

دور التحقيق المصوب في تعزيز آليات الرقابة الجبائية على المؤسسات الاقتصادية

دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية غرداية

The role of proper investigation in strengthening the mechanisms of fiscal control over economic institutions**A case study in the Tax Directorate of Ghardaia**

كريم هندي*، مخبر الدراسات التطبيقية في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة غرداية (الجزائر)

hendi.karim@univ-ghardaia.edu.dz

تاريخ النشر: 2024/09/30

تاريخ القبول: 2024/09/15

تاريخ الاستلام: 2024/07/21

ملخص:

تهدف الدراسة إلى إبراز دور التحقيق المصوب في تعزيز آليات الرقابة الجبائية، من خلال كونها إجراء انتقادي لمعرفة مدى التزام المؤسسات الاقتصادية بالقواعد والمبادئ الجبائية لضمان تحصيل الضرائب من المكلفين بالضريبة حفاظا على المال العام، وقد تم اختبار ذلك عن طريق دراسة حالة تحقيق مصوب على ملف جبائي لمؤسسة اقتصادية على مستوى مديرية الضرائب لولاية غرداية.

خلصت الدراسة إلى أن التحقيق المصوب يعتبر من أهم أشكال الرقابة الجبائية كونه يعتمد على فترات قصيرة للتحقيق ومواقع عدم التزام ضريبي محددة، مما يعطي النجاعة أكثر لتفعيل إجراءات الرقابة الجبائية من جهة وسرعة اكتشاف النقص والاعفالات في تصريحات المكلفين بالضريبة من جهة أخرى.

كلمات مفتاحية: رقابة جبائية، تحقيق مصوب، مكلفين بضريبة، إدارة جبائية.

تصنيفات JEL: H21، H24، H26، H29

Abstract:

The study aims to highlight the role of corrected investigation in strengthening fiscal control mechanisms, by being a critical procedure to determine the extent of economic institutions' commitment to tax rules and principles to ensure the collection of taxes from taxpayers in order to

* المؤلف المرسل.

preserve public money. This was tested by studying a case study of corrected investigation on an institution's tax file. Affiliated with the State Tax Directorate in Ghardaia.

Our study concluded that proper investigation is one of the most important forms of oversight, as it relies on short investigation periods and specific areas of tax non-compliance, which gives more efficiency to tax oversight procedures and speed in discovering deficiencies and omissions in taxpayers' statements.

Keywords: tax control, proper investigation, taxpayers, tax administration.

Jel Classification Codes : H21, H24, H26, H29

1. مقدمة:

إن النظام الجبائي الجزائري هو نظام تصريحي يعطي الحرية للمكلفين بالضريبة بالتصريح بمداخلهم المحققة بشكل يوافق نشاطاتهم، إلا أن هؤلاء المكلفين غالبا ما يلجؤون في المقابل إلى الاعتماد على الطرق التدلّيسية غير القانونية لإخفاء جزء من الأُسُس والأوعية الضريبية التي يحققونها بهدف التملص من تسديد الضرائب والرسوم أو تقليص العبء الضريبي الذي يقع على عاتقهم، ومن أجل الحفاظ على المال العام ومصالح الخزينة العمومية منح المشرع الجزائري الحق للإدارة الجبائية بمراجعة تصريحات المكلفين بالضريبة للتأكد من قيمة الأُسُس الضريبية المصرحة وإعادة تقييمها، وذلك من خلال مجموعة من الآليات والقوانين والنصوص التشريعية والتي تضعها إدارة الضرائب في يد المراجعين والمحققين الجبائين لمساعدتهم في التحقق من صدق وسلامة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة وتقييم مدى التزامهم بالقوانين الجبائية.

تشكل الرقابة الجبائية من عدة أنواع يمثل كل نوع آلية معينة للتحقيقات الجبائية وفق مراحل وإجراءات محددة، فمن بين هاته الأنواع نجد التحقيق المصوب، الذي يعتبر أحد أشكال الرقابة الجبائية الخارجية والذي يغطي جزء كبيرا من عمليات التدقيق في الملفات الجبائية وهذا بهدف تعزيز دور الرقابة الجبائية في اكتشاف حالات الغش والتهرب الضريبيين.

إشكالية الدراسة: انطلاقا مما سبق فإن إشكالية الدراسة تمحورت حول السؤال الرئيسي التالي:

كيف يساهم التحقيق المصوب في تعزيز آليات الرقابة الجبائية على المؤسسات الاقتصادية؟

للإجابة على الإشكالية الرئيسية ارتأينا أن نضع جملة من التساؤلات الفرعية حتى تتمكن من الإلمام

بجميع محاور الموضوع وتأني صياغتها كما يلي:

- ماذا يمثل التحقيق المصوب من بين أنواع الرقابة الجبائية الأخرى؟

- ما المقصود بالرقابة الجبائية وماهي آلياتها؟

- كيف يساهم حالات التحقيق المصوب في اكتشاف عدم الالتزام الضريبي من طرف المكلفين؟

فرضيات الدراسة: من أجل الخروج بإجابة واضحة وشاملة على إشكالية البحث، كان لزاما علينا وضع

جملة من الفرضيات، نعرضها كالتالي:

- يعتبر التحقيق المصوب وسيلة في يد الإدارة الجبائية للتأكد من صحة وسلامة تصريحات المكلفين بالضريبة.

- يعتبر التحقيق الجبائي المصوب الداعم الرئيسي لعمليات الرقابة الجبائية التي تقوم بها إدارة الضرائب كونه يعتمد على آليات بسيطة غير معقدة.

- تعتمد الرقابة الجبائية في إطار التحقيق الجبائي المصوب على آليات فحص وتقييم للتصريحات الجبائية فقط دون التصريحات الأخرى.

