



المركز الجامعي بتسمسيت
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم
قسم علوم التسيير



الموضوع:

الرقابة الجبائية و دورها في التحصيل الضريبي دراسة حالة تطبيقية لمديرية الضرائب بولاية تسمسيت

مذكرة تخرج تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية أو علوم التسيير أو العلوم المالية
والمحاسبية

- تخصص محاسبة مالية -

إشراف الأستاذ:

روشو عبدالقادر

إعداد الطالبة:

حضري أنيسة

لجنة المناقشة:

رئيسا

مقررا

ممتحنا

ممتحنا

الأستاذ: براضية حكيم

الأستاذ: روشو عبد القادر

الأستاذ: رابحي بوعبد الله

الأستاذ:

السنة الجامعية 2017/2016

الملخص:

تتبلور إشكالية هذا البحث في محاولة وضع إطار مرجعي لدور الرقابة الجبائية في التحصيل الضريبي، يسمح بالممارسة الميدانية و يلي الاحتياجات المعبر عنها من طرف المكلفين الخاضعين للضريبة. كما يواجه هذا النظام عدة مشاكل أبرزها الغش و التهرب الضريبي، لذا يستوجب على الدولة تشديد الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة للحفاظ على توازن ميزان مداخيل الضرائب و ذلك بإتخاذ الإجراءات القانونية التي تقوم بدورها في مكافحة الغش و التهرب الضريبي و تحصيل الضريبة بطريقة عادلة و مبسطة و بصفة متوازنة.

الكلمات المفتاحية:

الرقابة الجبائية، الإدارة الجبائية، التحصيل الضريبي، الغش و التهرب الضريبي، النظام الضريبي.

:Résumé

Cristallisera le problème de cette recherche pour tenter d'établir un cadre de référence au rôle du contrôle fiscal dans la perception des impôts, il permet au champ de pratique et de répondre aux besoins exprimés par les contribuables assujettis à la .partie fiscale

Ceci est un certain nombre de problèmes du système mis en évidence par fraude et l'évasion fiscale et les visages, il exige que l'État de renforcer le contrôle fiscal sur les contribuables pour maintenir l'équilibre du solde de l'impôt sur le revenu et par une action en justice, qui à son tour dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale et la perception de la taxe d'une manière équitable et simplifiée et dans un équilibre.

Mots-clés:

Contrôle fiscal, l'administration fiscale, la perception des impôts, la fraude et l'évasion .fiscale, le régime fiscal

Contrôle fiscal, l'administration fiscale, la perception des impôts, la fraude et l'évasion fiscale, le régime fiscal..

قائمة المحتويات

كلمة شكر

الإهداء

الملخص

فهرس المحتويات

قائمة الجداول و الأشكال

مقدمة عامة

الفصل الأول: الرقابة الجبائية

- تمهيد.....02
- المبحث الأول:عموميات حول الرقابة الجبائي.....03
- المطلب الأول:مفهوم الرقابة الجبائية و أنواع.....03
- المطلب الثاني: طرق الرقابة الجبائية.....04
- المطلب الثالث: مبادئ الرقابة الجبائية وأهدافها.....07
- المبحث الثاني: آليات الرقابة الجبائية وكيفية تقييمها وتفعيلها.....10
- المطلب الأول: الآليات المستحدثة لتفعيل الرقابة الجبائية.....10
- المطلب الثاني: الصعوبات التي تواجهها الرقابة الجبائية.....12
- المطلب الثالث: تفعيل دور الرقابة الجبائية المقترح.....16
- المبحث الثالث: دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش و التهرب الضريبي في الجزائر...20
- المطلب الأول:الأجهزة القانونية للرقابة الجبائية في الجزائر.....20
- المطلب الثاني: وسائل وأدوات تحسين الرقابة الجبائية في الجزائر.....23
- المطلب الثالث:المشاكل التي تواجهها الرقابة الجبائية في الجزائر.....26
- خلاصة الفصل.....29

الفصل الثاني: التحصيل الضريبي

- 30.....تمهيد
- 31.....المبحث الأول:عموميات حول التحصيل الضريبي
- 31.....المطلب الأول:مفهوم التحصيل الضريبي و كيفية تحديد معدل (سعر) الضريبة
- 32.....المطلب الثاني : طرق تقدير و تحديد الوعاء الضريبي
- 34.....المطلب الثالث : طرق و آليات التحصيل الضريبي
- 39.....المبحث الثاني:فعالية الرقابة الجبائية في الحد من الغش و التهرب الضريبي
- 39.....المطلب الأول:مفاهيم حول الغش و التهرب الضريبي
- 42.....المطلب الثاني:أسباب التهرب و الغش الضريبي
- 46.....المطلب الثالث : آثار الغش و التهرب الضريبي
- 48.....المبحث الثالث: الحلول الوقائية لمكافحة الغش والتهرب الضريبي
- 48.....المطلب الأول: نشر الوعي الضريبي
- 50.....المطلب الثاني: الإصلاح التنظيمي والإداري
- 52.....المطلب الثالث: التنسيق والتكامل بين الإدارة الجبائية والإدارات الأخرى
- 55.....خلاصة الفصل

الفصل الثالث: واقع الرقابة الجبائية و آثارها على التحصيل الضريبي في مديرية الضرائب

بتيسمسيلت .

- 56.....تمهيد
- 57.....المبحث الأول : نبذة تاريخية عن مديرية الضرائب تيسمسيلت
- المطلب الأول : تعريف مديرية الضرائب تيسمسيلت و تاريخ إنشائها ومهامها والهيكلة التنظيمي لها
- 57.....
- 62.....المطلب الثاني:المديرية الفرعية للتحصيل لولاية تيسمسيلت

65.....	المبحث الثاني: طرق الرقابة الجبائية لمديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت
65.....	المطلب الأول: طرق الرقابة للحد من الغش و التهرب الضريبي
74.....	المطلب الثاني: الأجهزة الإدارية المكلفة بالرقابة الجبائية على مستوى ولاية تيسمسيلت
76.....	المبحث الثالث: تأثير الرقابة الجبائية في التحصيل الضريبي
76.....	المطلب الأول: كيفية التحصيل الضريبي لمديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت
84.....	المطلب الثاني: منهج المتابعة لملف جبائي (محطة بنزين) بمديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت
87.....	خلاصة الفصل
88.....	الخاتمة العامة
93.....	قائمة المراجع

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال:

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
61	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت	01
62	المكاتب الفرعية لمديرية التحصيل بولاية تيسمسيلت	02
67	طرق الطعن الجبائي	03

قائمة الجداول

قائمة الجداول:

رقم الصفحة	العنوان	رقم الجدول
42	أوجه التشابه و الاختلاف بين الغش و التهرب الضريبي	01
76	الهدف الذي حققته الولاية في التحيل الضريبي	02
77	باقي التحصيل في مادة الرسم العقاري و الرسم التطهيري	03
79	الضعف في التحصيل في مادة الرسم العقاري و الرسم التطهيري	04
81	الوضعية السنوية لمبالغ الإعفاءات إلى تاريخ 2013/12/31	05
81	الوضعية السنوية لمبالغ الإعفاءات إلى تاريخ 2014/12/31	06
82	الوضعية السنوية لمبالغ الإعفاءات إلى تاريخ 2015/12/31	07
83	مشروع إنجاز 05 مراكب جوارية للضرائب بتيسمسيلت	08

قائمة الإختصارات و الرموز:

Plan comptable national	PCN
Dessin sur la valeur additifs	TVA
revenu total	IRG
Impôt sur les bénéfices des sociétés	IBS
Dessin sur l'activité professionnelle	TAP
Exemption de dessin	Franchise TVA
Agence nationale pour le développement des investissements	ANDI
Le Fonds national d'assurance-chômage	CNAC
Agence nationale pour le soutien et l'emploi des jeunes	ANSEJ
Agence nationale pour la conduite des micro-prêts	ANGEM
Comptes Résultats Tableau	TCR
Organisation mondiale du commerce	OMC

مقدمة:

إن دور الدولة في إطار المالية العامة من وجهة النظرية التقليدية إقتصر على تغطية الإنفاق الوطني و لم تتدخل بأي شكل من الأشكال في النشاط الاقتصادي و الاجتماعي فهي تلتزم بالحياد أما على حسب النظرية الحديثة يلزم على الدولة التدخل في الحياة الإقتصادية و الإجتماعية أي إعادة النظر في حاجات المواطنين التي تعرف تزايد مستمر من ناحية لاستهلاك أو الإنتاج سواء على الدور التقليدي أو حديثا فإن الدولة مطالبة بتوفير مصادر تمويلية في شكل إيرادات عامة لتحقيق أهدافها المالية و الاجتماعية و الاقتصادية و من أقدم وأهم مصادر لإيرادات العامة الضرائب و هي الجوهر الأساسي لكافة التشريعات المالية لكافة الدول العالم على اختلاف أنظمتها الاقتصادية بما تمتلكه من أداة تستخدم لتنظيم المسار المالي للدولة بجانب دورها في تحقيق مجموعة من الأهداف ذات طبيعة اقتصادية و اجتماعية و التي تختلف آثارها باختلاف الأنظمة الاقتصادية السائدة.

و بما أن الجزائر لا تختلف على هذه الدول فالمشروع الجزائري صاغ نصوص تشريعية جبائية مبينا فيها شروط التكليف و فرض الضرائب و كيفية التحصيل التي أهما تتميز بالتعقد و عدم استقرارها و هذا من جراء التعديلات المتوالية و تدهور الحساب الجبائي من طرف المكلفين و مع توسع نطاق و أنواع الضرائب نتج عنه ظاهرة خطيرة سميت بالتهرب الضريبي و هو العمل على عدم الإلتزام بها كليا أو جزئيا أو التهرب إحتجاجا من دفعها بعد إستحقاقها بالضريبة و هذه الأخيرة أصبحت تهدد الدول و تحايل المكلفين على الإدارة جبائية المستخدمين في ذلك طرق و أساليب عديدة تسعى الدولة لمعالجة هذه الظاهرة بتجنيد كل من طاقتها المالية و البشرية حيث أن للإدارة الجبائية تعمل على المراقبة المستمرة من أجل تنمية الوعي الضريبي لدى المكلف و كذلك تحصل العلاقة بينه و بين الإدارة الجبائية فقمنا من خلال هذا البحث بدراسة موضوع الرقابة الجبائية و تأثيره على عملية التحصيل الضريبي.

و في هذا السياق تطرح الإشكالية التالية:

الإشكالية:

ما مدى تأثير الرقابة الجبائية على التحصيل الضريبي في الجزائر ؟

الأسئلة الفرعية:

- بغرض الإحاطة بالموضوع جيدا و الإمام بكل جوانب الإشكالية الرئيسة ارتأينا طرح بعض التساؤلات و تتمثل في :
- ما المقصود بالرقابة الجبائية؟
- ما هي أشكال الرقابة الجبائية؟
- ما ماهية التحصيل الضريبي ؟
- كيف تساهم الرقابة الجبائية في التحصيل الضريبي ؟
- ما واقع الرقابة الجبائية و التحصيل الضريبي على مستوى مديرية الضرائب بتيسمسيلت؟

فرضيات البحث :

بعد طرح التساؤلات و أيضا حل المشكلة رأينا أنه من الضروري تقديم بعض الفرضيات التي ستكون منطلقا للدراسة و هي كما يلي :

- تتمثل أشكال الرقابة الجبائية في الرقابة العامة و الرقابة المعمقة.
- تستعمل الرقابة الجبائية أجهزتها و أدواتها لمحاربة التهرب الضريبي.
- تساهم الرقابة الجبائية لوحدها في الحد من الغش و التهرب الضريبي .

أهداف البحث:

تتجلى لأهداف المرجوة من هذا البحث في :

- تناول أهم طرق و آليات التحصيل الضريبي و كيفية تحديد الوعاء الضريبي.
- تشخيص ظاهرة الغش و التهرب الضريبي.
- إبراز أهم الأساليب الوقائية للحد من الغش و التهرب الضريبي .
- إبراز أهم المشاكل التي تواجهها الرقابة الجبائية .
- تحسين وسائل و أدوات الرقابة الجبائية .

أهمية البحث :

إن أهمية هذه الدراسة تنبع من المكانة التي تحتلها الضرائب في الاقتصاد الوطني بشكل عام و تمويل الخزينة العمومية بشكل خاص و كذلك من خلال عمليات التحصيل الضريبي كما أن هناك ظاهرة الغش و

التهرب الضريبي التي جعلت أموالا طائلة تتداول بكل حرية من دون مراقبة و حرمان الخزينة العمومية منها في ظل البحث المتزايد من قبل السلطات المعنية على ضرورة إتخاذ كل سبل العلاج المتاحة لمواجهة هذه الظاهرة الخطيرة ومن هنا تتجلى أهمية الرقابة الجبائية.

أسباب اختيار الموضوع : تتمثل أسباب اختياري لهذا الموضوع من دوافع ذاتية و أخرى موضوعية.

1- دوافع ذاتية : تتمثل فيما يلي

- دراسة موضوع له علاقة بالتخصص.
- الرغبة و الميول في دراسة هذا الموضوع.
- الموضوع ملموس في الواقع الميداني .

2- دوافع موضوعية : تتمثل فيما يلي

ترجع أسباب اختيارنا لهذا الموضوع نظرة و حساسية المجتمع الضريبي الجزائري للرقابة الجبائية خاصة و الضريبة عامة هذا ما دفعنا للبحث في هذا الموضوع.

صعوبات البحث :

تتمثل صعوبة البحث فيما يلي :

- صعوبة التوفيق بين الدراسة و البحث.
- نقص المراجع و المعلومات المتعلقة بموضوع التحصيل الضريبي .
- صعوبة الحصول على أرقام (مبالغ) التحصيل الضريبي.

المنهج المستعمل :

لدراسة موضوع البحث المتمثل في دور الرقابة الجبائية في التحصيل الضريبي فقد تم اختيار المنهج التحليلي و الوصفي للبحث حيث تم استخدام المنهج الوصفي من خلال التطرق إلى مفاهيم النظرية المتعلقة بالضريبة و الغش الضريبي ، الرقابة الجبائية أما المنهج التحليلي فقد تم الاعتماد عليه في دراسة واقع الرقابة الجبائية .

الإطار الزمني و المكاني للبحث :

أ- الإطار الزمني : اعتمدنا على معطيات الفترة الممتدة من سنة 2013 إلى سنة 2017.

ب- الإطار المكاني : و تم التربص الميداني من 15 ديسمبر 2016 إلى 26 أفريل 2017 بمديرية

الضرائب لولاية تيسمسيلت.

الدراسات السابقة:

من خلال بحثنا في هذا الموضوع تمكنا من الإطلاع على الدراسات التالية:

الدراسة الأولى: نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2000، و تمحورت إشكالية هذه

الدراسة حول ما هو دور الرقابة الجبائية في محاربة الغش و التهرب الضريبي ،وما واقع مديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت؟

وخلصت الدراسة إلى أن بلوغ الرقابة الجبائية لأهدافها و تحقيق المردودية و الفعالية المرجوة منها ، لا يأتي إلا بتحسين أدائها و إتخاذ كل الوسائل و الإجراءات الضرورية لذلك.

الدراسة الثانية: عبد العزيز السيد مصطفى، أساسيات الرقابة على نظم التبادل الإلكتروني للبيانات وإنعكاساتها على أساليب الفحص الضريبي لصفقات التجارة الإلكترونية، في 27 يوليو 2002 و تمحورت إشكالية هذه الدراسة حول ماهية التحديات التي تواجهها الهياكل الجبائية المستحدثة في الرفع من التحصيل الضريبي و محاربة الغش و التهرب الضريبيين؟

وخلصت الدراسة إلى أن أهمية الرقابة الجبائية في التنمية الإقتصادية للدولة الجزائرية بإعتبارها ممولا رئيسيا لخزينة الدولة بالرغم من تفشي ظاهرة الغش و التهرب الضريبي تبقى للرقابة الجبائية فعالية للتنمية الإقتصادية و الإجتماعية للدولة و المجتمع ككل.

الدراسة الثالثة: سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، 2011-2012 و تمحورت إشكالية هذه الدراسة حول، إلى أي مدى يمكن أن تؤثر الرقابة الجبائية على التحصيل الضريبي في الجزائر؟

وخلصت الدراسة إلى أن كل ما كان تنفيذ عملية الرقابة بشكل فعال يمكن أن يحقق إيراد و حصيلة ضريبية من خلال تحسين الإلتزام الضريبي للمكلفين.

تقسيمات البحث:

تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول و قد سبقت الفصول المقدمة العامة

الفصل الأول و المعنون ب الرقابة الجبائية : حيث تم تقسيم الفصل إلى ثلاثة مباحث ، ففي المبحث الأول تناولنا عموميات حول الرقابة الجبائية أما في المبحث الثاني تناولنا آليات الرقابة الجبائية و كيفية تقسيمها و تفعيلها و معرفة الصعوبات التي تواجهها الرقابة الجبائية أما المبحث الثالث فكان حول دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش و التهرب الضريبي في الجزائر و ثم التطرق إلى أجهزة الرقابة الجبائية و أدوات و وسائل تحسينها.

أما في الفصل الثاني تحت عنوان « التحصيل الضريبي » فقد تم التطرق لعموميات حول التحصيل الضريبي و طرق تحديد الوعاء الضريبي و آليات التحصيل الضريبي كمبحث أول، أما المبحث الثاني فتناولنا فعالية الرقابة الجبائية في الحد من الغش و التهرب الضريبي و التطرق لمفهوم و أسباب الغش و التهرب الضريبي و أثرهما .

أما المبحث الثالث و قد تم التطرق إلى أساليب الوقاية للحد من الغش و التهرب الضريبي و ذلك بنشر الوعي الضريبي و الإصلاح التنظيمي و الإداري و التنسيق بين الإدارات الجبائية و الهيئات الأخرى. أما الفصل الثالث فكان تطبيقا حيث تم التطرق فيه إلى نبذة تاريخية عن مديرية الضرائب لتيسمسلت في المبحث الأول، و الرقابة الجبائية لمديرية الضرائب لولاية تيسمسلت في المبحث الثاني، أما المبحث الثالث فكان حول تأثير الرقابة الجبائية على التحصيل الضريبي على مستوى مديرية الضرائب لولاية تيسمسلت.

الفصل الأول

الرقابة الجبائية

تمهيد:

إن في بيئة الأنظمة الضريبية التصريحية الحديثة ، تعد الرقابة الجبائية الفعل المقابل و الضروري لهذا النظام الذي يخول للإدارة الضريبية مراقبة تصريحات و معاينة الأخطاء و النقائص و الاغفالات ، و كذلك عدم احترام التزامات الجبائية من قبل المكلفين . و بذلك تشكل وسيلة فعالة تضمن مصلحة الخزينة العمومية من جهة ، و من جهة أخرى لردع المكلفين و تحسيسهم بأن إدارة الضرائب ذات حضور دائم ، و هذا ما ينعكس على تصريحاتهم و سلوكياتهم اتجاه التزامهم الضريبي نظرا لأولوية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي فإن المشرع الجزائري حصرا الرقابة الجبائية في اطار تشريعي و تنظيمي دقيق و واضح لينظم و يسير مختلف إجراءاتها و مراحلها فضلا عن التحكم في آليات تطبيقها . و عليه سنستعرض في هذا الفصل في سبيل الامام بجوانب الموضوع المختلفة ، المبحثين التاليين :

1-المبحث الأول :عموميات حول الرقابة الجبائية

2-المبحث الثاني : الآليات المستخدمة لتفعيل الرقابة الجبائية و الصعوبات التي تواجهها و تفعيل دورها المقترح.

3-المبحث الثالث : دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش و التهرب الضريبي في الجزائر.

المبحث الأول: عموميات حول الرقابة الجبائية

الرقابة الجبائية هي أمر طبيعي في أي مجتمع، لأنها تضبط تصرفات كل مسؤول يتجاوز سلطته و يترتب عن ذلك اثار عدة، فأبي نظام لا توجد فيه رقابة صحيحة و فعالة هو نظام ناقص.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية و أنواعها

الرقابة الجبائية هي الآلية الرئيسية لمكافحة الغش والتهريب الضريبي بحيث سنعرض في هذا المطلب كل من تعريفها و أنواعها كما يلي¹:

الفرع الأول: مفهوم الرقابة الجبائية: للرقابة الجبائية عدة مفاهيم و نذكر منها:

أولاً: الرقابة الجبائية هي مجموعة من الإجراءات الضرورية و الحتمية التي يجب على الإدارة الجبائية القيام بها و المخولة لها من طرف التشريع الجبائي و ذلك للتأكد من سلامة و صحة المعلومات المصرح بها من طرف المكلفين، و تسيير الرقابة الجبائية وفقاً للقواعد القانونية و يتم ضبط الإجراءات الواجب إتباعها من طرف الهيئات المختصة بالادارة الجبائية لتمكنها من كشف المخالفات و التوزيع العادل للعبئ الضريبي و المحافظة على حقوق الخزينة.

ثانياً: الرقابة الجبائية هي فحص لتصريحات و كل سجلات و وثائق و مستندات المكلفين بالضريبة الخاضعة لها، سواء كانوا ذا شخصية طبيعية أو معنوية و كذلك التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية.

ثالثاً: الرقابة الجبائية هي مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة و مصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التملص و التهرب من دفع الضريبة و تقويمها².

¹ - حمدي سليمان، الرقابة الإدارية و المالية على الأجهزة الحكومية، مكتبة دار الثقافة، الأردن، 1998، ص 13

² - عبد الرحمان الصباح، مبادئ الرقابة الإدارية، دار زهران للنشر و التوزيع، الأردن، 1997، ص 17

الفرع الثاني: أشكال الرقابة الجبائية:

يمكن القول أن الرقابة الجبائية تتمثل في شكلين أساسيين هما: رقابة شاملة (أولا) و رقابة معمقة (ثانيا) (أولا: الرقابة الشاملة: وهي رقابة تتم داخل مكاتب مفتشيات الضرائب بشكل دوري وتتخذ شكلين هما: 1- الرقابة الشكلية: وهي تغطي جميع التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية الملاحظة عادة في التصريحات المقدمة وكذا التحقق من هوية المكلفين، حيث يتم التحقق من المعلومات التي يجب أن يتضمنها التصريح، مثل الهوية الحياتية وتوقيع المكلف وما إلى ذلك، وبالتالي فإن هذا النوع من الرقابة الجبائية يعتبر جد أساسي بهدف ضمان صحة وهدف التصريحات المقدمة، لكن دون التعمق في محتوياتها¹. 2- الرقابة على الوثائق: على غرار الرقابة الشكلية التي تهتم بالفحص السطحي لتصريحات المكلفين فإن الرقابة على الوثائق تهتم بإجراء فحص نقدي وشامل للتصريحات الجبائية وذلك في مقر المفتشية وذلك بهدف إكتشاف مختلف الأخطاء والتلاعبات، وفي حالة بقاء الغموض يحق للمفتش أن يطلب معلومات وتوضيحات إضافية من طرف المكلف بالضريبة.

ثانيا: الرقابة الجبائية المعمقة:و تتمثل في التدخلات المباشرة للأعوان المدققين بأماكن تواجد أنشطة المكلفين، إذ تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة ونزاهة تصريحاتهم، كما يتناول هذا النوع من الرقابة الفحص الدقيق لمحتوى الملف الجبائي سواء المعيد المحلي أو الجهوي. وسواء كانت الرقابة شاملة أو معمقة تقوم الإدارة الضريبية بعد إنهاء عملية المراقبة بتحرير محضر يفيد هذا الإنهاء يوقع عليه المراقب والمكلف وهو إثبات كان لوضع حد لكل منازعة في هذا الشأن². وتتخذ ثلاثة أشكال:التحقيق في المحاسبة ،التحقيق في المحاسبة , التحقيق المصوب في المحاسبة و التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية.

المطلب الثاني: طرق الرقابة الجبائية

للرقابة الجبائية طريقتين هما: طريقة التحقيق المحاسبي و طريقة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية. الفرع الأول: التحقيق المحاسبي: يكون التحقيق المحاسبي عن طريق فحص الدفاتر والوثائق المحاسبية للمكلف الخاضع للتحقيق، بغية التأكد من صدق التصريحات المقدمة، ويعرف على أنه مجموع العمليات

¹ Ahmed hamini ,laudit comptable et financier,edition bertie,2001,p72

30 2005

² حسين مصطفى حسين،المالية العامة

التي لها غرض الفحص في عين المكان لمحاسبة مؤسسة ما، أو فحص شخص معين ومقارنة النتائج مع بعض المعطيات المادية بهدف مراقبة مدى سلامة ودقة التصريحات المكتتبه بهدف التحقيق المحاسبي إلى صحة الإقرارات الضريبية المقدمة، وهدت المحاسبة بمقارنتها مع مختلف المعطيات المتاحة والوثائق الثبوتية.

1- التحضير للتحقيق: تعد المرحلة التحضيرية للتحقيق خطوة هامة ورئيسية للقيام بالرقابة المحاسبية، حيث يتم من خلالها اختيار الملفات إعداد البحث والتحقيق فيها، إستنادا إلى بعض الأسس والمقاييس والتي من بينها:

- أهمية رقم الأعمال المصرح به خلال السنتين الأخيرتين.
- تكرار الخسارة في النتائج والربح الضعيف مقارنة مع رقم الأعمال المصرح به، وطبيعة النشاط المزاول.

يعد التسليم للأعوان المحققين الإشعار بالتحقيق من طرف رئيس المكتب وإمضاءه، يقومون ببعض الإجراءات الأولية وهذا حتى يتسنى لهم ممارسة مهامهم على أحسن وجه وتتجسد هذه الإجراءات فيما يلي:

- **الرقابة المفاجئة:** إذ يمنح القانون في إطار التحقيقات المحاسبية حق ممارسة التدخلات المفاجئة في المؤسسة، من أجل ممارسة معاينات مادية قبل الرقابة المعمقة للوثائق المحاسبية.
- **إستثمارات التحقيق:** يقوم المكلف بالضريبة على جدولان هامان في تحديد ومعرفة الشكل الخارجي للمحاسبة وأهمية رأس المال المؤسسة وتطوراتها وجميع الإمكانيات التي تملكها المؤسسة¹.

2- سير التحقيق: بعد إنقضاء الأجل المحدد للتحضير وبوصول أول موعد تدخل مباشرة بعين المكان، يذهب المحققون لمباشرة أعمالهم داخل المؤسسة قيد التحقيق فيها لأنه لا يسمح لهم قانونيا بأخذ الدفاتر المحاسبية إلى مكاتبهم إلا في حالة ما إذا طالب المكلف ذلك نظرا إلى عدم توفر الإمكانيات المناسبة للقيام بعمليات التحقيق داخل المؤسسة.

¹ نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2000، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية، تخصص مالية و نقود، جامعة الجزائر، الجزائر، 2003-2004

وهذا بتقديمه طلب موقع ومقدم تمديد الإدارة الحياتية، وفي هذه الحالة يقوم المحققون بالتوقيع على

تعهد باستلامهم للوثائق المحاسبية واجاعها بعد فحصها وتكون الرقابة عبر مرحلتين هما:

- الفحص الشكلي للوثائق

- فحص مضمون الوثائق وهذا ما تحتويه من تسجيلات.

3- نتائج التحقيق المحاسبي ونهايته: إن التدخل في عين المكان ومعاينة وضعية المكلف والمراجعة المحاسبية للدفاتر شكلا ومضمونا تمكن المحقق من استخلاص نتيجة رفض أو قبول المحاسبة، وفي كلتا الحالتين المحقق ملزم بإرسال نسخة من النتائج إلى المكلف بالضريبة، مبينا التجاوزات الضريبية المكتشفة والطرق المعتمدة في إعادة تأسيسها.

