

جامعة قاصدي مرباح ورقلة
كلية الحقوق و العلوم السياسية

قسم الحقوق



مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: الحقوق و العلوم السياسية

الشعبة الحقوق

التخصص: قانون عام اقتصادي

من إعداد الطالبتين: عياض هناء و كشاش حنان

بغنوان

التحقيق المحاسبي في ميزانية المكلفين

نوقشت و أجزت بتاريخ: 2019/06/20

رئيسا	أستاذ محاضر (أ)	أ/ زرقون نور الدين
مشرفا	أستاذ محاضر (أ)	أ/ زرقاط عيسى
مناقشا	أستاذ مساعد (أ)	أ/ زروقي كاميليا

السنة الجامعية: 2019/2018

الإهداء

إلى أول من تلفظ لساني بإسمها فنبض قلبي إلى التي أعطتني الأمل
الذي أعيش له، إلى التي وهبت حياتها لي وأمرت أن تكمل رسالتها في
الحياة فأنارت لنا السبيل وكانت لنا المثل الأعلى إلى التي لو أهديتها
حياتي لن تكفي في حقها أمي ثم أمي الحبيبة حفظها الله لنا .
إلى الذي لا مثيل له كان أو سيكون من سيعيش في أعماقي وكان وراء
كل خطوة خطوتها في طريق العلم إلى من علمني مبادئ الحياة
ورباني على الصدق والإخلاص أبي الغالي أطال الله في عمره .
إلى عائلتي الذين شاركوني في الحياة حلوها ومرها، إلى أنس عمري
ومخزن ذكرياتي ومصدر سعادتي إخوتي: نعيمة، محمد السعيد، سيدة
، نصيرة، ليلى، فوزية، مباركة، محمد الحاج، أمال، عبد الله
إلى قوتي وسندي إلى من ربنتي صغيرة وسهرت على تعليمي، إلى
التي ساعدتني في كتابة مذكرتي أختي الحبيبة "ليلى"
إلى أصدقائي البراعم: إسلام، إيمان، زكرياء، رائد، أبي
إلى أعز الصديقات والزملاء دفعة 2019 ماستر قانون عام إقتصادي
إلى جميع من علمني حرفا من مرحلة الإبتدائي إلى المرحلة الجامعية
إلى كل من في القلب ولم يذكره القلم إلى كل هؤلاء أهدي هذا الجهد
المتواضع

لك: حنان

الإهداء

الجزائر وشهدائها سلاما
أسرتي وأحبتني إلى التي أحببتها وزكيت لها نفسي محبة
إلى من فتحت لي أبواب العلم والمعرفة أُمي الغالية أدامها الله
وحفظها

إلى والدي الغالي حفظه الله ورعاه

إلى الأخ رفيق دربي، سندي ولا أحصي له الفضل
" عبد الرؤوف " وفاء

وإلى كل من تعشق أرضاً، لا يرى في ربوعها كالغريب

هناء عياض

الشكر والتقدير

الحمد لله الذي هدانا وسدد خطانا إلى طريق العلم والمعرفة ، وأعاننا على إتمام هذا العمل .
من خلال هذه الأسطر المتواضعة نود أن نتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى الدكتور " زرقاط عيسى " حيث كان لتوجيهاته ونصائحه القيمة الأثر الكبير في سبيل نجاح هذا العمل

كما نتقدم بالشكر الكبير إلى جميع الأساتذة على تعاونهم معنا خلال سنوات الدراسة في
الجامعة

كما نتوجه بالشكر إلى الزميل والأخ عبد الحاكم عطوات الذي رافقنا بيد العون
لإتمام هذا العمل

إلى أعضاء لجنة المناقشة على تقويمهم لهذا العمل
إلى عامل مكتبة الحقوق بجامعة قاصدي مرباح عبد القادر حيث كان نعم العون لنا لإنجاز
هذه المذكرة

كما لايفوتنا أن نشكر كل من ساعدونا من قريب ومن بعيد لإنجاز هذا العمل المتواضع

المقدمة

نظرا لأهمية الضريبة في الحياة الإقتصادية ، كونها المورد الرئيسي لتمويل الميزانية العامة للدولة ، وفي رفع الكفاءة الإقتصادية ، يمكن أن توجه لإمتصاص الفائض من القدرة الشرائية ومحااربة التضخم ومع ذلك تعتبر الضريبة من الأدوات الهامة التي تلجأ إليها الدولة في سياستها المالية لتحقيق الأهداف المرجوة سواء كات إقتصادية أو إجتماعية أو تنموية ، فهي إقتطاع مالي (نقدي) يمارس عن طريق السلطة العامة وبصورة نهائية بدون مقابل مباشر وهذا لأجل تغطية النفقات العامة .

وعليه تقوم بأداء دورها إلا إذا تم تحديدها وفرضها على أساس العدل والعدالة الضريبية المنصوص عليها دستوريا .

وباعتبار أن النظام الجبائي الجزائري هو نظام تصريحي يلزم المكلف بالضريبة بالتصريح بمداخله وأرباحه ورقم أعماله المحقق .

حيث تحتمل التصريحات المقدمة من طرف المكلفين الصح والخطأ وذلك باللجوء إلى الغش الضريبي المستعمل من أجل الإفلات من واجب دفع الضريبة عن طريق إخفاء للمداخل وتقديم معلومات وتبريرات غير حقيقية وإدراج كتابات غير صحيحة ... إلخ .

لذا وجدت أجهزة وهيئات هي عبارة عن أجهزة رقابة داخلية وخارجية هدفها الوصول إلى الصحة والتحقيق المحاسبي باعتباره مجموع العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة ، حيث يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان ، وذلك بواسطة أجهزة مختصة في الرقابة الجبائية وأعاون محققين لديهم الكفاءة المهنية في المجالين الضريبي والمحاسبي . وبهذا قصد التأكد من صحة التصريحات منح المشرع الإدارة الضريبية سلطة مراقبتها وذلك مقابل ضمانات مخولة للمكلفين بالضريبة المعنيين والواجبات الملقاة على عاتقهم .

أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية هذا الموضوع كون أن التحقيق المحاسبي يكشف الأخطاء والتحايلات أو التجاوزات والخروقات في التصريحات ، ومن ثم تصحيحها بهدف الوصول إلى تقدير الضريبة وحسابها .

أسباب إختيار الموضوع :

تم إختيارنا لهذا الموضوع للأسباب التالية :

- الميل لمثل هذه المواضيع والرغبة في التوسع في هذا المجال .
- الإهتمام المتزايد بموضوع الدراسة .
- وجود حرية في الدراسة .

- يعتبر الموضوع من المواضيع الحساسة لإرتباطها بالظروف المالية والإقتصادية وإرتباطه بالأخص بتحصيل أموال ملك الدولة .

الهدف من الدراسة :

مايصبوا هذا البحث ويهدف إليه هو نشر وزيادة الوعي لدى المكلفين بالضريبة بالضمانات التي دأب المؤسس الدستوري الجزائري الإقرار بها لحمايتهم في مواجهة الإدارة الضريبية إثر إستعمالها لسلطاتها وإمتيازاتها المخولة لها .

إشكالية الدراسة :

إنطلاقا من ذلك ومما سبق تبرز إشكالية البحث وصياغتها على الشكل الآتي :

مامدى كفالة المشرع لحقوق وضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة الخاضعين للتحقيق المحاسبي الممارس من قبل الإدارة الجبائية ؟

والتي سوف نناقشها بمعالجة التساؤلات التالية :

- ماهي الضمانات والحقوق الممنوحة للمكلف بالضريبة والواجبات الملقاة على عاتقه ؟
- ماهي الصلاحيات التي تتمتع بها الإدارة الجبائية أثناء قيامها بهذه العملية ؟
- ماهي الإجراءات المتبعة لمباشرة عملية التحقيق المحاسبي ؟

خطة الدراسة :

للاجابة على محور الإشكال المطروح ، تم تقسيم موضوع البحث الى فصلين

الفصل الأول :مفهوم التحقيق المحاسبي والذي تناولنا فيه مبحثين :

المبحث الأول :حقوق المكلفين بالضريبة و التزاماتهم و المبحث الثاني :حقوق الادارة الجبائية و الفصل الثاني تطرقنا من خلاله لاجراءات التحقيق المحاسبي والذي تم تقسيم كئلك الى مبحثين المبحث الأول : الاجراءات الاولية للتحقيق المحاسبي والمبحث الثاني :الرقابة المعمقة

منهج الدراسة :

لقد إعتدنا في بحثنا عموما على المنهج الوصفي التحليلي ، وذلك من خلال إستعراض مجموعة من الإجراءات البحثية إعتمادا على جمع المعلومات والحقائق والبيانات المختلفة بعد المعالجة والتحليل وصولا إلى النتائج .

الصعوبات :

- موضوع التحقيق المحاسبي لم يحظى بالدراسة والتحليل الكافي ، حيث ندرة المؤلفات والمراجع المتخصصة
- موضوع التحقيق المحاسبي يغلب عليه الطابع التقني .
- جل الدراسات عالجت الموضوع كجزئيات فقط .
- عدم إستقرار التشريع الجبائي وبالتالي صعوبة مواكبته في البحث العلمي ، خاصة وأننا نشهد كل سنة مالية قانون مالية جديد أو قانون مالية تكميلي .

الفصل الأول

مفهوم التحقيق المحاسبي

تمهيد الفصل

يعتبر التحقيق المحاسبي الآداة الأكثر إستعمالا في محاربة التهرب الضريبي ،ومن أجل أن تتم عملية التحقيق المحاسبي على أكمل وجه وتؤدي الأهداف والنتائج المطلوبة منها وضع المشرع مجموعة من الإجراءات القانونية والتي يجب إتباعها، وسعيا لتنظيم عملية التحقيق المحاسبي ولضمان السير الحسن لها قد خول المشرع للإدارة الجبائية مجموعة من السلطات والإمتيازات إتجاه المكلفين بالضريبة ،وعلى إثر تلك السلطات ومقابل ذلك أقر مجموعة من الحقوق والضمانات الممنوحة للمكلف تحد من سلطات الإدارة وتمنع كل تعسف في إستعمال حقها .

وفيما يلي سنحاول التطرق في هذا الفصل الى مبحثين هما :

المبحث الأول : حقوق المكلفين بالضريبة والتزاماتهم

المبحث الثاني : حقوق الإدارة الجبائية

المبحث الأول : حقوق المكلفين بالضريبة والتزاماتهم

لضمان السير الحسن لعملية التحقيق وتقاديا لبطان الإجراء ، منح المشرع للمكلف بالضريبة حقوقا وضمانات قبل مباشرة التحقيق ، وذلك حتى يتمكن من تحضير محاسبته ومعظم الوثائق والمستندات التي ستكون موضوعا للتحقيق ، ولكي يتمتع المكلفون بالضريبة بمجمل الحقوق والضمانات عليهم مراعاة الواجبات التي يضعها القانون على عاتقهم .

وسيتم تناول في هذا المبحث إلى مطلبين ، حيث تطرقنا في المطلب الأول إلى حقوق المكلفين بالضريبة ، وفي المطلب الثاني إلى التزامات المكلفين بالضريبة .

المطلب الأول: حقوق المكلفين بالضريبة

منح المشرع الجبائي للمكلفين بالضريبة حقوق وضمانات حماية من تعسف الإدارة الضريبية عند القيام بمهامها الرقابية وخلق لحو من التفاهم بين المكلف والمراقب الجبائي.

الفرع الأول : ضمانات المكلفين بالضريبة بمقتضى حق الرقابة

تتمثل هذه الضمانات فيما يلي :

أولا: إرسال الإشعار بالتحقيق وميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة

نص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في موادها على عدم التحقيق أو إجراء رقابي في محاسبة المكلفين بالضريبة دون إعلامه عن طريق وثيقة الإشعار بالتحقيق ومنحه مدة معينة للتحضير ، حيث لايمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقا عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف المحقق في محاسبته على أن يستفيد من أجل التحضير مدته عشرة أيام (10) ابتداء من تاريخ تسليم هذا الإشعار .

يجب أن يبين هذا الإشعار بالتحقيق مايلي :

ألقاب وأسماء ورتب المحققين

إسم ولقب المكلف

تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم فيها التحقيق

الحقوق والرسوم والآتوى المعنية

الوثائق الواجب الإطلاع عليها

وتجدر الإشارة الى أن عدم قبول الاشعار أو إستلامه لا يمنع من إجراء التحقيق ، حيث يلجأ المحققون إلى فرض الضريبة تلقائيا ، كما يقوم الأعوان المحققون بإجراء مراقبة مفاجئة في حال إستخدام المكلف لطرق تدليسية أو غش مع ثبات الأمر .¹

ثانيا: حق الإستعانة بمستشار

لقد منح المشرع الجبائي للمكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية الحق في الإستعانة بوكيل سواء كان خبير محاسب ، محامي أو مراجع من إختياره ، بغرض إستشارته أو النيابة عنه خلال عملية التحقيق لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف يستطيع أن يستعين بمستشار من إختياره أثناء إجراء عملية الرقابة .²

ثالثا: عدم تجديد التحقيق لا يمكن للإدارة الجبائية إجراء رقابة ثانية فيما يخص نفس الضرائب والرسوم المتعلقة بنفس المادة ، وفيما عدا الحالات التي إستعمل فيها المكلف بالضريبة طرقا تدليسية أو أعطى معلومات خاطئة أو غير كاملة أثناء التحقيق .

تعتبر المراجعة منتهية تماما إذا تم تحديد مبالغ التقييمات بصفة نهائية .

رابعا: تحديد مدة التحقيق بعين المكان

إن مدة التحقيق الجبائي محددة قانونا ، طبقا لرقم الأعمال المحقق سنويا وطبيعة نشاط المؤسسة بحيث لا تتعدى مدة التحقيق بعين المكان في التصريحات والوثائق المحاسبية آجالا محددة حيث تنص المادة 20 الفقرة 05 من قانون إجراءات جبائية على أنه " لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من ثلاثة (03) أشهر فيما يخص :

1 عباس عبد الرزاق ، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي ، دار الهدى ، الجزائر ، 2012 ، ص 43 ، 44

2 المادة 20 من القانون 04-21 المؤرخ في 17 ذي القعدة عام 1425 الموافق ل29 ديسمبر 2004 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2005

مؤسسة تأدية الخدمات :

*إذا كان رقم أعمالها السنوي المصرح به لايتعدى 1.000.000 دج ، لكل سنة مالية محقق فيها *سنة (06) أشهر إذا كان رقم أعمالها السنوي لايفوق على التوالي 5.000.000 دج و 10.000.000 دج ، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها .

المؤسسات الأخرى :

* ثلاثة (03) أشهر إذا كان رقم أعمالها السنوي لايتجاوز 2.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها .

في جميع الحالات الأخرى يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان تسعة (09) أشهر .
وعلاوة على ذلك لا تطبق مدد الرقابة في عين المكان المحددة أعلاه في الحالات التالية :
- إستعمال مناورات تدليسية مثبتة قانونا ، أو تقديم معلومات خاطئة وغير كاملة أثناء التحقيق .

عدم إستجابة المكلف لطلبات التوضيح والتبرير المنصوص عليها في المادة 19.

يجب معاينة نهاية عمليات التحقيق في عين المكان ، عن طريق محضر الذي يستدعي المكلف بالضريبة المحقق معه لتأشيريه ، وتوضع الإشارة عند الإقتضاء في المحضر في حالة رفض هذا الأخير التوقيع .

