

جامعة آكلي محند أولحاج - البويرة -

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم القانون العام



# الرقابة الجبائية ودورها في تفعيل التحصيل الضريبي

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات لنيل شهادة الماستر في القانون

تخصص القانون الإداري

إشراف الدكتور:

➤ ربيع زكريا ء

إعداد الطالبة:

➤ مزارى مروى

السنة الجامعية: 2022/2021.

مقدمة:

يعتبر فرض الضريبة وتحصيلها من الحقوق السيادية التي تتمتع بها الدولة في مواجهة كل مواطنيها، التي من خلالها تضمن إشباع مختلف الحاجيات العامة عن طريق مساهمة كل المواطنين في إيرادات الخزينة العمومية وتمويل التكاليف العمومية حسب القدرة الضريبية لكل مواطن، وهذا ما أقره الدستور الجزائري في نص المادة 78 منه.

كما تعتبر الضريبة الأداة الرئيسية في المجتمعات المعاصرة التي تستعملها الدولة لتعديل الهيكل الاجتماعي والإقتصادي وتحقيق أكبر قدر من الرفاهية لمختلف فئات المجتمع، سواء للتأثير على القدرة الشرائية أو حجم المعاملات، وقد تقوم عن طريق التمييز بين مختلف الثروات والمداخيل لتحقيق أهداف اجتماعية أو إعادة توزيع المداخيل في صورة خدمات عامة.

يتجلى دور الدولة في ضمان المساهمة في التكاليف العمومية من خلال القوانين والتنظيمات التي تصدرها لضمان تحصيل هذه الموارد إلا أن قياس فعالية النظام الضريبي لا يتوقف فقط عند سن النصوص القانونية، وإنما يظهر دورها في مدى تمكنها من تحصيل مختلف الضرائب ميدانياً.

ومن أهم الميكانيزمات التي تتمتع بها الإدارة الضريبية لضمان تحصيل الضريبة وعدم تهرب المكلفين عن أداء ما عليهم من ديون تجاه الخزينة العمومية هو ممارستها لحق الرقابة الجبائية ضد بعض المكلفين الذين لا يصرحون بمداخلهم بهدف التهرب عن الدفع. للرقابة الجبائية حماية أموال الدولة عن طريق ممارسة هذه الرقابة، وعدم المساس بحقوق المكلفين بالضريبة أثناء استعمال إدارة الضرائب لمختلف سلطاتها بمناسبة مباشرتها لهذه الرقابة.

إن ظاهرة الغش والتهرب الضريبي أصبحت تهدد اقتصاديات الدول المختلفة في تحايل المكلفين بالضريبة على الإدارة الجبائية مستخدمين في ذلك طرق و أساليب سواء كان ذلك بطريقة مشروعة (التهرب الضريبي)، أو بطريقة غير مشروعة (الغش الضريبي) ، فهذا يحول دون تحقيق الدولة لأهداف سياستها الاقتصادية و الاجتماعية التي تسعى لمعالجة

## مقدمة

---

هذه الظاهرة بتحديد كل طاقاتها و إمكانياتها المادية و البشرية عن طريق الرقابة الجبائية التي من خلالها يتم كشف كل الإغفال و التجاوزات التي يمكن أن يستعملها المكلف وإدراك الأسباب الحقيقية التي أدت إلى انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني.

وذلك عن طريق طرح الإشكالية التالية: إلى أي مدى تساهم الرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي؟

## الفصل الأول : الرقابة الجبائية في الجزائر

بما أن النظام العام الجبائي في الجزائر هو نظام تصريحي، أي أن المكلف بالضريبة سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا يصرح ويدفع مستحقاته الجبائية لدى قابض الضرائب، لا يسأل لماذا أو كيف ؟ فكان من المنطقي أن يكون هنالك رقابة لتلك التصريحات وهي رقابة بعدية أي يتم اكتتاب كل التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، لكن الواقع أثبت أن التصريحات المقدمة من طرف بعض المكلفين تكون في أغلبها غير صادقة نتيجة أخطاء ترتكب عن حسن نية أو عمدا لذا منح القانون للإدارة الجبائية حقوقا وصالحيات من شأنها أن تسمح لهذه الأخيرة التحقق من صحة التصريحات وصدقها وقانونيتها وصولا إلى تصحيح وتقويم الأخطاء المرتكبة، غير أن الرقابة على مستوى مصالح الإدارة الجبائية غير كافية لهذا تلجأ الإدارة للقيام بتحقيقات أكثر عمقا كالتحقيق في المحاسبة أو في مجمل الوضعية الجبائية ومن هذا المنطلق فإن الحقوق والواجبات التي منحها المشرع الجزائري لكل مسؤول ضرائب ومالية لحمايتها الحقوق العامة والخاصة ، لذلك يجب على دافعي الضرائب الإدلاء ببيانات صحيحة ودقيقة وكاملة لأنها في كثير من الحالات تكون غير صحيحة وصادقة لأن بعض دافعي الضرائب يرون أن الضرائب قيد على أموالهم وحرمتهم الاقتصادية ، مما يجعلهم يفكرون في كل أنواع الأشياء يعني ذلك. تمكنهم من تجنب الضرائب.

