

جامعة أدرار



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

شعبة علوم التسيير

جباية المؤسسة

الموضوع

دور الرقابة الجبائية في تحسين الحصيلة الجبائية

حالة المديرية الولائية للضرائب بأدرار للفترة 2009/2013

إشراف

د. بن العاربية حسين

من إعداد

ولد باحمو سمير

لكصاسي إبراهيم

بن العاربية محمد

اعضاء لجنة المناقشة:

د. أقاسم عمر	د. بن العاربية حسين
د. بن العاربية حسين	أ. عزيزي أحمد عكاشة
أ. عزيزي أحمد عكاشة	أ. مدياتي محمد
أ. مدياتي محمد	رئيسا
رئيسا	مقررا ومشرفا
مقررا ومشرفا	ممتحنا
ممتحنا	ممتحنا

الموسم الجامعي

2014/2013

جامعة أدرار



جامعة أدرار - الجزائر

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

شعبة علوم التسيير

جباية المؤسسة

الموضوع

دور الرقابة الجبائية في تحسين الحصيلة الجبائية

حالة المديرية الولائية للضرائب بأدرار للفترة 2013/2009

إشراف

د. بن العارفة حسين

من إعداد

ولد باحمو سمير

لكصاسي ابراهيم

بن العارفة محمد

الموسم الجامعي

2014/2013

Université d'Adrar



Faculté des sciences économiques et commerciales et
sciences de la gestion

Département des sciences de gestion

Mémoire dans les exigences d'un diplôme de Master

domaine des sciences économiques Des gestions et des
Sciences Commerciales

Division sciences de gestion

Spécialité : Fiscalité D'Enterprise

THEME

Le Rôle du contrôle fiscale a l'amélioration de
recouvrement fiscaux (Cas de la DIW Adrar 2009/2013)

Elaboré par :

Ould bahammou samir
Laksaci ibrahim
Benlaria mohamed

Dirigé par:

Dr. Benlaria hocine

Saison Académique

2013/2014

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

التشكرات

إن الحمد لله نحمده ونستعينه ونستغفره ونستمدية

نتوجه بجزيل الشكر للدكتور بن العارفة حسين الذي نكن له

كل التقدير والاحترام على التوجيهات والملاحظات القيّمة التي أفادنا

بها طوال إنجاز هذا العمل، كما نشكر كل الدكاترة والأساتذة

الذين سهروا على تأطيرنا طيلة المسار الدراسي ونخص بالذكر

الدكتور أقاسم عمر.

كما نتوجه بالشكر كذلك إلى كل من ساعدنا ولو بالشيء

القليل في إتمام هذا العمل المتواضع.

إهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى الوالدين الكريمين، وإلى كل أفراد العائلة.

إلى كل من أحنّ لهم فائق الاحترام والتقدير.

إلى كل الزملاء وطلبة العلم.

سمير

إهداء

أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع إلى روح الوالدة الصريفة :

إلى والدي العزيز أطل الله في عمري :

إلى كل أخوتي وأخواتي صغيراً وكبيراً خلا باسمه.

إلى كل أصدقائي وزملائي ورفقاء الدرب التعليمي.

أهدي إليهم ثمرة هذا العمل المتواضع.

إبراهيم

إهداء

إلى الوالدين الكريمين، وكل أفراد العائلة صغيرا وكبيراً.

إلى كل من شجعني.

إلى المستضعفين الكادحين من أجل لقمة العيش

أهدي هذا العمل المتواضع .

الفصل الأول الإطار العام للرقابة الجبائية والتحصيل الجبائي.

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية.

المبحث الثاني: مبررات الرقابة الجبائية.

المبحث الثالث: ماهية التحصيل الجبائي.

الفصل الثاني: دراسة الحالة بالمديرية الولائية للضرائب بأدرار.

المبحث الأول: الإطار التعريفي للمديرية الولائية للضرائب بأدرار.

المبحث الثاني: المراحل العملية للرقابة الجبائية على مستوى (S/DCF) بأدرار.

المبحث الثالث: تحليل مردودية الرقابة الجبائية في تحسين مستوى التحصيل الجبائي.

خاتمة عامة.



كلية العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم تسيير

قسم علوم التسيير

عنوان المذكرة: دور الرقابة الجبائية في تحسين الحصيلة الجبائية دراسة الحالة بالمديرية الولائية للضرائب بأدرار

اسم المؤطر ورتبته:

اسماء وألقاب الطلبة: - ولد باحمو سمير

- لكصامي إبراهيم

- بن العارية محمد

• الدكتور بن العارية حسين

المخلص:

تعتبر الضريبة موردا هاما للدولة لتغطية نفقاتها العامة، ولذا فهي حريصة على الحفاظ على هذا المورد، ولكون النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي فإن المكلف بالضريبة قد تكون تصريحاته صحيحة كما أنها قد تكون غير صحيحة، لذا أوجد النظام الضريبي أجهزة رقابية تتابع تصريحات المكلف، ونظرا لانتشار ظاهرة التهرب الضريبي فإن الرقابة الجبائية أصبحت تسترجع أموالا كبيرة تزيد من مستوى التحصيل الضريبي. إن دراسة مردودية هذه الرقابة يبرز الدور الهام الذي تلعبه هاته الأخيرة من خلال إعطاء أرقام ونسب حقيقية مجسدة في أرض الواقع. كلمات المفتاحية: الجبائية، الرقابة الجبائية، التحصيل الجبائي، التحقيق الجبائي، النظام الجبائي التصريحي.

Résumé

L'impôt est considéré comme une ressource importante pour couvrir les dépenses publiques et autre, c'est pour cela que l'Etat s'intéresse beaucoup à cette ressource. Comme le système fiscal algérien est un système déclaratif et que le système déclaré peut être vrai ou faux, l'Etat a créé un système de contrôle fiscal par lequel il peut poursuivre ces déclarations. En raison du phénomène de l'évasion, le contrôle fiscal doit récupérer et augmenter le niveau de recouvrement de l'impôt.

Mots clés: Fiscalité, contrôle fiscal; recouvrement fiscal; vérification fiscale; système fiscal déclaré.

Abstract:

The tax is considered an important resource to cover government spending and another is why the state is very interested in this resource. As the Algerian tax system is a declarative system and said that the system can be true or should the state has created a system of fiscal control by which it can pursue these statements. Due to the phenomenon of evasion, tax control must retrieve and increase the level of tax collection.

Key words: Tax, fiscal control, fiscal recovery, fiscal verification, declared fiscal system.

مقدمة علمة

تعتبر الضريبة من أهم الموارد المالية للدولة لتمويل نفقاتها العمومية، ووسيلة فعالة تمكنها من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، لذلك فإن ثبات هذا المفهوم واستمراره مرهون بمدى استجابة والتزام المكلفين لواجباتهم الضريبية.

كما أن حسن تسيير الضريبة وخدمة المكلف يمثلان الغاية الرئيسية لجميع أنشطة الإدارة الجبائية، حيث تساهم هذه الأنشطة في زيادة مردودية الضريبة وضمان العدالة، والهدف من ذلك تشجيع ومساعدة المكلفين بالضريبة الخريصين على الالتزام بواجباتهم الجبائية. والتعامل بصرامة مع الذين لا يمثلون لواجباتهم الجبائية مستغلين بذلك حرية التصريح التي يمنحها لهم القانون الجبائي باستعمال طرق تدليسية (الغش الضريبي) من جهة، واستغلال الثغرات القانونية (التهرب الضريبي) من جهة أخرى.

فالتهرب من دفع الضريبة يعد من أخطر الظواهر التي تصيب الحصيلة الجبائية بصفة خاصة، والاقتصاد بصفة عامة لكونه يؤدي إلى استنزاف الموارد الضريبية التي كان من المفروض أن تستفيد منها خزينة الدولة لإنفاقها فيما يحقق المنفعة العامة من خلال استثمارها في مختلف المشاريع التنموية للبلاد، بدلا من انسيابها في قنوات مجهولة.

وباعتبار أن هذه الظاهرة تعتبر من أبرز العقبات التي تواجهها الدولة في رسمها وتنفيذها لمختلف سياساتها، مما يستدعي ضرورة مجابهة هذه الظاهرة سواء على المستوى المحلي أو الدولي.

الشيء الذي استوجب على مختلف الدول ومنها الجزائر السعي جاهدة إلى مكافحة هذه الظاهرة بشتى الطرق التشريعية والتنظيمية، والتي نتج عنها وضع أجهزة مختصة في مكافحة التهرب الضريبي، والمتجسدة في إنشاء المديرية الفرعية للرقابة الجبائية على المستوى الولائي في سنة 1990، ومختلف مفتشيات الضرائب على المستوى الإقليمي، إضافة إلى مديرية البحث والمراجعات التي تم إنشائها سنة 1998، كما تم تعزيز جهاز الرقابة الجبائية بألية جديدة سنة 2002 وتمثل في مديرية كبريات المؤسسات «DGE».

وقد كان الهدف من وراء إنشاء هذه الأجهزة تجنيب الخزينة العمومية ضياع جزء هام من مواردها نتيجة ضعف أو تراجع الحصيلة الجبائية.

إشكالية الموضوع:

من خلال هذا العرض الموجز تتبلور معالم إشكالية بحثنا التي يمكن صياغتها كما يلي:

ما هو دور الرقابة الجبائية في تحسين مستوى الحصيلة الجبائية بالمديرية الولائية للضرائب بأدرار؟

ولتبسيط فهم هذه الإشكالية يمكننا تجزئتها إلى التساؤلات الفرعية التالية:

- ما هي مبررات وأسباب إجراء عملية الرقابة الجبائية في الجزائر؟
 - فيما تمثل مختلف إجراءات الرقابة الجبائية والتحصيل الجبائي في الجزائر؟
 - ما مدى مساهمة الرقابة الجبائية في تحسين الحصيلة الجبائية على مستوى المديرية الولائية للضرائب بأدرار؟
- فرضيات الموضوع:**

للإجابة على هذه التساؤلات قمنا بصياغة بعض الفرضيات والتي ستكون منطلقا للدراسة، وهي كما يلي:

- إن الميزة التصريحية للنظام الجبائي الجزائري وسوء استعمال المكلفين لها أدى بالمشرع إلى وضع إجراءات رقابية الغرض منها التأكد من مدى التزام المكلفين بواجباتهم الجبائية من جهة، واكتشاف حالات الغش الجبائي من جهة أخرى.
- تتم الرقابة الجبائية ضمن إطار تنظيمي وقانوني محدد وكذا الأمر بالنسبة للتحصيل الجبائي.
- تساهم الرقابة الجبائية بشكل فعال في زيادة مستوى الحصيلة الجبائية.

أهمية الموضوع:

إن أهمية هذه الدراسة تنبع من تلك الآثار السيئة لظاهرة التهرب الضريبي، والتي جعلت أموالا طائلة تتداول بكل حرية، من دون مراقبة أو اقتطاع، وبذلك حرمان الخزينة العمومية منها، في ظل البحث المتزايد من قبل السلطات المعنية للرفع من موارد الجباية العادية، وبالتالي ضرورة اتخاذ كل سبل العلاج المتاحة لمجابهة هذه الظاهرة الخطيرة ومن هنا تتجلى أهمية الرقابة الجبائية كونها من الوسائل الهامة للعلاج.

أهداف الموضوع:

- تتجلى الأهداف المرجوة من هذا البحث في:
- تشخيص دوافع ومبررات إجراء الرقابة الجبائية.
- إبراز الأجهزة القائمة على تحسين مستوى التحصيل الجبائي، وأهم الوسائل والإجراءات المتخذة لذلك.
- إظهار أثر الرقابة الجبائية على التحصيل الجبائي.

محددات الدراسة:

فيما يتعلق بحدود البحث فقد تم تحديد الإطار الزمني للدراسة من 2009 إلى 2013، نظرا لتزايد الاهتمام بالرقابة الجبائية في الجزائر خلال هذه الفترة، عن طريق تعزيزها بآليات وأجهزة جديدة إضافة إلى اعتماد بعض الوسائل المستحدثة هذا من جهة، ومن جهة أخرى تم تحديد الإطار المكاني للدراسة بالمديرية الولائية للضرائب بأدرار مع التركيز على الرقابة المعمقة.

مبررات ودوافع اختيار الموضوع:

ترجع أسباب اختيارنا لهذا الموضوع إلى نظرة وحساسية المجتمع الضريبي الجزائري للرقابة الجبائية خاصة، والضرية عامة، هذا ما دفعنا للبحث والتساؤل عن أصل هذه الحساسية هل هي راجعة إلى ذهنية المكلفين في حد ذاتهم، أو إلى أجهزة الرقابة الجبائية، أو إلى التشريع الضريبي، إضافة إلى الاهتمام المتزايد الذي حظيت به الرقابة الجبائية من قبل السلطات، لكن على الرغم من إجراءات الرقابة الجبائية المطبقة إلا أن هذا لم يمنع من تقليل معضلة التهرب الضريبي من جهة وتذبذب الحصيلة الضريبية من جهة أخرى، هذا ما قادنا للبحث عن مدى مساهمة الرقابة الجبائية في تحسين الحصيلة الجبائية، وأخيرا تكمن في محاولة من الطلبة لتقدم ومعالجة الموضوع بطريقة أكاديمية تسمح بتقريب الجامعة من الواقع العملي.

الدراسات السابقة للموضوع:

إن الدراسات التي تتعلق بموضوع الرقابة الجبائية، والتي تم الإطلاع عليها من قبل الطلبة تتجلى في:

- محمد فلاح، السياسة الجبائية - الأهداف والأدوات-، البحث عبارة عن أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2006.
- ونادي رشيد، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش (حالة الجزائر)، البحث عبارة عن رسالة ماجستير مقدمة لمعهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، سنة 2002.
- بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 1999-2009، البحث عبارة عن رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان، الجزائر، 2011.
- العياشي عجلان، ترشيد النظام الجبائي الجزائري في مجال الوعاء والتحصيل 1992-2009، البحث عبارة عن رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2006.

رغم أهمية البحوث السابقة إلا أنها لم تربط عملية الرقابة الجبائية بمستوى التحصيل الجبائي، إذ أنها عاجلت علاقة الرقابة الجبائية بالتهرب الضريبي.

صعوبات البحث:

يمكننا اختصار صعوبات البحث في صعوبة الحصول على المعطيات الإحصائية المتعلقة بالرقابة الجبائية والتحصيل الجبائي على المستوى المحلي نظراً لطابع السر المهني المعمول به لدى مصالح الإدارة الجبائية.

المنهج والأدوات المستخدمة في البحث:

اعتمدنا في معالجة بحثنا على المرجع بين المنهج الوصفي، والمنهج التحليلي، حيث استعرضنا مختلف الآليات القانونية والأجهزة القائمة على الرقابة الجبائية وأهم الطرق والوسائل المستخدمة، كما قمنا بتحليل أثرها على الحصيلة الجبائية.

أما عن الأدوات التي استعنا بها في دراستنا فتمثلت في:

- القوانين والتشريعات الضريبية المتعلقة بالرقابة الجبائية والتحصيل الجبائي.
- الإحصاءات الخاصة بنتائج الرقابة الجبائية والتحصيل الصادرة عن المديرية العامة للضرائب.

خطة البحث:

لقد قمنا بتقسيم الموضوع محل البحث إلى فصلين محاولة منا الإلمام بكل الجوانب التي يمكن عن طريقها إيجاد أجوبة كافية للإشكالية المطروحة واختبار مدى صحة الفرضيات التي انطلقت منها الدراسة.

حيث تناولنا في الفصل الأول الإطار العام للرقابة الجبائية والتحصيل الجبائي، تطرقنا في مبحثه الأول إلى ماهية الرقابة الجبائية من خلال تحديد مفهومها، أهدافها ومختلف الأشكال والآليات القانونية والأجهزة المكلفة بالقيام بعملية الرقابة، وفي المبحث الثاني حاولنا إبراز المبررات الأساسية لإجراء عملية الرقابة الجبائية والمتمثلة في الخاصية التصريحية للنظام الجبائي من جهة، ومكافحة ظاهرة الغش الضريبي من جهة أخرى. أما في المبحث الثالث فتطرقنا فيه للإطار القانوني والتنظيمي للتحصيل الجبائي من خلال تحديد ماهية التحصيل الجبائي لتوضيح مختلف آليات وطرق ومراحل تحصيل الضريبة.

أما في الفصل الثاني فتطرقنا فيه لدراسة الحالة من خلال المراحل العملية لإجراء الرقابة الجبائية ومدى مساهمتها في تحسين الحصيلة الجبائية على مستوى المديرية الولائية للضرائب بأدرار، وهذا بتقديم بطاقة تعريفية للمديرية الولائية للضرائب بأدرار في المبحث الأول، مع التركيز على الهياكل المكلفة بالرقابة الجبائية والتحصيل الجبائي على وجه

الخصوص، كما تم التطرق في المبحث الثاني إلى مختلف المراحل العملية لإجراء الرقابة الجبائية (الرقابة المعمقة) على مستوى مكاتب المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بأدرار بداية من إعداد برنامج التحقيق، الشروع في تنفيذه، واستخلاص النتائج المترتبة عنه، وأخيرا صياغة التقرير النهائي. وفي المبحث الثالث تم استنتاج الأرقام، من خلال دراسة وتحليل مردودية الرقابة الجبائية وأثرها في تحسين مستوى الحصيلة الجبائية على مستوى المديرية الولائية للضرائب بأدرار.

لنخلص في الأخير للخاتمة أين تم فيها تلخيص عام للمبحث، مع استعراض أهم النتائج المتوصل إليها، وعلى ضوء هذه الأخيرة قمنا بتقدم بعض التوصيات والاقتراحات، مع تحديد الآفاق المستقبلية لهذا البحث.

الفصل الأول:

الإطار العام للرقابة الحيائية والتحصين الحيائي

مقدمة الفصل:

نظرا للآثار السيئة الناتجة عن ظاهرة العش الضريبي، ونظرا للأهمية التي يمكن أن تأخذها، بحيث تأخذ مختلف المعاملات المالية والتجارية شكلا غير شرعي أو خفي وتكون بذلك الدولة الغنية في مظاهرها وحركية اقتصادها، فقيرة من حيث مواردها وإيرادات موازنتها، لذا فإن هذا الأمر يستدعي التصدي لهذه الظاهرة والتخفيف من حدتها من خلال وضع برنامج متكامل مدعم بإرادة سياسية صادقة تجعل كل الهيئات في الدولة معنية من قريب أو بعيد باحتوائها.

وبصيغة أخرى يجب أن يحتوي هذا البرنامج على جملة من الإجراءات تطبق على المدى القصير والطويل بحيث يكون لها طابعا وقائيا ولعل أبرز هذه الإجراءات هي الرقابة الجبائية، والتي تهدف إلى ضمان عدم إقبال المكلفين بالضريبة على أساليب العش الضريبي.

وهذا ليس بالأمر السهل لأنه يتعلق بالسلوك الاجتماعي للأفراد وهو حرب بين السلطات العمومية والمكلفين بالضريبة وهذا على مستوى جبهتين: على المستوى المحلي أي داخل حدود الدولة وعلى المستوى الخارجي أي خارج تلك الحدود وبعيدا عن سيادة الدولة.

وتجدر الملاحظة إلى أن الجهود التي يمكن أن تبذل ضمن عملية المكافحة هاته، لا يجب أن تكون في شكل حملات ظرفية ومؤقتة ولكن يجب أن تكون تدخلات دائمة وغير منقطعة وفي إطار منظم طبعاً.

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية.

إن أي نظام مالي أو إداري لا تتوفر فيه رقابة صحيحة، فعالة ومنظمة يعتبر نظاما ناقصا ولا تختلف الرقابة في هذين النظامين عنها في النظام الضريبي، ففي هذا الأخير تعد من بين الوسائل المحدية والمستعملة للكشف عن مواطن التهرب الضريبي، حيث يتم تحديد مكامن العُش وردع مرتكبيه لكي يكونوا عبرة لمن سواهم ولعل أهم وسيلة لتحقيق هذا هي الرقابة الجبائية Le contrôle fiscal التي تعتبر من مهام الإدارة الجبائية لأنها تختص بفرض الاقتطاعات وتحصيلها.

كما تعتبر الرقابة الجبائية رمزا من رموز الديمقراطية، بحيث أن حرية التصريح التي يتمتع بها المكلف بالضريبة ضمن النظام الجبائي التصريحي تجعله يحدد أسس الإخضاع الجبائي بنفسه ويصرح بها إلى الإدارة والتي يفترض أن تكون صحيحة وهو الأمر الذي يمكن التأكد منه عن طريق الرقابة اللاحقة لهذه المعطيات المصرح بها.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية.

قبل التطرق لمفهوم الرقابة الجبائية لابد من إعطاء مفهوم الرقابة بشكل عام ثم تحديد مفهوم الرقابة الجبائية كصورة من صور الرقابة.

فقد عرف العالم الاقتصادي فايول (FAYOL) الرقابة بأنها: "التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفق الخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والقواعد المقررة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها"¹.

الفرع الأول: تعريف الرقابة الجبائية.

لقد تعددت التعاريف المتعلقة بالرقابة الجبائية نذكر منها:

- "الرقابة الجبائية تمثل الوسيلة التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم الجبائية وتصحيح الأخطاء الملاحظة"².
- "الرقابة الجبائية هي عبارة عن مجموعة من العمليات غايتها تتمثل في مراقبة التصريجات الجبائية من طرف المكلفين بالضريبة ومقارنتها بالمحاسبة"³.
- "تشكل الرقابة للإدارة الجبائية فحص انسجام التصريجات ومقارنتها مع المحاسبة والوثائق المثبتة للحقيقة الاقتصادية، المالية والطبيعية"⁴.

¹ منور أوسير، محمد حمو، محاضرات في جباية المؤسسات، ط1، مكتبة الشركة الجزائرية بودارد، الجزائر، 2009، ص 201.

² المرجع السابق، ص 201.

³ بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 13.

⁴ عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، عين مليلة الجزائر، 2012، ص 19.

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

الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية.

من خلال تعريف الرقابة الجبائية يمكن استخلاص بعض الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها والمتمثلة في¹:

أولاً: الهدف القانوني: ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين للقوانين والأنظمة، لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.

ثانياً: الهدف الإداري: إذ تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الجبائية 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 اتخاذ الإجراءات التصحيحية.

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

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

ثالثاً: الهدف المالي والاقتصادي: حيث 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 الاقتصادية للمجتمع، إذ أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد والجبائية.

رابعاً: الهدف الاجتماعي: ويتمثل في:

- منع ومحاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال أو تقصيره في أداء وتحميل واجباته تجاه المجتمع.
- تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة².

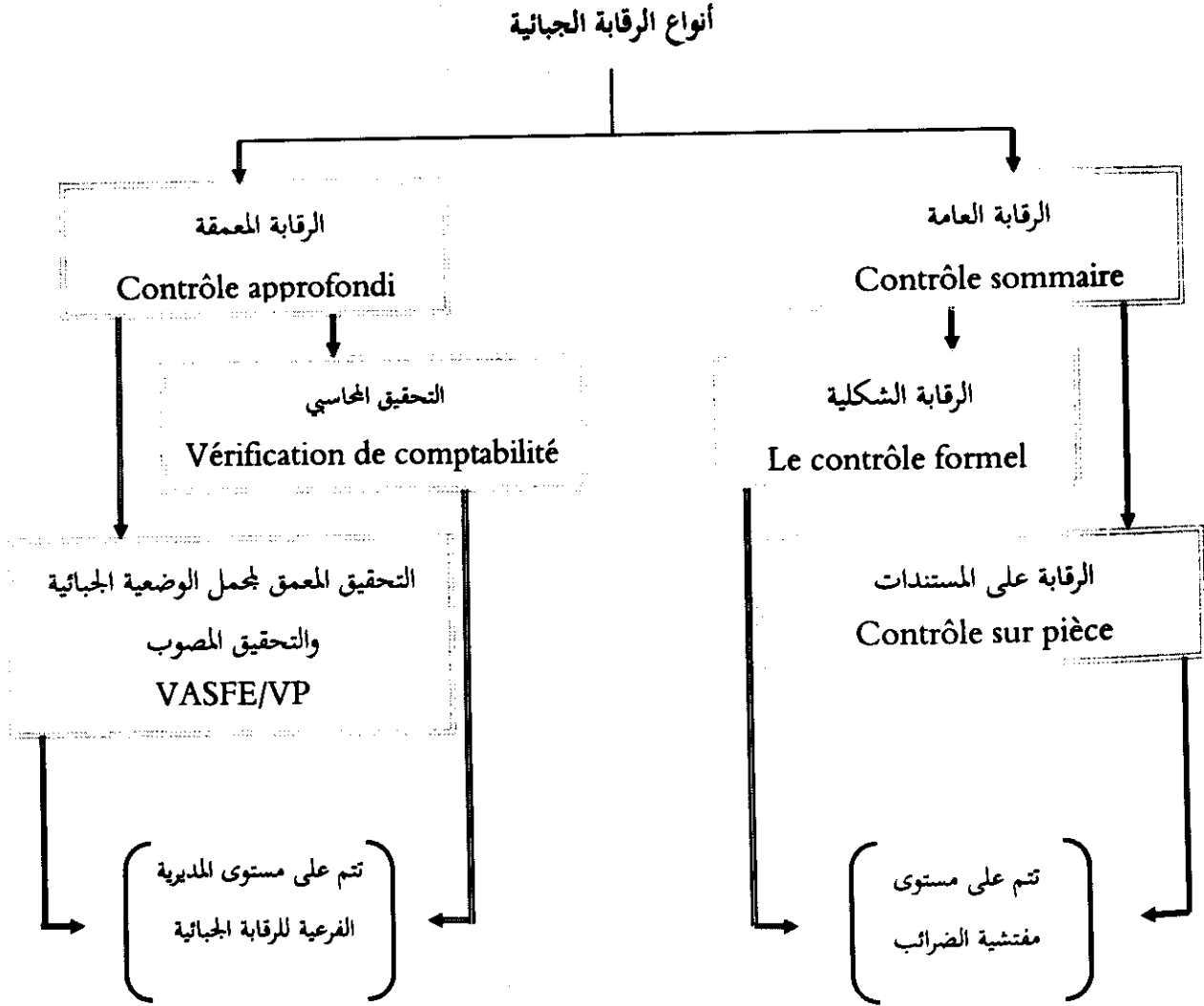
¹ - Belarbi Moncef, Technique de vérification de comptabilité, Mémoire de fin d'études, IEDF Kolea, P 02.

² - بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 1999-2009، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان، الجزائر، 2010 - 2011، ص 90.

المطلب الثاني: أنواع الرقابة الجبائية.

إنّ تزايد العدد الهائل للتصريحات الجبائية التي تتطلب الرقابة يحتم على الإدارة الجبائية تنوع مخطط عملها في هذا الشأن، وهو ما يؤدي بها إلى الاختيار بين الرقابة التي توصف بالشاملة Le Contrôle Sommaire والرقابة التي توصف بالمعمقة Le Contrôle Approfondi.

