

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم التجارية



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

شعبة: العلوم التجارية تخصص: مالية و تجارة دولية

عنوان المذكرة : التحقيق الجبائي و المحاسبي

دراسة حالة شركة ذات مسؤولية محدودة للإستيراد و التصدير

تحت إشراف الأستاذ:

- الدكتور بن زيدان الحاج

مقدمة من طرف الطالب:

- حمدي شريف الجيلالي

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	مكاوي محمد الأمين	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم
مقررا	بن زيدان الحاج	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم
مناقشا	بوشيخي بوخرص	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2018/2017

إهداء

إلى روح الوالد رحمه الله،

إلى الأم الغالية حفظها الله ورعاها،

إلى الزوجة والأولاد،

إلى أساتذتي بمختلف الأطوار الدراسية،

إلى كل أصدقاء العمل،

إلى أصدقاء الدراسة على مختلف المراحل لاسيما أصدقاء الماجستير

شعبة مالية وتجارة دولية.

01.....	المقدمة.....
الفصل الأول: الإطار التنظيمي و القانوني لعملية التحقيق الجبائي و المحاسبي	
03.....	تمهيد.....
04.....	المبحث الأول: الإطار التنظيمي لعملية التحقيق الجبائي و المحاسبي.....
04.....	• المطلب الأول : مفهوم التحقيق الجبائي و المحاسبي وأهدافه
05.....	• المطلب الثاني : أنواع التحقيق الجبائي
09.....	• المطلب الثالث : هياكل التحقيق الجبائي و المحاسبي
16.....	المبحث الثاني: الإطار القانوني لعملية التحقيق الجبائي و المحاسبي.....
16.....	• المطلب الأول : صلاحيات و حقوق الإدارة الجبائية
20.....	• المطلب الثاني : واجبات المكلف بالضريبة.....
23.....	• المطلب الثالث : الحقوق و الضمانات المقدمة للمكلف بالضريبة.....
26.....	المبحث الثالث : التدابير الأولية لعملية التحقيق الجبائي.....
26.....	• المطلب الأول : اختيار الملفات الخاضعة للتحقيق.....
28.....	• المطلب الثاني : سحب الملفات و فحصها.....
28.....	• المطلب الثالث : طلب المعلومات
30.....	خلاصة.....
الفصل الثاني: إجراءات و تقنيات التحقيق الجبائي و المحاسبي	
31.....	تمهيد.....
32.....	المبحث الأول : إجراءات التحقيق الجبائي و المحاسبي.....
32.....	• المطلب الأول : الإشعار بالتحقيق
33.....	• المطلب الثاني : اعداد الوثائق التحضيرية (الجداول الملخصة للتصريحات).....
35.....	• المطلب الثالث : الشروع في التحقيق (التدخل بعين المكان).....
37.....	المبحث الثاني : فحص الحاسبة.....
38.....	• المطلب الأول : فحص الحاسبة من حيث الشكل.....

- 40.....المطلب الثاني : فحص المعطيات والبيانات المحاسبية.....
- 43.....المطلب الثالث : فحص القوائم المالية
- 48.....المبحث الثالث : طرق إعادة تشكيل الأسس الضريبية.....
- 49.....المطلب الاول : طرق إعادة تشكيل أسس رقم الأعمال.....
- 54.....المطلب الثاني : طرق إعادة تشكيل أسس الضرائب على الأرباح.....
- 55.....المطلب الثالث : نتائج عملية التحقيق الجبائي.....
- 60.....خلاصة.....

الفصل الثالث: تطبيقي

- 61.....تمهيد.....
- 62.....اشعاراولي بالتسوية.....
- 68.....رد المكلف الخاضع للتحقيق في الاجال المحددة.....
- 69.....اشعارنهائي بالتسوية.....
- 73.....خلاصة.....
- 74.....الخاتمة.....
- 76.....المراجع.....

قائمة الأشكال و الجداول و الرسوم و الخرائط

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
08	جدول ملخص لاهم العناصر المشتركة و المختلفة بين انواع التحقيقات الجبائية	جدول رقم (1-1)
66	جدول حساب رقم الاعمال	جدول رقم (2-III)
66	1- جدول الرسم على النشاط المهني TAP	جدول رقم (3-III)
66	1- جدول الرسم على القيمة المضافة TVA	جدول رقم (4-III)
67	جدول الارباح	جدول رقم (5-III)
67	1- جدول حساب الضريبة على ارباح الشركات (IBS)	جدول رقم (6-III)
67	جدول الضريبة على الدخل الاجمالي المقتطعة من المصدر (IRG/RCM)	جدول رقم (7-III)
70	2- جدول الرسم على النشاط المهني (TAP)	جدول رقم (8-III)
71	2- جدول الرسم على القيمة المضافة (TVA)	جدول رقم (9-III)
71	2- جدول حساب الضريبة على ارباح الشركات (IBS)	جدول رقم (10-III)
71	جدول حساب الضريبة على الدخل الاجمالي التحريية IRG/RCM	جدول رقم (11-III)

المقدمة:

العلاقة بين الجباية و المحاسبة علاقة وطيدة و مكملة و مفسرة، فكلاهما يكمل و يفسر الاخر و لا يتحقق التنسيق و التكامل بينهما الا باحترام القواعد و الاجراءات المنظمة لكلاهما.

ان صحة و شرعية المحاسبة يعطيها القوة الثبوتية التي على اساسها يثبت صاحبها صحة ارقامه للمصالح الجبائية، و لا يكون امام تسوية جبائية عن طريق التحقيق الا اذا كان هناك خلل في القواعد و الاجراءات المنظمة للجباية و المحاسبة.

وبما ان النظام الضريبي الجزائري يمتاز بكونه نظام تصريحي يمنح للمكلفين صلاحية تقديم تصريحاتهم بشكل يوافق مداخلهم الحقيقية فإن تصريحات المكلفين بالضريبة تعتبر مبدئيا صحيحة و صادقة و دليل عدم صحتها يقع على عاتق الادارة الجبائية. لذلك اعطى المشروع الجزائري للادارة الجبائية صلاحيات رقابة تصريحات المكلفين بالضريبة حيث يعتبر التحقيق الجبائي و المحاسبي من انجح الاجهزة الرقابية اذ يتم عن طريق هياكل متخصصة و وفق قواعد قانونية تظبط فيها الاجراءات المتبعة التي تراعي حقوق و واجبات المكلفين بالضرائب.

و عليه يمكن طرح الاشكال التالي:

- كيف تتم عملية تصحيح التصريحات الجبائية عن طريق التحقيق الجبائي و المحاسبي؟
- بناء على هذه الاشكالية و من خلال سعي المشرع الجزائري الى اعطاء صلاحيات واسعة للادارة الجبائية مقابل اعطاء ضمانات اكثر للمكلفين باعتبارهم شركاء اقتصاديين نطرح الاسئلة الفرعية التالية:
- ما هو التحقيق الجبائي؟ و ما هي انواعه و هياكله؟
- ما هي القوانين المنظمة لعملية التحقيق الجبائي؟
- كيف تتم عملية اختيار الملفات الخاضعة للتحقيق الجبائي؟
- ما هي الاجراءات المتبعة لمباشرة التحقيق الجبائي؟
- ما هي التقنيات و الطرق المستعملة لتصحيح التصريحات الجبائية و كشف الاخطاء و الاغفالات؟

نظرا لكون الموضوع تقني باعتماده على احترام الاجراءات و التقنيات و الطرق المسطرة الواردة في مختلف القوانين لاسيما منها الجبائية التي تعرف تعديلات سنوية من خلال قوانين المالية و قوانين المالية التكميلية اضافة الى المراسيم التنفيذية، و للاجابة على التساؤلات المطروحة تم تقسيم هذا البحث الى ثلاثة فصول:

(03) فصول:

الفصل الاول:

الايطار التنظيمي و القانوني لعملية التحقيق الجبائي و المحاسبي حيث تم التطرق الى مفهوم التحقيق الجبائي بتعريفه و الاشارة الى اهدافه و انواعه و هيكله القائمة على تنفيذه، كما يتم التعرف على الاطار القانوني المسير لعملية التحقيق الجبائي من خلال التعرض الى صلاحيات و حقوق الادارة الجبائية المتمثلة خاصة في حق الرقابة و حق الاطلاع، و واجبات المكلفين بالضريبة الخاضعين للتحقيق المحاسبية منها و الجبائية و الحقوق و الضمانات المقدمة لهم. و على رأسها حق الاشعار بالتحقيق و مهلة التحضير، ثم معرفة التدابير الاولية لعملية التحقيق الخاصة بعملية اختيار الملفات و المعايير التي تركز عليها مرورا على سحب الملفات من المصالح المسيرة لها و فحصها وصولا الى عملية البحث و التحري و طلب المعلومات.

الفصل الثاني:

اجراءات و تقنيات التحقيق الجبائي و المحاسبي حيث تم التعرف على مختلف الاجراءات التي تتحكم في عملية التحقيق و التي من شأنها المساس بمشروعيتها، من خلال ارسال الاشعار بالتحقيق مرفوق بميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة مع اعطاء مهلة التحضير، و معرفة بعض الاعمال التحضيرية لعملية التحقيق باعداد الملخصات المختلفة التي قد تساعد في تسهيل مهمة المحقق قبل الشروع في عملية التحقيق و التدخل بعين المكان، ثم فحص المحاسبة من حيث الشكل و من خلال القوائم المالية و المعطيات و المحاسبية، وصولا الى طرق و تقنيات اعادة تشكيل الاسس الضريبية منها الخاصة برقم الاعمال و اخرى خاصة بطرق تحديد الارباح الخاضعة للتسوية و اخيرا اظهار نتائج عملية التحقيق من خلال الاشعار الاولي بالتسوية مع اعاء المكلف مهلة للرد حتى يتم اعداد التسوية النهائية و اشعار المكلف بذلك.

الفصل الثالث:

تطبيقي حيث تم معرفة مراحل عملية التحقيق من خلال ارسال الاشعار بالتسوية مرفوقا بميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة و اعطائه مهلة التحضير حيث قام الخاضع للتحقيق بطلب اجراء عملية التحقيق بمكاتب الادارة من خلال طلبه المرفق ثم عملية مباشرة التحقيق حتى اصدار بعض المخالفات التي تمت على اساسها عملية التسوية الواردة في الاشعار المرسل ثم رد الخاضع بتقديم توضيحات و اثباتات لبعض الاقتراحات حيث تمت معالجتها من خلال الاشعار النهائي بالتسوية.

قائمة المختصرات و الرموز

Vérification de comptabilité	VC	التحقيق المحاسبي
Vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble	VASFE	التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة
Vérification ponctuelle	VP	التحقيق المصوب
	TAP	الرسم على النشاط المربي
	TVA	الرسم على القيمة المضافة
	IRG	الضريبة على الدخل الاجمالي
	IRG /RCM	
	IBS	الضريبة على ارباح الشركات
	DT	حق الطابع
	TIC	الرسم الداخلي على الاستهلاك
	DRV	مديرية الابحاث و التدقيقات (المراجعات)
	SRV	مصلحة الابحاث و التدقيقات
	DGI	المديرية العامة للضرائب
	DIW	المديرية الولائية للضرائب
	CDI	مركز الضرائب
	CPT	المركز الجواربي للضرائب
	DGE	مديرية كبريات المؤسسات
	CPF	قانون الاجراءات الجبائية
	CIDTA	قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة
	CTCA	قانون الرسوم على رقم الاعمال
	RT	جدول فردي

تمهيد الفصل الاول:

يعتبر المكلف بالضريبة شريكا داخل المجتمع من خلال قيامه بنشاط اقتصادي او تجاري يساهم في خلق حركة داخل المجتمع و تكوين قيمة مضافة تفيد الافراد و المجتمع كما انه يساهم من جهة اخرى في تمويل الخزينة العمومية لمواجهة النفقات العامة و ذلك من خلال اداء المستحقات من ضرائب و رسوم في اطار ممارسة هذا النشاط عن طريق ايداع التصريحات الشهرية منها و السنوية و التي تحتل الخطأ و الصواب و بذلك قد تكون محل مراقبة و تحقيق الشيء الذي جعل المشرع الجزائري يسعى الى محاولة وضع اطار تنظيمي و هيكل يقوم بالاشراف و تسيير هذه العملية مع اعطائه صلاحيات واسعة في اطار القوانين و التشريعات التي سنها، و لذلك سيتم ضمن هذا الفصل التطرق الى الاطار التنظيمي و القانوني لعملية التحقيق الجبائي و المحاسبي حيث تم تقسيمه الى ثلاثة مباحث، و كل مبحث يحتوي على 03 مطالب .

المبحث الاول: الاطار التنظيمي حيث سيتطرق الى مفهوم التحقيق الجبائي و تعريفه و اهدافه، انواع التحقيق الجبائي ثم هياكل التحقيق الجبائي.

المبحث الثاني: الاطار القانوني لعملية التحقيق الجبائي اين ستم محاولة التعرف على صلاحيات و حقوق الادارة الجبائية، واجبات المكلف الخاضع للتحقيق ثم الحقوق و الضمانات المقدمة لهذا المكلف.

المبحث الثالث: التدابير الاولية لعملية التحقيق الجبائي الخاصة بعملية اختيار الملفات الخاضعة للتحقيق، سحبيها و فحصها و طلب و جمع المعلومات.

المبحث الأول: الإطار التنظيمي لعملية التحقيق الجبائي و المحاسبي

يعتبر التحقيق الجبائي كوسيلة للوصول إلى أهداف مسطرة و عامة و غاية سامية، و من اجل هذه الغاية أو الهدف لا بد أن تتم تهيئة الظروف و المناخ المناسب لهذه الوسيلة حتى تكون في مستوى الهدف المنشود من خلال الاطلاع و معرفة مفهوم التحقيق في حد ذاته و العدة و العتاد المستعمل و ما هي أنواعه و الهياكل المشرفة أو القائمة عليه؟.

المطلب الاول : مفهوم التحقيق الجبائي و المحاسبي وأهدافه

1 - تعريف التحقيق الجبائي و المحاسبي :

(1) " يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة. يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر و الوثائق المحاسبية بعين المكان، ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا و تقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة."¹

(2) " التحقيق الجبائي هو مجموعة العمليات التي تهدف الى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف الخاضعين للضريبة، ففحص المحاسبة يسعى الى البحث و التحري عن مدى صحة و مصداقية النتائج و المعلومات الواردة في هذه التصريحات وفقا للمعايير و القوانين المحاسبية و الجبائية المعمول بها."²

(3) " لا يهدف التحقيق المحاسبي الى مراقبة الوضعية الجبائية للمؤسسة خلال السنوات المحقق فيها فحسب، بل يسمح كذلك باطلاع هذه المؤسسات على واجباتها الجبائية، فثناء التحقيق المحاسبي، يطلع عون الادارة الجبائية المكلف بالضريبة على مصادر الاخطاء التي وقع فيها، و التي قد ترتكب احيانا على حسابه حيث يمكنه أن يطلب لاحقا تخفيض الزيادات الناتجة عن هذه الاخطاء و يطلعه المحقق عن كيفية تقديم الطعون اللازمة."³

2 - أعوان التحقيق الجبائي و المحاسبي :

"لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل."⁴

¹ قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018 المادة 20 – 1 ص 11.

² Guide du vérificateur de comptabilité DGI, Alger- Edition 2001 page 13

³ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة – المديرية العامة للضرائب – منشورات 2017 ص 8

⁴ قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018 المادة 20 – 2 ص 11.

3- أهداف التحقيق الجبائي و المحاسبي :

يعتبر التحقيق الجبائي بالدرجة الاولى كواجب في اطار القيام بالمهام المسندة للادارة الجبائية من طرف الادارة العمومية و كوسيلة لتحقيق اهداف اساسية لمصالح هذه الاخيرة حيث يختلف تصنيف اهداف التحقيق الجبائي باختلاف النظرة و الابعاد التي يرمي اليها فهناك من يصنفها الى اهداف خاصة و عامة و تصنف الى اهداف اقتصادية ، مالية، ادارية، اجتماعية و قانونية، كما يمكن تصنيفها الى اهداف مباشرة و اهداف غير مباشرة و على العموم يمكن ان نشير الى بعض الاهداف الاساسية التالية :

- ✓ مراقبة ايداع مختلف التصريحات الجبائية.
- ✓ مراقبة مدى الانضباط في تطبيق القوانين و التشريعات المنظمة لعملية ممارسة التجارة منها المحاسبية و الجبائية و التجارية.
- ✓ اكتشاف الازطاء العفوية منها او العمدية سواء كانت لصالح الادارة الجبائية او لصالح المكلف بالضريبة.
- ✓ تصحيح التصريحات الجبائية من خلال مقارنة مختلف المعلومات المتوفرة .
- ✓ تحقيق مكاسب للخرينة العمومية من خلال استرجاع الحقوق المغفلة و تطبيق العقوبات و الغرامات، و توعية الخاضعين للتحقيق بايداع تصريحات اكثر نزاهة و تسديد المستحقات في اوقاتها.
- ✓ قمع و مكافحة التهرب الضريبي من خلال مختلف اجراءات عملية التحري الواسعة لدى المؤسسات المالية مثل البنوك و مختلف المتعاملين الاقتصاديين لاسيما الزبائن و الموردين و مقارنتها مع تلك الواردة او المسجلة لدى المؤسسة الخاضعة للتحقيق.

المطلب الثاني : أنواع التحقيق الجبائي

1- التحقيق في المحاسبة :

يمكن لاعوان الادارة الجبائية اجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضرائب و اجراء كل التحريات الضرورية لتاسيس وعاء الضريبة و مراقبتها.¹

¹ قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018 المادة 20-1 ص 11

يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات تسعة (09) أشهر. وتمدد هذه المهلة وفق الأجل الممنوح للمكلف بالضريبة المحقق معه للإجابة على طلبات التوضيح أو التبرير في حالة وجود عمليات تحويل غير مباشر.

ويمكن تمديد هذا الأجل بستة (06) أشهر، عندما توجه الإدارة الجبائية طلبات للمعلومات في إطار المساعدة الإدارية إلى إدارات جبائية أخرى، وذلك في إطار التعاون الإداري و تبادل المعلومات.

و علاوة على ذلك، لا تطبق مدد المراقبة في عين المكان المحددة أعلاه، في حالة استعمال مناورات تدليسية مثبتة قانونا، أو إذا قدم المكلف بالضريبة معلومات غير كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق أو إذا لم يرد في الأجل على طلبات التوضيح أو التبرير.

2 - التحقيق المصوب في المحاسبة :

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في المحاسبة للمكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية.

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

يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق، تقديم الوثائق المحاسبية و الوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود و وصول الطلبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق و الضرائب والرسوم و الأتاوى المتعلقة بالتحقيق.

لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق، بأي حال من الأحوال، فحص معمق و نقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة.¹

غير ان ممارسة التحقيق المصوب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقا و الرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة، ولكن أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لاعادة التقييم المتمم عند التحقيق المصوب.²

¹ قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018 المادة 20 مكرر- 1 ص 13.

² قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018 المادة 20 مكرر- 6 ص 13

3 - التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

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

و في هذا التحقيق يتأكد الاعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها من جهة، و الذمة او الحالة المالية و العناصر المكونة لنمط معيشة اعضاء المقر الجبائي، من جهة اخرى .

كما يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية و عناصر نمط المعيشة لشخص غير محصى جبائيا، وجود أنشطة او مداخيل متملصة من الضريبة.¹

¹ قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018 المادة 20 - 1 ص 15

جدول رقم(1-1) جدول ملخص لاهم العناصر المشتركة و المختلفة بين انواع التحقيقات الجبائية			
التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة	التحقيق المصوب في المحاسبة	التحقيق في المحاسبة	
15 يوم	10 ايام	10 ايام	اجل بداية التحقيق
ض.د.ا (IRG)	نوع او كل	كل	انواع الضرائب
كل	جزء او كل	كل	فترة التحقيق 4 سنوات
سنة (1) تمدد بطلب من المكلف بالضريبة	شهرين (2)	3 او 6 اشهر حسب رقم الاعمال 9 اشهر كاقصى مدة	مدة التحقيق بعين المكان
30 يوم / م 19 ق.ا.ج 30 يوم لطلب معلومات تمدد الى سنتين(2) باكتشاف نشاط خفي	6 أشهر لطلب معلومات مساعدة من ادارات جبائية اخرى	6 أشهر لطلب معلومات مساعدة من ادارات جبائية اخرى	تمديد التحقيق
40 يوم	30 يوم	40 يوم	اجل الرد
لا يمكن الا لاستعمال مناورات تدليسية	يمكن	لا يمكن الا لاستعمال مناورات تدليسية	تكرار التحقيق

المصدر: من اعداد الباحث وفقا للقوانين المعمول بها.

