؤثر على مصداقية المحاسبة بصفة عامة.

__ **رفض المحاسبة:** ويمكن كذلك للمحقق أن يرفض المحاسبة بسبب طابعها غير المقنع، وذلك في الحالات التالية:²

✓ **من حيث الشكل:** في حالة عدم توفر كل الدفاتر القانونية و/أو الوثائق المطابقة للقيود المحاسبية.

✓ **من حيث المضمون:** في حالة ما إذا كان مسك الدفاتر والسندات الثبوتية غير مطابق لأحكام المواد من 9 إلى 11 من القانون التجاري، وللنظام المحاسبي المالي، وللتشريعات والقوانين المعمول بها في مختلف الأنظمة المالية والجبائية في الجزائر.

¹ - نور الدين رمي، مركز الضرائب بالوادي "CDI"، رئيس فرقة التحقيق المحاسبي، حالات قبول المحاسبة بعد الفحص، تاريخ المقابلة، 2023/03/02، (مقابلة شخصية).

² - المادة 43، من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري 2023، الفصل الثاني: آجال استثنائية، الباب الثالث: إجراءات إعادة التقييم، الفصل الأول: الإجراء التناقصي لإعادة التقييم، ص: 28.

(ت) نهاية الأشغال.

وفي نهاية أشغال الفحص من حيث الشكل والمضمون، والخروج بمجموعة من الملاحظات المهمة والأساسية، والتي يمكن اعتبارها كقاعدة رئيسية في عملية التغريم وتسوية وضعية المكلف، انطلاقا من الاختلالات المكتشفة من طرف المحقق، بعد الاطلاع وإجراء المقاربات والمقارنات اللازمة بين الدفاتر القانونية، القيود المحاسبية، الوثائق والمستندات الثبوتية والمعلومات المتاحة في الملف الجبائي.

وعلى هذا الأساس، يقوم المحقق بتحرير التسويات القانونية المعمول بها وفق الإجراءات المتبعة في مثل هذا الشأن، والتي نبينها في النقاط التالية:

❖ **الإبلاغ الأولي لنتائج التحقيق:** ويعتبر كأول مرحلة في إجراءات التبليغ، حيث يقوم المحقق بإرسال الإبلاغ الأولي لنتائج التحقيق سلسلة نموذج (Série O n° 21)، وذلك من أجل اعلام المكلف بنتائج التحقيق وكل الاقتراحات المزمع إجراؤها في إطار التسوية النهائية. مع ضرورة تفصيل كل النقاط مع تعليلها¹، إضافة إلى ذكر كل المواد القانونية التي تم الاستناد عليها في عملية إعادة التقويم.

وكل هذه الإجراءات تندرج ضمن إطار من الشفافية، والتي تمكن المكلف من فهم التسويات المقترحة من خلال إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة، وامتلاك حق الرد كتابيا في الآجال القانونية والمحددة ب أربعون (40) يوما، حيث يكون مطالبا بإبداء رأيه طيلة هذه الفترة، بالإعلان عن قبوله أو تقديم ملاحظاته².
❖ **الإبلاغ النهائي لنتائج التحقيق:** وبعد انتهاء المدة القانونية للرد، يشرع المحقق مباشرة في مناقشة ردود المكلف في حالة وجودها على الشكل التالي:

— **حالة عدم الرد:** وفي هذه الحالة يتمسك المحقق بنفس الأسس المقترحة في الإبلاغ الأولي.

— **حالة الرد:** وفي هذه الحالة يراجع المحقق كل النقاط المذكورة في رد المكلف، ويقوم بالرد عليها نقطة بنقطة من خلال التبليغ النهائي بالنتائج³، حيث يعلمه بـ:

- ✓ القبول الكلي لطلب المكلف، والتخلي عن كل العناصر التي تم اخطاره بها في الإبلاغ الأولي؛
- ✓ القبول الجزئي لطلب المكلف، والاحتفاظ جزئيا ببعض العناصر التي تم اخطاره بها في الإبلاغ الأولي؛
- ✓ الرفض الكلي لطلب المكلف (لعدم تأسيس ردوده)، والاحتفاظ بكل العناصر التي تم اخطاره بها في الإبلاغ الأولي.

¹ - المادة 20، من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري 2023، الجزء الثاني: إجراءات مراقبة الضريبة، الباب الأول: حق الإدارة في الرقابة، الفصل الثاني: التحقيقات الجبائية في التصريحات، القسم الأول: التحقيق في المحاسبة، فقرة 6، ص: 12.

² - نفسه.

³ - الزهرة جامع وتوفيق كرمية، أثر التدقيق المحاسبي على فعالية الرقابة الجبائية في لحد من التهرب الضريبي في الجزائر - دراسة تحليلية قياسية خلال الفترة 2000-2018، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 23، العدد 02، 2020، ص: 1360.

وفي الأخير، يقوم المحقق بتحرير الإبلاغ النهائي وفق سلسلة نموذج (Série O n° 21sexies)، وذلك من أجل إعلام المكلف بالنتائج النهائية للتحقيق، بعد تقديم كل ملاحظاته والرد عليها من طرف المحقق.

❖ **إصدار جدول التسوية:** ويتم في هذه المرحلة إصدار الجدول الفردي بناء على أنه آخر مهمة تتوج ختام عملية التحقيق المحاسبي من حيث طبيعة الضرائب المغرم عليها والقيمة المالية الإجمالية لها. وبهذا يمر هذا الجدول الفردي إلى قابض مركز الضرائب ليصبح مستحق الأداء على المكلف في فترة سماح معينة.

وفي حالة عدم التسديد، يتعرض المكلف مباشرة إلى عقوبة عن كل تأخير في التسديد يطبقها القابض وتسمى عقوبة التحصيل (Pénalité de Recouvrement).¹

❖ **محضر نهاية أشغال التحقيق:** وعند الانتهاء من كل العمليات السابقة، يكون المحقق قد شارف على نهاية أشغال التحقيق المحاسبي في الملف الجبائي، والتي يجسدها عن طريق إعداد محضر مخصص لهذه العملية (محضر نهاية أشغال التحقيق). والذي من خلاله يفيد بأن المحقق قد أعلن وبشكل كتابي بأنه قد انتهى تماما من أشغال التحقيق المحاسبي الخاصة بهذا المكلف.²

الفرع الثاني: الضمانات المرتبطة بالتحقيق المحاسبي.

تتمتع الإدارة الجبائية بمجموعة من السلطات والصلاحيات المتعددة، والتي خولت لها من طرف المشرع الجبائي بغرض ممارسة مهام الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها؛ في إطار من الشرعية القانونية والإجراءات التنظيمية الواضحة والشفافة لدى الطرفين (الإدارة والمكلف) على حد سواء.

وبغرض حماية المكلفين بالضريبة من أي تعسف محتمل من طرف الإدارة الجبائية، فقد منحت لهم في المقابل بعض الضمانات القانونية بغرض حمايتهم من التجاوزات المحتملة من الإدارة الجبائية أثناء ممارسة مهام الرقابة الجبائية عليهم.

وفي هذا السياق، سوف نتناول أهم الضمانات المقررة للمكلفين بالضريبة على مستوى ممارسة حق الرقابة أو إعادة التقييم، والتي نشير إليها في العناصر التالية.

¹ - المادة 402، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري 2023، الجزء الخامس: تحصيل الضرائب والرسوم، الباب الأول: وجوب تحصيل الضرائب وأداؤها، القسم السادس: أحكام خاصة، الباب الثالث: الملاحظات، ص: 133.

² - المادة 20، من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري 2023، الجزء الثاني: إجراءات مراقبة الضريبة، الباب الأول: حق الإدارة في الرقابة، الفصل الثاني: التحقيقات الجبائية في التصريحات، القسم الأول: التحقيق في المحاسبة، فقرة 5، ص: 12.

أولاً: الضمانات المتعلقة بممارسة حق الرقابة.

نتيجة إلى أن النظام الجبائي الجزائري يتميز بأنه "نظام تصريحي"، أي أن المكلف يقوم بالتصريح بأرقام أعماله وأرباحه بنفسه كما يشاء، وهذا ما يشكل تحدي لدى الإدارة الجبائية من أجل التحقق من صدق هذه التصريحات، عن طريق إخضاع كل المكلفين بالضريبة لعمليات الرقابة بمختلف أنواعها. وانطلاقاً من فكرة الخوف الذي يراود المكلفين بالضريبة من الصلاحيات الواسعة لأعوان الإدارة الجبائية في عمليات الرقابة وإعادة التقييم، والذي من المحتمل أن يتم استعماله بشكل مفرط أو خارج الإطار القانوني، فقد تم تقرير جملة من الضمانات التي تصب في مصلحة المكلفين بالضريبة، كحماية لهم من كل تعسف في استعمال السلطة.

أ. الإشعار بالتحقيق.

إن محقق المحاسبة، لا يمكنه الشروع في مباشرة العمليات الإجرائية لتنفيذ التحقيق في المحاسبة إلا بعد إعلام المكلف بالضريبة مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالاستلام، مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة الذي يخضع للتحقيق في محاسبته. ويجب أن يبين ألقاب، أسماء ورتب المحققين، تاريخ وساعة أول تدخل، فترة التحقيق، الحقوق والضرائب المعنية، الوثائق الواجب الاطلاع عليها، كما يجب أن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء، إلى أن المكلف من حقه الاستعانة بمستشار من اختياره.¹

ب. مدة التحضير.

وبعد إعلام المكلف بخضوعه لعملية الرقابة في محاسبته، فإنه من حقه الحصول على مدة تحضير تقدر بـ: عشرة (10) أيام كحد أدنى، يتم احتسابها من تاريخ إرسال أو تسليم الإشعار بالتحقيق.²

ت. الاستعانة بمستشار.

كما يقرر القانون الجبائي الجزائري على أن المكلف بالضريبة الخاضع لعملية الرقابة الجبائية، يستطيع أن يستفيد من الاستعانة بخدمات مستشار من اختياره طيلة فترة إجراء عملية التحقيق. ويتم إخطار المكلف عن طريق الإشعار بالتحقيق بتمتعته بهذا الخيار قبل بداية عمليات التحقيق في المحاسبة، وفي الحالة المعاكسة تقع عملية الرقابة برمتها تحت طائلة البطلان.³

¹ - أحمد بكاي، واقع الرقابة الجبائية في الجزائر وآليات تفعيلها في سياق استدامة الشركات الجزائرية، الملتقى الدولي التكويني الرابع حول: دور المنازعات الجبائية في ضمان استدامة المؤسسات الاقتصادية، مخبر إدارة أعمال المؤسسات الاقتصادية المستدامة، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، 2021، ص: 1.

² - مصطفى عوادي ويونس زين، مرجع سابق، ص: 19.

³ - نفس المرجع أعلاه، ص: 20.

ث. استحالة تجديد التحقيق.¹

وعند الانتهاء من عملية التحقيق المحاسبي لفترة معينة وضرائب أو رسوم محددة، فإن المكلف بالضريبة يستفيد من امتناع الإدارة الجبائية في الشروع بتجديد الرقابة الجبائية لنفس الفترة والضرائب والرسوم. ولا يمكن للمكلف الاستفادة من هذا الإجراء إلا إذا كان قد امتنع عن استعمال مناورات تدليسية، أو امتنع عن تقديم معلومات غير كافية أو خاطئة خلال فترة التحقيق.

ج. مدة التحقيق.

ومن الضمانات التي يستفيد منها المكلف بالضريبة، أن مدة التحقيق في عين المكان، للوثائق المحاسبية، لا يجب أن تستغرق أكثر من سنة؛ وإلا فإن عملية الرقابة الجبائية برمتها سوف تقع تحت طائلة بطلان الإجراء.²

ثانيا: الضمانات المتعلقة بممارسة إعادة التقييم.

إن المكلف بالضريبة يتمتع بمجموعة من الضمانات الموضوعية، والمتعلقة أساسا بالإخطار الذي يتم تبليغه للمكلف بالضريبة الخاضع لعملية الرقابة الجبائية.

وفي هذا الإطار، سوف نحاول التطرق إلى أهم هذه الضمانات التي يستفيد منها المكلف بالضريبة، والتي نبينها في العناصر التالية:

أ. التبليغ بإعادة التقييم.

وبهذا الصدد، تجدر الإشارة إلى أن المشرع الجبائي الجزائري، يصر على ضرورة إعلام المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق، من خلال التبليغ بإعادة التقييم؛ والذي يتم إرساله عن طريق البريد المضمون أو التسليم المباشر مع الإشعار بوصول الاستلام.

ويتم هذا الإجراء مهما كانت نتائج التحقيق، سواء غياب إعادة التقييم أو رفض المحاسبة... إلخ. كما يجب أن تكون رسالة التبليغ مفصلة ومعللة، بحيث تسمح بشكل سهل وبسيط للمكلف بالضريبة من معرفة طرق وإجراءات تأسيس فرض الضريبة. حتى يصبح المكلف على اطلاع تام، وهذا ما يدعوه إلى ممارسة حقه في الإعلان عن موافقته أو تقديم ملاحظاته في الآجال القانونية المحددة.³

¹ - المادة 20، من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري 2023، الجزء الثاني: إجراءات مراقبة الضريبة، الباب الأول: حق الإدارة في الرقابة، الفصل الثاني: التحقيقات الجبائية في التصريحات، القسم الأول: التحقيق في المحاسبة، فقرة 8، ص: 13.

² - الموقع الإلكتروني: المديرية العامة للضرائب، إذا كنت من المهنيين، حقوقكم وضماناتكم، الضمانات فيما يخص الرقابة الجبائية، الضمانات المتعلقة بممارسة حق الرقابة، تاريخ المعاينة: 2023/03/13، <https://www.mfdgi.gov.dz/ar/2014-05-29-13-06-51/147-2014-07-17-14-19-38/389-2014-06-01-10-51-58>

³ - نفس المرجع أعلاه، ص: 12.

ب. حق الرد.¹

بعد تبليغ المكلف بالضريبة بأسس فرض الضريبة، فإنه يستفيد مباشرة من مدة قانونية تحدد بـ أربعون (40) يوما من أجل تقديم ملاحظاته أو الإعلان عن قبوله لما جاء في محتوى هذا التبليغ؛ وقبل إبداء الرأي في الآجال المحددة، يمكن للمكلف خلال هذه الفترة من طلب توضيحات شفاهية حول موضوع الاخطار، للوصول إلى القرار النهائي الذي يعلن عنه المكلف في رده.

وعليه نكون أمام الوضعيات التالية:

❖ **عند الإعلان عن القبول:** فإنه يتم اعتماد الأسس المبلغ بها سابقا في الاخطار، حيث تصبح نهائية، ولا يمكن الطعن فيها أمام الإدارة الجبائية؛

❖ **عند تقديم المكلف لملاحظاته:** فإنه تصادفنا حالتان وهما:

- إذا اعتبر رد المكلف مؤسسا في كل النقاط أو جزئيا، فإن الإدارة تقوم بإلغاء أو تعديل الأسس المقترحة سابقا؛
- إذا اعتبر رد المكلف غير مؤسس، فإن الإدارة تقوم بإعلامه برد مسبب.

¹ - علي بحري والجيلاني بلواضح، مرجع سابق، ص: 1.

المبحث الثاني.

الدراسات السابقة ومقارنتها.

وللتعرف أكثر على الإطار العام الذي تدور فيه مختلف عناصر ومصطلحات دراستنا، وجب علينا أن نقوم بعرض شامل لأهم الدراسات الحديثة التي تناول فيها الباحثون نفس الإشكالية بالدراسة والتحليل، بغرض الاطلاع على النتائج المتوصل إليها بواسطة جملة من الأساليب والمناهج المختلفة والمتعددة. وفي هذا السياق سوف نحاول تقديم استعراض لأهم الدراسات السابقة باللغتين العربية والأجنبية، والتي تناولت نفس الموضوع، وإجراء المقارنات الموضوعية اللازمة لإبراز الإضافة التي يقدمها بحثنا هذا.

المطلب الأول: استعراض الدراسات السابقة.

يعتبر موضوع الرقابة الجبائية ضمن الأولويات الأساسية للسياسات العامة للمديرية العامة للضرائب، لما لها من آثار جانبية مفيدة على مستوى مكافحة آفات الغش والتهرب الضريبي، والتي تقود إلى تحقيق المحافظة على أموال الخزينة العمومية وما لها من فعالية إيجابية على كافة الأصعدة المختلفة؛ بما فيها الأريحية في مجال الإنفاق العام وتحقيق الرفاهية الاقتصادية.

وعلى هذا المنوال، سوف نحاول تقديم أهم الدراسات باللغتين العربية والأجنبية، والتي تناولت موضوعنا بالدراسة والتحليل ضمن نفس سياقات إشكالتنا العامة، والمرتبطة بدور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي من الأحداث إلى الأقل حداثة.

الفرع الأول: الدراسات العربية.

وفي نفس إطار إشكالية بحثنا هذا، سوف نحاول تقديم بعض الدراسات المكتوبة باللغة العربية، وبشكل متباين حول محور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي؛ ضمن سياقات مختلفة سوف نبينها فيما يلي.

❏ دراسة د. بلواضح الجيلاني (2022)، مقال بعنوان التحقيق المحاسبي كآلية للحد من التهرب الضريبي - دراسة نموذج حالة بمديرية الضرائب لولاية المسيلة ش د م ماكلوليكس للفترة 2017 - 2020 -؛ والتي هدفت إلى الوقوف على مدى فعالية التحقيق المحاسبي للحد من التهرب الضريبي؛ وتمثلت عينتها في شركة ش د م ماكلوليكس التابعة لمديرية الضرائب لولاية المسيلة للفترة 2017 - 2020؛ واستخدمت أداة دراسة الحالة لجمع

البيانات وفق منهج التحليل النظري لظاهرة التهرب الضريبي والتحقيق المحاسبي في الجزء الأول ودراسة حالة شركة ش ذ م م ماكلوليكس في الجزء الثاني؛ وكان من أبرز نتائجها أنه توجد العديد من العوامل التي تقف دون تحقيق الفعالية المطلوبة للتحقيق المحاسبي؛

■ **دراسة مكاحلية محي الدين ولراي سفيان (2022)؛** مقال بعنوان مساهمة التدقيق الجبائي في كبح سلوك التهرب الضريبي: دراسة حالة في مديرية الضرائب لولاية تبسة؛ والتي هدفت إلى الوقوف على كيفية إمكان التدقيق الجبائي من مجابهة التهرب الضريبي؟؛ وتمثلت عينتها في مديرية الضرائب لولاية تبسة؛ واستخدمت أداة دراسة الحالة لجمع البيانات وفق منهج يعتمد على الجانب النظري يعالج فيه أهم المفاهيم المتعلقة بالتهرب الضريبي والتدقيق الجبائي، ودراسة الحالة الذي يفيد في التعرف على الحقائق من خلال تجميع المعلومات الميدانية بغرض فهم الواقعة ومدى مساهمة التدقيق الجبائي في تحصيل الضرائب وكبح التهرب الضريبي؛ وكان من أبرز نتائجها أن التدقيق الجبائي يلعب دورا إيجابيا في زيادة التحصيل الضريبي باسترجاع الأموال العمومية الضائعة، وكذا المساهمة في مكافحة التهرب الضريبي؛

■ **دراسة د. عبد الغني بشرى ود. عبد السلام بلبالي ود. أحمد عكاشة عزيزي (2021)؛** مقال بعنوان أثر التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب والغش الضريبيين دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2000 - 2017؛ والتي هدفت إلى الوقوف على مدى تأثير تطبيق التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب الضريبي؟؛ وتمثلت عينتها في دولة الجزائر، واستخدمت أداة بيانات السلاسل الزمنية للفترة الممتدة من (2000-2017) ضمن برنامج Eviews 9 لجمع البيانات، وتقدير النموذج وفق طريقة المربعات الصغرى (OLS)؛ واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي للإحاطة بالجوانب النظرية المتعلقة بالتحقيق المحاسبي والتهرب والغش الضريبيين، والمنهج الكمي لقياس أثر التحقيق المحاسبي على المبالغ المسترجعة؛ وكان من أبرز نتائجها الإحصائية، وجود علاقة معنوية إيجابية بين عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي والمبالغ المسترجعة؛

■ **دراسة جامع زهرة وكريمة توفيق (2020)،** مقال بعنوان أثر التدقيق المحاسبي على فعالية الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي في الجزائر -دراسة تحليلية قياسية خلال الفترة 2000-2018-؛ والتي هدفت إلى الوقوف على أثر التدقيق المحاسبي على فعالية الرقابة الجبائية، وبالتالي الحد من ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر؟؛ وتمثلت عينتها في دولة الجزائر؛ واستخدمت أداة بيانات السلاسل الزمنية للفترة من (2000-2018) لجمع البيانات؛ واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي من أجل توظيف التعاريف وسرد الأفكار، والمنهج التحليلي من خلال تحليل واقع كل من الرقابة الجبائية والتدقيق المحاسبي، كما تم استخدام أدوات التحليل القياسي من أجل اختبار

صحة

الفرضيات؛ وكان من أبرز نتائجها وجود علاقة سببية توازنية في المدى القصير والطويل تتجه في اتجاه واحد، أي أثر سبي يتجه من الرقابة الجبائية نحو التدقيق المحاسبي؛

❏ **دراسة د. مجدوب خيرة ود. مصطفى طويطي (2018)**، مقال بعنوان أثر التدقيق المحاسبي على فعالية الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي: دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية تيارت؛ والتي هدفت إلى الوقوف على مدى مساهمة فعالية التدقيق المحاسبي في تحسين أداء الرقابة الجبائية وبالتالي الحد من التهرب الضريبي؟؛ وتمثلت عينتها في مديرية الضرائب لولاية تيارت؛ واستخدمت أداة بيانات الاستبيان للفترة الممتدة من (2018/04/01-2018/04/17) ضمن البرنامج الإحصائي (SPSS V 21) لجمع البيانات؛ وقد اعتمدت منهج دراسة الحالة وفق إتباع الأسلوب العلمي المتمثل في الاستبيان، والذي يتيح استقراء آراء مجتمع العينة المستجوبة واختبار فرضيات الدراسة؛ وكان من أبرز نتائجها أن التدقيق المحاسبي نظام كفؤ للرقابة الجبائية لكبح تفشي ظاهرة الغش والتهرب الضريبي.

