

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
المركز الجامعي افلو



معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مطبوعة في مقياس

المراجعة والتدقيق الجباني
مخصص لطلبة السنة الثانية ماستر
تخصص تدقيق ومراقبة التسيير

إعداد الدكتورة: بودة فاطمة
أستاذة محاضرة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

السنة الجامعية: 2022/2021

فہرست المحتویات

	فهرس المحتويات
	قائمة الجداول والأشكال
أ-ب	المقدمة
1	المحور الأول: الإطار القانوني والتنظيمي للمراجعة الجبائية في ظل لنظام الضريبي الجزائري.
2	تمهيد
2	أولاً: مفهوم المراجعة الجبائية.
2	ثانياً: أشكال المراجعة الجبائية.
5	ثالثاً: الإطار القانوني للمراجعة الجبائية في الجزائر.
10	رابعاً: الإطار التنظيمي للمراجعة الجبائية في الجزائر.
19	أعمال موجهة (المحور الأول)
23	مراجع المحور الأول
26	المحور الثاني: المراجعة الجبائية المعمقة للشركات.
27	تمهيد
27	أولاً: الأعمال الأولية لعملية المراجعة الجبائية المعمقة للشركات
29	ثانياً: أعمال المراجعة الجبائية المعمقة للشركات في عين المكان
31	ثالثاً: أعمال المراجعة الجبائية المعمقة للشركات في محاسبة المكلف
38	رابعاً: نتائج المراجعة الجبائية المعمقة للشركات
40	خامساً: آجال المراجعة الجبائية المعمقة للشركات
41	أعمال موجهة (المحور الثاني) دراسة حالة ملف خاضع للمراجعة الجبائية المعمقة للشركات
53	حل دراسة حالة الملف الخاضع للمراجعة الجبائية المعمقة للشركات
59	مراجع المحور الثاني
61	المحور الثالث: المراجعة الجبائية المعمقة في الوضعية الجبائية الشاملة
62	تمهيد

62	أولاً: الأعمال الأولية للتحضير للمراجعة الجبائية المعمقة في الوضعية الجبائية الشاملة.
64	ثانياً: مرحلة الشروع في المراجعة المعمقة للوضعية الجبائية الشاملة.
68	ثالثاً: تبليغ نتائج المراجعة المعمقة في الوضعية الجبائية الشاملة.
69	رابعاً- آجال المراجعة المعمقة في الوضعية الجبائية الشاملة.
70	أعمال موجهة (المحور الثالث) دراسة حالة الملف الخاضع للمراجعة المعمقة في الوضعية الجبائية الشاملة
73	حل دراسة حالة الملف الخاضع للمراجعة المعمقة في الوضعية الجبائية الشاملة
77	مراجع المحور الثالث
78	المحور الرابع: المراجعة الجبائية المصوبة.
79	تمهيد
79	أولاً: الإشعار بالمراجعة المصوب
79	ثانياً: الشروع في المراجعة المصوب:
80	ثالثاً: تبليغ نتائج المراجعة المصوب.
80	رابعاً: آجال المراجعة الجبائية المصوبة.
81	أعمال موجهة (المحور الرابع) دراسة حالة ملف خاضع للمراجعة الجبائية المصوبة
83	حل دراسة حالة الملف الخاضع للمراجعة الجبائية المصوبة
85	مراجع المحور الرابع
87	الخاتمة
	قائمة المراجع

قائمة
الجداول
والأشكال

قائمة الجداول والأشكال

قائمة الجداول:

الصفحة	العنوان
42	وثيقة المراقبة للتصريحات الدورية لسنة 2016 (G 50)
43	وثيقة المراقبة للتصريحات الدورية لسنة 2017 (G 50)
44	وثيقة المراقبة للتصريحات الدورية لسنة 2018 (G 50)
45	وثيقة المراقبة للتصريحات الدورية لسنة 2019 (G 50)
46	أصول الميزانية للسنوات 2016، 2017، 2018 و 2019.
47	خصوم الميزانية للسنوات 2016، 2017، 2018 و 2019.
48	جدول حسابات النتائج للسنتين 2016 و 2017.
49	جدول حسابات النتائج للسنتين 2018 و 2019.
51	مقارنة رقم الأعمال المصرح به مع رقم الأعمال المتحصل عليه للفترة 2016-2019.
54	النتائج المستحقة للرسم على النشاط المهني TAP خلال للفترة 2016-2019
55	النتائج المستحقة للرسم على القيمة المضافة TVA خلال للفترة 2016-2019
56	تحديد الربح المحقق IBS للفترة 2016-2019
56	مستحقات الربح IBS المتملص منه خلال الفترة 2016-2019:
57	تحديد الأساس الخاضع لـ (IRG/ASS) والحقوق الواجبة الدفع للشريك الوحيد للفترة (2016-2019)
58	مجممل المستحقات الناتجة عن التحقيق المحاسبي للفترة 2016-2019.
64	طريقة تقييم العناصر المتوفرة لدى مصلحة التحقيق.
66	جدول مقارنة الدائن الصافي مع المداخل المصرحة للمكلف.
67	إعادة التقييم من خلال موازنة الخزينة.
68	الميزان الشامل الإجمالي
71	مقبوضات المكلف خلال سنوات الدراسة (2009/2010/2011/2012).
73	ميزانية الخزينة الموجودة في التبليغ الأولي للمكلف الخاضع للمراجعة المعمقة في الوضعية الجبائية الشاملة.
74	التبليغ الأولي لضريبة على الدخل الإجمالي IRG الناتج عن المراجعة المعمقة في الوضعية الجبائية الشاملة.
75	ميزانية الخزينة الموجودة في التبليغ النهائي للمكلف الخاضع للمراجعة المعمقة في الوضعية الجبائية الشاملة.
76	التبليغ النهائي لضريبة على الدخل الإجمالي IRG الناتج عن المراجعة المعمقة في الوضعية الجبائية الشاملة.
81	تحديد الأساس الخاضع نتيجة المراجعة المصوبة
83	مستحقات الرسم على النشاط المهني نتيجة المراجعة المصوبة

قائمة الجداول والأشكال

قائمة الأشكال:

الصفحة	العنوان
4	مدة التحقيق في عين المكان للدفاتر والوثائق المحاسبية.
11	الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب.

المقدمة

تمهيد:

تنشط بالإدارة الجبائية مصلحة المراجعة الجبائية، والتي تسعى جاهدة لمراجعة تصريحات المكلفين، وتصحيح أخطائهم ومتابعتهم بمختلف إجراءاتها، والمتمثلة في المراجعة على الوثائق والمراجعة الجبائية المعمقة للشركات والمراجعة المعمقة في الوضعية الجبائية الشاملة، والمراجعة الجبائية المصوبة، وهذا لغرض تحقيق أكبر تحصيل ممكن هذا من جهة، واكتشاف التهرب الضريبي بكل أشكاله من جهة أخرى.

ولهذا يعد مقياس المراجعة والتدقيق الجبائي من المقاييس النظرية والتطبيقية في آن واحد إذ بها جانب نظري للإلمام بمفاهيم المراجعة الجبائية وتنظيمها في الجزائر، هذا من جهة وجانب تطبيقي يشرح به كيفية مراجعة وتدقيق ملفات خاضعة لإجراءات المراجعة الجبائية من جهة أخرى.

ويستهدف هذا المقياس طلبة سنة ثانية ماستر تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، وينظم من الوحدة الأساسية بمعامل: 2 ورصيد 6، أما طريقة تقييمه: 50% محاضرة + 50% أعمال الموجهة.

أولاً: طرح الإشكالية:

النظام الجزائري نظام تصريحي حيث يقوم المكلف بتقديم تصريح لأرباحه بطريقة دورية ومنتظمة، ويبقى على الإدارة الجبائية التأكد من صحة هذه التصريحات واكتشاف التهرب والغش الضريبيين، وذلك من خلال المراجعة والتدقيق الجبائي، وعليه يمكن طرح الإشكالية التالية:

كيف يتم تطبيق المراجعة الجبائية للكشف عن التهرب والغش الضريبيين؟

ثانياً: أهداف التعلم:

تكمن أهداف تعليم هذا المقياس في تزويد الطلبة بالمهارات التي تمكنهم من القيام بعمليات التسوية لمختلف الضرائب والرسوم بالنسبة للمتهربين في مجال الجبائية، وذلك من خلال:

- التعرف على معنى المراجعة الجبائية وأشكالها؛
- إدراك تنظيم المراجعة الجبائية من خلال ما وضعه التشريع الجبائي الجزائري؛
- تحديد أهم إجراءات المراجعات المطبقة من قبل إدارة الجبائية والمتمثلة في المراجعة الجبائية المعمقة للشركات؛
- تحليل ملفات خاضعة لإجراءات المراجعة الجبائية؛
- المقارنة بين مختلف الإجراءات وتحديد التسوية لكل منها؛
- تقييم النتائج الناتجة عن تطبيق مختلف إجراءات المراجعة الجبائية.

➤ ثالثاً: المكتسبات القبلية:

يعتبر مقياس المراجعة والتدقيق الجبائي من المقاييس الدقيقة في مجال الجباية، ولذا وجب على الطالب الإلمام بمختلف المقاييس المدروسة سابقاً في مرحلة الليسانس، وعلى الخصوص يكون ملم بـ:

- ✓ مختلف القوانين الضريبية؛
- ✓ إتقان المفاهيم والطرق الأساسية للجباية والمحاسبة؛
- ✓ محتويات النظام الجبائي الجزائري؛
- ✓ دراسة مقياس جبائية المؤسسة؛
- ✓ إتقان طرق حساب كل من الضرائب المباشرة والضرائب الغير مباشرة في التشريع الجبائي الجزائري.

رابعاً: المهارات المستهدفة: تتمثل في:

- ✓ تزويد الطالب بمقدمة تتناول كفايات حساب بعض الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف؛
- ✓ تعريف الطلاب بمفاهيم عامة حول المراجعة الجبائية وكذا أشكالها؛
- ✓ إطلاع الطلبة على التنظيم القانوني والتنظيمي للمراجعة الجبائية وفق التشريع الجبائي الجزائري؛
- ✓ تدريب الطلبة على الإجراءات المتبعة في تطبيق أشكال المراجعة الجبائية؛
- ✓ تطبيق القوانين المتبعة في تحديد التسوية المناسبة حسب الملف المدروس.

المحور الأول
تنظيم المراجعة
الجبائية في
الجزائر

تمهيد:

نالت المراجعة الجبائية اهتماما كبيرا من قبل المشرع الجبائي، حيث حظيت بمجموعة من القوانين التي توضح مجرياتها وأشكالها والأشخاص الخاضعين لها، كونها تعتبر وسيلة رادعة للتهرب والغش الضريبيين.

وفيما يلي عرض لتعريفها وأشكالها ومن ثم إطارها القانوني والتنظيمي.

أولاً: مفهوم المراجعة الجبائية: أغلب تعريفاتها توضح على أنها فحص ناقد للتصريحات الجبائية المقدمة من قبل المكلفين إثر الشك في وجود مخالفات وتدليسات قصد الغش والتهرب الضريبي، وفيما يلي أهم هذه التعريفات:

أ. عرفت بأنها: "مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصادقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين، لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التملص والتهرب من دفع الضريبة وتقويمها".¹

ب. كما عرفت بأنها: "السلطة المعترف بها للإدارة الجبائية لتصحيح النقائص، السهو والإغفالات أو الأخطاء المرتكبة أثناء فرض الضرائب على المكلفين بالضريبة، فالدولة يخول لها دستوريا إلزامية المراجعة حتى لا يكون هناك تهرب ضريبي".²

ج. وعرفت كذلك بأنها: "مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد الفحص والتحقيق من صحة ومصادقية التصريحات المكتتبه للأرباح وأرقام الأعمال والذمة المالية من طرف المكلفين لغرض الفحص إذا كانت هناك عمليات تدليسية ترمي إلى التملص أو التهرب من دفع الحقوق والالتزامات الجبائية".³

ثانياً- أشكال المراجعة الجبائية:

ميز المشرع الجبائي بين شكلين من المراجعة الجبائية من حيث مكان ممارستها، فمنها من يكون على مستوى الإدارة الضريبية وآخر على مستوى المؤسسات محل المراجعة:

1. **المراجعة الجبائية على مستوى مصالح الإدارة الضريبية:** وتدعى كذلك بالمراجعة الشاملة حيث أن هذا الشكل من المراجعة يتم القيام به دون تنقل أو بحث خاص من طرف الإدارة الجبائية ويتم داخل مكتب العون المراقب على ملف المكلف، إلا أننا نفرق عامة بين المراجعة الشكلية والمراجعة على الوثائق.

أ. **المراجعة الشكلية:** تعتبر المراجعة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، فهي تخص مجمل التدخلات التي لها علاقة بتصحيح الأخطاء المادية الظاهرة في التصريحات والملاحظة من طرف المراقبين الجبائيين، كما أن لها مهمة مراقبة هوية وعنوان المكلفين بالضريبة والعناصر المتاحة في تحديد الوعاء الضريبي، إذ أن الغرض من هذه المراجعة هو ضمان أن

التصريحات المقدمة كتبت بطريقة صحيحة من الناحية الشكلية دون التعمق فيها بإجراء مقارنة بما تحتويه من معلومات وتلك التي تتوفر لدى الإدارة الجبائية.⁴ ومما سبق نستخلص خاصيتين لهذه المراجعة:

✓ أولى العمليات الرقابية للتصريحات.

✓ تهدف إلى المراجعة الشكلية للتصريحات دون التأكد من صحتها.

1. 2. المراجعة على الوثائق: تعتبر المراجعة الثانية للتصريحات لكن بأكثر دقة، حيث يقوم العون المكلف بها بتفحصها ومقارنتها مع المعلومات المتوفرة لدى مركز الضرائب، وحسب ما نص عليه قانون الإجراءات الجبائية بخصوصها فإن: الإدارة الجبائية تراقب التصريحات والأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة، إذ يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها، كما يتم ممارسة حق المراجعة على مستوى المنشآت والمؤسسات المعنية، خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها.⁵ ومن أجل القيام بهذه المراقبة تستعمل الإدارة الجبائية الأدوات القانونية التالية:⁶

أ. طلب معلومات: مفاده أنه يمكن للمراقب الجبائي أن يطلب من المكلف بالضريبة أن يمدّه ببعض المعلومات حول الغموض أو اللبس الذي يحتوي عليه التصريح المقدم من طرفه، وفي حالة عدم الرد تقوم الإدارة الجبائية بإرسال آخر تطلب فيه التوضيحات المراد الحصول عليها لتبرير ما جاء في تصريحه، وهذا في أجل لا يقل عن ثلاثين (30) يوما، وفي حالة الرفض أو عدم الرد تقوم الإدارة بعملية التسوية بالاعتماد على ما تتوفر لديها من معلومات أو مبررات.

ب. طلب التبريرات: ويقصد بها أن يطلب المراقب الجبائي وثائق تثبت بعض العمليات أو العناصر التي يتضمنها التصريح، لغرض التأكد مما تم التصريح عنه، وكذا الاستفادة منها لإجراء التسويات واكتشاف النقائص أو عدم صحة سواء للمكلف المعني أو غيره أي المتعاملين معه من زبائن وموردين، أما في حالة عدم الرد في الآجال المحددة قانونا أو رفض تقديمها يقوم المراقب بعملية التسوية اللازمة.

ج. القيام بعملية التسوية: وهي آخر عمليات في المراجعة على الوثائق، وتكون نتيجة حالات عدم الرد عن طلب التبريرات أو طلب المعلومات أو رفض تقديمها من قبل المكلف، إذ تقوم الإدارة الجبائية بتبليغ المكلف بالتسوية المزمع القيام بها من خلال إرسال رسالة توضحها وإشعار بالاستلام.⁷

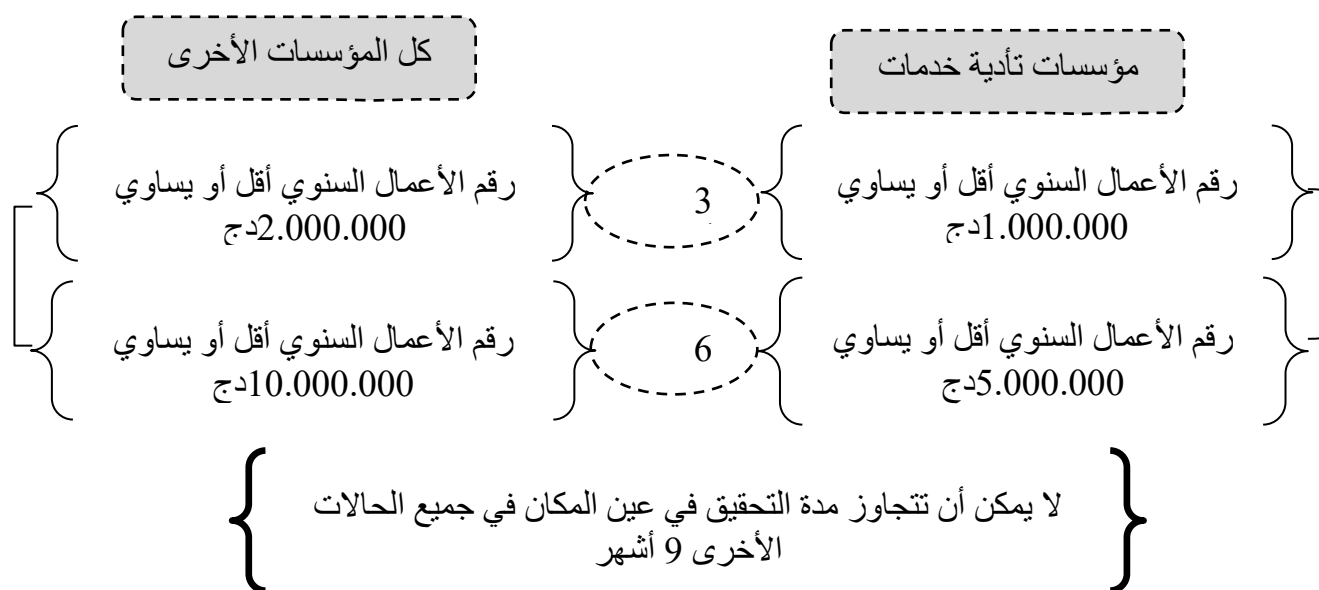
وبالتالي يمكن القول أن المراجعة الشكلية ما هي إلا نقد من قبل الإدارة الجبائية للمعلومات المقدمة من قبل المكلف والمتمثلة في التصريحات، ومحاولة التأكد من صحتها وتصحيح النقائص التي تتخللها، وكنتيجة لهذه المراجعة يمكن من خلالها الانتقال إلى أشكال

أخرى من المراجعة، وهذا الاجراء يتوقف أساسا على درجة الأخطاء والغش والتهرب الضريبي المكتشف من خلالها.

1. المراجعة الجبائية على مستوى المدرسة الفرعية للرقابة الجبائية ومصالح البحث والتحقيق (المراجعة المعمقة): تعتبر هذه المراجعة بالمراجعة الخارجية حيث تتم عن طريق التدخلات المباشرة للأعوان المحققين للأمكنة التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة نشاطاتهم، إذا تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة ونزاهة الإقرارات المصرح بها من خلال الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية وكذا جميع الوثائق الملحقة وتبريراتها اللازمة في محاولة الكشف عن احتمالات الغش والتهرب الضريبي، وهذا بهدف مقارنة العناصر والمعطيات المصرح بها مع تلك الموجودة على أرضية الواقع وهو الشيء الذي أدى بالمشروع إلى تكريسها في ثلاث أشكال يتمثلون في التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية والتحقيق المصوب؛⁸

أ. التحقيق في المحاسبة: ويعني مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة على أن يتم التحقيق بعين المكان إلا في حالات الخاصة أو بطلب كتابي من المكلف يوضح الأسباب وتقبله المصلحة، وهذا بعد إرسال أو تسليم إشعار مسبق بالتحقيق مقابل إشعار بالاستلام، مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسباته ، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته عشرة (10) أيام،⁹ ولقد حددت مدة التحقيق في عين المكان بحسب رقم الأعمال السنوي المحقق في كل سنة مالية من جهة، ونوع المؤسسة من جهة أخرى حسب الشكل التالي:

مدة التحقيق في عين المكان للدفاتر والوثائق المحاسبية.



عند انتهاء التحقيق في المحاسبة يتم إرسال اشعار بإعادة التقويم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، وللمكلف بالضريبة أجل أربعين (40) يوما ليرسل ملاحظاته أو قبوله، كما يعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني، ويحق للمكلف قبل انقضاء أجل الرد، أن يطلب كل التفسيرات الشفوية المفيدة من العون المحقق حول مضمون التبليغ، أما في حالة رفض التقويم فعلى المكلف أن يعلم المحقق من خلال مراسلة تكون مفصلة ومبررة، فإذا كانت مقنعة يتم تحضير تقويم جديد على أساس التوضيحات المقدمة ويرسل للمكلف ويمنح له أيضا أجل إضافي يقدر بأربعين (40) يوما ليرسل ملاحظاته، أما الالة الثالثة فهي القبول وفي هذه الحالة يصبح أساس فرض الضريبة محدد نهائيا، لا يمكن للإدارة الجبائية التراجع عنه إلا في الة اكتشاف أن مكلف مارس مناورات تدليسية.¹⁰

وبالتالي فالتحقيق في المحاسبة ما هو إلا نتيجة للرقابة على الوثائق، حيث يتم اختيار الملفات الواجب التحقق منها نتيجة كثرة الإغفالات والأخطاء في التصريحات المقدمة، وبالتالي وجب على الإدارة الجبائية توسيع رقابتها والتنقل لعين المكان والتمحيص والتدقيق جيدا في محاسبة المكلف، ومقارنتها بما يصرح به مع احترام حقوق المكلف من تبليغ مسبق وكذا حقه في رد والدفاع عن معلومات المقدمة بشرط تقديم الإثباتات والدلائل لصحة ذلك.

ب. المراجعة المصوبة: إن المراجعة المصوبة هي تحقيق في المحاسبة يتعلق بضريبة واحدة أو عدة ضرائب بعنوان جزء أو كل المدة غير المتقادمة أو بمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية تتعلق بمدة تقل عن سنة جبائية.¹¹

ثالثا: الإطار القانوني للرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري.

حتى يتم تطبيق المراجعة الجبائية بالشكل المطلوب لتحقيق الأهداف المرجوة منها وجب إتباع النصوص القانونية التي أحدثتها وكذا أهم التنظيمات الموضحة لتنفيذها، وفيما يلي حاولنا في هذا المطلب تسليط الضوء على أهم الجوانب القانونية والتنظيمية التي وضحها المشرع الجزائري.

ولقد وضح الإطار القانوني للرقابة الجبائية في الجزائر تنظيم العلاقة بين المكلف والإدارة الجبائية بتحديد حقوق وواجبات كلا الطرفين سواء كان المكلف الخاضع للرقابة الجبائية أو الإدارة الجبائية المكلفة بتنفيذها على النحو التالي:

1. واجبات وحقوق المكلف بالضريبة: فرض المشرع الضريبي على كل المكلفين بالضريبة وجوب دفعها، ولهذا يعتبر هذا من أهم واجباتهم إلا أنه في المقابل وضع حقوقا لهم، وهذا لغرض نشوء حسن العلاقة بينهما القائمة على حيافة المعلومات التي تسمح لتفادي الأخطاء وتقليص الصعوبات للإدارة من جهة، ودفع المكلفين حقوقهم الواجبة عليهم كاملة

وفق النصوص القانونية المصرح بها، وقد قسمت حقوق المكلف إلى قسمين قسم خاص بالنظام العام وقسم إجرائي، وفيما يلي نوضح ما يحمله كل منها من حقوق للمكلفين بالضريبة.

أ. حقوق النظام العام الممنوحة للمكلف: منح المشرع الجزائري للمكلفين بالضريبة حقين على الإدارة الجبائية الالتزام بها وعدم تجاوزهما، ويتمثلان فيما يلي:

ب. السر المهني: يستفيد المكلفون من حق عدم إفشاء أسرارهم المهنية، ولهذا يلزم بالسر المهني كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به، غير أن ذلك لا يتعارض مع تبليغ مصالح الضرائب لإدارات الضريبة أو العمومية بصفة عامة كل المعلومات المفيدة لتمكينهم من ممارسة أعمالهم، ونذكر منهم ما يلي: ¹²

✓ مصالح الضرائب للجان الطعن تقدم لهم كل المعلومات المفيدة لتمكينها من الفصل في النزاعات المعروضة عليها؛

✓ الإدارات المالية للدول التي أبرمت مع الجزائر اتفاقية للتعاون المتبادل في مجال الضرائب؛

✓ الإدارات المعنية والخبراء المدعوين لتقديم تقرير حول التعويضات والعلاوات التي يطالب بها المكلفون الدولة بها؛

✓ قاضي التحقيق الذي يستنطقهم حول وقائع موضوع شكوى ما؛

✓ الموظفين المكلفين بوظائف ممثلي الدولة لدى منظمة المحاسبين والخبراء المعتمدين الذي يمكنهم تبليغ هذه المنظمة والهيئات التأديبية التابعة لها بالمعلومات شكوى المعروضة عليها واللازمة لها للفصل بكل دراية في الطلبات والشكاوى المتعلقة بدراسة الملفات التأديبية أو ممارسة إحدى المهن التابعة للمنظمة.

ج. حماية ضد التعسف في استعمال الحق: يعنى المكلف بحماية ضد كل تعسف من طرف مستخدمى إدارة الضرائب ويجبر هؤلاء بالالتزام عند تطبيق الأحكام

القانونية أثناء فرض الإخضاعات. ¹³

2. حقوق إجرائية: ونعني بها حقوق يتمتع بها المكلف أثناء تطبيق الإدارة الجبائية إجراءات التحقيق، قصد اكتشاف أي تلاعبات أو غش أو تهرب إزاء دفع الضريبة المستحقة، وفيما يلي أهم هذه الحقوق:

أ. حق الإشعار بالتبليغ: لكون المكلف مجبر على الخضوع للتحقيق الجبائي من قبل الإدارة الجبائية، فيجب إعلامه مسبقا عن طريق إشعار بالتحقيق مرسل وموصى عليه مع الإشعار بالاستلام، ويوضح هذا الإشعار مجموعة من العناصر من بينها التوقيت ومدة

التحقيق، والسنوات الخاضعة للتحقيق ونوع الضريبة والرسوم المحقق بها، ومع الإشارة إلى أنه يمكنه الاستعانة بخبير من اختياره، وكذا إرفاقه بميثاق المكلف بالضريبة.

