



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي  
جامعة 8 ماي 1945 قالمة  
كلية الحقوق والعلوم السياسية  
قسم العلوم القانونية والإدارية



الملتقى الوطني حول

## الرقابة الجبائية في الجزائر

د. ناصر شارفي

جامعة بليدة

مداخلة بعنوان

فعالية الرقابة الجبائية في الحد من الغش الضريبي بالإشارة إلى حالة ولاية بليدة

يومي 28 و 29 أكتوبر 2015

مجمع هيليو بوليس قالمة

الموقع الإلكتروني للجامعة

[www.univ-guelma.dz](http://www.univ-guelma.dz)

العنوان

ص ب 401 جامعة قالمة 24000

السنة الجامعية 2015-2016م

# عنوان المداخلة: فعالية الرقابة الجبائية في الحد من الغش الضريبي

## بالإشارة إلى حالة ولاية البليدة

### مقدمة و نظرة عامة

يتسم النظام الضريبي الجزائري بأنه نظام تصريحي، أي أنه يمنح الحرية النسبية للمكلفين بتقديم تصريحاتهم الضريبية المكتتبه بشكل يوافق نشاطاتهم ومدخلهم الحقيقية و منح المشرع الجزائري الإدارة الجبائية كل الوسائل القانونية والتنظيمية اللازمة بهدف مراقبة تلك التصريحات لكونها في الكثير من الأحيان تكون غير صحيحة وغير صادقة، نظرا للأخطاء المرتكبة أثناء إعدادها سواء عن حسن نية أو سوء نية لغرض التملص من دفع الضريبة وهذا ما يسمى بالغش الضريبي.

تعتبر الرقابة من أهم أجهزة مكافحة الغش و التهرب الضريبي و تعمل على الحد من إنتشار هذه الظاهرة و غايتها تتمثل في مراقبة مدى حقيقة التصريحات الجبائية المصرح بها من طرف المكلف بالضريبة. و تهدف الرقابة الجبائية إلى إعادة تمويل خزينة الدولة بالقيمة الحقيقية من الإيرادات الواجب تحصيلها من جباية الضرائب من جهة و تطبيق سياسة قواعد الضريبة تطبيقاً عادلاً بين الأفراد من جهة أخرى. و الرقابة الجبائية هي مجموعة تقنيات تعمل على :

- تصحيح الأخطاء والسهو وعدم المطابقة المحاسبية ;

- اكتشاف التلاعبات و الاختلاسات و معالجتها ;

و تعمل الرقابة على مراقبة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ومقارنتها بالمحاسبة. و التشريع الضريبي لا يكفي وحده لمكافحة الغش والتهرب الضريبي إذا لم يُدعم بجهاز إداري يتمتع بالكفاءة و الخبرة و النزاهة، قد يجتج البعض بأن في ذلك إزعاج للمكلفين و يتسبب في إرهابهم و تدمرهم. و لكن المتفق عليه استنادا إلى التجربة الميدانية أن الرقابة الجدية لا تزعج سوى سيئي النية، إذ تملك الإدارة الجبائية و طبقا للقانون كل الحرية في المراقبة و حق المراجعة و في المقابل يستفيد المكلفون بالضريبة من الضمانات المنصوص عليها قانونا. و الرقابة الجبائية لا تتحقق إلا عن طريق الإطلاع على جميع الملفات و الوثائق المتعلقة بنشاط المكلفين بالضريبة حيث أن حق الإطلاع الذي يمنحه التشريع الضريبي لموظفي الإدارة الضريبية بصورة مباشرة على كافة الوثائق المتعلقة بالمكلفين بالضريبة، حيث حق الاطلاع يفيد في التعرف على حقيقة المركز المالي للمكلف بالضريبة من أجل التوصل إلى تقديم صحيح لأوعية الضرائب وتمكين الإدارة من ربط الضريبة على النحو الصحيح و إثباتها المخالفات التي ترتكب تملصا من الضريبة.

من خلال ما تقدم تكمن الإشكالية الرئيسية في : ما مدى فعالية الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة الغش

الضريبي؟

من هذه الإشكالية الرئيسية ارتأيت طرح بعض التساؤلات وتتمثل في:

- ماهي الاتجاهات الحالية في مجال الرقابة الجبائية ؟
- ما هي معوقات عملية الرقابة الجبائية و كيف يمكن زيادة فعالية الرقابة الضريبية ؟
- هل أداء الرقابة الضريبية في ولاية البلدة كفيل للمكافحة الغش الضريبي على مستوى ولاية البلدة ؟

## 1- ماهية الرقابة الجبائية

تهدف الرقابة الجبائية أساسا إلى النفور من أي محاولة غش أو ممارسة سلوك من شأنه أن يسمح للمكلف بالضريبة من عدم الإمتثال بالالتزامات الضريبية ، مما ينجم عنه أضرار مالية للخزينة العامة كما يؤدي إلى فشل كل سياسة ترمي إلى تحقيق أحسن الشروط للعدالة و المساواة في الدورة المالية بمنافسة شريفة بين الاقتصاديين في إطار التغيرات الهيكلية التي عرفها الاقتصاد الوطني منها إلغاء الإحتكار، وتحرير التجارة الخارجية .

### 1-1 تعريف الرقابة الجبائية

لا يختلف مفهوم الرقابة في النظام الجبائي عن مفهوم الرقابة في نطاقها الواسع فهي الوسيلة الأكثر نجاعة للكشف عن موطن الغش والتهرب الجبائي، ويمكن تعريف الرقابة الجبائية على أنها « عبارة عن مجموعة العمليات الشكلية والمادية المنجزة من طرف أعوان الإدارة الجبائية و المتضمنة صحة العمليات و المعلومات المقدمة من طرف الأشخاص المعنويين و الطبيعيين الخاضعين للضرائب».