الشكل رقم 1: يوضح أنواع الرقابة الجبائية.



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات من المديرية الولائية للضرائب بأدرار

الفرع الأول: الرقابة العامة.

وتمثل هذا الصنف من الرقابة في فحص الوثائق الموجودة في حوزة المصالح الجبائية، وبذلك فإن الأمر يتعلق بالرقابة الشكلية والرقابة على المستندات، حيث تنحصر في مكتب العون أو الموظف وتجدر الملاحظة أن كل ملف يجب

أن يكون موضوع رقابة من هذا النوع على الأقل مرة واحدة كل أربع سنوات (مدّة التقادم)¹، حيث يبقى حق الإدارة في الاسترجاع Droit de reprise قائما طيلة هذه المدّة.

أولاً: الرقابة الشكلية Le Contrôle Formel.

هي أول عملية تخضع لها التصريحات المكتتبه وتشكل بمجمل التدخلات التي تحدف إلى إحداث تصحيحات مادية للأخطاء والنقائص المرتكبة أثناء كتابة وتقديم المكلفين التصريحات، والتحقق من هوية وعنوان المكلف وكذا مختلف العناصر التي تدخل في تحديد وعاء الضريبة².

والغرض من هذا النوع من الرقابة هو التصحيح الشكلي للتصريحات دون إجراء أية مقارنة بين ما تحمله من محتويات، وتلك التي تتوفر لدى الإدارة، وتم هذه الرقابة سنويا باعتبارها أول عملية مراقبة تخضع لها التصريحات، ولا تحدف إلى التأكد من صحة المعطيات والمعلومات التي تحملها، وإنما للكيفية التي قدمت من خلالها هذه المعطيات أو المعلومات.

ثانياً: الرقابة على المستندات Le Contrôle sur pies.

يعد هذا النوع من الرقابة ثاني إجراء تقوم به الإدارة الجبائية بعد الرقابة الشكلية يتجلى دور هذه الرقابة في مجموعة الأعمال والفحوصات الدقيقة التي تتم على مستوى المكتب، والتي تقوم من خلالها الإدارة بمقارنة المعلومات المصرح بها من طرف المكلف، والمعلومات المتحصل عليها من طرف الإدارات والهيئات والمؤسسات العامة أو الخاصة، والمتعلقة بالمعاملات أو الصفقات المبرمة بين المكلف وهذه الهيئات والتي تكون في شكل كشوفات تعرف: Bulletin de recouplement كمعلومات إضافية، وبإمكان المحقق طلب بعض التوضيحات والتبريرات من المكلف إذا لزم الأمر لا سيما المتعلقة بنمط المعيشة أو بعض الأعباء المحصومة.

1- طلب المعلومات: يتسنى للمصلحة الجبائية التي تحقق في تصريحات المكلفين أن تتقدم بطلب المعلومات حول النقاط أو المسائل التي يشوبها غموض، ويمكن لهذه الأخيرة أن تكون كتابية أو شفوية لا تخضع المكلف بالضريبة إلى أي عقوبة في حالة عدم الرد على هذا الطلب، لكن قد تلجأ الإدارة إلى مراسلته من أجل التوضيح أو التبرير.

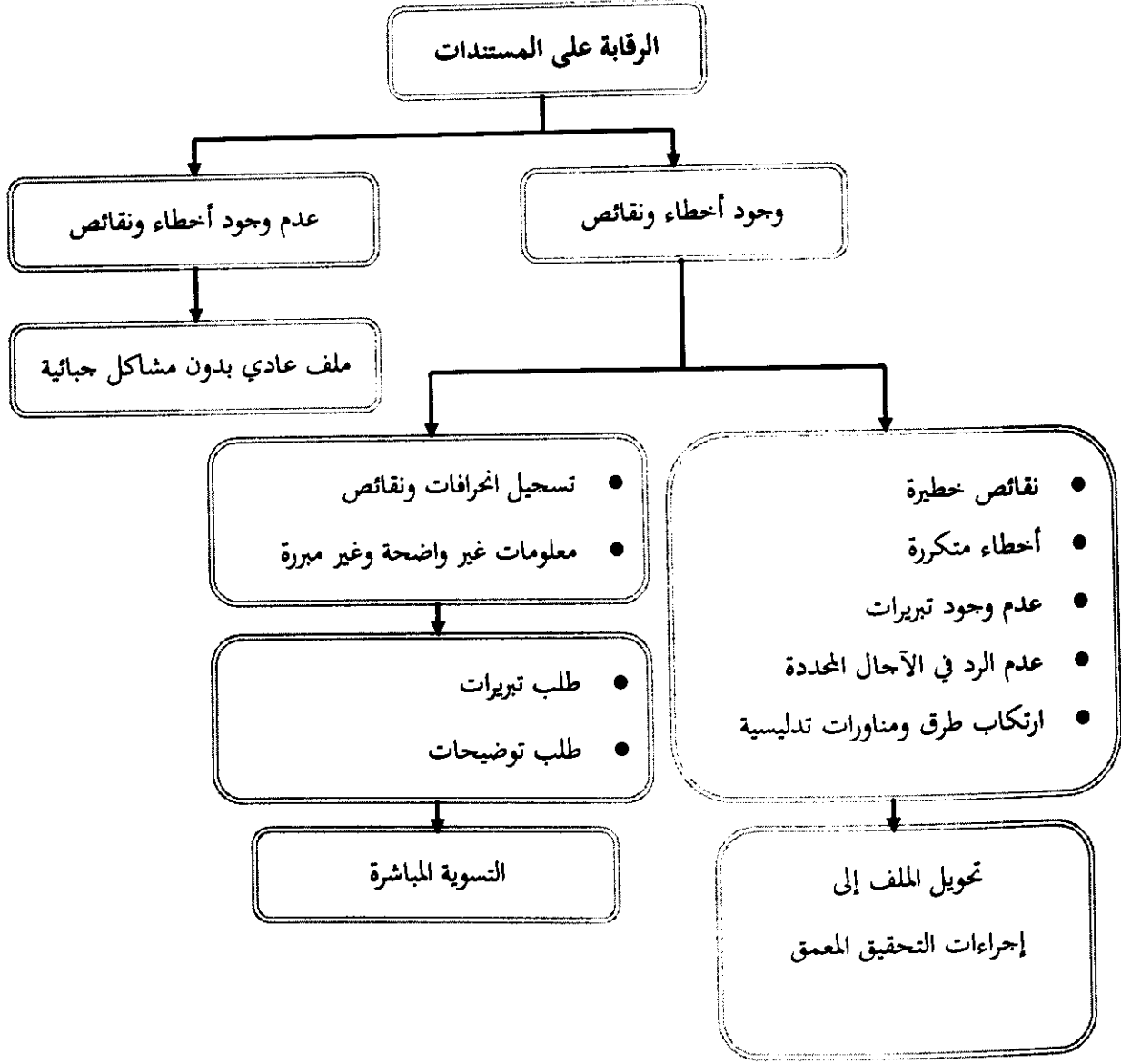
2- طلب تبريرات وتوضيحات: تنص المادة 15 من قانون المالية لسنة 1996م على أنه « يحقق المفتش في التصريحات ويطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا كما يمكن أن يطلب الاطلاع على الوثائق المحاسبية المتعلقة بها »، يستوجب في الطلبات المكتوبة أن تبين بوضوح المسائل التي يرى المفتش أنه من الضروري الحصول على توضيحات أو تبريرات، ويُحدّد للمكلف بالضريبة أجلاً لا يقل عن 30 يوماً من أجل تقديم رده، وإذا ما انقضت هذه المدّة دون أي رد يعتمد المفتش

¹ - قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، المديرية العامة للضرائب، طبعة 2014، مادة 79.

² - محمد فلاح، السياسة الجبائية - الأهداف والأدوات -، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2005-2006، ص 193.

أساس فرض الضريبة، وفي حالة عدم تجاوب هذه الإجراءات مع التساؤلات المطروحة يلجأ المحقق إلى نوع آخر من الرقابة والمتمثلة في الرقابة المعمقة.

الشكل رقم 2: يوضح سير الرقابة على المستندات.



المصدر: Guide du contrôle sur pièce, DGI, édition 2004, P 07

الفرع الثاني: الرقابة المعمقة.

يمكن أن تتحول الرقابة على المستندات إلى رقابة معمقة عندما تكتشف الأخطاء في ملف المكلف بالضريبة، وهو ما يؤدي إلى تقديم طلبات المعلومات والتبريرات أو حتى إلى تصحيح الوضعية الجبائية.

وتأخذ الرقابة المعمّقة عادةً شكل التحقيقات Les vérifications وهي بمثابة المدفعية الثقيلة للإدارة الجبائية. وقد تخصّ النشاط المهني للمكلف بالضريبة، كما تخصّ ممتلكاته ومختلف مداخله.

وتجري الرقابة المعمّقة للنشاط المهني في إطار التحقيق في المحاسبة La vérification de comptabilité, أما الرقابة المعمّقة لمجموع المداخل فتجرى في إطار التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية:

.La Vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble

أولاً: التحقيق المحاسبي.

يسمح هذا التحقيق للإدارة الجبائية بالتأكد من صحة وقانونية الكتابات المحاسبية ومقارنتها مع الوضعية الحقيقية للنشاط الممارس، حيث يخرج التحقيق المحاسبي من إطاره الضيق المتمثل في المراجعة الشكلية للملفات إلى مراجعة لكل الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، هذا ما أكدته المادة 190 من قانون الضرائب المباشرة على أن "التحقيق المحاسبي عبارة عن مجموعة من العمليات التي تهدف إلى فحص في عين المكان الملفات المحاسبية ومقارنتها بعناصر الاستغلال" واستثناءً قد نصت المادة 113 من قانون الرسم على رقم الأعمال على أنه "يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر المحاسبية في عين المكان، ما عدا إذا قدم المكلف طلباً مكتوباً يقضي بعكس ذلك وتم قبوله من طرف المصلحة، أو في حالة قوة قاهرة مثبتة قانوناً من طرف المصلحة. لا يمكن للإدارة الجبائية ممارسة التحقيق المحاسبي إلا على المكلفين الملزمين بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية التي فرض القانون التجاري والجبائي مسكها". أي أنه بغياب هذه الوثائق لا يمكن إجراء هذا النوع من التحقيق هذا من جهة، من جهة أخرى لا يمكن مباشرة التحقيق إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم على الأقل رتبة مفتش.

ثانياً: التحقيق المصوّب في المحاسبة.

تم إحداث هذا النوع من التحقيق بموجب أحكام المادة 24 من قانون المالية لسنة 2010 المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية حيث تنص هذه الأخيرة على ما يلي:

"يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوّب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية".

حيث أن إنّ ممارسة التحقيق المصوّب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقاً والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة، ولكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التقييم المتمم عند التحقيق المصوّب.

ثالثا: التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية.

تم إنشاؤه بموجب قانون المالية لسنة 1992 وفقا للمادة 131 مكرر من قانون الضرائب المباشرة ويقصد به مجموع العمليات التي تهدف إلى مقارنة مجموع مداخيل المكلف بالضريبة بالعناصر المكوّنة لنمط معيشته ولأفراد أسرته، أي مقارنة الإيرادات بالتفقات¹.

المطلب الثالث: الوسائل الهيكلية والقانونية للرقابة الجبائية.

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

الفرع الأول: الوسائل الهيكلية للرقابة الجبائية.

هناك وسائل هيكلية مختصة -ميدانية- أي أجهزة مختصة تسند لها مهمة المراقبة، وبواسطتها تنفذ برامج التحقيق الجبائي والتمثلة في مديرية الأبحاث والمراجعات، وكذا المديرية الفرعية للرقابة الجبائية للمديرية الولائية. أولا: مديرية الأبحاث والمراجعات (DRV).

أنشئت هذه المديرية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 228/98 الصادر في 13 جويلية 1998، والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية، وقد جاءت هذه المديرية لتدعم باقي المديريات الأخرى في الرقابة الجبائية على المستوى الولائي، والتي هي تحت غطاءها، وقد كان الانطلاق الفعلي لنشاط مديرية البحث والمراجعات في سبتمبر 1998. ومن صلاحيات DRV في إطار البحث والتحقيق الجبائي²:

- الكشف عن التيارات الكبيرة للتهرب الضريبي.
- جعل الرقابة أكثر شفافية مع الأخذ بعين الاعتبار حقوق المكلفين بالضريبة في هذا الإطار.
- إجراء سلسلة من العمليات إلى جانب المفتشية العامة للمصالح الجبائية لتقييم أداء المفتشيات المحلية للضرائب، وتحسين المردودية الجبائية العامة.

ثانيا: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (S/DCF).

تعد المديرية الفرعية للرقابة الجبائية الهيئة المختصة بعملية الرقابة لذا تسند إليها مهمة تنفيذ برامج التحقيق وهي

مكلفة بـ:

¹ - محمد فلاح ، مرجع سابق، ص 193.

² - المادة 01 من المرسوم التنفيذي رقم 228/98 والمتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية المؤرخ في 19 ربيع الأول الموافق لـ 13 يوليو 1998.

- البرمجة والتحقيق في كل نقطة من حدود الولاية، وكل التحريات والتحقيقات والأبحاث المتعلقة بالتحقيق الجبائي.
- دراسة واقتراح التقنيات الجبائية التي تمكن من الرقابة.
- السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة من خلال التحقيق، وكذا على وصول تقارير التحقيق للإدارة في أحسن الظروف.
- تنفيذ الأعمال ذات الفائدة الجبائية.
- بحث وتحليل أسباب التهرب الضريبي وإيجاد حلول واقتراحات ناجعة لهذا الإشكال.
- تقييم نتائج التحقيقات.
- تنسيق وتنشيط مصلحة التحقيقات على مستوى الولاية.

ثالثا: مديرية كبريات المؤسسات (DGE).

بالإضافة إلى الجهازين السابقين الذكر، والمكلفين بعملية الرقابة الجبائية، فقد أستخدمت جهاز ثالث تدعيما لهما في مكافحة التهرب الضريبي والمتمثل في مديرية كبريات المؤسسات وهذا بموجب المرسوم التنفيذي رقم: 303/02 المؤرخ في 21 رجب 1423 الموافق لـ: 28 سبتمبر 2002 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها¹. وتتم DGE بـ:

- مسك الملف الجبائي لكل مكلف بالضريبة.
- البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها.
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين بالضريبة وتقييم نتائجها.
- التحقيق في التظلمات ومعالجتها وضمان متابعة المنازعات الإدارية والقضائية.

الفرع الثاني: الوسائل القانونية للرقابة الجبائية.

سعيًا من طرف القانون لتنظيم عملية الرقابة، رسم المشرع الجزائري إطارًا قانونيًا، حدد من خلاله أشكالًا وصورًا متابعة ومتكاملة، وألزم المحقق إتباعها أثناء عملية الرقابة، وتمتع الإدارة بصلاحيات وحقوق اتجاه المكلفين أثناء تحقيقها لمهمتها الرقابية لكن في إطار من الضمانات لحماية المكلف، باستبعاد الممارسات التعسفية اتجاهه بحجة أدائها لمهمة الرقابة، ومن بين هذه الحقوق:

¹ - منور أوسير، مرجع سابق، ص 206-208.

أولاً: حق الإطلاع.

وهو الحق المخوّل للإدارة الجبائية الإطلاع على دفاتر المكلف ومستنداته وإذا اقتضت الضرورة يمكن أخذ نسخ الدفاتر والوثائق من طرف الغير "المؤسسات، الإدارات والهيئات الحكومية" وذلك لجلب أقصى المعلومات اللازمة لتحديد الوعاء الضريبي بطريقة دقيقة، ويمكن الإشارة بأن حق الإطلاع يقتصر على مجرد الحصول على كشف لكتابات ووثائق حسابية دون تعليق أو إجراء أية مقارنة كما لا يمكن أن يمارس إلا من قبل الأعوان الذين هم برتبة مفتش على الأقل مع خضوعهم للسر المهني، وفي حالة رفض المكلف لحق الإطلاع تطبق عليه العقوبات المزدوجة المنصوص عليها في المواد 45-64 من قانون الإجراءات الجبائية.

- تطبق غرامة جبائية من 5000 إلى 50000 دج على كل من يرفض الإطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها قانوناً، وإتلافها قبل انقضاء مدة التقادم المحددة بـ 10 سنوات.
- يطبق إلزام مالي قدره 100 دج على الأقل عن كل يوم عن التأخير الذي يبدأ اعتباراً من تاريخ توقيع المحضر والمدة المحددة لإثبات الرفض.

1- الإطلاع لدى الإدارات والمؤسسات العمومية: يخضع لهذا الحق كل إدارات الدولة بما فيها الولايات، البلديات وكذا المؤسسات الخاضعة لرقابة الدولة، تتمتع الإدارة الجبائية بحق الإطلاع التلقائي اتجاه هيئات الضمان الاجتماعي، وهذه الأخيرة يتعين عليها سنوياً أن توافي إدارة الضرائب عن كل طبيب بكشف فردي يعين فيه رقم تسجيل المؤمن لهم، والشهر الذي دفعت فيه الأتعاب والمبلغ الإجمالي لها وبإمكان الإدارة الجبائية أن تستعمل المعلومات التي تحصلها لدى السلطة القضائية أثناء رفعها الدعوات المدنية والجزائية.

2- الإطلاع لدى المؤسسات الخاصة: لتسيير مراقبة التصريحات المكتتبه من قبل المعنيين، يتعين على جميع المتصرفين في الأموال وجميع التجار وكل الذين تمثل مهنتهم في دفع إيرادات عن قيم منقولة وكذا جميع الشركات، أن يقدموا لأعوان الضرائب الدفاتر اللازمة التي نص على مسكها القانون التجاري، وقد وضع هذا الأخير الجزاءات على كل من يعرقل استخدام الإدارة لحق الإطلاع سواء بالامتناع أو بإتلاف الأوراق والمستندات قبل انقضاء مدة التقادم التي تسقط حق الرقابة عليها المقدرة بـ 10 سنوات وذلك بمعاقبته بغرامة جبائية مبلغها يتراوح ما بين 5000 إلى 50000 دج. كما ذكرنا آنفاً، فحق الإطلاع كان ولا يزال أداة تدخّل في كل عملية مراقبة وذلك إما بإتمام المعلومات الموجودة بحوزة الإدارة، وإما من خلال المعلومات الموجودة المستخلصة من دراسة الملفات¹.

¹ - المادة 62، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 47.

3- الإطلاع لدى البنوك: ينص القانون الجبائي على أنه لا يجوز للبنوك أن تعترض على طلب الإدارة الجبائية بحجة السر المهني، ولأعوان الإدارة الجبائية حق الإطلاع على كشوفات المكلفين بالضريبة الموجودة لدى البنك وحسب التعليم المؤرخة في 12-04-1992م من طرف المديرية العامة للضرائب فإن البنك ملزم إجباريا بتقديم كل الكشوفات التي يطلبها الجبائي.

ثانيا: حق الرقابة.

كون نسبة كبيرة من الضرائب الموجودة في النظام الجبائي تقوم على أساس تصريحات وإقرارات من طرف المكلف، وهذا الأخير الذي يبقى دوما متحررا في عين الإدارة الجبائية مما يستوجب إحاطتها بوسائل لتقدير مدى صحة الإقرارات من بين هذه الوسائل حق الرقابة الذي يتمثل في مجمل العمليات التي من شأنها التحقق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة ويأخذ حق الرقابة شكلين هما:

التحقيق في المحاسبات عن طريق مجموعة من العمليات يكون الهدف من ورائها المعاينة في عين المكان للدفاتر والوثائق المحاسبية، ومقارنتها بعناصر الاستغلال للتأكد من صحة التصريحات المكتتبه من أجل تحديد وعاء الضريبة، ويستمد هذا النوع دعامة من نص المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية.

أما الشكل الثاني يتمثل في التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية، والذي يهدف للكشف عن الفارق الموجود بين المداخيل المصرح بها من جانب، والوضعية المالية الحقيقية للمكلف من جانب آخر "تمط مستوى معيشته، ممتلكاته..." وهذا ما نصت عليه المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية.

كما يمكن استعمال كلا الطريقتين في آن واحد لأنه في الواقع أثناء إجراء التحقيق في محاسبة المؤسسة يقوم المحقق في نفس الوقت بمعاينة وفحص الحالة الجبائية للمسيرين.

ثالثا: حق المعاينة.

من أجل ممارسة حقها في الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص، ضمن الشروط المبينة في المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية، للأعوان الذين لهم على الأقل رتبة مفتش وموهلين قانونا، القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة (المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية)¹.

¹ - La lettre de la DGI, N° 58/2012, P 04.

حيث لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً أو قاض يفوضه هذا الأخير.

يجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل، مؤسساً وأن يحتوي على كل البيانات التي بحوزة الإدارة، بحيث تبرز بها المعاينة، وتبين على وجه الخصوص ما يلي:

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

تتم المعاينة وحجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة على وجود طرق تدليسية، تحت سلطة القاضي ورقابته. ولهذا الغرض يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية ويعطي كل التعليمات للأعوان الذين يشاركون في هذه العملية. (المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية).

يبلغ الأمر الذي يرخص بإجراء المعاينة، في عين المكان، وحين إجراءها، إلى الشخص المعين أو ممثله أو إلى أي شاغل للأماكن، الذي يستلم نسخة مقابل إشعار بالاستلام أو التوقيع على المحضر. يعتبر أن التبليغ قد تم بتاريخ الاستلام المبين على الإشعار.

وفي حالة غياب الشخص المعني أو ممثله، يبلغ الأمر بعد إجراء المعاينة برسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام. وفي حالة غياب أي شخص عن الأماكن، يطلب ضابط الشرطة القضائية لهذا الغرض، شاهدين اثنين خارج تعداد المستخدمين التابعين لسلطته أو سلطة الإدارة الجبائية، وفي حالة استحالة طلب شاهدين، يقوم ضابط الشرطة القضائية بالاستعانة بمحضر قضائي.

لا يمكن أن تتم عمليات المعاينة قبل الساعة السادسة صباحاً ولا بعد الساعة الثامنة مساءً، ويجب أن تتم بحضور الشخص المعني أو ممثله (المادة 37 من قانون الإجراءات الجبائية).

يتم إثر انتهاء المعاينة تحرير محضر تسرد فيه مجريات العمليات وتدون فيه المعاينات المسجلة.

ثالثاً: حق استدراك الأخطاء.

حق استدراك الأخطاء "هو الوسيلة الممنوحة للإدارة لإجراء التقويمات لنفس المدة ونفس الضرائب عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة وخاطئة".

يتمثل هذا الحق في الإمكانية الممنوحة للإدارة الجبائية في إعادة النظر في الاقتطاع سواء بتعديل أو بإنهاء اقتطاع جديد حيث نصت المادة 327 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه "يجوز استدراك خطأ يترتب سواء من نوع الضريبة أو مكان فرضها بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم عن طريق الجداول"، وقد حدد القانوني لاستدراك الأخطاء بأربع 04 سنوات، كما جاء في الفقرة الأولى من المادة 326 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة "يحدد الأجل الممنوح للإدارة بأربع 04 سنوات للقيام بتحصيل الجداول الضريبية التي يقتضيها استدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضريبة"، ونفس المدة بالنسبة للرسم على القيمة المضافة حسب ما جاء في نص المادة 157 وتحدد نقطة البدء لهذه المدة كما يلي:

فيما يخص وعاء الحقوق البسيطة والعقوبات المتناسبة مع هذه الحقوق، يبدأ الأجل اعتباراً من اليوم الأخير من السنة التي تم فيها فرض الرسوم على المداخل.

وبالنسبة لوعاء الغرامات الثابتة ذات الطابع الجبائي يبدأ الأجل اعتباراً من اليوم الأخير من السنة التي ارتكبت أثناءها المخالفة.

أما في مجال الرسوم المحصلة لفائدة الجماعات المحلية وبعض المؤسسات يبدأ سريان هذا الأجل من أول جانفي من السنة التي تفرض فيها الضريبة وقد يقطع التقادم إذا اعترض هذه المدة:

- دفع أقساط مسبقة على الضريبة.
- إيداع طلب تخفيض العقوبة.
- تبليغ النتائج المتحصل عليها على إثر إجراء تحقيق في المحاسبات.

المبحث الثاني: مبررات الرقابة الجبائية.

اشتدت الحاجة للرقابة الجبائية نتيجة التطورات الاقتصادية وما صاحبها من تطور في مجال التهرب الضريبي، وخاصة في ظل الأنظمة الجبائية التصريحية على نحو يخدم مصالح المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية من خلال تطبيق المبادئ الأساسية للضريبة وتحقيق العدالة الضريبية.

هناك عدة مبررات أدت إلى ضرورة إيجاد نظام رقابي يقوم بمراقبة تصريحات المكلفين والحفاظ على حقوق الخزينة العمومية ومراقبة تنفيذ التشريعات الجبائية.

المطلب الأول: الخاصية التصريحية للنظام الجبائي الجزائري.

إن طبيعة النظام الضريبي الجزائري انه نظام تصريحي، وهي طريقة تعتمد على التصريح والإقرار المباشر التزاما من المكلف مباشرة أو من الغير، وفي هذه الحالة فإن مسؤولية تحديد الوعاء تمنح للمكلف بالضريبة في شكل التزام بالتصريح سواء منه مباشرة أو من غيره وللمصالح الضريبية كامل السلطات في مراجعة هذا التصريح.

الفرع الأول: تعريف التصريحات الجبائية وأهميتها.أولا: تعريف التصريحات الجبائية.

تمثل التصريحات الجبائية تلك الوثائق القانونية التي تربط بين المكلف بالضريبة ومصالح الإدارة الجبائية لتسهيل عملية الاتصال بينهما، وتحتوي هذه الوثائق على معلومات تعبر عن الذمة المالية وأرقام الأعمال المحققة من قبل المكلف، والتي تحدّد أسس الأوعية الضريبية.

ويمكن تعريف التصريح الجبائي على أنه: مجموعة من البيانات المعالجة والمنظمة التي باستطاعتها التأثير على وعاء الضريبة سواء بطرق مباشرة أو غير مباشرة.

1- تصريح المكلف بالضريبة: مضمون هذه الطريقة أن يقوم المكلف بالضريبة بنفسه بتقديم تصريح في موعد يحدده القانون، ويتضمن هذا التصريح عناصر ثروته أو دخله أو المادة الخاضعة للضريبة بصورة عامة، مع افتراض حسن النية وأمانة المكلف بالضريبة، باعتباره أقدر شخص يعرف مقدار دخله على نحو صحيح¹.

