

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف - المسيلة

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

فرع: العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية معمقة



كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

رقم:

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي

إعداد الطالبين: - عماد رشيد ميمون
- عبد الحفيظ عبد الغاني

تحت عنوان

أثر التحقيق المصوب على الرسم على القيمة المضافة
- دراسة ميدانية بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية -
ولاية المسيلة

لجنة المناقشة:

رئيسا	جامعة المسيلة	زواق الحواس
مشرفا و مقررا	جامعة المسيلة	ولهي بوعلام
مناقشا	جامعة المسيلة	جمعي محمد صالح

السنة الجامعية: 2018/2017

كلمة شكر

الحمد لله الذي وفقنا ومكننا من إتمام هذه المذكرة، فما كان لشيء أن يجري في ملكه

إلا بمشيئته جل شأنه ﴿ إنما أمره إذا أراد شيئاً أن يقول له كن فيكون ﴾

فالحمد لله أولاً وآخره.

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم:

"من اصطنع إليكم معروفاً فجازوه، فإن عجزتم عن مجازاته فادعوا له حتى تعلموا

أنكم قد شكرتم، فإن الله يحب الشاكرين"

نتقدم بالشكر والتقدير والعرفان بالجميل إلى الأستاذ المشرف د. الولهي بوعلام على

قبوله الإشراف على هذه الدراسة، وعلى نصائحه وتوجيهاته القيمة، التي كان لها

أكبر الأثر في إنجاز هذا العمل.

كما نتقدم بجزيل الشكر إلى كل من ساعدنا من قريب أو بعيد على إتمام هذا العمل،

والى كافة الأساتذة والطلبة، وجميع الأصدقاء والزملاء.

إليهم جميعاً نقول: جزاكم الله خيراً

الفهرس

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	شكر وعرهان.....
II	فهرس المحتويات.....
V	قائمة الاشكال
II	قائمة الجداول
II	قائمة الإختصارات.....
أ	مقدمة.....
الفصل الأول: الاطار النظري للدراسة	
09	تمهيد.....
10	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية.....
10	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية.....
11	المطلب الثاني: دواعي الرقابة الجبائية وأهدافها.....
14	المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية.....
22	المطلب الرابع: ماهية التحقيق المصوب.....
28	المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للرسم على القيمة المضافة.....
28	المطلب الأول: تعريف وخصائص الرسم على القيمة المضافة.....
33	المطلب الثاني: مجال التطبيق والحدث المنشئ.....
38	المطلب الثالث: إسترجاع الرسم على القيمة المضافة والتسويات المتعلقة به.....
44	المطلب الرابع: الأخطار والتحقيقات الجبائية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة.....

50 خاتمة الفصل الأول.....

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية
دراسة حالة تحقيق مصوب بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة

52 تمهيد.....

53 المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية المسيلة.....

53 المطلب الأول: تعريف ومهام مديرية الضرائب لولاية المسيلة.....

63 المطلب الثاني: الهيئات، الأجهزة والأعوان المكلفين بالتحقيق المصوب.....

65 المطلب الثالث: خطوات و تطور نتائج التحقيق المصوب.....

76 المبحث الثاني: دراسة لحالتي تحقيق مصوب

76 المطلب الأول: دراسة الحالة 01: تحقيق مصوب على رقم الاعمال.....

82 المطلب الثاني: دراسة الحالة 02 تحقيق مصوب إسترداد رصيد الرسم: على رقم الاعمال.

87 خلاصة الفصل.....

89 خاتمة.....

94 قائمة المصادر والمراجع

..... الملاحق

فهرس الجداول، الأشكال و الاختصارات

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان
الملاحق	الملحق 01 خطوات وإجراءات التحقيق المحاسبي المصوب.....
21	الشكل (01) أشكال الرقابة الجبائية.....
56	الشكل (02): الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب.....
75	الرسم البياني 02 عدد قضايا التحقيق المصوب.....
75	الرسم البياني 03 مبالغ الحقوق والغرامات المصوبة.....

فهرس الجداول:

الصفحة	العنوان
25	الجدول 01 أوجه الاختلاف والتشابه بين التحقيق المصوب، المحاسبي والرقابة على الوثائق.....
29	الجدول رقم 02: مزايا وعيوب الضريبة غير المباشرة.....
66	الجدول رقم 03 بيانات الملف الجبائي الجدول.....
74	رقم 04 إحصائيات متعلقة بالتحقيق المصوب.....
77	جدول رقم 05: رقم الأعمال من خلال مقارنة الكشوفات البنكية.....
78	الجدول رقم 06: قائمة بالفواتير المسددة نقدا لسنة 2011.....
71	الجدول رقم 07: الحسومات المرفوضة على المشتريات في مجال الرسم على القيمة المضافة- الحالة الأولى.....
80	الجدول رقم 08: إعادة تأسيس رقم الاعمال.....
81	الجدول رقم 09: الحقوق المطالب بها.....
83	الجدول رقم 10: دراسة المشتريات من خلال مقارنة الكشوفات البنكية
84	الجدول رقم 11: يبين رقم الأعمال من خلال مقارنة الكشوفات البنكية
85	الجدول رقم 12: الحسومات المرفوضة على المشتريات في مجال الرسم على القيمة المضافة.- الحالة الثانية-.....
85	الجدول رقم 13: الحقوق المطالب بها.....

قائمة الإختصارات:

الرمز	الدلالة العربية	الدلالة الأجنبية
VP	التحقيق المصوب	Vérification ponctuel
VC	التحقيق المحاسبي	Vérification de comptabilité
VASFE	التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة	Vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble
SCF	النظام المحاسبي المالي	Système comptable financier
CDI	مركز الضرائب	Centre des impôts
DGI	المديرية العامة للضرائب	Direction générale des impôts
TVA	الرسم على القيمة المضافة	La taxe sur la valeur ajoutée
TAP	الرسم على النشاط المهني	La taxe sur l'activité professionnelle
IRG	الضريبة على الدخل الإجمالي	L'impôt sur le revenu global
IBS	الضريبة على أرباح الشركات	L'impôt sur les bénéfices des sociétés

مقدمة عامة

تشكل التنمية الاقتصادية محورا هاما للدول خاصة فيما يتعلق بالإستدامة فيها، كما يشكل البحث عن مصادر التمويل محورا أهم.

إن الدول الحديثة تحتاج في أداء وظائفها إلى أموال تضمن قدرتها على التدخل الناجع والفعال في الحياة الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية للمجتمع، ومع ازدياد نشاطات ومجالات تدخلها ازدادت أهمية المالية العامة، وأصبح ضمان تدفق الأموال إلى خزينة الدولة لتغطية النفقات العمومية من أكبر انشغالاتها. وعليه فجميع الحكومات تهدف دائما إلى تحقيق مصادر تمويلية داخلية تتسم بالاستقرار والدوام وأخرى خارجية والتي في أغلب الأحيان يترتب عنها انعكاسات سلبية، من بين المصادر الداخلية نجد الإيرادات الجبائية التي تشكل إيرادات ثابتة تهدف الدولة من خلالها إلى تحقيق أهدافها الإستراتيجية فهذه الأخيرة تسعى جاهدة في البحث عن نظام أو تشريع ضريبي محكم يمكنها من ذلك ويعمل على توعية وتشجيع المكلفين والحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي في التصريحات.

فالواقع اثبت أن معظم الدول النامية كما هو الحال في الجزائر، والتي اعتمدت على الثروة البترولية، وجدت نفسها أمام عائق طارئ وكبير تمثل في انخفاض أسعار البترول وتذبذب إيراداته، الشيء الذي سبب خلا في المصادر التمويلية، وهو ما انعكس سلبا على جميع المجالات الحياتية للمجتمع.

وباعتبار الجباية العادية من أهم الموارد المالية للدولة، إنتهجت السلطات الوصية في الجزائر آليات متعددة في توفير السيولة المالية لتغطية حجم الإنفاق العام، حيث استحدثت الرسم على القيمة المضافة (دخل هذا الرسم حيز التطبيق في الجزائر بموجب قانون المالية لسنة 1992) الذي يعتبر من بين أهم مصادر التحصيل الجبائي والمخرج الرئيسي لتمويل نفقاتها و اضطرت الدولة الجزائرية إلى مراجعة نسبة الرسم

على القيمة المضافة من 17 إلى 19 من المئة في قانون المالية لسنة 2017 لأهمية ومكانة هذا المورد ، فالإدارة الجبائية تواصل جهودها لتأمين مصالح الخزينة بشكل أفضل وتحسين نظامها الجبائي ومن بين أجهزة الدولة في هذا الإطار نجد الرقابة الجبائية كوسيلة ساهمت في تقليص التهرب والغش الضريبي اللذان يشكلان عائقا في تمويل الخزينة، من خلال السعي لتطوير العلاقات مع المكلفين بالضريبة، وتقديم الضمانات اللازمة لهم، ويترجم هذا المسعى نية الإدارة الجبائية في تقريبها من المكلف بالضريبة، بحيث يكون دوره غير حيادي في هذا المنهاج، وبما أن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي، فالمكلف يصرح بمداخله من تلقاء نفسه، حيث يتم التصريح بالمداخيل وأرقام الأعمال التي حققها في أجل معينة، وتتمتع مصالح الضرائب بكامل الصلاحيات في مراقبة هذه التصريحات قصد التوزيع العادل للعبء الجبائي بين جميع المكلفين.

حيث أن لهذه الرقابة آليات ووسائل من بينها التحقيق المصوب، والذي يركز على التدقيق في مختلف التصريحات دون المساس بالحقوق الممنوحة للمكلف، والتي على أساسها يتم الحكم على مدى صدقها أو عدمه، مما يؤدي إلى إدخال تعديلات على الأسس المصرح بها أو الخاضعة للضرائب والرسوم.

أولا: إشكالية الدراسة

يعتبر التحقيق المصوب أداة رقابية، حيث يستخدم في إستهداف ضريبة أو رسم معين بغية تصويب مختلف قواعد الدخل وأرقام الأعمال الخاضعة.

ومن هذا المنطلق تم طرح الإشكالية التالية:

هل للتحقيق المصوب دور في التأثير على الرسم على القيمة المضافة؟

وتقتضي معالجة هذه الإشكالية طرح التساؤلات الفرعية الآتية:

- ما ماهية التحقيق المحاسبي المصوب؟
- هل كل المكلفين بالضريبة يخضعون للتحقيق المصوب؟
- هل النتائج المتوصل إليها من خلال التحقيق المصوب على الرسم على القيمة المضافة تعكس فعالية هذا الأخير؟

ثانيا: الفرضيات:

وللإجابة عن التساؤلات السابقة يمكن طرح الفرضيات الآتية:

- **الفرضية الأساسية:** التحقيق المصوب كأداة رقابية يساعد في كشف كل التجاوزات والأخطاء وكذا كل محاولات الغش في التصريحات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة.
- **الفرضيات الفرعية:**

- التحقيق المصوب على الرسم على القيمة المضافة يساعد في اكتشاف الغش والتهرب الضريبيين وكل التجاوزات من خلال طابعه التصويبي على مختلف التصريحات والوثائق المحاسبية.
- يتم إنتقاء ملفات المكلفين الخاضعين للتحقيق المصوب وفق عدة معايير.
- تتوقف فعالية التحقيق المصوب على الرسم على القيمة المضافة على حجم المبالغ المسترجعة لخزينة الدولة.

ثالثا: أهمية الموضوع:

تستمد الدراسة أهميتها من خلال الدور الكبير التي تلعبه الجباية العادية وبالأخص الرسم على القيمة المضافة في تمويل الخزينة العمومية ومساهمتها في تغطية النفقات العمومية، وسعيا لحماية هذا المورد الهام يبرز دور التحقيق المصوب كوسيلة للرقابة الجبائية في تحقيق مبادئ العدالة في تحمل العبء الضريبي وتمويل الخزينة العمومية جراء تعديل الأسس الخاضعة للضرائب والرسم.

رابعاً: أهداف الموضوع:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز:

- الدور الفعال الذي يلعبه التحقيق المصوب كأداة للرقابة الجبائية على العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة.
- دوره في اكتشاف هذه التجاوزات والأخطاء.
- تبيان جميع الإجراءات المتبعة.

خامساً: أسباب اختيار الموضوع:

يمكن إرجاع أسباب اختيار الموضوع إلى أسباب ذاتية وأخرى موضوعية

➤ الأسباب الذاتية:

- من أجل التعمق و إكتساب المعارف في مجال الرقابة الجبائية.
- بحكم التخصص والميول الشخصي لمثل هذه المواضيع المالية والمحاسبية.

➤ الأسباب الموضوعية:

- التركيز على موضع التحقيق المصوب كون أحد أحدث مواضيع الرقابة الجبائية.
- تركيز الدولة على الجباية العادية في ظل تراجع أسعار البترول.
- محاولة إبراز أحد مصادر تمويل الخزينة العمومية ألا وهو الرسم على القيمة المضافة ومحاربة الظواهر المستنزفة للاقتصاد الوطني.

سادساً: منهج الدراسة:

تقتضي طبيعة وخصوصية الموضوع إتباع توليفة من المناهج العلمية للإلمام بمختلف محاور الدراسة، حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي في إبراز الرقابة الجبائية وأشكالها وركزنا فيها على التحقيق المصوب والضمانات الممنوحة للمكلف، وإبراز كذلك مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة والحدث المنشئ لها، كما تم الاعتماد على المنهج التحليلي عند التعرض إلى خطوات إجراءات التحقيق المصوب كونه احد أدوات

الرقابة الجبائية التي تخضع لقواعد ونصوص تشريعية، وكيفية استخدام هذه الوسيلة في تعديل الأسس الخاضعة للضرائب والرسوم، كما تم استخدام منهج دراسة الحالة لإسقاط الدراسة النظرية على دراسة حالة بالاعتماد على معلومات وملاحق متحصل عليها من مديرية الضرائب لولاية المسيلة متعلقة بالحالتين محل الدراسة.

سابعا: الدراسات السابقة:

من بعض الدراسات السابقة التي تناولت هذا الموضوع:

➤ الدراسة رقم 01: مقال لزنات السعيد-لعلاوي جمال، التحقيق المصوب كأداة رقابية على أرصدة الرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترجاع في النظام الجبائي الجزائري: يهدف الباحثان من خلال الدراسة الى تبيان الدور الرقابي للتحقيق المصوب في الرسم على القيمة المضافة كأداة من أدوات الرقابة الجبائية تستخدمه الإدارة الجبائية للتوصل لأرصدة حقيقية من الرسم القابل للاسترجاع.

وأهم ما توصل إليه الباحثان: أن التحقيق المصوب أداة تستخدمها الإدارة الجبائية للتأكد من أرصدة الرسم على القيمة المضافة المطلوبة للاسترجاع، كذلك توصل الباحثان إلى أن التحقيق المصوب في الرسم على القيمة المضافة له دور في التأكد من صحة فواتير الشراء وتخفيض الأرصدة التي تتضمنها الفواتير المرفوضة شكلا او مضمونا.

➤ الدراسة رقم 02: مقال لبلواضح الجيلالي - سعدي يحيى، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي: يهدف الباحثان من خلال دراستهما الى تبيان مفهوم التهرب الضريبي والبحث في كيفية مكافحته كما تطرقا كذلك الى تقييم اليات وهياكل الرقابة الضريبية.

ومن أهم ما توصل إليه الباحثان أن من أهم الوسائل المخصصة لمكافحة التهرب الضريبي هي الرقابة الضريبية، وتوصل كذلك الى ان هناك عدة مسببات للتهرب الضريبي تتعلق بالمكلف وأخرى متعلقة بالإدارة الضريبية والتشريع الجبائي والمحاسبي.

➤ الدراسة رقم 03: مقال لبن عثمان عائشة - ولهي بوعلام، فعالية الرقابة الجبائية في ظل تبني مؤشرات الأداء: يهدف الباحثان من هذه الدراسة الى تقييم أداء الرقابة الجبائية من خلال استخدام مؤشرات الأداء المطبقة على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية المسيلة.

ومن أهم ما توصل إليه الباحثان أن الإدارة الجبائية تسعى الى زيادة الفعالية في الرقابة والمتابعة الجبائية باستخدام مؤشرات قياس الأداء.

ما يميز الدراسة إن أهم ما يميز هته الدراسة عن الدراسات السابقة المذكورة أعلاه أنها تركز على دراسة فعالية و تأثير التحقيق المصوب على الرسم على القيمة المضافة من كل المداخل.

ثامنا: الإطار الزماني والمكاني للبحث:

تم الاعتماد في هذه الدراسة على النظام الجبائي في الجزائر ودراسة بعض الحالات بمديرية الضرائب لولاية المسيلة من خلال استخدام التحقيق المصوب خلال السنوات 2011 إلى غاي 2017.

تاسعا: هيكل البحث:

من اجل الإحاطة بمختلف جوانب الموضوع تم تقسيم هذه الدراسة إلى فصلين:
فصل نظري، وفصل تطبيقي.

يحتوي الفصل الأول على مبحثين:

يتناول المبحث الأول الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية، من خلال التعرض لمختلف المفاهيم المتعلقة بها، إضافة إلى أسباب القيام بها، أهداف، أشكال وأوجه التشابه والاختلاف بينها، إلى جانب التركيز على تعريف، هدف، نطاق والتميز بين التحقيق المصوب والأشكال الأخرى للرقابة.

أما المبحث الثاني خصص لتقديم الرسم على القيمة المضافة من خلال تعريفها وخصائصها، الحدث المنشئ ومجال تطبيقها، كما عرجنا على إسترجاع الرسم على القيمة المضافة والتسويات المتعلقة به. وفي الأخير ذكرنا الأخطار والتحقيقات الجبائية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة.

أما الفصل الثاني والذي يتمثل في الدراسة التطبيقية حول استخدام التحقيق المصوب على حالتين:

أولاً: مؤسسة أشغال عمومية والري وكراء الأسواق لسنة 2014.

ثانياً: مكتب دراسات -إسترجاع رصيد TVA- لسنة 2017.

تم تقديم مديرية الضرائب لولاية المسيلة، وكذلك تقديم الحالتين محل الدراسة وكيفية سير إجراءات التحقيق في ملفهما، إضافة إلى التوصل إلى النتائج النهائية من خلال تبليغ نتائج التحقيق النهائية للحالتين محل الدراسة.

عاشراً: صعوبات البحث:

يمكن إيجاز أهم الصعوبات التي تعرضنا إليها من خلال هذه الدراسة في:

- قلة المراجع والكتب التي تناولت التحقيق المصوب.
- عدم إعتناء مصلحة الرقابة الجبائية على نظام معلوماتي يسهل الحصول على المعلومة.

الفصل الأول

الإطار النظري للتحقيق

المصوب والرسم على القيمة

المضافة

تمهيد

إن النظام الجبائي في الجزائر نظام تصريحي أي أن المكلف بالضريبة سواء كان شخصا طبيعيا أو شخصا معنويا يصرح و يدفع مستحقاته الجبائية لدى قابض الضرائب ولا يسأل لماذا؟ أو كيف؟

لذا كان من المنطق أن تكون هناك رقابة لتلك التصريحات وهي رقابة بعدية أي تتم بعد اكتتاب كل التصريحات وهي تقع على عاتق الإدارة الجبائية.

وتعتبر الرقابة الجبائية أهم وسيلة وقائية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، حيث يخول المشرع الجبائي للإدارة صلاحيات الرقابة من خلال الإطلاع والتأكد من صدق وصحة تصريحات المكلفين بالضريبة، وذلك نظرا لطبيعة النظام الضريبي الذي يمنح للمكلف الحرية التامة في التصريح بمداخيله، أو رقم أعماله، ويتم ذلك وفقا لأسس وتشريعات جبائية تنظمها الإدارة الجبائية وتسهر على تطبيقها¹.

ومن هذا المنطلق فإن الرقابة الجبائية تسمح بإرساء مبدأ المساواة بين الخاضعين للضريبة وذلك من خلال التوزيع العادل للعبء الضريبي، وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين، حيث تم التطرق في المبحث الأول إلى الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية و في المبحث الثاني تم التطرق إلى الرسم على القيمة المضافة.

¹ بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع- الجزائر، الطبعة الثانية 2016، ص13

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

حيث يتضمن مفهوم الرقابة الجبائية، أسباب القيام بها وأهدافها، وكذلك أشكال الرقابة الجبائية، وأخيرا وليس آخرا نتطرق بالتفصيل لنوع من أشكال الرقابة الجبائية ألى وهو التحقيق المصوب.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية أولا: تعريف الرقابة:

عرف المفكر الاقتصادي (هنري فايول) الرقابة على أنها: تقوم على التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصارمة والقواعد المقررة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف، أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها¹.