ب. حق الاستعانة بخبير: عند الخضوع للتحقيق يحق للمكلف الاستعانة بخبير من اختياره، وذلك لغرض ضمان حقه وفهم جميع الإجراءات، وكذا للحوار الأسهل مع المحققين.

ج. حق الموازنة: للمكلف الحق في أن تكون موازنة بمجلس جبائي وبمحامي أو بكل شخص له أهلية في ذلك.

د. الحق في الحصول على ميثاق المكلف بالضريبة: يرسل ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة لخلق مناخ جيد للتفاهم بين أعوان إدارة الضرائب والمكلفين بالضريبة المعنيين بالتحقيق، فالإدارة ترسل هذا الميثاق قبل بداية أي تحقيق، والذي يلخص القواعد الأساسية التي تستعمل أثناء هذه المراجعة، ويعمم المعنيين بواجباتهم والضمانات التي يمنحها لهم القانون، وتمتلك إدارة الضرائب كامل الحرية في تعديل محتوى ميثاق المكلف بالضريبة، والمكلف لا يمكنه الاستناد إلا للبيانات الواردة بالميثاق الذي كان مطبقا في الفترة التي أرسل فيها إليه، ويقدم الميثاق في صورة كتيب، محتواه لم يرد في أي نص خاص فيه، ناتج فقط عن تقديرات الإدارة، ويوضح الخطوط العريضة للإجراءات الضريبية، لأنه يتعلق بوثيقة معلومات عامة، ويقوم القاضي بمراقبة طبيعة وصحة العناصر القانونية الخاصة، لأنه من غير الممكن تغليب المكلف بالضريبة بإعطائه معلومات غير صحيحة، وإذا لم يتم تحديث الضمانات القانونية في الميثاق، يشكل ذلك عيب جوهري في الإجراءات، يؤدي إلى بطلان الإجراءات.¹⁴

ه. الحق في تحديد فترة التحقيق: يجسد هذا الحق في الإشعار المستلم من قبل الإدارة الجبائية، إذ تحدد به هذه الفترة والتي تختلف بحسب نوع التحقيق والضرائب والرسوم الخاضعة للتحقيق.

و. حق التقادم: حسب المادة 106 فيحدد الأجل المتاح للإدارة الجبائية بأربع (4) سنوات للقيام بتحصيل جداول الضريبة التي يقتضيها استدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أو تطبيق العقوبات الجبائية المترتبة على تأسيس الضرائب المعزية، ويمكن أن يمدد هذا بسنتين إذا ما أثبتت الإدارة الجبائية أن المكلف بالضريبة عمد إلى طرق تدليسية برفع دعوى قضائية ضده.¹⁵

2. واجبات وحقوق الإدارة الجبائية: تتجسد واجبات الإدارة الجبائية في حقوق الممنوحة للمكلف بالضريبة والتي ذكرت سابقا، أما حقوقها فتعدت وذلك لغرض قيامها بأعمالها على أكمل وجه، وفيما يلي حاولنا التطرق لأهمها:

أ. حق الإطلاع: يتم ممارسة هذا الحق من قبل الأعوان الجبائية على مستوى الإدارة الجبائية ودون اللجوء للتنقل للمكلفين، وتوضيحا لهذا الحق وضمانه تم الإشادة به في المواد 45-61 من قانون الإجراءات الجبائية حيث "يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة

الجبائية، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، بتصفح الوثائق والمعلومات مهما كانت وسيلة حفظها لدى الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات المالية والمكلفين بالضريبة الآخرين"،¹⁶ وعليه يجب على المكلفين إحضار كل الوثائق والمعلومات المطلوبة منهم إلى الإدارة الجبائية وسماح باطلاع عليها مهما كانت ذات أهمية أو سرية بالنسبة لهم.

كما وضحت المواد 62-63 من نفس القانون بضرورة المعاقبة بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5000 إلى 50000 دج، كل شخص أو شركة ترفض منح حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها، أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الأجل المحددة لحفظها، إضافة على ذلك، تطبق لجنة مالية قدرها 100 دج كحد أدنى عن كل يوم تأخير يبدأ سريانها من تاريخ المحضر المحرر لإثبات الرفض وينتهي يوم وجود عبارة مكتوبة من قبل العون المؤهل على أحد دفاتر المعني، تثبت بأن الإدارة الجبائية قد تمكنت من الحصول على حق الاطلاع على الوثائق.¹⁷

ب. حق المعاينة: يمكن للإدارة الجبائية ممارسة حق المعاينة الذي أقرته المادة 74 من قانون المالية لسنة 2001 ويكون ذلك بعد أمر من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً أو قاض مفوض عنه، حيث تعطي الإدارة الجبائية ترخيص لأعوانها الذين لديهم رتبة مراقب على الأقل للقيام بإجراءات المعاينة في كل المجالات، ويمارس هذا الحق على مستوى عين المكان أي يستلزم تنقلهم للقيام به، وعلى المكلف بالضريبة السماح لهم بالمعاينة قصد البحث وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة والدفع، كما يمكن للمحققين مصادرة ما بداخل مقرات المكلفين عندما يخزن هؤلاء المكلفين البضائع أو يقومون بنشاطات تجارية أو صناعية أو حرة بدون تصريحات، مما يؤدي إلى التهرب من دفع الضرائب والرسوم، كما يسمح هذا الحق لأعوان الضرائب متابعة تحركات البضائع في مختلف مداخل التسويق، ومراقبة الصفقات التي تتم بين المنتجين والمسوقين.¹⁸

ويجب الإشارة إلى ضرورة الإعلام المسبق للمكلف بالمعاينة لأنه يجب أن تتم بحضور الشخص المعني أو ممثله، وبعد انتهاء عملية المعاينة يحضر محضر يسرد فيه مجريات العملية وتدون فيه المعاينات المسجلة وهذا حسب ما تنص عنه المادة 78 من قانون المالية لسنة 2001 ثم تسلم نسخة من محضر الجرد إلى المعني وترسل النسخة الأصلية إلى القاضي الذي رخص المعاينة.¹⁹

مما سبق يمكن القول أن هذا الحق لا يكون ذو جدوى في أغلب الأحيان لأن الإشعار المسبق للمكلف يجعل العملية غير مفاجئة وبالتالي يمكن للمكلف تغيير وثائقه أو حجبها أو إعداد محاسبة لا تعكس عمليات التي قام بها.

3. حق المراقبة: يعمل حق المراقبة على التأكد من صحة العمليات الشكلية والمادية المنجزة من طرف أعوان الإدارة الجبائية، كما يسمح للإدارة الجبائية من التأكد عن طريق الإجراءات والتقنيات المنصوص عليها في التشريع الضريبي أن المكلف أهمل واجباته، وإمكانية إلحاقه الضرر لخزينة الدولة عند مخالفته للقانون الجبائي،²⁰ وعلى هذا فإنه: "تتم ممارسة حق المراجعة على مستوى المؤسسات والمنشآت المعنية، خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها".²¹

وعلى أساس هذا فإنه يحق للإدارة الجبائية:

أ. طلب التوضيحات والتفسيرات: يمكن استعمال هذا الحق عند عملية التحقيق على الوثائق، والتي تتم انطلاقاً من المكتب في إطار التحقيق الخارجي،²² كما يمنح المحقق للمكلف الضريبي 30 يوماً كمهلة لتقديم التصريح بإجاباته، وإذا انقضت المدة دون أي رد، يحدد المفتش أساس فرض الضريبة، مع مراعاة حق المكلف في الاعتراض بعد إصدار جداول التسوية.²³

وبهذا فحق المراجعة هو مجموعة العمليات المادية والشكلية المنجزة من طرف أعوان الإدارة، والمتضمن صحة العمليات والمعلومات المقدمة من طرف الأشخاص المعنويين والطبيعيين الخاضعين للضرائب من خلال مقارنتها بعناصر ومعطيات خارجية، كما يمكن للمفتش طلب توفير "كل الوثائق المحاسبية والبيانات التبريرية المتعلقة بالتصريحات من أجل إثبات صحة رقم الأعمال والنتائج المصرح بها".²⁴

ب. حق المباشرة في التحقيق المعمق: يجوز لأعوان الإدارة الجبائية القيام بكل التحقيقات والمعاينات التي تبدو لهم ضرورية في المحلات المهنية للمكلفين بالضريبة،²⁵ وبهذا فهو حق ممنوح للإدارة الجبائية من أجل القيام بكل أنواع التحقيق المعمق، سواء تعلق الأمر بالتحقيق في المحاسبة، أو التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

4. حق الاستدراك: منح هذا الحق للإدارة الجبائية في إطار إجراءات المراقبة الجبائية لتقويم الأخطاء أو الغش المقترفة من طرف المكلف بالضريبة،²⁶ وقد نصت عليه المادة 145 من قانون المالية 2002، بأنه: "يمكن استدراك الإغفالات الكلية أو الجزئية المسجلة في وعاء الحقوق والضرائب والرسوم، وكذا النقائص وعدم الصحة أو الأخطاء المسجلة في فرض الضريبة من طرف إدارة الضرائب".²⁷

وقد حدد الأجل الممنوح للإدارة بأربع (4) سنوات للقيام بتحصيل جداول الضريبة التي يقتضيها استدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أو تطبيق العقوبات الجبائية المترتبة عن تأسيس الضرائب المعنية، أما فيما يخص وعاء الحقوق البسيطة والعقوبات المتناسبة مع هذه الحقوق، يبدأ أجل التقادم اعتباراً من اليوم الأخير من السنة التي اختتمت أثناءها الفترة التي تم فيها فرض الرسوم على المداخيل، وفيما يخص وعاء الغرامات الثابتة ذات الطابع الجبائي، يبدأ أجل التقادم اعتباراً من اليوم الأخير

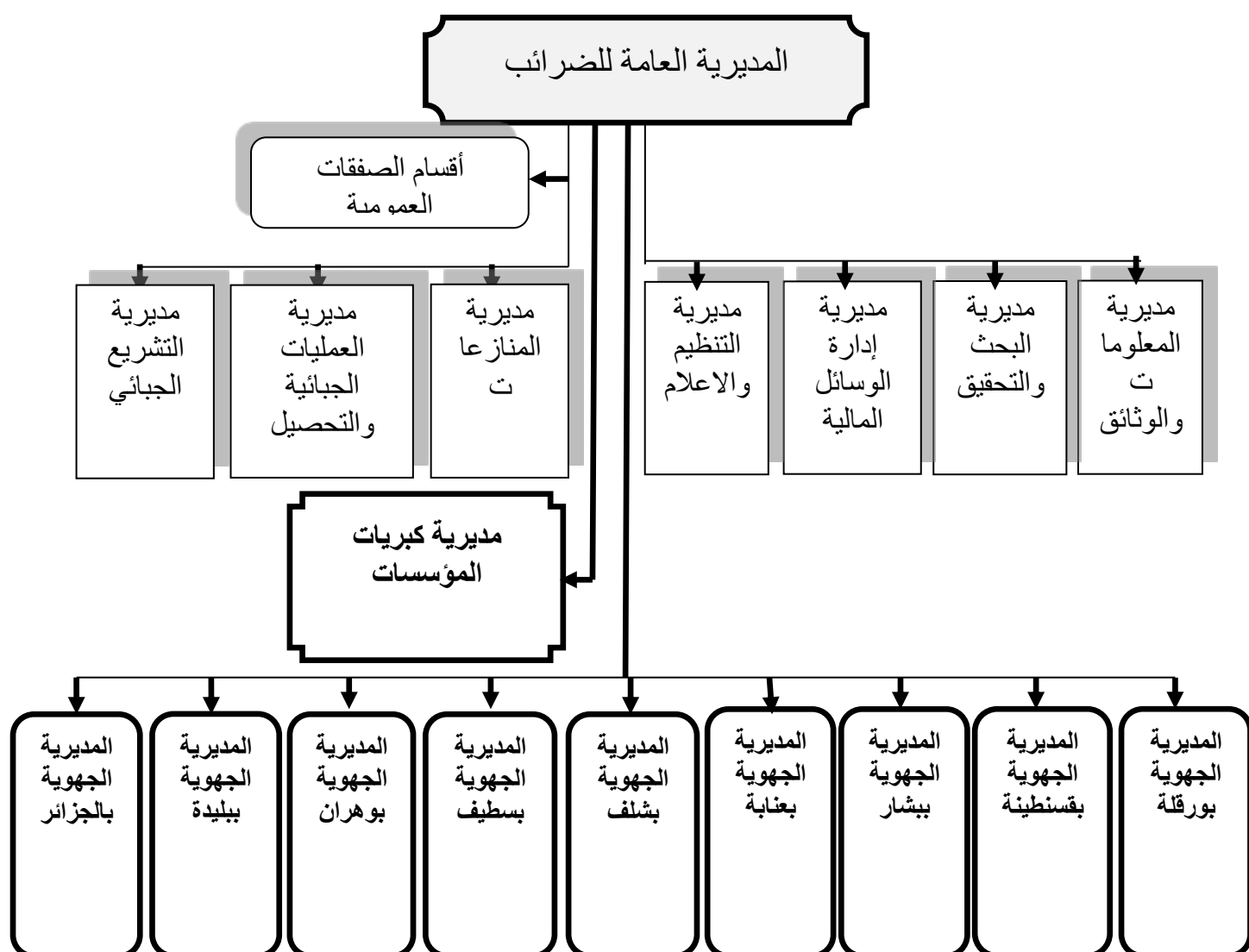
من السنة التي ارتكبت أثناءها المخالفة المعنية، غير أنه لا يجوز في أي حال من الأحوال أن يقل هذا الأجل عن الأجل المتاح للإدارة لقيامها بتأسيس الحقوق التي كانت محل المخالفة المعنية، ويمدد أجل التقادم بسنتين(2)، إذا ما قامت الإدارة بعد إثباتها أن المكلف بالضريبة عمد إلى طرق تدليسية، برفع دعوى قضائية ضده، ويمنح نفس الأجل للإدارة لكي تدرج في التحصيل الجداول الإضافية الموضوعة في مجال الرسوم المحصلة لفائدة المجموعات المحلية وبعض المؤسسات، على أن يبتدىء سريان هذا الأجل في هذه الحالة، اعتباراً من أول يناير من السنة التي تفرض الضريبة برسمها.²⁸

رابعاً: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية في الجزائر.

يتمثل الإطار المؤسسي للرقابة الجبائية في كل من المديرية العامة للضرائب، والمفتشية العامة للمصالح الجبائية، وكذا المصالح الخارجية للإدارة الجبائية، وسنحاول فيما يلي تحديد مهام وأقسام كل منها:

أولاً- المديرية العامة للضرائب: تعتبر هذه المديرية إحدى المديريات العامة الإحدى عشر التابعة لوزارة المالية وتأتي في قمة هرم الجهاز الجبائي الجزائري، ولقد تم إنشاء المديرية العامة للضرائب بناءً على المرسوم التنفيذي رقم 90-90 المؤرخ في 23 جوان 1990،²⁹ ويجب الإشارة أن هيكلية المديرية العامة للضرائب شهدت عدة إصلاحات إدارية، وآخر هذه الإصلاحات سنة 2009 بموجب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 25 صفر 1430 الموافق 21 فبراير سنة 2009، والشكل التالي يوضح هيكلها التنظيمي:

الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب.



المصدر: الموقع الالكتروني للمديرية العامة للضرائب:

<http://www.mfdgi.gov.dz>. date 20/09/2021.

وفي إطار المراجعة الجبائية تتكفل المديرية العامة للضرائب بعدة مهام أساسية نذكر منها ما يلي:³⁰

- ✓ تنفيذ التدابير الضرورية لمكافحة الغش والتهرب الجبائيين؛
- ✓ السهر على التكفل بالمنازعات الإدارية والقضائية المتعلقة بالضرائب والحقوق والرسوم أيا كانت طبيعتها؛
- ✓ توفير أدوات تحليل ومراقبة تسيير ومردودية مصالح الإدارة الجبائية، لاسيما مؤشرات نجاعة المصالح الجبائية.

وقصد القيام بالمهام المنوط بها بخصوص المراجعة الجبائية، تحتوي المديرية العامة للضرائب على مديريتين أساسيتين، وهما مديرية الأبحاث والتدقيقات ومديرية الإعلام والوثائق الجبائية، وفيما يلي توضيح لمهام كل منهما ومكوناتهما:

1. مديريات الأبحاث والتدقيقات: تكلف هذه المديرية في إطار المراجعة الجبائية بما

يلي: ³¹

✓ إنجاز تدقيق محاسبة المؤسسات الخارجة عن نطاق اختصاص مديرية كبيريات المؤسسات؛

✓ تطبيق حق التحقيق والتفتيش في إطار محاربة الغش الجبائي بمساعدة مصالح العدالة والأمن الوطني؛

✓ مراقبة مداخل الأشخاص الطبيعيين من خلال علامات الثراء الخارجية ومستوى المعيشة والممتلكات في إطار إخضاع المداخل الخفية للجبائية؛

✓ متابعة المساعدة الدولية المتبادلة المنصوص عليها في الاتفاقيات الجبائية الدولية. وتتكون هذه المديرية من أربع مديريات فرعية لكل منها مهام ومكاتب، وتتمثل هذه المديريات فيما يلي:

أ. المديرية الفرعية للرقابة الجبائية والمنازعات: تكلف بتنفيذ توجيهات الإدارة المركزية، وبالمهام الموكلة إليها على المستوى المحلي، وذلك في مجال المراقبة الجبائية والمنازعات، وتتكون هذه المديرية الفرعية من ثلاثة (3) مكاتب هي: ³²

✓ مكتب متابعة برامج الأبحاث والمراجعات الجبائية والتقييم؛

✓ مكتب تحليل تقارير المراجعات الجبائية والتقييمات؛

✓ مكتب متابعة المنازعات.

وبهذا يمكن القول أن هذه المديرية تكلف على العموم بمهام تتمثل فيما يلي: ³³

✓ متابعة وتنسيق وتنشيط أعمال مصالح التدقيقات المحاسبية والجبائية الموجودة على المستوى الجهوي والمحلي؛

✓ السهر على احترام القواعد الإجرائية التي تحكم عمليات المراجعة؛

✓ تحديد شروط تطبيق المراجعة على الوثائق وضمان متابعتها.

ب. المديرية الفرعية للأبحاث والتحقيقات الجبائية: تكلف بما يلي: ³⁴

✓ 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 والقيام في كل منطقة من التراب الوطني بأي تحر وتحقيق وبحث يتعلق بمتابعة الوضعية الجبائية للمكلفين بالضرائب.

ج. المديرية الفرعية للبرمجة: وتكلف بما يأتي: ³⁵

✓ تصور الوسائل التي تسمح بضمان انتقاء أحسن للملفات الموضوعة للرقابة في مجال التدقيق المحاسبي والتدقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة، ومراقبة المعاملات العقارية ومراقبة الوثائق؛

✓ إعداد برامج التدقيقات المحاسبية ومراقبة المداخل ومتابعة تنفيذها.

د. المديرية الفرعية لمحاربة الغش: تكلف هذه المديرية بما يأتي: ³⁶

✓ تنسيق الأعمال المسجلة في إطار مكافحة الغش والتهرب الضريبي؛

✓ تناسق وضبط مقاييس التقنيات والإجراءات المستعملة عند تطبيق حق المراقبة؛

✓ تسيير بطاقةية مقترفي أعمال الغش؛

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

2. مديرية الإعلام والوثائق الجبائية: تكلف هذه المديرية بما يلي: ³⁷

✓ تنسيق مهام جمع المعلومات على المستوى المحلي مع الهياكل الأخرى للمديرية العامة للضرائب، بمقتضى أحكام حق الاطلاع عن طريق الطلب المسبق؛

✓ ضمان التنسيق بين المركز الوطني للإعلام الآلي والإحصائيات الجمركية والديوان الوطني للإحصائيات والمركز الوطني للسجل التجاري وصناديق الضمان الاجتماعي.

✓ توطيد المعلومات المتعلقة بتكوين ممتلكات ومداخل كل الأشخاص الذين تم

ترقيمهم.

وتتكون هذه المديرية من ثلاث 3 مديريات فرعية هي:

أ. المديرية الفرعية للبحث عن المعلومات وتجميعها: وتكلف لاسيما بإنجاز جهاز بحث وتجميع وتوحيد المعلومة وذلك على الصعيد الجهوي، كما تكلف بإنجاز الرابط بين مصادر الإعلام، وتتكون هذه المديرية الفرعية من ثلاثة (3) مكاتب، وهي: ³⁸

✓ مكتب تنظيم البحث عن المعلومة الجبائية وتجميعها؛

✓ مكتب رqn المعطيات وتجميعها؛

✓ مكتب المراقبة الأولية للمعطيات.

وفي هذا الإطار تكلف هذه المديرية بالمهام التالية: ³⁹

✓ تنسيق مهام جمع المعلومات على المستوى المحلي مع الهياكل الأخرى للمديرية العامة للضرائب، بمقتضى أحكام حق الاطلاع عن طريق الطلب المسبق؛

✓ ضمان التنسيق بين المركز الوطني للإعلام الآلي والإحصائيات الجمركية والديوان الوطني للإحصائيات على أساس استعمال رقم التعريف الإحصائي كمعرف مشترك والمركز الوطني للسجل التجاري وصناديق الضمان الاجتماعي.

ب. المديرية الفرعية لمعالجة المعلومة وتحليلها: وتكلف لاسيما بأشغال استغلال المعلومات وتكوين قواعد المعطيات والفهرس الجهوي للفئة المكلفة جبائياً وتسديدها، إضافة إلى مساعده المصالح، كما تكلف بأشغال الإصدار، وتتكون هذه المديرية الفرعية من ثلاثة (3) مكاتب: 40

- ✓ مكتب تسيير قواعد المعطيات؛
 - ✓ مكتب إصدار الجداول العامة وتحليلها؛
 - ✓ مكتب معالجة المعلومات وتحليلها.
- وتكلف هذه المديرية الفرعية عموماً بما يلي: 41

✓ تطبيق الإجراءات المكتملة لترتيبات جمع المعلومات وإجراءات تبادل المعطيات المعالجة معلوماتياً؛

✓ إنشاء وتحيين البطاقات الوطنية المرتبطة بالعناصر المحددة في المادتين 98 و180 من قانون الضرائب المباشرة؛

✓ إقامة روابط بين رقم التعريف الإحصائي للأشخاص المعنويين ورقم الأشخاص الطبيعيين الحائزين على فوائد.

ج. المديرية الفرعية لإدارة الدائرة الإعلامية وتنظيمها: وتكلف لاسيما بتسيير النظام الإعلامي وتأمينه، وتتكون هذه المديرية الفرعية من ثلاثة (3) مكاتب: 42

- ✓ مكتب تسيير دارات الاتصال؛
 - ✓ مكتب الأرشفة والتجميع؛
 - ✓ مكتب التأمين والتأهيل وترخيصات الدخول.
- وتكلف عموماً هذه المديرية بالمهام التالية: 43

- ✓ وضع دوائر الاتصال؛
- ✓ احترام المتطلبات الأمنية؛
- ✓ مراقبة الدخول لمختلف المواقع؛
- ✓ حماية بنوك المعطيات.

ثانيا-المفتشية العامة للمصالح الجبائية: يسير هذه المفتشية مفتش عام يعمل تحت سلطة المدير العام للضرائب، وتتكون هذه المفتشية من مفتشيات جهوية يسيرها مفتش جهوي تحت سلطة المفتش العام، ويحدد عدد المفتشيات الجهوية بقرار مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والسلطة المكلفة بالوظيفة العمومية،⁴⁴ وتكلف كل من المفتشيات العامة والجهوية للمصالح الجبائية بمهام تقوم بتنفيذها، وفيما يلي أهمها:

1. مهام المفتشية العامة للمصالح الجبائية: تكلف هذه المفتشية بالقيام بالمراجعة

والتفتيش والتحقيقات فيما يأتي:⁴⁵

- ✓ تنظيم المصالح وعملها؛
- ✓ جودة تسييرها؛
- ✓ استعمال الطاقة البشرية والمادية الموضوعة تحت تصرفها؛
- ✓ القيام بأي تحقيق خاص؛
- ✓ توجيه أعمال مفتشيات المصالح الجبائية المحدثة على الصعيد المحلي وتقييم فعاليتها.

2. مهام المفتشية الجهوية للمصالح الجبائية: تتمثل أهم مهامها فيما يلي:⁴⁶

- ✓ القيام بكل الأعمال المرتبطة بالمراجعة الداخلية للمصالح الجبائية؛
- ✓ متابعة المهام التي يقوم بها المحققون في التسيير التابعون لها جهويا ومراقبتها؛
- ✓ إعداد برنامج شهري للتحقيق في التسيير لتبيان تقدم الأشغال؛
- ✓ السهر على استغلال التقارير النهائية للتحقيق، لاسيما بمراقبة آجال وكيفيات تداول هذه الوثائق بين المسيرين الذين تمت مراقبتهم ومديري الضرائب بالولايات والمفتشيات الجهوية؛

ثالثا-المصالح الخارجية للإدارة الجبائية: تتكون المصالح الخارجية للإدارة الجبائية من الهيئات التالية:

- ✓ مديرية كبريات المؤسسات؛
 - ✓ مديريات جهوية للضرائب؛
 - ✓ مصالح جهوية للبحث والمراجعات؛
 - ✓ مراكز جهوية للإعلام والوثائق؛
 - ✓ مديريات ولائية للضرائب؛
 - ✓ مراكز الضرائب؛
 - ✓ مراكز جوارية للضرائب.
- وسنحاول فيما يلي التطرق باختصار لمهام كل منها فيما يتعلق بالمراجعة:

1. مديرية كبريات المؤسسات: وتنظم هذه المديرية في خمسة (5) مديريات فرعية:⁴⁷

- أ. المديرية الفرعية لجباية المحروقات؛
- ب. المديرية الفرعية للتسيير؛
- ج. المديرية الفرعية للرقابة والبطاقات؛
- د. المديرية الفرعية للمنازعات؛
- ه. المديرية الفرعية للوسائل.