2- التصريح المقدم من الغير: إن الوعاء الضريبي لا يلتزم المكلف فقط بالتصريح به وإنما كذلك الغير الذي يرتبط مع المكلف بعلاقة قانونية كتجار الجملة مع تجار التجزئة أو المنتج مع الموزعين أو العمال مع المؤسسة أو الإدارة²... فهذه الطريقة لها امتيازات هامة للمصالح الضريبية حيث تعد الأكثر ملائمة لتحديد المادة الخاضعة للضريبة، خاصة أن الغير

¹ - محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، ط 4، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص 147.

² - العباشي عجلان، توشيد النظام الجبائي الجزائري في مجال الوعاء والتحصيل 1992-2009، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2005-2006، ص

ليس له مصلحة في إخفاء مقدار الدخل أو التهرب من الضريبة، بل العكس هو الصحيح، فصاحب العمل يكون مجبرا على تقديم تصريح صريح ومطابق للواقع ليتجنب الجزاءات التي يمكن أن تقع عليه في حالة المخالفة، بالإضافة إلى خصم مبلغ الضريبة من وعائه الضريبي باعتباره أحد بنود التكاليف الواجبة الخصم من الدخل الإجمالي¹.

ثانيا: أهمية التصريحات الجبائية.

يلتزم المكلف بالضريبة أو الغير بتقديم التصريح الذي يعتبر أفضل السبل في تقدير الوعاء الضريبي، وهو الأكثر انتشارا في التشريعات الضريبية المعاصرة، وللإدارة الضريبية كامل السلطات في مراجعة هذا التصريح ولهذا الأخير أهمية سواء للمكلف في حد ذاته أو لإدارة الضرائب.

1- أهمية التصريحات الجبائية بالنسبة للمكلف.

- تعتبر التصريحات نتيجة النظام الضريبي التصريحي، والذي هو تلقائي ويرضي المكلف نفسه لأنه هو أدري بمقدرته التكلفة ولذلك فإن الوعاء المحدد ينطلق من قناعته الذاتية في تحقيقه؛
- يضمن أسلوب التصريح العدالة بالنسبة للعبء الضريبي على المكلف، باعتبار انه أدري بوضعية السيولة الخاصة به وتترجم درجة الوعي الضريبي، حيث أن الالتزام الضريبي يتمثل في جانبين جانب الالتزام بالتصريح من قبل المكلف وجانب الالتزام بالتسديد على ما صرح به²؛
- يعتبر التصريح الوسيلة الأكثر سهولة للمكلف، والتي تنمي له الشعور بالمشاركة في تحديد قيمة الضريبة المستحقة عليه فكلما شعر المكلف بأنه شريك في عملية تقدير وتحديد دخله الخاضع للضريبة كلما زاد التزامه بتقديم تصريحاته مما ينعكس إيجابا على ارتفاع حصيلة الجباية من الضرائب³؛
- إن رقمنة التصريحات الجبائية وجعلها إلكترونية يوفر مزايا عديدة بالنسبة للمكلف بالضريبة، خاصة المؤسسات، فلحصول على المعلومات الرقمية والبيانات الإلكترونية أصبحت أكثر شيوعا وعلى نحو متزايد في العديد من الدول خاصة الأوروبية منها⁴.

¹ - محمد عباس محمدي، مرجع سابق، ص 148 - 149.

² - العياشي عجلان، مرجع سابق، ص 35 - 36.

³ - إبراهيم خليل سمور، مشكلات التقدير الذاتي لضريبة الدخل وفقا لأحكام قانون ضريبة الدخل في فلسطين بين الإلزام والالتزام، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008، ص 5.

⁴ - Vilatte G, **Les entreprises belges entretiennent de bonnes relations avec les autorités fiscales**, News Release, Belgium, <http://www.Deloitte.Com/Assets/Dcom/Belgium> Date : 01-05-2014

2- أهمية التصريحات الجبائية بالنسبة لإدارة الضرائب.

مهمة الإدارة الضريبية صعبة مقارنة بالإدارات الأخرى، فهي مكلفة بتطبيق القانون الضريبي ومسئولة عن تحصيل الإيرادات، مما يفسر أن قوة هذه الإدارة أو ضعفها يترتب عليه حصول أو خسارة الدولة للتحصيل الضريبية، وفعالية الإدارة الضريبية لن تتحقق إلا من خلال تطبيق العديد من العوامل أهمها أن التصريح المقدم من قبل المكلف بالضريبة لا ينبغي أن تعتبره وسيلة تهديد وإنما وسيلة فعالة تمكنها من تتبع كل دخول المكلف، وعليه في هذا الصدد يجب أن تكون بيانات التصريح وغرضه واضحين وأن يرفق بميثاق المكلف الذي يضمن حقوقه وواجباته، وتكمن أهمية التصريح بالنسبة لإدارة الضرائب في:

- يعطي التصريح لإدارة الضرائب المعلومات عن ميلاد ضريبة جديدة (ممول جديد)، حيث تصبح الإدارة على اطلاع بمكان مزاوله نشاط المكلف وبدايته مما يتسنى لها مراسلة وحساب الضرائب وتحصيلها¹؛
 - يسهل التصريح العمل الملقى على كاهل الإدارة الضريبية، بحيث يمتاز بأنه يوفر كثيرا من الإجراءات والوقت حسب المادة الخاضعة للضريبة كذلك يخفف من احتمال نشوء المنازعات والاعتراضات²؛
- مثلا: في الجزائر خاصة بعد استخدام المعلوماتية في المصالح الضريبية، وذلك باستحداث الرقم التعريفي الجبائي (NIF) وإجبار المكلفين بإظهاره على كل التصريحات والوثائق الجبائية حسب ما تقتضيه نصوص المواد 3، 4، 8 من قانون المالية لسنة (2003)، سهل على الإدارة الضريبية العديد من الصعاب خاصة فيما يخص الإحصاء الجبائي للفئة المكلفة بالضريبة.
- التصريح الجبائي غير مكلف للمصالح الضريبية باعتبار أن هذا التأسيس كان ذاتيا، وبالتالي لا يمكن أن يطعن فيه من قبل مقدمه، والإدارة هنا أيضا لا تتحمل نفقات كبيرة في عملية التحصيل، وهي طريقة تعتبر مؤشر هام على تقدم النظام الجبائي.
 - يعتبر نظام التصريح أداة اتصال بين المكلفين بالضريبة وإدارة الضرائب، وبالتالي له فعالية كبيرة في تمكين الإدارة من ممارسة المراجعة على جميع النشاطات، حيث يبنى هذا النظام على الثقة المتبادلة بين الإدارة والمكلفين.
- الفرع الثاني: أنواع التصريحات الجبائية.**

على المكلفين بالضريبة أن يكتبوا في الآجال عددا من التصريحات المنصوص عليها في التشريع الجبائي.

¹ - نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، مذكرة ماجستير في علوم التنسيير، جامعة الجزائر، 2003-2004، ص 53.

² - إيهاب خضر أحمد منصور، العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، مذكرة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2004، ص 62.

أولا: التصريح بالوجود.

إن المكلفين بالضريبة الجدد مطالبون باكتتاب تصريح بالوجود G N°8 Déclaration d'existence في أجل 30 يوما، ابتداء من تاريخ بداية النشاط لدى مفتشيه الضرائب بمقر فرض الضريبة، بالنسبة للأنشطة المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)، والضريبة على أرباح الشركات (IBS)، والضريبة الجزافية الوحيدة (IFU)¹، حيث تنص المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه: "يجب على المكلفين بالضريبة والخاضعين للضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي أو للضريبة الجزافية الوحيدة أن يقدموا في الثلاثين يوما الأولى من بداية نشاطها، إلى مفتشيه الضرائب المباشرة التابعين لها، تصريحا مطابقا للنموذج الذي تقدمه الإدارة".

حيث يترتب عن عدم تقديم هذا التصريح غرامة جبائية قدرها ثلاثون ألف دينار جزائري.

ثانيا: التصريح الفصلي أو الشهري.

الزم القانون المكلفين بأن يكتبوا تصريحا شهريا Déclaration Mensuelle أو فصليا Déclaration Trimestrielle صنف G50 والتي تحمل اللون الأزرق، أو صنف G50 A والتي تحمل اللون البني بمحمل الضرائب والرسوم المدفوعة نقدا أو عن طريق اقتطاع من المصدر لدى قبضة الضرائب التابعين لها، وهذا خلال العشرين 20 يوم الموالية للشهر أو الفصل المعني في النموذج الذي تحدده الإدارة.

ثالثا: التصريحات السنوية Déclaration Annuelle.

كل شخص خاضع للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وجب عليه اكتتاب تصريح بمداخله قبل 30 أبريل من كل سنة مالية، من خلال نموذج موضوع تحت تصرفه من طرف المصالح الضريبية، وفي هذا الإطار يمكن التمييز بين²:

1- الأشخاص المعنويون: أي المكلفون الخاضعون للضريبة على أرباح الشركات (IBS) ملزمون باكتتاب وإيداع تصريحاتهم بمداخلهم وفق النموذج المعمول به والمتمثل Série G n° 4، حيث تحتوي هذه التصريحات على قيمة الأرباح الخاضعة للاقتطاع (الوعاء الضريبي)، ويتم اكتتاب التصريح بالضريبة على أرباح الشركات قبل 30 أبريل من كل سنة، فالمكلفون بالضريبة الخاضعون للضريبة على أرباح الشركات وجب عليهم ذكر رقم أعمالهم ورقم تسجيلهم في السجل التجاري، كما يجب مسك المحاسبة طبقا للقوانين والأنظمة المعمول بها (مستخلصات الحسابات الخاصة بعمليات المحاسبة كما تحددها القوانين والأنظمة المعمول بها)، ولا سيما منها ملخص عن حساب النتائج ونسخة من حصيلتهم وكشف للمصاريف العامة، حسب طبيعتها والاهتلاكات المالية والأرصدة المشكلة باقتطاع من الأرباح مع الإشارة بدقة إلى غرض هذه الاهتلاكات المالية والأرصدة، جدولًا للنتائج للسماح بتحديد الربح الخاضع للضريبة، كشف للمدفوعات

¹ - عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، ط 1، مطبعة مزوار، الوادي، الجزائر، 2003، ص 26.

² - الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، مرجع سابق، ص 63-64.

الخاصة بالرسم على النشاط المهني المذكور، وتقدم الشركات فيما يخصها كشفا مفصلا للتسيقات المدفوعة بصدد الضريبة على أرباح الشركات.

ويتعين على المصريح بالضريبة أن يقدم، كلما طلب منه ذلك مفتش الضرائب، كل الوثائق الحسائية والجرد ونسخا من الأوراق والوثائق الخاصة بالإيرادات والنفقات التي من شأنها إثبات صحة النتائج المبينة في التصريح.

2- الأشخاص الطبيعيون: أي المكلفين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)، هم أيضا ملزمون باكتتاب وإيداع تصريحات بمداخلهم قبل 30 أفريل من كل سنة ونموذج التصريح مقدم من طرف الإدارة الضريبية والمتمثل في (Série G n°01) حيث تتضمن هذه التصريحات إجمالي المداحيل والأرباح المحصلة خلال السنة المالية (أرباح صناعية وتجارية، مهن حرة، فلاحية، تأجير العقارات المبنية وغير المبنية، رؤوس الأموال المنقولة، الأجور والمرتببات...).

تجدر الإشارة إلى أن النموذج المقدم من طرف الإدارة الضريبية للتصريح السنوي بالنسبة للأشخاص الطبيعيين (G n°1) يتفرع إلى عدة نماذج، وهذا حسب النظام الذي يخضع له المكلف -حقيقي أم مبسط- وكذلك حسب فئة الأرباح.

المطلب الثاني: مكافحة التهرب الضريبي.

يتطلب التطبيق العادي لأغلب التشريعات الجبائية وجود تضامن بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية من خلال الوفاء بالتزاماته الضريبية اعتمادا على طريقة تقديم التصريحات الجبائية، ويبقى افتراض صحة هذه التصريحات قائما على مدى وعي المكلف بالضريبة وقناعته بالنظام الجبائي وبمحمل الضرائب المطبقة عليه وللذان غالبا ما يؤديان به إلى التهرب من دفع الضريبة.

الفرع الأول: مفهوم التهرب الضريبي وأسبابه.

أولا: مفهوم التهرب الضريبي.

التهرب الضريبي هو محاولة الممول أو المكلف بالضريبة التخلص من أعباء الضريبة وعدم الالتزام القانوني بأدائها¹، ومن أشكاله:

1. التهرب المشروع: هو التخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي التي ينتج عنها التخلص من دفع الضريبة دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية (قد يكون مقصودا من طرف المشرع لتحقيق بعض الغايات الاقتصادية والاجتماعية كأن تفرض ضريبة دخل على جميع الأرباح الصناعية والتجارية ثم تستثنى منها أرباح بعض المؤسسات الصناعية ضمن شروط معينة تشجعا لإنشاء هذه المؤسسات) والمنصوص عنها في

¹ - رفعت المحجوب، المالية العامة - النفقات والإيرادات، دار النهضة العربية، بيروت، 1975، ص 318.

القانون تجنبا لأداء ضريبة الإنتاج أو التهرب من ضريبة الشركات ذلك عن طريق توزيع هذه الأخيرة على شكل هبات للذين تربطهم بصاحب الشركة قرابة من الدرجة الأولى وهو على قيد الحياة حتى لا تخضع بعد وفاته تلك الأموال لضريبة الشركات.

2. التهرب غير المشروع: "الغش الضريبي" هو تهرب مقصود من طرف المكلفين وذلك عن طريق مخالفتهم عمدا لأحكام القانون الجبائي قصدا منهم عدم دفع الضرائب المستحقة عليهم إما بالامتناع عن تقديم أي تصريح بأرباحه، أو بتقديم تصريح ناقص أو كاذب، أو إعداد سجلات وقيود مزيفة، أو الاستعانة ببعض القوانين التي تمنع الدوائر المالية الإطلاع على حقيقة الأرباح لإخفاء قسم منها¹.

3. التهرب المحلي: هذا النوع يحدث في نطاق حدود الدولة الموجودة بها هذه الضرائب بحيث تكون أفعال التزوير التي يقوم بها المكلف لا تتعدى هذه الحدود إما باستغلال الثغرات الموجودة في النظام الجبائي أو بطرق وأساليب أخرى مثل: التهرب عن طريق الامتناع يسمى "التجنب الضريبي" يؤدي امتناع الفرد عن القيام بالتصرف المنشئ للضريبة حتى يتجنب دفعها، كأن يرفض استيراد بعض السلع الأجنبية لتفادي الضرائب الجمركية، أو يرفض استهلاك سحائر حتى يتجنب دفع الضريبة².

4. التهرب الدولي: وهذه الصورة من صور التهرب إذ يتمثل في العمل على التخلص من دفع الضريبة في بلدها عن طريق التهريب غير القانوني للمداخيل والأرباح التي من المفروض أن تخضع لضريبة البلد الذي حققت فيه فعلا إلى بلد آخر يتميز بضغطه الجبائي المنخفض.

ثانيا: أسباب التهرب الضريبي.

1- الأسباب المباشرة:

أ- الأسباب التشريعية: لقد زاد تعقد القواعد التشريعية للنظام الضريبي من احتمالات التهرب الضريبي سواء في تقدير الوعاء أو في حساب قيمة الضريبة أو الإعفاءات والتخفيضات³.

ب- من ناحية الكفاءة: من أخطر الوسائل التي يلجأ إليها الموظف هي الرشوة التي تظهر أساسا الجانب السلبي له أي عدم وجود وعي مهني.

ت- الإمكانات المادية: نقص الوسائل المادية حيث أن جميع المؤسسات والقطاعات قد استفادت من مشاريع عمرانية تعكس الواقع إلا أن القطاع الجبائي لم يتحصل على أي إصلاح كونه يزاوّل عمله في منشآت موروثه من قبل الاستعمار.

¹ -André Margairaz, la fraude fiscale et ses succédanées, collection de la nouvelle école de Lausanne, suisse, 2^{ème} édition corrigée. P 104.

² - حسن عوض، المالية العامة، دراسة مقارنة النفقات والإيرادات، ط 4، دار النهضة العربية، بيروت، 1978، ص 485.

³ - عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، ط 1، منشأة المعارف، الإسكندرية، ص 223.

ث- الإجراءات الإدارية: تعتبر كإجراءات روتينية معقدة تتسبب في خلق الكراهية اتجاه الضرائب وما يمثلها من أجهزة وأعوان إداريين وتمثل هذه الإجراءات فيما يلي:

- صعوبة تقدير الوعاء الضريبي.
- عدم المساواة في تطبيق الإجراءات.
- تعقد الإجراءات الخاصة بتحصيل الضريبة.

2- الأسباب غير المباشرة:

أ- الأسباب النفسية: الضريبة أداة لنهب وافتقار الشعوب يرجع هذا التفكير إلى الأسباب التاريخية ورثتها الشعوب عن الاستعمار فكان الاستعمار الفرنسي مثلا في الجزائر يستعمل الضريبة كوسيلة لمصادرة ونهب أموال الأفراد مما انعكس سلبا على المجتمع اتجاه فرض الضريبة اقتطاع مالي دون مقابل بل وهذا ما أدى إلى إحساسهم بأن الضريبة تحد من حريتهم ويذهب البعض إلى اعتقادهم في عدم عدالتها.

ب- الأسباب الاجتماعية: يلعب المحيط الاجتماعي دورا هاما في ترسيخ ظاهرة التهرب الضريبي وشيوعها بين الأفراد.

ت- الأسباب السياسية: تتفاقم حالات التهرب وهذا لإحساسهم بضعف السلطة العامة وعجزها على استقلالها الأمثل للموارد.

ث- الأسباب الاقتصادية: إن للحالة الاقتصادية للمكلف والحالة الاقتصادية العامة على حد سواء دور كبير في التأثير على التهرب الضريبي، حيث "يزيد التهرب الضريبي في أوقات الكساد ويقل في أوقات وفترات الرخاء"¹.

الفرع الثاني: طرق وآثار التهرب الضريبي.

أولاً: طرق التهرب الضريبي.

1- عن طريق المعاملات المحاسبية:

حسب قول الخبير الجبائي (J.C. Martinez) "تتعدد طرق التهرب الضريبي والتي تمتد من التخفيض التافه

لمبالغ المبيعات أو الاستيراد دون تصريح إلى إهمال تسجيل الإيرادات محاسبيا مروراً بتضخيم الأعباء القابلة للخصم".

أ- تخفيض الإيرادات: تعد الطريقة الأحسن والأكثر استعمالاً التي من خلالها يعتمد المكلف على تخفيض الوعاء الضريبي والتخلص من دفعها كلياً، يتجسد هذا التخفيض في البيع دون فواتير أي البيع نقداً ولا يترك أثر العملية، هذه الطريقة تمكنه من إخفاء جزء كبير من رقم أعماله، وكذلك تسجل قيمة العمليات بأقل من قيمتها الحقيقية وهذا بعد الاتفاق المبرم مع الزبون.

¹ - محمد بسري عثمان، اقتصاديات المالية العامة، ط 1، 1995، ص 22.

ب- رفع التكاليف: للمكلف حق الخصم لبعض التكاليف والأعباء من الربح الخاضع للضريبة، وهذا وفقا للشروط التالية:

- أن تكون موضوعة في صالح نشاط المؤسسة.
- أن تكون لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة.
- أن تتصل بأعباء فعلية مرفقة بقرارات ووثائق رسمية.
- أن تكون في حدود السقف الذي حدده القانون.

هذه الرخصة تجعل المكلف يسرع إلى رفع من نسبة التكاليف والأعباء ويحاول دوما تضخيم أعبائه بكل الوسائل والطرق.

2- التهرب عن طريق عمليات مادية وقانونية:

يعتمد هذا النوع من التهرب على ممارسة عمليات وهمية للحصول على محاسبة دون فواتير كما يمارس المكلف عدة نشاطات دون إعلام الإدارة الجبائية وهذا بإخفاء جزء من البضاعة ليتم بيعها في السوق أو ما يعرف بالسوق الموازية.

أ- التهرب عن طريق عمليات قانونية: يقصد به خلق وضعية قانونية تظهر مخالفة الوضعية الحقيقية.

ب- التهرب عن طريق عمليات مادية: يتمثل في إخفاء السلع أو مواد أولية التي في الواقع خاضعة للضريبة سواء كان هنا الإخفاء جزئي أو كلي.

الإخفاء الجزئي: يتمثل في إخفاء جزء من أملاكه أو جزء من المخزونات التي هي في الواقع تخضع للضريبة ليعاد بيعها بعد ذلك في السوق السوداء¹.

الإخفاء الكلي: يقوم أصحاب المشاريع بإنشاء مصانع صغيرة في المناطق الريفية ليصعب الوصول إليها وبالتالي الإنتاج المحصل عليه منها يباع دون فواتير بعيدا عن كل مراقبة، وهكذا تُحرم خزانة الدولة من إيرادات مالية لتمويل مشاريعها.

3- التهرب عن طريق التلاعب في تصنيف الحالات القانونية.

- تصنيف مبيعات خاضعة للضريبة إلى مبيعات معفية.
- توزيع الشركة لأرباحها على المساهمين في شكل رواتب وأجور لينخفض بذلك معدل الضريبة حينما يتعلق بالرواتب والأجور.

¹ - حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة، الرسم على القيمة المضافة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 44-45.

ثانيا: آثار التهرب الضريبي.

- 1- الآثار الاقتصادية: كبح روح المنافسة بين المؤسسات الاقتصادية حيث نجد أن المؤسسات المتهربة تحظى بدرجة امتياز على حساب المؤسسات التي تقوم بواجباتها الضريبية، فالمؤسسات التي تبحث عن تعظيم أرباحها تجد بأن التهرب الضريبي من أنجع الوسائل لذلك وبصفة سريعة، وبالتالي فإن التهرب الضريبي يعتبر من أبرز مظاهر الفساد الاقتصادي¹.
 - 2- الآثار المالية: الخسارة في الخزينة العمومية وفقدانها حصيلتها المعترية من المداحيل المتوقعة من وراء الحصيلة الضريبية تؤدي إلى التضخم النقدي لنسب الإصدار النقدي الذي ليس له مقابل إضافة إلى أنه يؤدي إلى ارتفاع نسبة الديون كطريقة تنتهجها الدولة لسد الفراغ المالي الكبير الذي يسببه التهرب في الخزينة العامة.
 - 3- الآثار الاجتماعية والنفسية: عدم المساواة الناتجة عن التهرب الضريبي تخل إخلالا كبيرا بفكرة العدالة في توزيع الضرائب، إذ يتحمل العبء الأكبر منها دائما المكلفين الذين لا يستطيعون التهرب أو الحريصون على أداء واجبهم الاجتماعي والوطني في أداء الضريبة.
- ومن الآثار أيضا:

- تدهور الحس الجبائي لدى المكلفين.
- تدهور عامل الصدق في المعاملات.
- تعميق الفوارق الاجتماعية.

¹ - بوعلام ولهي، التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، العدد 08، 2008.

المبحث الثالث: ماهية التحصيل الجبائي.

تقاس كفاءة النظام الضريبي في كمية الضريبة التي يتم تحصيلها وليس فيما يفرض من الضرائب، حيث يستخدم الأساس التقديري والذي يقوم على قياس ما تم تحصيله في السنة الضريبية وليس ما تم تقديره على المكلفين. تُحصّل الضريبة وفق مناهج وأطر محددة قانوناً، فقد وضع المشرع الجبائي جملة من الشروط والترتيبات والصلاحيات من أجل السير الحسن للعمل الجبائي وضمان عدم المساس بمصالح الأطراف المعنية بالتحصيل الجبائي.

المطلب الأول: مفهوم التحصيل الجبائي.

يعتبر التحصيل الجبائي أهم مرحلة من مراحل العمل الجبائي، لأنه يُرتّب عليها إما جمع الحصيلة التي تم تقديرها من قبل، وإما جعل جميع المراحل التي سبقت التحصيل من تحديد الوعاء وربط الضريبة لا قيمة لها طالما أن التحصيل لم يتم بنجاح.

الفرع الأول: تعريف التحصيل الجبائي وأهدافه.

أولاً: تعريف التحصيل الجبائي.

"التحصيل الجبائي هو مجموعة من الإجراءات الإدارية والتقنية، التي يتم بواسطتها تحويل قيمة الضريبة من ملكية المكلف بدفعها إلى ملكية الخزينة العمومية"¹.

يطلق مصطلح تحصيل الضريبة على مجموع العمليات التي تهدف إلى نقل مبالغ الضريبة من جيوب المكلف إلى صناديق الخزينة².

"التحصيل الجبائي هو اقتطاع ضريبي، يعني في مجال واسع تأمين استقباله الحقيقي أو الفعلي، الإشكال الأساسي والمهم في هذا المجال يتمثل في الرابطة التي تجمع كل من الفعل المولد للضريبة، أي الحادثة أو النشاط الذي نتج عنه الدين الضريبي اتجاه الإدارة الجبائية أو بمعنى آخر منشأ الضريبة، والدفع المادي لهذا الاقتطاع"³.

ومما سبق يمكن تعريف التحصيل الجبائي على أنه مجموعة الإجراءات القانونية والإدارية التي تهدف إلى نقل مبلغ الضريبة (الدين الضريبي) من المكلف إلى الإدارة الجبائية (القباضة).

ثانياً: أهداف التحصيل الجبائي.

تنبثق أهداف التحصيل من أهداف الضريبة التي تتمثل أساساً في الهدف الرئيسي وهو توفير الموارد المالية للخزينة الدولة لأجل تغطية النفقات العامة.

¹ - Pierre Beltrame, **La fiscalité en France**, Hachette supérieur, 5^{ème} édition, 1997, P 45.

² - Cozain Maurice, **éléments de la fiscalité**, paris, 1976, P 34.

³ - Bernard Brachet, **Le system fiscal français**, 7eme édition, LGDJ, 1997, P 102.

كما توجد أهداف اقتصادية تتمثل في امتصاص الفائض من القدرة الشرائية ومعالجة التضخم، أو تشجيع قطاع اقتصادي معين أو العكس، وأهداف اجتماعية تتمثل في إعادة توزيع الدخل الوطني.

الفرع الثاني: قواعد التحصيل الجبائي.

نعني بقواعد التحصيل الجبائي تلك القواعد القانونية التي حددها المشرع الجبائي لتحصيل وجباية الضريبة، والتي يمكن تلخيصها في الحدث المنشئ للضريبة، الملازمة في التحصيل والاقتصاد في نفقات التحصيل¹.

أولاً: الحدث المنشئ للضريبة (fait générateur):

الحدث المنشئ للضريبة تحدده نصوص التشريع الجبائي، ويعني المناسبة الموجبة والمؤدية إلى تحصيل حق الضريبة من طرف مصالح الإدارة الجبائية على حساب المكلف بالضريبة. ويحدد التشريع الجبائي مجموعة من القواعد التي تخص كل حالة، على كل مكلف إذا ما توفرت فيه شروط خضوعه للضريبة، إذن هذا الحدث المنشئ للضريبة يختلف باختلاف نوع وطبيعة الضريبة.

