



فعالية الرقابة الجبائية – النظرية والواقع- دراسة حالة مديرية الضرائب البلدية.
The effectiveness of fiscal control - theory and reality - a case study of the Blida Tax Directorate

طالبي محمد¹*, زايبي مولود²

TALBI Mohamed¹, ZAIMI Mouloud²

¹ أستاذ محاضر قسم "أ"، جامعة البلدية 02 لونيبي علي، (الجزائر)، البريد الإلكتروني: m_Talbi@univ-Blida.dz

² طالب دكتوراه، جامعة البلدية 02 لونيبي علي، (الجزائر)، البريد الإلكتروني: m.zaimi@univ-blida2.dz

تاريخ النشر: 2020/12/31

تاريخ القبول: 2019/12/16

تاريخ الاستلام: 2019/11/15

ملخص:

يتميز النظام الضريبي الجزائري بأنه نظام تصريحي، لأجل هذا تظهر أهمية دور الرقابة الجبائية. ومن خلال هذه الورقة البحثية، توصلنا أن السياسة الجبائية في الجزائر أعطت أهمية للرقابة الجبائية من حيث الإطار التصوري والقانوني، كما وقفنا على الفعالية من خلال النتائج الإيجابية المتوصل لها في الميدان، وفي الأخير نقترح ضرورة تعزيز دور الرقابة الجبائية وتوفير كافة الإمكانيات البشرية والمادية والقانونية لمكافحة التهرب والغش الضريبيين. الكلمات المفتاحية: الرقابة الجبائية؛ النظام الضريبي؛ السياسة الجبائية.

تصنيف JEL: H26، K34

Abstract:

The Algerian tax system is characterized as a declarative system, which is why the importance of the role of fiscal control appears.

Through this research paper, we concluded that the fiscal policy in Algeria gave importance to fiscal control in terms of the conceptual and legal framework, and we also examined the effectiveness through the positive results reached in the field. Legal to combat tax evasion and fraud.

Keys words: Tax Evasion; Tax System; Fiscal Policies.

JEL classification codes: H26; K34

1. مقدمة:

يتميز النظام الضريبي الجزائري كونه نظاما تصريحيًا بالدرجة الأولى، أي أن المكلف بالضريبة (شخص طبيعي أو معنوي) له كل الحرية في اكتتاب التصريح والإقرار بالأوعية الضريبية مع تصفيتها ودفعها لذمة الخزينة العمومية من تلقاء نفسه ووفق إجراءات ومواعيد محددة في القانون الجبائي، وفي المقابل إدارة الضرائب لها كل الحق في إجراء الرقابة من خلال مجموعة من العمليات للتأكد من صحة ومصادقية التصريحات المكتتبة والمودعة. فالأصل أن الإقرارات المودعة صحيحة والمكلف حسن النية حتى يثبت العكس مع وقوع عبء إثبات التصريح الخاطئ أو ممارسات التهرب الضريبي الغير مشروع على عاتق الإدارة. فالرقابة الجبائية هي ضمانة للنظام الضريبي التصريحي وهي عملية مقننة ومضبوطة وتنفذ وفق مسار إجراءات شكلية وضمنية، كما تتخذ عدة أنماط من مختصرة ومعقدة. في سياق هذا الطرح، نضع إشكالية ورقتنا البحثية في: ما مدى فعالية الرقابة الجبائية في الميدان (مديرية الضرائب لولاية البلدية)؟

كما يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هو الإطار القانوني والمفاهيمي للرقابة الجبائية؟
- ما هي الطرق المستعملة في تأسيس الأوعية؟
- ما نتائج الرقابة الجبائية على مستوى المصالح الجبائية بالبلدية؟

ولأجل الإلمام بجوانب الموضوع المتعددة، نقسم بحثنا إلى محورين:

- ✓ المحور الأول: نقوم بعرض ماهية الرقابة الجبائية، أهدافها، أشكالها، حقوق الإدارة و ضمانات المكلف، الالتزامات المحاسبية والجبائية، طرق التحقيقات الجبائية.
- ✓ المحور الثاني: نخصصه لإحصائيات الرقابة الجبائية المعمقة على مستوى مديرية الضرائب لولاية البلدية (نيابة مديرية الرقابة الجبائية) من العدد الملفات موضوع الرقابة، المبالغ المستدركة مع غرامات الوعاء وكذا نسبة التغطية الرقابة للملفات الكلية

2. الإطار المفاهيمي والقانوني للرقابة الجبائية.

تقوم الرقابة الجبائية بحماية أموال الخزينة العمومية، ومحاربة من يختلسها من خلال التأكد من صحة ومصادقية التصريحات المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة، وذلك نظرا للأخطاء المرتكبة أثناء إعدادها بقصد أو بغير قصد.

1.2 مفهوم الرقابة الجبائية وأسبابها:

تعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات القانونية المستعملة من طرف الإدارة الضريبية للمحافظة على حقوق الخزينة، من خلال محاربة الطرق المنتهجة للتهرب والغش الضريبي، وذلك عن طريق التأكد من صحة المعلومات والتصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة.

1.1.2 مفهوم الرقابة الجبائية:

للرقابة الجبائية مفاهيم متعددة ومختلفة نوجزها فيما يلي:

- ✓ هي إجراء ضروري لمكافحة التهرب والغش الضريبي كما أنها تكتسي أهمية بالغة وذلك لطبيعة النظام الضريبي الذي يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين والتي تعكس الحقيقة (ناصر، 2003، صفحة 171).
- ✓ تعرف الرقابة الجبائية على أنها فحص للتصريحات وكل السجلات والوثائق والمستندات للمكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية (عطاب، 2017-2018، صفحة 09).

✓ من الناحية القانونية فقد عرفت الرقابة الجبائية على أنها العمليات والإجراءات التي تهدف إلى التحقق من نزاهة و صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف، وذلك من خلال مقارنتها بعناصر ومعطيات خارجية وهذا الحق محفوظ بنصوص ومواد التشريع الجبائي (بايخ و كمال ، 2016.2017، صفحة 45).