منهج الدراسة: للإجابة على إشكالية الدراسة، قمنا باستخدام المنهج المعتمدة في الدراسات الاقتصادية عموما، وعليه نعلم على المنهج الوصفي في كل محاور الدراسة، كما نتخذ من التحليل أداة لتفسير المفاهيم العامة لمتغيرات الدراسة، مع دراسة حالة للتحقيق المصوب في إطار الرقابة الجبائية على مستوى مديرية الضرائب بغرداية، بالاعتماد على جملة من التقنيات والإجراءات الجبائية والمحاسبية وفق القوانين والتشريعات الضريبية المعتمدة.

أهمية الدراسة: تكتسب دراستنا أهميتها أساسا من مكانة التحقيق المصوب في النظام الضريبي الجزائري، كونه من أهم أساليبه وأدواته التي يعتمد عليها في فرض الرقابة الجبائية على تصريجات المكلفين بالضريبة وكشف مواضع عدم الالتزام الجبائي والمحاسبي التي يرتكبوها، بهدف الحفاظ على موارد الخزينة العمومية وعلى المال العام، بالإضافة إلى مساهمة التحقيق المصوب في تعديل سلوكات الخاضعين للضريبة وتعزيز الوعي الجبائي لديهم وذلك من خلال فرض عقوبات وغرامات جبائية تهدف إلى ردع كل ممارسة غير قانونية ومخالفة.

أهداف الدراسة: تهدف دراستنا إلى عرض إجراءات التحقيق المصوب كونه أحد أهم أشكال الرقابة الجبائية التي يعتمد عليها المحققون الجبائيون في كشف التجاوزات الجبائية والمحاسبية المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة، كما تهدف الدراسة إلى إبراز فعالية التحقيق المصوب من حيث الأداء، نظرا لبساطة إجراءاته من جهة وسهولة وسرعة تطبيقه من جهة أخرى، وهذا ما يساهم بشكل كبير في فرض الرقابة على تصريجات المكلفين وتعزيز فعالية النظام الضريبي الجزائري.

2. ماهية الرقابة الجبائية:

ارتبطت الغاية في أي عملية رقابية كانت، باكتشاف الأخطاء والانحرافات والتي يمكن أن تحدث لسبب أو لآخر، وتعد الرقابة الجبائية نوع من أشكال الرقابة بمفهومها الخاص ذات أهمية وأهداف معينة.

1.2. تعريف الرقابة الجبائية:

تعددت تعاريف الرقابة الجبائية واختلفت باختلاف المصادر وتحديد المصطلحات المتعلقة بالرقابة والتحقيق والمراجعة، نذكر أهمها:

التعريف الأول: هي عملية فحص للتسجيلات المحاسبية بما يتكيف مع مبادئ القوانين الجبائية والتأكد من مدى ملائمة المحتوى مع التصريجات الجبائية المقدمة. (عتير، 2012، ص ص 82-83)

التعريف الثاني: حسب الجمعية التقنية لتنظيم مكاتب المراجعة والاستشارة الأمريكية ATIC فإن الرقابة الجبائية هي إبداء الرأي حول مجموعة من الهياكل الجبائية للوحدة وطريقة عملها وبالتالي فجباية الوحدة بكل أشكالها هي هدف المراجعة الجبائية. (قحموش، 2012، ص16)

التعريف الثالث: الرقابة الجبائية حسب المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري هي السلطة المكفولة قانونا لصالح إدارة الضرائب من أجل مراقبة التصريجات الجبائية والمحاسبية والمستندات التي اعتمدها المكلف بالضريبة لتأسيس كل ضريبة 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. (قانون الإجراءات الجبائية المادة 19، 2024، ص09)

بهذا يمكننا القول أن الرقابة الجبائية هي فحص التصريجات الجبائية والمحاسبية وكل السجلات والوثائق والمستندات الخاصة بالمكلفين بالضريبة، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات المقدمة، وإعادة تقييمها وتصويبها في حالة وجود مواضع لعدم الالتزام الجبائي.

2.2. حق الادارة الجبائية في إجراء التحقيق:

يمنح المشرع الجزائري بناء على قانون الإجراءات الجبائية الحق لإدارة الضرائب في الرقابة على تصريجات المكلفين بالضريبة من طرف أعوانها الذين لهم رتبة مفتش ضرائب على الأقل، من خلال قيامهم بعمليات التدقيق والفحص والتحريات اللازمة لتقييم وتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، كما يمنح لإدارة الضرائب الحق في الاطلاع على سجلات ومستندات ووثائق المكلفين بالضريبة أو كل المتعاملين معهم بهدف جلب وجمع المعلومات التي من شأنها المساعدة على كشف مواضع عدم الالتزام الجبائي وإعادة تقييم الأسس الضريبية للمدينين بالضرائب والرسوم ولدى الغير العاملين لحسابهم في المحلات المخصصة لصنع أو انتاج أو تحويل وكذا تخزين البضائع أو بيعها أو تأدية خدمات بجميع أنواعها.