الفرع الثاني: الدراسات الأجنبية.

ولإلقاء نظرة أكثر شمولية وتوسع على موضوع الدراسة، قمنا بالبحث والاطلاع على مجموعة من الأبحاث والدراسات الحديثة باللغة الأجنبية، والتي تناولت نفس إشكاليتنا المطروحة للدراسة، وفيما يلي سوف نستعرض أهمها.

❏ **دراسة BOUMALHA Rachid et BOUCEFFA Mélissa (2022)**، ماستر بعنوان الرقابة الجبائية على الشركات الجزائرية حالة شركة تقع في تيزي وزو؛ والتي هدفت إلى الوقوف على الأسباب التي حرضت الإدارة الجبائية الجزائرية على التحقيق في الشركات؟ وكيف يتم إجراء هذا التحقيق؟؛ وتمثلت عينتها في شركة تقع في ولاية تيزي وزو؛ واستخدمت أداة دراسة الحالة لجمع البيانات وفق منهج يتكون من مستويين من التحليل، الأول نظري متعلق بمتغيرات إشكالية البحث، والثاني دراسة حالة للتحقيق المحاسبي؛ وكان من أبرز نتائجها أن الرقابة الجبائية مهمة نبيلة وحساسة، لذا من الضروري جعلها أكثر فعالية من أجل مكافحة ظاهرة التهرب، وذلك بتجاوز مرحلة تشخيص المرض إلى العثور على العلاجات والوسائل التي تسمح بالقضاء على ظاهرة التهرب أو على الأقل الحد من أثرها؛

❏ **دراسة HIMRANE Mohammed et LARIOUI Abderrezak (2020)**، مقال بعنوان الرقابة الجبائية في الجزائر، ما هو تأثير الإصلاحات؛ والتي هدفت إلى الوقوف على نوع الإصلاح الجبائي المرتبط بالرقابة الجبائية في الجزائر؟؛ وتمثلت عينتها في دولة الجزائر؛ واستخدمت أداة مراجعة الإجراءات الرئيسية المذكورة

في أحدث قوانين المالية، والمتعلقة بالرقابة الجبائية لجمع البيانات وفق المنهج الوصفي للجانب النظري؛ وكان من أبرز نتائجها الإقرار بضعف الرقابة الجبائية وتحصيل الضرائب، وهذا ما يستوجب ما يلي:

- زيادة عدد الموظفين المختصين في الرقابة إلى ما نسبته (10%) من العدد الإجمالي؛
- العمل على تحسين أداء الموظفين المؤهلين من حيث مضاعفة إجراءات التدريب والإشراف؛
- العمل على تطوير وتسهيل عملية البحث عن المعلومات استنادا إلى المواد القانونية المتاحة، والتي يستحسن أن تكون بشكل دائم ومستمر، على اعتبار أنها من صميم عمل الرقابة الجبائية؛
- حوسبة الرقابة الجبائية من خلال تصميم نظام معلومات يسمح بطريقة آلية من اكتشاف التصريحات الاحتيالية والتي يتم التكفل بها فورا من المصالح المختصة؛
- تطبيق وسائل الرقابة بشكل منهجي لكل دافعي الضرائب من مختلف الفئات، بحيث تخضع لبرنامج رقابة سنوي ينفذ بدقة ووفقا لمعايير موضوعية؛
- تمكين دافعي الضرائب من الشعور بالأمان وعدم التعرض للظلم، من خلال الإحساس بأن قرارات رفض المحاسبة المعايير الموضوعية، والابتعاد عن كونها ناتجة عن قرار تعسفي جائر.

❏ دراسة HIMRANE Mohammed et GUERRACHE Mohammed (2019)، مقال

بعنوان مكافحة التهرب الضريبي: أداة لدعم التنمية المحلية؛ والتي هدفت إلى الوقوف على سياسة الرقابة الجبائية المرتبطة بالجماعات المحلية في إطار مكافحة التهرب الجبائي؟؛ وتمثلت عينتها في دولة الجزائر؛ واستخدمت أداة إحصائيات نتائج الرقابة الجبائية للفترة 2010-2015 وإحصائيات توزيعات مختلف أنواع الضرائب والرسوم المخصصة للجماعات المحلية لسنة 2015 لجمع البيانات وفق المنهج الوصفي للجانب النظري والتحليلي لنتائج الإحصائيات؛ وكان من أبرز نتائجها أن السلطات المحلية لديها هامش مناورة محدود بسبب عدم قدرتها على إنشاء وفرض ضريبة جديدة، تعديلها أو حتى إلغائها، حيث تقع هذه الصلاحيات ضمن اختصاص السلطة التشريعية للحق السيادي المنوط بالدولة؛ بالإضافة إلى أنها تفتقر للوسائل المالية والبشرية من أجل مكافحة ظاهرة التهرب، وهذا ما يلح بشكل مستعجل على ما يلي:

- وضع وسائل محلية إلى جنب الآليات الوطنية لتقليل حجم الاحتيال والتهرب الضريبي، بالإضافة إلى ضمان التعداد، التحصيل والرقابة لمختلف الرسوم والضرائب؛
- تقوية المصالح الجبائية المحلية وفق ديناميكية الفرقة المختلطة المختصة في مكافحة الاحتيال الجبائي وخاصة في القطاع غير الرسمي، والذي يحتل مكانة حساسة في الاقتصاد الوطني؛

❏ دراسة **TABLI Abdelhak et YACINI Hakim (2013)**، ماستر بعنوان الرقابة الجبائية أداة لمكافحة الاحتيال الجبائي؛ والتي هدفت إلى الوقوف على أنه في ظل الاقتصاد يوجد حضور قوي لظاهرة التهرب الجبائي، هل الرقابة الجبائية تعتبر وسيلة فعالة لمكافحة هذه الظاهرة؟؛ وتمثلت عينتها في مديرية الضرائب لولاية بجاية؛ واستخدمت أداة دراسة الحالة لجمع البيانات، وفق منهج البحث البليوغرافي والوثائقي، والذي يتعلق بالجوانب المختلفة للرقابة الجبائية والتهرب الجبائي، والمنهج التجريبي والذي يتكون من فترة تربص عملي في مديرية الضرائب لولاية بجاية؛ وكان من أبرز نتائجها التوصل إلى إثبات ما يلي:

- الرقابة الجبائية تمكن من التحقق وتأكيد صدق التصريحات المكتوبة من المكلفين بالضريبة؛
- الرقابة الجبائية تتخذ عدة أشكال، التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة (VASFE)؛
- تحت طائلة بطلان التحقيق والضرائب الناجمة عنه، يجب على المحقق احترام حقوق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، بإتباع الخطوات المنصوص عنها في القانون؛
- أن الرقابة الجبائية بمثابة سلاح لمكافحة التهرب الجبائي، وهي ظاهرة تكرر رفض المكلفين لدع الضريبة بممارسة العديد من المناورات الاحتيالية بشكل متعمد نتيجة عدة أسباب تعقيدات النظام الجبائي والضغط الجبائي؛
- الاحتيال له انعكاسات وتداعيات سلبية ومدمرة على الإيرادات العامة وبالتالي الاقتصاد الوطني، حيث أن الجبائية هي المصدر الرئيسي لتغطية الانفاق العام وتمويل المشاريع الاستثمارية في التنمية الاجتماعية والاقتصادية للجزائر.

❏ دراسة **KHARROUBI Kamel (2011)**، ماجستير بعنوان الرقابة الجبائية باعتبارها وسيلة لمكافحة التهرب الجبائي؛ والتي هدفت إلى الوقوف بالنظر إلى أهمية ومدى ظاهرة التهرب الجبائي، هل يمكن للدولة الاعتماد على الرقابة الجبائية واعتبارها وسيلة فعالة في مكافحة هذه الآفة؟؛ وتمثلت عينتها في دولة الجزائر؛ واستخدمت أداة إحصائيات المديرية العامة للضرائب (DGI) لجمع البيانات، وفق منهج التحليل الوصفي والتاريخي: تعريف المفاهيم (الجبائية، الاحتيال الجبائي، التهرب الجبائي...) بمرور الوقت، ومنهج تحليلي: تحليل أسباب التهرب الجبائي، التحديات والحلول لمواجهة هذه الظاهرة؛ وكان من أبرز نتائجها أنه على الرقابة الجبائية أن تلعب دورها المالي بشكل كامل، وفق الشق الردعي والقمعي من جهة، وبالموازاة مع ضمان حقوق المكلفين بالضريبة من جهة أخرى، والمساهمة بأقل قدر ممكن من المال في المجتمع.

المطلب الثاني: المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة.

وبغرض الإلمام بأكبر قدر ممكن من العناصر والأوجه المختلفة للدراسة والبحث، والتي تناولت هذا الموضوع بالمناقشة والتحليل عبر عديد الأوراق البحثية باللغتين العربية والأجنبية، قمنا بتقديم عرض لبعض هذه الدراسات والأبحاث التي ساهمت في تطوير البناء النظري، والواقعي على مستوى التطبيق لهذا الموضوع. وعلى هذا الأساس نسعى لإجراء مقارنات لها من أجل تمييزها عن بعضها من حيث أوجه الشبه والاختلاف، وإبراز الفروق فيما بينها؛ وكل هذا بغرض توضيح الإضافة التي تقدمها دراستنا هذه، والمختلفة عن بقية الأبحاث المطروحة سابقا.

الفرع الأول: مقارنة الدراسات السابقة.

وبعد عرض شامل لبعض الدراسات والأبحاث باللغتين العربية والأجنبية في مجال موضوعنا، نقوم بمحاولة إجراء مقارنات للوقوف على أوجه الشبه والاختلاف فيما بينها، وهذا ما سنبينه فيما يلي.

✓ وقد اتفقت الدراسات المكتوبة باللغة العربية في جلها (د. بلواضح الجيلاني - مكاحلية محي الدين ولرادي - سفيان - د. عبد الغني بشرى ود. عبد السلام بلبالي ود. أحمد عكاشة عزيزي - جامع زهرة وكرمية توفيق - د. مجدوب خيرة ود. مصطفى طويطي) على هدف واحد مشترك، ويتمثل في دراسة تأثير التحقيق المحاسبي في الحد من ظاهرة التهرب الجبائي؛

أما باقي الدراسات المكتوبة باللغة الأجنبية، فقد تنوعت في أهدافها والمتمثلة في: دراسة (BOUMALHA Rachid et BOUCEFFA Mélissa) والتي هدفت إلى الوقوف على الأسباب التي حرضت الإدارة الجبائية الجزائرية على التحقيق في الشركات؟ وكيف يتم إجراء هذا التحقيق؟، دراسة (HIMRANE Mohammed et LARIOUIA bderrezak) والتي هدفت إلى الوقوف على نوع الإصلاح الجبائي المرتبط بالرقابة الجبائية في الجزائر؟، دراسة (HIMRANE Mohammed et GUERRACHE Mohammed) والتي هدفت إلى الوقوف على سياسة الرقابة الجبائية المرتبطة بالجماعات المحلية في إطار مكافحة التهرب الجبائي؟، دراسة (TABLIA bdelhak et YACINI Hakim) والتي هدفت إلى الوقوف على أنه في ظل الاقتصاد يوجد حضور قوي لظاهرة التهرب الجبائي، هل الرقابة الجبائية تعتبر وسيلة فعالة لمكافحة هذه الظاهرة؟، دراسة (KHARROUBI Kamel) والتي هدفت إلى الوقوف بالنظر إلى

أهمية ومدى ظاهرة التهرب الجبائي، هل يمكن للدولة الاعتماد على الرقابة الجبائية واعتبارها وسيلة فعالة في مكافحة هذه الآفة؟؛

✓ وقد اتفقت مجموعة من الدراسات (د. عبد الغني بشرى ود. عبد السلام بلبالي ود. أحمد عكاشة عزيزي - جامع زهرة وكريمة توفيق - HIMRANE Mohammed et LARIOUIA bderrezak - (KHARROUB IKamel-HIMRANE Mohammed et GUERRACHE Mohammed في توحيد عيناتهم المعتمدة والتي تمثلت في دولة الجزائر.

كما اتفقت ثلاثة دراسات أخرى (مكاحلية محي الدين ولرادي سفيان - د. مجدوب خيرة ود. مصطفى طويطي - TABLIA bdelhak et YACINI Hakim) في توحيد عيناتهم المعتمدة والتي تمثلت في مديرية الضرائب لولاية تبسة، تيارت وبجاية على التوالي، وكذلك اتفقت دراستان أخريان (د. بلواضح الجيلاني - BOUMALHA Rachid et BOUCEFFA Mélissa) في توحيد عيناتهما المعتمدة والتي تمثلت في شركات خاصة تابعة لمديرية الضرائب لولاية تبسة وتيزي وزو على التوالي؛

✓ اتفقت مجموعة من الدراسات (د. بلواضح الجيلاني - مكاحلية محي الدين ولرادي سفيان - TABLI Abdelhak et YACINI - BOUMALHA Rachid et BOUCEFFA Mélissa Hakim) في استخدام أداة موحدة ألا وهي دراسة الحالة في جمع البيانات؛ ودراستان (د. عبد الغني بشرى ود. عبد السلام بلبالي ود. أحمد عكاشة عزيزي - جامع زهرة وكريمة توفيق) في استخدام البيانات الإحصائية (الكمية) وفق بيانات السلاسل الزمنية (Time Series Data) في جمع البيانات؛ ودراستان أخريان (KHARROUBI Kamel-HIMRANE Mohammed et GUERRACHE Mohammed)

في استخدام أداة موحدة وهي تحليل الإحصائيات الصادرة عن المديرية العامة للضرائب (DGI) لجمع البيانات. أما باقي الدراسات الأخرى فقد تنوعت، بين دراسة (د. مجدوب خيرة ود. مصطفى طويطي) والتي استخدمت أداة أخرى تمثلت في الاستبيان من أجل جمع البيانات؛ ودراسة (HIMRANE Mohammed et LARIOUIA bderrezak) والتي استخدمت أداة وهي مراجعة التشريعات الجبائية الواردة في قوانين المالية؛ ✓ اتفقت مجموعة من الدراسات (جامع زهرة وكريمة توفيق - HIMRANE Mohammed et (KHARROUBI Kamel-GUERRACHE Mohammed في اعتماد طريقة موحدة، والمتمثلة في المنهج الوصفي والمنهج التحليلي؛ كما اتفقت دراستان أخريان (د. بلواضح الجيلاني - BOUMALHA Rachid et BOUCEFFA Mélissa) في اعتماد منهج التحليل النظري ودراسة الحالة.

أما باقي الدراسات الأخرى فقدت تنوعت، بين دراسة (مكاحلية محي الدين ولراي سفيان) والتي اعتمدت المنهج النظري ودراسة الحالة؛ ودراسة (د. عبد الغني بشري ود. عبد السلام بلبالي ود. أحمد عكاشة عزيزي) والتي اعتمدت المنهج الوصفي والمنهج الكمي؛ ودراسة (د. مجدوب خيرة ود. مصطفى طويطي) والتي اعتمدت منهج دراسة الحالة؛ ودراسة (HIMRANE Mohammed et LARIOUI Abderrezak) والتي اعتمدت المنهج الوصفي؛ ودراسة (TABLI Abdelhak et YACINI Hakim) والتي اعتمدت منهج البحث البيلوغرافي والوثائق والمنهج التجريبي.

✓ اتفقت مجموعة كبيرة من الدراسات (مكاحلية محي الدين ولراي سفيان - د. عبد الغني بشري ود. عبد السلام بلبالي ود. أحمد عكاشة عزيزي - جامع زهرة وكرمية توفيق - د. مجدوب خيرة ود. مصطفى طويطي - TABLI Abdelhak et YACINI - BOUMALHA Rachid et BOUCEFFA Mélissa K HARROUBI Kamel - Hakim) في الوصول إلى نفس النتائج العامة والمتمثلة في أن التحقيق المحاسبي يلعب دورا إيجابيا في زيادة التحصيل الضريبي باسترجاع الأموال الضائعة، وكذا المساهمة الفعالة في محاربة ظاهرة التهرب الجبائي.

أما باقي الدراسات الأخرى (د. بلواضح الجيلاني - HIMRANE Mohammed et LARIOUI Abderrezak - GUERRACHE Mohammed et HIMRANE Mohammed) فقد توصلت إلى نتائج مغايرة تفيد بعدم فعالية التحقيق المحاسبي في تحصيل الضرائب ومكافحة التهرب الجبائي بسبب النقص الفادح في الوسائل المادية والبشرية.

الفرع الثاني: الإضافة المقدمة لإشكالية البحث.

لقد تناولت العديد من الدراسات والأبحاث هذا الموضوع بالدراسة والتحليل، غير أنها تطرقت له من جوانب مختلفة للمتغير التابع، مجتمع وفترة الدراسة، مثلما هو مبين في هذا الجدول أدناه:

الجدول رقم (1-1): الدراسات السابقة (العربية والأجنبية).

الدراسات الأجنبية	الدراسات العربية
1. الأسباب التي حرضت الإدارة الجبائية الجزائرية على التحقيق في الشركات؟ وكيف يتم إجراء هذا التحقيق.	1. مدى فعالية التحقيق المحاسبي للحد من التهرب الضريبي.
2. نوع الإصلاح الجبائي المرتبط بالرقابة الجبائية في الجزائر.	2. كيفية إمكان التدقيق الجبائي من مجابهة التهرب الضريبي.
3. سياسة الرقابة الجبائية المرتبطة بالجماعات المحلية في إطار مكافحة التهرب الجبائي.	3. مدى تأثير تطبيق التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب الضريبي.
4. في ظل الاقتصاد يوجد حضور قوي لظاهرة التهرب الجبائي، هل الرقابة الجبائية تعتبر وسيلة فعالة لمكافحة هذه الظاهرة.	4. أثر التدقيق المحاسبي على فعالية الرقابة الجبائية، وبالتالي الحد من ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر.
5. إلى أهمية ومدى ظاهرة التهرب الجبائي، هل يمكن للدولة الاعتماد على الرقابة الجبائية واعتبارها وسيلة فعالة في مكافحة هذه الآفة.	5. مدى مساهمة فعالية التدقيق المحاسبي في تحسين أداء الرقابة الجبائية وبالتالي الحد من التهرب الضريبي.