فيما يخص الضرائب المباشرة، نجد أن الضريبة على الدخل الإجمالي بموجب دخول القيم المنقولة، مثلاً الحدث المنشئ لهذه الضريبة يتمثل في توزيع إيرادات القيم الخاضعة للضريبة أي وضعه تحت تصرف مستحقيه. أما فيما يخص الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية، فهو يتمثل في تحقق الربح في نهاية السنة المالية للمؤسسة أو الشركة، أما الأجور والمرتبات فإن الحدث المنشئ للضريبة يتمثل في حصول الأجير على مرتبه أو أجره، أما أرباح المهن الحرة فيعتبر انتهاء السنة الميلادية بتحقيق الأرباح هو الحدث المنشئ للضريبة.

وفيما يتعلق بالضرائب غير المباشرة، فيعتبر مرور السلعة للحدود الإقليمية للدولة هو الحدث المنشئ للضريبة بالنسبة للاستيراد أو التصدير، كما يعتبر إنتاج السلعة أي انتقال السلعة من مرحلة إلى أخرى من مراحل إنتاجها وتداولها هو الحدث المنشئ للضريبة فيما يخص الرسوم على رقم الأعمال.

يعتبر توثيق العقد الناقل للتصريف القانوني بنقل الملكية هو الحدث المنشئ للضريبة على انتقال الملكية فيما يخص رسوم التوثيق والتسجيل، وبالنسبة إلى ضريبة الطابع فإن كتابة الوثائق أو المحررات المفروضة عليها الضريبة هو الحدث المنشئ لهذه الضريبة.

إن عملية تحديد الحدث المنشئ للضريبة، لها أهمية قصوى لتحديد الشخصية القانونية للمكلف بالضريبة وبالتالي تحديد قيمة أو دين الضريبة التي في ذمته. كما يلعب دوراً أساسياً في تحديد معدل الضريبة، وما إذا كان قد طرأ عليه أي

¹ - داودي محمد، الإدارة الجبائية والتحصيل الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة تلمسان، 2005-2006، ص 16-21.

تغيير سواء كان زيادة أو نقصانا بعد تحقق الحدث المنشئ للضريبة، إذ أن المكلف بالضريبة يلتزم بدفع الضريبة حسب معدلها وفقا لما هو قائم وقت تحقق الحدث المنشئ للضريبة بغض النظر عن صدور أي قانون جديد يقضي برفع المعدل أو بتخفيضه.

ويجب إتباع هذه القاعدة حتى في حالة إلغاء الضريبة كليا أو جزئيا، فيجب الاستمرار في تحصيل الضريبة بالنسبة للحالات التي تم فيها الحدث المنشئ لها قبل الإلغاء، إلا إذا نص القانون الجديد صراحة بإلغاء الضريبة بأثر رجعي.

ثانيا : الملائمة في التحصيل الجبائي.

حتى يكون التحصيل الضريبي فعال وناجح، لابد أن تتميز إجراءاته بالبساطة، ومواعيده وأساليبه تتلاءم مع الظروف التي يعيشها المكلف بدفع الضريبة، حيث لا يتضرر هذا الأخير عند دفع الضريبة. الاقتصادي "أدم سميت" في هذا الميدان يؤكد على ضرورة هذا المبدأ، فعلى الضريبة أن تكون محصلة في الأوقات والظروف بالطرق الأكثر ملائمة للمكلف بدفعها.

- إذ ففي هذا السياق يجب أن يكون التحصيل الجبائي في وقت مناسب يخدم كلا من الطرفين، فلا يضر بالمكلف بالضريبة ولا يترتب عنه إضرار بالخزينة العمومية. ولتحقيق ذلك يستدعي توفر بعض الشروط نذكر منها ما يلي:
- يجب أن يتصف النظام الجبائي بالشفافية، مما يسمح للمكلف بالضريبة بالتعرف على الضريبة التي هو مطالب بدفعها وتحديد قيمتها إذا لم يكن حسابها معقدا بالطبع.
 - بالنسبة للضرائب غير المباشرة تتميز باندماجها في سعر السلعة، لهذا يعتبر وقت الشراء أحسن الأوقات ملائمة للمكلف بالضريبة، بحيث يكون قادرا على الدفع لأنه سيختار وقت الشراء الذي يناسبه.
 - أما بالنسبة للضرائب المباشرة لابد من إتباع طريقة الدفع بالتقسيط على فترات تتلاءم مع فترات السيولة النقدية التي تتوفر عليها المكلف بالضريبة.
 - يجب أن تنظر مصالح الإدارة الجبائية إلى المكلفين بالضريبة وخاصة منهم الذين يعانون من مشاكل مالية أو تمويلية باهتمام، ومحاولة تسوية وضعيتهم في الآجال الممكنة دون الإضرار بنشاطهم العادي.
- فيما يخص النظام الضريبي الجزائري وعلى مستوى الإدارة الجبائية الجزائرية، فنلاحظ أن هذا المبدأ في الملائمة في التحصيل الضريبي يبقى محترما نسبيا، فإذا نظرنا إلى الضرائب على المرتبات والأجور فإنها تقتطع من المنبع أي من الأجر وقت دفع المرتب، أي عند نهاية كل شهر، فهو أفضل وقت بالنسبة للموظفين والأجراء، و"الاقتطاع من المنبع" يعفيهم من إجراءات الدفع حيث تتكفل بذلك المؤسسة التي توظفهم.

أما إذا نظرنا إلى الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) أو الضريبة على أرباح الشركات (IBS), فإن تلك الضريبة تدفع بالتقسيط كل ثلاثي مما يخفف من وقعها على خزينة المؤسسة أو الشركة.

ثالثاً: الاقتصاد في نفقات التحصيل الجبائي.

تخفيض نفقات التحصيل الجبائي ضرورة ملحة ولازمة على الإدارة الجبائية, بحيث يكون الفرق ما بين ما يدفعه المكلف بالضريبة وما تحصله الإدارة الجبائية أقل ما يمكن, لأن أي زيادة في نفقات الضريبة سيؤثر سلباً على التحصيل الجبائي وبالتالي إيرادات الخزينة العمومية, أو بتعبير آخر كلما قلت نفقات التحصيل الجبائي كلما كانت المردودية الجبائية أحسن وأهم.

وعلى هذا الأساس يهدف مبدأ الاقتصاد في نفقات التحصيل الجبائي إلى زيادة ووفرة حصيلة الضرائب, إلا أن هذا المبدأ يبقى تطبيقه نسبياً وهذا راجع إلى أن التنظيم التقني للضرائب يتطلب عدة عمليات وتقنيات جد معقدة في بعض الأحيان, إذ يشتمل على تحديد وعاء الضريبة ثم تصفية الضريبة لتتبعها بعد ذلك عملية التحصيل, بالإضافة إلى عملية المراقبة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة إلى مصالح الإدارة الجبائية المختلفة.

كل هذا يتطلب وجود جهاز إداري معتبر, وتوسع الجهاز الإداري سيؤدي وبدون شك إلى ارتفاع نفقات الإدارة الجبائية, نفقات التسيير ونفقات التجهيز على حد سواء. إذن هذا التوسع وارتفاع النفقات يؤثر سلباً على المردودية الجبائية وبالتالي على التحصيل الجبائي.

ولتجنب هذا الوضع يجب مراعاة الاعتبارات الآتية:

- تعيين الموظفين في المصالح الجبائية يكون حسب الحاجة وليس لاعتبارات أخرى, لأن أجور الموظفين تمثل نفقات تدفع من خزينة الدولة, كما يجب اختيار الموظفين الذين لهم كفاءة ومستوى علمي عالٍ.
 - استعمال التقنيات المتطورة مثل أجهزة الإعلام الآلي من أجل ربح الوقت وإتقان العمل.
 - تطبيق الضرائب التي لا تتطلب نفقات كبيرة في فرضها وتحصيلها, وتجنب فرض الضرائب التي تحتاج إلى نفقات متزايدة, وفي هذا المجال نجد الضرائب على مجموع الدخل أحسن من الضرائب النوعية.
 - حسن استعمال الوثائق الجبائية باعتبارها تقدم مجاناً, فإن تكلفتها تتحملها الإدارة الجبائية أي خزينة الدولة.
- بالنسبة للجزائر نلاحظ استعمال غير منضبط وغير عقلاني للوثائق والمطبوعات من قبل مستخدمي الإدارة الجبائية, وعلى سبيل المثال فإن عملية إصدار وثائق جديدة مثل G 50 (وهي عبارة عن وثيقة جبائية للتصريحات الضريبية صدرت

سنة 1995) التي عوضت وثائق قديمة، قد كلفت خزينة الدولة تكاليف باهظة، ضيف إلى ذلك وجود مخزون هام من الوثائق القديمة التي لم يعد لها أي استعمال.

المطلب الثاني: طرق و ضمانات التحصيل الجبائي.

عند قيام المشرع الجبائي بسن ضريبة ما فإنه يراعي مصلحتين متنافيتين، فهو يراعي مصلحة خزينة الدولة من جهة ومصلحة المكلف بالضريبة من جهة أخرى، ولذلك نجد تنوعا في الطرق المعتمدة في التحصيل إضافة إلى منح الإدارة الضريبية امتيازات قانونية تتمثل في ضمانات التحصيل.

الفرع الأول: طرق التحصيل الجبائي.

خلال مرحلة التحصيل تعتبر الضريبة قد وصلت إلى آخر مراحلها، وأن كافة المراحل السابقة إنما كانت تهدف وتمهد إلى هذه المرحلة، بحيث يتم تحصيل الضريبة بعدة طرق أهمها¹:

✓ التوريد المباشر (الدفع من قبل المكلف مباشرة).

✓ الأقساط المقدمة.

✓ الحجز من المنبع.

أولا: التوريد المباشر.

حسب هذه الطريقة، عندما يتم تحديد دين الضريبة تخطر الإدارة الجبائية المكلف بمقدار الضريبة المستحقة عليه، وميعاد الدفع والإجراءات التي يجب إتباعها بتوريد قيمة الضريبة إلى الجهة المختصة (قباضة الضرائب) في الميعاد أو المواعيد المنصوص عليها قانونا.

ويتبين لنا من هذا أن التوريد المباشر قد يتم دفعة واحدة أو على عدة أقساط بحيث يكون تقسيط دين الضريبة محدد بنص قانوني، إذ لا خيار للإدارة الجبائية أو المكلف فيه. كما يمنح القانون للإدارة الجبائية سلطة الاتفاق مع المكلف على عدد ومقدار ومواعيد الأقساط.

ولقد يتم التوريد المباشر للدين الضريبي من خلال قيام المكلف بإلصاق طوابع الدمغة، إذا مجرد تحديد دين ضريبة الدمغة، يقوم المكلف بالوفاء مباشرة بدين الضريبة عن طريق شراء طوابع الدمغة اللازمة وإلصاقها على العقود والشهادات والمحركات... الخ

ثانيا: الأقساط المقدمة.

¹ - حميد بوزودة، جباية المؤسسات، ط 3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010-2011، ص 38.

وفقاً لهذه الطريقة، يكون للمكلف من الخبرة ما يمكنه من تقدير قيمة الضريبة التي تستحق عليه في نهاية العام بطريقة تقريبية، ويكون لدى المكلف من بُعد النظر ما يجعله يقوم بتوريد المبالغ في شكل أقساط (شهرياً أو كل ثلاثة أشهر) مقدماً تحت حساب الضريبة.

ثم تتولى الإدارة الجبائية في نهاية العام اتخاذ إجراءات الربط وتحديد دين الضريبة. ثم تقوم بعملية التسوية على أساس ما دفعه من أقساط خلال السنة، فتطالبه بدفع ما تبقى عليه أو ترد له من قيمة الضريبة، أو ترحل هذا المبلغ كقسط مقدم تحت حساب الضريبة.

وتجدر الإشارة بهذا الصدد أن التشريعات الضريبة (خاصة بالدول النامية أين ينخفض فيها الوعي الضريبي) تلجأ إلى عدم ترك حرية الاختيار للمكلف في إتباع هذا الأسلوب، فتنص على ضرورة تسديد الضريبة على أقساط مقدمة يتولى التشريع طريقة احتساب عددها ومقدارها ومواعيد دفعها... الخ.

يمتاز هذا الأسلوب من أساليب التحصيل بالمميزات التالية:

- يخفف من وقع الضريبة على المكلف، ويجعل أداءها سهلاً وميسوراً، بعكس الحال لو انتظر المكلف نهاية السنة فيتراكم عليه مقدار الضريبة المستحقة، وقد يتعذر عليه دفعه في ذلك الوقت فليجأ إلى كافة الوسائل للتحايل والتهرب.
- يضمن للخزينة العامة إيرادات مستمرة على مدار السنة، بما يتناسب مع احتياجات الدولة للأموال بعكس الحال لو تركت كافة إيرادات الضريبة في نهاية السنة المالية.

ثالثاً: الحجز من المنبع.

حسب هذه الطريقة يلزم القانون جهة معينة أو شخصاً معيناً بتحصيل الضريبة من المكلف، وتوريدها إلى الخزينة العامة.

تتميز هذه الطريقة من طرق تحصيل الضريبة بـ:

- سهولة وسرعة التحصيل.
- استحالة التهرب من الضريبة حيث تحصل قبل حصول المكلف نفسه على المادة الخاضعة للضريبة.
- لا يشعر المكلف بوقع الضريبة وفي أغلب الأحيان يجهل مقدارها.
- انخفاض النفقات الجبائية في ظل هذه الطريقة، خاصة وأن الشخص المكلف بتحصيل الضريبة وتوريدها للخزينة لا يتقاضى في الغالب أجراً نظير ذلك.
- يضمن هذا الأسلوب تدفق الإيرادات للخزينة بصفة مستمرة على مدار السنة.
- وعلى الرغم من هذه المزايا، يمكن تسجيل على أسلوب الحجز من المنبع العيوب التالية:

- عدم شعور المكلف بوقوع الضريبة يجعله لا يهتم بمتابعة، ومراقبة النشاط الحكومي فتضعف فيه صفات المواطن الصالح.

الفرع الثاني: ضمانات التحصيل الجبائي.

كما هو معلوم أن التحصيل الجبائي يعني جباية المحصول الضريبي وإدخال الإيرادات الجبائية إلى خزينة الدولة، هذه الأخيرة لديها التزامات تتمثل في تغطية نفقاتها العامة، وحتى تضمن الدولة الحصول على مستحقاتها من الضرائب، فقد حدد المشرع الجبائي للخزينة العمومية العديد من الضمانات، ومن أهمها نذكر ما يلي¹:

- النص على حق الامتياز لدين الضريبة على معظم الديون الأخرى، حيث يُستوفى دين الضريبة قبل غيره من الديون، ويكون للإدارة الجبائية حق المتابعة للحصول على المبالغ المستحقة ضمانا للتحصيل الجبائي.
- تقرير حق إصدار أمر بالحجز الإداري على الممتلكات ضد المكلفين بالضريبة الذين يتأخرون ويرفضون دفع دين الضريبة، ويعتبر هنا الحجز حجزا تحفظيا ولا يجوز التصرف في هذه الممتلكات إلا إذا رفع الحجز بحكم من المحكمة أو بقرار من المدير العام للضرائب.
- منح المشرع للموظفين المختصين على مستوى المصالح الجبائية حق الاطلاع على الوثائق والأوراق والدفاتر المحاسبية التي يتعامل بها المكلف بالضريبة، من أجل تمكينهم من تحديد دين الضريبة. بل يجوز للنيابة العامة أن تطلعهم على ملفات أي دعوى مدنية أو جبائية تساعدهم في تحديد مبلغ الدين وقد وضع المشرع سلسلة من العقوبات لمن يعرقل استخدام هذا الحق سواء بالامتناع أو الإلتفاف قبل انقضاء مدة التقادم التي يسقط بعدها حق الإدارة الجبائية.
- تفرض قاعدة "الدفع تم الاسترداد"، وهي قاعدة مقررّة في التشريع الجبائي يلتزم المكلف بدفع دين الضريبة إلى الجهة المختصة ثم يستطيع أن يطعن في فرضها أساسا أو في مقدارها أو حتى استردادها والغرض من ذلك استقرار المعاملات الجبائية ومراعاة مصلحة خزينة الدولة، وحتى لا يستغل المكلفون حقهم في الطعن ويتأخرون بذلك عن دفع دين الضريبة.

المطلب الثالث: الآليات التنظيمية والقانونية للتحصيل الجبائي.

تعتمد عملية التحصيل الجبائي على مجموعة من الميكانس والأجهزة المخول لها قانونا القيام بذلك حيث تمارس بطريقة منظمة، وتعزيزا لذلك فقد وضع المشرع الجزائري مجموعة من الإجراءات التنظيمية والقانونية تتمثل فيما يلي:

الفرع الأول: الآليات التنظيمية للتحصيل الجبائي.

هناك أجهزة مختصة تسند لها مهمة التحصيل الجبائي وهي كالآتي:

¹ - حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص 38.

أولاً: القباضة.

هي إدارة جبائية ذات طابع مالي وخدمي، تقوم بتحصيل الضرائب والرسوم وفق قواعد قانونية تدعى «القانون الجبائي» وتدفع إلى ذوي الحقوق في حدود اقتصادها القانوني ولها علاقة مع مختلف الإدارات الأخرى مثل العدالة، البنك، البريد... فتتكفل بتحصيل مبالغ الغرامات التي تفرضها العدالة على مرتكبي الجناح، وتحصيل مبالغ المساهمين الذين يدفعون مستحقاتهم بشيكات بنكية وصكوك بريدية. ونشير إلى ملاحظة مهمة أن هناك قباضتين، قباضة الضرائب وقباضة البلدية وتختص هذه الأخيرة في تحصيل ضريبي خاص ببعض الخدمات التي تقدمها مصالح البلدية من تطهير وعمليات النظافة.

ثانياً: القابض Le receveur.

يعتبر القابض المسؤول الأول على تسيير نشاطات القباضة، وبدونه لا تتم هذه العمليات فهو الممثل الرسمي في كل إمضاء وثيقة تستخرج من القباضة، فمن مهامه الحرص على السير الأمثل للعمليات والوظائف الخاصة بالقباضة. ومن أهم المصالح الموجودة بالقباضة المكلفة بالتحصيل، والتي تقع تحت إشراف القابض نجد:

1. الصندوق: La caisse.

بما أن جميع عمليات التحصيل للضرائب تتم عن طريق الشباك، أين يتم استقبال التجار وغير التجار من أجل تقديمهم الخدمات اللازمة.

يتلقى أمين الصندوق مهام التسليم والاستلام وتقديم بعض الخدمات الخاصة بنشاط القباضة من طوابع أثناء هذه العمليات، يستعين أمين الصندوق بـ «دفتر الصندوق» الذي يسجل فيه كافة العمليات التي تتم يومياً مع مراعاة نوع كل عملية ورقم الحساب الخاص بها وتسليم قسيمة إثبات تسديد الدين أي الوصل - Quittance -، ولا تقل هذه المصلحة أهمية لأنها تمثل نقطة لقاء بين المساهمين والقباضة.

وفي نهاية كل يوم يقوم أمين الصندوق بغلق الحسابات حتى تتم عملية الجرد الكلي لمداخيل اليوم وكذا المصاريف وتسمى هذه العملية بغلق دفتر مداخيل الصندوق وهذا لإجراء العمليات الحسابية لإظهار المجموع الكلي، ثم تأتي بعدها مسودة الصندوق التي لها ارتباط وثيق بدفتر مداخيل الصندوق وهذا لكون هذه الأخيرة تحتوي على مجمل المبالغ المالية الموجودة في الخزنة المالية، لهذا لا يمكننا على الإطلاق الاستغناء عنها (مسودة الصندوق) لأنها تضبط كافة المحاسبة اليومية.

وقد سبق أن ذكرنا أن القباضة تقوم بتسديد بعض المصاريف إلى ذوي الحقوق نذكر منها:

- دفع مصاريف بعض معطوي الحرب من القباضة وذلك بالتنسيق بين الهيئة المختصة بشؤون معطوي الحرب والخزينة العمومية مروراً بقباضة الضرائب المتواجد بها هؤلاء الأفراد.
- دفع أجور العمال وهذا في ظل التنسيق الدائم بين هاتين الإدارتين نظراً لتواجدهما في نفس الإقليم الجغرافي.
- تعويض التجار بأحكام الثبوت، كخطأ في تصدير ديونه بالزيادة.

2. مصلحة المتابعة:

لهذه المصلحة دور فعال في العمليات الجبائية، لذا وضع مكتب خاص يترأسه رئيس المتابعة ويمثل مجموعة من الأعوان لهم كافة الصلاحيات القانونية لمباشرة عملهم قصد المتابعة الميدانية للتهرب الضريبي من طرف التجار، ومن جملة الصلاحيات التي حولها لهم القانون.

أ - الإشعار بالدفع: على العون المكلف بالمتابعة بإشعار التاجر بالدفع بشهر إلى شهرين قبل المتابعة الميدانية والإشعار هو وثيقة رسمية تتضمن جملة من المعلومات الخاصة أولاً بالتاجر ونوع مهنته والمبلغ المراد دفعه، كما تتضمن القوانين الردعية المتخذة في حق التاجر الذي يلجأ إلى الحيل أو التلاعب لتفادي الالتزام بدفع الضريبة.

ب - آخر إشعار بالدفع: بعد انتهاء المهلة المحددة قانوناً في الإشعار الأول الممتد من شهر إلى شهرين من تاريخ إرساله إلى المعني بالأمر، يتخذ في حق التاجر الذي لم يمثل لمصالح الضرائب طريقة قانونية أخرى تتجلى في إعلامه بأن هناك آخر إشعار بالدفع قبل المتابعة القضائية ومدته لا تتعدى 08 أيام من تاريخ استلام الإشعار.

الفرع الثاني: الآليات القانونية للتحصيل الجبائي.

لا يجب الشروع في تحصيل الضرائب إلا بعد التأكد من وجود سند تحصيل قانوني متكفل به من قبل القابض، ومستحق الدفع في آجاله القانونية وتمثل سندات التحصيل في¹:

1. الجداول العامة المتعلقة بتحصيل الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي والرسم العقاري على الملكيات المبنية والغير المبنية ورسم التطهير.
2. الجداول الفردية والإضافية نموذج D37 المقيدة بالجدول الإجمالي نموذج D41.
3. سندات الإيراد المتعلقة بالحقوق الفورية الواردة بالتصريحات الشهرية والثلاثية نموذج G50 و50A المقيدة بالجدول الإجمالي D61.
4. الجدول الإجمالي نموذج D40 المقيد للتبليغات نموذج C9.
5. مستخرج من الأحكام القضائية.

¹ - قانون الإجراءات الجبائية مرجع سابق، المواد من 143-1 إلى 159.

6. سندات الإيراد وأوامر الدفع الصادرة عن الأمرين بالصرف.

أولاً: استحقاق الدين: بمعنى أنه لا يمكن للقباض مطالبة المكلف بدفع الضريبة إلا بعد حلول الموعد القانوني لاستحقاق الضريبة أو الرسم المنصوص عليه في المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة إذ تصبح الضرائب والرسوم المدرجة في الجداول العامة واجبة الدفع في اليوم الأول من الشهر الثالث الموالي للشهر الذي أدرجت فيه هذه الجداول قيد التحصيل حسب المادة (143 من ق.إ.ج)، غير أن هناك حالات خاصة يستوجب فيها التحصيل الفوري لمجموع الضرائب بمجرد أدرج الجداول في التحصيل وهي:

1. الرحيل من النطاق الإقليمي لقباضة الضرائب المتابعة إلا إذا قام المكلف بتعريف موثق لموطنه الجديد.
 2. البيع الإرادي أو الاضطراري لممتلكات المدين التي تعد ضمان لدين الخزينة العامة.
 3. التوقف عن استغلال أو التنازل عن المؤسسة.
 4. التوقف عن ممارسة مهنة غير تجارية أو وفاة المستغل أو المكلف عند الاقتطاعات من المصدر.
 5. حالة الإفلاس والتصفية القضائية.
 6. تحصيل الغرامات الجبائية المسلطة على المخالفات لقوانين الضرائب والرسوم.
- ويعد موعد استحقاق الدين الناتج عن إصدار جداول تكميلية أو إضافية من اليوم الثلاثين بعد تاريخ إدراجها في التحصيل، وتقلص هذه المدة إلى 15 يوماً من تاريخ التبليغ الجداول الناتجة عن الغش الجبائي والتصريحات المتأخرة.
- ثانياً: عدم التقادم المسقط للضرائب والرسوم.

إن قابضي الضرائب الذين لم يقوموا بمتابعة المكلف بالضريبة طيلة 4 سنوات متتالية ابتداء من يوم استحقاقها يفقدون حق المتابعة وتقع على مسؤوليتهم تقديم البرهان عن عدم تحصيلها ضمن الشروط القانونية، وتسقط كل دعوة يبادرون بها ضد المكلف بالضريبة، غير أن تبليغ التقادم بأربع سنوات المتابعة كالأشعار بالدفع أو آخر إنذار قبل المتابعة أو التنبيه الخ... يوقف التقادم بأربع سنوات ويستبدل آلياً بالتقادم المدني المحدد 15 سنة ابتداء من تاريخ تبليغ آخر سند متابعة (المادة 159 من قانون الإجراءات الجبائية) والمادة 308 من القانون المدني.

خاتمة الفصل:

تعتبر الجبائية من أهم الموارد المالية للدولة، وللحفاظ على هذا المورد لا بد من وضع أنظمة رقابية تتابع حركته، وتمثل هذه الأنظمة في الرقابة الجبائية والتي تسمح بالتحقق من أن المكلفين ملتزمين بأداء واجباتهم الجبائية، وللرقابة الجبائية عدة أنواع فمنها ما يتم على مستوى مفتشية الضرائب (الرقابة الشكلية والرقابة على المستندات) ومنها ما يتم على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية والتحقيق المصوب)، كما أن للرقابة الجبائية هياكل تنظيمية أخرى تتمثل في مديرية البحث والمراجعات وكذا مديرية كبريات المؤسسات. إضافة إلى هاته الوسائل التنظيمية للرقابة الجبائية هناك وسائل قانونية متمثلة في حقوق تملكها الإدارة الجبائية كحق الإطلاع والمعاينة واستدراك الأخطاء.

يرجع اعتبار القيام بالرقابة الجبائية أمراً ضروريا لعدة عوامل منها ما هو عائد للنظام الجبائي كالتابع التصريحي، ومنها ما هو عائد للمكلف بالضريبة كالتهرب الضريبي، فالخاصية التصريحية للنظام الجبائي تشير إلى أن الإدارة الضريبية تتق في أن المكلف يصرح بوعائه الصحيح إلا أنه يجب القيام بالرقابة للتأكد من أن هذه الثقة في محلها، هذا من جهة، ومن جهة أخرى هناك من المكلفين من يسعى إلى التملص من دفع الضريبة باستعمال طرق قانونية (التهرب) أو باستعمال طرق غير قانونية (الغش) وهذا بدوره يوجب القيام بالرقابة الجبائية.