وفي مجال المراجعة الجبائية تكلف هذه المديرية بالمهام التالية:⁴⁸

- ✓ مراقبة الملفات حسب كل وثيقة في مجال الوعاء الضريبي؛
- ✓ مراقبة حساب التسيير مراقبة مسبقة وتصفيته في مجال التحصيل؛
- ✓ البحث عن المعلومات الجبائية وتجميعها واستغلالها وإنجاز التحقيقات والتحريات؛
- ✓ مراقبة تصريحات كبريات المؤسسات؛
- ✓ تنفيذ برامج مراجعة المحاسبة ومتابعتها؛
- ✓ إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين بالضريبة من المؤسسات الكبرى وتقييم النتائج المنجزة.

2. المديرية الجهوية للضرائب: لقد تم إنشاء المديرية الجهوية للضرائب بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-60 الصادر بتاريخ 23 فيفري 1991، والمتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية،⁴⁹ وتوجد تسعة مديريات جهوية منتشرة عبر التراب الوطني وتتمركز في الولايات التالية:⁵⁰

المديرية الجهوية للضرائب ببشار، المديرية الجهوية للضرائب بالبليدة، المديرية الجهوية للضرائب بالجزائر، المديرية الجهوية للضرائب بسطيف، المديرية الجهوية للضرائب بعنابة، المديرية الجهوية للضرائب بقسنطينة، المديرية الجهوية للضرائب بورقلة، المديرية الجهوية للضرائب بوهران، المديرية الجهوية للضرائب بالشلف.

تنظم المديرية الجهوية للضرائب في أربع (4) مديريات فرعية:⁵¹

- أ. المديرية الفرعية للتكوين؛
 - ب. المديرية الفرعية للتنظيم والوسائل؛
 - ج. المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والتحصيل؛
 - د. المديرية الفرعية لمتابعة المراقبة الجبائية والمنازعات.
- وتسهل هذه المديرية لتحقيق المهام المنوطة بها وخاصة في مجال المراجعة الجبائية، والتي كالتالي:⁵²

- ✓ تنفيذ التوجيهات الإدارة المركزية بالمهام الموكلة إليها على المستوى المحلي، وذلك في مجال المراجعة الجبائية؛
- ✓ تجميع برامج البحث والمراقبة الجبائية وتحليلها؛

- ✓ وضع جهاز عمل لتقييم المصالح في مجال المراجعة الجبائية؛
- ✓ مراقبة مطابقة ملفات طلبات استرجاع اقتطاع الرسم على القيمة المضافة.
- 3. المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات: تنظم في ثلاث (3) أقسام: ⁵³

أ. قسم المراقبة والإحصائيات والتقييم؛

ب. قسم المساعدة على المراجعة؛

ج. قسم الوسائل.

وفي مجال المراجعة تكلف هذه المصلحة بالمهام التالية: ⁵⁴

- ✓ تنفيذ برامج المراقبة في عين المكان التي تحددها مديرية الأبحاث والمراجعات مع إعداد الوضعيات الإحصائيات المتصلة بذلك؛
- ✓ تنفيذ برامج تجميع المعلومات الجبائية والمفيدة في مراقبة النشاطات والمداخل؛
- ✓ تنفيذ وتحقيق والتحريات؛

4. المديرية الولائية للضرائب: تنظم في خمس (5) مديريات فرعية: ⁵⁵

أ. المديرية الفرعية للعمليات الجبائية؛

ب. المديرية الفرعية للتحصيل؛

ج. المديرية الفرعية للمنازعات؛

د. المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية؛

هـ. المديرية الفرعية للوسائل.

وتتكفل هذه المديرية في مجال المراجعة الجبائية بما يلي: ⁵⁶

- ✓ متابعة العمليات والقيود المحاسبية والمراقبة الدورية لمصالح التحصيل، وتنشيط قابضات الضرائب في مجال تنفيذ أعمالها للتطهير وتصفية الحسابات، وكذا التحصيل الجبري للضريبة؛

- ✓ التقييم الدوري لوضعية التحصيل وتحليل النقائص لاسيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير من شأنها أن تحسن الناتج الجبائي؛

- ✓ مراقبة القابضات ومساعدتها قصد تطهير حسابات قابضات الضرائب بغية تصفية الحسابات وتطهيرها؛

- ✓ تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعنى بوعاء الضريبة ومراقبتها وكذا تحصيلها؛

- ✓ متابعة تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة وتسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة.

5. مراكز الضرائب: ينظم مركز الضرائب في ثلاث (3): ⁵⁷

أ. المصلحة الرئيسية للتسيير؛

ب. المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث؛

ج. المصلحة الرئيسية للمنازعات؛

د. القبضة؛

ه. مصلحة الاستقبال والاعلام؛

و. مصلحة الاعلام الآلي والوسائل.

يتكفل مركز الضرائب في مجال المراقبة الجبائية بما يلي: 58

✓ إنجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية ومعالجتها وتخزينها وتوزيعها من أجل استغلالها؛

✓ اقتراح عمليات المراقبة وإنجازها بعنوان المراجعات في عين المكان، والمراقبة على أساس المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب، مع إعداد جداول إحصائية وحوصل تقييمية دورية؛

✓ تنفيذ حق الاطلاع وحق المعاينة وإنجاز التدخلات بعنوان الحق في التحقيق والمراقبة عند المرور.

6. مراكز جوارية للضرائب: ينظم أيضا المركز الجواني للضرائب في ثلاث (3) مصالح رئيسية وقبضة ومصالحتين،⁵⁹ وهما كما في مركز الضرائب، لكن وعلى غرار مركز الضرائب يتكفل المركز الجواني للضرائب بمهام رقابية في المجال الجبائي يمكن تلخيصها فيما يلي: 60

✓ تشكيل قاعدة المعطيات ومختلف البطاقات المسوكة والتي تخص الوعاء والمراقبة والتحصيل الضريبي وتسييرها؛

✓ تنفيذ البرامج الدورية للبحث عن المعلومة الجبائية بعنوان حق الاطلاع؛

✓ اقتراح تسجيل أشخاص طبيعيين ومكلفين بالضريبة في برنامج مراقبة المداخل؛

✓ تنفيذ البرامج المقررة بعنوان المراقبة على أساس المستندات للتصريحات.

الأعمال الموجهة (المحور الأول)

التمرين 1:

مؤسسة للتجارة العامة، حققت خلال شهر جانفي 2021 العمليات التالية:

- ✓ شراء مواد أولية بقيمة 500.000 دج معدل الرسم 9%.
 - ✓ شراء آلة بمبلغ 1.000.000 دج خارج الرسم معدل الرسم 19%، وكانت مصاريف النقل 20.000 دج
 - ✓ تسديد فاتورة الكهرباء والغاز بمبلغ 10900 دج بكامل الرسوم TVA=9%
 - ✓ الانتاج المباع بقيمة 1300.000 دج (TVA=19%)
- المطلوب:

1. أحسب الرسم على القيمة المضافة TVA المستحق لمصلحة الضرائب؟

حل التمرين 1:

TVA المستحق = TVA المسترجع _ TVA القابل للإسترجاع

- شراء المواد الأولية:
TVA القابل للإسترجاع = $500.000 \times 9\% = 45000$ دج
 - شراء الآلة:
TVA القابل للإسترجاع = $1.000.000 \times 19\% = 190000$ دج
TVA القابل للإسترجاع = $20.000 \times 19\% = 3800$ دج
 - تسديد الفاتورة:
TVA القابل للإسترجاع = $\frac{10900 \times 9}{109} = 900$ دج
 - الإنتاج المباع:
TVA المسترجع = $1300.000 \times 19\% = 247000$ دج
- TVA المستحق = TVA المسترجع _ TVA القابل للإسترجاع
 $247000 - 45000 - 190000 - 3800 - 900 = 7300$ دج
TVA المستحق = 7300 دج

التمرين 2:

شركة ذات مسؤولية محدودة مختصة في بيع المواد الغذائية العامة بالجملة، وهي خاضعة للنظام الحقيقي، قدمت تصريحها السنوي لسنة 2020 بتاريخ 06/30/2011 تضمن ربحا سنويا صافيا يقدر بـ 500.000 دج ورقم أعمال يقدر 35.700.000 دج، متضمن لرسم على القيمة المضافة TVA وبعد عملية التحقيق في تصريح هذه الشركة اتضح ما يلي:

✓ حساب الإشهار به مبلغ 4.000.000 دج يخص تقديم 1000 هدية بمبلغ إجمالي يقدر بـ: 800.000 دج، والباقي يخص التكاليف بنشاط رياضي " كرة القدم".
✓ حساب ضرائب ورسوم يتضمن مبلغ إجمالي يقدر بـ 345.000 دج، عقوبة التأخر تقدر بنسبة 15%

✓ حساب مخصصات الإهلاك يساوي 600.000 دج ناتجة عن تطبيق معدل إهلاك سنوي موحد هو 25 % وتتوزع هذه المخصصات كما يلي:

- مخصصات إهلاك سيارة سياحية بـ 300.000 دج.
- مخصصات إهلاك سيارة نقل العمال بـ 300.000 دج وتاريخ شراء سيارة نقل العمال هو 01 جوان 2014

ملاحظة: السيارة السياحية لا تشكل الأداة الرئيسية للنشاط المؤسسة.

✓ تحصلت المؤسسة على فائض قيمة قصير الأجل يقدر بـ 800.000 دج تم إدراجه في الربح بالكامل.

✓ حساب إيجار وتكاليف به مبلغ 200.000 دج يضم مبلغ 100.000 دج لا تخص نشاط المؤسسة.
المطلوب:

1. تحديد الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات IBS؟
2. حساب الضريبة المسددة والضريبة الإجمالية؟

حل التمرين 2:

1. تحديد الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات IBS؟

الربح الجبائي = الربح المحاسبي + الاستردادات - التخفيضات

$$\text{رقم الأعمال الصافي} = \text{رقم الأعمال بكامل الرسوم} = \frac{35.700.000}{119\%} = \frac{30.000.000}{119\%} \text{ دج}$$

✓ حساب الإشهار:

$$\text{قيمة الهدية} = \frac{800.000}{1000} = 800 \text{ دج}$$

قيمة الهدية لا يمكن أن تتجاوز 500 دج للوحدة ولهذا:

$$300 \times 1000 = 300.000 \text{ دج استرداد}$$

✓ التكفل الرياضي:

$$4.000.000 - 800.000 = 3.200.000 \text{ دج}$$

شرط التكفل الرياضي أن لا يزيد عن 10 % من قيمة رقم الأعمال أي

$$30.000.000 \times 10\% = 3.000.000 \text{ دج}$$

$$\text{وعليه: } 3.000.000 - 3.200.000 = 200.000 \text{ استرداد}$$

✓ ضرائب ورسوم:

$$\text{عقوبة التأخر} = \frac{345.000 \times 15\%}{115\%} = 45.000 \text{ دج استرداد}$$

✓ مخصصات الإهلاك:

السيارة السياحية لا تشكل الأداة الرئيسية للنشاط المؤسسة وبالتالي مخصص الإهلاك لا

يجب أن يتجاوز 200.000 دج وعليه:

$$300.000 - 200.000 = 100.000 \text{ دج استرداد}$$

سيارة نقل العمال ب 300.000 دج وتاريخ شراء سيارة نقل العمال هو 01 جوان 2014

ومعدل الإهلاك 25 % أي أنه تم إهلاكها كلياً وعليه 300.000 دج استرداد

✓ فائض قيمة قصير الأجل يقدر ب 800.000 دج تم إدراجه في الربح بالكامل، ولم

تستفيد المؤسسة من التخفيض الذي يحسب كما يلي:

$$800.000 \times 30\% = 240.000 \text{ دج تخفيض}$$

✓ حساب إيجار وتكاليف يضم مبلغ 100.000 دج لا تخص نشاط المؤسسة وعليه

$$100.000 \text{ استرداد}$$

الربح الجبائي = الربح المحاسبي + الاستردادات - التخفيضات

$$\begin{aligned}
& \text{الربح الجبائي} = 500.000 + \\
& (240.000 - (100.000 + 300.000 + 100.000 + 45.000 + 200.000 + 300.000)) \\
& \text{الربح الجبائي} = 1.305.000 \text{ دج} \\
& \text{الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات IBS هو } 1.305.000 \text{ دج} \\
& 2. \text{ حساب الضريبة المسددة والضريبة الإجمالية:} \\
& \text{الربح المتهرب به} = \text{الربح الجبائي} - \text{الربح المحاسبي} \\
& 500.000 - 1.305.000 = \\
& 805.000 \text{ دج} = \\
& \text{الضريبة المسددة} = \text{الربح المتهرب به} \times \text{نسبة IBS} \\
& 805.000 \times 25\% = \\
& 201.250 \text{ دج} = \\
& \text{الضريبة الإجمالية} = \text{الضريبة المسددة} + \text{عقوبة النقص في التصريح} \\
& \text{عقوبة النقص في التصريح تساوي } 25\% \text{ كون المبلغ يفوق } 200.000 \text{ دج} \\
& \text{وعليه:} \\
& \text{الضريبة الإجمالية} = \text{الضريبة المسددة} + \text{الضريبة المسددة} \times 25\% \\
& 201.250 + 201.250 \times 25\% = \\
& 251.562,5 \text{ دج} =
\end{aligned}$$

مراجع المحور الأول

- ¹ نوي نجا، "فعالية المراجعة الجبائية في الجزائر"، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2003-2004، ص 35.
- ² بولخوخ عيسى، "المراجعة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي"، رسالة ماجستير، جامعة باتنة، 2003-2004، ص 53.
- ³ العياشي عجلان، "ترشيد المراجعة الجبائية على قطاع البنوك والمؤسسات المالية لحكومة أعمالها ونتائجها بالتطبيق على حالة الجزائر"، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى العلمي الدولي حول (الأزمة المالية والإقتصادية الدولية والحوكمة العالمية)، جامعة فرحات عباس سطيف، أيام 20-21 أكتوبر 2009، ص 3.
- ⁴ J. P. Casimir، "les signes extérieures de revenu"، librairie de l'université، Paris، 1979، Page 154.
- ⁵ ج ج د ش، وزارة المالية، "قانون الاجراءات الجبائية"، المادة 18_19، 2017، ص:9.
- ⁶ صالح العبد، "الوجيز في شرح قانون الاجراءات الجبائية"، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2005، ص ص 49-50.
- ⁷ DGI، "Guide Pratique Du Contribuable"، Edition 2011، Algérie ، P 86_
- ⁸ كرودي سهام، "المراجعة الجبائية بين النظرية والتطبيق"، دار المفيد، الجزائر، 2011، ص 52.
- ⁹ ج ج د ش، وزارة المالية، "قانون الاجراءات الجبائية"، المادة 20، 2017، ص ص: 11-12.
- ¹⁰ ج ج د ش، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، "قانون الاجراءات الجبائية"، المادة 20، 2017، ص 12.
- ¹¹ ج ج د ش، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، "إجراءات المراقبة الجبائية"، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، 2017، ص 3.
- ¹² قانون الإجراءات الجبائية، "مرجع سبق ذكره"، المواد (65-68)، 2017، ص ص: 26-27.
- ¹³ الدزيري مروان، "التكلفة الجبائية لإنشاء وتسيير المؤسسة في الجزائر"، دار بلقيس، الجزائر، 2011، ص 93.
- ¹⁴ فنيديس أحمد، "ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي"، مقال بمجلة (التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون)، العدد 35، جامعة عنابة بالجزائر، سبتمبر 2013، ص 192.
- ¹⁵ دلاندة يوسف، "قانون الإجراءات الجبائية"، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014، ص 124.
- ¹⁶ قانون الاجراءات الجبائية، "مرجع سبق ذكره"، المواد (45-61)، 2017، ص ص 22-25.
- ¹⁷ "المرجع سابق"، المواد (62-63)، ص 26.

- ¹⁸ ج ج د ش، وزارة المالية، "قانون المالية"، الجريدة الرسمية تتضمن قانون رقم 01-21 مؤرخ في 7 شوال 1422 الموافق لـ 22 ديسمبر 2001، العدد 79، المادة (75)، ص 27.
- ¹⁹ المرجع السابق"، المادة (78)، ص 28.
- ²⁰ عباس عبد الرزاق، "التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي"، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012، ص 34.
- ²¹ قانون الإجراءات الجبائية، "مرجع سبق ذكره"، 2017، المادة 2-18، ص 9.
- ²² عباس عبد الرزاق، "مرجع سبق ذكره"، ص 35.
- ²³ ج ج د ش، "قانون رقم 01-21"، مؤرخ في 7 شوال 1422 الموافق لـ 22 ديسمبر 2001، قانون المالية لسنة 2002، الجريدة الرسمية، العدد 79، المادة 59، ص 21.
- ²⁴ عباس عبد الرزاق، "مرجع سبق ذكره"، ص 35.
- ²⁵ قانون رقم 01-21، "مرجع سبق ذكره"، المادة 62، 2001، ص 25.
- ²⁶ عباس عبد الرزاق، "مرجع سبق ذكره"، ص 35.
- ²⁷ قانون رقم 01-21، "مرجع سبق ذكره"، المادة 145، 2001، ص 44.
- ²⁸ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، "مرجع سبق ذكره"، 2017، المادة 326، ص 156.
- ²⁹ ج ج د ش، وزارة المالية، المرسوم التنفيذي رقم 90-190 المؤرخ في 23 يونيو عام 1990، المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة الاقتصاد، الجريدة الرسمية، عدد 26 المؤرخة في 27 يونيو 1990، ص ص: 860.
- ³⁰ ج ج د ش، وزارة المالية، المرسوم التنفيذي رقم 07-364 المؤرخ في 28 نوفمبر عام 2007، المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، الجريدة الرسمية، عدد 75، 2007، المادة 5، ص 15.
- ³¹ بوسعدية محمد سعيد، "مدخل إلى دراسة قانون المراجعة الجزائرية"، دار القصب للنشر، الجزائر، 2014، ص 253.
- ³² ج ج د ش، وزارة المالية، قرار وزاري مشترك مؤرخ في 25 صفر 1430 الموافق 21 فبراير سنة 2009، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية، العدد 20، المادة 38-41، ص 15.
- ³³ بوسعدية محمد سعيد، "مرجع سبق ذكره"، ص 254.
- ³⁴ المرسوم التنفيذي رقم 07-364، "مرجع سبق ذكره"، المادة 5، 2007، ص 18.
- ³⁵ بوسعدية محمد سعيد، "مرجع سبق ذكره"، ص 254.
- ³⁶ المرسوم التنفيذي رقم 07-364، "مرجع سبق ذكره"، المادة 5، ص 18.
- ³⁷ بوسعدية محمد سعيد، "مرجع سبق ذكره"، ص 254.
- ³⁸ الجريدة الرسمية، العدد 20، "مرجع سبق ذكره"، المادة 47-50، 2009، ص 20.
- ³⁹ بوسعدية محمد سعيد، "مرجع سبق ذكره"، ص 256.
- ⁴⁰ الجريدة الرسمية العدد 20، "مرجع سبق ذكره"، المادة 51-54، 2009، ص 16.
- ⁴¹ المرسوم التنفيذي رقم 07-364، "مرجع سبق ذكره"، المادة 5، ص 19.

- ⁴² الجريدة الرسمية العدد 20، "مرجع سبق ذكره"، المادة 55-58، 2009، ص17.
- ⁴³ المرسوم التنفيذي رقم 07-364، "مرجع سبق ذكره"، المادة 5، 2007، ص20.
- ⁴⁴ بوسعدية محمد سعيد، "مرجع سبق ذكره"، ص256.
- ⁴⁵ ج ج د ش، وزارة المالية، المرسوم التنفيذي رقم 12-368، المؤرخ في 5 ذي الحجة 1433 الموافق لـ 21 أكتوبر 2012، الجريدة الرسمية العدد 59، المادة 5، ص4.
- ⁴⁶ بوسعدية محمد سعيد، "مرجع سبق ذكره"، ص259.
- ⁴⁷ الجريدة الرسمية، العدد 20، "مرجع سبق ذكره"، المادة 2-24، ص:11-14.
- ⁴⁸ بوسعدية محمد سعيد، "مرجع سبق ذكره"، ص260.
- ⁴⁹ ج ج د ش، وزارة المالية، المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 23 فبراير 1991، والذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها، الجريدة الرسمية عدد 09 المؤرخة في 23 فيفري 1991، ص:352-353.
- ⁵⁰ ج ج د ش، وزارة المالية، القرار المؤرخ في 12 يوليو 1998، والذي يحدد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحيتها، الجريدة الرسمية عدد 79 المؤرخة في 25 أكتوبر 1998، ص12.
- ⁵¹ الجريدة الرسمية، العدد 20، "مرجع سبق ذكره"، المادة 25-45، ص:15-16.
- ⁵² محمد سعيد بوسعدية، "مرجع سبق ذكره"، ص261.
- ⁵³ القرار الوزاري المؤرخ في 21/02/2009، "مرجع سبق ذكره"، المواد من 42-45.
- ⁵⁴ بوسعدية محمد سعيد، "مرجع سبق ذكره"، ص261.
- ⁵⁵ الجريدة الرسمية، العدد 20، "مرجع سبق ذكره"، المادة 59-87، ص:17-20.
- ⁵⁶ بوسعدية محمد سعيد، "مرجع سبق ذكره"، ص262.
- ⁵⁷ الجريدة الرسمية، العدد 20، "مرجع سبق ذكره"، المادة 88-101، ص:20-22.
- ⁵⁸ بوسعدية محمد سعيد، "مرجع سبق ذكره"، ص262.
- ⁵⁹ الجريدة الرسمية، العدد 20، "مرجع سبق ذكره"، المادة 102-118، ص:22-24.
- ⁶⁰ بوسعدية محمد سعيد، "مرجع سبق ذكره"، ص263.

المحور الثاني
المراجعة
الجبائية المعمقة
للشركات

تمهيد:

تعتبر المراجعة الجبائية المعمقة للشركات (التحقيق المحاسبي) من أهم إجراءات المراجعة الجبائية، حيث يتم على أساسها المراقبة والتدقيق في كل الحسابات والأرصدة للأصول والخصوم في الميزانية هذا من جهة، ومن جهة أخرى النفقات والإيرادات في جدول حساب النتائج، إذا كانت مبنية على أسس قانونية أو لا، ومحاولة اكتشاف الإغفالات والتحايل المحاسبي، وليتم هذا الإجراء على أعوان الإدارة الجبائية إتباع بعض الخطوات التي يسبقها التحضير والذي يوفر الظروف اللازمة للسير الحسن لهذه العملية، ثم يليه التدخل الميداني والفحص المحاسبي.

وتعرف **المراجعة الجبائية المعمقة للشركات** على أنها: "هي مجموعة العمليات والإجراءات والتحريات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة قصد تأسيس وعاء الضريبة، كما تنص عليها مجمل القوانين الجبائية السارية المفعول".¹

أولاً: الأعمال الأولية لعملية المراجعة الجبائية المعمقة للشركات: تعد مرحلة التحضير للتحقيق خطوة هامة في عملية المراجعة الجبائية، وتتم على مستوى الإدارة الجبائية، إذ يتم من خلالها برمجة الملفات التي ستخضع للمراجعة بمشاركة من طرف جميع هياكل الإدارة الجبائية ووفقاً لمجموعة من المعايير الموضوعية بناء على القدرات وامكانيات البشرية والمادية التي يتمتع بها أعوان الإدارة الجبائية، حيث يخول التشريع الجبائي للمراقب سحب ملف المكلف الذي تم اختياره ليخضع للتحقيق من الإدارة الجبائية التابع لها، ويقوم ببعض الأعمال التمهيدية في المكتب وذلك لمعرفة الوضعية الحقيقية للمكلف والتأكد من نظامية التصريحات، وتعتبر هذه الأعمال بمثابة الأرضية المناسبة للقيام بعملية المراجعة وهي تتمثل فيما يلي:

1. إعداد برامج المراجعة الجبائية: يسبق هذه العملية، مرحلة التدقيق في تصريحات المكلفين، حيث تقوم المفتشيات والمديرية الفرعية للمراجعة الجبائية باختيار المكلفين الواجبة فيهم المراجعة الجبائية، وهذا بناء على إغفالات أو أخطاء متكررة ارتكبت في تصريحاتهم، ويتم حصرهم ووضعهم في برنامج سنوي كمقترحين للمراجعة الجبائية، ويرسل هذا البرنامج إلى المديرية المركزية للضرائب، والتي تقوم بفحصه ومناقشته والفصل فيه سواء بطلب الزيادة في عدد الملفات المقترحة أو الإنقاص منها أو قبولها.

وبمصادقة المديرية المركزية على البرنامج النهائي تـكـوـن المديرية الفرعية للمراجعة الجبائية بتنفيذ توجيهات الإدارة المركزية، وبالمهام الموكلة إليها على المستوى المحلي، وهذا ما حدده القرار الوزاري مشترك المؤرخ في 25 صفر 1430 الموافق 21 فبراير سنة 2009،² ومن بين مهامها تنفيذ المراجعة الجبائية.

2. تحديد معايير اختيار ملفات المراجعة: لاختيار الملفات الجبائية الخاصة بالمكلفين واقتراحها للمراجعة، وجب إخضاعها للمعايير وهذا تطبيقا للعدالة بين المكلفين، وتتمثل أهم هذه المعايير فيما يلي:

- ✓ الهامش الإجمالي الضعيف مقارنة بالهامش العادي المطبق في النشاط؛
- ✓ الأخطاء الكثيرة والإغفالات المتكررة وملاحظة استعمال الطرق التدليسية واكتشاف المخالفات ذات الطابع الاقتصادي؛
- ✓ تطور المستوى المعيشي للمكلف بالضريبة؛
- ✓ التصريح المتكرر بالخسائر أو الأرباح الضعيفة مقارنة بطبيعة النشاط للممارس؛
- ✓ رقم الأعمال المصرح به خلال السنتين الأخيرتين ومدى أهميته وتطوره وعكسه لطبيعة النشاط؛
- ✓ تغييرات جد مهمة في رقم الأعمال وفي النتائج المصرحة بها في مدة الأربع سنوات الأخيرة.