كما يمنح المشرع الجبائي الحق لأعوان الإدارة الجبائية في طلب تسليم الفواتير والمحاسبة المادية والدفاتر والسجلات والوثائق المهنية التي يمكن أن تكون لها صلة بتأسيس أرقام الأعمال والأرباح. (قانون الإجراءات الجبائية المادة 33، 2024، ص19)، وتتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت والمؤسسات المعنية، خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها. (قانون الإجراءات الجبائية، 2024، ص09)

3.2. أشكال الرقابة الجبائية:

تأخذ الرقابة الجبائية أشكالا عديدة تطبق وفق الحالات البرمجة للتحقيق من طرف الإدارة الجبائية التي تفرض إما الرقابة بصفة عامة أو بصفة معمقة، نعرض هذه الأشكال كالتالي:

1.3.2. الرقابة العامة: تتم الرقابة العامة على مستوى مفتشيات الضرائب ومراكز الضرائب، وتشكل من نوعين أساسيين هما:

1.1.3.2. الرقابة الشكلية: وهي رقابة جبائية من حيث الشكل فقط تفرضها إدارة الضرائب على التصريجات الجبائية للمكلفين بالضريبة، بهدف اكتشاف الأخطاء الشكلية والمادية المرتكبة من طرفهم، مع عدم القيام بتقييم أو إعادة تأسيس للضرائب أو المقارنة بين تصريجات المكلف والمعلومات التي تحوزها إدارة الضرائب. (العايب، 2015، ص 10)

2.1.3.2. الرقابة على الوثائق: تأتي الرقابة على الوثائق في المرحلة الثانية للتحقيقات الجبائية الداخلية وهي انتقال من مراقبة الشكل إلى التعمق في التحقيق بشكل أكبر من خلال تقييم محتوى التصريجات الجبائية والوثائق المحاسبية للتأكد من صحة الأسس الضريبية المصرحة وتسوية الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة. (عتير وزرقون، 2014، ص43)

2.3.2. الرقابة المعمقة: بعد إجراء عملية الرقابة الجبائية الداخلية على تصريجات المكلفين بالضريبة تأتي عملية الرقابة الجبائية المعمقة كعملية مكملة للرقابة على الوثائق وهدفها اكتشاف مواضع التهرب والغش الضريبيين لتسوية الوضعية الجبائية للمؤسسة، وتعتمد على معالجة الملفات الجبائية للمكلفين بشكل دقيق

وعمق وتنفيذ عملية المقارنة ما بين التصريحات الجبائية للمكلف والعناصر الخارجية التي لها علاقة مباشرة وغير مباشرة به، وللرقابة المعمقة ثلاث أشكال وهي: (قاسيمي وحدادو، 2019، ص159)

1.2.3.2. التحقيق في محاسبة VC: هو مجموعة الإجراءات التقنية التي تركز على التحقيق في الدفاتر المحاسبية للمكلفين بالضريبة في عين المكان، والتي ترمي إلى التأكد من صحة الأسس الضريبية المقدمة في التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف هؤلاء المكلفين، فإذا تعذر إيجاد سبيل للتحقيق في عين المكان بسبب قوة قاهرة يقرها القانون، يقوم المكلف بتوجيه طلب كتابي وتقبله المصلحة وتتم المراقبة على كل الوثائق مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات. (قانون الإجراءات الجبائية المادة 20، 2024، ص11)

2.2.3.2. التحقيق المصوب VP: يعتبر التحقيق المصوب من أساليب الرقابة الأكثر بساطة والأقل تعقيدا وهو إجراء رقابي موجه لعمليات محددة ومعينة مسبقا، وقد يتضمن ضريبة واحدة أو عدة ضرائب بعنوان جزء أو كل المدة غير المتقادمة للرقابة الجبائية أو بمجموعة عمليات محاسبية متعلقة بمدة تقل عن سنة جبائية وذلك ما تم نصه في المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية 2024. (قانون الإجراءات الجبائية المادة 20 مكرر، 2024، ص15)

3.2.3.2. التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية VASFE: حسب المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية، فإن التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية متعلق بالرقابة على الذمة المالية للأشخاص الطبيعيين الذين يملكون موطنا جبائيا بالجزائر، وهو يشمل على إعادة تأسيس ضريبة واحدة فقط تتمثل في الضريبة على الدخل الإجمالي للمكلف بالضريبة قيد التحقيق، وهذا سواء كان للشخص المعني التزاما مسبقا بهذه الضريبة أم لا، ويمكن لأعوان الرقابة أن يخضعوا الأشخاص الطبيعيين لهذا النوع من التحقيق والذين ليس لديهم موطن جبائي في الجزائر عندما يكون لديهم التزامات بعنوان الضريبة على الدخل الاجمالي. (قانون الإجراءات الجبائية المادة 21، 2024، ص15-16)

4.2. الجهات المكلفة بالرقابة الجبائية:

تتمثل الجهات المكلفة بعمليات الرقابة الجبائية في مصالح معينة لإدارة الضرائب، وكلها تلتزم باتباع نفس التقنيات والإجراءات السارية في عملية التحقيق، وهي:

1.4.2. مديرية الأبحاث والمراجعات: أنشئت هذه المديرية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 98 / 228 الصادر في 13 / 07 / 1998 ، والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية، وهي مديرية مستقلة تربطها علاقة مباشرة بباقي المديريات الولائية للضرائب على مستوى الوطن عن طريق دعمها بالمعلومات الضرورية للمباشرة في عملية الرقابة الجبائية، ومن مهام هذه المديرية وضع برنامج سنوي لانتقاء وتحديد قائمة الملفات الجبائية التي ستخضع لعملية الرقابة الجبائية، كما تساهم في الحد وسد الثغرات التي قد تؤدي إلى تخرب الضريبي بهدف الحفاظ أو استرجاع حقوق الخزينة العمومية.(وزارة المالية المرسوم التنفيذي رقم 228/98 بتاريخ 13/07/1998)

2.4.2. المديرية الولائية للضرائب: هي أهم مصلحة لإدارة الضرائب على المستوى المحلي والولائي، يندرج تحت وصايتها مديريات فرعية وهي كل من المديرية الفرعية للتحويل والمديرية الفرعية المنازعات والمديرية الفرعية للوسائل والمديرية الفرعية للعمليات الجبائية والمديرية الفرعية للرقابة الجبائية، وهذه الأخيرة هي المصلحة المكلفة بعمليات التحقيقات الجبائية والمحاسبية، كما يندرج ضمن صلاحياتها تطبيق برامج المراجعة المصادق عليها من طرف مديرية الأبحاث والمراجعات المختصة إقليمياً. (عماري، 2020، ص 7-8)

