الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة عبد الحميد بن باديس – مستغانم-
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم الاقتصادية

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي
الشعبة: علوم اقتصادية تخصص: إدارة و اقتصاد المؤسسة

الرقابة الجبائية و دورها في التحصيل الضريبي

دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية مستغانم

مقدمة من طرف الطالبة:
مخطاري سامية
بن شني يوسف

تحت إشراف الأستاذ:

أعضاء لجنة المناقشة

الصفة	الاسم و اللقب	الرتبة	عن جامعة
رئيسا	بن شني عبد القادر	استاذ محاضر	مستغانم
مقررا	براهيمي عمر	استاذ محاضر	مستغانم
مناقشا	بن شني يوسف	استاذ محاضر	مستغانم

السنة الجامعية: 2017/2016

الإهداء

أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع...

إلى والدتي التي غطتني بدفئها وكانت مثلا للتضحية والحنان، حفظها لله وأطال في عمرها.

إلى الذي نفسه أحب إلي من نفسي والدي حفظه الله، وأطال في عمره.

إلى قرة عيني و مفتاح سعادتي ابنتي نور الهدى حفظها الله و أطال في عمرها

إلى أفراد عائلتي، زوجي محمد و أخواي محمد ولخضر و أختي ليلى و زوجها أحمد و أولادهم وسام و بلقاسم حفظهم الله

الى كل أقاربي

إلى كل صديقاتي و زميلاتي كل باسمها

إلى من أناروا لي الطريق في سبيل تحصيل ولو قدر بسيط من المعرفة أساتذتي الكرام

إلى جميع الزملاء بدفعة ماستر 2 إدارة و اقتصاد المؤسسة – جامعة مستغانم-

إلى كل من قدم يد المساعدة والنصح

سامية

كلمة شكر و تقدير

الحمد لله وحده أحمده وأستعين به على ما رزقني من نعم و أعانني بها على إنجاز هذا البحث والصلاة والسلام على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه وسلم تسليما كثيرا

إنه من العرفان بالجميل أن أتوجه في بداية هذا البحث بجزيل الشكر والتقدير إلى أستاذي المشرف بن شني يوسف على توجيياته و نصائحه القيمة التي أفادتني كثيرا في إثراء معارفي العلمية، وحرصه على تقديم يد العون والمساعدة ولم يدخر جهدا في تشجيعي ومساعدتي لإنجاز هذا العمل، نعم الأستاذ بارك الله فيه وجعله في ميزان حسناته

وأتقدم بالشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة الذين شرفوني بقبول مناقشة المذكرة وتقييمها. كما لا يفوتني في هذا المقام أن أتقدم بخالص الشكر والتقدير لكل من أسهم برأيه وشجعني ولو بكلمة طيبة لإخراج هذا البحث إلى حيز الوجود.

كلمة شكرو تقدير	
الإهداء	
فهرس المحتويات	I-I
قائمة الجداول و الأشكال	I- I
مقدمة عامة	1-4
الفصل الأول: مدخل عام للرقابة الجبائية	6-29
تمهيد	6
المبحث الأول: مفهوم الرقابة الجبائية	7-12
المطلب الأول:عموميات حول الجباية	7-9
المطلب الثاني: تعريف الرقابة الجبائية و أهدافها	9-11
المطلب الثالث: أسباب إجراء الرقابة الجبائية و مبادئها	11-12
المبحث الثاني: الإطار القانوني لمباشرة عملية الرقابة الجبائية في الجزائر	13-19
المطلب الأول: حقوق الإدارة الجبائية	13-15
المطلب الثاني : واجبات المكلفين بالضريبة	15-17
المطلب الثالث: حقوق المكلفين بالضريبة	17-19
المبحث الثالث: الاطار التنظيمي للرقابة الجبائية في الجزائر	20-28
المطلب الأول:الأجهزة المختصة بالرقابة الجبائية	20-23
المطلب الثاني: الهيئات المختصة حديثا بالرقابة الجبائية	23626
المطلب الثالث: الوسائل البشرية المكلفة بالرقابة الجبائية	26-29
خلاصة	30
الفصل الثاني: واقع الرقابة الجبائية في الجزائرو دورها في التحصيل الضريبي	31-50
تمهيد	31
المبحث الأول: التحصيل الضريبي	32-35
المطلب الأول: مفهوم التحصيل الضريبي و تحديد سعر الضريبة	32-33
المطلب الثاني: أساليب تقدير المادة الخاضعة للضريبة	33-34
المطلب الثالث: طرق التحصيل الضريبي	34-35
المبحث الثاني: إجراءات و عقوبات الرقابة الجبائية	36-41
المطلب الأول: التنسيق بين الإدارات	36-38
المطلب الثاني: عقوبات و غرامات الرقابة الجبائية لزيادة التحصيل الضريبي	38-41
المبحث الثالث: تقييم وتفعيل آليات الرقابة الجبائية	42-49
المطلب الأول: الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية	42-44
المطلب الثاني: الأدوات المستحدثة لتفعيل الرقابة الجبائية	44-46

المطلب الثالث: مقترحات تفعيل دور الرقابة الجبائية	46-49
خلاصة	50
الفصل التطبيقي: دراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية مستغانم	51-69
تمهيد	51
المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة المستقبلة	52-58
المطلب الأول: تقديم عام لمديرية الضرائب لولاية مستغانم	52-57
المطلب الثاني: الدور الجبائي لمديرية الضرائب	58
المبحث الثاني: أشكال الرقابة الجبائية المطبقة من طرف المديرية	59-62
المطلب الأول: الهيكل التنظيمي لأشكال الرقابة	59
المطلب الثاني: طرق الرقابة الجبائية المطبقة على مستوى مفتشية الضرائب	60-62
المطلب الثالث: طرق الرقابة الجبائية المطبقة على مستوى المديرية	62-65
المبحث الثالث: دور أشكال الرقابة الجبائية في الكشف عن التهرب الضريبي	66-69
المطلب الأول: دور التحقيق في المحاسبة في اكتشاف التهرب الضريبي	66
المطلب الثاني: دور التحقيق المصوب في اكتشاف التهرب الضريبي	67
المطلب الثالث: دور التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في اكتشاف التهرب الضريبي	68
خلاصة	69
الخاتمة العامة	71-73
قائمة المراجع	75-77

قائمة الجداول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
الجدول رقم: (III -1)	دور التحقيق في المحاسبة في اكتشاف التهرب الضريبي	66
الجدول رقم: (III -2)	دور التحقيق المصوب في مكافحة التهرب الضريبي	67
الجدول رقم: (III -3)	دور التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في اكتشاف التهرب الضريبي	68

قائمة الأشكال

رقم الشكل	العنوان	الصفحة
الشكل رقم (I -1)	الهيكل التنظيمي العام لمديرية البحث و المراجعات	21
الشكل رقم (I-2)	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب	22
الشكل رقم(I -3)	الهيكل التنظيمي العام لمفتشية الضرائب	23
الشكل رقم (I-4)	الهيكل التنظيمي العام لمديرية كبريات المؤسسات	24
الشكل رقم (I -5)	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب	26
الشكل رقم (III -1)	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب	57
الشكل رقم :(III -2)	الهيكل التنظيمي لأشكال الرقابة الجبائي	59
الشكل رقم (III -3)	مخطط الرقابة على الوثائق	62

تعتبر الضرائب من أهم الأدوات التي تلجأ إليها الدولة في سياستها المالية لتحقيق الأهداف التي ترجوها سواء كانت اقتصادية أو اجتماعية أو تنموية، فلم تعد الضريبة وفقا لذلك غاية بحد ذاتها وإنما وسيلة تسعى الدولة من خلالها في تطبيق سياستها التدخلية وتحقيق غاياتها الاجتماعية وأهدافها الاقتصادية، لكن ديمومة هذا المفهوم واستمراره مرهون بمدى استجابة المكلفين لواجباتهم الضريبية.

بما أن النظام الضريبي الجزائري تصريحيا، يمنح الحرية النسبية للمكلفين بتقديم تصريحاتهم الضريبية المكتتبة بشكل يوافق نشاطاتهم ومداخلهم الحقيقية من تلقاء أنفسهم، فإن المشرع الجزائري منح للإدارة 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 النية أو سوء النية لغرض التملص من دفع الضريبة وهذا ما يسمى بالتهرب الضريبي.

إن ظاهرة التهرب الضريبي تفشت وتعددت صورها عبر الزمن، سواء من حيث الوسائل أو الأساليب المعتمدة لتشهد في الآونة الأخيرة أبعادا خطيرة، فهي لا تقتصر على منطقة جغرافية محددة، ولا على فئة زمنية معينة، بل أصبحت ظاهرة عالمية مرتبطة بالضرائب توجد حيثما توجد هذه الأخيرة. ولهذا أصبحت تعتبر من أبرز العقبات التي تواجهها الدولة في رسمها وتنفيذها لمختلف سياستها، مما يستدعي ضرورة مجابهة هذه الظاهرة بشتى السبل والوسائل المتاحة.

من بين أهم تلك الوسائل التي تعتمد عليها إدارة الضرائب في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي نجد الرقابة الجبائية بمختلف هياكلها وآلياتها تسعى للتأكد من التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة والتي من خلالها يتم كشف كل الإغفالات والتجاوزات التي يمكن أن يستعملها المكلف.

إشكالية البحث

من خلال ما تقدم يمكن طرح الإشكالية الرئيسية التالية :

ما مدى مساهمة الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الضريبي؟

على أساس هذه الإشكالية يمكننا طرح الأسئلة الفرعية التالية :

-ما هي اهم الاليات المعتمدة من طرف الادارة الجبائية لزيادة التحصيل الضريبي؟
- ما علاقة الرقابة الجبائية بعملية التحصيل الضريبي؟
-ما تقييم جودة الرقابة الجبائية في التقليل من حدة التهرب الضريبي؟

فرضيات البحث

للإجابة عن مجموعة الأسئلة الفرعية السابقة التي تضمنتها الإشكالية الرئيسية ،قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- الرقابة الجبائية من أهم الوسائل الردعية المستخدمة من طرف الادارة الجبائية لزيادة التحصيل الضريبي .
-تلعب الرقابة الجبائية دورا هاما في عملية التحصيل الضريبي.
- إن الرقابة الجبائية في الجزائر كفيلة لوحدها لكبح عملية التهرب الضريبي.

أهداف البحث

تتمثل الأهداف المنتظرة من تناول هذا الموضوع فما يلي :

-تسليط الضوء على الرقابة الجبائية من خلال التطرق لإطارها المفاهيمي القانوني و التنظيمي ،

- ابراز الأجهزة المكلفة بالقيام بالرقابة الجبائية ومكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، وأهم الوسائل والإجراءات المتخذة لذلك للوقوف على مدى قدرتها وفعاليتها في المكافحة؛

- تبيان معوقات الرقابة الجبائية والتي تعمل على الحد من كفاءتها بغية تحسينها ،

- محاولة إعطاء حلول علمية لكيفية إجراء الرقابة الجبائية بما يضمن تحقيق التوازن بين أهداف الإدارة و المكلفين.

أسباب اختيار الموضوع:

من أبرز الأسباب الداعية لاختيار الدوضوع هي:

- . الميول الشخصي للبحث في مواضيع خاصة بالمجال الجبائي؛

-نظرا لأهمية الضرائب في بلادنا وتعرضها للنهب والسلب بشتى الطرق، حاولنا تبيان أهم وسيلة ردعية و المتمثلة في الرقابة الجبائية؛

- نشر الوعي الضريبي لدى المكلفين من خلال تجسيد ثقافة الضريبة تعود بالفائدة على الاقتصاد الوطني و بالتالي على المواطنين و ليست عبئا فقط.

- محاولة الكشف عن الطرق المتبعة من قبل مديرية الضرائب لمواجهة التهرب الضريبي و محاولة الحد منه.

أهمية البحث:

يستمد البحث أهميته من المكانة التي تحتلها الضريبة في الاقتصاد الوطني بشكل عام وتمويل الخزينة العمومية بشكل خاص، وكذلك نظرا لاستفحال ظاهرة التهرب الضريبي إلى درجة أنها أصبحت ظاهرة اقتصادية عالمية تحتاج إلى ايجاد سبل لمكافحتها، وهو الأمر الذي دفعنا إلى دراسة آليات وإجراءات الرقابة الجبائية باعتبارها وسيلة رقابية وردعية لمحاربة ظاهرة التهرب الضريبي والتقليل من حدتها.

منهجية البحث:

من أجل الإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة، والتي تعكس إشكالية البحث، ومن أجل اختبار صحة الفرضيات المذكورة أعلاه، فقد تم اختيار المنهج الوصفي التحليلي للبحث، حيث يتم استخدام المنهج الوصفي من خلال التطرق إلى المفاهيم النظرية المتعلقة بالتحصيل الضريبي والرقابة الجبائية، أما المنهج التحليلي فقد تم الاعتماد عليه في الدراسة الميدانية من خلال التطرق الى مختلف أشكال الرقابة الجبائية المطبقة على مستوى مديرية الضرائب و دورها في الكشف عن ظاهرة التهرب الضريبي ومن ثم استخلاص بعض النتائج والتوصيات التي تخدم أغراض البحث.

صعوبات البحث:

من أهم الصعوبات التي اعترضتني أثناء عملية البحث مايلي:
- صعوبة الحصول على المعلومات والإحصائيات من المديرية العامة للضرائب،
- رغم التصريح الصحيح للتحصيلات في إطار الرقابة الجبائية إلا أن هناك صعوبة في الحصول على الملاحق للأموال المسترجعة باعتبارها وثائق سرية، وهذا لحفظ السر المهني.
- نقص الكتب في موضوع التحصيل الضريبي.

خطة البحث:

للوصول إلى دراسة علمية تحيط بجوانب الإشكالية المطروحة قسمنا بحثنا إلى ثلاث فصول و قد سبقت هذه الفصول مقدمة عامة.

الفصل الأول تتم التطرق في هذا الفصل إلى مختلف الجوانب النظرية ذات الصلة بالرقابة الجبائية ،حيث بدوره قسم إلى ثلاث مباحث تناولت فيه ماهية الرقابة الجبائية و الهيئات المكلفة بالرقابة الجبائية في الجزائر إضافة إلى الإطار القانوني لمباشرة عملية الرقابة الجبائية.

أما الفصل الثاني فتم التطرق فيه الى واقع الرقابة الجبائية في الجزائر و دورها في التحصيل الضريبي من خلال تقديم مفاهيم عامة حول التحصيل الضريبي في المبحث الأول و آليات و اجراءات الرقابة الجبائية لزيادة التحصيل الضريبي في المبحث الثاني اما المبحث الثالث فتم تخصيصه الى صعوبات تطبيق الرقابة الجبائية في الجزائر و الحلول المقترحة لتفعيلها.

الفصل الثالث يتعلق بالدراسة التطبيقية للبحث و التي كانت بمديرية الضرائب لولاية مستغانم و الذي بدوره قسمناه إلى ثلاث مباحث ، المبحث الأول خصص لتقديم عام للمؤسسة المستقبلة و المبحث الثاني تم التطرق فيه الى أشكال الرقابة الجبائية المطبقة من طرف المديرية أما المبحث الثالث فخصص لدراسة دور هذه الأشكال في الكشف عن التهرب الضريبي.

و في الأخير ننهي البحث بخاتمة عامة نلخص فيها نتائج اختبار الفرضيات ،و أهم النتائج التي تم التوصل إليها في جميع جوانب البحث مع تقديم التوصيات و الاقتراحات و إعطاء إشارات لموضوعات لاحقة يمكن أن تكون كآفاق مستقبلية لهذا البحث.

تمهيد :

تعد الرقابة الجبائية إحدى الأدوات الفعالة للمؤسسات ولمصالح الضرائب على حد سواء،إذ تعتبر النظام الذي يخول للإدارة الضريبية مراقبة التصريحات ومعاينة الأخطاء والنقائص والإعفاءات وكذا عدم احترام الالتزامات الجبائية من قبل المكلفين بالضريبة، وذلك لأهميتها البالغة في اتخاذ القرار وتحليل الوضعية الجبائية للمكلفين،فهي وسيلة فعالة تضمن مصلحة الخزينة العمومية من جهة ومن جهة أخرى لردع المكلفين وتحسيسهم بأن إدارة الضرائب ذات حضور دائم ، وهذا ما ينعكس على تصريحاتهم وسلوكياتهم اتجاه التزامهم الضريبي .

وبغرض التعرف أكثر على الرقابة الجبائية قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث وهي:

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية

المبحث الثاني : الإطار القانوني لمباشرة عملية الرقابة الجبائية في الجزائر.

المبحث الثالث: الاطار التنظيمي للرقابة الجبائية في الجزائر.

المبحث الأول : ماهية الرقابة الجبائية

تعد الرقابة الجبائية جزء من عمل المؤسسة التي تريد أن تعظم أرباحها فالرقابة لها دور فعال في تحقيق الأهداف المختلفة فهي تقوم بتقييم عمل المؤسسة ، وذلك بإعطاء نتائج أعمالها ، فالرقابة الجبائية تحافظ على أموال الخزينة وتحارب من يختلسها . وبالتالي سنحاول في هذا المبحث البحث عن ماهية الرقابة الجبائية من خلال تعريف الجباية أولا ، ومفهوم الرقابة الجبائة وأهدافها ،أسبابها ومبادئها.

المطلب الأول : عموميات حول الجباية

يشمل مفهوم الجباية عدة عناصر ترتبط به بشكل أو باخر وسنحاول فيما يلي توضيح وشرح أهم هذه العناصر من خلال التطرق لتعريف الرسم ، الضريبة والجباية .

أولا : الرسم

تعريف الرسم : الرسوم هي مورد مالي تحصل عليه الدولة ممن يكون في حاجة إلى خدمة خاصة تنفرد الدولة بأدائها ، كالرسوم القضائية التي يدفعها من يطلب من الدولة إظهار حقه عن طريق القضاء ورسوم تسيير سيارة لمن يطلب من الدولة الانتفاع بتسيير سيارته بالطرق العامة. [1]

كما يمكن تعريفه على أنه : مبلغ من النقود يدفعه الفرد إلى الدولة أو غيرها من أشخاص القانون العام جبرا مقابل انتفاعه بخدمة معينة تؤديها له ، يترتب عليها نفع خاص إلى جانب نفع عام. [2]

ومن خلال التعريفين السابقين يمكن استخلاص خصائص الرسم على النحو التالي :

- يكون في شكل مبلغ من النقود
- يدفع إلى الدولة أو غيرها من الدوائر العامة كالبلديات وغيرها من الإدارات الحكومية بشكل اختياري مبدئيا .
- يدفع جبرا مقابل انتفاع الشخص بخدمة معينة .
- يحقق الرسم نفعا خاصا مباشرا الى جانب نفع عام غير مباشر .

ثانيا : الضريبة

تعريف الضريبة :

يمكن تعريف الضريبة على أنها :

التعريف الأول : الضريبة هي مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية والتي تفرض جبرا بتحويل الأموال محصلة وبشكل نهائي وبدون مقابل محدد نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية. [3]

[1] حسين مصطفى حسين ،المالية العامة، الجزائر ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 2001 ،ص 39

[2] فرهود محمد سعيد ،مبادئ المالية العامة، الجزء الأول، سوريا ،جامعة حلب ، 1994 . ص 140

[3] Pierre beltrame ,la fiscalité en France, 6 émé édition, .paris.france, hachette livre,1998.p 12

التعريف الثاني : الضريبة هي مبلغ من النقود تجبر الدولة والهيئات العامة المحلية للفرد على دفعه إليها بصفة نهائية ،ليس مقابل انتفاعه بخدمة معينة ،وإنما تحقيق منافع عامة.[1]

خصائص الضريبة

ومن التعاريف السابقة يمكن استخلاص خصائص الضريبة على النحو التالي :[2]

- الضريبة اقتطاع نقدي،واكتسبت الضريبة هذه الخاصية منذ ظهور النقود بحيث كانت في القديم تدفع بشكل عيني.
- الضريبة تدفع بصفة إجبارية وإلزامية : إن الضريبة شكل من أشكال إظهار سيادة الدولة فهي توضع وتحصل عن طريق السلطة والإجبار.
- الضريبة تدفع بصفة نهائية: أي أنها غير قابلة للاسترداد فهي ليست أمانة أو وديعة يستردها صاحبها فيما بعد
- الضريبة تدفع بدون مقابل : أي أن دافع الضريبة لا يعرف مقدار أو طبيعة المنفعة التي ستعود عليه من خلال النفع العام الذي تحققه الضريبة .
- الضريبة لتحقيق المنفعة العامة : فهي لا تحصل لغرض الإنفاق على شيء معين بذاته بل لمواجهة نفقات عامة تخص جميع المواطنين والدولة ، فمنفعتها عامة.

أهداف الضريبة :[3]

- ✓ **الأهداف المالية** : إن من الأهداف الضريبية تغطية الأعباء العامة أي أنها تسمح بتوفير الموارد المالية للدولة بصورة تضمن لها الوفاء بالتزاماتها اتجاه الإنفاق على الخدمات المطلوبة لأفراد المجتمع أي تمويل الإنفاق على الخدمات العامة وعلى استثمارات الإدارة العمومية.
- ✓ **الأهداف الاقتصادية**: تتمثل في تشجيع بعض انواع المشروعات لاعتبارات معينة بإعفائها من الضرائب كليا أو جزئيا وتخفيض معدل الضريبة على الأرباح المعاد استثمارها من أجل توسيع الاستثمار واستعمال حصيلة الضريبة المفروضة على أصحاب الدخول المرتفعة ،لتمويل النفقات الحكومية مما يعمل على زيادة الاستهلاك،وهذا من أجل تحقيق التشغيل الكامل .
- ✓ **الأهداف الاجتماعية** : تعمل الضريبة على التحقيق من حدة التفاوت في الدخول والثروات المرتفعة ثم إعادة توزيعها على أصحاب الدخول المنخفضة ويتم ذلك من خلال التصاعدية في الضرائب.
- ✓ **الأهداف السياسية** :يمكن استعمال الضريبة لأهداف سياسية كفرض رسوم جمركية مرتفعة على منتجات بعض الدول كما هو الحال بين الولايات المتحدة الأمريكية واليابان ،أو تخفيضها على منتجا ت دول أخرى.

[1] زينب حسن عوض الله ، مبادئ المالية العامة ، لبنان ،الدار الجامعية ،ص 126

[2] عبد الله الصعيدي،علم المالية العامة ، القاهرة،مصر ،دار النهضة العربية ، 2007 ،ص 20

[3] محمد عباس محرزي ،اقتصاديات الجباية والضرائب، الجزائر ، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، 2008 .ص 16

ثالثا: الجباية

تعريف الجباية :هي مجموع الاقتطاعات الإجبارية المفروضة من طرف الدولة والتي تضم الضرائب والرسوم والإتاوات والمساهمات الاجتماعية.

من هذا التعريف يتضح مفهوم الجباية أوسع من مفهومي كل من الضرائب والرسوم،فالجباية ووفق التعريف السابق تتضمن الضرائب والرسوم إضافة إلى الإتاوات والمساهمات الاجتماعية. [1]

و تأخذ الضرائب حصة الأسد من الجباية من حيث حجم المداخيل ومجال فرضها ولأن الضريبة لا ترتبط بخدمة مباشرة (منفعة خاصة) يتلقاها المكلف نظير دفعه إياها كما هو الشأن بالنسبة للرسم ،يؤدي بالمكلفين الخاضعين (الأشخاص الطبيعيين والمعنويين) إلى التهرب وإتباع الطرق والأساليب التي تحول دون دفعهم للضرائب ،لهذا تسن التشريعات والآليات الكفيلة بمحاربة هذه الظواهر.ومن أهمها الرقابة الجبائية.

المطلب الثاني:تعريف الرقابة الجبائية وأهدافها

نبدأ الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية بمفهومها وكذا أهدافها كما يلي :

الفرع الأول: تعريف الرقابة الجبائية

قبل التطرق إلى مفهوم الرقابة الجبائية تجدر بنا الإشارة إلى المفهوم العام للرقابة، حيث تعددت وتنوعت التعاريف المرتبطة بها ، فمنها:فالرقابة هي التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفق الخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والقواعد المقررة. أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها [2]

أما التعريفات المقدمة للرقابة الجبائية نلخصها :

التعريف الأول: الرقابة الجبائية هي تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي كالتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات كالتصريحات المقدمة. [3]

التعريف الثاني: تعرف كذلك على أنها فحص لتصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها ، سواء أكانوا ذات شخصية طبيعية أو معنوية، كذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية. [4]

[1] محمد عباس محرزي ، اقتصاديات المالية العامة ، الطبعة الثانية، الجزائر ،ديوان المطبوعات الجامعية ، 2005 ،ص 55

[2] حمدي سليمان ،الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية ، الأردن ،مكتبة دار الثقافة، 1998 .ص13

[3] Ahmed hamini,l'audit comptable et financier , Algérie ,édition berti ,2001. p 172

[4] ولهي بوعلام –نحو ايطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية من اثار الأزمة المالية حالة الجزائر -(مداخلة مقدمة للملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير.جامعة فرحات عباس سطيف 21-20 أكتوبر) ص6

التعريف الثالث: تعرف أيضا على أنها "الوسيلة التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم وتسمح لها بتصحيح الأخطاء الملاحظة.[1]

مما سبق، يمكن بلورة مفهوم الرقابة الجبائية، على أنها مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التملص والتهرب من دفع الضريبة وتقويمها.

الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية

من خلال التعاريف السابقة للرقابة الجبائية يمكننا استخلاص بعض الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها والمتمثلة في:

- ✓ **الهدف القانوني:** يتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين للقوانين والأنظمة، لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة، تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب الضريبي من دفع مستحقاتهم الجبائية
- ✓ **الهدف الإداري:** تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها، كالتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية كالأداء، والتي يمكن تحديدها في النقاط التالية :

* تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها،بما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية.

*تحديد الانحرافات ككشف الأخطاء، وهذا يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها كتقييم الأثر المالي ، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك.

*تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي .

- ✓ **الهدف المالي والاقتصادي:** حيث تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب كالسرقة، 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 زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع، إذ أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد والجباية .
- ✓ **الهدف الاجتماعي:** يتمثل في :

*محاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل: السرقة والإهمال، أو تقصيره في أداء وتحمل واجباته اتجاه المجتمع.

[1] العياشي عجلان -ترشيد الرقابة الجبائية على قطاع البنوك والمؤسسات المالية لحوكمة أعمالها ونتائجها بالتطبيق على حالة الجزائر -(مداخلة مقدمة -للملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية.كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير.جامعة فرحات عباس سطيف 20-21 أكتوبر) ص 3

*تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة، وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة .[1]

المطلب الثالث: أسباب إجراء الرقابة الجبائية ومبادئها.

تتمثل أسباب الرقابة الجبائية ومبادئها فيما يلي :

الفرع الأول: أسباب إجراء الرقابة الجبائية

هناك عدة أسباب دعت إلى ضرورة إيجاد نظام رقابي يقوم بمراقبة تصريحات المكلفين والحفاظ على حقوق الخزينة العمومية ومراقبة تنفيذ التشريعات الجبائية، ونلخصها فيما يلي:[2]

✓ **حرية المكلف بالضريبة في التصريح بمداخيله**

بما أن الأنظمة الجبائية الحديثة أنظمة تصريحية تسمح للمكلف بالتصريح بمداخيله من تلقاء نفسه من خلال تقديم المعلومات المتعلقة بنشاطه ومداخيله للإدارة الجبائية باعتبارها أساس لتحديد الوعاء الضريبي ويفترض أنها صحيحة ما لم يثبت العكس، وللتأكد من ذلك وجدت الرقابة الجبائية لمراقبة هذه التصريحات كالتأكد من صحتها ومطابقتها لما هو موجود في الحقيقة.

✓ **محاربة التهرب الضريبي :**

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

الفرع الثاني: مبادئ الرقابة الجبائية

كي تؤدي الرقابة الجبائية وظائفها لا بد من توفر المبادئ الأساسية لها والمتمثلة في:[3]

✓ **إقامة نظام ضريبي محكم:**

يعتبر النظام الضريبي من بين المقومات الأساسية للرقابة الجبائية حيث تنعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة ومن بينها النظام الضريبي، ولذلك فإن تطبيق الرقابة الجبائية يتطلب وجود نظام ضريبي فعال وهذا من خلال :

*تبسيط صياغة التشريع الضريبي حتى يتسنى للمكلفين فهمه، إذ يجب أن تكون القوانين والنصوص التشريعية واضحة وسهلة الأسلوب.

*تحقيق العدالة الضريبية ، أي أن تكون المعاملة الضريبية متساوية بين المكلفين بالضريبة.

[1] آيت بلقاسم لامية ، آليات وإجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية تخصص : اقتصاديات المالية والبنوك.جامعة البويرة 2013-2014 . ص ص 30-31

[2] حنيفي أمينة، الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة ليسانس في العلوم الاقتصادية، تخصص: إدارة وتسيير المؤسسة ،2013-2012،جامعة مستغانم، ص4

[3] ولهي بوعلام، المرجع السابق، ص8

✓ **ترقية وتطوير الإدارة الجبائية :**

إن التشريع الضريبي لا يكفي لمحاربة التهرب الضريبي ما لم يرفق بإدارة جبائية فعالة، والتي يجب توفرها على مستوى عال من التطور والكفاءة إضافة إلى توفرها على الإمكانيات البشرية والمادية اللازمة، والتي يمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه، إلا أن اليد العاملة لا تفي بالغرض إذا لم تكن ذات خبرة وكفاءة في الميدان ولذلك فمن الضروري العمل على الرفع من كفاءة الموظفين وتكوين إطارات متخصصة في مجال الضرائب والرقابة الجبائية، إضافة إلى إجراء تربصات لموظفي وأعوان الإدارة الجبائية ووضع برامج تكوينية تتماشى مع التجديدات التي يشهدها النظام الجبائي، كما تتمثل الإمكانيات المادية في توفير الشروط الأساسية للإدارة الجبائية من أماكن عمل ملائمة تعطي انطباعا جيدا لدى الموظفين،إضافة إلى توفير أجهزة الإعلام الآلي ووسائل الاتصال الحديثة، كما ينبغي تحفيز موظفي الإدارة الجبائية من خلال رفع أجورهم كتوفير الخدمات اللازمة لهم.

المبحث الثاني: الإطار القانوني لمباشرة عملية الرقابة الجبائية في الجزائر

نص المشرع الجبائي الجزائري على قوانين وتشريعات تنظم الضريبة وكيفية فرضها وطرق تحصيلها، كما تمنح الإدارة الجبائية من أجل الحفاظ على حقوق الخزينة من الضياع. وسعيا لتنظيم عملية الرقابة الجبائية وضمان السير الحسن لها خول المشرع إطارا قانونيا للحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية،و تحديد الحقوق والواجبات الممنوحة للمكلفين بالضريبة

المطلب الأول : حقوق الإدارة الجبائية

من أجل التطبيق الجيد وتسهيل عملية مراقبة التصريحات الجبائية خول المشرع الجزائري للإدارة الجبائية مجموع من الحقوق وهي :

الفرع الأول : حق الاطلاع

" تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة،كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهماكانت طبيعتها يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناءً على طلبها الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها ". [1]

و تنص المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية " يسمح لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات " .[2]

وبذلك يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يمارسوا هذا الحق على كل المؤسسات والهيئات المماثلة،ويجب الإشارة إلى أن حق الإطلاع لا يمكن ممارسته إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لديهم رتبة مراقب على الأقل. [3]

ويخضع لحق الإطلاع :

أولا :حق الإطلاع لدى الإدارات العمومية:

تنص المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه لا يمكن بأي حال من الأحوال للادارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاضعة لرقابة السلطة الإدارية أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة الجبائية الذين يطلبون منها الإطلاع على وثائق المصلحة التي توجد بحوزتها. [4]

1 قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية.المديرية العامة للضرائب، 2017 ،المادة 18-01 ، ص 9

2 المادة 45 ، المرجع السابق،ص23

3 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.وزارة المالية .المديرية العامة للضرائب 2017 م المادة 309 ،ص 81

4 المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق، ص24

ثانيا : حق الإطلاع لدى الهيئات المالية

خول المشرع الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية الحق في الإطلاع لدى مختلف الهيئات المالية من بنوك ومؤسسات التأمين من خلال نص المادة 312 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة "أن البنوك والهيئات المالية ملزمة بإطلاع الأعوان المحققين أثناء أدائهم لمهامهم على كل الدفاتر والوثائق الملحقة ومستندات الإيرادات والنفقات". [1]

كما يجب على المؤسسات البنكية التي تصدر صكوكا بنكية لفائدة الغير ولحساب أشخاص غير مواطنين في مقراتها أو وكالاتها أن ترسل كشفا شهريا عن سندات الدفع إلى مديرية الضرائب بالولاية التي تتبع دائرة اختصاصه الإقليمي ولا يجوز الاعتراض على ذلك بحجة عدم كشف السر المهني.

ثالثا : حق الإطلاع لدى المؤسسات الخاصة.

يمارس حق الإطلاع لغرض الحصول على معلومات تكمل المعلومات الموجودة بحوزة الإدارة الجبائية والتأكد من مدى صحة وصدق المعلومات المصرح بها من طرف المكلف المعني بالرقابة،و لذا فقد فرض المشرع عقوبة على رفض الإطلاع من خلال نص المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية " يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5000 دج إلى 50000 دج كل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها والتي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها" [2]

الفرع الثاني : الحق في المعاينة

تنص المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية على" لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلاّ 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 تبرز لها المعاينة وتبين على وجه الخصوص ما يأتي :

* تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي بالمعاينة.
* عنوان الأماكن التي ستتم معاينتها .
* العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود طرق تدليسية،والتي يتم البحث عن دليل لها.
* أسماء الأعوان المكلفين بإجراء عمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم.

تتم المعاينة وحجز الوثائق والأملاك التي تشكل أدلة على وجود طرق تدليسية،تحت سلطة القاضي ورقابته.[3]

[1] المادة 312 الفقرة 1 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة، المرجع السابق،ص 81.

[2] المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق،.ص27

[3] المادة 35، المرجع السابق، ص17

الفرع الثالث :حق استدراك الأخطاء

تنص المادة 327 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على "يجوز استدراك كل خطأ يرتكب سواء في نوعية 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 القرار القاضي بالإعفاء من الضريبة الأول ".[1]

الفرع الرابع : حق الرقابة والتحقيق

يعتبر حق الرقابة من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية للتأكد من صحة وصدق المعلومات المقدمة في تصريحات المكلفين بالضريبة ويتم ذلك من خلال ما يلي :

* طلب المعلومات حول أي نقطة غير واضحة في التصريحات المكتتبة من خلال توجيه استبيان في شكل مجموعة من الأسئلة ترسل إلى المكلف،وفي حالة عدم الرد يمكن للإدارة الجبائية تعميق البحث وطلب التوضيحات.

* طلب التوضيحات حول نقطة معينة من التصريح العام عند الشك في عدم تجانس التصريحات لسنة معينة والسنوات السابقة لها.

كما خول المشرع الجبائي للإدارة الجبائية حقوقا تمكنها من ممارسة عملية الرقابة الجبائية ،وعدم إتباع هذه الإجراءات يؤدي الى بطلان إجراءات ونتائج هذه العملية.[2]

المطلب الثاني:واجبات المكلفين بالضريبة

يخضع المكلفين بالضريبة إلى نوعين من الواجبات أحدهما جبائية والأخرى محاسبية.

أولا:الواجبات الجبائية.[3]

- **التصريح بالوجود :**

يترتب على كل مكلف جديد خاضع للضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات أن يقدم خلال30 يوم الأولى لبداية نشاطه تصريحا بالوجود إلى مفتشية الضرائب التابع لها إقليميا، يحدد فيها اسم ولقب وعنوان المكلف ، إضافة إلى المعلومات الضرورية لطبيعة نشاطه والمقر الرئيسي للمحل.

- **التصريحات الشهرية أو الثلاثية لرقم الأعمال :**

يجب على المكلفين الممارسين لنشاط ما،و الخاضعين للضرائب والرسوم التصريح برقم أعمالهم خلال كل شهر أو ثلاثي لدى المصالح المختصة إقليميا حسب طبيعة المؤسسة ونوع النشاط.يجب اكتتاب التصريح الشهري بالنسبة للمؤسسات التابعة للنظام الحقيقي لفرض ضريبة في العشرين يوما الأولى للشهر الموالي ، (سلسلة G50)

[1] المادة 327 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة، المرجع السابق،ص 83

[2] المادة 18 من قانون الاجراءات الجبائية، المرجع السابق، ص 9

[3] لعبدي حورية،الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش والتهرب الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة ليسانس في علوم التسيير،تخصص: محاسبة مالية،جامعة مستغانم، 2008-2009،ص.ص.15-16.

كما يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام المبسط اكتتاب تصريحاتهم فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي(أجور)،و الرسم على النشاط المهني وكذا الرسم على القيمة المضافة خلال 20 يوم الأولى للشهر الموالي للثلاثي المدني الذي تم تحقيق رقم الأعمال حيث يتم تقديم هذا التصريح إلى قباضة الضرائب التي يتبع لها مقر المكلف بالضريبة ليتم من خلاله تحصيل دين الضريبة.

- **التصريح السنوي بالأرباح أو النتائج :**

ألزم المشرع الجبائي المكلفين بالضريبة اكتتاب التصريح الإجمالي والنتائج(nG01) قبل أول أفريل من كل سنة, ويحتوي هذا التصريح على ما يلي:

* العناصر الضرورية لتحديد الدخل الخاضع للضريبة.
* قيمة الأرباح الخاضعة للاقتصاد الضريبي.
* قائمة الأشخاص الذين يعتبرون جبائيا تحت كفالة المكلف بالضريبة.
* وثائق الإثبات الجبائية المتعلقة بعمليات النشاط ومختلف الأعباء والتكاليف.

تحرر هذه التصريحات على مطبوعات خاصة وترسل إلى الإدارة الجبائية ويجب على مفتش الضرائب أن يسلم وصلا للمكلف بالضريبة بعد الالتزام بها.

- **التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط**

في حالة التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط يلزم المكلفون بالتصريح عن ذلك خلال (10 أيام) ابتداء من تاريخ التوقف عن النشاط.وفي حالة التنازل يتم اكتتاب تصريح بالتنازل يتضمن تاريخ التنازل وبيانات المتنازلين،أما في حالة الوفاة فيتعين على ذوي الفقيد التصريح بالمداخيل الخاضعة للضريبة في أجل (06) لأشهر اعتبارا من تاريخ الوفاة.

- **وضع رقم التعريف الإحصائي :**

رقم تعريف إحصائي يبرز في كل الوثائق المتعلقة بنشاطهم والموجهة إلى الأشخاص والإدارات أو المصالح العمومية المتعامل معها.ويهدف إلى تسهيل التسيير الجبائي للملفات الجبائية،و يؤدي عدم الالتزام بوضع هذا الرقم أو التصريح بمعلومات خاطئة عنه إلى حرمان المكلفين من الحقوق التالية :

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

ثانيا :الواجبات المحاسبية [1]

أوجب المشرع الجزائري على كل من يزاول نشاطا تجاريا إمساك الدفاتر المنصوص عليها في القانون التجاري.وهي :

* دفتر الجرد
* دفتر اليومية
* حفظ الدفاتر المحاسبية وسندات المراسلات.

- **دفتر اليومية :**

عبارة عن دفتر مرقم ومختوم من قبل المحكمة المختصة تسجل فيه العمليات التي تقوم بها المؤسسة بتواريخ متتابعة، حيث أن كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية ويسجل فيه يوما بيوم عمليات نشاط المؤسسة بانتظام ومن دون ترك فراغ أو شطب إضافة إلى إرفاق المستندات الخاصة بإثبات مختلف العمليات.

- **دفتر الجرد :**

يجب على التجار القيام بجرد عناصر الأصول مرة على الأقل خلال السنة تنص المادة 10 من القانون التجاري على أنه:"يجب على كل شخص طبيعي أو معنوي يحمل صفة التاجر أن يجري سنويا بجرد عناصر أصول وخصوم حساباته بقصد إعداد الميزانية وحساب الخسائر والأرباح بدفاتر الجرد ".

- **حفظ الدفاتر وسندات المراسلات :**

يلزم المشرع الجزائري المكلف الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية والوثائق الثبوتية لها إضافة إلى السندات المشار إليها في القانون التجاري لمدة 10 سنوات.و طبقا للمادة 12 من القانون التجاري فإنه يجب الاحتفاظ بسندات المراسلات طيلة نفس المدة ابتداءً من تاريخ تحريرها،كما أن أي إخلال بهذه الشروط السابق الذكر يؤدي إلى رفض المحاسبة من قبل المحققيق وبالتالي فإن المكلف يعتبر مخالفا للواجبات المحاسبية.

[1] دعرة سارة،الرقابة الجبائية وفق النظام المحاسبي الجديد، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماستر في علوم التسيير،تخصص: التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، جامعة مستغانم، 2011 2012، ص23.

المطلب الثالث:حقوق المكلفين بالضريبة

نتيجة الالتزام بالواجبات السابقة الذكر منح المشرع الجبائي مجموعة من الحقوق للمكلفين بالضريبة منها ما هو متعلق بإجراءات التحقيق،ومنها ما هو متعلق بإجراءات التقويم.

أولا: الضمانات المتعلقة بالتحقيق

يتمتع المكلف بالضريبة بضمانات متعلقة بالتحقيق يتوجب على المراقبين احترامها كما أن الإخلال بها يؤدي إلى بطلان التحقيق وإلغاء النتائج المترتبة عنه.ومن أهم هذه الضمانات ما يلي :[1]

- **الإعلام المسبق :**

يجب إعلام المكلف بالضريبة مسبقا قبل الشروع في عملية التحقيق من خلال إرسال إشعار بالتحقيق،يرفق بميثاق المكلفين بالضريبة،والذي ينص على حقوقه وواجباته،على أن يستفيد المكلف بالضريبة من مدة التحضير قدرها(10) أيام بالنسبة للتحقيق المحاسبي،و (15) يوم بالنسبة للتحقيق المحاسبي المعمق للوضعية الجبائية الشاملة،ابتداءا من تاريخ استلام هذا الإشعار.

- **الحق في الاستعانة بوكيل أو مستشار :**

يعلم كل مكلف بالضريبة بإمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره قصد متابعة سير عمليات المراقبة ومناقشة الاقتراحات التي تطرحها إدارة الضرائب،وهذا مع بداية عمليات التحقيق عند إرسال الإشعار بإعادة التقويم.

- **عدم تجديد التحقيق المحاسبي :**

إذا انتهى التحقيق في المحاسبة المتعلق بفترة معينة خاص بضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب والرسوم،وفيما عدا الحالات التي استعمل فيها المكلف بالضريبة طرقا تدليسية أو قدم معلومات غير صحيحة أو غير كاملة أثناء التحقيق،فان الإدارة لا تستطيع القيام بتحقيق جديد في نفس الدفاتر، بخصوص نفس الضرائب والرسوم بنفس المادة.

- **تحديد مدة التحقيق :**

لا يمكن تحت طائلة البطلان الإجراءات أن تتعدى مدة التحقيق بعين المكان في التصريحات والوثائق المحاسبية آجالا محددة طبقا لرقم الأعمال المحقق سنويا وطبيعة نشاط المؤسسة،فمثلا بالنسبة للمؤسسة تأدية الخدمات ،إذا كان رقم أعمالها السنوي المصرح به لا يتعدى 1000.000 دج، لكل سنة مالية تحدد بأربعة أشهر، أما إذا كان رقم أعمالها يتعدى 1000.000 دج وأقل من 5000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها فتحدد مدة التحقيق ب 6 أشهر.

أما في حالة التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية لا يمكن أن تمتد فترة التحقيق فوق سنة من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق إلاّ في حالة اكتشاف طرق ومناورات تدليسية.

[1] نوي نجاة ،فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر1999 -2003 ،رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية تخصص: تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ،جامعة الجزائر 2003 2004.ص 52

ثانيا:الضمانات المتعلقة بإعادة التقويم [1]

تتمثل الضمانات المرتبطة بممارسة حق إعادة التقويم في إعلام المكلف بنتائج التحقيق والحق في الرد أو الطعن.

- **التبليغ بإعادة التقويم :**

يجب على الإدارة الجبائية عند الانتهاء من عملية التحقيق إبلاغ المكلف بنتائج التحقيق وذلك حتى في حالة غياب التقويمات ،و يجب أن يكون هذا الإشعار مفصلا بما فيه الكفاية ومحللا بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة بفهم طريقة إعادة تشكيل أساس فرض الضريبة المطبقة عليه للتمكن من الرد من خلال قبوله أو تقديم ملاحظاته.

- **حق الرد :**

يعد الحق في الطعن من أهم الحقوق الممنوحة للمكلف بالضريبة والتي يستطيع من خلالها أن يضمن حقوقه إذا تبين أنه قد أخضع جوراً لإعادة التقييم او تم التعسف في حقه من خلال طلب التخفيض الجزئي أو الكلي ويمكن أن يتم على 3 مستويات :

أ-الطعن الإداري :

يمكن للمكلف بالضريبة أن يلجأ إلى مدير البحث والمراجعات أو مدير كبريات الشركات أو المدير ألولائي أو رئيس البحث أو المراجعات كل حسب اختصاصه للنظر في الصعوبات التي تنشأ خلال التحقيق أو النتائج المترتبة عنها، ويقدر كل منهم دراسة الشكاوى في أجلا أربعة أشهر ابتداءً من تاريخ تقديم الشكوى.

ب -الطعن التراعي :

يعتبر هذا النوع من الطعن ضمانا لصيانة حقوق المكلفين بالضريبة ، حيث يتمتع المكلف بأجل ينقضي في آخر ديسمبر من السنة التي وضعت فيها جداول التسوية للتحصيل ،ويمكن للمكلف أن يلتمس وفق تحصيل الضريبة على 3 مستويات كما يلي :

* لجنة الطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة،على مستوى الدائرة وتكون مختصة عندما لا يتعدى مبلغ الضريبة 500.000 دج أو يساويها.

* لجنة الطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة على مستوى الولاية ،وتكون مختصة عندما يزيد مبلغ الضريبة عن 500.000 دج ويساوي أو يقل عن 2000.000 دج.

* لجنة الطعن المركزية في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة، وتختص عندما يتجاوز مبلغ الضريبة 2000.000 دج .

ج -الطعن الولائي :

نصت المادة 38 من قانون المالية 2008 على أحداث لجان للطعن الولائي من أجل البحث في الطعون المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية الشركات الكبرى، وبذلك يمكن للمكلف أن يقدم طعنا أمام المدير الولائي للضرائب المختص إقليميا مع إرفاق هذا الطعن بنسخة من الجدول الذي يحدد الضرائب والرسوم المتنازعة حولها وكذا جميع الوثائق التبريرية لذلك،كما يمكن الطعن في الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية عن طريق الاستئناف ضمن الشروط المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية.

[1] المرجع السابق، ص 54

المبحث الثالث : الهيئات الجبائية المكلفة بالرقابة الجبائية في الجزائر.

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

المطلب الأول : الأجهزة المختصة بالرقابة الجبائية .

هناك وسائل هيكلية ميدانية .أي أجهزة مختصة تسند إليها مهمة المراقبة ،وبواسطتها تنفذ برامج التحقيق الجبائي والمتمثلة في مديرية البحث والمراجعات وكذا المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ومفتشيات الضرائب.