المصدر: من إعداد الطالبات، بناء على معطيات الدراسات السابقة.

وبشكل عام، يمكننا القول، بأن إشكالية هذا البحث، تتماهى مع الدراسات السابقة، من حيث الطرح المعالج في بعض النقاط، وتختلف معها في أخرى، تجعلها تنفرد بها، من أجل محاولة المساهمة في خلق قيمة مضافة في المجال العلمي، مثلما هو مبين في هذا الجدول أدناه:

الجدول رقم (2-1): أوجه التشابه والاختلاف

أوجه الاختلاف	أوجه التشابه
1. حدود المكان: - إحصائيات على مستوى المديرية العامة للضرائب - تشريعات قوانين المالية - على مستوى شركات خاصة تابعة للمديريات الولائية للضرائب - مركز الضرائب الوادي	1. حدود المكان: - دولة الجزائر
2. حدود الزمان: تختص بفترة حديثة العهد سنة 2023	2. متغيرات الدراسة: التحقيق المحاسبي، التهرب الجبائي
3. المستجدات الحديثة: عرض القوانين والتعليقات الجبائية الحديثة إلى غاية 2023	3. تتبع الأثر: مدى فعالية التحقيق المحاسبي في مكافحته لظاهرة التهرب

المصدر: من إعداد الطالبات، بناء على معطيات الدراسة الحالية والدراسات السابقة.

وبهذا نكون قد رسمنا ملامح الاختلاف والتميز في هذه الدراسة عن بقية الدراسات السابقة، والتي تمكنا من التعرف على دور التحقيق المحاسبي في الحد من ظاهرة التهرب الجبائي في الجزائر.

خلاصة الفصل الأول

ونظرا لحاجة الدول للتوسع في نفقاتها العمومية بسبب التزايد المستمر في عدد السكان، وجودة الخدمات المطلوبة من طرف الشعوب، بحكم الاحتكاك مع المستوى الموجود في باقي الدول النظرية، أو استجابة لاشتراطات المنظمات الدولية المتخصصة في هذا المجال؛ فإن هذا التحدي أصبح يشكل عائقا يورق السياسة والحكومات على حد سواء، انطلاقا من ضعف التحصيل الجبائي بسبب السلوكيات السلبية لبعض المكلفين بالضريبة الذين يقومون بممارسة أعمال تدليسية بغرض الاحتيال والتهرب من إيداع التصريحات الصحيحة، وتسديد مبالغ مالية منخفضة عن المبالغ المالية المستحقة بالفعل.

ومن هذه الوضعية التي تتميز بضعف الموارد المالية العامة التي تعاني منها الدول، برز الدور الفعال للإدارة الجبائية في الجزائر من أجل العمل بشكل جدي بهدف زيادة المستوى العام للتحصيل الجبائي، واسترجاع الأموال الضائعة من الخزينة العمومية، بغرض توجيهها لزيادة النفقات العمومية للمجتمع.

وفي هذا الإطار، فإن المديرية العامة للضرائب (DGI) قد خططت لمكافحة هذه الظاهرة الاحتيالية التي يمارسها بعض المكلفين بالضريبة للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية، بما يسبب نزيف حاد للخزينة العمومية للدولة، فأنشأت آلية عملية لمكافحة هذه الظاهرة متمثلة في الرقابة الجبائية.

حيث أن هذه الرقابة الجبائية تنقسم إلى عدة أشكال تتلاءم مع الطبيعة القانونية لكل شريحة من المجتمع الجبائي، ويمكن التمييز بين "التحقيق المحاسبي" و"التحقيق المصوب في المحاسبة" و"التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة"، وكلها تختلف من حيث الشكل لكنها تتفق في تحقيق هدف واحد وهو مكافحة التهرب الجبائي والتعبئة العامة للموارد العمومية للدولة.

الفصل الثاني

دراسة حالة حول التحقيق

المحاسبي بمركز الضرائب الوادي

مُهِيد

تعاين أغلب الدول بما فيها الجزائر من ضعف حاد في الموارد المالية المتاحة، والتي تمكنها من سد احتياجاتها للنفقات العامة المتزايدة كل سنة؛ وهذا الخلل في المالية العامة راجع كنتيجة حتمية لعدة أسباب متنوعة، لكن من أهمها الممارسات السلبية التي يتحلّى بها بعض الخاضعون للضريبة في معظمهم، حيث يميلون في الغالب إلى التحايل وإتباع طرق تدليسية مختلفة بشكل عفوي أو متعمد، بغرض التملص من دفع الحقوق الجبائية أو التقليل منها بأكبر قدر ممكن، وهذا ما ساهم في انخفاض مداخيل الدولة وانتشار ظاهرة التهرب الجبائي بشكل واسع في المجتمع.

ومن هذا المنطلق عكفت المديرية العامة للضرائب (DGI) على رسم سياسة عامة تستهدف استرجاع الأموال الضائعة ومكافحة آفة التهرب الضريبي، وذلك من خلال جملة من القوانين والتشريعات التي تستهدف هذه الفئة من الخاضعين للضريبة، عن طريق جملة من الآليات التقنية على المستوى الجبائي مثل: التحقيق المحاسبي (VC)، التحقيق المصوب في المحاسبة (VP)، التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة (VASFE). وبهذا الصدد، سوف نلقي نظرة عامة حول أهم نوع في الرقابة الجبائية وهو التحقيق المحاسبي (VC)، وذلك للوقوف على نبذة عن مؤسسة الدراسة في المبحث الأول، من خلال التطرق إلى تعريف ونشأة مركز الضرائب الوادي - (CDI)، الهيكل التنظيمي ومهام مختلف المصالح؛ وإجراءات التحقيق المحاسبي ونتائجه في المبحث الثاني، من خلال عرض لأهم إجراءات فحص المحاسبة، نتائج التحقيق والتبليغ.

المبحث الأول.

نبذة عن مؤسسة دراسة الحالة.

تقوم الدولة الجزائرية بجباية أموالها العامة عن طريق مرفق عمومي "إدارة عمومية"، تتجسد في الشخص الاعتباري والمتمثل في المديرية العامة للضرائب (DGI)، والتي بدورها وكباقي الإدارات تنقسم وفق هيكل تنظيمي إلى مجموعة متعددة من المصالح الخارجية، والتي تسعى جميعها في تنفيذ السياسة العامة للمديرية العامة للضرائب من أجل تسيير الملفات الجبائية على مستوى مصالح الوعاء، وتحصيل أموال الخزينة العمومية للدولة. ومن ضمن هذه المصالح الخارجية للإدارة الجبائية نجد على سبيل المثال: المديرية الجهوية للضرائب (DRI)، المديرية الولائية للضرائب (DIW)، مديرية كبريات المؤسسات (DGE)، مركز الضرائب (CDI)، المركز الجوّاري للضرائب (CPI).

وفي هذا السياق، سوف نتطرق إلى نبذة عامة عن مؤسسة دراسة الحالة، وذلك من خلال عرض التعريف، النشأة في المطلب الأول، والهيكل التنظيمي ومهام مختلف المصالح في المطلب الثاني.

المطلب الأول: التعريف والنشأة.

ومثلما ذكرنا آنفاً، فإن من المصالح الأساسية في الهيكل السلمي للمديرية العامة للضرائب (DGI)، والمعني مباشرة بعملية الرقابة الجبائية على مستوى التحقيق المحاسبي (VC)، نجد المؤسسة (مرفق عمومي)، والتي تدعى "مركز الضرائب" (CDI)، والذي يمثل حجر الزاوية في عملية تحقيق أهداف الرقابة من حيث تحصيل الأموال الضائعة ومكافحة ظاهرة التهرب الجبائي.

وعلى نفس المنوال، سوف نتطرق إلى عرض عام يهتم خصوصاً بتقديم تعريف لهذا المرفق العام الذي يسمى "مركز الضرائب" (CDI) في الفرع الأول؛ ونشأة "مركز الضرائب الوادي" في الفرع الثاني.

الفرع الأول: تعريف مركز الضرائب – (CDI).

وفي إطار الإجراءات المتخذة من طرف المديرية العامة للضرائب (DGI) بغرض مواكبة التطورات الحديثة، والتي تؤدي إلى عصنة الإدارة الجبائية، عن طريق مخطط يسعى لإرساء قواعد وإجراءات جديدة تتلاءم وطبيعة المرحلة الراهنة وجملة تحدياتها المتعددة، على مستوى تحسين البيئة التشريعية والتنظيم العام، بما يساهم في تحقيق الأهداف الكبرى للمالية العامة للدولة، والمتمثلة في العناصر التالية.

- ✓ تحسين نوعية الخدمات المقدمة لكل المتعاملين مع الإدارة الجبائية؛
 - ✓ تسهيل وتبسيط الإجراءات المتعلقة بالتصريح ودفع الحقوق إلكترونيا وعن بعد مثل نظام "مساهمتك" و"جبايتك"؛
 - ✓ تحديث ورقمنة الإدارة الجبائية بما يساهم في تقليل زمن تقديم الخدمات المطلوبة من الإدارة؛
 - ✓ استبدال الهيكل التنظيمي الموسع، والذي يعتمد على التوزيع الجغرافي للمكلفين بالضريبة، إلى نظام جديد موحد، يعتمد على طبيعة وحجم نشاط المكلفين بالضريبة.
- وعلى هذا الأساس، قامت المديرية العامة للضرائب (DGI)، بتقديم تعريف خاص بمركز الضرائب (CDI)، حيث اعتبرته بأنه >> هو مركز تسيير موحد يجمع، تحت إشراف رئيس المركز كل مهام التسيير والتحصيل والمراقبة والمنازعات التي تتكفل بها حاليا المفتشيات، القباضات ومديريات الضرائب الولائية.
- وبهذا الصدد، يشكل مركز الضرائب المحاور الجبائي الوحيد للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصه وهم:

- ✓ المؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي،
 - ✓ المؤسسات غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات.¹
- ويعرف أيضا: >> يعتبر مركز الضرائب مصلحة عملية جديدة تابعة للمديرية العامة للضرائب تختص حصريا بتسيير الملفات الجبائية وتحصيل الضرائب المستحقة من طرف المكلفين بالضريبة متوسطي الحجم.
- يطمح مركز الضرائب المنشأ بهدف تقديم خدمة نوعية، إلى تطوير شراكة جديدة تجمعها بالمكلفين بالضريبة تقوم أساسا على التواجد، الاستماع، الاستجابة، ومعالجة سريعة لكل الطلبات التي يقدمها المكلف بالضريبة. يمثل مركز الضرائب بالنسبة للمكلف بالضريبة المحاور الجبائي الوحيد المكلف بالتسيير العرضي لملفه.²

¹ - المديرية العامة للضرائب بالجزائر، مطوية مركز الضرائب (CDI)، تنظيم ومهام، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، نشرة 2021.

² - الموقع الإلكتروني: المديرية العامة للضرائب، الهياكل الجديدة للمديرية العامة للضرائب، تاريخ المعاينة: 2023/04/21

الفصل الثاني: دراسة حالة حول التحقيق المحاسبي بمركز الضرائب الوادي

أولاً: دور مركز الضرائب (CDI).

ويقوم مركز الضرائب (CDI) باستقبال الملفات الجبائية للفتة المتوسطة من المكلفين الخاضعين للضريبة، حيث يفوق رقم أعمالهم عن ثمانية ملايين دينار جزائري (8.000.000,00 دج)، ويقل عن مائة مليون دينار جزائري (100.000.000,00 دج).¹

الجدول (1-2) فئات مراكز الضرائب.

الفئة الصغرى: المركز الجوارى للضرائب (CPI)	
8.000.000,00 دج	-
الفئة المتوسطة: المركز الضرائب (CDI)	
100.000.000,00 دج	8.000.000,00 دج
الفئة الكبرى: مديرية كبريات المؤسسات (DGE)	
-	100.000.000,00 دج

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على المعلومات الجبائية.

حيث يتم جمع المفتشيات والقباضات في هيكل تنظيمي جديد موحد، يدعى (مركز الضرائب)، والذي يتكفل بالدور الجديد المنوط به، والمتمثل في التسيير، الرقابة، البحث والمنازعات، للملفات الجبائية للفتة التي تخضع له.

ثانياً: أصناف مراكز الضرائب.

ولقد قامت المديرية العامة للضرائب (DGI)، باعتماد ثلاثة (3) أصناف متتالية للتمييز بين مراكز الضرائب (CDI)، من حيث المعيار الأساسي، والذي يتمثل في عدد الملفات الجبائية التي يسيرها كل مركز.²

الجدول (2-2) أصناف مراكز الضرائب.

صنف أول (1)	صنف ثاني (2)	صنف ثالث (3)
• 8.000 ملف جبائي • فما فوق.	• من 4.000 ملف جبائي. • إلى 8.000 ملف جبائي.	• فما أقل. • 4.000 ملف جبائي.

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على المعلومات الجبائية.

وبهذه الطريقة الواضحة والمحددة، تم تصنيف كل مراكز الضرائب (CDI) على مستوى كامل تراب الجمهورية الجزائرية، وذلك حسب كثافة عدد الملفات الجبائية فيها.

¹ - مصطفى عوادي ويونس زين ، مرجع سابق، ص: 41.

² - مصطفى عوادي ونصر رحال ، مرجع سابق، ص: 57.

الفرع الثاني: نشأة مركز الضرائب الوادي – (CDI).

وعلى غرار باقي ولايات الوطن، والتي استفادت تباعا من فتح مراكز ضرائب فيها، جاء الدور على ولاية الوادي لكي تستفيد هي الأخرى من حصتها في فتح مركز ضرائب (CDI) على مستوى الولاية؛ والمتواجد حاليا بحي الشط ولاية الوادي.

غير أن هذه العملية الحساسة جدا، مرت بالعديد من المراحل المهمة، والتي سبقت عملية الإنشاء والفتح بزمان طويل، وفي نفس السياق، سوف نحاول إلقاء نظرة ولو مختصرة عن أهم هذه المراحل.

أولاً: مرحلة التحضير.

وتجدر الإشارة، من وجهة نظر تاريخية، إلى أن أول مركز ضرائب (CDI) في الوطن، تم فتحه بشكل نموذجي في سنة (2009)، والموقع "مركز الضرائب الروبية" ولاية الجزائر العاصمة، حيث اعتمد كتجربة أولية لمراقبة مدى نجاح هذا المشروع الطموح قبل تعميمه على باقي ولايات الوطن؛ والذي كان يستهدف إلى عصنة وتحديث الإدارة الجبائية بصفة عامة.

ونظرا لنجاح هذه التجربة، على الرغم من الفترة الوجيزة على تجسيدها في أرض الواقع، مما جعل المديرية العامة للضرائب (DGI)، أن تقرر في أواخر سنة (2011)، بأن تفتح ستة (6) مراكز جديدة في كل من الولايات التالية: مستغانم – سيدي بلعباس – معسكر – قلمة – أم البواقي – سوق أهراس.¹

أما بخصوص ولاية الوادي، فقد مرت مرحلة التحضير بفترتين رئيسيتين وهما:²

1. فترة إنجاز الأشغال.

وبهذا الصدد، قامت مديرية الضرائب لولاية الوادي، بفتح صفقة عمومية عن طريق لجنة الصفقات العمومية بولاية الوادي، بحكم قيمة الاعتماد المالي المخصص لهذه العملية، والذي يتجاوز سقف الاثني عشر مليون دينار جزائري (12.000.000,00 دج)³، وذلك من أجل بناء مركز الضرائب الوادي (CDI)، الصنف (2)، والمتواجد حاليا بحي الشط الوادي.

¹ - الموقع الإلكتروني: المديرية العامة للضرائب، الهياكل الجديدة للمديرية العامة للضرائب، تاريخ المعاينة: 2023/04/21

<https://www.mfdgi.gov.dz/ar/com-smartslider3/modernisation-voir-plus-ar/230-2014-05-20-08-13-32>

² - عيسى العايب، المديرية الولائية للضرائب بالوادي، رئيس مكتب الوسائل، مرحلة التحضير، تاريخ المقابلة 2023/04/24، (مقابلة شخصية).

³ - المادة 13، من المرسوم الرئاسي رقم 15-247 مؤرخ في 2 ذي الحجة عام 1436 الموافق 16 سبتمبر سنة 2015، يتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام، الجريدة الرسمية، الجزائر، عدد 2015/50، ص: 3.

الفصل الثاني: دراسة حالة حول التحقيق المحاسبي بمركز الضرائب الوادي

الصفقة تحمل رقم 2008/264 بتاريخ 2008/11/15 بمبلغ إجمالي يقدر بـ 241.305.000 دج، في مدة إنجاز تقدر بـ: سبعة وعشرون (27) شهرا، انطلاقة الأشغال ابتداء من تاريخ 2009/01/03.

2. فترة اقتناء اللوازم (التجهيز).

وضمن السياق نفسه، قامت مديرية الضرائب لولاية الوادي، بفتح صفقتين عموميتين عن طريق لجنة الصفقات العمومية بولاية الوادي، بحكم قيمة الاعتماد المالي المخصص لكل عملية منهما، والذي يتجاوز سقف الاثني عشر مليون دينار جزائري (12.000.000,00 دج)، وذلك من أجل اقتناء الأثاث والإعلام الآلي.

– الأثاث: الصفقة تحمل رقم 2015/01 بتاريخ 2015/05/20 بمبلغ إجمالي يقدر بـ 40.154.000 دج، في مدة إنجاز تقدر بـ: سبعة (07) أيام، انطلاقة الأشغال ابتداء من تاريخ 2016/02/17.

– الإعلام الآلي: الصفقة تحمل رقم 2018/01 بتاريخ 2018/04/09 بمبلغ إجمالي يقدر بـ 34.579.020 دج، في مدة إنجاز تقدر بـ: خمسة (05) أيام، انطلاقة الأشغال ابتداء من تاريخ 2018/05/20.

ثانيا: مرحلة الانطلاقة.

وبعد الانتهاء من إتمام بناء وتجهيز مركز الضرائب الوادي (CDI)، انطلقت مباشرة مديرية الضرائب لولاية الوادي في عملية تحويل المستخدمين والملفات الجبائية للمقر الجديد (مركز الضرائب الوادي (CDI)). وقد تمت هذه العملية المهمة والحساسة بشكل متواتر، وعلى مراحل متعاقبة في مدة زمنية محددة.

1. تحويل المستخدمين.

وقد قامت مصلحة المستخدمين والتكوين (BPF)، التابعة للمديرية الفرعية للوسائل (SDM) بمديرية الضرائب لولاية الوادي (DIW)، في عملية انتقاء وتحويل المستخدمين آنذاك، من المفتشيات (أولاد أحمد – النخيل – تكسبت – الأعشاش)، والقباضات (المصاعبة – الرمال)، إلى مركز الضرائب الوادي (CDI)، بالعدد الذي يتناسب مع احتياجات مركز الضرائب الوادي (CDI) من جهة، مع الأخذ بعين الاعتبار لإمكانات الموارد البشرية المتاحة، والتي تتوفر عليها ولاية الوادي في تلك المرحلة الزمنية؛ وتقسيمهم حسب مختلف مصالح الهيكل التنظيمي الخاص به.¹

¹ - محمد عززي، المديرية الولائية للضرائب بالوادي، المدير الفرعي للوسائل، تحويل المستخدمين، تاريخ المقابلة 2023/04/24، (مقابلة شخصية).

2. تحويل الملفات الجبائية.

وبالموازاة مع تحويل المستخدمين، باشرت المديرية الفرعية للعمليات الجبائية (SDOF)، مرحلة تحويل الملفات الجبائية من المفتشيات (أولاد أحمد - النخيل - تكسبت - الأعشاش - الرباح - قمار - الدييلة - الرقية - حاسي خليفة - جامعة - المغير).

