

إجراءات التحقيق في المحاسبة الرقمية على ضوء قانون الإجراءات الجبائية

Verification Procedures in Digital Accounting in the light of the Tax Procedures Law

بجدة عواد¹BEKHEDDA Ouéd¹bekheddroit@gmail.com، جامعة وهران 2 محمد بن احمد (الجزائر)، ¹

تاريخ النشر: 2022/12/31

تاريخ القبول: 2022/12/31

تاريخ الاستلام: 2022/12/28

ملخص:

يشهد العالم تطور هائل في مجال تكنولوجيا الإعلام الآلي والذي يمس مختلف المجالات، بما فيها الرقابة الجبائية باعتبارها الضامن الرئيسي لمكافحة التهرب الجبائي، هذا الأخير الذي أصبح أكثر تعقيدا مع الانتشار الهائل للنشاطات الخدمائية والتجارية الالكترونية أو الرقمية، مما يبرر لتوسع مفهوم الرقابة الجبائية لتصبح رقابة جبائية رقمية.

ولعل من أهم أنواع الرقابة هي تلك الواردة على محاسبة المكلفين بالضريبة التي شهدت هي الأخيرة تطورا وانتقلت من المفهوم التقليدي إلى المفهوم الحديث الرقمي. وتعالج هذه الورقة البحثية إجراءات التحقيق في المحاسبة الرقمية على ضوء قانون الإجراءات الجبائية للوصول إلى مدى نجاعتها وكفائتها لتحقيق الأهداف المتمثلة في محاربة التهرب الجبائي في المجال الرقمي وضمان موارد الخزينة العمومية.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الرقمية، الإدارة الجبائية، التحقيق الجبائي، الإجراءات الجبائية.

Abstract:

The world is witnessing a tremendous development in the field of automated information technology, which affects various fields, including tax control as the main guarantor for combating tax evasion, the latter which has

المؤلف المرسل: بجدة عواد، الإيميل: bekheddroit@mail.com

become more complex with the massive spread of electronic or digital service and commercial activities, which justifies the expansion of the concept of tax control to become tax digital control.

Perhaps one of the most important types of oversight is that of taxpayers' accountability, which has recently witnessed development and moved from the traditional concept to the modern digital concept. This paper deals with investigation procedures in digital accounting in the light of the tax procedures law in order to reach the extent of its efficacy and adequacy to achieve the objectives of combating tax evasion in the digital field and ensuring the resources of the public treasury

Keywords: digital accounting; tax administration; tax verification; tax procedures.

1. مقدمة:

تعتبر الرقابة الجبائية الوجه المقابل لمبدأ التصريجات الجبائية المعمول به في العديد من الدول التي اعتمدت مبدأ التصريح الجبائي أو ما يعرف بالنظام التصريحي كما هو الحال مع التشريع الجزائري، الذي أتاح للمكلف بالضريبة التصريح بممتلكاته ونشاطاته وحساب مستحقته الضريبية ودفعها عند حلول الأجل. واعتمد بالمقابل على رقابة الإدارة الجبائية على تلك التصريجات من أجل ضمان موارد الخزينة العمومية. وتعدد الرقابة وتنوع لتشمل مختلف العمليات والإجراءات الشكلية والبسيطة وحتى المعقدة منها، والتي يمكن أن تمارس في مكاتب الإدارة الجبائية أو في أماكن ومحلات المكلف المهنية وتتعدى ذلك لتشمل حتى الأماكن الشخصية للمكلف وفقا لضوابط وضمانات وإجراءات معينة.

تتفرع من الرقابة المعقدة ما يعرف بالتحقيق في المحاسبة أو ما يسمى بالتحقيق المحاسبي، والذي يشمل المكلفين بالضريبة الملزمين قانونا بمسك محاسبة وفقا للقوانين والتنظيمات المعمول بها ليتم فحصها وتدقيقها ومطابقتها مع المؤشرات والقرائن التي تحوزها مصالح الإدارة الجبائية وصولا الى تصحيح الوضعية الجبائية محترمة في ذلك مجموعة من الإجراءات والضمانات القانونية.