خامسا: السر المهني:

كل محقق ملزم بكتمان السر المهني للمدين فإذا أفشى السر يتعرض المحقق لعقوبات جنائية ، حيث يلزم بالسر المهني بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات ، ويتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة ، كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب الرسوم المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به¹ غير أن الأحكام الواردة في الفقرة السابقة لا تتعارض مع تبليغ مصالح الضرائب للجان الطعن المذكورة في المادة 81 من قانون إجراءات جنائية ، كل المعلومات المفيدة لتمكينها من الفصل في النزاعات المعروضة عليها ، بما في

1 المادة 65 ، قانون الاجراءات الجبائية ، المرجع السابق ، ص 26

ذلك عناصر المقارنة المستمدة من تصريحات المكلفين بالضريبة الآخرين . عندما تقدم الإدارة دعوة ضد مدين ما ويفتح تحقيق بذلك لايلزم أعوان الإدارة بالسر المهني إزاء قاضي التحقيق الذي يستتقهم حول الوقائع موضوع الشكوى .

وكذلك لا يكون أعوان الإدارة الجبائية ملزمين بالسر المهني إزاء الموظفين المكلفين بوظائف ممثلي الدولة لدى منظمة المحاسبين والخبراء المحاسبين المعتمدين الذين يمكنهم تبليغ هذه المنظمة والهيئات التأديبية التابعة لها بالمعلومات اللازمة لها ، للفصل بكل دراية في الطلبات والشكاوى المعروضة عليه والمتعلقة بدراسة الملفات التأديبية أو ممارسة إحدى المهن الحرة .¹ مخالفة للأحكام التي تلزمهم بالسر المهني يرخص لأعوان الإدارة الجبائية ، في حالة وجود نزاع يتعلق بتقدير رقم الأعمال الذي أنجزه مكلف بالضريبة الإجراء بالمعلومات التي هي في حوزتهم ، والتي من شأنها أن تبين الأهمية الحقيقية للأعمال المنجزة من قبل هذا المدين بالضريبة .²

الفرع الثاني: حقوق المكلفين بالضريبة بمقتضى إجراء التقويم

إضافة إلى الضمانات المتعلقة بسير عملية التحقيق ، يستفيد المكلف من ضمانات أخرى متعلقة بإجراءات التقويم ، وتتمثل في :

أولاً: الإشعار بالتقويم

عندما يكون العون المحقق قد حدد أسس فرض الضريبة أثر التحقيق ، يتعين على الإدارة الجبائية إبلاغ المكلف بنتائج التحقيق وذلك بإرسال إشعار بالتقويم عن طريق رسالة مضمونة مع إشعار بالإستلام . ويجب أن يكون الإشعار بإعادة التقويم مفصلاً بقدر كاف ومعللاً ، كما يتعين إعادة ذكر أحكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقويم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله لها³.

1 عباس عبد الرزاق ، مرجع سابق ، ص 49

2 المادة 69، قانون الإجراءات الجبائية ، نفس المرجع ، ص 26

3. شاعة أحلام ، إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية ، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي ، في العلوم المالية والمحاسبية ، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة عبد الحميد بن باديس ، مستغانم ، الجزائر ، 2016 . 2017 ، ص 17 . 18

ثانيا: حق الرد

يتمثل في الحوار الشفوي أو إكتتاب بين المكلف والمحقق الجبائي من خلال سير عملية التحقيق . للمكلف بالضريبة الخاضع للرقابة آجال أربعين (40) يوما لإبداء ملاحظاته أو قبوله ، ويعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمنى قبل انقضاء أجل الرد .

ويجب على المحقق أن يعطي كل الشروحات أو التفسيرات الشفوية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون التبليغ ، إذا طلب هذا الأخير منه ذلك .

كما يمكنه بعد الرد الإستماع إلى المكلف بالضريبة ، إذا تبين له أن سماعه مجدي ، أو إذا طلب هذا الأخير إعطاء تفسيرات تكميلية ، مما يسمح بخلق جو من الثقة المتبادلة بين الإدارة الجبائية والمكلف الخاضع للتحقيق وهذا تقليلا لعدد المنازعات في المستقبل .

ثالثا: الخصم التسلسلي

في حالة التحقيق المتزامن في الرسوم على رقم الأعمال أو الرسوم المماثلة أو الضريبة على الدخل الاجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات ، تخصم حسب كل حالة الحقوق البسيطة الناتجة عن التحقيق من الترفيعات الموقعة على أساس فرض الضرائب ، وذلك من غير طلب مسبق من المكلف بالضريبة . ويجري الخصم كما يلي :

1)- يخصم المزيد من الرسوم على رقم الأعمال والرسوم المماثلة المتعلقة بالعمليات المجراة أثناء سنة مالية معينة بالنسبة لتأسيس وعاء الضريبة على الدخل أو الضريبة على أرباح الشركات ونتائج هذه السنة المالية ذاتها .

2)- في حالة ما إذا تم في وقت لاحق منح تخفيضات أو إرجاعات من مبلغ الرسوم والضرائب التي كانت محل الخصم المشار إليه في المقطع من هذه المادة تلحق عند إقتطاع هذه التخفيضات أو الإرجاعات ضمن شروط القانون العام بالأرباح والمداخيل المحققة خلال السنة المالية الجارية في تاريخ الأمر بالصرف .

3)- تطبق أحكام المقطعين الأول والثاني من هذه المادة ضمن نفس الشروط في حالة التحقيقات المنفصلة ففي الرسوم على رقم الأعمال والرسوم المماثلة أو في الضريبة على الدخل أو في الضريبة على

أرباح الشركات ، غير أن الخصم المنصوص عليه فيما يخص الرسوم على رقم الأعمال والرسوم المماثلة لا يتم إلا إذا سبق إنهاء تحقيق في أسس هذه الرسوم قبل التحقيق في أسس الضرائب على المداخيل¹

رابعاً: التقادم

يقصد بالتقادم وسيلة تحرر الإلتزامات بمرور مدة زمنية أي تصبح هذه الإلتزامات بفضلها غير ملزمة وتعفي من كل عقوبة أي يسقط كل حق ملزم .

مدة التقادم تحدد ب أربع (04) سنوات من أجل مايلي :

- تأسيس الرسم على القيم المضافة وتحصيله ، قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي ، ويمتد أجل التقادم إلى سنتين بمجرد إكتشاف الغش .

- في حالة اللجوء إلى طرق تدليسية يبدأ حساب مدة التقادم إبتداءً من اليوم الذي يمكن فيه لأعوان إدارة الضرائب معاينة الحقوق أوالمخالفات .

خامساً: حق الطعن

يعد حق الطعن من أهم الحقوق الممنوحة للمكلف بالضريبة والتي يستطيع من خلالها هذا الأخير أن يضمن حقوقه إذا تبين أنه قد أخضع جوراً لإعادة التقييم أو تم التعسف في حقه من خلال طلب التخفيض الجزئي أو الكلي².

ومنه فإن طرق الطعن الموضوعية تحت تصرف المكلفين بالضريبة هي:

1- الطعن الإداري :

يعلم المفتش المحقق المكلف بالضريبة بظروف سير التحقيق والنتائج المترتبة عنه ، زيادة على ذلك يقدم كل من المحقق أو رئيس الفرقة أو مسؤول مصلحة التحقيق كل التوضيحات الإضافية اللازمة . كما يمكن للمكلف اللجوء إلى المدير الولائي للضرائب أو إلى رئيس مركز الضرائب أو رئيس مصلحة

1 المادة 319 ، من الأمر 76-104 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1376 هـ، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة ، ص70.

2 زابدي فوزي ، سيروف نصر الدين ، التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في القانون ، تخصص قانون عام ، (منازعات إدارية)، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة 8 ماي 1945 ، قالمة ، الجزائر ، 2016-2017 ، ص 77

الأبحاث والمراجعات للنظر في الصعوبات التي تنشأ خلال التحقيق أو النتائج المترتبة عن هذه الأخيرة ، عند بداية التحقيق تقدم للمكلفين بالضريبة جميع المعلومات الخاصة بالمحققين ، كالإسم ، الرتبة ، الإدارة المستخدمة ... إلخ .

2- الطعن النزاعي :

إذا تبين للمكلف أنه قد أخضع جورا فعليه أن يرسل بشكوى إلى المدير الولائي للضرائب في مكان فرض الضريبة.

يتمتع المكلف بأجل ينقضي عادة عند الخاتم من ديسمبر من السنة الموالية لسنة إدراج جدول التحصيل ، كما يتم الفصل في الشكاوى من قبل رؤساء مراكز الضرائب ورؤساء المراكز الجوارية للضرائب في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ إيداع الشكوى .

في حالة ما إذا كانت الشكوى تتعلق بأعمال تتعدى فيها قيمة الحقوق والغرامات 10.000.000 دج ، وأيضا إذا أجري التحقيق من قبل مصالح البحث والمراجعات يستوجب على المدير الولائي الحصول على رأي مطابق للإدارة المركزية تمدد فترة البث في الشكوى مدة شهرين آخرين .

3- الطعن الولائي :

يجوز للمكلفين بالضريبة أن يلتمسو عدم تسديد العقوبات المطالبين بها ، أو التحقق منها في حالة عوز أو ضيق الحال ، التي تضعهم في حالة عجز أو عائق نحو إبراء ذمتهم إزاء الخزينة¹ .

ويمكنهم أيضا أن يلتمسوا الإعفاء أو التخفيض من الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية التي يتعرضون لها لعدم مراعاة النصوص القانونية .

ترسل الطلبات إلى المدير الضرائب للولاية التي أخضع فيها المشتكي والذي يعتد في فحصها بإمكانية المشتكي المالية في التسديد والظروف الخاصة التي تدعم ملفه ، وتصرفات المشتكي إلى جانب المخالفات التي اقترفها سابقا .

1 أمزيان عزيز ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، دار الهدى، الجزائر، 2008 ، ص 69

لا يمكن أن يراجع مبلغ الحقوق المستحقة إلا إذا تعلق الأمر بالضرائب المباشرة أو كان المشتكي عاجزا تماما من تسديد ما عليه من ديون تجاه الخزينة.¹

المطلب الثاني : إلتزامات المكلفين بالضريبة

يخضع المكلف بالضريبة لإلتزامات عديدة يجب أن يكون على دراية تامة –أو يجب إحترامها- سواءا كانت ذات طابع محاسبي أو ذات طابع جبائي ، وذلك لتسهيل مهمة الإدارة الجبائية أثناء قيامها بعملية التحقيق المحاسبي .

الفرع الأول: الإلتزامات المحاسبية

نص القانون التجاري على نوع الدفاتر والمستندات الواجب مسكها ، وكذا مدة الإحتفاظ بها لتسهيل عملية التحقيق .

أولاً: مسك دفتر اليومية

إن مسك دفتر اليومية محدد في القانون التجاري ، يسجل فيه جل التدفقات المالية المنجزة من قبل المؤسسة ، ويختلف مضمون هذا الدفتر حسب إستعمال أو عدم إستعمال المؤسسة لليوميات المساعدة كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر، ملزم بمسك دفتر اليومية ليقيد فيه يوميا بيوم عمليات المقابلة...² ، فدفتر اليومية يكون موقع ومرقم من طرف القاضي التجاري ويجب أن يقدم هذا الدفتر عند كل طلب من طرف المصلحة الجبائية ، ويكون مبنيا على تسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة بتاريخ متابعة يوما بعد يوم مع إجمالي نتائج العمليات شهريا على الأقل .

ثانياً: مسك دفتر الجرد

إن الإلزامية مسك دفترالجرد محدد في القانون التجاري أيضا ، على كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر القيام بعملية الجرد السنوي لموجودات المؤسسة، ويتم تقييد هذه العملية في دفتر خاص يعرف ب

1-عباس عبد الرزاق ، المرجع السابق ، ص 53

2-المادة 09 من الأمر رقم 75 -59 ، المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 هـ ، الموافق لـ 26 سبتمبر سنة 1975 م المعدل و المتمم ،المتضمن القانون التجاري ،ص 04 .

دفتر الجرد ، هذا مانص عليه القانون التجاري يمسك دفتر الجرد ودفتر اليومية بحسب التاريخ وبدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل إلى الهامش¹.

أي أن يخلو من كل فراغ أو بياض ، ويمنع الكتابة في الهوامش ومنع الشطب أو التزوير ، كما يجب أن يكون دفتر الجرد مؤشر من طرف قاضي المحكمة حيث يحمل الصبغة القانونية . بالإضافة إلى هذين الدفترين ، على المكلف مسك دفاتر أخرى ، مثل دفتر الأجور، فواتيرال شراء الأصلية ، إضافة إلى نسختين من كل فاتورة بيع ، وبصفة عامة على المكلف بالضريبة مسك جميع الأوراق والبيانات التي تثبت إيرادات ونفقات المؤسسة ، والتي تعد من وثائق الإيضاح والتبرير .

ثالثا: حفظ دفاتر المحاسبة وسندات المراسلة

يجب أن تحفظ الدفاتر المذكورة في المادتين 09، المراسلة لمدة 10 من القانون التجاري ، وكذا سندات عشر سنوات، نظرا لأهمية هذه الوثائق في عملية التحقيق ، ومساهمتها في المطابقة مع التصريحات ، حيث أنه يجب الإحتفاظ بالدفاتر المنصوص عليها سواء في التشريع الجبائي أو في القانون التجاري والوثائق المحاسبية وكذا الوثائق الثبوتية ، لاسيما فواتير الشراء التي يمارس عليها حق المراقبة والإطلاع والتحقيق ، لمدة عشر (10) سنوات المنصوص عليها في المادة 12 من القانون التجاري ، وهذا ابتداء من آخر تاريخ للكتابة فيما يخص الدفاتر وتاريخ تحريرها فيما يخص الوثائق الثبوتية² كما يجب أن ترتب وتحفظ المراسلات الواردة ونسخ الرسائل الموجهة طيلة نفس المدة .

الفرع الثاني: الإلتزامات الجبائية

باعتبار أن النظام الجبائي الجزائري هو نظام تصريحي ، يلزم المكلفين بالضريبة بتقديم تصريحات بشكل يوافق نشاطهم ومدخلهم الحقيقية ، هذا مايستوجب إلتزامهم بها .

1 المادة 11 ، القانون التجاري ، المرجع السابق ، ص 04

2-المادة 64 ، قانون الاجراءات الجبائية ، المرجع السابق ، ص 26 .

أولاً: التصريح بالوجود:

يجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي ، أن يقدموا في آجال ثلاثون (30) يوماً من بداية النشاط تصريحاً بالوجود إلى مفتشية الضرائب التابعين لها إقليمياً مطابقاً للنموذج الذي تقدمه الإدارة الجبائية .

لهذا التصريح أهمية كبيرة كونه يعطي للإدارة معلومات كافية عن ميلاد المكلف بالضريبة ، كما يجب أن يدعم هذا التصريح المدعم بنسخة مطابقة قانوناً لشهادة الميلاد المستخرجة من المصالح المدنية للبلدية التي ولد فيها الممولون ذوي الجنسية الجزائرية أو الأجنبية بالنسبة للذين ولدو فوق التراب الوطني، يتضمن الاسم واللقب ، النشاط الإجتماعي ، العنوان في الجزائر وأخارج الجزائر إذا تعلق الأمر بأشخاص طبيعيين أو معنويين يحملون الجنسية الأجنبية .

إذا كان الخاضع للضريبة مالكا إلى جانب مقره الرئيسي وحدة أو عدة وحدات، يجب عليه تقديم تصريح شامل بالوجود عن المؤسسة إلى مفتشية الضرائب المباشرة .

ثانياً : التصريح الشهري أو الفصلي لرقم الأعمال

وجب على المكلفين بالضريبة الممارسين لنشاطات خاضعة للضريبة والرسوم المحصلة من الحسابات أو عن طريق المداخل من المصدر إيداع تصريح نموذج G50 قبل 20 يوم من كل شهر إلى قباضة الضرائب المختصة إقليمياً ، مع تسديد مختلف المستحقات الضريبية المتعلقة بالعمليات المنجزة خلال الشهر المنصرم مثل الرسم على النشاط المهني ، إقتطاعات الضرائب على الأجور، الرسم على القيم المضافة ، تسبيقات الضرائب على الأرباح ... إلخ

كما يجب أن يرفق كل دفع بجدول إشعاري في نسختين مؤرخ وموقع من قبل القائم بالدفع ، ويتضمن البيان مايلي :

- اللقب ، الاسم ، الغرض والعنوان ، المهنة الممارسة ورقم تعريف المادة الرئيسية للضريبة .¹

1-عباس عبد الرزاق ، المرجع السابق ، ص 41

ثالثا: التصريح السنوي للعوائد والأرباح

على كل شخص خاضع للضرائب والرسم إكتتاب تصريح بمداخله وذلك كل سنة ، وهذا من خلال نموذج (إستمارة) تقدمه الإدارة الجبائية .