تمر عملية فرض الضريبة بمجموعة من العمليات المتسلسلة ويعتبر التحصيل الجبائي آخر هذه العمليات وهو يمثل الجانب الملموس حيث يتم فيه نقل الدين الضريبي من المكلف بالضريبة إلى خزينة الدولة، يتم التحصيل الجبائي وفق قواعد كوقوع الحدث المنشئ للضريبة والملائمة والاقتصاد في نفقات التحصيل، كما أنه يتميز بعدة طرق وعدة ضمانات، وكما أن للرقابة الجبائية أجهزة تسهر على القيام بها فإن للتحصيل الجبائي أجهزة أيضا تتمثل في قباضة، حيث وضع المشرع للقباض ومصلحة المتابعات آليات قانونية تسير وفقها خلال عملية التحصيل الجبائي.

الفصل الثاني:

دراسة الحالة بالمديرية الولائية للضرائب بأدرار

مقدمة الفصل:

حظيت الرقابة الجبائية باهتمام السلطات المعنية خاصة في نهاية التسعينات، محاولة منها تدارك النقص الحادث في الموارد المالية للدولة، نتيجة لانخفاض الحصيلة الضريبية، والتي جعلت أموالا طائلة تتداول بكل حرية من دون مراقبة أو اقتطاع، وبذلك حُرمت الخزينة العمومية منها.

وهذا ما استوجب ضرورة التكتيف من عمليات الرقابة الجبائية كونها الوسيلة الأكثر ملائمة لإعادة استرجاع الأموال محل التهرب، نظرا لطبيعة النظام الجبائي التصريحي، وإسناد مهامها إلى أجهزة مختصة، بالإضافة إلى تعزيزها بكل الإمكانيات المساعدة والمتاحة، بغية تحقيق الفعالية في الأداء، حيث تشكل هذه الأخيرة مؤشرا هاما يسعى إلى تحقيقه أي نظام قائم.

لذا من خلال هذا الفصل سنحاول إبراز مدى مساهمة الرقابة الجبائية في تحقيق الزيادة الكمية في الحصيلة الجبائية بالمديرية الولائية للضرائب بأدرار، وذلك بالتطرق إلى هذه المديرية من خلال المبحث الأول، أما المبحث الثاني فخصصناه للمراحل العملية التي تقوم بها الأجهزة المختصة في المراقبة الجبائية، وأخيرا سنقوم بقياس وتحليل المردودية الناتجة عن الرقابة الجبائية من خلال المبحث الثالث.

المبحث الأول: الإطار التعريفي للمديرية الولائية للضرائب بأدرار.

تعتبر إدارة الضرائب من الهيئات العمومية التي لها طابع المرفق العام، تكتسب شخصية معنوية وذات مهام ووظائف سيادية متمثلة في العمل الجبائي، وهي تختص بتنفيذ القوانين الجبائية والتحقق من سلامة تطبيقها، حماية لحقوق الدولة (الخزينة العمومية) من جهة، وحقوق الممولين (المكلف بالضريبة) من جهة أخرى، واقتراح التعديلات والتشريعات الجبائية التي ترقى بالنظام الجبائي إلى درجة عالية من الإتقان والكفاءة وتساعد المجتمع على تحقيق أهدافه الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

لذا ارتأينا من خلال هذا المبحث إعطاء تعريف شامل لمديرية الضرائب لولاية أدرار، وإبراز دور الرقابة الجبائية في تحسين الحصيلة الجبائية من خلال التطرق للهيئات القانونية المكلفة بالرقابة الجبائية والتحصيل الجبائي.

المطلب الأول: تقديم عام للمديرية الولائية للضرائب بأدرار.

يهتم هذا المطلب بإعطاء تعريف لمديرية الضرائب لولاية أدرار، وتوضيح هيكلها التنظيمي حيث أنها تضم خمس مديريات فرعية وكل مديرية فرعية تضم من 03 إلى 04 مكاتب.

الفرع الأول: بطاقة تعريفية للمديرية الولائية للضرائب بأدرار.

تعتبر المديرية الولائية للضرائب بأدرار، إدارة تختص بتنفيذ القوانين الجبائية ومتابعة عملية إنجازها على أرض الواقع، حماية لحقوق الدولة وحقوق المكلفين بالضريبة.

لقد مرت المديرية الولائية للضرائب بأدرار بجملة من التطورات، ففي سنة 1984 كانت هناك مديرتين فرعيتين هما المديرية الفرعية للوعاء والمديرية الفرعية للتحصيل وكانت تشرف عليهما مديرية التنسيق المالي لولاية أدرار، فقبل هذا التاريخ كانت الإدارة الضريبية الوحيدة المعروفة هي المديرية الجهوية للضرائب ببشار.

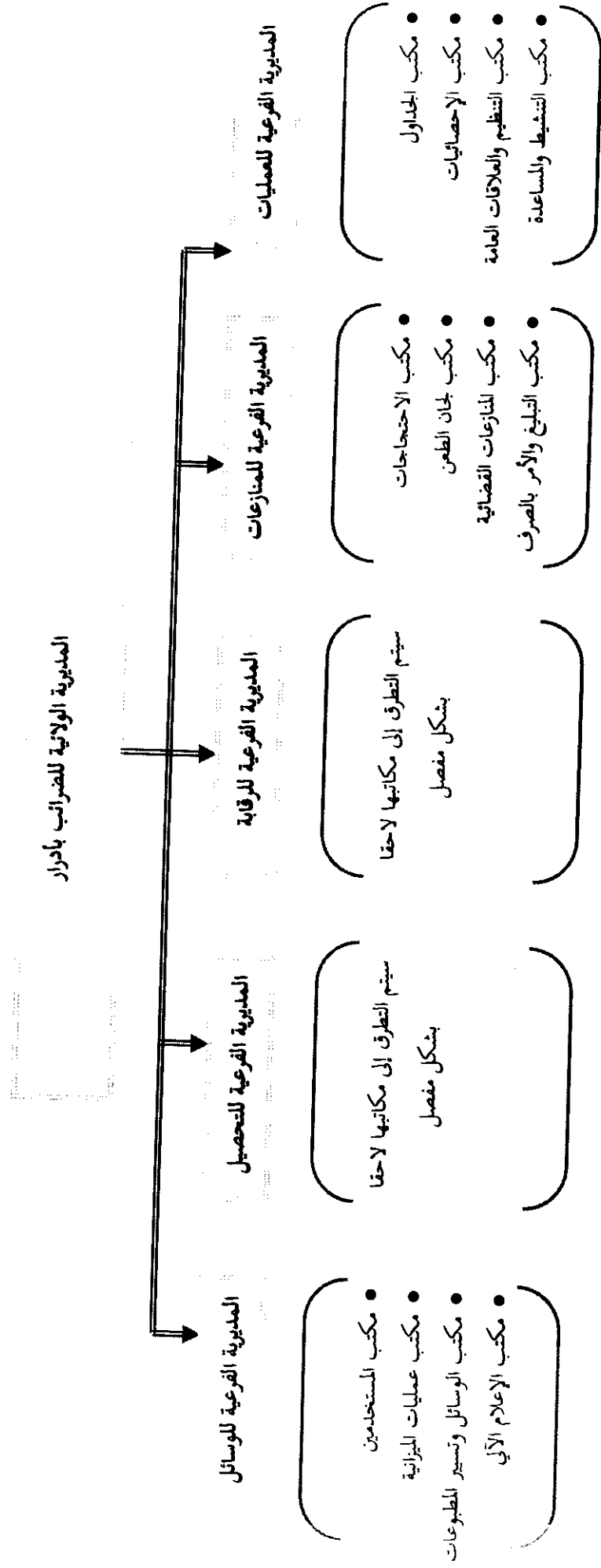
وكانت مديرية التنسيق المالي بالإضافة لهاتين المديرتين الفرعيتين تشرف على الخزينة، مصلحة المراقبة المالية ومصلحة أملاك الدولة وهاتين المصلحتين لكل منهما مديرية جهوية مركزها ببشار.

وفي 30 أفريل 1991 تم إصدار مرسوم تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها المعدل بموجب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009، ولهذا تعتبر هذه المصالح نواة العمل الجبائي لأنها تضم الهياكل الأساسية للإدارة الجبائية والتي تدخل ضمن الاختصاص الإقليمي للمديرية الجهوية للضرائب ببشار.

وتضم المديرية الولائية للضرائب لولاية أدرار خمس مديريات فرعية وهي: المديرية الفرعية للوسائل، المديرية الفرعية للعمليات الجبائية، المديرية الفرعية للتحصيل، المديرية الفرعية للمنازعات، المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية.

كما يوجد بها 15 مكتب و5 مفتشيات و5 قباضات.

الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب بأردار.
يحتوي الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب بأردار على خمس مديريات فرعية كما سبق الذكر وهو ما يوضحه الشكل التالي:
الشكل رقم 03: يوضح الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب بأردار



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على المعلومات المقدمة من المديرية الولائية للضرائب بأردار

المطلب الثاني: الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية بالمديرية الولائية للضرائب بأدرار.

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى الأجهزة القائمة بالرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية أدرار الموكل إليها إجراء الرقابة الجبائية.

الفرع الأول: تقديم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

إضافة إلى مديرية البحث والتحقيقات، فإن المديرية الولائية للضرائب هي أيضا مكلفة بالقيام بعملية الرقابة الجبائية، وتتكفل مديرتها الفرعية للرقابة الجبائية بإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها، وهذا من خلال المكاتب التابعة لها وهي:

- مكتب البحث عن المعلومة الجبائية.
- مكتب البطاقات والمقارنات.
- مكتب المراجعات الجبائية.
- مكتب مراقبة التقييمات.

الفرع الثاني: تنظيم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

تشكل المديرية الفرعية للرقابة الجبائية من أربعة مكاتب - كما ورد أعلاه - تمثل التنظيم الهيكلي والوسائل الميدانية للرقابة الجبائية المختصة أساسا في تسطير وتنفيذ برامج التحقيق الجبائي من خلال¹:

أولا: مكتب البحث عن المعلومة الجبائية: إن مكتب البحث عن المعلومات الجبائية الذي يعمل في شكل فرق مكلف بالمهام التالية:

- تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تخص وعاء الضريبة ومراقبتها وكذا تحصيلها.
- تنفيذ برامج التدخلات والبحث وكذا تنفيذ حق الإطلاع وحق الزيارة بالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية.

ثانيا: مكتب البطاقات والمقارنات: يكلف مكتب البطاقات والمقارنات بما يلي:

- تكوين وتسيير مختلف البطاقات الممسوكة.
- التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة.
- مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة وإعداد وضعيات إحصائية وحواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب.

ثالثا: مكتب المراجعات الجبائية: يعمل هذا المكتب في شكل فرق تحقيق ويكلف بالمهام التالية:

- متابعة تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة؛

¹ المواد من 74 إلى 78 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009 المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها.

- تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة؛
 - إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية التقييمية.
- وتسند المهام السالفة الذكر إلى كل من: نائب المدير، رئيس فرقة التحقيق والمحققين.
- رابعا: مكتب مراقبة التقييمات:

يكلف هذا المكتب الذي يعمل في شكل فرق بما يلي:

- استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجانا.
 - المشاركة في أشغال التحيين للمعايير المرجعية.
 - متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.
- المطلب الثالث: الأجهزة المكلفة بالتحصيل الجبائي بالمديرية الولائية للضرائب بأدرار.**

وهي إحدى أهم هياكل الدعم والمساندة للمديرية وتضم 03 مكاتب تشرف وتراقب عمل خمس قباضات للتحصيل.

الفرع الأول: تقديم المديرية الفرعية للتحصيل الجبائي.

تعتبر المديرية الفرعية للتحصيل الجبائي بولاية أدرار الهيكل القائم على عمليات التحصيل من خلال مراقبة التحصيل ومتابعة أشغال القيد والتصفية وتكلف بما يلي:

- التكفل بالجداول وسندات الإيرادات ومراقبتها ومتابعتها وكذا بوضعية تحصيل الضرائب والرسوم وكل ناتج آخر أو أتاوى؛
- متابعة العمليات والقيود المحاسبية والمراقبة الدورية لمصالح التحصيل وتنشيط قباضات الضرائب في مجال تنفيذ أعمالها للتطهير وتصفية الحسابات وكذا التحصيل الجبائي للضريبة؛
- التقييم الدوري لوضعية التحصيل وتحليل النقائص لاسيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير من شأنها تحسين الناتج الجبائي؛
- مراقبة القباضات ومساعدتها قصد تطهير وتصفية الحسابات.

الفرع الثاني: تنظيم المديرية الفرعية للتحصيل الجبائي.

تتكون المديرية الفرعية للتحصيل الجبائي من 03 مكاتب تمثل التنظيم الهيكلي والوسائل الميدانية للتحصيل

الجبائي المختصة أساسا في متابعة عملية التحصيل، وتمثل هذه المكاتب في¹:

¹ المواد من 65 إلى 68 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009 المنظم تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها.

أولاً: مكتب مراقبة التحصيل: يتمثل دوره في:

- دفع نشاطات التحصيل؛
- المحافظة على مصالح الخزينة نتيجة الصفقات العقارية الموثقة وعند إرجاع فائض المدفوعات؛
- إعداد عناصر الجباية الضرورية لوضع الميزانية وتبليغها للجماعات المحلية وكذا الهيئات المعنية.

ثانياً: مكتب متابعة عمليات القيد وأشغاله: يتكفل هذا المكتب بما يلي:

- متابعة أعمال التأشير والتوقيع على المدفوعات وشهادات الإلغاء من الجداول وسندات الإيرادات المتكفل بها؛
- المراقبة الدورية لوضعية الصندوق وحركة الحسابات المالية والقيم غير النشطة؛
- التكفل الفعلي بالأوامر والتوصيات التي يقدمها المحققون في التسيير بخصوص مهام المراقبة وتنفيذها؛
- إعداد وتأشير عمليات القيود عند تسليم المهام بين المحاسبين.

ثالثاً: مكتب التصفية: يكلف هذا المكتب بضمان ما يلي:

- مراقبة التكفل بالجداول العامة وسندات التحصيل أو الإيرادات المتعلقة بمستحقات ومستخرجات الأحكام والقرارات القضائية في مجال الغرامات والعقوبات المالية أو الموارد غير الجبائية؛
- الإحصائيات التي يعدها قابضو الضرائب والمصادقة عليها؛
- مركز حسابات تسيير الخزينة والمستندات الملحقة؛
- التكفل بجداول القبول في الإرجاء للمبالغ المتعذر تحصيلها وجدول تصفية إيرادات الخزينة وسجل الترحيل ومراقبته.

المبحث الثاني: المراحل العملية للرقابة الجبائية على مستوى (S/DCF) بأدرار.

سنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى كيفية إجراء وسير التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب والتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية (مع التركيز على التحقيق في المحاسبة)، وتجدر الإشارة إلى أن عملية سير الأنواع الثلاث من التحقيق متشابهة إلا أن التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية يمس الوضعية الاجتماعية للمكلف (نمط معيشتته).

المطلب الأول: مرحلة إعداد برامج التحقيقات الجبائية.

تكفل المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية على مستوى المديرية الولائية للضرائب بأدرار بإعداد برنامج التحقيقات الجبائية بناء على الاقتراحات المقدمة من طرف المفتشيات الخمس التابعة لها.

كما أن بإمكان المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والمديرية الجهوية للضرائب إضافة مؤسسات أو أشخاص من خارج البرنامج استنادا إلى معلومات بحوزتها.

وبهدف توحيد القواعد المتعلقة بالتحقيق على المستوى الوطني، أقرت المديرية المركزية للمراجعات جملة من التوصيات والمعايير التي يجب إتباعها عند إعداد برامج التحقيق الجبائي يمكن حصرها في النقاط التالية:

الفرع الأول: التوصيات.

- يجب أن يتوافق إعداد برنامج التحقيقات مع عدد المحققين على أساس عدد متوسط للملفات يتراوح ما بين 7 إلى 8 لكل مهمة تحقيق.
- إعطاء الأولوية للملفات المتبقية من برنامج السنة السابقة؛
- يجب مراعاة التوزيع الجغرافي للمنطقة عند إعداد برنامج التحقيق مع إعطاء الأولوية للأنشطة التي تحتوي على مؤشرات قوية للتهرب الضريبي؛
- اعتماد التنوع في اختيار الأنشطة المراد مراقبتها؛
- تبرير إعادة اختيار الملفات التي سبقت برمجتها خلال مدة تقل عن 4 سنوات، مع إعطاء الأولوية للملفات التي لم يسبق برمجتها¹؛
- تجنب برمجة المؤسسات التي كانت محل تسوية بسيطة على مستوى المفتشية في إطار برنامج الرقابة على المستندات؛
- يستحسن برمجة المهن الحرة في إطار التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في ظل غياب معطيات واضحة بخصوص رقم الأعمال المحقق؛

¹ - Circulaire N° 52/ME/DGI, 22 FEV 1994.

الفرع الثاني: معايير الانتقاء.

أما فيما يخص المعايير الواجب اعتمادها عند إعداد برنامج التحقيق يمكن حصرها في الآتي:

- أهمية رقم الأعمال المصرّح به خلال السنتين الأخيرتين والذي يعكس أهمية حجم النشاط الممارس من قبل المكلفين بالضريبة.
 - تكرار نتائج العجز والأرباح الضعيفة مقارنة بأهمية رقم الأعمال المصرّح به وطبيعة النشاط الممارس.
 - القيمة المضافة الضعيفة جدا مقارنة بحجم النشاط الممارس.
 - ضعف الهامش الإجمالي مقارنة بالهامش المعتادة والمطبقة في قطاعات النشاط الممارسة.
 - الرصيد الدائن المتكرر للرسم على القيمة المضافة المسترجعة على عمليات الشراء.
 - الحجم المعتبر للكتلة الأجرية مقارنة بالأنشطة المماثلة.
 - التقلبات الهامة جدّا في أسس الإخضاع المصرّح بها خلال المدة القانونية للتقادم.
 - استعمال الطرق التدليسية الميّنة ومعاينة المخالفات ذات الطابع الاقتصادي من طرف الأعوان المختصين والتي تنتهي بإعداد محضر معاينة يظهر المخالفات الجبائية.
 - عدم وجود ارتباط بين المستوى المعيشي لمستغلي المؤسسات وأصحاب المهن الحرة والمداخيل التي يصرّحون بها، بالإضافة إلى أنه يجب برمجة كل شخص قام بتحقيق نفقات ظاهرة ومفرطة دون وجود مداخيل معروفة أو دون معرفة مصدر الدخل.
 - كلّ توقيف للنشاط أو تصريح بالإفلاس يجب أن يقابله برمجة فورية للتحقيق الجبائي لتحديد خلفية مثل هذه التصرفات.
 - الاستفادة السابقة من المزايا والتحفيزات الجبائية.
 - تغيير مقرّات الإقامة وتغيير المقرات الاجتماعية للمؤسسات والشركات.
- وتجدر الملاحظة أنه إذا تبين أثناء عمليات التحقيق وجود علاقة سواء بين الشركة الأم وفروعها أو بين الشركة والشركاء يجب تمديد التحقيق عن طريق البرمجة وبذلك يتحول التحقيق المحاسبي في حالة الشركة والشركاء إلى تحقيق معمق في مجمل الوضعية الجبائية لأن الأمر يتعلق بأشخاص طبيعية.
- استنادا إلى التوصيات ومعايير الاختيار المحددة قانونا، يتم إرسال القائمة الاسمية للمكلفين المقترحين للرقابة من طرف المفتشيات إلى المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية التي تقوم بدورها بإرسالها المديرية المركزية للانتقاء والاعتماد في أجل أقصاه 01 يناير لسنة الإنجاز.

المطلب الثاني: مرحلة الشروع في التحقيق الجبائي.

بعد قيام المديرية المركزية للمراجعات بانتقاء المكلفين الخاضعين للرقابة، يتم اعتماد البرنامج وإرساله للمديريات الولائية للضرائب للتنفيذ.

الفرع الأول: التحضير للتحقيق (VC/VASFE/VP).

تعد المرحلة التحضيرية للتحقيق خطوة هامة ورئيسية في إطار مرحلة تنفيذ برنامج التحقيق الجبائي سواء تعلق الأمر بالتحقيق المحاسبي، التحقيق المصوب أو التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية، كما أن القانون الجبائي أوضح إجراءات سير التحقيق الجبائي الواجب على المحقق إتباعها تحت طائلة بطلان الإجراء.

حيث تسند مهمة التحقيق للأعوان المحققين، الذين يقومون ببعض الإجراءات الأولية، وهذا حتى يتسنى لهم ممارسة مهامهم على أحسن وجه، إذ تتيح لهم أخذ صورة مستوفية عن المكلف المعني بعملية الرقابة، وتتجسد هذه الأشغال التحضيرية فيما يلي:

أولاً: سحب الملف الجبائي للمكلف من مفتشية الضرائب المسيرة لهذا الملف: إذ يمثل المصدر الأول بالنسبة للمحقق، وهذا لاحتوائه على كل الوثائق والبيانات المتعلقة بالمكلف بالضريبة، حيث يتضمن كل تصريحاته وكل الاتصالات والمراسلات الموجهة إليه وتجدر الإشارة إلى أنّ الملف الجبائي يختلف في بياناته حسب طبيعة المكلف بالضريبة.

بالنسبة للشخص الطبيعي يضم:

- الحالة الشخصية.
- طبيعة النشاط الخاضع للتحقيق.
- الوضعية العائلية.
- مقر السكن.
- منبع العائدات والتصريحات.
- بالنسبة للشركة يحتوي:
- طبيعة نشاطها.
- رأسمالها الاجتماعي.
- عنوان مقرها الرئيسي.
- وحداتها.
- اسم المسير وحصته في رأس المال.

ثانيا: إشعار المكلف بالضريبة: حيث يقوم العون المحقق بإرسال إشعار بالتحقيق للمكلف، يعلمه فيه بعملية خضوعه للرقابة، مع منحه مدة 10 أيام للتحضير، ويجب أن يكون هذا الإشعار مفصلا، إذ يحتوي على عنوان واسم المكلف الخاضع للتحقيق، لقب واسم ورتبة المحقق، النشاط الممارس، الفترة المعنية بالتحقيق، الضرائب التي سوف تراقب ومن جهة أخرى إمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره، كما يجب أن يرفق هذا الإشعار بالتحقيق بميثاق المكلفين¹.

وفي حالة حدوث رقابة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات المراقبة، وهذا كله من أجل جمع المحقق أكبر قدر من المعلومات حول طبيعة نشاط المؤسسة الممارس ومقارنته بما هو مصرح به.

ثالثا: استمارات التحقيق: فاستنادًا للمعلومات الموجودة ضمن الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية يقوم العون المحقق بملاً جدولان هامان في تحديد ومعرفة الشكل الخارجي للمحاسبة قبل استلامها، وأهمية رأس مال الشركة، وتطوراتها، وجميع الإمكانيات التي تمتلكها المؤسسة، ويتمثلان في:

1. كشف المحاسبة (K 37) Relevé de comptabilité:

تملاً هذه الاستمارة وفق جدول حسابات النتائج الموجود ضمن التصريح السنوي المقدم من قبل المكلف للإدارة الجبائية لأربع سنوات الماضية، التي سوف تكون محل المراقبة حيث تسمح هذه الاستمارة بتقدير تطوّر رقم الأعمال والأعباء وكذلك الربح الصافي لكل سنة².

2. الكشف المقارن للميزانيات Etat comparatif des bilans:

هذه الوثيقة تحتوي على أسطر وأعمدة تسجل عليها مختلف الأصول والخصوم للسنوات الأربع قيد التحقيق، وتشمل دراسة التغيرات الحاصلة في أصول وخصوم المؤسسة، خاصة فيما يتعلق بالاهتلاكات، المؤنونات، حركة العقارات، وكذا فوائض القيمة المحققة.

فلأجل الإحاطة والإلمام أكثر وبصورة جيّدة بكل الجوانب المحيطة بالوضعية الحقيقية للمكلف أو المؤسسة المراقبة يعتمد المحقق إلى جمع أكبر قدر من المعلومات التي بوسعها تسهيل عملية التحقيق، وذلك باستغلال حق الإطلاع على مستوى المؤسسات العامة منها والخاصة.

¹Légi France, Droit et fiscalité des entreprises, <http://www.marseille.prevence.CCI.FR/test1/droit/verif/asp>, Date :01/05/2014.

²Guide de vérificateur de comptabilité, DGI, 2001, Alger, Page 31.

الفرع الثاني: مرحلة التحقيق في عين المكان.

بعد انقضاء الأجل المحدد للتحضير بوصول أول موعد تدخل مباشر بعين المكان يذهب المحققون لمباشرة أعمالهم داخل المؤسسة قيد التحقيق فيها، لأنه قانونيًا لا يسمح لهم بأخذ الدفاتر المحاسبية إلى مكاتبهم، إلا في حالة إذا ما طلب المكلف ذلك نظرًا لعدم توفر الإمكانات اللازمة للقيام بعملية التحقيق داخل المؤسسة وهذا بتقديمه لطلب موقع ومقدم مدير الضرائب بالولاية¹، وفي هذه الحالة يقوم المحققون بالتوقيع على تعهد باستلامهم للوثائق المحاسبية، وإرجاعها بعد عملية فحصها.

أولاً: بداية التحقيق في عين المكان.

وتتجسد عملية الرقابة المحاسبية في فحص كل الدفاتر والمستندات المحاسبية للمؤسسة ويكون عبر مرحلتين:

1. فحص المحاسبة من حيث الشكل:

إنّ الرقابة الشكلية للمحاسبة تتمثل في المعاينة المادية للوثائق الموضوعة للرقابة، أي التأكد من وجود وصحة الدفاتر القانونية الإيجابية.

وبما أنّ المحاسبة هي ترجمة صادقة لوضعية المؤسسة فإنها لا تكون منتظمة شكلاً إلا إذا كانت تحترم المعايير التالية²:

أ. محاسبة منتظمة: تعتبر المحاسبة منتظمة إذا كانت ممسوكة حسب القواعد والإجراءات المنصوص عليها قانونيًا، أي توفر كل الدفاتر المنصوص عليها في القانون التجاري في مواد من 9 إلى 11، وكذا احترام مبادئ النظام المحاسبي المالي (SCF).

ب. محاسبة صادقة: ويقصد بهذا المفهوم أنّ القيم المحاسبية المسجلة في مختلف الوثائق المحاسبية قد تم تقييمها بطريقة صحيحة.

ت. محاسبة مثبتة (مقنعة): وتكون كذلك إذا استطاعت المؤسسة تبرير وإثبات صحة كل العمليات المسجلة في الدفاتر بواسطة تقديم المستندات والوثائق التبريرية.

2. فحص المحاسبة من حيث المضمون:

المقصود بدراسة المحاسبة من حيث المضمون هو قيام المحقق بدراسة معمقة ودقيقة للحسابات الرئيسية للميزانية، وحسابات التسيير والنتائج.