كما يجب الإشارة أنه بالإضافة للمعايير السابقة الذكر، أن الإدارة الجبائية عليها التركيز على المؤسسات المهمة وذات مداخيل مرتفعة، إضافة إلى وضع الأولوية للمكلفين الذين لم يسبق وأن خضعوا للمراجعة الجبائية، كما عليها التنوع في الأنشطة الخاضعة للضريبة وعلى أن تشمل المراجعة كل التراب الوطني وعدم الحصر في مناطق دون الأخرى.

3. دراسة الملفات: بعد عملية تحديد الملفات الخاضعة للمراجعة الجبائية، تأتي مرحلة التدقيق فيهم إذ لا يكلف بالمراجعة إلا محققين لهم رتبة مفتش على الأقل،³ وتمثل دراسة الملفات المصدر الأول بالنسبة للمحقق، وهذا لاحتوائه على كل الوثائق والبيانات المتعلقة بالمكلف بالضريبة، حيث يتضمن كل تصريحاته وكل الاتصالات والمراسلات الموجهة إليه،⁴ وتجدر الإشارة إلى أنه يوجد نوعين من الملفات هما الملف الجبائي والملف الشخصي.

أ. الملف الشخصي: هو خاص بالضريبة على الدخل الإجمالي للمكلف وهو إجباري ويفتح في الإدارة الجبائية التابعة لمقر سكن المكلف.

ب. الملف الجبائي: هو إجباري على كل مكلف بالضريبة، ويحتوي خاصة التصريح بالوجود، رقم التعريف الجبائي، التصريحات الدورية، التصريحات السنوية، بطاقة المعلومات، السجل التجاري، عقود التأجير، القانون الأساسي للشركة... الخ.

4. إعداد الوثائق التحضيرية: إن مختلف الوثائق التي يدرسها المحقق خلال المرحلة التمهيدية لا تسمح له بالحكم النهائي على مدى مصداقية محاسبة المكلف، وبالتالي عليه أن يفحص وبشكل مفصل هاته المحاسبة وذلك بالاعتماد على مجموعة من الوثائق من أهمها:⁵

أ. إعداد كشف مقارنة بين الميزانيات: هذه الوثيقة تحتوي على مجمل الكتابات المحاسبية المتعلقة بحسابات الميزانية للسنوات الأربعة التي لم يمسه التقادم، بالإضافة إلى السنة الأخيرة المتقدمة (ميزانية الانطلاق لفترة المراجعة) التي يجب أن تنقل معلوماتها للاستفادة من أرصدها؛

ب. إعداد كشف مقارنة حسابات النتائج: وهي وثيقة أو قائمة تتضمن جدول حسابات النتائج لكل السنوات الخاضعة للمراجعة الجبائية، حيث تسمح هذه القائمة للمحقق من تقييم تطور رقم الأعمال والتكاليف ونسبة الهامش الإجمالي.... الخ، كما تسمح له باكتشاف التغيرات غير العادية لبعض بنود التكاليف والمصاريف، والتي قد تكون دليل استخدام طرق تدليسية من أجل التهرب الضريبي؛

ج. إعداد الكشف المفصل للمصاريف العامة: هذا الكشف يحدد بنفس الطريقة للكشفين السابقين حيث يسمح بمتابعة التطور السنوي للتكاليف بحسب طبيعتها والتدقيق في تلك التكاليف المبالغ فيها؛

د. إعداد كشف تجميعي: هذا الكشف يحدد تفاصيل الأسس الخاضعة للضريبة، بما فيها النتيجة المحاسبية.

وبإعداد هذه الكشف على المحقق تسجيل الفروقات وأي شكوك في المبالغ المسجلة بها، لينتقل بعد هذه المرحلة إلى التدخل في عين المكان ليؤكد شكوكه أو ينفيها من خلال المعاينة الميدانية.

ثانيا: أعمال المراجعة الجبائية المعمقة للشركات في عين المكان: بعد القيام بعملية التحضير للملفات الجبائية الخاصة بالمكلفين، تأتي مرحلة الشروع في التحقيق ميدانيا، لكن هذا يسبقه بعض الإجراءات حددها المشرع الجزائري، وتضمن بها حقوق المكلفين، ومن بينها إشعارهم المسبق بالتحقيق، وفيما يلي أهم النقاط المتناولة بهذا الخصوص.

1. إرسال الإشعار: 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 وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسباته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار،⁶ ويعتبر الإشعار قانونيا في الحالة رفض استلام المكلف الإشعار المقدم من طرف موزع البريد أو غير عنوانه دون إعلام مصلحة الضرائب.

وفي المقابل يعتبر الإشعار بالتحقيق غير قانوني، عندما يسلم لشخص غير مؤهل قانونا في مكان المكلف بالضريبة المعين بالأمر، وكذا في حالة إرجاع الإشعار بالتحقيق إلى مصالح

الضرائب بسبب خطأ في العنوان أو إرساله إلى العنوان القديم رغم علم الإدارة الجبائية بالعنوان الجديد.

كما تجدر الإشارة بأنه في حالة وجود المكلف بالسجن، فإن الأشعار بالتحقيق يحول إلى مركز السجن عن طريق مصالح العدالة.

2. مضمون الإشعار: يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين، وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها والحقوق والضرائب والرسوم وأتوى المعنية، وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها وأن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية المراجعة، وفي حالة استبدال المحققين يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك، كما يجب الإشارة أنه لا يمكن البدء في فحص الوثائق المحاسبية من حيث الموضوع إلا بعد مرور أجل التحضير المذكور سابقاً.⁷

3. التدخل بعين المكان: خلال هذه المرحلة يتم دراسة الملفات والفحص المحاسبي، والمراجعة المادية بزيارة ورشات الإنتاج ومستودعات التخزين للمؤسسة، ومقارنة مدى التوافق والتطابق بين التصريحات وواقع المؤسسة، وتبدأ هذه المرحلة بالاتصال مع مسيري المؤسسة من أجل اطلاعهم على برنامج التحقيق المزمع القيام به، لذا يتطلب منهم مد يد المساعدة للمحققين بتوفير مكان لعملهم مع تسخير أحد العمال يقوم بتنفيذ مطالبهم المتعلقة على الخصوص في تسليم واستلام مختلف الوثائق والسجلات التي تتطلبها عملية التحقيق المحاسبي.

أ. الاتصال الأول مع المكلف بالضريبة: يعتبر اللقاء الأول بين المحققين والمكلف بالضريبة ذو أهمية بالغة حيث يجب أن يتميز باحترام المتبادل بين الطرفين وأن يكون الحديث حول المشاكل والعراقيل التي تواجه المكلف من الناحية التسييرية ووضعيته المالية والمادية، ومن خلال ذلك يتأكد المحققون من إمكانية توفر الظروف الضرورية للقيام بعملية التحقيق المحاسبي في عين المكان، أما في حالة غياب الشروط الملائمة لذلك يتطلب إجراء التحقيق المحاسبي على مستوى مكاتب الإدارة الجبائية، وهذا بتقديم طلب محرر من طرف مسير المؤسسة، كما يجب على المحققين إبلاغ المكلفين على الأخطاء والإغفالات المكتشفة من خلال الملاحظة الشكلية للمكلف الجبائي للمؤسسة.

ب. جمع المعلومات: يقوم المحققون أثناء التدخل بعين المكان بزيارة ورشات المؤسسة والقيام بعملية تجريبية للمنتوج الذي تنتجه أو تقدمه كخدمة ويسمح هذا بتزويد المحققون بمعلومات جد مهمة يستفيدون منها للتأكد من صحة تصريحات المكلف بالضريبة خاصة بما يتعلق بمستلزمات إنتاج الوحدة الواحدة من المنتوج من مواد أولية أو ساعة عمل أو عدد الموظفين، ولقد حددت أهم هذه المعلومات فيما يلي:⁸

✓ **الموضوع:** ويبين فيه النشاط الرئيسي والأنشطة الثانوية إن وجدت لمقارنتها بتلك المصرح بها.

✓ **شروط الاستغلال:** وتتمثل في الشروط الواجب إتباعها، والالتزام بها لضمان السير الحسن لعملية الاستغلال.

✓ **وسائل الإنتاج المستخدمة:** وهي مجموع الآلات المستخدمة من طرف المؤسسة في أعمالها الإنتاجية.

✓ **المحلات:** تمثل مجموع العقارات التي يمارس فيها المكلف بالضريبة نشاطاته.

✓ **العاملين:** هم مجموع الأشخاص المستخدمين في نشاط المؤسسة، حيث يجب التأكد من عددهم سواء دائمين أو مؤقتين، وأجورهم.

✓ **الإخضاع:** حيث يجب التأكد من صحة الضرائب خلال الفترة غير الخاضعة للتقادم، والقيم المعفاة من الضرائب.

رابعاً- أعمال المراجعة الجبائية المعمقة للشركات في محاسبة المكلف: تعتبر المراجعة الجبائية من أهم إجراءات المراجعة الجبائية التي من خلاله يمكن إكتشاف التهرب الضريبي، وفيما يلي أهم التقنيات المطبقة على الوثائق والسجلات المحاسبية المستعملة في العملية المحاسبية، وكذا التقنيات المطبقة على مخرجات العملية المحاسبية والتي تتمثل في قوائمها المالية.

1. تقنيات التحقيق في الدفاتر والسجلات المحاسبية: يقوم المحقق بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات، والذي قد ينتج عنه اكتشاف بعض الأخطاء والإغفالات وعدم الصحة بالدفاتر، وهاته الأخيرة غالبا ما تكون دالة على وجود أفعال احتيالية يتعين إجراء تصحيح لها، ومن ثم تحديد أسس الإخضاع، وهذا ما قد يحقق الفعالية للتحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي.

1.1. فحص المحاسبة من حيث الشكل: تتمثل في المعاينة المادية للوثائق المحاسبية ومستندات لايرادات والمصاريف والدفاتر الجبائية التي نص عليها القانون التجاري،⁹ حيث يكمن في مدى مطابقة السجلات المحاسبية لأحكام القوانين والتشريعات السارية المفعول، وحتى تكون المحاسبة مقبولة من حيث الشكل يجب توفر شروط¹⁰ حيث يجب أن تكون كاملة ومنتظمة؛ متسلسلة وصحيحة؛ مقنعة.

أ. يجب أن تكون كاملة ومنتظمة: تلزم المواد من 9 – 12 من القانون التجاري كل التجار بمسك الدفاتر المحاسبية بشكل نظامي،¹¹ ويتمحور دور المحقق في التحقق من نظاميتها وفق النظام المحاسبي المالي منها:¹²

✓ يجب أن تكون المحاسبة مفصلة بشكل يسمح بتسجيل ورقابة العمليات المنجزة من قبل المؤسسة؛

- ✓ كل كتابة للمحاسبة ترفق بوثائق إثباتية مؤرخة وممضى عليها من طرف مسؤول العملية؛
- ✓ يجب مسك الدفاتر المحاسبية بعناية ودون تحريف أو شطب أو ترك بياض...؛
- ✓ إحترام مبدأ القيد المزدوج في التسجيلات المحاسبية، وهذا وفقا للمبادئ المتعارف عليها؛
- ✓ يجب أن تقيم وتسجل مختلف العمليات المحاسبية بالعملة الوطنية "دينار جزائري".

ب. يجب أن تكون متسلسلة وصحيحة: في هذه الحالة يقوم المحقق بالتأكد من صحة المعطيات المحاسبية والمجاميع ومراقبة عمليات الترحيل، إضافة إلى التأشير على سلامة وصحة التسجيلات الاجمالية المنقولة على دفتر اليومية عن طريق وضع مقارنة مع بيانات دفتر الأستاذ وبيانات الدفاتر المساعدة كدفتر المشتريات ودفتر الصندوق.¹³

ج. يجب أن تكون مقتعة. يتحقق ذلك بإثبات المحقق من أن جل عمليات المؤسسة قد سجلت بواسطة تقديم المستندات والوثائق الثبوتية، حيث ينجم عن فحص المحاسبة شكلاً حالتين اثنتين:¹⁴

- ✓ **الحالة الأولى:** تتمثل في كون المحاسبة مقبولة من حيث الشكل، وبذلك يشرع في عملية الفحص من حيث المضمون.

- ✓ **الحالة الثانية:** تتمثل في كون المحاسبة غير مقبولة شكلاً، وبالتالي فإن الدفاتر الإجبارية ليس لها أية قيمة إثباتية، وهذا لا يمنع من البحث على القرائن لتأسيس القرار النهائي الخاص بمسك المحاسبة ككل، ولا يكون الأمر كذلك في حالة غياب المحاسبة حيث يطبق التقييم التلقائي.

2.1. فحص المحاسبة من حيث المضمون: يقصد بفحص المحاسبة من حيث المضمون قيام المحقق بدراسة معمقة ودقيقة للحسابات الرئيسية للميزانية وحسابات التسيير والنتائج، حيث يتم التركيز على المشتريات والمبيعات والتكاليف والمخزونات، وذلك لأنها تعتبر أهم العناصر التي يلجأ إليها المكلف لتخفيض وعائه الضريبي والتهرب من دفع الضريبة، ويتم ذلك من خلال ما يلي:

أ. المراجعة على المشتريات: يقوم المحقق بمقارنة الوثائق المبررة للمشتريات والفواتير ووصول الاستلام والطلبات مع ما هو مسجل في الدفاتر المحاسبية والوثائق المحصل عليها من طرف الموردين، ويظهر هذا التحقيق المخالفات التي يمكن أن يرتكبها المكلف للتهرب من دفع الضريبة من خلال الطرق التالية:¹⁵

- ✓ **تضخيم المشتريات:** يسعى المكلف إلى التهرب من دفع الضريبة من خلال تضخيم المشتريات بهدف تخفيض الربح الخام، وبالتالي الربح الصافي، ويكتشف المحقق هذه التلاعبات من خلال الأخطاء المحاسبية التالية:

- التسجيل المتكرر للفاتورة مع تغيير التاريخ أو تسجيل نفس الفاتورة في يوميتين مساعدتين مختلفتين؛

- تسجيل نفقات الصيانة الخاصة بالمسير والشركاء في الجانب المدين لحساب مشتريات الاستثمارات المكتسبة بغرض تضخيم التكاليف؛

■ تسجيل فواتير لمواد مختلفة لا تستخدم في النشاط الممارس من طرف المؤسسة أو المبالغة في كمية مادة من المواد المستعملة.

تستعمل هذه الطريقة عادة من قبل المكلفين الذين لا يستطيعون إخفاء أرقام أعمالهم، ويقوم المحقق باكتشاف هذه التلاعبات من خلال المراقبة الدقيقة لفواتير المشتريات ووصولات الطلب والكشوفات البنكية، ومقارنها مع البطاقة الفردية للموارد، إضافة إلى التأكد من أن جميع المواد التي تم شراؤها تخص النشاط الممارس، وقد تم استهلاكها في حدود الكمية التي تتوافق مع نوع النشاط الممارس.

✓ **تخفيض المشتريات:** عادة ما يقوم المكلف بتخفيض قيمة المشتريات، ويصاحب ذلك تخفيض في الإيرادات الناتجة عن المبيعات لكي لا يتم اكتشافها بسهولة من طرف المحققين، ويتم ذلك من خلال استعمال التلاعبات التالية: ¹⁶

✓ إغفال تسجيل فواتير شراء محررة قانوناً من طرف المورد؛

✓ إخفاء مشتريات بضمها للمصاريف المختلفة؛

✓ أخطاء مادية متعمدة (خطأ في التسجيل أخطاء في الجمع....الخ)؛

✓ مشتريات محققة تتضمن خطأ في التعريف؛

✓ مشتريات بدون فوتر؛

✓ مشتريات محققة بالتجزئة (تستخدم هاته العملية خاصة من طرف المؤسسات المنتجة).

إن التهرب الضريبي وفق الحالات السابقة فيما عدا الشراء بدون فوتر، يمكن اكتشافها عن طريق الفحص الدقيق للفواتير، وصول الطلبات المراسلات وخاصة المعلومات الواردة في حساب الموردين.

أما فيما يخص الشراء بدون فوتر فهي صعبة الإكتشاف عن طريق الفحص المحاسبي، إلا أن المحقق يمكن له أن يراقب البضائع المتواجدة بالمستودع، وهذا بطلب الفواتير ووصول الطلبات والتسليم، بالتالي فإن اكتشاف المشتريات بدون فوتر تدين المورد بالتواطؤ مع المكلف، وهذا لتموينه بطرق غير قانونية، وعلى هذا لا يجب أن يتردد المحقق في اتخاذ الإجراءات الردعية في حالة إثبات شراء أو بيع بدون فاتورة على اعتبار أنها تصنف ضمن الأعمال الاحتيالية التي يؤكد المشرع الجبائي على مكافحتها.

ب. **المراجعة على المخزونات:** تشمل المخزونات كل العناصر التي تمر على مخزن المؤسسة وهي: البضائع؛ المواد الأولية والمستلزمات؛ منتجات نصف مصنعة؛ منتجات قيد الصنع؛ منتجات تامة الصنع؛ الفضلات والمهملات، وعلى المحقق بذل العناية اللازمة في مراقبة المخزونات نظراً للحركة الكثيرة والمستمرة لها، وذلك كما يلي: ¹⁷

✓ يتحقق المحقق من أن مخزون آخر مدة الذي يظهر بالميزانية كان نتيجة لمعالجة محاسبية سليمة مفادها أن كل العمليات المتعلقة بالمخزون تم تسجيلها محاسبيا ولم تنسى أو تحذف أية عملية؛

✓ يتأكد المحقق من الوجود الفعلي للمخزون على مستوى المخازن من خلال الجرد الفعلي للمخزون والوقوف على عملية الجرد وتوجيهها وفق ما تنص عليه التشريعات المعمول بها، كما يتأكد بأن عملية الجرد الفعلي يقوم بها أشخاص لا ينتمون لإدارة المخازن وهم الذين يقومون بإعداد القائمة النهائية للمخزون التي ينبغي تأشيرها من طرف شخص مخول له ذلك قانونا؛

✓ يتأكد المحقق من ملكية المؤسسة لعناصر المخزون انطلاقا من مراقبة العمليات المختلفة المتعلقة به، كما يجب أن يتأكد من ملكية المؤسسة لعناصر المخزون لدى الغير؛

✓ يتأكد المحقق من صحة التقييمات التي قامت بها المؤسسة من خلال التحقق من ثبوتات طريقة تقييم المخزون من سنة لأخرى، وتبني طريقة واحدة لإخراج المخزون؛

✓ التأكد من صحة التسجيل المحاسبي للمخزون ووجوده وإرفاق الوثائق المدعمة لذلك.

ووفقا للنظام المحاسبي المالي، فإن الطرق المعتمدة في إخراج المخزون هي: الوارد أولا الصادر أولا (FIFO) والتكلفة الوسطية المرجحة (CMP)، وتم الاستغناء على طريقة الوارد أخيرا الصادر أولا (LIFO).

ج. المراجعة على المبيعات: يقوم المحقق بمراقبة الفواتير بطريقة نظامية أو عن طريق أساليب احصائية لاكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي يمكن أن يقوم بها المكلف بالضريبة عن طريق المبيعات والمتمثلة فيما يلي: ¹⁸

- ✓ البيع بدون فواتير؛
 - ✓ السهو العمدي في تسجيل العمليات النقدية والآجلة للتخفيض من قيمة المبيعات؛
 - ✓ القيام بتسجيل المردودات الوهمية للسلع في جانب المدين لحساب المبيعات؛
 - ✓ التسجيل المحاسبي لعملية البيع ضمن جهة الدائن في حسابات الميزانية؛
 - ✓ إغفال إيرادات المتأتية من الصناعات التحويلية وأشغال البناء؛
 - ✓ التخفيض من المبلغ الحقيقي لبعض المبيعات باستعمال الفوترة الجزئية.
- تسمح المراقبة على المبيعات بالتحقق من رقم الأعمال من خلال فحص الفواتير وسجلات البيع ومقارنتها مع حسابات البنك والصندوق، كما توجد إجراءات أخرى يمكن للمحقق اختيارها وفقاً لنوع النشاط الممارس من طرف المؤسسة.
- نظرا لما سبق فالتحقيق في الدفاتر والسجلات المحاسبية له أهمية كبيرة، إذ تعتبر هذه الأخيرة المرآة العاكسة عن العمليات الحاصلة بالمؤسسة، وكل ما يتعلق بمدخلاتها ومخرجاتها، واكتشاف أي خطأ أو تلاعب قد يدين المكلف باستعماله لطرق احتيالية الدالة على التهرب الضريبي.

2. تقنيات التحقيق في حسابات الميزانية: تعبر حسابات الميزانية عن ما للمؤسسة من ممتلكات سواء مؤقتة أو دائمة، وما عليها كالديون المترتبة على ذمتها، وتنقسم الميزانية إلى قسمين يشمل كل قسم عناصر ثابتة حددها النظام المحاسبي المالي وهما: ¹⁹

2. 1. تقنيات التحقيق في أصول المؤسسة: تنقسم أصول المؤسسة حسب النظام المحاسبي المالي إلى أصول جارية وأخرى غير جارية، وفيما يلي عناصر كل منها وما يركز عليه المحقق عند مراقبتها والتدقيق في صحة محتواها.

أ. التحقيق في الأصول غير الجارية: وتعرف على أنها أصول مخصصة للاستعمال بصورة مستمرة لحاجات نشاطات المؤسسة، مثل التثبيتات العينية والمعنوية، أو تتم حيازتها لغايات التوظيف على المدى البعيد أو التي لا تنوي المؤسسة إنجازها في غضون الأشهر الاثني عشر التي تلي تاريخ قفل سنتها المالية، وأهم الحسابات الموجودة بها هي:

✓ **التثبيتات العينية:** وهي عبارة عن الأصول التي تحوزها المؤسسة من أجل إنتاج، ومن أجل تقديم السلع والخدمات، التأجير أو الاستعمال للأغراض الإدارية والتي تستعمل لأكثر من سنة مالية واحدة، فبالنسبة لهذا العنصر يجب على المحقق أن يقوم على الخصوص بما يلي:

20

■ **التأكد من الوجود الفعلي للتثبيتات،** إذ يمكن الإثبات الوهمي لبعض التثبيتات التي قد أعيدت إلى الموردين، وذلك بغرض الزيادة في الإهلاكات، ومنه تضخيم الأعباء بهدف تخفيض النتيجة؛

■ **التأكد من صحة التسجيلات والمبالغ،** فقد يقوم المكلف بالضريبة بتضخيم أو تخفيض قيمة التثبيتات بغرض إظهار الميزانية ومركز مالي مخالف للواقع بغرض دفع ضرائب أقل؛

■ **تسجيل لفوائض القيمة الخاصة بالتنازل عن التثبيتات بمبالغ مخفضة أو إهمال التسجيل** كليا لغرض تخفيض الأساس الخاضع لضريبة الدخل أو الضريبة على أرباح الشركات.

■ **التأكد عند وجود المباني من وجود الأراضي،** لأن هذين العنصرين يجب اعتبارهما كأصول منفصلة حتى ولو تم اقتناؤهم مع بعضهم البعض، حيث أنه عندما يلاحظ وجود مباني بأصول المنشأة وعدم وجود أراضي، ففي هذه الحالة يقوم المحقق بتحديد وفصل قيمة الأراضي عن قيمة المباني، ثم حساب الإهلاك للأراضي وإضافته للربح الخاضع على اعتبار أنها لا تهلك، غير أن المكلف بحسابه للإهلاك الإجمالي (إهلاك المباني بما فيها الأراضي) يكون قد قلص من الوعاء الضريبي الخاضع إما لضريبة الدخل و/أو الضريبة على أرباح الشركات؛

■ التأكد من أن قطع الغيار ومعدات الصيانة النوعية مسجلة ضمن الاستثمارات إذا كان استعمالها مرتبط ببيع الاستثمارات والتي تطمح المؤسسة لاستعمالها لأكثر من مرة؛

■ التأكد من عدم رهن التثبيات العينية وهذا بطلب شهادة سلبية من الجهات المختصة.

✓ **التثبيات المعنوية:** تعبر عن الأصول غير النقدية، قابلة للتعريف ولا معنى مادي لها، تحوزها المؤسسة من أجل الإنتاج ومن أجل تقديم السلع أو الخدمات، والتأجير أو الاستعمال للأغراض الإدارية،²¹ ومن بين أهم المخالفات التي يمكن للمحقق إثباتها نذكر على الخصوص الآتي:²²

■ التأكد من أن حذف أي تثبيت عيني من الميزانية كان نتيجة خروجه من الكيان أو عندما يكون الأصل خارج الاستعمال بصورة دائمة، ولم يعد الكيان ينتظر منه أي منفعة اقتصادية مستقبلية لا من استعماله ولا من خروجه لاحقا؛

■ التأكد من أن نفقات البحث أو النفقات الناجمة عن طور البحث عن مشروع داخلي والمسجلة كأعباء هي مستحقة فعلا وأنها لا يمكن تثبيتها.