ثانيا: تعريف الرقابة الجبائية

التعريف الأول: إن الرقابة الجبائية هي مفهوم قانوني ويمكن تعريفها على أنها السلطة المخولة للإدارة الجبائية بمراقبة التصريحات والوثائق المستعملة لتحديد كل ضريبة أو رسم أو حق أو إتاوة، من أجل اكتشاف النقائص وتصحيح الأخطاء المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة، وكذا فحص المحاسبة مهما كانت الدعامة المستعملة لحفظ الوثائق.²

التعريف الثاني: التحقيق الجبائي عبارة عن مجموعة العمليات المطبقة من قبل المصالح المتخصصة للإدارة الجبائية، هذا الأخير بإمكانه اتخاذ عدة أشكال والمعاملة في إطار منظم تحت نصوص العدالة التي تهدف إلى احترام القوانين الجبائية، وذلك لتجنب كل ما قد ينتج من اعتداءات وتجاوزات³.

التعريف الثالث: كما يمكن تعريف الرقابة الجبائية أو التحقيق الجبائي، بأنها مجموعة العمليات التي تهتم بالتأكد من صحة وقانونية التصريحات المودعة لدى الإدارة الجبائية،

¹ بن عمارة منصور، مرجع سابق، ص19.

² عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري مطبعة مزوار، الطبعة الأولى الجزائر 2009، ص 11.

³ عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، عين مليلة الجزائر 2012، ص18.

وبالتالي المراقبة الجبائية ما هي إلا مجموعة الإجراءات المعترف بها من طرف المشرع، والتي تهدف إلى التأكد من مصداقية وقانونية تصريحات المكلفين بالضريبة.¹

ثالثا: التعريف الشامل للمراقبة الجبائية:

المراقبة الجبائية هي مجموعة الإجراءات والتقنيات التي من خلالها يقيم المحقق نوعية المحاسبة في الشكل والمضمون لمؤسسة ما، ويتحقق من صحة ودقة العمليات المسطرة في الوثائق المحاسبية ومقارنتها بعناصر استغلال النشاط مع تلك العناصر الخارجة: المشتريات، المبيعات، رصيد البنك، الممتلكات...، وهذا بهدف مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، وكذا التحقق من وعاء مختلف الضرائب والرسوم خلال سنوات التحقق لنشاط معين، وإجراء التعديلات المصرح بها.²

المطلب الثاني: دواعي المراقبة الجبائية وأهدافها

أولاً: دواعي المراقبة الجبائية

هناك ثلاث دواعي رئيسية للقيام بالمراقبة الجبائية وهي:³

1- المراقبة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية

تعد المراقبة الجبائية وسيلة هامة لمتابعة النظام التصريحي، لأن المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة ويصرح بها للإدارة الجبائية، وعن طريق المراقبة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريحات المكتتبه وضمان مصداقيتها وصحتها، كما تسمح أيضا بتجسيد مبدأ العدالة الضريبية.

2- المراقبة الجبائية كوسيلة لمكافحة الغش الضريبي

نظرا لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب أو تخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق والأساليب الشرعية وغير شرعية. لذلك فإن عمليات مكافحة هذه الممارسات التدليسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية والتي تمتلك سلطات وصلاحيات

¹ عباس عبد الرزاق، مرجع السابق، ص 19.

² بن عمارة منصور، مرجع سابق، ص 21.

³ عوادي مصطفى، مرجع سابق، ص 11.

واسعة تمارسها، وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة على مختلف أصناف المكلفين، والتي من بينها الرقابة الجبائية التي تعد الأداة الضرورية لمكافحة التهرب الضريبي.

3- الرقابة الجبائية وسيلة لتقليص الخطر الجبائي: وهو ما يصطلح عليه الأمن الجبائي، فإجبارية الضريبة تجعل المؤسسة في وضعية عدم التوقع الجبائي مما قد يضعها موضع خطر جبائي يتمثل في تحملها تكاليف إضافية نتيجة عدم إلزامها بالقواعد الجبائية أو عدم إستيفائها لشروط الاستفادة من امتيازات جبائية منتقاة.¹

ثانياً: أهداف الرقابة الجبائية

إن أهداف الرقابة الجبائية تتحدد في الأهداف العامة والاهداف الخاصة:²

1- الأهداف العامة: يمكن تلخيصها في ثلاث نقاط كما يلي:

✓ قمع التملص الجبائي: يجب أن تعمل الرقابة على اكتشاف الأشخاص المتملصين من واجباتهم الضريبية.

✓ قمع التهرب الضريبي: بهدف الوصول إلى مكاسب جبائية حيث يلجأ بعض المكلفون بالضريبة إلى أعمال غير شرعية و القيام بتصريحات كاذبة بغرض تخفيض القاعدة الخاضعة للضريبة، لهذا فالرقابة الجبائية تهدف إلى تقويم هؤلاء المكلفين.

✓ حماية الموارد الجبائية لميزانية الدولة: هذا الهدف يشكل مؤشراً لنجاح أو فشل الإدارة الجبائية في تحقيق المهمة التي أسندت إليها ألا وهي تعبئة الموارد الجبائية للدولة.

2- الأهداف الخاصة: تتمثل فيما يلي:

✓ التأكد من إيداع التصريحات الجبائية: لتحقيق هذا الهدف تستعمل مصالح المراقبة وسائل مختلفة لاكتشاف الأشخاص الذين يمارسون نشاطات خاضعة للضريبة ولا يصرحون بها أو الذين لا يودعون تصريحاتهم في الآجال القانونية.

¹ - زواق الحواس، فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار، مداخلة في الملتقى الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف، الجزائر، أبريل 2009.

² - بن عمارة منصور، مرجع سابق، ص 27

✓ التحقق من دقة وصحة التصريحات المودعة من طرف المكلفين وذلك عن طريق التحقيق في الوثائق والمستندات المحاسبية أو التحقيق على أساس المعلومات المتوفرة في الملف الجبائي.

✓ ضمان متابعة المكاسب الجبائية: قدر التشريع الجبائي الجزائري عدد معين من المكاسب الجبائية والمالية في إطار ترقية الاستثمارات.

إضافة إلى ذلك فإن هناك أهداف أخرى للرقابة الجبائية منها:

أ- الهدف المالي والاقتصادي:

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكاله بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية، بالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق، مما يؤدي إلى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع.¹

ب- الهدف الإداري:

تلعب الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية بزيادة فعاليتها من خلال المعلومات التي تقدمها، ويمكن أن نجمل هذا الدور في النقاط التالية:

- ✓ تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء.
- ✓ تساعد الرقابة بإعداد الإحصائيات كنسب التهرب الضريبي.
- ✓ إمكانية كشف الثغرات القانونية التي تساعد على التملص من الضريبة.

ت- الهدف القانوني:

ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين بالنسبة للقوانين والأنظمة، ولذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.

¹ بن عمارة منصور، مرجع سابق، ص 27

ج-الهدف الاجتماعي: ويتمثل في:

- منع ومحاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال أو تقصيره في أداء وتحمل واجباته تجاه المجتمع.

- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في معاملة جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.

المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية

إن الرقابة الجبائية للتصريحات الجبائية تأخذ أربعة أشكال، فيمكن أن تباشر بصفة عامة، أو بصفة معمقة ويمكن أن تكون مختلطة، أو رقابة فئوية.

أولاً-الرقابة العامة

تتم على مستوى متفشية الضرائب أو مركز الضرائب وذلك حسب المادتين 18 و19 من قانون الإجراءات الجبائية، ويمكن التمييز بين نوعين للرقابة العامة الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق، حيث يقوم رئيس مفتشية بمراقبة وفحص التصريحات المكلفين بالضريبة وتتم المراقبة على شكل فحص تمهيدي وهو ينجز عبر تنقل أو إجراء أبحاث خاصة.¹

أ-الرقابة الشكلية:

تتم هذه الرقابة عموماً على مستوى مركز الضرائب التابع لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة، وتتنجز كل سنة وفقاً لبرنامج محدد ومسطر من طرف رئيس المركز، وتعتبر كمرحلة تمهيدية وكخطوة أولى للرقابة، وهي تشمل مجموع التدخلات التي تهدف إلى:²

¹ بن عمارة منصور، مرجع سابق، ص38.

² بلواضح الجبلاني، محاضرات في مقياس الرقابة الجبائية، مطبوعة غير منشورة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2016، ص70.

- هذا النوع من الرقابة لا يعتمد على صحة الأرقام المصرح بها قدر ما يعتمد على الكيفية التي تم بها ملء التصريحات أي أن هذه الرقابة تهدف إلى النظر في الشكل الذي جاءت به التصريحات والتي يتم معاينتها في المرحلة الثانية دون تصحيح ما صرح به المكلف، أي أن العملية لا تعدو أن تكون سوى فحص شكلي لجميع التصريحات المقدمة من طرف المكلفين.
- تصحيح الأخطاء المادية المحتملة والمسجلة في التصريحات (الجمع، الطرح، لترحيل.... إلخ) مع إجراء تقدير أو مقارنة بين التصريحات والمعلومات التي بحوزة رئيس مركز الضرائب.
- التأكد من هوية وعنوان المكلف بالضريبة.
- محاولة كشف وحصر المعلومات المهمة التي يتم إكتشافها من خلال التصريحات وتكليف المكلف بالضريبة بتصحيح الأخطاء.
- إعداد قائمة المكلفين المقترحين حسب الحالة، للرقابة على الوثائق أو رقابة الفرق المختلطة، أو التحقيق المصوب أو التحقيق المحاسبي أو التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة.

وفي الواقع أن هذا النوع من الرقابة أحيانا ينجز وأحيانا كثيرة لا ينجز وهذا يعود للأسباب التالية:¹

- عدم وجود متابعة دقيقة من المصالح المركزية على هذا النوع من الرقابة.
- التظاهر بعدم وجود الوسائل البشرية لإجراء هذا النوع من الرقابة بالرغم من أن هذا لا يتطلب مستوى عال من الكفاءة.

وبهذا تكون الرقابة الشكلية كمرحلة تمهيدية للرقابة على الوثائق.

¹ بلواضع الجيلاني، مرجع سابق، ص70.

ب- الرقابة على الوثائق:

تعتبر الرقابة على الوثائق كتكملة للرقابة الشكلية حيث تتطلب إحضار الوثائق الثبوتية والسجلات المحاسبية، حيث ينفذ ويتم داخل مكاتب المصالح الضريبية باللجوء إلى طلبات المعلومات المرسله إلى الأطراف والجهات المتعاملة مع المكلف محل الرقابة.

وتكون هذه الرقابة شاملة وبأكثر دقة وتخص محتوى ومضمون التصريحات المقدمة، وبالتالي فالرقابة على الوثائق هي مجموعة الأعمال المنجزة والتي من خلالها تقوم مراكز الضرائب المعنية بانتهاج فحص انتقادي للتصريحات والوثائق اعتماداً على المعلومات المكونة للملف الجبائي، وبصفة خاصة تلك التي تمثل زيادة في رقم الأعمال، إذا تقارن كل محتويات التصريح بالوثائق الملحقة به ومجموع المعلومات التي هي بحوزة المصلحة، والتي تتحصل عليها من مختلف الهيئات والمؤسسات المتعاملة مع المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة على الوثائق، وذلك في إطار حق الإطلاع المخول لها.¹

كما تتطلب هذه الرقابة من العون المكلف بإنجازها أن تكون له دراية ودرجة معينة من المعلومات المحاسبية.

كما تسمح هذه الرقابة للمصالح الضريبية بإجراء فحص نقدي للتصريحات المكتتبه من طرف المكلف، واستخراج وتصحيح النقائص المكتشفة، بالإضافة إلى أنه يسمح للمصالح الضريبية باقتراح المكلف للرقابة بعين المكان، في حالة إن كانت النقائص المكتشفة تبين وجود تهرب ضريبي مهم لا يمكن تصحيحه باستعمال الرقابة على الوثائق.

وما يمكن إبرازه حول هذا النوع من الرقابة أنه جاء منصوص عليه في قانون الإجراءات الجبائية، حيث تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة

¹ بلواضح الجبلاني، مرجع سابق، ص 71.

أو حق أو رسم أو إتاحة، ويتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الضريبية بناء على طلبها، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها.

إن هذا النوع من الرقابة يهدف إلى:

- إكتشاف الأخطاء في الحسابات والمعدلات والهوامش المختلفة للريح.
- تحليل المعلومات بربطها بالوضع المالي للمكلف من سنة لأخرى.
- مراقبة مصداقية التصريحات بالمقارنة مع ما هو متوفر من معلومات حقيقية لدى مراكز الضرائب.
- طلب معلومات إضافية من المكلف مع تقديم تبريرات وتوضيحات.
- التأكد من التطبيق السليم للتشريع الضريبي (أساس الضريبة، معدلات الضريبة... إلخ).
- في نهاية عملية الرقابة على الوثائق يجب أن يخلص الملف إلى أحد الملاحظات التالية:
- ملف يطوى ويرتب أو ملف للتسوية الضريبية من طرف المصلحة.
- ملف يبرمج للتحقيق المصوب.
- ملف يبرمج للتحقيق المحاسبي.
- ملف يبرمج للتحقيق المعمق للوضع الجبائية الشاملة.
- إعداد قائمة المكلفين المقترحين حسب الحالة، لرقابة الفرق المختلطة، أو التحقيق المصوب أو التحقيق المحاسبي، أو التحقيق المعمق للوضع الجبائية الشاملة.¹

ثانيا- الرقابة المعمقة:

وهو الشكل الثاني من أشكال الرقابة الجبائية،² وتعد الرقابة المعمقة رقابة خارجية أي رقابة في عين المكان، وتهدف إلى التأكد من صحة المعلومات المصرح بها عن طريق الفحص الميداني للوثائق والدفاتر المحاسبية، إن الهدف الرئيسي لهذا النوع من الرقابة هو

¹ بلواضح الجيلاني، مرجع سابق، ص72.

² بن عمارة منصور، مرجع سابق، ص42.

استدراك من التهرب الضريبي و إستمرار للرقابة على الوثائق، وفي هذا النوع تقوم مديرية البحث والمراجعات على مستوى المراكز ببرمجة المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية بناء على اقتراحات المديريات الولائية ومعلومات أخرى التي بحوزتها وتتم انتقاء ملفات الواجب مراقبتها بناء على عدة مؤشرات أهمها:¹

- ممارسة نشاط مشبوه من حيث التهرب.
 - التصريح بوضعية رصيد دائن (Précompte) لسنوات متتالية.
 - تصريح بنتيجة محاسبية (خسارة) لعدة سنوات متكررة.
 - أهمية الأرباح والمداخيل المصرح بها مقارنة مع أرقام الأعمال المحققة.
 - مظاهر الثروة الخارجية للشخص المستغل، أو المسير، أو الشركاء.
 - التغيير الدائم لمكان النشاط التجاري.
 - طبيعة النشاط الممارس وأهمية المنتج في السوق.
- ويتضمن هذا النوع من الرقابة ثلاثة أنواع:

1- التحقيق في المحاسبة

يسمح هذا الشكل من التحقيق للإدارة الجبائية من التأكد من صحة وثبوتية التقييدات المحاسبية أو في إجراء مقارنة بين التصريحات الجبائية والتقييدات المحاسبية قصد التأكد من مصداقية وصحة التصريحات.

لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل.²

2- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

يرمي التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلى التأكد من مصداقية وصحة تصريحكم الإجمالي بالمداخيل.

¹ بن عمارة منصور، مرجع سابق، ص42.

² وزارة المالية، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، منشورات الساحل، الجزائر 2010 ص 94.

كما يطبق أيضا هذا التحقيق على الأشخاص الذين لا يكتتبون تصريحاتهم الجبائية.

ويتمثل هذا التحقيق في مراقبة الانسجام الحاصل بين:

- من جهة، المداخل المصرح بها.
 - ومن جهة أخرى، الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي.
- لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل.

3- التحقيق المصوب

التحقيق المصوب هو تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية، يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في تحقيق المحاسبة، وفي المطلب الرابع سوف نتطرق بالتفصيل للتحقيق المصوب.¹

ثالثا- الرقابة عن طريق الفرق المختلطة

لقد بدأت فرق البحث المختلطة في العمل ابتداء من شهر أبريل 1996 وتم التأسيس لها رسميا بالمرسوم التنفيذي 97/290 المؤرخ في 27/02/1997 من خلال سنة 1999 عرف الهيكل التسييري للفرق المختلطة تعديلات جمة بسبب النقائص مما أدى إلى ارتفاع حجم المنازعات بسبب التصحيحات التي تجريها الفرق، لذلك جاء المنشور رقم 293 بتاريخ 21/06/1999 بالتدخل لدي المكلفين من مراقبة مدي إهتمام التشريعات الجبائية والجمركية والتجارية في حين تبقى التسويات من مهام مصالح الوعاء.

إن تقييم نشاط الفرق المختلطة يستوقفنا عند النقائص التالية:

-عدم المتابعة الدقيقة لأنشطة هذه الفرق من قبل المصالح المركزية.

-عدم فعالية التنسيق المشترك بين هذه الفرق.

-عدم التأطير الجيد لهذه الفرق.²

¹ الدليل التطبيقي، مرجع سابق، ص 94.

² أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، مرجع سابق، ص 81.

رابعاً-الرقابة الفئوية (الرقابة على المعاملات العقارية) :

هي مراجعة أثمان المعاملات العقارية المصرح بها مع القيمة السوقية للعقار، فهي تشكل أحد أهم الأدوات في مكافحة التهرب الجبائي في هذا الميدان وهو يخص المعاملات التالية:

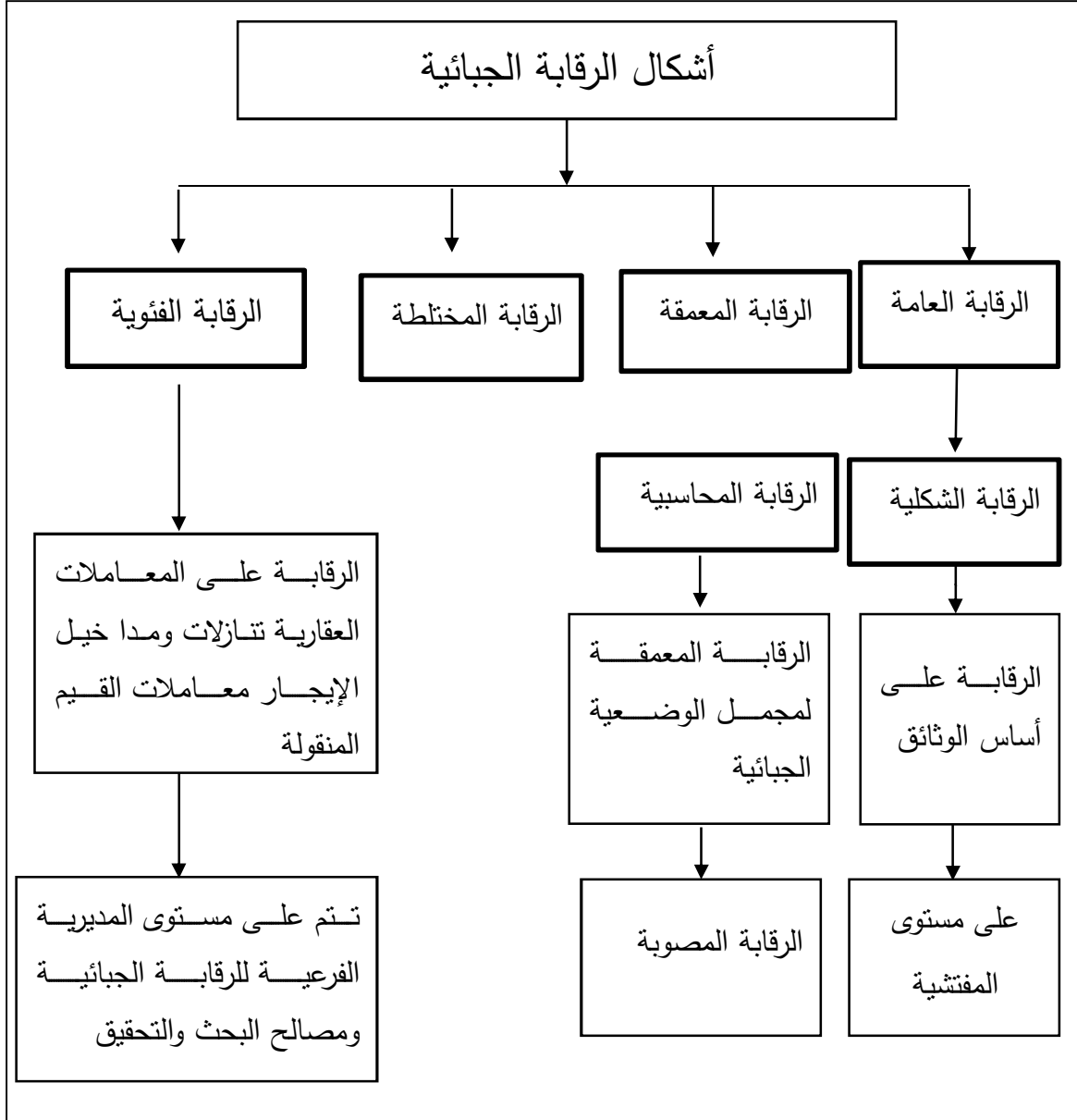
- العقارات المبنية.
- العقارات غير المبنية.
- القيم المنقولة (أسهم، حصص إجتماعية).