ونظرا لتطور العالم بصفة عامة والمجتمع الجزائري بصفة خاصة في مجال تكنولوجيا الإعلام الآلي أصبح الحديث عن المعاملات والخدمات الالكترونية متداول بشكل ملحوظ فأصبح العديد من المكلفين يلجئون الى مسك محاسبة الكترونية او رقمية مما خلق نوع خاص من الرقابة والمتمثل في التحقيق في المحاسبة الرقمية والتي تحتاج الى إجراءات خاصة ودراية وخبرة لدى المحققين حتى تحقق الأهداف المرجوة مما يقود البحث الى ضبط إطارها القانوني وإجراءاتها ونتائجها للوصول الى معرفة مدى نجاعتها وكفايتها في ضمان موارد الخزينة العمومية؟.

ولالإجابة على إشكالية المداخلة اعتمدنا منهج استقصائي تحليلي معتمدين بشكل أساسي على ماهو موجود في قانون الإجراءات الجبائية وقسمنا البحث الى محورين أساسيين:

المحور الأول: إجراءات التحقيق في المحاسبة الرقمية

المحور الثاني: نتائج التحقيق في المحاسبة الرقمية

2. إجراءات التحقيق في المحاسبة الرقمية

سنتطرق في البداية الى مفهوم التحقيق في المحاسبة الرقمية ومن تم معرفة الضوابط الأساسية لهذا النوع من التحقيق.

1.2 مفهوم التحقيق في المحاسبة الرقمية

ينبغي أولا معرفة نشأة وتعريف المحاسبة الرقمية باعتبارها موضوع التحقيق ثم تعريف التحقيق المنصب على هذا النوع من المحاسبة الممسوكة بأنظمة الإعلام الآلي.

أ. نشأة وتعريف المحاسبة الرقمية

يرجع تاريخ نشأة المحاسبة الرقمية او الالكترونية إلى عصر الكساد العالمي إبان الحرب العالمية الثانية حيث برزت صعوبات في تنظيم وإدارة الضرائب وذلك نسبة للتعقيدات المتعلقة بالحرب آنذاك والمتمثلة في العديد من المشاكل اللوجستية المرتبطة بإدارة البيانات وبدأت المحاسبة في دخول عصر الرقمنة في عام 1945 عند بداية استخدام أول جهاز كمبيوتر تجاري سمي اختصارا ENIAC¹ ومنذ ذلك الحين بدأ

¹ ENIAC : Electronic Number Integrator & Computer

التغير التدريجي للنظم المحاسبية والتطبيقات المحاسبية يسير نحو الرقمنة. إلا أن الدور الكبير للمحاسبة الرقمية ظهر في القرن الحادي والعشرين على الرغم من بدايات النشأة التاريخية للمحاسبة الرقمية في القرن التاسع عشر¹.

تشير المحاسبة الرقمية أو الإلكترونية إلى التغييرات في المحاسبة التقليدية القائمة على الحوسبة وشبكات المحاسبة الإلكترونية وهي تطبيق تقنيات الإنترنت على وظائف المحاسبة. أو هو استخدام أدوات المحاسبة القائمة على الكمبيوتر مثل مجموعات الأدوات الرقمية أو موارد الإنترنت لأداء وظائف محاسبية معينة بانتظام مثل البحث المحاسبي ومحاسبة الرواتب والتدريب في تعليم المحاسبة². وقد تم تعريف مصطلح المحاسبة الرقمية من زوايا مختلفة منها ما هو مرتبط بالمنافع والمزايا المتعلقة برقمنة الأعمال المحاسبية ومنها ما يشير لدور التقنيات والبرمجيات وما أحدثته من تطور تقني في مجالات السرعة والكفاءة والدقة، غير أن المتفق عليه أنه لا يمكن فصل تعريف مصطلح المحاسبة الرقمية عن تعريف الرقمنة باعتبار أن رقمنة الأعمال المرتبطة بمجالات المحاسبة يمثل محور من محاور رقمنة بيئة الاقتصاد والأعمال، وبناء على ذلك يمكن القول بأن مصطلح المحاسبة الرقمية يعني استخدام التقنيات الحديثة في استحداث نظم محاسبية جديدة أو تطوير النظم القائمة لتواكب النقلة الكبيرة المرتبطة بضخامة البيانات المالية والمحاسبية في بيئة الأعمال المتطورة مما يسهم في تطوير وظائف المحاسبة³.