✓ فالرقابة الجبائية إذن هي مجموع العمليات والإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية المكتوبة من طرف المكلفين يتبعها اكتشاف العمليات التدليسية والتي الهدف منها التهرب من الضريبة الواجبة الدفع.

2.1.2 أسباب إجراء الرقابة الجبائية:

الإدارة الجبائية تقوم بالرقابة الجبائية على تصريحات المكلف بالضريبة، وذلك راجع إلى سببين رئيسيين (عطاب، 2017-2018، صفحة 10):

• حرية المكلف بالضريبة في التصريح بمداخله:

النظام الضريبي الجزائري يتميز بكونه تصريحي أي يسمح للمكلف بالتصريح بمداخله من تلقاء نفسه من خلال تقديم المعلومات المتعلقة بنشاطه ومداخله للإدارة الجبائية باعتبارها أساس لتحديد الوعاء الضريبي ويفترض أنها صحيحة مالم يثبت العكس، للتأكد من ذلك وجدت الرقابة الجبائية لمراقبة هذه التصريحات للتأكد من صحتها ومطابقتها لما هو موجود في الحقيقة.

• محاربة التهرب والغش الضريبيين:

يسعى بعض المكلفين إلى التهرب من دفع الضريبة عن طريق التحايل بشتى الطرق المختلفة، بالإضافة إلى ضخامة هذه الظاهرة وتوسع نطاقها لذلك يصعب قياسها لذا دعت الضرورة إلى وجود آلية رقابية تهدف إلى المحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة التهرب الضريبي.

✓ فالتهرب الضريبي هو تجنب دفع الضريبة دون مخالفة قواعد القانون الجبائي و هو مشروع ويدخل في إطار حرية تصرف المكلف إيجاباً أو سلباً.

✓ أما الغش الضريبي فهو تهرب ضريبي غير مشروع يتمثل في استعمال طرق تدليسية و احتيالية لمخالفة التشريع الجبائي و هو يعتبر جريمة اقتصادية يعاقب عليها القانون الجبائي وقانون العقوبات.

2.2 أشكال الرقابة الجبائية:

إن مراقبة ومراجعة التصريحات الجبائية للمكلف يمكن أن تتم بطريقة عامة أو معمقة، حيث يمكن للمحقق طلب التبريرات والتوضيحات كتابيا وفق القانون، لذلك تأخذ الرقابة الجبائية عدة أشكال تتمثل فيما يلي:

1.2.2 الرقابة العامة:

تتم الرقابة العامة على مستوى مفتشيات الضرائب (مراكز الضرائب حالياً)، حيث يقوم رئيس المفتشية بمراقبة وفحص تصريحات المكلفين

بالضرائب، من غير تنقل أو إجراء أبحاث خاصة من طرف مصلحة الضرائب وتتم بمكتب المراقبة على مستوى ملف المكلف بالضريبة (عطاب، 2017-2018، صفحة 47).

من خلال ما سبق يتم التمييز بين نوعين من الرقابة العامة على النحو الآتي (بن عمارة، 2011، صفحة 22):⁽⁶⁾

• الرقابة الشكلية: تطبق كل سنة وتدرس الأخطاء المادية التي ارتكبت دون قصد و التي توجد في التصريح من طرف المكلف بالضريبة فهي تأخذ بعين الاعتبار رقم الأعمال بمعنى آخر تهتم فقط بصفة الأرقام.

• الرقابة على الوثائق (c.s.p): و هي عكس الرقابة الشكلية حيث تتطلب إحضار الوثائق و السجلات التجارية، وتتضمن الرقابة النقدية و الرقابة الإجمالي، حيث تراجع فقط التصريحات وتقارنها بالوثائق الملحقه لهذه الأخيرة.

2.2.2 الرقابة المعمقة:

تقوم نيابة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بفحص جبائي ومحاسبي لتصريحات المكلفين بالضريبة الخاضعين في النظام

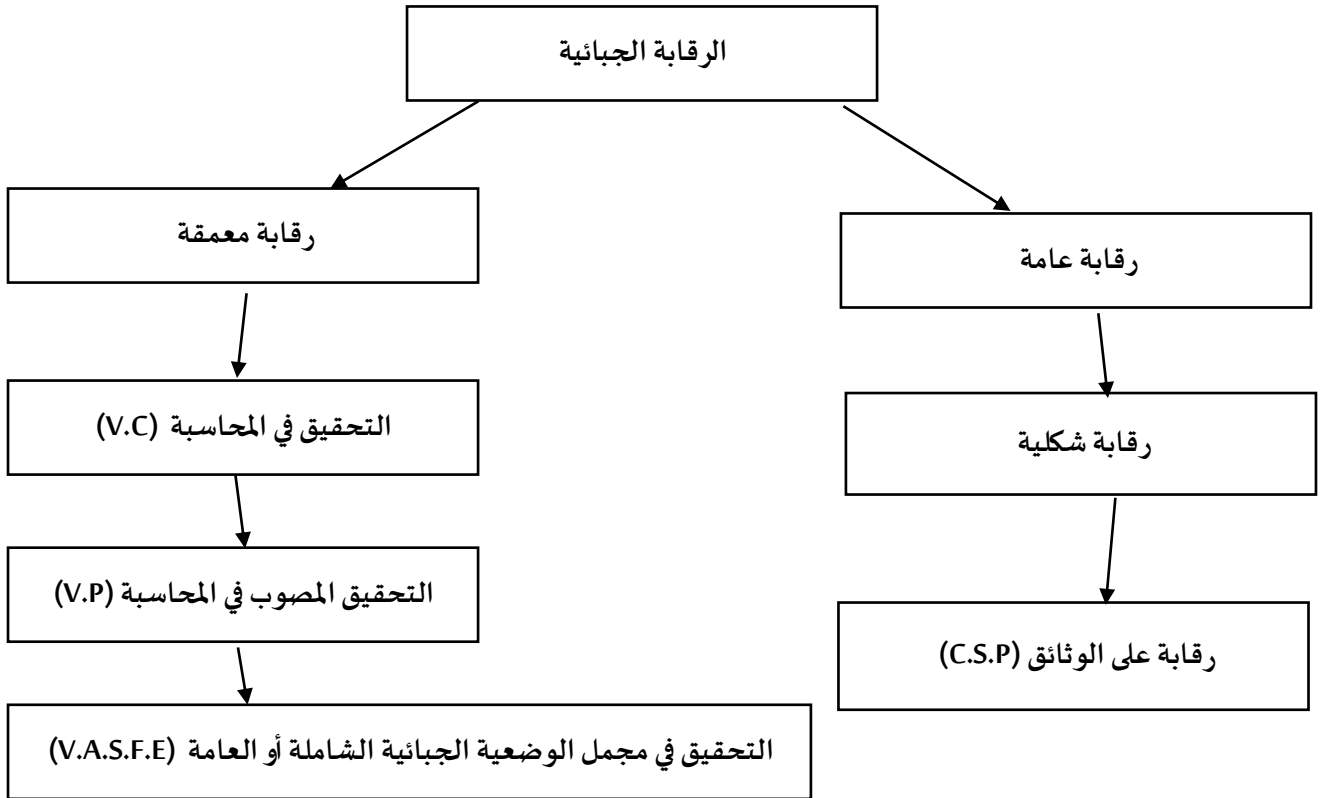
الحقيقي، وتشمل كذلك المكلفين المقترحين من طرف المفتشيات اعتمادا على معايير منها التصريح بالعجز المكرر، و النقص المستمر في الربح المحقق (عوادي ، 2001، صفحة 13)، و في هذا النوع من الرقابة نميز فيه بين الفحص المحاسبي و المصوب و الفحص المعمق لمجمل الوضعية الجبائية و الشاملة للمكلف.