المطلب الثالث : هياكل التحقيق الجبائي و المحاسبي :

1 - مديرية الأبحاث والتدقيقات (DRV)¹

تم استحداثها بموجب القانون من خلال المرسوم رقم 288-98 المؤرخ في 19 ربيع الاول 1419 هـ الموافق ل 13 جويلية 1998 المعدل و المتمم للمادة 5 من المرسوم رقم 55-95 المؤرخ في 15 رمضان 1415 هـ الموافق ل 15 فيفري 1995. الوارد في الجريدة الرسمية رقم 15 بتاريخ 19/03/1995 المتضمن تنظيم الادارة المركزية في وزارة المالية.

وهي مكلفة بما يأتي:

- إنجاز تدقيق محاسبة المؤسسات الخارجة عن نطاق اختصاص مديرية كبريات المؤسسات؛
- تطبيق حق التحقيق والتفتيش في إطار محاربة الغش الجبائي بمساعدة مصالح العدالة والأمن الوطني؛
- مراقبة مداخل الأشخاص الطبيعيين (مراقبة الوضعية الشخصية) من خلال علامات الثراء الخارجية ومستوى المعيشة والممتلكات، في إطار إخضاع المداخل الخفية للجبائية؛
- متابعة المساعدة الدولية المتبادلة المنصوص عليها في الاتفاقيات الجبائية الدولية. و تتكون من أربع (04) مديريات فرعية:

(1) المديرية الفرعية للأبحاث والتحقيقات الجبائية ، وتكلف بما يأتي:

- تحديد إجراءات جمع واستغلال وحفظ ومراقبة استعمال المعلومات الجبائية؛
- السهر على التطبيق الدائم لحق الاطلاع والتحقيق والتفتيش والتأكد من التطبيق الصحيح للأحكام القانونية التي تحكمها؛
- البرمجة و القيام، في كل منطقة من التراب الوطني، بأي تحروتحقيق وبحث يتعلق بمتابعة الوضعية الجبائية للمكلفين بالضرائب.

تعمل على تسيير:

¹ <https://mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-03-24-14-21-49/directions-centrales> en date du 12/06/2018

أ- مكتب التنظيم والبحث عن المادة الجبائية

ب- مكتب البطاقات .

ج- مكتب التحريات والتحقيقات .

2)المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، وتكلف بما يأتي:

• متابعة و تنسيق وتنشيط أعمال مصالح التدقيقات المحاسبية والجبائية الموجودة على

المستوى الجهوي والمحلي؛

• السهر على احترام القواعد الإجرائية التي تحكم عمليات الرقابة؛

• تحديد شروط تطبيق الرقابة على الوثائق وضمان متابعتها.

تعمل على تسيير:

أ- مكتب متابعة تحقيقات المحاسبة .

ب- مكتب متابعة التحقيقات المعمقة للوضعيات الجبائية الإجمالية ومراقبة المعاملات والتقييمات .

ج- مكتب متابعة التحصيل والمنازعات الناجمة عن التحقيقات .

3) المديرية الفرعية للبرمجة، وتكلف بما يأتي:

• تصور الوسائل التي تسمح بضمان انتقاء أحسن للملفات الموضوعة للرقابة في مجال التدقيق

المحاسبي والتدقيق المعمق للوضعيات الجبائية الشاملة ومراقبة المعاملات العقارية

ومراقبة الوثائق؛

• إعداد برامج التدقيقات المحاسبية ومراقبة المداخل و متابعة تنفيذها.

تعمل على تسيير:

أ- مكتب برمجة تحقيقات المحاسبة والمراجعات المعمقة للوضعيات الجبائية الإجمالية .

ب- مكتب برمجة مراقبة المعاملات والتقييمات والرقابة العينية.

ج- مكتب الإحصائيات و التلاخيص.

4) المديرية الفرعية لمحاربة الغش، وتكلف بما يأتي:

• تنسيق الأعمال المسجلة في إطار مكافحة الغش والتهرب الضريبي؛

• تناسق وضبط مقاييس التقنيات والإجراءات المستعملة عند تطبيق حق الرقابة ؛

• تسيير بطاقةية مقترفي أعمال الغش؛

• مبادرة بالأعمال الرامية إلى الحد من ظاهرة الغش الجبائي والتنسيق مع الإدارات والمؤسسات العمومية الأخرى المؤهلة .

تعمل على تسيير:

أ- مكتب الإجراءات و المناهج .

ب- مكتب تنسيق نشاطات مكافحة الغش الضريبي.

ج- مكتب متابعة نشاطات مكافحة الغش الضريبي.

2- المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات (SRV)¹ هي مكلفة بـ :

* تنفيذ برامج التحقيق و البحث ومراقبة النشاطات و المداخل التي تضبطها مديرية البحث والمراجعات وتعد الإحصائيات المتعلقة بها؛

* ضمان تسيير وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي؛

* تنفيذ برامج تحقيق وبحث ومتابعة ومراقبة الأشغال المتعلقة بها وتقوم بتقييمها الدوري؛

* تنفيذ كل تحقيق يأمر به وزير المالية و المدير العام للضرائب و كل السلطات المختصة

بالاتصال مع المؤسسات و المصالح المعنية؛

* تطبق حق الاطلاع على الملفات التي تخضع لمجال اختصاص مديرتين ولائيتين للضرائب أو أكثر.

¹ <https://mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-03-24-14-21-49/services-exterieurs> en date 12/06/2018

تتواجد المصالح الجهوية للبحث والمراجعات في كل من: الجزائر و وهران و قسنطينة. تتكون المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات من ثلاثة (03) أقسام:

1) قسم المراقبة والإحصائيات والتقييم، الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف بـ:

- تنفيذ برامج المراقبة في عين المكان التي تحددها مديرية الأبحاث و المراجعات مع إعداد الوضعيات الإحصائية المتصلة بذلك ؛

- تنفيذ برامج تجميع المعلومات الجبائية التي تفيد مراقبة النشاطات و المداخل وكذا تنفيذ كل التحقيقات والتحريات ؛

- تنفيذ حق الزيارة في اطار العمليات الجهوية وما بين الجهوية.

2) قسم المساعدة على الرقابة ، ويكلف بـ:

- مساعدة المحققين في إطار القيام بمهامهم وكذا بمناسبة فحص المحاسبات الآلية.

3) قسم الوسائل، ويكلف بـ:

- تزويد المصلحة بالوسائل الضرورية لإنجاز المهام المخولة لها؛

- تسيير الوسائل و الدعائم و المطبوعات الموجهة للمحققين و للمكلفين بالضريبة.

- تصنيف ملفات المراجعة و حفظها.

3 - المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات على مستوى مديرية كبريات المؤسسات (DGE).

وتكلف بـ:

- تنفيذ برامج مراجعة المحاسبة ومتابعتها؛

- اقتراح التسجيل في البرامج السنوية للمراقبة؛

- البحث عن المعلومة الجبائية واستغلالها مع إنجاز التحقيقات و التحريات.

تعمل على تسيير:

(أ) مكتب المراجعات، و يكلف بـ:

- إعداد مشروع برنامج المراجعة و متابعة تنفيذه؛

- السهر على احترام قواعد المراقبة و إجراءاتها.

يضم هذا المكتب مصلحتين (02) تعملان في شكل فرق:

- مصلحة مراقبة مؤسسات قطاع الصناعة و البناء و الأشغال العمومية ؛

- مصلحة مراقبة مؤسسات قطاع التجارة و تأدية الخدمات؛

(ب) مكتب البطاقيات و المقارنات و التحريات، و يكلف بـ:

- تشكيل مختلف البطاقيات الممسوكة و تسييرها؛

- تنفيذ إجراءات التحقيقات و التحريات و البحث عن المعلومة الجبائية و استغلالها؛

- المساعدة في مراجعات المحاسبة.

يضم هذا المكتب ثلاث مصالح (03) تعمل في شكل فرق، هي:

- مصلحة البطاقيات و المقارنات؛

- مصلحة الأبحاث و التحريات؛

- مصلحة المساعدة و دعم المراقبة.

4- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية على مستوى المديرية الولائية للضرائب (DIW)، و تكلف بـ:

- بإعداد برامج البحث و مراجعة و مراقبة التقييمات و متابعة إنجازها.

تعمل على تسيير:

أ) مكتب البحث عن المعلومة الجبائية ، الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف بـ:

- تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني وعاء الضريبة ومراقبتها وكذا تحصيلها؛
- تنفيذ برامج التدخلات و البحث وكذا تنفيذ حق الإطلاع و حق الزيارة بالتنسيق مع المصالح و المؤسسات المعنية.

ب) مكتب البطاقيات والمقارنات، ويكلف بـ:

- تكوين و تسيير مختلف البطاقيات الممسوكة؛
- التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة؛
- مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة و إعداد وضعيات إحصائية و حواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب.

ج) مكتب المراجعات الجبائية، الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف بضمنان:

- متابعة تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة ؛
- تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة ؛
- إعداد الوضعيات الإحصائية و التقارير الدورية التقييمية.

د) مكتب مراقبة التقييمات، الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف:

- استلام و استغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجاناً؛
- المشاركة في أشغال التحيين للمعايير المرجعية (التنطيق)؛
- متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.

5 - المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث على مستوى مراكز الضرائب(CDI) ، وتكلف بـ:

- إنجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية ومعالجتها وتخزينها و توزيعها من أجل استغلالها؛
- اقتراح عمليات مراقبة و إنجازها، بعنوان المراجعات في عين المكان و المراقبة على أساس المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب، مع إعداد جداول إحصائية وحواصل تقييمية دورية .

تعمل على تسيير:

(أ) مصلحة البطاقات والمقارنات ، وتكلف بـ:

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

(ب) مصلحة البحث عن المادة الضريبية التي تعمل في شكل فرق، وتكلف بـ:

- إعداد برنامج دوري للبحث عن المعلومة الجبائية بعنوان تنفيذ حق الاطلاع؛
- اقتراح تسجيل مكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات وفي عين المكان انطلاقا من المعلومات والاستعلامات المجمعة.

(ج) مصلحة التدخلات التي تعمل في شكل فرق؛ وتكلف بـ:

- برمجة و انجاز التدخلات بعنوان تنفيذ الحق في التحقيق وحق الزيارة و المراقبة عند المرور وكذا إنجاز في عين المكان لكل المعائنات الضرورية لوعاء الضريبة ومراقبتها و تحصيلها؛
- اقتراح مكلفين بالضريبة لمراجعة محاسبهم أو للمراقبة على أساس المستندات انطلاقا من المعلومات والاستعلامات المجمعة .

(د) مصلحة المراقبة، التي تعمل في شكل فرق، وتكلف بـ:

- إنجاز برامج المراقبة على أساس المستندات وفي عين المكان؛
- إعداد وضعيات إحصائيات دورية تتعلق بوضعية إنجاز برامج المراقبة مع تقييم مردودها.¹

¹ <https://mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-03-24-14-21-49/services-exterieurs/> en date du 12 /06/2018

ملاحظة: على مستوى مفتشيات الضرائب و المراكز الجهوية للضرائب يتم تنفيذ و متابعة برامج خاصة معدة سلفا و خاضعة لموافقة المديرية الولائية للضرائب تخص المراقبة حسب الوثائق (CSP) و التي قد ينشأ عنها اقتراح الادراج الفوري لبعض الملفات للتحقيق الجبائي و المحاسبي من خلال المعطيات التي تتطلب ذلك لاسيما منها صعوبة الحصول على المعلومات مع تشعبها و تواجدها خارج صلاحيات المصلحة المعنية.

المبحث الثاني: الإطار القانوني لعملية التحقيق الجبائي و المحاسبي

منح المشروع الجزائري للإدارة الجبائية صلاحيات واسعة بخصوص مراقبة و تتبع التصريحات الجبائية التي تمثل في حد ذاتها واجبات المكلف بالضريبة كما أعطى في المقابل حقوق و ضمانات لهذا المكلف لصيانة لخلق جو مناسب يخص باحترام كل الأطراف.

المطلب الاول : صلاحيات و حقوق الإدارة الجبائية :

تتمتع الادارة الجبائية بصلاحيات واسعة تكاد تشمل كل المؤسسات و الادارات و الافراد مهما كانت صفتهم او وضعيتهم من خلال القوانين و التشريعات التي منحت لها من طرف المشرع الجزائري بهدف تحقيق المصلحة العامة و الحفاظ على مصالح الخزينة العمومية بمعاينة المخالفات، و الاطلاع لدى جميع الجهات للحصول على المعلومات و الوثائق التي تتخذ او من شأنها أن تتخذ كقاعدة لتأسيس الضرائب و الرسوم و الاتاوات، و ممارسة الرقابة على الانشطة و التصريحات، و القيام باجراء التحقيقات اللازمة و الضرورية لاسترجاع الحقوق المغفلة.

1- حق الرقابة :

تراقب الادارة الجبائية التصريحات و المستندات المستعملة لفرض كل ضريبة او حق او رسم او اتاوة، كما يمكنها ان تمارس حق الرقابة على المؤسسات و الهيئات التي ليست لها صفة التاجر و التي تدفع اجورا او اتعابا او مرتبات مهما كانت طبيعتها.

يتعين على المؤسسات و الهيئات المعنية ان تقدم للادارة الجبائية بناءا على طلبها، الدفاتر و الوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها.¹

يراقب المفتش التصريحات. و يطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا، كما يمكن للمفتش ان يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات و العمليات و المعطيات موضوع الرقابة.²

" تمارس الإدارة حق الرقابة مهما كان السند لحفظ المعلومات. 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.

يمكن أن تتم عملية التحقيق إما في عين المكان باستعمال تجهيزات الإعلام الآلي ملك المكلف بالضريبة، أو على مستوى المصلحة، بناءا على طلب تصريح من المكلف بالضريبة، في هذه الحالة، يجب على المكلف بالضريبة أن يضع تحت تصرف الإدارة كل النسخ و الدعائم التي استعملت في تأسيس المحاسبة المعدة بواسطة الإعلام الآلي".³

2- حق الاطلاع :

لادارة الضرائب صلاحيات واسعة في البحث و التحري لجمع المعلومات و البيانات التي تساعد او يمكن أن تساعد على الحفاظ على المصالح العامة بالاطلاع لدى كل الجهات المعنية :

✓ الادارات و الهيئات العمومية و المؤسسات:

لا يمكن باي حال من الاحوال، لادارات الدولة و الولايات و البلديات و المؤسسات الخاصة و كذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة و الولايات و البلديات وكذلك كل المؤسسات و الهيئات، ايا كان نوعها و الخاضعة لمراقبة السلطة الادارية، ان تحتج بالسرايمني امام اعوان الادارة المالية الذين يطلبون منها الاطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها.⁴

يتعين على كل من اودعت لديه سجلات الحالة المدنية او جداول الضرائب و كل الموظفين المكلفين بالارشيف و ايداع السندات العمومية ان يقدموها عند كل طلب اطلاع من دون نقلها الى اعوان التسجيل، و ان يسمحوا لهم باخذ المعلومات و المستخرجات والنسخ اللازمة لهم من اجل حماية مصالح الخزينة و ذلك

¹ قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018 المادة 18 – 1 ص 9.

² قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018 المادة 19 ص 10.

³ قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018 المادة 20 – 3 ص 11.

⁴ قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018 المادة 46 فقرة 1 ص 24

دون دفع مصاريف. كما تطبق هذه الاحكام كذلك على الموثقين والمحضرين القضائيين و كتاب الضبط و كتاب الادارات المركزية و المحلية، فيما يخص العقود المودعة لديهم.¹

✓ المؤسسات المالية و المصرفية :

يجب على المؤسسات أو الشركات و القائمين بأعمال الصرف و المصرفيين و اصحاب العمولات، و كل الاشخاص او الشركات او الجمعيات او الجماعات المتحصلة بصفة اعتيادية على ودائع للقيم المنقولة، ان يرسلوا إشعارا خاصا للادارة الجبائية بفتح و إقفال كل حساب ايداع السندات او القيم او الاموال او حساب التسبيقات او الحسابات التجارية او حسابات العملة الصعبة او أي حسابات اخرى تسيرها مؤسساتهم بالجزائر.

كما يمس هذا الالزام خصوصا، البنوك و شركة البورصة و الدواوين العمومية و الخزائن الولائية و مركز الصكوك البريدية و الصندوق الوطني للتوفير و صناديق القرض التعاوني و صناديق الايداع و الكفالات.²

✓ جهات اخرى:

يتعين على كل شخص او شركة تقوم بعملية الوساطة من اجل شراء او بيع عقارات او محلات تجارية او تشتري بصفة اعتيادية، باسمها، نفس الممتلكات التي تصبح مالكة لها لاعادة بيعها، ان تتقيد، قصد ممارسة اعوان ادارة التسجيل لحق الاطلاع.³

3- حق اجراء التحقيق:

يلزم كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، بتقديم كل المبررات الازمة لتحديد رقم اعماله سواء على مستوى مؤسسته الرئيسية او فروعها او وكالاتها، الى اعوان الضرائب المعنيين بالامر.

¹ قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018 المادة 48 فقرة 1 و 3 ص 25

² قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018 المادة 51 فقرة 1 و 2 ص 26

³ قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018 المادة 58 ص 28

يمكن لاعوان الضرائب طلب تسليم الفاتورات و المحاسبة المادية و الدفاتر، و كذا كل دعامة و السجلات و الوثائق المهنية التي يمكن ان تكون لها صلة بعمليات اسفرت او يمكن ان تسفر عن وضع فاتورة و المشروع في معاينة العناصر المادية للمؤسسة.¹

4- حق الاسترداد (التقادم) :

يحدد الاجل الذي يتقادم فيه عمل الادارة بأربع(4) سنوات. الا في حالة وجود مناورات تدليسية و هذا بالنسبة لمالي:

✓ تأسيس الضرائب و الرسوم و تحصيلها.

✓ القيام باعمال الرقابة.

✓ قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين ذات الطابع الجبائي.²

كل اغفال او خطأ او نقص في فرض الضريبة يتم اكتشافه اثر تحقيق جبائي مهما كانت طبيعته يمكن تسويته قبل انقضاء السنة الاولى التي تلي سنة تبليغ اقتراح الرفع في الضريبة بالنسبة للسنة المالية المتقدمة.³

5- حق المعاينة :

من اجل ممارسة حقها في الرقابة و عندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن للادارة الجبائية ان ترخص بأمر من رئيس المحكمة المختصة اقليميا للاعوان الذين لهم على الاقل رتبة مفتش و مؤهلين قانونا، القيام باجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث و الحصول و حجز كل المستندات و الوثائق و الدعائم او العناصر المادية التي من شأنها ان تبرر التصرفات الهادفة الى التملص من الوعاء و المراقبة و دفع الضريبة.⁴

¹ قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018 المادة 33 ص 17

² قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018 المادة 39 ص 23

³ قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018 المادة 40 ص 23

⁴ قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018 المادة 34 ص 18

المطلب الثاني : واجبات المكلف بالضريبة

1 - الواجبات المحاسبية:

1 - مسك الدفاتر المحاسبية :

كل شخص طبيعي او معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر لليومية يقيد فيه يوما بيوم عمليات المقابلة أو أن يراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهريا بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات يوميا.

يجب عليه أن يجري سنويا جردا لعناصر أصول و خصوم مقاولته و أن يقفل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية و حساب النتائج و تنسخ بعد ذلك هذه الميزانية و حساب النتائج في دفتر الجرد.

يمسك دفتر اليومية و دفتر الجرد بحسب التاريخ و بدون ترك بياض أو تغيير أو أي نوع كان أو نقل إلى الهامش.

وترقم صفحات كل من الدفترين و يوقع عليهما من طرف قاضي المحكمة حسب الإجراء المعتاد.¹

ب- الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية و وثائق الإثبات :

يجب الاحتفاظ بالدفاتر المنصوص عليها سواء في التشريع الجبائي او في القانون التجاري و الوثائق المحاسبية و كذا الوثائق الثبوتية، لا سيما فواتير الشراء التي تمارس عليها حق المراقبة و الاطلاع و التحقيق، لمدة عشر (10) سنوات المنصوص عليها في المادة 12 من القانون التجاري، و هذا ابتداء من اخر تاريخ للكتابة فيما يخص الدفاتير و تاريخ تحريرها فيما يخص الوثائق الثبوتية.²

ان الدفاتر و الاوراق و الوثائق من كل نوع التي من شأنها ان تسمح بالتحقيق في الكشوف التي ترمي الى ضمان التصحيح الجبائي، و التي ليست خاضعة لاجل كبير للمحافظة عليها يجب ان تحفظ في المكتب او الوكالة او الفرع حيث تم اعدادها، و تكون تحت تصرف اعوان التسجيل الى غاية نهاية السنة الرابعة الموالية للسنة التي تم خلالها الدفع المطابق.³

¹ القانون التجاري الجزائري المواد 9 ، 10 و 11

² قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018 المادة 64 ص 29

³ قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018 المادة 64 مكر ص 29

2- الواجبات الجبائية :

1- التصريح بالوجود :

يجب على المكلفين بالضريبة والخاضعين للضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي أو للضريبة الجزافية الوحيدة أن يقدموا في الثلاثين يوما الأولى من بداية نشاطها، إلى مفتشية الضرائب المباشرة التابعين لها، تصريحاً مطابقاً للنموذج الذي تقدمه الإدارة.