ب. تعريف التحقيق في المحاسبة الرقمية

تعرف المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية التحقيق في المحاسبة بأنها عبارة عن: "مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مغلقة"⁴. فالملاحظ من خلال هذا

¹ لمزيد من التوسع اطلع على: محمد المهدي الأمير - عبد الرحمن يوسف الخليفة، أثر التحول لنظام المحاسبة الرقمية على خاصية التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية في ظل مبادئ ومعايير موثوقية الموقع الإلكتروني، مجلة أرساد للدراسات الاقتصادية والإدارية، مجلد 4، عدد 2، ديسمبر 2021، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، ص.ص 30-31.

² إسلام عصام حسين خلف، المحاسبة الإلكترونية وعلاقتها بنظم المعلومات المحاسبية، المجلة العربية للنشر العلمي، الإصدار الخامس، العدد 49، 2 تشرين الثاني 2022، ص 289.

³ محمد المهدي الأمير - عبد الرحمن يوسف الخليفة، مرجع سابق، ص.ص 31-32.

⁴ المادة 20-1/2 من قانون الإجراءات الجبائية.

التعريف أن المشرع تدخل لوضع تعريف للتحقيق في المحاسبة وهي من الحالات القليلة التي يتصدى لها التشريع، إذ في غالب الأحيان لا يقوم التشريع بتقديم تعريف، بل يترك ذلك للفقهاء والقضاء. كما أن التعريف القانوني الوارد عام لا يميز بين التحقيق في المحاسبة التقليدية والتحقيق في المحاسبة الرقمية أو الإلكترونية. وعليه يمكن القول أن المحقق متى كان بصدد مراقبة تصريحات جبائية مخزنة في شكل رقمي فنكون حينها أمام تحقيق في محاسبة رقمية. وبناء على ذلك يمكن تقديم التعريف التالي " التحقيق في المحاسبة الرقمية هي عبارة عن مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية الرقمية المتعلقة بسنوات مالية مغلقة"¹. ورغم عدم وجود تعريف قانوني للتحقيق في المحاسبة الرقمية إلا أن ذلك لا يعني إهمال المشرع لهذا النوع من التحقيق بدليل أنه وسع من نطاق الرقابة وذلك ما نلمسه من خلال العبارة التي استعملها " تمارس الإدارة حق الرقابة مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات"² وكذلك في عبارة "إذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي يمكن أن تشمل المراقبة مجمل المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية"³.

2.2 ضوابط التحقيق في المحاسبة الرقمية

نظرا لأهمية التحقيق في المحاسبة بصفة عامة وفي المحاسبة الرقمية بصفة خاصة وما ينجم عنه من آثار قد تمس بحقوق المكلفين بالضريبة وضماناتهم سعى المشرع إلى تأطير عملية التحقيق في المحاسبة وضبطها حتى لا تسبب الضرر للغير ونلمس ذلك من خلال أربع ضوابط أقرها المشرع تتمثل في: الضابط الشخصي، الضابط المكاني، الضابط الزمني والضابط الموضوعي.

أ. الضابط الشخصي

¹ يعتمد الباحث في تقديم هذا التعريف على معيار متمثل في شكل التصريحات الجبائية المحقق فيها، فإذا كانت تقليدية يعني في نسخ ورقية فنكون أمام تحقيق في محاسبة تقليدية، أما إذا كانت التصريحات الجبائية مخزنة في شكل رقمي أو إلكتروني فنكون بصدد تحقيق في محاسبة رقمية.