غير أن هذه العملية كانت مرتبطة بعدة مهام أخرى يجب إنجازها قبل تحويل أي ملف إلى مركز الضرائب الوادي (CDI)، وهي:

- ✓ تنظيم الملف الجبائي من حيث الشكل، وترتيب كل الوثائق الموجودة فيه؛
- ✓ نزع كل الوثائق الخاصة بالسنوات المتقدمة (ن - 1)؛
- ✓ تحرير وإنجاز كل الاعذارات (Cn°6 - L n°102) الخاصة بالسنوات الغير مصرح بها على مستوى التصريحات الشهرية (Gn°50) والسنوية (Gn°1-Gn°4-Gn°11)؛
- ✓ إجراء كل التعديلات اللازمة، باستغلال كل المعلومات المتوفرة في الملف الجبائي (بطاقة معلومات - محضر معاينة - كشف بنكي...)، والتي تتطلب التسوية، عن طريق إرسال الإبلاغ الأولي (Cn°4)، والإبلاغ النهائي (Cn°4 bis)، والجدول الفردي (RI)؛
- ✓ إتمام عملية استخراج رقم التعريف الجبائي (NIF)، لكل ملف جبائي مقترح للتحويل، وإدراج كامل معلوماته في ملف (Format Excel Canva)، وإرسالها إلى المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية (SDCF)، مكتب البطاقات والمقارنات (BFC)، من أجل تفعيل هذا الرقم باستقبال الأوراق الأربعة من المصالح المركزية (Les Quatre Feuilles)؛
- ✓ إرسال قائمة بالملفات المقترحة للتحويل إلى قابض الضرائب، وذلك من أجل تحضير بواقي الديون (RAR)، لأن كل ملف جبائي يحول بالتوازي بين الوعاء والتحصيل على حد سواء؛
- ✓ استخراج جدول ارسال فردي لكل ملف جبائي مقترح للتحويل، وفق النموذج المخصص لتحويل الملفات الجبائية، حيث يذكر فيه كل الوثائق الموجودة في الملف من حيث النوعية والعدد؛
- ✓ استخراج جدول ارسال جماعي لكل مجموعة ملفات تمت الموافقة على تحويلها.¹

¹ - خالد بن جدو، المديرية الولائية للضرائب بالوادي، المدير الفرعي للعمليات الجبائية، تحويل الملفات الجبائية، تاريخ المقابلة 2023/04/24 (مقابلة شخصية).

الفصل الثاني: دراسة حالة حول التحقيق المحاسبي بمركز الضرائب الوادي

وبعد انتهاء كل مصالح المفتشيات من انجاز كل هذه العمليات بنجاح، وبمجرد استقبال الأوراق الأربعة (Les Quatre Feuilles) من المصالح المركزية، فإنه يشرع مباشرة في تحويل الملفات المعنية بالموافقة إلى مركز الضرائب الوادي (CDI).

وقد تمت هذه العملية بكل سلاسة ونجاح في كامل الملفات الجبائية المتواجدة في كل المفتشيات المعنية، والفضل يعود في ذلك إلى تحلي كل المستخدمين بروح المسؤولية، والعمل بكل جد ونشاط من أجل إتمام هذه المهمة في أحسن صورة وأفضل الآجال الممكنة.¹

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي والمهام.

من البديهي أن نعلم بأن كل الكيانات الاعتبارية بما فيها مركز الضرائب الوادي (CDI)، تقوم على أساس هيكل تنظيمي محدد قانوناً، والذي يتكون من مجموعة من المصالح المختلفة، تتعاون فيما بينها، كل حسب المهام المكلف بها، وذلك من أجل تقديم خدمة عمومية متميزة، تلي تطلعات المتعاملين الاقتصاديين. وفي هذا المجال، سوف نقوم باستعراض عام ومختصر للهيكل التنظيمي لمركز الضرائب الوادي (CDI)، من حيث الوعاء والتحصيل، كما أننا سوف نعرض إلى المهام التي تمارسها مختلف المصالح.

الفرع الأول: الهيكل التنظيمي.

لقد اعتمدت المديرية العامة للضرائب (DGI) على إرساء هيكل تنظيمي موحد في كل مراكز الضرائب عبر الوطن، وذلك انطلاقاً من الخدمات التي تقدمها هذه المراكز، بما يتلاءم والطبيعة الجبائية لها. كما أنه يركز بشكل أساسي على التخصص في ممارسة مختلف المهام المنوطة به. وفي نفس السياق، سوف نلقي نظرة عامة، عن الهيكل التنظيمي في مركز الضرائب الوادي (CDI)، ونتطرق إلى المهام التي تمارسها مختلف المصالح.

¹ - خالد بن جدو، المديرية الولائية للضرائب بالوادي، المدير الفرعي للعمليات الجبائية، تحويل الملفات الجبائية، تاريخ المقابلة 2023/04/24 (مقابلة شخصية).

الفصل الثاني: دراسة حالة حول التحقيق المحاسبي بمركز الضرائب الوادي

الجدول (3-2) الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب الوادي (CDI).

مصلحة الإعلام الآلي والوسائل	رئيس المركز	مصلحة الاستقبال والإعلام
المصلحة الرئيسية للمنازعات	المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث	المصلحة الرئيسية لتسيير الملفات
مصلحة الاحتجاجات	مصلحة البطاقات والمقارنات	مصلحة جباية القطاع الصناعي
مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية	مصلحة البحث عن المادة الخاضعة للضريبة	مصلحة جباية قطاع البناء والأشغال العمومية
مصلحة التبليغ والأمر بالدفع	مصلحة التدخلات	مصلحة جباية القطاع التجاري
	مصلحة المراقبة	مصلحة جباية قطاع الخدمات
		مصلحة جباية قطاع المهن الحرة

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على مطوية مركز الضرائب (CDI)، تنظيم ومهام، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، نشرة 2021.

ومن خلال الهيكل التنظيمي المبين في الجدول أعلاه، يتبين لنا بشكل جلي أن مركز الضرائب (CDI)، يحتوي على مصالح متعددة، منها ما هو تابع للوعاء ومنها تابع للتحصيل.

أولاً: في مجال الوعاء.

تعتبر المصالح التابعة للوعاء هي التي تستحوذ على حصة الأكبر في الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب الوادي (CDI)، والتي سوف نشير إليها في العناصر التالية:¹

- 1. مصلحة الاستقبال والإعلام:** وهي المصلحة التي تؤمن لطالبي الخدمة مكتب استقبال وفضاء انتظار، وذلك بغرض استقبال المواطنين، واستلام طلباتهم، وتقديم الخدمات لهم بما يليبي احتياجاتهم، وإعلامهم بكل المستجدات، وتزويدهم بكل الوثائق، الملصقات والمعلومات الكتابية والشفاهية لهم، بغرض توضيح كل غموض أو استفسار حول حقوقهم أو واجباتهم الجبائية.
- 2. مصلحة الإعلام الآلي والوسائل:** وهي مصلحة تهتم بكل ما له علاقة بنظم المعلوماتية، الوسائل (تجهيزات) وأمن المقرات.

- 3. المصلحة الرئيسية لتسيير الملفات:** وهي المصلحة المسؤولة عن تسيير الملفات الجبائية حسب طبيعة نشاطها، والتي تنقسم جبائياً إلى خمسة (5) قطاعات مختلفة.

¹ - Direction Générale des Impôts, La Lettre de la DGI, Bulletin d'information, N° 54/2012, P: 02.

1.3. مصلحة جباية القطاع الصناعي: وهي المصلحة التي تقوم بتسيير الملفات الجبائية التي تمارس نشاط الإنتاج الصناعي، مثل: إنتاج الحليب، الأنايب البلاستيكية والبسكويت.

2.3. مصلحة جباية قطاع البناء والأشغال العمومية: وهي المصلحة التي تقوم بتسيير الملفات الجبائية التي تمارس نشاط المقاولات والأشغال العمومية بمختلف قيودها، مثل: مؤسسة أشغال البناء، الري والأشغال العمومية.

3.3. مصلحة جباية القطاع التجاري: وهي المصلحة التي تقوم بتسيير الملفات الجبائية التي تمارس نشاط الشراء والبيع على حالته (التجارة)، مثل: تجارة بالجملة للمواد الغذائية، مواد البناء وقطع غيار السيارات.

4.3. مصلحة جباية قطاع الخدمات: وهي المصلحة التي تعنى بتسيير الملفات التي تمارس نشاط الخدمات، مثل: مكتب دراسات هندسية، وكالة سياحية ومصحة طبية.

5.3. مصلحة جباية قطاع المهن الحرة: وهي المصلحة المختصة في تسيير الملفات التي تمارس نشاط المهن الحرة، مثل: الطبيب، المهندس والمحامي.

4. المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث: وهي المصلحة الرئيسية التي تهتم بالبحث عن المعلومات الجبائية والمادة الخاضعة للضريبة، ومقارنتها مع العناصر المصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة، ضمن برنامج سنوي للرقابة الجبائية بمختلف أنواعه؛ وتتكون من أربع (4) مصالح فرعية.

1.4. مصلحة البطاقات والمقارنات: وهي المصلحة المعنية بالإحصاء العام للبطاقة الخاصة بالمركز، والتي تتضمن مجمل تعداد المكلفين الخاضعين حسب طبيعة كل ضريبة؛ مثال: تعداد المكلفين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات (IBS)، الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) والرسم على القيمة المضافة (TVA).

2.4. مصلحة البحث عن المادة الخاضعة للضريبة: وهي المصلحة التي تهتم بالبحث، وجلب المعلومات الجبائية، بغرض تخزينها، معالجتها، توزيعها واستغلالها.

3.4. مصلحة التدخلات: وهي المصلحة المكونة من فرق، والمختصة بإنجاز التدخلات الميدانية في عين المكان، حسب طبيعة كل مهمة، مثل: ممارسة حق التحقيق، الزيارة والمراقبة.

4.4. مصلحة المراقبة: وهي المصلحة المكونة من فرق، والمكلفة بإعداد وتنفيذ البرنامج السنوي لعمليات الرقابة على المستندات (CSP).

5. المصلحة الرئيسية للمنازعات: وهي المصلحة الرئيسية التي تعمل على دراسة الشكايات والطعون النزاعية (الإدارية)، القضائية وطلبات استرجاع الرسم على القيمة المضافة (TVA).¹

¹ - Direction Générale des Impôts, La Lettre de la DGI, Bulletin d'information, N° 54/2012, P: 02.

- 1.5. مصلحة الاحتجاجات: وهي المصلحة المختصة بدراسة الشكايات بمختلف أنواعها.
- 2.5. مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية: وهي المصلحة التي تتابع عمل لجان الطعون بمختلف مستوياتها، والشكاوى المقدمة للهيئات القضائية.
- 3.5. مصلحة التبليغ والأمر بالدفع: وهي المصلحة المكلفة بتبليغ قرارات الاحتجاجات والطعون إلى المكلفين بالضريبة المشتكين. وكذا إعداد شهادات الأمر بالصرف للإلغاءات والتخفيضات.

ثانيا: في مجال التحصيل.

- أما في مجال التحصيل، فإن الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب الوادي (CDI)، يتكون من المصالح التالية:¹
1. القباضة: وهي المصلحة المختصة بتحصيل الأموال التي تؤسسها وتثبتها مصالح الوعاء.
 - 1.1. مصلحة الصندوق: وهي المصلحة المكلفة باستقبال دافعي مختلف أنواع الضرائب والرسوم.
 - 2.1. مصلحة المحاسبة: وهي المصلحة المكلفة بإعداد محاسبة القباضة حسب حسابات الخزينة العمومية.
 - 3.1. مصلحة المتابعات: وهي المصلحة المكلفة بمتابعة وتحصيل ديون القباضة على عاتق المكلفين بها.

الفرع الثاني: مهام مختلف المصالح.

وبعد ما شاهدنا الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب الوادي (CDI)، فإننا لاحظنا بأنه يتكون من مجموعة مصالح مختلفة، على مستوى الوعاء والتحصيل، وهي تعمل في تناسق فيما بينها، من أجل إنجاح الأهداف العامة من إنشاء هذه الهياكل الجديدة، والتي تتماشى مع متطلبات عصرة وتحديث الإدارة الجبائية.

وفي هذا الإطار، سوف نحاول تقديم لمحة عامة، عن أهم المهام التي تمارسها مختلف هذه المصالح، والتي تكون مركز الضرائب الوادي (CDI).

أولا: في مجال التسيير والقباضة.

وتعتبر مهام تسيير الملفات الجبائية بغرض تأسيس وتثبيت مختلف أنواع الضرائب والرسوم على المكلفين الخاضعين للضريبة، ليأتي الدور بعدها على قباضة المركز، وذلك من أجل ممارسة صلاحياتها القانونية، بهدف تحصيل هذه الديون على المكلفين.

¹ - Direction Générale des Impôts, La Lettre de la DGI, Bulletin d'information, N° 54/2012, P: 02.

الفصل الثاني: دراسة حالة حول التحقيق المحاسبي بمركز الضرائب الوادي

وهذا ما يجعلنا أمام جملة من المهام المتعددة والمختلفة لجميع المصالح المتنوعة، والخاصة بمركز الضرائب الوادي (CDI). والتي سوف نحاول عرض أهمها في العناوين التالية:¹

1. المصلحة الرئيسية لتسيير الملفات: وتضم هذه المصلحة خمسة (5) مصالح فرعية، وتضطلع جميعها بأداء المهام التالية:

- ✓ تسيير الملفات من حيث الوعاء، المراقبة، الامتيازات والاحتجاجات؛
- ✓ المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات، وتقديمها للوكيل المفوض عن المدير الولائي للضرائب (رئيس المركز) للموافقة عليها؛
- ✓ اقتراح تسجيل مكلفين بالضريبة في المراقبة على أساس المستندات و / أو مراجعة المحاسبة؛
- ✓ إعداد تقارير دورية وتجميع الإحصائيات وإعداد مخططات العمل وتنظيم الأشغال مع المصالح الأخرى مع الحرص على انسجامها.

2. قبضة مركز الضرائب: وتضم هذه المصلحة ثلاثة (3) مصالح فرعية، وتضطلع جميعها بأداء المهام التالية:

- التكفل بالتسديدات التلقائية، الجداول العامة أو الفردية، وكذا متابعة وضعياتهم في مجال التحصيل؛
- تنفيذ القوانين المتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة؛
- مسك محاسبة مطابقة لقواعد المحاسبة العامة، وتقديم حسابات التسيير المعدة إلى مجلس المحاسبة.

ثانيا: في مجال الرقابة والمنازعات.

وإلى جانب مهام الوعاء والتحصيل، نجد بأن مركز الضرائب الوادي (CDI)، يضطلع بممارسة مهام رئيسية أخرى في مجال المراقبة الجبائية، والتي تعنى بالبحث عن المعلومة الجبائية من أجل استغلالها؛ وكذا المنازعات، والتي تهتم بدراسة الطعون النزاعية والقضائية.

وفي هذا المجال، سوف نحاول تقديم عرض مختصر، عن أهم المهام التي تقوم بها المصلحة الرئيسية للمراقبة، وكذا المنازعات في مركز الضرائب الوادي (CDI).

1. المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث: وتكلف هذه المصلحة بأداء المهام التالية:²

- البحث عن المعلومات الجبائية بغرض توظيفها واستغلالها؛

¹ - الموقع الإلكتروني: المديرية العامة للضرائب (DGI)، مركز الضرائب، 2023/04/24.

<https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-03-24-14-21-49/services-exterieurs/269-2014-05-29-12-41-51>

² - الموقع الإلكتروني: المديرية العامة للضرائب (DGI)، مركز الضرائب، 2023/04/24.

<https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-03-24-14-21-49/services-exterieurs/269-2014-05-29-12-41-51>

الفصل الثاني: دراسة حالة حول التحقيق المحاسبي بمركز الضرائب الوادي

- اقتراح وإنجاز عمليات المراقبة على أساس المستندات والمراجعة في عين المكان، مع إعداد جداول إحصائية وحواصل تقييمية دورية.

1.1. مصلحة البطاقات والمقارنات: وتكلف هذه المصلحة بأداء المهام التالية:

- تشكيل وتسيير فهرس المصادر المحلية للإعلام والاستعلام الخاص بوعاء الضريبة، ومراقبتها وتحصيلها؛
- مركزة المعطيات التي تجمعها المصالح المعنية، وتخزينها واستردادها من أجل استغلالها؛
- التكفل بطلبات تعريف المكلفين بالضريبة.

2.1. مصلحة البحث عن المادة الخاضعة للضريبة: وتكلف هذه المصلحة بأداء المهام التالية:

- إعداد برنامج دوري للبحث عن المعلومة الجبائية، تنفيذ الحق الاطلاع؛
- اقتراح الكلفين بالضريبة لبرنامج المراقبة على المستندات و/أو المراجعة في عين المكان انطلاقا من المعلومات الجبائية المجمعة.

3.1. مصلحة التدخلات: وتكلف هذه المصلحة بأداء المهام التالية:

- إنجاز وبرمجة التدخلات تنفيذ الحق في التحقيق، حق الزيارة والمراقبة عند المرور، وكل المعاينات الضرورية لوعاء الضريبة، مراقبتها وتحصيلها؛
- اقتراح مكلفين بالضريبة في برنامج المراجعة في عين المكان أو المراقبة على أساس المستندات، انطلاقا من المعلومات الجبائية المجمعة.

4.1. مصلحة المراقبة: وتكلف هذه المصلحة بأداء المهام التالية:

- إنجاز برامج المراقبة على أساس المستندات والمراجعة في عين المكان؛
- إعداد الوضعيات الإحصائية بشكل دوري، بخصوص المراقبة وتقييم مردودها.

2. المصلحة الرئيسية للمنازعات: وتكلف هذه المصلحة بأداء المهام التالية:¹

- دراسة كل طعن نزاعي أو إعفائي، وكذا طلبات استرجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة (TVA)؛
- متابعة القضايا النزاعية المقدمة إلى الهيئات القضائية.

1.2. مصلحة الاحتجاجات: وتكلف هذه المصلحة بأداء المهام التالية:

- دراسة طعون الإلغاء أو التخفيض و/أو الضرائب والرسوم المدفوعة إثر تصريحات مكتوبة، مدفوعات تلقائية أو مقتطعة المصدر؛

¹ - الموقع الإلكتروني: المديرية العامة للضرائب (DGI)، مركز الضرائب، 2023/04/24.

<https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-03-24-14-21-49/services-externes/269-2014-05-29-12-41-51>

- دراسة طلبات إرجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة (TVA)؛
- دراسة الطعون المسبقة للاحتجاج على أعمال المتابعة أو الإجراءات المتعلقة بها، أو المطالبة بالأشياء المحجوزة؛
- معالجة منازعات التحصيل.

2.2. مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية: وتكلف هذه المصلحة بأداء المهام التالية:

- دراسة الطعون التابعة لـ: لجان طعن الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة (TVA)، ولجان الطعن الإطفائية؛
- المتابعة، بالاتصال مع المصلحة المعنية بالمديرية الولائية للضرائب، للطعون والشكاوى المقدمة للهيئات القضائية.

3.2. مصلحة التبليغ والأمر بالدفع: وتكلف هذه المصلحة بأداء المهام التالية:

- تبليغ كل قرارات الطعون إلى المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية؛
- الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات المقررة، مع إعداد الشهادات المتعلقة بها؛
- إعداد الإحصائيات الدورية المتعلقة بمعالجة المنازعات، وتبليغها للمصالح المعنية.

ثالثا: في مجال الاستقبال والإعلام الآلي.