الفرع الثاني: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

ويتمثل في تعزيز آليات الرقابة الجبائية و ثم إستحداث التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية كتكملة للتحقيق المحاسبي وتم إنشائه سنة 1992 وعرفه LAMBER TMIENY على أنه مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة صحة التصريحات للدخول الإجمالية الخاضعة للضريبة على الدخل وتكون بمقارنة الدخل المصرح بها مع إجمالي الدخل المحققة أثناء سيرة الحياة¹:

1- التحضير للتحقيق المعمق في مجال الوضعية: إن أي رقابة يجب أن تتبعها مرحلة تحضيرية

لتهيئة الأرضية الكافية لإنطلاقها، وهذه المرحلة لا تختلف كثيرا عن التحضير في التحقيق المحاسبي.

بحيث يتم من خلالها إختيار مجموعة الملفات المراد مراقبتها، ولكن هذا الإختيار يخضع لمقاييس سواء من حيث الكمية وهذا حسب الإمكانيات المتواجدة على مستوى كل ولاية، وكذا الخصوصيات وشكل هذه الرقابة.

2- سير التحقيق²: بعد المرحلة التحضيرية وإعداد الميزان الشكلي، وانتهاء المدة المحددة للتحضير تأتي

عملية التحقيق المعمق التي تتم في مصالح الإدارة الضريبية إلا في حالة سلب المكلف أن تجري في بيئة أو مكتب مستشاره فيقوم باستدعاء المكلف المعني بالتحقيق بتزويده بكشوفات الحسابات من قبل

¹ نوي نجاة ، نفس المرجع سبق ذكره،ص 36

² ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة،2013،ص13

المكلف فإن المراقب يخوض في حوار مع هذا الأخير ليبين أن هذا التحقيق نابع من ضرورة توضيح وضعيته الجبائية، من خلال إعادة تكوين الأسس الخاضعة للضريبة وتقلب التوضيحات وهي تلمسها الإدارة لرفع الشك في كل غموض في التصريحات، وتخص أي نقطة وإرادة في التصريح وأخيرا الإبلاغ بالنتائج، فبمجرد إنتهاء المراقب من عملية التحقيق والمقارنة قد يتوصل إلى نتيجتين إما قبوله لأسس فرض الضريبة المصرح بها من قبل المكلف أو رفضه إذا علم أن المصرح به للضريبة ليست حقيقية وغير مطابقة للواقع.

وأخيرا يقوم بإعداد التقرير النهائي للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الذي يحمل جميع المعلومات والملاحظات المسجلة حول عملية التحقيق، ثم يقوم بإرسال نسخ منها إلى الجهات المعنية.

المطلب الثالث: مبادئ الرقابة الجبائية وأهدافها

للرقابة الجبائية وظائف لا بد من توفيرها لمبادئ أساسية لها بحيث تهدف إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكاله وخاصة التهرب الضريبي يفرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية وتوجيهها لتحقيق أهداف الدولة.

الفرع الأول: مبادئ الرقابة الجبائية: وتتمثل فيما يلي¹:

1- إقامة نظام ضريبي محكم: النظام الضريبي بإعتباره من المقومات الأساسية للرقابة الجبائية يقوم بتطبيق الرقابة الجبائية وذلك من خلال فعاليته بحيث تنعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة ومن بينها النظام الضريبي وهذا يتمثل في ما يلي:

- صياغة التشريع الضريبي بصيغة مبسطة فيتنسنى للمكلفين فهمه، إذ يجب أن تكون القوانين والنصوص التشريعية واضحة وسهلة الأسلوب، إضافة إلى إدراج مذكرات توضيحية للقوانين والنصوص التشريعية بلغة مبسطة وسهلة في تناول عامة المكلفين بالضريبة للتقليل من إحساسهم بتعقد التشريع الضريبي وإقناعهم به، مما يؤدي إلى الالتزام بواجباتهم الضريبية وعدم التهرب منها.

¹ ايت بلقاسم لامية، اليات و إجراءات الرقابة الجبائية و دورها في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، تخصص إقتصاديات المالية و البنوك، جامعة البويرة، 2013-2014، ص 33

- تحقيق العدالة الضريبية وذلك بتطبيق العدالة الأفقية، ويقصد بها أن تتم معاملة المكلفين المتساوين في الدخل والحالة الاجتماعية والاقتصادية معاملة ضريبية متساوية، وكذلك تجسيد العدالة العمومية والتي تقتضي إختلاف المعاملة الضريبية للمكلفين الذين يحتلون مراكز مالية واجتماعية مختلفة.

2- 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 تمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه، إلا أن اليد العاملة لا تعني بالفرض إذا لم تكن ذات خبرة وكفاءة في الميدان، ولذلك من الضروري العمل على الرفع من كفاءة الموظفين وتكوين إطارات متخصصة في مجال الضرائب والرقابة الجبائية، إضافة إلى إجراء تربصات لموظفي وأعاون الإدارة الجبائية ووضع برامج تكوينية تتماشى مع التحديات التي يشهدها النظام الجبائي، كما تتمثل الإمكانيات المادية في توفير الشروط الأساسية للإدارة الجبائية من أماكن عمل ملائمة تعطي إنطبعا جيدا لدى الموظفين، إضافة على توفير أجهزة الإعلام الآلي ووسائل الاتصال الحديثة، كما ينبغي تحفيز موظفي الإدارة الجبائية من خلال رفع أجورهم وتوفير الخدمات اللازمة لهم¹.

الفرع الثاني: يمكننا إستخلاص بعض الأهداف التي تسعى الرقابة الجبائية إلى تحقيقها وتتمثل فيما يلي²:

1- الهدف القانوني: ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين القوانين والأنظمة لذا وحدها على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة بمعاقبة المكلفين بالضريبة على أية إنحرافات أو مخالفات يمارسوها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.

¹- بشرى عبد الغاني، فعالية الرقابة الجبائية و أثرها في مكافحة التهرب الضريبي و البات مكافحته في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الليسانس في العلوم الإقتصادية، فرع نقود و مالية، جامعة الجزائر، 2007-2008.

²- نوي نجاة، نفس المرجع سبق ذكره، ص 48

2- الهدف الإداري: تؤدي الرقابة الجبائية دوراً هاماً للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات

التي تقدمها والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية والأداء ويمكن تحديدها في النقاط التالية:

- تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الجبائية على إتخاذ الإجراءات التصحيحية.

- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية على المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم آثارها، وبالتالي إتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم في ذلك.

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

3- الهدف المالي والإقتصادي: تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب

والسرقة، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال، وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر

للخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية

الإقتصادية للمجتمع، إذ أن الأهداف الإقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين

الإقتصاد والجبائية.

4- الهدف الإجتماعي: يتمثل الهدف الإجتماعي في ما يلي:

- منع ومحاربة إنحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال أو تقصيره في أداء وتحمّل واجباته

إتجاه المجتمع.

- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للإقتطاعات والمتمثل في

وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة¹.

المبحث الثاني: آليات الرقابة الجبائية وكيفية تقييمها وتفعيلها

تسعى الدولة الجزائرية إلى إتخاذ عدة إجراءات وتدابير تهدف إلى تدعيم وتطوير الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي .

المطلب الأول: الآليات المستحدثة لتفعيل الرقابة الجبائية:

ستتطرق في هذا المطلب إلى بعض الإجراءات بتحسين وتقوية نظام الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي.

الفرع الأول: إجراءات تحسين نظام الرقابة الجبائية¹

تتمثل أهم هذه الاجراءات فيما يلي:

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

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 الإنتظام والتصويب لهذا التحقيق تمكن مراقبي الإدارة الجبائية من إكتشاف التهرب الضريبي فور وقوعه أو التصريح لدى الإدارة الجبائية، وبالتالي يتم إعادة تشكيل رقم الأعمال ثم إصدار الجداول الإضافية الناتجة على إعادة التقييم، وإرسالها إلى المكلف مباشرة لدفعها إلى قبضة الضرائب التابع لها².

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

¹ - بوشري عبد الغاني مرجع سبق ذكره، ص 128

² - عبد العزيز السيد مصطفى، أساسيات الرقابة على نظم التبادل الإلكتروني للبيانات وأنعكاساتها على أساليب الفحص الضريبي لصفقات التجارة الإلكترونية، ورقة عمل مقدمة ضمن فعاليات مؤتمر حول التجارة الإلكترونية (الاتفاق و التحديات)، المجلد الثاني، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، الإسكندرية، 25-27 يوليو 2002، ص 428.

2- **عصرنة الإدارة الجبائية:** خضعت الإدارة الجبائية في الجزائر لعدة إصلاحات تدف إلى تطوير هياكل الإدارة الجبائية وتضيفها حسب فئات المكلفين بالضريبة وقد تميز التنظيم الجديد للإدارة الجبائية بما يلي:

ج) إنشاء ثلاثة هياكل كبيرة جديدة في مديرية كبريات المؤسسات، مركز الضرائب والمركز الجوي للضرائب.

ج) إنشاء مديرية العلاقات العمومية والاتصال ومديرية الإعلام والتوثيق من أجل تحسين العلاقات بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة.

ج) رفع كفاءة أعوان الإدارة الجبائية ويتضح ذلك من خلال إعداد برامج لتطويع الموظفين وتحسين مستواهم، إضافة إلى زيادة عدد المراقبين الرئيسيين والمتخرجين من المعاهد والمدارس الوطنية للضرائب.

ج) تطوير قدرات الإستماع إلى المكلفين بالضريبة من خلال تكثيف اللقاءات مع الجمعيات المهنية. ج) إدخال لأجهزة الإلكترونية الحديثة وتقنيات الإتصال والتكنولوجيا لتفعيل نظام الرقابة الجبائية أكثر.

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

ج) خلق وإنشاء فرق مختلطة ما بين الجمارك والضرائب للقيام بالتحقيقات المشتركة.

ج) تبادل المعلومات حول قنوات التهريب المعينة من طرف إحدى المصلحتين .

ج) تبادل الملفات بمكافحة التهريب الضريبي¹.

4- **التعاون والتنسيق الدولي:** إن الإنفتاح للإقتصاد الذي تعرفه الجزائر اليوم على مختلف دول العالم والتهور الذي عرفته المبادلات المالية والتجارية على الصعيد الدولي أدى إلى التعاون الدولي في مكافحة التهريب الضريبي من خلال الإجراءات التالية²:

¹ بوشري عبد الغاني مرجع سبق ذكره، ص 129

² ناصر عبد القادر، حميدة جميلة، أخلاقيات المهنة ركيزة أساسية لبناء إدارة جبائية عصرية و حديثة، في مجلة المالية، المدرسة الوطنية

للضرائب، رقم 02، أفريل 2002، ص 32.

الإطلاع على أموال الأفراد في الخارج وذلك بحثهم على تقديم تصريحات متعلقة بمدخلهم وإيراداتهم المحققة في الخارج.

عقد إتفاقيات خاصة بتبادل المعلومات الضريبية وخاصة التي تتعلق بالحسابات الجارية المفتوحة لدى البنوك، وذلك تسهيلا لتحصيل الضرائب المستحقة وفرض العقوبات.

الحرص على تتبع وفه هم المعاملات التي تتم عبر شبكة الأنترنت مع سن التشريعات الضريبية المناسبة لها.

المطلب الثاني: الصعوبات التي تواجهها الرقابة الجبائية.

رغم الصلاحيات المخولة للإدارة الجبائية والجهود المبذولة من طرف الدولة في هذا المجال لا زالت غير قادرة على تحقيق الأهداف المرجوة منها، وذلك نظرا للمشاكل والصعوبات التي تواجهها¹.

الفرع الأول: الصعوبات المتعلقة بالنظام الجبائي والإدارة الجبائية.

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

1- غموض وعدم إستقرار التشريعات الضريبية:

من اصعب تطبيق القوانين التشريعية الخاصة بالرقابة الجبائية وهي في حالة تغيير دائم، ومن الصعب فهم مواد تطبيقه، وعلى من يطبق؟ زوفي أي وقت تطبق هذه المواد؟ وهذه الأسئلة يجيب عليها أعوان الرقابة الجبائية حسب قدرتهم 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 الضريبة.

مرور العديد من التعديلات في القوانين التي تشير الكثير من الجدل والنقاش وتؤدي إلى الكثير من النزاعات الفكرية بين الممولين وأعوان الضرائب.

عدم مواكبة التشريعات الضريبية المطبقة للتطورات الاقتصادية والتكنولوجيا الحاملة.

¹ - يوسف نور الدين، الجبائية المحلية و دورها في تحقيق التنمية المحلية في الجزائر دراسة تقييمية للفترة 2000-2008 (مذكرة

مقدمة ضمن متطلبات نيل درجة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية، جامعة أمحمد

بوقرة، جامعة بومرداس، 2010/2009، ص146

2- نقص الكفاءة والإمكانات البشرية: رغم تدعيم الإدارة الجبائية بمعهدين خاصين بتكوين الإطارات والممثلين في كل من المدرسة الوطنية للضرائب والمعهد المغاربي للجباية والجمارك، إلا أنها لا زالت تعاني من نقص في الكفاءات الخبرة في مجال الرقابة الجبائية وخاصة في ظل التطور المستمر لطرق التهرب الضريبي وإستعانة المتهربين بذوي الخبرة لإستعمال طرق لا يتم إكتشافها إلا من طرف مراقبين ذوي خبرة مهنية في هذا المجال، كما تساعد الخبرة والكفاءة في كسب الوقت من خلال سرعة إكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي يمكن أن يقوم بها المكلف بمجرد الإطلاع 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 الإدارة الجبائية الذين لهم 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 الإمكانات البشرية مقارنة بالعدد العائل والمتزايد من الملفات، وخاصة في ظل الإفتتاح الإقتصادي المميز بكثرة المتعاملين الإقتصاديين وهو ما يقلل إمكانية خضوع هذه الملفات للمراقبة لفترة طويلة مما يبحث في نفوس المكلفين إطمئنان للتهرب من دفع الضريبة بكل الطرق الممكنة¹.

3- نقص الإمكانات والوسائل المادية: تعاني الإدارة الجبائية في الجزائر من ضعف الإمكانات المادية والوسائل التي تساعد أعوان النقابة في أداء وظائفهم مثل إنعدام وسائل النقل للوصول إلى مقرات المكلفين بالضريبة لإجراء التحقيقات بعين المكان ، إضافة إلى عدم تهيئة المقرات والمراكز الضريبية وانعدام الأجهزة والوازم الضرورية للعمل في المكاتب مثل أجهزة الكمبيوترات ووسائل الإتصال والمعلوماتية التي تمكن من سهولة الاتصال وتبادل المعلومات بين هياكل الإدارة الجبائية بمختلف مستوياتها وإمكانية التوسط مع الهيئات الأخرى لكسب المعلومات.

رغم التطور الذي شهدته هياكل الإدارة الجبائية، إلا أنها لازالت تعتمد على الوسائل التقليدية في جميع الأعمال الرقابية والإدارية في وقت تعرف فيه تكنولوجيا الإعلام والإتصال تقنيات مراجعة المعلومات تطورا كبيرا وإستعمالا واسعا يشمل جميع المؤسسات العمومية والخاصة.

¹ - يوسف نور الدين ، مرجع سبق ذكره ، ص 147-148

يكفل المشرع الجبائي للمراقبين ضمان الحماية أثناء تأدية وظائفهم الصعبة، إلا أن هذه الضمانات غير كافية نظرا لما يتعرضون له من إعتداءات 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 ستقدم منها لولا القيام بعملية الرقابة، إذ أن غياب أدنى السائل 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.

الفرع الثاني: 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 هيئات والإدارات الأخرى .

1- نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة: يعتبر نقض الوعي الضريبي وضعف المستوى الأخلاقي للمكلف بالضريبة من بين المشاكل الأساسية التي تعيق عملية الرقابة الجبائية، إضافة إلى الإعتقاد السائد بأن الضريبة أداة إفتقار 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 إنعدام 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 والإستفادة من إمتيازات غير مستحقة أو إخفاء الكشوفات والمخالفات التي يرتكبوها في ملفاتهم، وقد تصل إلى التفاضي عن مراقبة ملفاتهم نهائيا من خلال عدم إدراجها أثناء برمجة الملفات داخل مفتشية الضرائب للتهرب من دفع الضريبة.

¹ - أوهيب بن سالملة ياقوت، الغش الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي و العلوم الجنائية، كلية الحقوق و العلوم الإدارية، جامعة الجزائر، 2002-2003، ص 22.

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

2- إتساع رقعة الإقتصاد الغير الرسمي:

يتميز الإقتصاد الموازي بوجود الأنشطة التي تتم في الخفاء بعيدا عن أعين الحومات وأجهزتها الرقابية كمحاولة للتهرب الضريبي وتجنب القيود الرسمية المحددة للممارسة لنشاط إقتصادي، وقد أخذت هذه الظاهرة بعدا أوسع في السنوات الأخيرة بالجزائر نتيجة الإفتتاح الإقتصادي والتحول السريع من إقتصاد مغلق إلى إقتصاد السوق مما أدى إلى فتح نشاطات جديدة يغلب عليها الطابع السري والذي يصعب قياسه لأنه يتم في الخفاء، ومن أبرز مظاهر الإقتصاد الغير الرسمي ما يلي:

- 1) البيع والشراء بدون فواتير مما يساهم في ظاهرة التهرب الضريبي.
- 2) استعمال التسديد بدل التعامل بالشيكات لعدم الكشف عن طرق الرقابة الجبائية.
- 3) ابرام الصفقات المشبوهة والغير المصرح بها وخاصة في مجال المعاملات العقارية لعدم دفع الضرائب والرسوم المستحقة.
- 4) تحويل الإعفاءات والإمتيازات الجبائية عن مسارها الحقيقي لعدم تحقيقها للأهداف المرجوة منها نتيجة مخالفات شروط الإستفادة منها يؤدي الإقتصاد الغير الرسمي إلى عدم المساهمة الكلية في الحصيلة الضريبية مما يجرم الخزينة العمومية من موارها، كما يبعد قواعد المنافسة النزيهة بين المتعاملين الإقتصاديين عن مسارها وينشأ من ذلك الشعور بعدم عدالة الرقابة الجبائية، والتي تطبق على الأشخاص المنخرطين في الإقتصاد الرسمي فقط دون سواهم، وهو ما قد يؤدي بهم إلى اللجوء إلى استعمال ممارسات تدليسية للحفاظ على نشاطاتهم المعلنة¹.

3- عدم التكامل والتنسيق بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات الأخرى²:

لقد خول المشرع الجبائي للإدارة الجبائية حق الإطلاع لدى الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات المالية وكذا المؤسسات الخاصة التي لها علاقة مباشرة بالمكلف بالضريبة من أجل

¹ أو هيب بن سالم، مرجع سبق ذكره، ص 23
² حمدي سليمان، مرجع سبق ذكره، ص 42

الحصول على المعلومات اللازمة لإتمام عملية الرقابة، إذ يمكن لهذه الأخيرة أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة الجبائية الذين يطلبون منها حق الإطلاع 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 المداخل غير المصرح بها، إذ يصرح مراقبي الإدارة الجبائية أن البنوك عادة ما تماثل في تقديم الكشوف لفترة قصيرة لا تتجاوز مدتها (06) أشهر بحجة أن طول الفترة يتطلب البحث عنه في الأرشيف في حين أن المراقبة تمتد لفترة (04) سنوات.

المطلب الثالث: تفعيل دور الرقابة الجبائية المقترح¹

سنحاول إقتراح آليات تفعيل للرقابة الجبائية قصد ضمان تحقيق أهدافها المتمثلة في زيادة فعاليتها في مكافحتها لظاهرة التهرب والغش الضريبيين وضمان أفاق أفضل لها على المدى البعيد.

الفرع الأول: تفعيل نظام المعلومات الجبائي:

من الضروري القيام بتطوير نظام المعلومات لتفعيل دور الرقابة الجبائية والإهتمام به، فالإتجاه 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 وما يتعلق بها من عمليات حيث لا يمكن تنفيذ مختلف برامج الرقابة الجبائية دون الإستناد إلى نظم المعلومات الجبائي الذي يعتبر الأساس المعتمد من طرف مصلحتي الوعاء والتحصيل، نظرا إلأن وظيفته تبدأ بتجميع البيانات، إدارتها، مراقبتها وحمايتها وأخيرا إنتاجها، أي ضمان وصولها إلى مستعمليها (المكلف وإدارة الضرائب)².

¹ - بوشري عبد الغاني مرجع سبق ذكره، ص 117

² - سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة ضمن نيل متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011-2012، ص 79-80

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

- ج) عدم إستعمال الإعلام الآلي من طرف مصالح إدارة الضرائب.
- ج) غياب الربط بين مصالح الضرائب فيما بينها.
- ج) الإكتفاء باستعمال الورق في نظام المعلومات الجبائي الجزائري وهي طرق تقليدية للحصول وإستعمال المعلومة.

الفرع الثاني: 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.¹

إن تفعيل هذه الآلية يرتبط باقتراح تشغيل المحكمة الجبائية من خلال التكوين التخصصي للقضاة، كون هذا الأخير يجب أن يكون مختص في القانون الإداري والجبائي، ويساعده مستشار جبائي من أعوان الجبائية، ذو كفاءة وخبرة فضلا عن مختص في ميدان المحاسبة شريطة خروجه من دائرة الإختصاص الإقليمي للمحكمة لضمان نزاهة وعدالة الأحكام بالإضافة إلى إنشاء غرف جباية 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 إستقرار التشريعات الجبائية وتوحيد شروحها وتنفيذها وذلك حتى لا تبقى وظيفة إدارة المنازعات الضريبية منحصرة في البحث في الملفات المعروضة عليها بل يجب أن تتم توسيع الدور الوظيفي لهذه الإدارة ليجعل من تظلم المكلف مناسبة لفتح حوار معه والتعرف على ظروفه الإجتماعية وقدرته التكليفية، لكي ينتقل دور الإدارة الضريبية من إدارة

¹ القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 25 صفر 1430، الموافق ل 21 فيفري 2009، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحيتها، الصادر عن الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة في 02 ربيع الثاني 1430، الموافق ل 29 مارس 2009، العدد 20، المواد (12-14) منه.

ينحصر ههما الأول في احتساب الضريبة وضمنان تحصيل أكبر إيرادات جبائية إلى إدارة تكون أقرب إلى مجتمع المكلفين ومعرفة نفسياتهم حتى يتحقق الرضا النفسي بالضريبة وبالتالي لا يحدد المكلف دافعا للتفكير في كيفية التهرب من الضريبة.

الفرع الثالث: تحسين صياغة القوانين التشريعية:

إن غموض التشريع الضريبي وتعقيده للأحكام الجبائية وتعدددها، يتعين تداركه والعمل على تيسره، 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 الضريبي هما الدلالية الدفاعية المشروعة في مواجهة ضريبة غير عادلة في صياغتها وتحديد أحكامها وتطبيق جزاءاتها¹.

وفي 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، الزيادة، والالغاء التي تطرأ سنويا من خلال قوانين المالية السنوية والتكميلية وهذا لضمان نوع من الإستقرار للتشريع الضريبي.

الفرع الرابع: تحفيز أعوان الإدارة الجبائية²

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

¹ - قانون الإجراءات الجبائية 2014، المادة 17 منه

² - القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 25 صفر 1430، الموافق ل 21 فيفري 2009، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة

الجبائية و صلاحيتها، الصادر عن الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة في 02 ربيع الثاني 1430، الموافق ل 29 مارس 2009، العدد 20، المواد (25-41) منه.

لذلك من الضروري تبني سياسة تحفيز جيدة من خلال السعي إلى تحسين أوضاع أعوان الرقابة الجبائية ماديا واجتماعيا لكسب ولائهم و إخلاصهم في العمل، ورفع روحهم المعنوية لتمكينهم من مواجهة الإغراءات التي تفرض عليهم من بعض المكلفين، وهذا بتطبيق نظام للأجور يكلف حصول هؤلاء الأعوان على أجور تناسب طبيعة وأبعاد ما يضطلعون به من مسؤوليات وعلى مكافآت تشجيعية تنطوي على حوافز فعالة لهم، وكذا وضع نظام سليم لمتابعة سلم الأجور الخاص بهم، وتحديد أسس عادلة للترقية مرتكبة بمدى الإلتقان والإخلاص في العمل وبالمقابل تسليط أقصى العقوبات لمن يثبت في حقهم سلوك مخالف للقانون وأخلاقيات مهامهم.

الفرع الخامس: تحسين العلاقة بين المتعاملين (المكلف) والإدارة الضريبية¹.

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:

- 1) تنمية الوعي الضريبي الذي يتناسب طردا مع الشعور بتحمل المسؤولية في أعباء الدولة في مجال الخدمات العامة وتسيير المرافق العمومية.
- 2) تكوين وإعلام المكلف عن طريق إتباع سياسة تكوينية وإعلامية وإطاعه على مختلف المستجدات.
- 3) تخصيص المكافآت للمكلفين الذين يظهرون تعاونا ضريبيا أكبر مع الإدارة الجبائية.
- 4) إعتماد فكرة الزيونية بين الإدارة والمكلف حتى تتحول العلاقة بينهما من علاقة تمادية إلى علاقة تبادلية مبنية على التعاون.

¹ - المرسوم التنفيذي رقم (06-327) المؤرخ في 25 شعبان 1427، الموافق لـ 2001/12/22 والمتضمن لقانون المالية لسنة 2002

المبحث الثالث: دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش و التهرب الضريبي في الجزائر

الرقابة الجبائية تعتمد على مجموعة من الأجهزة و الهياكل المخول لها قانونيا للقيام بذلك ، لذلك لا بد لأعوان هذه الأجهزة الإعتماد عليها لأداء مهمتهم الرقابية.

المطلب الأول: الأجهزة القانونية للرقابة الجبائية في الجزائر¹

تحتاج الإدارة الجبائية إلى مجموعة من الوسائل القانونية تحمي التصرفات التي يمارسها أعوان الرقابة من خلال تأدية واجباتهم، لذا منح المشرع الجزائري عدة حقوق و صلاحيات للإدارة أثناء أدائها لمهمتها الرقابية المتمثلة في :

1- حق الإطلاع: هو وسيلة قانونية منحها المشرع الجبائي للأعوان الإدارة الجبائية ، فبواسطته يمكنه الإطلاع على مختلف الوثائق و المستندات الخاصة بالمكلف، الذي هو بصدد التحقيق معه ، بغية الحصول على أكبر قدر من المعلومات الكافية لأداء مهمة التحقيق

قد أتاح المشرع من خلال المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على انه: "يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها بتصفح الوثائق و المعلومات". و منه يمكن لهؤلاء الأعوان أن يمارسوا هذا الحق على كل المؤسسات التي يمكن أن تفيده و تساعده على استيفاء المعلومات اللازمة للسير المحكم لمهمتهم و من بينها:

1-1- الإطلاع لدى الإدارات العمومية²: بمقتضى المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية

فإنه لا يمكن بأي حال من الأحوال ، إدارات الدولة و الولايات و البلديات ، و المؤسسات الخاصة ، و كذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة و الولايات و البلديات ، و كذلك المؤسسات أو الهيئات أيا كان نوعها و الخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية، أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها إطلاعهم على وثائق المصلحة التي توجد بحوزتها

أ- المعلومات المقدمة من طرف مصالح الضمان الاجتماعي: تتمتع الإدارة الجبائية حق

الإطلاع التلقائي اتجاه مصالح الضمان الاجتماعي ، و يتعين على هذه الأخيرة موافاة مصالح الإدارة الجبائية

¹ - قانون الإجراءات الجبائية، 2014، المادة 24 منه.