² المادة 1/3-20 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ المادة 2/3-20 من قانون الإجراءات الجبائية.

نقصد بالضابط الشخصي الأشخاص المباشرون لعملية التحقيق في المحاسبة فليس كل من لهم صفة عون جبائي يحق له مباشرة عملية التحقيق، بل يتوجب على المحقق أن تكون له رتبة مفتش على الأقل وهذا ما أشارت إليه المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية صراحة¹، كما يجب أن تشير وثيقة الإشعار بالتحقيق التي تسلم إلى المكلف المراد التحقيق في محاسبته قبل بداية التحقيق وجوبا إلى ألقاب وأسماء وترتب المحققين²، وفي حالة استبدال المحققين يجب إعلام المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته بذلك³.

ب. الضابط المكاني

نقصد بالضابط المكاني مكان إجراء عمليات المراقبة والتحقيق في الوثائق المحاسبية والتي يجب أن تتم كأصل عام في عين المكان، أي في مقر شركة أو محل أو عمل المكلف بالضريبة، وعليه لا يجوز من حيث المبدأ أن تشتت الإدارة الجبائية على المكلف بالضريبة أن يسلمها وثائقه المحاسبية لنقلها إلى مكاتب الإدارة الجبائية والتحقيق فيها. غير أن هذا المبدأ العام يمكن تجاوزه والسماح لعملية المراقبة أن تتم في مكاتب ومصالح الإدارة الجبائية بدلا من أماكن ومحلات المكلف المهنية في حالات معينة وبشروط محددة يمكن توضيحها كالتالي:

الحالة الأولى: بناء على طلب المكلف بالضريبة يطلب من خلاله أن تتم عملية المراقبة والتحقيق بمكاتب ومصالح الإدارة الجبائية، ولا يعتبر مجرد الطلب عدول الإدارة الجبائية عن القيام بعمليات الرقابة في أماكن ومحلات المكلف المهنية، بل يشترط موافقتها وقبولها بذلك، مما يعني أن الطلب الموجه إليها يجب أن يكون كتابيا ومعللا، وفي حالة عدم الموافقة تتم عمليات المراقبة في أماكن ومحلات المكلف المهنية.

الحالة الثانية: القوة القاهرة وذلك عندما تكون أسباب خارقة عن الإرادة تمنع أو تعرقل عملية المراقبة في عين المكان وتكون للإدارة الجبائية السلطة التقديرية في تقدير هذه القوة القاهرة، كأن

¹ المادة 20-2 من قانون الإجراءات الجبائية: "لا يمكن إجراء التحقيقات في محاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل".

² المادة 20-2/4 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ المادة 20-3/4 من قانون الإجراءات الجبائية.

تكون الشركة المراد التحقيق في محاسبتها قد باشرت فعليا أعمال صيانة وتحديث لمقرات عملها من شأنها أن تعرقل عمل المحققين أو أن تكون هناك أضرار تعرضت لها أماكن المكلف بسبب زلزال أو فيضان أو غير ذلك من الأسباب القاهرة الخارجة عن الإرادة. والملاحظ أن الإدارة الجبائية هي التي تقدر مدى تحقق القوة القاهرة من عدمه وليس المكلف. فإذا تحددت القوة القاهرة من قبل مصالح الإدارة الجبائية يمكن أن تتم حينها عمليات المراقبة والتحقيق في أماكن ومصالح الإدارة الجبائية.

ج. الضابط الزمني

نقصد بالضابط الزمني مجموعة من الأوقات والمدد الزمنية ينبغي احترامها والتقيد بها من قبل المحققين في مختلف مراحل التحقيق، سواء ما تعلق بمدة التحضير للتحقيق أو مدة البقاء في الأماكن ويمكن توضيحها كالتالي:

➤ مدة التحضير للتحقيق: يستفيد المكلف المراد التحقيق في محاسبته وجوبا من أجل لا يقل عن 10 أيام قبل بداية التحقيق، يحسب منذ تاريخ الاستلام القانوني للإشعار بالتحقيق. ويسمح للمكلف بالضريبة المعني في هذا الأجل بتحضير وثائقه المحاسبية ومختلف الوثائق ذات الصلة ويمكنه أيضا من التواصل اختياريا مع مستشار جبائي لمساعدته في مراحل التحقيق المختلفة، كما تسمح له هذه المهلة من تحضير الأماكن وتهيئتها حتى تتم عملية المراقبة بسهولة من دون أن تؤدي إلى عرقلة السير العادي لنشاط المكلف، ولا يجوز أن يباشر التحقيق في المحاسبة من دون احترام الأجل الممنوح للتحضير.