• **التحقيق في المحاسبة (التحقيق المحاسبي والجبائي):** يسمح بالتأكد من صحة التصريحات الجبائية بمقارنتها مع النتائج المحددة عن طريق المحاسبة، لذلك يتبين أن الذين يعنهم هذا الفحص ملزمين بمسك الدفاتر و الوثائق المحاسبية التي أكد عليها القانون التجاري و الجبائي.

• **التحقيق المصوب:** هذا النوع من الرقابة قد يشمل نوع واحد من الضرائب، ومدة التحقيق في عين المكان تكون قصيرة مقارنة بالرقابة المحاسبية، كذلك تضمن دراسة الوثائق التبريرية للمحاسبة لنوع معين من الضرائب، ومن خصائص هذا الشكل من الرقابة و إجراء عمليات بحث مستهدفة على عكس الرقابة الأخرى (العامة).

• **الرقابة المعمقة أو التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة:** تضم مجموعة من المعلومات المشكلة للمصلحة التي تقوم بدراستها عن طريق الرقابة المعمقة و التي تتمثل في دراسة الملفات بدقة وبصفة معمقة وبكل موضوعية ومقارنتها مع العناصر الخارجية لكل مكلف، هذا النوع من الرقابة يتمحور حول الذمة المالية للشخص الطبيعي فقط.

شكل رقم: (01): أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على بنود المواد (18)، (19)، (20)، (21)، (20) مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، 2019.

3.2 أهداف الرقابة الجبائية:

تختص الإدارة الجبائية بالرقابة على تصريحات المكلف، بصفتها الجهاز الفني الذي تخول له مسؤولية تنفيذ التشريع الجبائي، عن طريق فرض وتحصيل الضرائب والرقابة عليها سعيا لتحقيق الأهداف التالية (زوليخة و دباح، 2018-2017، الصفحات 46-47):

1.3.2 الهدف المالي والاقتصادي:

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال، وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية. وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع، إذ أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد و الجبائية.

2.3.2 الهدف القانوني:

يتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين للقوانين و الأنظمة السائدة، وحرصا على سلامة هذه الأخيرة، تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية و المواساة لمحاسبة ومعاقبة المكلفين بالضريبة عن أي انحرافات أو مخالفات يمارسونها قصد التهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية

3.3.2 الهدف الإداري:

تؤدي الرقابة الجبائية دوراً هاماً للإدارة الضريبية من خلال الخدمات و المعلومات التي تقدمها لها و التي تساهم بشكل

حيوي و كبير في زيادة الفعالية و الأداء ، و يمكن تحديدها في النقاط التالية:

- تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها، مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية.
- تحديد الانحراف وكشف الأخطاء، وهذا ما يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم آثارها، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك.
- تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل التهرب الضريبي.

4.3.2 الهدف الاجتماعي:

يتمثل في محاربة انحرافات المكلف بمختلف صورها مثل: السرقة و الإهمال ، أو تقصيره في أداء وتحمل واجباته اتجاه المجتمع، بالإضافة إلى تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة، وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة (كحلة، 2012، 2011، الصفحات 65-86).

4.2 الإطار القانوني للرقابة الجبائية:

تعتبر الرقابة الجبائية أداة فعالة لضمان امتيازات الخزينة العمومية، لهذا قد حدد القانون الجبائي إطار تشريعي وتنظيمي للرقابة الجبائية، وأسند للإدارة الجبائية صلاحيات وسلطات واسعة تسمح لها بالقيام بمهمتها في شروط قانونية محددة، وكما طالب المكلفين بالضريبة بعدة التزامات وفي المقابل منحهم عدة ضمانات من أجل حمايتهم من تعسف الإدارة والتجاوزات المحتملة.

1.4.2 الهيئات والأعوان المكلفة بالرقابة الجبائية:

تعتمد عملية الرقابة الجبائية على مجموعة من الهياكل والأجهزة المخول لها قانونيا للقيام بذلك، حتى تمارس بطريقة منظمة، وتعزيزا لذلك خول المشرع الجزائري لأعوان هذه الأجهزة مجموعة من الصلاحيات والحقوق التي لا بد من الاستناد عليها لأداء مهمتهم الرقابية.

