

مساهمة التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية
دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب بخنشلة

**The contribution of the accounting investigation to support the
fiscal control**

Case study of the state tax directorate, Khenchela

عبد المالك زين^{*1}

¹ جامعة خنشلة (الجزائر)، zine.abdelmalek@univ-khenchela.dz

تاريخ النشر: 2022/03/02

تاريخ القبول: 2022/02/04

تاريخ الاستلام: 2021/12/31

Abstract :

This study aims at knowing the extent to which the accounting investigation contributes to supporting fiscal control as one of its effective tools. Through these tools, errors and abuses committed by those charged with tax declarations are discovered and communicated and therefore to make the necessary adjustments for the purpose of protecting the most important financial resources of the public treasury.

In order to drop the theoretical aspect on the tax reality, a case study was carried out for an accounting investigation of a tax file in the tax directorate of Khenchela. We have noticed differences in the core subject to this file that were discovered through this investigation. After that, they were reported to the taxpayer to make the necessary adjustments.

Keywords: accounting investigation; fiscal control; tax declarations.

JEL Classification: M42 ; H21; H26

مستخلص:

تهدف هذه الدراسة الى معرفة مدى مساهمة التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية باعتباره أداة من الأدوات الفعالة له، والذي من خلاله يتم اكتشاف الأخطاء والتجاوزات المرتكبة من طرف المكلفين بالتصريحات الجبائية وتبليغها لهم للقيام بالتعديلات اللازمة، وهذا لغرض حماية أهم الموارد المالية للخزينة العمومية.

ولإسقاط الجانب النظري على الواقع الجبائي، تم القيام بدراسة حالة لتحقيق محاسبي لملف جبائي تابع للمديرية الولائية للضرائب بخنشلة حيث لاحظنا هناك فوارق في الأساس الخاضع لهذا الملف تم اكتشافها من خلال هذا التحقيق، وتم تبليغها للمكلف للقيام بالتعديلات اللازمة.

الكلمات المفتاحية: التحقيق المحاسبي؛ الرقابة الجبائية؛ التصريحات الجبائية.

تصنيفات JEL: M42 ; H21 ; H26

مقدمة

تعتبر الرقابة الجبائية بإعتبارها أداة وقائية وردعية من الإجراءات الضرورية والحتمية التي يجب على الادارة الجبائية القيام بها، ان الهدف من القيام بالرقابة الجبائية التقليل من الإغفالات والتجاوزات المرتكبة في التصريحات الجبائية من طرف المكلفين بها، وبالتالي كبح التزيف الذي ينخر الاقتصاد الوطني والمحافظة على امتيازات الخزينة العمومية من هاته الموارد المالية المعتبرة.

يعد التحقيق المحاسبي من اهم الوسائل الفعالة للرقابة الجبائية، حيث يقوم به أعوان محققون لديهم الكفاءة المهنية في المجالين المحاسبي والجبائي وذلك وفق قواعد قانونية تبين كل الاجراءات المتبعة ويراعى فيها حقوق والتزامات المكلفين بتقديم التصريحات الجبائية، كما يضمن التحقيق المحاسبي مصداقية التصريحات الجبائية التي يقدمها المكلفون بها.

وعلى هذا الأساس تظهر معالم الإشكالية التي نسعى إلى دراستها والمتمثلة في التساؤل التالي:

كيف يساهم التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية في مفتشية الضرائب

لولاية خنشلة؟

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة بصفة عامة في المكانة التي تأخذها الضريبة بإعتبارها من أهم المصادر التمويلية لخزينة الدولة، وتكمن الأهمية بصفة خاصة في كون التحقيق المحاسبي من أهم الوسائل الفعالة لنجاعة الرقابة الجبائية، حيث تسمح هذه الاخيرة باكتشاف الغش والتهرب الضريبي من خلال التلاعب في التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بها.

أهداف الدراسة:

نسعى من خلال هذه الدراسة الى تحقيق الأهداف التالية:

- ابراز الإطار المفاهيمي والتنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية؛
- التعرف على آليات التحقيق المحاسبي كشكل من أشكال الرقابة الجبائية؛
- تسليط الضوء على واقع التحقيق المحاسبي في مديرية الضرائب لولاية خنشلة.

1-الرقابة الجبائية

تعد الجباية من أهم الموارد المالية للخزينة العمومية، هذا ما يستدعي العمل على اقام نظام رقابة شاملة على مستوى المصالح الجبائية لمراقبة والتحقق من صحة التصريحات الجبائية للمكلفين بها ومدى تطابقها مع الواقع.