الفرع الأول: مديرية البحث والمراجعات

أ-**تعريف** : أنشأت مديرية البحث والمراجعات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 88/982 الصادر في جويلية 1998 م، والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية ،وقد جاءت هذه المديرية لتدعم باقي المديريات الأخرى في الرقابة الجبائية على مستوى التراب الوطني ،وقد كان الانطلاق الفعلي لنشاط مديرية البحث والمراجعات في سبتمبر 1998 م ،وهي مكلفة بنفس الأعمال التي تقوم بها مديريات الرقابة والمصالح الجبائية بمحاربة التهرب الضريبي ،و لكي تقوم بهذه الصلاحيات تسند المهام إلى 4 مديريات فرعية منها:

-نيابة مديرية البرمجة

-نيابة مديرية الرقابة الجبائية

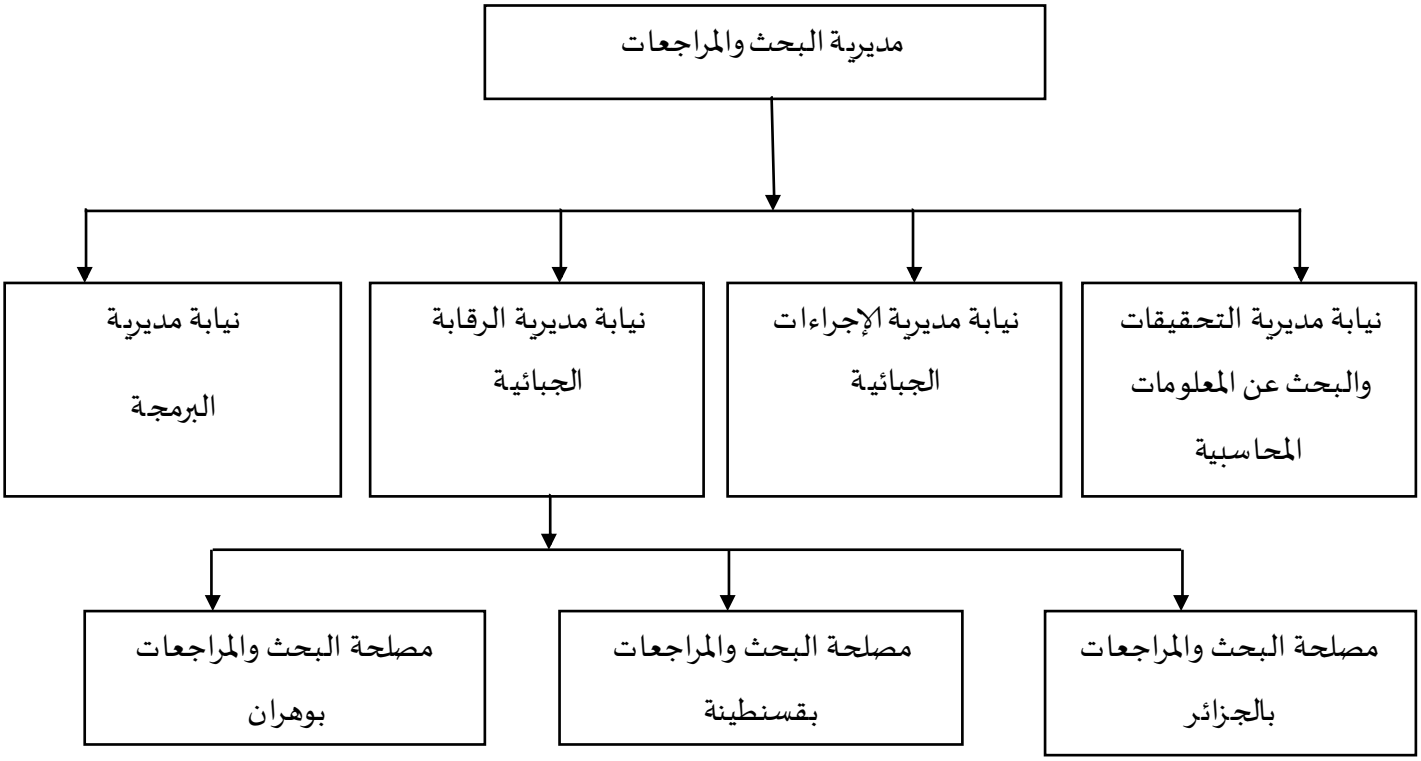
-نيابة مديرية الإجراءات الجبائية

-نيابة مديرية التحقيقات والبحث عن المعلومات المحاسبية

[1] دعرة سارة، المرجع السابق،ص 26

ب -الهيكل التنظيمي العام لمديرية البحث والمراجعات

الشكل رقم (I -1)الهيكل التنظيمي العام لمديرية البحث والمراجعات



المصدر:دعرة سارة،المرجع السابق،ص 27

ج-مهام مديرية البحث والمراجعات :

تسند لمديرية البحث والمراجعات مهمة الرقابة الجبائية بتوفير شرط مستوى رقم الأعمال للأربع سنوات4.000.000 دج سنويا بالنسبة لمقدمي الخدمات والنشاطات الحرة، ورقم الأعمال 10.000.000 د ج سنويا بالنسبة للمؤسسات الأخرى، أما الهدف الرئيسي لمديرية البحث والمراجعات هو مكافحة التهرب الضريبي ، ولأجل ذلك قامت بوضع إستراتيجية للمراقبة بغية تحقيق بعض الأهداف المساهمة في بلوغ هدفها الرئيسي ومن بينها:

-رفع نوعية التحقيق والارتقاء به إلى مستويات أحسن.

-تحسين نوعية الرقابة الجبائية .

-الأولوية في برمجة الملفات ذات الأهمية والمداخيل الكبرى.[1]

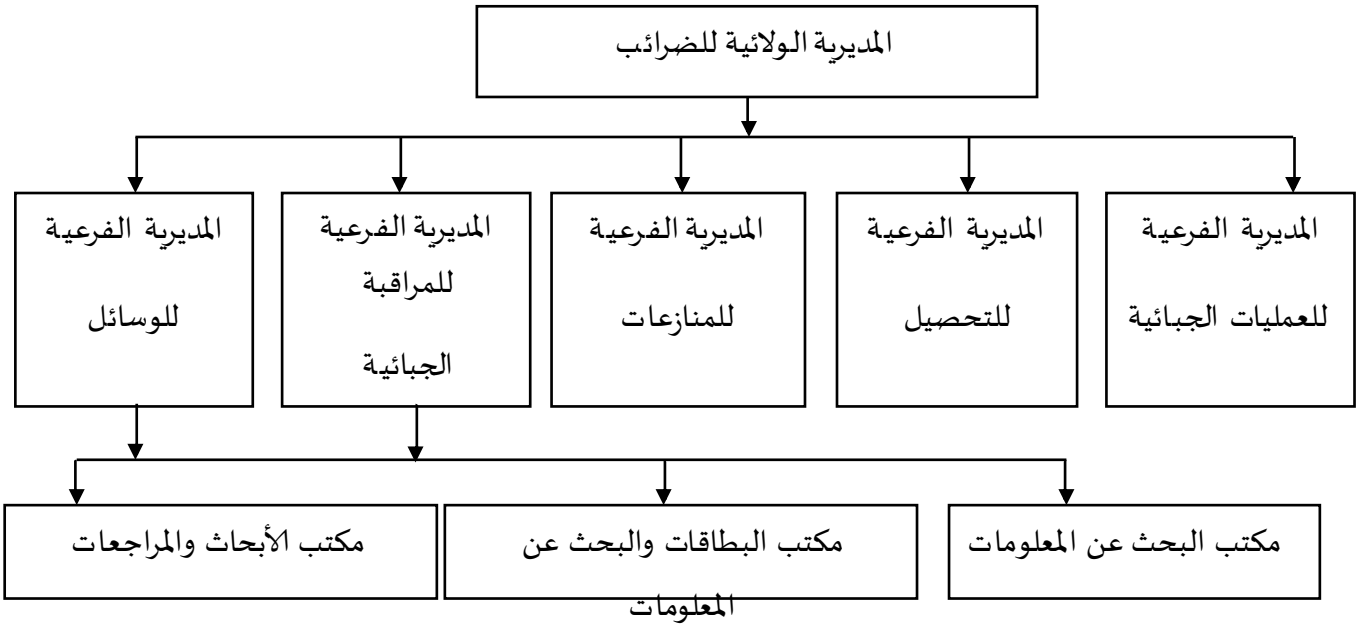
[1] المرجع السابق ،ص 27

الفرع الثاني: المديرية الولائية للرقابة الجبائية [1]

إضافة إلى مديرية البحث والمراجعات فلن المديرية الولائية للضرائب هي أيضا مكلفة بالقيام بعملية الرقابة الجبائية، وتتكفل مديرياتها الفرعية للرقابة الجبائية بمهمة ذلك ،إذ تعد الهيئة المتخصصة بعملية الرقابة، لذا تستند إليها تنفيذ برامج التحقيق

أ -الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب

الشكل رقم (I-2): الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



المصدر: سليمان عتير.مرجع سبق ذكره ،ص.42

إن المديرية الولائية للرقابة الجبائية مكلفة بتطبيق برامج التحقيق المصادق عليها من طرف مديرية البحث والمراجعات ،وهذه الأخيرة مكلفة بالتحقيقات الكبرى ،أما المديرية الفرعية للرقابة الجبائية فلقد أوكلت إليها مهمة التحقيق في النشاطات الحرة ومقدمي الخدمات التي يبلغ رقم أعمالها أقل من 4.000.000 دج ، وباقي المؤسسات التي يقدر رقم أعمالها بأقل من 1.000.000 د ج

ب – مهام المديرية الولائية للضرائب :

في هذا الإطار فان المديرية الفرعية للرقابة الجبائية مكلفة بما يلي :

* البرمجة والتحقيق في كل نقطة من حدود الولاية،وكل التحريات والتحقيقات والأبحاث المتعلقة بالتحقيق الجبائي .

* دراسة واقتراح التقنيات الجبائية التي تمكن من الرقابة .

[1] سليمان عتير،دور الرقابة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير،في العلوم الاقتصادية، تخصص: مالية ومحاسبة، جامعة بسكرة ،2011-2012 ، ص42

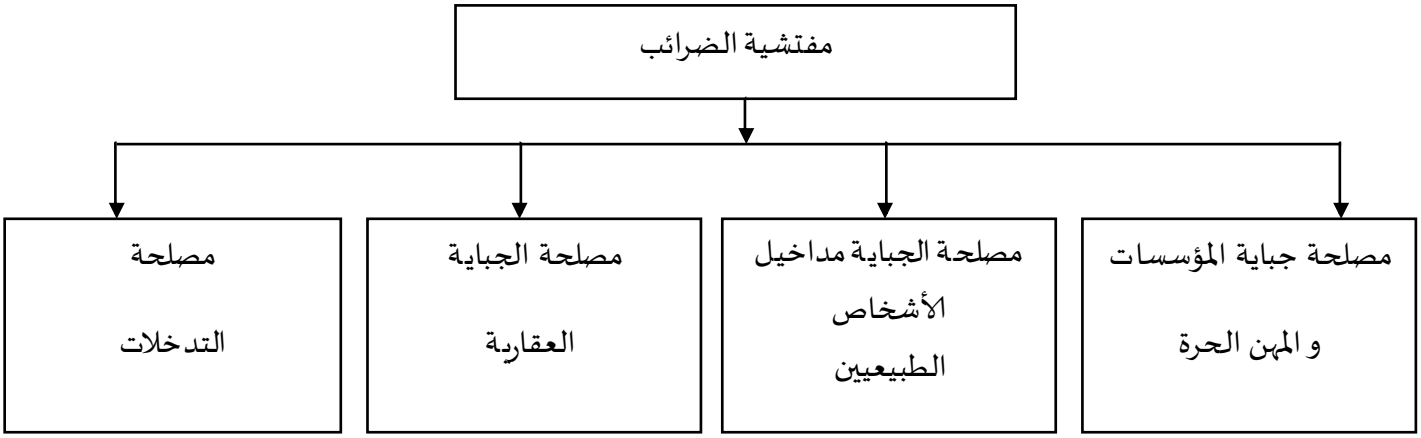
* السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة من خلال التحقيق وكذا على وصول تقارير التحقيق للإدارة في أحسن الظروف.
* البحث وتحليل أسباب التهرب والغش الضريبيين وايجاد حلول واقتراحات ناجعة لهذا الإشكال.
* تنسيق وتنشيط مصلحة التحقيقات على مستوى الولاية

الفرع الثالث : مفتشيات الضرائب

أ -تعريف : تتولى مفتشية الضرائب على الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة ، فتقوم بالبحث وجمع المعلومات الجبائية واستغلالها ومراقبة التصريحات واصدار الجداول الضريبية وكشوف العائدات وتنفيذ عمليات التسجيل [2]

ب -الهيكل التنظيمي العام لمفتشية الضرائب :

الشكل رقم(I -3): الهيكل التنظيمي العام لمفتشية الضرائب



المصدر: نوي نجاة :المرجع السابق ، ص42

ج -مهام مفتشية الضرائب :

اعتمادا على هذه المصالح تقوم مفتشية الضرائب بما يلي: [2]

* مراقبة التصريحات الشهرية أو الفصلية
* المتابعة والمراقبة المستمرة للملفات الجبائية فيما يخص الثغرات التي تطرأ على طبيعة النشاط من جهة وعلى الطبيعة القانونية للمكلفين بالضريبة من جهة أخرى .
* تحديد الوعاء الضريبي للمكلفين الجدد،وإعادة تحديد الوعاء للذين ثبت عليهم نشاط أكبر من الذين صرحوا به.
* تسجيل المنازعات والطعون ،وتقديم الحلول المناسبة

[1] نوي نجاة ، المرجع السابق، ص 41
[2] سليمان عتتير ، المرجع السابق،ص 44

المطلب الثاني:الهيئات المختصة حديثا بالرقابة الجبائية.

بهدف مواكبة التطورات الحديثة والتحكم بشكل فعال في تسيير ملفات المكلفين بالضريبة قامت المديرية العامة للضرائب بانشاء هياكل تنظيمية ادارية جديدة ابتداءا من 2002 م وهي :

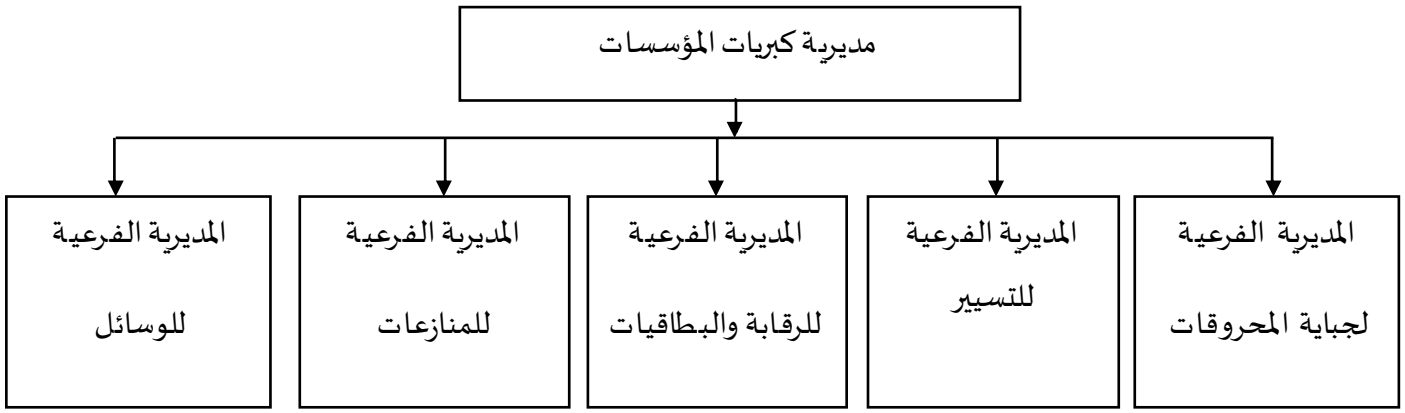
الفرع الأول: مديرية كبريات المؤسسات

أ- تعريف: تم انشاء مديرية كبريات المؤسسات في سنة 2002 م ، وهي مديرية تابعة للادارة العامة للضرائب ، تقوم بالرقابة الجبائية للمؤسسات الكبرى في الجزائر ،وتقوم بمتابعة المؤسسات الكبيرة التي لا يقل رقم أعمالها عن100 مليون دج،كما تشكل مكان لدفع التصاريح وتسديد الضرائب،و قد بدأت هذه المديرية مشروعها في سنة2002 م،واكتمل هذا المشروع في سنة 2005 م،الذي نص على تنظيم وعمل المديرية الفرعية لمديريات كبريات المؤسسات،وباشرت عملها في سنة 2006 م،حيث تقوم بمتابعة المؤسسات البترولية والمؤسسات التجارية والصناعية من الناحية الجبائية [1]

ب -الهيكل التنظيمي العام لمديرية كبريات المؤسسات:

تتكون مديرية كبريات المؤسسات من (5) مديريات فرعية على النحو التالي :

الشكل رقم (ا-4): الهيكل التنظيمي العام لمديرية كبريات المؤسسات



المصدر: آيت بلقاسم لامية، المرجع السابق، ص48

ج- مهام مديرية كبريات المؤسسات:

تتكفل مديرية كبريات المؤسسات فيما يخص المؤسسات الخاضعة لمجال اختصاصها بمهام الوعاء والتحصيل والمراقبة ومنازعات الضرائب والرسوم الواقعة على عاتق الأشخاص الطبيعيين والمعنويين والجماعات المشكلة بقوة القانون أو فعليا أو الكيانات مهما يكن شكلها القانوني، ومهما كان محل مؤسستها الرئيسي أو مديرياتها الفعلية أو مقرها، ويمكن حصر مهامها في الحالات التالية:[2]

1 آيت بلقاسم لامية، المرجع السابق،ص 47.

2 سليمان عتير، المرجع السابق، ص 45.

*** في مجال الوعاء:**

-تمسك وتسير الملف الجبائي للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصها.

-تراقب الملفات حسب كل وثيقة .

-إصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتنفذ عمليات التحصيل والطابع وتعاينها وتصادق عليها.

*** في مجال التحصيل :**

-التكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى .

- المراقبة المسبقة وتصفية حسابات التسيير.

-التموين ومسك محاسبتها.

*** في مجال الرقابة :**

-تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتشغلها وتراقب التصريحات.

-تعد وتنجز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين بالضرائب وتقييم نتائجها.

*** في مجال المنازعات:**

-تدرس التظلمات وتعالجها.

-تتابع المنازعات الإدارية والقضائية .

-تعالج طلبات التخفيض الإداري .

*** في مجال تسيير الوسائل:**

-تعد الإجراءات المتعلقة بالإعتمادات والتصفية ،و الأمر بصرف نفقات التسيير والتجهيز مهما كانت طبيعتها و تسهر على تنفيذها وتحيينها.

-تضمن تسيير المستخدمين وتقييم الاحتياجات من الوسائل المادية والبشرية والتقنية وتعد تقديرات الميزانية المطابقة لذلك.

-توظف وتعين المستخدمين الذين لم تقرر طريقة أخرى لتعيينهم.

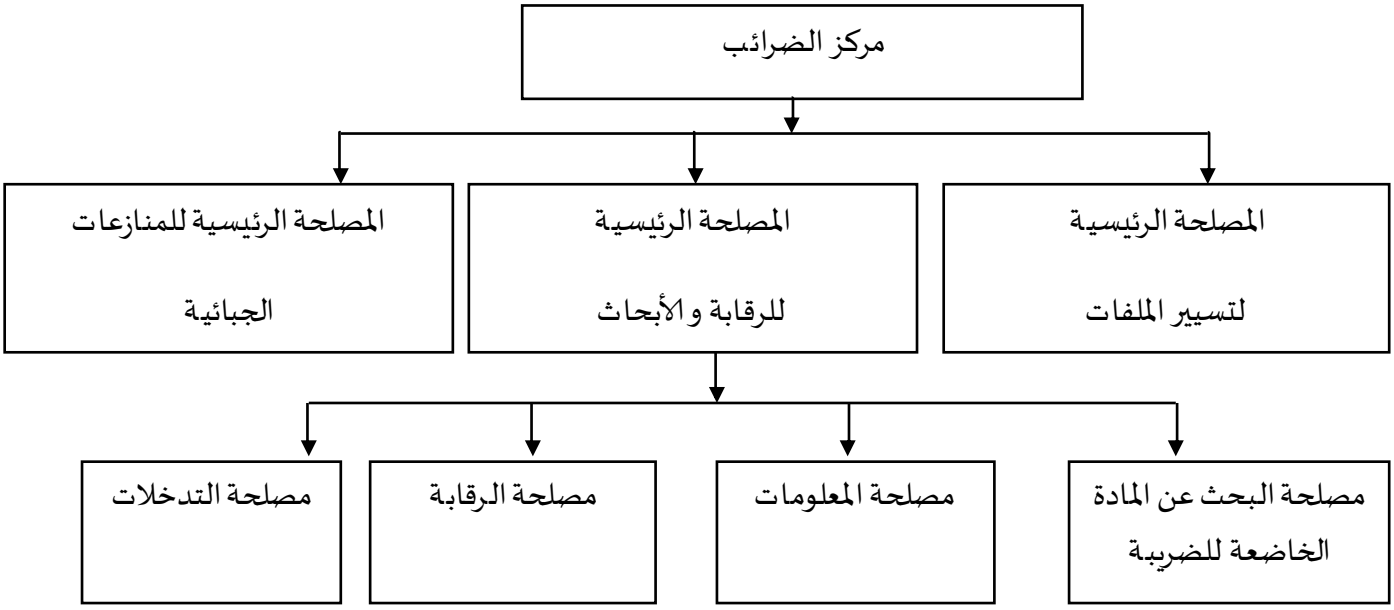
الفرع الثاني : مراكز الضرائب

أ- تعريف :هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي والمرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب، كما يتكفل مركز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية لمختلف المكلفين الخاضعيين للنظام الحقيقي، ولا يتجاوز رقم أعمالها السنوي 1.000.000.000 د ج بالضافة إلى المهن الحرة ويختص هذا المركز بكل المراحل من تحديد الوعاء إلى التحصيل مع تكليفه بالرقابة الجبائية والمنازعات في حدود صلاحيته.[1]

[1] نوي نجاة، المرجع السابق، ص 43.

ب -الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب :

الشكل رقم (I -5) : الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب



المصدر: المرجع السابق،ص 43

ج -مهام مراكز الضرائب :

تنحصر هذه المهام في النقاط التالية : [1]

* التسيير والتكفل الحسن لملفات المكلفين ومراقبتها باستمرار للتخفيص من ظاهرة التهرب الضريبي.
* تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتستغلها وتراقب التصريحات .
* التعجيل بتسوية النزاعات الجبائية والشكاوي الخاصة بالمكلفين بالضريبة والتي تحت سلطتها.

الفرع الثالث : المراكز الجوارية للضرائب .

أ- تعريف: من المصالح المستحدثة بالنظام الجبائي الجزائري،المراكز الجوارية للضرائب وهي بمثابة النموذج المصغر لمراكز الضرائب السابقة الذكر. فهي تتابع ملفات المكلفين الغير تابعين للهيئات الجبائية السابقة الذكر،والخاضعين للضريبة الجزافية ،بالإضافة الى اقامة مراكز متخصصة في متابعة الجباية العقارية،المعادن النفيسة ،الكحول،التبغ،وكذا الجباية المحلية الفلاحية

ب -مهام المراكز الجوارية للضرائب :

* تمسك وتسير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاصها.
* تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتستغلها.
* تراقب التصريحات وتنظم التدخلات .
* تدرس الشكاوى وتعالجها .[2]

[1] المرجع السابق، ص 44.

[2] آيت بلقاسم لامية، المرجع السابق، ص 49.

المطلب الثالث : الوسائل البشرية المكلفة بالرقابة الجبائية

لأداء مهام الرقابة الجبائية وفرت إدارة الضرائب الإمكانيات البشرية اللازمة لتمارس مهامها على أكمل وجه والتي خول لها القانون معايير انتقاء الموارد البشرية التي تمتاز بالخبرة والكفاءة المهنية العالية،كما حدد المشرع الجبائي مسؤولياتهم اتجاه الإدارة الجبائية واتجاه المكلفين بالضريبة،كما يجب أن يكون للعون المدقق بطاقة انتداب تسلم له من طرف المديرية العامة للضرائب لإظهارها عند القيام بوظيفته،وهي تبين صفة العون المدقق كالهوية،الرتبة وحتى الوظيفة المسندة إليه،كما يمكن أن تسحب هذه البطاقة في حالة التوقف عن العمل وترجع له عند الاستئناف،و الموظفين المكلفين بذلك هم :[1]

1 نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية :

هو المسؤول عن الإعداد وفي أحسن الظروف الممكنة لبرنامج التحقيقات الممنوحة للمصلحة وفي هذا المجال يراقب أعمال التحقيق الجبائي ، كما يستقبل في بعض الحالات الممكنة المكلفين بالضريبة لحضورهم المحتمل للمجلس بصفته الممثل للإدارة أمام المكلفين ، حيث يحرص على إجراء التحقيق وفقا للقانون ويرى مدى تطبيق الضمانات المخولة للمكلفين في إيطار التحقيق.

بالإضافة إلى أنه يقوم بصفة دورية يجمع رؤساء وفرق التحقيق للقيام بدراسة حول الأعمال المنجزة ،وتقديم الملاحظات حول برنامج التحقيق المنجزة،ووضع وتقديم اقتراحات لتحسين شروط التدخلات،كما يعمل على نقل تقارير التحقيقات للمديرية الجهوية للضرائب في 30 يوما بعد إرسال كل إبلاغ النهائي.

2 رئيس مكتب الأبحاث والمراجعات :

إن القانون يستوجب أن تكون لرئيس فرقة التحقيق رتبة مفتش،وخبرة لا تقل عن 6 سنوات كمحقق جبائي،و يكون رئيس فرقة التحقيق مسؤولا عن النظام العام داخل فرقته ويسهر على حضور الأعوان المحققين في أماكن عملهم وهو مسؤول أيضا مع المحققين على القضايا المبرمجة لصالح فرقتهم ،و يتدخل أحيانا عند أول تدخل في مناقشة نتائج التحقيق، وبصفة عامة كلما كان هناك تقييم نافع لضمان السير الحسن للأعمال في ايطار ضمان تنفيذ برنامج التحقيق يستطيع رئيس فرقة التحقيق أن يقوم بمهمة أحد المحققين.

-3 الأعوان المحققين :

حتى تسند مهمة التحقيق لأعوان الإدارة الجبائية يجب على الأقل أن يكونوا حاملي ل :

* رتبة مراقب وهذا التزاما بالتشريع الجبائي،فكل عون للإدارة الجبائية الذي له رتبة مراقب على الأقل له الكفاءة على إجراء تحقيق فيما يخص التصريحات الجبائية.

* بطاقة انتداب تسلم لهم من المديرية العامة للضرائب تبين صفتهم.

[1] سايح زوبيدة ، فعالية التحصيل الضريبي،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة ليسانس في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة مالية،جامعة مستغانم،2010-2011، ص 20.

المحققين الذين تسند إليهم مهام التدخل،هم وحدهم المكلفين بأعمال التحقيق ومراقبة النتائج وحسابها مع إرسال التقويمات،ومعالجة الملاحظات الاحتمالية للمكلف بالضريبة المحقق معه،و إقفال التحقيق تحت إدارة وحضور رئيس فرقة التحقيقات مع الإشارة إلى أنه يجب أن تتم أعمال التحقيق في مقرات المكلفين،باستثناء حالات خاصة ومرخصة من طرف المسؤول(نائب المدير) تحت طلب من المكلف للقيام بعملية التحقيق على مستوى مكاتب إدارة الرقابة الجبائية.