يجب أن يحتوي هذا التصريح المدعم بنسخة مطابقة قانوناً لشهادة الزيادة، معدة قانوناً ومستخرجة من مصالح الحالة المدنية التابعة للبلدية التي ولد فيها المكلفون بالضريبة ذوو الجنسية الجزائرية أو الأجنبية بالنسبة للذين ولدوا فوق التراب الوطني، خاصة، على الأسماء و الألقاب و العنوان التجاري و العنوان بالجزائر و خارج الجزائر، إذا تعلق الأمر بأشخاص طبيعيين أو معنويين يحملون الجنسية الأجنبية. كما يجب تدعيم التصريح بنسخة مطابقة لعقد، أو عقود الدراسات أو الأشغال التي يتولى هؤلاء الأشخاص الأجانب إنجازها بالجزائر، عندما يكون الخاضع للضريبة مالكا إلى جانب مقره الرئيسي، وحدة أو عدة وحدات، يجب عليه تقديم تصريح شامل بالوجود عن المؤسسة إلى مفتشية الضرائب المباشرة المختصة. و يجب أن يشير هذا التصريح الشامل إلى كل المعلومات المذكورة أعلاه عن مكونات المؤسسة.¹

ب- ايداع التصريحات الشهرية :

على كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم أن يسلم أو أن يرسل قبل العشرين (20) يوما من كل شهر الى قابض الضرائب الذي يوجد مقره او اقامته الرئيسية في دائرة اختصاصه، كشفا بين فيه مبلغ العمليات المحققة من طرف مجمل مؤسساته خلال الشهر السابق.²

يشمل هذا الكشف او التصريح (نموذج G50) على الضرائب و الرسوم الواجبة خلال تلك الفترة(20 يوم) و المحققة خلال الشهر السابق خاصة : الرسم على النشاط المهني(TAP) ، الرسم على القيمة المضافة(TVA) ، اقتطاعات الضريبة على الاجور و المرتبات (IRG/S) ، حق الطابع (DT) ، الرسم الداخلي على الاستهلاك (TIC) ، . . .

¹ قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2018 المادة 183 ص 48

² قانون الرسم على رقم الاعمال لسنة 2018 المادة 76- 1 ص 29

ج- إيداع التصريحات السنوية :

يجب على الاشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الاجمالي، حتى يتسنى اقرار هذه الضريبة ان يكتبوا و يرسلوا، على الاكثر يوم 30 افريل من كل سنة الى مفتش الضرائب لمكان اقامتهم، تصريحاً بدخلهم الاجمالي الذي تقدم مطبوعته من قبل الادارة الجبائية.¹

يتعين على الاشخاص المعنويين ان يكتبوا قبل 30 افريل على الاكثر من كل سنة لدى مفتش الضرائب الذي يتبع له مكان تواجد مقر الشركة او الاقامة الرئيسية لها، تصريحاً بمبلغ الربح الخاضع للضريبة الخاص بالسنة المالية السابقة.²

عندما ينتهي اجل ايداع التصريح يوم عطلة قانونية، يؤجل تاريخ الاستحقاق الى اليوم الاول الموالي.

د- التصريح بالأجراء والمستخدمين :

يجب على كل شخص طبيعي او اعتباري يدفع مرتبات او اجوراو تعويضات او اتعاب او معاشات او ربوعا عمرية ان يقدم لمفتش الضرائب المباشرة لمكان وجود سكنه او مقر مؤسسته او المكتب الذي اجري الدفع خلال السنة السابقة، على الاكثر يوم 30 افريل من كل سنة جدولاً بما فيها على حامل معلوماتي يتضمن بالنسبة لكل واحد من المستفيدين البيانات التالية:- الاسم واللقب و العمل و العنوان - الحالة العائلية - المبلغ الاجمالي قبل خصم الاشتراكات - مبالغ الاقتطاعات - الفترة التي تطبق عليها المدفوعات و الاقتطاعات.

عندما ينتهي اجل ايداع التصريح يوم عطلة قانونية، يؤجل تاريخ الاستحقاق الى اليوم الاول الموالي.³

ه- التصريح بإيقاف النشاط :

في حالة التنازل او التوقف عن جزء او كل النشاط الخاضع للضريبة، تؤسس مباشرة الضرائب و الرسوم المستحقة التي ما زالت لم تفرض عليها الضرائب و الرسوم.

¹ قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2018 المادة 99- 1 ص 25

² قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2018 المادة 151 - 1 ص 40

³ قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2018 المادة 75 - 3 ص 20

- يعد فسخ العقد ايجار الممتلكات المبنية من قبل اشخاص طبيعيين توقفا عن النشاط كما يعد سحب الاعتماد المقرر في قانون الفرض و النقد توقفا عن النشاط.

و على المكلفين بالضريبة ان يشعروا مفتش الضرائب في غضون اجل مدة 10 ايام.¹

المطلب الثالث : الحقوق و الضمانات المقدمة للمكلف بالضريبة

1 - حقوق و ضمانات متعلقة بالتحقيق :

أ - الإعلام المسبق و مهلة للتحضير :

"لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق و واجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته ، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير ، مدته عشرة (10) أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار"².

ب - الاستعانة بمستشار :

يجب أن يشير الإشعار بالتحقيق صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء ، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة"³.

ج - عدم تكرار التحقيق :

عندما ينتهي التحقيق في المحاسبة الخاصة بفترة معينة، بالنسبة للضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب، و باستثناء ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، لا يمكن للادارة أن تشرع في مراقبة جديدة لنفس التقييدات الحسابية، فواتير أو مذكرات، بالنسبة لنفس الضرائب و الرسوم، و بالنسبة لنفس الفترة.⁴

¹ قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2018 المادة 132-1 ص 31 و المادة 195 ص 51 و المادة 229-1 ص 60

² قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018 المادة 20 - 4 ص 11.

³ قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018 المادة 20 - 4 فقرة 2 ص 12

⁴ قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018 المادة 20 - 8 ص 13

الا ان ممارسة التحقيق المصوب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقا و الرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة، و لكن أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التقييم المتم عند التحقيق المصوب¹.

د - تحديد مدة التحقيق بعين المكان :

"لا يمكن، تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر و الوثائق المحاسبية أكثر من ثلاثة (03) أشهر، فيما يخص :

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

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

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

يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى، تسعة (09) أشهر.

تمدد مهلة التحقيق في عين المكان وفق الأجل الممنوح للمكلف بالضريبة المحقق معه للإجابة على طلبات التوضيح أو التبرير في حالة وجود عمليات تحويل غير مباشر للأرباح.

ويمكن تمديد هذا الأجل بستة (06) أشهر، عندما توجه الإدارة الجبائية طلبات للمعلومات في إطار المساعدة الإدارية إلى إدارات جبائية أخرى، وذلك في إطار التعاون الإداري و تبادل المعلومات.

لا يحتج بمدة المراقبة أمام الإدارة لدراسة الملاحظات أو العرائض التي يقدمها المكلف بالضريبة بعد نهاية التحقيق في عين المكان.

و علاوة على ذلك، لا تطبق مدد المراقبة في عين المكان المحددة أعلاه، في حالة استعمال مناورات تدليسية مثبتة قانونا، أو إذا قدم المكلف بالضريبة معلومات غير كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق أو إذا لم يرد في الأجل على طلبات التوضيح أو التبرير¹.

¹ قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018 المادة 20 مكرر- 6 ص 13

2 - حقوق و ضمانات متعلقة بالتسوية أو التقويم :

1 - حق الرد :

للمكلف بالضريبة أجل أربعين (40) يوما ليرسل ملاحظاته أو قبوله. ويعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني .

قبل انقضاء أجل الرد، يجب على العون المحقق أن يعطي جميع التفسيرات الشفوية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون التبليغ إذا طلب ذلك . كما يمكنه، بعد الرد، الإستماع إليه(المكلف بالضريبة) إذا تبين أن سماعه مجد أو إذا طلب هذا الأخير إعطاء تفسيرات تكميلية.²

ب - حق طلب التحكيم :

يجب أن يبلغ المكلف بالضريبة الذي حقق معه في إطار الإشعار بالتقويم أن لديه أمكانية طلب، في رده، التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو بالقانون، حسب الحالة، من مدير كبريات المؤسسات أو من مدير الضرائب بالولاية أو من رئيس مركز الضرائب أو من رئيس مصالح التدقيق و المراجعات.³

ج - حق الطعن :

تدخل ضمن اختصاص الطعن النزاعي الشكاوي المتعلقة بالضرائب او الرسوم او الحقوق او الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب عندما يكون الغرض منها الحصول اما على استدراك الاخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة او في حسابها واما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي او تنظيمي.⁴

كما يمكنه الاستفادة بعد ذلك من الحق في مختلف الطعون الاخرى كالطعن الاداري و الطعن الولائي .

¹ قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018 المادة 20 - 5 ص 12

² قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018 المادة 20 - 6 فقرة 3 و 4 ص 12

³ قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018 المادة 20 - 6 فقرة 5 ص 12

⁴ قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018 المادة 70 ص 30

المبحث الثالث : التدابير الاولية لعملية التحقيق الجبائي

لتنفيذ عملية التحقيق لا بد من المبادرة من خلال تحرك الهيئات المشرفة على هذه العملية في إطار أو حدود القوانين المنظمة للصلاحيات و الحقوق و الواجبات بمباشرة عملية اختيار الملفات التي ستخضع للتحقيق وفق الشروط المحددة، ثم سحب هذه الملفات من المصالح المسيرة لها كإجراء أولي لفحصها و الانطلاق في عملية التحري و طلب المعلومات.

المطلب الاول : اختيار الملفات الخاضعة للتحقيق:

1- معايير اختيار الملفات الخاضعة للتحقيق:

تتم عملية اختيار الملفات التي ستخضع للتحقيق الجبائي من خلال عملية الاقتراحات السنوية العادية لمختلف المصالح الخارجية للإدارة الجبائية (مديرية كبريات المؤسسات، المفتشيات، مراكز الضرائب والمراكز الجوية للضرائب) بناء على طلب الجهات المكلفة بالرقابة و على رأسها مديرية الأبحاث و التدقيقات لاسيما المديرية الفرعية للبرمجة كما يمكن اقتراح بعض الملفات في حالات طارئة أو مستعجلة بناء على المراقبة حسب الوثائق أو ظهور معلومات أو معطيات طارئة تخص سنوات مهددة بالتقادم، حيث تتم عملية الاقتراح هذه وفقا لشروط و معايير غير ثابتة نذكر منها:

- (1) مدى احترام المكلف للالتزامات الجبائية (إيداع التصريحات – مسك المحاسبة).
- (2) أهمية الأرباح و المداخل المصروح بها مقارنة مع أرقام الأعمال المحققة.
- (3) مظاهر الثروة الخارجية للمستغل أو المسير أو الشركاء.
- (4) التصريح بالعجز المتكرر.
- (5) طبيعة النشاط الممارس و أهمية المنتج في السوق.
- (6) التغير المستمر لمكان النشاط التجاري.
- (7) التعديلات المتكررة في القوانين الأساسية للمؤسسة أو الشركة التي توجي بوجود نية للتهرب الضريبي¹.
- (8) عدم خضوع المؤسسة لمدة طويلة للتحقيق.

¹ عباس عبد الرزاق – التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي من خلال عملية الرقابة الجائبة على ضوء التشريع الجبائي الجزائري و المقارن – دار الهدى عين مليلة – الجزائر سنة 2012 ص 58.

(9) الاقتراح المتكرر للملف لعملية التحقيق.

2- إعداد برامج التحقيق:

على اثر قوائم الاقتراحات الواردة من مختلف المصالح الخارجية للإدارة الجبائية، تقوم المديرية الفرعية للبرمجة التابعة لمديرية البحث و التدقيقات و بعد دراستها و الموافقة عليها بتصنيفها حسب الصلاحيات، بإعداد برامج التحقيق و إرسالها إلى المصالح المعنية المتمثلة في المصالح الجهوية للأبحاث و المراجعات (SRV) و المديريات الفرعية للمراقبة الجبائية على مستوى مديرية كبريات المؤسسات (DGE) و المديريات الولائية (DIW) و مراكز الضرائب (CDI). قصد تنفيذها من طرف المحققين و متابعتها من خلال الإشراف المباشر للمسؤولين المحليين، وعن طريق النتائج الإحصائية لاحقا للمسؤولين المركزيين لاسيما مديرية البحث و التدقيقات.

3- تنفيذ برامج التحقيق:

بعد إعداد برامج التحقيق و الموافقة عليها يأتي دور الجهات المختصة بالتنفيذ و المتمثلة في:

- مصالح البحث و التدقيقات الجهوية (الجزائر، وهران و قسنطينة)، و المديرية الفرعية للرقابة الجبائية على مستوى مديرية كبريات المؤسسات وطنيا(على المستوى الوطني).

- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية على مستوى المديريات الولائية و مراكز الضرائب محليا (على مستوى إقليم الولاية).

تقوم هذه المصالح اثر حصولها على برامج التحقيق بإعداد مخطط أو رزنامة للتنفيذ من خلال توزيع الملفات المعنية على المحققين بإشراف مباشر من رئيس أو رؤساء فرق التحقيق. حيث يتم سحب الملفات الجبائية المعنية لفحصها قبل أو بالتزامن مع إرسال الإشعار بالتحقيق مرفق بميثاق المكلفين بالضريبة للخاضعين للرقابة.

المطلب الثاني : سحب الملفات وفحصها

1- سحب الملفات الجبائية :

اثر حصول المحققين و رؤساء الفرق على برامج التحقيق يتم سحب الملفات من المصالح الجبائية المسيرة لهذه الملفات سواء كانت مفتشيات الضرائب أو المصالح الرئيسية للتسيير على مستوى مراكز الضرائب و مديرية كبريات المؤسسات، و ذلك مقابل ملا و إمضاء وثيقة خاصة تثبت عملية السحب خلال فترة التحقيق حتى تاريخ إرجاع الملف الجبائي.

يحتوي الملف الجبائي للخاضع للضريبة على كل المعلومات و البيانات الإلزامية لممارسة النشاط كالسجل التجاري و القانون الأساسي و عقد الإيجار أو الملكية و كذا مختلف التصريحات الشهرية أو الفصلية و السنوية لمختلف الضرائب و الرسوم التي يخضع لها هذا المكلف، كما يشمل أو يحتوي على المراسلات و الإشعارات الصادرة عن الإدارة الجبائية و ردود و طلبات الخاضع للضريبة إضافة إلى كشوف التحريات و كشوف الربط الواردة من مختلف المصالح الجبائية. تخص هذه المعلومات و البيانات أربع (4) سنوات الأخيرة التي لم يمسه التقادم أو ما يتعلق بالترحيل من السنة الأخيرة التي يمسه التقادم مثل المخزونات و الذمم على الزبائن أو لأكثر من سنة لتتبع تاريخ شراء أو انجاز مثلا الاستثمارات و التثبيتات القابلة للاهلاك.

2- فحص الملفات الجبائية:

خلال فترة الانتظار الواردة في الإشعار بالتحقيق يقوم المحقق بفحص الملف الجبائي و تحليل المعطيات و القيام بمراقبة مدى احترام الخاضع للضريبة للالتزامات الجبائية الخاصة بإيداع التصريحات الشهرية و السنوية حيث يقوم بتجميع المعلومات الواردة فيها لمقارنتها عن طريق عمل جداول ملخصة للتصريحات الشهرية نموذج G50 و أخرى للتصريحات السنوية الواردة في الميزانية و حسابات النتائج و تسجيل الملاحظات فيما يخص التصريحات غير المودعة أو المودعة متأخرة أو التي تمت تسويتها من طرف الإدارة كما يتم ملاحظة المراسلات بين الخاضع و الإدارة و التطرق للقانون الأساسي و مختلف التعديلات.

المطلب الثالث : طلب المعلومات :

تبدأ عملية البحث و التحري و طلب المعلومات من المصادر او المصالح الخارجية منذ استلام الملف الجبائي حيث تتم مراسلة المؤسسات المالية و الاقتصادية التي لها علاقة او يمكن أن تكون لها علاقة مع الخاضع للتحقيق، وغالبا ما تكون المصالح التي تتم مراسلتها:

- المصارف و البنوك لمراقبة حركة الأموال و الأرصدة.
- مصالح الجمارك و وكلاء العبور فيما يخص عمليات الاستيراد و التصدير.
- الإدارات العمومية.
- الزبائن لمراقبة رقم الأعمال.
- الموردین لمراقبة المشتريات من البضائع و المواد الأولية.¹

¹ عباس عبد الرزاق – التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي من خلال عملية الرقابة الجائبة على ضوء التشريع الجبائي الجزائري و المقارن – دار الهدى عين مليلة – الجزائر سنة 2012 ص 70.

خلاصة الفصل الاول:

خلال هذا الفصل تم التطرق الى الاطار التنظيمي لعملية التحقيق الجبائي من خلال معرفة مفهوم التحقيق الجبائي و اهدافه الاساسية لاسيما منها استرجاع حقوق الخزينة العمومية و تصحيح الاغفالات الواردة في مختلف التصريحات و تصحيح المفاهيم و اعطاء نوع من الهيبة لردع المخالفين، انواع التحقيق و الهياكل المشرفة على عملية التحقيق المركزية منها و المحلية او الاقليمية، كما تم معرفة الاطار القانوني الخاص بصلاحيات و حقوق الادارة الجبائية لاسيما منها حق الرقابة وحق الاطلاع و الحقوق و الضمانات المقدمة للمكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق لاسيما منها حق الاعلام المسبق و مهلة التحضير المتمثلة في الاشعار بالتحقيق و حق الرد و الاستعانة بمستشار ثم واجباته المحاسبية و الجبائية.

كما تمت الاشارة الى التدابير الاولية الخاصة بعملية اختيار الملفات الخاضعة للتحقيق و سحبها و فحصها و طلب و جمع المعلومات التي من شأنها المساعدة في تسهيل عملية التحقيق و اكتشاف المخالفات و الاغفالات.

و عليه و نظرا لاهمية هذه العملية في تصحيح الاغفالات و المفاهيم و ردع المخالفات و المخالفين و الحفاظ على حقوق الخزينة العمومية التي هي باشد الحاجة الى كل ما من شأنه المساهمة في تغطية النفقات العامة و ضمان العيش الحسن لافراد المجتمع و حماية السيادة الوطنية، و جب على الدولة الاهتمام بهذا الجهاز و دعمه من خلال توفير الامكانيات المادية و المعنوية لضمان التطبيق الحسن للقوانين و التشريعات المسطرة.

تمهيد الفصل الثاني:

تتمتع الادارة الجبائية بصلاحيات واسعة لمراقبة تصريحات المكلفين بالضريبة التي تجري بصفة دورية و تعتمد في ذلك على تبادل المراسلات مع هؤلاء المكلفين او الخاضعين و قصد تنفيذ هذه المراقبة و تجسيدها في الميدان فلا بد من اجراءات و تدابير يتم القيام بها حتى تصبح شرعية و تحترم حقوق و خصوصيات المكلفين الخاضعين و الوصول الى اهداف التحقيق الجبائي لذا كان لزاما اتباع طرق و تقنيات خاصة في اطار القوانين و التشريعات السارية المفعول، الجبائية و المحاسبية و التجارية، لذلك سيتم خلال هذا الفصل تبيان الاجراءات القانونية التي من شأنها اعطاء الشرعية لعملية التحقيق الجبائي في اطار المحافظة علي حقوق الادارة العمومية من جهة و احترام بعض خصوصيات المكلفين الخاضعين و ضمان حقوقهم و كذا بعض تقنيات التحقيق الجبائي و المحاسبي حيث تم تقسيم هذا الفصل الى ثلاثة (03) مباحث، حيث فصل كل مبحث الى 02 او 03 مطالب حسب الضرورة و الحجم و الاهمية.

المبحث 01: اجراءات التحقيق الجبائي الخاصة بالاشعار بالتحقيق، اعداد الوثائق التحضيرية لعملية التحقيق ثم الشروع في التحقيق او التدخل بعين المكان.

المبحث 02: فحص المحاسبة من حيث الشكل و من حيث المضمون.

المبحث 03: اعادة تشكيل الاسس الضريبية حيث يتم محاولة معرفة بعض او اهم طرق اعادة تشكيل رقم الاعمال، طرق اعادة تشكيل اسس الضرائب على الارباح ثم اظهار نتائج عملية التحقيق من خلال الاشعار بالتسوية.

