محاضرة رقم 07 : **التحقيق المحاسبي**

**تمهيد** :

 بعد أن تطرقنا في المحاضرات السابقة لحقوق و واجبات كل من الإدارة الجبائية و المكلف بالضريبية ، نأتي في هذه المحاضرة لتناول موضوع التحقيق المحاسبي الذي هو أهم أنواع التحقيقات الجبائية، حيث عرفنا أن تحقيقات ثلاثة أنواع و هي التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة و الذي يعني التحقيق في جميع التركيب الثروة المالية لمكلف مقارنة مع حجم نشاطه، وثم نوع آخر هو التحقيق المصوب الذي يعني التحقيق الجبائي في جزئية معينة من الضرائب و الرسوم أو فترة معينة فقط، مثلا سنة واحدة ، أما النوع الثالث، هو أهمهم و هو التحقيق المحاسبي الذي هو موضوع محاضرتنا هذا ، فماهي إجراءاته؟ كيف يتم التحضير له ؟ و متى يتم الشروع فيه ؟و ماهي إجراءاته النهائية ؟

أولا : الإجراءات الأولية لعملية التحقيق الجبائي

 عملية التحقيق الجبائي لملفات ليس عملية عشوائية ، أو جزافية أو تلقائية بل هي عملية مبرمجة و مخطط لها بصفة موضوعية و هذا حتى تسير على أحسن وجه و تؤدي إلى تحقيق الأهداف و النتائج المرجوة ، إي استخدام برنامج مسطر و في الغالب يكوي سنويا من بداية التبلغات إلى غاية صدور النتائج الأولية و ما بعدها من الردود و النتائج النهائية .

 و نظرا لعدم كافية الوقت و نقص التجهيزات و الكفاءات فانه لا يمكن إخضاع جميع ملفات المكلفين لرقابة الجبائية لذلك يتم اقتراح ملفات و هذا بالاعتماد على معايير خاصة منها الشك في تهرب الضريبي ، حيث تعد الإدارة برنامج خاصة ثم تنفيذها وفق خطة زمنية:

1. **اقتراح برامج التحقيق:** و يتضمن نقطتين أ- اقتراح ملفات، ب- معايير اختيار الملفات
2. **اقتراح ملفات التحقيق** : وهذا بإعداد قائمة المكلفين بالضريبة المراد التحقيق في ملفاتهم بالاعتماد معايير تكون أولية، ثم ترسل الى المديرية الولائية للضرائب قصد انتقاء ثاني ثم ترسل الى المديرية الجهوية للضرائب قصد إعداد قائمة مؤقتة ثم تحول إلى المديرية البحث و المراجعات و بالضبط الى المديرية الفرعية للبرمجة .
3. **معايير اختيار الملفات :**
* أهمية رقم الأعمال المصرح به للسنتين الأخيرتين .
* تكرار التصريح بالخسارة في نتائج المكلفين بالضريبة
* الزيادة السريعة في مستوى معيشة مسير المؤسسة و غير مطابقة للدخل المصرح به.
* ضعف الهامش الإجمالي .
* عدم خضوع المؤسسة للتحقيق منذ مدة طويلة.
* المؤسسة تابعة لقطاعات الأكثر شهرة بالغش – الاستيراد و التصدير مثلا .

ملاحظة : هذه المعايير على سبيل المثال لا الحصر فالقائمون على اختيار الملفات لهم الحرية في اقتراح الملفات لاحضاعها الى التحقيق.

1. **إعداد برامج التحقيق** :
2. **على المستوى المحلي** : من طرف المديرية الفرعية الولائية لرقابة الجبائية و تكون على الملفات التي يقل رقم اعمالها للسنوات الأربعة الأخيرة أربعة ملايين دينار لخدمات و المهن الحرة و عشرة ملايين للنشاط الاخرى.
3. **على المستوى المركزي**: من طرف مصلحة البحث و المراجعات : و تعد برنامج ملفات التي يفوق رقم أعمالها المذكور آنفا و الملفات فيها صعوبة في التحقيق، و كذا هي ملفات محل النزاع مع الإدارة
4. **تنفيذ برامج التحقيق على مستوين :**
5. **على المستوى المحلي** : يتم تنفيذ التحقيق من طرف المديرة الفرعية للرقابة الجبائية من طرف فرق التحقيق المتكونة من اثنين و رئيس فرقة و ستند لكل فرقة من 3 الى 4 عمليات تحقيق سنويا .
6. **على المستوى المركزي** : و يتم من طرف مصالح البحث و هذا بتشكيل فرق لهذا الغرض من أجل تحقيق الأهداف المسطرة

ثانيا: التحضير للتحقيق المحاسبي

 بعد من الانتهاء من إعداد و برمجة الملفات المراد تحقيق فيه، يبدءا التحضير للتحقيق المحاسبي حتى يكون أعمالهم على احسن وجه و هذا بأخذ بصورة كاملة و شاملة عن المكلف بالضريبة وهذا بسحب ملفه من مفتشيه الضرائب و كل المعلومات المفيدة في التحقيق.