ويعتمد الهيكل التنظيمي الخاص بالمديرية العامة للضرائب (DGI)، والمتعلق بمركز الضرائب الوادي (CDI)، على جملة من المهام الأخرى، والتي ترافق مهام تسيير الملفات الجبائية وتحصيل الضرائب، حيث تتمثل في استقبال المواطنين وإعلامهم بحقوقهم وواجباتهم الجبائية، وكذا المحافظة على أجهزة الإعلام الآلي، وباقي الوسائل والتجهيزات، والتي بوجودها يتمكن الأعوان من ممارسة نشاط الوعاء والتحصيل.

وضمن السياق، سوف نحاول الاطلاع على أهم المهام التي تكلف بها هذه المصالح المتنوعة والخاصة بمركز الضرائب الوادي (CDI).

1. مصلحة الاستقبال والإعلام: وتكلف هذه المصلحة بأداء المهام التالية:¹

- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم؛
- نشر المعلومات للمكلفين بالضريبة حول حقوقهم وواجباتهم الجبائية.

¹ - المديرية العامة للضرائب بالجزائر، دليل الخاضع للضريبة التابع لمراكز الضرائب 2021، مديرية العلاقات العمومية والإعلام، ص 4-5.

مصلحة الإعلام الآلي والوسائل: وتكلف هذه المصلحة بأداء المهام التالية:¹

- استغلال التطبيقات المعلوماتية وتأمينها، وكذا تسيير التأهيلات ورخص الدخول الموافقة لها؛
- إحصاء حاجيات المصالح من عتاد ولوازم أخرى، وكذا التكفل بصيانة التجهيزات؛
- الإشراف على المهام المتصلة بالنظافة وأمن المقرات.

¹ - الموقع الإلكتروني: المديرية العامة للضرائب (DGI)، مركز الضرائب، مصلحة الإعلام الآلي والوسائل، 2023/04/24.
<https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-03-24-14-21-49/services-exterieurs/269-2014-05-29-12-41-51>

المبحث الثاني

دراسة حالة حول التحقيق المحاسبي.

وبعد الانتهاء من الجانب النظري والدراسات السابقة العربية والأجنبية، يأتي الدور الآن منهجيا على دراسة الحالة، والتي من خلالها سوف نجسد تطبيقات ما تم تناوله سابقا، في موضوع إجراءات التحقيق المحاسبي، ثم نعرض إلى نتائجه المختلفة على المكلفين بالضريبة. وفي هذا الإطار، سوف نتطرق إلى دراسة الحالة من أجل الوقوف على أثر التحقيق المحاسبي في الحد من ظاهرة التهرب الجبائي في الجزائر.

المطلب الأول: التحضير لعملية التحقيق المحاسبي.

إن مباشرة التحقيق المحاسبي، تسبقها العديد من العمليات المنظمة تقنيا، بغرض تحضير الملف الجبائي المعني بالتحقيق لهذه العملية. والتي تمر بمجموعة من المراحل المتعددة، من بداية اقتراح الملف الجبائي على مستوى المصالح القاعدية (مركز الضرائب الوادي - CDI)، إلى غاية مصادقة المصالح المركزية (المديرية العامة للضرائب - DGI)

وفي هذا الإطار، سوف نحاول التطرق بشيء من التفصيل إلى أهم مراحل التحضير وإجراءات الفحص، والخاصة بالتحقيق المحاسبي.

الفرع الأول: البرمجة والفحص في التحقيق المحاسبي.

لا يمكننا الشروع في عمليات التحقيق المحاسبي إلا من خلال مجموعة من الآليات التقنية والتنظيمية، والتي من خلالها يتم الإعداد والمصادقة على البرنامج السنوي للتحقيق المحاسبي للسنة (N)، وهذا يتم عبر مجموعة متشابهة من المراحل المتعاقبة للبرمجة، تنطلق من بداية الاقتراح إلى غاية الانتهاء من كل أشغال التحقيق المحاسبي للملفات المبرمجة، وصدور الجداول الفردية التي تؤكد وجود الاختلالات والتصحيحات الخاصة بها. وجدير بالذكر، أننا مطالبون في هذه الدراسة، بمحاولة عرض وتوضيح كل هذه العمليات المتعلقة بالبرمجة والفحص في التحقيق المحاسبي.

أولاً: إدراج المؤسسة ضمن البرنامج السنوي.¹

تقوم بعض المصالح (المصلحة الرئيسية للتسيير، المصلحة الرئيسية للمراقبة...)، والمخولة بموجب القانون أثناء تأدية مهامها العادية، بتسجيل بعض الملاحظات المهمة، من خلال رصدها لبعض الاختلالات في الملفات الجبائية، وذلك بغرض اقتراحها لبرنامج التحقيق المحاسبي للسنة لاحقة (N+1). ومن هذا المنطلق، سوف نحاول التطرق إلى مختلف مراحل إدراج المؤسسة ضمن البرنامج السنوي للتحقيق في المحاسبة.

1. على مستوى مركز الضرائب بالوادي.

من البديهي أن يكون التحقيق في المحاسبة على مستوى مركز الضرائب -CDI، لأنه هو المختص قانونياً بمتابعة الملفات الجبائية التابعة للنظام الحقيقي (Réel)، وعلى هذا الأساس، فإن البرنامج السنوي للتحقيق المحاسبي ينطلق من الاقتراحات المقدمة من طرف مختلف مصالحه.

2. على مستوى المديرية الولائية للضرائب بالوادي.

بعد مرحلة الاقتراح من طرف مركز الضرائب الوادي -CDI، تأتي مرحلة الإعداد والتنظيم للبرنامج السنوي من طرف مكتب المراجعات الجبائية على مستوى المديرية الولائية للضرائب الوادي. حيث تتجسد هذه العملية من خلال ما يلي:

- مراجعة البرنامج وكل الوثائق المرفقة له، (بطاقات المعلومات، ملخص البرنامج السنوي، ملخص عدد الملفات التابعة للنظام الحقيقي، ملخص عدد المحققين ورؤساء فرق التحقيق المحاسبي ووضعية الديون للمكلفين المقترحين للخضوع لعملية التحقيق المحاسبي؛

- مراجعة بطاقات المعلومات من حيث جودة وصحة المعلومات المدرجة فيها، مثل: رقم الأعمال، الأرباح...؛

- عقد اجتماع على مستوى المديرية للجنة فرز الملفات المقترحة لبرنامج التحقيق المحاسبي للسنة (N)، وإعداد محضر جلسة بالموضوع.

- إعداد كل المحررات التقنية، والمتعلقة باقتراح البرنامج السنوي للتحقيق المحاسبي للسنة (N)، وإرسالها للمديرية الجهوية للضرائب ورقلة.

¹ - رضا مصباحي، المديرية الولائية للضرائب بالوادي، رئيس مكتب المراجعات الجبائية، إدراج المؤسسة ضمن البرنامج السنوي، تاريخ المقابلة 2023/05/03، (مقابلة شخصية).

3. على مستوى المديرية الجهوية للضرائب ورقلة.

وتقوم المديرية الجهوية للضرائب ورقلة، باستقبال كل البرامج الولائية، والتي تدخل ضمن مجال اختصاصها الإقليمي (الوادي، ورقلة، غرداية، تمنراست، إليزي...)، ويتم مراجعتها وتصحيحها في حالة وجود أخطاء، ومن ثم جمعها في برنامج موحد يخص كل المنطقة الجهوية، بهدف إرسالها إلى المصالح المركزية (المديرية العامة للضرائب - DGI) للمصادقة عليها.

4. على مستوى المديرية العامة للضرائب الجزائر.

وتستقبل المديرية العامة للضرائب -DGI، البرامج السنوية لكل المديريات الجهوية، وتقوم بمراجعتها وتصحيحها في حالة وجود أخطاء. ومن ثم تتم المصادقة عليها وإرسالها إلى المديريات الولائية من أجل مباشرة عمليات التحقيق المحاسبي.

ثانيا: إشعارات بداية التحقيق المحاسبي.

وللشروع في دراسة الحالة، بغرض توضيح مختلف عمليات الفحص والنتائج في التحقيق المحاسبي، فإننا سوف نختار شركة (حمدان للمقاولات)، وهي عبارة عن شركة تمارس نشاط أشغال البناء، حيث أنها تخضع لبرنامج التحقيق المحاسبي لسنة (2022)، وهي محل تحقيق في السنوات (2021-2020-2019-2018)، في جميع الضرائب والرسوم التي تخضع لها هذه الشركة، والتي نبينها فيما يلي:

✓ الرسم على القيمة المضافة (TVA)؛

✓ الرسم على النشاط المهني (TAP)؛

✓ الضريبة على أرباح الشركات (IBS)؛

✓ الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء (IRG/ASS).

1. إرسال إشعار بالتحقيق في المحاسبة.

وتبدأ عملية التحقيق المحاسبي من خلال إرسال "إشعار بالتحقيق في المحاسبة"¹ (أنظر الملحق رقم 01)، والذي يحمل الرقم 17 والصادر بتاريخ 2022/04/14، حيث تم تسليمه مباشرة إلى المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق المحاسبي بتاريخ 2022/04/15، مع تأشيرته بالاستلام في نفس التاريخ، وكان مرفوقا بنسخة من ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، والذي ينص على حقوقه وواجباته أثناء مختلف عمليات الرقابة.

¹ - المادة 20، من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري 2023، الفصل الثاني: التحقيقات الجبائية في التصريحات، القسم الأول: التحقيق في المحاسبة، فقرة 4، ص: 11

وقد منحت للمكلف المهلة القانونية لتحضير كل سجلاته ووثائقه ومستنداته المحاسبية، والمقدرة بـ عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ الاستلام.¹

2. انطلاق أشغال التحقيق المحاسبي.

وبعد انتهاء المدة القانونية للتحضير، انتقل المحقق إلى عين المكان (مقر الشركة) من أجل تحرير محضر خاص بـ "انطلاق أشغال التحقيق في المحاسبة" (أنظر الملحق رقم 02)، يحمل الرقم 68 والصادر بتاريخ 2022/04/24؛ وبعدها بدأ المحقق في مباشرة مختلف عمليات التحقيق في المحاسبة بشقيها في الشكل والمضمون.

الفرع الثاني: إجراءات الفحص في التحقيق المحاسبي.

إن إتباع أسلوب دراسة الحالة، وخاصة في مجال الرقابة الجبائية والتهرب الجبائي، سوف يمكننا من التعرف على مختلف إجراءات التحقيق المحاسبي، مثل فحص المحاسبة من حيث الشكل والمضمون. بناء على تطبيق خطوات تقنية محددة سلفاً، سوف تؤدي بنا في النهاية إلى تقييم المحاسبة بصفة عامة. وفي هذا السياق، سوف نحاول تقديم عرض موجز عن أهم إجراءات التحقيق المحاسبي من حيث الشكل والمضمون.

أولاً: فحص المحاسبة من حيث الشكل.

وقبل الشروع في عملية فحص المحاسبة بصفة عامة، فإن المحقق في المحاسبة يركز على الجانب الشكلي أولاً، وذلك من خلال فحص السجلات المحاسبية ومدى مطابقتها للنصوص القانونية، وكذا الوثائق والمستندات المحاسبية التي تثبت كل القيود المحاسبية ومدى احترامها للنصوص التنظيمية. وفي هذا السياق، سوف نلج مباشرة في منهجية دراسة الحالة من جانب فحص المحاسبة من حيث الشكل، وذلك من خلال فحص الدفاتر والوثائق المحاسبية.

¹ - قانون الإجراءات الجبائية الجزائري 2023، مرجع سابق، ص: 11.

1. الدفاتر المحاسبية.

وبما أن التحقيق المحاسبي خاص ببرنامج سنة (2022)، فإن السنوات المعنية بالتحقيق المحاسبي هي (2018-2019-2020-2021). وبالتالي فإن شركة "حمدان للمقاولات" مطالبة بإيداع الدفاتر المحاسبية لنفس الفترة لدى محقق المحاسبة.

وفي هذا الإطار، سوف نقوم بالتطرق تباعا إلى أهم فحص من حيث الشكل، والخاص بالدفاتر المحاسبية، بغرض التحقق من إيداعها، ومدى مطابقتها للقانون التجاري.

وبعد انتهاء المهلة القانونية للتحضير، قامت شركة "حمدان للمقاولات" بتقديم كل الدفاتر المحاسبية، وقد شهد على ذلك المحقق، والذي أشار في تقريره إلى وجود كل من:

- دفتر اليومية العامة؛
- دفتر الأستاذ
- دفتر الأجور؛
- دفاتر اليوميات المساعدة؛
- دفتر الجرد؛
- دفتر التثبيتات.

كل الدفاتر المحاسبية المنصوص عنها في أحكام المادتين 9-10 من القانون التجاري مودعة، ولا يشوبها من حيث الشكل أي عيب من جهة غياب ذكر تاريخ تسجيل القيود، ترك بياض بشكل متعمد، أو تغيير من أي نوع كان، أو نقل إلى الهامش. وكل الصفحات مرقمة من طرف قاضي محكمة الوادي، وذلك بموجب المادة رقم 11 من القانون التجاري.¹

2. الوثائق المحاسبية.

وبعد الدفاتر المحاسبية، يأتي الدور على الوثائق المحاسبية، حيث يقوم المحقق بفحصها من حيث الشكل، وذلك من جهة وجودها كبنية تثبت تسجيلات القيود المحاسبية، وكذا مدى مطابقتها للنصوص التشريعية، والمتضمنة لشروط الشكل القانوني لعملية تحرير الفواتير.²

وفي هذا المجال، سوف نتناول أهم إجراءات فحص الوثائق المحاسبية من حيث الشكل، وذلك بغرض التحقق من إيداعها ومطابقتها للقانون.

شركة "حمدان للمقاولات"، والتي قدمت كل الوثائق المحاسبية الخاصة بها، وذلك للفترة المعنية بالتحقيق المحاسبي (2018-2021)؛ وهي المستندات الأصلية والمتعلقة ب:- فواتير الشراء - فواتير البيع - فواتير الأعباء - كشوف الحسابات البنكية - البطاقات الرمادية - عقود التأمين - عقود ملكية وإيجار...

¹ - المادة 11، من الأمر رقم 59-75 مؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975، يتضمن القانون التجاري الجزائري، المعدل والمتمم، ص: 4.

² - المرسوم التنفيذي رقم 05-468 المؤرخ في 8 ذي القعدة عام 1426 الموافق 10 ديسمبر سنة 2005، الجزائر، والمتضمن الشكل القانوني للفاتورة.

الفصل الثاني: دراسة حالة حول التحقيق المحاسبي بمركز الضرائب الوادي

كل الوثائق المحاسبية موجودة، ولا تشوبها جميعا نقائص واختلالات تؤثر على مصداقية المحاسبية، إلا في بعض الوثائق المنفردة، والتي لا تؤثر على الغالب الأعم منها.

ثانيا: فحص المحاسبة من حيث المضمون.

وعلى غرار الفحص على مستوى الشكل، يقوم المحقق كمرحلة ثانية بفحص المحاسبة من حيث المضمون، أين يتم فيها فحص كل الحسابات المتعلقة بالمحاسبة، مثل: حسابات الميزانية (الأصول والخصوم)، حسابات التسيير (التكاليف والإيرادات) وحسابات النتائج (الهامش الإجمالي، القيمة المضافة). واستنادا إلى ما سبق ذكره، سوف نتناول أهم النماذج الأساسية، والمتعلقة بعمليات فحص المحاسبة من حيث المضمون.

بعد مراجعة السجلات، الوثائق والقيود المحاسبية لسنوات التحقيق (2018-2021)، فيما يخص المصاريف، الأشغال المنجزة، المقبوضات والتصريحات الشهرية، سجل المحقق في المضمون الملاحظات التالية:

1. سنة 2018.

📌 التصريحات: - رقم الأعمال المحقق: 250.000.000 دج؛

- الربح الجبائي المصرح به: 18.500.000 دج.

📌 الملاحظات:

- بناء على الفاتورة رقم 2018/01 بتاريخ 2018/01/14 بقيمة 510.000 دج (HT)، و 96.900 دج رسم على القيمة المضافة (TVA)، قمتم ببراء عتاد لمدة عشرون (20) يوما. لكن المدة من بداية السنة المالية (2018/01/01) إلى غاية تاريخ تحرير الفاتورة (2018/01/14)، هي أربعة عشر (14) يوما فقط، وعليه ترفض ستة (06) أيام منها وتضاف إلى الربح، ويسترجع الرسم (TVA) المحسوم، وتحسب كما يلي:

✓ الدمج في الربح: 510.000 (HT) ÷ 20 يوم × 06 يوم = 153.000 دج.

✓ استرجاع الرسم على القيمة المضافة: 96.900 (HT) ÷ 20 يوم × 06 يوم = 29.070 دج.

- بناء على الفاتورة رقم 2018/24 بتاريخ 2018/01/23 بقيمة 525.000 دج (HT)، و 99.750 دج رسم على القيمة المضافة (TVA)، مع الممون نور الدين، والفاتورة رقم 2018/02 بتاريخ 2018/01/03 بقيمة 560.000 دج (HT)، و 106.400 دج رسم على القيمة المضافة (TVA)، من نفس المصدر، حيث تم اقتناء (620) وحدة من مادة الباكس المنيوم 30 V/V.

الفصل الثاني: دراسة حالة حول التحقيق المحاسبي بمركز الضرائب الوادي

وبالرجوع إلى الأشغال المنجزة، لم تتضح هذه المشتريات أين أنجزت، وعليه سنقوم باستخراج رقم أعمال لها، بناء على الهامش الإجمالي المصرح به، وهو (186%)، وكذا الربح الصافي (13%)، كما هو موضح أدناه:

$$\checkmark \text{ رقم الأعمال: } (560.000 + 525.000) \text{ (HT)} \times 186\% = \underline{2.018.100} \text{ دج.}$$

$$\checkmark \text{ الربح (معدل الربح الصافي 13\%): } 2.018.100 \text{ (HT)} \times 13\% = \underline{262.353} \text{ دج.}$$

- اتضح أنكم صرحتكم بمصاريف نقل بواسطة الفاتورة رقم 2018/440 بتاريخ 2018/02/25 بقيمة 2.000.000 دج (HT)، و380.000 دج رسم على القيمة المضافة (TVA)، مع المتعامل كريم، مفادها نقل بضائع من ولاية جيجل إلى الوادي. في حين أن فحص المشتريات تبين أنه لا توجد أي مشتريات مقتناة من ولاية جيجل. وعليه يتم رفضها ودمجها ضمن الربح، واسترجاع الرسم على القيمة المضافة (TVA) المحسوم.

$$\checkmark \text{ الدمج في الربح: } \underline{2.000.000} \text{ (HT).}$$

$$\checkmark \text{ استرجاع الرسم على القيمة المضافة: } \underline{380.000} \text{ (HT).}$$

- بناء على الفاتورة رقم 2018/183 بتاريخ 2018/05/25 بقيمة 6.000.000 دج (HT)، و1.140.000 دج رسم على القيمة المضافة (TVA)، مع الممون عبد الفتاح، رسمها محسوم في شهر جوان 2018، والفاتورة رقم 2018/199 بتاريخ 2018/05/27 بقيمة 2.500.000 دج (HT)، و475.000 دج رسم على القيمة المضافة (TVA)، من نفس المصدر، رسمها محسوم في شهر ماي 2019، حيث تبين أن هذا الممون مصنف ضمن قائمة المتهربين الجبائيين، وعليه سيتم رفض هذه المصاريف ودمجها ضمن الربح، واسترجاع الرسم على القيمة المضافة (TVA) المحسوم.

$$\checkmark \text{ الدمج في الربح: } (2.500.000 + 6.000.000) \text{ (HT)} = \underline{8.500.000} \text{ (HT).}$$

$$\checkmark \text{ استرجاع الرسم على القيمة المضافة: } (1.140.000 + 475.000) \text{ (HT)} = \underline{1.615.000} \text{ (HT).}$$

2. سنة 2019.

👉 التصريحات: - رقم الأعمال المحقق: 80.250.000 دج؛

- الربح الجبائي المصرح به: 9.500.000 دج.