تعتمد مراجعة هذه الأثمان على القيمة السوقية للعقار أي قيمة العقار في السوق، وهو الثمن الذي من الممكن أن يشتري أو يباع به العقار وبعبارة أخرى الثمن المتفاوض عليه في السوق بين البائع والمشتري الخاضع لقانون العرض والطلب آخذ بعين الاعتبار العناصر المادية والعوامل القانونية للعقار وكذا المحيط الاقتصادي المتواجد فيه العقار، لذلك تبقى المتابعة الدقيقة من طرف مصالح التسجيل لكل المعاملات العقارية مع رصد كل المعلومات المتأتية من طرف الوكالات والدواوين والمؤسسات التي تنشط في مجال العقار.¹

¹ أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، مرجع سابق، ص82.

والشكل التالي يلخص مجمل أشكال الرقابة:

الشكل (01) أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع-

الجزائر، الطبعة الثانية 2016، ص27

المطلب الرابع: ماهية التحقيق المصوب

يرمي هذا الإجراء الأقل إلزامية بالنسبة للمكلفين بالضريبة بفضل طابعه المصوب، من جهة إلى الزيادة المعتمدة لعدد عمليات الرقابة وإلى تحسين تغطية النسيج الجبائي، ومن جهة أخرى إلى الحد من المضايقات التي بالإمكان أن تلحق بالمكلفين بالضريبة فيما يتعلق بمدة التحقيق في المحاسبة.

يتميز التحقيق المصوب باعتباره إجراء بحث مصوب عن باقي طرق الرقابة بكونه يسمح بتشخيص سريع وبالتالي تجنب التمديد في التحقيقات.

يعتبر التحقيق المصوب للمحاسبة إجراء رقابة موجه، أقل شمولية وأكثر سرعة وأقل اتساعاً من إجراء التحقيق في المحاسبة.¹

أولاً- تعريف التحقيق المصوب وإجراءاته

1- تعريف التحقيق المصوب: إن التحقيق المصوب في المحاسبة هو مراقبة محددة الهدف، أقل شمولية، أكثر سرعة وأقل كثافة من التحقيق في المحاسبة، يركز على فحص الوثائق التبريرية والمحاسبية لبعض أنواع الضرائب أو بعض العمليات المحاسبية وفي مدة محددة والتي يمكن حتى أن تكون من سنة إلى غاية 6 أشهر وكل المدة غير المتقدمة.

حيث نصت المادة 22 من قانون المالية 2008 عن نوع جديد من التحقيق وهو التحقيق المحاسبي المصوب أو المستهدف وقد بدأ تطبيقه وتنفيذه في سنة 2010، حسب المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

2- إجراءات التحقيق المصوب: لقد عرفت المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية التحقيق المصوب كما يلي:

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في المحاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو

¹ وزارة المالية، رسالة المديرية العامة للضرائب، التحقيق المصوب إجراء جديد للرقابة الموجهة، عدد 2013/70، ص7.

معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية، ويتم كذلك التحقيق عندما تشكك الإدارة في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية.

"لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن ستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة (10) أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.

يجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق، بالإضافة إلى العناصر المشترطة أثناء التحقيق في المحاسبة المذكورة سابقاً، توضيح خاصة التحقيق المصوب يجب التعرف على طبيعة العمليات المحقق فيها.

لا يمكن، تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، في الدفاتر والوثائق، أكثر من شهرين (02).

يجب معاينة، نهاية عمليات التحقيق في عين المكان، عن طريق محضر يستدعي المكلف بالضريبة المحقق معه لتأشيريه. وتوضع لإشارة عند الاقتضاء في المحضر في حالة رفض هذا الأخير التوقيع. وتمدد مدة التحقيق في عين المكان وفق الأجل الممنوح للمكلف بالضريبة المحقق معه بموجب المادة 20 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية للإجابة على طلبات التوضيح أو التبرير في حالة وجود عمليات تحويل غير مباشر للأرباح بمفهوم المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ويمكن تمديد هذا الأجل بستة (6) أشهر، عندما توجه الإدارات طلبات للمعلومات في إطار المساعدة الإدارية إلى إدارات جبائية أخرى، وذلك في إطار التعاون الإداري وتبادل المعلومات.

يملك للمكلف بالضريبة أجل ثلاثين (30) يوما، لإرسال ملاحظاته أو قبوله، ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقويم¹. إن ممارسة التحقيق المصوب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقا والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة، ولكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التقويم المتم عند التحقيق المصوب.

ثانيا- التمييز بين التحقيق المصوب والأشكال الأخرى للرقابة:

يتميز التحقيق المصوب عن باقي أشكال الرقابة الأخرى بمكان تنفيذ التحقيق وعناوين الضرائب المعنية والفترة التي يتم التحقيق فيها وكذا الوثائق المراد دراستها. يمكن أن يكون هذا التحقيق المصوب امتدادا للرقابة على الوثائق في حالة غياب رد المكلف بالضريبة على طلبات المعلومات والتبريرات والتوضيحات أو نتيجة لإجابات غي كاملة التي بقيت مستغلة من قبل مصلحة الوعاء.²

يتميز التحقيق المصوب باعتباره إجراء بحث مصوب عن باقي طرق الرقابة بكونه يسمح بتشخيص سريع وبالتالي تجنب التمديد في التحقيقات.

¹ المادة 20 مكرر: محدثة بموجب المادة 22 من ق.م.ت لسنة 2008 ومعدلة بموجب المادتين 24 من ق.م.ل لسنة 2010 و32 من ق.م.ل لسنة 2012 و26 من ق.م.ل لسنة 2014. و 43 من ق.م.ل لسنة 2014

² بن عمارة منصور، مرجع سابق، ص78.

الجدول 01 أوجه الاختلاف والتشابه بين التحقيق المصوب، المحاسبي والرقابة على الوثائق

فحص بعض العمليات المحاسبية	فحص كل المحاسبة	بعض من الفترة غير المتقدمة	كل الفترة غير المتقدمة	كل الضرائب والرسوم	ضريبة أو رسم واحد أو عدة ضرائب ورسوم	التنفيذ في عين المكان	أشكال المراقبة
	×		×	×		×	التحقيق في المحاسبة
×		×			×	×	التحقيق المصوب في المحاسبة
×		×			×		الرقابة على الوثائق

المصدر: بن عمارة منصور، مرجع سابق، ص78.

ثالثا- أهداف التحقيق المصوب

ومن أهم أهداف التحقيق المصوب نجد:¹

- يرمي هذا الإجراء الأقل إلزامية بالنسبة للمكلفين بالضريبة بفضل طابعه المصوب، من جهة إلى الزيادة المعتبرة لعدد عمليات الرقابة وإلى تحسين تغطية النسيج الجبائي، ومن جهة أخرى إلى الحد من المضايقات التي بالإمكان أن تلحق بالمكلفين بالضريبة فيما يتعلق بمدة التحقيق في المحاسبة.
- التخفيض من عدد المعاينات بعين المكان.
- يسعى إلى تصحيح الإغفالات والأخطاء والنقائص التي يتم الكشف عنها.

¹ رسالة المديرية العامة للضرائب، مرجع سابق.

رابعاً- نطاق التحقيق المصوب

يتمحور التحقيق المصوب أساساً حول:¹

- مراقبة قانونية للحسومات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة وأصل التسبيقات والحصص الممنوحة والنسب المطبقة والاستردادات الملتزمة.
- مراقبة عناصر المحاسبة بناء على التصريح بالنتيجة (أعباء الاهتلاكات والمؤونات).
- مراقبة الاستردادات والقروض الضرائب.
- مراقبة العجز المتكرر والامتيازات الجبائية الممنوحة والأرباح المعاد استثمارها.

خامساً- الضمانات الممنوحة في مجال الرقابة الجبائية

يمنح القانون حقوقاً و ضمانات في مجال الرقابة الجبائية منها ما يرتبط ب:²

- ممارسة حق المراجعة.

- ممارسة سلطة إعادة التقييم.

1. ضمانات متعلقة بممارسة حق المراجعة

تتعلق الضمانات المرتبطة بممارسة حق المراجعة أو التحقيق ب:

إرسال إشعار بإجراء التحقيق، يكون مرفوقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته.

- الاستعانة بمستشار.

- تحديد مدة إجراء التحقيق.

- استحالة إجراء تحقيق جديد.

2. الضمانات المرتبطة بممارسة حق إعادة التقييم

تكمن الضمانات الممنوحة في هذا المجال، أساساً في إجراء إعادة التقييم المضاد

والذي يتمثل في:

- التبليغ بإعادة التقييم.

¹ رسالة المديرية العامة للضرائب، مرجع سابق.

² وزارة المالية، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، منشورات الساحل، الجزائر 2010، ص95.

- حق الرد بالنسبة للمكلف بالضريبة.

❖ في حالة إبداء ملاحظات:

هناك ثلاث حالات يمكن أخذها بعين الاعتبار:

- إذا اعتبرت الملاحظات مؤسسة ومقبولة كلياً أو جزئياً، تتراجع الإدارة عن إعادة التقييم أو تقوم بتعديله.
- إذا تم رفض الملاحظات، يتعين على الإدارة الجبائية في هذه الحالة، الإبلاغ بذلك، بواسطة رد مفصل ومبرر.
- وإذا تذرعت هذه الأخيرة بسبب جديد لإعادة التقييم والأخذ في الحسبان عناصر جديدة غير مذكورة في التبليغ الأول، يتم منح أجل إضافي للرد مقداره أربعين (40) يوماً من أجل تقديم الملاحظات.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للرسم على القيمة المضافة:

لقد كانت الجزائر في السابق تعتمد على نظام الرسوم على رقم الأعمال الذي ورث عن التشريع الفرنسي، ولم تطرأ عليه أية تغييرات ولم يستبدل حتى سنة 1992، وهي السنة المرافقة للإصلاح الجبائي الذي دعمت الجزائر منظومتها الجبائية برسم قديم جديد (*) حافظ على مكانته ضمن الرسوم الفعالة في النظم الجبائية العالمية.

المطلب الأول: تعريف وخصائص الرسم على القيمة المضافة:

أولاً: تعريف الرسم على القيمة المضافة:

يعرف الرسم على القيمة المضافة بمايلي:

- "يعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة غير مباشرة تفرض على الانفاق الإجمالي، أو الإستهلاك الإجمالي، ويطبق على العمليات التي تكتسي طابعا صناعيا، أو تجاريا، أو حرفيا".¹
- ويعرف كذلك: يعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة عامة على الإستهلاك، ويعتبر من الضرائب غير المباشرة، تكون المؤسسة مطالبة بتسديدها بمجرد توليد الحدث المنشئ، الذي يختلف حسب نوع العمليات المحققة، سواء تمت في الداخل، عند الإستيراد، أو عند التصدير".²
- إذا يمكن تعريفه بأنه ضريبة غير مباشرة تقع على عاتق المستهلك الأخير.

(*) طبق في المغرب سنة 1982 وفي تونس 1988.

¹ ولهي بوعلام، جباية المؤسسة، دار الهدى، الطبعة الأولى 2018، ص 90.

² لطفي شعباني، جباية المؤسسة، الصفحة الزرقاء، الطبعة الأولى السداسي الثاني 2017، ص184.

ثانياً: خصائص الرسم على القيمة المضافة

لرسم على القيمة المضافة خصائص أساسية نذكر منها:

1. ضريبة غير مباشرة.

إنطلاقاً من معيار تحمل العبء الضريبي: " لأنها لا تدفع مباشرة إلى الخزينة عن طريق المستهلك النهائي الذي يعتبر المكلف الحقيقي، وإنما عن طريق المؤسسة التي تضمن الإنتاج وتوزيع السلع والتي تعد هي المكلف القانوني".¹

ويمكن تلخيص أهم مزايا وعيوب الضرائب غير المباشرة في الجدول التالي:

الجدول رقم 02: مزايا وعيوب الضريبة غير المباشرة

المزايا	العيوب
عدم شعور المكلف بعبئها لأنه يدفعها على شكل جزء من سعر السلعة أو الخدمة عند شرائها وبالتالي فلا يتهرب منها.	لا تميز بين الممولين تبعاً لظروفهم الشخصية، فالجميع يقف أمام قدم المساواة في دفعها دون مراعاة لمرتفع الدخل عن منخفضه.
تشكل إيرادات دورياً ومستمرًا على مدار السنة للخزينة العامة.	تتطلب نفقات أكبر لتحصيلها لأنها تستلزم وجود موظفين يقومون بمراقبة الوقائع والتصرفات التي تفرض الضريبة على أساسها والعمل على منع التهرب منها.
تستخدم في تحقيق الأغراض الاجتماعية والاقتصادية	
مرونة حصيلاتها، بحيث أنها تتغير بطريقة مباشرة سريعة تبعاً للحالة الاقتصادية فتزداد في فترة الرخاء.	عيوبها في مرونتها، لا سيما في وقت الكساد فتقل حصيلتها.

المصدر: حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، 2010، ص24.

¹ ولهي بوعلام، مرجع سابق، ص 90.

2. ضريبة عامة:

أن الأصل فيها هو الخضوع والاستثناء هو الإعفاء، فهي عامة تخضع لها كافة السلع والخدمات المحلية والمستوردة.¹

3. ضريبة حقيقية:

أ- نظرا لأنها تمس استعمال الدخل أي عملية الإنفاق، أو الاستهلاك النهائي للسلع والخدمات.²

ب- حيث تخص إستعمال المداخل، أي المصاريف أو الاستهلاك النهائي للسلع والخدمات.³

4. ضريبة متعلقة بالقيمة ad-valorem:

أي تحسب على أساس قيمة المنتج بغض النظر عن طبيعة المنتج ونوعيته وكميته. تحصل بنسبة قيمة المنتجات وليس بالإستناد إلى النوعية المادية للمنتج (الحجم أو الكمية).⁴

5. ضريبة مؤسسة عن طريق ميكانيزم الدفع بالأقساط:

حيث يخص الرسم على القيمة المضافة القيمة المضافة الممنوحة للمنتج فقط، حيث أن في نهاية الحلقة التي إتبعها المنتج تكون التكلفة الجبائية الإجمالية تطابق الرسم المحسوب بواسطة سعر بيع للمستهلك.⁵

6. ضريبة تركز على ميكانيزم الخصم:

يجب على المكلف في مختلف أطوار الدورة الاقتصادية أن يقوم بحساب الرسم المستحق على المبيعات، أو الخدمات المقدمة، ثم يخصم منه الرسم الذي مس العناصر المكونة لسعر التكلفة، على أن يدفع للخرينة الفرق بين الرسم المحصل والرسم القابل للخصم.⁶

¹ ولهي بوعلام، مرجع سابق، ص 90.

² نفس المرجع، ص 90.

³ لطفي شعباني، مرجع سابق، ص 185.

⁴ وزارة المالية، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص 10

⁵ لطفي شعباني، مرجع سابق، ص 185.

⁶ ولهي بوعلام، مرجع سابق، ص 91.

نظام الخصومات المتعلق بالرسم على القيمة المضافة على أساس أن الرسم الذي أثقل عناصر سعر التكلفة لعملية خاضعة للضريبة تخضع من الرسم المطبق في هذه العملية.

في حالة ما إذا كان الرسم المستحق بعنوان شهر أو فصل أقل من الرسم القابل للخصم تؤجل المبلغ المتبقي من الرسم إلى الأشهر أو الفصول الموالية.¹

ومن أهم ميزات الحق في الخصم أنه:²

- يقتصر على الخاضعين الذين يقومون بعمليات أو خدمات خاضعة للضريبة.

- يحسب الرسم المستحق في المبيعات أو في تقديم الخدمات، يخصم من هذه الضريبة، الرسم المثقل للعناصر المشكلة لسعر الكلفة، يدفع للخزينة الفارق بين الرسم المحصل والرسم المخصوم، لا يمكن أن تتم عملية الخصم للرسم على القيمة المضافة بالنسبة للفاتورة الذي يتجاوز مبلغها مائة ألف على كل عملية خاضعة للرسم على الفواتير المدفوعة نقدا. (المادة 32 من قانون المالية 2011).

يمدد هذا الحق للأشخاص الذين يقومون بعمليات تصدير معفاة أو البيع بالإعفاء من الرسم. غير أن أهم الإلتزامات المرتبطة بعملية الحق في الخصم نجد أنه³: على كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، أن يسلم أو أن يرسل قبل العشرون (20 يوما) من كل شهر إلى قابض الضرائب الذي يوجد مقره أو إقامته الرئيسية في دائرة اختصاصه، كشف مبلغ العمليات المحققة من طرف مجمل مؤسساته خلال الشهر السابق من جهة، وتفاصيل عملياته الخاضعة للضريبة مدعم بجدول بما فيها على الحامل المعلوماتي يتضمن بالنسبة لكل مورد المعلومات الآتية:

- رقم التعريف الجبائي.

- اللقب و الإسم وعنوان الشركة.

¹ وزارة المالية المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، 2018، ص17.

² نفس المرجع ، ص17.

³ ولهي بوعلام، مرجع سابق، ص 101.

- العنوان.

- رقم القيد في السجل التجاري.

- تاريخ وبيان الفاتورة.

- مبلغ المشتريات المدفوعة أو الخدمات المستفاد منها.

- مبلغ الرسم على القيمة المضافة المسدد.

7- ضريبة حيادية:

أي أن الرسم على القيمة المضافة، ضريبة حيادية لا يؤثر على نتيجة المكلفين القانونيين كون أن المستهلك النهائي هو الذي يتحملها فعليا، وبالتالي فهي تعتبر ضريبة دورية سريعة التحصيل ولذلك فهي تعد موردا متجددا باستمرار تساعد على الانفاق الحكومي.¹

بالفعل الرسم على القيمة المضافة محايد بالنسبة للمدينين الشرعيين بما أنه متحمل من طرف المستهلك النهائي.²

8- ضريبة ذات رقابة ذاتية:

هذه الرقابة تتم عن طريق أعمال مبدأ الخصم من خلال دورة الفواتير الضريبية والذي يتم عن طريق أحكام الرقابة على العمليات الضريبية في دورتها المختلفة من الإنتاج والتوزيع، فكل مرحلة تراقب الأخرى وهذا يقلل من فرص التهرب الضريبي الكلي من الضريبة.

9- ضريبة تصريحية:

كل مكلف خاضع للرسم على القيمة المضافة ملزم بأن يقدم كل شهر تصريحا للمصالح الجبائية موضحا فيه كل مبيعاته، مشترياته وصفقاته.³

ويتم التصريح عن طريق نظامين:

¹ ولهي بوعلام، مرجع سابق، ص 91.

² وزارة المالية المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، 2018، ص 17.

³ ولهي بوعلام، مرجع سابق، ص 91.

أ- **النظام العام:** التصريح الشهري الأشخاص الطبيعيين يمارسون نشاطهم ضمن فئة الأرباح المهنية، أو شخص معنوي تابع لمراكز الضرائب، بجب عليهم تسلم تصريح سلسلة (رقم ج 50) ودفع الرسم على القيمة المضافة خلال العشرون (20) يوما من كل شهر، لدى مركز الضرائب الذي يوجد في دائرة إختصاص مقرهم أو إقامتهم الرئيسية.¹

ب- **النظام الاختياري للتصريح:** نظام التسبيقات على الحساب يمكن للمكلفين إختيار نظام التسبيقات على الحساب فيما يخص الرسم على القيمة المضافة، مع مراعاة تحقيق الشروط الآتية:²

- إمتلاك إقامة دائمة في الجزائر،
 - ممارسة نشاط منذ ستة أشهر على الأقل،
 - تقديم طلب الاختيار و توجيهه قبل 1 فيفري من السنة الجارية إلى رئيس المصلحة الرئيسية لتسير الملفات بمركز الضرائب .
- يعتبر إختيار هذا النظام صالحا للسنة المالية بأكملها، باستثناء حالتى التنازل أو التوقف عن النشاط ويجدد هذا الاختيار ضمنيا.