² - قانون الإجراءات الجبائية ، نفس المرجع السابق، المادة 27 منه.

سنويا ، للكشف الفردي عن كل طبيب أو طبيب أسنان أو قابلة أو مساعد طبي يبين فيه رقم تسجيل المؤمن لهم و الشهر الذي دفعت فيه الأتعاب و المبلغ الإجمالي لهذه الأتعاب كما هي واردة في أوراق العلاج، وكذا مقدار المبالغ المسددة من قبل الهيئة المعنية إلى المؤمن له و يجب أن تصل الكشوف المعدة ، قبل 31 ديسمبر من كل سنة إلى مدير الضرائب بالولاية قبل 01 أفريل من السنة الموالية

ب- المعلومات المقدمة من طرف السلطة القضائية: يمكن الإدارة الجبائية الإطلاع على المعلومات التي بحوزة السلطة القضائية أثناء الدعاوى المدنية و الجزائية، إذ يجب على السلطات القضائية أن تطلع الإدارة المالية على كل المعلومات التي يمكن أن تتحصل عليها، التي من شأنها أن تسمح بافتراض و جود غش مرتكب في المجال الجبائي أو أية مناورة كانت نتائجها الغش أو التملص من الضريبة¹.

1-2- الإطلاع لدى المؤسسات الخاصة: بمقتضى نص المادة 53 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه يتعين على جميع التجار و الشركات أيا كان غرضها عند كل طلب من أعوان الضرائب التي نص على مسكها القانون التجاري و كذا جميع الدفاتر و الوثائق الملحقة و المستندات الإيرادات و النفقات.

1-3- الإطلاع لدى الهيئات المالية: لقد حول القانون الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية حق الإطلاع لدى مختلف الهيئات المالية، للبنوك، المؤسسات التأمين.... الخ، و على هذه الأخيرة أن لا ترفض طلبات الأعوان المراقبين و حجة السر المهني، بل عليها تزويدهم بمختلف الوثائق و المستندات الضرورية ككشوفات الحسابات البنكية للمكلف، و عقود التأمين..... إلخ

ومنه يتجلى لنا أن الغاية و الهدف من حق الإطلاع هو السماح لأعوان الرقابة الجبائية بإثراء المادة المتوفرة لديهم و المتعلقة بإثباتات التي تمنح مصداقية و شرعية أكبر بحكمهم النهائي اتجاه المكلف المعني بالرقابة.

1- حق الرقابة: يعتبر حق الرقابة من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية للتأكد من صدق المعلومات المقدمة ضمن تصريحات المكتتبة من قبل المكلفين ، و هو يمثل مجموع العمليات المنجزة من قبل الأعوان المراقبين لمراقبة تلك التصريحات المقدمة بعناصر و معايير خارجية بغية التحقق من صحتها و نزاهتها².

¹- القرار لوشاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009، مرجع سبق ذكره، المادة 15 منه.

²- المرسوم التنفيذي رقم (06-327) المؤرخ في 25 شعبان 1427، مرجع سبق ذكره، المادة 31 منه.

و تأخذ هذه الرقابة وسيلتين هما:

- الرقابة المحاسبية.

- الرقابة في مجمل الوضعية الجبائية.

و يخضع حق الرقابة لقواعد صارمة و منظمة معروفة من قبل الأعوان المحققين و كذا المكلفين لأنها تشكل ضمانات بالنسبة لهم ، و عدم احترام هذه القواعد يؤدي إلى إلغاء هذه الرقابة و كذا التوقيعات الضريبية الموافقة لها.

2- حق استدراك الخطأ: هو الوسيلة الممنوحة للإدارة الضريبية لإجراء التوقيعات لنفس المدة و نفس الضرائب، عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة أو خاطئة، و هذا عن طريق إعادة النظر في الاقتطاع الضريبي سواء بتعديله أو إنشاء اقتطاع جديد طبقاً للمادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية، إذ يمكن استدراك الإغفالات الكلية و الجزئية المسجلة في وعاء الحقوق و الضرائب و الرسوم و كذا النقائص و عدم الصحة أو الأخطاء المسجلة في فرض الضريبة من طرف إدارة الضرائب و قد حددت الآجال القانونية لاستدراك الخطأ المتاح للإدارة الجبائية (04) لأربع سنوات للقيام بتحصيل جداول الضريبة التي يقتضيها استدراك مكان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب المباشرة.

3- حق المعاينة: نص قانون الإجراءات الجبائية على تأسيس حق المعاينة، و يأتي هذا الحق ليدعم ترتيبات حق الرقابة المعمول به من قبل الإدارة الجبائية في حالة ثبوت محاولة تدليس أو غش.

و منه يمكن للإدارة الجبائية في إطار ممارستها لحق الرقابة، عند توفر قرائن تدل على ممارسات تدليسية أو ترخص لأعوامها الذين لهم على الأقل رتبة مفتش و مؤهلين قانوناً القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات حسب البحث و الحصول و حجز كل المستندات و الوثائق و الدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء أو المراقبة و دفع الضريبة.

و لكن هذا الحق في المعاين لا يمكن ممارسته من طرف الإدارة الجبائية إلا بترخيص و بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً أو قاضي يفوضه هذا الأخير¹.

¹ قانون الإجراءات الجبائية، 2014، المادة 20 مكرر منه.

و يجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل مؤسساً، وأن يحتوي على كل البيانات التي هي مجوزة الإدارة، بحيث تبررها المعاينة و تبين على وجه الخصوص ما يأتي:

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة
- عنوان الأماكن التي سيتم معاينتها.
- العناصر الفعلية و القانونية التي يفترض منها وجود ممارسات تدليسية، و التي يتم البحث عن دليل عليها.
- أسماء الأعوان المكلفين بعمليات المعاينة و رتبهم و صفاتهم.
- و تتم عملية المعاينة و حجز الوثائق و الأملاك التي تشكل أدلة على وجود ممارسات تدليسية تحت سلطة القاضي و رقابته.
- و لهذا الغرض يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية و يعطي كل التعليمات للأعوان الذين يشاركون في هذه العملية.

المطلب الثاني: وسائل وأدوات تحسين الرقابة الجبائية في الجزائر:

تحتل الرقابة الجبائية مكانة هامة ضمن السياسة الجبائية، لكونها الوسيلة الردعية الأكثر نجاعة في الكثير من الأحيان لكشف حالات التهرب الضريبي¹.

لكن نظراً للمشاكل والعراقيل التي تعرفها ، فغنها صارت عاجزة عن القيام بالمهام المسندة لها بكل كفاءة وفاعلية ، مما يستدعي ضرورة اتخاذ كل الوسائل الكفيلة بتحسينها بحثاً عن فعالية أكبر في الأداء ، من خلال محاولة استدراك كل النقائص التي حالت دون الوصول إلى تحقيق فعلي للأهداف المسطرة .

لمواجهة ما يعانيه نظام الرقابة الجبائية الجزائري الحالي من نقص في أداء ما عليه من مهام لتحقيق أهداف الإصلاح الجبائي في محاربة ظاهرة التهرب الضريبي ، فقد تبين أن هناك حاجة ماسة إلى تطويره و تحديثه ، باتخاذ بعض الإجراءات ، و تتمثل في :

¹ -المرسوم التنفيذي رقم (06-327)، مرجع سبق ذكره، المادة 18 منه.

² -القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 209 ، مرجع سبق ذكره، المواد (42-45) منه.

1-تحسين عملية البرمجة¹: للوصول إلى نتائج مشجعة في إطار برنامج الرقابة الجبائية ، يجب الأخذ

بعين الإعتبار العديد من العوامل كضرورة تكثيف البحث الجيد للمعلومات الجبائية ، كونها العنصر الاستراتيجي ضمن البرنامج حيث تسمح بتوفير العناصر الضرورية لمعرفة الوضعية الحقيقية للمكلفين ، و منه حتى تكون الرقابة فعالة أكثر ، لا بد من تكثيف البحث عن الإعلام الضريبي ، الذي سيشكل المادة الأولية التي على أساسها تتم عملية برمجة الملفات المراد التحقيق فيها ، مع ضرورة استناد هذه العملية الى معايير موضوعية ، لتكون العينة المختارة تعبر حقيقة عن حالات التهرب الضريبي .

كما أنه لا بد من إعادة النظر في آلية البرمجة ، إذ على الأقل يكون برنامج كل سداسي بإدراج عدد كافي مع القضايا ، و يجب أن تصب في كل أوجه الأنشطة الاقتصادية ، دون الاقتصار على نشاط واحد مثلما كانت عليه عمليات الرقابة الجبائية في الآونة الأخيرة ، و التي اهتمت فقط بنشاط الاستيراد تاركة التهرب الضريبي يزداد في الأنشطة الأخرى ، مادام أنه لا توجد عمليات مراقبة و منه لا بد من توسيع مجال الرقابة الجبائية حتى تشمل مختلف الثروات و الأنشطة الاقتصادية ، حيث تقل حدة التهرب كلما شعر المكلف بأنه مهدد بمراقبة مستمرة و دورية .

2-تحسين الموارد البشرية² : إن نجاح إدارة الرقابة الجبائية في أداء وظائفها مرتبط بتوفير عدة مقومات ، من أهمها توفر العناصر الفنية ذات الكفاءة العالية و الخبرات الواسعة .

و في ظل نقص الكفاءات المتخصصة أصبح من الضروري على السلطات المعنية اتخاذ كل الإجراءات الكفيلة لتحسين كفاءة أعوان الرقابة ، و تكوين إطارات متخصصة في مجال الرقابة الجبائية ، و هذا من خلال :

2-1-رفع كفاءة أعوان الرقابة الجبائية : و في هذا السياق يجب اتخاذ الإجراءات التالية :

-يتمثل انتقاء أعوان الرقابة نقطة الارتكاز الأساسية لنجاح منظومة الرقابة الجبائية ، لأهم عمدها و عنصرها البشري الذي ينفذ سياستها .

-تعزيز ثقافة الجودة في الأداء لمصالح الرقابة الجبائية ، و في هذا الصدد من الضروري التركيز أكثر على هذه المتطلبات من خلال تكوين الأعوان ، بالإضافة إلى ضرورة تطوير نظام التقييم للرفع دائما من جودة الأداء

²- المرسوم التنفيذي رقم (06-327)، مرجع سبق ذكره، المادة 31 منه.

و لهذا الغرض شرعت المديرية العامة للضرائب منذ شهر جانفي 2004 في إبرام عقود النجاعة مع مصالح الرقابة الجبائية لفترة سنتين ، و هي آلية جديدة مستحدثة بغية التقييم الدوري للإطارات لتحديد الإجازات و العقوبات¹ .

-تأهيل و تدريب أعوان الرقابة ، من خلال إيفادهم إلى الدورات الأجنبية التي تقام في الجهات الدولية .
-فتح مدارس متخصصة في مجال الرقابة الجبائية عبر مختلف جهات الوطن قصد تكوين إطارات رقابية .
-مراعاة جانب التخصص ، فلا يمكن أن تسند مهمة التحقيق كما هو معمول به في الكثير من الأحيان إلى عون متخصص في القانون ، ليس لدراسته علاقة بالمحاسبة في حين تسند مهمة الأمور القانونية إلى حاملي شهادات في المحاسبة ، لذا يجب توخي طابع الاختصاص من أجل ضمان مردودية أكبر للموظفين
2-2-التكوين المستمر : و هذا عن طريق تسطير برنامج دوري للتكوين ، حيث يسمح لأعوان الرقابة من مواكبة التغيرات الحاصلة على نظام الرقابة الجبائية سواء من حيث القوانين أو الإجراءات بالإضافة إلى التدريب المستمر على أدوات التكنولوجيا المتطورة ، و كذا اعتماد التأهيل و التدريب كسياسة دائمة لرفع كفاءة جهاز الرقابة الجبائية .

2-3-تبني سياسة التحفيز² : إذ يعد العنصر البشري ثروة تمتلكها الإدارة الجبائية يجب المحافظة عليها ، و استثمارها بكفاءة السبل و الوسائل ، و تحسين هذا الاستثمار بشكل دائم عن طريق التحفيز الفعال الجيد

3-تحسين الوسائل المادية : بالإضافة إلى تحسين الوسائل البشرية لابد و أن يصاحبه تحسين على مستوى الوسائل المادية ، إذ لا فائدة من توفر كفاءات بشرية دون توفير أدنى شروط العمل الفعال لتأدية مهامها بكل جودة و كفاءة ، وفي هذا السياق لابد من اتخاذ جملة من الإجراءات بغية التحسين من مردودية أداء إدارة الرقابة الجبائية من خلال تدعيمها لأعوان الرقابة خاصة في المناطق البعيدة ، كما أنه من الضروري تزويدها بمختلف الأجهزة الإلكترونية الحديثة اللازمة لتمكينها من رفع مستوى خدماتها و حصر مختلف

¹ عبد الحكيم مصطفى الشراوي، التهرب الضريبي و الإقتصاد الأسود، دا الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية ، مصر، 2006، ص111
² - المرسوم التنفيذي رقم (06-327) المؤرخ في 25 شعبان 1427، الموافق ل 18 سبتمبر 2009 ،الذي يحدد تنظيم المصالح الناجية للإدارة الجبائية و صلاحيتها، الصادر عن الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة في 01 رمضان 1427، الموافق ل 24 سبتمبر 2006، العدد 59 حسب المواد (1،2) منه.

الممولين ، لتسيير و متابعة جيدة لملفاتهم المتزايدة سنويا ، لأجل تحليل و حصر المعلومات الخاصة بكل مكلف في أوقات قياسية ، لذا أصبح إدخال الإعلام الآلي ضرورة حتمية يفرضها الواقع ، حيث أن تعميمه في تسيير مختلف أعمال الإدارة الجبائية له دور في العلاج الفعال ضد كل أشكال التهرب الضريبي لمل له من أهمية بالغة في تحسين عملية الرقابة الجبائية عن طريق البرمجة المنهجية و العلمية للملفات المراد التحقيق فيها و سهولة الكشف عن الوضعيات الاحتمالية ، من خلال قدرته على تسجيل أكبر عدد من المعطيات و البيانات الخاصة بالمكلفين في مساحات صغيرة تكون سهلة البرمجة و الترتيب .

المطلب الثالث: المشاكل التي تواجهها الرقابة الجبائية في الجزائر

إن نقص الفعالية التي تتميز بها الرقابة الجبائية حتما له خلفية من الأسباب و المشاكل التي تعوقها على أداء مهامها بكفاءة و فعالية ، ومن ثم تحقيق الأهداف المرجوة منها،لذا ارتأينا من خلال هذا المطلب التطرق إلى مشاكل الرقابة الجبائية¹.

إن نظام الرقابة الجبائية تعتره العديد من الشوائب التي تعوقه في تنفيذ أعماله ومن بينها:

1- مشكل البرمجة و تنفيذها: إن الآلية التي تتم بها عملية البرمجة و اختيار القضايا تتميز بالبطء الشديد من

حيث التوقيت لأن وجود برنامج سنوي واحد يخضع للتصفية في أكثر من مرحلة في إعداد و اختيار قضايا، كما ضرورة اختيار و مصادقة المديرية المركزية للتحقيقات الجبائية المنجزة تعوق العديد من المرات عمل مصالح مديريات الرقابة المكلفة بتنفيذ برامج التحقيق، لأنها في بعض الأحيان تقوم بإتمام المهام المسندة إليها في مدة قصيرة و يبقى لها الوقت الكافي لإنجاز عدة قضايا أخرى، و بما انه من الضروري الرجوع إلى المديرية المركزية المسؤولة على انتقاء الملفات إن كل ذلك يأخذ وقتا كان من الأفضل استغلاله .

2- مشكل الموارد البشرية: إن الإدارة الكفاء و الناجعة هي التي تتوفر على عدد كافي من الموظفين

الأكفاء، حيث إن العنصر البشري مفتاح تطبيق كل برنامج، و العامل الأهم في تحقيق و نجاح السياسة المسطرة.

في الواقع إن الإدارة الجبائية غير قادرة على تحقيق ذلك، بحيث لا يوجد تناسب بين عدد المكلفين و عدد الأعوان الجبائيين، وهذا ما يعمل على صعوبة متابعة الإدارة الجبائية لهؤلاء المكلفين مما ينعكس سلبا على

¹ - حسين مبروك ،الكامل في القانون التجاري، منشورات حلب ،سوريا، 2000 ،ص 10

تباعدا فترات حملات الرقابة خاصة تلك التي تتم في عين المكان، فإذا كانت سماوات التقادم القانونية هي أربع سنوات لكي تستطيع الإدارة الضريبية إعادة التحقيق لنفس المكلف، فإنه واقعا حتى بمرور مئة سنة لا يمكنها الخوض في تحقيق ثاني نظرا للنقص في عدد المراقبين الجبائين.

إضافة إلى المشكل الكمي الذي تعاني منه الإدارة الجبائية في أعوانها و الذي يحول دون كفاءتها، هناك مشاكل ذات طابع نوعي، حيث أن نجاح الإدارة الضريبية في أداء وظائفها مرتبط أيضا بمدى توفر العناصر الفنية ذات الكفاءة العالية و الخبرات الواسعة التي تساهم في ارتفاع في مستوى تأهيلها و تدريبها. و بالتالي تغيير الكفاءات المتخصصة في الجهاز الرقابي الجبائي سوف يضعف من كفاءته، خاصة ان بعض المكلفين هم أكثر كفاءة من هؤلاء الأعوان، إضافة إلى التطورات التكنولوجية و المعلوماتية تستدعي توفر كفاءات جد متخصصة.

3- مشكل الوسائل و الإمكانيات المادية: لا يعد نقص الموارد البشرية المؤهلة المشكل الوحيد الذي تعاني منه إدارة الرقابة الجبائية، فحتى إذا كانت هذه الكفاءات متوفرة، فإن غياب أدنى الوسائل الضرورية المحفزة على العمل سيؤدي بالضرورة إلى قصورها في أداء مهامها مما ينعكس سلبا على مردودية أداء الجهاز الرقابي ككل.

بحيث أن عدم توفر إدارة الرقابة الجبائية على أدنى الوسائل الحديثة كالأجهزة الإلكترونية، قادها على تكديس الملفات، و عدم متابعة الكثير من القضايا لعدة سنوات، و البطء في الأداء يؤدي حتما إلى فقدان الدولة لأموال يستهان بها.

4- الإحصائيات الجبائية¹: أن للإحصائيات الجبائية دور هام في تزويد السياسة الجبائية و الاقتصادية بالمعطيات الضرورية، التي تبني قراراتها على ضوءها. لكن المنظومة الضريبية الجزائرية تفتقد للعديد من هذه الإحصائيات بسبب نقص المعطيات الضرورية، و كذا انعدام المقاييس الموضوعية لإعدادها.

إذ تعد بصفة تقريبية عشوائية، فهي غير إدلالية، كما هو الحال في إحصائيات تقديرات ظاهرة التهرب الضريبي فتارة يصرح بأنه يبلغ حوالي 50 مليار سنتيم، وتارة 100 مليار سنتيم و هكذا دواليك.

¹ - يوسف نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص 78

إضافة إلى ما سبق هناك مشكل التأخر في إعداد الإحصائيات، كيف و لا الإحصائيات الخاصة ببعض النتائج التحقيقات الجبائية المطبقة خلال سنة 2003 حتى وقتنا الحالي لم يتم إعدادها، و يعود هذا على العموم إلى عدم احترام مديريات الضرائب الأوقات المحددة لإرسال المعلومات إلى المصلحة المركزية لقيامها بعملية التجميع النهائي لمعطيات و المعلومات لتصدر في الأخير الإحصائيات الختامية لمجمل العمليات و الموارد المحققة. وبالتالي فالإشكال المطروح ، إذا لم تكن تقديرات واقعية تقريبا ، فكيف يمكن للسلطات المعنية إتخاذ الإجراءات الكفيلة بالحد من ظاهرة التهرب الضريبي؟ و كيف يمكن الحكم على فعالية جهاز الرقابة الموضوع؟

-مشكل عدم مواكبة التطورات الاقتصادية والتكنولوجية:¹

إن نظام الرقابة الجبائية القائم يلائم العمليات التقليدية ، لكن التطورات الاقتصادية والتكنولوجية الحاصلة عالميا، أفرزت عدة تحديات خطيرة لا تتماشى وهذا ،ومن بينها ما أفرزتها تطورات التجارة الالكترونية.

إذ تختلف أنظمة الرقابة الجبائية في بيئة التجارة الالكترونية ، وذلك لاعتماد هذه الأخيرة على التبادل الالكتروني للبيانات الذي يقوم أساسا على نقل ، تداول ، وتشغيل الحاسبات الالكترونية دون الاعتماد على المستندات والدفاتر والسجلات التقليدية المعروفة في المحاسبة ، وينعكس أثر هذا النظام على أساليب المراقبة الجبائية لصفقات التجارة الالكترونية، حيث يصعب على المراقب الجبائي تتبع مسار الصفقات بهدف فحصها ومراجعتها ، والتأكد من اكتمالها ، خاصة وأن المدخل التقليدي للرقابة الجبائية يعتمد على مراجعة تفاصيل العمليات والأرصدة واستخدام الأساليب التي تهدف إلى التحقق من وجود دليل موضوعي يؤيد صحة القيمة الدفترية لبنود القوائم المالية .

وبالتالي يتجلى لنا عدم صلاحية الأساليب التقليدية للرقابة الجبائية لتطبيقها في مراقبة أنشطة التجارة الالكترونية.

¹ يوسف نور الدين، مرجع سبق ذكره ، ص 80

خلاصة الفصل :

تعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي حولت الإدارة الجبائية التأكيد من صحة التصريحات المقدمة وكذا التطبيق الميداني للقوانين و التشريعات الجبائية، إذا تعتبر أداة قانونية في يد الإدارة تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية و العمل على إكتشاف كل الأخطاء و المخالفات المسجلة بهدف تصحيحها، و من أجل الوصول إلى الأهداف المرجوة من هذه العملية فقد عمل المشرع الجبائي على تنظيم سيرها و عملها وذلك بإسناد مهمة القيام بها إلى أجهزة مختصة في ذلك، تتمثل في مديريات الضرائب، المديرية الفرعية للتحصيل الضريبي، المراكز الجوارية للضرائب ;المصالح الجهوية للبحث و المراجعات.

لذا يستوجب على الدولة تشديد الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة بالإضافة إلى أن الرقابة الجبائية لوحدها غير كافية للقضاء على هذه الظاهرة و لذلك يجب على المصالح المعنية حل المشاكل و الصعوبات التي تواجهها الرقابة الجبائية.

الفصل الثاني التحصيل الضريبي

تمهيد :

أدت فكرة العولمة و الجهود المبذولة للانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة "OMC" و التي من شروطها تحرير التجارة لقيام الجزائر كباقي الدول الساعية لذلك بجملة من الإصلاحات خاصة في ميدان الجباية التي عرفت انخفاض كبير في المردودية و ذلك لعدة أسباب من أبرزها أن المكلفين بالضريبة لا يرحبون بفرض جملة من الضرائب و الرسوم وفقا لقواعد و أسس معينة، هذا ما يؤدي بالمكلفين إلى الغش و التهرب من دفع الضريبة كليا أو جزئيا، و **لمواجهة** مثل هذه الظواهر، فإن المشرع الجبائي أنشأ مجموعة من المصالح تقوم بالعديد من الأدوات في هذا الإطار و على رأسها الرقابة الجبائية، كأداة قانونية مهمتها التحقيق في مدى مصداقية التصريحات الجبائية و ما تتضمنه من معلومات و في هذا المنطلق قسم هذا الفصل إلى :

المبحث الأول : عموميات حول التحصيل الضريبي.

المبحث الثاني : فعالية الرقابة الجبائية في الحد من الغش و التهرب الضريبي.

المبحث الثالث : الحلول الوقائية لمكافحة الغش والتهرب الضريبي

المبحث الأول: عموميات حول التحصيل الضريبي

إن الدولة الجزائرية كان إعتماؤها الأساسي سابقا على المحروقات و بعد إنخفاض أسعارها ، أصبح التحصيل الضريبي من أهم مصادر الإيرادات العامة التي تعتمد عليها الدولة الآن.

المطلب الأول: مفهوم التحصيل الضريبي و كيفية تحديد معدل (سعر) الضريبة:

هناك عدة تعاريف للتحصيل الضريبي نورد أهمها على الشكل التالي:

الفرع الأول: مفهوم التحصيل الضريبي¹

التعريف الأول:

التحصيل الضريبي هو مجموعة العمليات و الإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية وفقا لقواعد قانونية و الضريبية مطبقة في هذا الإطار .

التعريف الثاني:

التحصيل هو الفعل الذي يهدف من خلال إدارة الضرائب القابضة للضرائب, بجمع حقوق الضرائب و الرسوم من المكلفين و يكون التحصيل الضريبي بالتراضي و التواد أو بالجبر.

التعريف الثالث:

التحصيل الضريبي هو عبارة عن مجموعة من العمليات التي تقوم بنقل قيمتها من ذمة المكلف إلى الخزينة العمومية من اجل استيفاء حقها، و يرتبط تحصيل الضريبة بالواقعة المنشئة لها و السلطة المتخصصة بتحصيلها و طرق التحصيل و مواعيده و ضماناته و يتم الدفع نقدا أو عن طريق البنك أو حوالة بريدية.

الفرع الثاني: معدل الضريبة:²

معدل الضريبة هو عبارة عن مقدار الضريبة و النسبة بين المادة المكونة لوعائها، أي هو مقدارها منسوبا إلى قيمة محلها ووعائها ، و بمفهوم آخر هي النسبة بين مبلغ الضريبة و المادة الخاضعة لها حيث تسعى الدولة دوما إلى تحقيق المعدل الأمثل للضرائب.

¹ محمد عباس محزري، إقتصاديات الجباية و الضرائب، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر 2008 ص 82

² خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة العلوم الاقتصادية ، دمشق، المجلد 16 2000 02

إن ارتفاع سعر الضريبة لا يؤدي بالضرورة إلى ارتفاع الحصيلة الضريبية بل يؤدي في غالب الأحيان إلى انخفاضها خاصة إذا تجاوز المعدل الأمثل لها، لهذا يجب على الدولة أن تحاول دائما اختيار السعر الأمثل الذي يضمن لها تعظيم حصيلتها الضريبية.

ولتحديد معدل الضريبة يوجد طريقتان و هما كالتالي:

الطريقة الأولى: تتمثل في التحديد التصاعدي للضريبة و هو السعر الذي يزداد بازدياد المادة الخاضعة للضريبة و العكس أي ينخفض بانخفاضها.

الطريقة الثانية: تتمثل في التحديد النسبي لسعر الضريبة و يعرف بأنه السعر الذي لا يبقى ثابتا و لا يتغير بتغير وعاء الضريبة.

و بهذا فإن معدل الضريبة يحدد من قبل السلطات العامة بناء على احتياجاتها من اجل تغطية أعبائها و خاصة أن الدولة تحدد نفقاتها ثم تعمل بعد ذلك على تأمين الإيرادات الضرورية.

المطلب الثاني : طرق تقدير و تحديد الوعاء الضريبي

الفرع الأول :تعريف الوعاء الضريبي¹.