أ. فحص حسابات الميزانية العامة:

¹الأجل المحدد قانونيًا هو 10 أيام، وفي حالة أنّ المكلف لم يتم تحضير كل الدفاتر والوثائق المحاسبية، فإنه يمكن منحه مدة إضافية مقدّرة بـ 8 أيام طبقاً للمادة 60 الفقرة 9 من قانون الإجراءات الجنائية.

²Voir:
- Depudt et J. GARELICK, Fiscalité Algérienne, SNED ; Alger, 1972, page 684.
- Maurice COZIAN, Pricis de fiscalité des entreprises, 28ème éditions, Litec, Paris, 2004-2005; page 684.
²Bulletin des services fiscaux, n° 19, page 44- 45.

الميزانية هي عبارة عن كشف أو بيان بالوضع المالي للوحدة الاقتصادية في فترة زمنية معينة وهذا البيان يضم جانبين: الأول يسمى "أصول" والثاني يسمى "خصوم".

✓ أصول الميزانية: وهي مجموع الاستخدامات أو الممتلكات التي تعتبر ملكًا دائمًا أو مؤقتًا للمؤسسة، ففي هذا الجانب من الميزانية يتبين لنا مختلف المجالات التي استعملت فيها المؤسسة أموالها وتمثل في: الاستثمارات، المخزونات، الحقوق، وعلى العون المحقق التأكد من:

- الوجود الفعلي والمادي للاستثمارات عن طريق فحص بطاقات تقييم هذه الاستثمارات، وكذا مراقبة معدلات الإهلاك ومدى قانونيتها، أي مدى تطابقها مع المعدلات المحددة من طرف القانون الجبائي.
 - التأكد من أن المبالغ المسجلة في الدفاتر المحاسبية تتطابق مع المبالغ المسجلة في الفواتير.
 - التأكد من تحقق المعادلة: مخزون أول مدة + المشتريات = مخزون آخر مدة + المبيعات¹.
 - مقارنة الرصيد المستخرج من الحسابات البنكية والبريدية لدى المؤسسة مع نظيره المعلن من طرف البنك أو البريد.
 - مراجعة الصندوق ومجموع المقبوضات نقدًا يوميًا، والتأكد من أن رصيد الصندوق موجب.
 - ✓ خصوم الميزانية: وهي مجموع مصادر الأموال الموضوعة تحت تصرف المؤسسة بصفة دائمة أو مؤقتة، تستخدم من أجل تمويل نشاط المؤسسة ويتكون حساب الخصوم من الأموال الخاصة والديون، فعلى المحقق التأكد من أن:
 - الزيادات والتخفيضات الطارئة على رأس المال محققة بصفة قانونية.
 - الاحتياطات والمؤنات التي أصبحت بدون هدف أعيد إدماجها في حساب الأرباح لتخضع فيما بعد للضريبة.
 - التأكد من أن القروض الممنوحة للمؤسسة ليست وهمية، وهذا بمطابقة هذه الحسابات بالفواتير والكشوفات.
- ب. فحص حسابات التسيير والنتائج:

بعد انتهاء المراقب من التحقق والتأكد من صحة حسابات الميزانية، فإنه ينتقل إلى مراقبة والتأكد من صحة وسلامة البيانات المسجلة في حسابات التسيير والنتائج، وتمثل حسابات التسيير (الاستغلال) مجموع الأعباء التي تقوم المؤسسة بتحملها، وفي المقابل تحصل على إيرادات تكون نتيجة للعمليات التي تقوم بها المؤسسة.

- حساب التكاليف: وتمثل في جميع النفقات التي تتطلبها طبيعة نشاط المؤسسة بهدف إنجاز مهامها، لذا فالمحقق الجبائي يقوم بفحص مختلف هذه الحسابات.

¹ وناي رشيد، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش (حالة الجزائر)، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، خروبة، 2002، الصفحة

● حسابات الإيرادات: وتشمل كل المبالغ المستلمة أو التي ستستلم كمقابل للمنتجات والأعمال التي تقدمها المؤسسة إلى الغير بحكم نشاطها، بالإضافة إلى الإيرادات المتأتية دون مقابل، وكذلك إنتاج المؤسسة لذاتها¹.
حيث أنّ المراقب يقوم بفحص مختلف هذه الحسابات.

● حساب النتائج: يتم من خلال هذا الحساب معرفة القيمة المضافة وهامش الربح.

ثانيا: مدة التحقيق: تختلف مدة الفحص لكل نوع من أنواع التحقيق حسب طبيعة النشاط الممارس من جهة، وحجم رقم الأعمال المحقق من جهة أخرى.

1- التحقيق في المحاسبة:

طبقا لأحكام المادة 20-5 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من 03 أشهر فيما يخص:

- مؤسسة تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.
- كل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

يمدد هذا الأجل إلى ستة 06 أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5.000.000 دج و 10.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى، تسعة 09 أشهر.

وتمدد مهلة التحقيق في عين المكان بأجل ممنوح للمكلف بالضريبة المحقق معه بموجب المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية للإجابة على طلبات التوضيح أو التبرير في حالة وجود شبهة لعمليات التحويل غير المباشرة للأرباح بمفهوم المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وعلاوة على ذلك، لا تطبق مدة التحقيق في عين المكان المحددة أعلاه، في حالة استعمال مناورات تدليسية مثبتة قانونا، أو إذا قدم المكلف بالضريبة معلومات غير كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق أو إذا لم يرد في الأجل على طلبات التوضيح أو التبرير المنصوص عليها في المادة 19 من ق إ ج.

2- التحقيق المصوب:

طبقا لأحكام المادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين (02).

¹ شيايكي سعدان، تقنيات المحاسبة حسب المخطط الوطني المحاسبي، الطبعة 3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1997، الصفحة 186.

3- التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية:

حسب أحكام المادة 21-4 من قانون الإجراءات الجبائية، تحت طائلة بطلان الإجراء، لا يمكن أن يمتد التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية طيلة فترة تفوق سنة واحدة، اعتبارا من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق إلى غاية تاريخ الإشعار بالتقويم.

تمدد هذه الفترة بأجل يمنح، عند الاقتضاء، للمكلف بالضريبة وبنا على طلب هذا الأخير، للرد على طلبات التوضيح أو تبرير الأرصدة ومداخيل الأرصدة من الخارج.

كما تممد هذه الفترة بالثلاثين (30) يوما المنصوص عليها في المادة 19 من ق إ ج، وبالأجال الضرورية للإدارة بغية الحصول على كشوفات الحساب عندما لا يستطيع المكلف بالضريبة تقديمها في أجل ثلاثين (30) يوما ابتداء من تاريخ طلب الإدارة أو للحصول على المعلومات المطلوبة من طرف السلطات الأجنبية عندما يتوفر المكلف بالضريبة على مداخيل في الخارج أو متحصل عليها من الخارج، كم تممد هذه المدة إلى سنتين (02) في حالة اكتشاف نشاط خفي.

ثالثا: نهاية التحقيق في عين المكان:

حسب مقتضيات المادة 20-5 من ق إ ج فإنه يتوجب على أعوان التحقيق معاينة نهاية عمليات التحقيق في عين المكان، عن طريق محضر يستدعى المكلف بالضريبة المحقق معه لتأشيريه، وفي حالة رفض المكلف التوقيع يجب أن يشار إلى ذلك صراحة في المحضر.

المطلب الثالث: نتائج التحقيق.

تعتبر نتائج التحقيق المرحلة الأخيرة في مسار عملية التحقيق الجبائي، فعند اختتام أشغال التحقيق في عين المكان وثبات ذلك بمحضر، يقوم أعوان التحقيق باستدعاء المكلف المعني بالتحقيق لمناقشة الأسس المقترحة والتي تعتبر قاعدة لتحديد الاقتطاعات الجبائية حسب إجراءين وهما: إجراء التصحيح الحضورى (La procédure Contradictoire) وإجراء التصحيح التلقائي (La procédure d'office).

الفرع الأول: إجراءات التصحيح الحضورى.

أولا: التبليغ الأولي: حسب هذا الإجراء يتوجب على المحققين إشعار المكلف بالضريبة بنتائج المراقبة ولو في حالة انعدام أي تقويم ويجب أن يكون الإشعار بالتقويم مفصلا بقدر كاف ومعللا بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة بتقديم ملاحظاته أو الإفصاح عن قبوله لها، كما يجب أن يوضح الإشعار بالتقويم ما يلي:

- طريقة التقويم التي أدت إلى التعديلات الملزم القيام بها.

- إمكانية طلب جلسة للتحكيم بالنسبة للأسئلة والوقائع والقانون، حسب الحالة من المدير الولائي للضرائب، إلى جانب إمكانية استعانة المكلف بالضريبة بمستشار لدراسة مقترحات الإدارة أو للرد عليها.

ثانيا: الجواب على التبليغ الأولي: بعد انتهاء المحقق من صياغة التبليغ الأولي، يقوم بإرساله عن طريق البريد برسالة موصى عليها مقابل إشعار بالاستلام، أو تسليمه مباشرة للمكلف للمعني مع منحه مهلة (40) يوما للرد على الأسس المعدلة، وهنا يكون المحقق أمام ثلاث حالات للرد:

- الرد ضمن الآجال القانونية: في هذه الحالة يجب على المحقق فحص إجابة المكلف مهما كانت المبررات والحجج التي تحتويها.

- الرد بعد انقضاء الآجال القانونية: في هذه الحالة يتم الإبقاء على نفس الأسس المعتمدة في التبليغ الأولي، إلا إذا قدم المكلف بالضريبة إثباتات صحيحة، وهذا تفاديا لأي نزاع غير مجدي مستقبلا.

- عدم الرد: إن غياب الرد في هذه الحالة يعتبر قبولا ضمنيا للأسس المحددة في التبليغ الأولي حسب ما تنص عليه المادة 20 من ق إ ج "يتمتع المكلف بالضريبة بأجل (40) يوما ليرسل ملاحظاته أو قبوله، ويعد عدم الرد في الأجل بمثابة قبول ضمني، وفي حالة القبول الصريح يصبح أساس فرض الضريبة محمدا نهائيا، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه إلا في حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو قام بتقديم معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن من طرف المكلف بالضريبة".

ثالثا: التبليغ النهائي: بعد استلام المحقق لرد المكلف ودراسته بصفة دقيقة، يتم تحديد جلسة للتحكيم بناء على طلبه يتم فيها مناقشة الأسس المعتمدة في التبليغ الأولي.

الفرع الثاني: إجراءات التصحيح التلقائي.

يسمح إجراء التصحيح التلقائي للإدارة الجبائية بتحديد مبالغ الاقتطاعات الجبائية المستحقة دون وجوب أخذ

ملاحظات المكلف بعين الاعتبار وأهم المخالفات التي تؤدي إلى تطبيق إجراء التقييم التلقائي هي¹:

- عدم التصريح أو عدم تقديم التصريحات المختلفة في الآجال القانونية وهو ما يدعى بالتصريح المتأخر.

- اعتراض عمليات الرقابة الجبائية.

- عدم الإجابة أو الرد عن طلبات التوضيحات وطلبات التبريرات الواردة من الإدارة الجبائية والإجابة الناقصة والمتأخرة

بعد الإعدار.

¹ - Jean-Claude Durié, La vérification de comptabilité, Litec fiscal, Paris, 2007, P 69.

● عدم تعيين الممثل الجبائي من طرف المكلف بالضريبة غير القاطن بالتراب الوطني، وتجدر الملاحظة أنه يمكن للمكلف الذي كان موضوع تصحيح تلقائي أن يصدر ملاحظاته حول التبليغ.

غير أن الطابع غير الحضورى للإجراء، لا يلزم الإدارة الجبائية بالإجابة عن هذه الملاحظات. وفي الواقع، إذا كانت هذه الملاحظات مؤسسة فإن الإدارة ملزمة بأخذها بعين الاعتبار ولعلّ هذا الأمر يكون في مصلحتها خاصة وأن اعتراضات المكلف المؤسسة لها كامل الحظوظ بأن يحتفظ بها القاضي في حالة النزاع، وهو ما يؤدي إلى السقوط الكلي لنتائج التحقيق.

وفي بعض الحالات تلغي الإدارة الجبائية التبليغ بالتسوية أو التصحيح الجبائي بحيث أن الاقتطاعات توضع قيد التحصيل مباشرة وهي حالة:

- تغيير المكلف بالضريبة لمقر إقامته.
 - العنصر الجبائي الذي يقطن بمحلات أو مساكن مؤجرة أو مستعارة.
 - قيام المكلف بتحويل مقر إقامته نحو الخارج، دون القيام بالتصريح المناسب¹.
 - عدم إمكانية القيام بالرقابة الجبائية بسبب المكلف نفسه أو أشخاص آخرين.
- وتجدر الملاحظة أن عبء الإثبات ضمن الإجراء التلقائي يقع على المكلف وتكون الإدارة الجبائية ملزمة بتوفير كافة الشروط وجمعها لتطبيق هذا الإجراء وبين إجراء التصحيح الحضورى وإجراء التصحيح التلقائي تحدّد منهجية إعادة تقدير أسس الإخضاع الضريبي.

الفرع الثالث: التقرير النهائي للتحقيق.

يعتبر تقرير التحقيق الملف الذي عن طريقه ينهي المحقق مهمته في التحقيق، ويجب أن يتضمن هذا التقرير كل المعلومات، الأرقام، والمبالغ التي تسمح بالتأكد من احترام الإجراءات وتقييم نتائج المراقبة. ومن جملة العناصر التي يتضمنها تقرير التحقيق ما يلي:

- لقب واسم المكلف المعني بالتحقيق (أو المسير في حالة المؤسسة)، بيان نشاط المؤسسة، عدد المستخدمين، حجم الوسائل المادية... الخ.
- وثيقة بداية التحقيق.
- نسخة من الإشعار بالتحقيق.
- نسخة من محضر المعاينة (إثبات المخالفات).

¹ - J.P. TRANTHIET (et autres), **Quand le fisc vous contrôle** - Editions d'organisation. Paris 1996, P 104.

- نسخة من محضر معاينة نهاية أشغال التحقيق في عين المكان.
 - نسخة من التبليغ الأولي.
 - نسخة من رد المكلف.
 - نسخة من دعوة المكلف لجلسة التحكيم.
 - نسخة من التبليغ النهائي.
 - نسخة من الجدول الضريبي.
 - نسخة من وثيقة نهاية التحقيق.
- يتم إعداد تقرير التحقيق من طرف رئيس فرقة التحقيق، إرسال نسخة منه إلى المديرية الجهوية للضرائب بشار، نسخة أخرى لمديرية البحث والمراجعات في أجل أقصاه (30) ثلاثين يوما من تاريخ إصدار جدول التسوية الضريبي، لأغراض التحليل والمتابعة.

المبحث الثالث: تحليل مردودية الرقابة الجبائية في تحسين مستوى التحصيل الجبائي.

إن فعالية أي نظام رقابي تبرز من خلال مقارنة النتائج المتوصل إليها مع الأهداف المسطرة، وبغية قياس مردودية الرقابة الجبائية في تحسين مستوى الحصيلة الجبائية قمنا بتقسيم المبحث إلى ثلاثة مطالب نعرض في الأولين مساهمة كل نوع من الرقابة الجبائية في التحصيل الجبائي على جدا، وفي المطلب الثالث نعرض مساهمة الرقابة الجبائية إجمالا في التحصيل الجبائي.

المطلب الأول: دراسة مردودية الرقابة العامة في التحصيل الجبائي.

سنتطرق في هذا المطلب إلى دراسة مردودية الرقابة العامة في تحسين مستوى التحصيل الجبائي والتي تقام كما سبق الذكر بالمفتشيات التابعة للمديرية الولائية للضرائب بأردار، حيث سنقوم بتبيان التغيرات الحاصلة خلال فترة الدراسة من حيث عدد الملفات ومن حيث المبالغ.

الفرع الأول: مقارنة عدد الملفات المنجزة مع الملفات المبرمجة.

الجدول رقم 01: يوضح الملفات الخاضعة للرقابة على أساس المستندات

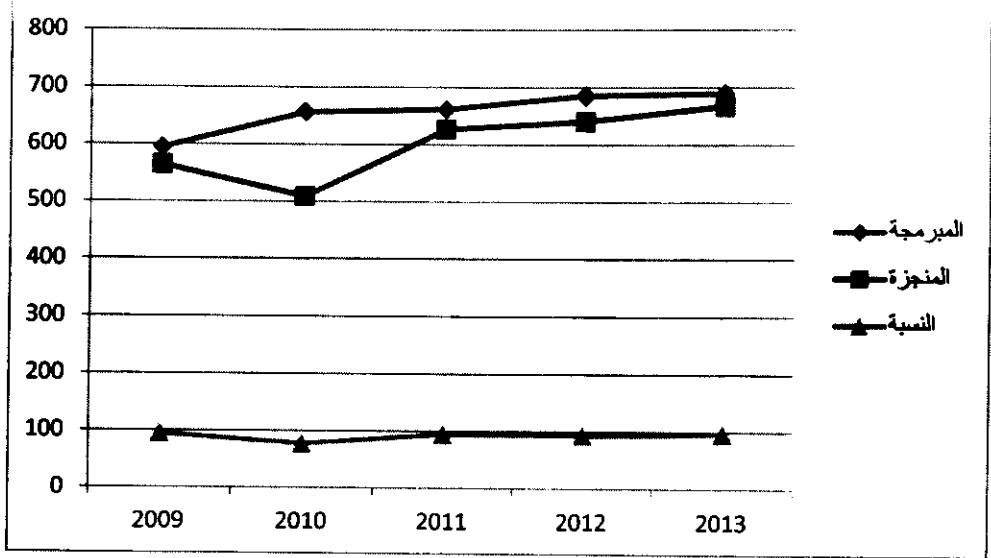
بالمديرية الولائية للضرائب بأردار خلال الفترة 2013/2009

البيان	2009	2010	2011	2012	2013
المبرمجة	595	657	662	686	690
المنجزة	565	509	627	641	668
النسبة %	94.96	77.47	94.71	93.44	96.81

المصدر: حصيلة النشاط السنوي - المديرية الولائية للضرائب بأردار للفترة 2009-2013

من خلال الجدول أعلاه يتبين لنا أن عدد الملفات الموضوعة للرقابة على أساس المستندات كانت في نمو مستمر خلال هذه الفترة، شأنها شأن الملفات المنجزة فعلا، عدا سنة 2010 التي شهدت تراجع هذه الأخيرة مقارنة بالسنوات الأخرى، ولم يتعد عدد الملفات المنجزة عن الملفات المبرمجة كثيرا إذ أنها فاقت التسعين بالمائة في أغلب السنوات، ويرجع الفضل في ذلك إلى الأجهزة التنظيمية القائمة على هذا النوع من الرقابة، والشكل الموالي يظهر مسار عدد الملفات المبرمجة والمنجزة ونسبة الإنجاز خلال الفترة.

الشكل رقم 04 : يوضح مسار عدد الملفات المبرمجة والمنجزة ونسبة الإنجاز.



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على معطيات من المديرية الولائية للضرائب بأدرار

الفرع الثاني: دراسة الحقوق والغرامات الناتجة عن الملفات المنجزة بالنسبة للرقابة العامة.

الجدول رقم 02: يوضح الحقوق والغرامات وعدد الملفات المنجزة الخاضعة للرقابة على أساس المستندات

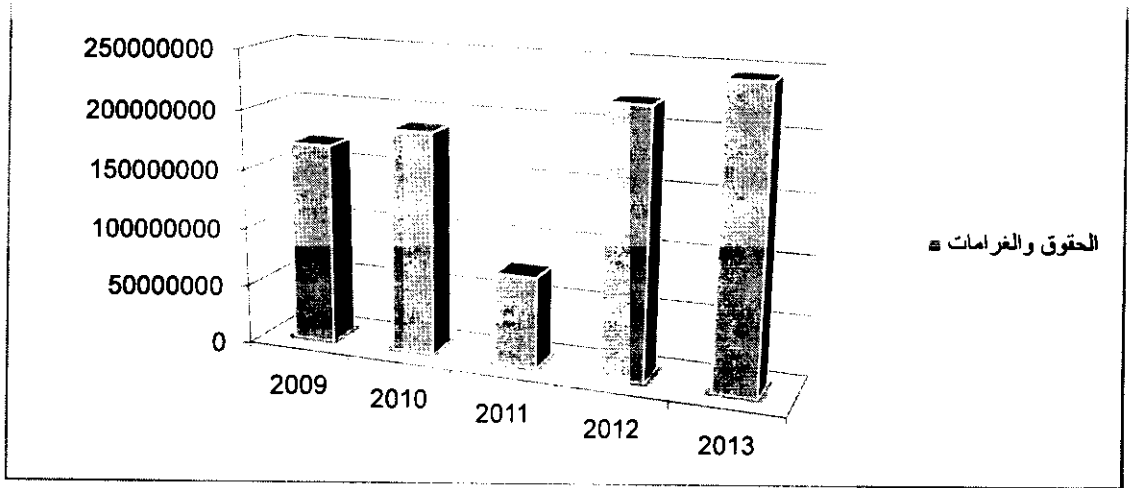
بالمديرية الولائية للضرائب بأدرار خلال الفترة 2013/2009

البيان	2009	2010	2011	2012	2013
عدد الملفات المنجزة	565	509	627	641	668
الحقوق والغرامات (دج)	169.750.736	187.636.599	76.409.127	222.023.707	245.002.960

المصدر: حصيلة النشاط السنوي - المديرية الولائية للضرائب بأدرار للفترة 2013-2009

من الجدول أعلاه يتضح لنا أن الحصيلة الجبائية الناتجة عن الرقابة على أساس المستندات كانت في ارتفاع مستمر تناسباً مع عدد الملفات التي أخضعت للرقابة، عدا سنة 2010 التي شهدت انخفاضاً في عدد الملفات المنجزة وقابله ارتفاع في الحصيلة مما يدل على وجود عدم التزام بالواجبات الجبائية من قبل المكلفين بالضريبة، وفي سنة 2011 فإننا نجد ارتفاعاً في عدد الملفات يقابله انخفاض في الحقوق والغرامات مما يدل على انخفاض حجم المخالفات الجبائية.

الشكل رقم 05: يوضح مسار الحصيلة الجبائية الناتجة عن الرقابة على أساس المستندات.



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على معطيات من المديرية الولائية للضرائب بأدرار

الجدول رقم 03: يوضح التغير في نتائج الرقابة على أساس المستندات

للمديرية الولائية للضرائب بأدرار خلال الفترة 2013/2009

الانحراف من سنة إلى أخرى								البيان
2013/2012		2012/2011		2011/2010		2010/2009		
%	الفرق	%	الفرق	%	الفرق	%	الفرق	
4.21	27	2.23	14	23.18	118	9.91-	56-	عدد الملفات المنجزة
10.35	22979253	190.57	145614580	59.28-	111227472-	10.54	17885863	الحقوق والغرامات (دج)

المصدر: حصيلة النشاط السنوي - المديرية الولائية للضرائب بأدرار للفترة 2013-2009

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ بأنه من سنة 2009 إلى 2010 وقع تعاكس بين عدد الملفات المنجزة والحصيلة المحققة إذ أن انخفاض عدد الملفات قابله ارتفاع في الحصيلة وهذا يدل على ارتفاع حجم المخالفات سنة 2010، وكذلك الأمر بالنسبة لنتائج الانتقال من 2010 إلى 2011 إلا أن التغير كان في الاتجاه الآخر حيث زادت الملفات المدروسة وقابلها انخفاض في الحصيلة، أما بالنسبة للفترة من 2011 إلى 2013 فإن الارتفاع كان طرديا بين عدد الملفات والحصيلة الجبائية الناتجة ويدل هذا على انخفاض حجم المخالفات.

المطلب الثاني: دراسة مردودية الرقابة المعمقة في التحصيل الجبائي.

ستتطرق في هذا المطلب إلى دراسة مردودية الرقابة المعمقة في تحسين مستوى التحصيل الجبائي والتي تقام كما سبق الذكر بالمديرية الولائية للضرائب بأدرار، حيث سنقوم بتبيان التغيرات الحاصلة خلال فترة الدراسة من حيث عدد الملفات ومن حيث الحقوق والغرامات الناتجة عنها.

الفرع الأول: مقارنة عدد الملفات المنجزة مع الملفات المبرمجة.

الجدول رقم 04: يوضح الملفات الخاضعة للرقابة المعمقة

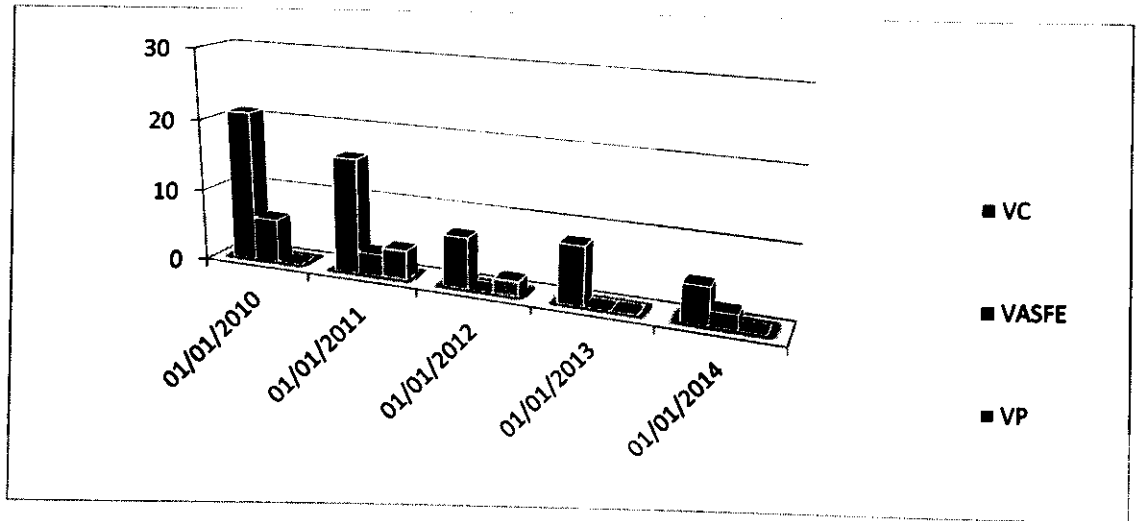
بالمديرية الولائية للضرائب بأدرار خلال الفترة 2013/2009

2013			2012			2011			2010			2009			البيان
VP	VAS.	VC	VP	VAS.	VC	VP	VAS.	VC	VP	VAS.	VC	VP	VAS.	VC	
/	02	15	/	/	13	02	/	15	04	03	19	/	06	27	المبرمجة
/	02	05	/	/	08	02	/	07	04	03	16	/	06	21	المنجزة
/	100	33	/	/	61	100	/	47	100	100	84	/	100	78	النسبة%

المصدر: حصيلة النشاط السنوي - المديرية الولائية للضرائب بأدرار للفترة 2013-2009

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا أن الملفات الخاضعة للرقابة المعمقة عموماً تشكل بنسبة أكبر من التحقيق في المحاسبة مقارنة مع التحقيق المعمق لمحمّل الوضعية الجبائية والتحقيق المصوب، إلا أن نسبة إنجاز هذه الملفات بلغت 100% بالنسبة لـ VASFE و VP فيم لم تتعد الـ 84% بالنسبة لـ VC، مع الإشارة إلى أن التحقيق في المحاسبة هو النوع الوحيد الذي تم بشكل مستمر خلال الفترة 2013-2009، والشكل الموالي يوضح ذلك.