1-1- تعريف الرقابة الجبائية

عرف المشرع الجزائري الرقابة الجبائية من خلال ما نصت عليه المادة 18 من قانون الاجراءات الجبائية كما يلي: " تراقب الادارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لغرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة" (المديرية العامة للضرائب، 2021، صفحة 7)

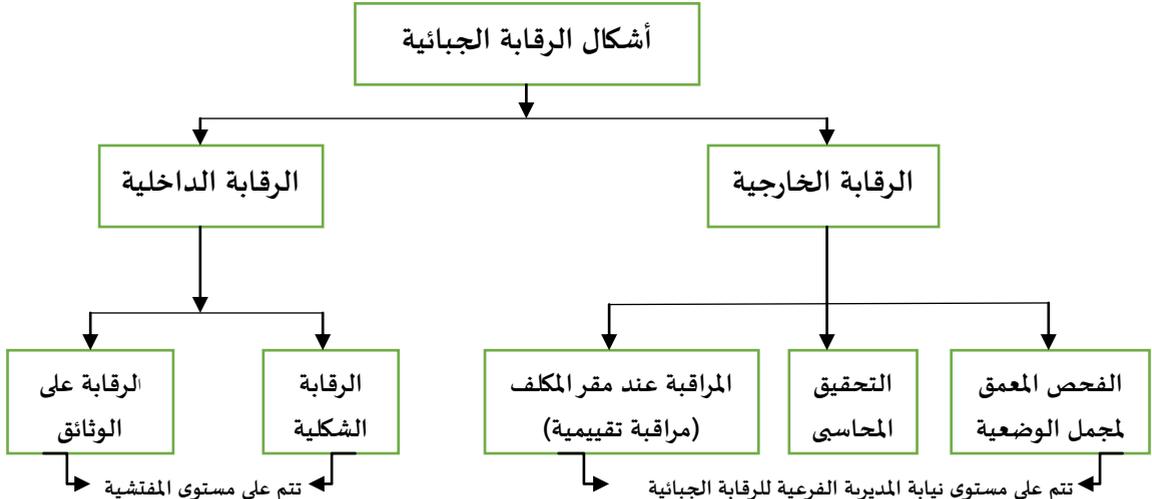
" هي فحص التصريحات وكل السجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية ، وذلك قصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية، على أن يستعمل العون المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل للإستعلام والإستفسار على كل ما هو مدون في التصريحات والوثائق المرفقة لها، ولا يكتفي فقط بدراسة ومراجعة التصريحات بل عليه ان يقوم بعملية مقارنة بين ما هو مصرح به والمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى، وبالتالي التأكد من مدى مطابقة الموجودة بينهما وكذلك النظر في الوضعية المالية للمكلف" (فوزي، 2002، صفحة 45)

من خلال ما تم تقديمه من تعاريف نستطيع ان نقول ان الرقابة الجبائية هي مجموعة من عمليات التحقيقات والمقارنات التي تهدف الى التحقق من مصداقية التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بها، وهذا للحد من التهرب الجبائي ورفع الايرادات الجبائية.

2-1- أشكال الرقابة الجبائية

هناك عدت اشكال للرقابة الجبائية، يمكن تلخيص أهمها في الشكل التالي:

الشكل رقم (01): أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: (مغاري و شيخي، 2013، صفحة 32)

1-2-1 الرقابة الداخلية:

وتعتبر رقابة عامة، وتشمل نوعين من أشكال الرقابة كما يلي:

1-1-2-1 الرقابة الشكلية:

تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بها، والتي تمس مختلف التدخلات التي تهدف الى تصحيح الأخطاء المرتكبة أثناء تقديم المكلفين لتصريحاتهم، أي التأكد من كيفية تقديم المعطيات والمعلومات التي تتضمنها التصريحات من الناحية الشكلية دون اجراء أي مقارنة بين ما تتضمنه من معلومات وتلك التي تتوفر عليها الإدارة الجبائية. (عتير، 2012، صفحة 123)

1-2-1-2 الرقابة على الوثائق:

يتم هذا النوع من الرقابة على مستوى مفتشية الضرائب، حيث يتم بشكل أكثر عمقا من الرقابة الشكلية من خلال اجراء مقارنات بين ما تحويه التصريحات الجبائية للمكلفين من

معلومات مختلفة واكتشاف كل الثغرات والاختلالات المحتملة الحدوث. (ذبيح، 2011، صفحة 22)

1-2-2-1-2-2-1 الرقابة الخارجية:

وتسمى ايضا بالرقابة المعمقة، حيث تشمل ثلاثة أنواع تتمثل فيما يلي:

1-2-2-1-1-2-2-1 التحقيق المحاسبي

وهو عبارة عن مجموعة من العمليات التي تهدف الى فحص الملفات المحاسبية في عين المكان ومقارنتها بعناصر الاستغلال، هذا الفحص يسمح بالتأكد من صحة التصريحات الجبائية ومقارنتها بالعناصر الخارجية كالدفاتر المحاسبية وتطبق خصوصا على ارباح الشركات، الرسم على القيمة المضافة..... الخ. (مغاري و شيخي، 2013، صفحة 33)

1-2-2-1-2-2-2-1 الفحص المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

وهو مجموع العمليات التي تقوم بها مصلحة الضرائب بهدف التأكد من أن تطور ونمو أموال وممتلكات المكلف مع المداخيل المصرح بها، حيث يتم الكشف عن كل فارق موجود بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، وذلك بمقارنة مدى الانسجام بين مداخله من جهة وبين الحالة المادية وطريقة عيشه والمظاهر الخارجية من جهة أخرى، وتكون المعلومات التي توجد بحوزة الادارة الجبائية بمثابة المصدر الأول الذي يتم الاعتماد عليه أثناء التحقيق، والتي يعتمد عليها وتكون لها فعالية اكتشاف الأخطاء والتدليسات. (حنيش ، 2016، صفحة 180)