ويمكن إعطاء تعريف آخر للرقابة الجبائية كما يلي :

« هي الوسيلة الضرورية لضمان المساواة بين الأفراد في دفع الضريبة، وتشكل شرطا من الشروط الأساسية والفعالة لتحقيق منافسة شريفة وعادلة بين المؤسسات».

ومما سبق يمكن إعطاء تعريف شامل للرقابة الجبائية كما يلي: « هي مجموعة من الإجراءات التي تقوم بها الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات والمعلومات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، في إطار قوانين محددة تهدف إلى التقليل من الغش الضريبي، وكل التجاوزات الجبائية المهددة للاقتصاد الوطني». أي أن الرقابة الجبائية هي مراقبة سير النظام الجبائي التصريحي بهدف التقليل من الغش الضريبي، وكذا تحقيق العدالة بين المكلفين بالضريبة والمحافظة على موارد الخزينة.

### 1-2 الإطار القانوني و التنظيمي للرقابة الجبائية

تجمع الرقابة الجبائية بين طرفين أساسين؛ أولهما الإدارة الجبائية والأخر هو المكلف بالضريبة وبالتالي لتنظيم وضبط هذه العلاقة لابد من توليفة من القوانين والتشريعات وهو ما يعبر عنه بالإطار القانوني، من جهة أخرى لا يمكن تطبيق وتنفيذ هذه القوانين والتشريعات بشكل أحسن ما لم يتوفر هناك إطار تنظيمي محكم يساهم بشكل فعال للوصول إلى الأهداف المرجوة من الرقابة الجبائية و التي هي أساسا مكافحة الغش الجبائي.

يتضمن هذا الإطار الجوانب التالية

- ✓ حق في الرقابة؛
- ✓ حق في الاطلاع؛
- ✓ الحق في المعاينة؛
- ✓ الحق في استدراك الأخطاء.

### -الحق في الرقابة:

يتمثل حق الرقابة في مجمل العمليات التي تسمح بالتحقق من صحة و نزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف و ذلك بمقارنتها بمعطيات خارجية و حسب المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية في الفقرة الأولى منها و التي يخول للإدارة حق رقابة التصريحات و الأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة . كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات و الهيئات التي ليست لها صفة التاجر و التي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها.

### -الحق في الإطلاع:

باستقراء المواد من 309 إلى 316 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة في الجزائر، فالقانون يخول للمفتش الإطلاع على دفاتر المكلفين و المستندات و هذا للحصول على المعلومات الكافية و التي تسمح بمقارنة التصريحات المقدمة من قبل المكلف مع المعلومات المتحصل عليها . و يمارس الإطلاع في الإدارات العمومية و المؤسسات الخاصة و البنوك ، كما تختلف عملية الإطلاع حسب الهيئة .

باستقراء المادة 309 من نفس القانون نجد أن :لا يمكن في أي حال من الأحوال الإدارات الدولة و الولايات و البلديات، و كذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة، أن تدفع بالسر المهني أمام أعوان إدارة المالية ،الذين هم أقل من رتبة مراقب و يطلبون منها الإطلاع على وثائق الخدمة التي توجد في حوزتها .هذا ما كان معمولا به سابقا قبل صدور قانون المالية لسنة 2002 و بإستقراء هذا القانون نجد أنه يسمح حق الإطلاع للأعوان الإدارة الجبائية ، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات، ومن الإدارات والهيئات والمؤسسات التي يمكن لموظفي الإدارة الجبائية أن يحصلوا منها على المعلومات المطلوبة نذكر:

- إدارة الدولة والولايات والبلديات ،المؤسسات والهيئات الخاضعة لمراقبة الدولة وأي سلطة إدارية أخرى.
- مصالح الضمان الإجتماعي؛
- السلطة القضائية ومختلف هيئاتها؛
- التجار والشركات التجارية؛
- المؤسسات والهيئات المالية.

### -الحق في المعاينة:

لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاضي يفوضه هذا الأخير . يجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل، مؤسسا وأن يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة بحيث تبرر بها المعاينة، وتبين على وجه الخصوص ما يلي:

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة؛

- عنوان الأماكن التي تتم معاينتها؛
- العناصر الفعلية و القانونية التي يفترض منها وجود طرق تدليسية، والتي يتم البحث عن دليل عليها؛
- أسماء الأعوان المكلفين بإجراء عمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم؛
- تتم المعاينة وحجز الوثائق و الأملاك التي تشكل أدلة علو وجود طرق تدليسية، تحت سلطة القاضي ورقابته.

### -الحق في استدراك الأخطاء :

لقد منح المشرع الضريبي الجزائري للإدارة الضريبية الحق في إستدراك الأخطاء التي يمكن أن ترتكبها الإدارة الضريبية سواء في نوع الضريبة أو في مكان فرضها و هذا ما جاء في المادة 327 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة :

« دون الإخلال بالأجل المحدد في المادة، 326 يجوز استدراك كل خطأ يرتكب سواء في نوع الضريبة أو في مكان فرضها، بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم المؤسسة عن طريق الجداول، وذلك إلى غاية انتهاء السنة الثانية التي تلي السنة التي يصدر فيها قرار القاضي بالإعفاء من الضريبة الأولى.

كل إغفال أو نقص في الضريبة يتم اكتشافه إما بدعوى أمام المحاكم الجزائية، أو على إثر افتتاح تركة المكلف بالضريبة أو تركة زوجه، ودون الإخلال بالآجال المحددة في المادة 326 يمكن تداركه إلى غاية انقضاء السنة الثانية التي تلي سنة القرار الذي أنهى الدعوى أو التي تم فيها التصريح بالتركة.

تشكل الضرائب التي يتم تأسيسها بعد وفاة المكلف بالضريبة، بمقتضى هذه المادة وكذا جميع الضرائب الأخرى المستحقة على الورثة من تبعة الوارث دينا يخصم من أصول التركة بالنسبة لتحصيل حقوق التحويل الناتج عن الوفاة.