كما يجب أن يكون مرفقا بوثائق الإثبات الضرورية المذكورة في الواجبات المحاسبية ، لغرض تدقيق حساباتهم عند كل طلب من مفتش الضرائب المباشرة، ويتم التصريح بالرسوم في مكان إقامة المؤسسة الرئيسية.

أما بالنسبة للأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات IBS يتعين على الأشخاص المعنويين المذكورين في المادة 136 أن يكتتبوا قبل 30 أبريل على الأكثر من كل سنة لدى مفتش الضرائب الذي يتبع له مكان تواجد مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية لها، تصريحا بمبلغ الربح الخاضع للضريبة الخاص بالسنة المالية السابقة.

إذا سجلت المؤسسة عجزا، يقدم التصريح بمبلغ العجز ضمن نفس الشروط .

تقدم الإدارة الجبائية إستمارة التصريح الممكن تسليمها إلكترونيا .

عندما ينتهي أجل إيداع التصريح يوم عطلة قانونية يمدد أجل الاستحقاق إلى أول يوم مفتوح يليه .

يمكن لقوة قاهرة، تمديد أجل تقديم التصريح السالف ذكر بناء على قرار من المدير العام للضرائب ، غير أنه لايمكن أن يتجاوز تمديد هذا الأجل ثلاثة (3) أشهر.

أما بالنسبة للأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي IRG ملزمون أن يقدموا للإدارة الجبائية المختصة تصريح سنوي قبل 01 أبريل ، حيث يتضمن التصريح إجمالي الأرباح والمداخل المحصلة خلال السنة المالية السابقة.¹

1-قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، مرجع سابق، ص 39

رابعاً: التصريح بالتنازل أو توقف المؤسسة أو الوفاة

في حالة التنازل أو التوقف عن جزء أو كل النشاط الخاضع للنظام الضريبي المفروض على الريح الحقيقي ، تؤسس مباشرة الضريبة المستحقة على الأرباح التي مازالت لم تفرض عليها الضريبة .

يتعين على المكلفين بالضريبة أن يشعروا مفتش الضرائب بالتنازل أو التوقف في أجل مدته 10 أيام ، وأن يحيطوه بالتاريخ الذي أصبح أو سيصبح به هذا التنازل أو التوقف فعلياً ، وكذا عند الإقتضاء، إسم المتنازل له ولقبه وعنوانه ¹.

في حالة وفاة المكلف بالضريبة أو المستغل ، يقدم ذوي حقوق الفقيده المعلومات اللازمة لتأسيس الضريبة المستحقة في أجل 6 أشهر من تاريخ الوفاة ، والمتمثلة في مداخيله العامة والخاصة²

خامساً: وضع رقم التعريف الإحصائي

وضع رقم التعريف الإحصائي هو إجراء جبري بالنسبة للمكلفين بالضريبة ، لذا يجب على كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المزاولين نشاطاً صناعياً أو تجارياً أو حراً أو تقليدياً ، أن يسيروا إلى رقم التعريف الإحصائي على كل الوثائق المتعلقة بنشاطهم .

تلتزم الشركة عند كل تصريح بإرفاق جدول يبين فيه بالنسبة لكل هيئة ما يأتي:

* رقم التعريف الإحصائي للهيئات

* التعيين

* عنوان بلدية وولاية محل الإقامة،

وعليه يهدف وضع رقم التعريف الإحصائي إلى تسهيل التسيير الجبائي للملفات الجبائية، ويؤدي عدم الإلتزام بوضع هذا الرقم أو التصريح بمعلومات خاطئة عنه إلى حرمان المكلفين من الحقوق التالية:

1- المادة 195 ، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، مرجع سابق ، ص 50

2- عباس عبد الرزاق ، مرجع سابق ، ص 50

- * تسليم شهادات الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة
- * تسليم مستخرجات من جداول الضرائب
- * منح تأجيلات قانونية عن دفع الحقوق والرسوم¹

المبحث الثاني : حقوق الإدارة الجبائية

منح المشرع الجزائري للإدارة الجبائية حقوقا تسمح لها بالقيام بمهمتها في شروط قانونية محددة وذلك من خلال التحقق من صحة التصريحات ومدى مصداقيتها وقانونيتها، مراقبة العناصر الخاضعة للضريبة ، وعلى هذا الأساس تتمتع بسلطة الفحص والرقابة حتى تستطيع مباشرة مهامها في تحصيل الضريبة فإنها أيضا تتمتع بسلطات تضمن لها التحصل بمبالغ الضريبة من المكلفين بها ، وهو ما يمكن إيجازه من خلال المطلوبين التاليين :

المطلب الأول : سلطات الفحص والرقابة

المطلب الثاني : سلطات ضمان تحصيل الضريبة

المطلب الأول: سلطات الفحص والرقابة

تعد سلطات البحث والتحري من وسائل الرقابة الجبائية الداخلية بحيث أنها تتم على مستوى الإدارة الجبائية من خال قيام أعوانها بالتحقق من مدى التزام المكلفين بالضريبة بواجباتهم الجبائية، مما يسمح حق البحث والتحري للإدارة الجبائية من الحصول على معلومات بهدف مراقبة تأسيس الضريبة وتحصيلها

الفرع الأول: الحق في الإطلاع

يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات²

1-محمد فيصل كامل ، طارق ربح الله ، استخدام التحقيق في تعديل الأسس الخاضعة للضرائب والرسوم ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في العلوم الإقتصادية ، تخصص مالية ونقود ، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية والتسيير ، جامعة العربي التبسي ، تبسة ، الجزائر ، 2015 - 2016 ، ص 41

2-المادة 45 ، قانون اجراءات جبائية ، مرجع سابق ، ص 23

فحق الإطلاع هو الآداة المستعملة قبل وخلال الرقابة الجبائية ، لإتمام المعلومات المحصلة خلال التحقيق في الملف أو المحاسبة والتأكد من صحتها .

وللتأكد أكثر على أن تمتع إدارة الضرائب بحق الإطلاع أمر لازم لتمكينها من أداء مهمتها الرقابية ، فإن المشرع عاد ونص في الفقرة الأخيرة من المادة 59 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه (يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة لجبائية بالحصول على المعلومات والوثائق مهما كانت وسيلة حفظها قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها) .بناءا على ذلك فقد عرف حق الإطلاع بأنه : أن يكون للإدارة الجبائية الحق في طلب ماتراه ضروريا لفرض الضريبة من دفاتر وأوراق أو مستندات أو محررات أو ملفات أو وثائق ، أو أوراق لدى الجهات الحكومية وغير الحكومية ، وأنها ملزمة بتقييد طلب الإدارة الضريبة دون الإحتجاج بالسرية .

وهو ذاته القانون الذي إحتوى على إجراءات تسمح للإدارة الجبائية بمعرفة كل المعلومات التي لها أثر جبائي ، كما يعرف ايضا بأنه : إجراء رقابي تمارسه السلطة الضريبية للتأكد من صحة الإقرار الضريبي المقدم من قبل المكلف .

(يستعمل هذا الحق بعين المكان أو عن طريق المراسلات) .

يمارس حق الإطلاع على المكلفين بالضريبة ، وذلك بإستعمال وثيقة خاصة تسمى avis de passage¹.

ومن بين الخاضعين لحق الإطلاع أيضا الإدارات العمومية (المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية) المؤسسات الخاصة ، المؤسسات المالية (المواد 51-57 من قانون الإجراءات الجبائية) ، لدى الغير(المادتين 58-59 من قانون الإجراءات الجبائية)² .

الفرع الثاني: حق المعاينة والحجز وإجراء البحث

هو حق ممنوح لإدارة الضرائب عندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية يمكن لإدارة الجبائية أن ترخص لأعوانها الذين لهم على الأقل رتبة مفتش والمؤهلين قانوناقيام بمعاينات في كل الأمكنة لهدف

1-عباس عبد الرزاق ، مرجع سابق ، ص 31

2-غضبان خديجة ، التحقيق الجبائي ودوره في مكافحة الغش الضريبي ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في علوم التسيير ، تخصص تدقيق محاسبي ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة الشهيد محمد لخضر بالوادي ، الجزائر ، 2014 .

البحث ، وجمع المعاينة لا يتم إلا بترخيص من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض مفوض من قبله¹

من أجل ممارسة حقها في الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية ، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص ، ضمن الشروط المبينة في المادة 35 ، للأعوان الذين لهم على الأقل رتبة مفتش ومؤهلين قانونا ، القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة ويكون هذا الحجز تحت سلطة القاضي ورقابته .

وتتمثل الممارسات التدليسية فيما يلي :

تعتبر على وجه الخصوص ، ممارسات تدليسية، ما يأتي :

* ممارسة نشاط غير مصرح به .

* إنجاز عمليات شراء وبيع البضائع دون فاتورة خاصة بالبضائع ، وذلك مهما يكن مكان حيازتها أو خزنتها أو إستيداعها .

* تسليم فواتير وسندات تسليم أو أي وثيقة لاتتعلق بعمليات حقيقية .

* نقل تقييدات محاسبية خاطئة أو وهمية عمدا في الوثائق المحاسبية التي يكون مسكها إجباريا بمقتضى القانون التجاري .

* كل مناورة تهدف إلى تنظيم إعساره من طرف المكلف بالضريبة متابع لدفع ضرائبه² .

وعليه فحق المعاينة يتمثل في الانتقال إلى محلات المكلف للتأكد من صحة المعلومات التي صرح بها ، وتدون بموجبه محاضر يثبت فيها ماتم معاينته من معلومات متعلقة مثلا بطبيعة النشاط ، أنواع السلع ، كمياتها ، وجود آلات وعمال ... إلخ .

1-بن معنوق خالد ، ميلي محمد الأمين ، إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية ، تخصص محاسبة وتدقيق ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة ، الجزائر ،

2016 - 2017 ، ص 22

2-المادة 34 ، قانون إجراءات جبائية ، مرجع سابق، ص 17

أما عن إجراء البحث المنصوص عليه في المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية ، فقد منح هذا الإجراء إلى أعوان الإدارة الجبائية قصد إجراء التحقيق بالتدخل بشكل مفاجيء في المؤسسات التي تقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيم المضافة .

فعلى كل شخص أن يزود الأعوان بكل الوثائق والمستندات الضرورية لتحديد رقم الأعمال وأسس فرض الضريبة ، وقد يمارس هذا الحق من الساعة الثامنة صباحا إلى الساعة الثامنة مساءا ويحرر محضر بذلك تدون فيه التحريات التي تمت ويسجل فيه جرد الوثائق التي سلمها المكلف بالضريبة .¹

الفرع الثالث : الحق في الفحص والتدقيق

ويعنى به العملية التي يتم التأكد من خلالها سلامة وصحة الإقرار الضريبي بصفة مدققة ، وقد يكون إما فحصا أو تدقيقا لحسابات أو الفحص المضاد المراعي الحالة الضريبية الشخصية ، وذلك عن طريق العون المحقق ، ويجري التحقيق المضاد بحضور المدعي أو وكيله ،² فالتدقيق في الحسابات عبارة عن مجموعة من العمليات التي تهدف إلى فحص الحسابات ، أما الفحص في الحالات الضريبية الشخصية فيمتد إلى فحص العمليات التي بموجبها يجب التطابقين دخول المكلف المعلنه في إقراره بمقتضى الضريبة على الدخل وبين حالته المالية وعناصر معيشته ، فالفحص الضريبي هو مرحلة أساسية من مراحل عمل الإدارة الضريبية ؛ ويعتبر من أهم أنواعه فحص الحسابات ومن هنا نؤكد أن الفحص الضريبي ما هو إلا عملية دراسة وتحليل وتقييم للقوائم المالية والسجلات والدفاتر والحسابات المنشأة محلل الفحص إرتكازا على القواعد المقررة في التشريع الضريبي وفقا للقواعد والأصول والمبادئ والسياسات المحاسبية المألوفة المتعارف عليها مهنيا بغية التأكد من صحة صافي الربح بالإقرار الضريبي الذي تم إعداده من المكلف بالضريبة . فما سبق يتضح أن هناك مبادئ أساسية يجب توافرها لإتمام عملية الفحص وهي كالتالي :

1-غضيفي عبد الرزاق ،ضمنات المكلف بالضريبة أثناء خضوعه للرقابة الجبائية ،مذكرة مكملة لمتطلبات شهادة الماستر في الحقوق ، تخصص

قانون إداري ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة محمد خيضر ،بسكرة ، الجزائر ، 2013 . 2014 ، ص 24

2-فريجة حسين ، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر ،دار العلوم للنشر والتوزيع ، عنابة ، 2008 ، ص

1- أن يكون هناك شخص يتولى عملية الفحص الضريبي فقد يكون المراجع أو المحاسب أو خبير المحاسبي ينظم ويفحص ويعيد ضبط وتحليل الحسابات ويشهد بهذه الصفة على صحة وإنتظامية الحسابات¹.

2- أن يتم الفحص وفقا لقواعد مقررة في التشريع الضريبي وقواعد وأصول ومبادئ وأعراف وسياسات محاسبية متعارف عليها مهنيا .

أن يشمل الفحص مايلي :

- الإقرارات المطلوب فحصها من خلال الدفاتر والمستندات المرتبطة بالعمليات الإقتصادية و المالية التي أقامتها المؤسسة خلال فترة الفحص .

- الملفات التي تم تقديم إقرار عنها ويكون الهدف الأساسي من الفحص الضريبي لها تتمثل في التحديد الموضوعي والعدل والدقيق للربح والإيرادات الخاضعة للضريبة بهدف التحقيق من صحة الإقرار الضريبي المقدم أو ربط الضرائب المفروضة على المكلف بالضريبة أو المنشأة محل الفحص .

يجب أن يشمل الفحص فترة زمنية معينة .

كما يستند الفحص الضريبي على مجموعة من المعايير كمعيار الشمول إذ يجب أن يكون الفحص شاملا لكافة العمليات المالية والإقتصادية ، وكذا المستندات والسجلات والتأكد من صحتها وسلامتها .

معيار الدقة أي أن يكون الفحص دقيقا ومتعمقا لكافة الأمور والتفاصيل محل الفحص معيار الموضوعية ، وذلك بأن يكون غير متحيز سواء كان هذا التميز لفائدة الإدارة الضريبية أو لمصلحة المكلف بالضريبة .

إضافة إلى تلك المعايير هناك معيار العدالة فيجب أن يكون الفحص الضريبي عادلا بمعنى أن يراعي التوازن بين المصالح المتعارضة للمكلف بالضريبة ومصالحه الضرائب .

1Ali matallah hassina charikh ,de certain professions libralela pprofession d expert comtable de commissaire aux comptes et de comtable agree,edition homa 2008, p 7

غير أنه من المعايير المرتكز عليها في عملية الفحص الضريبي وحماية لمصالح المكلف بالضريبة أن يرتكز الفحص على معيار التحديد بمعنى أن يحدد الفحص على ركائز أساسية أهمها التشريع الضريبي والقرارات الوزارية المكملة والمفسرة ... إلخ

المطلب الثاني : سلطات ضمان تحصيل الضريبة¹

لعملية تحصيل الديون الضريبية أهمية كبيرة بالنسبة للدولة ، ذلك ولأنه في حال ضعف أو عدم نجاعة هذه العملية على النحو المسطر قانونا فقد يؤدي ذلك إلى عجز في موازنة الدولة العمومية . ولأجل تلاقي ذلك فإن إدارة الضرائب الواقع على عاتقها تحصيل الديون الضريبية المستحقة للدولة وتوريدها للخزينة العمومية قد تم تزويدها بعدد من السلطات للقيام بها في حال إمتناع المكلفون بالضريبة على أدائها ، بشكل طوعي .