المبحث الاول : اجراءات التحقيق الجبائي و المحاسبي

من اجل إضفاء طابع الشرعية على عملية التحقيق الجبائي و استغلال الصلاحيات المخولة من طرف المشروع الجبائي الجزائري للاستفادة من الحقوق الخاصة بالرقابة و التحقيق و الاطلاع مع احترام و تحت طائلة بطلان عملية التحقيق للحقوق و الضمانات المقدمة للمكلف بالضريبة لا بد من احترام الإجراءات و التدابير المعدة لذلك في إطار القوانين و التشريعات المعمول بها كما يجب على المحقق الاطلاع على الملف الجبائي و القيام ببعض الأعمال التحضيرية قصد الإحاطة بالعملية و التركيز على المخالفات و الشبهات المكتشفة، حيث سيتم إرسال الإشعار بالتحقيق برفقة ميثاق المكلف بالضريبة مع احترام مهلة التحضير. في ذلك الوقت يتم إعداد الملخصات لمختلف التصريحات ثم مباشرة التحقيق بعين المكان.

المطلب الاول : الإشعار بالتحقيق

بعد توزيع الملفات المعنية بالتحقيق على رؤساء الفرق و المحققين يأتي دور هؤلاء بالتنفيذ المباشر من خلال إرسال الإشعارات بالتحقيق مرفوقا بميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة.

1- ارسال الإشعار بالتحقيق:

هو عبارة عن مطبوعة رسمية تحرر و تمضى من طرف المحققين و رئيس فرقة التحقيق "يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب و أسماء و رتب المحققين ، و كذا تاريخ و ساعة أول تدخل و الفترة التي يتم التحقيق فيها و الحقوق و الضرائب و الرسوم و الأتاوى المعنية و كذا الوثائق الواجب الإطلاع عليها و أن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء ، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة"¹.

لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق و واجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته ، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير ، مدته عشرة (10) أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.²

في حالة حدوث مراقبة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات المراقبة"³

¹ قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018 المادة 20 – 4 فقرة 2 ص 12

² قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018 المادة 20 – 4 فقرة 1 ص 11.

³ قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018 المادة 20 – 4 فقرة 4 ص 12

2- ميثاق المكلف:

قد تؤدي عملية التحقيق الى عرقلة اعمال المكلفين بالضريبة المهنية او الشخصية، لكن ومن جهة اخرى، فإن المحققين يؤدون مهام جد حساسة و ضرورية لا يقابلها احيانا تفهم من طرف المكلفين.

ولاجل خلق جو تفاهم بين المواطنين و اعوان الادارة الجبائية، كان من الضروري وضع بين ايدي المكلفين بالضريبة هذا الملخص الذي يبين لهم بايجاز القواعد العامة المطبقة اثناء التحقيقات المحاسبية و المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية التي تجري في عين المكان كما يبين لهم حقوقهم و واجباتهم.¹

اذا ميثاق المكلف بالضريبة هو عبارة عن مطبوعة صادرة عن المديرية العامة للضرائب. مديريةية الأبحاث و التدقيقات. تحتوي على مجمل المعلومات و المعطيات الخاصة بالتدقيق الجبائي و المحاسبي من إجراءات خاصة بحقوق و صلاحيات الإدارة الجبائية، كما تشير إلى الحقوق و الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق أو بعبارة أخرى فإنها تسمح للمكلف بالضريبة من الاطلاع و معرفة حقوقه و واجباته قبل و أثناء و بعد عملية التحقيق التي يخضع لها.

3- الرقابة المفاجئة:

في حالة حدوث مراقبة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية و حالتها، يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات المراقبة، لا يمكن البدء في فحص الوثائق المحاسبية من حيث الموضوع الا بعد مرور اجل التحضير المذكور في الإشعار بالتحقيق.²

المطلب الثاني : اعداد الوثائق التحضيرية (الجداول الملخصة للتصريحات)

1- الجداول الملخصة للتصريحات الشهرية (G50):

من خلال الجداول الملخصة التي يعدها المحقق تتضح الرؤية حول مجمل أو مختلف النقاط التي سيركز عليها حيث يظهر رقم الأعمال المصرح به بأنواعه (رقم الأعمال الكلي- رقم الأعمال المعفى- رقم الأعمال الخاضع) للرسم على النشاط المهني (TAP) و مختلف التخفيضات التي استفاد منها، تبقى عملية تبريرها و مدى قانونيتها ستظهر بعد فحص الدفاتر و الوثائق المحاسبية لاحقاً.

¹ المديرية العامة للضرائب - ميثاق المكلف بالضريبة - منشورات 2017 ص 7

² قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018 المادة 20 - 4 فقرة 4 و 5 ص 12

نفس الشيء بالنسبة لرقم الأعمال الخاص بالرسم على القيمة المضافة (TVA) يظهر رقم الأعمال الكلي- رقم الأعمال المعفى- رقم الأعمال بنسبة 7% أو 9%، رقم الأعمال بنسبة 17% أو 19% ، كما يظهر الرسوم على القيمة المضافة المسترجعة على الاستثمارات و على السلع و المواد الأولية و الخدمات، و الرسم على القيمة المضافة المرحل او المستحق.

يظهر كذلك الحالة الخاصة بالأجور و المرتبات و العلاوات و الاقتطاعات من المصدر فيما يخص الأسس الخاضعة و الحقوق الواجبة و النسب المستخدمة في ذلك.

كما يظهر عناصر أخرى حسب حالة المؤسسة و طبيعة نشاطها مثل حق الطابع (DT)، و الرسم الداخلي على الاستهلاك (TIC)، و التسبيقات الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات (IBS)...

2- الجداول الملخصة للتصريحات السنوية (الميزانية و ملحقاتها):

1) الجدول الملخص للميزانيات السنوية:

يظهر الجدول الملخص للميزانيات بشقيه الأصول و الخصوم الأرصدة و المعلومات الخاصة بخمسة (5) سنوات الأخيرة مما يسهل على المحقق ملاحظة مختلف التغيرات التي حدثت خاصة الحسابات المتعلقة بالنتيجة و توزيع الأرباح و حقوق الشركاء...

يسمح كذلك بتسهيل تتبع تغير الارصدة الخاصة بالمخزونات و الزبائن و الموردون، تغير و حركة التثبيات العينية و العنوية و كل عناصر الاصول و الخصوم الجارية و غير الجارية.

2) الجدول الملخص لحسابات النتائج:

يسمح او يتيح هذا الجدول الملخص بملاحظة و تتبع التطورات و التغيرات الظاهرة على مختلف العناصر المكونة لحساب النتائج ابتداء من رقم الاعمال اي الإيرادات ثم البضائع او المواد المستهلكة الى مختلف التكاليف المتعلقة بالاستغلال ثم الاهتلاكات وصولا الى النتيجة النهائية من ربح او خسارة، و نسب الربح الخامة و الصافية، حيث يتم استخراج نسب التغيرات الواردة و تحليلها.

3) جداول ملخصة اخرى

- جدول ملخص لحركة المخزونات: يظهر او يكشف هذا الملخص التغييرات من سنة لآخرى فيما يخص مشتريات و منتوجات السنة و الاستهلاكات السنوية كذلك و استخراج نسب التغير مع ملاحظة المخزونات نهاية السنة و سهولة مراقبة عملية ترحيلها للسنة القادمة.
- جدول ملخص لحركة الاستثمارات: يسهل هذا الملخص تتبع حركة الاستثمارات قصد ملاحظة التثبيتات الجديدة خلال كل سنة و الرجوع اليها لمراقبة الاهتلاكات المطبقة و المبالغ الخاضعة للاهلاك و تتبع الرسم على القيمة المضافة المسترجعة على التثبيتات الواردة في التصريحات.
- جدول ملخص للاهلاكات و خسائر القيم: من هذا الملخص يمكن تتبع عملية ترحيل الاهتلاكات المتراكمة و مراقبة المخصصات السنوية الخاصة بالاستثمارات او التثبيتات المباعة و تلك التي لا تزال بحوزة المؤسسة خلال الفترة الخاصة بالتحقيق.
- جدول ملخص للاستثمارات أو التثبيتات المباعة (فوائض أو نواقص القيمة): يسمح هذا الملخص بتتبع التصريحات الخاصة بفوائض القيم و فحص نواقص القيمة و الكشف عن حقيقة ذلك بفحص ثمن البيع المصرح به و وثائق الإثبات كما يتبع عملية إعادة الاستثمار.
- جدول ملخص للمؤونات و خسائر القيم: يجمع و يقارن من مختلف المؤونات و المخصصات و مدى الاستعمالات طيلة فترة التحقيق لكشف و اظهار الفجوات التي قد تستعمل لتخفيض قيمة الارباح.
- جداول اخرى و التي قد يرى المحقق انها تظهر نقائص او تجاوزات او يراقب من خلالها حركة بعض الحسابات التي من شأنها أن تساعد في كشف او اظهار بعض الاغفالات او المخالفات.

المطلب الثالث : الشروع في التحقيق (التدخل بعين المكان)

لا يمكن البدء في فحص الوثائق المحاسبية من حيث الموضوع إلا بعد مرور أجل التحضير المذكور في الاشعار بالتحقيق.

بعد انتهاء المهلة الواردة في الاشعار بالتحقيق المرسل و المسلم للمكلف بالضريبة يأتي دور بداية التحقيق او بما يسمى التدخل بعين المكان الذي يعبر عن انطلاق التحقيق حيث يسمح للمحقق فحص المحاسبة و دراسة الملفات و الاطلاع على المعلومات و المعطيات و زيارة الورشات و المحلات قصد معاينة و ملاحظة كل ما له علاقة بالنشاط الاساسي للمؤسسة و كل ما من شأنه ان يفيد او يساعد على اجراء مقارنات بين مختلف العمليات و وثائق الاثبات.

1- الاتصال الاول مع الخاضع للتحقيق:

يعتبر هذا اللقاء او الاتصال الاول بين المحقق و الخاضع للتحقيق هام جدا حيث يسعى من خلاله الطرفين الى ايجاد او خلق جو من الثقة المتبادلة و الاحترام للحصول على المعلومات في اطار تبادل اطراف الحديث. فيما يتعلق بوضعية المكلف، وطريقة التسيير والمشاكل التي تواجهها المؤسسة و ظروف النشاط الماضية و الحالية و المستقبلية المتمثلة في الطموحات و التقديرات و التوقعات، فاجراء عملية التحقيق بعين المكان تساعد المحقق و تسهل عليه الحصول على المعلومات في اي وقت، الا انه بالامكان اخذ الملف الى المكتب وفق شروط معينة.

يجب ان يتم التحقيق في الدفاترو و الوثائق المحاسبية بعين المكان، ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا و تقبله المصلحة او في حالة قوة قاهرة يتم اقرارها قانونا من طرف المصلحة.¹

2- جمع المعلومات²:

من اجل تقدير وضعية المكلف من جهة و الاستطاعة او القدرة على الاجابة على اجمالي متطلبات التحقيق الجبائي من جهة اخرى، يفضل جمع المعلومات التالية³:

- النشاط الرئيسي و ملحقاته الحقيقية لمقارنتها مع تلك المصرح بها.
- ظروف الاستغلال: - الزبائن و الموردين (عدددهم - توزيعهم الجغرافي - طرق التسوية).
- وسائل الانتاج المستخدمة: - الالات و التجهيزات - التكنولوجيا المستخدمة.
- المحلات: - مسجلة في اصول المؤسسة - ملكية و غير مسجلة في الاصول - كراء.
- المستخدمين: - عدددهم - تصنيفهم - عدد اقارب المستغل او الشركاء.
- العلاقة مع المؤسسات الاخرى: - نوع الوصايا فرع - ملحقة - مؤسسة ام.
- الاخضاع الضريبي: - التاكيد من صحة الضرائب التي خضعت لها خلال الفترة غير المتقدمة.
- المخطط المحاسبي: - المخطط المحاسبي للقطاعات المعتمد و الدفاتر المساعدة.
- طرق تسجيل العمليات الرئيسية.
- العلاقة بين المصالح التجارية و المحاسبة (استخدام محاسبة تحليلية ام لا).
- المراقبة الداخلية للمحاسبة.

¹ قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018 المادة 20 - 1 فقرة 3 ص 11.

² Guide du vérificateur de comptabilité DGI, Alger- Edition 2001 page 36 et 37.

³ Guide du vérificateur de comptabilité DGI, Alger- Edition 2001 page 36 et 37.

3- نهاية عملية التحقيق بعين المكان:

لتفادي حالات المخاطر التي قد تمس بمصداقية التحقيق المنجز يجب على المحققين اجراء مناقشات تناقضية مع الخاضع للتحقيق، و طلب توضيحات و تبريرات للسلبيات و الملاحظات الناتجة عن عملية التحقيق.

هذا الاجراء يساعده في عملية اعادة النظر في الاسس الواردة في الاشعار بالتسوية كما يوجه و يفضل تقديم طلب استفسارات و تبريرات كتابية فيما يخص المخالفات و النقائص الواردة او المكتشفة خلال التحقيق تحسبا لاي نقص او اجابات شفوية غير مقنعة.

نظرا لاهمية هذا التاريخ و من اجل استبعاد كل الشكوك، يستدعي المكلف بالضريبة المحقق معه باستدعاء مكتوب يوضح فيه تاريخ و ساعة الحضور الى اجتماع اختتام اشغال التحقيق، يمكن للمكلف بالضريبة الذي حقق معه ان يستعين بمستشار من اختياره.¹

المبحث الثاني : فحص المحاسبة

تعرف المحاسبة بأنها تبويب لكافة العمليات والمدخلات التي تمثل الأحداث الاقتصادية ضمن نظام معين، والمعلومات المالية المستخدمة بشكل أساسي من قبل المستثمرين، وجهات الضرائب، وأصحاب القرار، ولا بد من الإشارة إلى أنها من العلوم التي تدرس التفسير للنشاطات المالية، بالإضافة إلى أنها تحتوي على العديد من الفروع، ومنها المحاسبة المالية .

تعرف المحاسبة المالية بأنها أهم أنواع المحاسبة التي تُعنى بتسجيل المعلومات المحاسبية المتعلقة بالتدفقات النقدية، وقائمة المركز المالي، وقائمة الدخل تبعاً لمعايير المحاسبة المتفق عليها، والتي تخصّ الشركات، وعادةً ما تكون هذه المعلومات متاحةً لمتخذي القرار سواء من داخل الشركة أو خارجها، كما أنها الفرع الأم للمحاسبة، وتهتم بتبويب وتسجيل العمليات المالية للحصول على بيانات مالية ملخصة لصالح متخذي القرار مثل أصحاب الشركات، وتعرف أيضاً بأنها مجموعة من القواعد العلمية المتعارف عليها، والتي تتحكم في عملية تسجيل العمليات المالية من خلال الاعتماد على المستندات، والدفاتر، والقوائم المالية، لتحديد نتائج نشاطات الشركة.²

¹ المديرية العامة للضرائب - ميثاق المكلف بالضريبة منشورات 2017 ص 16.

² <http://mawdoo3.com> le 17/06/2018.

اثر الانتهاء من الإجراءات و التدابير القانونية المتخذة أو المتبعة وصولاً إلى مباشرة التحقيق و التدخل بعين المكان سيتم فحص المحاسبة من خلال الاطلاع على مختلف الدفاتر و السجلات بدءاً بتلك المنصوص عليها صراحة في القانون التجاري و السجلات أو الدفاتر المحاسبية المساعدة و مختلف وثائق الإثبات هذا من حيث الشكل كما سيتم فحص و تتبع العمليات و التسجيلات المحاسبية و معرفة مدى مصداقية هذه التسجيلات من خلال مقارنتها بوثائق الإثبات و الكشف عن النقائص و المخالفات المتعلقة بمضمون المحاسبة.

أن صدق و صحة القيود المحاسبية يتضح بعد نوعين من المراقبة:

- مراقبة داخلية (داخل المؤسسة) لكل ما هو مسطر في الوثائق المقدمة.

- مراقبة خارجية تتمثل في:

✓ البحث و الكشف عن العمليات المستحقة التي يمكن تسجيلها في المحاسبة (الإغفالات الكلية و الجزئية).

✓ ضمان أن أرقام الأعمال و الأرباح التي يجب التصريح بها حقيقية (عدم وجود أو إثبات محاولات التهرب الضريبي بصفة كلية أو جزئية).

المطلب الاول : فحص الحاسبة من حيث الشكل :

قبل الانطلاق في فحص المحاسبة من حيث الشكل يجب ملاحظة و مراقبة وضعية الدفاتر المحاسبية بحد ذاتها من خلال 03 نقاط أساسية :

ا- تاريخ التأشير القانوني من طرف المحكمة للدفاتر المحاسبة المستعملة و مقارنتها بتاريخ تسجيل العمليات المحاسبية.

ب- تاريخ شراء الدفاتر المحاسبية المستعملة و مقارنتها مع فواتير شرائها.

ج- ملاحظة مظهر هذه الدفاتر ان كانت تبدوا جديدة و مسجل فيها عمليات محاسبية لسنوات قديمة، كتابة جديدة، قيود غير مرتبة أو غير متوالية.

- و حتى تكون المحاسبة مقبولة من حيث الشكل يجب أن تتوفر على 03 شروط أساسية:

1- أن تكون كاملة و منتظمة:

لا تكون المحاسبة كاملة و منتظمة إلا بتوفرها على كل الدفاتر و الوثائق القانونية المطلوبة حسب المواد 09، 10 و 11 من القانون التجاري، و أن تستخدم حسب القوانين المعمول بها (حاليا النظام المحاسبي المالي).

❖ الدفاتر و الوثائق الإجبارية الواردة في القانون التجاري:

(1) الدفاتر الإجبارية: يجب أن تكون مرقمة و مؤشرة من طرف المحكمة، تسجل فيها العمليات المحاسبية متتابعة و متسلسلة دون بياض أو شطب أو كتابة على الهامش.

✓ دفتر اليومية أو اليومية العامة: تسجل فيها العمليات المحاسبية يوما بيوم أو تسجيل المجاميع على الأقل مرة في الشهر مع وجود وثائق مرفقة مفصلة يوما بيوم يمكن الرجوع إليها.
✓ دفتر الجرد: تسجل فيه الميزانية و حسابات النتائج و جدول مفصل للمخزون.

(2) المراسلات الواردة و نسخ الرسائل الصادرة.

(3) الوثائق الثبوتية: و تشمل كل الوثائق الواردة أو الصادرة من المؤسسة مثل فواتير الشراء، فواتير المصاريف، فواتير البيع... و الدفاتر المساعدة المستخدمة و تقارير محافظي الحسابات.¹

2- أن تكون متسلسلة و صحيحة:

يتم من خلال هذه المراقبة فحص المجاميع و صحة التسجيلات الواردة في اليومية العامة بمقارنتها مع مختلف الدفاتر المحاسبية المساعدة و دفتر الأستاذ.

- فحص الموازنات : في كل المحاسبات ذات القيد المزدوج يجب ان يتساوى الجانب المدين مع الجانب الدائن.

يتم فحص و إعادة المجاميع و مراقبة نقل الأرصدة بدقة من صفحة إلى صفحة، كما يتم مقارنة هذه المجاميع بين مختلف الدفاتر المحاسبية لاسيما دفتر اليومية العامة و دفتر الأستاذ الذي يعتبر نسخة مطابقة لدفتر اليومية من خلال نقل كل التسجيلات المحاسبية و ترصيدها و عليه يجب أن يتساوى كما يتم مراقبة عينة من الحسابات للتأكد من صحتها و صحة عملية نقل القيود المحاسبية.

في حالة وجود أي اختلاف يتم استدعاء المحاسب و البحث عن أصلها أو مصدرها حيث تعبر عن عدم صحة المحاسبة مما قد يسمح برفضها.

¹ Guide du vérificateur de comptabilité DGI, Alger- Edition 2001 page 51 et 52

- مقارنة الوثائق المحاسبية مع وثائق الإثبات (الحساب المالي).

و هي حالة خاصة بالحسابات البنكية و المصرفية و الصندوق حيث يتم مراقبة و مقارنة وثائق الإثبات من كشوف و وصولات مع التسجيلات المحاسبية و مدى صحتها و تاريخ تسجيلها و تتبع حالات حساب الصندوق الدائن المتكررة التي تعتبر كعنصر من عناصر رفض المحاسبة.¹

3- أن تكون مثبتة و شرعية :

تكون المحاسبة مثبتة عندما يتم إثبات كل التسجيلات الواردة في الدفاتر المحاسبية من حيث المبدأ و من حيث الكمية و التي يجب أن تكون فردية، كما تجدر الإشارة إلى أن المحاسبة لا تفقد قيمتها الثبوتية إلا بوفرة الحجج الخطيرة و الدقيقة و المتسقة الناتجة عن التقارب بين مختلف الوثائق و الدفاتر المحاسبية.²

المطلب الثاني : فحص المعطيات والبيانات المحاسبية

هذه المراقبة يجب أن تركز أساسا على العناصر التي تدخل في تكوين الربح الخام، لاسيما: -
المشتريات - المخزونات - الإشغال قيد الانجاز - المبيعات.