3.4.2. مديرية كبريات المؤسسات: تم إنشاء مديرية كبريات المؤسسات في إطار الإصلاحات الهيكلية للمديرية العامة للضرائب، ومن بين أهم المهام الموكلة إليها هي تسيير كبار المكلفين بالضريبة، بموجب أحكام المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 28 سبتمبر 2002، المعدل والمتمم للمرسوم رقم 91-60 المؤرخ في 23 فيفري 1991 والذي دخل حيز التنفيذ في جانفي 2006، تتكفل هذه المديرية بتسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الكبرى التي تقع تحت وصايتها ومتابعة الأسس الضريبية

المصرحة والتحصيل الضريبي وتسيير شق المنازعات الضريبية، كما تفرض هذه المديرية عملية الرقابة الجبائية والتحقيق المحاسبي والجبائي على هذه المؤسسات. (وزارة المالية، المرسوم التنفيذي رقم 303/02 بتاريخ 2002/09/28)

4.4.2. مركز الضرائب: يمثل إنشاء مراكز الضرائب مرحلة مهمة في برنامج عصرنة هياكل الإدارة الجبائية وإجراءات تسييرها والذي تم الانطلاق الفعلي له ووضعه حيز الخدمة سنة 2006، وتمثل المهمة الرئيسية لهذه المراكز في تسيير ملفات المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي فقط، وهي من بين المصالح التسييرية المحلية وتختص في مجال الوعاء والتحصيل والرقابة والمنازعات للضرائب والرسوم الواقعة على عاتق هذه الفئة من المكلفين. (الجريدة الرسمية العدد 59، بتاريخ 2016/09/24، ص 11)

3. الإطار النظري للتحقيق المصوب.

يعتبر التحقيق المصوب شكل من أشكال الرقابة الجبائية الخارجية وقد أضيف هذا النوع ليكون آلية من الآليات المعتمدة من طرف أعوان الإدارة الجبائية من أجل تحسين وتسهيل سير عملية الرقابة، وكذلك من أجل تعزيز فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبيين، كما يهدف التحقيق المصوب إلى ضبط سلوك المكلفين بالضريبة وتحسين علاقتهم بإدارة الضرائب. (ألفين أرنيز، 2002، ص 55)

1.3. مفهوم التحقيق المصوب:

تم إضافة شكل جديد من أشكال الرقابة الجبائية بموجب المادة 22 من قانون المالية لسنة 2008، يسمى بالتحقيق المصوب، وقد نصت المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية على آليات تطبيقه وإجراءاته وآجاله، ولقد تعددت مفاهيمه حسب الأهداف والآجال المتعلقة به، نذكر منها:

التعريف الأول: التحقيق المصوب هو نوع من التحقيقات الجبائية الأقل تركيزا مقارنة بالتحقيق في المحاسبة وهو أقل شمولية، لكنه يمتاز بالسرعة في الأداء والتنفيذ، ويعمل على فحص التصريحات والمستندات والوثائق المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة المتعلقة بالتأسيس لجزء من الضرائب أو بعض العمليات

المحاسبية لمدة محددة تتراوح ما بين سنة إلى ستة أشهر أو المدة الكاملة غير المتقدمة. (بن اعمارة، 2016، ص75)

التعريف الثاني: التحقيق المصوب هو تحقيق متعلق بفترة زمنية وحيزة أو كاملة يهدف إلى رفع الكفاءة الجبائية لإدارة الضرائب، ومن ميزاته أنه أقل شمولية وأكثر سرعة وأقل تعمقا، وهذا ما يمكن ويساعد المحققين الجبائين من اكتشاف التهرب الضريبي مباشرة بعد إيداع التصريحات الجبائية على مستوى المصالح الضريبية، مما يسمح لهاته الأخيرة بالتدخل بشكل سريع وفعال من خلال إعادة التقييم والتصويب المخولة لها قانونا. (بساس، 2014، ص180)

التعريف الثالث: يركز التحقيق المصوب على جزء من فترة زمنية للتحقيقات الجبائية، كما يتعلق أيضا بالتحقيق في جزء من المحاسبة، بالإضافة إلى كونه يقتصر على نوع محدد من الضرائب التي يتم تحديدها من خلال الجانب المحاسبي المقرر التحقيق فيه، وكون التحقيق المصوب تحقيقا جزئيا فإن هذا يجد من صلاحياته حيث يقتصر فقط على مراقبة أو طلب وثائق توضيحية بسيطة كفواتير الشراء والبيع والعقود والإثباتات الأخرى، المتعلقة بتأسيس الحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المحقق فيها، ولا يمكن من خلال التحقيق المصوب الشروع في فحص معمق لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة. (مالح، 2016، ص90)

من خلال المفاهيم السابقة يمكننا القول إن التحقيق المصوب هو نوع يندرج ضمن أشكال الرقابة الجبائية ويعتبر أداة من أدواتها وهو أبسط وأسهل تحقيق من حيث الإجراءات والآليات، يقوم على محاسبة المكلفين بالضريبة ويتميز بالسرعة في التشخيص كونه لا يمس كل الضرائب والرسوم إنما يقتصر على نوع أو عدة أنواع من الضرائب وكذا المدة القصيرة التي يتم فيها التحقيق، وهذا ما يجعله يتمتع بقدر كافي من الدقة والوضوح.