إلا أن عملية تحصيل الديون الضريبة يحكمها شرطان :

أولاً: ضرورة وجود رخصة قانونية مسبقة تسمح بتحصيل الديون .

ثانياً: أن يتم التحصيل وفقاً لإجراءات محددة قانوناً لذلك ، أي وفقاً للإجراءات التي نصت عليها المادة 15 من قانون المحاسبة العمومية على أنه " يتم تنفيذ الميزانيات والعمليات المالية : من حيث الإيرادات عن طريق إجراءات الإثبات والتصفية والتحليل"²

ومنه فهذا المطلب قد تم تقسيمه إلى ثلاث فروع :

الفرع الأول : سلطة التنفيذ المباشر

الفرع الثاني : سلطة الإكراه المالي

الفرع الثالث : سلطة توقيع الجزاء

1-علي زغود ، المالية العامة ، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2005 ، ص 230 - 239
2-القانون رقم 90 / 21 المؤرخ في 15 غشت 1990 الجريدة الرسمية عدد 35 الصادرة في 15 غشت 1990

الفرع الأول : سلطة التنفيذ المباشر

تعد سلطة التنفيذ المباشر من ضمن إمتيازات السلطة العامة التي تتمتع إدارة الضرائب بممارستها . ويعرف الفقه هذه السلطة بأنها : (حق الإدارة أن تنفذ أوامر على الأفراد بالقوة الجبرية ، دون حاجة إلى إذن سابق من القضاء) .

أما على الصعيد الإجرائي فإن هذه السلطة تتمثل في إجراءات الغلق المؤقت للمحل المهني والحجز والبيع¹ .

غير أن الغلق المؤقت والحجز يجب أن يسبقهما وجوبا إخطار يمكن تبليغه بعد يوم كامل من تاريخ إستحقاق الضريبة .

يتخذ قرارالغلق المؤقت من طرف المديرالمكلف بالمؤسسات الكبرى ومدير الضرائب بالولاية، كل حسب مجال إختصاصه ، بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع ، ولا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق ستة (06) أشهر .

وبيلغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة الموكل قانونا أو المحضر القضائي².

بالنسبة للبيع حسب نص المادة 151 بقولها (يجوز عند الإقتضاء، القيام بالبيع المنفرد لواحد أوعدة من العناصرالمادية المكونة للمحل التجاري المحجوز ، وذلك بناء على الترخيص المذكور ف المادة 146 من ذات القانون . غيرأنه يمكن لكل دائن خلال العشرة أيام التي تلي تبليغ الحجز التنفيذي في الموطن المختار في تسجيلاته ، والمسجل قبل خمسة عشرة يوما على الأقل (من التبليغ المذكور) ، أن يطلب من القابض المباشر للمتابعة أن يجري بيع المحل التجاري بجملته.

يجري البيع بعد عشرة (10) أيام من إصاق الإعلانات المتضمنة ببيان لقب كل من صاحب المحل التجاري والقابض المباشر للمتابعة وأسميهما وموطنيهما والرخصة التي يتصرف هذا القابض بموجبها ومختلف العناصر المكونة للمحل التجاري ، وطبيعة عملياته، ووضعيته، وتقدير ثمنه المطابق. وتلصق هذه الإعلانات وجوبا بسعي القابض المباشر للمتابعة وذلك على الباب الرئيسي للعمارة وفي مقر

¹ذوادي عادل ، الضمانات الدستورية للمكلفين بالضريبة في الجزائر ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم القانونية ، تخصص قانون دستوري ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة الحاج لخضر، باتنة 1- ، الجزائر، 2016 - 2017 ، ص 185

²المادة 146 ، قانون إجراءات جبائية ، مرجع سابق ، ص 49

المجلس الشعبي البلدي حيث يوجد المحل التجاري وفي المحكمة التي يوجد المحل التجاري في إقليم إختصاصها ومكتب القابض المكلف بالبيع .

ويدرج الإعلان قبل عشرة (10) أيام من البيع في جريدة مؤهلة لنشر الإعلانات القانونية في الدائرة أو الولاية حيث يوجد المحل التجاري .

الفرع الثاني : سلطة الإكراه المالي

تتمثل هذه السلطة في مجموعة الوسائل التي تم إقرارها لفائدة إدارة الضرائب ضد المكلفين بالضريبة لعدم إيفائهم بما عليهم من ديون ضريبية في آجال محددة قانونا، ومؤدى هذه السلطة أن تستغل إدارة الضرائب كل الوسائل القانونية لإستيفاء المستحقات الضريبية رغما عن إرادة المكلفين المدينين بها¹، ومن هذه الوسائل نذكر :

أولا: حجزاً للمكلف المدين من أموال لدى الغير

طبقا لنص المادة 383 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه (لايجوز لأعوان التنفيذ والموتقين وأعوان الحراسة القضائية وجميع المستأمنين العموميين على الأموال أن يسلموا ما في حوزتهم من مبالغ محجوزة مودعة إلى الأشخاص الذين لديهم الحق في إستلامها ، وهم من حصلت تلك المبالغ على عهدهم إلا بعد إثبات أدائهم الضرائب المستحقة عليهم .

ثانيا: تتبع أموال المكلف المدين والتنفيذ عليها في أي يد كانت

يتعين على جميع المستأجرين والقابضين والمقتصدين وغيرهم من المستأمنين على أموال صادرة من المدينين بالضرائب والخاضعين لإمتياز الخزينة العمومية ، أن يدفعوا بناءا على طلب ذلك منهم ، لقابض الضرائب المختلفة كتسديد عن المدينين المذكورين ، من مبلغ الأموال التي هم مدينون بها أو التي هي بين أيديهم أو ستكون إلى غاية اقتطاع كل الضرائب المستحقة على هؤلاء المدينين أو جزء منها²

1-زوادي عادل ، المرجع سابق ، ص 185

2-المادة 384 ، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، مرجع سابق ، ص 80

ثالثا: جواز توقيع حجز تحفظي على الوسائل المالية المملوكة للمكلف المدين

وهو ما أقرته المادة 156 من قانون الإجراءات الجبائية على أن (يمكن لقاibus الضرائب في مجال التحصيل ، منح كل مدين يطلب ذلك، آجال استحقاقات لدفع جميع الضرائب والحقوق والرسوم بمختلف أنواعها، وبصفة عامة، كل دين تتكفل به الإدارة الجبائية على أن يوافق ذلك مصالح الخزينة والإمكانات المالية لصاحب الطلب .

يمنح التأجيل القانوني للدفع في أجل أقصاه 36 شهرا مع دفع مبلغ أولي أدنى يساوي 10% من مبلغ الدين الجبائي .

وتطبيقا لأحكام الفقرة أعلاه، يجوز الإشتراط من المستفيدين تقديم ضمانات كافية لتغطية مبلغ الضرائب التي يمكن أن يمنح من أجلها آجالا للدفع، وفي غياب هذه الضمانات، يجوز القيام بحجز تحفظي على الوسائل المالية لصاحب الطلب الذي يحتفظ مع ذلك بحق الإنتفاع بها.

رابعا: تجميد معاملات المكلف المدين

بالنسبة لتحصيل الضرائب بمختلف أنواعها فإن المحافظ العقاري وبموجب الرهن القانوني الذي رتبته المشرع الضريبي على جميع الأملاك العقارية للمدينين بالضريبة يحظر عليه القيام بتسجيل بغرض الإلتزام بمبلغ مالم يستظهر له مستخرج من جدول الضرائب مصفى، أو عند الإقتضاء، جدول الدفع بالتقسيط باسم المدين¹.

خامسا: الإعتراض على الأموال الصادرة من كسب المكلف المدين

يوازي هذا الإعتراض من قبل إدارة الضرائب مايعرف في القانون المدني بدعوى عدم نفاذ تصرفات المدين الضارة بدائنه الذي حل أجل دينه . وللاشارة، فإن هذا الإعتراض، في مجال الضرائب الإمتيازية ينتج من الطلب المنصوص عليه في المادة 384 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والذي يكتسي شكل إشعار أو إنذار للغير الحائز².

1-المادة 388 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والمادة 497 من قانون الضرائب غير المباشرة

2-المادة 401 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، مرجع سابق ، ص 82

سادسا: توقيع غرامة تهديدية على المكلف المدين

يعرف بعض الفقهاء الغرامة التهديدية على أنها : "وسيلة مالية يلجأ إليها الدائن من أجل إجبار المدين بطريق غير مباشر على تنفيذ التزامه تنفيذاً عينياً، إذا كان محل التزامه عملاً أو إمتناعاً عن عمل، عندما يكون هذا الإلتزام قائماً على الإعتبار الشخصي للمدين، بحيث لا يكون التنفيذ العيني ممكناً أو ملائماً إلا إذا قام به المدين نفسه ". وعلى كل، فإنه يجب على إدارة الضرائب التقيد الصارم بالأحكام القانونية التي أعطتها الحق في توقيع الغرامة التهديدية، عل غرار المادة 402 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة مثلاً .

الفرع الثالث : سلطة توقيع الجزاءات

يقصد بالجزاءات الضريبية تلك الجزاءات المالية التي يعود قانوناً لإدارة الضرائب إختصاص توقيعها، والتي تهدف إلى تعويض الخزينة العمومية ما أصابها من ضرر مالي بسبب مخالفة المكلف بالضريبة لإلتزاماته الضريبية، فهذه الجزاءات في مادة التحصيل الضريبي تتمثل أساساً في الزيادات الضريبية¹ (الزيادات بسبب عدم التصريح أو التأخير في تقديمه ، كذلك بسبب نقص في التصريح) فيما يخص الزيادات بسبب عدم التصريح أو التأخير في تقديمه على أن" تفرض تلقائياً الضريبة على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي، حسب الحالة، إما بصدد الضريبة على الدخل وإما بصدد الضريبة على أرباح الشركات، ويضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25%.

تخفض هذه الزيادة إلى 10% أو 20% ضمن الشروط المحددة في المادة 322 إذا لم يصل التصريح إلى الإدارة خلال أجل قدره ثلاثين (30) يوماً إعتباراً من تاريخ التبليغ في ظرف موصى عليه مع إشعار بالإستلام والقاضي بوجوب تقديم هذا التصريح في هذا الأجل، تطبق زيادة بنسبة 35%.

يترتب على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم في الآجال المحددة، أو عند إثبات تصريحه، الوثائق والمعلومات المطلوبة بموجب المواد 152 و 153 و 180 من قانون الضرائب لمباشرة والرسوم المماثلة،

1-نوادي عادل، مرجع سابق ، ص 187

دفع غرامة جبائية قدرها 1.000 دج وهذا في كل مرة يسجل فيها إغفال الوثائق المقدمة أو عدم صحتها¹ أما بالنسبة للزيادات بسبب نقص في التصريح .

كذلك تتمثل الجزاءات في غرامات التأخير، التي عادة ما تحدد قانونا في شكل نسب من مبلغ الضريبة المستحق على المكلف المعني .

يعاقب المكلف بالضريبة الذي لا يقدم تصريحا بالوجود، المنصوص عليه في المادة 183 من هذا القانون، بدفع غرامة جبائية محددة ب 30.000 دج "...² .

1- المادة 192 ، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ،مرجع سابق ، ص 44

2-المادة 193 ، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ،مرجع سابق ، ص 45

خلاصة الفصل الأول

تعد عملية التحقيق المحاسبي أداة قانونية في يد الإدارة الجبائية تسعى من خلالها إلى تحقيق أهداف جمة كالححد من الغش والتهرب أو التجاوزات والخروقات .

حيث تسعى إلى مراقبة المكلفين بالضريبة في تأدية واجباتهم الضريبية ، والعمل على إكتشاف الأخطاء وتصحيحها وتقويمها ، مقابل هذا يتمتع المكلفون بمجموعة من الحقوق والضمانات وذلك لحمايتهم من أي تعسف أو تجاوز قد يصدر خلال التحقيق .

ولتحقيق هذه الأهداف من عملية التحقيق المحاسبي عمل المشرع على تنظيم إجراءات التحقيق المحاسبي ونص على ضرورة اتباعها ، وهذا ماستعرض له من خلال الفصل الثاني .

الفصل الثاني

إجراءات التحقيق المحاسبي

تمهيد الفصل

بعد التعرض في الفصل الأول إلى مفهوم التحقيق المحاسبي من حقوق و ضمانات لصالح المكلفين بالضريبة ، وكما تطرقنا أيضا إلى مختلف السلطات والإميازات للإدارة الجبائية بهدف ضمان فرض وتحصيل مختلف أنواع الضرائب والرسوم التي تشكل موردا هاما للخزينة العمومية . سوف ننتقل إلى الفصل الثاني الذي يتمحور عنوانه حول إجراءات التحقيق المحاسبي إذ يعد التحقيق المحاسبي تحقيقا معمقا بالنظر إلى حجم المعلومات المحاسبية التي تحقق من خلالها في مبالغ الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف .

حيث تقوم مصالح الإدارة بتنظيم إجراءات عملية التحقيق المحاسبي وتحضيرها كإجراء أولي وذلك عن طريق مراقبة التصريحات ودراسة الوثائق والملفات والتدخل بعين المكان لإجراء التحقيقات والفحوصات المحاسبية اللازمة ، إضافة إلى الرقابة المعمقة والدقيقة لكل الدفاتر والمستندات لنجاح عملية التحقيق . وإتباع العمليات القانونية وصولا إلى الإجراءات الختامية . ولإحاطة والإمام بمختلف جوانب هذا الموضوع إرتأينا إلى تقسيم الفصل إلى مبحثين :

المبحث الأول : الإجراءات الأولية للتحقيق المحاسبي .

المبحث الثاني : الرقابة الجبائية المعمقة .

المبحث الأول : الإجراءات الأولية للتحقيق المحاسبي

تقوم مصالح الإدارة الجبائية بتنظيم عملية التحقيق وتحضيرها ومراقبتها، عن طريق مجموعة من الإجراءات الأولية نص عليها المشرع الجبائي وأكد على ضرورة إتباعها وتأدية الأهداف والنتائج المرجوة منها¹. حيث تقوم الإدارة الجبائية بالإطلاع على الملف الجبائي لدى المكلف بالضريبة وذلك من خلال مراقبة مختلف تصريحاته السنوية لكل أنواع الضرائب الخاضع لها²، وبعد ذلك دراسة الوثائق والملفات من أجل تفحص المعطيات والحسابات³ والتدخل بعين المكان للشروع في عملية التحقيق وإجراء الفحوصات اللازمة بهدف التوصل إلى صحة وصدق المعلومات المحاسبية. وتتقسم هذه الإجراءات بدورها إلى مطلبين :

المطلب الأول : مراقبة التصريحات

يعتبر النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي للعديد من الأنظمة المطبقة في معظم الدول المتقدمة بغية مراقبة تصريحات المكلفين المقدمة إلى الإدارة الجبائية، إذ تعتمد طبيعة هذه التصريحات على الإقرار المباشر إلزاما من المكلف مباشرة أو من الغير، وللإعطاء توضيح أكثر عن مراقبة هذه التصريحات وبيان أهميتها نتبع الفروع التالية:

الفرع الأول : تعريف التصريحات الجبائية

تمثل التصريحات الجبائية "تلك الوثائق القانونية التي تربط المكلف بالضريبة ومصالح الإدارة الجبائية لتسهيل عملية الإتصال بينهما ، تحتوي هذه الوثائق على معلومات تعبر عن الذمة المالية وأرقام الأعمال المحققة من قبل المكلف ، والتي تحدد أسس الأوعية الضريبية"⁴.

وتتمتع الإدارة الجبائية بالحق في مراقبة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة. وذلك طبقا للمادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص "تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات

1- عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 55.

2- محمد فيصل كامل، طارق ربح الله، المرجع السابق، ص 43.