1-3-2-2-1-3-2-2-1 المراقبة التقييمية (الفئوية)

ويتم هذا بشكل جوهري في الرقابة على تقييم العقارات، حيث تقوم به نيابة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية. وتتعلق بمراقبة تصريحات المكلفين الخاصة بالمعاملات التي ترتبط بالعقارات وذلك فيما يخص البيع والمبادلة من حيث مراجعة الاسعار المصرح بها من خلال التحقيق المحاسبي والتحقيق الجبائي المعمق لمجمل الوضعية الجبائية لملفات المكلفين بالضريبة. (بوطابة اميرة، 2021، صفحة 56)

2- التحقيق المحاسبي

يعتبر التحقيق المحاسبي أداة فعالة في تحقيق الرقابة الجبائية، فمن خلاله يتم الكشف عن الأخطاء والتجاوزات المرتكبة من طرف المكلفين والتي على أساسها يتم تعديل الأسس الجديدة للإخضاع الجبائي وتبليغها للمكلف.

2-1-تعريف التحقيق المحاسبي

هي مجموع العمليات التي الغرض منها الفحص المحاسبي في عين المكان لمؤسسة ما أو فحص نشاط معين، ومقارنة النتائج مع بعض المعطيات المادية بهدف مراقبة مدى سلامة ودقة التصريحات، كما يمكن اللجوء الى الاجراءات الضرورية لوضع التعديلات اللازمة. (محمداوعلاوي، 2015، صفحة 92)

كما نصت المادة 20 من قانون الاجراءات الجبائية على أن التحقيق المحاسبي هو "تمكين أعوان الادارة الجبائية من اجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة واجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، وذلك من خلال الدفاتر والوثائق المحاسبية الممسوكة من طرف المكلفين بها" (المديرية العامة للضرائب، 2021، صفحة 9)

2-2- التحقيق المصوب في المحاسبة

إن التحقيق المصوب هو تحقيق محاسبي يتعلق بضريبة واحدة أو عدة ضرائب بعنوان جزء أو كل المدة غير المتقادمة أو مجموعة عمليات أو معطيات محاسبية تتعلق بمدة تقل عن سنة ضريبية، ويخضع التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب لنفس الإجراءات.

كما تجدر الإشارة إلى أن ممارسة التحقيق المصوب لا يمنع الإدارة الضريبية من إمكانية إجراء تحقيق معمق في المحاسبة في وقت لاحق، وفيما يخص نفس المرحلة التي كانت موضوع الرقابة يجب الأخذ بعين الاعتبار الحقوق المدفوعة.

نتيجة للتصحیحات المتممة عند إجراء التحقيق المصوب. أثناء هذا التحقيق يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق، كما لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق بأي حال من الأحوال

فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة. (المديرية العامة للضرائب، 2021،
صفحة 11)

3-2-أهداف التحقيق المحاسبي:

يصبو التحقيق المحاسبي الى مجموعة من الاهداف وهي: (لكصاسي و بوعزة، 2020،
الصفحات 285-286)

• اظهار النقائص والتجاوزات التي يمكن أن تكون في المحاسبة قصد التأكد من صحة
الوعاء الضريبي؛

• التأكد من صحة الأرقام والنتائج التي قدمتها المحاسبة؛

• يتبين من التحقيق المحاسبي أن المعنيين به هم المكلفون الملزمون بمسك الدفاتر
والوثائق المحاسبية التي أكد عليها القانون التجاري والجبائي.

4-2-إجراءات التحقيق المحاسبي المتبعة في عملية مراقبة التصريحات

حسب ما نصت عليه المادة 20 من قانون الاجراءات الجبائية يمكن لأعوان الإدارة الضريبية
إجراء تحقيق محاسبي للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاص مكتب التحقيقات
الجبائية.

ويقصد بالتحقيق المحاسبي مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريحات الضريبية
المكتبة من طرف المكلف بالضريبة بعنوان المدة غير المتقادمة (4 سنوات الأخيرة) ويشمل
التحقيق مجموع الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف بالضريبة كما يلي:
(المديرية العامة للضرائب، 2021، صفحة 10) (المالية قانون، 2021، صفحة 23)

- مؤسسات تأدية الخدمات، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج، بالنسبة
لكل سنة مالية محقق فيها.

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

-يحدد هذا الأجل إلى ستة (06) أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5.000.000 دج و 10.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

كما يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى تسعة (09) أشهر، كما يجب معاينة اية عمليات التحقيق في عين المكان عن طريق محضر يستدعي المكلف بالضريبة المحقق معه لتأشيريه.

2-5-مراحل عملية التحقيق المحاسبي لملف جبائي معين

هناك عدة مراحل يمر بها أي ملف جبائي يمر على عملية التحقيق المحاسبي وهي:

أولاً: إرسال إشعار بالتحقيق

لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته على أن يستفيد المعنى من أجل أدنى للتحضير مدته عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار. (المديرية العامة للضرائب، 2021، صفحة 11)

يجب أن يحدد الإشعار بالتحقيق تاريخ وساعة أول تدخل والمدة الواجب التحقيق فيها وكذا الحقوق والضرائب والرسوم والإتاوات المعنية بالإضافة إلى الوثائق الواجب الإطلاع عليها، يتضمن الإشعار بالتحقيق المعلومات التالية: (سعودي، 2021، صفحة 58)

- اللقب، الاسم ورتبة المكلفين بالتحقيق؛

- تاريخ وتوقيت التدخل الأول؛

- الفترة المحددة للتحقيق؛

- الحقوق، الضرائب، الرسوم، الأتاوى المعنية بالمراجعة والوثائق التي ستمم معاينتها.