من أجل الحفاظ على الحق في الخزينة عن طريق الرقابة المالية ، وهو أحد أهم تدابير حماية المال العام ، طور المشرعون الجزائريون أدوات قانونية ، ممثلة بمجموعة من الإجراءات والوسائل التي يعتمد عليها المنظم لتنفيذ القانون.

عملية المراقبة. لذلك، أهمية الرقابة المالية في الأعمال غير القانونية، نعتقد أنه من الضروري تخصيص هذا الفصل لدراسة الرقابة المالية في الجزائر، حيث سنسلط الضوء على الإطار العام للرقابة المالية من المفاهيم والأهداف، ثم الإطار الخاص. مسؤولة عن هيكل الرقابة المالية ، تليها مرحلة التنفيذ.

## المبحث الأول: مفهوم الرقابة الجبائية

تعد الرقابة الجبائية جزء من عمل المؤسسة التي تريد أن تعظم أرباحها فالرقابة لها دور فعال في تحقيق الأهداف المختلفة فهي تقوم بتقييم عمل المؤسسة ، وذلك بإعطاء نتائج أعمالها ، فالرقابة الجبائية تحافظ على أموال الخزينة وتحارب من يختلسها و لطالما إرتبطت الغاية من أية عملية رقابية بإعتبارها وسيلة علاجية تهدف إلى التعرف على نقاط الضعف والخطأ، والعمل على تصحيحها كعرفة مناطق الخلل والانحراف قبل وقوعها من أجل تفاديها، وما الرقابة الجبائية إلا نوع من أنواع الرقابة، إلا أنها تختص بأهداف وأنواع وهياكل خاصة بها دون غيرها من أنواع الرقابة.

### المطلب الأول : مفهوم الرقابة الجبائية .

قبل التطرق إذا مفهوم الرقابة الجبائية تجدر بنا الإشارة إذا أن المفهوم العام للرقابة ،حيث تعددت وتنوعت التعاريف المرتبطة بها ،والتي تعني أن كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والقواعد المقررة ،أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها.<sup>1</sup>

للرقابة الجبائية مفهوم خاص يميزها عن باقي الرقابات الأخرى، وأسباب دفعت المشرع لإحداثها ومبادئ خاصة تقوم عليها، وأجهزة تقوم بها كذلك. سنتطرق في هذا المطلب لمفهوم الرقابة الجبائية ثم نحاول تمييزها عن بعض الرقابات.

### الفرع الأول : مفهوم الرقابة الجبائية:

يمكن تحديد مفهوم الرقابة الجبائية من خلال التعاريف الموالية:

<sup>1</sup> محدي سليمان، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، مكتبة دار الثقافة، الأردن، 1998، ص13.

### أولاً: تعريف المشرع الجزائري:

لم يعرف المشرع الجزائري الرقابة الجبائية بمفهومها النظري غير أنه حدد لها ضوابطها. فنص المشرع في المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية<sup>1</sup> ، على مهمة الإدارة الجبائية الخاصة بالرقابة بقوله: « تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة ، كما يمكنها أيضا أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات و الهيئات التي ليست لها صفة التاجر و التي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها.».

ثم بين بصورة موجزة كيفية القيام بهذه المهمة بنص في الفقرة الثانية من نفس المادة: « تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت و المؤسسات المعنية، خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها » .

### ثانياً: تعريف : Claude LAURENT

يعرفها على أنها الوسيلة التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم الجبائية و تصحيح الأخطاء الملاحظة<sup>2</sup>.