➤ مدة البقاء في الأماكن: ينبغي أن تتقيد عمليات التحقيق في المحاسبة بمدة قانونية معينة والتي لا يجب أن تتجاوز ثلاثة أشهر، ستة أشهر، تسعة أشهر، حسب الحالات وحسب نوعية المؤسسة محل المراقبة وقيمة رقم أعمالها، غير أنه لا يستفيد من هذا الضمان القانوني المكلف بالضريبة في ثلاث حالات:

* عند ثبوت استعماله لمناورات تدليسية

* إذا قدم معلومات غير كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق

* إذا لم يرد في الآجال على طلبات التوضيح أو التبرير.

د. الضابط الموضوعي

ونقصد به موضوع التحقيق في المحاسبة والمتمثل في الوثائق المحاسبية ومختلف الدفاتر والوثائق الأخرى التي تم الاعتماد عليها في إنجاز المحاسبة. ومادام الموضوع يتعلق بمحاسبة رقمية فستكون مخزنة بشكل رقمي. بهذا الخصوص ينص قانون الإجراءات الجبائية أن عملية المراقبة تشمل مجمل المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية¹. كما يقع على عاتق المكلفون بالضريبة الذين يمسكون محاسبة رقمية بوضع بطاقة الكتابات المحاسبية تحت تصرف المحققين بناء على طلب خطي يقدمه المحققون². ويتم استعمال تجهيزات الإعلام الآلي ملك المكلف بالضريبة أثناء عملية التحقيق³. أما إذا كانت عمليات التحقيق لسبب أو آخر ستم في مصالح الإدارة الجبائية فيكون حينها ملزما بوضع تحت تصرف الإدارة كل النسخ والدعائم التي استعملت في تأسيس المحاسبة المعدة بواسطة الإعلام الآلي⁴. وتمثل الدفاتر المحاسبية في الدفتر اليومي، الدفتر الكبير، دفتر الجرد⁵. ويتفرع الدفتر اليومي والدفتر الكبير إلى عدد من الدفاتر المساعدة والسجلات المساعدة بالقدر الذي يتوافق مع احتياجات الكيان⁶. ومادام أننا نتحدث عن محاسبة رقمية فإنه يقودنا للحديث عن دفاتر محاسبية رقمية. وتعرف الدفاتر التجارية الإلكترونية باعتبارها أهم الوثائق المحاسبية الرقمية بأنها "قيد التاجر لعملياته التجارية بالوجه الذي يتطلبه القانون لبيان مركزه المالي بوسيلة إلكترونية مثل الحاسب

¹ المادة 20-2/3 من قانون الإجراءات الجبائية

² المادة 20-3/3 من قانون الإجراءات الجبائية

³ المادة 20-4/3 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁴ المادة 20-5/3 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁵ نصت عليهم أحكام المادة 20 من القانون رقم 07-11 مؤرخ في 25/11/2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، ج ر رقم

74 لسنة 2007. وكذا المادتين 9 و 10 من الأمر رقم 75-59 مؤرخ في 26/09/1975 المتضمن القانون التجاري المعدل

والمتمم، ج ر 101 لسنة 1975.