1- مراقبة المشتريات³:

عملية مراقبة المشتريات قد تظهر حالتين :

1) تضخيم المشتريات: تهدف أساسا إلى تخفيض الربح عن طريق:

- تسجيل نفس الفاتورة بتاريخين مختلفين أو تسجيل الفاتورة الأصلية و نسختها؛

- تسجيل فاتورة لسنة قديمة بتغيير في آخر رقم للسنة؛

- تسجيل مشتريات وهمية؛

- تسجيل نفس الفاتورة في دفترين مساعدين (دفتر المشتريات و دفتر العمليات المختلفة) ؛

¹ Guide du vérificateur de comptabilité DGI, Alger- Edition 2001 page 53 et 54

² Guide du vérificateur de comptabilité DGI, Alger- Edition 2001 page 54 et 55

³ Guide du vérificateur de comptabilité DGI, Alger- Edition 2001 page 57 et 58

– تسجيل فاتورة أخرى في المشتريات قد سجلت في حسابها الأصلي مثل الاستثمارات او الصيانة او تكاليف أخرى.

على العموم هذه الحالات غالبا ما تستعمل في النشاطات التي لا يمكن التهرب أو التملص في رقم الأعمال مثل مقاولات الأشغال العمومية التي تمارس أنشطتها لحساب الدولة او ممثليها .

و لكشف هذه المخالفة يجب مراقبة فواتير الشراء، طلبات الشراء، المراسلات، الكشوف البنكية، كشوف التحريات، طلبات المعلومات الموجهة لمختلف الموردين.

في حالة اكتشاف مثل هذه الحالات يتم إدراجها ضمن الربح وإخضاعها للضريبة على الأرباح (IRG , IBS حسب الحالة). كما يتم مراقبة الرسم على القيمة المضافة على المشتريات و تسويته.

2) تخفيض المشتريات: أن عملية التخفيض في المشتريات تهدف بالدرجة الأولى إلى إخفاء منظم لجزء من رقم الأعمال، حيث أن تسجيل كل المشتريات سيظهر هامش ربح ضعيف و غير منطقي مما قد يجلب انتباه المتطلع لمحاسبة المؤسسة، و بذلك تعتبر عملية التخفيض في المشتريات عمدية، مدبرة و مقصودة لإخفاء جزء من رقم الأعمال ولا تعبر عن خطأ أو نسيان. والتي غالبا ما تكون عن طريق:

- عدم تسجيل فواتير الشراء ؛

– مشتريات مخفية في شكل مصاريف عامة تسجل في حساب آخر للتكاليف ؛

– خطأ عمدي في المجاميع أو في ترحيل الارصدة؛

– شراء بدون فواتير ؛

– مشتريات لدى تجار بالتجزئة للتموين بالمواد الاولية.

و يتم كشف هذه الحالات عن طريق عملية فحص الفواتير – الطلبيات – المراسلات – طلبات المعلومات لدى الموردين، كما يتم فحص السلع المخزنة و طلب فواتير شرائها، و طلبياتها و وصولات الاستلام و اللجوء إلى حساب الكميات مع الأخذ بعين الاعتبار مخزون بداية المدة و نهايتها لكشف المشتريات بدون فواتير التي يكون المورد شريك فيها.

تتم معالجة هذه الحالات بإعداد تسوية فيما يخص رقم الأعمال و الرسوم المطبقة عليه (رن م TAP ورق م TVA)، و الأرباح (IBS أو IRG حسب الحالة).

2- مراقبة المخزونات¹: عملية مراقبة المخزونات قد تظهر حالتين :

- تخفيض في القيمة من خلال جرد الكميات الحقيقية للسلع و المنتوجات بقيم منخفضة عن تلك المحددة في القوانين السارية المفعول،

- تخفيض في الكمية من خلال جرد جزء من الكميات الحقيقية المتواجدة بالمخزون.

كما يمكن اكتشاف الحالتين معا أي جرد جزء من الكميات الحقيقية بقيم منخفضة و لذلك يجب العمل على ضبط الكميات الحقيقية و تقييمها.

تهدف عملية التخفيض في المخزونات إلى إظهار هامش ربح معقول على اثر إخفاء جزء من رقم الأعمال، كما يمكن أن تظهر أو تتعمد بعض المؤسسات إلى الزيادة أو الرفع في المخزونات بهدف إظهار نسبة ربح تتماشى مع النشاط الممارس، أو بهدف الحصول على قروض بنكية كما يمكن استعماله لامتناس عجز مرحل لسنوات سابقة.

3- مراقبة الأشغال قيد الانجاز²: تتمثل في وضعية الأشغال عند نهاية السنة و التي يجب أن تظهر في المحاسبة بقيمتها الحقيقية. فقد تلجأ المؤسسة إلى تخفيض قيمة الأشغال قيد الانجاز بهدف تقليل قيمة الأرباح الخاضعة للضريبة وذلك من خلال تخفيض في الكمية بالنسيان المتعمد لجزء من هذه الأشغال أو تخفيض في القيمة باستخدام سعر تكلفة اقل لبعض الأشغال.

4- مراقبة المبيعات³: مراقبة المبيعات قد تظهر بعض المخالفات الأساسية لاسيما :

- إغفال المبيعات نقدا (مبيعات بدون فواتير).

- التخفيض في مبلغ بعض المبيعات (المقاصة أو الفوترة الجزئية).

- إغفال أو نسيان مبيعات الفضلات و النفايات.

- تسجيل إرجاع وهي للمبيعات أو منح تخفيضات مبالغ فيها.

- عدم تسجيل مبيعات تخص الاستعمال الشخصي.

¹ Guide du vérificateur de comptabilité DGI, Alger- Edition 2001 page 59 à 62

² Guide du vérificateur de comptabilité DGI, Alger- Edition 2001 page 62 et 63

³ Guide du vérificateur de comptabilité DGI, Alger- Edition 2001 page 63

المطلب الثالث : فحص القوائم المالية

1- فحص عناصر الميزانية :

تعتبر الميزانية أهم وثيقة مالية يتم التصنيف فيها حسب المصدر والغاية، حيث يفترض تقديم الميزانية حسب مفهوم دورة الاستغلال بالتمييز بين العناصر الجارية والعناصر غير جارية. تتمثل عناصر قائمة المركز المالي في :

* الأصول: حيث تنقسم إلى: (أصول مثبتة "غير جارية"، أصول جارية، والموجودات وما يماثلها).

* الخصوم: حيث تنقسم إلى: (الخصوم غير الجارية، والخصوم الجارية)¹.

1) فحص حسابات الأصول:

الأصول هي الموارد التي يسيرها الكيان بفعل أحداث ماضية والموجهة لأن توفر له منافع اقتصادية مستقبلية، فشرط إدراج الأصل هو التسيير والقدرة على تحقيق منافع اقتصادية للكيان وتنقسم الأصول إلى:

- أصول غير جارية؛
- أصول جارية.

ميزت المادة 21 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08 بين الأصول الجارية وغير الجارية بقولها « تشكل عناصر الأصول الموجهة لخدمة الكيان بصورة دائمة أصولا غير جارية، وأما الأصول التي ليس لها هذه الصفة بسبب وجهتها أو طبيعتها فإنها تشكل أصول جارية »²

❖ الاصول غير الجارية

1) التثبيات المعنوية:

و تتمثل في العناصر المعنوية و المزايا التي حصلت عليها المؤسسة او اشترتها او حازت عليها، كحقوق الملكية الصناعية و التجارية، حق الاختراع، حقوق المكلف.

عملية المراقبة و الفحص تتم عن طريق:

¹ المؤتمر العلمي الدولي الأول حول: المحاسبة والمراجعة في ظل مستجدات بيئة الأعمال الدولية - عنوان المداخلة: محاسبة التثبيات حسب مكوناتها
la Comptabilité par composants - جامعة المسيلة بتاريخ 2013/03/16

² نفس المرجع السابق.

- التأكد من التسجيلات بطلب التبريرات و التفسيرات اللازمة، كما يتم:
 - التأكد من عدم تطبيق الاهتلاكات و ان رخص استغلال الملكية الصناعية و التجارية لم تسجل في المصاريف التي قد يلجأ اليها المكلف بتخفيض الربح.
 - التأكد من اخضاع الارباح الناتجة عن هذه التثبيتات للضرائب.
 - التأكد من عدم تكوين مؤونة لهذه التثبيتات.
 - التأكد من عدم تسجيل القيم المعنوية المنشأ في المحاسبة.¹
- (2) التثبيتات العينية : يتم فحص و مراقبة التثبيتات عن طريق الاطلاع على الوثائق الثبوتية لشراء أو انجاز مختلف الآلات و المعدات و التجهيزات المتواجدة بالمؤسسة، كما يجب القيام بمراقبة ميدانية لبعض التثبيتات قصد الكشف عن التثبيتات المباعة (المتنازل عنها بمقابل) و بها قيم مضافة غير مصرح بها وكذلك مراقبة عدم تسجيل التثبيتات التي تم إرجاعها للموردين.

الهدف من هذه العملية هو مقارنة التثبيتات الفعلية المتواجدة مع تلك المسجلة في دفتر الجرد، حيث يمكن إيجاد تثبيات بعين المكان غير مسجلة بالميزانية، تم إدراج المصاريف المتعلقة بها في حساب التكاليف مباشرة، الشيء الذي يجعل مراقبة إخضاع فوائض القيم صعب مستقبلا.

هناك شكل آخر من المخالفات قد تجد تثبيات مسجلة بقيم اقل من تكلفتها الحقيقية، كذلك صنع المؤسسة لذتها أو تضييع جزء من هذا الاستثمار أو التثبيتات ، حيث لا يتم إدراج بعض التكاليف المتعلقة بالإنتاج كمصاريف الإجراء و المستخدمين أي تسجيل هذه المصاريف مباشرة في حسابات التكاليف بدلا من تحميلها لسعر التكلفة.

كما يمكن إيجاد تثبيات مسجلة بقيم اكبر قصد الاستفادة من مبالغ اهتلاكات مرتفع. او إيجاد تثبيات مسجلة ليست ملك المؤسسة مثل (القرض بالإيجار Crédit-bai).

اضافة الى ذلك تتم مراقبة الضرائب و الرسوم المتعلقة بالتثبيتات لاسيما الرسم العقاري ، الرسم على القيمة المضافة الواجب ارجاعه في حالة التنازل او فقدان صفة الخاضع لهذا الرسم ، حق الطابع و حقوق التسجيل.

على العموم هذه بعض المخالفات المشتركة التي يمكن إيجادها لدى مراقبة التثبيتات ككل، كما يمكن ملاحظة أو كشف بعض المخالفات الأخرى الخاصة بكل نوع من التثبيتات على حدا تختلف باختلاف طبيعة و نوعية التثبيتات ، و التي يجب معالجتها بالطريقة و الكيفية الملائمة لها حسب القوانين و التشريعات المعمول بها.

¹ عباس عبد الرزاق - التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي من خلال عملية الرقابة الجائبة على ضوء التشريع الجبائي الجزائري و المقارن - دار

الهدى عين مليلة - الجزائر سنة 2012 ص 131

3) التثبيتات المالية:

تتمثل في مختلف السندات و المساهمات و بعض القروض و التي تم من خلالها حصول المؤسسة على فوائد خاضعة للضريبة على الأرباح.

حيث يتم مراقبة صحة بها تسجيل سعر التنازل عن السندات - شرعية المؤونات المشكلة - مراقبة عملية تسجيل القروض الممنوحة و تتبع فوائدها و عملية اخضاعها للضرائب.

❖ الاصول الجارية :

يدخل ضمن هذا الاطار المخزونات و المنتوجات قيد الانجاز التي تم مراقبتها من المعطيات المحاسبية تبقى مراقبة مدى مصداقية التسجيلات المحاسبية و علاقتها مع مختلف الحسابات المتعلقة بها، حسابات دائنة و استخدامات مماثلة، الزبائن و المدينون الاخرون حيث تتم ملاحظة و مراقبتها من خلال تفحص عملية الفوترة و العمليات المرتبطة بها لاسيما حسابات الخزينة (البنك، الصندوق، و الحساب الجاري) لاكتشاف المخالفات و التجاوزات و الفروق اذ غالبا ما تلجأ بعض المؤسسات الى اخفاء المقبوضات في حساب الزبائن خاصة عندما يتعلق الامر بالرسوم الواجبة على اساس المقبوضات.

- كما يتم التحقق من عدم فوترة المبيعات الى زبائن وهميين.

- التحقق من شخصية بعض الزبائن خاصة المتعاملين نقدا باستدعاء عينة للحصول على استفسارات كتابية منهم.

- التأكد من صحة الحقوق التي اصبحت جزئيا او كليا غير قابلة للتحويل. من خلال تبريرها بالوثائق اللازمة الخاصة بالافلاس.

- امكانية اعتبار تسبيقات الزبائن المتكررة خلال دورات متعددة نواتج استثنائية.

كما تتم مراقبة حسابات الخزينة المتعلقة بـ:

ح/ البنك و ح/ البريد الجاري: تتم مراقبة هذا الحساب من خلال الكشف البنكي المحصل عليه في اطار عملية حق الرقابة حيث يتم التأكد من:

- توافق التسجيلات المحاسبية مع الكشوفات البنكية.

- عدم وجود عمليات تحويل بين المؤسسة و الحساب الشخصي.

- صحة المشتريات عن طريق البنك.

- صحة التسجيلات الخاصة بتسديدات الزبائن.
- ح/ الصندوق : عملية مراقبة هذا الحساب غالبا ما تظهر اخطاء و تجاوزات و اغفالات من خلال المبالغ المحصلة الخاصة او المتعلقة عموما بالمدخولات التي تقابل المبيعات المسجلة محاسبيا.
- وجود المبررات و الوثائق المقابلة للتسجيلات في الجانب الدائن و التأكد لعدم الاستعمال المزدوج لها.
- التأكد من عدم دفع تكاليف شخصية مدرجة في حساب تكاليف المنشأة كان الايجار و الضرائب الشخصية.¹

(2) فحص حسابات الخصوم:

- الخصوم هي الالتزامات الراهنة للكيان الناجمة عن أحداث اقتصادية ماضية والتي يتمثل انقضاؤها بالنسبة للكيان في خروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية، إذا فالخصوم تشمل الالتزامات الحالية التي تقع على عاتق الكيان والنتيجة عن الأحداث الاقتصادية الماضية والتي يتم الوفاء بها مقابل نقصان في الموارد التي من المنتظر أن تحقق للكيان منافع اقتصادية ، وتنقسم الخصوم إلى:
- خصوم غير جارية؛
 - خصوم جارية.
- ميز النظام المحاسبي المالي بين الخصوم الجارية وغير الجارية بقوله « تصنف الخصوم خصوما جارية عندما:
- يتوقع أن تتم تسويتها خلال دورة الاستغلال العادية؛
 - يجب تسديدها خلال الإثني عشرة شهر الموالية لتاريخ الإقفال.
- وتصنف باقي الخصوم خصوما غير جارية²»

❖ رؤوس الاموال الخاصة:

- الجدول الملخصة للسنوات التي كان قد تم تحضيرها من طرف المحقق قد تظهر بعض الملاحظات التي يمكن التركيز عليها، فيتم فحص مختلف الحسابات الواردة تحت هذا الاطار و مدى مصداقيتها من خلال التسجيلات المحاسبية و وثائق الاثبات المتعلقة بها لاسيما:
- الزيادة في راس المال عن طريق اصدار حصص جديدة او ضم الاحتياطات او الأرباح.

¹عباس عبد الرزاق – التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي من خلال عملية الرقابة الجائبة على ضوء التشريع الجبائي الجزائري و المقارن – دار الهدى عين مليلة – الجزائر سنة 2012 ص 141

² المؤتمر العلمي الدولي الأول حول: المحاسبة و المراجعة في ظل مستجدات بيئة الأعمال الدولية - عنوان المداخلة: محاسبة التثبيتات حسب مكوناتها la Comptabilité par composants - جامعة المسيلة بتاريخ 2013/03/16

- مراقبة عملية التخفيض كذلك في راس المال التي قد يصاحبها او يسبقها زيادة بضم الارباح حيث هذه الاخيرة خاضعة للضرائب على الدخل.
- مراقبة التنازل عن الاسهم و ما يتعلق بها من رسوم التسجيل، و فائض القيمة الخاضعة للضريبة على الدخل الاجمالي.
- التأكد من ان فائض القيمة الناتجة عن اعادة التقييم ثم ضمها الى نتائج السنة الخاصة بالمنشأة و لم تسجل في الحسابات الجارية للشركاء حيث تعتبر حينئذ كتوزيع للارباح و التي تخضع للضريبة على الدخل الاجمالي.
- مراقبة التغيرات الطارئة على النتيجة الاضافية، و توزيعات الارباح الخاضعة للضريبة على الدخل الاجمالي.¹

❖ الخصوم غير الجارية:

و تشمل قروض و ديون مالية ضرائب (مؤجلة و مرصود لها). ديون اخرى غير جارية مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا عملية فحص هذه الحسابات تتم من خلال تتبع التسجيلات الواردة في المحاسبة و مدى تطابقها مع وثائق الاثبات الملحقة و تتبع حقيقتها و مدى علاقتها بالمنشأة بحيث يكون استغلالها لصالحها بالتأكد من عدم وجود عقود قروض وهمية و لا تخفي وجود حصص مدونة من طرف المستغل او الشركاء.

❖ الخصوم الجارية:

عملية فحص الخصوم الجارية تخص حسابات الموردين المتعلقة بالمشتريات من البضائع و المواد الاولية حيث تتم مراقبة حقيقة هؤلاء الموردين من خلال عملية حق الاطلاع و البحث و جمع المعلومات خاصة في حالة وجود شبهة او ما يدعو لذلك، التحقق من الضرائب الواردة و علاقتها بنشاط المؤسسة من خلال مختلف الحسابات المتعلقة بالضرائب، و تتبع الرصيد السلبي للخرينة و مسبباته في حالة وجوده و طلب مختلف التبريرات.

2- فحص عناصر حساب النتائج :

يشمل هذا الحساب عناصر المنتوجات و الايرادات و عناصر المصروفات او التكاليف يمثل الفرق بينهما نتيجة السنة المالية التي قد تكون ربح او خسارة.

¹ عباس عبد الرزاق - التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي من خلال عملية الرقابة الجائبة على ضوء التشريع الجبائي الجزائري و المقارن - دار الهدى عين مليلة - الجزائر سنة 2012 ص 143 و 144.

1) حساب المبيعات و الإيرادات الأخرى:

تشمل مبيعات البضائع و المنتوجات و الأشغال و الخدمات حيث يجب التركيز على: + مراقبة المبيعات عن طريق مقارنة المبالغ المسجلة على الفواتير مع تلك الواردة في التسجيلات المحاسبية، و التأكد من صحة الفواتير.

- مراقبة الإيرادات الأخرى لاسيما منها الاستثنائية الخاصة بكراء المعدات...، ملاحظة الانتاج - المخزون و دراسته او فحص سعر التكلفة:

2) حساب البضائع و المواد المستهلكة:

عملية التحقيق في هذا الحساب قد تمت ملاحظتها من خلال فحص الوثائق و المعطيات الاعملية اعاداة مراقبتها فيما يخص التسجيلات المحاسبية حيث تتم المقارنة بين مبالغ فواتير الشراء مع تلك المسجلة كما يتم ملاحظة و مراقبة هامش الربح الخام الناتج عن الفارق بين المبيعات و استهلاك البضائع و المواد.

3) حسابات الانتاج و التكاليف الأخرى:

حيث يتم التأكد من صحتها من خلال وثائق الاثبات المتوفرة و مدى قابلية التكاليف للتخفيض حسب القوانين و التشريعات لاسيما منها الجبائية.

3- فحص الملحقات:

من خلال الجداول الملخصة لسنوات التحقيق المعدة سلفا يمكن ملاحظة و مراقبة مختلف الجداول الملحقة بالميزانية لاسيما منها جدول حركة المخزونات و المؤونات و التثبيتات المنشأة منها او المتنازل عنها و فوائض القيم الناتجة و طريقة اخضاعها للضرائب او اعاداة استثمارها و مدى الالتزام بالشروط الخاصة بذلك.

المبحث الثالث : طرق إعادة تشكيل الأسس الضريبية

إن هدف المراقبة أو التحقيق يمكن بالدرجة الأولى في تصحيح الأخطاء و اكتشاف المخالفات و النقائص المتأنية أو المرتكبة في إطار عملية ممارسة النشاط و مدى احترام أو معرفة تطبيق القواعد و الإجراءات المنظمةة لهذه العملية لاسيما منها التجارية و المحاسبية و الجبائية، و للوصول إلى هذا الهدف أو

الغاية من التحقيق وجب البحث و التحري عن الطريقة أو الوسيلة المتبعة المناسبة و المضمونة من خلال المعطيات و المعلومات المتوفرة لدى عملية فحص و مراقبة و تحليل مختلف الوثائق و الدفاتر المحاسبية.