1. **سحب و دراسة الملفات**

**الملف الجبائي** : مجموعة الوثائق الضرورية و الخاصة المتعلقة بالمؤسسة حيث يتضمن كل التصريحات، من بينها التصريح السنوي ، و الاتصالات و الإشعارات و المراسلات الموجهة إلى المكلف بالضريبة من قبل الإدارة الجبائية .

**سحب الملف**: يقوم العون المحقق بدراسة الملف و الوثائق الشخصية للمكلف و الشركاء في حالة وجودهم ،حتى يتكون لديه صورة شاملة و كذا الميزانيات المصرح بها. و تصريحات جبائية الخاص بالضرائب المباشرة و رقم الأعمال

 و خلال دراسة الملفات الشخصية للمكلف ينظر العون في الدخل الإجمالي مقارنة بالدخل النوعي للمكلف بالضريبة و مدى تجانسه بعناصر المعيشة و كذا عدد المستخدمين و عدد أفراد العائلة المتكافل بهم ...الخ

1. **إعداد الوثائق التحضيرية:**في هذا الإطار ، يحق للعون طلب توضيحات من المكلف لمعرفة مصداقية المؤشرات المحصل عليها ،مثلا محلات التجارية ........الخ
2. **دراسة مقارنة للميزانيات** : و هذا بالتدقيق في حركة تغير حسابات الميزانية سوء تعلق بالاستثمار من الإضافة إلى تنازل او العكس و كذلك حسابات التسيير من فائض قيمة او نقص قيمة و حسابات المحزون و كذا القروض الاستغلال الى غير من ملاحظات التي لقد تلفت انتباه من القرءاة الأولية لميزانيات .
3. **فحص حسابات النتائج** : و هذا بمقارنة رقم الأعمال بكشوف و الفواتير البيع و حساب المصاريف و مدى تجانسه و مقارنة الهامش الإجمالي لقطاع و مقارنة بمؤسسات نفس القطاع ، على كل حالة هناك دليل توضع تحت يد العون للتحكم أكثر في هذا النقطة .
4. **الاطلاع على المعلومات من مصادر خارجية** : باعتماد على حق الاطلاع المحمول قانون لعون ، حيث يمكنه الاتصال كل ما له علاقة بالمكلف بالضريبة ، سواء كان الممولين ، البنوك ، الجمارك ، مديرية التجارة ... و هذا من أجل مقارنة تصريحات المكلف مع وثائق هذه الإدارات خلال تعاملها معه.

**ملاحظة :** بعد الانتهاء من مرحلة التحضير يقوم المحقق بالشروع في التحقيق .

ثالثا : الشروع في التحقيق

 بعد الانتهاء من علمية التحضير ، تبدءا علمية التحقيق المحاسبي و هذا بإرسال الإشعار للمكلف قبل التدخل بعين المكان الا يمكن أن يقوم في حالات خاصة بإجراء مراقبة مفاجئة .

1. **الإشعار بالتحقيق l’avis de vérification :** المحقق ملزم بإعلام المكلف أو المعنى بالتحقيق و ذلك بواسطة رسالة مسجلة أو مضمونة مع الإشعار بالاستلام أو تسلم للمعني في يده مع إمضاء على الاستلام مرفق بميثاق المكلف بالضريبة الخاضعين للرقابة ، حيث حدد المشرع الجبائي محتوى الاشعار و كذا المؤهلين لاستلامه و أسباب المراقبة المفاجئة .