ثانياً: الاستعانة بمستشار

لقد منح المشرع الجزائري الحق للمكلف بالضريبة عند التحقيق الاستعانة بمستشار أو خبير يختاره قبل بداية عمليات الرقابة. يتم الإشعار بهذه الإمكانية، وهذا تحت طائلة بطلان عملية التحقيق والذي يتضمنه الإشعار بالتحقيق. (عياض و كاشاش ، 2019 ، صفحة 8)

ثالثاً: مدة التحقيق في عين المكان

يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق في عين المكان في الدفاتر والوثائق المحاسبية سنة كاملة وهذا تحت طائلة البطالان، يتم حساب هذا الأجل اعتباراً من أول تدخل والذي يتضمنه الإشعار بالتحقيق. (المديرية العامة للضرائب، 2021، صفحة 10)

رابعاً: مجال التحقيق

عند إجراء التحقيق، يمكن طلب تقديم كل الوثائق المحاسبية ونسخ الرسائل ومستندات الإيرادات والنفقات التي من شأنها تبرير صحة النتائج الميينة في التصريحات الضريبية المكتبة. (المديرية العامة للضرائب، 2021، صفحة 11)

خامساً: الإجراءات التناقضي لإعادة التقويم: (سعودي، 2021، صفحة 59)

- تبليغ إعادة التقييم: يتعين وجوباً إعلام المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق في المحاسبة، عن طريق تبليغ بإعادة التقويم وهذا حتى في حالة غياب إعادة التقييم أو عند رفض المحاسبة. يجب إرسال هذا التبليغ بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو تسليمه مع إشعار بالاستلام، كما يجب أن يكون هذا التبليغ مفصلاً ومعللاً بكيفية تسمح بإعادة تأسيس فرض الضريبة.

يجب تحت طائلة بطلان الإجراء أن يتضمن تبليغ إعادة التقييم بياناً يشير إلى حق المكلف بالضريبة في الاستعانة بمستشار يختاره ومن أجل مناقشة اقتراحات الرفع في مبلغ الضريبة أو قصد الإجابة عنها، كما يجب أن يكون التبليغ بإعادة التقييم مفصلاً بما فيه الكفاية ومعللاً بكيفية تسمح للمكلف بالضريبة بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو إبداء موافقته.

- إجراء فرض الضريبة تلقائياً: يمكن أن تلجأ الإدارة في بعض الحالات إلى التحديد التلقائي للضريبة، ويتم ذلك على وجه الخصوص عندما:

- يعترض المكلف بالضريبة على إجراء الرقابة الضريبية سواء بسبب فعله أو بسبب تدخل أو حضور الغير الذي يقوم بالاعتراض وعرقلة إجراءات متابعة عمليات الرقابة:

- لم يتم المكلف بالضريبة بالإيداع في الأجل المحددة التصريح الخاص بالمداخيل (الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية والضريبة على الأرباح غير التجارية) أو التصريح المتعلق بالضريبة على أرباح الشركات أو التصريحات الخاصة بالرسم على القيمة المضافة - لم يتم المكلف بالضريبة بتقديم محاسبته أو كانت محاسبته محل رفض.

في نهاية التحقيق، وبعد دراسة الملاحظات المقدمة من طرف المكلف (في حالة الرد)، وبعد إجراء التحكيم عند رئيس المركز (بطلب من المكلف)، يتم استخراج الورد الضريبي الفردي الذي يتضمن الوعاء الضريبي الجديد حسب النتائج المتحصل عليها عند نهاية عملية التحقيق، بالإضافة إلى الغرامة المطبقة على المكلف عند ثبوت عملية التهرب الضريبي.

2-6- ضمانات المكلف بالضريبة

في بعض الحالات يكون فيها المكلف بالضريبة الاعتراض على عملية التحقيق المحاسبي، ولذا منح المشرع الجزائري ضمانات تكفل له حقوقه وهي:

أولاً: حق الاستعانة بمستشار: يحق للمكلف بالضريبة بالاستعانة بمستشار من اختياره. يتم الاطلاع على هذه الإمكانية قبل بداية عمليات الرقابة وذلك تحت طائلة بطلان عملية الرقابة، حيث يجب أن يتضمن إشعار التحقيق ذلك.

ثانياً: حق الرد: يتوفر المكلف بالضريبة على أجل 40 يوم أو 30 يوم حسب نوع الرقابة الضريبية المطبق عليه، قصد تقديم ملاحظاته أو موافقته.