⁶ المادة 20/2 من القانون رقم 07-11 سالف الذكر

الآلي وغيره من الأجهزة التقنية الحديثة بطريقة منتظمة تمنع أي تعديل أو محو لبياناتها¹. وقد نظم المرسوم التنفيذي رقم 09-110 شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي². وينبغي أن تستجيب المحاسبة الرقمية إلى مجموعة من الضوابط أهمها:

- أن تستجيب المحاسبة الرقمية لمجمل الالتزامات والمبادئ المحاسبية المعمول بها؛
- يطبق طابع عدم الشطب أو تصحيح التسجيلات المفروض في المحاسبات اليدوية على المحاسبة الرقمية في شكل إجراء التصديق لكل الفترة المحاسبية الذي يمنع كل تعديل أو حذف لتسجيل مصادق عليه؛
- يجب على المكلف بالضريبة الخاضع للنظام المحاسبي والذي قرر مسك محاسبة رقمية أن يقوم بإعداد ملف يبين الإجراءات والتنظيم المحاسبي بشكل يسمح بفهم نظام المعالجة ومراقبته؛
- أن تتوفر على ملف تقني للبرنامج المعلوماتي للمحاسبة والذي يلتزم المكلف بتقديمه لأعوان الرقابة الجبائية بناء على طلب مبرر؛
- يجب أن ينتج البرنامج المعلوماتي للمحاسبة شهريا على الأقل يومية مرمزة تجمع من خلال يومية مستعملة مجاميع كل العمليات المسجلة خلال الشهر؛
- يسجل البرنامج المعلوماتي للمحاسبة يوميا كل عملية منجزة بواسطة هذا البرنامج في بطاقة تسمى يومية الكترونية للأحداث والتي يجب أن تتضمن التعريف بمنجز العملية، وجهاز العمل المستعمل، تاريخ وتوقيت العملية، نوع العملية المنجزة، والمعطيات أو الثوابت المدخلة³.

3. نتائج التحقيق في المحاسبة الرقمية

¹ حمدها أحمد- برادي أحمد، الإطار القانوني لمسك الدفاتر التجارية بواسطة أنظمة الإعلام الآلي في التشريع الجزائري، مجلة آفاق علمية، مجلد 13، العدد 03، 2021، ص 475.

² المرسوم التنفيذي رقم 09-110 مؤرخ في 2009/04/07، يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، العدد 21 لسنة 2009.

³ تخضع المحاسبة الرقمية إلى شروط عامة وخاصة وقانونية وتقنية نظمها المرسوم التنفيذي رقم 09-110 سالف الذكر بحيث ترفض أي محاسبة رقمية لا تستجيب للمعايير والشروط والضوابط التي ينص عليها المرسوم وتعتبر غير قانونية.

بعد الإنتهاء من عملية التحقيق في المحاسبة بصفة عامة سواء كانت تقليدية أو رقمية قد يتم التقرير بصحة المحاسبة وعدم وجود أي دين جبائي وبالتالي انعدام التصحيح الجاهي. كما قد يتوصل المحققون إلى قناعة بوجود مستحقات ضريبية لم يتم سدادها تبرر اللجوء إلى إجراءات التصحيح الجاهي للوضعية الجبائية. وبهذا الخصوص ينبغي التمييز بين حالة عدم اللجوء الى التحكيم (أولاً) وحالة اللجوء الى التحكيم (ثانياً).

1.3 التصحيح الجاهي للوضعية الجبائية من دون اللجوء إلى التحكيم

إذا وصل المحققون عند الإنتهاء من عملية التحقيق في المحاسبة إلى قناعة بأن هناك نقص في مبالغ المستحقات الجبائية الحقيقية لا يتم فرض الزيادات الضريبية بطريقة تلقائية وإنما عن طريق الجاهية محترمين عدة إجراءات تتمثل في:

أ. إعلام المحقق معه عن طريق الإشعار بإعادة التقويم: ويتضمن هذا الإشعار مجموعة من البيانات الضرورية تحت طائلة بطلان الإجراءات كتذكيه بأحكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقويم والنص صراحة على حقه في اختيار مستشار من أجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة، وينبغي أن يكون الإشعار مفصلاً بقدر كاف ومعللاً¹.