ب. التحقيق في الأصول الجارية: وتعرف على أنها الأصول التي ترتقب المؤسسة إمكانية إنجازها أو بيعها أو استهلاكها في إطار دائرة للاستغلال العادي، أو تتم حيازتها أساسا لغايات إجراء المعاملات أو لمدة قصيرة ترتقب المؤسسة إنجازها في غضون الأشهر الاثني عشر (12) التي تلي تاريخ إقفال سنتها المالية، أو تمثل أموال الخزينة التي لا يخضع استعمالها للقيود،²³ وتعتبر أهم القيود الواجب على المحقق التحقق منها ما يلي:

✓ **مخزونات:** وهي حسابات الصنف الثالث حيث تتضمن مجموعة الأموال التي اشترتها المؤسسة أو أنشأتها بهدف إعادة بيعها أو توريدها أو إستهلاكها في عملية التصنيع والاستغلال وعلى المحقق المحاسبي التأكد أن المعادلة الكلاسيكية (مخزون أول المدة + المشتريات = مخزون آخر المدة + المبيعات) صحيحة ومطابقتها مع مخزون يوم التدخل مع مراعاة المشتريات والمبيعات ما بين الفترة إلى يوم التدخل.²⁴

✓ **حساب المدينون :** يشير اصطلاح المدينين بصفة عامة إلى مجموعة من حقوق الكيان لدى الغير، والتي ستترتب عنها تدفقات نقدية داخلية في المستقبل القريب، وينقسم هذا الحساب إلى المدينون (العملاء)، وهم عبارة عن الديون الواجب تحصيلها من العملاء التجاريون للكيان، و تمثل الجزء الأكبر من حساب المدينين، وتنتج عن عمليات البيع الآجل للسلع والخدمات، وإلى المدينين (غير العملاء)، وهم عبارة عن الديون الواجب تحصيلها من العملاء غير التجاريون، وتنتج عن مصادر أخرى مثل سلف لمنسوبي الكيان، أرباح مستحقة تعويضات مستحقة على شركات التأمين الخ، والمراجعة الجبائية لهذا الحساب تبدأ بمقارنة الحسابات الفردية برصيد المدينون (العملاء).²⁵

✓ **الخزينة:** وتمثل الأموال الموجودة في الصندوق أو الودائع عند الاطلاع،²⁶ وعند التحقيق في شأنها وجب على المحقق التركيز على الآتي:²⁷

- التوافق بين الرصيد النهائي لحساب الصندوق والمبلغ الموجود فعلا في الصندوق؛
 - التساوي بين الرصيد النهائي لحساب البنك والرصيد الموجود في الكشف البنكي عند تاريخ قفل السنة المالية مصححا عند الاقتضاء من عمليات التقريب.
- وتجدر الإشارة إلى أن حساب الصندوق يعتبر من النقديات المتاحة داخل المؤسسة، ولا يكون رصيده دائما أبدا، وهذا الحساب غالبا ما يتضمن مخالفات وإغفالات يمكن اختصارها في تخفيض الإيرادات أو تضخيم الأعباء.

2.2. تقنيات التحقيق في خصوم المؤسسة: وتمثل الجانب الثاني من الميزانية، وتحتوي على العناصر التالية:

أ. التحقق من الخصوم غير الجارية: تضمن وسائل التمويل الموضوعة تحت تصرف المؤسسة بصفة دائمة من قبل الملاك، وتدخل تحتها عدة حسابات أهمها: أموال شخصية، أموال اجتماعية، الاحتياطات نتيجة قيد التخصيص، مؤونات التكاليف والخسائر،²⁸ ويجب على المحقق التأكد من جميع هذه الحسابات من خلال مراقبة مايلي:

- ✓ التحقق من مصدر الأموال الشخصية والتغيرات التي تطرأ عليها؛
- ✓ مقارنة عمليات التحويلات البنكية والحساب الجاري للتأكد من جميع المسحوبات؛
- ✓ مراقبة التعديلات والتغيرات في الأموال الاجتماعية والاحتياطات من خلال التأكد من الوثائق الثبوتية لها، ومدى صحتها ومطابقتها للقانون؛
- ✓ مراقبة تسجيل المبالغ في صورة قسيمة إيداع في البنك بهدف إخفاء قيمتها؛
- ✓ التأكد من أن الأرباح قد خضعت للضريبة على الدخل اجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات وأن المكلف لم يقيم بالتهرب من دفعها.

ب. التحقيق في حسابات الخصوم الجارية: هي خصوم تنتظر المؤسسة انقضاءها في إطار دائرة استغلاله العادي، ويجب أن تتم تسويتها في غضون الأشهر الاثني عشر (12) التي تلي تاريخ إقفال سنتها المالية،²⁹ ومن أهم الحسابات التي يجب التحقيق فيها نذكر على الخصوص حساب الموردون، وهو الحساب المعد لتسجيل المصروفات التي على المؤسسة، ولكنها لم تدفع بعد، ينحصر التحقيق في التأكد على عدم وجود تكرار في تسجيل الفواتير، وهذا من خلال مراقبة البطاقات الفردية للموردين، كما أن مراقبة هذا الحساب تتم بطريقة مماثلة لحساب العملاء.

30

2.2. تقنيات التحقيق في حسابات النتائج: يهدف المحقق من خلال مراقبة حسابات النتائج إلى معرفة القيمة المضافة وهامش الربح الخاص بالمؤسسة وتغيراتها خلال فترة المراقبة لمعرفة

وضعية المؤسسة والحالة المالية لها، قصد اكتشاف المكلفين الذين يصرحون بهامش ربح ضعيف أو بنتيجة خسارة، والتأكد من صحة الوضعية المالية لهم.³¹

3. 1. القيمة المضافة: تمثل الفرق بين الإنتاج الإجمالي والإستهلاكات، وتحسب نسبة القيمة المضافة بالطريقة التالية:³²

$$\text{نسبة القيمة المضافة} = \frac{\text{القيمة المضافة/رقم الأعمال (الإنتاج + الخدمات)}}{100 \times}$$

إذ تمثل هذه النسبة مقدار القيمة المضافة المحققة بالنسبة لرقم الأعمال، لمعرفة مدى تطورها خلال السنوات الأربع الخاضعة للتحقيق، واكتشاف التلاعبات التي يمكن أن تحتوي عليها خلال فترة المراقبة.

3. 2. هامش الربح: ويتم تحديده بالطريقة التالية:

$$\text{هامش الربح الخام للمشتريات} = \frac{\text{الربح الخام / ثمن تكلفة البضاعة المباعة}}{100 \times}$$

حيث يعبر هامش الربح الخام للمشتريات عن قيمة الربح الخام بالنسبة لثمن تكلفة البضاعة المباعة، كما يعبر هامش الربح الخام للمبيعات عن قيمة الربح الخام بالنسبة للمبيعات، ويحدد كما يلي :

$$\text{هامش الربح الخام للمبيعات} = \frac{\text{الربح الخام / المبيعات}}{100 \times}$$

ويتم تحديد هامش الربح الخام للمشتريات والمبيعات المتعلقة بالسنوات الخاضعة للتحقيق، أما بخصوص حساب الربح الخام فإنه يختلف حسب طبيعة نشاط المؤسسة:

✓ بالنسبة للأنشطة التجارية: $\text{الربح الخام} = \text{المبيعات} - (\text{المشتريات} \pm \text{تغيرات المخزون})$ ؛

✓ بالنسبة للأنشطة الصناعية:

$\text{الربح الخام} = (\text{المبيعات} \pm \text{المنتجات المخزنة}) - (\text{مشتريات للمواد الأولية} \pm \text{تغيرات المخزون})$ ؛

✓ بالنسبة لأنشطة تأدية الخدمات: $\text{الربح الخام} = \text{رقم الأعمال} - \text{الأعباء المباشرة}$ ؛

إن كل هذه النسب والمؤشرات السابقة الذكر تسمح للمحقق من تكوين نظرة عامة حول وضعية المؤسسة.

خامسا-نتائج المراجعة الجبائية المعمقة للشركات: عند الإنتهاء من التحقيق في محاسبة المكلف، والمعاينة الميدانية ومقارنة المصرح به مع واقع المؤسسة، وجمع كل المعلومات حول الأخطاء و/ أو الإغفالات و/ أو التلاعبات التي قام بها مكلف، يقوم المحقق على أساسها بالحكم وإصدار النتائج وإخضاع المبالغ المتهرب بها للضريبة، ويكون مضمون أو حالات النتائج والإجراءات القانونية للتبليغ كما يلي:

1. مضمون النتائج: تعبر النتائج عن حكم المحقق على محاسبة المكلف، وسابقا كانت إما بقبولها أو رفضها، لكن لتعسف المحققين تم منع رفض المحاسبة ويتم قبولها مهما كان شكلها أو مضمونها، ولذا نميز بين حالتين في نتائج التحقيق، هما:

أ. قبول صريح: عند مطابقة المحاسبة الممسوكة قواعد النظام المحاسبي المالي يتم الحكم عليها بأنها منتظمة وتامة ومثبتة ودقيقة محاسبياً، وبذلك يقوم المحقق بتبليغ المكلف بنتائج التحقيق من دون إجراء أي تقويمات.³³

ب. قبول نسبي: أي أن هناك ارتياب وهذا من خلال تسجيل بعض التجاوزات والانحرافات من قبل المكلف، وفي هذه الحالة يقوم المحقق باللجوء إلى إجراءات التقويم الثنائي والمقصود بها أن يكون اتصال بين الخاضع للضريبة والمحقق الجبائي للنقاش وإبداء الملاحظات حول هذه الانحرافات المسجلة، ثم يقوم المحقق بإعادة تأسيس رقم الأعمال ويجب عليه إبلاغ المكلف بهذا التقييم، وذلك عن طريق الإشعار بالتقويم الأولي، مع منح مدة أربعين (40) يوم للرد على هذا التقويم.³⁴

وفي هذا السياق يظهر وجوب فهم المحققين الجبائيين لأهم المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، والتعرف على الطرق المحاسبية الجديدة وكيفية تطبيقها، لمعرفة المخالفات والأخطاء المرتكبة من قبل المكلفين والتحقيق فيها.

2. إجراءات تبليغ التقييم: يتعين لزوماً إبلاغ المكلف بنتائج التحقيق في المحاسبة، وهذا حتى في حالة انعدام إعادة التقييم.

يجب إرسال هذا التبليغ إلى المكلف بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو مسلمة مع إشعار بالوصول ويجب أن يكون هذا التبليغ مفصلاً ومبرراً بكيفية تسمح بإعادة تأسيس أسس الضريبة، كما يجب تحت طائلة بطلان الإجراء، أن ينص الإشعار بإعادة التقييم على حق المكلف في الاستعانة بمستشار من اختياره قصد مناقشة الإقتراحات المتعلقة بالدفع في الضريبة أو الرد عليها كما يجب أن يكون التبليغ بإعادة التقييم مفصلاً بكفاية ومبرراً بكيفية تسمح للمكلف بإعادة تأسيس الأسس الضريبية وتقديم ملاحظته أو إبداء موافقته.³⁵

1.2. التبليغ الأولي: عند إنتهاء المحقق من عملية التحقيق يقوم بإبلاغ المكلف بالنتائج والتعديلات التي أجراها من خلال تبليغ مفصل ومعلل بطريقة تسمح للمكلف بفهم الطريقة التي تم من خلالها إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة للتمكن من تقديم ملاحظاته ويمنح للمكلف بالضريبة أجل أربعين (40) يوماً ليرسل ملاحظاته أو قبوله بها، ويمكن التمييز بين الحالتين التاليتين:

أ. الرد قبل انقضاء الأجل: أي استجابة المكلف ورده على ما ورد من نتائج، ونميز حالتين:

✓ **حالة القبول الصريح:** يرد المكلف بقبوله لما ورد من نتائج، وبذلك يصبح أساس الفرض نهائياً، ولا يمكن للإدارة الجبائية الرجوع فيه؛

✓ حالة الرد بتقديم ملاحظات: أي أن مكلف يرد في الأجل المحدد لكنه لا يقبل بما ورد بالنتائج، ويرسل ملاحظاته، ويتحتم على الإدارة الجبائية إما:

- رفضها: وينبغي عليها أن تعلمه بذلك من خلال مراسلة مفصلة ومبررة؛
 - قبولها: إذا ما أبرزت هذه المراسلة سببا جديدا لإعادة التقويم أو الأخذ بعين الاعتبار عناصر جديدة لم يتم التطرق لها في الأشعار الأولى، ويعاد التقويم ويمنح أجل اضافي مدته أربعون (40) يوما للمكلف بالضريبة لتقديم ملاحظاته.
- ب. عدم الرد أو الرد بعد الأجل المحدد: في هذه الحالة يعتبر قبول ضمني، ويثبت التقويم.
2. 2. إعداد التقرير النهائي: يجب أن يشتمل التقرير النهائي خاصة على ما يلي:

- ✓ أهم الخطوات التي مرت بها عملية التحقيق؛
 - ✓ طبيعة التحقيق وطبيعة المخالفات المكتشفة؛
 - ✓ أسس الإخضاع الضريبي وكذا العقوبات المفروضة مع توضيح النصوص القانونية لها.
2. 3. إصدار الجداول الإضافية: يقوم المحقق بإصدار الأوردة والجداول الإضافية التي جاءت نتيجة التحقيق المحاسبي والتي يتم من خلالها تحديد الأوعية الجبائية الجديدة والغرامات، وترسل إلى قبضة الضرائب للتحصيل، وتمثل هذه المرحلة نهاية التحقيق المحاسبي.
- خامسا- آجال المراجعة الجبائية المعمقة للشركات: وضع المشرع الجزائي آجالا لا يمكن تجاوزه، فتحت طائلة بطلان الإجراء فإن مدة التحقيق لا تستغرق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق 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.

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

يعتبر التحقيق المحاسبي من أهم إجراءات المراجعة الجبائية، كونه يقوم على أساس التدقيق وفحص محاسبة المكلف ومطابقة التصريحات بما هو على واقع، ومع المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي أصبح من الضروري إطلاع المحققين الجبائيين عليه ومعرفة الأحكام الخاصة به، لأنه من غير الممكن التحقيق في محاسبة دون الاطلاع على النظام الذي يسيرها ويحكمها.

أعمال الموجهة (المحور الثاني)

دراسة حالة ملف خاضع للمراجعة الجبائية المعمقة للشركات

التعريف بالمؤسسة محل التحقيق المحاسبي ووضعيتها الجبائية.

أولاً: التعريف بالمؤسسة محل التحقيق: ملف لشركة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة، تأسست وبدأت نشاطها بتاريخ 13 جوان 1999، والممارسة لنشاط مقولة أشغال البناء العمومية، وموجودة على مستوى ولاية الأغواط، ولقد تم إرسال وثيقة من قبل مركز الضرائب للمؤسسة (X) لطلب معلومات بخصوص طبيعة العمل وكل الوثائق المحاسبية للشروع التحقيق المحاسبي، وهذا بعد اختيارها لخضوعها للتحقيق المحاسبي وذلك للأسباب التالية:

✓ الأرباح المصرح بها ضعيفة مقارنة بأرقام الأعمال المحققة، وكذلك بالنسبة لنشاط الممارس؛

✓ المؤسسة دائماً مدينة بحسومات الرسم على القيمة المضافة TVA.

ثانياً: الوضعية الجبائية للمؤسسة محل التحقيق المحاسبي:

تم إخضاع المؤسسة ذات الشخص الوحيد للتحقيق المحاسبي خلال الفترة: 2016، 2017، 2018 و 2019، للضرائب والرسوم التالية: الرسم على النشاط المهني TAP، الرسم على القيمة المضافة TVA، الضريبة على أرباح الشركات IBS، الضريبة على الدخل الإجمالي للشريك الوحيد IRG/Ass.

وتجدر الإشارة إلى أن هذه المؤسسة كغيرها من المؤسسات ملزمة بتقديم تصريحاتها الدورية والسنوية على مستوى مركز الضرائب تمثلت على الخصوص في الآتي: التصريحات الدورية G50 لسنة 2016، التصريحات G50 لسنة 2017، التصريحات G50 لسنة 2018، التصريحات G50 لسنة 2019، أما التصريحات السنوية فتتمثل في: أصول وخصوم ميزانية سنتي 2016 و 2017، أصول وخصوم ميزانية سنتي 2018 و 2019، جدول حسابات النتائج لسنتين 2016 و 2017، و جدول حسابات النتائج لسنتين 2018 و 2019.

الوحدة بالدينار

رقم الأعمال الإجمالي	رقسم المهني (TAP)	الرسم على القيمة المضافة (TVA)			الاقتطاع من المصدر (IRG/S)		IRG		IBS			
		رقم الأعمال الخاضع	مبلغ الحقوق	رقم الأعمال الخاضع 17 %	الحقوق على المبيعات (1)	TVA على المشتري (2)	التسبيق (3)	المبالغ المدفوعة (1) - (2) - (3)		الدخل الخاضع	المبلغ المدفوع (تسبيقات)	
جانفي	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	156.113	لا شيء	6.340			
فيفري	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	156.113	181.272	6.340			
مارس	4.285.338	4.285.338	85.706	4.285.338	728.507	610.584	156.113	250.789	6.340			69.952
أفريل	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	38.190	263.988	6.340	96.315	963.154	
ماي	3.876.946	3.876.946	77.538	3.876.946	659.080	563.631	38.190	290.534	6.340			
جوان	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	272.068	6.340			
جويلية	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	272.068	6.340			
أوت	6.281.675	6.281.675	125.633	6.281.675	1.067.884	1.039.550	لا شيء	لا شيء	6.340			
سبتمبر	5.027.512	5.027.512	100.550	5.027.512	854.677	834.630	لا شيء	238.148	6.340			
أكتوبر	2.953.493	2.953.493	59.069	2.953.493	502.093	496.058	لا شيء	257.840	6.340			67.778
نوفمبر	7.585.317	7.585.317	151.706	7.585.317	530.972	813.615	لا شيء	292.491	6.340			
ديسمبر	8.744.644	8.744.644	174.892	8.744.644	612.125	618.411	282.643	297.887	6.340			
المجموع	38.754.925	38.754.925	775.094	38.754.925	4.955.338	4.976.479	827.362	2.617.085	76.080	96.315	963.154	137.730

المصدر: الملف الجبائي للمؤسسة المعنية بعملية المراجعة الجبائية المعمقة للشركات.

* يخضع الشريك الوحيد للضريبة على الدخل الإجمالي لمعدل 10% حسب نص المادة (104) من ق.ض.م.ر.م أي 963.154

وثيقة المراقبة للتصريحات الدورية لسنة 2017 (G 50) الوحدة بالدينار

IBS	الاقتطاع من المصدر (IRG/S)		الرسم على القيمة المضافة (TVA)					الرسم على النشاط المهني (TAP)		رقم الأعمال الإجمالي	شهر
	المبلغ المدفوع (تسبيقات)	الدخل الخاضع للمدفوع	المبالغ المدفوعة (1) - (2) - (3)	التسبيق (3)	TVA على المشتري (2)	الحقوق على المبيعات (1)	رقم الأعمال الخاضع 9 %	رقم الأعمال الخاضع 19 %	مبلغ الحقوق	رقم الأعمال الخاضع	
	6.340	313.030	288.929	288.929	0	0	/	لا شيء	لا شيء	لا شيء	جانفي
	6.340	312.961	288.929	288.929	0	0	/	لا شيء	لا شيء	لا شيء	فيفري
67.778	6.340	312.961	268.858	288.929	775797	889500	/	4.681.582	93.631	4.681.582	مارس
	6.340	317.709	292.252	268.858	869701	1088110	12.090.111	/	241.802	12.090.111	أفريل
	6.340	317.709	16.150	292.252	421680	897149	9.968.324	/	199.366	9.968.324	ماي
33.181	6.340	331.561	(8.913)	16.150	1519165	1985437	22.060.410	/	441.208	22.060.410	جوان
	10.618	345.821	611.118	لا شيء	1537650	1191256	13.236.183	/	264.723	13.236.183	جويلية
	10.618	345.821	60.612	611.117	214509	983590	10.928.774	/	218.575	10.928.774	أوت
لا شيء	10.618	332.857	60.612	60.612	0	0	لا شيء	/	لا شيء	لا شيء	سبتمبر
	10.618	325.904	(22.070)	60.612	1324984	1573275	/	8.280.393	165.607	8.280.393	أكتوبر
100.958	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	0	0	/	لا شيء	لا شيء	لا شيء	نوفمبر
	10.618	456.979	(38.888)	لا شيء	2370571	3097877	34.420.856	/	688.417	34.420.856	ديسمبر
201.917	91.130	3.713.313	1.817.589	2.176.388	9034057	117061947	92.746.302	12.961.975	2.313.329	115.666.633	المجموع

المصدر: الملف الجبائي للمؤسسة المعنية بعملية المراجعة الجبائية المعمقة للشركات

وثيقة المراقبة للتصريحات الدورية لسنة 2018 (G 50) الوحدة بالدينار

الشهر	رقم الأعمال الإجمالي	الرسم على النشاط المهني (TAP)		الرسم على القيمة المضافة (TVA)							الاقتطاع من المصدر (IRG/S)		IBS
		رقم الأعمال الخاضع	مبلغ الحقوق	رقم الأعمال الخاضع % 19	رقم الأعمال الخاضع % 9	الحقوق على المبيعات (1)	TVA على المشتريات (2)	التسبيق (3)	المبالغ المدفوعة (1) - (2) - (3)	الدخل الخاضع	المبلغ المدفوع	المبلغ المدفوع (تسبيق ات)	
جانفي	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	/	لا شيء	363.882	لا شيء	لا شيء	
فيفري	3.376.622	3.376.622	67.532	3376622	/	641558	718.825	/	144.800	لا شيء	لا شيء	لا شيء	
مارس	13.580.572	13.580.572	271.611	/	13580572	1222251	1.758.068	144.800	952.228	431.872	لا شيء	لا شيء	
أفريل	13.669.038	13.669.038	273.380	/	13669038	1230213	20.836	952.228	16.232	431.872	لا شيء	لا شيء	100.958
ماي	14.502.717	14.502.717	290.054	/	14502717	2755516	2.488.068	16.231	38.838	445.268	لا شيء	لا شيء	
جوان	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	38.838	38.838	447.234	140	لا شيء	
جويلية	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	38.838	38.838	381.171	140	لا شيء	
أوت	19.707.688	19.707.688	394.153	/	19707688	3744460	3.352.155	38.838	40.687	381.171	140	لا شيء	
سبتمبر	18.244.179	18.244.179	364.883	/	18244179	1641976	1.267.202	40.687	30.797	514.522	140	لا شيء	
أكتوبر	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	30.797	30.797	514.522	لا شيء	لا شيء	
نوفمبر	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	30.797	30.797	373.535	لا شيء	لا شيء	262.042
ديسمبر	19.927.632	19.927.632	398.552	/	19927632	3786250	4.402.172	30.797	1.045.272	373.535	420	لا شيء	
المجموع	103.008.448	103.008.448	2.060.165	57514659	45493789	15022226	14.007.326	1.362.851	2.408.124	4.658.584	980	لا شيء	363.000

المصدر: الملف الجبائي للمؤسسة المعنية بعملية المراجعة الجبائية المعمقة للشركات

أصول الميزانية للسنوات 2016، 2017، 2018 و2019. الوحدة بالدينار

السنة	المبلغ الصافي 2016	المبلغ الصافي 2017	المبلغ الصافي 2018	المبلغ الصافي 2019
أصول غير جارية				
فارق بين الاقتناء المنتوج الإيجابي أو السلبي.				
تثبيبات معنوية				
تثبيبات عينية				
أراضي				
مباني				
تثبيبات عينية أخرى	17 515 165	21 509 403	23 696 443	10 278 669
تثبيبات ممنوح امتيازها				
تثبيبات جاري إنجازها				
قروض وأصول مالية أخرى غير جارية	2 705 561	2 404 930	2 404 930	2 385 355
ضرائب مؤجلة على الأصل				
مجموع الأصل غير جاري	20 220 726	23 941 333	26 101 374	12 664 025
أصول جارية				
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ	31 515 289	/	326 686	4 227 266
حسابات دائنة واستخدمات مماثلة				
الزبائن	6 273 643	6 580 086	12 683 697	37 945 436
المدينون الآخرون	1 309 373	7 830 114	7 336 179	7 099 850
الضرائب وما شابهها	1 356 626	3 495 013	5 032 079	6 817 725
حسابات دائنة أخرى واستخدمات مماثلة				
الموجودات وما شابهها				
الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية.				
الخزينة	6 504 273	26 431 130	12 185 124	16 453 397
مجموع الأصول الجارية	46 959 204	44 336 344	37 563 765	72 543 676
المجموع العام للأصول	67 179 930	68 250 678	63 665 140	85 207 702

المصدر: الملف الجبائي للمؤسسة المعنية بعملية المراجعة الجبائية المعمقة للشركات.

خصوم الميزانية للسنوات 2016، 2017، 2018 و2019. الوحدة بالدينار

2019	2018	2017	2016	السنة البيان
				رؤوس الأموال الخاصة
14 791 059	100 000	100 000	100 000	رأس المال الصادر أو حساب المستغل
				رأس المال غير المرغوب
				العلاوات والاحتياطات
				فارق إعادة التقييم
				فارق المعادلة
6 359 181	2 974 528	3 723 751	1 434 671	النتيجة الصافية
26 331 424	26 331 424	22 607 672	21 173 001	رؤوس الأموال الأخرى- ترحيل من جديد
				حصة الشركة المدمجة
				حصة ذوي الأقلية
47 481 665	29 405 952	26 431 424	22 707 672	المجموع 1
				الخصوم غير الجارية
				القروض والديون المالية
				الضرائب -المؤجلة والمرصود لها-
				الديون الأخرى غير الجارية
				المؤونات والمنتوجات المدرجة سلفا
				مجموع الخصوم غير جارية 2
				الخصوم الجارية
31 832 681	31 551 441	33 082 588	43 174 427	الموردون والحسابات الملحقة
5 702 095	2 707 776	1 358 404	977 683	الضرائب
191 259		7 378 261	320 148	الديون الأخرى
				خزينة الخصوم
37 726 036	34 259 187	41 819 254	44 472 258	مجموع الخصوم الجارية 3
85 207 702	63 665 140	68 250 678	67 179 930	المجموع العام للخصوم 3+2+1

المصدر الملف الجبائي للمؤسسة المعنية بعملية المراجعة الجبائية المعمقة للشركات

الوحدة بالدينار

جدول حسابات النتائج للسنتين 2016 و2017.

السنوات		البيان	
2017	2016	دائن	مدين
116 390 559	35 086 150	مبيعات الأشغال	
703		التخفيضات المحسومات الممنوحة	
116 391 262	35 086 150	رقم الأعمال الصافي	
15 899 355	843 662	الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون	
100 491 906	35 929 818	إنتاج السنة المالية 1	
		مشتريات البضائع المباعة	
60 735 712	16 210 000	المواد الأولية	
		التمويلات الأخرى	
115 825		استهلاكات أخرى	
		التخفيضات المحسومات الممنوحة	
11 488 636		الإيجارات	
	10 064	الصيانة والتصليلات والرعاية	
59 437	111 118	أقساط التأمينات	
42 735	35 000	أجور الوسطاء والأتعاب	
		الإشهار	
	1 339 500	التنقلات والمهمات والاستقبالات	
5 796 739	4 736 520	خدمات أخرى	
78 239 086	22 442 201	استهلاكات السنة المالية 2	
22 252 819	13 487 611	الفائض الإجمالي عن الاستغلال 2-1	
10 001 550	6 440 585	أعباء المستخدمين	
2 542 907	866 494	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	
9 708 361	6 180 532	القيمة المضافة عن الاستغلال 4	
	22 360	المنتجات العملياتية الأخرى	
		الأعباء العملياتية الأخرى	
5 050 761	4 389 346	المخصصات للإهلاكات والمؤنات	
4 597 600	1 813 546	النتيجة العملياتية 5	

				المنتجات المالية
	60 375		42 347	الأعباء المالية
	60 375		42 347	النتيجة المالية 6
4 597 224		1 771 199		النتيجة العادية قبل الضرائب: 5-6-7
	873 472		336 528	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
				الضرائب المؤجلة (التغيرات) عن النتائج العادية
3 723 751		1 434 671		النتيجة الصافية

المصدر: الملف الجبائي للمؤسسة المعنية بعملية التحقيق المحاسبي.