المطلب الثاني: مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة و الحدث المنشئ له:
أولا: مجال التطبيق:

ويمكن حصر العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة:³

1. العمليات الخاضعة للضريبة وجوبا:

إن الرسم على القيمة المضافة مستحق وجوبا على :

- عمليات البيع والأشغال العقارية وكذا تقديم الخدمات ذات الطابع الصناعي والتجاري أو الحرفي التي تتم في الجزائر بصفة اعتيادية أو عرضية .

¹ وزارة المالية المديرية العامة للضرائب، دليل الخاضع للضريبة التابع لمراكز الضرائب، 2018، ص 20.

² وزارة المالية المديرية العامة للضرائب، نفس المرجع، ص 20.

³ وزارة المالية المديرية العامة للضرائب، الدليل الخاضع للرسم على القيمة المضافة، 2018، ص 6.

- عمليات الاستيراد .

❖ **العمليات الخاصة بالمنقولات:** وتتمثل في¹

- المبيعات والتسليمات التي يقوم بها المنتجون.
- العمليات المنجزة وفق شروط البيع بالجملة التي يقوم بها المستوردين.
- العمليات التي يقوم بها تجار الجملة.
- المتاجرة في الأشياء المستعملة من غير الأدوات والمكونة كلياً أو جزئياً من البلاتين أو الذهب أو الفضة أو من أحجار كريمة طبيعية وكذا التحف الفنية الأصلية والأدوات العتيقة والأشياء المشمولة في المجموعات.
- عمليات البيع بالتجزئة.
- عمليات البيع التي تمارس في المساحات الكبرى وكذا نشاطات التجارة المتعددة، باستثناء العمليات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة الخاضعون للنظام الجزافي.
- يقصد بالتجارة المتعددة، عملية شراء وإعادة البيع المحققة وفق شروط البيع بالتجزئة والتي توفر على الشروط الآتية:
- يجب أن تتعلق المواد المعروضة للبيع بأربعة أصناف على الأقل من التجارة المتعددة وهذا مهما كان عدد المواد المعروضة للبيع،
- يجب أن يكون المحل مهيباً بطريقة تسمح بالخدمة الذاتية،
- عمليات البيع الخاصة بالكحول والخمور والمشروبات الأخرى المشابهة لرسم المرور المنصوص عليه في المادة 2 من قانون الضرائب غير المباشرة.

¹ وزارة المالية المديرية العامة للضرائب، الدليل الخاضع للرسم على القيمة المضافة، 2018، ص 6.

❖ العمليات الخاصة بالعقارات:

ويمكن حصرها في الآتي:¹

- الأشغال العقارية.
- عمليات تجزئة الأراضي لأجل البناء وبيعها التي يقوم بها ملاك القطع الأرضية،
- بيع العقارات أو المحالات التجارية التي يمارسها الأشخاص الذين يشترون هذه الأملاك باسمهم وذلك بصفة اعتيادية أو عرضية قصد إعادة بيعها.
- العمليات التي يقوم بها الوسطاء لشراء أو بيع أملاك العقارات أو المحالات التجارية.
- عمليات بناء وبيع العمارات المنجزة في إطار نشاط الترقية العقارية وكذا عمليات بناء السكنات الاجتماعية.

❖ التسليمات لأنفسهم الخاصة بـ:

كل ما أنجزه المؤسسة لحاجها الخاصة:²

- عمليات تثبيت القيم المنقولة.
- الأملاك غير تلك المثبتة على أن تستعمل لإنجاز عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة أو تكون معفاة.

❖ أداء الخدمات:

تخص العمليات غير تلك الخاصة بتسليم الأملاك المنقولة والمادية.

2. العمليات الخاضعة للضريبة اختياريا:

¹ وزارة المالية المديرية العامة للضرائب، الدليل الخاضع للرسم على القيمة المضافة، 2018، ص 7.

² وزارة المالية المديرية العامة للضرائب، نفس المرجع، 2018، ص 7.

يشار إلى العمليات الخاضعة للضريبة وكيفيات الاختيار في المادة 3 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

يمنح الاختيار للأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم، إعتباراً لقيامهم بتسليمات موجهة:

- للتصدير
- للشركات البترولية
- للمكلفين بالرسم الآخرين
- للمؤسسات التي تستفيد من نظام المشتريات بالإعفاء.

ثانياً: الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة:

الحدث المنشئ للضريبة هو الحدث الذي يولد ديون الملزم بالضريبة تجاه الخزينة، يختلف الحدث المنشئ حسب نوع العمليات المحققة سواءً تمت في الداخل، عند الاستيراد أو عند التصدير.¹

1- في الداخل:

- بالنسبة للمبيعات والعمليات المماثلة: من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة. غير أنه بالنسبة لمبيعات الماء الصالح للشرب من طرف الهيئات الموزعة يتكون الحدث المنشئ من القبض الكلي أو الجزئي للثمن.
 - بالنسبة للمبيعات المحققة في إطار الصفقات العمومية: من التحصيل الكلي أو الجزئي.
- في غياب التحصيل، يصبح الرسم على القيمة المضافة مستحق الأداء بعد اجل سنة ابتداء من تاريخ التسليم القانوني أو المادي للبضاعة.

¹ وزارة المالية المديرية العامة للضرائب، الدليل الخاضع للرسم على القيمة المضافة، 2018، ص 6.

- بالنسبة للأشغال العقارية: من القبض الكلي أو الجزئي للثمن.¹
ويقصد بالقبض: كل المبالغ المحصلة عن طريق صفقة أعمال مهما كان السند
(تسبيق، دفعات، تسديدات لتصفيات).

بالنسبة للأشغال العقارية المنجزة من طرف مؤسسة الترقية العقارية وهذا فقط ضمن الإطار
الخاص بنشاطها يتكون الحدث المنشأ للرسم بالتسليم القانوني أو المادي للمالك أو المستفيد.
فيما يتعلق بالمؤسسات الأجنبية التي تمارس نشاطها في الجزائر، يتكون الحدث المنشئ من
القبض الكلي أو الجزئي للثمن. غير أنه، عند إنتهاء الأشغال، يتكون الحدث المنشئ من
الاستلام النهائي للمنشأة المنجزة وهذا المقدار الرسم الذي يبقى مستحق بعد هذا التاريخ.

- بالنسبة للتسليمات للذات: فيما يتعلق بالمنقولات الخاضعة للضريبة، يتكون الحدث
المنشئ من التسليم، باعتباره الاستخدام الأول للملك أو بداية الاستعمال الأولي.
فيما يخص الأملاك العقارية الخاضعة للضريبة، يتكون الحدث المنشئ من الاستعمال الأول
لهذه الأملاك.

- بالنسبة لتقديم الخدمات: يتكون الحدث المنشئ من القبض الكلي أو الجزئي للثمن.

2- عند الاستيراد:

يتكون الحدث المنشئ من جمركة السلع. المدين بهذا الرسم هو المصرح لدى الجمارك.

3- عند التصدير:

يتكون الحدث المنشئ للمنتجات الخاضعة للضريبة المخصصة لتصدير بمجرد تقديمهم لهذه
المنتجات للجمارك. المدين بهذا الرسم هو المصرح لدى الجمارك كما تجدر الإشارة إلى أن
المبدأ هو إعفاء السلع المخصصة للتصدير.

¹ وزارة المالية المديرية العامة للضرائب، الدليل الخاضع للرسم على القيمة المضافة، 2018، ص 7.

المطلب الثالث: إسترجاع الرسم على القيمة المضافة والتسويات المتعلقة به
يعتبر مبدأ إسترجاع الرسم من مزايا النظام الجبائي الجزائري ويطبق في حالة النظام العام للTVA، وسنتطرق إلى كيفية إسترجاع، الحق في الخصم، إجراءات وشروط الإسترجاع.

أولاً: إسترجاع الرسم على القيمة المضافة

يتمارس الحق في الخصم من الرسم على القيمة المضافة الذي أثقل سعر الشراء أو سعر الكلفة للعمليات المخولة لها الحق بطريقة عادية، عن طريق التحميل المترتب عن العمليات المخولة للحق في الخصم. غير أنه، يمكن أن يتمارس هذا الحق عن طريق الإسترجاع لكل جزء من الرسم القابل للخصم والذي لا يمكن تحميله.¹

ولهذا يسمح في بعض الحالات، إسترجاع الرسم المحسوم طبيعياً في حالة عدم إمكانية خصم هذا الأخير تماماً على الرسم على القيمة المضافة المترتبة عن العمليات الخاضعة للضريبة والمحققة من طرف شخص خاضع للضريبة. وبهذا يمكن للمكلفين بالرسم على القيمة المضافة الذين لا يمكنهم إسترجاع الرسوم المدفوعة لمموليهم أو لدى الجمارك أن يطلبوا إسترجاع الرسم عن طريق التسديد المباشر وذلك وفقاً لشروط معينة.

1- حالات إسترجاع الرسم على القيمة المضافة:

وهي حالات حددها المشرع الجزائري في الآتي:²

أ - العمليات المعفاة :

- عمليات التصدير
- عمليات تسويق منتجات وخدمات وخدمات صراحة من الرسم على القيمة المضافة.

¹ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، 2018، ص 29.

² وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، 2018، ص 30.

- عمليات تسليم البضائع وأشغال سلع وخدمات إلى قطاع معفى أو مستفيد من نظام الترخيص بالشراء مع الإعفاء من الرسم.

ب- **التوقف عن النشاط:** غير أنه، يتم إسترجاع قرض الرسم على القيمة المضافة في حالة التوقف عن النشاط تسوية الوضعية الجبائية للمدين بالرسم لاسيما فيما يتعلق بإعادة دفع الخصومات الأولية .

ج- **تطبيق نسب مختلفة:** يسمح بالتسديد عند وجود فارق في نسب الرسم على القيمة المضافة الناتج عن تطبيق النسبة العادية على إقتناء المواد والبضائع والسلع القابلة للإهلاك والخدمات والنسبة المطبقة على الأشياء القابلة لقرض الرسم عليها .

د- **عمليات منجزة من طرف مدينين بالرسم جزئيا:**

يقتصر تسديد مبالغ الرسم على القيمة المضافة، غير القابلة للحسم بالنسبة للمدينين بالرسم جزئيا، على قسط الرسم على القيمة المضافة القابل للخصم. في هذه الحالة، يعتبر قسط الرسم على القيمة المضافة غير القابل للخصم عبئا قابلا للخصم عند تحديد الربح الخاضع للضريبة.¹

2- **شروط إسترجاع الرسم على القيمة المضافة:**

يرتبط منح الإستفادة من إسترجاع الرسم على القيمة المضافة بالشروط التالية:²

- مسك محاسبة بالشكل القانوني.

- استظهار مستخلص من الجداول.

- بيان الدفع المسبق على الحساب في التصريحات الشهرية المكتتبه من طرف المستفيد.

¹ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، 2018، ص29.

² وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب نفس المرجع، ، ص30.

- يجب أن تقدم طلبات استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة، حسب الحالة، أمام مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب المختص كأقصى أجل في اليوم العشرين من الشهر الموالي للفصل المعني بالاسترداد المطلوب .

- يجب أن يتشكل قرض الرسم على القيمة المضافة من الرسم على القيمة المضافة/ المشتريات المخصومة قانوناً، لا سيما تطبيقاً لأحكام المادة 30 من هذا القانون.

- لا يمكن أن يخصم قرض الرسم الذي طلب استرداده، ويجب أن يلغى من طرف المدين بالرسم فور تقديم طلبه المتعلق بالاسترداد.

- يجب أن يكون مبلغ قرض الرسم المعين في نهاية الفصل المدني، الذي حرر بشأنه طلب الاسترداد، يساوي أو يفوق مليون دينار (1.000.000 دج). بالنسبة للمدنيين جزئياً، الذين تكون طلباتهم فيما يخص الاسترداد سنوية، لم يتم تحديد أي شرط يتعلق بالمبلغ.

3- إجراءات استرجاع الرسم على القيمة المضافة:

يطلب من المدنيين تقديم طلب موقع بنسختين، مع شرح سبب طلب الإسترجاع، ومبلغ الرسم المطلوب للإسترجاع عن كل فترة ضريبية.¹

ويتعين تقديم الطلبات المعنية على مستوى المصالح التي تدير الملف الضريبي (مديرية كبريات المؤسسات أو المديرية الولائية للضرائب أو مركز الضرائب) مع جميع العناصر اللازمة لدراسة الطلبات طبقاً لأحكام المادة 50 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

ثانياً: التسويات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة:

هناك عدة قواعد تبين طرق تسوية الرسم على القيمة المضافة:

1- التسوية المترتبة من تطبيق القاعدة النسبية: (Prorata)

¹ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، نفس المرجع، ص 31.

القاعدة النسبية تحسب بالنسبة للمؤسسات العاملة في الأنشطة التي لها الحق في الحسم وأخرى ليس لها الحق، أي جزء منها خاضع للرسم وجزء آخر غير خاضع للرسم على القيمة المضافة، ومعامل الاسترجاع يسب بالطريقة التالية: رقم الأعمال الخاضع للرسم/مجموع رقم الأعمال (الخاضع + المعفى) وهذا بالاعتماد على معطيات السنة السابقة، وتبقى صالحة للتطبيق خلال السنة الجارية بصفة مؤقتة.

وفي نهاية السنة يجب إعادة النظر في حساب هاته النسبة على أساس القيم الحقيقية ومقارنتها مع السنة السابقة .

إذا كان الفرق بين النسبة الحقيقية والنسبة التقديرية +5% أو أقل لا نعيد النظر في الاسترجاع، أما إذا كان الفرق أكبر من 5% يجب أن نسوى الاسترجاع قبل 25 مارس.

أ- تسوية الرسم على القيمة المضافة على التثبيتات: ¹

للاستفادة من حق الحسم بالنسبة للرسم على القيمة المضافة على التثبيتات يجب استعمال الأصل لمدة (خمس) 5 سنوات على الأقل، فإذا تم التنازل خلال هاته الفترة يلغى الاسترجاع تناسيبا مع المدة الفاصلة عن بلوغ شرط (خمس) 5 سنوات، مع إعادة تحميل الجزء المسترجع من الرسم إلى تكلفة شراء التثبيتات.

ب- تسوية الرسم على القيمة المضافة في حالة التنازل أو تحويل التثبيتات: ²

هذه التسوية تسمح بإعادة استرجاع مبلغ الرسم على القيمة المضافة على التثبيتات الذي تم حسمه عند اقتناء هذا التثبيت، في حالة التنازل أو تحويل التثبيتات في أجل أقل من خمس (5) سنوات التي تلي تاريخ الاقتناء ولحساب المبلغ المسترجع نقوم بضرب مبلغ الرسم على القيمة المضافة المحسوم في معامل الاسترجاع، ويحسب كالاتي :

¹ بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، منشورات كليك، الجزء الأول، الطبعة الأولى، 2013، الجزء الأول، ص199.

² Redha khelassi ; Précis d'Audit fiscal de l'entreprise, Berti Edition, Alger, 2013, page n°485

(المدة الفاصلة عن 5 سنوات / مدة 5 سنوات) × مبلغ الرسم المحسوم .

ج- تسوية تبعا لتحديد فاتورة المردودات للمورد :

عندما تستلم المؤسسة فاتورة المردودات من عند المورد المعني لعملية الشراء الخاضعة للرسم على القيمة المضافة المخفضة يجب إجراء عملية تسوية الحسم الأولية وهذا بالتعديل في حدود الرسم الظاهر في فاتورة المردودات.

2 - التسوية المترتبة عن تطبيق قاعدة المصد: (Butoir)

تعتبر قاعدة المصد تحديد للحق في الخصم ووفقا لهذه القاعدة لا يمكن للرسم على القيمة المضافة الذي أثقل مشتريات المواد والمنتجات الأشياء أو الخدمات الغير مستعملة، إما على حالها أو بعد تحويلها إلى عملية خاضعة للرسم على القيمة المضافة، إن يؤدي على الاسترجاع وفي حالة ما إذا تمت عملية الخصم، يستلزم على المدينين المعنيين إعادة دفعها إلى الخزينة عن طريق التسوية. كما تخص حالات تسوية قاعدة المصد.¹

أ- اختفاء السلع :

إن المدينين بالضريبة ملزمين بالقيام بإعادة دفع الخصومات السابقة في حالة اختفاء السلع قبل تلقيا الاستعمال الذي كانت معدة له. ونفس الأمر يتعلق بحالات السرقة، والإتلاف أو ضياع السلع. لا تجري أي تسوية في حالات القوة القاهرة المثبتة قانونا.

ب- السلع والخدمات المستعملة في عملية غير خاضعة للرسم على القيمة المضافة:
تجب إعادة دفع الرسم على القيمة المضافة الذي أثقل إما السلع أو الخدمات، في حالة ما إذا استعملت هذه السلع والخدمات في عملية غير خاضعة للرسم على القيمة المضافة بصفة فعلية لاسيما في حالة استعمال السلع والخدمات:

- لأجل الاحتياجات الخاصة لرئيس المؤسسة (اقتطاعات شخصية)

¹ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، 2018، ص22.

- لأجل إنجاز عمليات معفاة .

ت- عمليات معتبرة غير مسددة بصفة نهائية :

عندما تعتبر عملية بيع أو إنجاز أشغال أو تأدية خدمات غير مسددة بصفة نهائية يتوجب على المدين أن يعيد دفع الفارق بين: الرسم المتعلق بقيمة عملية البيع أو الأشغال أو الخدمات والرسم الذي أنقل عملية شراء المنتج والعناصر المكونة للمنشأة أو اقتناء الخدمة.

3-التسوية المترتبة عن التوقف عن النشاط ،أو التخلي عن صفة المدين:

في حالة توقف النشاط أو التخلي عن صفة المدين، يلزم الشخص الخاضع للضريبة بإعادة دفع الرسم الخاص بالبضائع المخزونة والتي تم إدراجها بعد طرح الرسم الذي أثقل المشتريات والذي لم يتم خصمه وذلك تطبيقا لقاعدة الفارق لمدة شهر.

القيام بذلك تقوم الإدارة الجبائية بتسوية ذلك مع تطبيق زيادة بنسبة 25% .

4- التسوية المرتبطة بالمدينين بالضريبة جزئيا:

المدينين بالضريبة جزئيا هم كل الأشخاص الذين لا يحققون عمليات تمنح الحق في الخصم فيما يخص الرسم على القيمة المضافة ولكن يخضعون للرسم على جزء من نشاطهم المهني فقط.

ففيما يخص حساب الرسم على القيمة المضافة يخضع المدينون بالضريبة جزئيا إلى قواعد معينة تحدد الخصم على جزء من الرسم المحصل الذي أنقل الأملاك والخدمات التابعة لهم .كما يعادل هذا الجزء مقدار الرسم مضاف إليه نسبة مئوية عامة للخصم والمسماة بالحصصة النسبية.

5- التسوية الناتجة عن غياب الإصدار:تسوية الحسم الأولي يجب أن يطبق في

حالة عدم إصدار كشف تفصيلي للعملاء من طرف المدين بالرسم الذي يجب أن يكون

مرفقا مع التصريح السنوي للمداخيل وهذا في حالة بيع النماذج والسلع تم تحقيقها في إطار البيع بالجملة.¹

المطلب الرابع: الأخطار والتحقيقات الجبائية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة

كما رأينا سابقا فإن العمليات التي يقوم بها المكلف بالضريبة والتي تخص الرسم على القيمة المضافة تتسم بالتقيد بالقوانين لذا فهو معرض لعدة مخاطر جبائية سنقوم بذكرها

أولا: معالجة الأخطار المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة:

إن معالجة الأخطار الجبائية على مستوى الرسم على القيمة المضافة تظهر إما الزيادة في الضريبة المستحقة (مضافا إليها العقوبات وزيادات التأخير)، وإما بواسطة رصيد خزينة القيمة المضافة الذي سوف يحمل في التصريحات القادمة.