الشكل رقم 06: يوضح عدد الملفات المبرمجة والمنجزة في إطار الرقابة المعمقة ونسبة الانجاز.



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات المديرية الولائية للضرائب بأدرار

الجدول رقم 05: يوضح التغير في عدد الملفات المنجزة في إطار الرقابة المعمقة للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بأردار خلال الفترة 2009/2013.

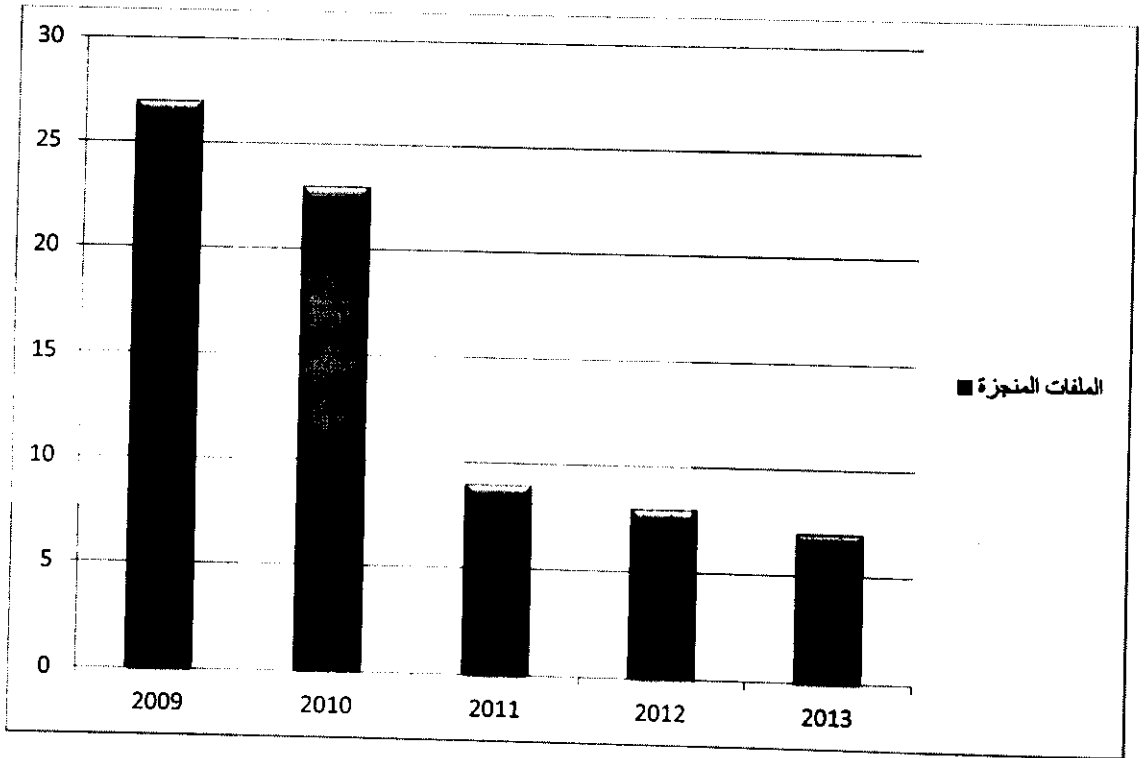
2013-2012		2012-2011		2011-2010		2010-2009		2013	2012	2011	2010	2009	البيانات
		الفرق	%	الفرق	%	الفرق	%						
-12.5	-1	-11.11	-1	-60.86	-14	-14.81	-4	07	08	09	23	27	الرقابة المعمقة
													الملفات المنجزة

المصدر: من إعداد الطلبة بناءً على معطيات من المديرية الولائية للضرائب بأردار.

يبين الجدول السابق تطور عدد الملفات الخاضعة للرقابة المعمقة خلال فترة الدراسة حيث نلاحظ انخفاض في العدد بشكل كبير (2010/2011) ليكون مستقرا نسبيا في السنوات الثلاث الأخيرة، وفي نظرنا هذا راجع إلى عوامل تنظيمية والمتمثلة في تقليص عدد مهمات التحقيق إلى مهمة واحدة¹، أما بالنسبة للشرط الثاني من الجدول فهو يوضح نسب الانحرافات الناجمة عن تغير عدد الملفات الخاضعة للرقابة المعمقة.

والشكل الموالي يوضح مسار تغير عدد الملفات الخاضعة للرقابة المعمقة خلال الفترة 2009/2013.

الشكل رقم 07: يوضح مسار تغير عدد الملفات الخاضعة للرقابة المعمقة.



المصدر: من إعداد الطلبة بناءً على معطيات من المديرية الولائية للضرائب بأدرار.

¹ - يقصد بالمهمة عدد المحققين الذين يقومون بمهمة المراقبة ويتألف من شخصين اثنين ويراقب هذا الفريق ما يتراوح بين 7 إلى 8 ملفات.

الفرع الثاني: دراسة الحقوق والغرامات الناتجة عن الملفات المنجزة بالنسبة للرقابة المعمقة.

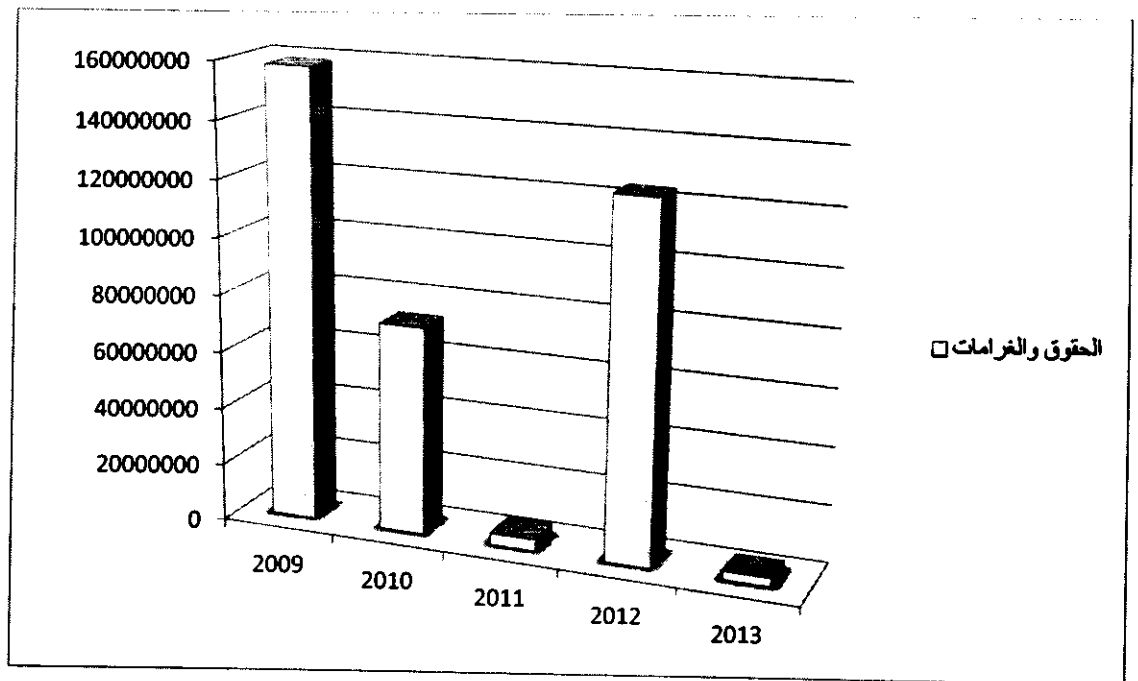
الجدول رقم 06: يوضح التغير في الحصيلة الناتجة عن الرقابة المعمقة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بأدرار خلال الفترة 2009/2013.

2013-2012		2012-2011		2011-2010		2010-2009		2013	2012	2011	2010	2009	البيانات المحقوق والغرامات
%	الفرق	%	الفرق	%	الفرق	%	الفرق	الرقابة للمعمقة	الرقابة للمعمقة	الرقابة للمعمقة	الرقابة للمعمقة	الرقابة للمعمقة	
-97.47	-120852090	3004.46	119991557	-94.51	-68757674	-53.97	-85307226	3133249	123985339	3993782	72751456	158058682	

المصدر: من إعداد الطلبة بناءً على معطيات من المديرية العامة للضرائب

يبين الجدول السابق مسار حصيلة الملفات الخاضعة للرقابة المعمقة خلال فترة الدراسة حيث نلاحظ انخفاض في الحصيلة بشكل كبير حتى غاية سنة 2011 ليعود للارتفاع من جديد سنة 2012 ثم يعاود الانخفاض سنة 2013، ويفسر ذلك انخفاض عدد مهمات التحقيق سنة 2010 مع تغير حجم المخالفات الجبائية، أما بالنسبة للشطر الثاني من الجدول فهو يوضح نسب الانحرافات الناجمة عن تغير الحصيلة الناجمة عن الرقابة المعمقة، والشكل الموالي يوضح مسار الحصيلة الناتجة عن الرقابة المعمقة خلال الفترة 2013/2009.

الشكل رقم 08: يوضح مسار الحصيلة الناتجة عن الرقابة المعمقة خلال الفترة 2013/2009



المصدر: من إعداد الطلبة بناءً على معطيات من المديرية الولائية للضرائب

ومن خلال الجدولين السابقين نجد أن هناك علاقة طردية بين عدد الملفات الخاضعة للرقابة المعمقة والحصيلة الجبائية الناتجة عن هذه الرقابة عدا سنة 2012، حيث أن الانخفاض في عدد الملفات المنجزة ارتفع في الحصيلة الجبائية، إلا أن نسب هذا التغير تبقى متفاوتة.

المطلب الثالث: مساهمة الرقابة الجبائية في التحصيل الجبائي.

سنتطرق في هذا المطلب إلى دراسة مساهمة مردودية الرقابة الجبائية إجمالاً في تحسين مستوى التحصيل الجبائي، حيث سنقوم بتحديد مساهمة كل نوع من الرقابة الجبائية في الحصيلة الناتجة عن الرقابة الجبائية وفي الحصيلة الإجمالية، وذلك خلال فترة الدراسة.

الفرع الأول: مساهمة مردودية الرقابة العامة في حجم التحصيل الجبائي.

الجدول رقم 07: يوضح مساهمة الرقابة العامة في الحصيلة الناتجة عن الرقابة الجبائية

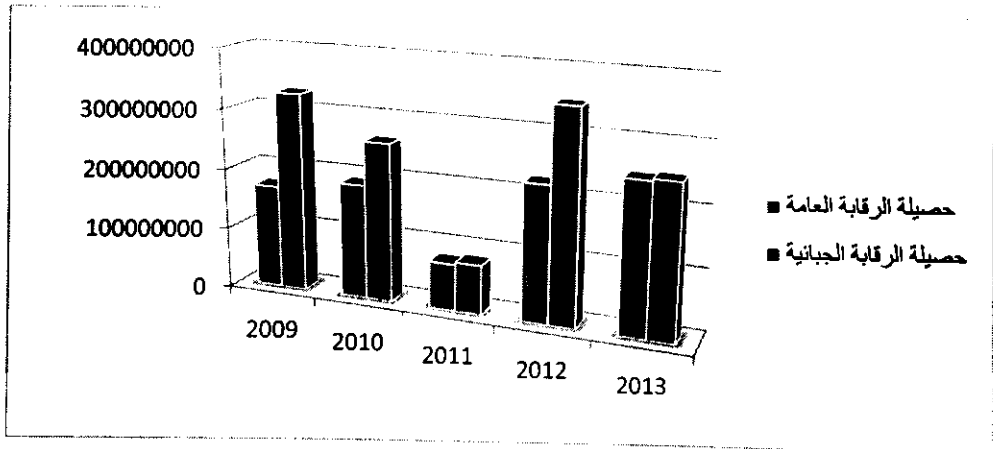
بالمديرية الولائية للضرائب بأدرار خلال الفترة 2013/2009

2013	2012	2011	2010	2009	البيان
245002960	222023707	76409127	187636599	169750736	الحقوق والغرامات الناتجة عن الرقابة العامة (دج)
248136209	346009046	80402909	260388055	327809418	الحقوق والغرامات الناتجة عن الرقابة الجبائية (دج)
98.73	64.16	95.03	72.06	51.78	نسبة مساهمة الرقابة العامة إلى الحصيلة الناتجة عن الرقابة الجبائية %

المصدر: حصيلة النشاط السنوي - المديرية الولائية للضرائب بأدرار للفترة 2013-2009

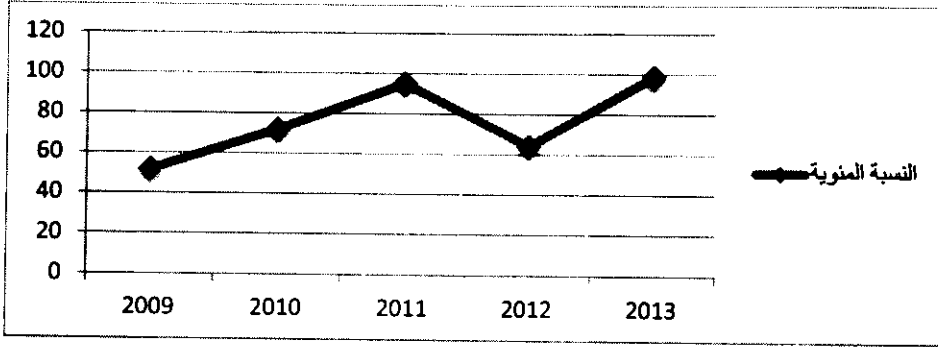
من خلال الجدول أعلاه نجد أن نسبة مردودية الرقابة على المستندات في هذه الفترة لم تقل عن النصف حيث بلغت 51.78 % كأدنى حد لها سنة 2009 وتجاوزت 98 % سنة 2013، وهذا راجع إلى كفاءة الأجهزة القائمة على هذا النوع من الرقابة وعددها من جهة، وكثرة التجاوزات الضريبية من طرف المكلفين من جهة أخرى، والجدول الموالي يوضح مردودية الرقابة على المستندات نسبة إلى الرقابة الجبائية.

الشكل رقم 09: مردودية الرقابة على المستندات نسبة إلى الرقابة الجبائية للفترة 2013/2009.



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على معطيات المديرية الولائية للضرائب بأدرار

أما الشكل الموالي فهو يوضح تطور نسب مساهمة مردودية الرقابة العامة في الحصيلة الناتجة عن الرقابة الجبائية. الشكل رقم 10: تطور نسب مساهمة مردودية الرقابة العامة في الحصيلة الناتجة عن الرقابة الجبائية.



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على معطيات المديرية الولائية للضرائب بأدرار

الجدول رقم 08: يوضح مساهمة الرقابة العامة في الحصيلة الإجمالية

بالمديرية الولائية للضرائب بأدرار خلال الفترة 2013/2009

2013	2012	2011	2010	2009	البيان
245002960	222023707	76409127	187636599	169750736	الحقوق والغرامات الناتجة عن الرقابة العامة
4950066898	5591321680	4118899649	2884571848	4192736769	الحقوق والغرامات الإجمالية المحصلة
%4.95	%3.97	%1.86	%6.50	%4.05	مساهمة الرقابة العامة إلى الحصيلة الإجمالية

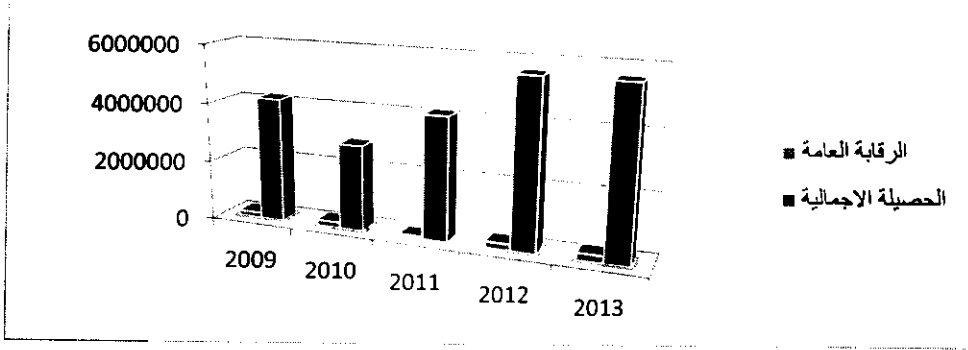
المصدر: حصيلة النشاط السنوي - المديرية الولائية للضرائب بأدرار للفترة 2013-2009

من الجدول أعلاه نجد أن نسبة مردودية الرقابة العامة في هذه الفترة كانت بين 1% و 7% حيث بلغت 1.86 %

كأدنى حد لها سنة 2011 و 6.50% كأقصى حد سنة 2010، والشكل الموالي يوضح تطور نسبة الرقابة على

المستندات بالنسبة للحيلة الإجمالية.

الشكل رقم 11: تطور نسب مساهمة الرقابة العامة في الحصيلة الإجمالية.



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على معطيات المديرية الولائية للضرائب بأدرار

الفرع الثاني: مساهمة مردودية الرقابة المعمقة في حجم التحصيل الجبائي.

الجدول رقم 09: يوضح مساهمة الرقابة المعمقة في الحصيلة الناتجة عن الرقابة الجبائية

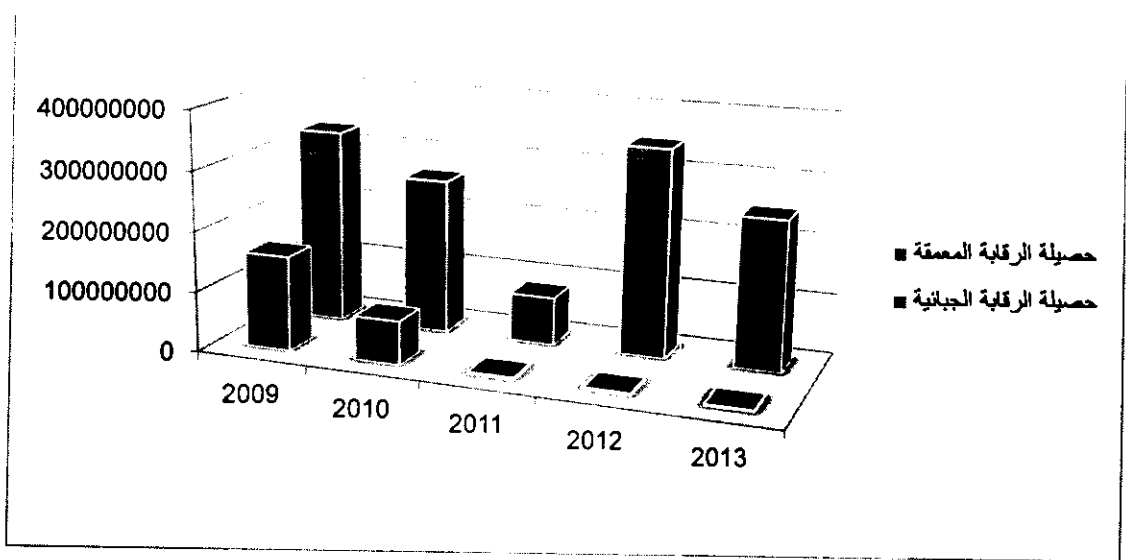
بالمديرية الولائية للضرائب بأدرار خلال الفترة 2013/2009

2013	2012	2011	2010	2009	البيان
3133249	123985339	3993782	72751456	158058682	الحقوق والغرامات الناتجة عن الرقابة المعمقة (دج)
248136209	346009046	80402909	260388055	327809418	الحقوق والغرامات الناتجة عن الرقابة الجبائية (دج)
1.26	35.83	4.97	27.94	48.22	نسبة مساهمة الرقابة المعمقة إلى الحصيلة الناتجة عن الرقابة الجبائية %

المصدر: حصيلة النشاط السنوي - المديرية الولائية للضرائب بأدرار للفترة 2013-2009

من خلال الجدول أعلاه نجد أن نسبة مردودية الرقابة المعمقة في هذه الفترة لم تصل إلى النصف حيث بلغت 48.22 % كأقصى حد لها سنة 2009 وانخفضت إلى 1.26 % سنة 2013، ولعل ذلك يرجع إلى نقص عدد الأجهزة القائمة على هذا النوع من الرقابة من جهة، وانخفاض في عدد مهمات التحقيق نتيجة التغير الهيكلي للمديرية الولائية للضرائب وهذا راجع إلى تجزئة المديرية الفرعية للمنازعات والرقابة الجبائية من جهة أخرى، والشكل الموالي يوضح مساهمة الرقابة المعمقة نسبة إلى الرقابة الجبائية.

الشكل رقم 12: يوضح تطور نسب مساهمة الرقابة المعمقة في الحصيلة الناتجة عن الرقابة الجبائية



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على معطيات المديرية الولائية للضرائب بأدرار

الجدول رقم 10: يوضح مساهمة الرقابة المعمقة في الحصيلة الإجمالية

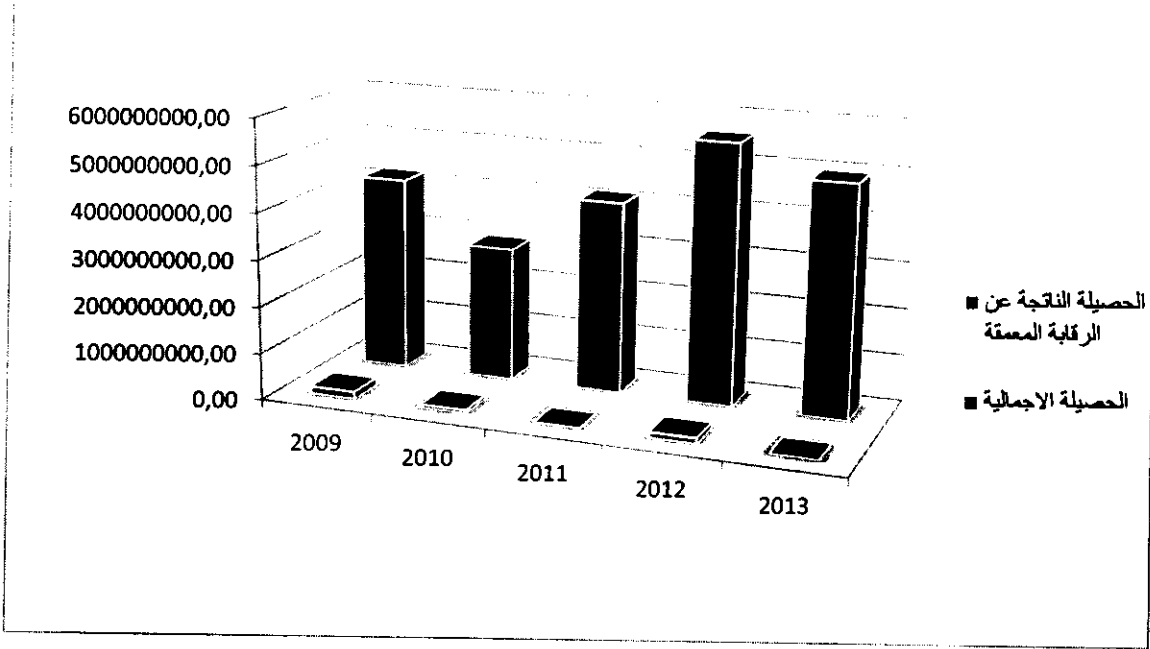
بالمديرية الولائية للضرائب بأدرار خلال الفترة 2013/2009.

2013	2012	2011	2010	2009	البيان
3133249	123985339	3993782	72751456	158058682	الحقوق والغرامات الناتجة عن الرقابة المعمقة (دج)
4950066898	5591321680	4118899649	2884571848	4192736769	الحقوق والغرامات الإجمالية المحصلة (دج)
0.06	2.22	0.10	2.52	3.77	نسبة مساهمة الرقابة المعمقة إلى الحصيلة الإجمالية %

المصدر: حصيلة النشاط السنوي - المديرية الولائية للضرائب بأدرار للفترة 2013-2009

من الجدول أعلاه نجد أن نسبة مردودية الرقابة المعمقة في هذه الفترة كانت بين 0% و 4% حيث بلغت 0.06% كأدنى حد لها سنة 2013 و 3.77% كأقصى حد سنة 2009، والشكل الموالي يوضح تطور نسبة الرقابة المعمقة بالنسبة للحصيلة الإجمالية.

الشكل رقم 13: يوضح تطور نسب مساهمة الرقابة المعمقة في الحصيلة الإجمالية.



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على معطيات المديرية الولائية للضرائب بأدرار

الفرع الثالث: مساهمة مردودية الرقابة الجبائية في حجم التحصيل الجبائي.

الجدول رقم 11: يوضح مساهمة الحصيلة الناتجة عن الرقابة الجبائية في الحصيلة الإجمالية

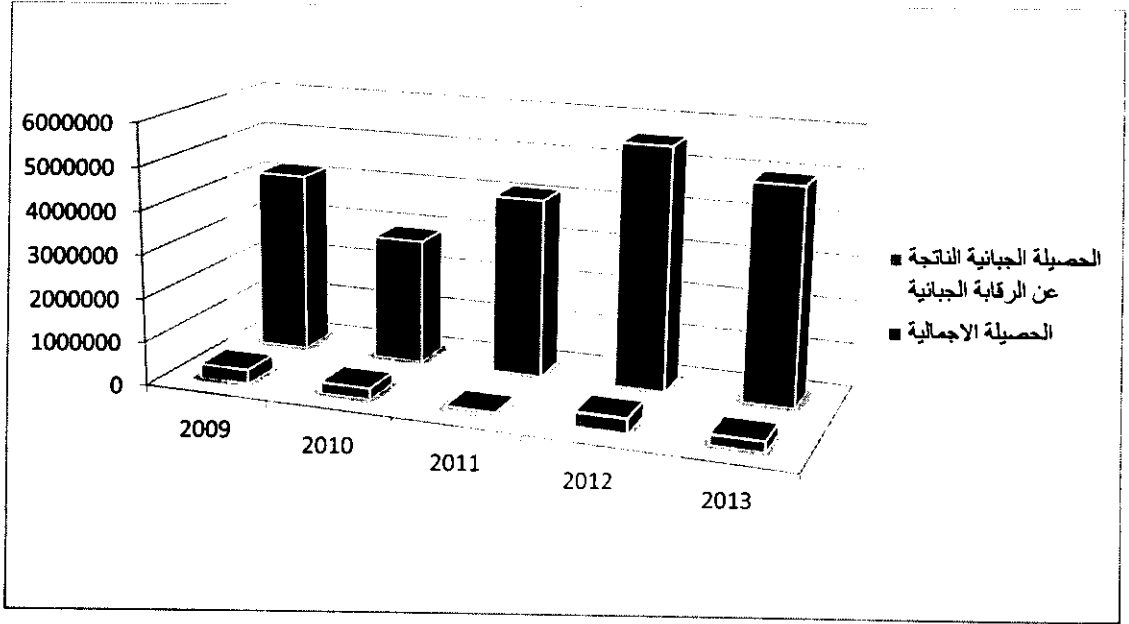
بالمديرية الولائية للضرائب بأدرار خلال الفترة 2013/2009.