- يمكنه قبل انقضاء هذا الأجل طلب توضيحات شفوية حول مضمون التبليغ؛

- كما يمكنه بعد انقضاء الأجل طلب إفادته بتوضيحات تكميلية؛

- ويمكنه أيضاً أن يلجئ إلى طلب تحكيم لجنة يرأسها المدير الولائي للضرائب؛

إذا أبدى موافقته، يتم فرض الضريبة بناء على الأساس المبلغ، كما تصبح هذه الضريبة نهائية ولا يمكن رفضها من طرف الإدارة أما إذا أبدى ملاحظات، وفي حالة رفض الإدارة يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك عن طريق مراسلة مفصلة ومبررة.

في المقابل يجب على العون المحقق أن يعطي كل التفسيرات الشفوية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون التبليغ إذا طلب هذا الأخير ذلك، كما يمكنه بعد الرد الاستماع إلى المكلف بالضريبة إذا تبين أن سماعه محل أو إذا طلب هذا الأخير إعطاء تفسيرات تكميلية.

وعند رفض العون المحقق ملاحظات المكلف بالضريبة، فإنه ينبغي عليه أن يعلمه بذلك من خلال مراسلة تكون كذلك مفصلة ومبررة، وإذا أبرزت هذه المراسلة سببا رئيسيا جديدا لإعادة التقويم أو الأخذ بعين الاعتبار عناصر جديدة لم يتم التطرق لها في الإشعار الأولي، فإنه يمنح أجل إضافي مدته (30 أو 40) يوما للمكلف بالضريبة لتقديم ملاحظاته. (المديرية العامة للضرائب، 2021، الصفحات 12-13)

ثالثا: استحالة إعادة عملية التحقيق

عندما يتم الانتهاء من عملية التحقيق لمدة زمنية محددة، فيما يخص ضريبة أو رسم أو مجموعة ضرائب ورسوم، لا يمكن للإدارة القيام بإجراء عملية تحقيق جديدة في نفس الحسابات المتعلقة بنفس الضرائب والرسوم الخاصة بنفس الفترة إلا في حالة ما إذا لجأ المكلف بالضريبة إلى استعمال عمليات الغش أو قدم معلومات ناقصة أو غير صحيحة خلال عملية التحقيق.

رابعا: التفسيرات المعتمدة لدى الإدارة

لا يعاد تقوم الوعاء الضريبي إذا أثبت المكلف بالضريبة بأنه التزم بحسن نية بتفسير نص ضريبي كان معترفا به لدى الإدارة المركزية سواء كان ذو طابع عام أو يتعلق به شخصا. 7-2- الحقوق الممنوحة للمكلف بالضريبة من طرف مكتب التحقيقات الجبائية والتزاماته من بين الحقوق الممنوحة للمكلف بالضريبة من طرف مكتب التحقيقات الجبائية ما يلي: (سعودي، 2021، الصفحات 62-64)

أولا: الحق في الحصول على المعلومة الكاملة، الواضحة والصحيحة

يجب على أعوان الضرائب الرد على مختلف الانشغالات الضريبية واحترام الإجراءات الخاصة بالاستقبال والإعلام، وتقديم يد المساعدة للمكلفين عند اكتتاب تصريحاتهم خلال هذه المرحلة. وفي هذا الصدد، قامت الإدارة الضريبية بإصلاحات ذات نطاق واسع على مستوى جميع هياكلها بهدف تقديم خدمات ذات جودة. لهذا فتحت الإدارة الضريبية عدة قنوات اتصال، والتي بواسطتها يمكن للمكلف الحصول بطريقة سريعة وسهلة على معلومات واضحة، دقيقة ومطابقة لانشغالاته.

ثانيا: الحق في تلقي معاملة لائقة ومحترمة

للمكلف الحق في معاملة لائقة وسليمة، بهدف خلق تقاليد تسير وفق قواعد سلوكية مبنية على الوعي، الاحترافية والاحترام، من أجل خلق علاقة شراكة حقيقية بين الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة.

ثالثا: حق المكلف من خلال نصوص الإدارة الضريبية

فيجب أن تعتمد تصرفات الإدارة الضريبية على الإرساء القانوني الواضح مع تفادي التأويلات المفرطة للنصوص، كما يجب أن تتصف كتاباتها الإدارية بوضوح الإجراءات عند تطبيق مختلف الأحكام الضريبية.

رابعا: حق المكلف في مجال الرقابة الضريبية: لا يمكن القيام بالرقابة الضريبية إلا عن طريق إجراء قانوني صارم يملك مقابله المكلف ضمانات عديدة تحمي حقوقه، وعليه يمنح القانون الضريبي عدة حقوق للمكلف خلال إجراء الرقابة الضريبية

خامسا: الحق في سرية المعلومات الخاصة بالمكلف:

- الالتزام بسرية المعلومات: إن المعلومات التي بحوزة الإدارة والمتعلقة بالمكلف هي مؤمنة بالسر المهني الذي يمنع على أعوان الإدارة الضريبية تحت طائلة العقوبات التأديبية إطلاع الغير على المعلومات التي تخص الوضعية الضريبية، المحاسبية والمالية.

- الالتزام بالحياد والإنصاف: يمنع على أعوان الإدارة الضريبية استغلال وظائفهم للحصول على امتيازات شخصية على حساب المكلفين بالضريبة، كالقيام باستغلال وظيفتهم من أجل الضغط على المكلف بالضريبة، فهم ملزمون بمعاملة جميع المكلفين على قدم المساواة وعدم التمييز بينهم في جميع الأحوال.