• الهيئات المكلفة بالرقابة الجبائية:

- الرقابة الجبائية تقوم بها عدة مصالح سواء على المستوى الوطني أو على المستوى المحلي، تضبط لها قوانين واحدة حيث تنقسم إلى عدة أجهزة لكل منها مهام مختلفة تتمثل فيما يلي (للضرائب، 2017، صفحة 12)
- مديرية الأبحاث والمراجعات (D.R.V) على المستوى المركزي، وهران، قسنطينة تتكفل بالملفات الكبرى على مستوى القطر الوطني.

- مديرية كبريات المؤسسات (D.G.E) تتكفل بالملفات الكبرى و الشركات الأجنبية.
- نيابة مديرية الرقابة الجبائية (S.D.C.F) مع مستوى كل مديرية ولائية للضرائب (48 ولاية).
- المصلحة الرئيسية للرقابة الجبائية على مستوى مركز الضرائب (C.D.I)
- الأعوان المخولين بالرقابة:
- يقوم بالتحقيق كل عون له رتبة مفتش على الأقل، ويحمل بطاقة انتداب من المديرية العامة للضرائب تبين صفته (المادة 37 من قانون المالية 2009).

2.4.2 الحقوق المخولة لإدارة الضرائب:

✓ حق الإطلاع : Droit de communication

خول المشرع للإدارة الجبائية حق الإطلاع، بالاستناد على نص المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية " يسمح للمراقب حق الاطلاع قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها (قانون الإجراءات الجبائية، 2019) .
يعتبر حق الاطلاع هو الأداة التي تدخل في كل إجراء رقابي، إما لإتمام المعلومات الموجودة بحوزة الإدارة أو التأكد من صحة المعلومات الموجودة في الملفات الضريبية.

✓ حق الرقابة: Droit de contrôle

إن الإدارة تتمتع بصلاحيات رقابة تصريحات المكلفين بالضريبة، وذلك لكون النظام الجزائري نظام تصريحي بمعنى إن الضريبة تتأسس بعد إدراجها للعناصر الضرورية ضمن التصريحات المسلمة للإدارة الجبائية، فانطلاقاً من هذا المنطق تحتفظ الإدارة بحق الرقابة من أجل التأكد من صحة المعلومات الواردة في التصريحات المقدمة (قانون الإجراءات الجبائية، 2019) وحق الرقابة للإدارة يمتد لعشر (10) سنوات مالية .

✓ حق المعاينة: Droit de visite

خول المشرع الجبائي لأعوان الضرائب حق الزيارة الميدانية لمقرات المكلفين في إطار مباشرة الرقابة و المتمثلة في المعاينة المادية، فيمكنهم التحرك بحرية في المقرات المهنية و بالتالي متابعة حركة البضائع عبر مراحل التسويق، ومراقبة الصفقات التي تبرم المنتجين، وتكون هذه المراقبة عندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية ويكون الترخيص من رئيس المحكمة المختص إقليمياً يفوضه هذا الأخير، كما أن طلب الترخيص يكون من مسؤول الإدارة الجبائية، وتتم المعاينة وحجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة، حيث تكون هذه الزيارة حاضراً فيها ضابط شرطة قضائية يعينه وكيل الجمهورية و معه عونان من الإدارة الجبائية (قانون الإجراءات الجبائية، 2019).

✓ حق استدراك الأخطاء: Droit rectification des erreurs

يجوز استدراك كل خطأ يترتب سواء من نوع الضرائب أو فرضها بالنسبة لأي من الضرائب ورسوم المؤسسة عن طريق الجداول، وذلك إلى غاية انتهاء السنة الثانية التي تلي يصدر فيها القرار بالإعفاء من الضريبة الأولى (قانون الضرائب المباشرة، 2019).

كما حدد المشرع الجبائي الأجل العام الذي يتقادم فيه عمل الإدارة بأربع سنوات إلا في حالة وجود مناورات تدليسية، وكل إغفال أو خطأ أو نقص في فرض الضريبة يتم اكتشافه أثر التحقيق، أما الأجل الاستثنائية يمكن أن تخص العمليات و الأعباء المتعلقة بسنوات مالية متقدمة ولكن ذات تأثيرات مالية غير متقدمة، محل الرقابة والتسوية تكون بعنوان السنوات غير متقدمة فقط (قانون الضرائب المباشرة، 2019) وفي حالة الغش الضريبي تمدد فترة التسوية إلى (02) سنة زيادة على (04) سنوات الغير متقدمة

5.2 التزامات المكلف بالضريبة:

يخضع المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة جبائية للالتزامات جبائية عديدة، حيث يجب أن يكون المكلف على دارية تامة بها، و التي تنقسم إلى ما يلي:

1.5.2 الالتزامات ذات الطابع المحاسبي:

على المكلفين الذين نظامهم الجبائي حقيقي (رقم الأعمال أكبر أو يساوي 30 مليون دينار جزائري) فهم ملزمون باحترام المبادئ العامة للمحاسبة، بحيث يجب أن تكون محاسبتهم قانونية، دقيقة ومعمول بها وفقا للنظام المحاسبي المالي، كما يفرض القانون التجاري على المكلف مسك مجموعة من الوثائق والسجلات المحاسبية وهي (القانون التجاري، 2007):

✓ مسك دفتر اليومية لتسجيل العمليات والتحركات التي تحدد الذمة المالية للمؤسسة مع شرط الاحتفاظ بالوثائق التي تسمح بمراقبة هذه العمليات .

✓ مسك دفتر الجرد والقيام كل سنة بجرد عناصر الأصول و الخصوم للمؤسسة وإقفال كل حساباتها وإعداد الميزانية (المركز المالي) و حساب النتائج (قائمة الدخل الشاملة) .