يمكن في بعض الحالات مراجعة وتصحيح الخصومات التي يتم إجراؤها على الرسم على القيمة المضافة المفروضة على المشتريات، هذه التصحيحات تتعلق بالرسم على القيمة المضافة للتثبيات في حالة التنازل أو في حالة استعمال الطريقة النسبية (Prorata) في حساب الحسومات.²

الأخطار المرتبطة بالرسم على القيمة المضافة:

الرسم على القيمة المضافة هي ضريبة غير مباشرة تسدد من طرف المستهلك وتجمع من طرف المؤسسة لصالح إدارة الضرائب، وتحسب على أساس رقم الأعمال المحقق بعد خصم الرسم على القيمة المضافة المخفضة الناتجة من مشتريات المؤسسة، حساب الرسم على القيمة المضافة تدخل عدة عناصر وبالخصوص طبيعة النشاط، مختلف النسب المختلفة

¹ ولهي بوعلام، مرجع سابق، ص 107.

² Redha khelassi, op cit, page n°487

التي يتم تطبيقها وطريقة التصريح وعلى هذا الأساس ونظرا لتعقيد أو صعوبة العمليات التي تقوم بها (مثل شراء السلع، وخدمات الاستثمارات والمبيعات)، فإن المؤسسة تكون معرضة لعدد من الأخطار عند تطبيق القوانين المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة.¹

أ- الأخطار المرتبطة بالأصول الثابتة:

الأخطار الجبائية المتعلقة بالأصول الثابتة تتعلق أساسا بالمراكز التالية:

- التثبيات العينية:

إن التثبيات المنتجة من طرف المؤسسة لأغراضها الخاصة غير خاضعة للضريبة وهي مرتبطة ب:

- عدم تسوية الرسم على القيمة المضافة المخفضة على التثبيات في حالة التوقف عن النشاط في مهلة أقل من 5 سنوات ابتداء من تاريخ الاقتناء.
- عدم استرجاع في نفس الشهر الرسم على القيمة المضافة المخصومة المسددة على المشتريات على التثبيات.
- عدم حساب الرسم على القيمة المضافة غير المسترجعة على التثبيات في قيمة الدخل.

ب- التثبيات المالية: وهي تمثل عدم تطبيق الرسم على القيمة المضافة على الفوائد.

الاصول المتداولة:

الأخطار الجبائية المتعلقة بالأصول المتداولة تخص أساسا المراكز التالية:²

¹ Redha khelassi, op cit, page n°485

² Idem, page n°486

- المخزونات:

- عدم اعتبار الأرصدة المادية حسب الوضعية القانونية والتشريعية عندما تستفيد المؤسسة من نظام الدعم.
- عدم التسوية بمنظور التهديم غير المبرر لبعض المواد المخزنة.

- الزبائن:

- عدم احترام الحدث المنشئ في عملية تحصيل الديون (تاريخ استلام المبالغ المالية، أو تحصيل مبالغ الصك، أو تاريخ جدول الأحداث).
- عدم تبرير الديون التي لا يمكن تحصيلها.
- عدم تسوية الرسم على القيمة المضافة على الديون التي ضاعت.
- عدم احترام الشروط العادية للفترة (التمن الهامش، الرسم على القيمة المضافة) على التبادلات مع المؤسسات الفرعية أو مع المؤسسة الأم.
- وجود ديون خارج الضريبة وخارجة عن الشروط المنصوص عليها بالقانون (شهادة الإعفاء أو نشاط غير خاضع للضريبة).

- الأعباء:

- الأخطار الضريبية المتعلقة بالأعباء تخص أساسا المراكز التالية:
- الأعباء الأخرى الخارجة، الضرائب والرسوم.

ج- الأخطار المرتبطة بالأعباء الأخرى الخارجة:

هذه الأخطار مرتبطة ب:¹

- خصم الرسم على القيمة المضافة على التتقلات والمهمات التي ليست لها علاقة مع الاستغلال.

- خصم القيمة التي غير مخصصة على عمليات الشراء.

- وجود وثائق مبررة غير مجمعة.

- الضرائب والرسم:

• حساب خاطئ لقاعدة النسبية المخفضة للمؤسسات العاملة في نشاطات مختلفة.

• الطلبات غير النظامية الموجهة لطلب التعويض الموجهة للمصالح القانونية.

د- الأخطار المرتبطة بالمنتجات الأخرى:

الأخطار المتعلقة بالمنتجات تخص أساسا المراكز التالية²: منتجات الاستغلال والمنتجات المالية.

- منتجات الاستغلال: وهي تخص

• عدم إخضاع للرسم لبعض العمليات الخاضعة للرسم قانونا.

• عدم وجود وثائق مجمعة مبررة لرقم الأعمال.

• عدم احترام الوضعيات القانونية في عملية الفوترة.

- المنتجات المالية: وتتمثل أساسا في:

¹ Redha khelassi ,op cit ,page n°487

² Idem ,page n°487

- عدم تطبيق الرسم على القيمة المضافة على فوائد القروض والتسبيقات المالية الممنوحة من طرف المؤسسة.
- عدم احترام مبدأ الفصل بين السنوات المالية.

ثانيا: التحقيق الجبائي للرسم على القيمة المضافة:

يتم التحقيق في بعض الضرائب والرسوم التي تقع على عاتق المؤسسة، حيث يقوم المحقق من التأكد من وعاء الضريبة وأساس تكوينه وكذلك التأكد من كيفية تسديد الرسم والآجال القانونية لتسديده.¹

1- مراجعة الأساس الضريبي: وتتم حسب مايلي:

- يقوم المراقب بمراجعة الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة.
- على المحقق كذلك التأكد من أساس فرض الضريبة والذي يشمل رقم الأعمال الخاضع للرسم.
- على المحقق أن يتأكد من توفر كل شروط الحسم:
 - أ- شروط المحتوى:
 - لا يكون الحسم مقبولا إلا إذا استعملت المواد أو المنتجات أو الخدمات في عملية خاضعة للرسم فعلا.
 - أن يكون العنصر المستفيد من التخفيض مرتبطا بنشاط إستغلال المؤسسة وأن لا يكون مستثنى قانونا من الحق في الحسم.
 - ب- شروط الشكل: وتتمثل في حيازة الوثائق القانونية الثبوتية ومن بينها:
 - فواتير الشراء.

¹ بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، دار هومة، الطبعة الثانية، 2016، ص 279.

- وثائق الإستيراد.

-إعداد كشف يتضمن الرسم على القيمة المضافة المذكور في الفواتير أو بيانات الإستيراد القابل للحسم مرفوقا بالتصريح الذي يحتوي على جميع المعلومات.

ج- الشروط الزمنية: بالنسبة لهذه الشروط على المحقق التأكد من وجود فعلا حق التخفيض ويكون عبر:

- إمتلاك المؤسسة لوثيقة الإثبات.

- حدوث الحدث المنشئ للرسم.

- إن الحق في الحسم يمتد إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الرابعة بعد نشوء الحق.

❖ على المحقق أن يتأكد من أن المؤسسة قد قامت بجميع التزاماتها وذلك بتقديم التصريح الشهري حسب الحالة وأنه يتضمن رقم الأعمال سواء أكان خاضعا للرسم أو معفيا منه.¹

¹ بن عمارة منصور، مرجع سابق، ص280.

خلاصة الفصل الأول:

إن الرقابة الجبائية ظهرت لمعالجة مختلف ظواهر التهرب من دفع الضريبة ومحايرتها بكل أشكالها والتدقيق في جميع تصريحات المكلفين، ومن أهم وسائلها التحقيق المحاسبي المصوب، والذي يقوم على التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية، و أهم تعاملاته مع مختلف الإدارات، المؤسسات والأشخاص، هذا مع احترام الضمانات والحقوق التي منحها له القانون، حيث يهدف إلى معالجة وتصحيح الأخطاء المحاسبية و الجبائية.

و لأن الرسم على القيمة المضافة من أهم موارد الخزينة وجب على الدولة حمايته و مراقبته، لذا لا بد من التركيز على الأخطار الجبائية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة سواء من طرف المحقق لإكتشاف المبالغ المغفلة و الأخطاء لتصويبها أو المكلف بالضريبة لتجنبها.

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية دراسة حالة تحقيق مصوب بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة تمهيد:

بعد التطرق الى الجانب النظري للدراسة في الفصل الأول، إذ تم التعرف على الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها، وذلك بالتركيز على الأداة الأهم وهي التحقيق المحاسبي المصوب، حيث تم التعرف على مفهومه، وعلى ضوء هذا سيتم التطرق في الفصل الثاني إلى دراسة حالة تطبيقية بمديرية الضرائب لولاية المسيلة، ومحاولة الإلمام بمختلف ما جاء في الفصل الأول من خلال المبحثين:

- المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية المسيلة.
- المبحث الثاني: دراسة لحالتي تحقيق مصوب.

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية المسيلة.

تعتبر مديرية الضرائب لولاية المسيلة من الهيئات العمومية في الولاية، وهذا راجع لنشاطها في المجال الجبائي في ظل تطبيق مجمل القوانين والتشريعات المنصوص عليها، وعلى هذا الأساس سنتطرق في هذا المبحث إلى تقديم شامل لهذه المديرية من خلال التعريف بها والتطرق إلى هيكلها التنظيمي والمديريات الفرعية التي تتضمنها وكذا الهيئات، الأجهزة والأعوان المكلفين بالتحقيق المصوب إضافة إلى ذلك خطواته وإجراءاته.

المطلب الأول: تعريف ومهام مديرية الضرائب لولاية المسيلة:

أولا- تعريف مديرية الضرائب:

هي إدارة عمومية غير ممركرة تابعة لوزارة المالية - المديرية العامة للضرائب- مرسوم الإنشاء: تم إنشاء مديرية الضرائب بالمسيلة بموجب القرار رقم 484 المؤرخ في 12 07 1998 المحدد للنطاق الإقليمي والتنظيم واختصاص المديريات الجهوية والولائية للضرائب.

تسهر المديرية الولائية للضرائب على إحترام التشريع والتنظيم الجبائيين، مع متابعة ومراقبة نشاط المصالح الخارجية لتحقيق الأهداف المحددة لها، كما تعتبر العلاقة بين المديرية الجهوية للضرائب والمديريات الولائية الواقعة ضمن دائرتها الإقليمية علاقة سَلْمية، وتلتزم المديريات الولائية بإبلاغها بكل الجداول الإحصائية المعدة دوريا والمنصوص عليها في التنظيم المعمول به وتقديم كل البيانات والتقارير التي تخص سير المصالح أو تطبيق التشريع والتنظيم الجبائيين.

وتنظم خمسة مديريات فرعية وهي:

- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية
- المديرية الفرعية للتحصيل
- المديرية الفرعية للمنازعات
- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية

- المديرية الفرعية للوسائل

ثانيا: مهام مديرية الضرائب¹:

- ضمان المديرية الولائية للضرائب بممارسة السلطة السلمية لمراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب .
- السهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي، ومتابعة ومراقبة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة لها.
- تنظيم جمع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية.
- إصدار الجداول وقوائم المنتوجات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعابنها وتصادق عليها وتقويم النتائج وتعد الحصيلة الدورية.
- تحليل وتقويم دوريا عمل المصالح الخاضعة لاختصاصها، إعداد تلخيصا عن ذلك واقتراح أي إجراء من شأنه أن يحسن عملها.
- الجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والأتاوى.
- مراقبة التكفل والتصفية اللتين يقوم بهما كل مكتب القباضة ومتابعة تسوية ذلك.
- متابعة تطور الدعاوى المرفوعة أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل.
- ضمان الرقابة القبلية وتصفية حسابات تسيير القابضين.
- تنظيم جمع المعلومات الجبائية واستغلالها.
- إعداد برامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة ومتابعة تنفيذها وتقويم نتائجها؛
- وضع الرقابة المقررة فيما يخص القيم والأسعار وتأذن بالزيادة إن اقتضى الأمر ذلك.
- دراسة العرائض وتنظيم أشغال لجان الطعن ومتابعة المنازعات ومسك الملفات المرتبطة بها بصفة منتظمة.
- متابعة تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال وعاء الضريبة.

¹ - عن الموقع الإلكتروني لمديرية الضرائب:

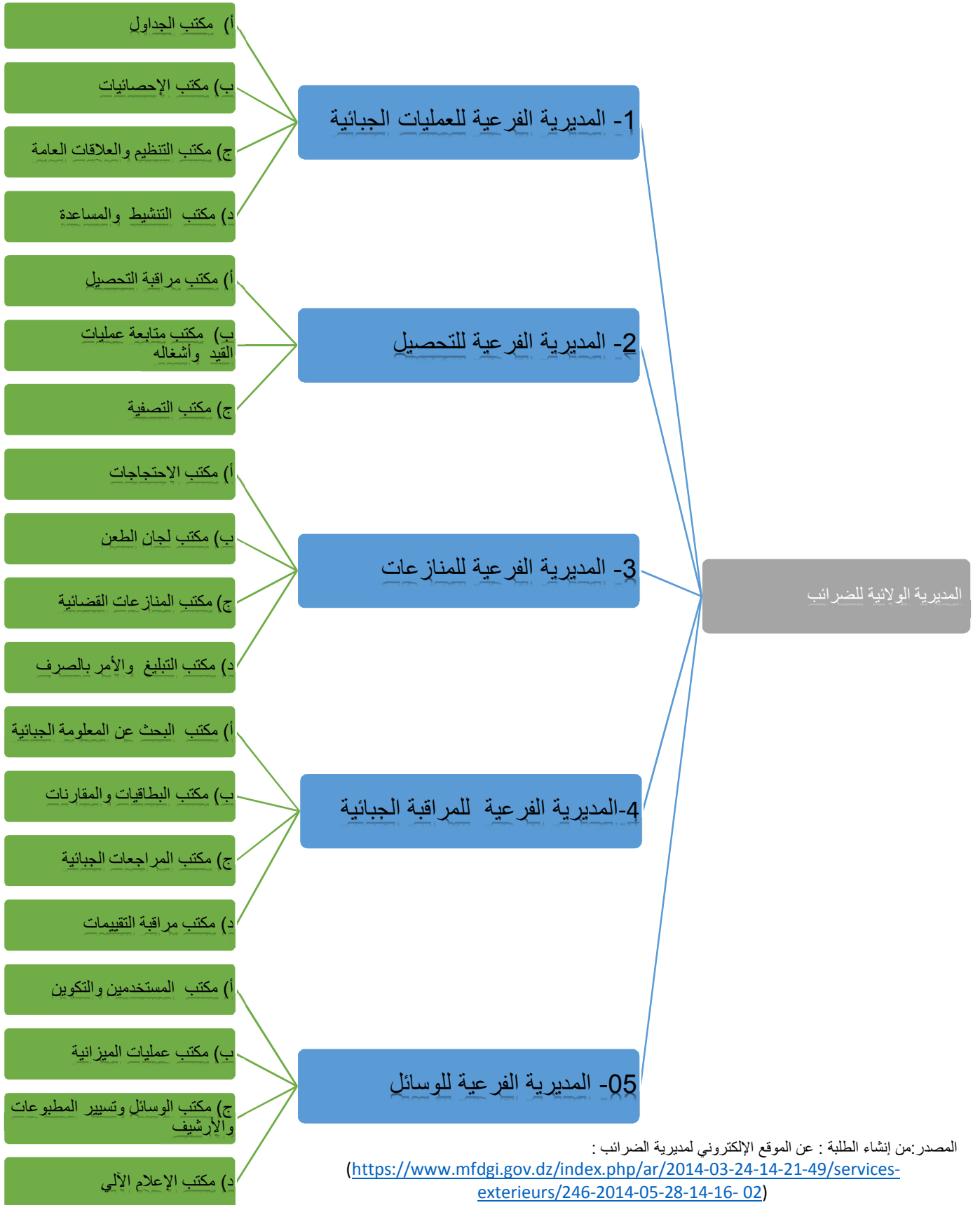
(<https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-03-24-14-21-49/services-externes/246-2014-05-28-14-16-02>)

- تقدير احتياجات المديرية من الوسائل البشرية والمادية والتقنية والمالية وإعداد تقديرات الميزانية المطابقة لذلك؛
- ضمان تسيير المستخدمين والاعتمادات المخصصة لهذه المصالح.
- توظيف وتعيين المستخدمين الذين لم تقرر طريقة أخرى لتعيينهم.
- تنظيم وتطبيق أعمال التكوين وتحسين المستوى التي تبادر بها المديرية العامة للضرائب.
- تكوين رصيدا وثائقيا للمديرية الولائية وتسييره وضمان توزيعه وتعميمه.
- السهر على مسك ملفات جرد الأملاك العقارية والمنقولة كما السهر على صيانة هذه الأملاك والمحافظة عليها.
- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم.
- نشر المعلومات والآراء لفائدة المكلفين بالضريبة.

ثالثا: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب:

تتكون المديرية الولائية للضرائب من خمس (05) مديريات فرعية:

الشكل (02): الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



المصدر: من إنشاء الطلبة : عن الموقع الإلكتروني لمديرية الضرائب :

(<https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-03-24-14-21-49/services-exterieurs/246-2014-05-28-14-16-02>)

3-1 المديرية الفرعية للعمليات الجبائية: وتكلف بـ:

- تنشيط المصالح وإعداد الإحصائيات وتجميعها كما تكلف بأشغال الإصدار.
- التكفل بطلبات اعتماد حصص شراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ومتابعتها ومراقبتها.
- متابعة أنظمة الإعفاء والامتيازات الجبائية الخاصة.
- معالجة طلبات استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة ابتداء من سنة 2018.

تعمل على تسيير:

(أ) مكتب الجداول، ويكلف بـ:

- التكفل بالجدول العامة والتصديق عليها؛
- التكفل بمصفوفات الجداول العامة وسندات التحصيل.

(ب) مكتب الإحصائيات، ويكلف بـ:

- استلام إحصائيات الهياكل الأخرى في المديرية الولائية؛
- مركزة المنتجات الإحصائية الدورية الخاصة بالوعاء والتحصيل؛
- مركزة الوضعيات الإحصائية الدورية وضمان إحالتها إلى المديرية الجهوية للضرائب.

(ج) مكتب التنظيم والعلاقات العامة، ويكلف بـ:

- استلام ودراسة طلبات الاعتماد في نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة مع تسليم هذه الاعتمادات؛

- متابعة الأنظمة الجبائية الخاصة والامتيازية.

- نشر المعلومة الجبائية واستقبال الجمهور وإعلامه وتوجيهه.

(د) مكتب التنشيط والمساعدة، ويكلف لا سيما، بضمان ما يأتي:

- التكفل بالاتصال مع الهياكل الجهوية و المديريات الولائية للضرائب وكذا بتنشيط المصالح المحلية ومساعدتها قصد تحسين مناهج العمل و انسجامها.

- متابعة تقارير التحقيق في التسيير ومعالجتها.

3-2 المديرية الفرعية للتحصيل: وتكلف بـ:

- التكفل بالجداول وسندات الإيرادات ومراقبتها ومتابعتها وكذا بوضعية تحصيل الضرائب والرسوم وكل ناتج آخر أو أتاوى.

- 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 لا سيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير من شأنها أن تحسن الناتج الجبائي.

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

تعمل على تسيير:

(أ) مكتب مراقبة التحصيل، ويكلف بـ:

- دفع نشاطات التحصيل.

- المحافظة على مصالح الخزينة بمناسبة الصفقات العقارية الموثقة و عند إرجاع فائض المدفوعات.

- إعداد عناصر الجباية الضرورية لوضع الميزانية و تبليغها للجماعات المحلية وكذا الهيئات المعنية.

(ب) مكتب متابعة عمليات القيد وأشغاله، ويكلف بضمان:

- متابعة أعمال التأشير والتوقيع على المدفوعات وعلى شهادات الإلغاء من الجداول وسندات الإيرادات المتكفل بها.
 - المراقبة الدورية لوضعية الصندوق و حركة الحسابات المالية و القيم غير النشطة؛
 - التكفل الفعلي بالأوامر والتوصيات التي يقدمها المحققون في التسيير، بخصوص مهام المراقبة وتنفيذها.
 - ضمان إعداد و تأشير عمليات والقيود عند تسليم المهام بين المحاسبين.
 - (ج) مكتب التصفية، ويكلف بضمان:
 - مراقبة التكفل بالجداول العامة وسندات التحصيل أو الإيرادات المتعلقة بمستحقات ومستخرجات الأحكام والقرارات القضائية في مجال الغرامات والعقوبات المالية أو الموارد غير الجبائية.
 - استلام المنتجات الإحصائية التي يعدها قابضو الضرائب والمصادقة عليها.
 - مركزة حسابات تسيير الخزينة والمستندات الملحقه.
 - التكفل بجداول القبول في الإرجاء للمبالغ المتعذر تحصيلها و جدول تصفية منتجات الخزينة وسجل الترحيل، و مراقبة كل ذلك.
- 3-3 المديرية الفرعية للمنازعات: وتكلف بضمان:**
- معالجة الاحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي أو المرحلة الإعفائية، وتبليغ القرارات المتخذة والأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة.
 - معالجة طلبات استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة قبل سنة 2018.
 - تشكيل ملفات إيداع التظلمات أو طعون الاستئناف والدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الإدارة الجبائية.