ولا يجوز خصم هذه الضرائب من دخل الورثة بالنسبة لتأسيس ما يفرض على هؤلاء من الضريبة على الدخل الإجمالي .

### 1-3 الضمانات الممنوحة للمكلف

من أجل حماية المكلف من تعسف بعض المصالح الضريبية، عمد المشرع على منح المكلفين الخاضعين للرقابة الضريبية مجموعة من الحقوق حتى يضمن التوازن بين الإلتزامات المفروضة على المكلف و الحقوق الممنوحة للإدارة الضريبية، و لهذا تحرص الإدارة الضريبية على إحترامها زمنيا و مكانيا و يمكن تلخيصها في مجموعة من الإجراءات.

### - الإعلام المسبق:

لا يمكن إجراء الرقابة الجبائية من دون إعلام مسبق للمكلف المعني بهذه الرقابة ، حيث يجب إرسال إشعار للمكلف الذي سيخضع للرقابة الجبائية مرفقا بوصول لتأكيد استلام الإشعار.

يجب أن يوضح الإشعار بالتحقيق ما يلي :

- الأجل الأدنى للتحضير المحدد بعشرة (10) أيام إبتداء من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق ؛
- تاريخ وساعة أول تدخل ؛
- الفترة الخاضعة للتحقيق ؛
- الحقوق والضرائب والرسوم والإتاوات المعنية ؛
- الوثائق المزمع مراجعتها.

### - إمكانية الاستعانة بمستشار جبائي:

إن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة .

### - حق الإطلاع والرد على نتائج الرقابة الجبائية:

من حق المكلف الذي خضع للإجراءات الرقابية الجبائية مهما كان نوعها أن يطلع على نتائج هذه الرقابة وبشكل مفصل ، ويجوز له إبداء كل الملاحظات و الإنتقادات في غضون 40 يوما.

### أما فيما يخص التزامات المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية يمكن تلخيصها في :

- يجب على المكلف احترام الالتزامات سواء كانت ذات طابع محاسبي أو طابع جبائي ، حتى يتفادى العقوبات الجبائية وقد ذكرت هذه الالتزامات في المواد 9-10-11-12 من القانون التجاري والتي نلخصها فيما يلي:
- مسك دفتر اليومية.
- مسك دفتر الجرد.
- حفظ دفاتر المحاسبة والسندات المرسلة.

أما الالتزامات الجبائية للمكلف بالضريبة فتتمثل فالقيام بمختلف التصريحات والتي نوجزها فيمايلي:

- التصريح بالوجود تقدم في الثلاثين يوم الأولى من بداية النشاط في وثيقة صنف 8 n° G إلى مفتشية الضرائب.
- التصريح الشهري أو الثلاثي يقدم خلال 20 يوم الموالية للشهر أو الفصل ويودع في وثيقة صنف 50 n° G.
- التصريح السنوي ويتم قبل 1 أفريل من كل سنة ويتم التبليغ بكل مداخله السنوية على مستوى مفتشية الضرائب التابع لها.
- التصريح بالتنازل، التوقف عن النشاط أو بالوفاة.
- تدوين رقم التعريف الجبائي.

### -2 فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر

من أجل تحقيق الأهداف للرقابة الجبائية يجب أن يكون جهاز إداري كفؤ وفعال يتم فيه تحديد المهام و الأهداف وتقسيمها بالشكل الذي ينهي التغطية الكاملة لجوانب الرقابة الجبائية،

## 1-2 أسباب و أهداف الرقابة الجبائية

تتمثل أسباب الرقابة الجبائية فيما يلي:

### الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية

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

### الرقابة الجبائية كوسيلة لمحاربة الغش الضريبي

نظرا لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى الغش أو تخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق و الأساليب الشرعية، لذلك فإن عمليات مكافحة هذه الممارسات التدليسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية و التي تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة على مختلف أصناف المكلفين والتي من بينها الرقابة الجبائية التي تعد الأداة الضرورية لمكافحة الغش الضريبي لأنها تشكل ضمان لتحقيق مصالح الخزينة العمومية.

للقابة الجبائية عدة أهداف قانونية، إدارية، إقتصادية و إجتماعية والتي يمكن ايجازها فيما يلي:

**هدف قانوني:** ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف العمليات المالية الخاصة بالمكلفين مع القوانين الجبائية المختلفة وحرصا على ذلك تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية و المحاسبة لمعاينة المكلفين على ارتكاب أية مخالفات يمارسونها من دفع مستحقاتهم الجبائية.

**هدف إداري:** تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال المعلومات التي تقدمها و التي تساهم بشكل ملفت و كبير في زيادة المردودية و هذا وهذا بواسطة كشف الأخطاء و التجاوزات التي تساعدها في معرفة الحقائق و الإحصائيات و تقييم الآثار الناجمة عن ذلك لاتخاذ القرارات السليمة في سياستها الجبائية.

**هدف اقتصادي:** تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العمومية من الغش الضريبي و حمايتها لضمان أكبر للحصيلة الضريبية التي تعكس على زيادة الإنفاق العام و إنعاش الاقتصاد الوطني و هذا نظرا للتناغم المتواصل و الكبير بين المجال الاقتصادي و تنميته بنظيره المجال الضريبي.