✓ كما يجب أن لا يحتوي أي من الدفترين (اليومية و الجرد) على فراغ أو بياض أو شطب أو كتابة هامشية أو شحن، كما يجب أن تكون صفحاتهما مرقمة ومؤشرة من طرف قاضي المحكمة المختص إقليميا.

✓ ولا بد على المكلف الاحتفاظ بالدفاتر لمدة 10 سنوات ابتداء من تاريخ إقفال السنة المالية.

✓ دفتر الأجور المنصوص عليه في قانون العمل في حالة وجود الكتلة الأجرية .

✓ تقرير محافظ الحسابات بالنسبة لشركات الأموال باستثناء ش.ذ.م.ش.و.

2.5.2 الالتزامات ذات الطابع الضريبي:

بموجب التشريع الجبائي، يجب على المكلفين تقديم مجموعة من التصريحات المكتتبه في آجالها القانونية وتمثل في:

✓ التصريح بالوجود:

يجب على المكلفين الجدد و الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة الجزافية الوحيدة أن يقدموه في 30 يوما الأولى من بداية نشاطهم إلى مفتشية الضرائب التابعين له، طبقا للمادة 183 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، وكذلك المادة 51 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

✓ التصريح الشهري أو الثلاثي لرقم الأعمال:

يجب على المكلفين أن يودعوا كشفا شهريا (سلسلة ج 50) أو فصليا وتفاصيل العمليات الخاضعة للضريبة، وتسديد الضريبة المستحقة في نفس الوقت، وهذا خلال 20 يوما الموالية للشهر أو الفصل المعني التي تحدده إدارة الضرائب.

✓ التصريح السنوي للدخول أو النتائج:

يتعين على المكلفين المعنويين أو الطبيعيين أن يكتتبوا قبل 30 أفريل من كل سنة لدى مفتشية الضرائب المباشرة الموجودة بمكان مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية لها، تصريحاً بمبلغ الربح الخاضع للضريبة الخاص بالسنة المالية السابقة (المنصرمة)، وإذا سجلت المؤسسة عجزا يقدم التصريح بمبلغ العجز ونفس الشيء يتوجب على الأشخاص الطبيعيين بأن يعدوا من كل سنة تصريحاً شاملاً وكلّي لدخولهم.

✓ تصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط أو الوفاة:

في حالة التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي عن النشاط لمكلف خاضع للنشاط الحقيقي، يتوجب عليه تقديم قبل 10 أيام طبقا للمادة 195 من قانون الضرائب المباشرة كما يلي:

✓ تصريح إجمالي للدخول.

✓ تصريح خاص لمختلف فئات دخله.

أما في حالة وفاة المكلف فيقدم هذا التصريح من قبل لمن لهم الحق (الورثة) خلال 06 أيام ابتداء من تاريخ الوفاة.

✓ تدوين رقم التعريف الجبائي:

يجب أن يرفق كل عقد أو تصريح أو تسجيل أو عملية تتم لدى مصلحة تابعة للإدارة الجبائية، برقم التعريف الجبائي بكيفية تضمن التعريف بالأشخاص المعنيين (قانون المالية، 2000).

6.2 الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة:

إن الصلاحيات و السلطات الواسعة الممنوحة للإدارة الجبائية بخصوص عمليات الرقابة الجبائية تقابلها حقوق و ضمانات منحها المشرع الجبائي للمكلفين الخاضعين لهذه الرقابة، و التي سنجملها في:

1.6.2 الإشعار بالتحقيق: Avis de vérification

لا يمكن الشروع في إجراء أي مراقبة - تحت طائلة بطلان الإجراءات - دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق المكلفين بالضريبة (قانون المالية، 2012).

ويستفيد المكلف من أجل للتخصيص مدته عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ الاستلام إن كان التحقيق فيما يخص المحاسبة أو المصوب، وخمسة عشر (15) يوما إذا كان التحقيق متعلقا بالوضعية الجبائية الشاملة للمكلف (قانون المالية، 2012)

2.6.2 حق الاستعانة بمستشار من اختياره:

يحق لكل مكلف الاستعانة بمستشار من اختياره (محامي، محاسب، مستشار جبائي،.... الخ)، ويمكن له أيضا أن ينوب عنه خلال التحقيق، وغيابه لا يمنع إجراء عمليات المراقبة الفجائية للمعينة المادية والتي تفقد من قيمتها في حالة ما إذا تم تأجيلها.

3.6.2 إستحالة إعادة الرقابة:

لا يمكن للإدارة الجبائية أن تجري رقابة أخرى فيما يخص نفس الضرائب والرسوم وفي نفس الفترة، وكذلك عندما تكون فترة الرقابة قد تقادمت ما عدا في حالة ممارسات تدليسية (قانون المالية، 2012)، (20).

4.6.2 محدودية فترة الرقابة في عين المكان:

تحت طائلة بطلان الإجراءات، فإن مراقبة الدفاتر المحاسبية لا يمكن أن تمتد بعد آجال محددة قانونا حسب النشاطات الممارسة ورقم الأعمال المصرح به، و الجدول التالي يوضح ذلك:

جدول رقم (01) : آجال فترة الرقابة في عين المكان .

طبيعة النشاط	مبلغ رقم الأعمال في كل سنة مالية محقق فيها (دج)	فترة المراقبة
تأدية الخدمات	أقل من 1.000.000 دج أكبر من 1.000.000 دج وأقل من 5.000.000 دج أكبر من 5.000.000 دج	ثلاث أشهر ستة أشهر لا يتجاوز تسعة أشهر
كل المؤسسات الأخرى	أقل من 2.000.000 دج أكبر من 2.000.000 دج و أقل من 10.000.000 دج أكبر من 10.000.000 دج	ثلاث أشهر ستة أشهر لا يتجاوز تسعة أشهر

المصدر: من إعداد الباحثين إنطلاقا من المادة 20-5 من قانون الإجراءات الجبائية.