خلاصة الفصل :

نستخلص من خلال دراستنا للفصل الأول أن الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة،و كذا تطبيق القوانين الجبائية، إذ تعتبر الرقابة أداة قانونية في يد الإدارة تسعى من خلالها إلى تنظيم وتوجيه المكلفين بالضريبة،و العمل على اكتشاف كل الأخطاء والمخالفات بهدف تصحيحها وتقويمها.

و لتحقيق الأهداف المرجوة فقد عمل المشرع الجزائري على سن جملة من القوانين التي تعد معلما موحدا في نفس الوقت بالنسبة لكل من المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية . كما منح جملة من الصلاحيات للأعوان المراقبين لأداء عملهم ،وفي نفس الوقت فرض على المكلف بالضريبة عدة التزامات.كما منحه في المقابل حقوق يتمتع بها . كما أسند مهمة الرقابة الجبائية إلى أجهزة مختصة تتمثل في مديرية البحث والمراجعات والمديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية ومفتشيات الضرائب.

إضافة إلى هيئات مختصة حديثا ابتداء من 2002 م وهي مديرية كبريات المؤسسات ومراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب.

تمهيد:

الرقابة الجبائية ليست غاية بقدر ما هي وسيلة أسسها المشرع الجبائي لمكافحة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي ، هذه الظاهرة التي تؤثر مباشرة على التحصيل الضريبي مما يؤدي إلى الإضرار بالمصلحة العامة للبلاد وذلك باستنزاف الخزينة العمومية باعتبار الضرائب أكبر مورد لها.

لذلك سعت الدولة الجزائرية إلى إتخاذ عدة إجراءات تشريعية وأخرى تنظيمية من أجل محاولة القضاء على هذه الظاهرة.

من خلال هذا الفصل سوف نحاول شرح أهم هذه الإجراءات إضافة إلى دراسة المشاكل أو الصعوبات التي تعاني منها الرقابة الجبائية في الجزائروبعض التدابير المتخذة من طرف السلطات للحد من هذه الصعوبات.

و يتم ذلك من خلال التطرق إلى:

المبحث الأول: التحصيل الضريبي

المبحث الثاني: اجراءات وعقوبات الرقابة الجبائية

المبحث الثالث: صعوبات تطبيق الرقابة الجبائية في الجزائروالحلول المقترحة لتفعيلها

المبحث الأول: التحصيل الضريبي

بعد قيام مصلحة الضريبة بربط الضريبة على الممول لتخطره بدين الضريبة ومواعيد الوفاء لهذا الدين تأتي مرحلة التحصيل وفق إجراءات وعمليات من خلالها جمع مبالغ الضرائب لصالح الخزينة العمومية في مواعيد مناسبة ومحددة وطرق ملائمة.

المطلب الأول:تعريف التحصيل الضريبي وتحديد سعر الضريبة

أولا : مفهوم التحصيل الضريبي

لقد تعددت تعاريف التحصيل الضريبي إلا أنها تصب في معنى واحد منها :

التعريف الأول : هو مجموعة من الإجراءات الإدارية والتقنية التي يتم بواسطتها تحويل قيمة الضريبة من ملكية المكلف بدفعها إلى الخزينة العمومية. [1]

التعريف الثاني : التحصيل الضريبي هو مجموعة العمليات التي تقوم بها الإدارة المالية في سبيل وضع القوانين والأنظمة الضريبية موضع التنفيذ وبالتالي إيصال حاصلات الضرائب إلى حزينة الدولة. [2]

التعريف الثالث :يقصد بتحصيل الضريبة مجموعة من العمليات التي تستهدف نقل قيمتها من ذمة المكلف إلى الخزينة العمومية من أجل استيفاء حقها، ويرتبط تحصيل الضريبة بالواقعة المنشئة لها والسلطة المتخصصة بتحصيلها وطرق التحصيل ومواعيده وضماناته ويتم الدفع نقدا أو عن طريق البنك أو حوالة بريدية. [3]

و تجدر الإشارة إلى أن الدولة في الماضي كانت تلجأ إلى تحصيل عدد كبير من الضرائب عن طريق الالتزام وبمقتضى هذا النظام كان يتعهد فرد أو هيئة يسمى الملتزم بدفع مقدار الضريبة للدولة ثم يتولى الملتزم بعدئذ عملية التحصيل لحسابه الخاص . وهجرت هذه الطريقة نظرا لكثرة عيوبها والمتمثلة أساسا في كون الخزينة بمقتضى هذه الطريقة لا تحصل على كامل المبالغ المحصلة من الممولين وإنما تحصيل فقط على المبلغ الذي يدفعه لها الملتزم وتضييع عليها الأموال التي تتمثل في الفرق بين ما يجيب الملتزم من الممولين وما يدفعه للخزينة هذا الفرق الذي كان يتجاوز في بعض الأحيان نفقات الجباية.

ثانيا: تحديد سعر الضريبة (معدل الضريبة)

يقصد بسعر الضريبة النسبة بين مقدار الضريبة والقدر من المادة المكونة لوعائها،أي هو مقدارها منسوبا إلى قيمة محلها أو وعائها. [4]

وبتعبير أخر هي النسبة بين مبلغ الضريبة والمادة الخاضعة لها حيث تسعى الدولة دوما إلى تحقيق المعدل الأمثل للضرائب ،فارتفاع سعر الضريبة لا يؤدي بالضرورة إلى ارتفاع الحصيلة الضريبية.بل يؤدي في معظم الأحيان إلى انخفاضها خاصة إذا تجاوز المعدل الأمثل لها. لهذا السبب يجب على الدولة أن تحاول دائما اختيار السعر الأمثل الذي يضمن لها تعظيم حصيلتها الضريبية.

[1] Piérre beltrame.la fiscalité en France. hachette supérieur 5émé édition.1997.p45

[2] علي زغدود.، لمالية العامة، الجزائر ، ديوان المطبوعات الجامعية، 2006 . ص 230

[3] عبد الحميد ،محمد القاضي، دراسة الاقتصاد العام ، القاهرة، مصر، دار الجامعة المصرية، 1984 .ص123

[4] عادل أحمد حشيش ، أساسيات المالية العامة ، مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد العام ، القاهرة .مصر، دار النهضة العربية للطباعة والنشر،1992 . ص 170

وهناك طريقتان لتحديد سعر الضريبة: [1]

الطريقة الأولى : هي التحديد النسبي لسعر الضريبة ويعرف بأنه السعر الذي يبقى ثابتا لا يتغير بتغير وعاء الضريبة.

الطريقة الثانية : هي التحديد التصاعدي للضريبة وهو السعر الذي يزداد بازدياد المادة الخاضعة للضريبة والعكس ، أي ينخفض بانخفاضها.

بشكل عام فإن معدل الضريبة يتحدد من قبل السلطات العامة بناء على احتياجاتها من أجل تغطية أعبائها ، وخاصة أن الدولة تحدد أولا نفقاتها ثم تعمل بعد ذلك على تأمين الإيرادات الضرورية.

المطلب الثاني : أساليب تقدير المادة الخاضعة للضريبة

لقد تعددت أساليب تقدير المادة الخاضعة للضريبة لتتناسب مع مستوى التغيرات وتتلاءم مع إمكانيات العملية المتاحة ،و أهم هذه الأساليب نذكر الطريقة الغير مباشرة وهي التي تعتمد على طريقة العلامات الخارجية أو طريقة التقدير الجزافي ، أما الطريقة المباشرة فهي تعتمد على طريقة الإقرار أو طريقة التحديد الإداري المباشر.

أولا: التقدير الغير مباشر [2]

و نميز في هذا المجال أسلوبين:

* **أسلوب التقدير الجزافي** : ويقصد به أن قيمة المادة الخاضعة للضريبة تقدر تقديرا جزافيا على أساس بعض القرائن والأدلة التي تعتبر دالة عليها ، كالاستدلال على الربح التجاري برقم المبيعات ،وللتقدير الجزافي صورتان هما التقدير الجزافي القانوني كأن ينص على تقدير التكاليف الجائز خصمها جزافيا ، والتقدير الجزافي الإتفاقي بين الإدارة والممول كالاتفاق على تقدير الوعاء الضريبي.

* **أسلوب المظاهر الخارجية** : في ظل هذا الأسلوب تعتمد الإدارة في تقدير وعاء الضريبة على بعض العلامات والمظاهر الخارجية التي يسهل معرفتها مثل : عدد السيارات ، عدد الخدم ،إيجار المترل.....الخ .أي أنها تفرض على مظاهر خاصة يعينها القانون دون أن تسعى للتعرف على قيمة المادة الخاضعة للضريبة تعريفها تعريفا دقيقا. هنا لا تفرض الضريبة على المادة الخاضعة للضريبة وإنما تفرض في الواقع على المظاهر الخارجية.

[1] صالح الرويلي، اقتصاديات المالية العامة ،الطبعة الرابعة، الجزائر ،ديوان المطبوعات الجامعية، 1992 ، ص 122

[2] ناصر دادي عدون ،اقتصاديات وتسيير المؤسسة ، الطبعة الثانية ، الجزائر، دار المحمدية العامة ، ص ص 10-11

ثانيا: طريقة التقدير المباشر [1]

تلجأ معظم التشريعات المالية الحديثة إلى هذه الطرق المباشرة في تحديد وعاء الضريبة ويمكن التمييز بين أسلوبين:

***أسلوب التقدير الإداري المباشر :** في ظل هذا الأسلوب تتولى الإدارة الضريبية بنفسها تقدير المادة الخاضعة للضريبة مستعينة بكافة الطرق،وبناءًا على ما يمكنها الحصول عليها من معلومات وبيانات دون التقدير بمظاهر أو قرائن معينة ويعد هذا الأسلوب بمثابة إجراء عقابي وردعي تستعمله الإدارة الضريبية عندما يتبين لها عدم صحة المعلومات المصرح بها،أو عند الامتناع عن تقديم التصريح اللازم.

* **أسلوب الإقرار**: قد يعتمده المشرع وهذا من أجل تحديد الوعاء الضريبي على إقرار ما يقدمه المكلف بدفع الضريبة مما يلزم بتقديم إقرار يبين فيه مقدار وعاء الضريبة بصورة مفصلة،وتقوم الإدارة المالية بالتحقق من صحة ما يحتويه الإقرار من المعلومات المتوفرة لديها من الممول ،و يعتبر إقرار الممول أفضل أسلوب لتقدير المادة لأن الممول أدرى الناس بمقدار ما لديه من موارد وبظروفه الشخصية ،ولكنه قد يلجأ إلى التهرب منها وهو ما يجعل تصريحه غير صحيح نسبيا ،ولذلك يكون على الإدارة المالية في حالة اعتمادها على إقرار المكلف بدفع الضريبة أن تراقبه للتأكد من صحته.

ونقصد بالإقرار الذي يقدمه الغير هو تكليف غير الممول في بعض الحالات بالإفصاح عن المادة الضريبية الخاصة بالمكلف ، كما في حالة صاحب العمل الذي يقدم إقرار المرتبات والأجور التي يدفعها للموظفين ويكون الاقتطاع من المنبع هذا ما يسهل على الدولة ويخفف عنها تكاليف الجباية وكذا منع التهرب الضريبي.

المطلب الثالث: طرق التحصيل الضريبي

بعد تحديد أساليب تقدير المادة الخاضعة للضريبة نتطرق إلى طرق التحصيل الضريبي المعتمدة من طرف الإدارة الجبائية، ويتم تحصيل الضرائب بطريقتين هما:

أولا : التحصيل الودي للضريبة

و هذه الطريقة هي الاصل في دفع قيمة الضريبة من المكلفين إلى صناديق الخزينة العامة بحيث أنه في هذه الحالة يلتزم المكلف بدفع ما عليه من مبالغ مستحقة وفي هذه الطريقة يتم تحصيل الضريبة وفق العديد من الطرق والتقنيات يمكن حصرها فيما يلي:[2]

1-التحصيل المباشر: وذلك بأن يقوم المكلف بالضريبة بتوريد قيمتها إلى الجهات الضريبية طواعية ومن تلقاء نفسه وهذا هو الاصل طالما أن المكلف يقوم بتقديم إقراراته إلى الادارة الضريبية والتي بناءا عليها يتم تحديد قيمة الضريبة ما لم يكن هناك تدليس وتضليل بخصوص هذه الاقرارات.

[1] واكواك عبد السلام، فعالية النظام الضريبي في الجزائر، .مذكرة مقدمة ضمن منطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية،تخصص: دراسات محاسبية وجباية معمقة ، جامعة ورقلة ، 2012 .ص64

[2] بوزيدة حميد،جباية المؤسسات، ط2 ، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2007،ص37

2-التحصيل عن طريق الاقساط المقدمة: في سبيل تخفيف العبئ الضريبي على المكلفين بالضريبة تلجأ السلطات الضريبية إلى وضع تقنية الأقساط حيث تتيح أمام المكلف دفع قيمة الضريبة التي سوف تستحق في شكل أقساط تكون شهرية أو ثلاثية أو سداسية، حيث بموجبها يلتزم المكلف بدفع هذه الأقساط في الاجال المحددة من طرف الادارة الضريبية وفي نهاية السنة تجرى عملية المقاصة بين قيمة الاقساط المدفوعة وقيمة الضريبة المستحقة من خلال قسط التسوية، ما تجدر الاشارة إليه أن المشرع الجزائري قد أخذ بهذه التقنية في العديد من الضرائب المفروضة على غرار الضريبة على الدخل الاجمالي والضريبة على الأرباح الشركات ..الخ. هذه الطريقة تخفف من وقع اللضريبة على المكلف وتجعل اداؤها سهلا وميسورا، كما أنها تضمن للخزينة موارد مستمرة على مدار السنة

3-الحجز عند المنبع: في هذه الحالة يتم اقتطاع الضريبة عند منبعها، حيث يتم دفع الضريبة من طرف شخص اخر غير المكلف القانوني بها وتطبق هذه الطريقة إذا توافرت العلاقة القانونية (دائنية، مديونية) بين المكلف القانوني والممول، مثل أن يقتطع صاحب العمل قيمة الضريبة من مرتبات وأجور عماله وموظفيه، أو أن تقتطع إدارة البنك قيمة الضريبة المستحقة على فوائد أموال زبائنها المودعة في حسابات البنك.

إن هذه الطريقة من طرق التحصيل التي تنعدم فيها فرصة التهرب طالما لا مصلحة للممول من التهرب من دفعها كما أن ذات الطريقة تخفض من نفقات التحصيل والجباية، إلا أن ما يؤاخذ عليها هو تولي موظف غير مختص ومن خارج دائرة الادارة الضريبية حساب قيمة الضريبة واستقطاعها قد يلحق الضرر بالمكلف والخزينة العامة نتيجة نقص الخبرة.

ثانيا: التحصيل الجبري

عند استحالة استيفاء الادارة الضريبية لدين الضريبة من مال المكلف تلجأ إلى الطريقة الثانية وهي طريقة التحصيل القسري أو الإجباري وفي هذه الحالة فإن إدارة الضرائب تقوم بتحصيل دين الضريبة بقوة القانون وفي بعض الأحيان الاستعانة بالقوة العمومية وليس بإرادة المكلفين .

هذه الطريقة لها العديد من الاليات والانماط وتختلف من دولة إلى أخرى فقد تكون عن طريق الحجز على أموال المدين بالضريبة وبيعها في المزاد العلني من أجل استيفاء دين الضريبة وكل الحقوق العامة وقد تصل الى حد الاكراه البدني بالحبس لمدة معينة إذا كانت هناك طرق تدليسية ومخالفات خطيرة للقانون، كما قد تتخذ شكل الحرمان المكلف بالضريبة من استخراج بعض الوثائق الادارية وممارسة بعض الأنشطة التجارة كما نشير أن قيمة الضريبة المستحقة تعد دينا امتيازيا يجب استيفاءه من أموال المدين بها عند انتقال الملكية منه إلى أشخاص اخرين (حالة التركة مثلا).[1]

[1] سايح زوبيدة، المرجع السابق، ص 27

المبحث الثاني : اجراءات وعقوبات الرقابة الجبائية

في اطار تدعيم الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي تسعى الدولة الجزائرية الى اتخاذ عدة اجراءات تشريعية وتنظيمية ، وتحسين العلاقة بين الادارة الجبائية والمكلفين بالضريبة ومختلف الهيئات والادارات الاخرى .

المطلب الاول : التنسيق بين الإدارات .

إن مستوى الإدارة الجبائية وحدها دون غيرها من الإدارات الحكومية لا يكفي لتمكينها من تطبيق أحكام قوانين الضرائب المختلفة على أكمل وجه إذ أن مراجعة وتتبع أوجه أنشطتهم المختلفة ، يتطلب وجود تعاون وثيق بين الإدارة الجبائية وغيرها من الإدارات كالجمارك ومديرية التجارة وهذا من اجل تقيق مردود أفضل ، وذلك من خلال اطلاعها على المعاملات التجارية مع باقي العالم في كل ما يتعلق بالتصدير والاستراد التي يقوم بها المكلفون ، ومراقبة حركة روؤس اموالهم ، وكذا بالنسبة إلى مديرية المنافسة والأسعار عن طريق أعوانهم بتدخلانهم العديدة على التجار والتي تخدم بطريقة أو بأخرى المصالح الجبائية في الكشف عن ظاهرة التهرب ومحاولة القضاء عليها وقد تأكد هذا المبدأ بصفة واضحة في قانون المالية لسنة 1997 وما بعده من قوانين فيما يتعلق بالتنسيق بين الإدارات .

وفي هذا الصدد وضعت سياسة منسجمة تقوم على التنسيق بين الإدارات المعنية (ضرائب ، جمارك ، تجارة) وذلك بتأسيس لجان التنسيق بين الإدارات الثلاثة على مستوى المركزي والجهوي والمحلي والمكلفة مباشرة بتطبيق برنامج مكافحة الغش والتهرب الضريبي والممارسات المشبوة ، غير أن نجاح مهام هذه اللجان مرتبط بتحقق الشروط التالية :

- اختيار أعضاء هذه الفرق من بين أحسن الأعوان وأكثرهم تجربة وذلك من طرف الإدارات الثلاثة ويجب أن يتمتع كل عضو منها بالنزاهة ولا تقل رتبته عن مراقب وله على الأقل ثلاث سنوات خبرة في العمل
- نظرا للعمل المكثف بين هذه الإدارات يجب مكافأة أعضاء هذه الفرق .

أولا : تنسيق الرقابة بين الإدارات (جبائية ، تجارية ، جمركية): نظرا لتفاقم ظاهرة التهرب الضريبي في وقتنا الحالي ما ينتج عنه خسائر كبيرة للخزينة العامة ، الذي انعكس سلبا على الاقتصاد الوطني ، لا سيما وأن الجزائر شرعت في تطبيق نظام اقتصاد السوق الذي يتأسس على حرية التجارة مما زاد في عدد المستوردين ، وقصد زيادة مردودية الإدارة الجبائية وإعطائها وتيرة تسمح لها بمسايرة التحولات الاقتصادية ، والدور المنوط بها في التنمية الاقتصادية وفي إطار دعم مكافحة التهرب الضريبي بات من الضروري وضع سياسة تقوم على التنسيق بين الإدارات المعنية (تجارة، جمارك، ضرائب).

لأن الكثير من الاقتصاديين يرجعون المشكلة الرئيسية للتهرب الضريبي إلى عدم وجود تنسيق محكم بين الإدارات على المستوى المركزي ، الجهوي ، وكذا الولائي.[1]

[1] غزة مبروك،فعالية الرقابة الجبائية كاداة للحد في التهرب الضريبي ،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في علوم التسيير ، تخصص: فحص محاسبي،جامعة بسكرة، 2015 2016، ص 53.

ثانيا : أشكال التنسيق بين الإدارات الجبائية والإدارات الأخرى [2]

إن نقص أو غياب المعلومات أو البيانات الخاصة ببعض المكلفين يعد سببا يعرقل الإدارة الجبائية في تأدية مهامها على أحسن ما يرام وعلى أحسن وجه ولوضع حد أمام كل هذه الصعوبات ومن أجل توجيه البحث والمراقبة أصبح توطيد العلاقة بين الإدارات أو الهيئات الأخرى أمرا حتميا ذلك يرجع إلى أن هذه الإدارات أو الهيئات يمكن أن تساعد في تبادل المعلومات الموجودة بحوزتهم ووضعها تحت خدمة المصالح الجبائية المختصة.

إن وضع سياسة لمحاربة التهرب الضريبي يتطلب التنسيق بين الإدارات المعينة التي يمكن أن يرتكز على النقاط الآتية:

-التنسيق في برامج التدخل بعين المكان ، خاصة في إطار تدخل الفرق الموحدة ضرائب ، جمارك ، تجارة ومصالح الأمن. هذا الإجراء يعد ضروريا خاصة عندما يتعلق الأمر بالبحوث الخارجية المنظمة لكشف الأنشطة المخفاة " اقتصاد سري" والأشخاص الذين يمارسوها.

هذا التدخل المشرك يمكن أن يسفر عن نتائج إيجابية انطلاقا من المعلومات المجمعة لدى كل هيئة أو إدارة يمكن استغلالها بنتيجة مشتركة ومقنعة ، والتي تلعب دور هام في تشخيص المتهربن الموجودين.

التنسيق الثنائي ، دائما وفي مجال التنسيق بين الإدارة الجبائية والإدارات الأخرى وفي إطار تبادل المعلومات عن الوضعية المالية الحقيقية للمكلفين يمكن ذكر الأمثلة الآتية:

1- التنسيق بين الإدارة الجبائية ومصالح الجمارك : من واجب الإدارة الجبائية في أغلب الأحيان اللجوء إلى مصادر لمدها بالمعلومات اللازمة لمصالح الجمارك باعتبارها حلقة وصل بين الداخل والخارج ونظرا لما لها من إمكانيات استقصاء معلومات قيمة بشأن حركة رؤوس الأموال والتحويلات ، كل ذلك من أجل كشف حالات التهرب الضريبي ، زيادة على ذلك يجب على مصالح الجمارك التبليغ التلقائي بكل المعلومات التي تخص الإستيرادات الخاصة بالمكلف.

2- التنسيق مع مصالح التجارة: قصد إيجاد تجاوب من شأنه أن يقلل من حالات التهرب, أصبح من الضروري التنسيق بين الإدارة الجبائية والمصالح التجارية خاصة مديرية المنافسة والأسعار ومديرية الإحصاءات التي تساعدها في التبليغ عن المخالفات التي يرتكبها بعض المكلفين بالضريبة ، التي تؤثر سلبا على الاقتصاد الوطني، بالإضافة إلى التبليغ عن أسعار السلع والخدمات.

[2] رحال نصر،محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي في المؤسات الصغيرة والمتوسطة،مذكرة مقدمة ضمن متطلبان نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص: تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة ورقلة،2007-2008، ص.ص. 71-72

المطلب الثاني: الغرامات والعقوبات الجبائية

تتوقف فعالية الرقابة الضريبية على مدى أهمية العقوبات والغرامات المحددة . إذ أن المبالغة في تلك العقوبات قد يكون له أثر عكسي، في هذا المجال فرض المشرع الضريبي الجزائري عدة إجراءات عقابية في حق كل من يخالف قانون الأعمال الضريبي لضمان التحصيل الجيد للضريبة ، وزيادة مردوديتها ،حيث يوجد نوعين من العقوبات هما: الغرامات الجبائية، العقوبات الجنائية.

أولا: الغرامات الجبائية

إن محاولة التملص من الواجبات الجبائية من طرف المكلف بالضريبة يترتب عنه فرض عقوبات والمثمثلة في الغرامات الجبائية، هي عبارة عن زيادات مالية تفرض في حالة عدم تقديم التصريحات أو التأخير في تقديمها إلى الادارة الجبائية أو في حالة عدم صحة العناصر المصرح بها، ويختلف حجم الزيادات المفروضة على المكلف المعني حسب طبيعة المخالفة ويتضح ذلك من خلال مايلي:

1- غرامات عدم تقديم التصريح بالوجود

ويترتب ذلك عن عدم تقديم التصريح في الآجال المحددة وهذا طبقا للقانون إذ تنص المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة "يعاقب المكلف بالضريبة الذي لا يقدم تصريحا بالوجود المنصوص عليه في المادة 183 من هذا القانون بدفع غرامة جبائية محددة ب 30.000 دج وهذا دون المساس بالعقوبات المصوص عليها في هذا القانون" [1]

2- غرامات عدم تقديم التصريح السنوي

و يترتب ذلك عن عدم تقديم التصريح السنوي في الاجال المحددة وهذا طبقا للقانون إذ تنص المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة "تفرض تلقائيا الضريبة على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي ،حسب الحالة، إما بصدد الضريبة على الدخل وإما بصدد الضريبة على أرباح الشركات ويضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25%.

تخفض هذه الزيادة إلى 10 % أو 20 % ضمن الشروط المحددة في المادة 322 من نفس القانون.

إذا لم يصل التصريح إلى الإدارة خلال أجل قدره 30 يوما اعتبارا من تاريخ التبليغ في ظرف موصى عليه مع إشعار بالاستلام والقاضي بوجوب تقديم هذا التصريح في هذا الاجل تطبق زيادة بنسبة 35% "[2].