**هدف اجتماعي :** على الصعيد الاجتماعي نجد الرقابة الجبائية تهدف لمنع و مكافحة انحرافات المكلف بمختلف صورها مثل التلاعب و الإهمال أو التقصير في أداء و تحمّل واجباته، و هذا سعيا منها لتكريس مبدأ المساواة بين المكلفين

## 2-2 أشكال الرقابة الجبائية

الرقابة هي تعبير شامل عن الإشراف و المتابعة و قياس الأداء و تحديد المعايير و مقارنتها بالإنجازات إن هذا التعريف ركن أساسا على دور وظيفة الرقابة حيث ربطها بأربعة أساليب هي الإشراف

و المتابعة و قياس الأداء و تحديد المعايير التي يجب أن تتبع للقيام بعملية الرقابة ثم مقارنتها بالإجازات التي يتم الوصول إليها دون أن يقارنها بالخطة و الأهداف المراد تحقيقها من قبل المؤسسة

## 2-2-1 الرقابة الداخلية

تتم على مستوى مفتشية الضرائب وفي هذا المستوى يتم التمييز بين نوعين من الرقابة، وهما الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق، حيث يقو رئيس المفتشية بمراقبة وفحص تصريجات المكلفين بالضريبة، ويتم القيام بهذين النوعين من الرقابة الجبائية بدون التنقل إلى مقر نشاط المكلف، وتنقسم إلى:

### الرقابة الشكلية

تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصريجات المقدمة من طرف المكلف، والتي تشمل مختلف التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية المرتكبة أثناء تقديم المكلفين للتصريجات، أي التأكد من كيفية تقديم المعطيات والمعلومات التي تتضمنها التصريجات من الناحية الشكلية، دون إجراء أي مقارنة بين ما تتضمنه من معلومات وتلك التي تتوفر عليها الإدارة الجبائية، ويتم هذا النوع من الرقابة على مستوى المفتشية التابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة، والهدف من الرقابة الشكلية هو:

- تصحيح الأخطاء المادية التي تحتويها التصريجات المقدمة من طرف المكلفين؛ كالتأكد من أن البيانات المشار لها في الخانات صحيحة، والتأكد من أن إيداع التصريجات قد تم في الوقت المحدد؛
- التأكد من أن الملف المقدم من طرف المكلف يحتوي على جميع الوثائق المطلوب؛
- التأكد من هوية وعنوان المكلف.

### الرقابة على الوثائق

تقوم الرقابة على الوثائق بالفحص الشامل والدقيق للتحقق من جميع تفاصيل المعلومات المصرح بها والتأكد من سلامتها من خلال مقارنتها مع المعلومات والوثائق التي هي بحوزة الإدارة الجبائية . حيث يتجاوز الأمر مجرد الرقابة السطحية للتصريجات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين، إلى فحص شامل وعميق لهذه التصريجات، وذلك من خلال مقارنتها بمختلف الوثائق والمعلومات التي هي بحوزة الإدارة الجبائية، انطلاقاً من ملفاتهم الخاصة، وكذلك مختلف المعلومات المستقاة من قنوات أخرى كالإيرادات العمومية، الجمارك... الخ.

مما سبق من القول أن الرقابة الداخلية تهدف إلى تدارك النقص الحاصل في التصريجات الجبائية من الناحية الشكلية حيث تتصف هذه الرقابة بالمحدودية والإقليمية، إذ يتعذر على المفتش في ظل كثافة النشاط التجاري وتعدد المواد الجبائية لكثير من المكلفين بالضريبة، أن يقوم بالفحص الشامل لهذه التصريجات، وبغية التأكد من مصداقيتها بصفة قطعية تلجأ الإدارة الجبائية إلى نوع آخر من الرقابة ألا وهو الرقابة الخارجية.

## 2-2-2 الرقابة الخارجية



إن المكلفين بالضريبة يعتبرون متحلين بحسن نية، وتُعتبر مبدئياً ووفقاً للقانون التصريحات التي يكتتبونها صحيحة وحقيقية، وبالتالي إثبات عدم صحتها والتدليس الذي قد يحتويه يقع على عاتق الإدارة الجبائية، ومن أجل ذلك وفي ظل محدودية الرقابة الداخلية تلجأ الإدارة الجبائية إلى شكل آخر من الرقابة الجبائية؛ وهو الرقابة الخارجية أو المعمقة؛ هذا الشكل من الرقابة الجبائية يستلزم من المراقب الانتقال إلى مكان ممارسة النشاط التجاري والصناعي وهذا بخلاف الرقابة الداخلية التي يقوم بها المراقب على مستوي مكتبه، ويمكن أن يأخذ هذا الشكل من الرقابة الجبائية الطرق التالية:

- التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة؛
- التحقيق المصوب في المحاسبة؛
- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية للأشخاص الطبيعيين.

## التحقيق في المحاسبة VC

التحقيق في الحسابات عبارة عن مجموع العمليات التي تهدف إلى فحص الحسابات في نفس مكانها، لمشروع ما و مطابقتها بعناصر الاستغلال بغرض فحص و رقابة الإقرارات المقدمة من المكلف بالضريبة لممارسة النشاط المهني الحر أو المستقل. وهذا طبقاً للمواد القانونية منها المادة (20) من قانون الإجراءات الجبائية الذي حث نصها على أنه " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة و إجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها ". ويهدف هذا التحقيق إلى التأكد من صحة التصريحات الجبائية المقدمة وصدق المحاسبة من خلال مقارنتها مع مختلف المعطيات المتاحة والوثائق الثبوتية، كما يقتصر هذا التحقيق على أشخاص مؤهلين يكونوا برتبة مفتش الضرائب.

كما يجب أن يتم هذا التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونيا من طرف المصلحة .

## التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية VASFE

يقصد بال ت.م.م.و.ج "مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة والدخل المصرح به أي بصفة عامة، التأكد من التصريحات على الدخل العام (المداحيل المحققة خارج الجزائر - فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبينة وغير المبينة... إلخ).