تعمل على تسيير:

(أ) مكتب الاحتجاجات، ويكلف بـ:

- استلام دراسة الطعون الهادفة سواء إلى إرجاع الحقوق أو إلى إلغاء القرارات الملاحقة أو إلى المطالبة بأشياء محجوزة.
 - استلام ودراسة الطلبات المتعلقة باسترجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.
 - ب) مكتب لجان الطعن، ويكلف ب:
 - دراسة الاحتجاجات أو الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة وتقدّمها للجانب المصالحة و الطعن النزاعي أو الإعفائي المختصة.
 - تلقي الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب الرامية إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو إخلاء المسؤولية أو إرجاء دفع أقساط ضريبية أو رسوم أو حقوق غير قابلة للتحصيل وعرضها على لجنة الطعن الإعفائي المختصة.
 - ج) مكتب المنازعات القضائية، ويكلف ب:
 - إعداد وتكوين ملفات إيداع الشكاوى لدى الهيئات القضائية الجزائية المختصة.
 - الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة على مصالح الإدارات الجبائية عند الاحتجاج على فرض ضريبة.
 - د) مكتب التبليغ والأمر بالصرف ويكلف ب:
 - تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات المتخذة برسم مختلف أصناف الطعن.
 - الأمر بصرف الإلغاءات و التخفيضات الممنوحة مع إعداد الشهادات الخاصة بذلك.
- 3-4- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية: وتكلف ب:**
- بإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها.
 - تعمل على تسيير:

أ) مكتب البحث عن المعلومة الجبائية:

الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف بـ:

- تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني وعاء الضريبة و مراقبتها و كذا تحصيلها.

- تنفيذ برامج التدخلات و البحث وكذا تنفيذ حق الإطلاع و حق الزيارة بالتنسيق مع المصالح و المؤسسات المعنية.

ب) مكتب البطاقات والمقارنات: ويكلف بـ:

- تكوين و تسيير مختلف البطاقات المسوكة.

- التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة.

- مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة و إعداد وضعيات إحصائية و حواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب.

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

- متابعة تنفيذ برامج المراقب والمراجعة.

- تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة.

- إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية التقييمية.

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

- استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجاناً؛

- المشاركة في أشغال التحيين للمعايير المرجعية (التطبيق)؛

- متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.

3-5- المديرية الفرعية للوسائل: وتكلف بـ:

- تسيير المستخدمين والميزانية والوسائل المنقولة وغير المنقولة للمديرية الولائية للضرائب.

- السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتنسيقها وكذا السهر على إبقاء المنشآت التحتية والتطبيقات المعلوماتية في حالة تشغيل.

تعمل على تسيير:

(أ) مكتب المستخدمين والتكوين، ويكلف بـ:

- السهر على احترام التشريع والتنظيم الساريين المفعول في مجال تسيير الموارد البشرية والتكوين.

- إنجاز أعمال ضبط التعداد وترشيدها مناصب العمل، التي يشرع فيها بالاتصال مع الهياكل المعنية في المديرية الجهوية.

(ب) مكتب عمليات الميزانية، ويكلف بـ:

- القيام في حدود صلاحياته، بتنفيذ العمليات الميزانية.

- تحرير أمر بصرف ملفات استرداد الرسم على القيمة المضافة، وذلك في حدود

الاختصاص المخول له.

- تحرير أمر بصرف فوائض المدفوعات الناتجة عن استعمال شهادات الإلغاء الصادرة

بخصوص الضرائب محل النزاع، الموجودة في حدود اختصاص المديرية الولائية للضرائب ومراكز الضرائب .

- الإعداد السنوي للحساب الإداري للمديرية.

(ج) مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف، ويكلف بـ:

- تسيير الوسائل المنقولة وغير المنقولة وكذا مخزن المطبوعات و أرشيف كل المصالح

التابعة للمديرية الولائية للضرائب تنفيذ التدابير المشروع فيها من أجل ضمان أمن

المستخدمين والهياكل و العتاد والتجهيزات مع إعداد تقارير دورية عن ذلك.

(د) مكتب الإعلام الآلي، ويكلف بـ:

- التنسيق في مجال الإعلام الآلي بين المصالح على الصعيدين المحلي والجهوي؛

- المحافظة في حالة شغل للمنشآت التحتية التكنولوجية ومواردها.

المطلب الثاني: الهيئات، الأجهزة والأعوان المكلفين بالتحقيق المصوب

يعد التحقيق المحاسبي المصوب شكل من أشكال الرقابة الجبائية ويعرف على أنه: " تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية".

أولاً: الهيئات المكلفة بإعداد وتنفيذ برامج الرقابة المحاسبية

يتم برمجة وإعداد التحقيقات من قبل المديرية الولائية للضرائب باقتراح من مفتشيات الضرائب، أما تنفيذه فهو من تكليف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية المختصة إقليمياً بواسطة الأعوان المحققين وحسب الحالة قيد التحقيق.

ثانياً: الأجهزة المكلفة بالتحقيق المصوب

تضطلع بمهام الرقابة الجبائية أربعة أجهزة:¹

- مصالح البحث والمراجعات التابعة لمديرية البحث والمراجعات، المتواجدة حالياً بالجزائر، وهران وقسنطينة تتمتع بصلاحيات التدخل على مستوى القطر الوطني للتحقيق في وضعية كبار المكلفين بالضريبة لأهمية نشاطهم.
- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية التابعة للمديريات الولائية للضرائب في إطار الإقليم الإداري للولاية.
- المصلحة الرئيسية للمراقبة الجبائية التابعة لمركز الضرائب.
- مديريةية كبرى المؤسسات.

1- جمعة شرقي، مراد كواشري، مسار التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، الأفاق للدراسات الاقتصادية، جامعة العربي التبسة، تبسة، العدد الثاني.

ثالثا: الأعوان المكلفين بالتحقيق المصوب:

كل عون تابع للإدارة الجبائية الذي له رتبة مفتش على الأقل له الكفاءة لإجراء تحقيق فيما يخص التصريحات الجبائية "المادة 37 من ق.م لسنة 2009 المعدلة لأحكام المادة 20 مكرر 3 الفقرة 01 من ق.إ.ج¹".

- المادة 20- 2 "لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل"

يجب أن يكون المحقق حاملا بطاقة انتداب تسلم له من المديرية العامة للضرائب تبين صفته.

رابعا: المدة الخاضعة للتحقيق المصوب:

في الحالة العامة تعد تصريحات السنوات الأربع الأخيرة لرقم الأعمال والإيرادات المهنية، المداخل والأرباح يمكنها أن تكون محل الرقابة "المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية". كما يمكن القيام أيضا بالتحقيق في العمليات المتعلقة بالسنوات المتقدمة في حالة ما إذا أنتجت آثارا على السنوات غير المتقدمة².

1- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، 2018، ص14.
2- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، 2018، ص23.

المطلب الثالث: خطوات و تطور نتائج التحقيق المصوب:

للتحقيق المصوب إجراءات وخطوات يجب إتباعها أدرجت ضمن قانون الإجراءات الجبائية ويمكن ذكرها في ما يلي:

أولاً: خطوات وإجراءات التحقيق المصوب:

تسير الرقابة الجبائية وفق قواعد قانونية تضبط فيها الإجراءات الواجب إتباعها من طرف الإدارة الجبائية والتي توضح حقوق وواجبات المكلف بالضريبة والملحق 01 يبين سيرورة عملية التحقيق المصوب والخطوات المتبعة.

1- التحضير للتحقيق المصوب:

خلال هذه المرحلة يتم اختيار الملفات المراد البحث والتحقيق فيها، وتعين الهيئة التي تنأشر عملية التحقيق المحاسبي، إضافة إلى أعمال تمهيدية تسمح للعون المحقق بأخذ صورة مستوفية عن المكلف المعني بحملة المراقبة.

أ- طبيعة الملف:

إن الملف الجبائي يحتوي على بيانات تختلف حسب طبيعة المكلف بالضريبة و الجدول 04 يوضح أهم البيانات

الجدول رقم 03 بيانات الملف الجبائي

بالنسبة للشركة	بالنسبة للشخص الطبيعي
- طبيعة نشاطها.	- الحالة الشخصية
- رأس مالها الاجتماعي	- طبيعة النشاط الخاضع للفحص
- عنوان مقرها الرئيسي	- الوضعية العائلية
- وحدتها (فروعها).	- مقر السكن
- اسم المسير وحقه في رأس المال	- منبع العائدات والتصريحات

المصدر: زنات السعيد-لعلاوي جمال، التحقيق المصوب كاداة رقابية على ارصدة الرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترجاع في

النظام الجبائي الجزائري، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد السادس، ديسمبر 2016.

ب- المقاييس المتبعة في اختيار ملفات التحقيق المصوب:

عملية اختيار الملفات لا تعتمد على معايير ثابتة، مع هذا، فقد نصت مذكرات مديرية الضرائب على بعض الخصائص التي تخدم إدارة الضرائب من أجل زيادة الحصيلة الضريبية، والتخفيض من حالات الغش والتهرب الضريبي، نذكر منها:¹

- أهمية رقم الأعمال المصرح به للسنتين الأخيرتين.
- تكرار الخسارة والربح الضعيف مقارنة مع النشاط المزاول.
- ضعف القيمة المضافة مقارنة بأهمية النشاط المزاول.
- ضعف الهامش الإجمالي مقارنة بالهامش العادي المطبق في النشاط.
- تغيرات جد مهمة في رقم الأعمال والنتائج المصرح بها لمدة (04) سنوات.
- ملاحظة المخالفات ذات الطابع الاقتصادي أو محاولة اللجوء للغش الضريبي.

¹ -عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، عين مليلة الجزائر 2012، ص58.

- التحسن المعيشي السريع للمعني بالرقابة دون تطابق ذلك مع تصريحاته، وعدم معرفة مصدر العائد.

مع ملاحظة أساسية تتعلق بالمعيار الأساسي المتبع في اختيار المكلف الخاضع للتحقيق المصوب على الرسم على القيمة المضافة هو طلب المكلف استرجاع الرصيد (Précompte).

2- سحب الملف واستمارات التحقيق المصوب:

تبدأ مرحلة مهمة وهي التعرف على محاسبة المكلف من خلال سحب الملف وملاً الجداول.

1 - سحب الملف:

خول التشريع للعون المحقق أخذ ملف الملحق 02 المكلفين المعنيين بالرقابة للاطلاع عليها من مفتشية الضرائب التابع لها هذا الملف، طبعاً بعد إظهار وثيقة الأمر بمهمة التحقيق وإمضاء تعهد بالسر المهني وإعادة الملف بعد انتهاء المدة المحددة.

2- استمارات التحقيق:

بعد الاطلاع على الملف يقوم العون المحقق بملاً مجموعة من الوثائق أو الاستمارات التي تساعده للإلمام أكثر بجوانب المهنة الموكلة له، وتتمثل في:

أ- كشف للمحاسبة:

تملاً هذه الاستمارة الملحق 03 وفق جدول حسابات النتائج الموجود ضمن التصريح السنوي لـ (04) سنوات ما فيه محل المراقبة، وعليه يظهر تطور رقم الأعمال والأعباء وكذا الربح الصافي لكل سنة.

ب- بيان مقارنة الحسابات الميزانية: يملأ هذا البيان **الملحق 04** لدراسة التغيرات الحادثة لـ (04) سنوات في أصول وخصوم المؤسسة، مثلا: الاهتلاكات، المؤونات، وكذلك فوائد القيمة المحققة.

3- إرسال الإشعار بالتحقيق المصوب:

لا يمكن إجراء تحقيق دون إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق، ملحق بميثاق المكلف بالضريبة الذي ينص على حقوقه وواجباته؛ على أن يستفيد المكلف بالضريبة من مدة قدرها عشرة أيام لتحضير جميع وثائقه المحاسبية، نسخ البرقيات، مستندات الإيرادات والمصاريف... الخ؛ التي يمكن من وراء فحصها التأكد من مدى مصداقية التصريحات الجبائية.

طبقا للمادة 20 مكرر 3 من قانون الإجراءات الجبائية.¹

4- الاتصال الأولي مع المكلف بالضريبة

بعد إرسال أو تسليم الإشعار بالتحقيق للمكلف محل التحقيق المحاسبي المصوب، تأتي مرحلة اللقاء به في مكان تواجد نشاطه لمعاينته وتقييم لوازم الاستغلال، المعدات والتجهيزات المكتبية... الخ. ويتم ملأ بطاقة معلومات تخص جميع العناصر سابقة الذكر. مع العلم أن تاريخ اللقاء أو الاجتماع بالمكلف محددة ومذكورة مسبقا في الإشعار بالتحقيق بعد المعاينة يتم تسليم جميع الوثائق المحاسبية للمحققين وتوفير مكتب ملائم لقيامهم بعملية التحقيق لأنها يجب أن تتم بعين المكان أي في محل المكلف بالضريبة، وهذا من أجل خلق جو المناقشة بين المحقق والمكلف بالضريبة "طبقا للمواد 20 الفقرة 1 و 20 الفقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية " إلا أن هناك استثناء لهذا الإجراء، ففي حالة طلب مكتوب من المكلف بالضريبة وبعد قبوله من طرف الإدارة أو في حالة قوة قاهرة يمكن للمحققين أخذ الوثائق لفحصها في مكاتبهم. يسلم للمكلف بالضريبة في هذه الحالة وثيقة تثبت فيها الوثائق

1- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، 2018، ص14.

المسلمة "عدد الوثائق، طبيعتها...الخ"، وفي حالة عدم تقديم المحاسبة أو الامتناع عن تقديمها يثبت هذا الأمر في محضر يؤشر عليه من طرف المكلف بالضريبة مع إلزام ذكر رفضه، وهذا يعد إشعاره بتقديم المحاسبة في أجل أقصاه ثمانية 08 أيام طبقا للمادة 20 - 9 من قانون الإجراءات الجبائية.

5- البدء بعملية التحقيق المصوب:

تشمل عمليات التحقيق في المحاسبة فحص محاسبة المكلف من ناحية الشكل والمضمون.¹

1- التحقيق المصوب من حيث الشكل:

يقوم هذا الفحص على التأكد من مدى وجود واحترام التقييد بالعناصر التالية:

أ. مسك السجلات التجارية

يقصد بها دفتر اليومية ودفتر الجرد، حيث يجب أن تكون هذه السجلات مؤشرة ومصادق عليها من قبل الهيئات المختصة، كما يجب أن تكون ممسوكة يوما بيوم، وبدون شطب ولا حشو أو كتابات على الهامش.

ب. دقة ووفرة الوثائق المحاسبية

يجب على المكلف توفير الوثائق والمستندات التي تثبت قيامه بمختلف العمليات، خاصة فواتير الشراء والمصاريف التي قام بها، حيث يسعى المحققون للتأكد من صحة البيانات المحاسبية من ناحية الدقة وصحة المجاميع.

1- جمعة شرقي، مراد كواشري، مسار التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، الأفاق للدراسات الاقتصادية، العدد الثاني، ص169.

2-التحقيق المصوب من حيث المضمون

يسعى المحقق في إطار عملية التحقيق إلى التركيز على النقاط التي لها تأثير على تحديد النتيجة، ومن أهم هذه النقاط:

- التسجيل المزدوج لفاتورة مشتريات واحدة.
- تسجيل مشتريات وهمية بوجود فاتورة أو عدم وجودها.
- نسيان التسجيل المحاسبي لفواتير الشراء.
- التحقق من قيمة فواتير البيع.
- عدم تسجيل المبيعات من الفضلات والمهملات.
- التأكد من الوجود المادي للثبوتات وهل هي مسجلة بتكلفة حقيقية أم لا.
- الحركة التي تعرضت لها الثبوتات من شراء، تنازل، إعادة تقييم والتأكد من وجود الوثائق الثبوتية لذلك.
- فحص إهلاك الثبوتات والتأكد من مدى مطابقتها للنسب والقوانين المحاسبية والجبائية.
- التأكد من موضوعية مختلف المؤونات التي تم تكوينها.
- فحص جميع الإيرادات والتأكد من أنها سجلت بالمبالغ الحقيقية، والبحث عن الإيرادات التي لم تسجل نسياناً أو عمداً.
- يمكن للمحقق أن يطلب كل الوثائق المحاسبية، نسخ، البرقيات، مستندات الإيرادات والمصاريف... الخ وعليه يمكن أن يكون الفحص بدراسة شكل أو مضمون المحاسبة.

3- قبول أو رفض محاسبة المكلف:

- ❖ **قبول المحاسبة:** تقبل المحاسبة على أساس أن:
 - المحاسبة ذات مصداقية: أن تكون الإغفالات المسجلة طفيفة وغير خطيرة.
 - المحاسبة قاطعة: أي مقنعة ومثبتة كونها مدعمة بكل الوثائق ومستندات الإثبات والدفاتر المساعدة (فواتير، مذكرات...).
 - المحاسبة منتظمة: أي ملتزمة بتطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي (SCF)، وكذلك الدفاتر المحاسبة مطبقة بنصوص القانون التجاري، المادتين 9 و10.

لكن هذا القبول يصنفه العون المحقق حسب درجة المعاينة، فيمكن أن يكون:

أ- القبول صريح (قاطع):

صريحة، قاطعة، ومنتظمة ومثبتة وصادقة، فالخطوة التي يأخذها العون المحقق تكون بإرسال إشعار فوراً للمكلف بالضريبة ويعلمه بنتائج التحقيق وهذا دون إجراء أية تقويمات.

ب- القبول نسبي :

يسجل العون المحقق في بعض المعاينات تجاوزات وانحرافات من قبل المكلف هذا الارتياب يجعل المحقق يؤدي خطوة إجراءات التقويم الثنائي.

تتضح معالم هذا التقويم ابتداءً من اتصال المحقق الجبائي بالخاضع للضريبة، للنقاش وإبداء الملاحظات حول هذا الارتياب المسجل.

ثم يقوم المحقق بإعادة تأسيس رقم الأعمال، ويجب عليه إبلاغ المكلف بهذا التقويم وهذا عن طريق إشعار بالتقويم الأولي الملحق 05، مع منحه مدة 30 يوماً للرد على هذا التقويم.

❖ رفض المحاسبة:

لقد حدد المشرع الجبائي مختلف الحالات التي يتم من خلالها رفض المحاسبة، وهذا لحماية المكلف بالضريبة من تعسف وتمادي العون المحقق في اللجوء إلى التقدير التلقائي للضريبة، تتمثل هذه الحالات في:

- عندما يكون مسك الدفاتر المحاسبة غير مطابقة لأحكام المواد 9 و 11 من القانون التجاري ولشروط تطبيق النظام المالي المحاسبي.
- عندما لا تحتوي المحاسبة على أية وثائق إثباتية، غير مقنعة.
- عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة، خطيرة ومتكررة في العمليات الحسابية.

في هذه الحالة فإن كل حقوق المكلف بالضريبة تسقط منه ولا يحق له التعقيب على قرار التحقيق، ويصبح خاضعا لنظام فرض الضريبة التلقائية «La Taxation D'office»، والتي هي عبارة عن تقييم إداري للإيرادات المنجزة من طرف المؤسسة، وهذا دون إشراك المكلف بالضريبة في المناقشة وإبداء ملاحظاته، مع إلزامية المحقق بإبلاغ المكلف بنتائج التحقيق وذلك بإرسال إشعار تقويم أولي مفصل مع منحه 30 يوما للرد.

6- التحقيقات الخارجية المساعدة:

لمعرفة جوانب المراقبة المحيطة بالمكلف، يعتمد المحقق إلى إجراء تحقيق خارجي على مستوى: الممولين، الزبائن، الإدارات المحلية والمصالح الأخرى وكذا مصالح الجمارك.

7- إعداد التبليغ الأولي لنتائج التحقيق : يستوجب إشعار المكلف بالضريبة بنتائج المراقبة بواسطة رسالة موسى عليها مع إشعار بالاستلام الملحق 06 أو يسلم له مع إشعار بالاستلام "طبقا للمادة 20 فقرة 6 من قانون الإجراءات الجبائية".¹

1- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، 2018، ص11.