الوحدة بالدينار

جدول حسابات النتائج للسنتين 2018 و 2019.

2019		2018		السنوات البيان
دائن	مدين	دائن	مدين	
117 944 629		108 429 859		مبيعات الأشغال
25				التخفيضات المحسومات الممنوحة
117 944 654		108 429 859		رقم الأعمال الصافي
	326 686	326 686		الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون
117 617 968		108 756 545		إنتاج السنة المالية 1
				مشتريات البضائع المباعة
	99 713 190		83 014 775	المواد الأولية
				التمويلات الأخرى
	63 560		123 817	استهلاكات أخرى
				التخفيضات المحسومات الممنوحة
	1 421 060		8 584 100	الإيجارات
	62 259			الصيانة والتصليلات والرعاية
	226 330		125 412	أقساط التأمينات
	65 000		75 000	أجور الوسطاء والأتعاب
				الإشهار
				التنقلات والمهمات والاستقبالات
				خدمات أخرى
	101 551 400		91 923 105	استهلاكات السنة المالية 2
16 066 567		16 833 439		الفائض الإجمالي عن الاستغلال 1- 2
	10 088 540		3 985 657	أعباء المستخدمين

الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	2 792 611		1 770 724	
القيمة المضافة عن الاستغلال 4		10 055 170		4 207 302
المنتجات العملياتية الأخرى				13 651 364
الأعباء العملياتية الأخرى			10 564 619	
المخصصات للإهلاكات والمؤونات	6 139 549		2 853 154	
النتيجة العملياتية 5		3 915 620		4 440 892
المنتجات المالية				
الأعباء المالية	52 597		45 238	
النتيجة المالية 6	52 597		45 238	
النتيجة العادية قبل الضرائب: 7-5-6		3 863 023		4 395 654
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	888 495		1 011 000	
الضرائب المؤجلة (التغيرات) عن النتائج العادية				
النتيجة الصافية		2 974 528		3 384 653

المصدر: الملف الجبائي للمؤسسة المعنية بعملية المراجعة الجبائية المعمقة للشركات

كما تم تقديم الوثائق المحاسبية التالية من قبل المكلف، والتي تمثلت في:

- سجل المركزية مؤشر ومرقم من طرف المحكمة بتاريخ 1998/02/11 رقم 1998/54.
- سجل الجرد مؤشر ومرقم من طرف المحكمة بتاريخ 2010/05/11 رقم 2010/94.
- سجل الأجرة مؤشر ومرقم من طرف المحكمة بتاريخ 2009/06/07 رقم 2009/201.
- وثائق الملحقات للسنوات 2016، 2017، 2018 و2019؛
- وثائق مختلفة: فواتير الشراء والبيع...إلخ.

عمليات التسوية الحاصلة في ظل المراجعة الجبائية المعمقة للشركات

بعد فحص المحاسبة المقدمة من قبل المكلف من ناحية الشكل والمضمون، تم الاعتماد في عملية التحقيق على جدول الحساب المالي، حيث يتم تحديد مقبوضات المكلف، ومن ثم

مختلف مصاريفه المالية وصولاً لرقم الأعمال المتحصل عليه، وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

مقارنة رقم الأعمال المصرح به مع رقم الأعمال المتحصل عليه للفترة 2016-2019.
الوحدة: الدينار

التعيين	السنوات	2016	2017	2018	2019
رقم الأعمال من خلال الحساب المالي		37.973.754	118.255.028	104.827.307	118.186.148
حساب الزبائن N-1		8.421.874	5.362.088	5.264.005	10.840.767
حساب الزبائن N		5.362.088	5.624.005	10.840.767	32.431.964
رقم الأعمال المتحصل عليه HT		41.033.540	117.993.111	99.250.545	96.594.951
رقم الأعمال المصرح G50		38.754.925	115.666.633	103.008.448	95.244.272
الفارق		2.278.615+	2.326.478+	3.758.303-	1.350.679+

المصدر: الملف الجبائي للمؤسسة المعنية بعملية المراجعة الجبائية المعمقة للشركات

إضافة إلى ما سبق فقد اكتشف المحقق من خلال مراقبته للفواتير عدة مخالفات قصد التهرب من الدفع الضريبي، وهي كالتالي:

✓ **فواتير مكررة:** فقد تم اكتشاف فاتورة مكررة مرتين على مستوى الأعباء بسنة 2017، حيث تم تقييدها برقم 2017/433 بتاريخ 2017/02/27، والتي تحمل مبلغ خارج الرسوم يقدر ب: 854.711 دج،

✓ **فواتير غير مقيدة:** وجود وثائق تعكس وجود فواتير لكنها غير مقيدة بمحاسبة المكلف على مستوى الإيرادات، وهي:

- الفاتورة رقم 2018/308 بتاريخ 2018/05/10 تحمل مبلغ خارج الرسوم بـ 99.120 دج
- الفاتورة رقم 2018/309 بتاريخ 2018/05/20 تحمل مبلغ خارج الرسوم بـ 99.120 دج
- الفاتورة رقم 2018/310 بتاريخ 2018/05/25 تحمل مبلغ خارج الرسوم بـ 99.120 دج
- الفاتورة رقم 2018/311 بتاريخ 2018/06/20 تحمل مبلغ خارج الرسوم بـ 99.120 دج
- الفاتورة رقم 2018/202 بتاريخ 2018/07/10 تحمل مبلغ خارج الرسوم بـ 97.112 دج
- الفاتورة رقم 2018/203 بتاريخ 2018/07/19 تحمل مبلغ خارج الرسوم بـ 97.114 دج
- الفاتورة رقم 2018/204 بتاريخ 2018/07/25 تحمل مبلغ خارج الرسوم بـ 97.114 دج

- الفاتورة رقم 2018/200 بتاريخ 2018/06/20 تحمل مبلغ خارج الرسوم بـ 97.114 دج
- الفاتورة رقم 2018/201 بتاريخ 2018/06/28 تحمل مبلغ خارج الرسوم بـ 97.114 دج
- الفاتورة رقم 2018/205 بتاريخ 2018/08/09 تحمل مبلغ خارج الرسوم بـ 97.114 دج
- الفاتورة رقم 2018/206 بتاريخ 2018/08/15 تحمل مبلغ خارج الرسوم بـ 97.114 دج
- الفاتورة رقم 2018/209 بتاريخ 2018/08/28 تحمل مبلغ خارج الرسوم بـ 97.114 دج
- ✓ كما قام المكلف سنة 2017 باقتناء آلة ELEVATEUR CHARIOT معفاة من الرسم على القيمة المضافة، ثم بيعت سنة 2019، وقد كان الرسم على القيمة المضافة فيما يخص السنتين المتبقيتين مقدر بـ 615.060 دج.

المطلوب:

- أوجد النتائج النهائية لعملية التحقيق المحاسبي؟
- حدد إجراءات إقفال التحقيق المحاسبي؟

إجراءات التحقيق الجبائي المطبق على المؤسسة.

1. الإشعار بالتحقيق: قبل الشروع في عملية التحقيق المحاسبي يجب على المحقق إرسال إشعار مفصل بواسطة رسالة موصى عليها، مع إشعار بالاستلام مرفق بميثاق حقوق وواجبات المكلف، لإبلاغ المكلف الخاضع لهذا التحقيق مع منحه مدة عشرة (10) أيام لتحضير كافة الدفاتر والوثائق التي تُثبت ما جاء في تصريحاته الدورية والسنوية، كما يتضمن هذا الإشعار إمكانية استعانة المكلف بمستشار من اختياره، مع ذكر أسماء المحققين، والفترة التي يتم التحقيق فيها وطبيعة مختلف الضرائب والرسوم المعنية بموضوع المراقبة، ويتم تسليم هذا الإشعار للمكلف يدا بيد مرفوق بميثاق المكلف بالضرية الخاضعين للرقابة الجبائية بتاريخ وحددت السنوات المعنية بعملية التحقيق في الفترة 2016، 2017، 2018 و2019

تعليق الجدول الحساب المالي

إضافة إلى ذلك فقد تم إبلاغ المكلف أنه في إطار الإشعار بالتقويم بأن لديه إمـــــــــــــــكانية الرد على طلب التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع والقانون حسب الحالة.

✓ تم حساب رقم الأعمال المتحصل عليه HT بعد إضافة رصيد الزبائن (N-1) إلى رقم الأعمال المفوتر ومن ثم طرح حساب الزبائن (N)؛

✓ فارق رقم الأعمال هو الفرق بين رقم الأعمال المتحصل عليه ورقم الأعمال المصرح به؛

✓ يجب الإشارة أن الرسم على القيمة المضافة TVA طبق بنسبة 19% في كل سنوات التحقيق ما عدا سنة 2017 طبق بنسبة 9%، ويعود ذلك كون المحقق لاحظ أن اتفاقية العمل للمؤسسة محل التحقيق لهذه السنة كانت مع مديريةية السكن.

النتائج النهائية لعملية التحقيق المحاسبي وإقاله.

من خلال ما تم التوصل إليه، وجب على المحقق تقديم النتائج النهائية، وهذا بإرسال التبليغ الأولي، يوضح من خلاله كيفية الوصول لهذه التسوية، وتحديد مبالغ كل ضريبة في كل سنة على حدى، ومن ثم إقبال التحقيق كما يلي:

أولاً: النتائج النهائية لعملية التحقيق المحاسبي: حيث كانت كما يلي:

1. مستحقات الرسم على النشاط المهني TAP: يحدد هذا الرسم بنسبة 2%، وما دام هناك رقم أعمال متملص منه وجب احتسابها، كما يوضح الجدول أدناه:

النتائج المستحقة للرسم على النشاط المهني TAP خلال للفترة 2016-2019

التعيين	2016	2017	2018	2019
ر.أ. المحصل	41.033.540	117.993.111	99.250.545	96.594.951
ر.أ. المصرح	38.754.925	115.666.633	99.250.545	95.244.272
النسبة	%2	%2	%2	%2
الحقوق المحصلة 1	671.820	2.359.862	-	1.931.899
الحقوق المسددة 2	775.099	2.313.333	-	1.904.885
الفارق 1-2	45.572	46.529	-	27.014
نسبة العقوبة	%10	%10	-	%10
العقوبة	4.557	4.653	-	2.701
المجموع	50.130	51.182	00	29.715

ملاحظات:

✓ رقم الأعمال المتحصل عليه تم أخذه من الجدول السابق؛

✓ بما أن الفارق في سنة 2018 كان سالب تم وضع رقم الأعمال المصرح به يساوي رقم الأعمال المتحصل عليه؛

✓ الحقوق المحصلة هي رقم الأعمال المحصل عليه جداء نسبة الرسم على النشاط المهني؛

✓ الحقوق المسددة هي رقم الأعمال المصرح جداء نسبة الرسم على النشاط المهني؛

✓ نسبة العقوبة تحدد على حسب مبلغ الفارق المتحصل عليه كالآتي:

10% إذا كان مبلغ الفارق أقل من 50.000 دج؛ 15% إذا كان مبلغ الفارق محصور ما بين 50.000 دج و 200.000 دج؛ 25% إذا كان مبلغ الفارق يفوق 200.000 دج.

2. مستحقات الرسم على القيمة المضافة TVA: تم تطبيق الرسم على القيمة المضافة

واحتسابه بنسبة 17% في سنة 2016، و 9% في سنة 2017، أما سنتين 2018 و 2019 فتم تطبيق 19%، كما هو موضح في الجدول:

النتائج المستحقة للرسم على القيمة المضافة TVA خلال الفترة 2016-2019

التعيين	2016	2017	2018	2019
ر.أ. المحصل	41.033.540	117.993.111	99.250.545	96.594.951
ر.أ. المصرح	38.754.925	115.666.633	99.250.545	95.244.272
النسبة	%19	%09	%19	%19
الحقوق المحصلة 1	7.796.373	10.619.380	-	18.353.041
الحقوق المفروضة 2	7.363.436	10.409.997	-	18.096.412
الفارق 3 = 2-1	432.937	209.383		256.629
نسبة العقوبة	25%	25%	-	25%
العقوبة 4	108.234	52.345	0	64.157
TVA المسترجعة 5	-	-	-	615.060
العقوبة 25% 6	/	/	/	153.765
المجموع 6+5+4+3	541.171	261.729	0	1.089.611

ملاحظات:

✓ الحقوق المحصلة هي رقم الأعمال المحصل عليه جداء نسبة الرسم على القيمة المضافة؛

✓ الحقوق المسددة هي رقم الأعمال المصرح جداء نسبة الرسم على القيمة المضافة؛

تم تطبيق نسبة الرسم على القيمة المضافة على كل السنوات التي اكتشفنا فيها تملص من الضريبة، مع فرض عقوبات مالية تحسب على حسب مبلغ التملص منه، كما أنه وجب الإشارة إلى الرسم على القيمة المضافة الواجب استرجاعه في سنة 2019 الناتج عن بيع الآلة حيث حدد مبلغها بـ: 615.060 دج.

3. مستحقات الربح المحصل IBS: بعد ما تم تحديد رقم الأعمال التملص منه، يبقى

تحديد الربح بالعلاقة التالية:

الربح المحقق = (رقم الأعمال المحصل × هامش الربح المحقق من عملية النشاط) + ما تم خصمه من الأعباء.

وفيما يلي جدول يوضح كيفية تحديد الربح المحقق في كل من سنوات التحقيق:

تحديد الربح المحقق IBS للفترة 2016-2019

التعيين	2016	2017	2018	2019
رقم الأعمال المتحصل عليه	41.033.540	117.993.111	99.250.545	96.594.951
رقم الأعمال المصرح به G50	38.754.925	115.666.633	99.250.545	95.244.272
الفارق على رقم الأعمال 1	2.278.615	2.326.478	0	1.350.679
الربح. المصرح 2	1.771.199	4.597.224	3.863.023	4.395.654
الأعباء غير قابلة للخصم 3	0	854.711	1.173.390	0
الأعباء قابلة للخصم 4 TAP	45.572	46.529	-	27.014
الربح المتحصل عليه 4 4 - 3+2+1=	4.004.242	7.731.884	5.036.413	5.719.319

أما الربح الواجب دفعه فيوضحه الجدول الموالي

مستحقات الربح IBS المتملص منه خلال الفترة 2016-2019:

التعيين	2016	2017	2018	2019
الربح. المحصل	4.004.242	7.731.884	5.187.492	4.727.446
الربح. المصرح	1.771.199	4.597.224	3.863.023	4.395.654
النسبة	19%	19%	19%	23%
الحقوق المحصلة	760.806	1.061.133	985.623	1.087.313
الحقوق المصرحة	336.528	873.473	733.974	1.011.000
الفارق	424.278	187.660	251.649	76.313
نسبة العقوبة	25%	15%	25%	15%
العقوبة	106.069	28.149	62.912	11.447
المجموع	530.348	215.809	314.561	87.760

4. تحديد الأساس الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء (IRG/ASS) والحقوق الواجبة الدفع للشريك الوحيد للفترة (2016-2010).

يتم حساب هذا العنصر بتخفيض الضريبة على أرباح الشركات (IBS) من الأساس الخاضع لها، ليخضع الشريك الوحيد للضريبة على الدخل الإجمالي لمعدل 10% حسب نص المادة (104) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وهذا ما يوضحهما الجدولين التاليين:

تحديد الأساس الخاضع لـ (IRG/ASS) والحقوق الواجبة الدفع للشريك الوحيد للفترة (2016-2019)

البيان	2016	2017	2018	2019
الأساس الخاضع لـ (IBS) المتحصل عليه (1)	4.004.242	7.731.884	5.187.492	4.727.446
الضريبة على أرباح الشركات (IBS) (1) = (2) * المعدل	760.806	1.469.058	985.623	898.215
الأساس الخاضع لـ IRG الشريك الوحيد (3) = (1) - (2)	3.243.436	6.262.826	4.201.868	3.829.231
الحقوق المفروضة (4) = (3) * 10%	324.344	626.282	420.186	382.923
الحقوق المدفوعة (5) وثيقة المراقبة للتصريحات الدورية	96.315	00	00	00
الفارق (6) = (4) - (5)	228.029	626.282	420.186	382.923
نسبة عقوبة النقص في التصريح	25%	25%	25%	25%
مبلغ العقوبة (7)	57.007	156.570	105.046	95.730
الحقوق الواجبة الدفع للشريك الوحيد (8) = (6) + (7)	285.036	782.852	525.232	478.653

مجل المستحقات الناتجة عن التحقيق المحاسبي للفترة 2016-2019.

التعيين	2016	2017	2018	2019	المجموع
الرسم على النشاط المهني TAP	50.130	51.182	00	29.715	131.027
الرسم على القيمة المضافة TVA	541.171	261.729	0	1.089.611	1.892.511
الضريبة على أرباح الشركات IBS	530.348	215.809	314.561	87.760	1.148.478
الضريبة على الدخل الإجمالي IRG	285.036	782.852	525.232	478.653	1.640.773
المجموع	1.406.685	1.311.572	839.793	1.254.739	4.812.789

ثانيا: إقفال عملية التحقيق المحاسبي للمكلف خلال الفترة 2016-2019.

1. التبليغ الأولي للتحقيق المحاسبي للمكلف: يتم إرسال التبليغ الأولي يتضمن نتائج التحقيق المحاسبي للمكلف للسنوات: 2016، 2017، 2018 و 2019، والذي يحدد فيه كل المستحقات الواجب دفعها، كما يجب الإشارة على أنه لديه أجل أربعين (40) يوم للرد على ما تم التوصل إليه من نتائج ،
2. التبليغ النهائي للتحقيق المحاسبي للمكلف: تقرر تنبيهات التسوية الجبائية نهائيا حسب ما جاء في التبليغ الأولي للسنوات 2016، 2017، 2018 و 2019، بعد أن تؤكد عدم رد المكلف بعد ما تجاوزت الفترة الممنوحة للمكلف 40 يوما.

مراجع المحور الثاني

- ¹ بوسعدية محمد سعيد، "مرجع سبق ذكره"، ص 271.
- ² ج ج د ش، وزارة المالية، قرار وزاري مشترك مؤرخ في 25 صفر 1430 الموافق 21 فبراير سنة 2009، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية، العدد 20، المادة 38-41، ص 15.
- ³ قانون الاجراءات الجبائية، "مرجع سبق ذكره"، 2017، المادة 20، ص 65.
- ⁴ نوي نجا، "مرجع سبق ذكره"، ص 65.
- ⁵ بساس أحمد، "أثر المراقبة الجبائية على التهرب الضريبي في ظل الاصلاحات الاقتصادية في الجزائر"، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه علوم، تخصص علوم تسيير، جامعة الأغواط بالجزائر، 2014، ص 186.
- ⁶ دلاندة يوسف، "مرجع سبق ذكره"، ص 20.
- ⁷ بوسعدية محمد سعيد، "مرجع سبق ذكره"، ص 272.
- ⁸ بساس أحمد، "أثر المراقبة الجبائية على التهرب الضريبي في ظل الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر"، مرجع سبق ذكره، ص 188.
- ⁹ كحلة عبد الغني، "تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الاصلاح الضريبي الفترة 2000-2010"، مذكرة ماجستير، تخصص اقتصاد ومالية دولية، جامعة المدية، الجزائر، 2011-2012، ص 111.
- ¹⁰ بوشري عبد الغني، "فعالية الرقابة الجبائية ودورها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر الفترة 1999-2009"، مذكرة ماجستير، تخصص نقود مالية وبنوك، جامعة تلمسان، الجزائر، 2010-2011، ص 126.
- ¹¹ ج ج د ش، "القانون التجاري"، 2007، المواد 9-12، ص 4-5.
- ¹² الياس قلاب ذبيح، "مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية"، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر - بسكرة، الجزائر، 2010-2011، ص 68.
- ¹³ بوشري عبد الغني، "مرجع سبق ذكره"، ص 126.
- ¹⁴ كحلة عبد الغني، "مرجع سبق ذكره"، ص 112.
- ¹⁵ بوشري عبد الغني، "مرجع سبق ذكره"، ص 127-129.
- ¹⁶ بساس أحمد، "أثر المراقبة الجبائية على التهرب الضريبي في ظل الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر"، مرجع سبق ذكره، ص 191.
- ¹⁷ شريقي عمر، "التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية"، رسالة دكتوراه علوم، جامعة سطيف، الجزائر، 2011-2012، ص 95.
- ¹⁸ بوشري عبد الغني، "مرجع سبق ذكره"، ص 130.
- ¹⁹ ج ج د ش، وزارة المالية، القرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق لـ 26 يوليو سنة 2008، يحدد قواعد التقييم و المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية المؤرخة 28 ربيع الأول عام 1430 الموافق لـ 25 مارس 2009، العدد 19، ص 81.
- ²⁰ بساس أحمد، "أثر المراقبة الجبائية على التهرب الضريبي في ظل الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر"، مرجع سبق ذكره، ص 195.

- 21 الجريدة الرسمية، العدد 19، 2009، "مرجع سبق ذكره"، ص86.
- 22 بساس أحمد، "أثر المراقبة الجبائية على التهرب الضريبي في ظل الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر"، مرجع سبق ذكره، ص195.
- 23 الجريدة الرسمية، العدد 19، 2009، "مرجع سبق ذكره"، ص81.
- 24 قتال عبد العزيز، "مرجع سبق ذكره"، ص76.
- 25 بساس أحمد، "أثر المراقبة الجبائية على التهرب الضريبي في ظل الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر"، مرجع سبق ذكره، ص196.
- 26 الجريدة الرسمية، العدد 19، 2009، "مرجع سبق ذكره"، ص86.
- 27 بساس أحمد، "أثر المراقبة الجبائية على التهرب الضريبي في ظل الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر"، مرجع سبق ذكره، ص197.
- 28 بوشري عبد الغني، "مرجع سبق ذكره"، ص130.
- 29 الجريدة الرسمية، العدد 19، 2009، "مرجع سبق ذكره"، ص88.
- 30 بساس أحمد، "أثر المراقبة الجبائية على التهرب الضريبي في ظل الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر"، مرجع سبق ذكره، ص198.
- 31 كحلة عبد الغني، "مرجع سبق ذكره"، ص120.
- 32 بوشري عبد الغني، "مرجع سبق ذكره"، ص132.
- 33 قتال عبد العزيز، "مرجع سبق ذكره"، ص83.
- 34 بوشري عبد الغني، "مرجع سبق ذكره"، ص134.
- 35 ج ج د ش، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، "دليل الخاضع للضريبة لمراكز الضرائب"، مديرية العلاقات العمومية والإعلام، الجزائر، 2016، ص25.

المحور الثالث
المراجعة المعمقة
للوضعية الجبائية
الشاملة

تمهيد:

تم استحداث هذا النوع من المراجعة ضمن قانون المالية 1992، مساهمة لاصلاحات الجبائية، ويقصد بالمراجعة المعمقة في الوضعية الجبائية الشاملة مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة والدخل المصرح به، وبصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل العام.

ويعرفه Thierry Lambert بأنه "مجموع العمليات التي تهدف الى مراقبة صحة التصريحات للدخول الإجمالية الخاضعة للضريبة، وتكون بمقارنة الدخول المصرح بها مع إجمالي الدخل المحققة أثناء مسيرة الحياة"¹، ويعتبر كمكمل للتحقيق المحاسبي فهو يقوم على مراقبة مدى التوافق بين المداخل المصرح بها من قبل المكلف وما هو موجود على أرض الواقع في كل ما يتعلق بالمكلف من وضعية أملاكه الشخصية ومداخله وكذا العناصر المكونة لنمط معيشته وأفراد أسرته، وقد حدد المشرع الجبائي ضوابط سير هذه العملية.²

ولقد نصت المادة 21 - 1 من قانون الاجراءات الجبائية على أنه يمكن لأعوان الادارة الجبائية أن يشرعوا في المراجعة المعمقة في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الاجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة، وفي هذا التحقيق، يتأكد أعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة، والذمة أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة من جهة أخرى، وهذا حسب المادتين 6 و9 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ويمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصى جبائيا، وجود أنشطة أو مداخل متملصة من الضريبة.³

أولا- الأعمال الأولية للتحضير للمراجعة الجبائية المعمقة في الوضعية الجبائية الشاملة: تتشابه هذه المرحلة كثيرا مع مرحلة الأعمال الأولية للتحضير في المراجعة المحاسبية، حيث يتم اختيار مجموعة من الملفات المراد المراجعة فيها، وفقا لمجموعة من المعايير الموضوعية بناء على القدرات وامكانيات البشرية والمادية التي تتمتع بها الادارة الجبائية، حيث يخول التشريع الجبائي للمحقق سحب ملف المكلف الذي تم اختياره ليخضع للتحقيق من مركز الضرائب التابع له، ويقوم ببعض الأعمال التمهيدية في المكتب وذلك لمعرفة الوضعية الحقيقية للمكلف والتأكد من نظامية التصريحات، وتعتبر هذه الأعمال بمثابة الأرضية المناسبة للقيام بعملية المراجعة المعمقة في الوضعية الجبائية الشاملة.