يقصد بالوعاء الضريبي موضوع الضريبة ، أو المادة الخاضعة للضريبة مصدرها شكلها (مباشر ، غير مباشر) و هذا العنصر يمكن أن الفاعل بنفسه أو نتاج نشاطاته كرؤوس الأموال أو الدخل أو السلعة. كيف يقدر الوعاء الضريبي؟.

1- التقدير التقريبي : و يدخل في هذا النوع من التقدير على أساس المظاهر الخارجية و طريقة التقدير الجزائي.

أولا: التقدير على أساس المظاهر الخارجية :

في هذه الحالة يتم تحديد الوعاء الضريبي على أساس عدد من المظاهر الخارجية يسهل الوقوف عليها و تعتبر معبرة عن ثروة المكلف ، وهنا لا تفرض الضريبة على المادة الخاضعة لها و إنما على أساس المظاهر

¹عبد الحكيم مصطفى الشراوي، النهب الضريبي و الإقتصاد الأسود، دا الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية ، مصر، 2006، ص111

الخارجية و تتميز هذه الطريقة بكونها سهلة الاستعمال لإدارة الضرائب ، إذ لا يستدعي الأمر أكثر من ملاحظة المظاهر الخارجية التي حددها القانون دون الحاجة إلى التحري عن حقيقة دخل الممول، و المحافظة على أسرار المكلف و عدم تدخل موظفي الدولة في الشؤون المهنية لهذا الأخير. وما يعاب على هذه الطريقة هي أن المظاهر الخارجية لا تظهر حقيقة المقدرة التكلفة للممول ومنه الدخول لا تعبر عنه هذه المظاهر ، و لهذا فان أغلب التشريعات الضريبية الحديثة عدلت عن هذه الطريقة و إن كانت تستعملها كوسيلة مراقبة في بعض الأحيان على ما يقره المكلف عن حقيقة دخله أو ممتلكاته

ثانيا: طريقة التقدير الجزافي¹:

في هذه الطريقة القيمة الخاضعة للضريبة (الوعاء الضريبي) تقدر تقديرا جزافيا على أساس القرائن التي يحددها المشرع الضريبي و التي تعبر على دخل المكلف و تختلف هذه الطريقة عن سابقتها ، في أنها عادة ما يكون العنصر الذي يركز عليه في التقدير الجزافي ذا علاقة مباشرة بالثروة أو الدخل الخاضع للضريبة مثل الصانع ، و لهذا فانه في التقدير الجزافي لا تفرض الضريبة على المظاهر الخارجية و إنما على المادة و لهذه الضريبة مزاياها الخاصة. بحيث تعتبر سهلة الاستعمال بالنسبة للإدارة الضريبية و لا تحتاج إلى الكثير من الرقابة و يعاب عليها أنها لا تسمح للمكلف بإثبات حقيقة دخله أو ثروته التي قدرت تقديرا جزافيا . إذ أن التقدير الجزافي يعتبر نسبي و بعيد في بعض الأحيان عن الحقيقة و العدالة .

2- التقدير التحديدي²:

وتبني هذه الطريقة على أساس تقدير تحديدي أو حقيقي مباشرة كما في الواقع على أساس إقرار المكلف أو من الغير و على أساس طريقة التقدير الإداري .

أولا: الإقرار من الممول :

ففي هذه الحالة ، يقوم نوع من التقارب بين المكلف و الإدارة . بمقتضاه تطلب الإدارة المالية من المكلف تقديم إقرار عن ثروته أو دخله أو عن المادة الخاضعة للضريبة بصفة عامة و تعتمد الإدارة هنا على حسن نية المكلف و أمانته و لكنها تحتفظ لنفسها بالحق في مراقبة الإقرار ، أو تعديله إذا ما بنيا على غش أو

¹ عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي، مرجع سبق ذكره، ص 112

² التهرب و الغش الضريبي في الجزائر دار قرطبة للنشر و التوزيع، الجزائر 2004.

خطأ.

و ما يعاب عليها احتمال وجود غش جسيم يصعب على إدارة الضرائب اكتشافه و تدخل الإدارة في شؤون المكلف و التعرف على تفاصيل حياته الخاصة بأساليب قد تكون غير مقبولة بالنسبة إليه في حالة لجوئها إلى الرقابة .

ثانيا: طريقة الإقرار من الغير :

في هذه الحالة يقوم شخص آخر غير المكلف بتقديم إقرار إلى الإدارة يحدد فيه دخل المكلف الأصلي الخاضع للضريبة ، و الأصل هنا أن يكون هذا الغير مدينا للمكلف بمبلغ ضمن الدخل الخاضع للضريبة.

ثالثا: طريقة التقدير الإداري :

في هذه الحالة تلجأ إدارة الضرائب إلى كافة الأدلة التي تكشف عن مقدار دخل المكلف ، و منها مناقشة المكلف نفسه ، و تجد هذه الطريقة تطبيقها الأساسي في تقدير دخل الملكية العقارية ، أراضي زراعية أو أبنية سكنية لأن المصدر هنا أموال ظاهرة ولا يمكن إخفاؤها من جهة ، كما أنه من السهل نسبيا معرفة ما تديره من دخل من جهة أخرى.

وتتميز هذه الطريقة ، بأنها أقرب إلى تقدير الدخل تقديرا حقيقيا أكثر من طريقي المظاهر الخارجية و التقدير الجزافي و انه يمكن استعمالها لتقدير كافة الدخول إلا أنه ما يعاب عليه هو احتمال تعسف الإدارة المالية في التقدير ، و مغالاتها فيه انحيازها إلى خزينة الدولة.

المطلب الثالث : طرق و آليات التحصيل الضريبي

تتبع إدارة الضرائب طرقا مختلفة لتحصيل الضرائب ، فهي تنتقي لكل ضريبة طريقة تحصيل مناسبة التي تحقق كلا من الاقتصاد في النفقات الجبائية و الملائمة في تحديد مواعيد الأداء دون أي تعسف أو تعقيد في إجراءاتها الإدارية محاولتا الحد من حساسية الممول اتجاه الضريبة و تتلخص فيما يلي:

- التوريد المباشر.

- الأقساط المقدمة.

- الحجز من المنبع

أولاً: طريقة التوريد المباشر:¹

قد تلجأ إدارة الضرائب إلى طريقة تحصيل الضريبة عن طريق التوريد المباشر بقيام الممول بسداد قيمة الضريبة المستحقة بشكل مباشر إلى قبضة الضرائب من واقع الإقرار الذي يقدمه عن دخله أو ثروته و قد تكون كذلك من خلال قيام الممول بلمصق طوابع الدمغة بمجرد تحديد دين ضريبة الدمغة ، بلمصق الطوابع اللازمة على العقود و الشهادات.

ثانياً: طريقة الأقساط المقدمة²:

قد تتبع الإدارة طريقة الأقساط المقدمة التي يقوم الممول بمقتضاها بدفع أقساط دورية خلال السنة طبقاً لإقرار عن دخله المتوقع أو حسب قيمة الضريبة المستحقة عن السنة السابقة ، على أن يتم التسوية النهائية بعد ضبط القيمة الواجب تحصيلها ، و يدفع ما قد يقل عنها ، و تنطوي هذه الطريقة على ميزة كبرى ، فهي تزود الخزينة العامة بسيولة متدفقة من الإيرادات على مدار السنة إلى جانب أنها تخفف واقع الضريبة على الممول و بسهولة دفعها، عكس إذا كانت دفعة واحدة في نهاية السنة مما يجعل الممول يبحث عن سبيل التهرب منها .

ثالثاً: طريقة الحجز من المنبع:

كما قد تلجأ إدارة الضرائب لتحصيل بعض الضرائب إلى طريقة الحجز من المنبع ، بأن شخص ثالث تربطه بالممول علاقة دين أو تبعية ، بحجز قيمة الضريبة المستحقة و توريدها مباشرة إلى الخزينة العامة ، على أن يتم ذلك خلال الشهر المعني في مدة لا تتعدى 15 يوم. و ما يعاب على هذه الطريقة أنها تعتمد في جباية الضرائب على شخص ثالث غير الإدارة ، قد لا يكون على علم تام بقوانين الضرائب و أحكامها مما يؤدي إلى احتمال حدوث خطأ في تقدير قيمة الضريبة التي يتعين عليه استقطاعها.

¹عبد العزيز السيد مصطفى، أساسيات الرقابة على نظم التبادل الإلكتروني للبيانات و انعكاساتها على أساليب الفحص الضريبي الصفقات التجارية الإلكترونية، مؤتمر حول التجارة الإلكترونية، المجلد الثاني، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، الإسكندرية، 25-27

²عبد العزيز السيد مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص 25-27

* اعتبارات التحصيل :

يتطلب قيام الدولة بالإففاق في كل وقت على مدار السنة ، اذ يوجد دائما تحت تصرفها كميات مناسبة من الإيرادات النقدية لتغطية النفقات . وإن حصيلة الضرائب المباشرة صعبة التقدير ، و تحديد مقدار الضريبة و ما يستلزمه من إقرارات و مراجعة هذه الإقرارات ، و الضرائب المباشرة يحدد لها فترة معينة من السنة تحصل فيها في كل أنحاء البلاد.

إلا أن هذا لا يمثل الاعتبار الوحيد الذي ينبغي أخذه في الحسبان عند تحديد وقت التحصيل إذ يجب أن يراعى اعتباران و هما:

- أن تحصل الضريبة بقدر الإمكان في أكثر الأوقات مناسبة بالنسبة للمكلف
- وأن يتم ذلك بأقل قدر من النفقات الجبائية.

* طريقة تحصيل الضريبة :¹

- المادة 74 : 1) - خلافا لأحكام المادة 66، تحصل الضريبة عن طريق الإقتطاع من كل مبلغ مدفوع؛
- 2) - يتعين على المكلفين بالضريبة الذين يقبضون من أشخاص طبيعيين أو معنويين، لا يوجد مقرهم الجبائي بالجزائر، مرتبات أو تعويضات أو أتعاب أو أجور أو إكراميات أو معاشات أو ربوع عمرية، بما فيها مبلغ الإمتيازات العينية، أن يحسبوا بأنفسهم الضريبة المطابقة للمبالغ المدفوعة لهم وأن يدفعوا مبلغ هذه الضريبة وفقا للشروط والآجال المحددة بخصوص الإقتطاعات التي يقوم بها المستخدمون والمدينون بالراتب؛
- 3) - يتم اقتطاع ضريبة الدخل من المصدر وفقا للشروط المنصوص عليها في المواد من 128 إلى 130.

* التزامات المستخدمين والمدينين بالراتب :²

- المادة 75 : 1) - يتعين على كل مستخدم أو مدين بالراتب يقيم بالجزائر ويدفع مرتبات وأجور ومعاشات وتعويضات وأتعاب وربوع عمرية، أن يقوم باقتطاع، وفقا للشروط المنصوص عليها في المواد من 128 إلى

138

¹قانون الضرائب، المادة 74

²قانون الضرائب، المادة 75

2) - يجب على المستخدمين والمدنيين بالراتب أن يسجلوا لكل مستفيد وعن كل دفع مدفوع خاضع للضريبة أم لا، على السند أو البطاقة أو أية وثيقة مخصصة لتسجيل دفع الأجور أو أن تعذر ذلك في سجل خاص، مايلي :

- تاريخ ونوع ومبلغ هذا الدفع، بما في ذلك الإمتيازات العينية والفترة المتعلقة به.

- المبلغ المتميز للإقتطاعات المتتممة.

- عدد الأشخاص المصرح بهم في كفالة المستفيد من الدفع.

ويجب الإحتفاظ بهذه الوثائق إلى غاية إنقضاء السنة الرابعة الموالية للسنة التي تمت فيها الاقتطاعات.

يعاقب على رفض تقديم هذه الوثائق إلى أعوان الإدارة الجبائية بالعقوبات المنصوص عليها في المادة 314.

وعلاوة على ذلك يجب على المستخدمين أن يبينوا في بطاقة الأجر أو أي وثيقة أخرى تثبت الدفع،

والملمزمين بتسليمها إلى العامل طبقا لقانون العمل، مبلغ الاقتطاعات المتتممة برسم ضريبة الدخل والضريبة

على المرتبات والأجور أو عند الإقتضاء، وضع عبارة " إقتطاع الضريبة على الدخل الإجمالي - المرتبات

والأجور-: لا شيء".

3) - يجب على كل شخص طبيعي أو معنوي ، يدفع مرتبات أو أجورا أو تعويضات أو أتعابا أو

معاشات أو ربوعا عمرية أن يقدم لمفتش الضرائب المباشرة لمكان وجود مسكنه أو مقر مؤسسته أو المكتب

الذي أجرى خلال السنة السابقة، قبل يوم فاتح أفريل من كل سنة جدولا يتضمن بالنسبة لكل واحد من

المستفيدين، البيانات التالية :

- الإسم واللقب والعمل والعنوان؛

-الحالة العائلية؛

- المبلغ الإجمالي قبل خصم الاشتراكات في التأمينات الإجتماعية والإقتطاعات الخاصة بالتقاعد والمبلغ

الصافي بعد خصم هذه الإشتراكات والإقتطاعات، للمرتبات والأجور والمعاشات المدفوعة خلال السنة

المالية المعتبرة؛

- مبالغ الإقتطاعات التي تتم من أجل ضريبة الدخل على المرتبات والأجور المدفوعة؛
- الفترة التي تطبق عليها المدفوعات عندما تقل هذه الفترة عن سنة واحدة.¹
- 4) - في حالة بيع أو توقف المؤسسة كلياً أو جزئياً أو التوقف عن ممارسة المهنة، يجب أن يقدم الجدول المشار إليه في الفقرة الثالثة أعلاه، فيما يخص المرتبات المدفوعة خلال سنة البيع أو التوقف، خلال أجل مدته عشرة (10) أيام يحدد كما هو مبين في المادة 132 من هذا القانون.
- والأمر كذلك بالنسبة للجدول الخاص بالمكافآت المدفوعة خلال السنة السابقة إذا لم يتم تقديمه بعد.
- وعندما يتعلق الأمر ببيع مزرعة ووقف نشاطها، يسري أجل العشرة (10) أيام إعتباراً من اليوم الذي يصبح فيه البيع أو التوقف فعلياً.
- 5) - في حالة وفاة المستخدم أو المدين بالراتب فإن التصريح بالمرتبات والأجور والمعاشات والربوع العمرية التي دفعها المتوفي أثناء السنة التي توفي فيها، يجب أن يكتبه الورثة خلال الستة أشهر التالية للوفاة. لا يمكن بأي حال من الأحوال أن يمتد هذا الأجل إلى ما بعد 31 يناير من السنة التالية.
- المادة 76 :** تطبق أحكام المادة 75 أعلاه على كل شخص طبيعي أو اعتباري يدفع معاشات أم ربوعاً عمرية و كذا على المكلفين بالضريبة المشار إليهم في المادة 74.²

¹ قانون الضرائب ، مرجع سبق ذكره

² قانون الضرائب، مرجع سبق ذكره

المبحث الثاني: فعالية الرقابة الجبائية في الحد من الغش و التهرب الضريبي

هناك عدة أسباب دعت إلى ضرورة إيجاد نظام رقابي يقوم بمراقبة تصريجات المكلفين و الحفاظ على حقوق الخزينة العمومية و الحد من الغش و التهرب الضريبي.

المطلب الأول: مفاهيم حول الغش و التهرب الضريبي:¹

الفرع الأول: مفهوم الغش و التهرب الضريبي: هناك عدة تعاريف للغش و التهرب الضريبي

أولاً: مفهوم التهرب الضريبي: التهرب الضريبي هو عبارة عن هروب المكلف من دفع الضريبة مستغلاً ما يوجد في النصوص التشريعية من ثغرات أو عدم ضبط في الصياغة و هذا التجنب يأتي في حدود ما رسمه المشرع من خلال سلسلة الإعفاءات و التخفيضات دون الإخلال بالقواعد الجبائية، فمثلاً عن ذلك تقوم بعض الشركات بتوزيع أرباحها على شكل أسهم لصالح مساهميها للتخلص من أداء الضريبة على إيرادات القيم المنقولة و ذلك في حالة عدم وجود النص القانوني الذي يتناول مثل هذه الأوعية أو إنتاج لبعض السلع بمواصفات تختلف عن المنصوص عنها في القانون تجنبا لأداء الضريبة.

لذلك غالباً لا يحدد المشرع الجبائي الوعاء الضريبي تحديداً دقيقاً و يغلب عليه الطابع الشمولي فيمكن للبعض التملص أثناء عملية الرقابة.

ثانياً: مفهوم الغش الضريبي: للغش الضريبي عدة مفاهيم و يمكن أن نذكر من بعضها ما يلي:

التعريف الأول: الغش الضريبي هو خرق صريح لقواعد القانون الجبائي للتخلص من دفع الضريبة و عليه يلجأ المكلف إلى عدة طرق احتيالية يستعملها ضد مصلحة الضرائب، بحيث يقوم هذا الأخير بالتخلص من الضريبة و إعطاء عرض خاطئ.

يضم الغش الضريبي كل حركة مادية و كل التدابير و المناورات التي يلجأ إليها المكلف للتخلص من الضريبة و المساهمة.

التعريف الثاني: الغش الضريبي هو عبارة عن مخالفة القانون الجبائي بهدف التخلص من فرض الضريبة و التخفيف في قاعدة الفرض الضريبي.¹

¹ أعدد حمود القيسي، المالي العامة و التشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، 2008، 04.

¹ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، 2011، ص 153.

الفرع الثاني: أنواع الغش و التهرب الضريبي

أولاً: أنواع الغش الضريبي: يوجد قسمين من الغش الضريبي و هما:²

1- الغش الضريبي البسيط: و يتمثل في مخالفات قليلة الأهمية التي يترتب عنها تطبيق غرامات مالية و زيادات يتم تحديدها من طرف المشرع الجبائي و من أهمها:

- الأخطاء و النقائص المرتكبة عمداً من طرف الممول في تصريحه و في بعض الأحيان تشكل أخطاء تسيير غير مقصودة
- الكف عن التصريحات بالدخل أو عن جزء من الوعاء الضريبي

2- الغش الضريبي المركب: يتميز الغش الضريبي المركب بوجود مناورات تدليسية عن طريق قيام المكلف بتزييف الحالات القانونية بغرض التخلي الكلي أو الجزئي من العبء الضريبي كتقليص رقم الأعمال أو التجارة و التبادل التجاري بدون فواتير ، أو تضخيم النفقات. و الغش المركب هو كل مناورة تهدف إلى طمس كل آثار السلوك المتبع من أجل تضليل أعوان الضرائب.

ثانياً: أنواع التهرب الضريبي: للتهرب الضريبي نوعين أساسيين هما:

1- التهرب الضريبي المشروع: يوجد هذا التهرب خاصة في الصور التقليدية التالية:

- الخطأ الناتج في التصريح الضريبي: يلاحظ في الأنواع و الأشكال التالية:
- أخطاء في التصريح بالوجود عند بداية ممارسة النشاط
- أخطاء في التصريحات الشهرية
- أخطاء في التصريح بالعمليات الخاضعة للضريبة
- أخطاء في التصريح عندما يتوقف النشاط عن الممارس
- الخطأ المادي و المحاسبي: و يتم ذلك بعد الالتزام بقانون الإدارة الجبائية ذلك أن بعض المكلفين لا يقومون بتسجيل البعض من أرقام أعمالهم حيث أن عمليات البيع التي يقومون بها

²- مدني بن بلعيد ، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولي دراسة حالة الجزائر ، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير ، جامعة الجزائر ، 2004 ، ص 191.

تكون غير متوفرة أو إدخال البعض من مصاريفهم الخاصة في خانة الحساب الخاص بالمصاريف فيحملون الإدارة و الخزينة العمومية عبئا من مصروفهم الشخصي و من التحايلات في هذا النوع نجد ما يلي:

- أخطاء تخص عملية مسك الدفاتر الإجبارية
 - عدم إمساك الدفاتر الثانوية المتعلقة بعمليات البيع و الشراء
 - أخطاء في التحيين على الفواتير مثل تاريخ العملية، ترقيم الزبون.....الخ.
- 2- **التهرب الضريبي الغير مشروع:** يتمثل هذا التهرب في ما يلي:¹

عملية التحقيق التي تجرى من طرف المحققين أثناء عملية الرقابة أي أن كل الكتابات و التسجيلات المحاسبية يجب أن تكون مبررة بالوثائق و المتهربون يركزون على هذه النقطة إذ يعتمدون في تهربهم على العمليات الصورية و ذلك عن طريق إعفاء العمليات المنجزة و العائدات الناجمة عنها كلها أو جزء منها، و رفع مبالغ لأعباء الاستغلال بصورة مفرطة استرداد TVA بناء على مشتريات تتم على أساسها فواتير وهمية و تخفيض العمليات التجارية العقارية.

¹ - مدني بلعيد، مرجع سبق ذكره، ص 193

و يمكننا مما سبق أن نلخص أوجه الاختلاف و التشابه بين الغش و التهرب الضريبي
الجدول رقم (01):العنوان :أوجه التشابه و الاختلاف بين الغش و التهرب الضريبي

أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
- كل منها يؤدي إلى تخفيض العبء الضريبي.	- التهرب يتم دون مخالفة القانون الجبائي على عكس الغش.
- كل منها ناجم عن انعدام الحس المدني.	- التهرب الضريبي لا يوقع على المكلف أية عقوبة أو جزاء على غرار الغش الضريبي.
- كل منهما ناجم عن سوء النية.	

المصدر: من إعداد الطالبة

المطلب الثاني: أسباب و طرق الغش و التهرب الضريبي

في هذا المطلب سنعرض الأسباب المؤدية إلى الغش و التهرب الضريبي و كذا مختلف الطرق و الأساليب المتبعة في الغش و التهرب الضريبي.

أولاً: أسباب الغش و التهرب الضريبي: يوجد عدة أسباب للغش و التهرب الضريبي و تتمثل فيما يلي:²

1- الأسباب المتعلقة بالمكلف: غالباً ما تعود أسباب الغش و التهرب الضريبي إلى المكلف في حد ذاته، و التي تندرج في إطار اعتبارات نفسية و أخلاقية و مالية.

- على المستوى الخلقى: و الذي يحفز الأفراد على الغش و التهرب الضريبي في أداء الواجب الضريبي.

- ضعف الوعي الضريبي: يقصد به شعور المكلف بواجبه نحو وطنه و ما يقتضيه من تضحيات مادية تعين الدولة على مواجهة ما يلقي عليها من أعباء، و يعتبر ضعف الوعي الضريبي في

² - عبد الحكيم مصطفى الشراوي ، مرجع سبق ذكره : ص 137.

المجتمع من أبرز أسباب الغش و التهرب الضريبي و هذا لوجود بعض الاعتقادات الخاطئة عن الضريبة و التي نجملها فيما يلي:

- اعتبار الضريبة اقتطاع مالي دون مقابل و بالتالي أداة تعسف على أملاك الأفراد
- اعتقاد أن المتهرب من الضريبة إنما هو سارق شريف لأنه يسرق الدولة و هي شخص معنوي
- الاعتقاد الديني حول عدم شرعية الضريبة لأنها لا تستند على منطلقات عقائدية بعكس الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلام
- سوء تخصيص النفقات العامة و الذي يؤدي بالأفراد للشعور بالتبذير في أموالهم في أوجه لا تعود بالمنفعة العامة
- **الوضعي المالية السيئة للمكلف:** تؤثر الحالة المالية للمكلف على التهرب الضريبي و نطاقه بحيث نجد أن ميل المكلف نحو الغش و التهرب الضريبي يزيد كلما زاد عبء الضريبة عليه و ساء مركزه المالي.

2- الأسباب المتعلقة بالنظام الضريبي: و نعرفها فيما يلي:¹

- 1- **ثقل عبء الضريبة:** كلما زاد العبء الضريبي عن توقعات المكلفين يدفعهم إلى الغش و التهرب الضريبي.
- 2- **تعقد النظام الضريبي:** إن الضريبة التي تتطلب إجراءات عديدة و معقدة سواء كانت أثناء ربطها أو تحصيلها تدفع المكلفين على الغش و التهرب الضريبي.
- 3- **ضعف العقاب المفروض على المتهرب:** إن حجم العقاب الذي تفرضه الدولة على المتهرب من الضريبة تؤثر على التهرب الضريبي.
- 4- **عدم استقرار التشريع الضريبي:** تؤدي التغييرات الدائمة في التشريع الضريبي إلى غموض النظام الضريبي بسبب تعدد القوانين كما تؤدي إلى عدم ثقة المكلف بالنظام الضريبي و بالتالي زيادة ميلهم للغش و التهرب الضريبي.

¹ أعاد حمو القيسي، مرجع سبق ذكره، ص 29.

5- ضعف الرقابة الضريبية: عندما يشعر المكلف بالضعف الرقابة الضريبية، أو عدم وجودها فإنه يزيد ميوله نحو الغش و التهرب الضريبي.

3- الأسباب المتعلقة بالظروف الاقتصادية :

إن فتراد الكساد و الأزمات التي يشهدها البلد تعمل على انتشار الغش و التهرب الضريبي بسبب قلة النقود و انخفاض دخول المكلفين، و تدهور القدرة الشرائية للأفراد مما يصعب على المكلفين نقل عبء الضريبة، مما يدفعهم إلى الغش و التهرب الضريبي بينها في فترات الرخاء و الانتعاش الاقتصادي يقلل ميل المكلفين للغش و التهرب الضريبي بسبب ارتفاع الدخل و تحسين القدرة الشرائية للأفراد، مما يسمح للمنتجين نقل عبء الضريبة إلى المستهلكين عن طريق دفع أسعار منتجاتهم.

كما أن عدم تنظيم الاقتصاد الوطني، و انتشار الاقتصاد الموازي يؤدي إلى استمرارية و زيادة حجم الغش و التهرب الضريبي لأن القطاع الموازي لا يعمل على عدم دفع الضرائب فقط، و إنما يجعل إجراءات التحريض الجبائي عديمة الجدوى، و لا يمكن للدولة محاربة هذا القطاع بصفة كلية لأنه يساهم في امتصاص نسبة من ظاهرة البطالة.

4- الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية¹ :

تعتبر الإدارة الضريبية أداة تنفيذ النظام الضريبي لذلك كلما كانت هذه الإدارة ضعيفة الكفاءة و النزاهة، كلما سهل الغش و التهرب الضريبي، و يرجع عدم كفاءة الإدارة الضريبية إلى ضعف الإمكانيات، و الوسائل المادية، بالإضافة إلى نقص في الخبرة المهنية للموظفين في الإدارة، بالإضافة إلى ذلك توجد ظاهرة خطيرة تهدد وجود الإدارة الضريبية و التي ترتبط بالجانب الخلفي لموظفي إدارة الضرائب و التي تتمثل في الرشوة و التي تعتبر أخطر من ضعف الكفاءة و تندرج ضمن الفساد الضريبي.

و فيما يتعلق بالإدارة الضريبية الجزائرية، فإنها تعاني من عدة مشاكل تتمثل فيما يلي :

- لا تخضع الإطارات الضريبية لتكون واحد: بحيث يوجد هيكلين مكلفين بتكوين هؤلاء الإطارات هما المعهد الوطني للمالية، معهد الاقتصاد الجمركي و الجبائي، و البرامج بينهما متباينة؛
- سيادة الأساليب الكلاسيكية في العمل الإداري، إن زالت الملفات تعالج بطريقة يدوي بطيئة؛

¹ أعداد حمو القيسي، مرجع سبق ذكره، ص 30

- غياب الجهود للتعريف بالنظام الضريبي، و القيام بالتوعية سواء على مستوى وسائل الإعلام المسموعة و المرئية، في حين نجد أن في الكثير من الدول مثل كندا هناك تنسيق مع الوزارات الأخرى (التربية الوطنية ، التكوين المهني ، التعليم العالي) من أجل نشر الثقافة و الوعي الضريبي لدى الأفراد.