- الالتزام بالنزاهة والتحفظ: يتعين على أعوان الضرائب الالتزام بسلوك مشرف وذي صرامة أخلاقية، كما يتعين عليهم الالتزام بالتحفظ عند ممارسة مهامهم، والتحلي بسلوك مثالي وعدم القيام بأفعال تضر مصداقية الإدارة.

سادسا: الحق في رفض قرارات الإدارة

- الحق في تقديم طعن إداري: إذا كان للمكلف مشكل يتعلق بالتصريح أو دفع الضريبة ولم ترضيه قرارات الإدارة الضريبية يمكنه القيام بتقديم شكوى نزاعية بهدف الحصول على تصحيح الأخطاء المرتكبة أو الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي، أو تقديم شكوى ولائية للحصول على تخفيض أو إلغاء الديون الضريبية بطلب التماس الإدارة الضريبية.

- الحق في تقديم طعن قضائي: بعد نفاذ كل طرق الطعن أمام الإدارة الضريبية أو لجان الطعن، يحتفظ المكلف بحق الطعن القضائي لدى المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة عند الاقتضاء.

- الحق في الاستفادة من التأجيل القانوني للدفع: عند تقديم شكوى نزاعية يمكن إرجاء دفع القدر المتنازع فيه من الضرائب من خلال دفع مبلغ يساوي 20% من مبلغ الحقوق لدى قابض الضرائب المختص إقليميا.

3- خطوات وإجراءات عملية التحقيق لملف جبائي في مديرية الضرائب لولاية خنشلة

تسند عملية التحقيق إلى فرقة التحقيق والتي على رأسها رئيس فرقة المحققين، حيث تمت دراسة الملف الضريبي للمكلف الذي تم برمجته للخضوع للتحقيق المحاسبي بعنوان برنامج الرقابة الضريبية لسنة 2020، حيث أنه يخضع للنظام الحقيقي وتم تحديد نشاط الشركة المعنية والضرائب والرسوم التي تخضع لها.

3-1- إرسال الإشعار بالتحقيق

والذي تضمن ما يلي:

إن التحقيق المحاسبي والجبائي لنشاطكم المتمثل في مقال الأشغال العمومية والبناء في مختلف مراحلها والذي أجري بناء على الإشعار بالتحقيق رقم 184/ م و ض / م ف ر ج / م ت م ج / 2020 المؤرخ في 2020/10/15 والذي نتج عنه تسجيل النقائص والملاحظات التالية:

✓ تقديمكم اليومية الممركزة؛

✓ تقديمكم لليوميات المساعدة (المشتریات، المبيعات، الصندوق، البنك، العمليات

المختلفة)؛

✓ تقديمكم لجميع الوثائق المحاسبية للسنوات محل التحقيق (وضعيات الأشغال، فواتير الشراء...):

✓ وجود فوارق في رقم الأعمال المفوترة لسنتي 2017 و2019؛

✓ وجود فوارق في رقم الأعمال المقبوض لسنتي 2017 و2019.

2-3- الضرائب والرسوم المعنية بالتحقيق

سنقوم من خلال هذا العنصر بعرض جداول فروقات حول الضرائب والرسوم الخاصة بالملف الجبائي المعني بالدراسة:

1-2-3- الرسم على النشاط المهني:

الجدول رقم (01): يمثل الرسم على النشاط المهني

السنة	البلدية	رقم الأعمال		الحقوق		الفارق في الحقوق
		المعتمد	المصرح	المعتمد	المصرح	
2017	خنشلة	17.454.437	12.736.948	261.817	254.739	7.078
2018	خنشلة	لاشيء	لاشيئ	لاشيء	لاشيء	لاشيء
2019	خنشلة	17.559.827	12.462.111	263.397	249.242	14.155

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مكتب التحقيقات بالمديرية الولائية للضرائب خنشلة

2-2-3- الضريبة على الدخل الإجمالي "صنف المرتبات والأجور"

الجدول رقم (02): يمثل الضريبة على الدخل الإجمالي "صنف المرتبات والأجور"

التعيين / السنوات	2017	2018	2019
الأساس الخاضع	704.700	413.250	225600
المعدل	جدول	جدول	جدول
الحقوق الواجبة	11.266	6294	3.848

2.276	6294	11.266	الحقوق المسددة
1.572	/	/	الفارق

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مكتب التحقيقات بالمديرية الولائية للضرائب خنشة

3-2-3- الرسم على التمهين

الجدول رقم (03): يمثل الرسم على التمهين

2019	2018	2017	البيان / السنوات
225.600	413.250	704.700	الأساس الخاضع
%01	%01	%01	المعدل
2.256	4.133	7.047	الحقوق الواجبة
1.313	4.133	7.047	الحقوق المسددة
943	/	/	الفارق

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مكتب التحقيقات بالمديرية الولائية للضرائب خنشة

3-2-4- الرسم على القيمة المضافة

الجدول رقم (04): يمثل الرسم على القيمة المضافة

الحقوق	المعدل	الفارق	رقم الأعمال		السنة
			المصريح	المعتمد	
33.029	%07	471840	16.982.597	17.454.437	2017