والأشخاص الخاضعين للتحقيق المعمقة في الوضعية الجبائية الشاملة يجب اختيارهم عن طريق معايير ومؤشرات موضوعية وهادفة، منها:⁴

✓ الأشخاص الذين سجل مركز الضرائب في ملفاتهم عدم التوافق وفروقات هامة بين المداخل المكتتبة في التصريحات السنوية والنفقات المستعملة؛

✓ حصول مركز الضرائب على مؤشرات ودلائل تضع التصريحات المقدمة في موضع شك للملف الذي بحوزتها وخضع للمراجعة المعمقة من قبلها؛

✓ استغلال بعض عناصر الميزانية (الحساب الجاري للشركاء؛ الأرباح الموزعة؛ ...) من خلال عملية المراجعة المحاسبية، لما تظهر منها فوارق معتبرة بين الدخول المصرحة من طرف الشركاء والدخول الحقيقية المحققة؛

✓ الأشخاص الذي ليس لديهم ملف جبائي، وفي مسار حياتهم اليومية تظهر عليهم مؤشرات تؤكد وجود مداخل مخفية هامة.

كما يجب الإشارة أنه لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلا من طرف أعوان من الادارة الجبائية لهم رتبة مفتش على الأقل.⁵

وتتلخص الأعمال الأولية للتحقيق قبل مباشرة المراجعة المعمقة في الوضعية الجبائية الشاملة في معرفة المعلومات المتعلقة بالمكلف سواء بسحب ملفه الضريبي، أو طلب معلومات عنه من مصادر خارجية.

1. سحب الملف الضريبي الخاص بالمكلف: ويتم ذلك من مصلحة الضرائب المختصة إقليمياً بمتابعة الضريبة على الدخل الإجمالي قبل إرسال الإشعار بالمراجعة وذلك للتأكد من:

6

✓ تعيين المكلف الخاضع للمراقبة الجبائية بدقة، وذلك بأخذ فكرة عن هويته وعنوانه الحقيقي؛

✓ معرفة طبيعة المداخل والذمة المالية للمكلف؛

✓ تقييم المكلف تجاه الالتزامات الجبائية (التصريحات السنوية المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي)؛

✓ السماح بمعاينة عدم التجانس بين المداخل المصرح بها ووضع الممتلكات وعناصر نمط المعيشة للمكلف.

2. جمع المعلومات من المصالح الخارجية: بعدما ينهي المحقق فحص الوثائق الإدارية الخاصة بالمكلف بالضريبة، وتلك المعلومات مقدمة من مصالح البحث عن المعلومات الجبائية التابعة للهيكل المحلية والمركزية، يلجأ إلى بعض الأبحاث الخارجية والتمثلة في الجهود المبذولة من قبل المحقق لأجل البحث عن المعلومات غير الموجودة في الوثائق الإدارية، وذلك باستخدامه لحقوقه الإدارية التي منحها له المشرع الجبائي الجزائري كحق الإطلاع، حيث يتصل بكل المؤسسات الخارجية التي لها علاقة مع المكلف بالضريبة، لأجل الحصول على معلومات وتوضيحات يعتمد عليها في تحقيقه.⁷

وفي نهاية هذه المرحلة وبحصوله على هذه المعلومات سواء كان مصدرها داخلي أو خارجي، يقوم بوضع ميزانية أولية تدعى بالميزانية الشكلية، لتحديد درجة صدق التصريحات الجبائية.

ثالثا-مرحلة الشروع في المراجعة المعمقة للوضعية الجبائية الشاملة: بإنهاء المرحلة الأولية أصبح للمحقق نظرة مبدئية وشاملة على وضعية المكلف، ورسمت لديه بعض الشكوك التي تستدعي التحقق منها، ولمباشرة عملية المراجعة وجب على المحقق إبلاغ المكلف بذلك، وإعطائه مهلة للتحضير، ثم تباشر عملية المراجعة المعمقة التي تتم على مستوى الإدارة الجبائية إلا إذا طلب المكلف خلاف ذلك، وفيما يلي أهم إجراءات هذه المرحلة.

1. إرسال الإشعار بالمراجعة للمكلف: لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي، فيما يتعلق بالضريبة على الدخل دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، من خلال إرسال إشعار بالمراجعة أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام، مرفوقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية، ومنحه أجل أدنى للتحضير يقدر بخمسة عشر (15) يوم، ابتداء من تاريخ الاستلام، ويجب أن يذكر الإشعار بالمراجعة الفترة موضوع المراجعة وأن يشير صراحة، تحت طائلة بطلان الاجراء، أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين خلال عملية المراقبة بمستشار يختاره هو.⁸

2. الشروع في عملية المراجعة الجبائية في الوضعية الجبائية الشاملة: بعد وصول الإشعار للمكلف ومنحه فترة التحضير، يباشر المحقق في عملية المراجعة المعمقة، حيث يقوم بتقييم العناصر العينية والمالية المحددة لدخل المكلف الإجمالي، ويحدث بذلك مقارنة بين ما إكتشفه أثناء تحقيقه والمصرح به من قبل المكلف، وقد حدد المشرع الجبائي الجزائري طرق تقييم العناصر كالتالي:

1.2. تقييم العناصر العينية المحددة لدخل المكلف: من أجل إعادة تكوين المداخل المحققة من قبل المكلف، يتوجب على العون المحقق مراقبة العناصر العينية المحددة للذمة المالية للمكلف، وهذا بهدف كشف الدخول غير المصرحة وإعادة إخضاعها للضريبة، والجدول التالي يوضح ذلك:⁹

طريقة تقييم العناصر المتوفرة لدى مصلحة التحقيق.

بيان العناصر	طريقة التقييم	ملاحظات خلال التقييم
المنقولات	مقارنة مبالغ أسعار الفواتير مع طبيعة المواد وخصائصها	وجوب الأخذ بعين الاعتبار سنة وطبيعة وخاصية المواد المحازة
المنقولات و/أو السيارات	إختلاف التقييم بإختلاف حالة السيارة (قديمة أو جديدة).	مراعاة فترة سيرها وأول سنة، والمسافة المقطوعة.
السيارات	إذا كانت جديدة يجب معرفة السعر من خلال الفاتورة أو وكلاء البيع	ضرورة معرفة سعر الحيازة في حالة انعدام الفاتورة من وكلاء البيع أو

أو الوثيقة (D3) إذا كانت مستوردة.	مصالح الجمارك في حالة الاستيراد.	
إذا كانت قديمة، يتم إعادة تقييمها بسعر السوق.	تخفيض تقديري لسعر الفاتورة من 10% إلى 20% مع الأخذ بعين الاعتبار حالة السيارة والمسافة التي قطعها (كيلومتريا).	
سفن السياحة (الترهة)	سعر الفاتورة أو وثيقة (D3) في حالة الاستيراد	وجوب الحصول على معلومات من الملاحاة والسفن
الحيازة	القيمة الحالية للعقار المدونة في مصالح التسجيل والتقويمات.	وجوب استثناء عقارات الميراث والهبات من خلال فحص العقود
التنازل	القيمة الحالية للعقار المدونة في مصالح التسجيل والتقويمات.	/
الإنجاز الذاتي	مراقبة مدة ومساحة وكيفية وحالة تقدم الأشغال	ضرورة معرفة اتفاقية الانجاز لمعرفة صاحبه لتسهيل التقييم
شهرة المحل	المبلغ المعاد تقييمه من طرف إدارة الضرائب	مراعاة مكان تواجد المحل
المخزون	المخزون المعاد تقييمه بالمراجعة المحاسبي من طرف إدارة الضرائب	مراقبة فواتير الشراء والوصلات

2.2. تقييم العناصر المالية المحددة لدخل المكلف: تهتم هاته الطريقة بمراقبة التدفقات المالية التي تسمح للمحقق من اكتشاف المداخل غير المصرح بها الناتجة عن نشاط معروف أو غير معروف بالإضافة إلى معرفة المداخل المتأتية من مصادر وسيطية، وفي هذا الإطار يستطيع المحقق الجبائي استخدام الطريقتين التاليتين: ¹⁰

أ. طريقة مقارنة الكشف البنكية مع المداخل المصرح بها: وتعتمد هذه الطريقة على تحليل الحسابات البنكية دائن ثم مدين، كما يلي:

✓ **تحليل حساب البنك (الدائن):** إن تحليل الدائن البنكي له هدف وهو إحصاء المساهمات المالية عن طريق الموازنة النقدية ومقارنة المداخل الدائنة من الحسابات البنكية مع المداخل المصرح بها وهذا لتقديم الحصة وإحصاء الدائن الذي لم يتم تفسيره، يعني أن الدائن لا يتناسب مع مدخول معروف لدى المصلحة، فالعون المحقق يقوم في أول خطوة بعزل الدائن الصافي وذلك بإبعاد التحويلات من حساب إلى حساب المساهمات النقدية، وهذا

لتفادي تضخيم موازنة الخزينة ثم مقارنة الدائن الصافي مع المداخل المعروفة حسب الجدول الآتي: 11

جدول مقارنة الدائن الصافي مع المداخل المصرحة للمكلف.

البيانات	19 N	19N + 1	19N +2	19N + 3
مجموع الدائن الصافي: الدائن الذي تم تفسيره (مدخول متحصل عليه من الحسابات البنكية - المعنية)	-	-	-	-
الرصيد = الدائن غير المفسر	-	-	-	-

ومن خلال هذا التحليل يظهر للمحقق ثلاث وضعيات (03)، تتمثل في:

- مجموع الدائن الصافي أكبر من المداخل المعروفة وهو ما يعني أن هناك مداخل غير معروفة يجب تفسيرها؛
 - مجموع الدائن الصافي يساوي المداخل المعروفة وهو ما يعني ضرورة مواصلة البحث خاصة الحسابات النقدية؛
 - مجموع الدائن الصافي أقل من المداخل المعروفة وهو ما يعني أن المكلف يملك حسابات غير معروفة من طرف المصلحة وإلا تحصل على مداخل نقدية.
- ✓ **تحليل حساب البنك (مدين):** خلافا لتحليل الدائن البنكي، فإن هذا التحليل أصعب لأن المدين البنكي يبين إستعمال المتاحات وبالتالي الحياة الخاصة للمكلف، فالعون المكلف يمكنه فحص العمليات المدينة عن طريق دفتر الشيكات المستعملة والمقدمة من طرف المعني وتحديد المستفيدين من السحب والشيكات المسحوبة وطبيعة النفقة، في حالة عدم تقديم Les Talons de Cheques فالعون المحقق يبين له أن هذا لمصلحته لتقديمه ويكشف له عن إمكانية الحصول على الشيكات والوثائق من المؤسسات البنكية، غير أن هذه العملية لا تنجح إلا بالتعاون مع المكلف لأن غياب الواجب المحاسبي للأشخاص لا يسمح بالضغط على المكلف، فهذه الطريقة تكون دقيقة ولهذا يجب أن تحدد الهدف المتوخى وتكون سرية ولهذا ينصح باستعمال هذا التحليل لأنه يسمح:

- بإحصاء السحب النقدي؛
- إحصاء نفقات مسار الحياة عن طريق البنك وتخفيض تلك المستعملة عن طريق النقد؛
- إحصاء نفقات مسار الحياة الغير معروفة؛
- تحديد تمويل الذمة المالية وتسجيل عناصر معروفة غير ممولة أو عناصر معروفة ممولة.

ب. طريقة تحديد رصيد الموازنة النقدية للمكلف: يمكن للمحقق الجبائي وبالا اعتماد على ما تم جمعه من المعلومات المتعلقة بالحسابات المالية، أن يستخدمها في إنشاء

الموازن التي تسمح بمقارنة المداخل المحققة (الدائن البنكي) مع المداخل الفعلية المصرح بها، سواء تم ذلك في جدول ميزانية الخزينة أو الميزان الشامل الإجمالي.¹²

✓ موازنة الخزينة: يتم إعدادها للكشف عن المبلغ الإجمالي للنفقات خلال فترة المراجعة وذلك لأن هذا الميزان يجب أن يحتوي على جميع الإيرادات والنفقات المحصلة من طرف المكلف وكذا الأشخاص الذين يعيشون معه، ومنه فإن عدم التوازن غير المفسر يوضح وجود مداخل غير مصرح بها، ويتم الكشف عنها من خلال إستخراج الفرق بين المتاحات المستعملة والمتاحات المستخرجة كما يوضحه الجدول التالي:¹³

إعادة التقييم من خلال موازنة الخزينة.

المتاحات المستعملة	المتاحات المستخرجة
✓ رصيد الحسابات البريدية أو البنكية ودفتر الادخار المفتوحة باسم المكلف أو أفراد عائلته؛	✓ رصيد الحسابات البريدية أو البنكية المفتوحة باسم المكلف أو أحد أفراد عائلته؛
✓ التنازل عن المباني الشخصية ومجموع المبالغ المتحصل عليها من سعر البيع؛	✓ المساهمات داخل المؤسسة؛
✓ المبالغ المتحصل عليها من القروض الشخصية مع تقديم عقود أو تصريحات ثبات ذلك؛	✓ مصاريف الصيانة وتهيئة المباني الشخصية؛
✓ إعادة تسديد القروض المتفق عليها؛	✓ المصاريف المستعملة في الشغل ومكان الإقامة؛
✓ تغييرات حساب المستغل للمستعمل وأفراد عائلته؛	✓ حيازة المباني أو مصاريف البناء إذا تم إثبات تسجيلها في فترة التحقيق؛
✓ الحصول على علاوة التأمين أو التخفيض الضريبي الشخصي والموارد لمجمل التحصيلات والتي يجب أن تكون مثبتة ومبررة.	✓ القروض المحقق عليها مع الغير؛
	✓ عوائد الربوع والمعاشات؛
	✓ إعادة تسديد القروض، وتعويض الخسائر والغرامات إذا تم إثباتها وتبريرها.

وفي حالة تمكن المحقق من فصل بين المتاحات المستخرجة والمتاحات المستعملة المشار إليها سابقا، فيتم إنشاء جدول ميزانية الخزينة، حيث يستطيع المحقق من خلال نتائج هذا الجدول اتخاذ قراره حول عملية المراجعة المعمقة للوضعية الجبائية الشاملة، حيث إذا كان مجموع المتاحات المستخرجة أكبر من مجموع المتاحات المستعملة بأكثر من 25% من المداخل المصرح بها، فهذا يعني أن هناك مداخل غير مبررة وجب على المكلف تبريرها وإن لم يستطع التبرير تعتبر كمداخل مهربة لا بد من إخضاعها للضريبة على الدخل الإجمالي، أما إذا كان مجموع المتاحات المستخرجة أقل من مجموع المتاحات المستعملة فهذا يعني أن المكلف في وضعية مالية صحيحة، وبالتالي تعتبر كل المصاريف مبررة.¹⁴

✓ إنشاء الميزان الشامل الإجمالي: إن الميزان الشامل الإجمالي يتم اللجوء إليه في حالة تعذر المكلف التفريق بين حركة الحساب البنكي للمكلف، وحركة حساب مؤسسته، كما يعود أيضا للأسباب التالية: 15

✓ انعدام أو المسك غير الجيد للمحاسبة أو الحسابات؛

✓ المداخل أو الأرباح حددت بشكل جزافي.

فهذه الحالات تصعب على العون المحقق معرفة حركة الأموال بدقة من وإلى شركة المكلف، وعليه لابد من ضرورة إعداد حساب الخزينة التجاري، الذي يبين بدقة المتاحات المستخرجة والمتاحات المستعملة حسب طريقة الميزان الشامل الإجمالي:

الميزان الشامل الإجمالي

المدخل	التكاليف
✓ لأرباح الصناعية والتجارية المقيمة جزافيا؛ ✓ مبيعات العقارات أو المنقولات خلال السنة؛ ✓ الإهلاكات المأخوذة بعين الاعتبار لـ تـ حـ د الربح الصافي الخاضع للضريبة ✓ مخزون أول المدة؛ ✓ الرصيد الصافي الإيجابي أو السلبي لحسابات الحقوق أو الديون في بداية المدة.	✓ دفع الضرائب المهنية؛ ✓ مشتريات العقارات أو المنقولات خلال السنة؛ ✓ تكاليف حيازة العقارات؛ ✓ الرصيد الصافي الإيجابي أو السلبي لحسابات الحقوق أو الديون في نهاية المدة؛ ✓ مخزون نهاية المدة
حسابات الخزينة المهنية (الرصيد الأولي)	حسابات الخزينة المهنية (الرصيد النهائي)
✓ الحسابات البنكية؛ ✓ الحسابات البريدية؛ ✓ حسابات الخزينة العمومية؛ ✓ دفتر التوفير والاحتياط.	✓ الحسابات البنكية؛ ✓ الحسابات البريدية؛ ✓ حسابات الخزينة العمومية؛ ✓ دفتر التوفير والاحتياط.

ومن خلال الجدول السابق إذا كان مجموع المدخل أكبر من مجموع التكاليف فإن النتائج المصرح بها مبررة ومقبولة، أما العكس إذا كان مجموع المدخل أقل من مجموع التكاليف، فيستنتج أن هناك مداخل غير مصرح بها ويجب إخضاعها للضريبة على الدخل الإجمالي.

رابعاً-تبليغ نتائج المراجعة المعمقة في الوضعية الجبائية الشاملة: بعد الإنتهاء من عملية المراجعة المعمقة ، ووصول المحقق لنتائج بالقبول أو الرفض، يتم إتباع نفس

إجراءات تبليغ نتائج المراجعة المحاسبية، والمحدد في قانون الإجراءات الجبائية في مادته 21 الفقرة الخامسة.

رابعاً- آجال المراجعة المعمقة في الوضعية الجبائية الشاملة: تحت طائلة بطلان فرض الضريبة، لا يمكن أن يمتد المراجعة المعمقة في الوضعية الجبائية الشاملة طيلة فترة تفوق سنة واحدة، اعتباراً من تاريخ استلام الأشعار بالمراجعة أو تاريخ تسليمه إلى غاية تاريخ الأشعار بإعادة التقويم، وتمدد هذه الفترة بأجل يمنح عند الاقتضاء للمكلف بالضريبة وبناء على طلب هذا الأخير للرد على طلبات التوضيح أو تبريراً الأرصدة ومداخيل الأرصدة من الخارج، كما تمدد هذه الفترة بالثلاثين (30) يوماً، وبالأجل الضرورية للإدارة بغية الحصول على كشوفات الحساب عندما لا يستطيع المكلف بالضريبة تقديمها في أجل ثلاثين (30) يوماً، ابتداء من تاريخ طلب الإدارة أو الحصول على المعلومات المطلوبة من طرف السلطات الأجنبية عندما يتوفر المكلف بالضريبة على مداخيل في الخارج أو متحصل عليها من الخارج، كما تمدد هذه المدة إلى سنتين (02) في حالة إكتشاف نشاط خفي.¹⁶

الأعمال الموجهة (المحور الثالث)

دراسة حالة ملف خاضع للتحقيق المعمقة في الوضعية الجبائية الشاملة

1. التعريف بالمكلف محل المراجعة في الوضعية الجبائية الشاملة VASF : يتم إخضاع المكلفين الطبيعيين لهذا للتحقيق، والمكلف محل المراجعة تابع لمركز الضرائب بولاية الأغواط، يمارس نشاط المهن الحرة، والمتمثل في مهنة طبيب، تحت عنوان حي الغربية بالأغواط، ويمس هذا المراجعة العائدات الشاملة VASF طيلة المدة 2009/01/01 إلى غاية 2012/12/31.

2. الأعمال الأولية للتحضير للتحقيق الجبائي المعمقة في الوضعية الجبائية الشاملة

VASF: هذا المراجعة يمر أيضا بمرحلة تمهيدية مثل ما تم في المراجعة المحاسبي، حيث يتم اختيار مجموعة من الملفات المراد المراجعة فيها، ويقوم المحقق ببعض الأعمال التمهيدية في المكتب، وذلك لمعرفة الوضعية الحقيقية للمكلف والتأكد من نظامية التصريحات المقدمة من قبله خلال سنوات الدراسة، هذا بالنسبة لعمله داخليا أما خارجيا فعلى المكلف جمع المعلومات من المصالح الخارجية، حيث يلجأ إلى بعض الأبحاث الخارجية كالاتصال بكل المؤسسات الخارجية التي لها علاقة مع المكلف بالضريبة، لأجل الحصول على معلومات وتوضيحات يعتمد عليها في تحقيقه، وعلى إثر هذه التحقيقات الأولية الداخلية والخارجية يتم وضع ميزانية شكلية للتأكد من مدى صدق تصريحات المكلف، كما يجب الإشارة أنه لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلا من طرف أعوان من الادارة الجبائية لهم رتبة مفتش على الأقل

3. إجراءات المراجعة المعمقة للوضعية الجبائية الشاملة VASF: بعد المرحلة التمهيدية يشرع المحقق في المراجعة بناء على شكوك ناتجة عن تحقيقه الأولي، ولذا وجب تبليغ المكلف بذلك وإعطائه مهلة للتحضير قبل القيام بالتحقيق.

أ. إرسال الإشعار بالمراجعة للمكلف: يرسل المحقق إشعارا بالمراجعة المعمقة في الوضعية الجبائية الشاملة أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام، مرفوق بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية، ومنحه أجل أدنى للتحضير يقدر بخمسة عشر (15) يوم، ابتداء من تاريخ الاستلام، ويجب أن يذكر الإشعار بالمراجعة الفترة موضوع التحقيق، كما يجب الإشارة فيه إلى أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين خلال عملية المراقبة بمستشار من اختياره، ولقد تم إرسال هذا الإشعار للمكلف بتاريخ 2013/09/18 تحت رقم 2013/30، وحددت السنوات: (2012/2011/2010/2009) للتحقيق فيها.

ب. الشروع في المراجعة المعمقة في الوضعية الجبائية الشاملة VASF: بعد وصول الإشعار للمكلف ومنحه فترة التحضير 15 يوم، يباشر المحقق في عملية المراجعة المعمقة،

حيث يقوم بتقييم العناصر العينية والمالية المحددة لدخل المكلف الإجمالي، ويحدث بذلك مقارنة بين ما اكتشفه أثناء تحقيقه والمصرح به من قبل المكلف، وقد تم بتاريخ 2013/12/26 الشروع في عملية المراجعة حيث قام المحقق بتوضيح أهم التغيرات الحاصلة على مستوى الدخل الإجمالي، ومطالبته بالدفع الضريبي وفقا للأسباب المبينة في هذا التبليغ، وعليه تم التوصل إلى عدة استنتاجات بخصوص تحديد الدخل الإجمالي، وهي:

■ **المقبوضات:** تم التوصل إلى أهم المقبوضات المتحصل عليها خلال سنوات الدراسة وهي موضحة في الجدول التالي:

مقبوضات المكلف خلال سنوات الدراسة (2012/2011/2010/2009).

البيان	2009	2010	2011	2012
الدخل المصرح به	/	عجز	21.586,00	27.025,00
مداخل أخرى	/	/	/	4.076.725,00
المجموع	/	/	21.586,00	4.103.750,00

المصدر: ملف مكلف خاضع للتحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة.

من خلال الجدول السابق يلاحظ وجود مقبوضات لم يصرح بها المكلف ووجدت على مستوى الحساب البنكي، ولذا على المحقق وجوب إدراجها.

■ **المدفوعات:** تتلخص فيما يلي:

✓ اكتشاف وجود مبلغ مالي بالبنك يقدر بـ: 4.076.725 دج

✓ اكتشاف أن المكلف قام باقتناء أرض مساحتها 1.314,256 م² حددت قيمتها بـ: 5.000.000,00 دج، وتم تسجيلها بتاريخ 2012/10/02، ليتم إعادة تسجيلها بسنة 2013 بقيمة 22.242.352,00 دج.

✓ تم دفع حقوق تسجيل الملكية تقدر بـ 1.117.118,00 دج.

✓ كما تم تقييد تكاليف المعيشة خلال سنوات الدراسة كما يلي:

● سنة 2010 تقدر بـ: 300.000,00 دج.

● سنة 2011 تقدر بـ: 350.000,00 دج.

● سنة 2012 تقدر بـ: 400.000,00 دج.

✓ **الضريبة المدفوعة** خلال سنوات الدراسة حددت كما يلي:

● سنة 2010 تقدر بـ: 9.000,00 دج.

● سنة 2011 تقدر بـ: 18.500,00 دج.

● سنة 2012 تقدر بـ: 18.500,00 دج.

وبهذا يستطيع المحقق من خلال نتائج هذا الجدول اتخاذ قراره حول عملية المراجعة المعمقة للوضعية الجبائية الشاملة، حيث كان مجموع المتاحات المستخرجة أكبر من مجموع المتاحات المستعملة بأكثر من 25% من المداخل المصرح بها، في كل سنوات

الدراسة ما عدا سنة 2009، ولذا وجب على المكلف تبريرها وإن لم يستطع التبرير تعتبر كمدخيل مهربة لا بد من إخضاعها للضريبة على الدخل الإجمالي.

تبرير المكلف: بعد تبليغ المكلف بنتائج المراجعة في الوضعية الجبائية للسنوات المدروسة، ومنحه أربعين (40) يوما للرد على ما ورد فيه، تم رد المكلف بالقبول لكن بتحفظ على بعض العناصر، والتي أخذ المحقق بعضا منها بعين الاعتبار، حيث قام:

- ✓ باحتساب مصاريف المعيشة وعدم إدخالها في جدول الميزانية؛
- ✓ احتساب الراتب الشهري المتحصل عليه بالنسبة لسنة 2009 من خلال مديرية الصحة الجوارية لولاية الأغواط، والسنوات 2010-2011-2012 من خلال كشف راتب التقاعد؛
- ✓ لم يتم احتساب السلفة التي تقدم بها المكلف لأنها لا تحمل أي صيغة قانونية وغير مبررة.

المطلوب :

- أوجد النتائج النهائية لعملية المراجعة في الوضعية الجبائية الشاملة؟
- حدد إجراءات إقفال المراجعة في الوضعية الجبائية الشاملة؟

حل دراسة حالة ملف خاضع للتحقيق المعمقة في الوضعية الجبائية الشاملة

4. النتائج النهائية لعملية المراجعة في الوضعية الجبائية الشاملة: بعد ما تم تحديد مختلف مقبوضات ومدفوعات المكلف يتم تبليغ المكلف بنتائج التحقيق.