👉 الملاحظات:

- بناء على الفاتورة رقم 2019/100 بتاريخ 2019/04/23 بقيمة 100.000 دج (HT)، و19.000 دج رسم على القيمة المضافة (TVA)، صرحتكم بمصاريف نقل بضائع من ولاية الجزائر إلى الوادي. في حين أن فحص المشتريات تبين أنه لا توجد أي مشتريات مقتناة من ولاية الجزائر. وعليه يتم رفضها ودمجها ضمن الربح، واسترجاع الرسم على القيمة المضافة (TVA) المحسوم.

✓ الدمج في الربح: 100.000 (HT).

✓ استرجاع الرسم على القيمة المضافة: 19.000 (HT).

- قمتم بإيداع رقم أعمال معفي من الرسم على القيمة المضافة (TVA)، في التصريحات الشهرية ($Gn^{\circ}50$)، للأشهر التالية: (شهر فيفري: $4.000.000$ - شهر جوان: $10.000.000$ - شهر أكتوبر: $6.000.000$).
في حين أن فحص هذه التصريحات تبين أنه لا توجد أي شهادات ($Fn^{\circ}20...$)، تثبت هذا الإعفاء.
وعليه يتم اعتبارها كرقم أعمال خاضع للرسم على القيمة المضافة (TVA).
✓ الرسم على القيمة المضافة:

$$(HT) (20.000.000 = 6.000.000 + 10.000.000 + 4.000.000)$$

- بناء على الفاتورة رقم 2019/16 بتاريخ 2019/04/30 بقيمة 427.350 دج (HT)، و $81.196,50$ دج رسم على القيمة المضافة (TVA)، مع الممون جمال، والفاتورة رقم 2019/37 بتاريخ 2019/07/29 بقيمة 854.700 دج (HT)، و 162.393 دج رسم على القيمة المضافة (TVA)، من نفس المصدر، حيث تبين أن هذا الممون مصنف ضمن قائمة المتهربين الجبائيين، وعليه سيتم رفض هذه المصاريف ودمجها ضمن الربح، واسترجاع الرسم على القيمة المضافة (TVA) المحسوم.

$$✓ \text{الدمج في الربح: } (HT) (1.282.050 = 854.700 + 427.350)$$

$$✓ \text{استرجاع الرسم على القيمة المضافة: } (HT) (243.589,50 = 162.393 + 81.196,50)$$

- بناء على مراقبة الكشف البنكي ومقارنته بالتصريحات الشهرية المودعة لدى المصلحة، اتضح وجود رقم أعمال مقبوض خلال شهر نوفمبر بقيمة 8.000.000 دج، بكل الرسوم (TTC)، غير مصرح به، وعليه يدرج ضمن رقم الأعمال.

$$✓ \text{رقم الأعمال: } (HT) (6.722.689,07 = 8.000.000 \div 119\%)$$

$$✓ \text{الربح (معدل الربح الصافي 13\%): } (HT) 6.722.689,07 \times 13\% = 873.949,57 \text{ دج.}$$

- بناء على مراقبة التسديدات الخاصة بأقساط التسبيقات للضريبة على أرباح الشركات (AC/IBS)، اتضح أنكم خلال هذه السنة لم تقوموا بتسديد أي تسبيق؛ مع العلم أن مبلغ الضريبة على أرباح الشركات (IBS) للسنة السابقة هو: $3.500.000$ دج. وعليه يغرم في عقوبة عدم تسديد الأقساط.

$$✓ \text{زيادة عدم تسديد الأقساط: } [3 \times (30\% \times 3.500.000)] \times 10\% = 315.000 \text{ دج.}$$

3. سنة 2020.

📌 التصريحات: - رقم الأعمال المحقق: $320.800.000$ دج؛

الفصل الثاني: دراسة حالة حول التحقيق المحاسبي بمركز الضرائب الوادي

– الربح الجبائي المصرح به: 30.555.000 دج.

📖 الملاحظات:

- بناء على مراقبة الفاتورة رقم 2020/06 بتاريخ 2020/01/31 بقيمة 2.750.000 دج (HT)، و522.500 دج رسم على القيمة المضافة (TVA)، مع (Sarl soufprest)، قمتم ببراء عتاد التالي:
- الجدول (4-2) يوضح كراء العتاد في سنة 2020.

التعيين	المدة	سعر الوحدة (HT)	المبلغ (HT)
Camion 6*4 benne	90	9.000	810.000
Compacteur cylindre	90	14.500	1.305.000
Camion dumper	127	5.000	635.000
المجموع العام:			2.750.000

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على معطيات دراسة الحالة.

لكن المدة من بداية السنة المالية (2020/01/01) إلى غاية تاريخ تحرير الفاتورة (2020/01/31)، هي واحد وثلاثون (31) يوما فقط. وعليه ترفض المدد الزائدة عن (31) يوما، وتضاف إلى الربح، ويسترجع الرسم على القيمة المضافة (TVA) المحسوم، حيث تحسب كما يلي:

✓ الدمج في الربح:

$$1.866.500 \text{ دج (HT)} = \{ [5.000 \times (31-127)] + [14.500 \times (31-90)] + [9.000 \times (31-90)] \}$$

✓ استرجاع الرسم على القيمة المضافة: $1.866.500 \text{ (HT)} \times 19\% = 354.635 \text{ دج}$.

– بعد مراجعة المصاريف المصرح بها، والتي تخص مادة المازوت، اتضح أن الفواتير الخاصة بهذه المادة توضح أنها مقتناة من محطة خدمات ببلدية حساني عبد الكريم، في حين أن أشغالكم خلال هذه المدة كانت في بلدية حاسي مسعود. وعليه يتم رفض الفاتورة رقم 2020/10 بتاريخ 2020/02/28 بقيمة 848.677 دج (HT)، و161.248,63 دج رسم على القيمة المضافة (TVA)، ويتم إضافتها للربح، ويسترجع الرسم على القيمة المضافة (TVA) المحسوم.

✓ الدمج في الربح: 848.677 دج (HT) .

✓ استرجاع الرسم على القيمة المضافة: $161.248,63 \text{ دج (HT)}$.

– صرحتم خلال شهر سبتمبر بمبلغ 25.747.000 دج معفي من الرسم على القيمة المضافة (TVA)، لكن بالرجوع إلى شهادة الإعفاء المقدمة، والتي تحمل الرقم التسلسلي 2589441، يتضح أنها تتضمن إعفاء لرقم أعمال بقيمة 24.747.000 دج، وهي تخص أشغال مع شركة الإخوة سليمان، أي بفارق بقيمة 1.000.000 دج، وعليه يتم إخضاعه للرسم على القيمة المضافة (TVA).

✓ الرسم على القيمة المضافة: 1.000.000 دج (HT).

- صرحتم بفاتورة لاقتناء قطع غيار مع الممون "أوطو سوف للاستيراد والتصدير"، رقم 2020/652 بتاريخ 2020/04/20 بمبلغ 567.400 دج، و107.806 دج رسم على القيمة المضافة (TVA)، لعتاد من نوع "رونو". في حين أنه بعد مراجعة العتاد المصرح به، اتضح أنكم لا تملكون عتاد من هذا النوع، أي أن العتاد المقتنى لا يتوافق والعتاد المكتسب من طرفكم.

وعليه يتم رفض هذه الفاتورة، بحيث تدمج ضمن الربح، ويسترجع رسمها المحسوم خلال شهر نوفمبر 2020.

✓ الدمج في الربح: 567.400 دج (HT).

✓ استرجاع الرسم على القيمة المضافة: 107.806 دج (HT).

- صرحتم بمصاريف بناء على الفاتورة المقدمة مع المتعامل "شركة الأمل"، رقم 2020/25 بتاريخ 2020/07/15 بقيمة 600.000 دج، و114.000 دج رسم على القيمة المضافة (TVA)، لكن اتضح أن طريقة تسديد هذه الفاتورة كانت نقدا وليس بشيك.

وعليه يتم رفضها وإضافتها للربح، واسترجاع رسمها المحسوم خلال شهر ديسمبر 2020.

✓ الدمج في الربح: 600.000 دج (HT).

✓ استرجاع الرسم على القيمة المضافة: 114.000 دج (HT).

4. سنة 2021.

📌 التصريحات: - رقم الأعمال المحقق: 120.250.000 دج؛

- رقم الأعمال المقبوض: 79.000.000 دج؛

- الربح الجبائي المصرح به: 16.025.000 دج.

📌 الملاحظات:

- صرحتم بمصاريف أعباء بقيمة 2.000.000 دج (HT)، و380.000 دج رسم على القيمة المضافة (TVA)، بناء على الفاتورة رقم 2021/32 بتاريخ 2021/09/05 مع المتعامل "شركة الكرامة"، لكن بالرجوع إلى محاسبة المكلف، اتضح أنها سددت بواسطة الصندوق.

وعليه يتم رفضها وإضافتها للربح واسترجاع رسمها المحسوم.

✓ الدمج في الربح: 2.000.000 دج (HT).

✓ استرجاع الرسم على القيمة المضافة: 380.000 دج (HT).

الفصل الثاني: دراسة حالة حول التحقيق المحاسبي بمركز الضرائب الوادي

- بناء على الكشف البنكي، يتبين وجود مقبوضات خلال شهر فيفري 2021 بقيمة 3.000.000 دج(TTC)، لكن لم يتم التصريح بها خلال هذه السنة.

وعليه يتم تغريمكم على رقم الأعمال المقبوض في مجال الرسم على النشاط المهني (TAP)، والرسم على القيمة المضافة(TVA)، وريح الشركة (IBS).

✓ رقم الأعمال: $(2.521.008,40 = 119\% \div 3.000.000)$ (HT).

✓ الربح(معدل الربح الصافي 13%): $2.521.008,40 \times 13\% = 327.731,09$ دج.

- قمتم بحسم رسم على القيمة المضافة (TVA)، خلال شهر نوفمبر 2021، تخص الفاتورة رقم 2021/45 بتاريخ 2021/12/25 بمبلغ 3.157.894,73 دج(HT)، و600.000 دج رسم على القيمة المضافة (TVA)، لكن بمقارنة تاريخ الحسم، اتضح أنه كان قبل تاريخ الفاتورة،

وعليه يتم رفضها ودمجها ضمن الربح، واسترجاع الرسم (TVA) المحسوم.

✓ الدمج في الربح: $3.157.894,73$ دج(HT).

✓ استرجاع الرسم على القيمة المضافة: 600.000 دج(HT).

- خلال شهر أكتوبر، صرحتم بمقبوضات بقيمة 25.000.000 دج (HT)، فيما يخص الرسم على القيمة المضافة (TVA)، في حين أنكم لم تصرحوا بها فيما يخص الرسم على النشاط المهني (TAP)، لا داخل الولاية ولا خارجها.

وعليه، تغرم على رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني (TAP).

✓ رقم الأعمال الرسم على النشاط المهني (TAP): 25.000.000 دج (HT).

- بعد مراجعة المصاريف المصرح بها، ولا سيما قسط الاهتلاكات، اتضح أنكم قمتم باحتساب قسط الاهتلاك لسيارة سياحية بقيمة شرائها وهي بمبلغ 5.000.000 دج؛ حيث صرحتم بقيمة اهتلاك بمبلغ 1.000.000 دج (اهتلاك خطي على خمس سنوات)، في حين أنه بناء على القوانين الجبائية، يهتلك مبلغ السيارة السياحية في حدود 3.000.000 دج.

وعليه يرفض المبلغ الزائد عن 3.000.000 دج، ويدمج ضمن الربح.

✓ الدمج في الربح:

$400.000 = [(600.000 = 5 \div 3.000.000) - (1.000.000 = 5 \div 5.000.000)]$ دج.

المطلب الثاني: نتائج التحقيق المحاسبي.

وبعد الانتهاء من مختلف عمليات الفحص من حيث الشكل والمضمون لشركة "حمدان للمقاولات"، يأتي الدور في النهاية لمحقق المحاسبة من أجل عرض النتائج المتوصل إليها من هذا الفحص، بغرض إجراء مختلف عمليات التسوية الجبائية المتعلقة بالتحقيق المحاسبي.

وضمن السياق نفسه، سوف نتطرق إلى عرض أهم نتائج مخرجات دراستنا هذه، والمتمثلة في تقييم المحاسبة وإشعارات التبليغ، ثم إجراءات نهاية التحقيق المحاسبي.

الفرع الأول: التقييم وإشعارات التبليغ.

وفي هذه المرحلة، يقوم محقق المحاسبة بإعطاء تقييم عام لمحاسبة شركة "حمدان للمقاولات"، وذلك بغرض تحديد الطريقة التقنية لعملية تشكيل أسس جديدة تخضع لمختلف أنواع الضرائب والرسوم المقترحة بعد التحقيق في المحاسبة، حيث تختلف حسب تقييم المحاسبة بين الإجراء التناقضي لإعادة التقييم في حالة قبول المحاسبة، وفرض الضريبة تلقائياً في حالة رفضها.

وعلى هذا الأساس، سوف نقوم بتقديم عرض توضيحي لكيفية تقييم المحاسبة، وإجراءات إرسال التبليغ للمكلف بالضريبة الخاضع لعملية الرقابة.

أولاً: تقييم المحاسبة.

وبعد الاطلاع على الملف الجبائي لشركة "حمدان للمقاولات"، ومراجعة السجلات القانونية، الوثائق والمستندات الثبوتية من حيث الشكل والمضمون، فإن المحقق في الرقابة الجبائية (التحقيق المحاسبي - VC)، يتوصل في الأخير إلى قرار يحدد النتيجة النهائية حول تقييم المحاسبة.

وفي نفس الإطار، سوف نتطرق إلى القرارات النهائية لتقييم المحاسبة، والتي توصل لها محقق المحاسبة في هذه الشركة من حيث الشكل والمضمون.

1. من حيث الشكل.

وبعد فحص محاسبة شركة "حمدان للمقاولات"، من حيث الشكل، تبين بأن محاسبتها تتصف بما يلي:¹

¹ - جلال مرزوقة، مساهمة فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي "دراسة حالة بمركز الضرائب بولاية البويرة"، مذكرة Master، تخصص مالية المؤسسة، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة آكلي مهند أولحاج - البويرة، السنة الجامعية: 2019، ص: 44.

الفصل الثاني: دراسة حالة حول التحقيق المحاسبي بمركز الضرائب الوادي

- كاملة ومنتظمة: لأن الشركة لديها جميع السجلات والمستندات القانونية، الممسوكة بناء على قواعد القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي (SCF)؛
- دقيقة حسابيا: لأن البيانات المحاسبية دقيقة، وذلك عن طريق إجراء المقاربة لمدى توافق القيود المسجلة في اليومية العامة مع باقي مؤشرات دفتر الأستاذ، اليوميات المساعدة والمستندات؛
- لها صفة الإثبات: لأن الشركة لها كل المستندات والوثائق الثبوتية المادية والقانونية على كل القيود المحاسبية المسجلة.

ومن خلال المعطيات السابقة، فقد قرر المحقق في النهاية (النتيجة)، بأن محاسبة شركة "حمدان للمقاولات" مقبولة من حيث الشكل.

2. من حيث المضمون.

وفي هذه المرحلة، فإننا نجد بأن محقق المحاسبة قد قام بكل عمليات التحقق والفحص المحاسبي من حيث المضمون، لمختلف العناصر التي تمكنه من الحكم على جودة ومصداقية هذه المحاسبة على النحو التالي:¹

- ✓ بعد مراجعة حسابات الميزانية ومقارنتها بالسجلات، القيود والوثائق المحاسبية؛
- ✓ بعد مراجعة حسابات التسيير ومقارنتها بالسجلات، القيود والوثائق المحاسبية؛
- ✓ بعد مراجعة حسابات النتائج ومقارنتها بالسجلات، القيود والوثائق المحاسبية.

ومن خلال فحص كل هذه الحسابات، والتأكد من مدى توافقها مع بعضها البعض (قيود دفتر اليومية، دفاتر اليوميات المساعدة، دفتر الأستاذ، دفتر الجرد، دفتر التثبيتات، الوثائق المحاسبية، التصريحات الجبائية الشهرية والسنوية...)، فإن المحقق لم يجد أي أخطاء بالحجم الذي يؤثر على صحة ومصداقية محاسبة الشركة. ومن خلال هذه المعطيات، فقد قرر المحقق في النهاية (النتيجة)، بأن محاسبة شركة "حمدان للمقاولات" مقبولة من حيث المضمون.

ثانيا: إشعارات التبليغ.

وبعد الانتهاء من عمليات المراجعة لسنوات التحقيق المحاسبي (2018-2021)، وإجراء تصحيحات الأخطاء الضرورية في المحاسبة، بغرض تأسيس الضرائب المستخرجة للتسوية، وفق المعطيات الجديدة للفحص؛ يأتي الدور على عرض النتائج عن طريق توضيح مختلف إشعارات التبليغ، والتي يكون فيها المحقق ملزما بتقديم كل المعلومات المتعلقة بالتسوية، على مستوى أنواع الضرائب، أسباب التسوية، القوانين المرجعية، الحقوق والزيادات.

¹ - جلال مرزوقة، مرجع سابق، ص: 45-46.

وتماشيا مع ما تم ذكره، سوف نتناول مختلف عمليات التبليغ التي توجه إلى المكلف بالضريبة الخاضع لعملية الفحص والتحقيق، على المستوى الأولي والنهائي.

1. التبليغ الأولي.

وفي هذه المرحلة المتقدمة من الرقابة، يقوم المحقق في المحاسبة بإرسال الإشعار باقتراح التسوية الأولي¹، نموذج (Série On°21) (أنظر الملحق رقم 03)، وذلك بغرض إبلاغ المكلف بالضريبة الخاضع لعملية الرقابة الجبائية، بكل نقاط التسوية من حيث أسباب وجودها، موادها القانونية المخولة لها الحق، الاطلاع على مبالغ الحقوق والزيادات.

وفي هذا الإطار، سوف نحاول أن نلقي نظرة شاملة عن المحتوى المذكور في الإشعار باقتراح التسوية الأولي، نموذج (Série On°21)، والمتعلق بالشركة محل الدراسة.

¹ - المادة 20، من قانون الإجراءات الجبائية 2023 الجزائري، الفصل الثاني: التحقيقات الجبائية في التصريحات، القسم الأول: التحقيق في المحاسبة، فقرة 6، ص: 12.

الإبلاغ الأولي للتحقيق المحاسبي

للسنوات (2021-2020-2019-2018)

❖ بالنسبة لسنة 2018.

الضريبة على أرباح الشركات (IBS): (طبقا لنص المواد 136-137-139-141-150 و 151 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مع تطبيق عقوبات الزيادة المنصوص عليها بالمادة 193 من نفس القانون).

الربح المعتمد = الربح المصرح به + المصاريف المرفوضة + الربح المستخرج من رقم الأعمال الجديد

$$\text{المصاريف المرفوضة} = (10.653.000 = 8.500.000 + 2.000.000 + 153.000)$$

$$\text{الربح المستخرج من رقم الأعمال الجديد} = 262.353$$

$$\text{الربح المعتمد: } 262.353 + 10.653.000 + 18.500.000$$

وعليه:

$$\text{الربح المعتمد: } 29.415.353$$

$$\text{الربح المصرح به: } 18.500.000$$

$$\text{الفارق: } 10.915.353$$

الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء (IRG/ASS): (طبقا لنص المواد 45-46-52-53-54 و 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مع تطبيق عقوبات الزيادة المنصوص عليها بالمادة 193 من نفس القانون).

الأساس المعتمد = الربح المعتمد - الضريبة على أرباح الشركات

$$\text{الضريبة على أرباح الشركات} = (6.765.531,19 = \%23 \times 29.415.353)$$

$$\text{الأساس المعتمد} = (22.649.821,81 = 6.765.531,19 - 29.415.353)$$

الأساس المصرح به = الربح المصرح به - الضريبة على أرباح الشركات

$$\text{الضريبة على أرباح الشركات} = (4.255.000 = \%23 \times 18.500.000)$$

$$\text{الأساس المصرح به} = (14.245.000 = 4.255.000 - 18.500.000)$$

وعليه:

$$\text{الأساس المعتمد: } 22.649.821,81$$

$$\text{الأساس المصرح به: } 14.245.000,00$$

$$\text{الفارق: } 8.404.821,81$$

الفصل الثاني: دراسة حالة حول التحقيق المحاسبي بمركز الضرائب الوادي

- الرسم على النشاط المهني (TAP): (طبقا لنص المواد 217-224 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مع تطبيق عقوبات الزيادة المنصوص عليها بالمادة 193 من نفس القانون).