2.3. إجراءات التحقيق المصوب:

1.2.3. معايير اختيار ملفات المكلفين بالضريبة الخاضعين للتحقيق المصوب: إن اختيار ملفات المكلفين بالضريبة الذين سيخضعون لبرنامج التحقيق يتم وفقا لعدة معايير، من أهمها مدى احترام المكلف لالتزاماته الجبائية من مسك للمحاسبة وإيداع التصريحات، وأهمية الأرباح والمداخيل المصرح بها مقارنة مع أرقام الأعمال المحققة، ومن بين المعايير التي لا تقل أهمية هي مظاهر الثروة الخارجية للشخص المستغل أو المسير أو الشركاء، كما أن طبيعة النشاط الممارس وأهمية المنتج في السوق أو التغير المستمر لمكان النشاط التجاري أو التصريح المتكرر بالعجز أو التغير المستمر في القوانين الأساسية للشركة يمكنها أن تكون سببا لبرجحة الملفات لعملية التحقيق المصوب. (عتير، 2012، ص128)

بعد مراقبة المحاسبة في المؤسسات الاقتصادية وعند اكتشاف فروقات معتبرة بين المداخيل المصرح بها من قبل الشركاء والحائزون على الحصص الاجتماعية والمداخيل المحققة فعليا يمكن فرض تحقيق مصوب لتسوية الوضعية الجبائية لهذه المؤسسات لاسترجاع الحقوق الجبائية المتملص منها. (عتير، 2014، ص49)

2.2.3. الإجراءات المتبعة في التحقيق المصوب: يتم إجراء التحقيق المصوب وفق قواعد قانونية وضعها المشرع الجزائري، تضبط فيها الإجراءات الواجب إتباعها من طرف الإدارة الجبائية، ويجب احترامها من الأعدان المؤهلين قانونا لهذا التحقيق، سواء قبل أو بعد العملية، وتتمثل مختلف هذه الإجراءات في:

1.2.2.3. إرسال الإشعار بالتحقيق: قبل الشروع في التحقيق الجبائي المصوب وجب إبلاغ المكلف بالضريبة، حيث لا يمكن إجراء أي تحقيق مهما كان نوعه دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، كما يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين، وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها والحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية وكذا الوثائق الواجب الاطلاع، وأن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين

مستشار من اختياره أثناء عملية الرقابة، كما يجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق بالإضافة إلى العناصر المذكورة سابقاً توضيح طابع التصويب في التحقيق كما يجب إعلامه بطبيعة العمليات المحقق فيها. (بن عودة وبودرة وعسلون، 2020، ص90)، كما يستفيد المكلف بالضريبة من أجل مدته 20 يوماً ابتداءً من تاريخ استلام أو تسليم الإشعار بالتحقيق المصوب. (قانون الإجراءات الجبائية، 2024، ص14)

2.2.2.3. التحقيق في عين المكان: يشرع المحققون الجبائيون في عملية التحقيق ويكون ذلك بعين المكان أي في المقر الاجتماعي للمؤسسة قيد التحقيق، من خلال الاطلاع على الدفاتر والوثائق المحاسبية الموجودة بالمؤسسة، وفي حالة تعذر وجود مقر ومكان للتحقيق يسمح للمكلف بالضريبة بتقديم طلب خطي ويوجهه كتابياً وتقبله المصلحة يشرح فيه الوضع، أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانوناً من طرف الإدارة الضريبية، ويشرع المحققون الجبائيون في عملية التحقيق من خلال الفحص الميداني ومعاينة الأماكن الممارس فيها نشاط المكلف، وقد تتكرر الزيارة الميدانية من أجل التعرف أكثر على كافة الأنشطة التي يتم مزاولتها مع تسجيل كل الملاحظات والمعلومات في حينها، ليقوم بعد هذا بفحص الوثائق والمستندات والحسابات والسجلات المسوكة، والتأكد من وجود جميع الدفاتر المحاسبية والقانونية المنصوص عليها في القانون التجاري مع مراقبة صحتها وانتظامها. (بن عودة وبودرة وعسلون، 2020، ص91)

3.2.2.3. مدة التحقيق: للتحقيق المصوب مدة زمنية تقل عما هو معمول به في التحقيق في المحاسبة، حيث أقر المشرع الجبائي بضرورة الالتزام بفترة لا تتعدى الشهرين (02) كمدة للتحقيق المصوب ابتداءً من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق أو تسليمه، يمدد هذا الأجل بسنة (01) واحدة عندما توجه الإدارة الجبائية طلب معلومات للإدارات الجبائية الأخرى، في إطار التعاون الإداري وتبادل المعلومات. (قانون الإجراءات الجبائية، 2024، ص14)

ومن صلاحيات المحققين الجبائيين عند الشروع في التحقيق المصوب أن يطلبوا كل الوثائق المحاسبية والجبائية والمستندات، التي يمكن من خلال التدقيق فيها معرفة مدى مصداقية التصريحات الجبائية وصحة الأسس الضريبية المصرحة. (ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، 2024، ص12)

4.2.2.3. نهاية أشغال التحقيق في عين المكان: ينبغي على العون المحقق بموجب أحكام المادة 20 مكرر الفقرة 4 والفقرة 5 من قانون الإجراءات الجبائية معاينة نهاية أشغال التحقيق في عين المكان عن طريق محضر، يدعى المكلف بالضريبة المحقق معه لتأشيريه، وتوضع الإشارة عند الاقتضاء في المحضر في حالة رفض توقيع هذا الأخير. (ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، 2024، ص 10)