هذا النوع من التحقيق يخص الأشخاص الطبيعيين الجزائريين للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون هذا النوع من التحقيق يخص الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة ، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة، وهو مكمل للتحقيق في المحاسبة حيث يتأكد الأعوان المحققون من مدي الانسجام الحاصل بين المداحيل المدلي بها للإدارة الجبائية من جهة، والذمة أو الحالة المالية و العناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى.

## التحقيق المصوب في المحاسبة

تم استحداث هذا الشكل من الرقابة الجبائية بموجب أحكام المادة ( 22 ) قانون المالية التكميلي لسنة 2008 والمقنن في المادة ( 20 ) مكرر من قانون الإجراءات الجبائية ، ويمكن اعتباره أنه حالة خاصة من التحقيق المحاسبي وذلك من خلال اقتصاره على نوع أو عدة أنواع من الضرائب، في فترة زمنية كاملة أو جزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية، ويتميز بأنه :

- أقل شمولية من خلال اقتصاره على نوع واحد أو عدة أنواع من الضرائب؛
- أكثر سرعة وذو نطاق من التحقيق المحاسبي ؛
- يعتبر وسيلة تسمح للإدارة الجبائية بالقيام بتحريات مصوبة أو تحريات أولية؛
- يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق المحاسبي باستثناء بعض القواعد يحق للعون المحقق في النوع طلب الوثائق التوضيحية العادية من المكلف بالضريبة محل التحقيق، بالإضافة إلى الدفاتر المحاسبية من أجل التحقق من صحة التسجيل المحاسبي للعمليات المتعلقة بالحقوق والرسوم موضوع التحقيق المحاسبي المصوب.
- احتفاظ المكلف بنفس الحقوق والضمانات التي يتمتع بها في إطار التحقيق المحاسبي .

### 3- الرقابة الجبائية و دورها في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في ولاية البليدة

لقد تطورت عمليات التهرب الضريبي في الجزائر بشكل كبير تبعا للمعطيات الجديدة للسوق الناشئة عن تغير الإطار التشريعي و التنظيمي، بما في ذلك التطور الذي عرفته التجارة الخارجية و التبادلات التجارية على المستوى الدولي، هذا التهرب تطور مع تنفيذ الإصلاحات الاقتصادية و إلغاء احتكار الدولة مع تحرير التجارة الخارجية .

لقد تبنت الإدارة الجبائية في الجزائر آليات لمكافحة التهرب الضريبي خاصة في بداية التسعينات و بداية الألفية الثالثة ، و قد حققت هذه الآليات نتائج مالية كبيرة بيد أن هذه الآليات تبقى دون أثر حقيقي على الممارسات الاحتياطية بسبب التطور الذي عرفته الأساليب و طرق المستخدمة في التهرب الضريبي . للوقوف على واقع و دور الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي ولاية البليدة و لظاهرة الغش الضريبي سنقوم بتوضيح الخطوات المتبعة لبرنامج الرقابة وذلك من خلال الخطوات التالية:

### 3-1 اعداد وتحضير برنامج الرقابة

برنامج الرقابة بمختلف اشكاله (تحقيق محاسبي V C , تحقيق معمق في مجمل الوضعية الجبائية العامة VASFE ، تحقيق مصوب في المحاسبة VP) هو برنامج سنوي أي من 01/01/ن إلى 31/12/ن وهو عبارة عن قائمة اسمية لأشخاص طبيعية ومعنوية يتم إعداد و تحضير البرنامج في الثلاثي الأخير للسنة التي تسبق سنة التحقيق والرقابة حيث يتم انتقاء الملفات موضوع الرقابة على مستوى مفتشيات الضرائب المختصة إقليميا وذلك بالاعتماد على معايير الانتقاء الآتية:

- تكرار الخسائر لعدة سنوات مالية.
- أهمية رقم الأعمال والنتيجة.
- هوامش الربح الخام والصفافية ضئيلة.
- تقديم معلومات تصريحات (إقرارات) غير صحيحة.
- تغيير عنوان النشاط ونوعه بصفة مستمرة.
- معلومات لدى الإدارة تخص العلامات الخارجية للثروة لا تتناسب مع الدخل المصرح به (حيازة عقارات، منقولات، الخارج.... الخ).

مبدئيا يتم اختيار قائمة اسمية مؤقتة تضم حوالي مائة \_ 100 \_ قضية (شخص طبيعي ومعنوي)، حيث هذه القائمة تعرض على مديرية الأبحاث والمراجعات المركزية على مستوى الجزائر العاصمة، ليتم التأشير والمصادقة عليها وبذلك تصبح قائمة نهائية أي برنامج التحقيق للسنة.

بمجرد التأشير والمصادقة على البرنامج يتم اعتماده على مستوى نيابة مديرية الرقابة الجبائية وتوزيعه على المحققين حوالي ( 16 محقق) وثنائية العمل بمتوسط 07 قضايا (ملفات) لكل ( 02 ) محقق للوقوف على نشاط المديرية الولائية لولاية البلدية نقوم بعرض جدول يمثل مختلف التحقيقات الجبائية التي قامت بها مصالح الرقابة على مستوى ولاية البلدية

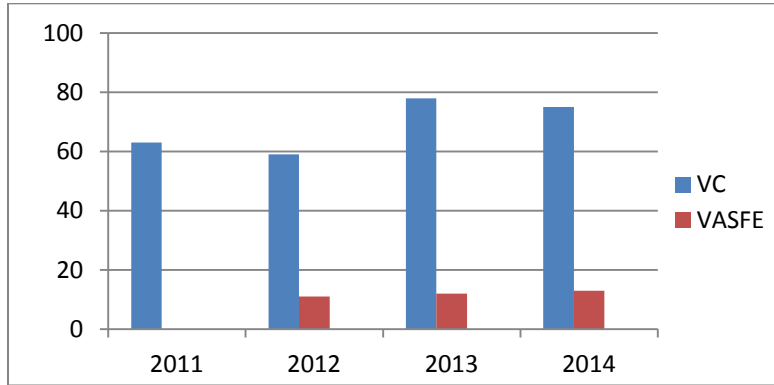
#### الجدول رقم(01) : عدد الملفات المعالجة في اطار الرقابة الجبائية في الفترة 2010\_2014