2018	لاشيء	لاشيء	لاشيء	لاشيء	لاشيء
2019	17.559.827	16.616.148	943.679	%07	66.058

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مكتب التحقيقات بالمديرية الولائية للضرائب خنشلة

3-3- المرحلة الميدانية لعملية التحقيق: وقد تضمنت مايلي:

تبعاً لدراسة ردكم على مضمون الإبلاغ الأولي للتحقيق المحاسبي والجبائي لسنة 2016 رقم 2020/80 المؤرخ في 2020/05/04 وكذا مضمون الإبلاغ الأولي للتحقيق المحاسبي والجبائي للسنوات 2017، 2018، 2019 رقم 2021/80 المؤرخ في 2021/05/04 والذي كان في الأجل المحددة قانوناً حسب أحكام المادة 06-20 من قانون الإجراءات الجبائية حيث كان الرد فيما يخص سنة 2016 بتاريخ 2021/01/27 و 2021/06/15 فيما يخص سنوات 2017، 2018، 2019 والتي تتضمن طلب إعادة النظر فيما يلي:

- بالنسبة للفاتورة الشراء رقم: 2016/20 المؤرخة في: 2016/12/04 للمورد ش.ذ.م م لنا للرخام بمبلغ خارج الرسم 560.000 دج والتي لم تسجل محاسبياً في يومية المشتريات لسنة 2016 .
- الفارق في حساب مخصصات الإهلاك والمقدر ب: 1.554.000 دج والذي أدمج في الأساس الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 2016 .
- الفارق في رقم الأعمال المفوتر والمقدر ب: 1.416.329 دج لسنة 2017 والذي أدمج في الأساس الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 2017
- الفارق في حساب مخصصات الإهلاك لسنة 2017 المقدر ب: 1.764.940 دج والذي أدمج في الأساس الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 2017.
- الفارق في حساب مخصصات الإهلاك لسنة 2018 والمقدر ب: 1.870.410 دج والذي أدمج في الأساس الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 2018.
- الفارق في حساب مخصصات الإهلاك لسنة 2019 والمقدر ب: 316.410 دج والذي أدمج في الأساس الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 2019.

4-3- تبليغ النتائج الأولية والنهائية

1-4-3- تحديد الأسس الضريبية وتبليغ النتائج الأولية

بعد إجراء عملية التدخل ودراسة الدفاتر والوثائق المحاسبية والتصريحات السنوية والشهرية، والتي سمحت باكتشاف النقائص السابقة الذكروجب على الأعوان المحققين القيام بعملية إعادة تشكيل الأسس الضريبية وتم تبليغ المعني بالنتائج الأولية.

بعد القيام بالتعديلات والتصحيحات اللازمة للنقائص المكتشفة، تتم عملية حساب رقم الأعمال المحقق (الفعلي) بواسطة برنامج EXCEL، حيث يوجد ملف معين في هذا البرنامج تم إنشائه من طرف رئيس فرقة المحققين يَمَكِّنُ من حساب رقم الأعمال المحقق من طرف المكلف، وقيمة الضرائب الجديدة بالإضافة إلى الغرامات المفروضة عليه بالاعتماد على مجموعة من العمليات الحسابية.

الجدول رقم(05):يمثل مجموع الحقوق و الغرامات

السنة	الاساس		الحقوق		الفارق في الحقوق	معدل الغرامة	الغرامة	المجموع
	المعتمد	المصرح	المعتمدة	المصرحة				
2017	3.542.50	361.231	1.107.87	48.246	1.059.629	25%	264.90	1.324.5
2018	2.010.239 -عجز	3.880.649 -عجز	10.000	10.000	/	/	/	/
2019	2.886.925	1.167.776 -عجز	878.424	10.000	868.424	25%	217.106	1.085.530

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مكتب التحقيقات بالمديرية الولائية للضرائب خنشلة

ملاحظة:

- تم حساب مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي وفقا للجدول التصاعدي المنصوص عليه في المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- تم حساب الغرامة بسبب نقص في التصريح حسب أحكام المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

2-4-3- التبليغ النهائي، وقد تضمن ما يلي:

بعد دراسة مختلف النقاط الواردة في إجاباتكم يكون الإبلاغ بالتحقيق النهائي على النحو التالي:

• **حساب رقم الأعمال "المبالغ بالدينار"**

تم حساب رقم الأعمال بالإعتماد على ما يلي:

- ✓ المعلومات المتوفرة في الملف الجبائي؛
- ✓ المعلومات الواردة إلينا من مختلف المصالح؛
- ✓ وضعيات الأشغال المقدمة؛
- ✓ فواتير الشراء؛
- ✓ الوثائق والسجلات المحاسبية المقدمة؛
- ✓ الكشف البنكي المفتوح لدى البنك الوطني الجزائري خنشلة وكالة خنشلة 323 .