3.3. نتائج التحقيق: يقوم المحقق بتبليغ المكلف بالضريبة بنتائج عملية التحقيق المصوب من خلال إرسال أو تسليم إشعار التسوية وإعادة التقييم لأسس الإخضاع، ويستفيد المكلف بالضريبة بأجل ثلاثين (30) يوماً ابتداء من استلام الإشعار أو تسليمه من أجل الرد على نتائج التحقيق وإرسال ملاحظاته أو قبوله، وبعد استقبال رد المكلف بالضريبة من طرف المحققين الجبائين يتم الشروع في مناقشة محتوى رده ومقارنته بالمعلومات التي تحوزها المصالح الضريبية، وبعد ذلك يتم الخروج بنتائج إعادة التقييم للأسس الضريبية بشكل نهائي، أما في حالة عدم الرد في الأجل المحددة أو عدم الرد مطلقاً، تعتبر إدارة الضرائب ذلك قبولاً ضمناً بالأسس المذكورة في إشعار التسوية الأولي، وبذلك يتم إقفال عملية التحقيق وإرسال الإشعار النهائي بنتائج التحقيق المصوب. (بن عودة وبودرة وعسلون، 2020، ص 91)

4. دراسة حالة تحقيق مصوب على مستوى مديرية الضرائب بغرداية.

1.4. التعرف على المؤسسة الاقتصادية قيد التحقيق: في إطار عملية رقابة جبائية تمت وفق البرنامج السنوي المسطر لسنة 2021 من طرف مديرية الضرائب لولاية غرداية، تم اقتراح فرض عملية تحقيق مصوب على شركة ذات مسؤولية محدودة « X » SARL والتي تمارس نشاط الأشغال العمومية والبناء والري "ETCB" منذ سنة 2014، مقرها الاجتماعي يتواجد على مستوى بلدية ضاية بن ضحوة ولاية غرداية، حيث قام المحققان الجبائيان المكلفان بالمهمة بسحب ملفها الجبائي من مفتشية الضرائب التابعة لها إقليمياً بتاريخ 2021/01/05 من أجل تنفيذ إجراءات التحقيق المصوب للفترة الممتدة ما بين 2020/01/01 إلى غاية 2020/12/31.

ملاحظة: لقد تم التحفظ على ذكر اسم المؤسسة المعنية بالتحقيق والاكتفاء بالإشارة إليها بالرمز X لدواعي السر المهني حسب ما تم إبلاغنا به من طرف مديرية الضرائب لولاية غرداية.

2.4. مرحلة الإشعار بالتحقيق المصوب: من بين المعايير التي على أساسها تم استدعاء الشركة للتحقيق المصوب نجد الوضعية الجبائية التي قد تكون محل إعادة نظر بسبب وجود قرائن ومواقع عدم التزام جبائي من طرف المكلف بالضريبة، وفي الحالة التي بحوزتنا فإن أهم سبب لإجراء عملية التحقيق هو قدوم الشركة على طلب استرداد الرسم على القيمة المضافة (TVA) بعد تسجيله ضمن التصريحات الجبائية للثلاثي الرابع من سنة 2020 بقيمة 530.450.

تم إرسال إشعار بالتحقيق المصوب بتاريخ 2021/02/02 طبقا للمادة الأولى من الفقرة 03 مرفقا بميثاق المكلف بالضريبة، وتم منح صاحب الشركة مدة 10 أيام لتحضير المحاسبة ابتداء من تاريخ استلام الإشعار، وبعد الاستجابة من طرف المكلف واحضاره لجمع وثائقه المحاسبية تم سحب ملفه من مفتشية الضرائب التابع لها إقليميا والشروع في عملية التحقيق المصوب.

3.4. مرحلة الإشعار بنتائج التحقيق المصوب: تم استلام المحققين للدفاتر المحاسبية وكل الوثائق التي يمكن الاستفادة منها في عملية الرقابة من أجل فحصها ومراجعتها والتدقيق في الأسس الضريبية المصرحة وأجال التصريح القانونية، وأعطت نتائج التحقيق بعد الانتهاء من العملية وضعية جبائية للشركة تشمل العديد من النقائص ومواقع عدم التزام جبائي يذكرها المحققون في تقريرها الأولي بالتفصيل، وجاءت كالتالي:

❖ **تصريحات المؤسسة من 2020/10/01 إلى 2020/12/31:** من خلال الاطلاع على التصريحات الشهرية السلسلة G50 للشركة والمتعلقة بالثلاثي الأخير من سنة 2020، تم رصد المعطيات التي يوضحها الجدول التالي:

الجدول رقم 01: محتوى التصريحات الشهرية G50 للشركة

الأشهر	رقم الأعمال المصرح	TVA (19%)	قرض الرسم السابق	الرسم على مشتريات الشهر	قرض الرسم الجديد
تصريح أكتوبر 2020	2.563.579	487.080	48.700	825.600	33.820
	1.860.000	353.400			
تصريح نوفمبر	00	00	33.820	1.020.100	1.053.920

					2020
530.450	290.300	1.053.920	813.770	4.283.000	تصريح ديسمبر 2020

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على تصريحات الشركة

وفق التصريحات الجبائية التي أدلت بها الشركة والتي تم التدقيق فيها من طرف المحققين الجبائين، تأكد صدق مبلغ قرض الرسم الذي طالبت الشركة بحقها في استرداده كونه يشكل حالة اعتماد للرسم النهائي بتاريخ الإقفال 2020/12/31، والذي كان محل استجابة من طرف مفتشية الضرائب المسيرة للملف الجبائي بقبول طلب الاسترداد للرسم، إلا أن المصالح الجبائية احتفظت بحقها في الرقابة على تصريحات الشركة من جديد، من خلال برمجة ملفها الجبائي لعملية تحقيق مصوب وفق إجراءات الرقابة السنوية على الملفات الجبائية التي بحوزتها.