[1] المادة 194 فقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، المرجع السابق، ص49

[2] المادة 192 فقرة 1 ،المرجع السابق، ص 48

كما تنص المادة 192-2 من نفس القانون على" يترتب على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم في الاجال المحددة او عند إثباث تصريحه الوثائق والمعلومات المطلوبة بموجب المواد 152 و153 و180 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، دفع غرامة جبائية قدرها 1000 دج وهذا في كل مرة يسجل فيها إغفال الوثائق المقدمة أو عدم صحتها ، في حالة عدم تقديم الوثائق المطلوبة في اجل 30 يوما ابتدءا من تاريخ الانذار الموجه إلى المعني بالأمر في ظرف موصى عليه مع اشعار بالاستلام ، تفرض الضريبة تلقائيا ويضاعف مبلغ الحقوق إلى غاية 25%".[1]

ثالثا: غرامات نقص في التصريحات الجبائية

يترتب على كل مكلف بالضريبة قدم للادارة الجبائية نقص أو تهرب في التصريح المنصوص عليه عقوبات مالية وهذا طبقا للقانون إذ تنص المادة 193-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على "عندما يصرح مكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الاشارة إلى الأسس والعناصر التي تعتمد لتحديد الوعاء بالضريبة ، أو يبين دخلا أو ربحا ناقصا أو غير صحيح يزاد على مبلغ الحقوق المتلص منها أو أخل 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 مبلغ 50.000 دج ويقل عن مبلغ 200.000دج او يساويه.

-25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق مبلغ 200.000دج.[2]

كما تنص المادة 193-2 من نفس القانون على أنه عند القيام بأعمال تدليسية لا يمكن أن تقل هذه النسبة عن 50% وعندما لا يدفع أي حق تطبق زيادة 100%.[3]

اما فيما يخص الرسم على القيمة المضافة فتنص المادة 114 من قانون الرسوم على رقم الأعمال على "يعاقب على كل المخالفات للأحكام القانونية أو النصوص التنظيمية التطبيقية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بغرامة جبائية يتراوح مبلغها بين 500 دج و2500دج في حالة استعمال طرق تدليسية يحدد مبلغ هذه الغرامة ب 1000 دج إلى 5000 دج.[3]

كل مخالفة للالتزامات المنصوص عليها في المادة 61 من نفس القانون، تطبق عليها مصلحة الرسوم على رقم الأعمال غرامة جبائية يتراوح مبلغها بين 1000 دج و5000 دج.

[1] المادة 192 فقرة 2، المرجع السابق،ص 48

[2] المادة 193 فقرة 1، المرجع السابق،ص 49

[3] المادة 193 فقرة 2 ،المرجع السابق،ص 49

[3] المادة 114 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ،2017، ص32.

و طبقا للمادة 115 من قانون الرسم على القيمة المضافة "يترتب على الإيداع المتأخر لبيان رقم الأعمال المنصوص عليه في المادة 76 من نفس القانون، تطبق غرامة نسبتها 10% وترفع هذه الغرامة إلى 25% بعد قيام الإدارة الجبائية بإعذار المدين بالضريبة عن طريق رسالة موصى عليها مع وصل استلام بتسوية وضعيته في أجل شهر واحد.[1]

و طبقا للمادة 116 من قانون الرسم على القيمة المضافة " إذا تبين بعد عملية التحقيق أن رقم الأعمال السنوي المصرح به من طرف المدين غير كاف أو إذا طبق الخصم في غير محله يضاف إلى مبلغ الرسوم المتملص منها النسب الاتية:

-10% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها المجموعة في السنة المالية يقل عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه.

-15% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها المجموعة في السنة الماليةيزيد عن مبلغ 50.000 دج ويقل عن مبلغ 200.000دج او يساويه.

-25% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها المجموعة في السنة المالية يفوق مبلغ 200.000دج.

و في حالة استعمال طرق تدليسية تطبق غرامة بنسبة 100%.[2]

ثانيا : العقوبات الجنائية

فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة او حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كليا أو جزئيا بما يأتي:

1- في مجال الضرائب المباشرة والرسم على رقم الأعمال [3]

العقوبات الجزائية المنصوص عليها في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والمعدلة بموجب المادة 13من قانون رقم 11-16 المؤرخ في 20-12-2011 المتعلق بقانون المالية لسنة 2012 هي كالآتي:

- غرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج.

- الحبس من شهرين إلى ستة أشهر وغرامة مالية من 100.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج ولا يتجاوز 1.000.000 دج.

- الحبس من ستة أشهر إلى سنتين وغرامة مالية من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبيتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1.000.000 دج ولا يتجاوز 5.000.000 دج

[1] المادة 115 ، المرجع السابق،ص 32

[2] المادة 116، المرجع السابق،ص 32

[3] المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،المعدلة بموجب المادتين 28 من قانون المالية لسنة 2003 و13من قانون المالية لسنة 2012، المرجع السابق،ص79.

-الحبس من سنتين إلى خمسة سنوات وغرامة مالية من 2.000.000 دج إلى 5.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5.000.000 دج ولا يتجاوز 10.000.000 دج

-الحبس من خمسة سنوات إلى 10 سنوات وغرامة مالية من 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج او بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000 دج.

2-في مجال الضرائب غير المباشرة

العقوبات الجزائية منصوص عليها في المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة التي تنص "يعاقب كل من يستعمل طرقا احتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموعة أو جزء من وعاء الضريبة التعسفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها بغرامة من 50.000 دج إلى 200.000 دج وبالحبس من سنة إلى خمسة سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين.[1]

[1] المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة ،وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ،2017، ص 77

المبحث الثاني: تقييم وتفعيل آليات الرقابة الجبائية

انطلاقا من الأهمية الكبرى المعطاة للسياسة الجبائية لتعبئة الموارد المحلية للدولة، ينبغي تفعيل الرقابة الجبائية سواء من حيث الهياكل المساعدة لها، أو أدواتها الرقابية بشكل يخفف من حدة انتشار ظاهرة التهرب الضريبي، وعليه سنحاول من خلال هذا المبحث تقييم الرقابة الجبائية واقتراح بعض الإجراءات التي تساعد على فعاليتها أكثر.

المطلب الأول: الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية

رغم الصلاحيات المخولة للإدارة الجبائية، والجهود المبذولة من طرف الدولة في هذا المجال، إضافة إلى المبالغ التي يتم استرجاعها من خلال مختلف أشكال الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، إلا أنها لا زالت غير قادرة على تحقيق الأهداف المرجوة منها، وذلك نظرا للمشاكل والصعوبات التي تواجهها.

أولا: الصعوبات المتعلقة بالنظام الجبائي والإدارة الجبائية[1]

تواجه الرقابة الجبائية عدة صعوبات منها ما يتعلق بالنظام الجبائي ومنها ما هو متعلق بالإدارة الجبائية

1. غموض وعدم استقرار التشريعات الضريبية

حيث من الصعب تطبيق القوانين التشريعية الخاصة بالرقابة الجبائية وهي في حالة تغيير دائم، ومن الصعب فهم مواد تطبيقها، وعلى من يطبق؟ وفي أي وقت تطبق هذه المواد؟ وهذه الأسئلة يجيب عليها أعوان الرقابة الجبائية حسب مقدرتهم ومعرفتهم بالقوانين الجبائية، أو يرجع في بعض الأحيان إلى رؤسائهم للإجابة عليها، وتؤدي بعض التشريعات إلى الحد من فعالية جهاز الرقابة الجبائية نظرا إلى:

*الثغرات التي يتيحها القانون الجبائي والتي يسعى من خلالها المكلف إلى التهرب من الضريبية؛

*عدم وجود نصوص تشريعية تحمي أعوان الرقابة الجبائية في تنفيذ مهامهم، وتضمن حقوقهم وخاصة أثناء التدخل في عين المكان؛

*صدور العديد من التعديلات في القوانين التي تثير الكثير من الجدل والنقاش، وتؤدي إلى الكثير من النزاعات الفكرية بين الممولين وأعوان الضرائب؛

*عدم مواكبة التشريعات الضريبية المطبقة للتطورات الاقتصادية والتكنولوجية الحاصلة.

2. نقص الكفاءة والإمكانيات البشرية

رغم تدعيم الإدارة الجبائية بمعهدين خاصين بتكوين الإطارات والمتمثلين في كل من المدرسة الوطنية للضرائب والمعهد المغاربي للجباية والجمارك، إلا أنها لا زالت تعاني من نقص في الكفاءات والخبرة في مجال الرقابة الجبائية وخاصة في ظل التطور المستمر لطرق التهرب الضريبي واستعانة المهربين بذوي الخبرة لاستعمال طرق لا يتم اكتشافها إلا من طرف مراقبين ذوي خبرة مهنية في هذا المجال. كما تساعد الخبرة والكفاءة في كسب الوقت من

[1] قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين حالة الجزائر –2003 الى 2008- (مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير،تخصص مالية ومحاسبة ،جامعة المدية ، 2009 2008،ص 113

خلال سرعة اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي يمكن أن يقوم بها المكلف بمجرد الاطلاع على وضعية المكلف ونوع نشاطه والمخالفات التي يرتكبها.

كما تعاني الرقابة الجبائية من مشكل نقص المراقبين، خاصة وأن قانون الإجراءات الجبائية ينص على أن عملية الرقابة الجبائية لا تتم إلا من طرف أعوان الادارة الجبائية الذين لديهم رتبة مفتش على الأقل، بحيث لا يوجد تناسب بين عدد المكلفين وعدد المفتشين في الإدارة الضريبية، وهو ما يدل على ضعف الأهمية الممنوحة للرقابة الجبائية من حيث الإمكانيات البشرية مقارنة بالعدد الهائل والمتزايد من الملفات، وخاصة في ظل الانفتاح الاقتصادي المتميز بكثرة المتعاملين الاقتصاديين وهو ما يقلل إمكانية خضوع هذه الملفات للمراقبة لفترة طويلة لما يبعث في نفوس المكلفين اطمئنانا للتهرب من دفع الضريبة بكل الطرق الممكنة.

3. نقص الإمكانيات والوسائل المادية

تعاني الإدارة الجبائية في الجزائر من ضعف الإمكانيات المادية والوسائل التي تساعد أعوان الرقابة في أداء وظائفهم مثل انعدام وسائل النقل للوصول إلى مقرات المكلفين بالضريبة لإجراء التحقيقات بعين المكان، إضافة إلى عدم تهيئة المقرات والمراكز الضريبية وانعدام الأجهزة واللوازم الضرورية لعمل في المكاتب مثل أجهزة الكمبيوتر ووسائل الاتصال والمعلوماتية التي تمكن من سهولة الاتصال وتبادل المعلومات بين هياكل الادارة الجبائية بمختلف مستوياتها، وإمكانية الربط مع الهيئات الأخرى لطلب المعلومات .

رغم التطور الذي شهدته هياكل الإدارة الجبائية، إلا أنها لا زالت تعتمد على الوسائل التقليدية في جميع الأعمال الرقابية والإدارية في وقت تعرف فيه تكنولوجيا الإعلام والاتصال تقنيات معالجة المعلومات تطورا كبيرا واستعمالا واسعا يشمل جميع المؤسسات العمومية والخاصة .

يكفل المشرع الجبائي للمراقبين ضمان الحماية أثناء تأدية وظائفهم الصعبة، إلا أن هذه الضمانات غير كافية نظرا لما يتعرضون له من اعتداءات معنوية وجسدية من طرف بعض المكلفين، ولذلك فهم في حاجة إلى تعزيزات أمنية وخاصة أثناء التحقيق بعين المكان في المناطق النائية، كما تعاني هذه الفئة من ضعف الأجور والمرتبات والخدمات الأخرى مقارنة بالدور الحساس الذي تلعبه في حماية أموال الدولة من الضياع والمبالغ المسترجعة التي كانت الخزينة ستحرم منها لولا القيام بعملية الرقابة، إذ أن غياب أدنى الوسائل الضرورية المحفزة على العمل يؤدي إلى قصور هذه الفئة في أداء وظائفها فضلا عن ما ينتج عنها من تقصير أو انحراف في أداء مهامها جراء إغراءات المكلفين المتهربين من دفع الضريبة وهو ما يؤثر سلبا على مردودية الرقابة الجبائية.

ثانيا: الصعوبات المتعلقة بالمكلف بالضريبة والمحيط الخارجي [1]

توجد صعوبات أخرى خارجة عن نطاق الرقابة الجبائية والنظام الجبائي، إذ أنها تختص بأطراف أخرى لها علاقة مباشرة مع الإدارة الجبائية مثل المكلفين بالضريبة ومختلف الهيئات و الإدارات الأخرى.

1. نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة

يعتبر نقص الوعي الضريبي وضعف المستوى الأخلاقي للمكلف بالضريبة من بين المشاكل الأساسية التي تعيق عملية الرقابة الجبائية، إضافة إلى الاعتقاد السائد بأن الضريبة أداة افتقار للشعوب وأنها تشكل إجحافا في حق دافعيها، ولذلك يلجأ المكلف إلى التهرب من دفعها قدر الإمكان حتى لو كان مبلغها لا يشكل عبئا كبيرا، وتعتبر ظاهرة الرشوة التي تعكس انعدام الضمير الأخلاقي لدى المكلفين بالضريبة الذين يقومون بمنح هبات وهدايا كرشوة لأعوان الإدارة الجبائية لفتح مجال التهرب من دفع الضريبة من خلال تخفيض المستحقات الضريبية والاستفادة من امتيازات غير مستحقة أو إخفاء الكشوفات والمخالفات التي يرتكبونها في ملفاتهم، وقد تصل إلى التغاضي عن مراقبة ملفاتهم نهائيا من خلال عدم إدراجها أثناء برمجة الملفات داخل مفتشية الضرائب للتهرب من دفع الضريبة.

كما يؤدي غياب التشريعات الضريبية لدى المكلفين بالضريبة فيما يخص الضرائب التي يخضعون لها، وكيفية تحديد الوعاء وطرق التحصيل إلى عدم الاقتناع بالنظام الضريبي المطبق عليهم، وهو ما قد يؤدي بهم إلى اللجوء للتهرب من دفع الضريبة إضافة إلى جهل المكلف للدور الذي تلعبه الضريبة في الحياة الاقتصادية المعاصرة.

2. اتساع رقعة الاقتصاد غير الرسمي

يتميز الاقتصاد الموازي بوجود الأنشطة التي تتم في الخفاء بعيدا عن أعين الحكومات وأجهزتها الرقابية كمحاولة للتهرب الضريبي وتجنب القيود الرسمية المحددة لممارسة النشاط الاقتصادي، وقد أخذت هذه الظاهرة بعدا أوسع في السنوات الأخيرة بالجزائر نتيجة الانفتاح الاقتصادي والتحول السريع من اقتصاد مغلق إلى اقتصاد السوق مما أدى إلى فتح نشاطات جديدة يغلب عليها الطابع السري والذي يصعب قياسه لأنه يتم في الخفاء، ومن أبرز مظاهر الاقتصاد غير الرسمي مايلي:

*البيع والشراء بدون فواتير مما يساهم في ظاهرة التهرب الضريبي؛

*استعمال التسديد النقدي بدل التعامل بالشيكات لعدم الكشف من طرف الرقابة الجبائية؛

*إبرام الصفقات المشبوهة وغير المصرح بها وخاصة في مجال المعاملات العقارية لعدم دفع الضرائب والرسوم المستحقة؛

*تحويل الاعفاءات والامتيازات الجبائية عن مسارها الحقيقي لعدم تحقيقها للأهداف المرجوة منها نتيجة مخالفة شروط الاستفادة منها.

[1] بوشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 1999 - 2009 ،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص مالية وبنوك، جامعة تلمسان، 2010-2011 ص.ص98-99.

يؤدي الاقتصاد غير الرسمي إلى عدم المساهمة الكلية في الحصيلة الضريبية مما يحرم الخزينة العمومية من موارد هامة، كما يبعد قواعد المنافسة النزيهة بين المتعاملين الاقتصاديين عن مسارها وينشأ من ذلك الشعور بعدم عدالة الرقابة الجبائية، والتي تطبق على الأشخاص المنخرطين في الاقتصاد الرسمي فقط دون سواهم، وهو ما قد يؤدي بهم إلى اللجوء إلى استعمال ممارسات تدليسية للحفاظ على نشاطاتهم المعلنة.

3. عدم التكامل والتنسيق بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات الأخرى

خول المشرع الجبائي للرقابة الجبائية حق الاطلاع لدى الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات المالية وكذا المؤسسات الخاصة التي لها علاقة مباشرة بالمكلف بالضريبة من أجل الحصول على المعلومات اللازمة لإتمام عملية الرقابة، إذ يمكن لهذه الأخيرة أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة الجبائية الذين يطلبون منها حق الاطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها، إلا أن الملاحظ أن هذه المؤسسات لا تتعاون فيما يخص تقديم المعلومات الخاصة بالمكلفين بالضريبة والتي تعتبر ضرورية لإتمام عملية الرقابة وتسهيل الكشف عن المداخيل غير المصرح بها، إذ يصرح مراقبي الإدارة الجبائية أن البنوك عادة ما تتماطل في تقديم كشف حساب العملاء الذين يخضعون للرقابة الجبائية وتكتفي بتقديم الكشوف لفترة قصيرة لا تتجاوز 06 أشهر، بحجة أن طول الفترة يتطلب البحث عنه في الأرشيف في حين أن المراقبة تمتد لفترة 04 سنوات.

المطلب الثاني: الأدوات المستحدثة لتفعيل الرقابة الجبائية

تسعى الدولة الجزائرية إلى اتخاذ عدة إجراءات والتدابير التي تهدف إلى تدعيم وتطوير الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي ومن أهمها مايلي:

أولا: إجراءات تحسين نظام الرقابة الجبائية [1]

تتعلق هذه الإجراءات بتحسين وتقوية نظام الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي وتتمثل أهم هذه الإجراءات فيما يلي:

1-تقوية النظام الضريبي: اعتمد مسار إصلاح الإدارة الجبائية بالنظام الجبائي الذي تم تغييره جذريا من خلال تبسيطه وتوجيهه نحو الأنظمة العصرية لفرض الضرائب في العالم، ومن أهم اجراءات تحسين النظام الضريبي مايلي:

*تسهيل الإجراءات الجبائية من خلال تأسيس الملف الجبائي الوحيد، والذي تصنف وتتابع فيه كل التصريحات المختلفة للمكلفين بالضريبة؛

*إنشاء التحقيق المصوب أو التحقيق الظرفي، الذي يعتبر أقل شمولية وأكثر سرعة وأقل تعمقا من التحقيق المحاسبي، إذ أن خاصية الانتظام والتصويب لهذا التحقيق تمكن مراقبي الإدارة الجبائية من اكتشاف التهرب الضريبي فور وقوعه أو التصريح لدى الإدارة الجبائية، وبالتالي يتم إعادة تشكيل رقم الأعمال ثم إصدار الجداول الاضافية الناتجة عن إعادة التقييم، وإرسالها إلى المكلف مباشرة لدفعها إلى قباضة الضرائب التابع لها؛

[1] كحلة عبد الغني، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الاصلاح الضريبي (مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص : اقتصاد ومالية دولية، جامعة المدية، 2011-2012 ص.ص 157-158.

* زيادة التشديد في العقوبات المفروضة على المكلفين بالضريبة المتهربين من دفع واجباتهم الضريبية بشتى الطرق المختلفة. .

2-عصرنة الإدارة الجبائية

خضعت الإدارة الجبائية في الجزائر لعدة إصلاحات تهدف في مجملها إلى تطوير هياكل الإدارة الجبائية وتصنيفها حسب فئات المكلفين بالضريبة، وقد تميز التنظيم الجديد للإدارة الجبائية بمايلي:

*إنشاء ثلاثة هياكل كبيرة جديدة هي مديرية كبريات المؤسسات، مركز الضرائب والمركز الجواري للضرائب؛

*إنشاء مديرية العلاقات العمومية والاتصال ومديرية الاعلام والتوثيق من أجل تحسين العلاقات بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة؛

*رفع كفاءة أعوان الإدارة الجبائية، ويتضح ذلك من خلال إعداد برامج لتكوين الموظفين وتحسين مستواهم، إضافة إلى زيادة عدد المراقبين الرئيسيين والمركزيين المتخرجين من المعهد المغاربي للجباية والجمارك والمدرسة الوطنية للضرائب؛

* تطوير قدرات الاستماع إلى المكلفين بالضريبة من خلال تكثيف اللقاءات مع الجمعيات المهنية؛

* إدخال الأجهزة الالكترونية الحديثة وتقنيات الاتصال والتكنولوجيا لتفعيل نظام الرقابة الجبائية أكثر.

3-تعزيز وتدعيم التعاون والتنسيق مع مصالح الجمارك: وذلك عن طريق :

*خلق وإنشاء فرق مختلطة ما بين الجمارك والضرائب للقيام بالتحقيقات المشتركة؛

*تبادل المعلومات حول قنوات التهريب المعينة من طرف احدى المصلحتين؛

*تبادل الملفات المتعلقة بمكافحة التهرب الضريبي.

4-التعاون والتنسيق الدولي

إن الانفتاح الاقتصادي الذي تعرفه الجزائر اليوم على مختلف دول العالم والتطور الذي عرفته المبادلات المالية والتجارية على الصعيد الدولي، أدى إلى التعاون الدولي في مكافحة التهرب الضريبي من خلال الإجراءات التالية:

*الاطلاع على أموال الأفراد في الخارج وذلك بحثهم على تقديم التصريحات المتعلقة بالمداخيل والايرادات المحققة في الخارج؛

*عقد الاتفاقيات الخاصة بتبادل المعلومات الضريبية وخاصة التي تتعلق بالحسابات الجارية المفتوحة لدى البنوك، وذلك تسهيلا لتحصيل الضرائب المستحقة وفرض العقوبات؛

*الحرص على تتبع وفهم المعاملات التي تتم عبر شبكة الانترنت مع سن التشريعات الضريبية المناسبة لها.

المطلب الثالث: مقترحات تفعيل دور الرقابة الجبائية

من منظور رفع فعالية الرقابة الجبائية، سنحاول اقتراح آليات تفعيل لذا قصد ضمان تحقيق أهداف الرقابة الجبائية المتمثلة في زيادة فعاليتها في مكافحتها لظاهرة التهرب والغش الضريبيين، وضمان آفاق أفضل لها على المدى البعيد.

أولا: تفعيل نظام المعلومات الجبائي

من الآليات التي يجب أن تهتم بها إدارة الضرائب لتفعيل دور الرقابة الجبائية ضرورة الاهتمام بتطوير نظام المعلومات، فالاتجاه المتزايد نحو التجارة الإلكترونية يتطلب ضرورة تفعيل دور الإدارة الجبائية الإلكترونية تحقيقا للسرعة والدقة في إنجاز المهام وتنفيذ العمليات الجبائية وذلك عبر التقليل من تعقد الإجراءات الإدارية داخل الإدارة الجبائية وما يتعلق بها من عمليات، حيث لا يمكن تنفيذ مختلف برامج الرقابة الجبائية دون الاستناد إلى نظام المعلومات الجبائي الذي يعتبر الأساس المعتمد من طرف مصلحتي الوعاء والتحصيل، نظرا إلى أن وظيفته تبدأ بتجميع البيانات، إدارتها، مراقبتها وحمايتها وأخيرا إنتاجها، أي ضمان وصولها إلى مستعمليها (المكلف وإدارة الضرائب.)

تجدر الإشارة هنا، إلى أنو لا يوجد نظام معلومات جبائي خاص بالإدارة الضريبية الجزائرية، بل فقط محاولات من طرف مصالح هذه الأخيرة لإنشاء وبعث هذا النظام إلى الوجود وهذا الغياب راجع إلى:

*عدم استعمال الإعلام الآلي من طرف مصالح إدارة الضرائب؛

*غياب الربط بين مصالح الضرائب فيما بينها؛

*الاكتفاء باستعمال الورق في نظام المعلومات الجبائي الجزائري وهي طرق تقليدية للحصول واستعمال المعلومة[1]

ثانيا: تأسيس المحكمة الجبائية

إن إنشاء جهة قضائية متخصصة في مجال المنازعات الضريبية، يعتبر من آليات التفعيل المستقبلية الهامة في مجال ضمان حقوق المكلفين من جهة، والمحافظة على حقوق الخزينة العمومية من طرف إدارة الضرائب من جهة أخرى . إن تفعيل هذه الآلية يرتبط باقتراح تشكيل المحكمة الجبائية من خلال التكوين التخصصي للقضاة، كون هذا الأخير يجب أن يكون مختص في القانون الإداري والجبائي، ويساعده مستشار جبائي من أعوان الجباية، ذو كفاءة وخبرة، فضلا عن مختص في ميدان المحاسبة شريطة خروجه من دائرة الاختصاص الإقليمي للمحكمة لضمان نزاهة وعدالة الأحكام، بالإضافة إلى إنشاء غرف جبائية على مستوى المحاكم.