المطلب الاول : طرق إعادة تشكيل أسس رقم الأعمال :

1- إعادة تأسيس رقم الأعمال من خلال عناصر الكمية¹ :

عادة ما يلجأ المحققون لهذه الطريقة نظرا لسهولةها ، حيث تخضع أغلب الأنشطة لهذه الطريقة في التحقيق غير أنه هناك بعض الأنشطة لا تخضع لهذه الطريقة إطلاقا مثل (المهن الحرة ، و مقاولات الأشغال العمومية ...) كذلك من الصعب تطبيق هذه الطريقة على المؤسسات الكبرى و المؤسسات التي تنتج سلع متعددة و متجددة .

فطريقة حساب الكمية يمكن تطبيقها على كل الأشياء و المنتوجات كما يمكن تطبيقه فقط على بعض المنتوجات التي تمثل نسبة جد معتبرة من رقم للأعمال .

(ا) طريقة حساب الكمية لمؤسسة تجارية (بيع و شراء) :

$$\begin{aligned} & \text{مخزون بداية السنة} \\ & (+) \text{ مشتريات السنة} \\ & (-) \text{ مخزون نهاية السنة} \\ & = \text{الاستهلاك الحقيقي} \\ & (-) \text{ الاستهلاك المصرح به} \\ & = \text{الفارق في الكمية المستهلكة} \end{aligned}$$

(ب) طريقة حساب الكمية لمؤسسة صناعية : (المادة الأولية الأساسية)

$$\begin{aligned} & \text{مخزون بداية السنة للمادة الأولية} \\ & (+) \text{ مشتريات السنة للمادة الأولية} \\ & (-) \text{ مخزون نهاية السنة للمادة الأولية} \\ & = \text{الاستهلاك الحقيقي للمادة الأولية} \end{aligned}$$

¹ Guide du vérificateur de comptabilité DGI, Alger- Edition 2001 page 122 et 123

(-) معدل الفضلات (%) للمادة الأولية

= الاستهلاك الصافي للمادة الأولية

(+) مخزون أول السنة للمنتوج النهائي مقيم بالمادة الأولية

(-) مخزون نهاية السنة للمنتوج النهائي مقيم بالمادة الأولية

= الفارق في المادة الأولية

2- طريقة إعادة تأسيس رقم الأعمال من خلال الإيرادات (المقبوضات) و إعداد الفواتير (الفوترة)¹:

(ا) من خلال الإيرادات: لتحديد الإيرادات المحققة من طرف المؤسسة الخاضعة للتحقيق بالإمكان إعداد الحساب المالي الذي يشمل إجمالي الجانب المدين لحساب الصندوق إضافة أرصدة الجانب الدائن (الكشف البنكي) للحساب البنكي للمؤسسة أخذا بعين الاعتبار حساب الزبائن و حساب التسبيقات للزبائن في بداية السنة و نهايتها كمايلي:

حساب الصندوق (مجموع مبالغ الجانب المدين)

(+) حساب البنك (مجموع المبالغ المقبوضة خلال السنة)

= مجموع الإيرادات (المقبوضات)

(-) رصيد تسبيقات الزبائن بتاريخ 01/01

(+) رصيد تسبيقات الزبائن بتاريخ 12/31

(+) رصيد الزبائن بتاريخ 01/01

(-) رصيد الزبائن بتاريخ 12/31

= رقم الأعمال المحصل الحقيقي المعترف به

(-) رقم الأعمال المحصل المصرح به

= الفارق في رقم الأعمال المحصل

ملاحظة: هذا الفارق يستدعي البحث و التحري عن اسبابه و طلب استفسارات و تبريرات إذ يمكن إن يكون الفارق في بعض الأحيان إرجاع شيكات، تحويلات داخلية...الخ.

¹ Guide du vérificateur de comptabilité DGI, Alger- Edition 2001 page 124

ب) من خلال الفوترة (إعداد الفواتير): فيما يخص مؤسسات الإشغال العمومية تعتبر الفوترة أساس الضريبة على الأرباح، و على ذلك إعادة تشكيل رقم الأعمال المفوتر يأخذ بعين الاعتبار رصيد الزبائن و التسبيقات إضافة إلى رقم الأعمال المحصل و رقم الأعمال المفوتر المصرح به كما يلي:

رقم الأعمال المحصل المصرح به.

(+)رصيد تسبيقات الزبائن بتاريخ 01/01

(-)رصيد تسبيقات الزبائن بتاريخ 12/31

(-) رصيد الزبائن بتاريخ 01/01

(+) رصيد الزبائن بتاريخ 12/31

= رقم الأعمال المفوتر الحقيقي المعترف به

(-) رقم الأعمال المفوتر المصرح به

= الفارق في رقم الأعمال المفوتر

3- إعادة تأسيس رقم الأعمال من خلال تكاليف الإنتاج¹:

يمكن للمحققين إعادة تشكيل أو تأسيس رقم الأعمال المحصل أو المفوتر من خلال بعض التكاليف التي تدخل مباشرة في عملية الإنتاج. من خلال مقارنة الأجر المدفوعة مع رقم الأعمال المصرح به أو مقارنة إنتاج المؤسسة مع استهلاك الطاقة الكهربائية خلال فترة 4 سنوات مع مراعاة التغير في وسائل الإنتاج، كما يمكن الأخذ بعين الاعتبار استهلاك مادة البنزين او المازوت كأساس لإعادة تأسيس رقم الأعمال الخاص بمؤسسات النقل.

4- إعادة تأسيس رقم الأعمال من خلال النسب:

يوجد لدى اغلب المؤسسات نسب ثابتة بين بعض العناصر المكونة و المتعلقة بسعر التكلفة، نقارن هذه النسب بالكمية و بالقيمة مع تلك الواردة في المعطيات المحاسبية مع الأخذ بعين الاعتبار المخزون الحقيقي، لاستخراج الكميات المغفلة أو المخفية و تقييمها من خلال العلاقة التالية:

رقم الأعمال المغفل = الكمية المغفلة × سعر بيع الوحدة.

¹ Guide du vérificateur de comptabilité DGI, Alger- Edition 2001 page 125

الا أن هذه الطريقة غير مستعملة في عمليات التجارة بالتجزئة، حيث من الأفضل استخدام طريقة نسب الاستغلال لمثل هذا النوع من التجارة، والتي تتكون من النسب المحددة انطلاقا من المعطيات المحاسبية مع تلك المستخرجة من خلال وثائق الإثبات.

5- إعادة تأسيس رقم الأعمال من خلال دراسة السعر¹:

هذه الطريقة يمكن القيام بها (عملها) انطلاقا من المشتريات أخذنا بعين الاعتبار التغير في المخزون مضافا إلى ذلك الربح الخام كما يلي:

$$\begin{aligned} & \text{مخزون بداية السنة} \\ & (+) \text{ مشتريات السنة} \\ & (-) \text{ مخزون نهاية السنة} \\ = & \text{مشتريات مبيعة (بضائع مستهلكة)} \\ & (+) \text{ الربح الخام} \\ = & \text{رقم الأعمال خارج الرسم (TVA)} \\ & (+) \text{ الرسم على القيمة المضافة (TVA)} \\ = & \text{رقم الأعمال بكل الرسوم} \end{aligned}$$

المشتريات المبيعة تشمل كل المشتريات سواء كانت مسجلة أو غير مسجلة في محاسبة المؤسسة و المكتشفة من خلال المراقبة أو كشوف التحريات المحصل عليها من مختلف الموردين .

- في حالة اكتشاف مواد أولية غير مسجلة يتم تقويمها على أساس المنتوجات المبيعة باستخدام العلاقة التالية:

$$\text{المنتوجات المغفلة} = \frac{\text{انتاج السنة}}{\text{مواد ولوازم مسجلة}} \times \text{المواد الأولية غير المسجلة}$$

لتحديد رقم الأعمال المغفل الواجب التسوية يمكن اعتماد نسبة الربح الخام المرتفعة (خلال الأربع (4) سنوات الخاصة بالتحقيق) كما يمكن اعتماد متوسط نسبة الربح الخام لهذه الفترة.

$$\text{رقم الأعمال الواجب التسوية} = \text{المنتوجات المغفلة} \times \text{نسبة الربح الخام.}$$

¹ Guide du vérificateur de comptabilité DGI, Alger- Edition 2001 page 126 et 127

6- إعادة تأسيس رقم الأعمال من خلال مؤشرات أخرى¹:

يمكن تأسيس إعادة تأسيس رقم الأعمال من خلال بعض المعطيات و المؤشرات التي قد ترد خلال فترة التحقيق و التي قد يرى المحققون انها مناسبة و ناجعة، مثل: مشتريات المشروبات الغازية و غيرها المستهلكة في المطاعم، سجل الشرطة الخاص بالفنادق...

و في الأخير يمكن للمحققين اختيار العناصر المناسبة و المقبولة التي تسمح لهم بإعادة تأسيس رقم الأعمال، كما يمكن اعتماد عدة مؤشرات في ذات الوقت يتم اختيار المؤشر المناسب و الفعال قصد تأسيس الضرائب تحسبا لأي منازعات مستقبلية أو متوقعة.

7- اختبار أو تجربة الإنتاج و تحديد معدل الخسائر و النفايات²:

أ) تحديد معدل الخسائر و النفايات: إن عملية تحديد الخسائر و النفايات تعتبر عملية دقيقة تتطلب اهتمام خاص. حيث تتمثل في الفرق الناتج بين الكميات المستهلكة و الكميات المشتراة (التبخر، المعالجة...الخ). بينما تعتبر المواد الضائعة و المدمرة أو التالفة المبررة تكاليف استثنائية و لا تدخل في سعر التكلفة.

و لتحديد معدل الخسائر و النفايات يتم اللجوء إلى استخدام معاملات واردة في دراسات مهنية ميدانية سابقة أو باستخدام معدلات مطبقة على أنشطة مماثلة تخص كل مراحل الإنتاج و التسويق.

التنازل عن الفضلات و النفايات بمقابل يعتبر إيرادات استثنائية تدخل ضمن المبيعات و تخضع للرسم على القيمة المضافة، لان مشتريات المواد الأولية خضعت لاسترجاع هذا الرسم.

إذا تعلق هذا الأمر بتلف أو خسارة في المنتوجات (مصنعة، نصف مصنعة) يتم الاستفسار عن أسباب و دواعي هذا التلف أو الخسارة. و في حالة العكس تعتبر منتوجات مباعة بدون فواتير.

ب) اختبار أو تجربة الإنتاج: اختبار الإنتاج عملية يتم اللجوء إليها عند اعتراض المكلف بالضريبة على النسب أو المعدلات المعتمدة لإعادة تأسيس أو تقييم الإنتاج.

ونظرا لكون أن عملية الإنتاج تعتمد على تقنيات الصنع لذا يجب قبل اتخاذ أي قرار بإجراء هذا الاختبار التزود بالمعلومات و التقنيات اللازمة لذلك بمعرفة المواد الأساسية المكونة للمنتوج و نسبة كل مادة من خلال

¹ Guide du vérificateur de comptabilité DGI, Alger- Edition 2001 page 128

² Guide du vérificateur de comptabilité DGI, Alger- Edition 2001 page 117 et 122

الوثائق التقنية و الاقتصادية لدى المؤسسة أو استشارة المختصين، كما يمكن الذهاب إلى المخابر المختصة قصد تحديد نسب مختلف العناصر التي تدخل في تكوين المنتج محل التجربة.

لدى إجراء أي تجربة إنتاج يجب مراعاة الآتي:

- فحص الوثائق التقنية.
 - المراقبة و الملاحظة المادية لعناصر الإنتاج التي تكون في حالة توقف تام.
 - نوعية المواد الأولية المستعملة.
 - الإعلام المسبق للخاضع بالضريبة الذي يشترط حضوره بنفسه أو مستشاره.
- في الأخير نتيجة هذه العملية يجب أن تحرر على عقد إداري رسمي يسمى " محضر معاينة " يملأ أو يحرر وفق شروط شكلية و موضوعية حيث يتم اعتماد هذه النتيجة كأساس لإعادة تشكيل رقم الاعمال.

المطلب الثاني : طرق إعادة تشكيل أسس الضرائب على الأرباح:

إن هدف كل مؤسسة اقتصادية تحقيق أقصى حد من الأرباح قصد تحسين وضعيتها ووضعية المشرفين عليها أو الشركاء ولما كانت هذه الأرباح هي في حد ذاتها هدفا للإدارة العمومية للاستفادة منها لتمويل نفقاتها من خلال إخضاعها للضرائب، قد تسعى بعض المؤسسات و بكل الطرق إلى إخفاء جزء منها وعدم إظهار الأرباح الحقيقية وذلك إما بإخفاء جزء من الإيرادات أو رقم الأعمال أو إدراج تكاليف مبالغ فيها أي تضخيم التكاليف و إما بإظهار أو استخدام الحالتين معا وعليه فإن إعادة تشكيل أسس الضرائب على الأرباح تتم عن طريق إعادة تشكيل رقم الأعمال أو بدراسة و فحص التكاليف والمصاريف أو كلاهما، كما يمكن استخدام طرق أخرى تكتشفها عملية التحقيق و التي قد يرى المحقق انها مجدبة و أكثر ضمان للحفاظ على مصالح الخزينة العمومية.

1- إعادة تشكيل أسس الضرائب على الأرباح من خلال إعادة تشكيل رقم الأعمال :

يعتبر رقم الأعمال المحقق لدى أي مؤسسة قمة الهرم الذي تخصص منه التكاليف المختلفة الخاصة والمرتبطة بالنشاط الأساسي والتي تدخل كعنصر فعال ومباشر في تكوين رقم الأعمال أو الإيرادات المحققة، لتحديد النتائج الخاضعة للضريبة على الأرباح (الضريبة على ارباح الشركات (IBS) و/أو الضريبة على الدخل الاجمالي (IRG) حسب الشكل القانوني للمؤسسة).

أن إعادة تشكيل رقم الاعمال حسب كل الطرق التي تم التطرق اليها في المبحث السابق و الهادفة الى اكتشاف او اظهار ارقام اعمال مغفلة تاتر في عملية تحديد الارباح الخاضعة للضريبة مما يظهر او ينتج عنه ارباح مغفلة خاضعة للضريبة تتم تسويتها مع اضافة الغرامات و العقوبات المترتبة عن ذلك.

2- إعادة تشكيل أسس الضرائب على الأرباح من خلال فحص و دراسة التكاليف:

أن عملية تفحص و دراسة التكاليف تتطلب نوع من المهارة و الدقة حيث يتم التطرق الى كل عناصر التكاليف المدرجة و مراقبة مدى تناسقها مع النشاط الممارس و موضوعيتها و مدى قابليتها للتخفيض في اطار القوانين و التشريعات السارية المفعول و في الحدود المرخص بها كما يتم التطرق الى اهتلاكات مختلف عناصر الانتاج و الاستثمارات او التثبيات و نظام الاهتلاك المطبق، و تفحص المشتريات سواء كانت بضائع او مواد و لوازم مستهلكة حيث غالبا ما تلجأ بعض المؤسسات الى ادراج مشتريات وهمية او غير مبررة قصد الاستفادة من الرسم على القيمة المضافة لاسترجاعه من جهة جهة و تخفيض الأرباح الخاضعة من جهة اخرى خاصة لدى المؤسسات التي تستطيع التملص او التهرب في اظهار رقم الاعمال مثل مؤسسات الاشغال العمومية و البناء التي تتعامل مع الادارة العمومية.

كذلك فان ظهور او اكتشاف هذه المخالفات يتم باضافة مبالغها مباشرة الى الأرباح المصحح بها و عمل التسوية اللازمة.

3- إعادة تشكيل أسس الضرائب على الأرباح من خلال عناصر اخرى:

يمكن أن يكون لبعض العناصر الاخرى تأثير على الاسس الخاضعة للضرائب على الدخل مثل فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن بعض التثبيات حيث تتم متابعتها في حدود القوانين المعمول بها من خلال النسب المطبقة فيما يخص المدة التي استعملت فيها من قصيرة في حدود 70% و طويلة في حدود 35% كما يتم متابعة الاعفاءات الخاصة بالتعهدات باعادة استثمار هذه القيم.

كذلك فيما يخص الاعفاءات المتحصل عليها في اطار دعم الاستثمار و التي يتوجب اعادة استثمار 30% منها في خلال اربع (4) سنوات حيث يتم ادراجها ضمن الأرباح في حالة عدم تحقيق ذلك.

المطلب الثالث : نتائج عملية التحقيق الجبائي

ان نهاية عملية التحقيق قد تفسر عن بعض الملاحظات و اكتشاف النقائص و الاغفالات و التجاوزات التي تستدعي التسوية كما يمكن ان تثبت صحة و نزاهة المحاسبة و المعطيات و الوثائق الثبوتية و في كل الاحوال يتم اشعار المكلف الخاضع للتحقيق مع حق الرد في الاجال المحددة.

لا يمكن رفض المحاسبة عقب التحقيق فيها، الا اذا اثبتت الادارة طابعها غير المقنع و ذلك عندما:

- يكون مسك الدفاتر و السندات المحاسبية و الوثائق الثبوتية غير مطابق لاحكام المادة 9 الى 11 من القانون التجاري و النظام المحاسبي المالي و غيرها من التشريعات و التنظيمات المعمول بها.
- تتضمن المحاسبة اخطاء او اغفالات او معلومات غير صحيحة و متكررة في عمليات مرتبطة بالعمليات المحاسبية.¹

1- حالات فرض الضريبة تلقائيا

يتم التقييم التلقائي لاسس فرض الضريبة على المدين بها، دون المساس بالعقوبات الاخرى المنصوص عليها في نصوص اخرى:

- 1 - عندما تستحيل المراقبة او التحقيق او حق المعاينة، بسبب فعله او فعل الغير؛
- 2 - في حالة عدم مسكه لمحاسبة قانونية او للسجل الخاص المنصوص عليه في المادتين 66 و 69 من قانون الرسوم على رقم الاعمال، الذي يسمح باثبات رقم الاعمال المصرح به؛
- 3 - في حالة عدم اكتتابه كشوف رقم الاعمال المنصوص عليها في المادة 76 من قانون الرسوم على رقم الاعمال بعد شهر واحد (01) على الاقل من اعدار المصلحة له
- 4 - في حالة عدم التصريح، و عندما يتجاوز الدخل الصافي اجمالي الاعفاء من الضريبة
- 5 - اذا لم يرد على طلبات التوضيح و التبرير التي قدمها المفتش او المحقق؛
- 6 - عندما لا تقدم المحاسبة، الا في حالة حدوث قوة قاهرة، بعد انقضاء اجل ثمانية (08) ايام
- 7 - في حالة ما اذا تجاوزت النفقات الشخصية الجلية و المداخيل العينية اجمالي الاعفاء من الضريبة ولم يتم التصريح بها.
- 8 - عندما يتعلق الامر بمؤسسة اجنبية لا تتوفر على منشأة مهنية في الجزائر خاضعة الى الضريبة على الدخل او الضريبة على ارباح الشركات، تخلفت في الرد على طلب مصلحة الضرائب التي تدعوها فيه لتعيين ممثل عنها في الجزائر.²

2- الاشعار بالتسوية :

اذا حدد العون المحقق اسس فرض الضريبة على اثر التحقيق في المحاسبة، فإنه يجب على الادارة تبليغ النتائج للمكلفين بالضريبة، و ذلك حتى في حالة عدم اجراء اعادة تقويم. كما يتعين على الادارة الرد، على ملاحظات المكلف بالضريبة.³

¹ قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018 المادة 43 ص 23

² قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018 المادة 44 ص 23 و 24

³ قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018 المادة 42 ص 23

"يرسل الإشعار بإعادة التقويم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع إشعار بالإستلام أو يسلم له مع إشعار بالإستلام.

يجب أن يكون الإشعار بإعادة التقويم مفصلاً بقدر كاف و معللاً ، كما يتعين إعادة ذكر أحكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقويم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة و تقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله لها"¹.

يجب أن يبلغ المكلف بالضريبة الذي حقق معه في إطار الإشعار بالتقويم أن لديه أمكانية طلب، في رده، التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو بالقانون، حسب الحالة، من مدير كبريات المؤسسات أو من مدير الضرائب بالولاية أو من رئيس مركز الضرائب أو من رئيس مصالح التدقيق و المراجعات.

يجب أن يوضح الاستدعاء المكتوب التاريخ و الساعة ويرسل إلى المكلف بالضريبة الذي حقق معه لاستدعائه للحضور إلى اجتماع اختتام أشغال التحقيق. ويمكن للمكلف بالضريبة الذي حقق معه أن يستعين بمستشار من اختياره."²

3- رد المكلف بالضريبة:

"للمكلف بالضريبة أجل أربعين (40) يوماً ليرسل ملاحظاته أو قبوله. ويعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني .

قبل انقضاء أجل الرد، يجب على العون المحقق أن يعطي جميع التفسيرات الشفوية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون التبليغ إذا طلب ذلك . كما يمكنه، بعد الرد، الإستماع إلى المكلف بالضريبة إذا تبين أن سماعه مجد أو إذا طلب هذا الأخير إعطاء تفسيرات تكميلية .