2013	2012	2011	2010	2009	البيان-
248136209	346009046	80402909	260388055	327809418	الحقوق والغرامات الناتجة عن الرقابة الجبائية (دج)
4950066898	5591321680	4118899649	2884571848	4192736769	الحقوق والغرامات الإجمالية المحصلة (دج)
5.01	6.19	1.95	9.03	7.82	نسبة مساهمة الرقابة الجبائية إلى الحصيلة الإجمالية %

المصدر: حصيلة النشاط السنوي - المديرية الولائية للضرائب بأدرار للفترة 2013-2009

من خلال هذا الجدول يتبين أن مساهمة الرقابة الجبائية في تحسين مستوى التحصيل الجبائي هي غير ثابتة، ومردده إلى تباين نوعية وحجم التجاوزات والمخالفات الجبائية المرتكبة من قبل المكلفين بالضريبة من جهة وإلى تباين في عدد الملفات الخاضعة للرقابة الجبائية وتجدد الإشارة هنا إلى أن $\text{الحصيلة الإجمالية} = \text{الحصيلة العادية} + \text{الحصيلة الناتجة عن الرقابة الجبائية}$ وهنا يظهر الدور الذي تلعبه الرقابة الجبائية في تحسين مستوى التحصيل الجبائي بنسبة مساهمة بلغت 9.03% كأقصى حد لها وبنسبة مساهمة 1.95% كأدنى حد لها في سنة 2011.

الشكل رقم 14: يوضح حجم الحصيلة الجبائية الناتجة عن الرقابة الجبائية مقارنة بالحصيلة الإجمالية.



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على معطيات المديرية الولائية للضرائب بأدرار

من خلال الشكل البياني أعلاه نلاحظ أن مساهمة الرقابة الجبائية في حجم التحصيل الجبائي كانت منخفضة إلى حد ما وهذا راجع إلى الأسباب التالية:

- انخفاض مساهمة الرقابة المعمقة في حجم التحصيل الجبائي والذي يرجع بدوره إلى تدني عدد الملفات المبرجة للرقابة والتي كانت تتراوح ما بين 7 إلى 30 ملف مقارنة مع حجم المجتمع الجبائي¹ والذي يتراوح ما بين 1947 إلى 2478 ملف، هذا من جهة، ومن جهة أخرى إلى نقص الأعوان المؤهلين لإجراء هذا النوع من الرقابة.

¹ - المجتمع الجبائي هو عدد الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الخاضعين لنظام الريح الحقيقي.

خاتمة الفصل:

تعتبر مردودية الرقابة الجبائية إحدى المحددات الأساسية لمعرفة مدى قدرتها على تحقيق أهدافها، وبمحاولة تشخيصنا لفعاليتها من خلال قياس درجة مساهمتها في التحصيل، اتضح لنا مدى النقص الذي تتميز به، وتكشف لنا ذلك من خلال النتائج المحققة، فرغم مساهمتها في زيادة المردودية المالية، إلا أنها مازالت بعيدة عن الطموحات المعلنة في إطار السياسة الجبائية المنتهجة والتي محورها الأساسي يكمن في محاربة التهرب الضريبي، ويرجع هذا أساسا لعدة عوامل حالت دون وصولها لأهدافها.

خاتمة علمة

لقد حظي موضوع الرقابة الجبائية بأهمية بالغة حيث تسمح هذه الأخيرة بالتحقق من أن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم الجبائية، وللرقابة الجبائية عدة أنواع فمنها ما يتم على مستوى مفتشية الضرائب (الرقابة الشكلية والرقابة على المستندات) ومنها ما يتم على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية، والتحقيق المصوب)، وقد حدد لها القانون مجموعة من الهياكل التنظيمية تتمثل في مديرية البحث والمراجعات وكذا مديرية كبريات المؤسسات والمديرية الفرعية للرقابة الجبائية. إضافة إلى هاته الوسائل التنظيمية للرقابة الجبائية هناك وسائل قانونية متمثلة في حقوق تملكها الإدارة الجبائية كحق الاطلاع والمعينة، حق استدراك الأخطاء.

يرجع اعتبار القيام بالرقابة الجبائية أمرا ضروريا لعدة عوامل منها ما هو عائد للنظام الجبائي كالتابع التصريحي، ومنها ما هو عائد للمكلف بالضريبة كالتهرب الضريبي، حيث يسعى المكلف إلى التملص من دفع الضريبة باستعمال طرق قانونية (التهرب) أو باستعمال طرق غير قانونية (الغش).

تمر عملية فرض الضريبة بمجموعة من العمليات المتسلسلة ويعتبر التحصيل الجبائي آخر هذه العمليات وهو يمثل الجانب الملموس حيث يتم فيه نقل الدين الضريبي من المكلف بالضريبة إلى خزينة الدولة، ويتم التحصيل الجبائي وفق قواعد كوقوع الحدث المنشئ للضريبة والملائمة والاقتصاد في نفقات التحصيل، كما أنه يتميز بعدة طرق (التوريد المباشر، التوريد بالأقساط المسبقة الحجز من المنبع) وعدة ضمانات كالنص على حق الامتياز لدين الضريبة على معظم الديون الأخرى، وكما للرقابة الجبائية أجهزة تسهر على القيام بها فإن للتحصيل الجبائي أيضا أجهزة تتمثل في القباضة، حيث وضع المشرع للقباض ومصالحة المتابعات آليات قانونية تسير وفقها خلال عملية التحصيل الجبائي.

تعتبر المديرية الولائية للضرائب بأردار، إدارة تختص بتنفيذ القوانين الجبائية ومتابعة عملية إنجازها على أرض الواقع، حماية لحقوق الدولة وحقوق المكلفين بالضريبة.

ولقد مرت المديرية الولائية للضرائب بأردار بجملة من التطورات، بداية من سنة 1984 كانت هناك مديرتين فرعيتين هما المديرية الفرعية للوعاء والمديرية الفرعية للتحصيل وكانت تشرف عليهما مديرية التنسيق المالي لولاية أدرار، إلى غاية صدور القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية لإدارة الضرائب، وتضم المديرية الولائية للضرائب لولاية أدرار خمس مديريات فرعية حيث تمثل المديرية الفرعية للرقابة الجبائية الجهاز المكلف بالرقابة والذي يتكفل بإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها.

يعتمد مكتب المراجعة الجبائية على وسائل وطرق للتحقيق منها التحقيق المحاسبي، والتحقيق المعمق في مجمل

الوضعية الجبائية والتحقيق المصوب.

حيث يهتم التحقيق الأول بفحص محاسبة المكلف قيد التحقيق شكلا ومضمونا بغية اكتشاف الأخطاء المرتكبة، والتي تؤدي إلى عدم التوافق مع ما هو مصرّح به.

أمّا الثاني فيخص مراقبة تطوّر الذمة المالية الإجمالية للأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي ومقارنتها بالدخول المعلنة.

ويختص التحقيق المصوب بالرقابة على نوع محدد من الضرائب لفترة محددة أيضا.

إن كلا من التحقيقات السابقة تمر بنفس خطوات التطبيق، بدءا بمرحلة التحضير للتحقيق، أين يتم جمع المعلومات الخاصة بالمكلف المراقب من خلال الاتصالات الداخلية (بالمفتشية المسيرة للملف الجبائي للمكلف)، والخارجية (بالإدارات والمؤسسات الخارجية الأخرى) ثم تحليل ومعالجة المعطيات المتوصل إليها.

ثم تأتي مرحلة العمل الميداني، حيث يقوم المحقق بمقارنة المعلومات التمهيدية بالمعلومات المتوصل إليها عن طريق تطبيق حق الرقابة الميدانية، وفي المرحلة الأخيرة يعمل على إعادة التقسيم واستخلاص النتائج.

كما أن للرقابة الجبائية أثر إيجابي وفعال في تحسين الحصيلة الضريبية من خلال استرجاع الأموال الضائعة للخرزينة العمومية.

بعد الحصول على الحقوق والغرامات الناتجة عن الرقابة الجبائية وكذا الحقوق والغرامات الأخرى تسهر المديرية الفرعية للتحصيل على متابعة تحصيل هذه الحقوق والغرامات عن طريق مكتب مراقبة التحصيل.

وقد تمكنا من التوصل لمجموعة من النتائج منها ما يخص الفرضيات وأخرى عامة:

- تعتبر الخاصية التصريحية والتهرب الضريبي من أهم الدوافع لإجراء للرقابة الجبائية.
- إنّ للرقابة الجبائية مجموعة من الإجراءات تضبط تدخل الإدارة، وتحمي المكلفين بالضريبة، ويؤدي عدم الالتزام بها إلى بطلان الرقابة الجبائية.
- تساهم الرقابة الجبائية في تحسين الحصيلة الضريبية وبنسب متفاوتة وهذا ما لمسناه من خلال السنوات التي كانت محل الدراسة.
- إنّ طريقة التحقيق المحاسبي تبقى محدودة الفعالية لأنها لا تستطيع أن تصل إلى كافة المداخل المتحصل عليها من طرف الأشخاص الطبيعيين، وهذا ما أدى إلى تدعيمها بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية والتحقيق المصوب، بغية التوسيع من صلاحيات أعوان الرقابة الجبائية.

- على الرغم من أهمية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية "VASFE" إلا أنه وسيلة منقوصة الفعالية نظرًا لحساسيته من قبل المكلفين بالضريبة، حيث يعتبرونه تدخلًا في أمورهم الشخصية، مما يصعب من أداء الأعوان المحققين لمهمتهم الرقابية.
 - إن الرقابة على أساس المستندات تمثل القاعدة الأساسية للرقابة الجبائية حيث تمثل نسبة مرتفعة من الرقابة الجبائية مقارنة بالتحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية والتحقيق المصوب واللذين يمثلون نسب ضعيفة من الرقابة الجبائية.
 - إنّ المشاكل التي يعاني منها نظام الرقابة الجبائية كالبرمجة القليلة للملفات التحقيق، مقارنة بعدد المكلفين، وضعف الإمكانيات البشرية في غياب العناصر المؤهلة والقادرة على القيام بما أوكل إليها بدرجة عالية من الجودة، وكذا النقص الفادح في الإمكانيات المادية الضرورية للقيام بالمهام على أحسن وجه وفي أوقاتها المحددة، لمن شأنها إضعاف نسبة مساهمتها في التحصيل الجبائي.
- من خلال النتائج السابقة، يمكن تقديم بعض الاقتراحات والتوصيات التالية:
- ضرورة التنسيق بين السلطة التشريعية والتنفيذية باعتبار أنّ هذه الأخيرة هي موجودة في الميدان التطبيقي، وبالتالي تكون أكثر دراية بالنقائص والعيوب الموجودة في مختلف القوانين والإجراءات الجبائية، حتى في أساليب ووسائل العمل المتاحة للإدارة الضريبية.
 - ضرورة التنسيق بين إدارة الضرائب ومختلف الإدارات والمؤسسات الأخرى، من أجل تزويدها بما تحتاجه من معلومات وتوضيحات حول نشاطات المكلفين.
 - ضرورة إعطاء أهمية أكبر للتحقيق في المحاسبة والتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية والتحقيق المصوب مع تدعيم الرقابة على أساس المستندات.
- للاوصول إلى نتائج مشجعة في إطار برنامج الرقابة الجبائية نقتراح ما يلي:
- تكثيف البحث الجيد للمعلومات الجبائية.
 - ضرورة استناد الملفات المراد مراقبتها إلى معايير موضوعية مع إدراج عدد كاف من القضايا في كل برنامج.
 - يجب أن تغطي الملفات المنتقاة كل أوجه الأنشطة الاقتصادية دون الاقتصار على عدد معين منها.
 - تحسين الموارد والإمكانيات البشرية لإدارة الرقابة الجبائية عن طريق:
 - رفع كفاءة أعوان الرقابة الجبائية بتكوين متخصصين في هذا المجال.

- التكوين المستمر لأعوان الرقابة بتسطير برنامج دوري للتكوين، حتى يسمح لهم مواكبة التغيرات الحاصلة على الأنظمة ذات الصلة بالرقابة الجبائية سواء من حيث القوانين أو الإجراءات بالإضافة إلى التدريب المستمر على أدوات التكنولوجيا المتطورة.
- تبني سياسة تحفيز جيدة بالسعي إلى تحسين أوضاع أعوان الرقابة الجبائية ماديا واجتماعيا، وهذا برفع أجورهم، وتقديم مكافآت تشجيعية للمجدين منهم، وكذا توفير قدر من الحماية والأمن اللازمين لضمان الأداء الجيد في تنفيذ مهامهم.
- تحسين الإمكانيات والوسائل المادية من خلال:
 - إدخال نظام المعلوماتية لتسهيل عمل الأعوان الجبائين.
 - توفير وسائل النقل الضرورية لإنجاز المهام الموكلة لأعوان الرقابة خاصة في المناطق البعيدة.
 - تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة وفي هذا الإطار نقترح ما يلي:
 - ضرورة الاهتمام المتزايد بنشر الوعي الضريبي لدى المكلفين، حتى تكون لديهم ثقافة جبائية تركز على أهمية الضرائب في التنمية الاقتصادية، وهذا من خلال الاستعانة بكافة وسائل الإعلام المرئية والسمعية والنشرات الدورية، وكذلك تنظيم ملتقيات حول النظام الضريبي ومستجداته.
 - الحد من مشاعر تصغير المكلف أمام الإدارة الجبائية من خلال تبسيط العبارات الإدارية وتحسين شروط الحوار بينهما، بالإضافة إلى اعتبار المكلف زبونا يجب السهر على حسن خدمته.
 - التنسيق ما بين مصالح الإدارة الجبائية.
- وفي الأخير نأمل أن تُؤخذ هذه التوصيات بعين الاعتبار، للرفع من كفاءة وجودة الإدارة الجبائية، مع ضرورة إعطاء أهمية أكبر للرقابة الجبائية مستقبلا بالبحث في أسباب النقص في عدد الملفات المرجحة مقارنة بحجم المجتمع الجبائي، والتي نرى أن تكون كإشكال محوري لدراسات مستقبلية.

ولا يسعنا في النهاية إلا أن نسأل الله عز وجل أن نكون قد وفقنا في اختيار الموضوع ومعالجته.

قائمة المراجع

1: باللغة العربية.

أولاً: الكتب.

1. بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.
2. حسن عوضة، المالية العامة، دراسة مقارنة النفقات والإيرادات، ط 4، دار النهضة العربية، بيروت، 1978.
3. حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة، الرسم على القيمة المضافة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
4. حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ط 3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011/2010.
5. رفعت المحجوب، المالية العامة - النفقات والإيرادات، دار النهضة العربية، بيروت، 1975.
6. شبايكي سعدان، تقنيات المحاسبة حسب المخطط الوطني المحاسبي، الطبعة 3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1997.
7. عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، عين مليلة الجزائر، 2012.
8. عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، ط 1، منشأة المعارف، الإسكندرية.
9. عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، ط 1، مطبعة مزوار، الوادي، الجزائر، 2003.
10. محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، ط 4، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2008.
11. محمد يسري عثمان، اقتصاديات المالية العامة، ط 1، 1995.
12. منور أوسرير، محمد حمو، محاضرات في جباية المؤسسات، ط 1، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009.

ثانياً: الأطروحات.

13. محمد فلاح، السياسة الجبائية - الأهداف والأدوات، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، 2006/2005.

ثالثاً: الرسائل.

14. إبراهيم خليل سمور، مشكلات التقدير الذاتي لضريبة الدخل وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل في فلسطين بين الإلزام والالتزام، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008.

15. العياشي عجلان، ترشيد النظام الجبائي الجزائري في مجال الوعاء والتحصيل 1992-2009، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2006/2005.

16. إيهاب خضر أحمد منصور، العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، مذكرة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2004.

17. بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 1999-2009، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان، الجزائر، 2010-2011.

18. داودي محمد، الإدارة الجبائية والتحصيل الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة تلمسان، 2006/2005.

19. رشيد ونادي، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش (حالة الجزائر)، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع التخطيط، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، خروبة، 2002.

20. نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004/2003.

رابعاً: المجلات والمقالات.

21. بوعلام ولهي، التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، العدد 08، 2008.

خامساً: القوانين والدلائل.

22. قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، مطبوعات Berti ، طبعة 2011.

23. قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، 2013.

24. الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، ط 2014.

سادساً: المراسيم و القرارات.

25. القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009 المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها.

Les Ouvrages :

26. André Margairaz, la fraude fiscale et ses succédanées, collection de la nouvelle école de Lausanne , suisse, 2^{ème} édition corrigée
27. Bernard Brachet, Le system fiscal français, 7eme édition LGDJ, 1997
- 28..
29. Claude. Laurent, contrôle fiscale –la vérification de comptabilité, Bayeusaine, Paris, 1995 .
30. COZIAN Maurice, Pricis de fiscalité des entreprises, 28ème éditions, Litec, Paris, 2004-2005.
31. Duverger Maurice, éléments de la fiscalité, paris, 1976.
32. Depudt et J. GARELICK, Fiscalité Algérienne, SNED ; Alger, 1972
33. Memento. Pratique, fiscale 2000, édition Francis Lefebvre, Paris, 2000
34. Pierre Beltrame, La fiscalité en France, Hachette supérieur, 5eme édition, 1997.
35. Jean-Claude Durié, La vérification de comptabilité, Litec fiscal, Paris, 2007

Les Mémoires :

36. Belarbi Mencef, Technique de vérification de comptabilité, Mémoire de fin d'études, IEDF Kolea
37. Thierry. Lamorlette

Les Circulaires :

38. Circulaire N° 52/ME/DGI, 22 FEV 1994.

Les bulletins et guides

39. Bulletin des services fiscaux, N° 19, DGI, Mars 2013
40. Guide de vérificateur de comptabilité, DGI, 2013, Alger
41. GUIDE DU CONTROLE SUR PIECE, DGI, EDITION 2004.
42. La lettre de la DGI, N° 58/2012.

Les sites à Internet:

43. Legi France, Droit et fiscalité des entreprises, [http: // www.marseille, prevence, CCI, FR/ test1/ droit/verif/asp](http://www.marseille.prevence.CCI.FR/test1/droit/verif/asp). Date: 01/05/2014.
44. Charte Fiscale, contrôles inopinés, [http:// www.UMC.FR/guide.maisons/chartfiscal/chap 9](http://www.UMC.FR/guide.maisons/chartfiscal/chap9) . Date : 01/05/2014
45. Vilatte G, Les entreprises belges entretiennent de bonnes relations avec les autorités fiscales, News Relese, Belgium, [http:// Wwww.Deloitte.Com/Assets/Dcom/Belgium](http://Www.Deloitte.Com/Assets/Dcom/Belgium) Date : 01-05-2014

البسمة.

الإهداء والتشكرات.

المخلص.

أ مقدمة عامة.

06 الفصل الأول الإطار العام للرقابة الجبائية والتحصيل الجبائي.

08 المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية.

08 المطلب الأول مفهوم الرقابة الجبائية.

08 الفرع الأول تعريف الرقابة الجبائية.

09 الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية.

10 المطلب الثاني: أنواع الرقابة الجبائية.

11 الفرع الأول: الرقابة العامة.

13 الفرع الثاني: الرقابة المعقدة.

14 المطلب الثالث: الوسائل الهيكلية والقانونية للرقابة الجبائية.

14 الفرع الأول: الوسائل الهيكلية للرقابة الجبائية.

15 الفرع الثاني: الوسائل القانونية للرقابة الجبائية.

20 المبحث الثاني: مبررات الرقابة الجبائية.

20 المطلب الأول: الخاصية التصريحية للنظام الجبائي الجزائري.

20 الفرع الأول: تعريف التصريحات الجبائية وأهميتها.

22 الفرع الثاني: أنواع التصريحات الجبائية.

24 المطلب الثاني: مكافحة التهرب الضريبي.

24 الفرع الأول: مفهوم التهرب الضريبي وأسبابه.

26 الفرع الثاني: طرق وآثار التهرب الضريبي.

28 المبحث الثالث: ماهية التحصيل الجبائي.

28 المطلب الأول: مفهوم التحصيل الجبائي.

28 الفرع الأول: تعريف التحصيل الجبائي وأهدافه.

29	الفرع الثاني: قواعد التحصيل الجبائي.
32	المطلب الثاني: طرق وضمانات التحصيل الجبائي.
32	الفرع الأول: طرق التحصيل الجبائي.
34	الفرع الثاني: ضمانات التحصيل الجبائي.
34	المطلب الثالث: الآليات التنظيمية والقانونية للتحصيل الجبائي.
34	الفرع الأول: الآليات التنظيمية للتحصيل الجبائي.
36	الفرع الثاني: الآليات القانونية للتحصيل الجبائي.
39	الفصل الثاني: دراسة الحالة بالمديرية الولائية للضرائب بأدرار.
41	المبحث الأول: الإطار التعريفي للمديرية الولائية للضرائب بأدرار.
41	المطلب الأول: تقدم عام للمديرية الولائية للضرائب بأدرار.
41	الفرع الأول: بطاقة تعريفية للمديرية الولائية للضرائب بأدرار.
42	الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب بأدرار.
43	المطلب الثاني: الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية بالمديرية الولائية للضرائب بأدرار.
43	الفرع الأول: تقدم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.
43	الفرع الثاني: تنظيم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.
44	المطلب الثالث: الأجهزة المكلفة بالتحصيل الجبائي بالمديرية الولائية للضرائب بأدرار.
44	الفرع الأول: تقدم المديرية الفرعية للتحصيل الجبائي.
44	الفرع الثاني: تنظيم المديرية الفرعية للتحصيل الجبائي.
46	المبحث الثاني: المراحل العملية للرقابة الجبائية على مستوى (S/DCF) بأدرار.
46	المطلب الأول: مرحلة إعداد برنامج التحقيق الجبائي.
46	الفرع الأول: التوصيات.
47	الفرع الثاني: معايير الانتقاء.
48	المطلب الثاني: مرحلة الشروع في التحقيق الجبائي.
48	الفرع الأول: التحضير للتحقيق (VC/VASFE/VP).
50	الفرع الثاني: التحقيق في عين المكان.

53.....	المطلب الثالث: نتائج التحقيق.
53.....	الفرع الأول: إجراءات التصحيح الحضوري.
54.....	الفرع الثاني: إجراءات التصحيح التلقائي.
55.....	الفرع الثالث: التقرير النهائي للتحقيق.
56.....	المبحث الثالث: تحليل مردودية الرقابة الجبائية في تحسين مستوى التحصيل الجبائي.
56.....	المطلب الأول: دراسة مردودية الرقابة العامة في التحصيل الجبائي.
56.....	الفرع الأول: مقارنة عدد الملفات المنجزة مع الملفات المرجمة.
57.....	الفرع الثاني: دراسة الحقوق والغرامات الناتجة عن الملفات المنجزة بالنسبة للرقابة العامة.
59.....	المطلب الثاني: دراسة مردودية الرقابة المعمقة في التحصيل الجبائي.
59.....	الفرع الأول: مقارنة عدد الملفات المنجزة مع الملفات المرجمة.
63.....	الفرع الثاني: دراسة الحقوق والغرامات الناتجة عن الملفات المنجزة بالنسبة للرقابة المعمقة.
65.....	المطلب الثالث: مساهمة الرقابة الجبائية في التحصيل الجبائي.
65.....	الفرع الأول: مساهمة مردودية الرقابة العامة في حجم التحصيل الجبائي.
67.....	الفرع الثاني: مساهمة مردودية الرقابة المعمقة في حجم التحصيل الجبائي.
69.....	الفرع الثالث: مساهمة مردودية الرقابة الجبائية في حجم التحصيل الجبائي.
72.....	خاتمة عامة.
76.....	قائمة المراجع.

فهرس الجداول

الرقم	الجدول	الصفحة
01	الملفات الخاضعة للرقابة على أساس المستندات	57
02	الحقوق والغرامات وعدد الملفات المنجزة الخاضعة للرقابة على أساس المستندات	58
03	التغير في نتائج الرقابة على أساس المستندات	59
04	الملفات الخاضعة للرقابة المعمقة	60
05	التغير في عدد الملفات المنجزة في إطار الرقابة المعمقة	61
06	دراسة الحقوق والغرامات الناتجة عن الملفات المنجزة بالنسبة للرقابة المعمقة	63
07	مساهمة الرقابة العامة في الحصيلة الناتجة عن الرقابة الجبائية	65
08	مساهمة الرقابة العامة في الحصيلة الإجمالية	66
09	مساهمة الرقابة المعمقة في الحصيلة الناتجة عن الرقابة الجبائية	67
10	مساهمة الرقابة المعمقة في الحصيلة الإجمالية	68
11	مساهمة الحصيلة الناتجة عن الرقابة الجبائية في الحصيلة الإجمالية	69

فهرس الأشكال

الصفحة	الشكل	الرقم
10		
12		01
42		02
58		03
59		04
60		05
62		06
64		07
65		08
66		09
66		10
67		11
68		12
69		13
		14

قائمة المختصرات

الشرح باللغة الفرنسية	الاختصار	الشرح باللغة العربية
Direction Général des Impôts	DGI	المديرية العامة للضرائب
Direction des Impôts de la Wilaya	DIW	مديرية الضرائب الولائية
Direction des Recherches et Vérifications	DRV	مديرية البحث والتحقيقات
Service des Recherches et Vérifications	SRV	مصلحة البحث والتحقيقات
Sous- Direction du Contrôle Fiscal	S/DCF	المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
Vérification de Comptabilité	VC	التحقيق في المحاسبة
Vérification Approfondie de Situation Fiscale d'Ensemble	VASFE	التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية
Vérification Ponctuel de Comptabilité	VP	التحقيق المصوب في المحاسبة
Contrôle Sur Pièce	CSP	الرقابة على المستندات
Direction Des Grandes Entreprises	DGE	مديرية كبريات المؤسسات
Numéro d'Identification Fiscal	NIF	رقم التعريف الجبائي
Impôt sur le Revenu Globale	IRG	الضريبة على الدخل الإجمالي
Impôt sur le Bénéfices des Société	IBS	الضريبة على أرباح الشركات
Impôt Forfaitaire Unique	IFU	الضريبة الجزافية الوحيدة