رقم الأعمال المعتمد: $(252.018.100 = 2.018.100 + 250.000.000)$

رقم الأعمال المصرح به: 250.000.000

الفارق: 2.018.100

- الرسم على القيمة المضافة (TVA): (طبقا لنص المواد 01-02-14-15-21-23-76 من قانون الرسم على رقم الأعمال، مع تطبيق عقوبات الزيادة المنصوص عليها بالمادة 116 من نفس القانون).

رقم الأعمال المعتمد: $(252.018.100 = 2.018.100 + 250.000.000)$

رقم الأعمال المصرح به: 250.000.000

الفارق: 2.018.100

- استرجاع الرسم على القيمة المضافة (R/TVA):

الرسم الواجب استرجاعه: $(2.024.070 = 1.615.000 + 380.000 + 29.070)$

عقوبة التأخير: $(506.017,50 = 25\% \times 2.024.070)$

المجموع: 2.530.087,50

❖ بالنسبة لسنة 2019.

- الضريبة على أرباح الشركات (IBS):

الربح المعتمد = الربح المصرح به + المصاريف المرفوضة + الربح المستخرج من رقم الأعمال الجديد

المصاريف المرفوضة = $(1.383.050 = 1.282.050 + 100.000)$

الربح المستخرج من رقم الأعمال الجديد = 873.949,57

الربح المعتمد: $(11.756.999,57 = 873.949,57 + 1.383.050 + 9.500.000)$

وعليه:

الربح المعتمد: 11.756.999,57

الربح المصرح به: 9.500.000,00

الفارق: 2.256.999,57

- الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء (IRG/ASS):

الأساس المعتمد = الربح المعتمد - الضريبة على أرباح الشركات

الفصل الثاني: دراسة حالة حول التحقيق المحاسبي بمركز الضرائب الوادي

الضريبة على أرباح الشركات = $(11.756.999,57 \times 23\%) = 2.704.109,90$

الأساس المعتمد = $(11.756.999,57 - 2.704.109,90) = 9.052.889,67$

الأساس المصرح به = الربح المصرح به - الضريبة على أرباح الشركات

الضريبة على أرباح الشركات = $(9.500.000 \times 23\%) = 2.185.000$

الأساس المصرح به = $(9.500.000 - 2.185.000) = 7.315.000$

وعليه:

الأساس المعتمد: 9.052.889,67

الأساس المصرح به: 7.315.000,00

الفارق: 1.737.889,67

- الرسم على النشاط المهني (TVA):

رقم الأعمال المعتمد: $(80.250.000 + 6.722.689,07) = 86.972.689,07$

رقم الأعمال المصرح به: 80.250.000,00

الفارق: 6.722.689,07

- الرسم على القيمة المضافة (TVA):

رقم الأعمال المعتمد: $(80.250.000 + 6.722.689,07 + 20.000.000) = 106.972.689,07$

رقم الأعمال المصرح به: 80.250.000

الفارق: 26.722.689,07

- استرجاع الرسم على القيمة المضافة (R/TVA):

الرسم الواجب استرجاعه: $(243.589,50 + 19.000) = 262.589,50$

عقوبة التأخير: $(262.589,50 \times 25\%) = 65.647,37$

المجموع: 328.236,87

- عقوبة عدم التصريح بأقساط تسبيقات (AC/IBS):

عقوبة عدم التصريح: 315.000

❖ بالنسبة لسنة 2020.

- الضريبة على أرباح الشركات (IBS):

الربح المعتمد = الربح المصرح به + المصاريف المرفوضة

الفصل الثاني: دراسة حالة حول التحقيق المحاسبي بمركز الضرائب الوادي

المصاريف المرفوضة = $(20.684.577 = 600.000 + 567.400 + 848.677 + 1.866.500)$

الربح المعتمد: $(51.239.577,00 = 20.684.577 + 30.555.000)$

وعليه:

الربح المعتمد: 51.239.577,00

الربح المصرح به: 30.555.000,00

الفارق: 20.684.577,00

- الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء (IRG/ASS):

الأساس المعتمد = الربح المعتمد - الضريبة على أرباح الشركات

الضريبة على أرباح الشركات = $(11.785.102,71 = 23\% \times 51.239.577,00)$

الأساس المعتمد = $(39.454.474,29 = 11.785.102,71 - 51.239.577,00)$

الأساس المصرح به = الربح المصرح به - الضريبة على أرباح الشركات

الضريبة على أرباح الشركات = $(7.027.650 = 23\% \times 30.555.000)$

الأساس المصرح به = $(23.527.350 = 7.027.650 - 30.555.000)$

وعليه:

الأساس المعتمد: 39.454.474,29

الأساس المصرح به: 23.527.350,00

الفارق: 15.927.124,29

- الرسم على القيمة المضافة (TVA):

رقم الأعمال المعتمد: $(321.800.000 = 1.000.000,00 + 320.800.000)$

رقم الأعمال المصرح به: 320.800.000

الفارق: 1.000.000,00

- استرجاع الرسم على القيمة المضافة (R/TVA):

الرسم الواجب استرجاعه: $(737.689,63 = 114.000 + 107.806 + 161.248,63 + 354.635)$

عقوبة التأخير: $(184.422,40 = 25\% \times 737.689,63)$

المجموع: 922.112,03

❖ بالنسبة لسنة 2021.

- الضريبة على أرباح الشركات (IBS):

الربح المعتمد = الربح المصرح به + المصاريف المرفوضة + الربح المستخرج من رقم الأعمال الجديد
المصاريف المرفوضة = $(5.557.894,73 = 400.000 + 3.157.894,73 + 2.000.000)$
الربح المستخرج من رقم الأعمال الجديد = $327.731,09$
الربح المعتمد: $(21.910.625,82 = 327.731,09 + 5.557.894,73 + 16.025.000)$
وعليه:

الربح المعتمد: 21.910.625,82

الربح المصرح به: 16.025.000,00

الفارق: 5.885.625,82

- الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء (IRG/ASS):

الأساس المعتمد = الربح المعتمد - الضريبة على أرباح الشركات
الضريبة على أرباح الشركات = $(5.039.443,93 = 23\% \times 21.910.625,82)$
الأساس المعتمد = $(16.871.181,89 = 5.039.443,93 - 21.910.625,82)$
الأساس المصرح به = الربح المصرح به - الضريبة على أرباح الشركات
الضريبة على أرباح الشركات = $(3.685.750 = 23\% \times 16.025.000)$
الأساس المصرح به = $(12.339.250 = 3.685.750 - 16.025.000)$
وعليه:

الأساس المعتمد: 16.871.181,89

الأساس المصرح به: 12.339.250,00

الفارق: 4.531.931,89

- الرسم على النشاط المهني (TAP):

رقم الأعمال المعتمد: $(106.521.008,40 = 25.000.000 + 2.521.008,40 + 79.000.000)$
رقم الأعمال المصرح به: 79.000.000,00
الفارق: 27.521.008,40

- الرسم على القيمة المضافة (TVA):

رقم الأعمال المعتمد: $(81.521.008,40 = 2.521.008,40 + 79.000.000)$

رقم الأعمال المصرح به: 79.000.000

الفـ_____ارق : 2.521.008,40

- استرجاع الرسم على القيمة المضافة (R/TVA):

الرسم الواجب استرجاعه: $(980.000,00 = 600.000,00 + 380.000)$

عقوبة التأخير : $(245.000,00 = \%25 \times 980.000,00)$

المجموع: 1.225.000,00

2. التبليغ النهائي.

وبعد انتهاء مرحلة التبليغ الأولى، يقوم محقق المحاسبة بإرسال الإشعار باقتراح التسوية النهائي، نموذج (Série On° 21sexies) (أنظر الملحق رقم 04)، وذلك بهدف تثبيت نفس الأسس المقترحة سابقا في حالة عدم رد المكلف على التبليغ الأولى، أو تبليغه بالمستجدات التي حصلت بعد القرار في وضعيته بالقبول أو الرفض، من خلال دراسة ردوده على اقتراح التسوية الأولى.

وتكملة لنفس المسار، سوف نحاول إعطاء لمحة عامة عن محتوى الإشعار باقتراح التسوية النهائي، نموذج (Série On° 21sexies)، والخاص بالشركة.

وعند تحرير الإشعار بالتبليغ النهائي، فإن المحقق يراعى الحالات التالية:

- في حالة عدم رد المكلف: المحقق يحتفظ بنفس الأسس المقترحة في الإشعار بالتبليغ الأولي؛
- في حالة رد المكلف مع عدم تقديم أدلة وحجج مقنعة: فإن المحقق يحتفظ بنفس الأسس المقترحة في الإشعار بالتبليغ الأولي؛
- في حالة رد المكلف مع تقديم أدلة وحجج مقنعة بشكل جزئي: فإن المحقق يراجع الأسس المقترحة في الإشعار بالتبليغ الأولي؛
- في حالة رد المكلف مع تقديم أدلة وحجج مقنعة بشكل كلي: فإن المحقق يتنازل عن كل الأسس المقترحة في الإشعار بالتبليغ الأولي؛

الفرع الثاني: نهاية التحقيق المحاسبي.

وبعد المرور على مختلف المراحل المتعاقبة، يصل محقق المحاسبة إلى مرحلة نهاية التحقيق المحاسبي، والتي يتوج فيها عمله بإجراء كل التسويات الضرورية واللازمة لتصحيح وضعية المكلف بالضريبة الخاضع لعملية الرقابة

الفصل الثاني: دراسة حالة حول التحقيق المحاسبي بمركز الضرائب الوادي

الجبائية. وإصدار جدول الحقوق والزيادات التي تعيد للخبزينة العمومية جزء من أموالها الضائعة، بسبب التهرب الجبائي.

وعلى هذا الأساس، سوف نقوم بتقديم عرض توضيحي لتقييم المحاسبة، وإجراءات إرسال التبليغ للمكلف بالضريبة الخاضع لعملية الرقابة.

أولاً: إصدار الجدول الفردي.

وفي نهاية هذا البحث، بعد المرور على كل مراحل التحقيق المحاسبي من الجانب الشكلي وفي صلب موضوع المحاسبة، وبعد إجراء كل التسويات اللازمة للمكلف بالضريبة الخاضع لعملية الفحص، تأتي للمرحلة الأخيرة والمتعلقة بإصدار الجدول الفردي للتسوية، والتي من خلالها يتم تثبيت الحقوق والزيادات التي يطالب بها المكلف، وتصبح دين على عاتقه من أجل التسديد، وتسوية وضعيته أمام الإدارة الجبائية.

وفي ذات السياق، سوف نقوم بعرض شامل لصورة مصغرة عن محتوى الجدول الفردي الذي تم إصداره في حق الشركة محل الدراسة.

الجدول (5-2) يوضح الجدول الفردي للحقوق والزيادات لشركة "حمدان للمقاولات".

السنة	نوع الضريبة	رقم الأعمال المستخرج	رقم الأعمال المصرح به أو المغم عليه	الفارق في رقم الأعمال (الخاضع)	الحقوق	الزيادات		المجموع (حقوق+الزيادة)
						نسبة الزيادة	مبلغ الزيادة	
2018	IBS	29.415.350	18.500.000	10.915.350	2.510.531	%25	627.633	3.138.164
	IRG/ASS	22.649.820	14.245.000	8.404.820	1.260.723	%25	315.181	1.575.904
	TAP	252.018.100	250.000.000	2.018.100	40.362	%10	4.036	44.398
	TVA	252.018.100	250.000.000	2.018.100	383.439	%25	95.860	479.299
	R/TVA	/	/	/	2.024.070	%25	506.018	2.530.088
2019	IBS	11.756.990	9.500.000	2.256.990	519.108	%25	129.777	648.885
	IRG/ASS	9.052.880	7.315.000	1.737.880	260.682	%25	65.171	325.853
	TAP	86.972.680	80.250.000	6.722.680	134.454	%15	20.168	154.622
	TVA	106.972.680	80.250.000	26.722.680	5.077.309	%25	1.269.327	6.346.636
	R/TVA	/	/	/	262.580	%25	65.645	328.225
2020	AC/IBS	/	/	/	/	/	315.000	315.000
	IBS	51.239.570	30.555.000	20.684.570	4.757.451	%25	1.189.363	5.946.814
	IRG/ASS	39.454.470	23.527.350	15.927.120	2.389.068	%25	597.267	2.986.335
	TVA	321.800.000	320.800.000	1.000.000	190.000	%15	28.500	218.500
	R/TVA	/	/	/	737.680	%25	184.420	922.100
2021	IBS	21.910.620	16.025.000	5.885.620	1.353.693	%25	338.423	1.692.116
	IRG/ASS	16.871.180	12.339.250	4.531.930	679.790	%25	169.948	849.738
	TAP	106.521.000	79.000.000	27.521.000	550.420	%25	137.605	688.025
	TVA	81.521.000	79.000.000	2.521.000	478.990	%25	119.748	598.738
	R/TVA	/	/	/	980.000	%25	245.000	1.225.000
المجموع العام:								
					24.590.350	/	6.424.090	31.014.440

المصدر: من إعداد الطالبات، بناء على معطيات دراسة الحالة.

ثانيا: نهاية أشغال التحقيق.

وفي نهاية التحقيق المحاسبي، يقوم المحقق في المحاسبة بإعداد "محضر نهاية أشغال التحقيق في المحاسبة"، نموذج (Série On° 24) (أنظر الملحق رقم 05)، والذي من خلاله يعلن المحقق في المحاسبة عن انتهاء أشغال التحقيق في عين المكان للمحاسبة التي قدمها المكلف بالضريبة المعني بالرقابة الجبائية.

ويكون هذا المحضر ممضي من طرف المحقق في المحاسبة ورئيس فرقة التحقيق المحاسبي. وبعدها يقوم المحقق باستخراج كل وثائق التقرير المحاسبي، من الواجهة، إشعار بالتحقيق في المحاسبة ومحضر بداية أشغال التحقيق في المحاسبة...؛ وجمعها في تقرير موحد يرسل إلى المصالح المعنية على مستوى المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية (مكتب المراجعات الجبائية)، وذلك من أجل إنجاز كل الإحصائيات المتعلقة بالعمليات الإجرائية للتحقيق المحاسبي، وكذا الحقوق والزيادات المرتبطة بها.

إضافة إلى إرسال نسخة من التقرير في المحاسبة إلى المديرية الجهوية للضرائب ورقلة، وذلك لكي تتكفل هي الأخرى بالمهام المنوطة بها على المستوى الجهوي.

خلاصة الفصل الثاني

بعد الاطلاع على وضعية مؤسسة الدراسة (مركز الضرائب الوادي)، وذلك من خلال دراسة الحالة في الجانبين الرئيسيين وهما، الهيكل التنظيمي والمهام من جهة. وفحص المحاسبة من الجانب الشكلي والمضمون من جهة أخرى. نستقر إلى أن النظام الجبائي الجزائري هو نظام تصريحي بالأساس. حيث يقوم المكلف بالضريبة بإيداع التصريحات وتسديد الحقوق عليها من تلقاء نفسه وحسب أرقام الأعمال التي يقررها هو سواء كانت صحيحة أو مغلوطة.

ومن هذا المنطلق، ينبع التحدي أمام الإدارة الجبائية، من أجل التأكد من صحة هذه التصريحات المدوعة والحقوق المدفوعة من طرف المكلفين بالضريبة، أين قرر المشرع الجبائي اعتماد مجموعة متنوعة من أنواع الرقابة الجبائية. والتي تتلاءم مع كل شريحة من المكلفين. من بينها التحقيق المحاسبي (VC)، التحقيق المصوب (VP)، التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية (VASFE).

إن التحقيق المحاسبي يعتبر من أهم أنواع الرقابة الجبائية، حيث أنه يستهدف أهم شريحة من المكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب - (CDI). والذين هم من الفئات المطالبون بإيداع التصريحات الشهرية (Gn°50) والسنوية (Gn°04 - Gn°11)، بناء على الوقائع التجارية الحقيقية، والتي تساندها الفواتير والكشوفات البنكية، إضافة إلزامية مسك السجلات والوثائق المحاسبية، وتسجيل كل القيود المحاسبية المتعلقة بنشاط المؤسسة، والتي تخضع جميعها لعمليات الفحص التي يقوم بها محقق المحاسبة من حيث الشكل والمضمون. وذلك بغرض تصحيح التصريحات، واسترجاع الأموال الضائعة ومكافحة ظاهرة التهرب الجبائي

الخاتمة

لقد أصبح من الواضح جلياً، بعد الانتهاء من دراسة هذا الموضوع، وتغطية أغلب جوانبه المعرفية، والمتعلقة بأحد أهم أشكال الرقابة الجبائية، والمتمثلة في التحقيق المحاسبي، ودوره البارز في قيادة تصحيح التصريحات الجبائية المودعة واسترجاع الأموال الضائعة بسبب التهرب الجبائي، وذلك من خلال الهيئة الإدارية المختصة، والممثلة في مراكز الضرائب (CDI). والتي تمثل عاملاً رئيساً ومهماً في مكافحة هذه الظاهرة السلبية على المالية العامة للدولة، والناجمة عن ممارسة مختلف الأنشطة التي تساهم في إخفاء وتقليل المدفوعات تجاه الإدارة الجبائية على مستوى مصلحة القباضة في مراكز الضرائب.

إضافة إلى دور الرقابة الجبائية الهام في تجسيد توصيات المديرية العامة للضرائب (DGI)، والتي تسعى في مجملها إلى تحقيق التوازن بين الشق التقني الذي يخص الإدارة الجبائية من جهة الفعلية في الفحص المحاسبي والمردودية المتوخاة منه على مستوى نجاعة تصحيح التصريحات، استرجاع الأموال المهربة من وعاء الضريبة ومكافحة ظاهرة الغش الجبائي، ومن جهة أخرى الاستجابة لمتطلبات الشق الجبائي بتوفير كل الضمانات والحقوق للمكلف، ودون أي تعسف للإدارة الجبائية في استعمال حقها في الرقابة، مع ضرورة التقيد التام بالإجراءات القانونية المعمول بها، لحماية المكلفين من كل تجاوزات إدارية محتملة.

إننا ومن خلال هذه الدراسة، حاولنا التطرق بشيء من التفصيل للإجابة على إشكالية هذا الموضوع، واستكشاف الإجراءات اللازمة في التحقيق المحاسبي لمكافحة ظاهرة التهرب الجبائي، وفيما يلي سوف نحاول استعراض أهم نتائج هذا البحث والتوصيات المقترحة فيه، ونختتمها بعرض بعض الآفاق المستقبلية لهذه الدراسة.

أولاً: اختبار الفرضيات.

وبعد الاطلاع على أغلب جوانب الموضوع النظرية والتطبيقية، حسب مختلف المناهج المستخدمة في هذه الدراسة، والمستمدة من المراجع العلمية، المنشورات الإدارية والمقابلات الشخصية، يمكننا أن نلخص أهم النتائج المتوصل إليها فيما يلي:

♦ الفرضية الأولى.

وبعد الاطلاع على الأدبيات النظرية للدراسة الحالية، تبين لنا بأن الرقابة الجبائية هي السلطة القانونية التي تخولها الدولة للإدارة الجبائية من أجل إجراءات مختلف عمليات التحقيق والمراجعة لكل التصريحات المودعة والتسديدات المدفوعة بغرض اكتشاف الأخطاء الممكنة وتصحيحها.

أما التهرب الجبائي، فهو كل المعاملات التي يقوم بها المكلف بالضريبة من أجل التقليل أو عدم دفع المستحقات الضريبية، دون أي مخالفة للتصوص والتشريعات المعمول بها في النظام الجبائي الجزائري. وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى؛

♦ الفرضية الثانية.