يجب أن يبلغ المكلف بالضريبة الذي حقق معه في إطار الإشعار بالتقويم أن لديه أمكانية طلب، في رده، التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو بالقانون، حسب الحالة، من مدير كبريات المؤسسات أو من مدير الضرائب بالولاية أو من رئيس مركز الضرائب أو من رئيس مصالح التدقيق و المراجعات.

يجب أن يوضح الاستدعاء المكتوب التاريخ و الساعة ويرسل إلى المكلف بالضريبة الذي حقق معه لاستدعائه للحضور إلى اجتماع اختتام أشغال التحقيق. ويمكن للمكلف بالضريبة الذي حقق معه أن يستعين بمستشار من اختياره."¹

¹ قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018 المادة 20 – 6 فقرة 1 و 2 ص 12

² قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018 المادة 20 – 6 فقرة 3 ، 4 ، 5 و 6 ص 12

في حالة القبول الصريح، يصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائيا ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه، إلا في حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن النزاعي من طرف المكلف بالضريبة².

4- دراسة رد الخاضع للتحقيق:

قبل معرفة القرار النهائي لمصلحة التحقيق، و من أجل تدوين قواعد صحيحة، فإنه يجب على المحققين دراسة العناصر المحصاة في إجابة المكلفين و التحقيق و التدقيق فيما للتأكد من صحتها، وذلك ليتم الأخذ بعين الاعتبار العناصر المدونة النهائية.

كما يستفيد المكلف من حق طلب التحاور مع المحققين، لغرض التوضيح و الإجابة على الأسئلة، و النقاط التي تبدو غامضة في الملفات المحاسبية، كما يحق له طلب إعادة التدخل بعين المكان وإعادة النظر في الملفات التي تتطلب التحقيق³.

عند رفض العون المحقق لملاحظات المكلف بالضريبة، ينبغي عليه أن يعلمه بذلك، من خلال مراسلة تكون كذلك مفصلة ومبررة. إذا أظهرت هذه الأخيرة سببا آخر لإعادة التقويم، أو أخذ عناصر جديدة لم يسبق أخذها سابقا عبر الإشعار الأصلي، يمنح للمكلف أجل إضافي يقدر بأربعين (40) يوما، ليرسل ملاحظاته⁴.

4- الإشعار النهائي بالتسوية

التبليغ النهائي يؤسس أو يحدد الوضعية النهائية للمصلحة بعد إعادة النظر في التناقضات المستخرجة من طرف أعوان التحقيق في ختام عمليات المراقبة.

"يجب أن يعبر هذا التبليغ عن الحالة الفعلية للمكلف، كما يجب أن يكون مفصلا بشكل جيد، ويقوم المحققون في التبليغ بإعادة النظر في النقاط المتنازع فيها المرفوعة من طرف المكلف، ودراسة ملاحظاته واعتراضاته"

¹ قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018 المادة 20 – 6 فقرة 3 ، 4 ، 5 و 6 ص 12

² قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018 المادة 20 – 7 ص 12

³ عباس عبد الرزاق – التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي من خلال عملية الرقابة الجائبة على ضوء التشريع الجبائي الجزائري و المقارن – دار الهدى عين مليلة – الجزائر سنة 2012 ص 87.

⁴ قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018 المادة 20 – 6 فقرة 7 ص 12

إذا كان رد المكلف إيجابياً، أي قبول التعديلات و الأسس الضريبية الجديدة المرسلة من قبل المحققين، تصبح التصريحات نهائية، و تضع هذه العملية (الإرسال النهائي) حد لأعمال التحقيق.

بعد إقفال عمليات التحقيق، يتم إصدار الجداول الفردية التي تسمح بالمتابعة، حيث يقوم من خلالها المحقق بحساب الحقوق و الغرامات الواقعة على عاتق المكلف بالضريبة، و التي ترسل إلى مفتشية الضرائب التابع لها المكلف التي تقوم بدورها لإرسالها إلى قبضة الضرائب عبر السلطة المكلفة باعتماد الضرائب، و تقوم هذه الأخيرة بمتابعة المكلف وإجراءات التحصيل، وذلك بعد إرسال الإخطارات.¹

¹ عباس عبد الرزاق - التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي من خلال عملية الرقابة الجائبة على ضوء التشريع الجبائي الجزائري و المقارن - دار الهدى عين مليلة - الجزائر سنة 2012 ص 88.

خلاصة الفصل الثاني:

خلال هذا الفصل تم استعراض الاجراءات الخاصة بالتحقيق الجبائي في محاسبة المكلفين من خلال ارسال الاشعار بالتحقيق مع اعطاء المكلف مدة للتحضير في الوقت الذي يتم اعداد الوثائق التحضيرية من ملخصات للتصريحات ثم الشروع في التحقيق بعد انتهاء مدة التحضير، كما تم التطرق الى فحص المحاسبة ووثائق الاثبات ثم طرق اعادة تشكيل الاسس الضريبية الخاصة برقم الاعمال الخاضعة للرسوم و الخاصة بالارباح الخاضعة للضرائب، وصولا الى اعلان نتائج التحقيق الجبائي من خلال ارسال الاشعار بالتسوية الى المكلف الخاضع للتحقيق.

في ظل التطورات المتسارعة التي يشهدها العالم اليوم و الذي لسنا بمنأى عنه حيث تبادر السلطات الى تدارك و مساندة هذه التطورات من خلال إحداث إصلاحات مست الجانب الجبائي منذ التسعينات باستحداث مفتشيات الضرائب المتعددة أو المتنوعة إلى استحداث مديرية كبريات المؤسسات ثم مراكز الضرائب و المراكز الجوارية للضرائب، كما مست الجانب الجبائي من خلال اعتماد النظام المحاسبي المالي و إقامة هياكل ادارية حديثة، لكن تبقى دون المستوى المطلوب خاصة في المجال الكمي و النوعي للموارد البشرية إضافة إلى التكنولوجيا المتطورة لاسيما التصريح الآلي ، التسديد الآلي، المراقبة الآلية، دليل تطبيقي يتماشى مع التعديلات و التغييرات المتتالية التي مست النظامين الجبائي و المحاسبي...

تمهيد الفصل التطبيقي:

تبدو عملية التحقيق الجبائي معقدة و متشعبة من خلال ما تم التعرف عليه في الاطار النظري لاسيما الاجراءات و التدابير المنظمة له و القوانين التي تحكمه و طرق و تقنيات فحص مختلف الوثائق و الدفاتر المحاسبية للبحث و التحري عن الاخطاء و المخالفات و النقائص و الاغفالات التي تعتبر بمثابة ثمرة التحقيق، الا انه فيما يتعلق بالجانب التطبيقي قد يختصر بعضها باعتباره يعالج قضية معنية و محددة تكتسي طابع خاص بها تحدد بذلك مختلف النقاط التي يتم التركيز عليها، و تعتبر عملية تنفيذ التحقيق الجبائي ميدانيا مرحلية حيث تتم على مراحل متوالية تسبق احداها الاخرى فكلما تقدمت عملية التحقيق قربت من نهايتها، حيث سنتعرف على بعض مراحل عملية تحقيق خاصة بشركة ذات مسؤولية محدودة للاستيراد و التصدير من:

- ارسال الاشعار بالتحقيق مرفوق بميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق.

- اشعار اولي بالتسوية.

- رد المكلف الخاضع للتحقيق في الاجال المحددة.

- اشعار نهائي بالتسوية اخذت بعين الاعتبار من خلاله بعض الملاحظات و الاستفسارات المقدمة من طرف الخاضع للتحقيق لاسيما منها تلك المتعلقة بالخطأ او الاغفال الخاص بعملية ترحيل الرسم على القيمة المضافة.

République Algérienne Démocratique et Populaire

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

مديرية الضرائب لولاية

المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

في 2016/12/18

رقم 516 / م.ض.و.س / م.ف.ر.ج / م/ 3 / 2016

اشعار بتسوية بعد التحقيق في المحاسبة

الى السيد مسير: SARL RAMDANI ET ASSOCIE

استيراد وتصدير

شارع بطولة عمار - بوقاعة .

تبعاً للاشعار بالتحقيق رقم 352 المؤرخ في 2016/09/18، تم اخضاع مؤسستكم الى تحقيق محاسبي من 2012/01/01 الى 2015/12/31 و الخاص بسنوات 2012، 2013، 2014 و 2015 و يتعلق بالضرائب، الحقوق و الرسوم التالية: الرسم على النشاط المهني، الرسم على القيمة المضافة، حقوق الطابع، الضريبة على ارباح الشركات، الضريبة على الدخل الاجمالي (فرع الاجور) و الضريبة على الدخل الاجمالي (الاقتطاع من المصدر).

و عليه، يشرفنا ان نبلغكم بان الادارة الجبائية تعترم تعديل عناصر تقييم اسس بعض الضرائب الحقوق و الرسوم و مطالبتكم بزيادة اضافية للضرائب للاسباب المشار اليها في هذا الاشعار. يمنح لكم اجل اربعين (40) يوما ابتداء من تاريخ استلام هذا الاشعار لابداء ملاحظتكم (اعتراضاتكم) او موافقتكم على التعديلات المقترحة و في حالة عدم الرد في الاجال المحددة اعلاه يعتبر قبولا ضمنيا من طرفكم.

و نلفت انتباهكم في هذا الاطار بأن الحقوق الاضافية ستطبق عليها العقوبات الجبائية المنصوص عليها قانونا و يمكنكم قبل انقضاء اجال الرد طلب توضيحات شفوية تتعلق بمضمون هذا الاشعار لكم الحق في ردكم على نتائج التحقيق طلب تحكيم السيد المدير الولائي للضرائب (المادة 20 فقرة 06 من قانون الاجراءات الجبائية) و كذا حق الاستعانة بمستشار من اختياركم لمناقشة اقتراحات الادارة و الاجابة عنها (المادة 20 فقرة 04 من قانون الاجراءات الجبائية).

هذا الاشعار يتضمن ستة اوراق (06) (صفحات) منها هذه.

تقبلوا منا سيدي فائق الاحترام و التقدير.

المحققون

رئيس الفرقة

م. د (م. مركزي) س. ع (م. مركزي)

مديرية الضرائب للولاية
المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
القضية رقم: 47 / 2016 عدد الصفحات : (05)
الخاصة بالشركة ذات المسؤولية المحدودة SARL

إن التحقيق المحاسبي و الجبائي لمؤسستكم وفقا للإشعار بالتحقيق في المحاسبة رقم 352 المؤرخ في 18 / 09 / 2016 و المستلم من طرفكم بتاريخ 03 / 10 / 2016 الكائن مقرها الرئيسي بشارع بشطولة عمار بوزقاعة ، و المتمثل نشاطها في الاستيراد و التصدير و المتعلق بالسنوات 2012 / 2013 / 2014 / 2015 و بعد الاجتماع المجسد بمحضر رسمي للنقاش بعد التحقيق رقم 509 / 2016 ، لأجل إنهاء أعمال التحقيق المحاسبي و الجبائي ، و قد أفرز النقائص التالية :

ا. من ناحية الشكل : المحاسبة المقدمة مقبولة.

ا. في الموضوع :

. سنة 2012:

بعد دراسة حساب المشتريات تبين وجود عملية إعادة تقييم للمشتريات من طرف مصالح الجمارك ، مما أفرز حقوقا جمركية و رسما على القيمة المضافة جديدة (إضافية) مبينة على وصل التسديد الخاص بالجمارك ، في حين تم تقييد المشتريات في ح / 38 بالقيمة المصرح بها في التصريح الجمركي D10 مضافا إليها حقوق الجمارك المعاد تقييمها من جهة ، مما أعطى فرقا بين المشتريات المعاد تقييمها و المشتريات المقيدة في المحاسبة ، و تم إسترجاع الرسم على القيمة المضافة الخاص بالأساس الخاضع المعاد تقييمه من جهة أخرى، وهي مفصلة كما يلي :

D10 رقم 306206 بتاريخ 2012/08/10

= 2.887.564.00 د ج	. الأساس (المشتريات) المصرح به
= 6.732.470.00 د ج	. الأساس (المشتريات) المعاد تقييمه
= 3.070.659.00 د ج	. الأساس (المشتريات) المقيدة محاسبيا
= 490.886.00 د ج	. الرسم على القيمة المضافة المصرح به
= 1.144.520.00 د ج	. الرسم على القيمة المضافة بعد التقييم و المسترجع

D10 رقم 301160 بتاريخ 2012/02/24

= 858.941.17 د ج	. الأساس (المشتريات) المصرح به
= 1.358.494.11 د ج	. الأساس (المشتريات) المعاد تقييمه

<p>مديرية الضرائب للولاية المديرية الفرعية للرقابة الجبائية القضية رقم: 47/ 2016 عدد الصفحات : (05) الخاصة بالشركة ذات المسؤولية المحدودة SARL</p>
--

= 882.730.00 د ج	. الأساس (المشتريات) المقيدة محاسبيا
= 146.020.00 د ج	. الرسم على القيمة المضافة المصرح به
= 230.944.00 د ج	. الرسم على القيمة المضافة بعد التقييم والمسترجع

D10 رقم 301161 بتاريخ 2012/02/17

= 1.205.447.00 د ج	. الأساس (المشتريات) المصرح به
= 1.537.994.00 د ج	. الأساس (المشتريات) المعاد تقييمه
= 1.221.284.00 د ج	. الأساس (المشتريات) المقيدة محاسبيا
= 204.926.00 د ج	. الرسم على القيمة المضافة المصرح به
= 261.459.00 د ج	. الرسم على القيمة المضافة بعد التقييم والمسترجع

D10 رقم 301159 بتاريخ 2012/02/17

= 634.447.00 د ج	. الأساس (المشتريات) المصرح به
= 895.641.00 د ج	. الأساس (المشتريات) المعاد تقييمه
= 646.885.00 د ج	. الأساس (المشتريات) المقيدة محاسبيا
= 107.856.00 د ج	. الرسم على القيمة المضافة المصرح به
= 152.259.00 د ج	. الرسم على القيمة المضافة بعد التقييم والمسترجع

و عليه فإن مجموع الفوارق بين مبالغ الاسس المعاد تقييمها و مبالغ الاسس المقيدة محاسبيا السالفة الذكر والمقدر ب 4.703.041.00 دج مضافا اليه هامش الربح المصرح به ويعتبر رقم اعمال مغفل.

- سنة 2013:

بعد دراسة حساب المشتريات تبين وجود عملية اعادة تقييم للمشتريات من طرف مصالح الجمارك، مما افرز حقوقا جمركية ورسم على القيمة المضافة جديدة (اضافية) مبينة على وصل التسديد الخاص بالجمارك. في حين تم تقييم المشتريات في ح/38 بالقيمة المصرح بها في التصريح الجمركي D10 مضافا اليها حقوق الجمارك المعاد تقييمها من جهة، مما اعطى فرقا بين المشتريات المعاد تقييمها والمشتريات المقيدة في.

<p>مديرية الضرائب للولاية المديرية الفرعية للرقابة الجبائية القضية رقم: 47 / 2016 عدد الصفحات : (05) الخاصة بالشركة ذات المسؤولية المحدودة SARL</p>
--

المحاسبة، و تم استرجاع الرسم على القيمة المضافة الخاص بالاساس الخاضع المعاد تقييمه من جهة اخرى، وهي مفصلة كما يلي:

D10 رقم 7522 بتاريخ 2013/06/09

2.698.729.00 = . الأساس المشتريات المصرح به

د ج

= 2.975.988.00 د ج . الأساس المشتريات المعاد تقييمه

=

. الأساس المشتريات المقيدة محاسبيا

2.746.854.00 د ج

= 458.784.00 د . الرسم على القيمة المضافة المصرح به

ج

= 505.918.00 د . الرسم على القيمة المضافة بعد التقييم و المسترجع

ج

و عليه فإن الفرق بين مبلغ الاساس المعاد تقييمه و مبلغ الاساس المقيد محاسبيا و المقدرب 229.134.00 دج مضافا اليه هامش الربح المصرح به يعتبر رقم اعمال مغفل.

- سنة 2014:

قرض الرسم على القيمة المضافة (Précompte TVA) في التصريح G50 لشهر سبتمبر 2014 يساوي 221.772.00 دج.

قرض الرسم على القيمة المضافة المرحل (Précompte TVA) في التصريح G50 لشهر اكتوبر 2014 يساوي 342.140.00 دج.

مما يعطي فرق يقدر بـ 120.368.00 دج يعاد تسديده.

- سنة 2015:

لا شيء

و عليه فان التسوية تكون على الشكل التالي:

<p>مديرية الضرائب للولاية المديرية الفرعية للرقابة الجبائية القضية رقم: 47 / 2016 عدد الصفحات : (05) الخاصة بالشركة ذات المسؤولية المحدودة SARL</p>
--

جدول رقم (2-III) (1) جدول حساب رقم الاعمال:

2015	2014	2013	2012	التعيين
/	/	229.134.00	4.703.041.00	المشتريات المغفلة
/	/	% 7	% 8	نسبة هامش الربح الخام المعترف به
/	/	245.173.00	5.079.284.00	رقم الاعمال المغفل

جدول رقم (3-III) (2) جدول الرسم على النشاط المهني TAP : المادتين 217 و 224 من ق.ض.م

2015	2014	2013	2012	البيان
308.125.00	6.350.827.00	8.894.023.00	7.536.659.00	رقم الاعمال المعترف به
308.125.00	6.350.827.00	8.648.850.00	2.457.375.00	رقم الاعمال المصرح به
/	/	245.173.00	5.079.284.00	رقم الاعمال المغفل
/	/	4.903.00	101.585.00	الحقوق
/	/	490.00	15.237.00	العقوبات
/	/	5.393.00	116.822.00	المجموع

جدول رقم (4-III) (3) جدول الرسم على القيمة المضافة TVA: المواد 02، 116 و 29 ق ررأ

2015	2014	2013	2012	البيان
308.125.00	6.350.827.00	8.894.023.00	7.536.659.00	رقم الاعمال المعترف به
308.125.00	6.350.827.00	8.648.850.00	2.457.375.00	رقم الاعمال المصرح به
/	/	245.173.00	5.079.284.00	رقم الاعمال المغفل
/	/	41.679.00	863.478.00	الرسم على القيمة المضافة على رقم الاعمال المغفل
/	120.368.00	/	/	اعادة دفع الرسم على القيمة

				المضافة
/	120.368.00	41.679.00	863.478.00	الحقوق
/	18.055.00	4.168.00	215.869.00	العقوبات
/	138.423.00	45.847.00	1.079.347.00	المجموع

مديرية الضرائب للولاية
المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
القضية رقم: 47/2016 عدد الصفحات : (05)
الخاصة بالشركة ذات المسؤولية المحدودة SARL

جدول رقم (III-5) (4) جدول الأرباح:

2015	2014	2013	2012	البيان
208.859.00	395.193.00	832.571.00	85.8528.00	الربح المصرح به
/	/	245.173.00	5.079.284.00	إدماج: - رقم الاعمال المغفل
/	/	229.134.00	4.703.041.00	تخفيض: - مواد مستهلكة
/	/	4.903.00	101.585.00	- رسم على النشاط المهني
208.859.00	395.193.00	843.707.00	360.516.00	الربح الصافي المعترف به
208.859.00	395.193.00	832.571.00	85.858.00	الربح الصافي المصرح به
/	/	11.136.00	274.658.00	الربح المغفل

جدول رقم (III-6) (5) جدول حساب الضريبة على أرباح الشركات (IBS): المادتين 151،150 و193 ق.ض.م.ر.م

2015	2014	2013	2012	البيان
208.859.00	395.193.00	843.707.00	360.516.00	الربح الصافي المعترف به
208.859.00	395.193.00	832.571.00	85.858.00	الربح الصافي المصرح به
/	/	11.136.00	274.658.00	الربح المغفل
/	/	2.784.00	68.664.00	الحقوق 25%
/	/	278.00	10.299.00	الغرامات
/	/	3.062.00	78.963.00	المجموع

جدول رقم (III-7) (6) جدول الضريبة على الدخل الاجمالي المقتطعة من المصدر (IRG/RCM) : المواد من 46 الى 48 من ق.ض.م.ر.م

2015	2014	2013	2012	البيان
/	/	11.136.00	274.658.00	التعليق في الربح

/	/	2.784.00	68.664.00	IBS حقوق ض رش
/	/	8.352.00	205.994.00	الاساس الخاضع
/	/	835.00	20.599.00	الحقوق 10%
/	/	208.00	5.149.00	الغرامات
/	/	1.043.00	25.748.00	المجموع

يوم 2017/01/02

الشركة ذات المسؤولية المحدودة SARL
للاستيراد و التصدير
شارع بشطولة عمار الطابق الاول
بوقاعة

الى السيد/ مدير الضرائب للولاية
المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية

الغرض: ردا على إشعاركم

لي الشرف العظيم أن أتقدم إلى سيادتكم المحترمة بالرد على إشعاركم بالتسوية بعد التحقيق في المحاسبة لمؤسستي من 2012/01/01 إلى 2015/12/31 أي السنوات 2012-2013-2014 و سنة 2015 و الذي من خلاله قمتم ببعض التعديلات و التقييمات من ضرائب و حقوق و رسوم و مطالبتم بزيادة إضافية للضرائب لأسباب أرى أنها قد هضمت حقوقي و لم يراعى فيها الضرر الذي تعرضت له من قبل مصالح الجمارك خاصة التصريح الجمركي فاتورة نموذج D3 رقم 306206 بتاريخ 2012/08/10.