و نظرا للنقائص السابقة و المشاكل التي تعاني منها الإدارة الضريبية فإن النظام الضريبي الجزائري لا زال بعيدا عن المعايير الدولية في الأداء الضريبي.

ثانيا: طرق الغش و التهرب الضريبي: تتمثل طرق الغش و التهرب الضريبي فيما يلي:¹

1- التهرب عن طريق عمليات محاسبية : إن التهرب عن طريق التحايل المحاسبي يكون بلجوء المكلف إلى تقديم تقرير، أو إقرار ضريبي ، استنادا إلى دفاتر و سجلات و حسابات مصطنعة مخالفة للحقيقة كتوزيع الأرباح على شركات وهمية اصطناع أو تغيير فواتير الشراء و البيع بغرض تقليل الإيرادات و زيادة النفقات .

أ- تقليل أو تخفيض الإيرادات: يعد أكثر استعمالا من خلال تخفيض المكلف لوعاء الضريبة و هذا من خلال اعتماده على البيع دون فواتير مما لا يترك أثر قيام العملية و هذا ما يسمح بتخفيض أو إخفاء جزء من رقم الأعمال .

ب- تضخيم أو زيادة النفقات: يسعى المكلف من خلال الرخصة التي منحها إياه المشرع الجزائري إلى تضخيم الأعباء القابلة للخصم من الربح الجبائي ، كأن تتصل هذه بأعباء فعلية مرفقة بمبررات و وثائق رسمية ، أن تكون موضوعة في صالح المؤسسة المتهرية تكون في درجة امتياز عن تلك التي تؤدي واجباتها بأمانة ، و هذا لإمكاناتها التمويلية الهائلة .

2- التهرب عن طريق عمليات مادية و قانونية : هذا النوع أكثر تنظيما عن النوع الأول ، أن يقوم المكلف بممارسة عمليات وهمية بوضع فواتير الشراء دون شراء و بيع بكتابات متكاملة دون جلب الاهتمام أو الشك فيها:

أ- التهرب عن طريق العمليات المادية : و يكون عند تغيير المكلف بطريقة غير قانونية واقعة مادية ، فيكون الإخفاء الكلي للمادة الخاضعة للاقتطاع في حالة عدم الإخطار بمزاولة النشاط

¹ سليمان عتير ، دور الرقابة الجبائية في تحسين المعلومات المحاسبية ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2011- 2012 ، ص 79-80.

التجاري ، الصناعي أو الحرفي فيكون بإقرار مزاوله نشاط ما ، لكن بإخفاء جزء من المادة التي تقع عليها الضريبة كإخفاء جزء من الممتلكات أو المخزونات .

ب- **التهرب عن طريق عمليات قانونية** : و تكون بخلق وضعية قانونية مخالفة الحقيقة و تعد أرقى تقنية و تتمثل في :

- إعداد فواتير مزيفة لعمليات البيع و الشراء وهمية يستطيع من خلالها المتهرب الاستفادة من حق الخصم حسم الرسوم للمشتريات وهمية .
- أو تزوين حالة أو وضعية قانونية خاضعة للضريبة أساسا إلى وضعية تجعلها معفاة من الضريبة أو تجعلها تخضع لاقتطاع أقل و يظهر غالبا في :
- تصنيف مبيعات خاضعة إلى مبيعات معفية ؛
- توزيع الشركات للأرباح على المساهمين في شكل رواتب و أجور لينخفض بذلك معدل الضريبة حينما يتعلق بالرواتب و الأجور.

المطلب الثالث : آثار الغش و التهرب الضريبي¹ :

تتجلى آثار الغش و التهرب الضريبي على مستوى عدة مجالات ، مالية ، اقتصادية ، اجتماعية و حتى فعالية النظام الضريبي كما يلي :

1- **الآثار المالية للغش و التهرب الضريبي**: يؤدي الغش و التهرب الضريبي إلى الإضرار بالخزينة العامة للدولة بحيث يفوت على الدولة جزءا هاما من الموارد المالية ، و يترتب على ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل .

و بالتالي تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتها الأساسية تجاه مواطنيها ، و في ظل عجز الميزانية تضطر الدولة إلى اللجوء إلى وسائل تمويلية أخرى كالإصدار النقدي و اللجوء إلى الاقتراض إلا أن ذلك الاتجاه قد يسبب مخاطر تمس الاستقلال المالي و الاقتصادي للبلد المعني .

2- **الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي** : تعتبر الضريبة متغيرا اقتصاديا هاما ، لذلك يؤدي التهرب الضريبي انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني و ذلك من عدة جوانب بالنسبة للاستثمار فإن نقص

¹ ناصر مراد ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 160-161.

إيرادات الدولة بسبب التهرب لا يسمح بتكوين ادخار عام ، لذلك يجد من مقدرة الدولة على القيام بالمشاريع الاستثمارية التي تقتضيها التنمية ، بالإضافة إلى ذلك فإن انخفاض معدلات الادخار يجعل الدولة تقلص حجم الإعفاءات الممنوحة في إطار ترقية الاستثمار ، و يترتب على ذلك ركود اقتصادي متميز بارتفاع معدلات التضخم و البطالة.

كما يعمل التهرب الضريبي الإخلال بقواعد المنافسة حيث تصبح المؤسسات المتهربة هائلة تسمح بتحسين جهازها الإنتاجي و تقوية مكانتها في السوق ، كما يضر الغش و التهرب الضريبي بإنتاجية المؤسسة بحيث يعمل ذلك الغش و التهرب إلى توجيه عناصر الإنتاج إلى الأنشطة التي يسهل فيها الغش و التهرب الضريبي حتى و لو كانت هذه الأنشطة ذات إنتاجية ضعيفة و هذا على حساب المشروعات الأكثر كفاءة ، بالإضافة إلى الإخلال بالتوازن الجهوي للمشاريع الاستثمارية و تساهم ظاهرة الغش و التهرب الضريبي في توجيه الاقتصاد الوطني نحو إرساء اقتصاد غير رسمي أو ما يعرف بالموازي و الذي يحدث مشاكل عديدة تعرقل السير الحسن للاقتصاد الوطني.

3- الآثار الاجتماعية للغش و التهرب الضريبي¹: يؤدي الغش و التهرب الضريبي إلى إضعاف روح

التضامن بين أفراد المجتمع ، كما يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبء الضريبة أن يتحمل البعض الضريبة بكاملها بينما يتخلص منها الذين تمكنوا التهرب إلى عدم عدالة توزيع العبء الضريبي ، و تؤدي كثرة الغش و التهرب الضريبي إلى لجوء الدولة إلى رفع معدلات الضرائب الموجودة أو إضافة ضرائب جديدة ، فيزداد العبء على من يتهرب من الضريبة لذلك تصبح الضريبة عاجزة عن تحقيق التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع بالإضافة إلى ذلك تصبح الضريبة عامل إفساد أخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء المشروعة أو غير المشروعة قصد التحايل و الإفلات من الواجب التطبيقي.

4- الآثار على فعالية النظام الضريبي: يعتبر الغش و التهرب الضريبي لعدم فعالية النظام الضريبي فإن

انتشار ظاهرة التهرب الضريبي كدليل على عدم فعالية النظام الضريبي في هذا المجال نجد أن الغش و التهرب الضريبي لا يحقق مبدأ العدالة الضريبية و يتعد عن التكافل الاجتماعي ، كما يقلص الإيرادات المالية للدولة ، لذلك يعمل الغش و التهرب الضريبي على عدم تحقيق السياسة الضريبية المالية ، الاقتصادية و الاجتماعية و بالتالي يقلص من أهمية الضريبة .

¹ ناصر مراد ، مرجع سبق ذكره ، ص 161-162

فالغش و التهرب الضريبي ظاهرة اجتماعية خطيرة تضر الاقتصاد الوطني و لا تسمح للدولة تنفيذ سياستها المالية لأهدافها التنموية ، و نظرا للآثار التي تترتب على التهرب الضريبي فإن مختلف التشريعات الضريبية تعمل على مكافحة و محاربة هذا الغش و التهرب الضريبي بشتى الوسائل المتاحة و هذا ما سنتم التطرق إليه في المبحث الموالي

المبحث الثالث: الحلول الوقائية لمكافحة الغش والتهرب الضريبي

تعتبر الرقابة الجبائية الوسيلة الردعية الأكثر نجاعة في الكثير من الأحيان لكشف حالات التهرب والغش الضريبيين وفي هذا المبحث سنحاول أن نعرض بعض الحلول.

المطلب الأول: نشر الوعي الضريبي

لكي يتصرف المكلف بالضريبة بايجابية وبمراعاة النظام الجبائي يجب على الإدارة بنشر الوعي الضريبي، ويتم ذلك بتعريف المواطن بالضريبة وطبيعتها ومشروعيتها حق الدولة في تقاضيها، و وجوب نشرها من خلال أجهزة الإعلام المختلفة، ولا يكتفي نشرات تذكيرية بالصحف ليقوم المكلفون بتقديم إقراراتهم (تصريحاتهم) في الميعاد، وسداد الضريبة في الوقت المحدد، وذلك لان الشعور بالمسؤولية تجاه دفع الضريبة أمر لا يقوم فقط على الاعتبارات الموضوعية والفنية وحدها، بل يستند إلى اكتمال الوعي الضريبي، وتمنح بروح الانتماء السليم إلى الوطن، فأى نظام ضريبي ليس نظاما جامدا آليا بل هو نظام اجتماعي اقتصادي سياسي يستمد كيانه و مضمونه من روح المجتمع وعقليته.²

فالوعي الضريبي هو أن يتمتع كل مكلف بدفع الضريبة المترتبة عليه، وهذا الأمر يتطلب أن تقوم السلطات بترشيد الإنفاق العام بما يخدم الصالح العام حتى يشعر دافع الضريبة أن الموارد العامة تعود إليه في شكل نافع وخدمات مباشرة وغير مباشرة، والوعي الضريبي يتطلب أن لا يكون التهرب الضريبي موضع تأييد الرأي العام ومحل رضائه، لان هذا الأمر يدفع المكلفين إلى التقليد.¹

بالإضافة إلى ما سبق ذكره فان وجود إدارة جبائية حديثة وفعالة هدفها الرفع من جودة الخدمات التي تقدمها للمكلفين بالضريبة الذين تتعامل معهم، وتحسين العلاقة بينهم لا تقتصر على تقليل حالات الغش والتهرب الضريبي، بل هي مسؤولية المكلفين ما داموا يشكلون الطرف الثاني في العلاقة.

¹ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 24- 27

زمنه يجب علة الطرفين اتخاذ الإجراءات الكفيلة بالتحسين المستمر في علاقتهما سواء المتعلقة بالإدارة الجبائية والمتمثلة في:

. الاهتمام المتزايد بنشر الوعي الضريبي لدى المكلفين حتى تكون لديهم ثقافة مجتمعة تركز على أهمية الضرائب والتنمية الاقتصادية، وتعريفهم بالدور المهم للحصيلة الضريبية في الإنفاق على الخدمات الصحية والتعليمية.

. مد جسور الثقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين من احترام قراراتهم المقدمة وافترض الثقة فيها حتى يحدث العكس.

. التزام الإدارة الجبائية بنمط الشفافية و الوضوح في منهج عملها، وإتاحة حرية وصول المعلومات عما تقوم به من أعمال للمواطنين والدارسين، ذلك لأنها لا تقوم بأعمال سرية، بل تقدم خدمات تمس حياة المواطنين الذين سيشعرون أهميتها.

. تحسين أساليب التعامل مع المكلفين من خلال تدعيم الإدارات الجبائية بمكاتب للعلاقات العامة.
. عدم التعسف في استخدام السلطات المخولة لها قانونا، وعلى ذلك فإن أي استخدام خاطئ وتعسفي من قبل الإدارة الجبائية يجب أن يخضع لرقابة القضاء لإعادة الأمور إلى نصابها الصحيح، كما يجب عليها الالتزام بسرية المهنة.

. تحسين العلاقات الإنسانية من خلال تغيير وتحسين تصرفات الموظفين بالإدارة الجبائية اتجاه المكلفين بالضريبة.

الحد من مشاعر تصفير المكلف أمام الإدارة الجبائية من خلال تبسيط العبارات الإدارية وتحسين شروط الحوار بينهما عند تطبيق الإجراءات الاستثنائية.

أما بخصوص الإجراءات المتعلقة بالمكلف بالضريبة فيمكن حصرها فيما يلي:
. القيام بأداء واجباتهم بكل صدق و أمانة.

. ضرورة استفسار واستعلام المكلفين عن حقوقهم و واجباتهم الجبائية بمراجعة الإدارة الجبائية لتزويدهم بمختلف المعلومات.

1. أن يقتنع المكلف بضرورة أدائه لواجبه الضريبي.¹

المطلب الثاني: الإصلاح التنظيمي والإداري.

تستلزم مكافحة الغش والتهرب الضريبي قبل متابعة المخالفين من مراجعة دورية للنظام الضريبي والإدارة الضريبية.

أولاً: النظام الضريبي:

إن تعديل النظام الجبائي يعد من الإجراءات التي تعمل على الحد من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، لذلك نجد معظم التشريعات تهدف إلى صياغة نظام ضريبي محكم يتماشى مع تحقيق العدالة الاجتماعية أمام جميع المكلفين بالضريبة بتقليل الفوارق بين مختلف الطبقات الاجتماعية عن طريق صياغة التشريعات الجبائية صياغة بسيطة تتسم بالاستقرار والمرونة، في نفس الوقت لتحقيق بذلك أهداف الإصلاحات الاقتصادية.²

1. نظام جبائي عادل:

جميع الدول تسعى لإرساء نظام ضريبي عادل يتماشى مع نخط اقتصادها، ويحقق بذلك عدالة اجتماعية بالتقليل من التفاوت الطبقي، غير أن ذلك لا يكون على نحو تقريبي، حيث تنقص هذه الدول وسائل التحقق من تساوي العبء الواقع على كل فرد، وذلك بإلقاء العبء على عاتق المكلفين النزهاء، فغياب العدالة أمام الضريبة يؤدي إلى الشعور بالظلم لدى المكلف بالضريبة والذي بدوره يؤثر سلباً على سلوكه وروح المسؤولية في أداء التزاماته الجبائية، ويفسح المجال بذلك إلى تدعيم غرض الغش والتهرب الضريبي.

علاوة على ذلك فإن التقييم والحكم على إمكانية تحقيق العدالة للجميع أمام الضريبة من خلال الإصلاحات الجبائية مسألة يصعب تحقيقها، وتتطلب دراسات واسعة وتحاليل ومدة تطبيق أطول، دون أن ننفي الرغبة الجارحة لدى كل دولة أثناء التزامها بتنفيذ إصلاح ما.

¹ محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 27.

² أخلاقيات المهنة ركيزة أساسية لبناء إدارة جبائية عصرية و حديثة، مجلة المالية، المدرسة الوطنية للضرائب رقم 02 2007 28.

2. تبسيط النظام الجبائي:

حيث تعتمد الدولة سياسة اقتصادية مالية واضحة تكون أساسا سياسة ضريبية مستوحاة من حاجات البلاد، ومتحاوية مع الاقتصاد الوطني، فلا بد من إعادة دراسة تشريعات الضريبة بوجه عام، بالمقارنة مع التشريعات الأجنبية والسعي لوضعها في نظام ضريبي منسجم ومتربط خال من التعقيد، لا يتضمن ثغرات تترك مجالا للغش والتهرب، وبخلاف ذلك فان تعدد وعدم وضوح النصوص الضريبية يجعل الموظفين في المصالح الضريبية غير قادرين و عاجزين عن المتابعة اليومية للإجراءات التشريعية والقانونية المستند إليها من طرف الإدارة المركزية.¹

ثانيا: الجهاز الإداري:

يرجع بعض فقهاء الجباية ظاهرة الغش والتهرب الضريبي إلى عدم فعالية النظام الجبائي التي تستلزم هيكل إداري منظم وعصري، ومن ثم وجب القيام بإصلاحات تؤدي إلى ترقية وتفعيل الجهاز الإداري من خلال تزويد هذا الهيكل بكل الوسائل التي تمكن من سد الفراغ الداخلي الذي تعاني منه.

1. الإمكانيات البشرية: وجدت الإدارة الجبائية أمام مشكل عدم كفاية الإمكانيات البشرية وعدم كفاءتها، وزيادة عدد المكلفين، ولسد هذا النقص فقد عمدت الوزارة المعنية إلى وضع برنامج من اجل تحديث وتطوير الإدارة من الجانب الهيكلي أو المادي، كما لجأت السلطات المعنية إلى إيجاد وتكوين موظفين ذوي كفاءات وتوظيف إطارات مؤهلة تسمح بإعداد برامج على مختلف المستويات.²

وذلك بإتباع الإجراءات التالية:

. تحسين أوضاع العاملين بالإدارة الجبائية.

. توفير قدر من الحماية والأمن اللازمين لضمان الأداء الجيد لمهام الموظفين في مجال الرقابة.

. وضع نظام سليم لمتابعة الموظفين.

¹ ناصر جمال، عوفي حسان، مرجع سبق ذكره، 30.

² يسرى مهدي، حسن السمراي، تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي، مجلة الأنبار للعلوم الاقتصادية و الإدارية، جامعة بغداد، المجلد 04 العدد 09، 2012.

2. الإمكانيات المادية: تعد الإمكانيات والوسائل المادية هي المتطلبات الضرورية للإدارة الجبائية التي تضمن لها الحركة الدائمة، إلا أن نقص هذه الوسائل تعتبر من العراقيل الرئيسية التي تحد من فعالية الإدارة والنظام الضريبي في أداء مهامها، إذ أن التحقيق في التسيير أو المحاسبة يقتضي تنقل الإدارة الجبائية إلى أبسط الوسائل لتأدية مهامها، لذلك وجب إدخال لوازم تتكيف مع متطلبات الأعمال الإدارية. وحسب مقتضيات العصر فإن أول ما يتبادر إلى الأذهان عند سماع مصطلح التجهيز هو المعالجة المعلوماتية أو الإعلام الآليين، فالكثير يرى استخدام التكنولوجيا في تسيير مختلف أعمال الإدارة الجبائية هو العلاج الناجح والفعال ضد كل أشكال التهرب الضريبي والغش فهو يحفظ السرية الجبائية التي تعتبر أهم خاصية يجب على الإدارة الجبائية التحلي بها، كما تفتح آفاق كبيرة للتخلص من بعض التجاوزات، كإتلاف الملفات وضياعها والإعلان التلقائي للتأخيرات في الدفع في آجالها المحددة في البرمجة الوقائية والملائمة، تجعل من الصعب الاطلاع بطريقة غير شرعية للموظفين على بعض الملفات قصد إدخال بعض التعديلات عليها، ولهذا عمدت المصالح المختصة اقتناء أجهزة الإعلام الآلي لتجهيز المكاتب، وهذا ما يجلب عددا أكبر من المعلومات الجبائية.¹

المطلب الثالث: التنسيق والتكامل بين الإدارة الجبائية والإدارات الأخرى

إن رفع مستوى كفاءة الإدارة الجبائية وحدها دون غيرها من الإدارات الحكومية لا يكفي لتمكينها من تطبيق المهام الموكلة إليها على الوجه الأكمل، إذ أن عملية مراجعة تصريحات المكلفين وتتبع أنشطتهم المختلفة يتطلب وجود تعاون وثيق بين الإدارة الجبائية وغيرها من الإدارات التي يتعين عليها تزويدها بما تحتاجه من معلومات و بيانات لا غنى عنها لضمان نجاحها في القيام بأعمالها. من الإدارات الهامة التي يستدعي ضرورة التنسيق بينها وبين الإدارة الجبائية نظرا لما تمتلكه من معلومات جد قيمة بالنظر للمسؤوليات الملقاة على عاتقها والصلاحيات المخولة لها نجد:²

¹ يسرى مهدي، حسن السمراي، مرجع سبق ذكره، ص 40.

² محي محمد سعيد، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية، مكتبة الإشعاع، مصر، 2002، ص 76

أولاً: المصالح التجارية: وهذا التنسيق يتعلق خاصة بمديرية الأسعار والمنافسة ومديرية الإحصاء وعلى هذه المصالح ان ترسل كافة المعلومات التي يجوزها والمتعلقة بمختلف المخالفات التي تمد بصلة النظام الاقتصادي والتي ترتكب من طرف بعض المكلفين في مجال تشكيل أسعار المبيعات والخدمات المرفوقة بالدراسة التحليلية لملف الأسعار والإحصائيات المتعلقة بنوع الخدمات المقدمة.

ثانياً: مصالح الجمارك: لا بد لهذه الأخيرة أن تفرض على كل مستورد تقديم شهادة مهنية أثناء عملية الاستيراد، هذه البطاقة يتم جلبها من مفتشية الضرائب وعلى مصالح الجمارك أن ترسل تلقائياً وبدون أي طلب مسبق من طرف مصلحة الجباية معلومات مفصلة تخص عمليات الاستيراد.

ثانياً: السلطات القضائية: على هذه الأخيرة تحويل كافة المعلومات التي يجوزها فيما يخص المخالفات الجبائية لإدارة الضرائب وعليها أن تتعامل بكل تشدد مع المكلفين الذين يرتكبون مخالفات جبائية تلحق إضراراً بالخزينة العامة للدولة، ولهذا فالجهات القضائية عليها إبلاغ الإدارة الجبائية لكي تتدخل كطرف مدني في إجراءات المحاكمة وعليها أيضاً أن تطبق العقوبات المناسبة للمبالغ التي يتم تحبها من طرف المكلفين من أجل ردع المخالفين، خاصة أن الإدارة الجبائية لا تتغاضى عن مثل هذه الأعمال.

إضافة إلى ضرورة التنسيق في تبادل المعلومات بين هذه المصالح المختلفة والإدارة الجبائية يمكنها التنسيق في تنفيذ برامج تدخل في الميدان بتشكيل فرقة مشتركة جبائية، تجارة، جمارك ومصالح الأمن، إذ يمكن لهذه العمليات خاصة فيما يتعلق بالتدخلات المنتظمة المشتركة للبحث عن المهن الحرة والأشخاص الممارسين لها أن تأتي بنتائج إيجابية بالنظر إلى دور هذه المعلومات المأخوذة من كل مصلحة.

كما تلعب هذه المصالح دوراً هاماً في تطبيق القانون إذا وقعت حلة غش أو تهريب وذلك من خلال

تطبيق العقوبات التي اقراها المشرع الجزائري في نصوصه القانونية وتشريعاته والتي من بينها:

العقوبات الجبائية: منصوص عليها في المواد التالية:¹

¹ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المواد 114-115، ص 96

المادة 114: يعاقب القانون على كل المخالفات للأحكام القانونية أو النصوص التنظيمية والتطبيقية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بغرامة وفي حالة التدليس تطبق العقوبات المنصوص عليها في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

المادة 115: التأخير في إيداع رقم الأعمال تطبق عليه غرامة نسبتها 10% وترفع حتى 25% في حلة إنذار المدين.

العقوبات الجناحية:¹

المادة 117: يعاقب طبقا للمادة 13 المعدلة لأحكام المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كل من تملص أو حاول التملص بصفة كلية أو جزئية باستعمال طرق التدليس.

المادة 118: تطبيق أحكام المادة 117 من هذا القانون حيث تعتبر أعمال تدليس على وجه الخصوص:

. إخضاع أو محاولة إخضاع من قبل أي شخص المبالغ التي تطبق عليها الرسم على القيمة المضافة TVA.

. الإخضاع عن قصد لنقل حسابات وهمية.

. الإغفال عن قصد لنقل حسابات وهمية.

. الإغفال عن تصريح بمداخيل المنقولات أو رقم الأعمال أو التصريح الناقص بهما عن قصد.

المادة 120: في حالة استعمال العنف يجرر محضر ويطبق عليه قانون المعتدين المنصوص عليه في الأمر

66-165.

المادة 121: عقوبات ردعية عن المساس بالاقتصاد الوطني.

¹قانون رقم 11-16 مؤرخ في 25 ديسمبر 2011 المتضمن لقانون المالية 2012، الجريدة الرسمية العدد 72، الخميس 29-12-

2011، ص 06.

خلاصة الفصل :

من خلال تطرقنا للإطار المفاهيمي للغش و التهرب الضريبي استخلصنا أن الضريبية فريضة نقدية يخضع لها المكلفين قانونيا سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو اعتباريين ، و قد تطورت أهداف الضريبة من اقتصارها على تحقيق هدف الحصيلة إلى استعمالها كأداة لتحقيق أهداف اقتصادية ، اجتماعية و سياسية ، و ذلك بالموازنة مع تطور وظيفة الدولة و تدخلها في نشاط اقتصادي، و هذا الاقتطاع الإجباري يتم وفقا لإجراءات إدارية و تقنية تتكلف الإدارة الجبائية بالسهر على تنفيذها ابتداء من تقدير المادة الخاضعة للضريبة مروراً بتصفية دين الضريبة أي قيمة الضريبة وصولاً إلى تحصيل هذا المبلغ من المكلف لصالح الدولة ، وذلك لضمان تحصيل إيرادات الضريبية الكافية للخزينة العمومية و تحقيق أهداف الدولة المتوخاة من فرض الضريبة كتوجيه للاستهلاك و الاستثمار و الادخار من جهة ، و مراعاة مصلحة المكلف من جهة أخرى .

كما توصلنا إلى أن الغش و التهرب الضريبي يعتبران من أخطر الظواهر التي تنهك الاقتصاد بصفة عامة و النظام الضريبي بصفة خاصة حيث يعيق التطبيق الجيد لهما و يقف حائلا دون تحقيق أهداف مسطرة ، و تتعدد أسبابهما فمنها ما هو متعلق بالإدارة الجبائية من خلال تعقد إجراءاتها ، ومنها يختص بالمكلف بالضريبة و مدى فعالية التشريع الضريبي ، و بطبيعة الظرف الاقتصادي ، غير أنه مهما كان السبب وراء الغش و التهرب الضريبي فإن النتيجة واحدة ، و تتمثل في الآثار السلبية التي تخلفها هذين الظاهرتين على عدة مستويات: المالية ، الاقتصادية ، الاجتماعية و السياسية.

الفصل الثالث

واقع الرقابة الجبائية و آثارها على التحصيل الضريبي في مديرية الضرائب بـتـسـسـيـلـت

الفصل الثالث : واقع الرقابة الجبائية و أثارها على التحصيل الضريبي في مديرية الضرائب

بتيسمسيلت .

تمهيد:

تعتبر الرقابة الجبائية الوسيلة الممنوحة للإدارة الجبائية من اجل مراقبة تصريجات المكلفين بالضريبة ، و من أهم الطرق التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية في الجزائر طريقتي التحقيق المحاسبي المتعلق بالأشخاص المعنويين و التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة المتعلقة بدخول الأشخاص الطبيعيين، باعتبارهما أكثر شيوع و تطبيقا من طرف مراقبي الإدارة الضريبية، إضافة إلى الطريقة الابتدائية أو الأساسية ألا وهي الطريقة الداخلية و التي تتضمن الرقابة على المستندات الخاصة بالمكلفين بالضريبة .