الجدول رقم (06): يمثل حساب مجموع الحقوق والغرامات

المجموع	الغرامة	معدل الغرامة	الفارق في الحقوق	الاساس		السنة		
				المصرحة	المعتمدة	المصرح	المعتمد	
1.270.393	254.079	%25	1.016.31	201.524	1.217.838	871.745	3.856.681	2016
1.324.536	264.907	25%	1.059.62	48.246	1.107.875	361.231	3.542.500	2017
/	/	/	/	10.000	10.000	3.880.649	2.010.239	2018
1.085.530	217.106	25%	868.424	10.000	878.424	1.167.776	2.886.925	2019

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مكتب التحقيقات بالمديرية الولائية للضرائب خنشلة

ملاحظة:

- تم حساب مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي وفقا للجدول التصاعدي المنصوص عليه في المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- تم حساب الغرامة بسبب نقص في التصريح حسب أحكام المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الخلاصة

تطرقت هذه الورقة البحثية الى موضوع من المواضيع المهمة في مجال الجباية المحلية، ويتعلق الامر بالرقابة الجبائية من جهة والتحقق المحاسبي من جهة أخرى بإعتباره أداة فعالة للرقابة الجبائية، أما في الجانب التطبيقي فمنا بإسقاط الجانب النظري على الواقع الجبائي وذلك من خلال ملف جبائي تابع للمديرية الضرائب لولاية خنشلة، وتم الخروج بالنتائج والتوصيات التالية:

1.النتائج

يمكن صياغة أهم النتائج التي تم الوصول اليها من خلال هذا البحث في النقاط التالية:

- تعتمد الرقابة الجبائية بشكل كبير على النتيجة النهائية لكل من التحقق المحاسبي والرقابة على الوثائق؛
- تهدف الرقابة الجبائية الى المحافظة على مصادر تمويل الخزينة العمومية من الضرائب والرسوم، وذلك من خلال الحد من التهرب الضريبي؛
- يعد التحقق المحاسبي من الأدوات الفعالة لتحقيق لنجاعة الرقابة الجبائية؛
- بعد القيام بعملية الرقابة الجبائية يجب على محاسب المؤسسة تصحيح القيود المحاسبية الخاطئة وهذا تبعا لنتائج الرقابة الضريبية التي صححت أعماله وحسنتها؛
- يعمل التحقق المحاسبي على تحسين جودة المعلومات المحاسبية؛
- يهدف التحقق المحاسبي ايضا الى توعية المكلف بالضريبة وذلك من خلال الاطلاع على إلزاماته الجبائية؛
- للعنصر البشري دورا فعلا من خلال مؤهلاته والخبرة المكتسبة في تحقيق أهداف الرقابة الجبائية.

2.التوصيات

- بعد عرضنا لنتائج البحث يمكننا تقديم بعض التوصيات والتي من أهمها:
تحديث وتطوير النظام المعلوماتي للإدارة الجبائية خاصة في مجال التحقق المحاسبي؛

- التكوين والتدريب المستمر للعاملين في الادارة الجبائية لزيادة كفاءتهم العملية؛
- العمل على تنمية الوعي الضريبي لدى المكلفين بها من خلال تقييهم من المفهوم الحقيقي لدفعهم الضريبة بإعتبارها تضامن اجتماعي ولها عائد غير مباشر؛
- جعل قانون الإجراءات الجبائية أكثر مرونة، وتكييفه مع المستجدات الاقتصادية والاجتماعية؛
- تحسين الأوضاع الاجتماعية للعاملين في الادارة الجبائية وتقديم المكافآت لهم، لتفادي وقوعهم في فخ الاعراض التي تعرض عليهم من طرف بعض المكلفين الغير نزهاء؛
- توفير الحماية اللازمة للمحقق المكلفين بدراسة الملفات الجبائية.

قائمة المصادر والمراجع

1. ابراهيم لكصاسي، و عبد القادر بوعزة. (2020). فعالية التحقيق المحاسبي في الكشف عن مظاهر التهرب الجبائي. مجلة التكامل الاقتصادي ، الصفحات 272-316.
2. أحمد حنيش . (ديسمبر، 2016). الرقابة كآلية لترشيد الإنفاق الضريبي والحد من التهرب. مجلة دراسات جبائية(05)، الصفحات 163-186.
3. قانون المالية. (2021).
4. المديرية العامة للضرائب. (2021). قانون الإجراءات الجبائية.
5. بوطابة اميرة. (2021). دور الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي والحد منها. مجلة المقاولاتية والتنمية المستدامة، الصفحات 52-67.
6. سليمان عتير. (2012). دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية (مذكرة ماجستير). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة: جامعة محمد خيضر.
7. عبد الرحمان مغاري ، و بلال شيخي. (العدد 02 جوان، 2013). دور الادارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية. مجلة دراسات جبائية، الصفحات 29-51.

8. عبد المالك سعودي. (2021). دور الرقابة الضريبية في تحسين جودة العمل المحاسبي (مذكرة ماستر). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، خنشلة: جامعة عباس لغرور.
9. عبد المنعم فوزي. (2002). المالية العامة والسياسات المالية. الإسكندرية: دار نشأة المعارف.
10. لياس فلاب ذبيح. (2011). مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية (مذكرة ماجستير). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة: جامعة محمد خيضر.
11. محمدلعلوي. (2015). دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر (أطروحة دكتوراه). الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الشلف: جامعة حسبية بن بوعلي.
12. هناء عياض ، و حنان كشاش . (2019). التحقيق المحاسبي في ميزانية المكلفين (مذكرة ماستر). كلية الحقوق والعلوم السياسية، ورقلة: جامعة قاصدي مرباح.