إن تطبيق مثل هذه الإجراءات إذا ما استندت إلى هيئات قضائية جبائية متخصصة، فإنها تعتبر من آليات تفعيل النظام الضريبي المستقبلي ومن نتائجها المنظورة، من حيث ضمان استقرار التشريعات الجبائية وتوحيد شروحها وتنفيذها، وذلك حتى لا تبقى وظيفة إدارة المنازعات الضريبية منحصرة في البحث في الملفات المعروضة عليها، بل يجب أن يتم توسيع الدور الوظيفي لهذه الإدارة ليجعل من تظلم المكلف مناسبة لفتح حوار معه والتعرف على ظروفه الاجتماعية وقدرته التكليفية، لكي ينتقل دور الإدارة الضريبية من إدارة ينحصر همها الأول

[1] المرجع السابق، ص 175

في احتساب الضريبة وضمان تحصيل أكبر إيرادات جبائية إلى إدارة تكون أقرب إلى مجتمع المكلفين ومعرفة نفسياتهم حتى يتحقق الرضا النفسي بالضريبة، وبالتالي لا يجد المكلف دافعا للتفكير في كيفية التهرب من الضريبة. [1]

ثالثا: تحسين صياغة القوانين التشريعية

إن غموض التشريع الضريبي وتعقيده للأحكام الجبائية وتعددها، يتعين تداركه والعمل على تيسيره، ليكتسب الإصلاح الضريبي مصداقية علمية وفعالية في أوساط الهيئات الإدارية الساهرة على تنفيذ القوانين الضريبية، ويظهر للمكلفين الذين يرون في التعقيد الضريبي ظلما جبائيا يدفعهم إلى الشعور بأن التهرب والغش الضريبيين هما الآلية الدفاعية المشروعة في مواجهة ضريبة غير عادلة في صياغة قوانينها وتحديد أحكامها وتطبيق جزاءاتها. في هذا الإطار لابد من توحيد التشريع الضريبي ونشر كافة القوانين واللوائح وغيرها، وبذلك يجب أن تنسق جميع القرارات التي تتخذها إدارة الضرائب سواء على المستوى المركزي أو الجهوي وحتى الولائي، حتى لا تتضارب في اتجاهاتها ، ولا تتناقض في تفسيراتها مما يسمح بتطبيق القوانين على جميع المكلفين ودون التفرقة بينهم، كما يجب التخفيف من حجم الحذف، الإضافة، والإلغاء التي تطرأ سنويا من خلال قوانين المالية السنوية والتكميلية وهذا لضمان نوع من الاستقرار للتشريع الضريبي.كما أنه من الضروري إصدار نص تشريعي يحمي أعوان الرقابة الجبائية في تأدية مهامهم وما يوا جهونوها من مخاطر حتى يشكل لهم نوع من الأمان [2]

رابعا: تحفيز أعوان الإدارة الجبائية

يتم ذلك عن طريق إشباع حاجياتهم المادية والمعنوية، لأن تهميش موظفيها يؤدي إلا اللامبالاة ويدفعهم إلى اللجوء إلى طرق غير مشروعة تجسدها ظاهرة الرشوة، وهو ما يستوجب تحسين أجور موظفي الإدارة الضريبة لرفع أدائهم والحد من ظاهرة الرشوة.

لذلك من الضروري تبني سياسة تحفيز جيدة من خلال السعي إلى تحسين أوضاع أعوان الرقابة الجبائية ماديا واجتماعيا لكسب ولائهم وإخلاصهم في العمل، ورفع روحهم المعنوية لتمكينهم من موا جهة الإغراءات التي تعرض عليهم من بعض المكلفين، وهذا بتطبيق نظام للأجور يكفل حصول هؤلاء الأعوان على أجور تناسب طبيعة وأبعاد ما يضطلعون به من مسؤوليات، وعلى مكافآت تشجيعية تنطوي على حوافز فعالة للمجدين منهم، وكذا وضع نظام سليم لمتابعة سلم أجورهم، وتحديد أسس عادلة للترقية مرتبطة بمدى الإتقان والإخلاص في العمل، وبالمقابل تسليط أقصى العقوبات لمن يثبت في حقهم سلوك مخالف للقانون ولأخلاقيات مهامهم [3]

.

[1] بوشرى عبد الغني، المرجع السابق،ص 112.

[2] كحلة عبد الغني، المرجع السابق،ص 160.

[3] قتال عبد العزيز، المرجع السابق،ص 115

الفرع الخامس: تحسين العلاقة بين المتعاملين(المكلف) والإدارة الضريبية

إن وجود علاقة جيدة بين الإدارة والمكلف من شأنها أن تنشر الثقة وتقلل من حالات التهرب، ولا شك أن هذه العلاقة ترتبط إلى حد ما بمدى التعاون القائم بين الإدارة والمكلف، وقصد تحسين هذه العلاقة يجب مراعاة الإجراءات التالية:

*تنمية الوعي الضريبي الذي يتناسب طردا مع الشعور بتحمل المسؤولية في أعباء الدولة في مجال الخدمات العامة وتسيير المرافق العمومية؛

*تكوين وإعلام المكلف عن طريق إتباع سياسة تكوينية وإعلامية واطلاعه على مختلف المستجدات؛

*تخصيص المكافآت للمكلفين الذين يظهرون تعاونا ضريبيا أكبر مع الإدارة الجبائية؛

*اعتماد فكرة الزبونية بين الإدارة والمكلف حتى تتحول العلاقة بينهما من علاقة تصادمية مبنية على الشك إلى علاقة تبادلية مبنية على التعاون.[1]

[1] كحلة عبد الغني المرجع السابق، ص 161

خلاصة الفصل

خلصنا بعد دراسة هذا الفصل إلى أنه رغم الاجراءات والعقوبات المطبقة من طرف الادارة الجبائية لزيادة التحصيل الضريبي إلا أن هذه الاجراءات تبقى غير فعالة وغير كافية نظرا للعدد المحدود للموارد البشرية المؤهلة والوسائل المادية الموضوعة لأعوان الادارة الجبائية من أجل القيام بمهامهم وكذا نقص الوعي وانعدام الثقافة الضريبية لدى المكلفين بالضريبة إضافة إلى غموض وعدم استقرار التشريعات الضريبيى ،كل هذه المشاكل أدت بالسلطات المعنية إلى إتخاذ بعض التدابير في إطار تفعيل آليات الرقابة الجبائية والتي تتمحور حول تحسين العلاقة بين الادارة الجبائية والمكلف الضريبي وتحفيز دور العنصر البشري في إطار عصرنة الادارة الجبائية فيما يخص أعوان وموظفي الادارة الجبائية لرفع مستوى كفاءتهم وكذا تدعيم التنسيق الداخلي والخارجي .

كما تم التطرق من خلال هذا الفصل إلى بعض الاقتراحات المقدمة من طرف المختصين لتفعيل آليات الرقابة الجبائية والتي تبدا من الادارة الالكترونية في إطار نظام المعلومات الجبائي وكذا ايجاد هياكل قضائية متخصصة ، كل ذلك في إطار التكامل مع آليات تفعيل التدابير المتعلقة باجراءات الرقابة الجبائية سواء من القانون الضريبي أو أعوان الادارة الجبائية وكذا تحسين العلاقة بين الادارة الجبائية والمكلف الضريبي.

تمهيد

بعد الانتهاء من الشق النظري للبحث والذي تناولنا فيه مختلف الجوانب المتعلقة بالرقابة الجبائية والتحصيل الضريبي، وباعتبار الرقابة الجبائية أداة مهمة في معالجة حالات عدم الالتزام الضريبي وتعزيز الالتزام الطوعي من قبل المكلفين بالضريبة وبالتالي الوصول إلى تصريحات جبائية أحسن وأصدق بمعلوماتهاز كان لابد من ربط الجانب النظري بالجانب التطبيقي وذلك بالقيام بدراسة ميدانية في مديرية الضرائب لولاية مستغانم وبالتحديد مكتب الأبحاث والمراجعات التابع للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية وتسليط الضوء على كل متطلبات البحث من خلال تقسيم الفصل إلى 3 مباحث كالتالي:

المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة المستقبلة

المبحث الثاني: أشكال الرقابة الجبائية المطبقة من طرف المديرية

المبحث الثالث: دور أشكال الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة المستقبلة

تعتبر مديرية الضرائب لولاية مستغانم من بين أهم المديريات التي تمثل الخلية الأساسية المغذية لخزينة الدولة لذا قمنا بدراسة شاملة حول هذه المديرية من حيث مهامها وهيكلها التنظيمي ومختلف اشكال الرقابة الجبائية المطبقة فيها.

المطلب الأول: تقديم عام لمديرية الضرائب لولاية مستغانم

1- تعريف المديرية

هي مؤسسة مالية تهتم بتحصيل وجباية مختلف الضرائب والرسوم ، تعتبر كوسيط بين الدولة والمكلف بالضريبة تنحصر مهمتها في جمع المعلومات المحاسبية والاحصائيات ودراستها للحصول على إحصاء دقيق بهدف ضبط كل المداخيل المحصل عليها وتوزيعها على كل القطاعات،تضم خمسة مديريات فرعية هي: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية،المديرية الفرعية للتحصيل المديرية الفرعية للرقابة الجبائية،المديرية الفرعية للوسائل،المديرية الفرعية للمنازعات الجبائية، وكل مديرية تضم مكاتب ولكل مكتب مهام يقوم بها ويظهر ذلك فيما يلي:

أولا: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية

وتضم أربع مكاتب

1- مكتب الجداول: ومن مهامه

-المصادقة على الجداول التي تمت تصفيتها من الضرائب والرسوم عن طريق مركز الإعلام الآلي.

-إعداد نسخ ثانية من الإنذارات وتسليمها.

-تحضير العناصر الضرورية لإعداد الميزانيات الأولية للجماعات المحلية وبلاغها.

2- مكتب الإحصائيات: ومن مهامه

- جمع الحالات الإحصائية الدورية وإرسالها إلى المديرية الجهوية للضرائب المختصة بتثبيتها.

3- مكتب التنظيم والتشطيب والعلاقات العامة: ومن مهامه

- توزيع العمليات والمناشير والمذكرات الواردة للإدارة المركزية والمديرية الجهوية المتعلقة بتطبيق التشريع والتنظيم الجبائي.

-متابعة ومراقبة تنفيذ برنامج عمل الممفشيات والوعاء فيما يخص الرقابة المعمقة للملفات الجبائية والإحصاء الدوري للمكلف بالضريبة وعمليات الرقابة الدورية.

-استقبال الجمهور وإعلامه وتوجيهه ، وإعطاء المكلف بالضريبة المعلومات الخاصة بالتشريع والتنظيم الجبائي.

4- مكتب التسجيل والطابع: ومن مهامه

-تقييم أعمال مفتشيات التسجيل والطابع، وتقديم الاقتراحات التي من شأنها تحسين مهام هذه المفتشيات.

- الإشراف على عمليات المراقبة المتعلقة بضريبة الطابع على العموم وبكل الإعلانات.

-اقتراح كل التدابير التي من شأنها أن تساهم في الإجراءات الخاصة بالتسجيل والطابع.

ثانيا: المديرية الفرعية للمنازعات :

تتكفل هذه المديرية بالمنازعات بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة، لان القوانين الجبائية كلها تنص على أن من بين حقوق المكلف حق الطعن في الضرائب المفروضة، وهذه الطعون لا تقبل إلا بعد تقديم شكاية في إطار التظلم أمام المدير الولائي للفصل فيها، وهذا ما يسمى بالطعن الإداري.والمكلف ليس له الحق بتقديم الطعن أمام العدالة إذا لم يقدم أمام المدير الولائي، وتتكون هذه المديرية من ثلاث مكاتب وهي :

1- مكتب الشكاوي: ومن مهامه

-تلقي وبث الطلبات الرامية إلى الإعفاء أو التخفيض في الضرائب أو عند التحقيق والمحاسبة ومراقبة الأسعار والتقويمات في مجال التسجيل.

-تلقي ودراسة البث في الطلبات الرامية إلى الإعفاء أو التخفيض في الزيادات والعقوبات، التعويضات، والتأخير.

-تلقي دراسة وبث الطلبات الرامية إلى استعادة الضرائب أو الرسوم أو الحقوق المدفوعة نقدا سواء كانت عن طريق تقديم تصريح أو دفع مسبق أو اقتطاع من المصدر.

-اقتراح التدابير التي من شأنها المساهمة في تحسين الإجراءات الخاصة بالمنازعات.

2- مكتب المنازعات القضائية ولجان الطعن :ومن مهامه

- تلقي ودراسة الطعون المشكلة ضد قرارات المدير الولائي في مجال المنازعات وعرضها على لجنة المنازعات المختصة.

- تلقي ودراسة طلبات الاحتجاج على الزيادة التي مست الأسعار أو التهريبات المصرح بها في مجال التسجيل وعرضها على لجنة المصلحة قصد البحث والحكم فيها.

-تلقي ودراسة الطلبات المقدمة من طرف محصلي الضرائب والتي قد تكون تصاريح بعدم إمكانية التحصيل أو إلغاء الأقساط الضريبية أو الرسوم الغير ممكن تحصيلها، أو الإعفاء من المسؤولية، أو التأجيل في دفع أقساط الضرائب والرسوم غير المصفاة في الآجال المقدرة قانونيا وعرضها على لجنة الطعن الولائية المختصة قصد البحث والفصل فيها.

-تلقي ودراسة طلبات تخفيض الضرائب المفروضة من طرف المفتشيات إثر التحقيق في المحاسبة أو مراقبة الأسعار أو إعادة التقويم في مادة التسجيل أو إلغاء الزيادة أو الغرامات، أو غرامات التأخير المطبقة وعرضها على لجنة الطعن الولائية المختصة للبحث فيها.

- الدفاع عن الإدارة الجبائية أمام الهيئات القضائية المختصة في ما يتعلق بالاحتجاجات الخاصة بالضرائب، أو الإجراءات المتعلقة بالإدارة الجبائية.

-تأسيس الطعون الخاصة بالإستئناف أمام الهيئات القضائية المختصة ضد القرارات والأحكام التي ليست في صالح الإدارة الجبائية، والصادرة عن الغرفة الإدارية والمحاكم الإدارية التي تفصل في المسائل الجبائية.

-اقتراح التدابير التي من شأنها تحسين الإجراءات المتعلقة بالمنازعات.

3- مكتب التبليغ والأمر بالتخفيض: ومن مهامه

- تبليغ المكلفين الضريبة والمصالح المعنية بالقرارات الصادرة عن المدير الولائي في مجال المنازعات، وكذا القرارات في مجال الطعون.

-تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات الصادرة عن لجان الطعن.

-تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بقرارات المحكمة التي تبحث في المجال الجبائي وفي إطار الإجراءات المدرجة أمام الهيئات القضائية.

- مراقبة مناشير شهادات الإلغاء والتخفيض المسلمة من طرف المفتشيات في مجال الضرائب غير المباشرة، وحقوق تسجيل الطابع، وبصفة عامة كل إيراد جبائي يتم تأسيس وعائه وتحصيله من طرف المفتشيات وقابضات الضرائب.

-إعداد وتبليغ جداول الإحصائيات الدورية المتعلقة بمعالجة قضايا المنازعات من المكاتب المعنية.

-اقتراح التدابير التي من شأنها المساهمة في تحسين الإجراءات الخاصة بالمنازعات.

ثالثا: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

تضم هذه المديرية ثلاث مكاتب وهي

1- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية: ومن مهامه:

-إعداد بطاقات خاصة بالجماعات المحلية والإدارات والأجهزة والمؤسسات والأشخاص الذي يحتمل أن تتوفر لديهم معلومات يمكن أن تساعد في تأسيس وعاء الضريبة أو تحصيلها.

-برمجة التدخلات التي ستجرى على وجه الخصوص من طرف اللجان والفرق المختلطة، قصد البحث عن المادة الجبائية والسهر على إجراء التدخلات في الآجال المحددة وإرسال المعلومات المحصل عليها إلى المكتب المكلف بمصلحة التحصيل.

-تقييم أنشطة المكتب والمفتشيات في هذا المجال وتقديم الاقتراحات التي من شأنها تحسين طرق البحث عن المادة الخاضعة للضريبة.

2- مكتب البطاقات والمقارنة: ومن مهامه

-تسيير البطاقات ومساعدة المفتشيات على تأسيس بطاقاتهم.

- حفظ رزم العقود بجميع أنواعها الخاضعة لإجراءات التسجيل وتسليم مستخلصات منها ضمن الشروط المنصوص عليها في التصريح والتنظيم الجبائيين الساريي المفعول.

- استقبال المعلومات المحصل عليها من طرف المكتب والمصالح المكلفة بالبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتصنيفها وتوزيعها على المفتشيات المعينة بغية استغلالها.

-تنظيم استغلال جداول الزبائن وسندات التسليم والوثائق الأخرى بكيفية تعمل على تنشيط وتوزيع المعلومات التي تتضمنها هذه الجداول والسندات.

3- مكتب التحقيقات الجبائية: ومن مهامه

- إحداث وتسيير البطاقات الخاصة بالمؤسسات والأشخاص الطبيعيين الذين من المحتمل أن يكونوا محل تحقيق أو مراقبة معمقة لوضعيتهم الجبائية، وهذا على أساس المعايير المحددة من الإدارة المركزية.

-برمجة القضايا التي سيتم التحقيق فيها سنويا ومتابعة إنجاز البرامج في آجال محددة.

- متابعة ومراقبة عمل فرق التحقيق والسهر على إجراء هذا الفرق لتدخلاتها لإبرام التشريع والتنظيم الساري العمل بهما واحترام حقوق المكلفين بالضريبة الذين تم التحقيق معهم مع المحافظة على مصالح الخزينة.

-برمجة عمليات مراقبة الأسعار المصرح بها عند إبرام عقود البيع المتعلقة بالعقارات والحقوق العقارية والمحلات التجارية، وعناصر المحلات التجارية، والأسهم أو حصص الشركة، وكذا التقويمات التي تمس كل العقود الخاضعة لإجراء التسجيل.

رابعا: المديرية الفرعية للتسجيل:

وتضم هذه المديرية ثلاث مكاتب

1- مكتب الموظفين والتكوين: ومن مهامه

-تسيير الموظفين ومتابعة مهنهم.

-التنظيم والاستدعاء للاجتماعات وتولي أمانة اللجان المتساوية الأعضاء الخاصة بالموظفين.

-المساهمة في إعداد وإنجاح برامج التحسين من المستوى وإعادة تأهيل الأعوان.

-المشاركة في تنظيم الشؤون الاجتماعية للموظفين.

-تطبيق الإجراءات الخاصة بظبط تعداد الموظفين وعقلنة مراكز العمل التي يتم اتخاذها بالتنسيق مع الهياكل المعنية بالمديرية الجهوية.

2- -مكتب عمليات الميزانية: ومن مهامه

-القيام بعمليات الاتزان والتصفية والأمر بصرف النفقات الخاصة بتجهيز المديرية الولائية للضرائب، وهذا في حدود اختصاصه.

-تقييم احتياجات مصالح المديرية الولائية للضرائب في ما يخص إعتمادات الميزانية وإعداد تقرير شامل حول استهلاك هذه الإعتمادات.

3- مكتب الوسائل: ومن مهامه

- إقتناء الأثاث والمعدات واللوازم الضرورية للمكاتب والمواد المتعلقة بالتنظيم والصيانة التي تضمن السير الحسن لمصالح المديرية الولائية للضرائب.

-تحديد وإنجاز أعمال الصيانة والإصلاح والتهيئة اللازمة للمحافظة على البيانات والتجهيزات الخاصة بالمديرية الولائية للضرائب.

-المساهمة في عملية ضبط وتحسين المطبوعات.

-المساهمة في تنفيذ إجراء حفظ الأرشيف.

-المساهمة في تنفيذ التدابير المتخذة لضمان الموظفين والهياكل والعتاد والتجهيزات.

- القيام بجرد خاص بالعتاد والأثاث والتموينات غير القابلة للتلف والموضوعة تحت تصرف المديريات الفرعية ومراقبة دفاتر الجرد الموجودة على مستوى مفتشيات وقابضات الضرائب المتواجدة على مستوى الولاية.

-المحافظة على التجهيزات وصيانتها، وتكوين مستعملي التطبيقات المعلوماتية بالتنسيق مع المديرية الجهوية.

خامسا:المديرية الفرعية للتحصيل:

وتضم هذه المديرية ثلاث مكاتب

1- مكتب المراقبة والتحصيل: ومن مهامه

- مراقبة وضعية تحصيل الموارد الجبائية والشبه الجبائية والغرامات والعقوبات المالية ومحاصيل البلدية، أي بصفة عامة كل مورد تتكفل بتحصيله قابضة الضرائب وتسجيل النقائص والتأخرات المحتملة وتحديد الإجراءات التي من شأنها التصحيح أو الحد من هذه النقائص.

- متابعة الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة ووضعية المتأخرين في دفع مستحقاتهم الجبائية وإتخاذ الإجراءات القصرية ضدهم، وكذا اتخاذ التدابير الرامية إلى التصفية السريعة للأقساط الضريبية غير المحصلة.

- السهر على التصفية السريعة للتدابير الجبرية، والعملات الأجنبية التي تكفلت بها قابضات الضرائب غير المحصلة على مستوى الولاية.

- اتخاذ الإجراءات اللازمة للمحافظة على مصالح الخزينة العمومية عند إبرام الصفقات لدى مكاتب التوثيق والسهر على تنفيذ سريع للإشعارات.

- التقسيم الدوري لوضعية التحصيل الذي قامت به كل قباضة بالنسبة لكل الضرائب، والمحاصيل الواجب تحصيلها ومعالجة النقائص المسجلة عند تصفية حالات التأخير المسجل في ممارسة الإجراءات الجبرية وتحديد أسبابها واقتراح التدابير الرامية إلى إدراك الوضعية.

-مراقبة حالة تصفية المحاصيل للخزينة والسجل الخاص بترحيل المبالغ.

2- مكتب التسيير المالي للبلديات والمؤسسات العملية: ومن مهامه

- مراقبة الميزانية الولائية والميزانيات الإضافية والتراخيص المتعلقة بفتح الإعتمادات المخصصة للبلديات والمؤسسات العمومية المحلية التي تتكفل بتسييرها المالي قابضات الضرائب المتواجدة على مستوى الولاية.

-مراقبة تنفيذ الإيرادات المقدرة في ميزانية البلديات والمؤسسات العمومية المقدمة من طرف محصلي الضرائب.

3- مكتب التصفية: ومن مهامه

-مراقبة عملية التكفل بمستخلصات الأحكام القضائية والقرارات فيما يتعلق بالغرامات والعقوبات المالية.

- مراقبة عملية التكفل بسندات التحصيل، أو سندات الإيرادات المتعلقة بالديون أو المحاصيل غير الجبائية، والتي يرجع تحصيلها قانونيا لقابضات الضرائب.

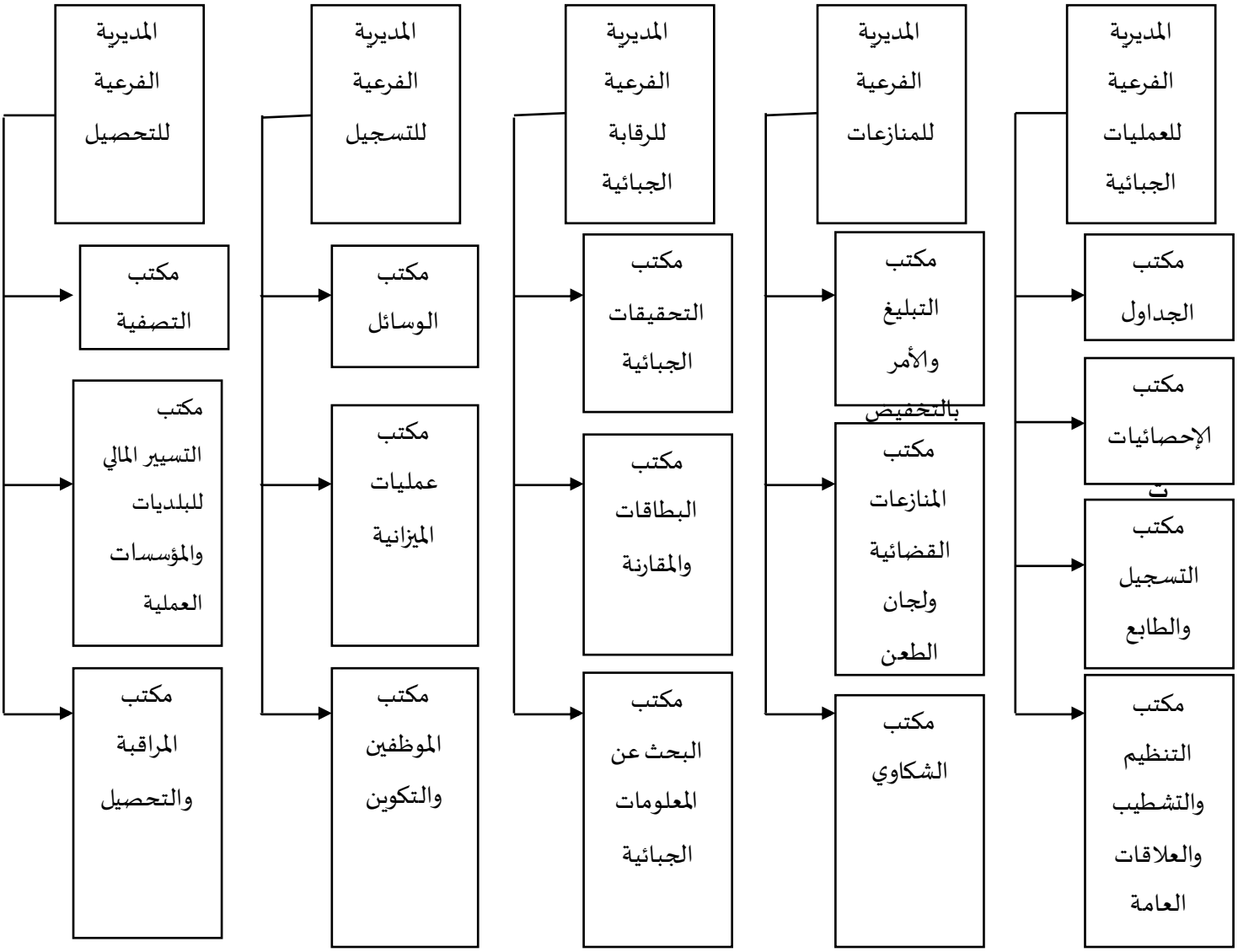
-تلقى النتائج المعدة من طرف قابضات الضرائب وإرسالها إلى الإدارة المركزية.