يكون الإشعار بإعادة التقويم "الإشعار الأولي" مفصلاً بقدر كاف ومعللاً، كما يتعين ذكر أحكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقويم وكذلك الطريقة المتبعة في ذلك بصفة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله لها وذلك في أجل ثلاثون يوماً سارية من تاريخ استلام إعادة التقويم "طبقاً للمادة 20 - 6 من قانون الإجراءات الجبائية". يجب تحت طائلة بطلان الإجراء، أن يشار في الإشعار بإعادة التقويم إلى أن المكلف بالضريبة له الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره من أجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة عنها.

ثانياً: تطور نتائج التحقيق المصوب خلال الفترة [2011-2017]

قبل التطرق إلى الدراسة الميدانية الجدول التالي عدد قضايا التحقيق المصوب وكذا المبالغ المحصلة لفائدة الخزينة بناء على معلومات مقدمة من طرف مكتب المراجعات الجبائية وهي لا تخص الرسم على القيمة المضافة لوحدها لعدم توفر المعلومة حسب تصريحات رئيس المكتب.

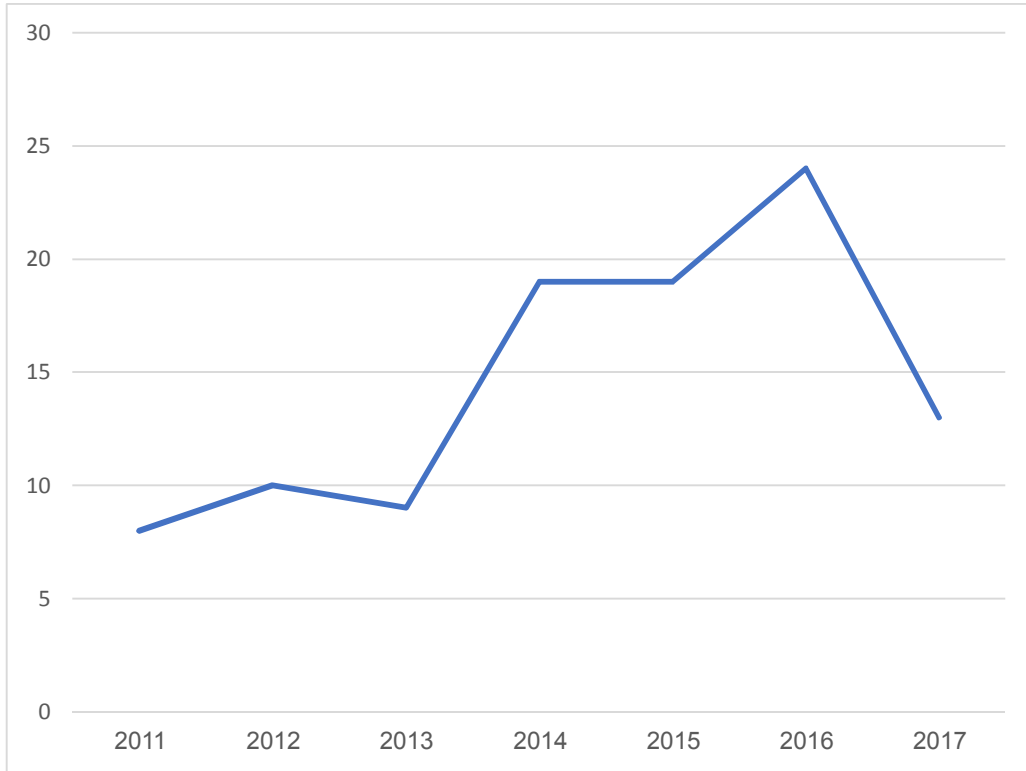
الجدول رقم 04 إحصائيات متعلقة بالتحقيق المصوب			
البيان/السنوات	عدد القضايا	مبلغ الحقوق	الغرامات
2011	8	12 262 656	3 026 759
2012	10	9 589 040	2 030 266
2013	9	7 653 827	1 783 996
2014	19	12 149 703	15 796 320
2015	19	11 646 626	2 587 817
2016	24	26 295 962	6 430 113
2017	13	6 333 975	1 444 513

المصدر: من إعداد الطالبين بناءً على معلومات مقدمة من طرف مكتب المراجعات الجبائية

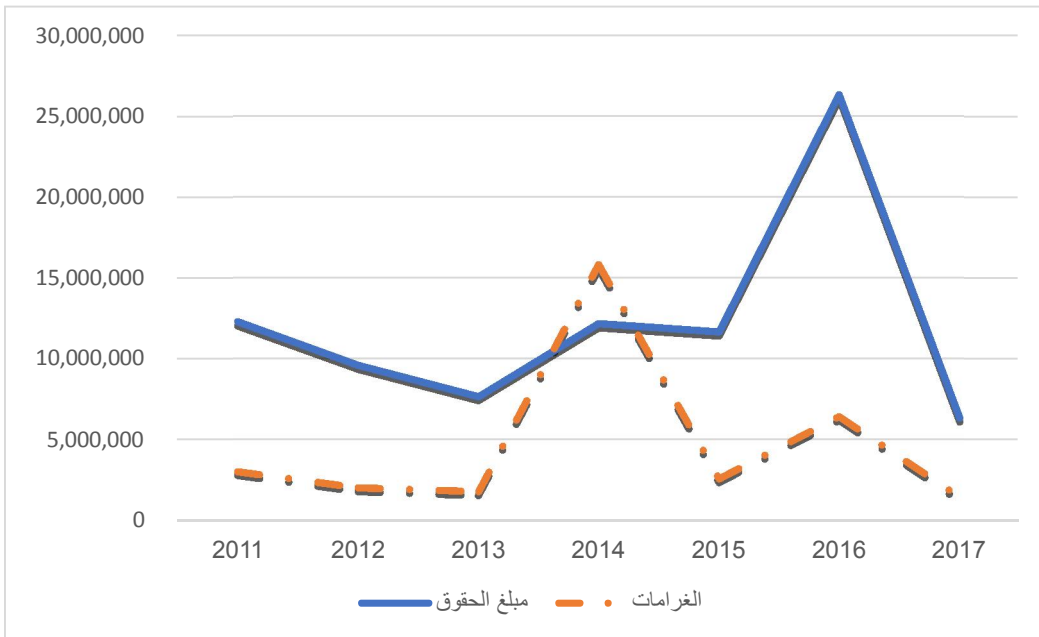
ملاحظات:

- من خلال المعطيات السابقة نلاحظ هناك تفاوتاً في عدد المكلفين الذين خضعوا للتحقيق المصوب خلال السنوات 2011-2017.
- مبلغ الغرامات لسنة 2014 تجاوز مبلغ الحقوق.
- تراجع كبير في مبلغ الغرامات لسنة 2017 بالنسبة لسنة 2014

الرسم البياني 02 عدد قضايا التحقيق المصوب



الرسم البياني 03 مبالغ الحقوق والغرامات المصوية



المبحث الثاني الدراسة الميدانية دراسة لحالتي تحقيق مصوب:

بمديرية الضرائب لولاية المسيلة وبالتحديد بمكتب المراجعات الجبائية التابع للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بقصد إجراء دراسة حالة عن موضوع البحث وهذا بغرض الإجابة على إشكالية البحث واختبار الفرضيات المطروحة،

تم إختيار ملفين جبائيين خضعا خضعا للرقابة الجبائية وبالتحديد التحقيق المصوب.

المطلب الأول: دراسة حالة 01 تحقيق مصوب على رقم الاعمال.

1- الوضعية الجبائية:

إن المؤسسة موضوع دراسة حالة هي مؤسسة خاصة تنشط في مجال الأشغال العمومية والري وكراء الأسواق وهي تخضع إلى الرسم على القيمة المضافة وهذا طبقا للمواد 4 و 5 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

2- التحقيقات الأولية:

تم برمجة نشاط المكلف في التحقيق المصوب ضمن برنامج 2014 وتم تبليغه بموجب الإشعار بالتحقيق رقم 513 المؤرخ في.....مرفقا بميثاق المكلف بالضريبة طبقا لأحكام المادة 20-مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، قمنا بعملية البحث عن المعلومة الجبائية وذلك بمراسلة زبائن وموردي المكلف ومقارنتها بالوثائق المحاسبية المقدمة كفواتير الشراء، ووضعية الاشعار.

3- سير عملية التحقيق:

- تم تصويب التحقيق على الرسم على القيمة المضافة للسنوات 2011 و 2012 من خلال مراقبة فواتير الشراء والمبيعات، وتتبع تسجيلها في الدفاتر المساعدة ومقارنتها مع التصريحات السنوية ومع كشوف المعلومات الواردة، كما تم فحص الكشوفات البنكية وتتبع التسجيل المحاسبي للمدخلات والمخرجات البنكية لكل سنة محل التحقيق.

- تم تقديم الدفاتر المساعدة التالية: دفتر المشتريات، دفتر البنك، دفتر الصندوق.

- دفتر العمليات المختلفة وهي ممسوكة بنظام الإعلام الآلي بطريقة منظمة ومرتبطة.

4- إعادة تأسيس المقبوضات:

من خلال مقارنة الكشوفات البنكية والمعلومات المحصلة والتصريحات الشهرية والسنوية

المكتتبة تم التأكد من وجود الفوارق المحددة في الجدول التالي:

جدول رقم 05: رقم الأعمال من خلال مقارنة الكشوفات البنكية (الوحدة دج)		
البيان/السنوات	2011	2012
المقبوضات المصرح بها	9337993	49393522
المقبوضات المستخرجة	9337993	52645314
الفرق	0	3251792

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على المعطيات المقدمة من مديرية الضرائب

من خلال معطيات الجدول نجد أن هناك تطابق بين رقم الأعمال المصرح والمستخرج لسنة

2011، في حين نلاحظ وجود فرق بينهما في سنة 2012 يتمثل في: 3251792 دج

5- دراسة الرسم على المشتريات القابل للحسم:

من خلال دراسة جميع فواتير الشراء تم ملاحظة مايلي:

- تم رفض الرسم على القيمة المضافة للمشتريات المسددة نقدا وذلك حسب المادة 24

من قانون المالية 2009 والمتممة لأحكام المادة 30 من قانون الرسم على رقم

الأعمال.

- تم الخصم بعنوان الشهر أو الفصل الذي تم خلاله دفع الرسم، ولا يمكن أن يتم إلا

عندما لا يتجاوز مبلغ الرسم على القيمة المضافة 100 000 دج على كل عملية

خاضعة للضريبة محررة نقدا.

حسب المادة 16 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010 متمم لأحكام المادة 30 من

قانون الرسم على رقم الأعمال تحرر كمايلي:

الفصل الثاني الدراسة الميدانية

يتم الخصم بعنوان الشهر أو الفصل الذي تم خلاله دفع الرسم، ولا يمكن أن يتم عندما لا يتجاوز مبلغ الفاتورة مئة ألف (100 000) دج على كل عملية خاضعة للرسم محررة نقداً.

الجدول رقم 06: قائمة الفواتير المسددة نقداً لسنة 2011			
الوحدة (دج)			
تاريخ الفاتورة	الرقم	المبلغ خارج الرسم	الرسم
01/10/2011	203	480 000,00	81 600,00
05/10/2011	226	483 800,00	82 245,00
07/10/2011	66	322 500,00	54 825,00
11/12/2011	61	500 000,00	85 000,00
21/12/2011	70	480 000,00	81 600,00
المجموع		2 266 300	385 270,00

المصدر: من إعداد الطالبين بناءً على المعطيات المقدمة من مديرية الضرائب

من خلال الجدول يحصي جميع الفواتير المحررة نقداً والتي تجاوز مبلغها 100000 دج. ينتج رسم مسترجع للخزينة تطبيقاً لأحكام المادة 30 من قانون الرسم على رقم الأعمال. أما فيما يخص الحسومات المرفوضة المتعلقة بالمشتريات سيتم إظهارها في الجدول 07

الجدول رقم 07: الحسومات المرفوضة على المشتريات في مجال الرسم على القيمة المضافة		
الوحدة (دج)		
البيان/السنوات	2011	2012
مبلغ الرسم على المشتريات المستخرجة	2 484 337,00	8 681 079,00
مبلغ الرسم على المشتريات المخصومة	2 869 608,00	8 681 079,00
G50		
الرسم القابل للخصم	0	0
الرسم القابل للدمج	71,002385	0

المصدر: من إعداد الطالبين مستخرج من المعطيات المقدمة من مديرية الضرائب

من خلال الجدول 07 يتضح وجود فارق بين ما هو مصرح به المخصص والمبلغ المستخرج من المشتريات لذا وجب على المكلف إعادة تسديد 385171.00 مع غرامة حسب ما ينص عليه التشريع و ما نصت عليه المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على انه " عندما يصرح مكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة، أو يبين دخلا أو ربحا ناقصا أو غير صحيح، يزداد على مبلغ الحقوق التي تملص منها أو أدخل بها نسبة:

- 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه.
 - 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج ويقل عن مبلغ 200000 دج أو يساويه.
 - 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج.
- عند محاولة القيام بأعمال الغش، تطبق زيادة قدرها 100 % على كامل الحقوق إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها أقل من خمسة ملايين دينار جزائري 5000.000 دج.

6- دراسة الرسم المستحق:

أما فيما يخص التحقيق المصوب على رقم الأعمال يمكن تلخيصه في الجدول رقم 08 وهو يخص سنة 2012 لوحدها كون 2011 لم نجد أي فارق (الجدول 05)

الوحدة (دج)	الجدول رقم 08: إعادة تأسيس رقم الاعمال لسنة 2012
2012	البيان /السنوات
3 251 792,00	الفارق في رقم الاعمال المقبوضات
1 807 471,00	رقم الاعمال المستخرج من الفارق في مادة الاسمنت
112 820,00	رقم الاعمال المستخرج من الفارق في المشتريات
5 172 083,00	المجموع غير المصرح به
17%	معدل الرسم المستحق
879 254,00	الرسم المستحق

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على المعطيات المقدمة من مديرية الضرائب

من خلال الجدول السابق يتضح إعادة حساب رقم الاعمال وهذا بإضافة كل من الفوارق أو المبالغ المغفلة وانطلاقا من المجموع تم حساب الرسم الواجب الدفع والمقدر بـ 879254 دج.

7- نتائج الرسم الواجب الدفع، او القابل للخصم:

بعد تأسيس المقبوضات ودراسة الرسم على المشتريات وتحديد جميع الفروقات نأتي لاستخلاص الحقوق.

الجدول رقم 09: الحقوق المطالب بها		البيان / الرسم
الوحدة(دج)	2011	2012
	0	879 254,00
	0	0
	385 271,00	0
	385 271,00	879 254,00
	25%	25%
	96 318,00	219 814,00
	481 589,00	1 099 068,00
		1 580 657,00

المصدر: من إعداد الطالبين مستخرج من المعطيات المقدمة من مديرية الضرائب

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن:

الحقوق المطالب بها لسنة 2011 يتكون من المبلغ الرسم على المشتريات المعاد إدماجه زائد مبلغ الغرامة 25% والمقدرة بـ 96318.00 دج.

الحقوق المطالب بها لسنة 2012 يتكون من مبلغ رقم الاعمال المعاد تأسيسه

879 254,00 دج أضيف إليه مبلغ الغرامة 25% والمقدرة بـ 219 814,00 دج ليصبح المبلغ المستحق 1 099 068,00 دج، للإشارة فإن النسبة 25% هو الحد الأقصى لتطبيق العقوبة الجبائية.

المبلغ الإجمالي المسدد للخزينة 1 580 657,00 والتي تقدر بـ 02% من رقم الاعمال وهي تشكل خطرا جبائيا مرتبطا بإعادة إسترجاع الرسم على القيمة المضافة الناتجة عن التحقيق المصوب.

8- إمكانية التحكيم :

تبعا للتشريعات الجبائية فان المكلف لديه إمكانية طلب التحكيم من المدير الولائي للضرائب
لأسئلة المتعلقة بالوقائع او القانون.

**المطلب الثاني: دراسة الحالة 02 تحقيق مصوب (إسترداد رصيد الرسم) على
الرسم على رقم الاعمال.**

1- التعريف بالمؤسسة:

السيد س يمارس نشاط مقاوله اشغال البناء منذ تاريخ: 1997/12/09 الى غاية يومنا
حسب السجل التجاري رقم xx : ا 28 000 xx وعنوان المؤسسة ***** المسيلة
المكلف له ملف جبائي مسجل بمفتشية الضرائب تحت رقم المادة: 28018 xxxxxxx
والرقم الجبائي : 00000000000000.

2- الوضعية الجبائية للمؤسسة:

يخضع المكلف للرسم على القيمة المضافة حسب طبيعة النشاط الممارس حسب المواد 01
و 02 و 23 و 21 و 29 من قانون الرسم على رقم الأعمال تم برمجة نشاط المكلف في
التحقيق المصوب ضمن برنامج سنة : 2017 وتم تبليغه بموجب اشعار بالتحقيق رقم
: 2017/**/2017/**/2017 مرفقا بميثاق المكلف بالضريبة طبقا لأحكام
المادة : 20 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية و تم تصويب عملية التحقيق على فئة
الرسم على القيمة المضافة و ذلك اعتمادا على عنصر وجود الوثيقة الثبوتية المتمثلة في
الفاتورة تطبيقا للمادة 29 وعنصر طريقة التسديد اعتمادا على المادة 30 والمادة 32 من
قانون الرسم على رقم الأعمال.

3- التحقيقات الأولية:

تم جمع المعلومات الجبائية المتعلقة بالنشاط من الهيئات الادارية والمالية في إطار حق
الاطلاع المخول للإدارة الجبائية وفقا للمواد من 45 الى 63 من قانون الاجراءات الجبائية.

4- التحقيقات المحاسبية:

من حيث الشكل: تم تقديم الدفاتر المحاسبية التالية:

دفتر اليومية: مصادق وموقع عليه من طرف رئيس محكمة المسيلة بتاريخ: 2000/02/07 ويحتوي على 97 ورقة.

دفتر الجرد: مصادق وموقع عليه من طرف رئيس محكمة المسيلة بتاريخ: 2000/02/07 ويحتوي على 45 ورقة.

الدفاتر المساعدة: تتمثل في: دفتر المشتريات، دفتر البنك، دفتر الصندوق، ودفتر العمليات المختلفة وهي ممسوكة بنظام الاعلام الالي بطريقة منظمة ومرتبطة.

5- دراسة المشتريات

تم تأسيس المشتريات بناء على الفواتير المقدمة، ومقارنتها مع الكشف البنكي ووصولات التسديد المقدمة كما يوضحه الجدول الموالي:

الجدول رقم 10: دراسة المشتريات من خلال مقارنة الكشوفات البنكية			
البيان/السنوات	2 014	2 015	2 016
المشتريات المستخرجة	141 660 479	111 866 513	36 808 158
المشتريات المصرحة	141 660 479	111 866 513	36 808 158
الفارق	00	00	00

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على المعطيات المقدمة من مديرية الضرائب

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن التحقق المصوب لم ينتج عنه أي تسويات.

6- مراجعة رقم أعمال المقبوضات:

بعد مراجعة وضعيات الاشغال المقدمة تم تأكيد ارقام الاعمال المصرح بها وتطابقها مع الكشف البنكي ووصولات التسديد المقدمة.

الجدول رقم 11: يبين رقم الأعمال من خلال مقارنة الكشوفات البنكية			
البيان/السنوات	2 012	2 013	2 014
رقم الاعمال لمستخرج	148 648 260	104 607 170	60 704 520
رقم الاعمال المصرح	148 648 260	104 607 170	60 704 520
الفارق	0	0	0

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على المعطيات المقدمة من مديرية الضرائب

من خلال الجدول 11: نلاحظ أنه لا توجد أي فروقات.

7- نتائج التحقيق:

أ- الرسم على القيمة المضافة:

الجدول رقم 12: الحسومات المرفوضة على المشتريات في مجال الرسم على القيمة المضافة (الوحدة:دج)			
2015	2 015	2 014	البيان/السنوات
5 566 419	20 926 724	15 292 496	الرسم على المشتريات المستخرج
5 566 419	20 926 724	15 292 496	الرسم على المشتريات المصرح
0	0	0	الفارق

المصدر: من إعداد الطالبين مستخرج من المعطيات المقدمة من مديرية الضرائب

ب- الرسم الواجب الدفع:

الجدول رقم 13: الحقوق المطالب بها (الوحدة:دج)			
2014	2013	2012	البيان /السنوات
60 704 520	104 607 170	148 648 260	رقم الاعمال المستخرج
60 704 520	104 607 170	148 648 260	رقم الاعمال المصرح به
-	-	-	الفارق
7%	7%	7%	معدل الرسم
-	-	-	الرسم المستحق
-	-	-	الرسم القابل للدمج
-	-	-	الرسم القابل للخصم
39 016 888			الرصيد القديم <i>Précompte</i>
39 016 888			الرصيد الجديد <i>Précompte</i>

المصدر: من إعداد الطالبين مستخرج من المعطيات المقدمة من مديرية الضرائب

من خلال الجدول 13 الحقوق نلاحظ عدم وجود غرامات أو حقوق وأن التحقيق المصوب لم ينتج عنه أي تسويات.