أ. التبليغ الأولي: يتم وضع ميزانية الخزينة لتوضيح ما تم التوصل إليه ويتم إرسالها للمكلف كتبليغ أولي تحت رقم 2013/97 بتاريخ 2013/12/26، على أن يقوم بالردده على ما ورد به خلال أربعين 40 يوما، إما بالقبول أو بالرفض مع تبرير ذلك، وفيما يلي جدول ميزانية الخزينة، ثم جدول لتحديد الضريبة على الدخل الإجمالي الواجب دفعها من قبل المكلف:

ميزانية الخزينة الموجودة في التبليغ الأولي للمكلف الخاضع للتحقيق المعمقة في الوضعية الجبائية الشاملة.

البيانات	2009	2010	2011	2012
المتاحات المستخرجة:	/	/	/	/
الرصيد 01/01؛	/	/	/	4.076.725
الحسابات البنكية BDL؛	/	/	/	/
الحسابات البريدية؛	/	/	/	/
حسابات التوفير.	/	/	/	/
المجموع (1)	/	/	/	4.076.725
السحب المنجز في مؤسسة	/	/	/	/
أشخاص	/	/	/	/
الاجور	/	/	21.586	27.025
مداخل أخرى	/	/	/	/
بيع عقارات	/	/	/	/
بيع منقولات	/	/	/	/
المقبوضات الموثقة والمقبوضة	/	/	/	/
المقبوضات المختلفة والمعفية	/	/	/	/
المجموع (2)	/	/	21.586	4.103.750
المساهمات المنجزة في شركة	/	/	/	/
أشخاص؛	/	/	/	/
ضرائب المستخدمين المدفوعة؛	/	14.000	18.500	18.500
حقوق التسجيل؛	/	/	/	1.117.118
نفقات السفر؛	/	/	/	/

22.342.352	/	/	/	مشتريات العقارات:- اراضي؛
/	/	/	/	-مباني.
/	/	/	/	القروض المقدمة للآخرين؛
/	/	/	/	النفقات المصرح بها؛
/	/	/	/	تسديد القروض؛
400.000	350.000	300.000	/	نفقات المعيشة؛
/	/	/	/	نفقات اخرى.
23.877.970	368.500	314.000	0	المجموع (2)
-19.774.422	-346.914	-314.000	0	الفروقات (المجموع الأول - المجموع الثاني)

وبهذا يستطيع المحقق من خلال نتائج هذا الجدول اتخاذ قراره حول عملية المراجعة المعمقة للوضعية الجبائية الشاملة، حيث كان مجموع المتاحات المستخرجة أكبر من مجموع المتاحات المستعملة بأكثر من 25% من المداخل المصرح بها، في كل سنوات الدراسة ما عدا سنة 2009، ولذا وجب على المكلف تبريرها وإن لم يستطع التبرير تعتبر كمداخل مهربة لابد من إخضاعها للضريبة على الدخل الإجمالي، كما هو موضح في الجدول الموالي:

التبليغ الأولي لضريبة على الدخل الإجمالي IRG الناتج عن تحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة.

السنة	الدخل المتحصل عليه	الدخل المصرح به	الفارق	النسبة	الحقوق	نسبة العقوبة	العقوبة	إجمالي الحقوق
2010	314.000	94.035	219.965	%20	43.993	%10	4.399	48.392
2011	346.914	21.586	325.328	%20	65.066	%15	9.760	74.826
2012	19.774.220	27.025	19.747.195	%20	3.949.439	%25	987.360	4.936.799

بالتالي تم تحديد ضريبة الدخل الإجمالي المتهرب منها لسنوات الدراسة 2010-2011_2012، كما تم تطبيق غرامات مالية حددت نسبها حسب المبلغ المتهرب منه.

ب. التبليغ النهائي: فيما يلي نتائج المراجعة الجبائي في الوضعية الجبائية الشاملة المرسلة في التبليغ النهائي:

ميزانية الخزينة الموجودة في التبليغ النهائي للمكلف الخاضع للتحقيق المعمقة في
الوضعية الجبائية الشاملة.

البيانات	2009	2010	2011	2012
المتاحات	1.006.890	2.013.780	2.492.363	2.988.032
المستخرجة:				
الرصيد 01/01؛	/	/	/	4.076.725
الحسابات البنكية	/	/	/	/
BDL؛	/	/	/	/
الحسابات البريدية؛				
حسابات التوفير.				
المجموع (1)	1.006.890	2.013.780	2.492.363	4.076.725
السحب المنجز في	/	/	/	/
مؤسسة اشخاص	1.006.890	492.583	492.583	492.583
الاجور	/	/	21.586	27.025
مداخل اخرى	/	/	/	/
بيع عقارات	/	/	/	/
بيع منقولات	/	/	/	/
المقبوضات الموثقة		/	/	/
والمقبوضة				
المقبوضات المختلفة				
والمعفية				
المجموع (2)	1.006.890	492.583	514.169	519.608
المجموع (2+1)	2.013.780	2.506.363	3.006.532	7.584.365
المساهمات المنجزة	/	/	/	/
في شركة أشخاص؛				
ضرائب المستخدمين	/	14.000	18.500	18.500
المدفوعة؛	/	/	/	1.117.118
حقوق التسجيل؛	/	/	/	/
نفقات السفر؛				
مشتريات العقارات:-	/	/	/	22.342.352
اراضي؛	/	/	/	/

				- مباني.
/	/	/	/	القروض المقدمة للآخرين؛
/	/	/	/	النفقات المصرح بها؛
/	/	/	/	تسديد القروض؛
/	/	/	/	نفقات المعيشة؛
/	/	/	/	نفقات أخرى.
23.477.970	18.500	14.000	2.013.780	المجموع (2)
-15.893.605	+2.988.032	+2.492.363	+2.013.780	الفروقات (المجموع الأول - المجموع الثاني)

ومما يلاحظ من خلال الجدول أنه تم إلغاء الفرق لكل السنوات ما عدا سنة 2012، وهذا بأخذ المحقق تبريرات المكلف، وفيما يلي جدول يوضح مستحقات سنة 2012.

التبليغ النهائي لضريبة على الدخل الإجمالي IRG الناتج عن تحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة.

السنة	الدخل المتحصل عليه	الدخل المصرح به	الفارق	النسبة	الحقوق	نسبة العقوبة	العقوبة	إجمالي الحقوق
2012	15.893.605	27.025	15.866.580	%20	3.167.911	%25	791.978	3.959.889

وبهذا فعلى المكلف دفع ضريبة الدخل الإجمالي لسنة 2012 فقط، إضافة إلى الغرامة المالية، والتي حددت بنسبة 25 %.

مراجع المحور الثالث

- ¹ ج ج د ش، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، "ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة"، منشورات 2013، ص 31.
- ² بوشري عبد الغني، "مرجع سبق ذكره"، ص 120.
- ³ قانون الاجراءات الجبائية، "مرجع سبق ذكره"، 2016، المادة 1-21، ص 13.
- ⁴ العثماني مصطفى، "نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية – حالة الجزائر"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2008، ص 178.
- ⁵ قانون الاجراءات الجبائية، "مرجع سبق ذكره"، 2016، المادة 2-21، ص 13.
- ⁶ كحلة عبد الغني، "مرجع سبق ذكره"، ص 130.
- ⁷ العثماني مصطفى، "مرجع سبق ذكره"، ص 179.
- ⁸ قانون الاجراءات الجبائية، "مرجع سبق ذكره"، 2016، المادة 3-21، ص 13.
- ⁹ كحلة عبد الغني، "مرجع سبق ذكره"، ص 133.
- ¹⁰ بساس أحمد، "فعالية التحقيق المحاسبي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي دراسة ميدانية بمكتب التحقيقات المحاسبية -مديرية الضرائب الأغواط"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة الأغواط بالجزائر، ص 205.
- ¹¹ طالبي محمد، "مرجع سبق ذكره"، ص 118.
- ¹² بساس أحمد، "فعالية آليات المراقبة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي في الجزائر"، مرجع سبق ذكره، ص 206.
- ¹³ بوشري عبد الغني، "مرجع سبق ذكره"، ص 151.
- ¹⁴ بساس أحمد، "فعالية آليات المراقبة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي في الجزائر"، مرجع سبق ذكره، ص 207.
- ¹⁵ كحلة عبد الغني، "مرجع سبق ذكره"، ص 138.
- ¹⁶ قانون الاجراءات الجبائية، "مرجع سبق ذكره"، 2016، المادة 21 الفقرة 4، ص 13.

المحور الرابع
المراجعة
المصوبة

تمهيد:

تعتبر المراجعة الجبائية المصوبة في المحاسبة إجراء رقابة موجه، يتضمن ضريبة واحدة أو عدة ضرائب بعنوان جزء أو كل المدة غير المتقدمة أو بمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية متعلقة بمدة تقل عن سنة جبائية، ولا يمكن خلال هذا التحقيق مطالبة المكلفين بالضريبة إلا بوثائق تبريرية بسيطة مثل الفواتير والعقود ووصولات الطلب أو التسليم المرتبطة بالحقوق و الضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق، كما لا يمكن أن يؤدي هذا التحقيق في أي حال من الأحوال إلى فحص معمق وصارم لمجموع المحاسبة، يخضع التحقيق المصوب لنفس القواعد المطبقة في حالة التحقيق العام.

أولاً: الإشعار بالمراجعة المصوب: قبل الشروع في المراجعة الجبائية المصوب وجب إبلاغ المكلف بالضريبة، حيث لا يمكن إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسباته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة (10) أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار، كما يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين، وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها والحقوق والضرائب والرسوم وأتاوى المعنية وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها وأن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الاجراء، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية المراجعة، كما يجب ان يشمل الإشعار بالتحقيق، بالإضافة إلى العناصر المذكورة سابقاً، توضيح طابع التصويب في التحقيق كما يجب إعلامه بطبيعة العمليات المحقق فيها.¹

ثانياً: الشروع في المراجعة المصوب: إن عملية المراجعة المصوبة تتم في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة، يوجهه كتابياً وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانوناً من طرف الإدارة الضريبية، ويستهل المحقق عملية التحقيق بالفحص الميداني وهذا بانتقاله لمعينة مركز نشاط المكلف، وقد تتكرر الزيارة الميدانية من أجل التعرف أكثر على كافة الأنشطة التي يتم مزاولتها مع تدوين الملاحظات والمعلومات التي أكتسبها في هذه الزيارات في حينها ليقوم بعد هذا بفحص الأوراق والمستندات والحسابات والسجلات التي يمسكها المكلف، والتأكد من صحتها، انتظامها واشتمالها على جميع الدفاتر والوثائق الإجبارية المنصوص عليها في القانون التجاري، كما يجب على المحقق في هذا النوع من المراقبة التأكد خاصة من الآتي :²

✓ عدم اختلاف الأسس المحاسبية التي اتبعها المكلف في مسك الدفاتر للسنة المعنية بالفحص عن السنوات السابقة، بحيث في حالة الاختلاف في هاتيه الأسس يتطلب من

المحقق تحديد آثار هذا الاختلاف على قانونية الدفاتر المحاسبية من وجهة النظر الجبائية، فقد يكون الهدف التقليل في أسس الإخضاع للتهرب من دفع الضريبة المستحقة؛
✓ التأكد من أن كافة المعاملات قد تم أخذها بعين الاعتبار، كما تم تدوينها بالدفاتر المحاسبية؛

✓ اختبار بعض القيود للتأكد من جدية المستندات وقانونيتها؛
✓ التأكد من صحة المبيعات، المشتريات من خلال فحص أكبر عدد ممكن من الفواتير، مع الحرص على استغلال هاته الفواتير من خلال تحرير بطاقة المعلومات عن كل فاتورة؛

✓ مراقبة قانونية خصم الرسم على القيمة المضافة مع التركيز على ضرورة تبرير التسبيقات لهذا الرسم من طرف المكلف المحقق معه؛
✓ التأكد من تبرير كل الأعباء مع الحرص على إرسال نسخ من التبريرات المقدمة إلى مكتب البطاقة من أجل تحرير بطاقة المعلومات التي يمكن استغلالها لاحقا في تحديد الإيرادات أو المقبوضات.

كما يجدر التوضيح أن ممارسة تحقيق مصوب لا يحرم الإدارة الجبائية من إمكانية القيام في وقت لاحق بتحقيق معمق في المحاسبة بما في ذلك الفترة التي تم التحقيق فيها غير أنه يجب في هذه الحالة الأخذ في الحسبان الحقوق المطالب بها نتيجة لعمليات إعادة التقييم التي تم إجراؤها على إثر التحقيق المصوب.³

ثالثا: تبليغ نتائج المراجعة المصوب: يقوم المحقق بتثبيت أسس الإخضاع وتبليغها للمكلف المحقق معه، ويتمتع المكلف بالضريبة بأجل ثلاثين (30) يوما، لإرسال ملاحظاته أو قبوله، ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقويم،⁴ وفي حالة عدم استلام الرد في الوقت المحدد أو عدم الرد تثبت نتائج المراجعة المصوبة، بينما في حالة استلام الرد في الوقت المحدد يقوم المحقق في هاته الحالة، بفحص الرد ثم تثبيت أسس الإخضاع بصفة نهائية، ليتم إقفال عملية التحقيق بعد التبليغ النهائي لنتائج التحقيق للمكلف المحقق معه.⁵

رابعا: آجال المراجعة الجبائية المصوبة: لا يجب أن تتعدى فترة إجراء المراجعة المصوبة، إعتبارا من تاريخ إستلام الإشعار بالتحقيق مدة شهرين، كما يجب الإشارة أن ممارسة المراجعة المصوبة لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقا والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة، مع الأخذ بعين الاعتبار الحقوق المدفوعة نتيجة لإعادة التقييم من جراء المراجعة المصوبة.⁶

الأعمال الموجهة (المحور الرابع)

دراسة حالة ملف خاضع للمراجعة الجبائية المصوبة

1. **التعريف بالمؤسسة محل التحقيق:** خضعت لهذا التحقيق مؤسسة تمارس نشاط مقاوله أشغال البناء، والموجودة على مستوى طريق الأغواط -أفلو-، وتتمثل فترة المحقق فيها هي سنة 2011.

2. **إجراءات المراجعة الجبائية المصوبة:** وهو مثل ما سبقه يشترط به تبليغ المكلف قبل البدء في عملية التحقيق:

أ. **الإشعار بالمراجعة الجبائية المصوبة:** قام المحقق بإرسال إشعار بالمراجعة المصوبة للمكلف بتاريخ: 2014/06/17 يحمل رقم 2014/278، وموصى عليه تحت رقم 0324، وقد تم تحديد فترة التحقيق لسنة 2011، وحددت الضرائب والرسوم المعنية بالتحقيق، إضافة إلى أنه أشار إلى أنه يحق له الاستعانة بمستشار من اختياره، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته عشرة (10) أيام، كما أرفق الإشعار بميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية.

3. **الشروع في المراجعة الجبائية المصوبة:** بعد انقضاء مدة التحضير والتي حددت بـ: 10 أيام، انتقل المحقق إلى مقر المؤسسة الموضح في الملف الجبائي، وذلك من أجل عملية التدخل الأولي للتحقيق في المحاسبة على الساعة: 09:30 صباحا، لكن لم يكن المكلف حاضرا في الموعد، كما تم تحرير محضر غياب في نفس اليوم يحمل رقم 2014/300، وعلى إثر ذلك طلب من المكلف حضور شخصي لمركز الضرائب وفق استدعاء بتاريخ: 2014/06/30 حيث يحمل رقم 2014/123 لكنه لم يحضر أيضا إلى المركز.

ونتيجة عدم تواصل المكلف ورده عن التبليغات السابقة الذكر، وكذا انعدام الوثائق المحاسبية التي حددتها المواد 9-10-11 من القانون التجاري، فقد تم احتساب الضريبة تلقائيا، وهذا حسب ما حددته المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية.

وعليه كان حساب الأسس كالآتي:

تحديد الأساس الخاضع نتيجة المراجعة المصوب.

التعيين	2011
رقم الأعمال المحصل عليه	19.804.517,00
رقم الأعمال المصرح به	21.162.480,00
الفارق	-1.357.963,00

يجب الإشارة أن رقم الأعمال المحصل هو مجموع المداخل التي تظهر داخل الكشف البنكي مطروحا منها كل من الإلغاءات والمدفوعات والتحويلات لنفسه خارج الرسم، وعلى هذا الأساس يتم الإخضاع للرسم على النشاط المهني فقط.

المطلوب :

- أوجد النتائج النهائية لعملية المراجعة المصوبة؟
- حدد إجراءات إقفال المراجعة المصوبة؟

حل دراسة حالة ملف خاضع للمراجعة المصوبة

نتائج المراجعة المصوبة: نتيجة عدم تواصل المكلف ورده عن التبليغات السابقة الذكر، وكذا انعدام الوثائق المحاسبية التي حددتها المواد 9-10-11 من القانون التجاري، فقد تم احتساب الضريبة تلقائياً، وهذا حسب ما حددته المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية،

أ. التبليغ الأولي: تم الاعتماد على ما وجد من معلومات في الملف الجبائي على مستوى المركز، وكذا معلومات من الكشف البنكية الخاصة بنشاطه، وعلى هذا الأساس تم إخضاعه إلى الرسم على القيمة المضافة TVA، والرسم على النشاط المهني TAP، وفيما يلي ما تم تبليغه ضمن التبليغ الأولي المؤرخ بـ: 2014/08/05 تحت رقم 2014/345 وعليه كان حساب الأسس كالآتي:

تحديد الأساس الخاضع نتيجة المراجعة المصوبة

التعيين	2011
رقم الأعمال المحصل عليه	19.804.517,00
رقم الأعمال المصرح به	21.162.480,00
الفارق	-1.357.963,00

يجب الإشارة أن رقم الأعمال المحصل هو مجموع المداخل التي تظهر داخل الكشف البنكي مطروحا منها كل من الإلغاءات والمدفوعات والتحويلات لنفسه خارج الرسم، وعلى هذا الأساس يتم الإخضاع للرسم على النشاط المهني فقط، كما هو موضح في الجدول الموالي:

مستحقات الرسم على النشاط المهني نتيجة المراجعة المصوبة.

البيان	2011
رقم الأعمال المحصل	19.804.517,00
رقم الأعمال المصرح	16.345.110,00
الفارق	3.459.407,00
النسبة	2 %
الحقوق المفروضة	396.090,00

الحقوق المحصلة	326.902
الفارق	69.188,00
نسبة الغرامة	% 15
الغرامة	10378
المجموع	79566

ب. التبليغ النهائي: بعد تثبيت أسس الإخضاع وتبليغها للمكلف، ومنحه أجل ثلاثين (30) يومًا، لإرسال ملاحظاته أو قبوله، ابتداء من تاريخ التبليغ الأولي لكنه لم يرد، وبالتالي تقرر تثبيت التسوية الجبائية نهائياً عن طريق إرسال تبليغ نهائي لنتائج المراجعة المصوبة بتاريخ: 2014/09/17 تحت رقم 2014/385.

مراجع المحور الرابع

- ¹ الدليل التطبيقي للمكلف، 2014، "المرجع السابق"، ص85
- ² بساس أحمد، "أثر المراقبة الجبائية على التهرب الضريبي في ظل الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر"، مرجع سبق ذكره، ص204.
- ³ دليل الخاضع للضريبة التابع لمركز الضرائب، "مرجع سبق ذكره"، 2016، ص26.
- ⁴ قانون الاجراءات الجبائية، "مرجع سبق ذكره"، 2016، المادة 20 مكرر 1-5، ص11.
- ⁵ بساس أحمد، "أثر المراقبة الجبائية على التهرب الضريبي في ظل الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر"، مرجع سبق ذكره، ص 214.
- ⁶ قانون الاجراءات الجبائية، "مرجع سبق ذكره"، 2016، المادة 20 مكرر-4، ص11.



حاولنا من خلال هذه المطبوعة تسليط الضوء على أهم المعلومات الخاصة بمقياس المراجعة والتدقيق الجبائي، إذ وضعنا أربعة محاور تناولنا فيها المفاهيم العامة والتنظيم الخاص بالمراجعة الجبائية للجزائر في المحور الأول، أما المحاور الأخرى فكل منها ركزنا به على إحدى أشكال هذه المراجعة، وقد وضحنا أن أهمها المراجعة الجبائية المعمقة للشركات حيث يكون بها اكتشاف أكثر للتهرب ضريبي، وبالتالي تحصيل أكبر.

كما أوضحنا للطالب مختلف الإجراءات المتبعة في كل نوع من أشكال المراجعة، وأكدنا أنه يجب أن يقوم بها أشخاص لديهم رتبة مفتش على الأقل، وأن هذه الإجراءات يجب أن تتم بحذافيرها وإلا ستكون عملية باطلة، وهذا ما يبرز الجهد المبذول من قبل الإدارة الجبائية للقيام بالمراجعة.

قائمة
المراجع

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية:

1. بساس أحمد، "أثر المراقبة الجبائية على التهرب الضريبي في ظل الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر"، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه علوم، تخصص علوم تسيير، جامعة الأغواط بالجزائر، 2014.
2. بساس أحمد، "فعالية التحقيق المحاسبي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي دراسة ميدانية بمكتب التحقيقات المحاسبية -مديرية الضرائب الأغواط"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة الأغواط بالجزائر.
3. بوسعدية محمد سعيد، "مدخل إلى دراسة قانون المراجعة الجزائرية"، دار القصب للنشر، الجزائر، 2014.
4. بوشري عبد الغني، "فعالية الرقابة الجبائية ودورها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر الفترة 1999-2009"، مذكرة ماجستير، تخصص نفود مالية وبنوك، جامعة تلمسان، الجزائر، 2010-2011.
5. بولخوخ عيسى، "المراجعة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي"، رسالة ماجستير، جامعة باتنة، 2003-2004.
6. ج ج د ش، "القانون التجاري"، 2017.
7. ج ج د ش، وزارة المالية، "قانون الإجراءات الجبائية"، 2018.
8. ج ج د ش، وزارة المالية، "قانون المالية"، الجريدة الرسمية تتضمن قانون رقم 01-21 مؤرخ في 7 شوال 1422 الموافق لـ 22 ديسمبر 2001، العدد 79.
9. ج ج د ش، وزارة المالية، "القرار المؤرخ في 12 يوليو 1998"، والذي يحدد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحياتها، الجريدة الرسمية عدد 79 المؤرخة في 25 أكتوبر 1998.
10. ج ج د ش، وزارة المالية، "القرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق لـ 26 يوليو سنة 2008"، يحدد قواعد التقويم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية المؤرخة 28 ربيع الأول عام 1430 الموافق لـ 25 مارس 2009، العدد 19.
11. ج ج د ش، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، "إجراءات المراقبة الجبائية"، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، 2017.
12. ج ج د ش، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، "دليل الخاضع للضريبة لمراكز الضرائب"، مديرية العلاقات العمومية والإعلام، الجزائر، 2016.
13. ج ج د ش، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، "قانون الإجراءات الجبائية"، المادة 20، 2017.
14. ج ج د ش، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، "ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة"، منشورات 2013.

قائمة المراجع

15. ج ج د ش، وزارة المالية، المرسوم التنفيذي رقم 90-190 المؤرخ في 23 يونيو عام 1990، المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة الاقتصاد، الجريدة الرسمية، عدد 26 المؤرخة في 27 يونيو 1990.
16. ج ج د ش، وزارة المالية، المرسوم التنفيذي رقم 07-364 المؤرخ في 28 نوفمبر عام 2007، المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، الجريدة الرسمية، عدد 75، 2017.
17. ج ج د ش، وزارة المالية، المرسوم التنفيذي رقم 12-368، المؤرخ في 5 ذي الحجة 1433 الموافق لـ 21 أكتوبر 2012، الجريدة الرسمية العدد 59.
18. ج ج د ش، وزارة المالية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2017.
19. ج ج د ش، وزارة المالية، قرار وزاري مشترك مؤرخ في 25 صفر 1430 الموافق 21 فبراير سنة 2009، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية، العدد 20.
20. ج ج د ش، وزارة المالية، قرار وزاري مشترك مؤرخ في 25 صفر 1430 الموافق 21 فبراير سنة 2009، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية، العدد 20.
21. ج ج د ش، وزارة المالية، المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 23 فبراير 1991، والذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية عدد 09 المؤرخة في 23 فيفري 1991.
22. ج ج د ش، "قانون رقم 01-21"، مؤرخ في 7 شوال 1422 الموافق لـ 22 ديسمبر 2001، قانون المالية لسنة 2002، الجريدة الرسمية، العدد 79.
23. الدزيري مروان، "التكلفة الجبائية لإنشاء وتسيير المؤسسة في الجزائر"، دار بلقيس، الجزائر، 2011.
24. دلاندة يوسف، "قانون الإجراءات الجبائية"، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014.
25. شريقي عمر، "التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية"، رسالة دكتوراه علوم، جامعة سطيف، الجزائر، 2011-2012.
26. صالح العبد، "الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية"، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2005.
27. عباس عبد الرزاق، "التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي"، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012.
28. العثماني مصطفى، "نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية - حالة الجزائر"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2008.
29. العياشي عجلان، "ترشيد المراجعة الجبائية على قطاع البنوك والمؤسسات المالية لحكومة أعمالها ونتائجها بالتطبيق على حالة الجزائر"، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى العلمي الدولي حول (الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية)، جامعة فرحات عباس سطيف، أيام 20-21 أكتوبر 2009.
30. فنيديس أحمد، "ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي"، مقال بمجلة (التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون)، العدد 35، جامعة عنابة بالجزائر، سبتمبر 2013.
31. قتال عبد العزيز، "أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين الفترة 2003-2008"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة مدية، الجزائر، 2008-2009.

قائمة المراجع

32. كحلة عبد الغني، "تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي الفترة 2000-2010"، مذكرة ماجستير، تخصص اقتصاد ومالية دولية، جامعة المدية، الجزائر، 2011-2012.
33. كرودي سهام، "المراجعة الجبائية بين النظرية والتطبيق"، دار المفيد، الجزائر، 2011.
34. نوي نجا، "فعالية المراجعة الجبائية في الجزائر"، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2003-2004.
35. الياس قلاب ذبيح، "مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية"، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر - بسكرة، الجزائر، 2010-2011.
- المراجع باللغة الفرنسية:

36. DGI, "Guide Pratique Du Contribuable", Edition 2011, Algérie.
37. J. P. Casimir, "les signes extérieures de revenu", librairie de l'université, Paris, 1979.