- مراقبة الحالة السنوية للتصفية المتعلقة الغرامات والعقوبات المالية، والنطق بالإلغاء والقبول خارج مادة التقادم طبقا للتشريع والتنظيم الجبائيين الساريي المفعول.

-مراقبة محاضر الجرد المالي من طرف محصلي الضرائب عند الإقفال السنوي للحسابات.

2- الهيكل التنظيمي لمدرية الضرائب

الشكل رقم (III -1): الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب



المصدر: المرجع السابق

المطلب الثاني: الدور الجبائي لمديرية الضرائب

تضمن مديرية الضرائب ممارسة السلطة السلمية لمراكز الضرائب وبهذه الصفة تسهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي ومتابعة ومراقبة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة لها وتتولى المديرية على وجه الخصوص مايلي:

*** في مجال الوعاء:**

-تمسك وتسير الملف الجبائي للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصها.

-تراقب الملفات حسب كل وثيقة .

- إصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتنفذ عمليات التحصيل والطابع وتعاينها وتصادق عليها.

*** في مجال التحصيل :**

-التكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى .

- المراقبة المسبقة وتصفية حسابات التسيير.

-التموين ومسك محاسبتها.

*** في مجال الرقابة :**

-تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتشغلها وتراقب التصريحات.

-تعد وتنجز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين بالضرائب وتقييم نتائجها.

*** في مجال المنازعات:**

-تدرس التظلمات وتعالجها.

-تتابع المنازعات الإدارية والقضائية .

-تعالج طلبات التخفيض الإداري .

*** في مجال تسيير الوسائل:**

-تعد الإجراءات المتعلقة بالإعتمادات والتصفية ،و الأمر بصرف نفقات التسيير والتجهيز مهما كانت طبيعتها و تسهر على تنفيذها وتحيينها.

-تضمن تسيير المستخدمين وتقييم الاحتياجات من الوسائل المادية والبشرية والتقنية وتعد تقديرات الميزانية المطابقة لذلك.

-توظف وتعين المستخدمين الذين لم تقرر طريقة أخرى لتعيينهم.

- تضمن تسيير المستخدمين والاعتمادات المخصصة لهذه المصالح

-تسهر على مسك ملفات جرد الأملاك العقارية والمنقولة كما تساهم على صيانة هذه الأملاك وتحافظ عليها.

*** في مجال الاستقبال والاعلام:**

- تنظم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم

- تنشر المعلومات والبراء لفائدة المكلفين بالضريبة.

المبحث الثاني: أشكال الرقابة الجبائية المطبقة من طرف المديرية

بما أن النظام الضريبي نظام تصريحي فهو يعتمد على الرقابة الجبائية للتأكد من صحة الإقرارات المقدمة من طرف المكلفين واكتشاف الأخطاء والانحرافات المتعلقة بها، وتختلف عملية المراجعة وفحص الإقرارات باختلاف أنواع وأشكال الرقابة الجبائية فيمكن أن تباشر بطريقة عامة وكما يمكن أن تكون معمقة ودقيقة.

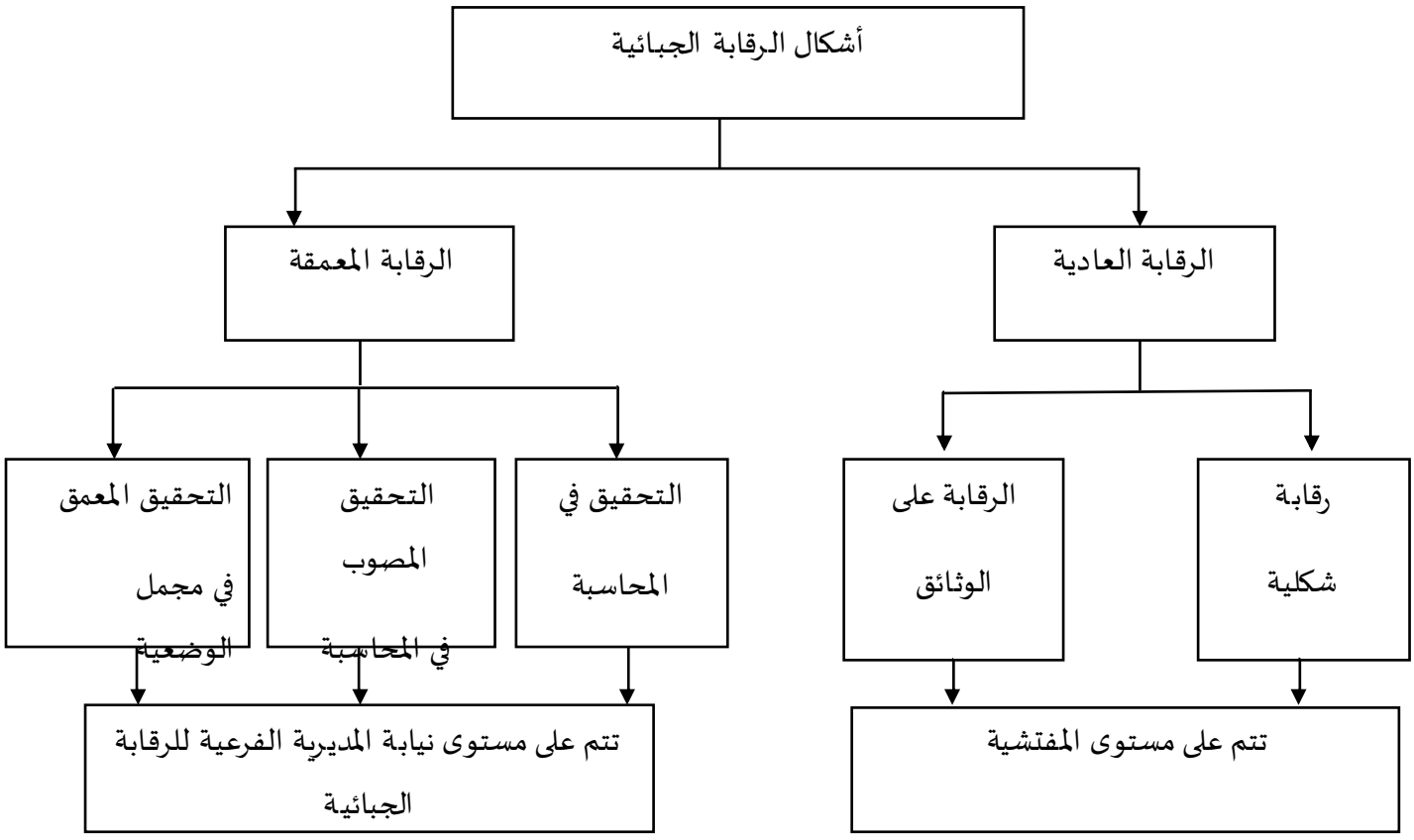
المطلب الأول: الهيكل التنظيمي لأشكال الرقابة الجبائية

تنقسم الرقابة الجبائية إلى شكلين:

الشكل الأول:الرقابة العامة والتي بدوها تنقسم إلى رقابة شكلية ورقابة على الوثائق وتكون على مستوى مفتشية الضرائب.

الشكل الثاني : الرقابة المعمقة وتتمثل في التحقيق في المحاسبة، والتحقيق المصوب في المحاسبة ، والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية ، وتتم على مستوى المديرية الولائية للضرائب.

الشكل رقم :(III - 2) الهيكل التنظيمي لأشكال الرقابة الجبائية



المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على أوراق المؤسسة

المطلب الثاني: طرق الرقابة الجبائية المطبقة على مستوى مفتشية الضرائب

تمارس مفتشيات الضرائب الرقابة العامة والتي تضم نوعين من أنواع الرقابة الجبائية وهما الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق حيث يقوم رئيس المفتشية بمراقبة و فحص تصريحات المكلفين بالضريبة ، و يتم القيام بهذين النوعين من الرقابة الجبائية بدون التنقل إلى مقر نشاط المكلف ، ولا يتم القيام بأبحاث عامة و خاصة حوله.

1- الرقابة الشكلية:

تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف، والتي تشمل مختلف التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة أثناء تقديم المكلفين للتصريحات، أي التأكد من كيفية تقديم المعطيات و المعلومات التي تتضمنها التصريحات من الناحية الشكلية دون إجراء أي مقارنة بين ما تتضمنه من معلومات و تلك التي تتوفر عليها الإدارة الجبائية ، يتم هذا النوع من الرقابة الجبائية عموما على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص و التابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة و يتم القيام بذلك كل سنة ،وتعتبر كمرحلة تمهيدية و كخطوة أولى لباقي أنواع الرقابة الجبائية الأخرى، وتشمل مجموع التدخلات التي تهدف إلى:

- التأكد من هوية المكلف بالضريبة وعنوانه وكذا مختلف العناصر التي تدخل في تحديد الوعاء الضريبي و فق مايلي:

- **المكلف:** يجب أن يحتوي كل ملف جبائي على نسخة من الوثائق والمستندات التالية: السجل التجاري، بطاقة إثبات الهوية، شهادة الإقامة، شهادة التصريح بالوجود، البطاقة الاحصائية، فضلا عن مراسلات المكلف.

- **النشاط:** يجب توفر بطاقة التعريف الجبائين والتصريحات الشهرية والثلاثية الخاصة بمجموع الضرائب وملخصات أرقام الأعمال لكل سنة.

- تصحيح الأخطاء المادية المحتملة من خلال التأكد من أن إيداع التصريحات الشهرية والثلاثية في آجالها المحددة، كما يتم التأكد أيضا من أن العمليات الحسابية مدونة في التصريحات وبدون وجود أخطاء في العمليات الحسابية، فضلا على أن البيانات المشار إليها في الخانة صحيحة وأن كل بيان يخص الخانة المتعلقة بها، دون تصحيح ما صرح به المكلف.
- كشف المعلومات أو العناصر المهملة وتكليف في حالة الاستحقاق المكلف بالضريبة بتصحيح الأخطاء والهفوات التي تحتويها التصريحات.

2- الرقابة على الوثائق:

تتمثل المرحلة الموالية للرقابة الشكلية في الرقابة على الوثائق التي تتم على مستوى مفتشيات الضرائب ، والتي تقوم بإجراء فحص شامل لتصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين من خلال مقارنتها بمختلف المعلومات والوثائق التي هي بحوزة الادارة الجبائية انطلاقا من ملفاتهم، وما يمكن ابرازه حول هذا النوع من الرقابة أنه منصوص عليها في المادة 18-1 من قانون الإجراءات الجبائية والتي تنص على : تراقب الإدارة الجبائية 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، يتعين على المؤسسات و الهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها الدفاتر و الوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها .

أن هدا النوع من الرقابة يهدف إلى :

- اكتشاف الأخطاء في الحسابات والمعدلات والهوامش المختلفة للربح.
- معرفة الوضعية المالية للمكلف كل سنة
- مراقبة مصداقية التصريحات بالمقارنة مع ماهو متوفر من معلومات لدى مفتشية الضرائب.
- إعداد قائمة المكلفين المقترحين للرقابة المعمقة.

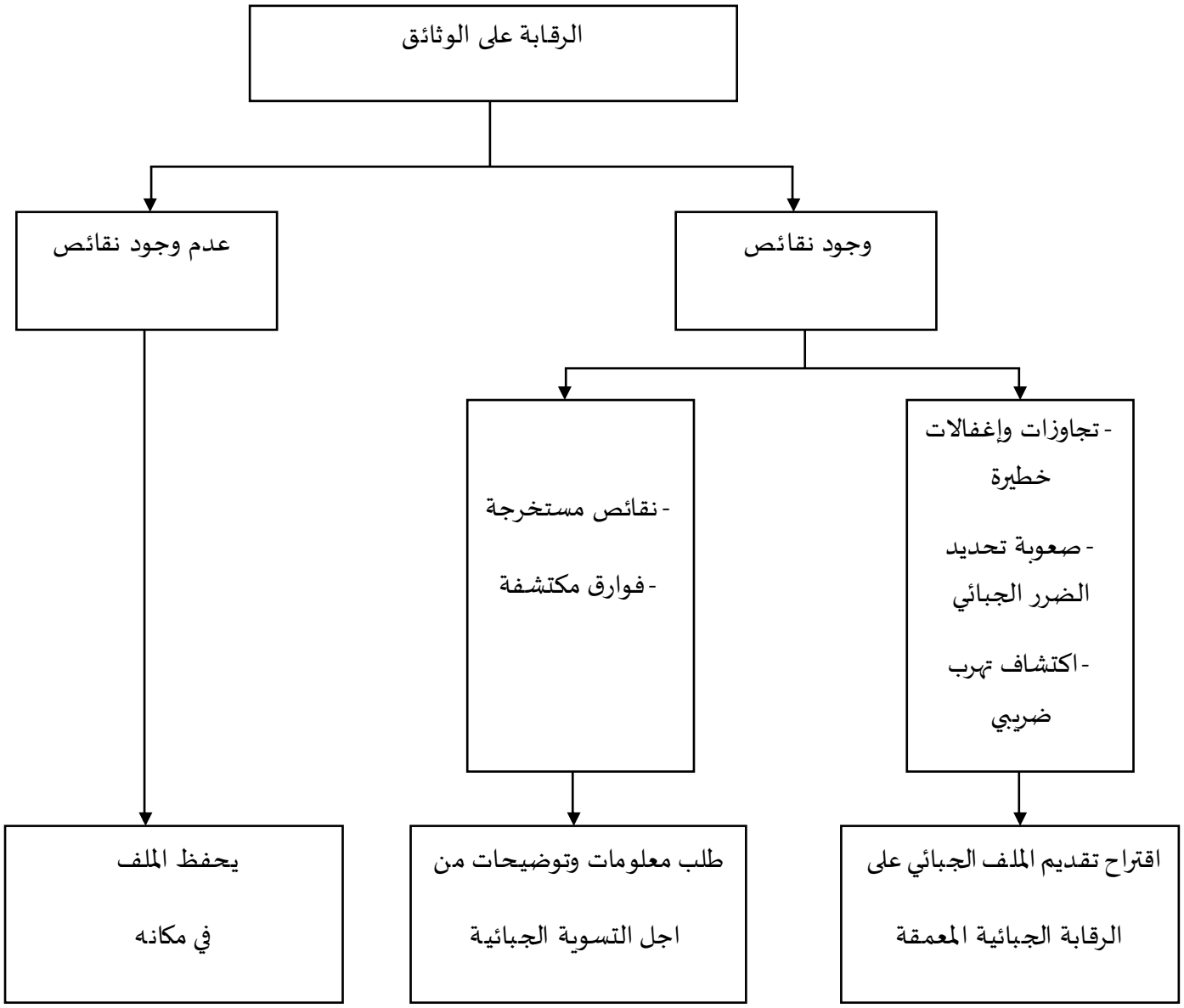
و في حالة وجود نقاط غامضة أو مبهمة من طرف المراقب يحق له أن يطلب بعض المعلومات والتبريرات من طرف المكلف بالضريبة ويتم ذلك على مرحلتين:

- **طلب المعلومات:** بموجب المهام والامتيازات المخولة لمفتش الضرائب ، يمكنه أن يطلب من المكلف بالضريبة إمداده ببعض المعلومات حول النقاط التي احتوتها التصريحات المقدمة وقد يتخد هذا الطلب الصيغة الشفوية أو الكتابية ومثل هذا الاجراء من شأنه أن يساهم في إرساء نوع من الحوار بين الطرفين وفي حالة عدم استجابة المكلف للطلب، فإنه لا يلزم بعقوبة بل على الادارة إرسال طلب كتابي تطلب فيه التوضيحات اللازمة.

- **طلب التوضيحات:** عندما يرفض المكلف بالضريبة الاجابة على الطلب الشفوي أو لما يكون الجواب يمثل الرفض عن كل أو جزء من النقاط المطلوب تقديمها، يتعين على المفتش أن يعيد طلبا كتابيا لأنه يضفي طابع الالزامية أكثر ليبين بشكل صريح النقاط التي يراها ضرورية للحصول على التبريرات والتوضيحات اللازمة بتقديم ادلة على صحة التصريحات المقدمة وهذا خلال 30 يوما من تاريخ الطلب.

غير أن اهم ما يعترض فعالية هذا النوع من الرقابة هو عدم كفاءة أعوان الادارة الجبائية المكلفين بهذا النوع من الرقابة من جهة وكثرة وتعدد التصريحات الواجب فحصها من جهة أخرى ، إضافة إلى غياب المتابعة الدقيقة للسلطات الوصية.

الشكل رقم (III -3) : مخطط الرقابة على الوثائق



المصدر، المرجع السابق

المطلب الثالث: طرق الرقابة المطبقة على مستوى المديرية

تختلف صورة الرقابة الجبائية بإختلاف الطريقة المتبعة في التحقيق ، والغرض المراد بلوغه حيث خول المشرع الضريبي للإدارة حق ممارسة التحقيق المعمق والتحقيق المحاسبي ، بهدف التأكد من التصريحات المقدمة من طرف المكلفين ، حيث تعتمد الرقابة الجبائية على ثلاث طرق أساسية هي:

1- التحقيق المحاسبي والذي يتعلق بالوضعية المحاسبية للمكلف الخاضع للتحقيق.

2- التحقيق المصوب في المحاسبة ويهتم بمراقبة ضريبة معينة.

3- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الذي يعتبر تدعيما للتحقيقين السابقين ويخضع له الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للرقابة.

1- التحقيق في المحاسبة:

التحقيق في المحاسبة هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصرحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة و فحص محاسبتها مهما كانت طريقة حفظها حتى و لو كانت بطريقة معلوماتية إلا في الدفاتر التجارية الواجبة قانونا ، و التأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية و غيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها.

ليس التحقيق المحاسبي غرض المراقبة الجبائية فحسب بل يمكن كذلك المؤسسات من الإطلاع على واجباتها الجبائية .

أثناء التحقيق المحاسبي ،يطلع عون الإدارة الجبائية على ملف المكلف بالضريبة على مصادر الأخطاء التي وقع فيها و التي قد ترتكب أحيانا على حسابه ، في هذه الحالة يمكنه أن يطلب لاحقا تخفيض الزيادات نتيجة لهذه الأخطاء و يطلعه المحقق عن كيفية تقديم الطعون اللازمة.

إن عملية التحقيق في المحاسبة تنجز عبر عدة مراحل وقواعد محددة قانونا وهذا من أجل ضبط سير إجراءات عملية الرقابة وهي متمثلة في ما يلي:

أ- الإشعار بالتحقيق: على الإدارة الجبائية إعلام المكلف بعملية التحقيق وذلك عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق مع وصل تسليم مرفق بميثاق المكلف بالضريبة مع إعطاء المكلف مهلة 10 أيام لتحضير الوثائق المحاسبية للتحقيق، حيث يجب أن يحتوي الإشعار على:

-الأجل الأدنى وهو10 ايام لتحضير المكلف للوثائق المحاسبية لعملية التحقيق ابتداء من تاريخ استلامه الإشعار

-إسم وعنوان المكلف واسم المؤسسة.

-تاريخ وساعة بداية عملية التحقيق في عين المكان، وكذلك تاريخ إرسال الإشعار.

-الوثائق التي يجب مراجعتها ، وكذلك الضرائب والرسوم التي سيتم التحقيق فيها.

-السنوات المعنية بالمراقبة وغالبا ما تكون 4 سنوات.

- يجب أن تحمل الوثيقة عنوان وختم مصلحة الضرائب وأن توقع من طرف المحققين ورئيس الفرقة ، مع ذكر أسمائهم ورتبهم، ويرسل الإشعار برسالة مسجلة تحمل رقما معينا من سجل الإرسال لدى المصلحة وتكون مرفقة بإشعار الإستلام.

ب - سحب ودراسة الملف الضريبي للمكلف: يقوم العون المحقق بفحص ملف المكلف قبل إجراء التحقيق المحاسبي ، سواء من حيث كونه ملف ضريبي مفتوح بإسم شخص طبيعي (بإسم الشركة) أو مفتوح بإسم شخص معنوي (ملف شخصي) بالنسبة لصاحب المؤسسة أو الشركاء.

كما يقوم العون المحقق بفحص ملف المكلف من حيث التصريحات الجبائية السنوية لهذا الأخير من حيث مدى ضبط تواريخ إيداع هذه التصريحات ، سواء كونها تصريحات مودعة قانونا وبطريقة منتظمة وفي تاريخها المحدد ، أو مؤجلة قانونا وبطريقة غير منتظمة ، أو حتى لم تودع أصلا.

ج- المعاينة في عين المكان: تبدأ هذه المرحلة باتصالات بين المحققين والمكلف بالضريبة أو مدير الشركة أو ممثله، فهذا الاتصال مهم بالنسبة لعملية التحقيق ، حيث تسمح لهم بخلق جو من الثقة المتبادلة ، وتسمح أيضا للإدارة الجبائية بزيارة محل ممارسة نشاط المكلف ومحاورته ، ويرتكز المحقق في حواره مع المكلف على مختلف النقاط ، ومن هذا الحوار يجمع المحقق بعض المعلومات التي تلزمه لبداية عملية التحقيق.

د- عملية جمع المعلومات: يقوم المحققون بجرد كامل لمختلف المتعاملين مع المكلف(زبائن-موردين)، ثم محاولة جمع المعلومات عن كامل التعاملات التي تتم بينه وبين هذه الجهات، وتسمح هذه العملية بمعرفة:

- نشاط المؤسسة والهدف منه وعدد فروعها.
- الزبائن والعملاء عددهم, مخططهم الجغرافي وطرق الدفع, ومخطط النظام التجاري من توزيع وشراء.
- أسعار الشراء والبيع المستعملة حاليا وكذلك دوران المخزون, والأسعار التي يقيدها في الدفاتر.
- المستخدمين عددهم، إطارات، موظفين ، عمال ، مسؤولين .
- العلاقات مع المؤسسات الأخرى.
- الوضعية الجبائية للمكلف.
- محاسبة المكلف وطرق تسجيل العمليات ونظام الاتصالات داخل المنشأة.

2- التحقيق المصوب في المحاسبة: يعد التحقيق تحقيقا محاسبيا مصوبا إذا اقتصر التحقيق المحاسبي على نوع أو عدة أنواع من الضرائب أو شمل كل الفترة الغير المتقادمة أو جزء منها ، أو مجموعة من العمليات أو المعطيات المحاسبية المتعلقة بفترة تقل عن سنة جبائية .

التحقيق المصوب في المحاسبة المؤسس بأحكام المادة 22 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008 ، والمقنن في المادة 20 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية وهو إجراء مراقبة مصوبة ، أقل شمولية ، أكثر سرعة وذو نطاق من التحقيق المحاسبي ، هذا التحقيق يعني فحص الوثائق التوضيحية والمحاسبية لبعض أنواع الضرائب والتي تخص فترة محدودة قد تقل عن سنة محاسبية.

هذا النوع من المراقبة هو عبارة عن وسيلة تسمح بالقيام بتحريات مصوبة أو برامج أولوية بما أنه لا يمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء تحقيق معمق للمحاسبة ، والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة مع الأخذ بعين الاعتبار الحقوق المدفوعة.

يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق المحاسبي والمكلف بالضريبة محل التحقيق المصوب ويتمتع بنفس الضمانات الممنوحة في إطار التحقيق المحاسبي والمفصلة ادناه ، غير ان طابع التصويب الذي يتميز به هذا النوع من التحقيق يوجب على الأعوان المحققين توضيحه على اشعار بالتحقيق بالاضافة إلى العناصر الي ينبغي ان يحملها هذا الأخير طبقا للمادة 20-3 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية.

و عليه نصت أحكام المادة 20-4 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية لا يمكن تحت طائلة بطلان الاجراء ان تستغرق مدة التحقيق المصوب في عين المكان في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين.