❖ **التسوية الجبائية:** للحفاظ على مصالح الخزينة العمومية ومن أجل التأكد من صحة القرض (TVA) محل طلب الاسترداد، قامت فرقة التحقيق بمراجعة تصريحات المكلف وفحص المستندات المحاسبية كما طلبت منه تقديم فواتير شراء المواد الأولية للثلاثي الرابع من سنة 2020، كما قامت المصلحة في إطار ذلك بتقديم طلب معلومات إلى الجهات التي لها صلة مباشرة أو غير مباشرة بالشركة كالموردين والزبائن ومصالح أخرى، وأعطيت مهلة للمكلف لتقديم الفواتير كما تنص عليه المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، وبعد تقديم الشركة لفواتير الشراء وبعد مراجعتها وتفحصها من طرف المحققين، تم التوصل إلى النتائج التالية:

الجدول رقم 02: قائمة فواتير الشراء الموجهة للتحقيق

الملاحظات	مبلغ الفاتورة HT	معدل TVA	رقم وسنة الفاتورة
سددت نقدا	1.020.000	19%	فاتورة رقم 2020/15
شراء سلع ليس لها علاقة بالاستغلال	158.000	17%	فاتورة رقم 2015/19
شراء سلع ليس لها علاقة بالاستغلال	280.050	19%	فاتورة رقم 2019/140
اسم المورد ضمن القائمة الوطنية لمرتكبي المخالفات التبديسية	130.060	19%	فاتورة رقم 2018/175

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على معلومات من مديرية الضرائب لولاية غرداية.

من جهة أخرى وبعد حصول المصلحة على الكشف البنكي لسنة 2020 تم اكتشاف رقم أعمال خارج الرسم يفوق رقم الأعمال المصرح به خلال السنة نفسها، لهذا تقرر القيام بالتسوية الجبائية التالية:

نتائج التحقيق في الكشف البنكي:

رقم الأعمال المحقق خارج الرسم "HT" = 25.178.700 دج

رقم الأعمال المصرح خارج الرسم "HT" = 24.197.900 دج

الفارق "HT" = 980.800 دج

نتائج التحقيق في فواتير الشراء:

الفاتورة رقم 2020/15: خصم الرسم المرفوض = $1.020.000 \times 19\% = 193.800$ دج

وهذا طبقا للمادة 30 من قانون الرسوم على أرقام الأعمال التي تنص على إلزامية تسديد الفواتير التي يتعدى مبلغها متضمنا للرسم 100.000 دج (تم تعديل المادة بموجب قانون المالية لسنة 2022)

الفاتورة رقم 2015/19: خصم الرسم المرفوض = $158.000 \times 17\% = 26.860$ دج

الفاتورة رقم 2019/140: خصم الرسم المرفوض = $280.050 \times 19\% = 53.209$ دج

خصم الرسم المسجل في فواتير شراء لسلع خارج استغلال المؤسسة مرفوض، وذلك بموجب المادة 41 من قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2024.

الفاتورة رقم 2018/175: خصم الرسم المرفوض = $130.060 \times 19\% = 24.711$

كل فاتورة متعلقة بشراء سلع أو خدمات من مورد مدرج في القائمة الوطنية لممارسي المخالفات التديسية فهي مرفوضة جبائيا ومحاسبيا لذلك يرفض المحققين خصم الرسم المتعلق بهذه الفاتورة.

مجموع الرسم المرفوض = $193.800 + 26.860 + 53.209 + 24.711 = 298.580$

الرسم الناتج عن الفرق في رقم الأعمال = $980.800 \times 19\% = 186.352$ دج

الرسم الواجب استرجاعه = $186.352 + 298.580 = 484.932$ دج

قرض الرسم المطلوب استرداده = 530.450 دج

بما أن الشركة استفادت من قرض الرسم على القيمة المضافة بقيمة 530.450 بطلب منها، فإنها مطالبة بإعادة دفع فارق قرض الرسم الناتج عن الفرق بين قرض الرسم المطلوب استرداده ومبلغ الرسم

الواجب استرجاعه، وبناء على هذا فإن تسوية الوضعية الجبائية للشركة ستكون كالتالي:

فارق قرض الرسم = الرسم المطلوب استرداده (قبل التحقيق) _ الرسم الواجب استرجاعه (بعد التحقيق)

$$\text{فارق قرض الرسم} = 484.932 - 530.450 = 45.518 \text{ دج}$$

$$\text{الغرامة الجبائية} = 25\% \times 45.499 = 11.379 \text{ دج}$$

$$\text{المبلغ الإجمالي للحقوق} = 11.374 + 45.518 = 56.897 \text{ دج}$$

ملاحظة: تم فرض عقوبة جبائية لعدم الالتزام بنسبة 25 % تقتطع من قيمة الحقوق المسترجعة، ويتم تحديد نسب الغرامات الجبائية حسب قيمة الضريبة المتملص منها، وذلك بموجب المادة 116 من قانون الإجراءات الجبائية، وفق جدول الحقوق المستحقة الآتي:

الجدول رقم 03: جدول الحقوق المستحقة

نسبة الغرامة	مبلغ الضريبة
10%	من 0 الى 50 000
15%	من 50 000 الى 200 000
25%	أكبر من 200 000

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على المادة 116 من قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2020.

❖ رد المكلف على نتائج التحقيق:

بعد انتهاء عملية التحقيق والتوصل إلى تسوية جبائية وتحديد الحقوق الضريبية والغرامات من خلال إعادة تقييم لقرض الرسم الذي طلبت الشركة بداية استرداده والذي نتج عنه قرض رسم مصحح تم إشعار صاحب الشركة بمحتوى التقرير بصفة كتابية ومنحت له وفق آجال التحقيق المصوب مدة ثلاثون (30) يوما ابتداء من تاريخ استلام الأشعار من أجل الرد وتقديم التفسيرات والمبررات.