وبعد الانتهاء من الاطلاع على مختلف الجوانب المتعلقة بالتحقيق المحاسبي وضمانات المكلفين بالضريبة، تبين أن التحقيق المحاسبي يعتبر أحد أهم آليات الرقابة الجبائية المعتمدة من طرف المديرية العامة للضرائب (DGI)، بغرض إجراء مختلف عمليات الفحص للمحاسبة من الجانب الشكلي وفي المضمون، وذلك بهدف تصحيح التصريحات الجبائية، استرجاع الأموال الضائعة من الخزينة العمومية ومكافحة ظاهرة التهرب الجبائي. أما عن الضمانات التي تقدمها الإدارة الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين لعملية الرقابة الجبائية، فهي تنقسم إلى نوعان، أولهما متعلق بممارسة حق الرقابة، مثل: الإشعار بالتحقيق، مدة التحضير، الاستعانة بمستشار، عدم إمكانية تحديد التحقيق لنفس الفترة والضريبة ومدة التحقيق. وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية؛

♦ الفرضية الثالثة.

وبعد الانتهاء من أخذ نبذة عن مؤسسة دراسة الحالة، والمتمثلة في مركز الضرائب الوادي (CDI)، تبين بأن مركز الضرائب يتكون من هيكل تنظيمي يغطي مختلف المصالح التي تحتاجها المصلحة، والمتمثلة في:

المصالح الرئيسية: التسيير، المراقبة والمنازعات؛

المصالح العادية: القباضة، الإعلام الآلي والوسائل، الاستقبال والإعلام ومختلف المصالح التابعة للمصالح الرئيسية.

أما عن المهام المرتبطة بمركز الضرائب، فهي تختلف إلى نوعان رئيسيان، أحدهما يتعلق بمهام الوعاء، أين يتم البحث عن المعلومات واستقبال التصريحات وفحصها من أجل التأكد من صحتها، إضافة إلى استغلال كل ما هو موجود من معلومات تستدعي التسويات الجبائية. والثاني متعلق بمهام التحصيل على مستوى قبضة المركز، حيث يتم فيها إجراءات التحصيل والمتابعة لكل ديون المركز. وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة.

♦ الفرضية الرابعة.

وبعد الانتهاء من عرض مختلف جوانب دراسة الحالة، تبين بأن التحقيق المحاسبي يعتبر من أحد الأدوات الفعالة التي تستغلها الإدارة الجبائية بغرض تصحيح الأخطاء التي يرتكبها المكلفين بالضريبة على مستوى التصريحات و/أو المدفوعات الجبائية. وهذا ما تنجر عنه أموال كبيرة على عاتق المكلفين بالضريبة الخاضعين

للرقابة، والذين يقومون بدورهم بدفعها لحساب الخزينة العمومية للدولة. وهذا ما يمكن اعتباره كمساهمة فعالة للتحقيق المحاسبي في مكافحة ظاهرة التهرب الجبائي. وهذا ما يثبت صحة الفرضية الرابعة.

ثانيا: نتائج الدراسة.

وتتلخص النتائج التي توصلنا لها من خلال الأدبيات النظرية في النقاط التالية:

♦ إن الإدارة الجبائية الجزائرية مازلت لم تصل بعد إلى مرحلة الرقمنة، وهذا ما يجعلها تمارس مهامها انطلاقا من الفرد، دون أي إعانة من البرامج العصرية للإعلام الآلي، وهذا ما جعل فترات إنجاز المهام تكون طويلة جدا، ووتيرة تنفيذ مختلف مراحل التحقيق المحاسبي تتسم بأنها بطيئة؛

♦ إن عدد الملفات المبرجة كل سنة قليل جدا بالمقارنة مع عدد الملفات الخاضعة للرقابة الجبائية بمختلف أنواعها، ويتضح ذلك جليا من خلال النسبة السنوية (عدد الملفات المبرجة بالمقارنة مع العدد الإجمالي للملفات)، والتي لا تتجاوز الواحد (1%) بالمائة؛ وهي نسبة ضعيفة، بسبب أنها تؤثر مباشرة على مردودية الرقابة الجبائية وبالتالي تضعف عملية مكافحة التهرب الجبائي.

♦ إن القوانين الجبائية الجزائرية غير ثابتة، وتشهد تغيرات مستمرة من حيث تعديل القوانين، وسن أخرى ومن ثم التراجع عليها في نفس الفترة في بعض الأحيان، وهذا ما يجعل المتعاملين معها (المكلفين - المحاسبين - أعوان الإدارة...) في حيرة من أمرهم أمام هذا الكم الهائل من التعديلات.

وهذا أيضا يعتبر عامل رئيسي يؤثر سلبا على عمل الإدارة الجبائية من حيث عدم استقرار القوانين التي تحتاجها في الرقابة الجبائية، وبالتالي ينجر عنها ضعف في عملية مكافحة التهرب الجبائي؛

♦ إن عدد الأعوان المنخرطين في عملية الرقابة الجبائية قليل جدا بالمقارنة مع باقي المصالح. حيث نجد بأن مركز الضرائب الوادي لديه ستة (6) محققين في المحاسبة، لمركز يحتوي على حوالي خمسة آلاف (5000) ملف جبائي. وهذا أكيد سوف يؤثر بالسلب على مختلف عمليات الرقابة الجبائية ومكافحة التهرب الجبائي؛

ثالثا: التوصيات.

وفي نهاية بحثنا هذا، ومن أجل إضفاء أكثر نجاعة وفعالية لمستوى التحصيل والمكاسب المعرفية، وجب علينا طرح بعض التوصيات التالية:

♦ ضرورة العمل وبسرعة على إدخال الرقمنة في الإدارة الجبائية، وتزويد مختلف الإدارات بكل العتاد والأجهزة المتعلقة بالإعلام الآلي والكمبيوتر، من أجل تسهيل وتبسيط عمل الإدارة الجبائية، وتقليل مدة إنجاز المهام، وتسريع توفر المعلومات التي تمكن الأعوان من إجراء مختلف عمليات الفحص في آجالها المحددة؛

♦ تفعيل دور الانترنت من أجل تسهيل عمليات التصريح والدفع عن البعد، مثل برنامج "مساهمتك" و"جبايتك"، وكلها تساعد الإدارة الجبائية في توفر المعلومات بشكل رقمي من أجل تسهيل عمليات التحقيق والرقابة؛

♦ ضرورة العمل على استقرار المنظومة التشريعية والقانونية، لكي تساعد المتعاملين معها في جودة المعلومات المتوفرة ونوعيتها، وتقليل نسبة الأخطاء بأكبر قدر ممكن من التصريحات الجبائية المودعة على مستوى المراكز الجبائية؛

♦ العمل على مضاعفة عدد الأعوان المختصين بعملية الرقابة الجبائية بمختلف أنواعها؛

♦ العمل على توسيع قاعدة الرقابة الجبائية لتشمل أكبر قدر ممكن من المكلفين بالضريبة الخاضعين لعملية الرقابة الجبائية بمختلف أنواعها.

رابعاً: آفاق الدراسة.

وكرؤية مستقبلية للدراسة، ضمن آفاق بحثية مرتبطة بالواقع الميداني، وفي نفس سياق الرقابة الجبائية والعوامل المؤثرة فيها، سوف نقترح الموضوعات التالية، وهي:

♦ أهمية الرقابة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية في النظام الجبائي الجزائري؟؛

♦ دور الرقابة الجبائية في تحسين مردودية التحصيل الجبائي في النظام الجبائي الجزائري؟

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية.

الرقم	المراجع العربية
	الكتب
01	عمار عمورة ، الوجيز في شرح القانون التجاري الجزائري، الجزائر: دار المعرفة، 2000.
02	مصطفى عوادي ونصر رحال، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، الجزائر، مطبعة سخري، 2011.
03	مصطفى عوادي ويونس زين، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، الجزائر، 2011.
	الرسائل والأطروحات الجامعية
04	جلال مرزوقة، مساهمة فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي "دراسة حالة بمركز الضرائب بولاية البويرة"، مذكرة ماستر، تخصص مالية المؤسسة، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة أكلي محمد أولحاج - البويرة، السنة الجامعية: 2019.
05	عواطف سني و مایسة ساسي، استخدام التحقيق المحاسبي في تعديل الأسس الخاضعة للضرائب والرسوم دراسة حالة: مديرية الضرائب لولاية بسكرة (مذكرة ماستر)، قسم العلوم التجارية، بسكرة، جامعة محمد خيضر، الجزائر، السنة الجامعية: 2020.
06	فاطمة تبوكيوت و زهية سماعيلي، دور التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب والغش الضريبيين، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وجباية معقدة، قسم علوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر السنة الجامعية: 2017.
	الدوريات والمجلات
07	أحمد بساس، مكافحة الغش والتهرب الضريبي في الجزائر - حصر لأهم الإجراءات الجبائية الردعية للفترة الممتدة من 2008 إلى 2013، - مجلة دراسات جامعة الأغواط، العدد الاقتصادي -، المجلد 4، العدد 2، 2013.
08	بومدين بكريتي و رشيد يوسف، دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي حالة: المراجعة الجبائية لملف جبائي على مستوى مديرية الضرائب لولاية مستغانم خلال السنوات 2011، 2012، 2013، مجلة دراسات جبائية، المجلد 4، العدد 1، 2015.
09	بشرى عبد الغني وآخرون، أثر التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب والغش الضريبيين دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2000-2017، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد: 9 - العدد: 1 / (مارس 2021).

10	الجيلاني بلواضح، التحقيق المحاسبي كآلية للحد من التهرب الضريبي - دراسة نموذج حالة بمديرية الضرائب لولاية المسيلة، ش ذ م. م اكلوليكس للفترة 2017-2020، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 15، العدد 01، الرقم التسلسلي 29، 2022.
11	الزهره جامع وتوفيق كرمية، أثر التدقيق المحاسبي على فعالية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي في الجزائر -دراسة تحليلية قياسية خلال الفترة 2000-2018-، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 23، العدد 02، 2020.
12	حبيبة زحاف ومُجد الأمين عسول، مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المركز الجامعي سي الحواس - بركة، باتنة، المجلد 05، عدد 02، 2022.
13	محي الدين مكاحلية و سفيان لراي، مساهمة التدقيق الجبائي في كبح سلوك التهرب الضريبي: دراسة حالة في مديرية الضرائب لولاية تبسة، مجلة دراسات جبائية، المجلد 11، العدد 01، 2022، ص: 155.
14	مصطفى عوادي وآخرون، الرقابة الجبائية ودورها في الحد من ظاهرة التهرب والغش الجبائي، دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب بالوادي، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد 02، العدد 01، 2019.
15	سفيان بوزيد، التهرب الضريبي... مفهوم وقياس، مجلة الاقتصاد والمناجنت، جامعة أوبكر بلقايد تلمسان، حجم 15، عدد 1، 2016.
16	صافية لشلح، تفعيل دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي، مجلة المقريري للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 2، العدد 2، ديسمبر 2018.
17	شهيناز قروج ومُجد طويلب، الرقابة الجبائية كأداة لتشخيص الأخطار الجبائية في المؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب للجزائر غرب-، مجلة المؤسسة، المجلد 10، العدد 01، 2021.
18	خولة حموش ومُجد بزارية، فعالية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي -مركز الضرائب برج بوغريج نموذجاً-، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 12، العدد 1، 2021.
19	خيرة مجدوب ومصطفى طويطي، أثر التدقيق المحاسبي على فعالية الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي: دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية تيارت، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، العدد 05، 2018.
20	خالد عيادة عليمات، التهرب الضريبي أسبابه وأشكاله وطرق الحد منه، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد 09، 2013.
	التقارير، القوانين، المراسيم والقرارات
21	قانون الإجراءات الجبائية الجزائري 2023.

22	قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري 2023.
23	القانون رقم 07-11 مؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 يتضمن النظام المحاسبي المالي، الجزائر، الجريدة الرسمية، عدد 74.
24	مرسوم رئاسي رقم 15-247 مؤرخ في 2 ذي الحجة عام 1436 الموافق 16 سبتمبر سنة 2015، يتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام، الجزائر، الجريدة الرسمية، عدد 2015/50.
25	المرسوم التنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 الموافق 26 مايو سنة 2008، يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11، الجزائر، الجريدة الرسمية، عدد 27.
26	المرسوم التنفيذي رقم 05-468 المؤرخ في 8 ذي القعدة عام 1426 الموافق 10 ديسمبر سنة 2005، والمتضمن الشكل القانوني للفاتورة، الجزائر.
27	الأمر رقم 75-59 مؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975، يتضمن القانون التجاري الجزائري، المعدل والمتمم.
28	المديرية العامة للضرائب بالجزائر، مراسلة موجهة إلى المديرية الولائية للضرائب تحت رقم: 122/و م/ع ض/ق ر ت ج، والمؤرخة في 2022/10/19.
29	المديرية العامة للضرائب بالجزائر، مطوية مركز الضرائب (CDI)، المتعلقة بتنظيم ومهام، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، نشرة 2021.
30	المديرية العامة للضرائب بالجزائر، دليل الخاضع للضريبة التابع لمراكز الضرائب 2021، مديرية العلاقات العمومية والاعلام.
المؤتمرات، المنتقيات والندوات	
31	أحمد بكاي، واقع الرقابة الجبائية في الجزائر وآليات تفعيلها في سياق استدامة الشركات الجزائرية، الملتقى الدولي التكويني الرابع حول: دور المنازعات الجبائية في ضمان استدامة المؤسسات الاقتصادية، مخبر إدارة أعمال المؤسسات الاقتصادية المستدامة، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، 2021.
32	علي بحري والجيلاني بلواضح، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، الملتقى الدولي التكويني الرابع حول: دور المنازعات الجبائية في ضمان استدامة المؤسسات الاقتصادية، مخبر إدارة أعمال المؤسسات الاقتصادية المستدامة، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، 2022.
المقابلات الشخصية	
33	محمد عزي، المديرية الولائية للضرائب بالوادي، المدير الفرعي للوسائل، تحويل المستخدمين، تاريخ المقابلة 2023/04/24، (مقابلة).

34	نور الدين ريمي، مركز الضرائب بالوادي، رئيس فرقة التحقيق المحاسبي " مرحلة فحص المحاسبة من حيث المضمون، تاريخ المقابلة 2023/02/28، (مقابلة).
35	عيسى العايب، المديرية الولائية للضرائب بالوادي، رئيس مكتب الوسائل، مرحلة التحضير، تاريخ المقابلة 2023/04/24، (مقابلة).
36	رضا مصباحي، المديرية الولائية للضرائب بالوادي، رئيس مكتب المراجعات الجبائية، إدراج المؤسسة ضمن البرنامج السنوي، تاريخ المقابلة 2023/02/14، (مقابلة).
37	خالد بن جدو، المدير الفرعي للعمليات الجبائية، المديرية الولائية للضرائب بالوادي، تحويل الملفات الجبائية تاريخ المقابلة 2023/04/24 (مقابلة).
المواقع الإلكترونية	
38	الموقع الإلكتروني، المديرية العامة للضرائب، تاريخ المعاينة: 2023/02/13 https://www.mfdgi.gov.dz/ar/

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية.

Number	Foreign References
Theses	
39	Kamel KHAROUBI, Le contrôle fiscal comme un outil de lutte contre la fraude, (Mémoire de Magister), Ecole Doctorale d'Economie et de Management, Faculté des Sciences Economiques, des Sciences de Gestion et des Sciences Commerciales, Université d'Oran Es-Senia, 2011.
40	Rachid BOUMALHA et Mélissa BOUCEFFA, Le contrôle fiscal des entreprises algériennes cas d'une société sise à Tizi-Ouzou, (Diplôme de Master), Département des Sciences Financières et Comptabilité, Faculté des Sciences Économiques, de Gestion et des Sciences Commerciales, Université Mouloud Mammeri de Tizi-Ouzou, 2022.
41	Abdelhak TALBI et Hakim YACINI, Le contrôle fiscal outil de lutte contre la fraude fiscale (Etude de cas au niveau de la direction des impôts de la Wilaya de Bejaia), (diplôme de Master), Département des Sciences de Gestion, Faculté des Sciences Economiques, des Sciences Commerciales et des Sciences de Gestion, Université Abderrahmane Mira, Bejaia, 2013.

Articles	
42	Mohammed HIMRANE et Mohammed GUERRACHE, La lutte contre la fraude fiscale: un instrument de soutien au développement local, Forum Journal d'études et de recherches économiques, Université Ziane Achour de Djelfa, Volume 03, Nombre 01, 2019.
43	Mohammed HIMRANE et Abderrezak LARIOUI, Le contrôle fiscale en Algérie, quel est l'impact des reformes?, journal of advanced Economic Research, El oued University, Vol 05, Issue 01, 2020.
Reports, Laws, Decrees and Orders	
44	Direction Générale Des Impôts, La Lettre de la DGI, Bulletin d'information, N° 54/2012.

الملاحق

Envoyer par messagerie Imprimer le formulaire
Série O n° 4

الملاحق رقم (01)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
المديرية الولائية للضرائب بالوادي

الوادي

Le

أ

Référence N°

Lettre avec
A.R
N°

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 établissement le 10 H, à l'effet de vérifier au titre des exercices 2018, 2019, 2020, 2021 l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après, désignés : TAP - TVA-IRG/ ASS - IBS -IRG/S -DTetc

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.

Veuillez 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.

Envoyer par messagerie

الملاحق رقم (٥٤)

Imprimer le formulaire

Série O n° 23

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION DES IMPOTS W EL OUED

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

المديرية الولائية للضرائب بالوادي

Fiche de début des travaux

de Vérification

الوادي

Le

Numéro de l'affaire

Numéro d'identification Fiscale.

Nom / Prénom ou raison sociale.

Activité.

Adresse.

Tel.

Avis de vérification N°

du

Remis-le.....

Période à vérifier du

au.

Noms, prénoms et grades des agents vérificateurs :

Date de début des travaux préparatoires

Date du contrôle inopiné (1).....

Date d'intervention sur place (Contrôle au fond)

Chef de brigade

Nom/ Prénom et grade des vérificateurs

(1) à remplir en cas de contrôle inopiné

Envoyer par messagerie

الملاحق رقم (03)

Imprimer le formulaire

Série O n° 21

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

Notification de Redressement
Suite à la vérification de comptabilité

Suite à l'envoi de l'avis de vérification n° du , vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre des exercices , se rapportant aux impôts, , droits , et , taxes , ci-après désignés :

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 certain impôts, droits et taxes et de vous réclamer un complément d'impôt pour les motifs exposés dans la présente notification.

Vous disposez, à compter de la réception de la présente notification, d'un délai de 40 jours pour formuler vos observations ou faire part de votre acceptation des propositions de redressement envisagées. Le défaut de réponse dans ce délai vaudra accord tacite de votre part (Art 20-6 du Code des Procédures Fiscales).

Vous pouvez également dans le cadre de votre réponse, solliciter l'arbitrage pour des questions de fait ou de droits, selon le cas, du Directeur des grandes entreprises, du directeur des impôts de wilaya, du chef du centre des impôts ou du chef de service des recherches et vérifications en vertu des dispositions l'article 20-6 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 (Art 20-4 du Code des Procédures Fiscales).

La présente notification comporte feuillets y compris celui-ci.

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

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

Envoyer par messagerie

الملاحق رقم (04)

Imprimer le formulaire

Série O n° 21 sexes

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

EL OUED

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 40 feuilles, y compris celle-ci.

Veuillez agréer, madame, monsieur, l'assurance de ma considération distinguée.

Chef de brigade

Nom, Prénom et Grade
des vérificateurs

Envoyer par messagerie

الملاحق رقم (05)

Imprimer le formulaire

Série O n° 24

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

DIW / EL OUED

Fiche de fin des travaux

de Vérification

EL OUED

Le

Numéro de l'affaire

Numéro d'identification Fiscale

Nom / Prénom ou raison sociale

Activité

Avis de vérification N°

du

Date de fin des travaux sur place.....

Date de notification des résultats de la vérification.....

Date de notification de la position définitive de l'administration.....

Chef de brigade

Nom / Prénom et Grade des vérificateurs