بالإضافة إلى ذلك وبموجب أحكام المادة 20-5 من قانون الاجراءات الجبائية فيتمتع المكلف بالضريبة بأجل 30 يوما لإرسال ملاحظاته أو قبوله، إبتداءا من تاريخ تسلمه إشعار إعادة التقويم.

علاوة على ذلك ان ينبغي للعون المحقق أن يقتصر فقط على طلب الوثائق التوضيحية العادية من المكلف بالضريبة محل التحقيق ، بل عليه طلب الدفاتر المحاسبية من أجل التحقيق من صحة التسجيل المحاسبي للعمليات المتعلقة بالحقوق والرسوم موضوع التحقيق المحاسبي المصوب.

3- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية: بتعدد النشاطات وزيادة المداخيل وتنوعها جاءت المراقبة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية التي تتمثل في 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 المداخيل المحققة خارج الجزائر- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية والغير مبنية...الخ

حيث لا تتم هذه العملية إلا من طرف أعوان الإدارة اللذين لهم رتبة مفتش على الأقل وكذلك بوجود المكلف بالضريبة وآخرون (المحاسب ,المحامي ...) ، وكذلك لتسهيل عملية التحقيق في مجمل الوضعية حدد المشرع حدودا للإدارة الجبائية، كما أنه منح للمكلفين بالضريبة حقوق من شأنها أن تساعد في مزاولة نشاطه بصفة عادية وتتمثل في إعطائه أجل 15 يوما لتحضير نفسه للتحقيق بعد أن يستلم إشعارا بالتحقيق مرفوقا بإشعار بالاستلام وكذا ميثاق المكلفين بالضريبة

المبحث الثالث: دور أشكال الرقابة الجبائية في اكتشاف التهرب الضريبي

يتم دراسة أثر الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي من خلال تحليل وتقييم أثر الأشكال المختلفة، للرقابة الجبائية المستعملة، والمثمثلة في التحقيق في المحاسبة والتحقيق المصوب في المحاسبة وكذا التحقيق على مجمل الوضعية الجبائية .

المطلب الأول: دور التحقيق في المحاسبة في اكتشاف التهرب الضريبي

يعد التحقيق في المحاسبة من أهم الطرق التي يتم استعمالها في مكافحة التهرب الضريبي، حيث يتم الكشف عنه من خلال المراقبة المحاسبية من حيث الشكل والمضمون ثم تقوم الإدارة الجبائية بعد ذلك باتخاذ الإجراءات العملية التي من شأنها إعادة تشكيل رقم الأعمال، من أجل التمكن من الوصل إلى المبالغ المتهرب من دفع الضريبة عليها، لاسترجاع مبالغ الحقوق والغرامات المترتب عنها، وإلزام المكلف بإعادة دفعها إلى مصالح الإدارة الجبائية وبالتالي سنقوم بعرض الإحصائيات الخاصة بنتائج التحقيق المحاسبي وتحليل النتائج المتحصل عليها.

تختص مصلحة المراقبة الجبائية بالمهمة التي أسندت لها من طرف المديرية الولائية بتجميع المعلومات والإحصائيات على المستوى الولائي، وقد كانت النتائج المتحصل عليها من خلال التحقيق المحاسبي لهذه المصلحة كما في الجدول التالي:

الجدول رقم: (III -1) : دور التحقيق في المحاسبة في اكتشاف التهرب الضريبي

الوحدة :د ج

السنوات	المعاينات	التحصيلات	باقي التحصيلات	نسبة التحصيل الضريبي
2012	270.651.587	150.667.083	119.984.504	%41
2013	251.916.069	80.223.320	171.692.749	%31
2014	413.133.042	78.175.073	334.957.969	%18
2015	252.007.758	120.418.391	131.589.367	%47
المجموع	1.187.708.457	429.483.867	758.224.589	%36

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على أوراق المؤسسة

من خلال الجدول اعلاه الخاص بتطور نتائج التحقيق المحاسبي لمصلحة المراقبة الجبائية بالمديرية نلاحظ أن نسبة التحصيل لكل السنوات لا تتعددى 36% وان نسبة الانخفاض في المبالغ والحقوق المسترجعة بين سنتي 2012 و2013 تقدرب 10%، كما نلاحظ انخفاض ملموس في 2014 وهذا راجع ربما لعدم نية المكلفين بدفع الضريبة وفي سنة 2015 نلاحظ تحسن ملحوظ حيث بلغت نسبة التحصيل47.% وهذا دليل على نية السلطات في إعادة النظر في تحسين العلاقة بينها وبين المكلف بالضريبة بالإضافة إلى تطوير آليات الرقابة الجبائية وتحسين إمكانياتها البشرية والمادية وكذا توفير مناخ اقتصادي ملائم .

المطلب الثاني: دور التحقيق المصوب في مكافحة التهرب الضريبي

لقد جاء التحقيق المصوب تدعيما للتحقيق في المحاسبة لأنه أقل شمولية أكثر سرعةذو نطاق من التحقيق المحاسبي هذا التحقيق يعني فحص الوثائق المحاسبة والتي تخص فترة محدودة قد تقل عن سنة محاسبية وهو يخضع لنفس قواعد التحقيق المحاسبي الا انه لا يمكن أن تستغر ق مدة التحقيق في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين وقد كانت نتائج التحقيق المصوب في المحاسبة كالتالي:

الجدول رقم: (III -2) : دور التحقيق المصوب في مكافحة التهرب الضريبي

الوحدة :د ج

السنوات	المعاينات	التحصيلات	باقي التحصيلات	نسبة التحصيل الضريبي
2012	111.985.068	41.483.321	29.498.253	%37,04
2013	227.814.96,8	7.716.471	150.650.025,8	%33,87
2014	789.756.17,8	5.285.911	136.897.06,8	%27,85
2015	458.658.00,8	12.275.071	335.907.29,8	%26,76
المجموع	199.607.983	66.760.774	132.847.209	%33

المصدر : المرجع السابق

من خلال الجدول الخاص بتطور التحقيق المصوب في المحاسبة لمصلحة الرقابة الجبائية نلاحظ أن نسبة التحصيل وصلت إلى 33% وأن نسبة التحصيل لسنة 2012 قدرت ب 37% مقارنة بالتحقيق المحاسبي الذي بلغ

41% ربما لكونها اقل من سنة محاسبية وهي فترة محدودة.

كما نلاحظ تطور جد ملحوظ في سنة 2013 بنسبة تحصيل وصلت الى 33,87% وسنة 2014 بنسبة 27,85%و هذا نتيجة سعي الحكومة لمكافحة التهرب الضريبي من خلال تصميم هذا النوع باعتباره أكثر سرعة لكن سنة 2015 نلاحظ انخفاض كبير قدر ب 26,76% مقارنة بالتحقيق المحاسبي الذي بلغ في نفس السنة47% وذلك نتيجة الصعوبات التي يجدها المراقبون بالإضافة الى نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة.

المطلب الثالث: دور التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

تم الشروع فيه سنة 2001 ويتعلق هذا التحقيق بالذمة المالية للمكلف ومختلف ممتلكاته الشخصية ومظاهر ثروته ويتعدى ذلك ليشمل أفراد عائلته وهذا ما يجعل هذا النوع من الرقابة جد صعب التطبيق في وقتنا هذا وقد كانت نتائج التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية كما يلي:

الجدول رقم : (III -3): دور التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في اكتشاف التهرب الضريبي:

الوحدة :د ج

السنوات	المعاينات	التحصيلات	باقي التحصيلات	نسبة التحصيل الضريبي
2012	13.849.919	3.150.000	10.699.919	%22,74
2013	22.715.039	4.510.000	18.205.039	%19,85
2015	22.904.050	9.459.016	134.450.34	%4,12
المجموع	59.469.008	17.119.016	42.349.992	%28,78

المصدر: المرجع السابق

من خلال معطيات الجدول الخاص بتطور نتائج التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية يتضح لنا أنه في سنة 2012 بلغت نسبة التحصيل الضريبي 22,74% وهي نسبة متواضعة نوعا ما نظرا لحداثة هذا النوع وصعوبة اكتشافه لتعلقه بالذمة المالية للمكلف وما ينتج عنه من تدخل في الحياة الشخصية للمكلف وافراد العائلة وهذا ما يجعل تطبيقه يقتصر على بعض الولايات التي تتوفر فيها الامكانيات اللازمة.

كما نلاحظ أن نسبة التحصيل تراجعت في سنة 2015 الى 4,12% وأنه في سنة 2014 لم تكن هناك أية مبالغ مسترجعة وهذا راجع الى قلة ونقص عدد الملفات الخاضعة للرقابة مقارنو بالتحقيق المحاسبي

من خلال تقييم النتائج السابقة يتضح أن سياسة الدولة مبنية بالأساس على الرقابة المحاسبية التي تمثل 47% وهذا له اثر على ميزانية الدولة.

بينما يأتي التحقيق المصوب في المركز الثاني من حيث المردودية الجبائية وذلك راجع لكون المكلفين بالضريبة الخاضعين لهذا النوع من التحقيق أقل أهمية من المكلفين الخاضعين للتحقيق المحاسبي، بينما تعتبر الرقابة في مجمل الوضعية الجبائية رقابة هامشية خاصة ببعض المواطنين الذين تظهر عليهم اثر الثروة الغير مبررة.

خلاصة

بعد دراستنا للجانب التطبيقي والذي يمثل دراسة حالة في مديرية الضرائب لولاية مستغانم تعرفنا على موقع المدرية ومختلف هياكلها والمهام التي تقوم بها المديريات الفرعية التابعة لها، ولاحظنا مدى الدور الذي تلعبه المديرية بمختلف المفتشيات التابعة لها بالسهر على التسيير للملفات الجبائية ومراقبة التصريحات، باكتشاف الأخطاء والإغفالات وأي محاولة للتدليس أو الغش الجبائي من طرف المكلفين من خلال المقارنة بما هو مصرح به وما هو موجود في الميزانية.

كما تعرفنا على مختلف اشكال الرقابة الجبائية المطبقة في المديرية ودورها في اكتشاف ظاهرة التهرب الضريبي ولاحظنا أنه رغم الجهود المبدولة من طرف الدولة بصفة عامة ومصالح الادارة الجبائية بصفة خاصة إلا أن نسب التحصيل الضريبي تبقى ضعيفة مقارنة بحجم التهرب الضريبي اللامحدود

من خلال دراستنا النظرية والتطبيقية تمكنا من معرفة مختلف جوانب الجوهرية للموضوع وفهمها حيث تبين لنا في البداية الدور الأساسي الذي تلعبه الضريبة لكونها جانب من جوانب الموضوع المهمة التي تؤدي الى تحقيق أغراض السياسة المالية للدولة عن طريق معالجتها لمختلف الظواهر الاقتصادية للموضوع وكذا اعتبارها أنجع وسيلة لتحقيق العدالة الاجتماعية بالاضافة الى أنها مورد هام للخزينة العمومية.
و أن الزامية وفرض الضريبة وتعددها يؤدي ببعض المكلفين الى انتهاج بعض الأساليب الغير مشروعة وهو ما يعرف بظاهرة التهرب الضريبي الذي ينتشر بصورة كبيرة في الجزائر.

تعتبر الرقابة الجبائية في الجزائر الوسيلة الأولى لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي والمحافظة على الأموال العمومية لذا منح لها المشرع إطار قانوني يتجسد في الحقوق الممنوحة لها والمتمثلة في حق الاطلاع والمعاينة وحق الرقابة والتحقيق وحق استدراك الأخطاء ، كما وضع أجهزة وهياكل تنظيمية تسهر على تطبيق وتنفيذ اجراءاتها على جميع المستويات المركزية والجهوية والولائية.

تتخذ الرقابة الجبائية عدة أشكال تنقسم الى رقابة عامة ورقابة معمقة ويعتبر التحقيق في المحاسبة من اهم الطرق التي تعتمد عليها الرقابة الجبائية للكشف عن التهرب الضريبي حيث يختص التحقيق المحاسبي بالأشخاص المعنويين ويتم ذلك من خلال الاجراءات التحضيرية للتحقيق والتي تتضمن البرمجة وجمع المعلومات ثم مباشرة أعمال التحقيق من خلال الفحص والمراقبة بعين المكان للتأكد من صحة التصريحات ثم تبليغ النتائج المتوصل اليها.

يتم تقييم فعالية الرقابة الجبائية ومدى مساهمتها في عملية التحصيل الضريبي من خلال الاحصائيات الخاصة بنتائج الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها.

لكن رغم كل الأجهزة الموضوعة والاجراءات والغرامات المنصوص عليها لتعزيز عمل نظام الرقابة الجبائية من أجل زيادة نسب التحصيل الضريبي إلا أن ذلك غير كفيل بتحقيق الفعالية في أداء المهام الموكلة اليها.

باعتبار أن الحكم على فعالية الرقابة الجبائية يكمن في مدى قدرتها على تحقيق الأهداف المرجوة إلا أن المشاكل التي تعاني منها حالت دون ذلك والتي من بينها نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة وغموض وعدم استقرار التشريعات الضريبية إضافة الى نقص الكفاءة والامكانيات البشرية والمادية وهذا ما يستدعي ضرورة اتخاذ كل الوسائل والاجراءات الكفيلة بتحسينها كالتنسيق بين مختلف الادارات وتحسين العلاقة بين الادارة الجبائية والمكلفين بالضريبة.

اختبار صحة الفرضيات

الفرضية الأولى: الرقابة الجبائية من أهم الوسائل الردعية المستخدمة من طرف الادارة الجبائية لزيادة التحصيل الضريبي ، فاتضحت صحتها وذلك من خلال الحقوق الممنوحة لها وكذا الأجهزة والهياكل التنظيمية التي تسهر على تطبيق القوانين بالاضافة الى مختلف الغرامات والعقوبات الجبائية.

الفرضية الثانية: تلعب الرقابة الجبائية دورا هاما في عملية التحصيل الضريبي، حتى وان كانت تتميز بنقص الفعالية فاتضحت صحتها وذلك من خلال دور مختلف اشكال الرقابة الجبائية والتي تساهم في الكشف عن الأعمال التدليسية التي يقوم بها المكلفين بالضريبة .

الفرضية الثالثة: إن الرقابة الجبائية في الجزائر كفيلة لوحدها لكبح عملية التهرب الضريبي، فاتضحت عدم صحتها وهذا ما استطعنا الوصول اليه في الفصل الثاني من خلال اهم الاجراءات الحديثة لمحاولة تدارك نقص فعالية الرقابة الجبائية والمثمثلة في الاجراءات التشريعية اللازمة لسد الثغرات والنقائص وكذا الاجراءات الادارية والمتمثلة في تحسين كفاءة العنصر البشري فضلا عن الاجراءات الميدانية بالتنسيق مع المصالح الأخرى.

نتائج الدراسة

ومن خلال دراستنا للموضوع وتعمقنا في جوانبه توصلنا إلى مجموعة من النتائج التي تمثلت أغلبها فيما يلي:

-للضريبة أهمية كبرى ليست لكونها مورد مالي يمول نفقات الدولة فحسب بل تعدى هذا لكونها أداة تؤثر في الأوضاع الاقتصادية كتحقيق الاستقرار الاقتصادي.

-يعاني النظام الضريبي من الغموض وعدم الاستقرار إضافة إلى ضعف كفاءة الإدارة الجبائية ورغم الإصلاحات التي تم إدخالها إلا أنه مازال بعيد كل البعد عن الطموحات والأهداف المسطرة والتي كان محورها الأساسي محاربة الغش والتهرب الضريبي.

- تم تطوير الهياكل التنظيمية للرقابة الجبائية واستحداث الأجهزة الجديدة، وذلك من أجل التقرب أكثر من المكلف بالضريبة، كما تم إنشاء مصلحة المراقبة الجبائية على المستوي المركزي، تدعيما للهياكل المركزية والجهوية في مكافحة التهرب الضريبي.

-يختص التحقيق المعمق بدخول أشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة الدخل الإجمالي، ويتم من خلال مقارنة الدخول المصرح بها مع المداخل والممتلكات الموجودة فعلا لدى المكلف، كما تتم مراقبة مسار حياته وممتلكاته الشخصية وتمتد إلى أفراد عائلته.

-تنخفض مبالغ الحقوق والغرامات المسترجعة من خلال التحقيق المعمق وذلك لأنها تحتاج للمزيد من الإجراءات القانونية ،إضافة إلى زيادة الإمكانيات البشرية لرفع عدد الملفات الخاضعة للضريبة.

-تعتمد الإدارة الضريبية في الرقابة الجبائية ميدانيا بالدرجة الأولى على التحقيق في المحاسبة والتحقيق المصوب وكذا التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الذي ظهر بعد الإصلاح الضريبي إلى أن تنتهي بالغرامات والعقوبات.

- إن التنسيق التام بين الإدارة الجبائية و مختلف الإدارات والمؤسسات الأخرى يلعب دورا فعالا في تبادل المعلومات من حيث جمعها و استغلالها.

- إن الإدارة الجبائية لا تستطيع أن ترفع من مردود ضرائبها أو بالأحرى أن ترفع من قدراتها على التحصيل الضريبي دون أن تواجه مجموعة من العراقيل و الصعوبات ، فالمشكل في التحصيل الضريبي قد يتسبب فيه الطرفان الإدارة الجبائية من جهة و المكلفين بالضريبة من جهة أخرى.

التوصيات والاقتراحات

من خلال النتائج وباستغلالنا المعلومات التي تلقيناها من خلال دراستنا للحالة التطبيقية بالمديرية الولائية للضرائب لمستغانم سنحاول اقتراح بعض التوصيات التي نوجزها فيما يلي:

- صياغة قوانين واضحة و غير معقدة من أجل أن يفهمها الجميع باعتبار أن المكلفين ليست لديهم مستويات علمية مرتفعة أو بدون مستوى.

-العمل على إدخال و استعمال الإعلام الآلي في كل مصالح الإدارة الضريبية.

- إعادة النظر في الثغرات التي يتيحها النظام الضريبي ومحاولة إيجاد إطار قانوني ينظمها وضرورة إيجاد صيغ قانونية جديدة لكل الطرق والأساليب المستحدثة التي يتم استخدامها في مجال التهرب الضريبي.

-الاهتمام بموظفي الإدارة الجبائية من خلال رفع مستواهم العلمي والمهني عن طريق التكون والتدريب المستمر بالإطلاع على كافة المستجدات والتعديلات تطرأ من حين لآخر.

-تحسين أساليب التعامل مع المكلفين وذلك من خلال تدعيم الإدارات الجبائية بمكاتب العلاقات العامة وتعزيز اللقاءات والملتقيات مع الجمعيات والاتحادات المهنية لكسب ثقة المكلفين بالضريبة.

-إعداد نظام عقوبات صارم على من ثبت عليه مخالفة القانون سواء المكلف بالضريبة أو المحققين.

آفاق البحث

في الأخير نأمل من خلال هذا البحث أن يكون منطلقا لبحوث أخرى في المستقبل مثل:

-التجارة الالكترونية وتأثيرها على فعالية الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي

- أثر الامتيازات الضريبية الممنوحة للمكلفين بالضريبة على التهرب الضريبي

-تقييم الأموال المسترجعة من التهرب الضريبي في ميزانية الدولة.

-آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي الجزائري.

أولا: باللغة العربية

- **الكتب**

1- بوزيدة حميد، جباية المؤسسات، ط2 ، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2007.
2- حسين مصطفى حسين ،المالية العامة، الجزائر ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 2001 .
3- حمدي سليمان ،الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية ، الأردن ،مكتبة دار الثقافة، 1998.
4- زينب حسن عوض الله ، مبادئ المالية العامة ، لبنان ،الدار الجامعية، 1998.
5- صالح الرويلي، اقتصاديات المالية العامة ،الطبعة الرابعة، الجزائر ،ديوان المطبوعات الجامعية، 1992.
6- عادل أحمد حشيش ، أساسيات المالية العامة ، مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد العام ، القاهرة .مصر، دار النهضة العربية للطباعة والنشر،1992.
7- عبد الحميد ،محمد القاضي، دراسة الاقتصاد العام ، القاهرة، مصر،دار الجامعة المصرية، 1984.
8- عبد الله الصعيدي ،علم المالية العامة ، القاهرة،مصر ،دار النهضة العربية ، 2007.
9- علي زغدود.، المالية العامة، الجزائر ، ديوان المطبوعات الجامعية، 2006.
10- فرهود محمد سعيد ،مبادئ المالية العامة، الجزء الأول، سوريا ،جامعة حلب ، 1994 .
11- محمد عباس محرزي ،اقتصاديات الجباية والضرائب، الجزائر ، دار هومة للطباعة والنشروالتوزيع، 2008 .
12- محمد عباس محرزي ، اقتصاديات المالية العامة ،الطبعة الثانية، الجزائر ،ديوان المطبوعات الجامعية ، 2005 .
13- ناصر دادي عدون ،اقتصاديات وتسيير المؤسسة ، الطبعة الثانية ، الجزائر، دار المحمدية العامة

- **الرسائل والأطروحات**

1- آيت بلقاسم لامية ، آليات وإجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية تخصص : اقتصاديات المالية والبنوك.جامعة البويرة 2013-2014
2- بوشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 1999- 2009 مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص مالية وبنوك، جامعة تلمسان، 2010-2011
3- حنيفي أمينة، الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة ليسانس في العلوم الاقتصادية، تخصص: إدارة وتسيير المؤسسة،جامعة مستغانم، 2012-2013
4- دعرة سارة،الرقابة الجبائية وفق النظام المحاسبي الجديد، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماستر في علوم التسيير ،تخصص: التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير،جامعة مستغانم، 2011-2012

5- رحال نصر،محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي في المؤسات الصغيرة والمتوسطة،مذكرة مقدمة ضمن متطلبان نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص: تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة ورقلة، 2007-2008

6- سايح زوبيدة، فعالية التحصيل الضريبي،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة ليسانس في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة مالية،جامعة مستغانم، 2010-2011

7- سليمان عتير،دور الرقابة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير،في العلوم الاقتصادية، تخصص: مالية ومحاسبة، جامعة بسكرة ،2011-2012

8- غزة مبروك،فعالية الرقابة الجبائية كاداة للحد في التهرب الضريبي ،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص: فحص محاسبي،جامعة بسكرة، 2015-2016

9- قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين حالة الجزائر –2003 الى 2008- ،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير،تخصص مالية ومحاسبة ،جامعة المدية ،2009-2008.

10- كحلة عبد الغني، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الاصلاح الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص : اقتصاد ومالية دولية، جامعة المدية،2011-2012

11- لعبدي حورية،الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش والتهرب الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة ليسانس في علوم التسيير،تخصص: محاسبة مالية، جامعة مستغانم،2008-2009

12- نوي نجاة ،فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر1999-2003 ،رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية تخصص: تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ،جامعة الجزائر، 2003-2004

13- واكواك عبد السلام، فعالية النظام الضريبي في الجزائر، .مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية،تخصص: دراسات محاسبية وجباية معمقة ، جامعة ورقلة ، 2012-2013

- **الملتقيات**

1- العياشي عجلان- ترشيد الرقابة الجبائية على قطاع البنوك والمؤسسات المالية لحوكمة أعمالها ونتائجها بالتطبيق على حالة الجزائر -(مداخلة مقدمة للملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية.كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير.جامعة فرحات عباس، سطيف 20-21 أكتوبر)

2- ولهي بوعلام –نحو ايطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية من اثار الأزمة المالية حالة الجزائر -(مداخلة مقدمة للملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية و الاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير.جامعة فرحات عباس ،سطيف 21-20 أكتوبر)

- **القوانين**

1- قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية.المديرية العامة للضرائب، 2017
2- قانون الرسوم على رقم الأعمال، وزارة المالية،المديرية العامة للضرائب، ،2017
3- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.وزارة المالية .المديرية العامة للضرائب 2017
4- قانون الضرائب غير المباشرة ،وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ،2017

ثانيا : باللغة الفرنسية

1- Ahmed hamini ,l'audit comptable et financier , Algérie ,édition berti ,2001
2-Piérre beltrame.la fiscalité en France. hachette supérieur 5émé édition.1997.

الملخص

تعالج هذه المذكرة موضوع الرقابة الجبائية و دورها في التحصيل الضريبي حيث تطرقنا الى مختلف المفاهيم المتعلقة بالموضوع و توصلنا الى أن الرقابة الجبائية تعد كاسلوب لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، و ذلك باستخدام ادواتها و اجهزتها للحد منها، الا انها لا تستطيع القضاء على التهرب الضربي لوحدها انما يجب الاستعانة بطرق اخرى كالتنسيق بين الادارات للحصول على المعلومات اللازمة، في الاخير تم تقييم واقع الرقابة الجبائية في الجزائر ، وعلى هذا استنتاج مدى فعالية الرقابة في اجزائر ،مع تقديم بعض المشاكل التي تعاني منها و اعطاء التحسينات اللازمة لزيادة تفعيل الرقابة الجبائية.

الكلمات المفتاحية :

الرقابة الجبائية، التحصيل الضريبي ، التهرب الضريبي .

الفصل الأول

الفصل الثاني

مقدمة عامة

خاتمة عامة

قائمة المراجع

قائمة المحتويات

قائمة الأشكال و الجداول

الفصل التطبيقي

الملخص