3- محمد قلي، فهيمة بلول، الرقابة الجبائية: بين حتمية الحفاظ على موارد الخزينة العمومية وضرورة حماية حقوق المكلفين بالضريبة، مجلة الإجتهاد، المجلد 07 العدد 06، جامعة بومرداس ووجاية، 2018، ص 154.

4- قحמוש سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية بسكرة-الجزائر-الفترة 2009-2010، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة ووجاية، جامعة ورقلة، 2011-2012، ص 46.

المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوى. كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها. يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناءا على طلبها، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها، تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت والمؤسسات المعنية، خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها". والمقصود من هذه المادة هو مراقبة وتحديد أجل كل ضريبة أو حق أو رسم، كما يمكنها أن تراقب المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر ولكنها تدفع أجور أو أتعاب. وعليه فإنه على هذه المؤسسات تقديم البيانات والمعلومات خلال ساعات العمل¹.

أولا : تصريح المكلف بالضريبة : بإعتبار المكلف بالضريبة هو ذلك الشخص الطبيعي أو الاعتباري الذي يلتزم بتسديد ضرائب نتيجة قيامه بعمل وذلك بتمويل الخزينة العامة لمواجهة نفقات الدولة، حيث يقوم المكلف بالضريبة بتقديم تصريح بنفسه في موعد يحدده القانون، و يتضمن هذا التصريح عناصر ثروته أو دخله أو المادة الخاضعة للضريبة بصورة عامة، و لضمان صحة هذا التصريح تقوم الإدارة بالحق في رقابة التصريح و تعديله من أي غش أو خطأ، لذلك يلجأ المكلف بالضريبة إلى تقليل حجم دخله لكي تفرض ضريبة على مبلغ أقل من دخله الحقيقي².

ثانيا: التصريح المقدم من الغير : لا يقتصر التصريح الجبائي على المكلف فقط بل حتى الغير الذي يدخل معه في علاقة قانونية كتجار الجملة وتجار التجزئة، وهذا لسهولة تحديد المادة الخاضعة للضريبة وتجنب الجزاءات التي تقع عليه في حالة المخالفة. إضافة إلى مبلغ ضريبة يخصم من وعائه الضريبي بإعتباره أحد بنود التكاليف الواجبة الخصم من الدخل الإجمالي.

الفرع الثاني : أهمية التصريحات الجبائية

يلتزم المكلف بالضريبة أو الغير بتقديم التصريح الجبائي الذي يعتبر أفضل الطرق في تقدير الوعاء الضريبي. و للتصريحات الجبائية أهمية بالغة تجاه المكلف في حد ذاته أو تجاه إدارة الضرائب.

1- بن اعمار منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار الهدى، الجزائر، ص 22-23.

2- محمد عباس محرز، إقتصاديات الجبائية والضرائب، ط 4، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص 147.

أولاً : أهمية التصريحات الجبائية تجاه المكلف

- يعتبر النظام التصريحي الضريبي نتيجة التصريحات التي يقدمها المكلف بإعتباره على علم بمقدرته التكاليفية ،وعلى قناعة ذاتية في تحقيقه.
- يضمن أسلوب التصريح العدالة بالنسبة للعبء الضريبي على المكلف، لأنه على دراية بوضعية السيولة الخاصة به وتترجم درجة الوعي الضريبي . حيث أن الإلتزام الضريبي يتمثل في جانب الإلتزام بالتصريح من قبل المكلف وجانب الإلتزام بالتسديد على المصرح به .
- يعد التصريح الوسيلة الأكثر سهولة بالنسبة للمكلف ،حيث تنمي شعوره بالمشاركة في تحديد القيمة الضريبية المستحقة عليه .فعندما يشعر المكلف بأنه شريك في عملية تقدير وتحديد دخله الخاضع للضريبة زاد إلتزامه بتقديم تصريحاته مما يؤدي إلى إرتفاع حصيلة الجباية من الضرائب .
- تعد رقمنة التصريحات الجبائية إلكترونية باعتبارها توفر عدة مزايا للمكلف بالضريبة خاصة المؤسسات .

ثانياً : أهمية التصريحات الجبائية تجاه الإدارة الضريبية

- يقدم التصريح لإدارة الضرائب من معلومات عن ممول جديد بغرض الإطلاع عن مكان مزاوله نشاط المكلف وبدايته ،وحساب الضرائب وتحصيلها .
- يسهل التصريح للإدارة الضريبية العمل الملقى على عاتقها ،وذلك لمباشرة الإجراءات حسب المادة الخاضعة للضريبة . مما يخفض من إحتمال نشوء المنازعات والإعتراضات .
- التصريح الجبائي لغير المكلف لا يمكن الطعن فيه من مقدمه ،بإعتباره كان ذاتيا مما يؤدي إلى عدم تحمل الإدارة نفقات كبيرة لعملية التحصيل .
- نظام التصريح هو نقطة وصل بين المكلفين وإدارة الضرائب المبنية على الثقة المتبادلة بينهما ،وبالتالي له فعالية كبيرة لتمكين الإدارة من ممارسة المراجعة على جميع النشاطات .

ثالثاً: أهمية التصريحات الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي

- يعتبر مجال التهرب الضريبي من أحسن المجالات مردودية حيث تقوم الدولة بالإستثمار فيها دون تردد ،إضافة إلى بعث إدارة خاصة تعنى بمقاومة التهرب الضريبي مثلما فعلت بلدان العضو بمنظمة

التعاون والتنمية الاقتصادية، بغرض المساهمة بصفة فعالة في محاربة هذه الظاهرة. علما أن أوروبا في الآونة الأخيرة اعتبرت ماسة بالأمن القومي وأن هذه الإدارة تابعة لوزارة الداخلية لدولتي إيطاليا والمجر .

- لتقدير وقياس التهرب الضريبي ومحاربهه، نجد طريقة التقييم بعدم الالتزام الضريبي حيث تبقى التصريحات والإقرارات الجبائية الدليل الوحيد عن إلتزام المكلف بدفع ضريبته وخضوعه أو عدم خضوعه للإقتطاع الجبائي. فقد ذهب المحللون لقياس هذه الظاهرة إنطلاقا من الدراسات التحليلية للإقرارات الضريبية كأن يتم إستغلال المعلومات التي تتضمنها ومقارنتها بتصريحات الإعفاءات من بعض الغرامات والعقوبات التي تمنحها الدولة لدافعي الضرائب بغرض تحفيزهم على التصريح والتأكد من مصداقية التسجيلات المحاسبية ومقارنتها بالتصريحات الجبائية المقدمة من طرف الممولين، وتحديد مبلغ الضريبة واجبة الأداء حتى يتمكن من تقدير حجم التهرب بالفرق بين مبلغ الضريبة المعدل وذلك المصرح به¹.

المطلب الثاني : مراقبة الوثائق

تتم هذه الرقابة لدى مفتشية الضرائب ، حيث يقوم مفتش الضرائب برقابة شكلية ورقابة على الوثائق للملف الجبائي .

وذلك بفحص ملف المكلف فحصا شاملا و إنتقاديا ، إذ يقوم المحقق بتصحيح الأخطاء الظاهرة في التصريحات والعاجزين عن الوفاء بالاعتماد على المعلومات والتبريرات الشفوية أو الكتابية المقدمة إلى الإدارة الجبائية²، وفي حالة وجود بعض الغموض بإمكانه طلب توضيحات من المكلف بصيغة شفوية أو كتابية فيما يخص المعلومات³.

الفرع الأول : طلب المعلومات

يتمثل هذا الإجراء في في سعي إدارة الضرائب إلى إزالة الغموض أو الشك في التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة⁴، وذلك بموجب المهام و الإمتيازات المختلفة من قبل القانون الجبائي

1- قحמוש سمية، المرجع السابق ، ص 48-52.

2- عباس عبد الرزاق ، المرجع السابق، ص 20.

3- غضيفي عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 33.

4- تيسوكاي حياة ،سعدوي صبرينة، حقوق وضمانات المكلف بالضريبة في اطار الرقابة الجبائية، مذكرة ماستر ، جامعة عبد الرحمان ميرة بجاية، 2013-2014، ص17

للمحقق¹ حيث يمكنه تقديم طلب من طرف المصلحة المحققة إلى المكلف بالضريبة ، سواء كان شفويا أو كتابيا من أجل تقديم معلومات إضافية ، فيما يتعلق بالنقاط أو المسائل التي تم تحديدها من طرف مصلحة الضرائب . وفي حالة عدم رد المكلف على هذا الطلب لا يطبق عليها عقوبات وإنما تلجأ الإدارة الضريبية إلى آلية أخرى .

الفرع الثاني : طلب التوضيحات والتبريرات

بالرجوع إلى نص المادة 19فقرة 1 و2 من قانون الإجراءات الجبائية "يراقب المفتش التصريحات ويطلب الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع المراقبة . كما يستمع للمعنيين إذ تبين أن إستدعائهم لهذا الغرض ضروري أو لما يطلب هؤلاء تقديم توضيحات شفوية

والمقصود بهذه المادة أنه في حالة وجود غموض أو إبهام في التصريحات أو الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والمعطيات التي قام المحقق بمراقبتها أن يطلب توضيحات وتبريرات لذلك كتابيا .

ونستنتج أيضا من هذه المادة أعلاه على أنها لم توضح أوجه التفرقة بين طلب التوضيحات وطلب التبريرات ، لكن بالرجوع إلى الفقه نجد أن هناك فرق بينهما حيث أن طلب التوضيحات يخص المكلف بالضريبة الذي يقدم تصريحات متناقضة مع بعضهما البعض . أو تصريح واحد ناقص وغامض . أما طلب التبريرات فيتعلق بطلب وثائق لم يتم إرفاقها مع التوضيحات المقدمة².

لأن المكلف مطالب بتقديم الشروحات للإدارة الضريبية في حالة عدم التناسق بين التصريحات والإدارة الضريبية من معلومات . كما يجب تقديم أدلة كافية مع ما هو مصرح به من أرقام دقيقة وصحيحة³ أما الفقرة 3 و4 من المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية والتي حددت الشروط التي يجب أن يتضمنها طلب التوضيح أو التبرير وهي حق المفتش في مراقبة هذه التصريحات وأن يطالب بالتوضيحات والتبريرات كتابيا . كما يجب أن يكون الطلب مكتوب بوضوح النقاط أو المعطيات التي يراها المفتش ضرورية ، وذلك بتقديم إجابة خلال مدة لا تقل عن 30 يوما . وفي حالة انقضاء هذه المدة دون أي رد

1- اسعيد خليفة ، المرجع السابق ، ص 66

2- تيسوكاي حياة ، سعدوي صيرينة ، المرجع السابق ، ص 17-18.

3- اسعيد خليفة ، نفس المرجع ، ص 66.

يحدد المفتش أساس فرض الضريبة مع مراعاة حق المعني في الاعتراض بعد صدور جدول التسوية، وإذا قدم المكلف بناء على طلب المفتش محاسبة صحيحة من حيث الشكل تكون كافية لتبرير النتيجة المصرح بها. فإنه لا يمكن تصحيحها، أما التصريحات غير المدعمة بوثائق كافية ولازمة لتبرير النتيجة فإنها تكون محل تصحيح تلقائي¹.

المبحث الثاني : الرقابة الجبائية المعمقة

وتسمى أيضا بالرقابة في عين المكان أو الرقابة الخارجية وذلك من خلال مزاولة المكلفين أنشطتهم بصفة مباشرة، بهدف التأكد من صحة المعلومات المصرح بها من خلال الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية². مع تبريراتها اللازمة لمدة 4 سنوات لمحاولة الكشف عن التهرب الضريبي دون المساس بعملية التقادم. وتتمثل هذه الرقابة أيضا في دراسة الملفات بدقة وبصفة موضوعية ومقارنتها مع العناصر الخارجية لكل مكلف³ حيث تتم هذه الرقابة عن طريق إنتقال مفتشي الضرائب إلى مكان تواجد المحل من أجل المعاينة الميدانية والفحص الدقيق والمعمق بمختلف العمليات المحاسبية ومدى تطابقها بين البيانات والمعطيات المبينة في الوثائق والفواتير⁴.

المطلب الأول : الفحص المحاسبي

يعتبر الفحص المحاسبي من أهم الأعمال التي يقوم بها المحققون والتي تستلزم أهمية خاصة من طرفهم⁵ وذلك من أجل التخلص من الطرق والتجاوزات التي تسبب فيما يسمى بالتهرب الضريبي الذي يحدث بمخالفة أحكام التشريع الجبائي. لذا يعد التحقيق المحاسبي الآلية الوحيدة الأكثر إستعمالا لمحاربة هذه الظاهرة نظرا لإعتماده على الوثائق المحاسبية المسوكة من طرف المكلف. لذا يأخذ التحقيق المحاسبي نوعين من الفحص : الفحص المحاسبي من حيث الشكل والتمثل في التأكد من وجود الدفاتر المحاسبية الإلزامية و مطابقتها للشروط القانونية.

1- بن اعمار منصور ، المرجع السابق ، ص 23.

2- حفيفة مقراوي ، نوال قصر ،التدقيق المحاسبي ودوره الرقابي في مصلحة الضرائب - دراسة حالة - مذكرة ماستر تخصص محاسبة وتدقيق ،جامعة الجبالي بونعامة بخميس مليانة ، 2016-2017، ص 18

3- بن اعمار منصور ، نفس المرجع ، ص 22.

4- محمد قلي ،فهيمة بلول ، المرجع السابق ، ص 154.

5- محمد كامل فيصل ، طارق ربح الله ، المرجع السابق ،ص 46

أما الفحص المحاسبي من حيث المضمون فيكون بتحقيق كل المعطيات المحاسبية وحسابات الميزانية وكذلك حسابات النتائج و التسيير¹.

الفرع الأول : الفحص المحاسبي من حيث الشكل

تتمثل الرقابة الشكلية في المعاينة المادية للوثائق المحاسبية ومستندات الإيرادات والمصاريف والدفاتر الجبائية التي نص عليها القانون التجاري² حيث يقوم المراقب بمراقبة الحالة العامة للسجلات ويتأكد من أنها ممسوكة ومدعمة³ وحتى تكون محاسبة المكلف بالضريبة مقبولة من حيث الشكل يجب أن تتوفر على الشروط التالية :

أولا :محاسبة كاملة ومنتظمة :

تكون المحاسبة كاملة ومنتظمة إذا تضمنت مجموعة من الوثائق والدفاتر الإلزامية⁴ المنصوص عليها في المادتين 09-17 من القانون التجاري⁵ وممسوكة حسب المخطط المالي المحاسبي

الجديد ، كما يجب أن تمسك بالعملة الوطنية "دينار جزائري " مع إحترام مبدأ المحاسبة المزدوجة⁶.أي يجب على محاسبة المكلف أن تتضمن دفاتر محاسبية تشمل دفترا يوميا ،ودفترا كبيرا وآخر جردا المنصوص عليهم في المواد من 09 إلى 12من القانون التجاري الجزائري وأيضا القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25-11-2007المتضمن النظام المحاسبي المالي وتتلخص هذه الدفاتر فيما يلي⁷:

دفتر اليومية :تدون فيه جميع العمليات التجارية التي يجريها المكلف بالضريبة ،إضافة إلى سحباته الشخصية وتسجل هذه العمليات يوما بيوم وبالتفصيل⁸ وفي حالة إستعمال دفاتر مساعدة للدفتر اليومي

1- عباس عبد الرزاق ، المرجع السابق ، ص 91.

2-زايدى فوزي ،شيروف نصر الدين ، المرجع السابق، ص 24

3- عباس عبد الرزاق ، نفس المرجع ، ص 112

4- غزة مبروك ،فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي - دراسة حالة - مديرية الضرائب بسكرة ،مذكرة ماستر ،تخصص فحص محاسبي ،جامعة محمد خيضر ، 2015-2016 ،ص 60.