2014	2013	2012	2011	
75	78	59	63	عدد ملفات التحقيق المحاسبي VC
13	12	10	/	عدد ملفات التحقيق المعمق في الوضعية الادمجية VASFE
88	90	69	63	العدد الاجمالي للملفات المحققة

المصدر: وثائق داخلية نيابة مديرية الرقابة الجبائية بولاية البلدية

بإعتماد على الجدول رقم 01 بتمثيل الإحصائيات الموجودة في الجدول رقم 01 نقوم بتمثيل المعطيات في منحنى بياني يمثل عدد ملفات التحقيق V.C في إطار الرقابة الجبائية وعدد ملفات التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة VASFE في إطار الرقابة الجبائية.

## الشكل (01): عدد الملفات المعالجة في اطار الرقابة الجبائية في الفترة 2010\_2014



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول رقم (01)

نلاحظ من خلال الجدول رقم (01) :

✓ انخفاض الملفات الجبائية سنة 2012 بالنسبة لسنة 2011 ثم تعود الملفات للارتفاع سنة 2013 ثم تعود في الانخفاض مرة أخرى.

✓ وعموما نقول أن عدد الملفات المعالجة في السنتين (2013-2014) مقبولة نوعا ما بالنظر إلى العدد المحدود للمحققين الجبائيين حوالي 16 محقق، و عودة سقوط عدد الملفات كل من سنة 2012-2014 هذا راجع إلى الطريقة الثنائية للعمل (2محققين معا) عكس العمل الوحدوي أي كل محقق يعمل بفرده.

✓ أما فيما يخص التحقيق المعمق فقد عرف استقرار في عدد الملفات وهي جد قليلة، حيث لم يتعدى 14 ملفا، ويمكن إرجاع العدد الضئيل لعدد ملفات التحقيق المعمق و انعدامه لسنة 2011 إلى الصعوبات في الميدان لأنها رقابة شخصية ومعقدة وتمس الحياة العامة والخاصة للمكلفين.

✓ ولو أخذنا مؤشر دراسة على النحو التالي:

مثلا: سنة 2011=العدد الكلي للملفات النظام الحقيق لولاية البليدة/عدد ملفات موضوع التحقيق.

$$=63/16149$$

$$=256 \text{ سنة.}$$

أي يجب 256 سنة لأجل كافة الملفات للرقابة الجبائية ومنه فإن الرقابة الجبائية ضرورية لكنها غير كافية لذلك يجب الاهتمام أكثر بها وزيادة عدد المحققين الجبائيين للوصول إلى أعلى حد من عدد الملفات المعالجة وبذلك الحد من الغش الضريبي.

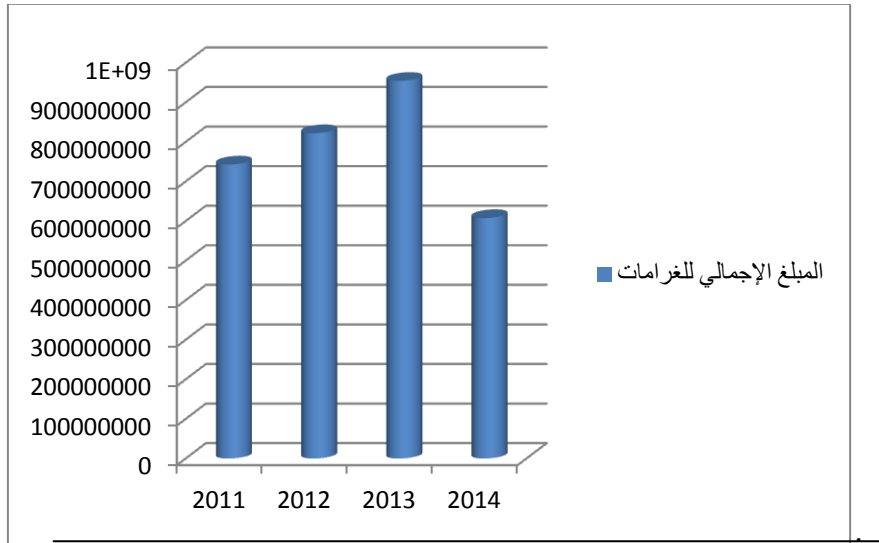
و للوقوف على نتائج الرقابة الجبائية في ولاية البليدة سنعرض في الجدول التالي المبالغ المالية الناتجة عن عملية الرقابة.

### جدول رقم(02):المبالغ المالية الناتجة عن الرقابة

2014	2013	2012	2011	
607546858.00	954247936.00	822014113.00	742908335.00	المبلغ الإجمالي

المصدر: مديرية الرقابة بولاية البليدة

### الشكل(02):عدد المبالغ المستخرجة في الرقابة



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول رقم(02)

نلاحظ من خلال الجدول السابق والشكل السابق ارتفاع المبالغ المالية لسنة (2012-2013) مقارنة بسنة 2011 ثم انخفاضها خلال السنة 2014 وهذه الاختلافات تعود إلى فارق الحقوق والغرامات .

### 3-2 الوسائل المقترحة لمكافحة التهرب الضريبي

عملت الجزائر منذ الانفتاح الاقتصادي في بداية التسعينات على وضع و خلق مجموعة من الآليات و الوسائل لكبح ظاهرة التهرب الضريبي بنوعيه المشروع و غير المشروع من خلال استحداث مجموعة من الهيئات ممثلة في المديرية العامة للضرائب و بالتعاون مع بعض الوزارات كالتجارة و الداخلية ، إلا أن هذه الوسائل بقيت مقصورة

على تدخل الإدارة الجبائية و التي وجدت نفسها و حيدة في مواجهة ظاهرة معقدة و متداخلة و مؤثرة على بعض الظواهر الأخرى كتهريب رؤوس الأموال و تهريب رؤوس الأموال .