8- إمكانية التحكيم:

تبعاً لأحكام المادة: 31 من قانون المالية لسنة: 2012 المعدلة للمادة: 20 من قانون الاجراءات الجبائية، فإن لدى المكلف إمكانية طلب التحكيم من المدير الولائي للضرائب للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو القانون في الرد على قضيتكم موضوع التحقيق.

تبلغ نهائي:

بعد انتهاء الاجال القانونية المنصوص عليها في المادة 20 من قانون الاجراءات الجبائية الفقرة 06 ونظراً لعدم رد المكلف على نتائج التبليغ الاولي رقم *** بتاريخ 2017/06/28 فإن النتائج المستخرجة تصبح نهائية.

خلاصة الفصل:

إن النتائج المتحصل عليها من خلال الدراسة التطبيقية، ونتيجة لرقم الأعمال المعتمد ولطبيعة النشاط الممارس هي نتائج مقبولة.

فمن خلال الدراسة لمراحل التحقيق المصوب، اتضح دوره في كشف التجاوزات إن وجدت أو في حال قام المكلف بالتهرب أو الغش الجبائي، وهذا من خلال التدقيق في الدفاتر المحاسبية والحسابات واحترام مختلف الإجراءات القانونية وكشف التجاوزات والإغفالات والإلتزام بالقواعد القانونية لتجنب الوقوع في الأخطار الجبائية في حال تم اكتشافها.

خاتمة عامة

خاتمة

من خلال التعرض لمختلف جوانب هذه الدراسة والمتمثلة في استخدام التحقيق المصوب في تعديل الأسس الخاضعة للضرائب والرسوم، اتضح أنه لكل من المكلف والإدارة الجبائية حقوق وواجبات، حيث تعتمد هذه الأخيرة أثناء قيامها بعمليات التحقيق في محاسبة المكلف على مجموعة من الإجراءات حددها التشريع الجبائي، وعدم التقيد بها يؤدي إلى بطلان هذا التحقيق، فمن خلال فحص مختلف السجلات والدفاتر المحاسبية وتصريحات المكلف، وكذا المعلومات المستقاة من مختلف الإدارات والمؤسسات يتم اكتشاف كل التجاوزات والأخطاء، والضرائب والرسوم المتملص منها، والتي على أساسها يتم هذا التعديل في الأسس الخاضعة للضرائب والرسوم، وهو ما تم التوصل إليه في الدراسة الميدانية في الحالتين المذكورتين، حيث يتضح الدور الكبير للتحقيق المصوب وأثره على الرسم على القيمة المضافة في تعديل ومراجعة هذه الأسس، بالإضافة إلى الدور الهام الذي يلعبه في تمويل الخزينة العمومية.

نتائج الدراسة:

يمكن صياغة أهم النتائج التي تم التوصل إليها من خلال هذه الدراسة في النقاط

التالية:

- عدم الدراية الكافية بالتشريعات الضريبية- الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة- وغياب الوعي والحس الضريبي لدى المكلف وكذا عدم استقرار القوانين الجبائية، يؤدي به إلى الوقوع في الخطر الجبائي.
- عند خضوع المكلف للتحقيق المصوب يستفيد من مجموعة من الحقوق والضمانات ترافقه طوال فترة التحقيق تلتزم بها الإدارة الجبائية وفي حالة الإخلال بها تؤدي إلى بطلان هذه التحقيق.

- يعتمد التحقيق المصوب في جمع المعلومات الضريبية من خلال حق الإطلاع أي جمع كل الفواتير والتعاملات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة واستغلالها.
- التحقيق المصوب يركز على المعلومات المحاسبية المتحصل عليها من مختلف الوثائق والسجلات الممسوكة من طرف المكلف، فنجاح هذا التحقيق يكون مرتبط بمدى صدق المعلومات المحاسبية.
- التحقيق المصوب أداة تستخدمه الإدارة الجبائية في حالة طلب المكلف إسترجاع أرصدة الرسم على القيمة المضافة.
- إن التحقيق المصوب له دور فعال في اكتشاف كل عملية تدليس أو غش جبائيين، وهو ما ينجر عنه تعديل في الأسس الضريبية، وبالتالي تحقيق مداخيل إضافية إلى الخزينة العمومية.
- يؤثر التحقيق المصوب في الرسم على القيمة المضافة على الأرصدة القابلة للاسترجاع.

نتائج اختبار الفرضيات:

بعد التعرض لمختلف محاور الدراسة وإجراءات التحقيق المصوب والدراسة التطبيقية تم إثبات صحة الفرضية الرئيسية والتي نصت على أن التحقيق المصوب كأداة رقابية دور في التأثير على الرسم على القيمة المضافة، و يساعد في كشف كل التجاوزات والأخطاء، وكذلك كل محاولات الغش في التصريحات والوثائق المحاسبية، هذه التجاوزات يتم على أساسها اعتماد أسس جديدة للإخضاع الضريبي، وهو ما يؤدي إلى تحقيق إيرادات إضافية للخزينة العمومية.

- إن اكتشاف الغش والتهرب الضريبيين وكل التجاوزات والأخطاء تعتبر الدور الأساسي الذي يقوم به التحقيق المصوب من خلال التدقيق في مختلف التصريحات المقدمة من طرف المكلف، وكذا التدقيق في كل الوثائق المحاسبية الخاصة به،

واستخدام كل المعلومات الواردة من طرف مختلف الإدارات، وهذا ما يبرر صحة الفرضية الأولى.

- إن الفرضية الثانية التي تنص على أنه يتم إنتقاء ملفات المكلفين الخاضعين للتحقيق المصوب وفق عدة معايير هي فرضية صحيحة غير أن أهم معيار للإنتقاء هو طلب المكلف لإسترجاع رصيده من الرسم على القيمة المضافة.
- إن فعالية التحقيق المصوب على الرسم على القيمة المضافة تبرز في حجم المبالغ المسترجعة لفائدة خزينة الدولة وبالتالي هي فرضية صحيحة.

وقد أفضت هذه الدراسة الخاصة باستخدام التحقيق المصوب وأثره على الرسم على القيمة المضافة إلى الخروج بجملة من النتائج والاقتراحات:

إقتراحات الدراسة:

للوصول إلى نتائج هامة في إطار استخدام التحقيق المصوب نقترح ما يلي:

- إستحداث نظام معلوماتي لتتبع فواتير الشراء والبيع أي تتبع الرسم على القيمة المضافة.
- خلق مصلحة تهتم بتتبع المكلفين بالضريبة الذين تحصلوا على نظام الشراء بالإعفاء والمكلفين الذين يقومون بعمليات تخضع للرسم المخفض.
- إنشاء نظام معلوماتي إضافة إلى قاعدة بيانات لتتبع الملفات المبرمجة للتحقيق.
- إعتقاد التصريح الإلكتروني فيما يخص المتعاملين بنظام الشراء بالإعفاء لتكون المتابعة آنية.
- تدريب طلبة التخصص الجبائي مع خلق مقاييس دراسية ميدانية على مستوى كل المديرية التي لها علاقة بالتخصص.
- إستخدام الرسائل القصيرة والوسائط المتعددة من أجل تذكير المكلفين بآجال ومواعيد التصريحات.
- توفير الحماية القانونية للمحقق أثناء تأدية مهامه.

- تخفيض الضغط الضريبي بما يسمح للمكلف بعدم التهرب من دفع الضرائب.
- تحسين أوضاع أعوان الرقابة الجبائية وإتباع نظام للحوافز وذلك لتفادي الإغراءات المادية وكذا تكوينهم وتدريبهم.
- تنظيم أبواب مفتوحة على الإدارة الجبائية وكذا الأيام الدراسية لنشر الوعي الجبائي وسط المكلفين بالضريبة.
- التكتيف من ملفات التحقيق المصوب لمختلف الأنشطة لإرساء مبدأ العدالة والمنافسة الشريفة.

أفاق الدراسة:

ويعد تناول هذه الدراسة لموضوع استخدام التحقيق المصوب على الرسم على القيمة المضافة، ومن خلال نقاط الضعف والقصور التي قد تظهر فيها على غرار جميع البحوث والدراسات من جهة، ونظرا لتشعب الموضوع من جهة ثانية، فإن هذا البحث يحتاج إلى العديد من الدراسات المكتملة لتنمية وتغطية جوانب الضعف فيه، ومن جانب آخر فالتحقيق المصوب أداة رقابية على غرار الأدوات الأخرى تحتاج إلى دراسة معمقة.

و أمثلة للباحثين:

- التحقيق المصوب كأداة رقابية للحد من ظاهرة التهرب من دفع الرسم على القيمة المضافة.
- التحقيق المصوب كأداة رقابية للحد من الغش الضريبي في الرسم على القيمة المضافة.
- التحقيق المصوب كأداة رقابية للحد من الغش الضريبي في الأرصدة المسترجعة للرسم على القيمة المضافة.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية:

• الكتب:

- 1- بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة الثانية 2016.
- 2- عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري مطبعة مزوار، الطبعة الأولى الجزائر 2009.
- 3- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى عين مليلة، الجزائر 2012.
- 4- ولهي بوعلام، جباية المؤسسة، دار الهدى، الطبعة الأولى 2018.
- 5- لطي شعباني، جباية المؤسسة، الصفحة الزرقاء، الطبعة الأولى السداسي الثاني 2017.
- 6- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، 2010.
- 7- بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، منشورات كليك، الجزء الأول، الطبعة الأولى، 2013.

• المذكرات والمقالات:

- 8- لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي، مذكرة لنيل شهادة الماستر، غير منشورة، 2010-2011.
- 9- زواق الحواس، فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار، مداخلة في الملتقى الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف، الجزائر، أفريل 2019.

10- خليفة الحاج - تراري مجاوي حسين، تحليل وقياس العلاقة بين الإيرادات الجبائية والنفقات العمومية (دراسة قياسية 1993-2015)، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد الثالث العدد الرابع، ديسمبر 2017.

11- ط/د: بن عثمان عائشة -ولهي بوعلام، فعالية الرقابة الجبائية في ظل تبني مؤشرات الأداء، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 17، 2017.

12- بلواضح الجيلاني -سعيد يحيى، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 12، 2014.

13- جمعة شرقي، مراد كواشري، مسار التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، الآفاق للدراسات الاقتصادية، العدد الثاني.

14- زينات السعيد-لعلوي جمال، التحقيق المصوب كاداة رقابية على ارصدة الرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترجاع في النظام الجبائي الجزائري، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد السادس، ديسمبر 2016.

15- بلواضح الجيلاني، محاضرات في مقياس الرقابة الجبائية، مطبوعة غير منشورة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2016.

• القوانين والمنشورات:

15- وزارة المالية، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، منشورات الساحل، الجزائر 2010.

16- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2018.

17- قانون الاجراءات الجبائية 2018.

18- وزارة المالية، رسالة المديرية العامة للضرائب، التحقيق المصوب إجراء جديد للرقابة الموجهة عدد 2013/70.

19- وزارة المالية المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، 2018.

20- وزارة المالية المديرية العامة للضرائب، دليل الخاضع للضريبة التابع لمراكز الضرائب،2018.

• المراجع باللغة الفرنسية:

1- Redha khelassi ; Précis d’Audit fiscal de l’entreprise, Berti Edition, Alger,2013.

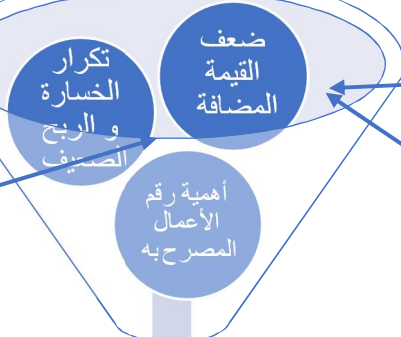
• مواقع الإنترنت:

1- <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-03-24-14-21-49/services-exterieurs/246-2014-05-28-14-16-02>

الملاحق

الملحق (01): خطوات وإجراءات التحقيق المحاسبي المصوب

المقاييس المتبعة في اختيار
ملفات الرقابة الجبائية



إقتراح الخاضعين من طرف
(1)(2)-

مفتشية الضرائب

(2) مكتب
المراجعات الجبائية

برمجة وتقسيم الملفات
على المحققين

إستلام المحقق
المعلومات الأولية عن
المكلف

يقوم المحقق بإحضار الملف
من المفتشية الملحق 02

يقوم المحقق بالمراجعة المبدئية
للملف وتسجيل الملاحظات

يقوم المحقق بإعداد كشف
للمحاسبة إنطلاقا من جدول
حسابات النتائج

يقوم المحقق بإعداد قائمة مقارنة
للميزانيات الملحق 03

يقوم المحقق بإعداد G50

قائمة المكلفين الخاضعين للتحقيق المصوب

دراسة
القائمة

قائمة المكلفين الخاضعين للتحقيق المصوب

- المكلف 1
- المكلف 2



المدير الولائي للضرائب

ترسل للمديرية الجهوية للضرائب

يقوم المحقق بإعداد الإشعار
الملحق 04

إقتراح

عودة قائمة الخاضعين للرقابة



إرسال أو تسليم الإشعار بالتحقيق يتضمن:
 - تحديد السنوات
 -تاريخ بداية التحقيق وإمكانية الاستعانة بمستشار
 - أجل التحضير
 - ميثاق المكلف بالضريبة

الإشعار بالتحقيق
الملحق 04

استلام
 الإشعاع

نعم

لا

المحقق في هذه الحالة يلجأ إلى
 فرض الضريبة تلقائياً

10 أيام

الإتصال الأولي بالمكلف
 اللقاء به في مكان تواجد النشاط



مدة التحقيق 60 يوم

إعداد التبليغ الأولي لنتائج
 التحقيق

30 يوم

وجود
 طعن

نعم

طعن موجه للمدير الولائي
 نقاط الاحتجاج والمبررات

برمجة إجتماع

إرسال الدعوة

لجنة التحكيم

قرار المدير الولائي

إعداد التبليغ النهائي للتحقيق

لا

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION DES IMPOTS DE WILAYA

A le

DE.....

SOUS DIRECTION DU CONTROLE FISCAL

N° /

DECHARGE

Conformément à sa demande écrite formulé en date du

Nous soussignons, vérificateurs au sein du bureau des vérifications comptables et contrôle des évaluations; sous-direction du contrôle fiscal de..... certifions avoir reçu les documents et justifications comptables énumérés ci-après et appartenant à :

En vue de procéder à (*) la vérification approfondie de sa fiscalité (*) à l'examen sommaire de sa situation fiscale au titre de la période du

- 1)
- 2) x x x * ملف الملتف
- 3) x x x نشاط المكاليف
- 4) x x x x العنوانات
- 5)
- 6) رقم المادة: هو الرقم التسلسلي للملف لدى المندوبية
- 7)
- 8) الرقم الإحصائي
- 9)
- 10)
- 11)
- 12)
- 13)
- 14)
- 15)

Les vérificateurs
إمضاء وإسم المحقق

ENAG - UIC - Algérie

* Rayer la mention inutile.

الملحق 03

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Série O - N° 17

وزارة المالية

مديرية الضرائب

RELEVÉ DE COMPTABILITE

السنوات الخاضعة للمراقبة
Activité exercée :

المديرية الفرعية

للمراقبة الجهوية

بلدية

كشف للمحاسبة
CONCERNANT

M معطى الكلف الخاضع للمراقبة

Rue n°

I.O. 170 - Imp Officielle, Alger

DESIGNATION DES COMPTES	DU	DU	DU	DU	OBSERVATIONS
	AU	AU	AU	AU	
1	2	3	4	5	
MARIAGE BRUTE	CREDIT {				
	Vente de marchandises				
	DEBIT {				
	Marchandises consommées				
BENEFICE BRUT (crédit - débit)					
(1)					
POURCENTAGE BRUT = $\frac{\text{bénéfices brutes} \times 100}{\text{ventes}}$					
VALEUR AJOUTÉE	CREDIT {				
	Production vendue				
	Production stockée				
	Production de l'Entrep. pour elle même				
	Prestations fournies				
	Transfert de change de production				
	TOTAL DU CREDIT				
	DEBIT {				
	Matières et fournitures consommées				
	Services				
TOTAL DU DEBIT					
BENEFICE BRUT (crédit - débit)					
(2)					
POURCENTAGE BRUT = $\frac{V.A. \times 100}{\text{production vendue}}$					
RESULTAT D'EXPLOITATION	CREDIT {				
	Bénéfices brut total (1) + (2)				
	Produits divers				
	Transfert de charges d'exploitation				
	TOTAL DU CREDIT				
	DEBIT {				
	Frais personnel				
	Impôts et taxes				
	Frais divers				
	Amortissements				
Provisions					
TOTAL DU DEBIT					
RESULTAT NET DE L'EXERCICE	CREDIT {				
	Solde du résultat d'exploitation				
	Autres produits				
	TOTAL DU CREDIT				
	DEBIT {				
	Solde du résultat d'exploitation				
Autres charges					
TOTAL DU DEBIT					
BENEFICE NET (crédit - débit)					
POURCENTAGE NET = $\frac{(\text{bénéfices net} \times 100)}{C.A.}$					

الملحق 05

Série O n° 4 Ter (2010)

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
Cachet du service

AVIS DE VERIFICATION PONCTUELLE

رقم البريد الصادر: Référéncé N°

مرفق بميثاق لملف
المحدث بموجب
ماتون المالية

Lettre avec
A.R

A M. اسم المالك
نشاط أو نشاطات المالك
عنوان القاعدة التجارية

تاريخ الصادر Le

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que, sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre مقر الإحتياجي للمالك le تاريخ التفتيش à ساعات Heures, pour procéder à des opérations de contrôle portant sur الصراطح لمراد التفتيش et concernant la période : الفترة المطالب التفتيش فيها en vertu des dispositions de l'article 20 bis du code des procédures fiscales.

Nous vous saurions gré de bien vouloir tenir à notre disposition vos documents comptables et pièces justificatives dont la présentation est obligatoire conformément aux dispositions de l'article 20 bis du code des procédures fiscales.

Au cours de ce contrôle, vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix et de demander les précisions sur la conduite de cette vérification ponctuelle.

Si le contrôle fiscale envisagé ne peut être effectué en raison de votre opposition ou celle de tiers, il sera procédé en vertu des dispositions de l'article 44 - 1 du code des procédures fiscales à l'évaluation d'office de vos bases d'impositions sans préjudice de l'application des sanctions prévues par la législation fiscale en vigueur.

Veuillez agréer, Madame, Monsieur, l'expression de notre parfaite considération.

Le Chef de Brigade

رئيس فرقة التفتيش

Nom et Grade du Vérificateur

اسم و امضاء المفتش

ملخص

سيتم التعرض في هذه المذكرة إلى أحد أشكال التحقيق في إطار الرقابة الجبائية وهو التحقيق المصوب، والمتمثل في مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة بعنوان المدة الغير متقادمة، بغية تحري قانونية التسجيلات المحاسبية ومقارنتها مع الوضعية الحقيقية للنشاط الممارس، ويشمل التحقيق المصوب لنوع أو عدة أنواع من الضرائب أو الرسوم التي يخضع لها المكلف بالضريبة وسيتم التركيز على أثر التحقيق المصوب على الرسم على القيمة المضافة.

الكلمات المفتاحية: النظام الجبائي، الرقابة الجبائية، التحقيق المصوب، الرسم على القيمة المضافة.

Résumer:

Cette mémoire porte une forme de vérification dans le cadre du contrôle fiscal, elle est la vérification Ponctuelle, Représenter un ensemble d'opérations ayant pour objet le contrôle des déclarations fiscales souscrites par les contribuables au titre de la période non prescrite afin d'étudier le cadre juridique du documents comptables et en les comparant avec la situation réelle du praticien activité, et elle porte sur d'un ou plusieurs types des impôts et taxes auxquels est soumis le contribuable est on a précisé à l'impact de la vérification ponctuelle sur la TVA.

Mots clés: système fiscal, contrôle fiscal, vérification ponctuelle, La Taxe sur la valeur ajoutée.