5- زايدى فوزي ،شيروف نصر الدين ،نفس المرجع ، ص 24.

6- عباس عبد الرزاق ، نفس المرجع ، ص 112.

7- عبد القادر مرغاد ،التحقيق الجبائي كأداة للحد من التهرب الضريبي - دراسة حالة - مديرية الضرائب لولاية بسكرة ، مذكرة ماستر ، تخصص فحص محاسبي ،جامعة محمد خيضر ، 2016-2017.

8- زعزعة فاطمة ،الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة ، رسالة دكتوراه ، تخصص القانون العام ، جامعة أبي بكر

بلقايد،تلمسان 2012-، ص 144

يكون هذا الأخير متضمنا فقط الرصيد الشهري للكتابات الواردة في الدفاتر المساعدة (المجاميع العامة الشهرية لكل دفتر مساعد¹).

الدفتر الكبير : ويتضمن مجموع حركات الحسابات خلال فترة زمنية معينة² تحفظ هذه الدفاتر أو الدعامات التي تقوم مقامها ، وكذا الوثائق الثبوتية لمدة 10 سنوات ابتداء من تاريخ إقفال كل سنة مالية محاسبية³.

1. دفتر الجرد : طبقا لنص المادة 10 من القانون التجاري التي تنص على أنه "يجب عليه أيضا أن يجري سنويا جردا لعناصر أصول وخصوم مقاولته وأن يقلل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية وحساب النتائج، وتنسخ بعد ذلك هذه الميزانية وحساب النتائج في دفتر الجرد "ويقصد به تفصيل وتسجيل البضاعة الموجودة آخر السنة المالية⁴ والتي تتمثل في إحصائيات لعناصر أصول وخصوم المؤسسة، فهو إذن سجل يرحل إليه حسابات الميزانية وحسابات النتائج .

بالإضافة إلى الوثائق التبريرية لجميع الوثائق والمستندات الأصلية التي تثبت القيام بالعمليات فعليا ، لاسيما المتعلقة بالمشتريات والمبيعات ، البنك، الصندوق ، الخدمات المختلفة والتأكد من أنها خالية من كل أشكال التزوير⁵ يتم الإحتفاظ بالوثائق الإلزامية والمستندات التبريرية لمدة 10 سنوات على الأقل من تاريخ إقفال الدورة .

ثانيا: محاسبة دقيقة : تكون المحاسبة دقيقة في حالة تأكد المحقق من دقة البيانات المقدمة وليس صدقها ، بالإضافة إلى أن هذا الفحص يركز على ضبط المراجعة المحاسبية ، وذلك بمطابقة القيود المسجلة في اليومية العامة مع دفتر الأستاذ بهدف التأكد ومراقبة عمليات الترحيل ومطابقتها للوثائق التبريرية والدفاتر المحاسبية⁶.

1- عبد القادر مرغاد ، نفس المرجع .

2- زايدي فوزي ، شيروف نصر الدين ، المرجع السابق ، ص 25.

3- ناصر بوحجام محمد ، دور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية- دراسة ميدانية - بمديرية الضرائب لولاية بسكرة - المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (2010-2015)، مذكرة ماستر تخصص فحص محاسبي ، جامعة محمد خيضر ، 2015-2016، ص 45.

4- غضيفي عبد الرزاق ، المرجع السابق، ص 42.

5- زايدي فوزي ، شيروف نصر الدين ، نفس المرجع ، ص 25.

6- عباس عبد الرزاق ، المرجع السابق ، ص 112 .

ثالثاً: محاسبة مقنعة (صادقة) : حتى تكون المحاسبة مقنعة يجب أن تكون القيم المحاسبية مسجلة في مختلف الوثائق المحاسبية قد تم تقييمها وحسابها بطريقة صحيحة¹ وعلى المحقق أن يبرر الكتابات المحاسبية عن طريق تقديم وثائق إسمية حقيقية ووثائق الجرد للمواد والمنتجات الموجودة في المخزن . وهذا شرط لصحة المعلومات المحاسبية ليتم تبرير المشتريات عن طريق فواتير مسلمة من قبل المورد² ومدعمة بوثائق ثبوتية وتبريرات كأصل الفاتورة ، وصولات الصندوق ، وصولات الاستلام ، سجل الأجر³.

الفرع الثاني : الفحص المحاسبي من حيث المضمون

بعد إنتهاء المحقق من فحص المحاسبة الشكلية ومراجعتها ،ينتقل بعدها إلى فحص المحاسبة من حيث المضمون والمقصود بها مراقبة كل من المشتريات والمبيعات ،وتكاليف المخزونات ومراجعة الحسابات الرئيسية للميزانية وحسابات التسيير⁴.

أولاً : مراقبة المعطيات والبيانات المحاسبية

يرتكز المحقق في هذه المراقبة على جميع العناصر التي يمكن أن تؤثر على تكوين الربح الخام أو القيمة المضافة⁵ والمتمثلة في :

1. مراقبة المشتريات : عند مراقبة المحقق للمشتريات ، يمكن أن يكتشف نوعين من المخالفات حيث يتمثل النوع الأول في تضخيم المشتريات والذي يهدف من خلاله إلى تخفيض الربح الخام الخاضع للضريبة بصفة عامة ،حيث يظهر هذا التضخيم خاصة لدى المكلفين اللذين لا يمكنهم إخفاء رقم أعمالهم كمقاولي الأشغال العمومية العاملين بصفة خاصة لحساب الدولة أوأحد ممثليها⁶.

- إضافة إلى التسجيل المزدوج للفاتورة الأصلية والنسخة معا .

- تسجيل نفس الفاتورة في يومين مساعدتين مختلفتين .

1- اسعيد خليفة ، المرجع السابق ، ص98 .

2- سليمان عتير ، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ،دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي ،رسالة الماجستير ،تخصص محاسبة ،جامعة محمدخضير ،ص 131 .

3- زايدى فوزي ،شبروف نصر الدين ، المرجع السابق ، ص 26.

4- اسعيد خليفة ، نفس المرجع ، ص 99 .

5- غضيفي عبد الرزاق ، المرجع السابق ، ص 43 .

6- عباس عبد الرزاق ، المرجع السابق ، ص 123.

أما النوع الثاني يتمثل في تخفيض المشتريات والذي يهدف إلى إخفاء الإيرادات الناتجة عن المبيعات¹ وذلك من خلال :

- عدم التسجيل الجبائي لهذه الفواتير .
- مشتريات دون وجود فواتير .
- أخطاء مادية عمدية .
- تسجيل مشتريات تحت تعريف وهوية خاطئين.

2. **مراقبة المبيعات** : يعتبر تخفيض رقم المبيعات من الوسائل التي يمكن اللجوء إليها من قبل المكلف بالضريبة لتخفيض أرباحه المصرح بها . وتعد من أكثر الوسائل التي يتلاعب فيها المكلف حسابيا على مستواها. ومن أهم المخالفات التي يمكن إكتشافها على مستوى المبيعات :

- كالبيع بدون فواتير .

- تخفيض القيمة الحقيقية لبعض المبيعات².
- التسجيل في الجانب المدين لحسابات المبيعات مردودات وهمية للبضائع أو إقتطاع مبالغ فيها.... الخ.

- عدم تسجيل إقتطاعات مبالغ البضائع التي إستعملها المستغل لحاجاته الشخصية والعائلية³.

3. **مراقبة المخزونات** : يقوم المحقق بمراقبة المخزونات بناء على الجرد المادي وكشف المشتريات والمبيعات السنوية⁴ مع العلم أن هذه المراقبة لا يمكن أن تتجاوز 4 سنوات خاضعة للرقابة، فإذا كانت مراقبة الجرد تظهر الكميات الحقيقية للمخزون ولكنها مسعرة بقيمة أقل من السعر الحقيقي فهذا يعني التخفيض في قيمة المخزون⁵ ومهما كانت الطرق المستعملة للغش في حساب المخزونات إلا أن المؤسسة تعمل كل مافي وسعها من أجل تخفيض الربح الخاضع للضريبة بالطرق الشرعية وغير الشرعية .

1- غزة مبروك ، المرجع السابق ، ص 61.

2- زعزوعة فاطمة ، المرجع السابق ، ص 153.

3- عباس عبد الرزاق ، نفس المرجع ، ص 128.

4- اسعيد خليفة ، المرجع السابق ، ص 100.

5- زايدي فوزي ، شبروف نصر الدين ، المرجع السابق ، ص 29.

ثانيا : مراقبة حسابات الميزانية وحسابات التسيير :يقوم المحقق بمراقبة الحسابات الرئيسية للميزانية وحسابات جدول النتائج كما يلي¹:

1. **مراقبة حسابات الميزانية** : بإعتبار أن الميزانية هي عبارة عن جدول ذو قسمين في القسم الأيمن ممتلكات المؤسسة وتسمى الأصول ،وفي القسم الأيسر التزامات المؤسسة تجاه صاحبها أو الغير وتسمى الخصوم² فعلى المحقق قبل مباشرته لعملية التحقيق في مراقبة حسابات الميزانية التأكد من مطابقة هذه الحسابات مع ميزان المراجعة بعد عملية الجرد التي يقيمها ،ومع ماسجل في سجل الجرد وأرصدة حسابات الميزانية الموجودة في دفتر الأستاذ³ وعموما تتم هذه الأخيرة عن طريق سبر الآراء ،والتأكد من أن النفقات مبررة بواسطة الفواتير أو أي وثيقة أخرى⁴.

وتتم هذه العملية من تاريخ معين في بداية نشاط المؤسسة وتسمى بالميزانية الإفتتاحية أوفي 31ديسمبر من كل سنة وتسمى بالميزانية الإختامية للسنة المالية ،ولابد من أن يتساوي كل من الأصول والخصوم من حيث القيمة النقدية⁵.

أ- **فحص أصول الميزانية** : وهي مجموع الإستخدامات أو الممتلكات التي تعتبر ملكا دائما أو مؤقتا للمؤسسة ،ففي هذا الإطار من الميزانية تتضح لنا مختلف المجالات التي أستعملت فيها المؤسسة أموالها وتتمثل في :الإستثمارات ، المخزونات ،الحقوق⁶.

- **الإستثمارات** : يقوم المحقق بمراقبة جل الوثائق المرتبطة بإستثمارات المؤسسة⁷ من مجمل السلع المنقولة وغير المنقولة المحصلة أو المنشأة من قبل المؤسسة⁸ وذلك حسب التسلسل المحدد من طرف النظام المحاسبي المالي (القيم المعنوية ،الأراضي ،المباني ،مواد التعبئة والتغليفإلخ)بالإضافة إلى التركيز على النقاط التالية :

1- ناصر بوحجام ، المرجع السابق ، ص 52.

2- بن اعمار منصور ، المرجع السابق ، ص 56.

3- زعزوعة فاطمة ، المرجع السابق ، ص 153.

4- سعدي أحلام ،التدقيق الجبائي كوسيلة الحد من التهرب الضريبي ، دراسة حالة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة ،مذكرة ماستر ، تخصص محاسبة وتدقيق ،جامعة المسيلة ،2014-2015 ، ص 62.

5- بن اعمار منصور ، نفس المرجع ، ص 56.

6- محمد فيصل كامل ، طارق ربح الله ، المرجع السابق ، ص 47.

7- ناصر بوحجام محمد ، نفس المرجع ، ص 53.

8- زعزوعة فاطمة ، المرجع السابق ، ص 154.

مراقبة الوجود المادي للإستثمارات بواسطة فحص بطاقات تقييم الإستثمارات ،سواء المنجزة من طرف المؤسسة أو المبالغ الضخمة التي تسمح بتحقيق هوامش إهلاك كبيرة .

- مراقبة ملكية المؤسسة لهذه الاستثمارات وذلك بفحص الوثائق الثبوتية لإكتسابها أو إنشاء العقارات ،وكذلك فحص وثائق تسديد حقوق التسجيل ،وأن الإستثمار قد تم تسجيله في المحاسبة بسعر الإكتتاب أو التكلفة خارج الرسم على القيمة المضافة .

كما يجب على المحقق مراقبة نظام الإهلاكات في الوقت الذي يتم فيه فحص حسابات الإستثمارات¹

والتأكد من إحترام المعاملات المستعملة في حساب الإهلاك التنازلي والتي تحدد تبعا للمدة العادية

لإستعمال التثبيتات² إضافة إلى التحقق أيضا من أن معدلات الإهلاك المطبقة صحيحة³ بإعتبار أن أقساط الإهلاك هي أعباء قابلة للخصم من الربح الخاضع للضريبة إذا توفرت على الشروط التالية :

- أن يصنف الأصل المهتك ضمن عناصر الأصول الثابتة للمؤسسة والتي تتقادم مع مرور الزمن .
- أن يكون أصل الإستثمار الخاضع للإهلاك مسجل حسابيا بوثائق ثبوتية .
- أن لا تتجاوز مجموع الإهلاكات قيمة الأصل المهتك .

يقوم المكلف بالضريبة بمخالفة هذه الشروط بغرض تعظيم قيمة التكاليف القابلة للخصم من الربح الخاضع للضريبة ،حيث أن إستعمال تقنية الإهلاك في عملية الغش الضريبي تعد من التقنيات التي يصعب على المحقق إكتشافها بسهولة نظرا لمحدودية القدرات التقنية لدى المحققين في هذا المجال .

وحتى تكون القدرات التقنية جيدة وصعبة الإكتشاف لدى العون محقق الجباية أثناء عملية الغش الضريبي في مجال الإهلاك نذكر عدة طرق منها :

- إدراج عناصر غير قابلة للإهلاك في العناصر القابلة لهذا الأخير⁴ أو عدم وجود علاقة بالنشاط العادي للمؤسسة .

- تطبيق معدلات أو نسب مرتفعة عن تلك المسموح بها قانونيا .

1- ناصر بوحجام محمد ، نفس المرجع ، ص 53.

2- سعدي أحلام ، المرجع السابق ، ص 64 .

3- عباس عبد الرزاق ، المرجع السابق ، ص 134.

4- ناصر بوحجام محمد ، المرجع السابق ، ص 53.

- تطبيق الإهلاك على أساس ثمن الشراء أو الحيازة مضافا إليه مبلغ الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع وذلك من أجل تضخيم القيمة الأصلية التي على أساسها تحسب الأقساط السنوية للإهلاك¹.
- **المخزونات** : تتمثل المخزونات في الأصول المتداولة التي إشترتها المؤسسة وأنتجتها وتحفظ بها في مخازنها ، لغرض إعادة بيعها (أي الشراء من أجل إعادة البيع مثلما هو في المؤسسات التجارية) وأستعمالها في عمليات الصنع وتحويل المادة الأولية إلى منتجات تامة الصنع .حيث تكون هذه المخزونات معرضة للأخطاء أو التلاعبات وعلى العون المحقق إكتشافها من خلال :
 - التأكد من التسجيل الصحيح للمعلومات .
 - التأكد من تطابق المخزون الإبتدائي للدورة (ن)والمخزون النهائي(ن-1)².
 - إعادة تسديد الرسم على القيمة المضافة المسترجعة لمجمل السلع في حال التنازل أو توقيف النشاط عن العمل³ .
 - التأكد من تحقق المعادلة ،مخزون أول مدة +مشتريات =مخزون آخر مدة +مبيعات ،ومطابقتها مع مخزون يوم التدخل⁴ .
 - يجب التحقق من أن المشتريات مبررة بوثائق الإثبات⁵ .
- والهدف من عملية مراقبة وفحص المخزونات شرح المعالجة المحاسبية للمخزون وذلك بتحديد مقدار تكلفة المخزون والتي تثبت كأصل وترحل من فترة لأخرى .
- **الحقوق** : وهي الحقوق التي تكتسبها المؤسسة عن طريق تعاملها مع الغير ،حيث يكون دور المحقق هو إجراء مقارنة بين اليومية المساعدة للمبيعات وحسابات الموجودات⁶ .
- وذلك من أجل ضمان مطابقة الأرصدة من جهة والقيام بكشوفات ربط لدى العملاء من أجل مراقبة صحة وشرعية هذه الحقوق من جهة أخرى ، أما بالنسبة للحقوق المعدومة على المحقق أن يتأكد من عدم

1- ناصر بوحجام محمد ، المرجع السابق ، ص 54.