بعد انتهاء المدة القانونية المحددة لم يصل إلى مصالح الرقابة الجبائية أي رد من طرف المكلف بالضريبة وهذا ما تعتبره الإدارة الجبائية قبولا ضمنيا بمحتوى التقرير ونتائج التحقيق المصوب، وعليه تم إعداد التبليغ النهائي بالحقوق الضريبية المستحقة مع إرسال نسخة منه إلى المكلف مقابل إشعار بالاستلام وذلك من أجل إبلاغه، حتى يكون على دراية بدينه الضريبي في حالة لجوئه إلى الطرق النزاعية، بالإضافة إلى ذلك ترسل إلى المكلف نسخة من إشعار تسديد الحقوق الضريبية والمتمثل في الورد الفردي « Le role

« individuel » كما ترسل نسخة من إشعار التسديد إلى المصالح المسيرة للملف الجبائي والمختصة إقليميا والمتمثلة أساسا في كل من مفتشية الضرائب من أجل الإعلام وقباضة الضرائب من أجل متابعة تحصيل الحقوق الضريبية المستخرجة.

5. خاتمة:

من خلال دراستنا لحالة تحقيق مصوب أجرتها مصالح الرقابة الجبائية التابعة لمديرية الضرائب لولاية غرداية، لاحظنا الأهمية البالغة التي تلعبها الرقابة الجبائية في استرجاع الإيرادات الضريبية المتهرب منها، وتصحيح الوضعية الجبائية للمؤسسات الاقتصادية، حيث تسعى من خلال آليات وإجراءات التحقيق المصوب للتأكد من مدى صدق وصحة التصريحات الجبائية المقدمة وضمن التزام تطبيق التشريع الجبائي، حيث لاحظنا بساطة إجراءات التحقيق المصوب وقصر فترته الرقابية حيث يقتصر غالبا على سنة غير متقدمة أو جزء من السنة، مع تحديد نوع أو نوعين فقط من الضرائب والرسوم المعنية بالتحقيق وهذا ما يميز التحقيق المصوب عن باقي أشكال الرقابة الجبائية، فهو يعتبر من أهم الآليات التي تعتمد عليها عملية الرقابة الجبائية.

من خلال ما ذكرناه يمكننا القول إن الفرضيتين الأولى والثانية صحيحتين كون التحقيق المصوب يعتمد فعليا في إجراءاته على التأكد من صدق وصحة التصريحات الجبائية للمكلف بالضريبة، كما يعتمد أيضا على إجراءات بسيطة غير معقدة، ولا يشمل كل الضرائب والرسوم ويغطي مدة زمنية قصيرة قد لا تتعدى سنة كاملة، بينما ثبت عدم صحة الفرضية الثالثة لأن هذا النوع من التحقيق لا يعتمد فقط على مراقبة التصريحات الجبائية وإنما يتعدى ذلك من خلال التدقيق في كل الوثائق والمستندات والسجلات المحاسبية للمؤسسة بهدف الوصول إلى التحقق من الأسس الضريبية المصرحة والتي تنطلق بدورها من أسس محاسبية.

6. قائمة المراجع:

المؤلفات:

1. ألفين أرنيز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ للنشر، الرياض، 2002.
2. بن اعمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، دار هومة، الطبعة الثانية، الجزائر، 2016.

الأطروحات:

1. أحمد بساس، أثر المراقبة الجبائية على التهرب الضريبي في ظل الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر، رسالة مقدمة لنيل متطلبات شهادة الدكتوراه، جامعة عمار ثليجي الأغواط، الجزائر، 2014.
2. سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة لنيل متطلبات شهادة الماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2012.
3. سمية قحموش، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2012.

المقالات:

1. آسيا قاسيمي، فهمة حدادو، الرقابة الجبائية في الجزائر وسبل تفعيلها، مجلة أوراق الاقتصادية، مجلد 03، العدد 01، 2019.
2. أمال بن عودة، بودة فاطمة، عسلون خضراء، واقع التحقيق المصوب في ظل النظام المحاسبي المالي، مجلة دراسات جبائية، المجلد 8، العدد 2، الجزائر، 2020.
3. سليمان عتير ومحمد زرقون جدوى الرقابة الجبائية في تدقيق التصريحات الضريبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة بعض المؤسسات الاقتصادية بمديرية الضرائب لولاية الوادي-الجزائر مجلة البديل الاقتصادي العدد الأول المجلد الأول 2014.
4. سعاد مالخ، قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية في الجزائر، مجلة القانون العام الجزائري والمقارن، العدد 04، سيدي بلعباس، الجزائر، 2016.

القوانين والمراسيم:

1. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 59، الصادرة بتاريخ 24 سبتمبر 2006، المرسوم التنفيذي رقم 06-327 مؤرخ في 25 شعبان عام 1427 الموافق

- 18 سبتمبر سنة 2006، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجزائر، 2006.
2. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية: المديرية العامة للضرائب، المرسوم التنفيذي رقم 228/98 المؤرخ في 13 جويلية 1998.
3. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المرسوم التنفيذي رقم 303/02 المؤرخ في 28 سبتمبر 2002.
4. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، المواد من 19 إلى 62 لسنة 2024.
5. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الرسوم على رقم الأعمال، المواد 30، 41، 116، 2020.
6. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، رسالة المديرية العامة للضرائب، التحقيق المصوب إجراء جديد للرقابة الموجهة، نشرة شهرية للمديرية العامة للضرائب، الجزائر، عدد 70، 2012.
7. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، الجزائر، 2024.
8. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون المالية لسنة 2024.