حيث أحيطكم علما انه قد تمت إعادة تقييم هذا التصريح بفرض حقوق جمركية خيالية مضخمة من مبلغ: 628.389.00 دج يمثل (137.508.00 دج حقوق الجمارك و 490.886.00 دج الرسم على القيمة المضافة) إلى مبلغ: 1.465.114.00 دج المتمثل في (320.594.00 دج حقوق الجمارك و 1.144.520.00 دج الرسم على القيمة المضافة) و في الأخير وعلى هذا الأساس قمت بحساب جميع التكاليف و تحديد سعر البيع للسلع الموجودة في التصريح الجمركي فاتورة نموذج D3 رقم 306206.

كما تبينه فواتير البيع (فاتورة رقم 01 بتاريخ 2013/03/15 و فاتورة رقم 02 بتاريخ 2013/03/29) ليعاد تقييمه من طرفكم مرة أخرى لتتجم عنها زيادة إضافية للضرائب سنة 2016 أي بعد مرور 03 سنوات يظهر بأنني قمت بخسارة في البيع أي (perte de vente).

سيادتكم تقولون بأنني أغفلت مشتريات و لكنه لا يحق لي إعادة تقييم مبلغ الفاتورة نموذج D3 رقم 306206 الصادرة عن الجمارك الجزائرية كما انه تم تقييد الفاتورة نموذج D3 رقم 306206 حسب قيمتها الحقيقية الصادرة عن الجمارك الجزائرية.

أما بالنسبة للرسم على القيمة المضافة و المقدرب 1.114.520.00 دج الذي قمت باسترجاعه فقد قمت بتسديده في الوصل رقم 204648 فهل لا يحق لي استرجاعه سيادتكم.

إني أرى أنني قد ظلمت مرتين الأولى من طرف مصالح الجمارك الجزائرية التي قامت بإعادة تقييم مشترياتي بطريقة خيالية و الثانية من طرفكم انتم.

مسير الشركة ذات المسؤولية المحدودة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

مديرية الضرائب لولاية

المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية

في 2017/02/09

رقم 041 / م.ض.و.س/م.ف.ر.ج/2017

اشعار بتسوية نهائية بعد التحقيق
في المحاسبة

الى السيد / مسير الشركة ذات المسؤولية المحدودة

SARL

للاستيراد و التصدير

شارع بشطولة عمار الطابق الاول - بوقاعة

الموضوع: تحقيق محاسبي الاشعار النهائي

المرجع: - إشعار رقم 516 بتاريخ 2016.12.18

- ردكم بتاريخ 2017.01.30

يشرفنا أن نشعركم بالأسس الناتجة و بصفة نهائية عن التحقيق المحاسبي و الجبائي فيما يخص الرسوم والضرائب التالية: الرسم على النشاط المهني، الرسم على القيمة المضافة، الضريبة على أرباح الشركات و الضريبة على الدخل الإجمالي. و المتعلقة بسنوات 2012 ، 2013 ، 2014 و 2015. تفضلوا بقبول فائق الاحترام و التقدير.

المحققون

رئيس الفرقة

الامضاء	الامضاء	الامضاء
س.ع (مفتش)	م.د (مفتش مركزي)	س.ح مركزي)

مديرية الضرائب للولاية
المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
القضية رقم: 47 / 2016 عدد الصفحات : (02)
الخاصة بالشركة ذات المسؤولية المحدودة
SARL

تبعاً لردكم المؤرخ في 2017/01/02 و المستلم بتاريخ 2017/01/30 على الاشعار بالتسوية بعد التحقيق في المحاسبة رقم 516 المؤرخ في 2016/12/18 و المستلم من طرفكم بتاريخ 2016/12/24 و بعد دراسة ردكم و المبررات المقدمة تقرر ما يلي:

سنة 2012:

تبقى الاسس الضريبية دون تغيير لعدم تقديم التبريرات.

سنة 2013:

تبقى الاسس الضريبية دون تغيير لعدم تقديم التبريرات.

سنة 2014:

1- فيما يخص الفرق في قرض الرسم على القيمة المضافة (précompte TVA) في التصريح G50 لشهري سبتمبر وأكتوبر والمقدر بـ 120.368.00 دج و الذي تم تصحيحه في التصريح G50 لشهر نوفمبر 2016 ليصبح قرض الرسم على القيمة المضافة يساوي 711.252.00 دج بدلا من 831.620.00 دج و عليه يتم الغاء هذه النقطة. و عليه تكون التسوية النهائية كما يلي:

جدول رقم (III-8) (1) جدول الرسم على النشاط المهني (TAP) المادتين 217 و 224 من ق.ض.م.ر.م (CIDTA)

البيان	2012	2013	2014	2015
رقم الاعمال المعترف به	7.536.659.00	8.894.023.00	6.350.827.00	308.125.00
رقم الاعمال المصرح	2.457.375.00	8.648.850.00	6.350.827.00	308.125.00

				به
/	/	245.173.00	5.079.284.00	رقم الاعمال المغفل
/	/	4.903.00	101.585.00	الحقوق
/	/	490.00	15.237.00	العقوبات
/	/	5.393.00	116.822.00	المجموع

مديرية الضرائب للولاية
المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
القضية رقم: 47 / 2016 عدد الصفحات : (02)
الخاصة بالشركة ذات المسؤولية المحدودة SARL

جدول رقم (9-III) 2 (جدول الرسم على القيمة المضافة (TVA): المواد 02 ، 29 و 116ق ر.ر.أ (CTCA)

2015	2014	2013	2012	البيان
308.125.00	6.350.827.00	8.894.023.00	7.536.659.00	رقم الاعمال المعترف به
308.125.00	6.350.827.00	8.648.850.00	2.457.375.00	رقم الاعمال المصرح به
/	/	245.173.00	5.079.284.00	رقم الاعمال المغفل
/	/	41.679.00	863.478.00	الحقوق
/	/	4.168.00	215.869.00	العقوبات
/	/	45.847.00	1.079.347.00	المجموع

جدول رقم (10-III) 3 (جدول حساب الضريبة على ارباح الشركات (IBS): المادتين 136 و 150 ق.ض.م.ر.م

2015	2014	2013	2012	البيان
208.859.00	395.193.00	843.707.00	360.516.00	الربح المعترف به
208.859.00	395.193.00	832.571.00	85.858.00	الربح المصرح به
/	/	11.136.00	274.658.00	الربح المغفل
/	/	2.784.00	68.664.00	الحقوق
/	/	278.00	10.299.00	العقوبات
/	/	3.062.00	78.963.00	المجموع

جدول رقم (11-III) 4 (جدول حساب الضريبة على الدخل الاجمالي التحريرية IRG/RCM: المواد من 46 الى 48

من ق.ض.م.ر.م

2015	2014	2013	2012	البيان
/	/	11.136.00	274.658.00	التعليمة في الربح
/	/	2.784.00	68664.00	حقوق الضريبة IBS
/	/	8.352.00	205.994.00	الدخل الغفل الخاضع
/	/	835.00	20.599.00	الحقوق
/	/	208.00	5.149.00	الغرامات
/	/	1.043.00	25.748.00	المجموع

- الزيادات بسبب عدم التصريح أو التأخر في تقديمه:

تفرض تلقائياً الضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي حسب الحالة إما بصدد الضريبة على الدخل وإما بصدد الضريبة على أرباح الشركات ويضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25%¹.

تخفض هذه الزيادة في حالة التأخر بالتصريح إلى² :

✓ 10 % خلال الشهر الأول إذا لم تتعدى مدة التأخير شهراً.

✓ 20 % عند خلاف ذلك.

- الزيادات بسبب نقص في التصريح³:

عندما يصرح مكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة، أو يبين دخلاً أو ربحاً ناقصاً أو غير صحيح، يزداد على مبلغ الحقوق التي تملص منها أو اخل بها نسبة :

✓ 10 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه.

✓ 15 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج و يقل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه.

✓ 25 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج.

- تطبق نفس هذه الزيادات بخصوص الرسم على النشاط المهني (TAP).⁴

- كما تطبق هذه الزيادات كذلك بخصوص الرسم على القيمة المضافة (TVA) بموجب قانون الرسوم على رقم الاعمال (CTCA).⁵

¹ قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 2018 المادة 192 - 1 ص 49.

² قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 2018 المادة 322 ف1 ص 83 .

³ قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 2018 المادة 193- 1 ص 50.

⁴ قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 2018 المادة 226 و 227 ص 59.

⁵ قانون الرسوم على رقم الاعمال 2018 المادة 116 ص 33.

خلاصة الفصل التطبيقي:

ان عملية اجراء التحقيق الجبائي و المحاسبي على ارض الواقع تكتسي طابقا خاص من خلال الاحتكاك بمختلف الاطراف و وجود جو من الثقة خاصة بين المحقق و المسؤولين المباشرين لاسيما رئيس فرقة التحقيق المسؤول و المشرف المباشر على عملية التحقيق و يتحمل عبئ المسؤولية مع المحقق لذلك يتم التشاور و التفاوض و تبادل وجهات النظر مع وجود وقت كافي و ملائم يمتد طوال فترة التحقيق الشيء الذي قد يسمح بتدعيم هذا الجهاز بموظفين متواجدين على مستوى المصالح القاعدية بمفتشيات الضرائب و المراكز الجوارية للضرائب.

الخاتمة:

من خلال هذا البحث و في اطار دراساتنا لموضوع التحقيق الجبائي و المحاسبي كوسيلة لتصحيح الاعفالات و الاخطاء و النقائص الواردة في تصريحات المكلفين بالضريبة الخاضعين للتحقيق جراء فحص و دراسة المحاسبة و الوثائق الثبوتية، تم التطرق الى الاطار التنظيمي المتعلق بمفهوم التحقيق الجبائي و اهدافه و انواعه المتمثلة في التحقيق في المحاسبة و التحقيق المصوب و التحقيق المعتمد في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، و الهياكل القائمة على تنفيذه و على رأسها مديرية الابحاث و التدقيقات VDR تحت اشراف المديرية العامة للضرائب، حيث تتم هذه العملية وفقا للاطار القانوني المستند الى الشرعية المخولة من طرف المشرع الجبائي الجزائري ضمن الصلاحيات و الحقوق المحددة و على رأسها حق التحقيق في التصريحات الجبائية و حق الاطلاع لدى مختلف الجهات في اطار احترام مبادئ و حريات الخاضعين للتحقيق و الضمانات المقدمة لهم بمقتضى نفس الشرعية، بالاشعار المسبق و مهلة التحضير. مرورا الى مختلف المراحل التي تمر بها عملية التحقيق الجبائي انطلاقا من بعض التدابير الادارية الخاصة بعملية اختيار الملفات طبقا لمعايير و معطيات محددة و مسطرة تخضع لموافقة مديرية الابحاث و المراجعات و التي تسفر عن توزيع الملفات الخاضعة للتحقيق على الهياكل المختصة التي تبدأ بعملية سحب الملفات و فحصها و جمع المعلومات المحيطة من مختلف المصادر المعنية، ثم بعدها تم التعرف على الاجراءات المتعلقة بالتحقيق الجبائي بارسال الاشعار بالتحقيق مرفوقا بميثاق المكلفين بالضريبة و اعطائه مهلة التحضير التي تستغل في اعداد وثائق تحضيرية من طرف المحقق خاصة بمختلف الجداول و الملخصات التي من شأنها تسهيل عملية التحقيق و الوقوف على نقاط الضعف التي سيركز عليها اثناء عملية مباشرة التحقيق و التدخل بعين المكان، مرورا الى الاشارة الى بعض الطرق و التقنيات المستعملة في فحص المحاسبة و وثائق الاثبات لكشف الاخطاء و النقائص و تحديد الاعفالات التي تكون مبدأ او اساس لتحديد الاسس الخاضعة للتسوية.

و اخيرا تم الوصول الى مرحلة اعلان النتائج الاولية لعملية التحقيق الجبائي الواردة في الاشعار الاولي بالتسوية المرسل الى المكلف الخاضع مع اعطائه مهلة قانونية لمدة 40 يوما لابداء آرائه و ملاحظاته و اقتراحاته المدعمة بالحجة و وثائق الاثبات ثم اعداد الاشعار النهائي بالتسوية و جدول التسوية.

و نظرا لاهمية هذا الموضوع و حساسيته من خلال اعتماده على قوانين و تشريعات محددة و دقيقة تحكم و تفصل بين اطراف عملية التحقيق الجبائي الادارة العمومية ممثلة في الادارة الجبائية و الخاضع للضريبة، و بما ان النظام الضريبي او الجبائي الجزائري يعتمد على ايداع التصريحات من جهة و تصريحات المكلفين الخاضعين للضرائب تعتبر مبدئيا صحيحة، فان مسؤولية اثبات عدم صحتها و اكتشاف الاعفالات و النقائص و الاخطاء و الهرب او محاولة الهرب الضريبي تقع على عاتق الادارة الجبائية، و عليه فان الاخلال بهذه القواعد و القوانين المنظمة لعملية التحقيق او لجزء منها من شأنه ابطال هذه العملية و بالتالي ضياع حقوق الادارة او الخزينة العمومية، لدى كان لزاما على الادارة العمومية انجاح هذه العملية و الحفاظ على مصالح الخزينة العمومية التي من شأنها تحسين الاوضاع الاجتماعية من خلال تحسين المستوى المعيشي للأفراد و حماية الاقتصاد الوطني من التبعية بدل اللجوء الى بعض العمليات التي من شأنها الاضرار

بالاقتصاد و السيادة و تدهور الوضعية الاجتماعية مثل عملية الاصدار النقدي او اللجوء الى المديونية الخارجية التي تفرض شروطها المذلة و المضرة و ذلك من خلال الاهتمام و الرعاية و تقديم الوسائل و الامكانيات المادية و البشرية المتمثلة في:

- الوسائل المادية المتمثلة في وسائل النقل التي تكاد تكون منعدمة مقارنة مع قطاعات اخرى بالنظر الى اهمية القطاع الجبائي و شموليته واتساع رقعته و حدوده و تشعب انواعه و دوره في المساهمة في تحسين الوضعية الاقتصادية و الاجتماعية.

- المعدات و الادوات المتمثلة في المكاتب و اجهزة الاعلام الالي و المطبوعات و القوانين و المواثيق.

- برمجيات الاعلام الالي (logiciels) الخاصة بالجبائية و المحاسبة لضمان ربح الوقت بالتركيز على المخالفات و التناقضات و الاخطاء المباشرة و تقليل الاخطاء و اخطار البطلان.

- الوسائل البشرية من خلال عملية توظيف العناصر ذات الكفاءة العالية و بالعدد المناسب و الملائم لهذه العملية المهمة و الكافي لتغطية اكبر عدد ممكن من التحقيقات سنويا.

- التكوين المستمر للعناصر القائمة على التحقيق الجبائي في الجانب الجبائي و المحاسبي و القانوني و مختلف الطرق و المناهج المتبعة تماشيا مع التطورات و التغيرات الحاصلة محليا و دوليا.

- توفير الحماية اللازمة المادية و المعنوية التي من شأنها اغناء المحقق عن اللجوء او الحماية بجهات قد تأثر على تأدية مهامه.

- التكفل بالعناصر القائمة على عملية التحقيق من خلال توفير المتطلبات الضرورية للاقامة و النقل و الاكل و الشرب لتفرغ المحقق للمهمة التي هو بصددتها بدل التفكير في الجوانب الاخرى و التي تعتبر نقطة ضعف قد يركز عليها المكلف الخاضع للتحقيق.

- استحداث او تشكيل هيئة قانونية يترأسها متخصصون في القانون تشرف على عملية التحقيق بالتوازي مع تلك المتواجدة بالمنازعات قصد الحرص على عدم الوقوع في المخالفات التي من شأنها ابطال عملية التحقيق و بالتالي ضياع حقوق الخزينة العمومية.

- استحداث دليل المحققين يتماشى مع التطورات و التغيرات المستمرة حيث لا يزال المحقق يرتكز على دليل سنة 2001 القائم على اساس المخطط الوطني المحاسبي الذي تم تغيير تطبيقه منذ سنة 2005 في بعض المؤسسات الكبرى.

باللغة العربية

- الكتب

1. عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي، النشر و التوزيع دار الهدى، عين مليلة- الجزائر، 2012.
2. عودي مصطفى و زين يونس، الرقابة الجبائية، مكتبة بن موسى السعيد للنشر و التوزيع، الطبعة الثانية، 2010-2011.

_ المؤتمرات

- 1- المؤتمر العلمي الدولي الأول حول المحاسبة و المراجعة في ظل مستجدات بيئة الأعمال الدولية- عنوان
المداخلة: محاسبة التثبيات حسب مكوناتها- بالمسيلة.

- المذكرات

1. ماضي مروة و بوجلال الهام، التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية VASFE، مذكرة لنيل شهادة
ليسانس، شعبة علوم المالية و المحاسبة، تخصص محاسبة و جبائية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و
علوم التسيير، جامعة سطيف1، 2017.
- 2- سليمان عتير " دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، دراسة حالة مديرية الضرائب
لولاية الوادي" مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و
علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011/2012 .
- 3- قحמוש سمية" دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، دراسة حالة مديرية
الضرائب لولاية بسكرة للفترة 2009-2010" مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة و جباية،
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011/2012 .
- 4- قميدة اسيا و بن عيسى عمار " اجراءات التحقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية، دراسة حالة لدى
المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، بسكرة" مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص فحص محاسبي،
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014.

5- غضبان خديجة "التحقيق الجبائي و دوره في مكافحة الغش الضريبي، دراسة حالة للمديرية الولائية لولاية الوادي" مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر اكايمي، ميدان العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، الشعبة: محاسبة و ضرائ، التخصص: تدقيق محاسبي، 2015 /2014 .

باللغة الفرنسية

1.DIRECTION GENERALE DES IMPOTS, GUIDE DU VERIFICATEUR DE COMPTABILITE, imprimé par ALGER PRINT, édition 2001.

- القوانين

- 1- قانون الإجراءات الجبائية الجزائرية لسنة 2018.
- 2- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018.
- 3- قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2018.
- 4- القانون التجاري الجزائري لسنة 2018.
- 5- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للتحقيق منشورات 2017.
- 6- قوانين المالية.

- مواقع الانترنت

<https://mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-03-24-14-21-49/directions-centrales> en date du 12/06/2018

<http://mawdoo3.com> le 17 /06 /2018.

الملخص:

يمتاز النظام الجبائي الجزائري باعطائه الحرية للمكلفين بالضريبة لايداع التصريحات، حيث تعتبر هذه التصريحات مبدئيا صحيحة ونزيهة، وتمتع الادارة الجبائية بصلاحيات واسعة للرقابة على تصريحات المكلفين و حق الاطلاع لدى مختلف الادارات و المؤسسات. لذلك تقع عملية اثبات عدم صحة و نزاهة التصريحات الجبائية على عاتق ادارة الضرائب من خلال القيام بالرقابة و اجراء التحقيقات الجبائية، وفق المعايير و الاجراءات و التقنيات التي تخولها لها القوانين و التشريعات.

لذلك يسعى المشرع الجبائي الجزائري من خلال اجراء التعديلات المتتالية لايجاد صيغة مناسبة و خلق جو من الثقة بين الادارة الجبائية و المكلف الخاضع للتحقيق من خلال الحقوق و الصلاحيات و الضمانات المخولة لكلا الطرفين، مع ضمان الحفاظ على مصالح الخزينة العمومية.

الكلمات المفتاحية:

التصريحات الجبائية – التحقيقات الجبائية – النظام الجبائي – الخزينة العمومية.

Résumé:

Le système fiscal algérien se caractérise par la liberté de déposer des déclarations, puisque ces déclarations sont initialement considérées comme véridiques et que l'administration fiscale dispose de pouvoirs étendus pour contrôler les déclarations des contribuables et le droit d'accès aux différents services et institutions. Par conséquent, le processus de preuve de l'illégalité et de l'intégrité des déclarations fiscales incombe à l'administration fiscale en effectuant la supervision et la conduite des vérifications fiscales, conformément aux normes, procédures et techniques qui lui sont attribuées par les lois et les législations

Par conséquent, le législateur fiscal algérien cherche par des modifications successifs à trouver une formule appropriée et à créer une atmosphère de confiance entre l'administration fiscale et le contribuable sous les droits, pouvoirs et garanties conférés aux deux parties, tout en préservant les intérêts du trésor public.

les mots clés:

Déclarations fiscales – Vérification fiscales - Régime fiscal - Trésor public.