من خلال هذا الفصل سنحاول شرح الإجراءات العملية و التطبيقية لكل وسيلة على حدى، و توضيح كيفية اكتشاف مراقبي الإدارة الجبائية لطرق الغش و التهرب الضريبيين التي يستعملها المكلف بالضريبة . كما سيتم استعراض دراسة حالة تم إجراءها على مستوى مفتشية الضرائب الخاصة بالطريقة الداخلية، و في الختام نقوم بدراسة المشاكل التي تعاني منها الرقابة الجبائية في الجزائر و بعض التدابير المتخذة من طرف السلطات للحد من هذه الصعوبات . ويتم ذلك من خلال التطرق إلى المباحث التالية :

المبحث الأول: نبذة تاريخية عن مديرية الضرائب لتيسمسيلت

المبحث الثاني: الرقابة الجبائية لمديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت

المبحث الثالث: تأثير الرقابة الجبائية على التحصيل الضريبي على مستوى مديرية الضرائب لتيسمسيلت

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

الفصل الثالث : واقع الرقابة الجبائية و أثارها على التحصيل الضريبي في مديرية الضرائب بتيسمسيلت .

المبحث الأول : نبذة تاريخية عن مديرية الضرائب تيسمسيلت

نحاول من خلال هذا المبحث تقديم مديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت باعتبارها المؤسسة المستقبلية للقيام بالتربص التطبيقي.

المطلب الأول : تعريف مديرية الضرائب تيسمسيلت و تاريخ إنشائها ومهامها والهيكل التنظيمي لها

تم إنشاء المديرية الولائية للضرائب تيسمسيلت بموجب المرسوم التنفيذي القرار المؤرخ في

1991/04/30 المحدد لصلاحيات و تنظيم للمديريات الجهوية للضرائب و المديريات الولائية للضرائب و

هي تحتوي خمسة مديريات فرعية المشكلة لمكاتب لكل منها¹ .

01- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية و المكلفة ب:

- تنشيط المصالح ، إعداد الوضعيات الإحصائية الدورية .
- التكفل و المتابعة و المراقبة بطلبات الاعتماد الخاصة بالشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة
- متابعة النظم الجبائية العامة و نظم الامتياز الخاصة

هذه المديرية الفرعية تحتوي على (04) أربعة مكاتب

- مكتب الجداول

- مكتب الإحصائيات

- مكتب التنظيم و العلاقات العامة

- مكتب التنشيط و المساعدة

02- المديرية الفرعية للتحصيل و المكلفة ب:

- التكفل و المراقبة و المتابعة بمجداول الضرائب و تحصيل الموارد الجبائية و شبه الجبائية .
- متابعة العمليات و الكتابات الحسابية و المراقبة الدورية لمصالح التحصيل و تنشيط قباضات
- الضرائب و تنفيذ أعمال التصفية للحسابات و كذلك الإجراءات في تحصيل الضرائب

¹ المرسوم التنفيذي القرار المؤرخ في 1991/04/30 ، الجريدة الرسمية رقم 20

² قرار الوزاري مشترك مؤرخ في 25 صفر عام 1430 هـ موافق لـ 21 فبراير 2009

الفصل الثالث : واقع الرقابة الجبائية و أثارها على التحصيل الضريبي في مديرية الضرائب

بتيسميسيلت .

- التقييم الدوري لوضعية التحصيل و تحليل النقائص و لا سيما في مادة التصفية و اقتراح التدابير الجديدة لأجل تحسين المنتج الجبائي .

- مراقبة و مساعدة القباضات لأجل تطهير الحسابات للوصول إلى التصفية النهائية

هذه المديرية الفرعية تحتوي (03) ثلاثة مكاتب :¹

- مكتب مراقبة التحصيل

- مكتب متابعة عمليات القيد و أشغاله

- مكتب التصفية .

03- المديرية الفرعية للمنازعات و المكلفة بـ:

- دراسة و البث في الشكاوي المحررة في الإطار الإداري و الطعن الجبائي و الطعن العفوي و تبليغ

القرارات المتخذة عنها و الأمر بالصرف للإلغاءات الضريبية و التخفيضات الممنوحة

- دراسة أنحاز الطلبات استرداد الرسم على القيمة المضافة

- تكوين ملفات رفع الشكاوي أمام العدالة لعمليات الغش الجبائي و الدفاع عن المصالح الجبائية

لدى جميع الهيئات القضائية

هذه المديرية الفرعية تحتوي (04) أربعة مكاتب .

- مكتب الاحتجاجات

- مكتب لجان الطعن

- مكتب المنازعات القضائية

- مكتب التبليغ و الأمر بالصرف

04- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية و المكلفون بـ:

- إعداد برامج البحث عن المادة الخاضعة للضريبة

- إعداد برامج التحقيقات

¹ قرار الوزاري مشترك الموافق ل 21 فبراير 2009، مرجع سبق ذكره

الفصل الثالث : واقع الرقابة الجبائية و أثارها على التحصيل الضريبي في مديرية الضرائب بتيسمسيلت .

- مراقبة التقييمات و متابعة إنجازها.

هذه المديرية الفرعية تحتوى (04) أربعة مكاتب :

- مكتب البحث عن المعلومة الجبائية

- مكتب البطاقات و المقارنات

- مكتب المراجعات الجبائية

- مكتب المراقبة التقييمات

05- المديرية الفرعية للوسائل و المكلفة بـ:

- تسيير الأفراد ، الميزانية و الوسائل المنقولة و العقارية لمديرية الضرائب للولاية

- الحرص على تنسيق برامج الإعلام الآلي

هذه المديرية الفرعية تحتوى (04) أربعة مكاتب¹:

- مكتب المستخدمين و التكوين

- مكتب عمليات الميزانية

- مكتب الوسائل و التسيير المطبوعات و الأرشيف

- مكتب الإعلام الآلي

مهام مديرية الضرائب :

مديرية الضرائب ملحققة بـ:

1- ضمان المديرية الولائية للضرائب بممارسة السلطة السليمة و المراكز الضرائب و مراكز الجوارية

للضرائب .

2- السهر على احترام التنظيم و التشريع الجبائي و متابعة مراقبة نشاط المصالح و تحقيق الأهداف

المحددة لها .

3- تنظيم جميع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية

¹ قرار الوزاري مشترك الموافق ل 21 فبراير 2009، مرجع سبق ذكره

الفصل الثالث : واقع الرقابة الجبائية و أثارها على التحصيل الضريبي في مديرية الضرائب

بتيسميسيلت .

- 4- إصدار الجداول و قوائم المنتوجات و شهادات الإلغاء أو التخفيض و تعاينها و تصادق عليها .
- 5- تقوم النتائج و تعد الحصيلة الدورية
- 6- تحليل و تقويم دوريا عمل المصالح الخاضعة لاختصاصها إعداد تلخيصات عن ذلك و اقتراح أي إجراء من شأنه أن يحسن عملها
- 7- الجداول و سندات الإيرادات و تحصيل الضرائب و الأتاوى
- 8- مراقبة التكفل و التصفية اللتين يقوم بهما كل من مكتب القباضة و متابعة تسوية ذلك .¹
- 9- متابعة تطور الدعاوي المرفوعة أمام القضاء في مجال منازعات لتحصيل .
- 10- ضمان الرقابة القبالية و تصفية حسابات تسيير القابضين
- 11- تنظيم جمع المعلومات الجبائية و استغلالها
- 12- إعداد برامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة و متابعة تنفيذها و تقويم نتائجها .
- 13- وضع الرقابة المقررة فيما يخص القيم و الأسعار و تأذن بالزيادة إن اقتضى الأمر ذلك
- 14- دراسة العرائض و تنظيم أشغال لجان الطعن و متابعة المنازعات و مسك الملفات المرتبطة بها بصفة منتظمة .
- 15- متابعة تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال وعاء الضريبة .
- 16- تقدير احتياجات المديرية من الوسائل البشرية و المادية و التقنية و المالية و إعداد التقديرات الميزانية المطابقة لذلك
- 17- ضمان تسيير المستخدمين و الاعتمادات المخصصة لهذه المصالح.
- 18- توظيف و تعيين المستخدمين الذين لم تقرر طريقة أخرى لتحسينهم
- 19- تنظيم و تطبيق الأعمال التكوينية و تحسين المستوى التي تبادر بها المديرية العامة للضرائب.
- 20- تكوين رصييدا وثائقيا للمديرية الولائية و تسييره و ضمان توزيعه و تعميمه.

¹ مديرية الضرائب لولاية تيسميسيلت

الفصل الثالث : واقع الرقابة الجبائية و أثارها على التحصيل الضريبي في مديرية الضرائب

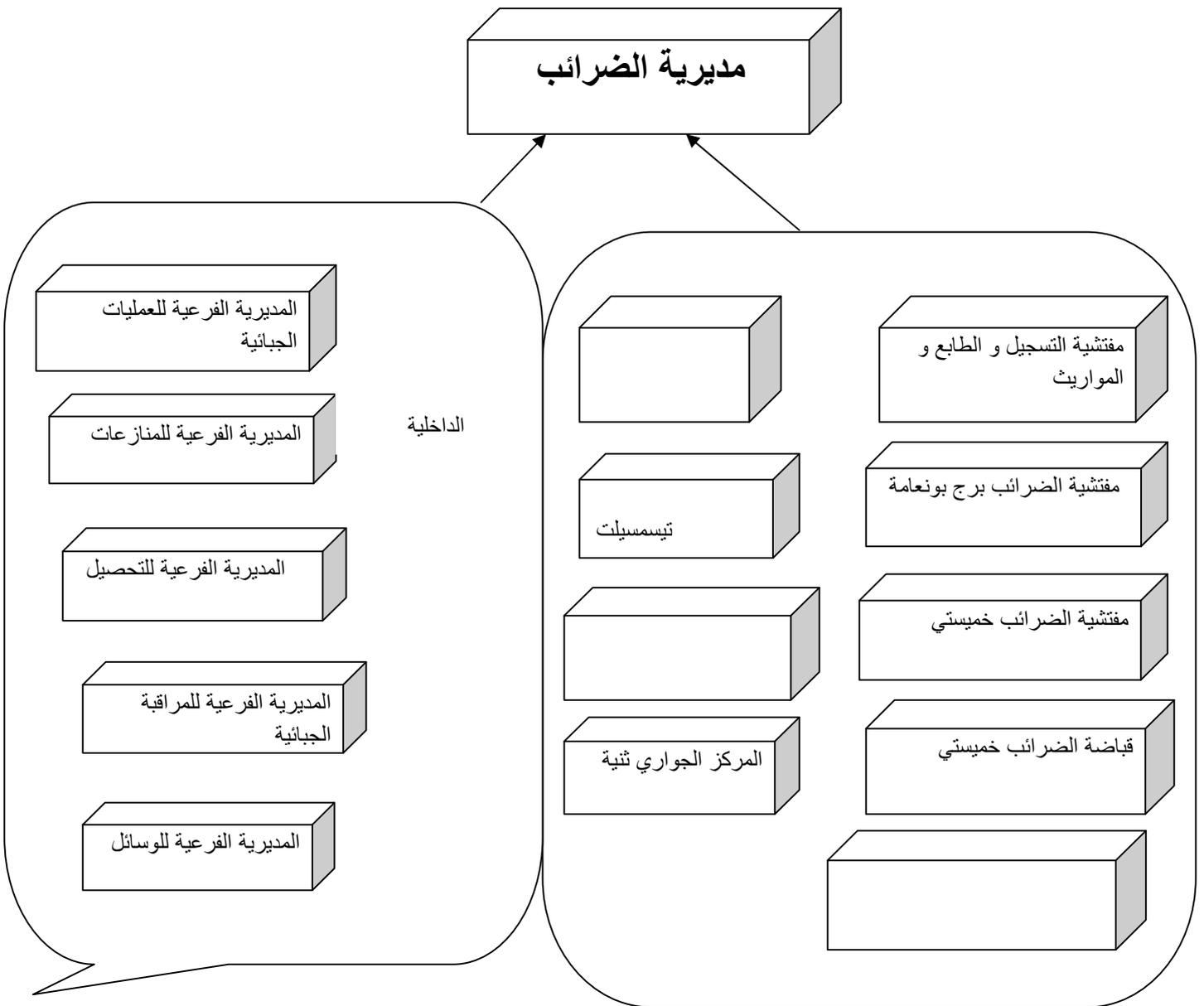
بتيسمسيلت .

21- السهر على مسك ملفات جرد الأملاك العقارية و المنقولة كما السهر على صيانة هذه الأملاك و المحافظة عليها .

22- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة و إعلامهم

23- نشر المعلومات و الآراء لفائدة المكلفين بالضريبة .

شكل رقم (01) الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت



المصدر: مديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت

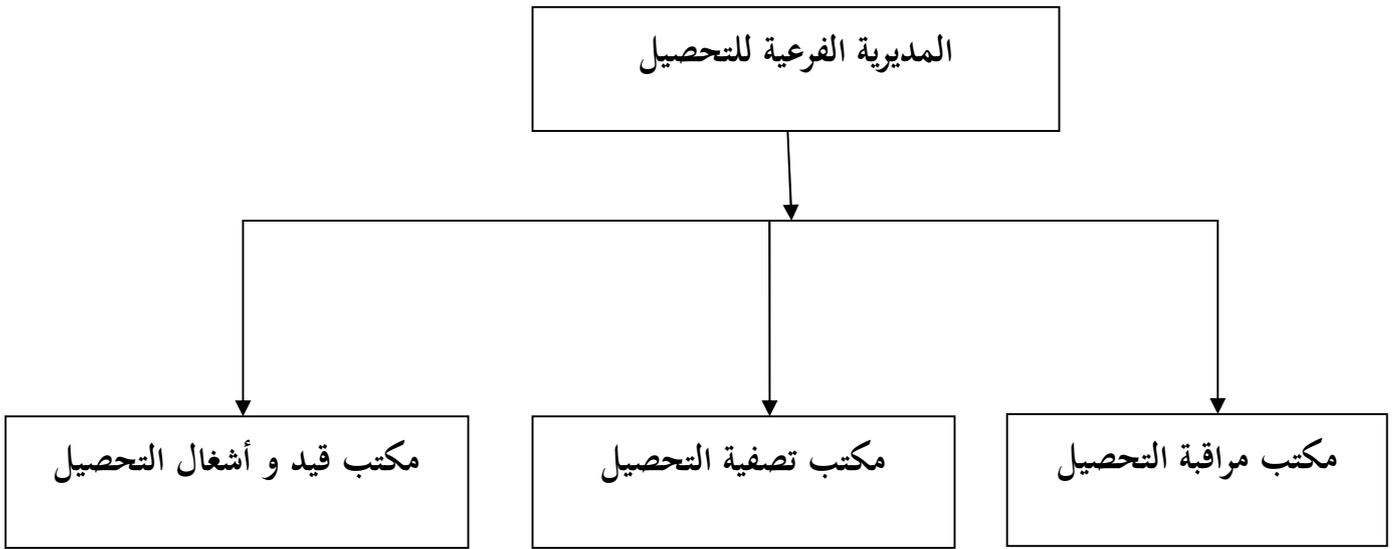
الفصل الثالث : واقع الرقابة الجبائية و أثارها على التحصيل الضريبي في مديرية الضرائب
بتيسمسيلت .

المطلب الثاني: المديرية الفرعية للتحصيل لولاية تيسمسيلت

المديرية الفرعية للتحصيل : هي مديرية التي تقوم بمتابعة التحصيل و مراقبة

المكاتب الفرعية لمديرية التحصيل بتيسمسيلت:

الشكل رقم (02) العنوان: المكاتب الفرعية لمديرية التحصيل بتيسمسيلت



المصدر: مديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت

المديرية الفرعية للتحصيل و تكلف بما يلي¹:

- التكفل بالجداول و سندات الإيرادات و مراقبتها و متابعتها و كذا بوضعية تحصيل الضرائب و الرسوم و كل ناتج آخر أو أتاوى
- متابعة العمليات و القيود المحاسبية و المراقبة الدورية للمصالح
- التحصيل و التنشيط قابضات الضرائب في مجال تنفيذ أعمالها للتطهير و تصفية الحسابات و كذا التحصيل الجبري للضريبة
- التقييم الدوري لوضعية التحصيل و تحليل النقصان فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير من شأنها أن تحسن الناتج الجبائي

¹ مديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت

الفصل الثالث : واقع الرقابة الجبائية و أثارها على التحصيل الضريبي في مديرية الضرائب

بتيسمىلت .

- مراقبة القبضات و مساعدتها قصد تطهير حسابات قابضات الضرائب بغية تصفية الحسابات و تطهيرها.

مكاتب مديرية فرعية للتحصيل:¹

مكتب مراقبة التحصيل و يكلف بما يأتي :

- دفع نشاطات التحصيل
- المحافظة على مصالح الخزينة بمناسبة الصفقات العقارية الموثقة عند إرجاع فائض المدفوعات.
- إعداد عناصر الجباية الضرورية لوضع الميزانية و تبليغها للجماعات المحلية و كذا الهيئات المعنية .
- مكتب متابعة عمليات القيد و أشغاله و يكلف بضمان ما يلي
- متابعة أعمال التأشير و التوقيع على المدفوعات و على شهادات الإلغاء من الجداول و سندات الإيرادات المتكفل بها.
- المراقبة الدورية لوضعية الصندوق و حركة الحسابات المالية و القيم غير النشطة .
- التكفل الفعلي بالأوامر و التوصيات التي يقدمها المحققون في التسيير ، بخصوص مهام المراقبة و تنفيذها .

- إعداد و تأشير عمليات و القيوم عند تسليم المهام بين المحاسبين

مكتب التصفية و يكلف بضمان ما يأتي :²

- مراقبة التكفل بالجداول العامة و بسندات التحصيل أو الإيرادات المتعلقة بمستحقات و مستخرجات الأحكام و القرارات القضائية في مجال الغرامات و العقوبات المالية أو الموارد غير الجبائية .
- استلام المنتجات الإحصائية التي يعدها قابضوا الضرائب و المصادقة عليها .

¹ قرار الوزاري مشترك مؤرخ في 21 فيفري 2009 يحدد ينظم المهام خارج الإدارة الجبائية وصل جبائية الجريدة الرسمية رقم 20 سنة 2009 المادة 65-66-67-68 ص 18-19.

² المديرية الفرعية للتحصيل بولاية تيسمىلت

الفصل الثالث : واقع الرقابة الجبائية و أثارها على التحصيل الضريبي في مديرية الضرائب

بتيسميسيلت .

- مركزة حسابات تسيير الخزينة و المستندات الملحقة
- التكفل بجداول القبول في الإرجاء للمبالغ المتعذر تحصيلها و جدول تصفية منتجات الخزينة و سجل الترحيل و مراقبة كل ذلك¹

¹ - قرار الوزاري مشترك مؤرخ في 21 فيفري 2009 ،مرجع سبق ذكره

الفصل الثالث : واقع الرقابة الجبائية و أثارها على التحصيل الضريبي في مديرية الضرائب

بتيسميسيلت .

المبحث الثاني: طرق الرقابة الجبائية لمديرية الضرائب لولاية تيسميسيلت

هناك عدة طرق و أساليب تتبعها الدولة من أجل الحد من الغش و التهرب الضريبي

المطلب الأول: طرق الرقابة للحد من الغش و التهرب الضريبي:

الفرع الأول: الأساليب الموجهة للحد من التهرب بدافع نفسي¹:

تتمثل في تسهيلات تقرب إتاحة إمكانيات للطعن في قرارات الإخضاع التي تؤسس لدى مصالح

الوعاء، و من أهم أساليب الطعن لدى المكلف في:

1- الطعن الإداري: Recours Hiérarchique

- يعلم المفتش المحقق المكلف بالضريبة بظروف سير التحقيق والنتائج المترتبة عنه، زيادة على ذلك يقدم

كل من المحقق أو رئيس الفرقة أو مسؤول مصلحة التحقيق كل التوضيحات الإضافية اللازمة.

- يمكن للمكلف أن يلجأ إلى المدير الولائي للضرائب أو إلى رئيس مركز الضرائب أو رئيس مصلحة

الأبحاث والتحقيقات للنظر في الصعوبات التي تنشأ خلال التحقيق أو النتائج المترتبة عن هذه الأخيرة.

- تقدم للمكلف بالضريبة عند بداية التحقيق جميع المعلومات الخاصة بالمحققين كالاسم والرتبة والإدارة

المستخدمة... الخ.

2- الطعن النزاعي: Recours Contentieux

- يعتبر هذا النوع من الطعن ضمانا لصيانة حقوق المكلف إذا تبين للمكلف أنه قد أخضع على أسس

مفرطة، فعليه أن يرسل بشكوى إلى المدير الولائي للضرائب، في موقع فرض الضريبة.

- يتمتع المكلف بأجل ينقضي عادة في نهاية شهر ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي يوضع فيها

جدول التسوية قيد التحصيل.

¹ المرسوم التنفيذي القرار المؤرخ في 1991/04/30، مرجع سبق ذكره.

الفصل الثالث : واقع الرقابة الجبائية و أثارها على التحصيل الضريبي في مديرية الضرائب

بتيسميسيلت .

- زيادة على هذا يمكن للمكلف أن يلتمس وقف تحصيل الضريبة المتنازع فيها والدفع المؤجل، وغالبا ما تشترط مصلحة التحصيل ضمانات للاستجابة لهذا المطلب.
- يحق للمشتكين أن يلجئوا إلى لجان الطعن المتواجدة على مستوى الدائرة أو الولاية أو الإدارة المركزية، يمكن له أيضا الطعن أمام الفرقة الإدارية التابعة للمجلس القضائي.
- لا يشكل الطعن ضمانا لوقف تسديد الضريبة، سواء الأساس أو العقوبات، وإذا سبق اللجوء إلى الفرقة الإدارية، فإنه لا يتسنى للمشتكي الرجوع إلى الطعن أمام اللجان المختصة.
- يفصل المدير الولائي في الشكاوي في أجل أربعة أشهر ابتداء من تاريخ إيداع الشكاوي.
- في حالة ما إذا كانت الشكاوي تتعلق بأعمال تتعدى فيها قيمة الحقوق والغرامات 10.000.000 دينار.

- إذا أجري التحقيق من قبل مصالح DRV، يطلب حصول المدير الولائي على رأي مطابق للإدارة المركزية.
- في هذه الحالة تمدد فترة البث في الشكاوي لمدة شهرين آخرين.

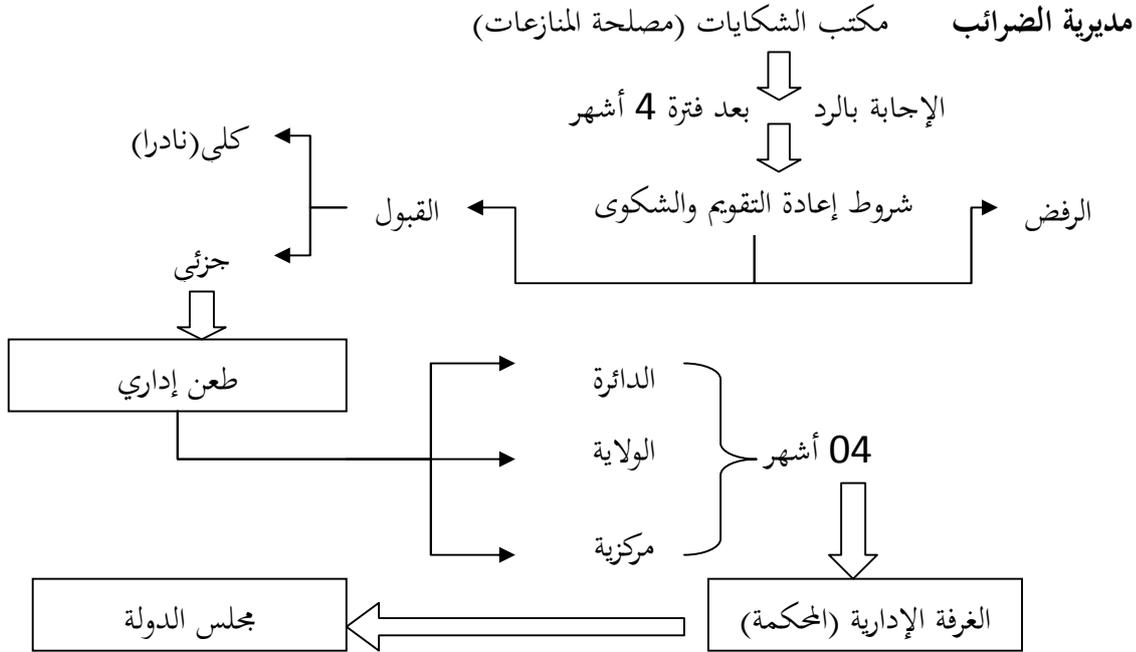
3- الطعن الولائي: ¹Recours Gracieux

- يحق للمشتكين أن يلتمسوا عدم تسديد العقوبات الموكبون بها أو بعضا منها.
- ترسل الطلبات إلى مدير الضرائب للولاية التي أخضع فيها المشتكي، والذي يعتد في فحصها بإمكانيات المشتكي المالية في التسديد، والظروف الخاصة التي تدعم ملفه، وتصرفات المشتكي إلى جانب المخالفات التي اقترفها سابقا.
- لا يمكن أن يراجع مبلغ الحقوق المستحقة، إلا إذا تعلق الأمر بالضرائب المباشرة أو كان المشتكي عاجزا تماما عن تسديد ما عليه من ديون اتجاه الخزينة.

¹ المرسوم التنفيذي القرار المؤرخ في 1991/04/30، مرجع سبق ذكره

الفصل الثالث : واقع الرقابة الجبائية و أثارها على التحصيل الضريبي في مديرية الضرائب بتيسميسيلت .

الشكل رقم (03): طرق الطعن الجبائي



المصدر: مديرية الضرائب لولاية تسميسيلت

الفرع الثاني: الأساليب الموجهة لردع التهرب والرقابة عليه:

1- حق الإطلاع (لدى المؤسسات الخاصة): يمارس حق الإطلاع على المؤسسات الخاصة،

وذلك مهما كان نظام الضريبة الخاضعة له. وهذا ما يبينه قانون الإجراءات الجبائية.

ولهذا يتعين تقديم كل الدفاتر والوثائق والمستندات للإيرادات والنفقات الواجب مسكها عند كل طلب من

طرف أعوان التحقيق وهكذا كما نص به القانون التجاري: « يجبر القانون التجاري كل المؤسسات أن

تحتفظ بكل وثائقها لحق الإطلاع مدة 10 سنوات »¹.

¹ القانون التجاري: المادة 12 ديوان المطبوعات الجامعية سنة 1984، ص: 04.

الفصل الثالث : واقع الرقابة الجبائية و أثارها على التحصيل الضريبي في مديرية الضرائب

بتيسميسيلت .

2- حق الإطلاع لدى البنوك: تمارس الإدارة الجبائية حق الإطلاع لدى البنوك وجميع الهيئات المالية المماثلة، فهذه الأخيرة ملزمة بتقديم جميع المعلومات لأعوان الإدارة الجبائية حول الكشوفات الحسابات البنكية للمكلف، حركة الإيرادات والنفقات وهذا في حد ما سطره القانون.

فلا يحق لأعوان المصالح المصرفية تقديم بعض الملفات التي تتعلق بالسر المصرفي وهذا حسب التعليمات المؤرخة في 12/04/1992 من طرف المديرية العامة للضرائب.

3- حق الرقابة: من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية حق الرقابة للتأكد من صدق المعلومات المقدمة ضمن التصريحات المكتبية، فالرقابة تسمح للإدارة الجبائية بأن « تتأكد أن جميع المكلفين قد سددوا ما عليهم، وهذا من أجل تصليح الضرر الذي قد يلحق بخزينة الدولة من جراء مخالفة أحكام القانون الجبائي»¹.