 غير أنه يعتبر الإشعار غير قانوني عندما يسلم لشخص غير مؤهل قانونيا في مكان المكلف بالضريبة ، أو رجوع الإشعار بسبب خطأ في العنوان ، إرسال في العنوان القديم رغم أن الإدارة عند العنوان الجديد ، في حالة وجود المكلف في السجن حيث يجب يحول له عن طريق مصالح العدالة .حيث يمنح له 10 ايام ابتداء من استلام الإشعار قصد تحضير ملفه. – انظر المادة 20/04 من ق ا ج

1. **المراقبة المفاجئة** : و التي ترمي إلى معاينة المادية لعناصر الطبيعة للاستغلال أو تأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها و يسلم الإشعار عند بدايتها ، و لا يمكن البدء في فحص الوثائق من حيث الموضوع إلا بعد مرور اجل التحضير ...10 ايام.
2. **التدخل بعين المكان و الاتصال مع المكلف بالضريبة :** من أجل خلق من الثقة المتبادلة بينهما لأجل إيجاد المساعدة المطلوبة وتبادل أطراف الحديث و على المحقق أن لا يعلم المكلف بالأخطاء المكتشفة خلال الدارسة الأولية .
3. **تحصيل المعلومات :** لا سيما موضوع المؤسسة أي نشاطها الرئيسي وكذا الفروع من اجل المقارنة بالتصريح .ثم شروط الاستغلال ، عدد الموردين و الزبائن توزيعهم الجغرافي و طرق الدفع و دوران المخازن ....وسائل الإنتاج المستخدم ، المحلات ، العاملين العلاقات الخارجية لمؤسسة ، المخطط المحاسبي المستخدم .
4. **نهاية علمية التحقيق بعين المكان :** و طلب تبريرات و توضيحات على معلومات الغامضة من المكلف من الأحسن أن تكون متكوبة ، يجب إعلام المكلف ضمانات الممنوحة له في يخص الطعون، يلزم الأعوان المحققين بأن يبلغوا المكلف بالنتائج المحصل عليها.

رابعا: إجراءات ما بعد التقويم :

1. **التبليغ الأولية بنتائج التحقيق**: بعد إتمام المحقق عمله يتم إرسال التبليغ الأولية بالنتائج عن طريق رسالة مضمونة او يسلم الى المكلف مباشرة عن طريق ساعي البريد و يستفيد من حقه القانوني لرد خلال 40 يوما تبدءا من يوم الاستلام و حقه الاستعانة بمستشار .
2. **إجابات المكلف عن التبليغ :**
3. الرد في الآجال :و يكون مكتوبا على الأعوان مناقشته مهم كانت تبريرات المكلف في الشكل والموضوع
4. الرد خارج الآجال القانونية : ابتداء يحق لعون رفض ملاحظات المكلف لواصلها خارج الآجال القانونية ، غير انه يمكنه قبوله في حالة ما يكون الرد مقبول كليا أو جزئيا.
5. غياب الرد :في هدا الحالة لا يمكن اعتباره إلا قبول ضمنيا للأسس الجديدة و العون ملزم بالتبليغ النهائي .

رغم ذلك يبقى حق المكلف بالطعن أمام التسلسل الإداري في الطعن ، قبل 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي إرسال الجداول

1. **التبليغ النهائي لنتائج التحقيق و إقفال علمية التحقيق :**بعد استلام أجوبة المكلف حول التبليغ الأولي ، تنظر الإدارة في رده و تعديل ما ماهو منطقي و في الأخير تقوم بتحرير التبليغ النهائي و الذي يكون مكتوب مفصلا بشكل جيد ، بحيث لا يمكن تعديله أو تغير ه الا إذا اكتشف أن المكلف قد عمد إلى استعمال طرق احتيالية ، ويقوم المحقق بإصدار الاوردة rôles و التقرير النهائي
2. **إصدار الجداول rôles :**بعد إقفال عملية التحقيق يستوجب على أعوان التحقيق إصدار بطاقة المتابعة و ترسل إلى متفشية التابع لها المكلف .
3. **إرسال الإخطارات :** هدا من مهام مديرية الضرائب ثلاثة نسخ واحدة لمكلف ، واحد ملف المكلف ، واحد لقابضة الضرائب قصد التحصيل.
4. **كتابة التقرير النهائي** : هذا بمدونة نهائية و التي تعبر عن الموافق النهائي للإدارة تجاه كل مجرات التحقيق و بالتركيز على :

الإشعار بالتحقيق المرسل للمكلف ، تحديد الفترة ، طبيعة المخالفات المكتشفة و العقوبات المطبقة ، و المواد القانونية و كذا بصفة إلزامية أن تلحق الملفات المرسلة إلى المديرية الجهوية و مديرية البحث و المراجعات بـ :

* نسخة من صورة الإشعار بالتحقيق
* حالة مقارنة الميزانيات
* كشف المحاسبة
* نسخة من التبليغ بالتقويم
* نسخة من إجابة المكلف
* توضيحات حول طبيعة الضرائب و العقوبات المطبقة
* نسخة من الجدول أو الورد النهائي .