و من خلال التحاليل السابقة أردنا أن نحدد نستخلص الآليات التي نراها مجدية و فعالة ليس فقط لكبح و الحد من هذه الظاهرة، و إنما لمعالجة حتى بعض الظواهر الأخرى و التي نلخصها في بعض المطالب الآتية.

### 3-2-1 - نظام تحليل المخاطر

من أجل برمجة مجدية للمكلفين لرقابة الجبائية و جب استخدام وسائل تحليل الخطر **risque management** و الذي يسمح بتصنيف المكلفين بالضريبة حسب درجة الشفافية الضريبية ، و يأخذ بعين الاعتبار هذا النظام المكلفين الذين يمتثلون للقانون حيث يعالجوا معالجة تفاضلية ، فدرجة الشفافية تقاس على أساس الامتثال الضريبي **TMC** بدلا من نتائج الرقابة.

هذه العملية تستدعي تجميع و استغلال المعلومات الجبائية ، كما يجب على الدولة إنشاء هياكل التحقيق و جمع المعلومات على المستوى الجهوي مدعومة بهياكل مركزية لتحليل و جمع المعلومات مجهزة بنظام معلومات ، من جهة أخرى تعزيز التعاون و التبادل الإلكتروني للمعلومات مع الشركاء المحليين و الدوليين .

فلهيكل و المصالح الموجودة حاليا سواء تغلق الأمر بمصلحة التحريات الجبائية أو الفرق المختلطة ، فيجب أن تدعم بفرق متنقلة مكلفة بالرقابة و جمع المعلومات حول العقارات و مراكز النشاط، و يكفي تحويل أعوان الإحصاء إلى أعوان المراقبة أو حتى أعوان المعلومات الجبائية ، و بالتالي خلق أعوان مختصة في تجميع المعلومات ليس فقط في عملية الإحصاء و إنما طوال السنة .

علاوة على ذلك يجب على الإدارة الجبائية الانفتاح على شركائها المحليين و الدوليين من أجل البحث و تبادل المعلومات لمكافحة الاقتصاد غير الرسمي و الغش الجبائي العقدي كما هو معمول به في منظمة التعاون و التنمية **OCDE** ، و الذي يعتمد على تبادل المعلومات من خلال :

- طلب المعلومات تحت الطلب ؛
- التبادل الطوعي للمعلومات ؛
- التبادل الأتوماتكي للمعلومات ؛
- تبادل المعلومات حسب السلم الاقتصادي ؛
- الرقابة الجبائية المتزامنة ؛
- الرقابة الجبائية الدولية .

من خلال هذه الإجراءات يمكن للإدارة الجبائية في الجزائر أن تتحصل على المعلومات عن جميع العمليات التجارية و المالية و المصرفية التي تحققت في الخارج من طرف المقيمين و كذلك الشركات العابرة للقارات التي تعمل في الجزائر بصورة مباشرة أو عن طريق فروع لها ، و تبادل هذه المعلومات يجب أن يكون تلقائياً و بدون طلب من طرف الإدارات الجبائية المتعاقدة .

إن عملية تعبئة المعلومات و التحريات هي خطوة مهمة جدا في اختيار المكلفين للرقابة ، و على المديرية العامة للضرائب إحلال النظام الكلاسيكي المستخدم في برمجة الملفات الجبائية للرقابة الجبائية بهذا النظام الجديد و هو نظام تحليل المخاطر المستخدم من طرف الدول الأوربية و الولايات المتحدة الأمريكية .

### 3-2-2- تحسين و تنظيم مصلحة الرقابة الجبائية

من أجل تحسين و تحقيق أهدافها ، يجب على الإدارة الجبائية الإعتماد على مجموعة من المحققين أكفاء و ذوي مصداقية ، و يجب أن يكون هؤلاء المحققين مدربين على جميع التحقيقات المالية و القانونية و هذه التخصصات ذات صلة بالقضايا الحساسة ، و من الضروري على الإدارة الجبائية رفع من عدد المحققين الجبائين و تزويد الإدارات الجهوية بفرق البحث و التحري ، و وجود هذه الفرق من شأنه أن يكون عاملا أساسيا في ردع و كبح هذه الظاهرة.

### 3-2-3 -خلق علاقة ثقة بين الإدارة الجبائية و المكلفين

إن تعزيز الحس الجبائي هو مبدأ أساسي يكمن في دفع إقناع المكلفين بدفع الضرائب تلقائي ، اليوم و في بلدان كثيرة يوجد مفهوم جديد و هو طوعية الامتثال **Voluntary Compliance** ، على سبيل المثال في ألمانيا يوجد قانون يهدف إلى تعزيز النزاهة الضريبية و يتجسد هذا الحس الجبائي في:

- تبسيط الإجراءات الجبائية للمكلفين لخلق قانون جبائي موحد ؛
- توفير الحماية القانونية للمكلفين في حالة تغير القوانين و التي عادة ما تتغير مرتين كل سنة، مرة في قانون المالية و مرة أخرى فلي قانون المالية التكميلي؛
- خلق وسيط من المكلفين لمناقشة قاعدة الضريبة الناتجة عن نظام التقدير الجزائي و كذلك حالة التسويات الضريبية .

و لأجل تعزيز هذه العلاقة في الجزائر و جب على الإدارة الجبائية في الجزائر الالتزام بما يلي:

- تكوين الأعوان ، بعد المعاينة و التحليل السابق فإن السبب في نشوب المنازعات الضريبية بين الإدارة و المكلفين سببه الأول هو الاستخدام الخاطئ للقوانين و النصوص التشريعية ، و بالتالي فإن تكوين الأعوان سوف يكسبهم الخبرة الكافية و كذلك تحديد المعلومات ، و هذا بدوره سوف ينقص من عدد المنازعات و كذلك يحد من ظاهرة السلوك المنحرف للمكلفين و اللجوء إلى التهرب الضريبي.