ب. أجل التحضير: يستفيد المحقق معه في إطار إجراءات إعادة التقويم من مهلة 40 يوماً تحسب من تاريخ الإستلام القانوني لإشعار إعادة التقويم. والحكمة من هذه المدة هو تمكين المحقق معه من تحضير جوابه وملاحظاته بشكل جيد إما من تلقاء نفسه أو بالاستعانة بالمستشار الجبائي. على أن عدم تقديم الجواب والملاحظات خلال هذه المدة يعتبر قبول ضمني بالديون الجبائية².

ج. إحترام الجاهية بين المحقق والمحقق معه: ومن صور إحترام الجاهية أن المحقق ملزم طوال أجل التحضير الذي يستفيد منه المحقق معه بتقديم كل التفسيرات الشفوية المفيدة بناء على طلب هذا الأخير. كما أن المحقق يمكن أن يستمع للمحقق معه بعد الرد، إذا تبين أن سماعه مجد أو إذا طلب هذا الأخير إعطاء

¹ المادة 20-1/6 و 3 من قانون الإجراءات الجبائية.

² المادة 20-4/6 من قانون الإجراءات الجبائية.

تفسيرات تكميلية. كما ينبغي على المحقق في حالة رفضه ملاحظات المحقق معه أن يعلمه بذلك من خلال مراسلة تكون مفصلة ومبررة¹.

د. عدم إمكانية التحقيق في المحاسبة لنفس الحقوق والضرائب ولنفس السنوات المحقق فيها من قبل: فبغض النظر عن ما إذا تم انتهاء التحقيق في المحاسبة بإعادة تقويم من عدمه، فإنه لا يمكن فتح تحقيق في المحاسبة لنفس الضرائب والحقوق والرسوم ولنفس الفترة المحقق فيها وهذا من الضمانات التي يستفيد منها المحقق معه حسن النية. ويتم الاستثناء من ذلك المكلف بالضريبة سيء النية الذي يثبت استعماله لمناورات تدليسية أو اتضح تقديمه لمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق².

2.3 التصحيح الجاهي للوضعية الجبائية مع اللجوء إلى التحكيم

أ. كيفية اللجوء إلى التحكيم: فمن بين الخيارات المتاحة للمحقق له هو طلب اللجوء للتحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع والقانون. ويكون هذا الطلب جزء من الرد يوجه حسب الحالة إلى مدير كبريات المؤسسات، مدير الضرائب بالولاية، رئيس مركز الضرائب، رئيس المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات³. ويعتبر حق اللجوء إلى التحكيم من الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة المحقق معه يمكن الاستفادة منه في إطار الإجابة أو الرد على التبليغ الأولي من أجل مناقشة أي سؤال متعلق بالوقائع أو القانون⁴.

ب. استدعاء جلسة التحكيم: وفي هذه الحالة يسلم استدعاء كتابي للمحقق معه والمتعلق بالتحكيم يحدد فيه تاريخ وساعة الاجتماع. ويتم هذا التسليم بالطرق القانونية بما فيها التسليم يدا بيد⁵.

ج. مهلة التحضير لجلسة التحكيم: ويستفيد على إثر ذلك من مهلة للتحضير قدرها 10 أيام تحسب من تاريخ استلام الاستدعاء⁶.

¹ المادة 20-6/5 من قانون الإجراءات الجبائية.

² المادة 20-8 من قانون الإجراءات الجبائية

³ المادة 20-6/6 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁴ مراد كواشي، جمعة شرقي، مسار التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية (دراسة في حالة قضية تحقيق محاسبي بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية تبسة)، مجلة الآفاق للدراسات الاقتصادية، المجلد 2، العدد 01، مارس 2017، الجزائر، ص 173.

⁵ المادة 20-7/6 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁶ المادة 20-7/6 من قانون الإجراءات الجبائية.

د. محضر اختتام التحكيم والنتائج المترتبة عنه: ويتم اختتام التحكيم بتحرير محضر يتضمن النتائج أي قرار الجهة التحكيمية ويتم توقيعه كذلك من المحقق معه وتسليم نسخة منه له¹. إذ يتم تدوين كل الآراء المقدمة من مختلف المتدخلين وكذا القرار النهائي المتخذ².