2- عباس عبد الرزاق ، المرجع السابق ، ص 135.

3- ناصر بوحجام محمد ، نفس المرجع ، ص 54 .

4- محمد فيصل كامل ، طارق ربح الله ، المرجع السابق ، ص 48.

5- سعدي أحلام ، المرجع السابق ، ص 65 .

6- زعزعة فاطمة ، المرجع السابق ، ص 155.

ملائمة العملاء وتأكده أيضا من الإنسجام العام للعملاء مع دفتر الأستاذ ومع ميزان المراجعة الفردية لحسابات العملاء وعليه أن يركز خاصة على :

- التخفيضات الممنوحة خارج الفواتير .
- التسبيقات والدفعات على الطلبات .
- محاسبة الحقوق المذكورة بالعملة الصعبة بقيمتها بالدينار الجزائري .
- الفحص المادي للفواتير قيد الإستيلاء .
- الحركة بين حساب العميل والحساب الجاري للشركاء أو المستغل . أما بالنسبة لحساب البنك على المحقق أن يتأكد من إنسجامه مع الكشف البنكي للمكلف ومتابعة علاقته بحساب المبيعات ومع المعلومات الموجودة في الملف الجبائي . أما فيما يتعلق بحساب الصندوق عليه أن يتأكد من أن التحصيلات تتعلق بمبيعات مفوترة للعملاء¹ .

ب- فحص خصوم الميزانية : حسب المخطط المحاسبي الوطني² تحتوي الخصوم على مجموع مصادر الأموال المحضرة والموضوعة تحت تصرف المؤسسة³ تحتوي الخصوم على مجموع مصادر الأموال المحضرة والموضوعة تحت تصرف المؤسسة⁴ .

أ- الأموال المملوكة (الخاصة) : وهذا الحساب يحتوي على :

الأموال الجماعية : وهي القيم القانونية للحصص المقدمة من طرف الشركاء ، وينبغي على المحقق الإهتمام بالتغييرات التي تحدث على هذه الأموال من زيادة أو نقصان ، حيث يمكن أن يؤدي هذا التغيير . إلى زيادة حقوق التسجيل ويطلب حولها كل الوثائق التبريرية اللازمة⁵ .

الأموال الشخصية : حيث يقوم المحقق بالتأكد ما إذا قام المكلف بالضريبة بسحب أمواله الشخصية أم لا ، وذلك من خلال إجراء مقارنة بين عمليات الحساب الجاري وكذا الحساب المستغل للمؤسسة .

1- ناصر بوحجام محمد ، المرجع السابق ، ص 54-55.

2- عباس عبد الرزاق ، المرجع السابق ، ص 142.

3- محمد فيصل كامل ، طارق ربح الله ، المرجع السابق ، ص 48.

4- زعزوعة فاطمة ، نفس المرجع ، ص 155.

5- عباس عبد الرزاق ، نفس المرجع ، ص 143.

الإحتياطيات : وهي أرباح لكنها لا تنقسم على الشركاء ، ولا تندرج ضمن رأس مال الشركة ، فعلى المحقق أن يقوم بفحص القانون الأساسي للشركة ومحاضر المداولات لمجلس الإدارة ، وما مدى وجود أي تغيرات في هذا الحساب خلال سنة¹ .

نتيجة قيد التخصيص : يمثل هذا الحساب نتائج الدورات السابقة التي لم تخصص بعد ويجب على العون المحقق التأكد من أن هذه الأرباح قد فرضت عليها الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركة .

مؤونات التكاليف والخسائر : وهي أن المؤونات تستجيب إلى شروط شكلية وموضوعية لكن على المحقق أن يتحقق من ذلك ، وإنها لم تصبح بدون هدف خلال سنة تكوينها ولذلك يجب أن يعاد إدراجها إلى نتيجة الدورة² .

ب- الديون : وتتمثل في مجموع إلتزامات المؤسسة تجاه الغير ، حيث يقوم المحقق بالتأكد من صحة المبالغ المسجلة في حسابات المجموعة بواسطة إجراء بعض البحوث الخارجية³ .

القروض : وهي مجموعة حسابات القروض البنكية والإستثمارات وقروض أخرى ، ففي القروض البنكية والإستثمارية لا يستلزم التدقيق فيها نظرا لمنعها من المؤسسات المالية . أما بالنسبة للقروض الأخرى يجب التدقيق في رقابتها من خلال طلب جميع الوثائق التبريرية حتى للدورات المتقدمة للتأكد أن هذه الأخيرة ليست وهمية⁴ .

حساب الموردين : وذلك بالتأكد من :

- تتاسق حساب المورد الموجود في خصوم الميزانية مع رصيد ميزان المراجعة الخاص بالموردين ومع رصيد حساب الموردين في دفتر الأستاذ .
- مقارنة المبالغ المسجلة في الجانب المدين لحساب الموردين مع يومية الخزينة أو الصندوق .
- مقارنة المبالغ المسجلة في الجانب الدائن مع يومية المشتريات .

1- زعزوعة فاطمة ، المرجع السابق ، ص 156.

2- ناصر بوحجام محمد ، المرجع السابق ، ص 56.

3- عباس عبد الرزاق ، المرجع السابق ، ص 147.

4- زعزوعة فاطمة ، نفس المرجع ، ص 156.

- التسجيل المحاسبي للخصومات الممنوحة¹ .
2. مراقبة حسابات التسيير : بعد مراقبة المحقق لأصول وخصوم الميزانية تأتي بعدها إلى مراقبة وصحة الكتابات المحاسبية من إيرادات وتكاليف² .
- 1- حساب التكاليف : تتمثل هذه الحسابات في مجموعة من النفقات والتكاليف بحسب طبيعة وأهمية مستوى النشاط ورقم أعمال المحقق ، حيث يقوم بكشف الأخطاء والنفائض عند إعادة تأسيس فرض الضريبة . والتكاليف أنواع :
- أ- إستهلاكات السلع والمواد الأولية : تجرى هذه الرقابة من خلال مقارنة بين المبالغ المسجلة في اليومية العامة وبين الفواتير المذكورة لضمان صحتها .
- ب- الخدمات والمصاريف العامة: تتعلق بموضوع ونشاط المؤسسة إذ يكون خصم هذه التكاليف في الحد الجبائي المحدد . إضافة إلى الفواتير التي تحتوي الرسم على القيمة المضافة .
- ج- مصاريف المستخدمين : حيث يجب أن يكون هناك تطابق مع مصاريف المستخدمين الموجودة في دفتر الأجور مقارنتها مع تلك المصرح بها جبائياً .
- د- المصاريف المالية : وهي الفوائد البنكية والحسابات الجارية تراقب على أساس كشوفات الربط وبطاقات المعلومات التي أرسلتها المؤسسات المالية .
- ويقصد بالإهلاك إثبات نقص قيمة الإستثمارات الذي يسمح للمؤسسة بإعادة تجديد إستثماراتها . ولكي يتحقق عون إدارة الضرائب من أن الإهلاكات قد تم طرحها من قبل الربح الخام ، وذلك من خلال نص المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 3 أنواع من الإهلاك :
- الإهلاك الخطي : المطبق على كل الإستثمارات .
- الإهلاك المتناقص : يختص بتطبيق معدل إهلاك في السنة الأولى على تكملة الإستثمار وبداية الدورة الثانية على القيمة الباقية للإستثمار إلى غاية إنتهاء فترة الإهلاك .
- الإهلاك المتزايد : يعتمد على تحديد قسط الإهلاك السنوي المتزايد من سنة لأخرى³ .
- 2- حساب الإيرادات : لعملية فحص ومراجعة حسابات الإيرادات يقوم المدقق بمايلي :

1- ناصر بوحجام محمد ، المرجع السابق : ص 57.

2- اسعيد خليفة ، المرجع السابق ، ص 101.

3- غضيفي عبد الرزاق ، المرجع السابق ، ص 44-45 .

- التحقق من أن جميع الفواتير خارج TVA مرفقة بوثائق الإثباتات الجمركية الجبائية .
 - التأكد من أن نظام الفوترة الخاص بالمؤسسة يتماشى مع المتطلبات والإلتزامات القانونية¹ .
 - حساب مبيعات البضاعة والإنتاج المباع بمراقبته الوثائق من فواتير البيع ،المخزون المتبقي ، التسديد من طرف الزبون² .
 - التأكد من أن المنتوجات الإستثنائية قد تم ضمها إلى النتيجة الخاضعة للضريبة.
- 3- تبليغ النتائج :** بعد التبليغ الأولي الذي ترسله الإدارة الجبائية للمكلف الذي خضع لعملية التدقيق الجبائي والذي يوضح كل التعديلات التي تم إجرائها وإستعانة المكلف بمستشار من إختياره لإرسال موافقته وتقديم ملاحظاته في أجل 40يوما ،إذ يتم تقديم تبليغ نهائي بعد إنقضاء مدة 40يوما يوضح فيها الأسس الضريبية المستخرجة³.

المطلب الثاني : التحقيق المعمق

تتولى مصالح الرقابة الجبائية مهمة مراقبة صحة التصريحات المكتتبة التي يقدمها المكلفون بالضريبة وهذا لغرض الكشف عن حالات الغش والتهرب الضريبيين⁴ وقد يكون هذا التحقيق تحقيقا معمقا في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة .

الفرع الأول : تعريف التحقيق المعمق

مجموع العمليات التي تهدف إلى مقارنة مجموع مداخل العنصر الجبائي بالعناصر المكونة لنمط معيشتة أي مقارنة الإيرادات بالنفقات⁵ إذ يهدف هذا التحقيق إلى تأكد الأعوان المحققون من الإنسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة ،والذمة المالية المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى⁶ .

1- سعيدي أحلام ، المرجع السابق ، ص 68.

2- محمد فيصل كامل ، طارق ربح الله ، المرجع السابق ، ص 49.

3- سعيدي أحلام ، نفس المرجع ، ص 68.

4- عباس عبد الرزاق ، المرجع السابق ، ص 18.

5- حفيظة مقرابي ،نوال قصر ، المرجع السابق ، ص 19 .

6- سليمان عتير ،المرجع السابق،ص 136 .

ويعرف أيضا مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة صحة تصريحات المداخل الإجمالية الخاضعة للضريبة على الدخل، وبمقارنة المداخل المصرح بها مع إجمالي المداخل المحققة¹.

وبالتالي فإن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية هو مجموع عمليات التحقيق والتقصي بغرض إكتشاف الفروق المحتملة بين المداخل المصرح بها من طرف المكلف بالضريبة مقارنة بتلك التي حققتها فعلا².

الفرع الثاني: إجراءات التحقيق المعمق

للقيام بعملية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية العامة بطريقة صحيحة وقانونية يجب إتباع مجموعة من الإجراءات نصت عليها المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية وذلك من أجل ضمان صحة وسلامة عملية التحقيق ومن أهم هذه الإجراءات :

أولا : يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي .وفي هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الإنسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها والذمة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي³.

ثانيا: لا يمكن إجراء التحقيق في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل⁴.

ثالثا: ضرورة إعلام المكلف بالضريبة لعملية التحقيق وذلك عن طريق إرسال إشعار مع وصل إستلامه من طرف المكلف المعني ،ويجب أن يكون هذا الإشعار مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف.

بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية ومنحه أجلا 15يوما للتحضير تحسب ابتداءا من تاريخ إستلام الإشعار وذلك بغرض التحضير للتحقيق المعمق⁵. ومن حق المكلف بالضريبة خلال عملية المراقبة أو التحقيق الإستعانة بمستشار من إختياره هو .

1- محمد قلي ،فهيمة بلول ، المرجع السابق ، ص 156.

2- عباس عبد الرزاق ، المرجع السابق ، ص 21.

3- اسعيد خليفة ، المرجع السابق ، ص 109.

4- فارس السبتي ، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري ، دار هومة للطباعة والنشر ، الجزائر ، 2008 ، ص 125.

5- تيسوكاي حياة ،سعدودي صبرينة ، المرجع السابق ، ص 49.

إن المشرع الجزائري كان واضحا وصريحا في تحديده لمدة المراقبة حسب الفقرة 4 من المادة 21 إذ لا يمكن لأي حال أن تمتد هذه المراقبة أو التحقيق أكثر من سنة، وإذا ما تعدت فترة الرقابة المعمقة لأكثر من سنة

إبتداء من تاريخ إستلام إشعار المراقبة يقع التحقيق تحت طائلة البطلان¹.

غير أن هناك إستثناءات قد تطيل مدة المراقبة وذلك في الحالات التالية :

- لا تطبق مدة الرقابة في مجمل الوضعية الجبائية العامة في حالة إستعمال مناورات وطرق تدليسية مثبتة قانونيا .

- في حالة إستعمال المكلف بالضريبة سلوكات تدليسية أو تقديمه معلومات خاطئة أو غير كاملة .

- في حين أن هذه المدة لا يمكن الإعتداد بها إذا تماطل المكلف بالضريبة في الرد على طلبات التفسير أو التبوير خلال 30 يوم² طبقا لما ورد في نص المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية.

بعد إتمام المحقق لعمليات المراقبة والتحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة وإجراء التقويمات اللازمة يتم إبلاغ المكلف بنتائج التحقيق عن طريق إرسال إشعار بالتقويم مصاغ بشكل يسمح له بتسجيل ملاحظاته أو معرفة موافقته³ . وهذا طبقا للفقرة 5 من المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية وضمن الشروط المنصوص عليها في الفقرة 6 أعلاه من المادة 20.

- يجب أن يكون الإشعار بإعادة التقويم مفصلا بقدر كاف ومعللا بوسيلة تسمح للمكلف بالضريبة بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته وإعلانه عن القبول بها ، إضافة إلى أن المكلف يتمتع بأجل 40 يوما لإرسال ملاحظاته أو قبولها وعدم رده في هذه الأجل يعد بمثابة قبوله ضمنيا .

حيث يجب على العون المحقق أن يمد كل التفسيرات الشفوية المقيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون التبليغ إذا طلب هذا الأخير ذلك ، كما يتعين عليه بعد الرد الإستماع إليه إذا كان سماعه مجديا وإذا طلب المكلف منه إعطاء تفسيرات تكميلية⁴ .

1- غضيفي عبد الرزاق ، المرجع السابق ، ص 53.

2- تيسوكاي حياة ، سعدودي صبرينة ، نفس المرجع ، ص 50.

3- عباس عبد الرزاق ، المرجع السابق ، ص 83.

4- فارس السبتي ، المرجع السابق ، ص 128.

أما في حالة رفض المحقق لملاحظات المكلف المقدمة له ينبغي أن يعلمه بذلك في رسالة مفصلة ومبررة، أما إذا كانت سببا آخر أظهرته هذه الملاحظات لإعدادة التقويم الأخذ بعين الإعتبار لعناصر جديدة لم تكن واردة في الإشعار الأصلي، يمنح للمكلف أجلا إضافيا يقدر ب40يوما ليرسل ملاحظاته .

بعد إنتهاء الإدارة الجبائية من التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية العامة لا يحق لها الشروع في إجراء تحقيق جديد بنفس الفترة التي أجريت فيها التحقيق، إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أعطي معلومات غير كاملة وليست صحيحة خلال التحقيق أوفي حالة استعماله أساليب تدليسية¹ .

1- تيسوكاي حياة، سعدودي صبرينة، المرجع السابق، ص 51.