- توعية الموظفين و أعوان الضرائب حول السلوك اتجاه المكلفين هذا السلوك مرتبط أساسا بالعلاقة بين الطرفين ، و بالتالي يجب النظر إلى المكلفين على أنهم زبائن ، و يجب العمل على إعلام و فهم المكلفين بأن ما تدفعونه سوف يرجع إليهم في شكل خدمات مقدمة هذا سوف يدفع بالمكلفين إلى التقرب من الإدارة في حالة حدوث سوء تفاهم ، و بالتالي فإن هذه التدابير تعمل على التقليل من المنازعات الضريبية و كذلك تحد من هجرة المكلفين نحو التهرب الضريبي.

- عدم فهم بعض القوانين الضريبية و في ظل غياب الثقافة الجبائية لمجموعة أصناف من المكلفين يدفعها إلى السلوك المنحرف ، منها التهرب الضريبي و كذلك المنازعات الجبائية ، و لهذا وجب على الإدارة الجبائية وضع إستراتيجية للاتصال مدعومة بعمليات تحسسية بغية الوصول إلى أكبر قدر ممكن من المكلفين بالضريبة ، و في هذا الصدد تم نشر الكثير من الرسائل المقروءة و المكتوبة على نطاق واسع و التي تعمل كأداة فعالة للحد من المنازعات الضريبية ، و أخيرا فإن إدخال نظام RESCRIT يمكن أن يشكل حلا للمنازعات الضريبية و يستجيب لاحتياجات الأمن القانوني للمتعاملين بصفة عامة.

## الخاتمة

تعتبر الرقابة الجبائية في الجزائر الوسيلة الأولى لمكافحة ظاهرة الغش الضريبي والمحافظة على الأموال العمومية لذا منح لها المشرع إطار قانونيا يتجسد في الحقوق الممنوحة لذا والمتمثلة في حق الاطلاع والمعاينة وحق الرقابة والتحقق، كما وضع لذا المشرع أجهزة وهيكل تنظيمية تقوم على تطبيق وتنفيذ إجراءاتها على جميع المستويات المركزية والجهوية والولائية.

تتخذ الرقابة الجبائية عدة أشكال تنقسم إلى رقابة عامة ورقابة معمقة، ويعتبر التحقيق المحاسبي والتحقق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية من أهم الطرق التي تعتمد عليها الرقابة الجبائية للكشف عن التهرب الضريبي، حيث يختص التحقيق المحاسبي بالأشخاص المعنويين، بينما يختص التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية بدخول الأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، ويتم ذلك من خلال الإجراءات التحضيرية للتحقيق التي تتضمن البرمجة وجمع المعلومات، ثم مباشرة أعمال التحقيق من خلال الفحص والمراقبة بعين المكان للتأكد من صحة الممتلكات بغرض اكتشاف الممارسات التدليسية الرامية إلى التهرب من دفع الضريبة، ثم تبليغ النتائج المتوصل إليها وإصدار الجداول والأوردة الإضافية الناتجة عن عملية إعادة التقييم.

لكن على الرغم من كل هذه الأجهزة الموضوعية، والإجراءات والوسائل المتخذة لتعزيز عمل نظام الرقابة الجبائية، إلا أنه غير كفيلا بتحقيق الفعالية في أداء المهام الموكلة إليه.

باعتبار أن الحكم على فعالية نظام الرقابة الجبائية يكمن في مدى قدرته على تحقيق أهدافه، إلا أن المشاكل التي يعاني منها حالت دون ذلك، وهذا ما يستدعي ضرورة اتخاذ كل الوسائل والإجراءات الكفيلة بتحسينها.

## قائمة المراجع



- 1- بوضير رضا "التهرب الضريبي في الجزائر" -رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 1999.
- 2- بوعلام، عجلان العياشي، "التهرب الضريبي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي" (مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضيف، مسيلة، العدد 8، 2008).
- 3- حسينة بن فارس، إشكالية التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البلدة، 2007.
- 4- شمس، جمال فوز، "ظاهرة التهرب الضريبي مكافحتها ودور الشرطة في ملاحقتها"، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين الشمس.
- 5- رضا بوعزيزي، "التهرب الضريبي في الجزائر (1992-1996)"، رسالة ماجستير (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 1999.
- 6- عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة الجزائر، 2009.
- 7- قاسي محمد، "تفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من الغش الجبائي"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، "علوم اقتصادية" تخصص مالية وبنوك، البلدة، 2014.
- 8- كحلة عبد الغني، "تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي" مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد ومالية دولية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التسيير، 2011/2012.
- 9- لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011.
- 10- مفتاحي محمد، "دور التحقيق الجبائي و المحاسبي في محاربة الغش و التهرب الضريبي"، مذكرة شهادة الدراسات العليا المتخصصة، تخصص جباية، البلدة 2009.
- 11- نصيرة يجاوي، " الغش والتهرب الجبائيين"، رسالة لنيل شهادة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية فرع تحليل اقتصادي، جامعة الجزائر، 1998.
- 12- نوي نجة، "فعالية الرقابة في الجزائر فترة 1999-2003"، ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، فرع مالية و نقود، جامعة الجزائر، 2004.
- 13- يوسف نورالدين، "الجباية المحلية ودورها في تحقيق التنمية المحلية في الجزائر دراسة تقييمية للفترة (2000-2008)"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2009/ 2010.

14- قانون الإجراءات الجنائية 2015

15- قانون العقوبات الجزائري 2015

16- قانون الضرائب المباشرة