4. الخاتمة

نظرا للتطور الهائل في مجال الاقتصاد الرقمي أصبح اللجوء إلى مسك المحاسبة بالشكل الرقمي في تزايد وهو ما يعكس إرادة المشرع إستعاب وتنظيم هذا النوع من المحاسبة سواء في ظل النظام المحاسبي المالي وكذا في ظل المرسوم المنظم للمحاسبة الرقمية مع تبيان لضوابطها القانونية ومواصفاتها التقنية المطلوبة حتى تكون مقبولة قانونا ويمكن الاعتماد بها.

بالمقابل تتمتع الإدارة الجبائية في إطار الرقابة المخولة لها من أجل تصحيح أي خلل في الوضعية الجبائية للمكلفين بصلاحيات واسعة مثلما هو الحال مع الرقابة المعمقة على محاسبة المكلفين بالضريبة والتي تعرف باسم التحقيق في الحاسبة. وإذا كان التحقيق في المحاسبة التقليدية معروف ومألوف فإن التحقيق في المحاسبة الرقمية أصبح متاح قانونا ومتضمن في قانون الإجراءات الجبائية ولضمان نجاعة أكبر في التحقيق في المحاسبة الرقمية نقدم مجموعة من التوصيات والاقتراحات والتي يمكن أن تساهم في تحقيق أهداف الملتقى والمتمثلة في:

- ضرورة وضع مادة مستقلة للتحقيق في المحاسبة الرقمية نظرا لما تتطلبه من إجراءات خاصة وتقنية تختلف عن التحقيق في المحاسبة التقليدية
- تقديم دورات بشكل منتظم لأعوان الإدارة الجبائية تمكنهم من التعامل مع المحاسبة الرقمية باحترافية لاسيما أنها ذات طابع معقد وتحتاج إلى معارف خاصة قد لا تتوفر في جميع أعوان الإدارة الجبائية
- الاستفادة من التجارب الرائدة في مجال التحقيق في المحاسبة الرقمية مع مراعاة البيئة الاقتصادية والقانونية الجزائرية

¹ المادة 20-6/9 و 10 من قانون الإجراءات الجبائية.

² مراد كواشي، جمعة شرقي، مرجع سابق، ص173.

5. قائمة المراجع:

المقالات:

- إسلام عصام حسين خلف، (2022)، المحاسبة الإلكترونية وعلاقتها بنظم المعلومات المحاسبية، المجلة العربية للنشر العلمي، 5 (49)، ص.ص 286-293؛
- حمدها أحمد- برادي أحمد، (2021)، الإطار القانوني لمسك الدفاتر التجارية بواسطة أنظمة الإعلام الآلي في التشريع الجزائري، مجلة آفاق علمية، 13(03)، ص.ص 472-491؛
- محمد المهدي الأمير- عبد الرحمن يوسف الخليفة- صلاح علي أحمد محمد، (2021)، أثر التحول لنظام المحاسبة الرقمية على خاصية التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية في ظل مبادئ ومعايير موثوقية الموقع الإلكتروني، مجلة أرصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية، 4(2)، ص.ص 17-54؛
- مراد كواشي- جمعة شرقي، (2017)، مسار التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية (دراسة في حالة قضية تحقيق محاسبي بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية تبسة)، مجلة الآفاق للدراسات الاقتصادية، 2(01)، ص.ص 165-182؛

النصوص القانونية والتنظيمية:

- قانون الإجراءات الجبائية.
- القانون رقم 07-11 مؤرخ في 25/11/2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، ج ر رقم 74 لسنة 2007. وكذا المادتين 9 و 10 من الأمر رقم 75-59 مؤرخ في 26/09/1975 المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم، ج ر 101 لسنة 1975.
- المرسوم التنفيذي رقم 09-110 مؤرخ في 07/04/2009، يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، العدد 21 لسنة 2009.