إستثناء لما ذكر آنفا فإن مدة التحقيق المبينة في الجدول في السابق لا تطبق في الحالات التالية:

✓ استعمال طرق تدليسية مثبتة قانونيا أو تقديم معلومات خاطئة وغير كاملة أو عدم استجابة المكلف لطلبات التوضيح و التبرير.

✓ في حالة عدم الرد في آجال على طلبات التوضيح و التبرير المنصوص عليها في المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية.

5.6.2 حق التحكيم: Arbitrage

يجب أن يبلغ المكلف بالضريبة الذي حقق معه في إطار الإشعار بإعادة التقويم أن لديه إمكانية طلب التحكيم في رده بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو بالقانون، حسب الحالة من مدير كبريات المؤسسات أو من مدير الضرائب بالولاية أو من رئيس مركز الضرائب أو من رئيس مصالح التحقيق والمراجعات.

يجب أن يوضح الاستدعاء المكتوب التاريخ والساعة، ويرسل إلى المكلف بالضريبة الذي حقق معه لاستدعائه للحضور إلى استماع اختتام أشغال التحقيق، ويمكن له أن يستعين بمستشار من اختياره (قانون المالية، 2012).

7.2 الفروقات بين أشكال الرقابة الجبائية المعمقة:

تختلف أشكال الرقابة الجبائية باختلاف الطرق والإجراءات المستعملة في التحقيق حسب الهدف المراد الوصول إليه و في هذا الصدد تقوم الرقابة بعدة تحقيقات قد تنجم عنها عقوبات، و ذلك للحد من ظاهرة التهرب و الغش الضريبي. ويمكن ذكر أهم الفروقات بين أشكال الرقابة الجبائية المعمقة في الجدول التالي:

جدول رقم (02) : الفروقات بين أشكال الرقابة الجبائية المعمقة.

التحقيق في المحاسبة V.C	التحقيق المصوب V.P	التحقيق المعمق في محمل الوضعية الجبائية العامة V.A.S.F.E
✓ المادة (20) ق.إ.ج (*)	✓ المادة (20) مكرر ق.إ.ج	✓ المادة (21) ق.إ.ج
✓ موضوعه المحاسبة	✓ موضوعه جزء من المحاسبة	✓ موضوعه الذمة المالية والأموال
✓ يمس كل الفترة الغير متقدمة جبائيا (04 سنوات)	✓ يمس جزء من الفترة الغير متقدمة (أقل من سنة واحدة)	✓ يمس كل الفترة الغير متقدمة (04 سنوات)
✓ الإشعار بالتحقيق يمنح مدة (10) أيام على الأقل	✓ الإشعار يمنح مدة 10 أيام على الأقل	✓ الإشعار يمنح مدة (15) يوم على الأقل
✓ يمس كل الضرائب والرسوم TVA-IRG-TAP-IBS	✓ قد يمس جزء من الضرائب TVA أو IBS	✓ يمس IRG جدول تصاعدي فقط
✓ شخص معنوي أو طبيعي	✓ شخص معنوي أو طبيعي	✓ شخص طبيعي فقط
✓ مدة التحقيق في عين المكان لا تتجاوز 09 أشهر	✓ مدة التحقيق في عين المكان لا تتجاوز 02 أشهر	✓ المدة لا تتجاوز 01 سنة
✓ التبليغ الأولي يمنح مدة (40) يوم للرد	✓ التبليغ الأولي يمنح مدة (30) يوم للرد	✓ التبليغ الأولي يمنح مدة (40) يوم للرد

(*) ق.إ.ج: قانون الإجراءات الجبائية

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على المواد (20)، (20) مكرر، (21) قانون الإجراءات الجبائية، طبعة 2019

2.8 طرق الرقابة الجبائية:

طرق الرقابة الجبائية متعددة وحسب شكل الرقابة، لذا سوف نشير إلى أهمها:

1.8.2 الرقابة على الوثائق: تتم على مستوى مفتشيات الضرائب أو مراكز الضرائب وفق وثيقة (C04) تتمثل في طرق مختصرة وعامة:

- تبرير أعباء جدول حسابات النتائج
- مشتريات، مبيعات، تحصيلات غير مصرح بها متحصل عليها من خلال جداول الإرسالات مع مختلف مديريات الضرائب.
- الفروقات بين رقم الأعمال المصرح به في التصريحات الشهرية والمصرح به في قائمة الدخل الشامل.
- عدم دفع بعض الضرائب والرسوم.

2.8.2 التحقيق في المحاسبة والتحقيق المصوب:

طرقه أكثر عمقا وتفصيلاً تعتمد على قاعدة بيانات محاسبية ومالية، وتتمثل في (122-123, pp. 2001, vérificateur):

- ✓ طريقة الحساب المادي التي تتناسب مع النشاط التجاري أو الصناعي وتتمحور حول العلاقة: مخزون أولي + مشتريات - مخزون نهائي = استهلاكات.

- ✓ طريقة الحساب المالي التي تتناسب مع قطاع الخدمات و الأشغال العمومية، وترتكز على المقبوضات (صندوق وبنك) مع الأخذ بعين الاعتبار التخفيضات و الأرصدة الزبائن و التسبيقات في بداية و نهاية كل دورة.
- ✓ طريقة التقدير التلقائي في حالة عدم تجاوب وتقديم المحاسبة أو معارضة الرقابة أو عدم قانونية و انتظام المحاسبة وعدم صراحتها، هذه الطريقة تعتبر عقوبة و استثناء عن الطريقة الأصلية وهي الإجراءات التناقضية.
- ✓ طريقة التسوية الجبائية و هي الأكثر استعمالا وتتضمن تسوية بنود القوائم المالية المخالفة لأحكام النظام المالي المحاسبي (S.C.F) و للقواعد الجبائية .
- ✓ إدماج الأعباء الغير مبررة أو الغير قابلة للخصم جبائيا والمخالفة لأحكام المادتين (168) ، (169) قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، وفق العلاقة التالية:

$$\text{النتيجة الجبائية} = \text{النتيجة المحاسبية} + \text{الإدماجات (الإستردادات)} - \text{التخفيضات}$$