خلاصة الفصل الثاني

نستخلص مما تقدم شرحاً في الفصل الثاني من خلال إجراءات التحقيق المحاسبي والذي يعد من أهم الإجراءات الضرورية التي خولت للإدارة الجبائية التأكد من صحة التصريحات المقدمة وكذا التطبيق الميداني للقوانين والتشريعات الجبائية للقيام بعملية التحقيق المحاسبي على أحسن وجه. وفي هذا الإطار يأخذ التحقيق المحاسبي مجموعة من الإجراءات الأولية لمباشرة هذه العملية، حيث تكون بدايتها التحضير والمراقبة لأهم التصريحات المقدمة من طرف المكلف ومراجعتها لتصحيح الأخطاء والتأكد من مصداقيتها، وثانيها مراقبة الوثائق والمستندات وذلك من خلال الفحص الدقيق للعمليات الشكلية والمادية المنجزة من طرف أعوان الإدارة الجبائية للتحقق من صحة المعلومات وكيفية تبريرها وتوضيحها لدى المكلف. ثم تليها الرقابة الجبائية المعمقة بإعتبارها مهمة رقابية التي تلجأ إلى الفحص المحاسبي من حيث الشكل والمضمون، بحيث يعتمد في الشكل على التأكد من أن المحاسبة كاملة ومنتظمة، دقيقة، مقنعة. أما فيما يخص المضمون يتم الفحص بدءاً من المعطيات المحاسبية وحسابات الميزانية وحسابات النتائج والتسيير. وأخيراً تأتي عملية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية العامة التي تتم عن طريق دراسة الملفات بصفة معمقة وبكل موضوعية ومقارنتها مع العناصر الخارجية لكل مكلف. بهدف الوصول إلى دقة المعلومات والإستنتاجات المحاسبية.

خاتمة

خاتمة

يعد التحقيق المحاسبي من أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة .

حيث منحت للإدارة الضريبية سلطات واسعة في مباشرة إجراءات عملية التحقيق على تصريحات المكلفين ، وهذا عن طريق البحث والتحري في مضمون التصريحات والتحقيق الدقيق في محاسبتهم سعياً منها للمحافظة على حقوق الخزينة العمومية؛ مقابل هذه الإمتيازات عمل المشرع على منح المكلف بالضريبة ضمانات وحقوق قانونية تفادياً لأي تعسف من قبل الإدارة الجبائية عند ممارستها لسلطاتها في كل مرحلة من مراحل تدخلها .

من بين هذه الحقوق والضمانات ، ضرورة إعلامه وتبليغه بكل إجراء تتخذه الإدارة ضده ، وضع ميثاق له يتضمن حقوقه وواجباته ، وكذا حقوق وواجبات الإدارة الجبائية ، حق الإستعانة بمستشار ، أيضاً عدم إعادة الرقابة ، الحق في اللجوء إلى الطعن لعدم رضاه بالنتائج المقدمة من التحقيق .

ومن خلال هذه الدراسة يتضح لنا أن التحقيق للأغراض الجبائية من أهم الأساليب الداعمة للرقابة الجبائية ، فهو وسيلة فعالة للتقليل من حدة وتفاقم ظاهرة الغش والتهرب الضريبي وإسترداد الأموال المتهرب منها ، وإستعماله من أجل معاينة الأخطاء والنقائص والإغفالات وعدم إجترام المكلفين للإلتزاماتهم الجبائية وردع المكلفين المدلسين بعقوبات جبائية وجنائية موافقة بحسب طبيعة المخالفة .

نختم هذا البحث بما تم التوصل إليه من نتائج وتوصيات :

النتائج :

- 1- يهدف التحقيق المحاسبي إلى المحافظة على مصادر تمويل الخزينة العمومية المتعلقة بالضرائب ومحاولة الحد من التهرب الضريبي .
- 2- كثرة التغييرات والتشريعات الضريبية تخلف محيط غير مشجع وعدم إستقرار النظام الضريبي .
- 3- للتحقيق المحاسبي مجموعة من الإجراءات تضبط تدخل الإدارة وتحمي المكلفين بالضريبة ، مما يؤدي إلى عدم الإلتزام بها بطلان هذه الإجراءات من جهة وتوقيع جزاءات على مرتكبيها من جهة أخرى.

4. يعتبر التحقيق المحاسبي محدود الفعالية إذ لا يمكنه أن يصل إلى كافة المداخل المتحصل عليها من طرف الأشخاص الطبيعيين ، وهذا مما أدى دعمه بالتحقيق المعمق بغية التوسع من صلاحيات أعوان الرقابة الجبائية .

التوصيات :

- 1- نشر الوعي الضريبي لدى أوساط المكلفين بالضريبة .
- 2- زيادة عدد المراقبين ذوي الخبرة والكفاءة المختصين لإكتشاف التهرب والغش الضريبي .
- 3- تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة لتقليل الفجوة الموجودة بين طرفي العلاقة.
- 4- تبسيط القوانين الجبائية للمواطن والعمل على وضع ميثاق المكلفين بالضريبة على مستوى كل مصلحة ضريبية لتبيان حقوق وواجبات المكلفين والإطلاع عليها.
- 5- تحسين مستوى الموارد البشرية والتقنية لإدارة الضرائب وإدخال الوسائل والنظم المعلوماتية كالإعلام الآلي للإدارة الجبائية .
- 6- ضرورة إتخاذ المشرع مواقف متشددة وذلك بفرض عقوبات في حق مرتكبي جرائم التهرب الضريبي ، وعدم الإقتصار على النص في مثل هذه العقوبات .

قائمة المصادر و

المراجع

قائمة المصادر والمراجع

أولا : النصوص القانونية

(1) القوانين والأوامر:

الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 ، الموافق 26 سبتمبر سنة 1975 المعدل والمتمم، المتضمن القانون التجاري .

الأمر رقم 76-104 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 ، الموافق ل 09 ديسمبر سنة 1976 المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة .

الأمر 76-104 ، المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 هـ الموافق ل 09 ديسمبر سنة 1976 م المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

القانون رقم 90-21 المؤرخ في 24 محرم عام 1411 ، الموافق 15 غشت 1990 ، المتعلق بالمحاسبة العمومية .

القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذو القعدة عام 1428 ، الموافق ل 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي

قانون 04-21 المؤرخ في 17 ذي القعدة عام 1425 هـ ، الموافق ل 29 ديسمبر سنة 2004 م ، والمتضمن قانون الاجراءات الجبائية (قانون المالية لسنة 2005 م)

ثانيا : المؤلفات

(1) الكتب :

(1) أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، الطبعة الثانية، دار الهدى، الجزائر، 2008

(2) بن اعمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دارالهدى، الجزائر

قائمة المصادر و المراجع

- (3) عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، الجزء الأول، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2012 .
- (4) علي زغود، المالية العامة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2005 .
- (5) فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2008 .
- (6) فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008
- (7) محمد عباس محرز، إقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الرابعة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2008 .

باللغة الأجنبية:

Ali matallah, Hassina charikh, De certains professions liberales, 2^{ème} édition, edition houma, 2008

المجلات:

محمد قلي، فهمية بلول، الرقابة بين حتمية الحفاظ على موارد الخزينة العمومية وضرورة حماية حقوق المكلفين بالضريبة، مجلة الإجتهد، المجلد 07 العدد 06، جامعة بومرداس وبجاية، 2018 .

الرسائل والمذكرات العلمية:

1. دكتوراه:

- (1) ذوادي عادل، الضمانات الدستورية للمكلفين بالضريبة في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم القانونية، تخصص قانون دستوري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة -1، الجزائر، 2016-2017 .
- (2) زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة ابي بكر بلقايد، تلمسان، 2012-2013 .

2-ماجستير:

- (1) سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية ففي تحسين جودة المعلومات المحاسبية، دراسة حالة لمديرية الضرائب لولاية الوادي، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة .
- (2) قحמוש سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، دراسة حالة لمديرية الضرائب لولاية بسكرة، الجزائر، للفترة 2010. 2009، جامعة ورقلة، 2012 .

3-ماستر:

- (1) بن معتوق خالد، ميلي محمد الأمين، إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2016-2017 .
- (2) تيسوكاي حياة،سعودي صبرينة، حقوق وضمانات المكلفين بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة ماستر، تخصص القانون العام للأعمال، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2013-2014
- (3) حفيظة مقراوي، نوال قصر، التدقيق المحاسبي ودورهاالرقابي في مصلحة الضرائب، دراسة حالة، مذكرة ماستر، تخصص مالية ونقود، جامعة العربي تبسي، 2016-2015
- (4) خليفة اسعيد، الرقابة الجبائية، مذكرة مكملة من مقتضيات نيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2013-2014 .
- (5) زايدي فوزي، شيروف نصر الدين، التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة،مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في القانون، تخصص قانون عام،(منازعات إدارية) ، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، الجزائر، 2016-2017 .
- (6) سعدي أحلام، التدقيق الجبائي كوسيلة للحد من التهرب الضريبي، دراسة حالة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2014-2015 .

(7) شاعة أحلام، إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، دراسة حالة بالمديرية الولائية للضرائب بمستغانم، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس ، مستغانم، الجزائر، 2016-2017 .

(8) عبد القدر مرغاد، التحقيق الجبائي كأداة للحد من التهرب الضريبي، دراسة حالة لمديرية الضرائب لولاية بسكرة، مذكرة ماستر، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016-2017 .

(8) غزة مبروك، فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية بسكرة، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر....
(9) غضبان خديجة، التحقيق الجبائي ودوره في مكافحة الغش الضريبي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، 2014-2015 .

(10) غضيفي عبد الرزاق، ضمانات المكلف بالضريبة أثناء خضوعه للرقابة الجبائية، مذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013-2014 .

(11) محمد فيصل كامل، طارق ربح الله، استخدام التحقيق في تعديل الأسس الخاضعة للضرائب والرسوم، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في العلوم الإقتصادية، تخصص مالية ونقود، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية والتسيير، جامعة العربي التبسي، تبسة، 2015-2016 .

الفهرس

فهرس المحتويات

رقم الصفحة	العنوان
II - I	الإهداء
III	الشكر والتقدير
أ - د	مقدمة
الفصل الأول : مفهوم التحقيق المحاسبي	
6	تمهيد الفصل
7	المبحث الأول : حقوق المكلفين بالضريبة والتزاماتهم
7	المطلب الأول : حقوق المكلفين بالضريبة
7	الفرع الأول : ضمانات المكلفين بالضريبة بمقتضى حق الرقابة
7	أولا : إرسال الإشعار بالتحقيق وميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة
8	ثانيا : حق الإستعانة بمستشار
8	ثالثا : عدم تجديد التحقيق
8	رابعا : تحديد مدة التحقيق بعين المكان
9	خامسا : السر المهني
10	الفرع الثاني : حقوق المكلفين بالضريبة بمقتضى إجراء تقويم
10	أولا : الإشعار بالتقويم
11	ثانيا : حق الرد
11	ثالثا : الخصم التسلسلي
12	رابعا : التقادم
12	خامسا : حق الطعن
14	المطلب الثاني : التزامات المكلفين بالضريبة
14	الفرع الأول : الالتزامات المحاسبية
14	أولا : مسك دفتر اليومية
14	ثانيا : مسك دفتر الجرد
15	ثالثا : حفظ دفاتر المحاسبة وسندات المراسلة
15	الفرع الثاني : الالتزامات الجبائية

16	أولا : التصريح بالوجود
16	ثانيا : التصريح الشهري أو الفصلي لرقم الأعمال
17	ثالثا : التصريح السنوي للعوائد والأرباح
18	رابعا : التصريح بالتنازل أو توقف المؤسسة أو الوفاة
18	خامسا : وضع رقم التعريف الإحصائي
19	المبحث الثاني : حقوق الإدارة الجبائية
19	المطلب الأول : سلطات الفحص والرقابة
19	الفرع الأول : الحق في الإطلاع
20	الفرع الثاني : حق المعاينة والحجز وإجراء البحث
22	الفرع الثالث : الحق في الفحص والتدقيق
24	المطلب الثاني : سلطات ضمان تحصيل الضريبة
25	الفرع الأول : سلطة التنفيذ المباشر
26	الفرع الثاني : سلطة الإكراه المالي
26	أولا : حجز ما للمكلف المدين من أموال لدى الغير
26	ثانيا : تتبع أموال المكلف المدين والتنفيذ عليها في أي يد كانت
27	ثالثا : جواز توقيع حجز تحفظي على الوسائل المالية المملوكة للمكلف المدين
27	رابعا : تجميد معاملات المكلف المدين
27	خامسا : الإعتراض على الأموال الصادرة من كسب المكلف المدين
28	سادسا : توقيع غرامة تهديدية على المكلف المدين
28	الفرع الثالث : سلطة توقيع الجزاءات
30	ملخص الفصل الأول
الفصل الثاني : إجراءات التحقيق المحاسبي	
32	تمهيد الفصل
33	المبحث الأول : الإجراءات الأولية للتحقيق المحاسبي
33	المطلب الأول : مراقبة التصريحات
33	الفرع الأول : تعريف التصريحات الجبائية
34	أولا : تصريح المكلف بالضريبة
34	ثانيا : التصريح المقدم من الغير

34	الفرع الثاني : أهمية التصريحات الجبائية
35	أولا : أهمية التصريحات الجبائية تجاه المكلف
35	ثانيا : أهمية التصريحات الجبائية تجه الإدارة الضريبية
35	ثالثا : أهمية التصريحات الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي
36	المطلب الثاني : مراقبة الوثائق
36	الفرع الأول : طلب المعلومات
37	الفرع الثاني : طلب التوضيحات والتبريرات
38	المبحث الثاني : الرقابة المعمقة
38	المطلب الأول : الفحص المحاسبي
39	الفرع الأول : الفحص المحاسبي من حيث الشكل
39	أولا : محاسبة كاملة ومنتظمة
40	ثانيا : محاسبة دقيقة
41	ثالثا : محاسبة مقنعة
41	الفرع الثاني : الفحص المحاسبي من حيث المضمون
41	أولا : مراقبة المعطيات والبيانات المحاسبية
43	ثانيا : مراقبة حسابات الميزانية وحسابات التسيير
49	المطلب الثاني : التحقيق المعمق
49	الفرع الأول : تعريف التحقيق المعمق
50	الفرع الثاني : إجراءات التحقيق المعمق
53	ملخص الفصل الثاني
55	الخاتمة
58	قائمة المصادر و المراجع
	الملخص

ملخص

إن التحقيق المحاسبي هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة ، لإبراز الأخطاء والإغفالات المتضمنة في محاسبة المكلف بغرض التأكد من صحة الإقرارات الضريبية المقدمة ، وصدق المحاسبة بمقارنتها مع مختلف المعطيات المتاحة والوثائق الثبوتية . وبالتالي فعمليات التحقيق المحاسبي تسير وفقا لإجراءات محددة مقابل ضمانات منحها المشرع للمكلف بالضريبة وما عليه من إلتزامات .

الكلمات المفتاحية: التحقيق المحاسبي ، المكلفين بالضريبة ، ضمانات ، إلتزامات ، التصريحات ، المحاسبة ، الرقابة الجبائية .

Résumé

L'enquête comptable est L'ensemble des opérations destinées à surveiller les états financiers des détenteurs d'impôts ; à mettre en évidence les erreurs et les omissions impliquées dans la comptabilisation du contribuable afin de vérifier l'authenticité des déclarations de revenus ; et l'authenticité de la comptabilité en les comparant avec les différentes données documents disponibles et justificatifs

Ainsi ; les enquêtes comptables sont conduites conformément à des procédures spécifiques en échange de garanties accordées par législateur au contribuable et aux obligations

Les mots clé :

Enquete comptable , détenteurs d'impots , garanties , obligations , déclarations , Comptabilité, contrôle fiscal

Abstract :

The accounting ivestigation is the set of operations designed to monitor the fiscal statements of the taxholders , to highlight the errors and omissions involved in the accounting of the taxpayer in order to ascertain the authenticity of the tax returns, and the authenticity of the accounting by comparing them with the various data available and supporting documents thus , the accounting investigations are conducted in accordance with specific procedures in return for guarantees granted by the legislator to the taxpayer and the liability

Key words :

Accounting investigation , tax holders , warranties , obligations , statement , Accounting, tax audit