فحق الرقابة هو عبارة عن مجموع العمليات الشكلية والمادية المنجزة من طرف أعوان الإدارة الجبائية والمتضمن صحة العمليات والمعلومات المقدمة من طرف الأشخاص المعنويين والطبيعيين الخاضعين للضرائب من خلال مقارنتها بعناصر ومعطيات خارجية.²

تتم الرقابة عبر ثلاث مراحل متتابعة ومتكاملة هي:

أ- الرقابة الشكلية: يقوم المكلف بالضريبة بفحص شكلي فقط للتصريحات المكتبية، وتهدف تدخلاته إلى إحداث تصحيحات مادية للأخطاء والنقائص المرتكبة في غالب الأحيان عند كتابة المكلفين للتصريحات والتحقق من هوية وعنوان المكلف، وكذا مختلف العناصر التي تدخل في تحديد الوعاء الضريبي.³

ما يمكن ملاحظته من خلال هذا الشكل من الرقابة هو:

¹ Colin Philippe: « La vérification Fiscale, édition Economica, paris, 1979, p 17,89.

² Colin Philippe. p 02.

³ Colin Philippe. p 07- 09.

الفصل الثالث : واقع الرقابة الجبائية و أثارها على التحصيل الضريبي في مديرية الضرائب

بتيسميسيلت .

1- الرقابة الشكلية للتصريحات هي أول عملية تنفذ.

2- الرقابة الشكلية تكون سنوية.

3- إن الإدارة الجبائية تنظر إلى الشكل أو الكيفية التي جاءت بها هذه التصريحات، لا تهدف إلى التأكد من صحة هذا الأخير.

ب- الرقابة على الوثائق (المكتبية): الرقابة على الوثائق تتمثل في مجموع الأعمال التي تتم على مستوى المكتب حيث تقوم مصلحة التحقيق «بإجراء فحص نقدي وشامل للتصريحات الجبائية المكتبية من خلال مقارنتها بمختلف المعلومات والوثائق التي هي بحوزة الإدارة الجبائية عن الوضعية الحقيقية لكل مكلف. وذلك انطلاقا من ملفاتهم الخاصة المبينة لتطور ذممهم المالية والعناصر المكونة لمسارهم المعيشي»¹.

يقوم المحقق بالتحليل والتدقيق والمقارنة في التصريحات المقدمة من المكلف ودراسة مدى ترابطها وانسجامها من سنة إلى أخرى مستعينا في ذلك بالملف الجبائي للمكلف الذي بحوزة الإدارة الجبائية، ومصادر خارجية مثل: البنوك والإيرادات والهيئات والمؤسسات العامة والخاصة والمتعلقة بالمعاملات أو الصفقات التي أبرمت مع المكلف وبعض الكشوفات، إضافة إلى كل هذا فبإمكان المحقق طلب معلومات وتبريرات أخرى من المكلف حول خصم معين أو توضيحات حول نقطة معينة كالتأكد من صحة مبالغ الرسوم المخصصة T.V.A التحقيق في المعدلات المطبقة، وكما إذا كانت فعلا تلك الخاصة بالعمليات المحققة أو أن هذه الأخيرة قد تم إعفائها.

ج- الرقابة الخارجية (الميدانية): الرقابة الخارجية تتمثل في التدخلات المباشرة لأعوان المحققون للأمكنة التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة نشاطاتهم، إذ تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة ونزاهة الإقرارات المصرح بها من خلال الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية، وكذا جميع الوثائق الملحقة

¹ هدية محمد، فريح رمضان، " التهرب الضريبي "، شهادة الدراسات العليا في المالية، قليعة، 1998، ص 57.

الفصل الثالث : واقع الرقابة الجبائية و أثارها على التحصيل الضريبي في مديرية الضرائب

بتيسميسيلت .

وتبريراتها اللازمة في محاولة كشف احتمالات التهرب، وهذا بهدف مقارنة العناصر والمعطيات المصرح بها مع تلك الموجودة على أرضية الواقع وهذا الشكل من التحقيق يتميز بصورتين:

وضع رقم التعريف الإحصائي: يعتبر إجراء جبيري بالنسبة للمكلفين بالضريبة « حيث تم إستبدال العبارتان رقم التعريف الجبائي ورقم بطاقة التعريف الجبائي بعبارة رقم التعريف الإحصائي ».

فيجب « على كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المزاولين نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرا أو تقليديا، أن يشير إلى رقم التعريف الإحصائي على كل الوثائق المتعلقة بنشاطهم ».

الفرع الثالث: العمليات المحاسبية المنتهجة في الرقابة الجبائية¹:

1- الفحص المحاسبي: إن معاينة وضعية المكلف وكل ما يتعلق بنشاطه، إضافة إلى مراجعة

الحسابات الدفاتر التجارية شكلا ومضمونا، تمكننا من استخلاص نتيجة رفض أو قبول المحاسبة وفي كلتا الحالتين فعل المحقق إرسال نسخة من هذه النتائج إلى المكلف بالضريبة، مبينا له فيها التجاوزات الضريبية المكتشفة والطرق المعتمدة في إعادة تأسيس وحساب الضريبة الواجبة.

2- قبول المحاسبة: تقبل المحاسبة على أساس أن:

- المحاسبة ذات مصداقية: أن تكون الإهمالات المسجلة طفيفة وغير خطيرة.
- المحاسبة قاطعة: أي مقنعة ومثبتة كوثق مدعمة بوثائق ومستندات ثبوتية، دفاتر مساعدة(فواتير، مذكرات..).

- **المحاسبة المنتظمة:** أي ملتزمة بتطبيق قواعد المخطط الوطني المحاسبي (PCN)، وكذلك الدفاتر المحاسبة مطبقة بنصوص القانون التجاري، المادتين 9 و12.

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

¹ هدية محمد، فريح رمضان، مرجع سبق ذكره، ص 61

الفصل الثالث : واقع الرقابة الجبائية و أثارها على التحصيل الضريبي في مديرية الضرائب

بتيسميسيلت .

أ- قبول صريح (قاطع): مصداقية، صريحة، قاطعة، ومنظمة ومثبتة، وصادقة، فالخطوة التي يأخذها العون المحقق تكون بإرسال إشعار فورا للمكلف بالضريبة ويعلمه بنتائج التحقيق وهذا دون إجراء أية تقويمات.

ب- قبول نسبي: يسجل العون المحقق في بعض المعايينات تجاوزات وانحرافات من قبل المكلف هذا الارتباب يجعل المحقق يؤدي خطوة إجراءات التقويم الثنائي «**Procédure Contradictoire**». تتضح معالم هذا التقويم ابتداء من اتصال المحقق الجبائي بالخاضع للضريبة، للنقاش وإبداء الملاحظات حول هذا الارتباب المسجل.

ثم يقوم المحقق بإعادة تأسيس رقم الأعمال، ويجب عليه إبلاغ المكلف بهذا التقويم وهذا عن طريق إشعار بالتقويم الأولي، مع منحه مدة 40 يوما للرد على هذا التقويم.

ج- رفض المحاسبة: حدد المشرع الجبائي الحالات التي يتم خلالها رفض المحاسبة، وهذا لحماية المكلف بالضريبة من تعسف وتمادي العون المحقق في اللجوء إلى التقدير التلقائي للضريبة تتمثل هذه الحالات في: 1 - عندما يكون مسك الدفاتر المحاسبة غير مطابقة لأحكام المواد 9 و 10 من القانون التجاري ولشروط تطبيق المخطط الوطني المحاسبي.

- عندما لا تحتوي المحاسبة على أية وثائق ثبوتية، غير مقنعة.

- عندما تتضمن المحاسبة أخطاء، لبس أو معلومات غير صحيحة، خطيرة ومتكررة في العمليات الحسابية. في هذه الحالة فان كل حقوق المكلف بالضريبة تسقط منه ولا يحق له التعقيب على قرار التحقيق، ويصبح خاضعا لنظام فرض الضريبة التلقائية «**La Taxation D'office**»، والتي هي عبارة عن تقييم

¹ قانون الإجراءات الجبائية الموافقة للمادة 83 من قانون المالية 2002، المادة 43، ص 29.

الفصل الثالث : واقع الرقابة الجبائية و أثارها على التحصيل الضريبي في مديرية الضرائب

بتيسميسيلت .

إداري للإيرادات المنحزة من طرف المؤسسة، وهذا دون إشراك المكلف بالضريبة في المناقشة وإبداء ملاحظاته،

1 مع إلزامية المحقق بإبلاغ المكلف بنتائج التحقيق وذلك بإرسال إشعاع تقويم أولي مفصل مع منحه 40 يوما للرد.

3- إعادة تشكيل رقم الأعمال: عندما يتم رفض المحاسبة، يلجأ المحقق إلى إعادة تأسيس رقم الأعمال الخاضع للضريبة، وطرق هذا التأسيس تكون حسب نوع ونشاط المؤسسة حيث أن المحقق يقوم باختيار الطريقة التي تتناسب مع المعلومات المتحصل عليها حول المؤسسة، من بين هذه الطرق نجد:

أ- إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طرق عناصر مادية « La Compte Matière »:

هذه الطريقة تعتبر من أبسط الطرق لدى هي المعتمدة من طرف المحققين، كما نجد أغلب النشاطات تخضع لهذه الطريقة، ما عدا المهن الحرة والشركات العمومية.

أ- في حالة مؤسسات تجارية " شراء وبيع ":

* مخزون أول مدة + المشتريات - مخزون آخر مدة = الاستهلاك المشكل

* الفرق = الاستهلاك المشكل - الاستهلاك المصرح به

* نسبة الفرق X (الفرق / الاستهلاك المصرح به) × 100%

* رقم أعمال الإخفاءات X رقم الأعمال المصرح به × نسبة الفرق

* النتيجة (التقويم النهائي) X رقم الأعمال الإخفاءات - رقم الأعمال المصرح به

ب- في حالة مؤسسات إنتاجية:

* الاستهلاك المشكل X مخزون أول مدة + المشتريات - مخزون آخر مدة

¹ المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية الموافقة للمادة 84 من قانون المالية 2002، ص 29.

الفصل الثالث : واقع الرقابة الجبائية و أثارها على التحصيل الضريبي في مديرية الضرائب

بتيسميسيلت .

* الاستهلاك الحقيقي (الصافي) X الإستهلاك المشكل - نسبة الضياع.

* الفرق (الإخفاءات) X الاستهلاك الحقيقي - مخزون أول مدة (المنتجات تامة الصنع) + مخزون آخر مدة (المنتجات تامة الصنع).

* معامل الإخفاء X (الفرق/البيع المصرح به) 1

ب- إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الإيرادات: يلجأ المحقق الجبائي في هذه الطريقة إلى استعمال الحساب المالي « **Un Compte Financier** » الذي يوضح الإيرادات المحققة فعليا من طرف المؤسسة موضع التحقيق، وتظهر الفروقات عند مقارنة رقم الأعمال المصرح به مع رقم الأعمال المعاد تأسيسه.

تتطلب هذه الطريقة الحيطة والحذر لمراجعة الحساب المالي بطلب كل التفسيرات من المكلف بالضريبة. إن إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الإيرادات يكون بالطريقة التالية:

رقم الأعمال المعاد تأسيسه X الصندوق + حساب البنك (الدائن) + تسبيقات الزبون في 10 جانفي - تسبيقات الصندوق في 31 ديسمبر - رصيد الزبون في 01 جانفي + رصيد الزبون في 31 ديسمبر.

ج- إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الفوترة: في بعض المؤسسات تعد الفواتير الأساس في مجال الضرائب المباشرة، هذا ما يسمح للتأكد من التسديدات والفواتير المصرح بها.

د- إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق المعدلات: ليصل المحقق الجبائي إلى إعادة تأسيس رقم الأعمال هذا يجب معطيات محاسبية دقيقة لمعرفة الكميات المخفية، وذلك بمقارنة العناصر المكونة لسعر المنتجات المصنعة بالكميات الإيراد المحقق فعليا يكون بضرب كميات المواد التي تدخل في المنتج، بناء على المخزون الحقيقي في سعر البيع للوحدة.

¹ Guide du Vérificateur de Comptabilité, page (122-123).

الفصل الثالث : واقع الرقابة الجبائية و أثارها على التحصيل الضريبي في مديرية الضرائب بتيسمسيلت .

المطلب الثاني: الأجهزة الإدارية المكلفة بالرقابة الجبائية على مستوى ولاية تيسمسيلت

أولاً: الجهاز المركزي (م.ب.ت): أنشأت مديرية البحث والتحقيقات « DRV » بموجب المرسوم التنفيذي رقم 228/98 الصادر في 13 جويلية 1998، وقد جاءت هذه المديرية لتدعيم باقي المديريات الأخرى في الرقابة الجبائية على المستوى الولائي والتي هي تحت غطاءها، وكان الانطلاق الفعلي لنشاط مديرية البحث والتحقيقات في سبتمبر 1998.

ثانياً: تنظيم مديرية الأبحاث والمراجعات: مديرية الأبحاث والتحقيقات مكلفة بأعمال المخولة لمصالح الجباية والمتمثلة بمحاربة التهرب الضريبي، ولكي تقوم بذلك تسند المهام إلى أربع مديريات فرعية منبثقة منها: 1

- نيابة مديرية البرمجة.

- نيابة مديرية الرقابة الجبائية.

- نيابة مديرية الإجراءات الجبائية.

- نيابة مديرية التحقيقات والبحث عن المعلومات الجبائية.

وتتتم هذه المديريات ب:

- التعريف بالعمليات الدائمة الواجب تحقيقها من أجل تجميع ومراقبة استعمال المعلومات الجبائية.
- توجيه وتقييم نشاطات مصالح التحقيقات المحاسبية والجبائية المتواجدة على المستوى الجهوي والمحلي.

¹ المادة 01 من المرسوم التنفيذي 228/98 المؤرخ في 19 ربيع الأول الموافق ل 13 يوليو 1998.

الفصل الثالث : واقع الرقابة الجبائية و أثارها على التحصيل الضريبي في مديرية الضرائب

بتيسميسيلت .

ثالثا: مهام مديرية الأبحاث والمراجعات « DR V ».

طبقا لتعليمة رقم 268، التعديل الجبائي للمديرية العامة للضرائب في 15/09/1998، يتم تحديد واختيار الكلفين بالضريبة الذين يقع عليهم التحقيق من خلال برنامج مسبق، حيث يتم انتقاء الملفات عن طريق وضع برنامج لذلك أين يتم اقتراح الملفات المراد مراقبتها من طرف مفتشيات الضرائب أولا، ثم نيابة مديرية الرقابة الجبائية على مستوى مديرية الضرائب الولائية، وبصادق على البرنامج أو غيره من طرف مديرية البحث والتحقيقات.

والمؤسسات التي تسند مهمة رقابتها إلى مديرية الأبحاث والتحقيقات يجب أن تتوفر فيها شرط يتمثل فيما إذا كان: رقم الأعمال للأربع سنوات الأخيرة التي هي محل التحقيق يفوق أو يساوي 4.000.000 دج بالنسبة لمقدمي الخدمات والنشاطات الحرة، وب 10.000.000 دج بالنسبة للمؤسسات الأخرى.

وفي إطار البحث والتحقيق واعتمادا على صلاحيات مديرية البحث والمراجعة فهي مكلفة ب:

- الكشف عن التيارات الكبيرة للغش والتهرب الجبائي.
- جعل الرقابة أكثر شفافية بالأخذ بعين الاعتبار حقوق المكلفين بالضريبة في هذا الإطار.
- إجراء سلسلة من العمليات إلى جانب المفتشية العامة للمصالح الجبائية لتقييم أداء المفتشيات المحلية للضرائب وتحسين مردودية الجباية العامة.

الفصل الثالث : واقع الرقابة الجبائية و أثارها على التحصيل الضريبي في مديرية الضرائب

بتيسميسيلت .

المبحث الثالث:تأثير الرقابة الجبائية في التحصيل الضريبي

إن الرقابة الجبائية من العوامل التي لها تأثير كبير على التحصيل الضريبي

المطلب الأول: كيفية التحصيل الضريبي لمديرية الضرائب لولاية تيسميسيلت

مديرية الضرائب تسير كثافة سكانية جبائية كما لي :¹

- 7616 خاضع ضمن الضريبة الجزافية الوحيدة – IFU

- 4899 خاضع ضمن الضريبة على الدخل الاجمالي – IRG

- 4158 خاضع ضمن الضريبة على القيمة المضافة – TVA

- 86 خاضع ضمن الضريبة على الارباح الشركات – IBS

في مادة التحقيق المنتوج الجبائي ، فإن المديرية سجلت ارتفاع في مادة الوعاء الجبائي و كذا التحصيل

- بحيث أنه في مادة الوعاء تم تسجيل نسبة ارتفاع ب: 19 % بالنسبة للسنوات الماضية

- أما فيما يخص التحصيل ، فإنه تم تحقيق نسبة ارتفاع ب: 9 % بتاريخ 31 ديسمبر ، بحيث أن

الهدف المقرر للولاية تم تحقيقه خلال السنوات الماضية كما هو موضح في الجدول التالي رقم (02)

الجدول رقم (02) يمثل الهدف الذي حققته الولاية في التحصيل الضريبي

السنة	التحصيل	الهدف	النسبة المحققة	التحصيل السابق	نسبة الارتفاع
2013	2.686.672.191	2.600.000.000	103	3.224.814.218	17%-
2014	3.067.987.724	3.000.000.000	102	2.686.672.191	14%
2015	3.227.569.086	3.200.000.000	101	3.267.987.724	5%
-12-31 2016	3.538.850.273	3.500.000.000	101	3.227.569.086	110%

المصدر :مديرية الضرائب لولاية تيسميسيلت

¹ مديرية الضرائب لولاية تيسميسيلت

الفصل الثالث : واقع الرقابة الجبائية و أثارها على التحصيل الضريبي في مديرية الضرائب

بتيسمسيلت .

في حين أنه في مادة الرسم العقاري و الرسم التطهيري ، فإن تحصيلها هو ضمن صلاحيات أمناء الخزينة للبلديات و هذا تطبيقا لأحكام المادة 59 من قانون المالية لسنة 2006 ، و الذي وصل إلى نسبة هزيلة جدا بنسبة :1% و أن وضعية باقي التحصيل الخاصة بمهذين الرسمين هي مبلغ :279.747.452.00 دج الخاصة بالخزينات السبع (تيسمسيلت- ثنية الحد - برج بونعامة - لرجام - خميستي - الأزهرية - برج الامير عبد القادر) كما هو موضح في الجدول التالي :

الجدول رقم (03) يمثل التحصيل في مادة الرسم العقاري و الرسم التطهيري.¹

السنة	الرسم العقاري	الرسم التطهيري	المجموع
2013	131.446.783	193.024.006	270.470.789
2014	145.137.358	149.864.735	295.002.093
2015	138.083.686	142.458.206	280.541.832
السداسي الأول 2016	142.242.913	137.686.019	279.928.932

المصدر : مديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت.

من جهة أخرى ، تجدر الإشارة بأن الأحكام الجبائية الخاصة بقانون المالية التكميلي لسنة 2015 أحدثت تعديلات في مادة الرسم العقاري و رسم رفع القمامات بحيث أجبرت الخاضعين على تقديم كشف الجداول مصفي و صادر عن أمين الخزينة البلدية لأجل استصدار الرخص العقارية و كذا العقود الحاملة للمطابقة للبناءات .

غير أن القائمة الخاصة بالوثائق سيتم تحديدها بموجب إطار قانوني (قرار ما بين الوزارات)

- في إطار تكثيف التعاون ما بين المصالح الجبائية و البلديات ، المصالح المكلفة بالعمران معينين بإرسال إلى المصالح الجبائية ، كشف يحمل رخص البناء(الجديدة و المعدلة) الصادرة من خلال السنة بطريقة تلقائية

¹ المديرية الفرعية للتحصيل ،مرجع سبق ذكره

الفصل الثالث : واقع الرقابة الجبائية و أثارها على التحصيل الضريبي في مديرية الضرائب

بتيسميسيلت .

كون هذا الإجراء سيتابع بأحداث تعليمية ما بين الوزارات لتحديد طرق التطبيق (قرار 2000 لقانون المالية التكميلي لسنة 2015) الملح وجوبا على تقديم كشف الجداول مصفي بحيث الاستصدار يتعلق بأمين الخزينة للبلدية لأجل استصدار الوثائق مثل الرخص العقارية و عقود الحاملة للمطابقة للبناءات (رخص التجزئة- رخصة الهدم- شهادة المطابقة - شهادة التجزئة - شهادة التعمير - رخصة البناء الصادرة في إطار التسوية و رخصة إنهاء الأشغال).

و لأجل تحسين التحصيل لهذا المنتج المدفوع كليا للبلدية ، من الحتمي على الجماعات المحلية الحضور و المساعدة في تحصيل لمثل هذا الرسم في مادة الضريبة الجزافية الوحيدة المستخلفة للضريبة على الدخل الإجمالي و الرسم على القيمة المضافة و الرسم على النشاط المهني بنسبة 5% لنشاطات الإنتاج و البيع و 12% لباقي النشاطات كالخدمات فإن نسبة التوزيع هي كما يلي¹:

- 49 % لصالح ميزانية الدولة
- 40.25 % لصالح ميزانية البلدية
- 5 % لصالح ميزانية الولاية
- 5 % لصالح ميزانية صندوق الجماعات المحلية
- 0.75 % لصالح الغرف الحرفية و المهن .

و في إطار الانشغال في تحسين المصادر الجبائية للجماعات ، المطلوب إستعماليا تدخل البلديات لأجل المساهمة و المساعدة في جمع هذا = المنتج الذي يمس حوالي 70 % من الكثافة السكانية الجبائية للولاية حيث هذا الانشغال تم التطرق فيها في عدة مناسبات من طرف السيد وزير الداخلية و الجماعات المحلية في مناسبات التجمعات الجهوية حتى يتسنى توازن ميزانيات البلديات .

أما فيما يخص توقعات الميزانية للجماعات لسنة 2017 ، لاحظنا ارتفاع في العناصر الجبائية في عدة بلديات من : 22 بلدية ، غير أنه فيما يخص توقعات الميزانية للولاية تم تسجيل نسبة إرتفاع ب: 7% و

¹ مديرية الضرائب لولاية تيسميسيلت، مرجع سبق ذكره

الفصل الثالث : واقع الرقابة الجبائية و أثارها على التحصيل الضريبي في مديرية الضرائب
بتيسمسيلت .

كذلك بالنسبة لـ 11 بلدية ارتفاع من 1 % إلى 12,3 % و أن باقي البلديات بعدد 11 لاحظنا
نقص من 3 % إلى 57 %.

الجدول رقم (04)¹ وضعية تحمل حالة المقارنة للتقديرات :

OB S	TOTALNOTIFIERS 2016	TOTAL NOTIFIER 2017	REVENUE FANCIER	IFU	TVA	TFTA	TAP	
%7+	104.775.158	111.770.522		5.014.801			106.755.721	الولاية
1%	166.979.966	167.168.930	1.454.626	2.795.619	18.712.349	706	144.205.090	تيسمسيلت
55%	1.490.771	662.951	2.250	10.710	106.248		543.473	عماري
-7%	824.517	765.174			276.092		489.082	المعاصم
- 15%	24.573.201	20.741.153	983.650	98.497	5.767.416	474.781	13.416.809	ثنية الحد
118 %	4.212.989	4.966.208	131.399	9.595	1.497.487	230.114	3.097.613	برج الامير عبد القادر
35%	1.868.031	1.205.236	12.109	1.303	95.157	1.411	1.105.256	سيدي بوتشت
18%	792.175	1.660.443	1.052		429.866	35.734	1.193.791	اليوسفية
17%	16.726.138	13.807.754	420.122	37.620	4.686.325	36.250	8.627.437	برج بونعامة
25%	2.361.226	2.949.375	12.600	2.719	537.199	35.885	2.360.970	الازهرية
57%	3.505.891	5.493.853	119.675	4.788	1.980.010	77.679	3.311.701	بوقايد
57%	4.324.052	1.839.468	10.370	740	431.884	2.250	1.393.954	سيدي سليمان
22%	599.057	465.929	1.250		79.075		385.594	بني لحسن
27%	1.568.536	1.140.364	18.780	63	64.986		1.056.535	بني شعيب
14%	961.783	825.012		1.905	125.819		697.288	الاربعاء
3%	17.709.737	18.211.736	666.225	215.130	6.235.622	97.587	10.997.172	لرجام
57%	2.077.785	893.124		19.196	179.595		694.331	تملاحت
48%	1.317.096	1.941.621			768.297		1.173.324	الملعب
3%	1.746.515	1.786.374			146.237	13.243	1.626.894	سيدي العتري
3%	15.485.495	14.906.104	80.532	11.445	1.203.345	12.675	13.595.107	خميسي
22%	8.668.330	10.515.243	148.441	110.773	1.932.434	71.908	8.251.687	العيون
4%	3.938.698	5.573.068	15.863	14.498	193.097		5.349.610	اولاد بسام
123 %	666.214	1.485.743	28.980		119.606		1.337.157	سيدي عابد

المصدر: مديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت

¹ مديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت، مرجع سبق ذكره

الفصل الثالث : واقع الرقابة الجبائية و أثارها على التحصيل الضريبي في مديرية الضرائب

بتيسمسيلت .

إن الوضعية تفسر الضعف في التحصيل لمادة الرسم العقاري و التطهيري المدفوع كليا لصالح ميزانيات البلدية و الضريبة الجزافية الوحيدة التي تقتطع منها نسبة 40.25 % للبلديات ، مع إضافة تحصيل الرسم على النشاط المهني من طرف مديرية كبيريات المؤسسات بالنسبة للخاضعين الذين يحققون رقم أعمال:

- بالنسبة لقسيمة السيارات لسنة 2016 ، فإن مهلة التسديد وجوبية من 02 ماي إلى 02 جوان مع إضافة أجل لمدة شهرين للمالكين و الذي نقضي في تاريخ 01 أوت .
- قسيمة السيارات لسنة 2016 شهدت ارتفاع في الأسعار و العملية نتجت عن بيع 30.919 قسيمة بمبلغ : 104.052.000.00 دج ، و المنتج موزع كما يلي :

- 50 % لصالح ميزانية الدولة

- 30% لصالح صندوق التضامن للجماعات المحلية

- 20% لصالح صندوق الطرقات

وضعية تكاليف الإعفاءات¹ :

خارج الرسم على النشاط المهني و الضريبة على الأرباح الشركات فان مبلغ الإعفاءات من الرسم على القيمة المضافة (TVA) محددة بالمبالغ التالية حسب كل سنة .

الوضعية السنوية لمبالغ الإعفاءات الممنوحة :

الوضعية السنوية لمبالغ الإعفاءات إلى تاريخ 2013/12/31 :

¹ مديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت، مرجع سبق ذكره

الفصل الثالث : واقع الرقابة الجبائية و أثارها على التحصيل الضريبي في مديرية الضرائب
بتيسمسيلت .

الجدول رقم (05) يمثل الوضعية السنوية لمبالغ الإعفاءات إلى تاريخ 2013/12/31

الملاحظة	عدد سحب الامتيازات الجبائية	الرسم المعفى	عدد المشاريع	
	69	92.918.029	161	ANDI
	00	324.737.418	1587	ANSEJ
	69	365.787.635	550	CNAC
	00	9.570.728	113	ANJEM
	138	793.013.810	2411	المجموع

المصدر: مديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت

الجدول رقم (06) يمثل الوضعية السنوية لمبالغ الإعفاءات إلى تاريخ 2014/12/31

الملاحظة	عدد سحب الامتيازات الجبائية	الرسم المعفى	عدد المشاريع	
	19	44.812.456	52	ANDI
	00	215.271.713	1296	ANSEJ
	80	75.766.748	523	CNAC
	00	26.332.325	538	ANJEM
	99	326.983.242	2409	المجموع

المصدر: مديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت

الفصل الثالث : واقع الرقابة الجبائية و أثارها على التحصيل الضريبي في مديرية الضرائب
بتيسمسيلت .