3.2.8 التحقيق المعمق في الوصفية الجبائية العامة (V.A.S.F.E)

- وتمس المداخيل و المصاريف للشخص الطبيعي ودراسة مدى انسجام الدخل المصرح به مع الدخل الذي بحوزة المكلف في شكل عقارات، منقولات، حسابات بنكية خاصة بالعملية الوطنية أو الصعبة... إلخ.
- و هناك طريقتين لهذا النمط من الرقابة : طريقة الميزان الخزينة وطريقة الميزان العام والفارق بين المصاريف والمداخيل يعتبر دخل غير مصرح به يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي جدول تصاعدي.
- 3. و اقع الرقابة الجبائية لمديرية الضرائب للبلدية

الإحصائيات المتعلقة بالرقابة الجبائية متعددة و مختلفة و تتغير من سنة لأخرى، لذلك سنكتفي عرض وتحليل عدد القضايا المعالجة و المدة اللازمة للتحقيق فيها، وتحديد المبالغ المستدركة من تهريب المكلفين بالضريبة بالنسبة للسنوات من 2014 إلى 2018.

1.3 الملفات الخاضعة للرقابة الجبائية:

تبين المعلومات التالية الإحصائيات المتعلقة بالملفات الخاضعة للرقابة الجبائية على المستوى الولائي و تطورها خلال السنوات الخمسة الأخيرة.

جدول رقم (03) : الملفات الخاضعة للرقابة الجبائية على المستوى الولائي / البلدية

الوحدة: ملف

البيان	2014	2015	2016	2017	2018
ملفات التحقيق المحاسبي	75	53	75	89	75
ملفات التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة	13	08	17	10	17
ملفات التحقيق المصوب	01	04	05	02	02
مجموع ملفات التحقيق	89	65	97	101	94
عدد ملفات النظام الحقيقي الإجمالية على المستوى الولائي / البلدية	18.082	12.854	12.210	10.722	8.747

المصدر: مكتب التحقيقات المحاسبية والجبائية / مديرية الضرائب البلدية

التعليق:

- نلاحظ أن العدد الإجمالي للملفات التي خضعت للتحقيق تراجع سنة 2015، ثم ارتفع سنة 2016 ليصل إلى ذروته سنة 2017 ب 101 بملف، ثم يتراجع سنة 2018 إلى 94 ملف.
- العدد الإجمالي للملفات الخاضعة للنظام الحقيقي على المستوى الولائي للبلدية عرف تراجعاً خلال خمسة سنوات على التوالي 2014 و 2015 و 2016 و 2017 و 2018، ليصل لأدنى مستوى سنة 2018 بحدود 8.747 ملف ما بين أشخاص معنوية وطبيعية.

- نلاحظ أن نسبة الملفات الخاضعة للتحقق المحاسبي مرتفعة في كل السنوات (2016، 2017، 2015، 2014، 2018) مقارنة مع نسبة الملفات الخاضعة للتحقيق المصوب وللتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة التي كانت منخفضة. التفسير: يمكن إعطاء تفسير موضوعي للتعليقات السابقة في الآتي:
 - ضئالة الامكانيات البشرية (عدد المحققين الجبائيين) و الامكانيات المادية أثر سلبا على حجم الملفات المحقق فيها.
 - انخفاض العدد الإجمالي للملفات النظام الحقيقي يرجع أساسا لقانون المالية 2015 المادة (13) المعدلة للمادة 282 مكرر 2 التي حددت سقف رقم الأعمال الفاصل بين النظامين الجزائي والحقيقي بـ 30.000.000 دج، ما أدى إلى ولوج العديد من المؤسسات للضريبة الجزافية الوحيدة (I.F.U) مهما كان الشكل القانوني ومهما كان النشاط الممارس.
- 2.3 معدل دوران الرقابة الجبائية:

جدول رقم: (04) معدل دوران الملفات الخاضعة للرقابة الجبائية الوحدة: ملف / سنة مالية					
البيان	2014	2015	2016	2017	2018
العدد الإجمالي ملفات النظام الحقيقي على المستوى الولائي	18.082	12.854	12.210	10.722	8.747
مجموع ملفات التحقيق	89	65	97	101	94
معدل الدوران / سنة مالية	203	197	125	106	93

المصدر: مكتب التحقيقات المحاسبية والجبائية / مديرية الضرائب البلدية

$$\text{معدل الدوران} = \frac{\text{عدد الملفات الاجمالية (نظام حقيقي)}}{\text{عدد الملفات المحقق فيها (نظام حقيقي)}}$$

التعليق:

معدل الدوران يعني المدة اللازمة زمنيا للتغطية الكلية للملفات الإجمالية وخضوعها للتحقيق الجبائي ولو مرة واحدة على الأقل، حيث يستلزم التحقيق المحاسبي ليغطي كافة الملفات كأدنى سنوات مالية 93 سنة وذلك سنة 2018، وكأقصى مدة 203 سنة مالية خلال سنة 2014.

التفسير:

قلة الامكانيات البشرية وضعف الإمكانيات المادية الموضوعية تحت تصرف مكتب التحقيقات المحاسبية و الجبائية أدت لمعدل دوران ضعيف.

نشير كذلك إلى استحالة الوصول عمليا لتغطية كاملة للملفات الجبائية وإخضاعها للتحقيق المحاسبي و الجبائي وذلك لكثرتها بالنسبة لعدد المحققين، فالهدف محاولة التحقيق في الملفات التي لاتحترم القانون الجبائي ومنه التغطية النسبية لها مع بعث إشارة تنبيهية لوجود الرقابة كإجراء ردعي بالنسبة لباقي المكلفين .