الوضعية السنوية لمبالغ الاعفاءات إلى تاريخ 2015/12/31:

الجدول رقم (06) يمثل الوضعية السنوية لمبالغ الإعفاءات إلى تاريخ 2015/12/31¹

الملاحظة	عدد سحب الامتيازات الجبائية	الرسم المعفى	عدد المشاريع	
	43	47.897.342	46	ANDI
	39	159.628.588	413	ANSEJ
	77	74.847.511	275	CNAC
	00	24.716.883	339	ANJEM
	159	307.090.324	1073	المجموع

المصدر: مديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت

إن مختلف الاحكام الخاصة بالإعفاءات في مادة الضريبة على الدخل الإجمالي IRG و الضريبة على أرباح الشركات IBS و الرسم على النشاط المهني TAP و كذلك الإعفاء من الرسم Franchise TVA لإقتناء أملاك التجهيز في إطار إنجاز الإستثمارات و الخاصة بـ:

(ANDI-CNAC-ANSEJ-ANGEM) المتعلقة بتشجيع الإستثمارات للإقتصاد المحلي

على مستوى الجماعات.

إن المعطيات المسجلة في سنوات: 2013-2014 و 2015 تسجل الأرقام لعدد المشاريع بمايلي:

793.013.810 دج - 326.983.240 دج- و 307.090.324 دج مما يدل على الحجم

المتغير للإعفاءات للدعم المالي المقدم إلى الشباب المستثمر.

في مادة المراقبة المنجزة من طرف المصالح (ANDI-CNAC-ANSEJ) و بالتعاون مع مصالحنا

الجبائية الخارجية تم إجراء سحب الامتيازات بعدد 138 لسنة 2013 و عدد 99 سنة 2014 و عدد

159 لسنة 2015 مرفقا بإعادة الرسم على القيمة المضافة و التسوية في مادة (TAP.IRG.IBS).

¹ مديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت، مرجع سبق ذكره

الفصل الثالث : واقع الرقابة الجبائية و أثارها على التحصيل الضريبي في مديرية الضرائب

بتيسمسيلت .

لهذه الاعتبارات نستطيع أن نقيم بأن مصالحننا ممسكة إلى أقصى تقدير و بجهد كبير للحد من محاولات التهرب الضريبي.

برنامج التجهيز :

في إطار عصرنة الإدارة الجبائية، فإن مشروع إنجاز 05 مراكز جوارية للضرائب تم الإنطلاق به على مستوى الولاية مركز الضرائب بالولاية الذي بدأ حيز الخدمة بتاريخ 2012/07/05 .

بينما المركز الجواري للضرائب بتيسمسيلت، لرجام، و ثنية الحد فإن دخولهم حيز الخدمة على التوالي : بتاريخ 2014/11/01، 2015/07/05، و 2016/02/18.

اما المركز الجواري لبرج بونعامة فإن الاشغال هي قيد الإنجاز في إنتظار إعادة التقييم المطلوبة.

الجدول رقم (08) يبين مشروع إنجاز 05 مراكز جوارية للضرائب على مستوى ولاية

تيسمسيلت¹

المركز	تاريخ الإفتتاح
مركز الضرائب	2012/07/05
المركز الجواري للضرائب تيسمسيلت	2014/11/01
المركز الجواري للضرائب لرجام	2015/07/05
المركز الجواري للضرائب ثنية الأحد	2016/02/18
المركز الجواري للضرائب برج بونعامة	في طور الإنجاز

المصدر : مديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت.

إن الهياكل الجديدة تسمح بدون شك في الأجل القريب في تحسين نظام التسيير للملفات الجبائية بحيث إن

كل مركز مختص في نشاطات معينة وفق الإجراءات التالية :

- مديرية كبريات الشركات تسيير مؤسسات التي يفوق رقم أعمالها 150.000.000.00 دج

وهي أهلية على المستوى الوطني .

¹ مديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت، مرجع سبق ذكره

الفصل الثالث : واقع الرقابة الجبائية و أثارها على التحصيل الضريبي في مديرية الضرائب بتيسمسيلت .

- مركز الضرائب يسير المؤسسات ذات الحجم المتوسط في إطار النظام الحقيقي .
(رقم الأعمال يساوي أو أكثر من 30.000.000.00 دج أو الرغبة)
المركز الجوارى للضرائب يسير على الخصوص صغار الخاضعين في إطار نظام الضريبة الجغرافية
الوحيدة .
- من جهة أخرى فإن هذه الهياكل الجديدة تحقق مبدأ (المخاطب الوحيد) بحيث أن كل الإجراءات
الضرورية و المتعلقة بالتسيير سواء منذ الإنشاء، التصريح و التسديد و كذا الطعون يقوم بها الخاضع
في مكان واحد.
- المطلب الثاني: منهج المتابعة لملف جبائي (محطة بنزين) بمديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت¹
التعريف بالمكلف: يتمثل نشاط المكلف الخاضع للمتابعة الجبائية في استغلال محطة بنزين مع بيع الزيوت
بدأ نشاطه في 2015/11/16، حيث صرح هذا الأخير بما يلي:
J رقم الأعمال قدره: 29 866 344 دج.
J مجموع الاستهلاكات: 27 330 544 دج.
J مجموع أعباء النشاط قدرت بـ: 807 205 دج.
J يخضع هذا المكلف للنظام الحقيقي من قبل مفتشية الضرائب التابعة لمقره بخصوص الضرائب
والرسوم التالية:
 - ضريبة على الدخل الإجمالي IRG.
 - الرسم على القيمة المضافة TVA.
 - الرسم على النشاط المهني TAP.
- لمتابعة أي مكلف جبائيا يتعين على مفتشية الضرائب كما ذكرنا سابقا فتح له ملف يمثل المتابعة
الجبائية ومن مهامها كذلك مقارنة الأرقام السنوية المصرح بها بواسطة G50 (كشف المحاسبة) رقم
الأعمال المصرح به في TCR (جدول حسابات النتائج)

¹ مديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت، مرجع سبق ذكره

الفصل الثالث : واقع الرقابة الجبائية و أثارها على التحصيل الضريبي في مديرية الضرائب

بتيسمسيلت .

- لدينا: الربح الخام = رقم الأعمال - الاستهلاك.

$$\text{الربح الخام} = 29\ 866\ 344 - 27\ 330\ 544$$

$$\text{الربح الخام} = 2\ 485\ 800 \text{ دج.}$$

قيمة الربح الخاضع للضريبة في النظام الحقيقي = الربح الخام - أعباء النشاط الحقيقي

$$\text{الربح الخاضع للضريبة} = 807\ 205 - 2\ 485\ 800$$

$$\text{الربح الخاضع للضريبة} = 1\ 678\ 505 \text{ دج.}$$

الضريبة على الدخل الإجمالي تحسب وفق الجدول التصاعدي للضريبة المعمول به.

$$\text{IRG} = 324\ 000 + \%35 \times (1\ 440\ 000 - 1\ 678\ 505)$$

$$\text{IRG} = 407\ 476,76 \text{ دج.}$$

تسوية وضعية المكلف:

صرح هذه المكلف بعبء غير واضح مقدر بـ 324 000 دج ثم تم رفضه من طرف الإدارة الضريبية

بسبب أن المكلف بالضريبة لم يقدم شرح لهذا العبء.

إذا قيمة الأعباء المقبولة من طرف المصلحة هي كالتالي:

- مجموع الأعباء المقبولة = مجموع الأعباء - العبء المرفوض.

$$\text{الأعباء المقبولة} = 807\ 205 - 324\ 000$$

$$\text{الأعباء المقبولة} = 487\ 205 \text{ دج.}$$

التسوية:¹

إذا الربح الخاضع للضريبة يصبح كالتالي:

$$\text{الربح الخاضع للضريبة} = 487\ 205 - 2\ 485\ 800 = 1\ 998\ 595 \text{ دج}$$

$$\text{الربح الخاضع للضريبة} = 1\ 998\ 595 \text{ دج}$$

$$\text{IRG} = 324\ 000 + \%35 \times (1\ 440\ 000 - 1\ 998\ 595)$$

¹ مديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت، مرجع سبق ذكره

الفصل الثالث : واقع الرقابة الجبائية و أثارها على التحصيل الضريبي في مديرية الضرائب
بتيسمسيلت .

$$519\,508,25 = \text{IRG د.ج.}$$

عند التحقيق من طرف المصلحة حول تعديل الوضعية تقوم المصلحة بإبلاغ المعني بالضريبة بإرسال C4 لترسل للمكلف كتيبة وللمكلف 30 يوما للتدخل أو في حالة عدم الرد على هذه الرسالة C4 خلال هذه الفترة فان هذا يدل على قبول المكلف بالأرقام الجديدة مما يسمح بإصدار الجدول الأحادي (ROLE)، مع تطبيق الغرامات المنصوصة في القانون.

- في هذه الحالة الغرامة مقدرة بـ 21,5٪.

$$\text{قيمة الغرامة} = \text{IRG} \times 21,5\% = 519\,508,25 \times 21,5\% = 129\,877,06 \text{ د.ج.}$$

$$\text{قيمة الغرامة} = 129\,877,06 \text{ د.ج.}^1$$

¹ مديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت، مرجع سبق ذكره

الفصل الثالث : واقع الرقابة الجبائية و أثارها على التحصيل الضريبي في مديرية الضرائب بتيسمسيلت .

خلاصة الفصل :

لخصنا في هذا الفصل ، بعد دراسة مختلف إجراءات أشكال الرقابة الجبائية أو الرقابة بعين المكان أفضل طريقة يتم الاعتماد عليها لإكتشاف سلوكيات المكلف للتهرب من دفع الضريبة من خلال نوعين من التحقيق و هما التحقيق المحاسبي و التحقيق المعمق ^{محمّل} الوضعية الجبائية نظرا لشموليتها لكل مراحل المراقبة كما لا يمكن إهمال الرقابة الداخلية نظرا لأهميتها في إكتشاف التهرب الضريبي بأساليب بسيطة و سريعة ، و هذا ما تم توضيحه من خلال دراسة حالة تطبيقية على مستوى مديرية الضرائب بولاية تيسمسيلت ، أين تم إكتشاف شكل من أشكال التهرب الضريبي ألا وهو محاولة دمج نشاطين في نشاط واحد ، و كذلك باعتبارها الركيزة الأساسية لإجراءات الرقابة الخارجية بمختلف أشكالها.

كما لاحظنا أن رغم المعايير الموضوعية من قبل الإدارة الجبائية لمحاربة التهرب الضريبي إلا أنها غير كافية نظرا للعدد المحدود للموارد البشرية.

خاتمة عامة :

إنطلاقاً من دراستنا لآليات و إجراءات الرقابة الجبائية و دورها في الحد من ظاهرة الغش و التهرب الضريبي ، نجد أن الضريبية تعتبر من أهم مصادر الإيرادات العامة للدولة ، و يكون ذلك عن طريق إقتطاع نقدي من مدا خيل و ثروات الأفراد و المؤسسات بصفة جبرية و منتظمة بهدف تحقيق النفع العام .

إن إلزامية فرض الضريبة و تعددها يؤدي بالبعض إلى غنتهاج بعض الأساليب المشروعة و غير المشروعة للتهرب من دفعها و هو ما يعرف بظاهرة التهرب الضريبي ، و الذي توسع بصورة كبيرة في الجزائر و تعدد أسبابه فمنها ما هو متعلق بالنظام الذي يتميز بالتعقيد و عدم الإستقرار ، و منها ما يختص بالمكلف بالضريبة و الظروف الاقتصادية و الاجتماعية المحيطة به، و من خلال تشخيص هذه الظاهرة يتضح أنها غير قابلة للقياس نظراً لعدم إمكانية حصرها ، إضافة إلى ما تخلفه من آثار وخيمة من الناحية المالية و الإقتصادية و الإجتماعية ، لذلك تسعى الحكومة جاهدة و بكل الطرق الممكنة للتخفيف من حدة هذه الظاهرة .

تعتبر الرقابة الجبائية في الجزائر الوسيلة الأولى لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي و المحافظة على الأموال العمومية لذا منح لها المشرع إطاراً قانونياً يتجسد في الحقوق الممنوحة لها و المتمثلة في حق الاطلاع و المعاينة و حق الرقابة و التحقيق ، كما وضع لها المشرع أجهزة و هياكل تنظيمية تسهر على تطبيق و تنفيذ إجراءاتها على جميع المستويات المركزية و الجهوية و الولائية .

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

لكن على الرغم من كل هذه الأجهزة الموضوعية ، الإجراءات و الوسائل المتخذة لتعزيز عمل نظام الرقابة الجبائية ، إلا أنه غير كفيلاً بتحقيق الفعالية في أداء المهام الموكلة إليه.

باعتبار أن الحكم على فعالية نظام الرقابة الجبائية يكمن في مدى قدرته على تحقيق أهدافه ، إلا أن المشاكل التي تعاني منها حالت دون ذلك ، و هذا ما يستدعي ضرورة إتخاذ كل الوسائل و الإجراءات الكفيلة بتحسينها .

إختيار الفرضيات :

قدمنا في المقدمة العامة من هذا البحث ثلاث فرضيات نحكم على صحتها من عدمها من خلال مايلي :

الفرضية الأولى : إن تحسين الخدمة و تبسيط الإجراءات الإدارية يؤدي إلى نشر الوعي الجبائي و بالتالي تحقيق التحصيل الضريبي و الحد من الغش و التهرب الضريبي للمكلفين ، بحيث رأينا في الفصل الأول كلما كانت عملية الرقابة عادلة و مبسطة كلما زادت ثقة المكلفين بالضريبة و تحسين العلاقة بينهم و بين الإدارة الجبائية و العمل على ترقية العلاقة بينهما.

الفرضية الثانية : أن فعالية الرقابة الجبائية تتوقف على مدى فعالية أدواتها و أجهزتها ، قد تحققت ، و هذا ما إستطعنا الوصول إليه في كون تفعيل الرقابة الجبائية لا بد أن ينطلق من بيئة الإدارة الالكترونية في إطار نظام المعلومات الجبائي ، و كذا إيجاد هياكل قضائية متخصصة ، و كل ذلك في إطار التكامل مع آليات تفعيل تدابير المتعلقة بإجراءات الرقابة الجبائية .

الفرضية الثالثة : إن الرقابة الجبائية في الجزائر كفيلة لوحدها لكبح تفشي ظاهرة التهرب الضريبي ، فاتضح عدم صحتها ، و هذا ما استطعنا الوصول إليه في الفصل الثالث من خلال أهم الإجراءات الحديثة لمحاولة تدارك نقص فعالية الرقابة الجبائية ، و المتمثلة في الإجراءات التشريعية اللازمة لسد النقائص و الثغرات من خلال قوانين المالية ، و كذا الإجراءات الإدارية متمثلة في تحسين كفاءة العنصر البشري ، فضلا عن الإجراءات الميدانية بالتنسيق مع المصالح الأخرى .

نتائج الدراسة :

على ضوء ما سبق تم التوصل إلى نتائج الدراسة النظرية التالية :

- أن 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 .
- تتم عملية الرقابة الجبائية من طرف مصالح جبائية مخولة قانونا بذلك ، تتبع طرق الإجراءات أهمها الرقابة الشكلية و الرقابة على الوثائق (على مستوى مفتشيات الضرائب) ، إضافة إلى التحقيق في المحاسبة ، التحقيق المصوب في المحاسبة ، التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة (على مستوى مديرية الضرائب الولائية)
- إن طريقة التحقيق المحاسبي تبقى محدودة الفعالية لأنها لا تستطيع أن تصل إلى مداخيل المتحصل عليها من طرف الأشخاص الطبيعيين ، و هذا ما أدى إلى تدعيمها بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.
- على الرغم من أهمية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية إلا أنه وسيلة ضعيفة الفعالية نظرا لحساسيته من قبل المكلفين بالضريبة ، حيث يعتبرونها تدخلا في أمورهم الشخصية ، مما يصعب من أداء أعوان المحققين لمهنتهم الرقابية .
- يمكن أن تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما في الكشف عن مواطن التهرب الضريبي و إسترداد مبالغ هامة لخزينة الدولة ، إلا أن هذا يحتاج للكثير من الدعم لتحقيق الفعالية المطلوبة و الإمكانيات المادية و البشرية اللازمة .
- إن إفتقار إدارتنا الضريبية للمراقبين و خاصة المؤهلين و المناسبين لأداء أعمال المراقبة ، يكون سببا من أسباب إنتشار ظاهرة التهرب الضريبي و إنعدام ثقة المكلفين بنظام الضريبي ككل.
- إن تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية و المكلفين بالضريبة من الإجراءات الهامة الواجب اتخاذها للتقليل من ظاهرة التهرب الضريبي و تحقيق الفعالية للرقابة الجبائية.

- كذلك يمكن للتحفيزات المقدمة للمراجعين و أعوان الإدارة الضريبية سواء ماديا أو معنويا أن ترفع من مردودية عملهم ، و هذا ما يبعدهم عن كل تأثير خارجي قد يخل باستقلاليتهم و تحيزهم إزاء الممولين.

أما نتائج الدراسة التطبيقية فأخصها فيما يلي :

- يسمح بنظام الإعلام الآلي بتحسين الرقابة الجبائية عن طريق البرمجة العقلانية و العلمية للملفات ، و الكشف السريع عن الوضعيات الجبائية ، و حفظ الملفات من الضياع و الإعلام التلقائي عن التأخيرات في الدفع و هذا ما تفتقر إليه مصالحنا الضريبية .
- التحقيقات الجبائية التي تتم على مستوى مديرية الضرائب الولائية أكثر نجاعة من التحقيقات التي تتم على مستوى مفتشية الضرائب؛
- تعتبر الرقابة على الوثائق أكبر مردودية نظرا لسهولة تطبيقها . إلا أنها تعاني من ضعف التنظيم لإنعدام برنامج تنفيذي ينظم تطبيقها فهي تتم بصورة عشوائية ، إضافة إلى أنها تتم من طرف أعوان ليست لهم الخبرة الكافية في هذا المجال رغم اعتماد باقي الوسائل الأخرى للرقابة على نتائجها لمواصلة التحقيق .

*التوصيات و الاقتراحات :

- من خلال النتائج السابقة ، يمكن تقديم بعض الاقتراحات و التوصيات التالية :
- زيادة تأهيل و تدريب المراقبين و الارتقاء بمستواهم العلمي و المهني، وذلك لضمان الرقابة الجيدة، بما يساهم في تحقيق التنمية و المحافظة على الاقتصاد الوطني.
 - التعاون و التنسيق مع الجهات و المصالح الجبائية الأخرى لتوفير الكثير من الجهد و الوقت خاصة في استغلال المعلومات
 - ضرورة تحديد معايير واضحة ، شفافة و موضوعية لانتقاد المكلفين الذين سيتم إخضاعهم للرقابة الجبائية ، و عدم التركيز على قطاعات دون غيرها .
 - العمل على إدخال و استعمال الإعلام الآلي في كل مصالح الإدارة الضريبية.

- العمل على زيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة ، عن طريق القيام بمحملات إعلامية في وسائل الإعلام المرئية و المسموعة و المقروءة ، و القيام بندوات و ورشات عمل في المؤسسات و الجامعات و النقابات المهنية
- اللجوء إلى التعاون الدولي في إطار تبادل المعلومات التي تفيد في الكشف عن الوضعية المالية للمكلف ، و هذا بعقد اتفاقيات دولية لمكافحة التهرب الضريبي؛
- يمكن إنشاء لجنة لدى المديرية العامة للضرائب توكل لها مهمة مراجعة التشريعات الضريبية ، قصد تحديد مختلف الثغرات التي يتضمنها النظام الضريبي الجزائري و من ثم العمل على معالجتها ؛
- ضرورة إشراك المكلف بالضريبة أو المستشار الموكل عنه في جميع مراحل و إجراءات التحقيق المحاسبي ، و خاصة أثناء إعادة تشكيل رقم الأعمال لتفادي الوقوع في الأخطاء و اختصار الوقت دون اللجوء إلى الإجراءات الطويلة للمنازعات الإدارية و القضائية ؛
- توضيح و تخفيف إجراءات التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة ، و محاولة شرح طريقة تطبيقها ، و كيفية إعادة تشكيل رقم الأعمال من خلال التعليمات و الدلائل التطبيقية لمحاولة كسب ثقة و اطمئنان المكلفين الخاضعين لهذا النوع من الرقابة و اقتناعهم بعدالته ، و أهميته في مكافحة التهرب الضريبي .

*أفاق البحث :

- و في الأخير نأمل من خلال هذا البحث أن يكون منطلقا لبحوث أخرى في المستقبل مثل :
- التجارة الالكترونية و تأثيرها على فعالية الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ؛
- فعالية النظام الضريبي الجزائري في المحافظة على البيئة ؛
- آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي الجزائري ؛
- الرقابة الجبائية في إطار التكتلات الإقليمية ؛
- الرقابة الجبائية و محاربة الجناح الضريبية.

قائمة الكتب باللغة العربية:

- أعاد حمود القيسي، المالي العامة و التشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، 2008.
- بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية، دار هومة للطباعة و النشر، الجزائر، 2011.
- محي محمد سعيد، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية، مكتبة الإشعاع، مصر، 2002.
- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- محمد عباس محززي، إقتصاديات الجباية و الضرائب، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2008.
- حمدي سليمان، الرقابة الإدارية و المالية على الأجهزة الحكومية، مكتبة دار الثقافة، الأردن، 1998.
- خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة العلوم الإقتصادية، جامعة دمشق، المجلد 16 العدد 2، 2000.
- عبد الرحمان الصباح، مبادئ الرقابة الإدارية، دار زهران للنشر و التوزيع، الأردن، 1997.
- عبد العزيز السيد مصطفى، اساسيات الرقابة على نظم التبادل الإلكتروني للبيانات وأنعكاساتها على أساليب الفحص الضريبي لصفقات التجارة الإلكترونية، ورقة عمل مقدمة ضمن فعاليات مؤتمر حول التجارة الإلكترونية (الأفاق و التحديات)، المجلد الثاني، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة الإسكندرية، 25-27 يوليو 2002.
- عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي، التهرب الضريبي و الإقتصاد الأسود، دا الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2006.
- عدي عفانة، عادل القطاونة، الجديد في المحاسبة الضريبية، دار وائل للنشر و التوزيع، الأردن، 2004.
- فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر و التوزيع، عنابة، 2008.
- كمال رزيق، فضلي عبد الحليم، نظام المعلومات الجبائي الجزائري. الجزائر، 2002.
- ناصر مراد، التهرب و الغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر و التوزيع الجزائر، 2004.

- ناصر مراد ، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون الجزائر ، 2011 .

قائمة الرسائل و المذكرات:

- مدني بن بلعيد، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولي، دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير، جامعة الجزائر، 2004.
- أوهيب بن سالمة ياقوت، الغش الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي و العلوم الجنائية، كلية الحقوق و العلوم الإدارية، جامعة الجزائر، 2002-2003 .
- نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2000، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص مالية و نقود، جامعة الجزائر، الجزائر، 2003-2004.
- شريف محمد، السياسة الجبائية و دورها في تخفيف التوازن الاقتصادي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2009.
- يوسف نور الدين، الجباية المحلية و دورها في تحقيق التنمية المحلية في الجزائر دراسة تقييمية للفترة 2000-2008 (مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل درجة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية، جامعة أمحمد بوقرة، جامعة بومرداس، 2009-2010 .
- سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة ضمن نيل متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011-2012.
- بوعزيزي رضا ، التهرب الضريبي في الجزائر ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، تخصص تسيير المالية العامة ، جامعة تلمسان ، الجزائر 2011-2012.

- ايت بلقاسم لامية، آليات و إجراءات الرقابة الجبائية و دورها في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الإقتصادية، تخصص إقتصاديات المالية و البنوك، جامعة البويرة، 2013-2014 .
- محمدية محمد، فريح رمضان، " التهرب الضريبي "، شهادة الدراسات العليا في المالية، قليعة، 1998.
- بشرى عبد الغاني، فعالية الرقابة الجبائية و أثرها في مكافحة التهرب الضريبي و آليات مكافحته في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الليسانس في العلوم الإقتصادية، فرع نقود و مالية، جامعة الجزائر، 2007-2008.
- ايت قاسي ليندة، بوضياف نوال، التهرب الضريبي واليات مكافحته في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ليسانس في العلوم الإقتصادية، فرع نقود و مالية، جامعة الجزائر، 2007-2008. قائمة النصوص القانونية و التشريعية:
- القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 25 صفر 1430، الموافق ل 21 فيفري 2009، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحيتها، الصادر عن الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة في 02 ربيع الثاني 1430، الموافق ل 29 مارس 2009، العدد 20.
- قانون رقم 11-16 مؤرخ في 25 ديسمبر 2011 المتضمن لقانون المالية 2012، الجريدة الرسمية العدد 72، الخميس 29-12-2011.
- قانون الإجراءات الجبائية، 2014، المادة 20 مكرر منه.
- قانون الإجراءات الجبائية الموافقة للمادة 83 من قانون المالية 2002
- القانون التجاري: المادة 12 ديوان المطبوعات الجامعية سنة 1984.
- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المواد 114 - 115.
- المواد 52 إلى 55 من القرار المتعلق بتحديد الاختصاصات الإقليمية للمديريات الجهوية والولائية للضرائب وصلاحياتها.

- المرسوم التنفيذي رقم (06-327) المؤرخ في 25 شعبان 1427، الموافق ل 18 سبتمبر 2009 الذي يحدد تنظيم المصالح الخاجية للإدارة الجبائية و صلاحيتها، الصادر عن الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة في 01 رمضان 1427، الموافق ل 24 سبتمبر 2006، العدد 59 .

- المرسوم التنفيذي القرار المؤرخ في 1991/04/30 ،الجريدة الرسمية رقم 20
قائمة الملتقيات و المجالات:

- ناصر عبد القادر، حميدة جميلة، أخلاقيات المهنة ركيزة أساسية لبناء إدارة جبائية عصرية و حديثة، في مجلة المالية، المدرسة الوطنية للضرائب، رقم 02، أفريل 2002.

- ناصر جمال، عوفي حسان، أخلاقيات المهنة ركيزة أساسية لبناء إدارة جبائية عصرية و حديثة، مجلة المالية، المدرسة الوطنية للضرائب رقم 02 ماي 2007.

- يسرى مهدي، حسن السمراي، تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي، مجلة الأنبار للعلوم الإقتصادية و الإدارية، جامعة بغداد، المجلد 04 العدد 09 2012.

- عبد العزيز السيد مصطفى، أساسيات الرقابة على نظم التبادل الإلكتروني للبيانات و انعكاساتها على أساليب الفحص الضريبي لصفقات التجارة الإلكترونية، مؤتمر حول التجارة الإلكترونية، المجلد الثاني، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، الإسكندرية.

قائمة الكتب باللغة الفرنسية:

- Ahmed hamini ,**audit comptable et financier**,edition bertie,2001,p72.

- Colin Philippe: « **La vérification Fiscale**, édition Economica, paris.

- **Guide du Vérificateur de Comptabilité** .

مواقع أنترنت:

www.mstmron.com/forums/showthread.php

www.ingdz.net/vb/archive/index

https://bu.univ-ouargla.dz/master/pdf/aldab_hadda.pdf