3.3 المبالغ المستدركة من عملية الرقابة الجبائية

جدول رقم (05): المبالغ المستخرجة من عملية الرقابة الجبائية: الوحدة: دج					
البيان	2014	2015	2016	2017	2018
المبالغ المتبرية	607.546.858	841.420.244	2.240.484.309	616.855.455	389.975.622
عدد الملفات المعالجة	89	65	97	101	94
متوسط مردودية الملف	6.826.369	12.944.926	23.097.776	6.107.479	4.148.676

المصدر: مكتب التحقيقات المحاسبية والجبائية / مديرية الضرائب البلدية

$$\frac{\text{المبالغ المتهربة}}{\text{عدد ملفات التحقيق}} = \text{متوسط مردودية الملف}$$

التعليق:

✓ التصحيحات الجبائية في إطار برنامج التحقيق المحاسبي و الجبائي لولاية البلدية سجلت أعلى مردودية مالية سنة 2016، و بلغ متوسط مردودية الملف الواحد 23.097.776 دج، أما سنة 2018 سجلت أدنى مردودية حيث بلغ متوسطها 4.148.676 دج.

التفسير:

الوتيرة المتزايدة عموما المتوسط مردودية عمليات التحقيق المحاسبي و الجبائي في السنوات 2014، 2015، 2016 متعلقة بعدة عوامل و أسباب يمكن ذكرها على سبيل المثال:

- حسن اختيار الملفات و موضوعية مؤشرات الانتقاء
- كفاءة وحنكة المحقق الجبائي
- اعتماد طريقة التقدير التلقائي لبعض الملفات
- أما التراجع الذي شهده متوسط المردودية لعمليات التحقيق في السنوات الأخيرة 2017، 2018 راجع للأسباب التالية:
- سوء اختيار الملفات لبرنامج التحقيق
- غياب التسوية الجبائية لبعض الملفات (Quittus)
- عدم اعتماد طريقة الحساب المالي أو المادي

4. خاتمة:

من خلال محاور الورقة البحثية ، يتبين لنا أهمية آلية الرقابة الجبائية في المنظومة الضريبية الجزائرية ، و مدى مساهمتها وقدرتها على تحقيق أهداف النظام الضريبي في مكافحة التهرب والغش الضريبيين اللذان يعدان نزيف حقيقي لخزينة الدولة وكذا ممارسات غير قانونية تضر بمبدأ المنافسة العادلة والعدالة الجبائية .

كما يمكن إستخلاص نتائج البحث في الآتي:

- الرقابة الجبائية آلية لها إطار قانوني ومفاهيمي واضح المعالم وتخضع لإجراءات الشكل والمضمون
- فعللية الرقابة الجبائية تتحقق في قدرتها على تحقيق أهدافها، وهذا ما لمسناه في المبالغ المسترجعة رغم قلة التغطية الجبائية
- الرقابة الجبائية تسير بوتيرة بطيئة وتعالج نسبة ضئيلة من الملفات سنوياً
- الرقابة الجبائية صمام أمان وضمانة للنظام الضريبي الجزائري
- ولاية البلدية تتميز بالمناطق الصناعية وكثافة النسيج الجبائي المتنوع وعليه تبقى مستوى الرقابة الجبائية من الناحية الكمية متواضع إلى حد كبير
- كما يمكن وضع بعض الإقتراحات الآتية:
- ضرورة توجيه مجهودات الإصلاحات الضريبية إلى توفير الإمكانيات البشرية و المادية والقانونية و التكنولوجية.
- التكوين المستمر و الرسكلة لأعوان الرقابة و التحقيق في المجال المحاسبي و القانوني و الجبائي
- العمل على رفع نسبة التغطية للرقابة الجبائية وتقليل معدل الدوران للرقابة الجبائية إلى أقل مدة ممكنة
- الاستفادة من خبرات وتجارب الدول المتقدمة في مجال الرقابة الجبائية مع إدخال آلية الإعلام الآلي والمعلوماتية لكسب الوقت وتقليل الجهد وبالتالي تحقيق مبدأ كفاءة الرقابة الجبائية.
- إنتقاء عون التحقيق الكفاء والأمين للحد من أشكال الفساد الإداري والمالي.

- فتح ورشات وندوات بين مصالح الضرائب والمعاهد والكليات والمدارس المختصة في المالية والمحاسبة و الجبائية لتشخيص العراقيل وإيجاد الحلول الملائمة.

5. قائمة المراجع:

- بن عمارة، م. (2011). *إجراءات الرقابة المحاسبية* (éd. دار هومة للنشر والتوزيع). (الجزائر).
- زولبيخة، ع. & دباح، ك. (2017-2018). دور الرقابة الجبائية للحد من ظاهرة الغش الضريبي Dans م. م. المدية، الجزائر (pp. 46-47)..
- عطاء، ت. (2017-2018). الرقابة الجبائية كأداة في محاربة التهرب و الغش الضريبي Dans م. م. مستغانم، الجزائر، (p. 09)..
- مفيد ذنون يونس، و عدنان دهام احمد. (2012). أثر الفساد في النمو الإقتصادي في ظل تباين مؤسسة الحكم. *تنمية الرافدين*، 34 (109)، الصفحات 187-199.
- كحلة، ع. (2011). .. (2012) تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي Dans ر. م. المدية، الجزائر، (pp. 65-86)
- القانون التجاري، المواد (09) إلى (11) ، (2007).
- حمزه بايج، و بن يخلف كمال . (2016.2017). دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي. تأليف مذكرة ماستر، جامعة يحي فارس المدية. (صفحة 45).
- قانون الإجراءات الجبائية، المادة. (2019) (35)
- قانون الضرائب المباشرة، المادة (326) فقرة 01. (2019)
- قانون المالية ، المادة. (2000) (02)
- قانون المالية، المادة. (2012) (31)
- للضرائب، ا. ا. (2017). *ميثاق المكلفين بالضريبة* .
- مراد ناصر . (2003). *فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق*.
- مصطفى عوادي . (2001). *الغش والتهرب الضريبي الجزائري* (الإصدار مطبوعة صخري). الجزائر.
- vérificateur, G. d. (2001). *direction générale des impôts*.