### ثالثاً : التعريف الشامل.

الرقابة الجبائية تشمل مختلف عمليات التحقيق والفحص التي تقوم بها الإدارة الجبائية و تختلف باختلاف المكلفين بالنظر إلى مجموعة المعايير أهمها: النظام الجبائي المطبق، حجم رقم الأعمال، الطبيعة القانونية ، النقائص المستخرجة من خلال فحص الملف الجبائي.

<sup>1</sup>المادة 18 من قانون الاجراءات الجبائية.

<sup>2</sup>محمد لعلوي ،"دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر" ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه ، تخصص علوم اقتصادية، بسكرة، جامعة محمد خيضر، 2014-2015، ص86.

ومن خلال مجموعة التعريفات نستنتج أن الرقابة الجبائية هي مجموعة العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من مصداقية وقانونية تصريحات المكلفين ومقارنة ما هو مصرح به والمعلومات المحصل عليها من مصادر أخرى.

يمكن أن نستخلص أن الأسباب الحقيقية للرقابة الجبائية تتمثل في سببين اثنين هما:

- متابعة التصريحات الجبائية .

- وسيلة لمكافحة الغش والتهرب الضريبي.<sup>1</sup>

ومن خلال هذه التعاريف يمكننا استخلاص أهم الأهداف المرجوة من الرقابة الجبائية.

### رابعا تعريف الرقابة الجبائية

تعرف الرقابة الجبائية 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 التهرب من دفع الضريبة.

كما تعرف على أنها فحص تصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك قصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية، علماً يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل للاستعلام والاستفسار عن كل ما هو مدون في التصريحات والوثائق المرفقة لها . ولا يكتفي فقط بدراسة و مراجعة التصريحات بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة بين ما هو مصرح به والمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى وبالتالي التأكد من مدى التطابق الموجود بينهما وكذلك النظر في الوضعية المالية للمكلف.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> شيخي بلال مغاري عبد الرحمان، مرجع سبق ذكره ، ص 31.

<sup>2</sup> شيخي بلال مغاري عبد الرحمان. "دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر". مجلة دراسات جبائية، العدد 02، جامعة بومرداس، جوان 2013، ص 31.

### الفرع الثاني : أهداف الرقابة الجبائية.

تتمثل أهداف الرقابة الجبائية فيما يلي<sup>1</sup>:

#### أولاً: الهدف القانوني:

يتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين بالقوانين والأنظمة، لذا حرصنا على سلامة هذه الأخيرة. تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أي انحرافات أو مخلفات يمارسونها للتهرب الضريبي من دفع مستحقاتهم الجبائية.

#### ثانياً: الهدف الإداري:

تؤدي الرقابة الجبائية دور هام للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها ، والتي تساهم بشكل كبير في زيادة الفعالية والأداء، ويمكن تحديدها فيما يلي:

\_تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه على أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها، مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات الصحيحة.

- تحديد الإنحرافات وكشف الأخطاء، وهذا يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم أثرها بالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشاكل التي تنجم عن ذلك.

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

---

<sup>1</sup> كحلة عبد الغني: تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي، رسالة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد ومالية دولية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة المدينة، الجزائر، 2011\_2012، ص 85-86.



ثالثا : الهدف المالي أو الإقتصادي:

حيث تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب أو السرقة، 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 الرفاهية الاقتصادية للمجتمع إذ أن أهداف الرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الإقتصاد والجبائية.

رابعا : الهدف الإجتماعي:

يتمثل في :

- محاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل: السرقة والإهمال، أو تقصيره في أداء وتحمل واجباته تجاه المجتمع.
- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة، وهذا بإرساء مبدأ أساسي للإقتطاعات، والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.

## المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية وأسبابها.

تنقسم الرقابة الجبائية إلى عدة أشكال على أساس طبيعة الدور الذي يختص بها كل نوع منها، حيث يتوجب إستعمال هذه الأشكال في الوقت المناسب، للتأكد من صدق ومصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، وسنحاول في هذا المطلب التطرق لكل من أشكالها والأسباب المؤدية للقيام بها.

### الفرع الاول : أشكال الرقابة الجبائية.

نظرا للتزايد للتصريحات الجبائية المكتتبه من قبل المكلفين و الخاضعين للرقابة الجبائية، تحتم على الإدارة الجبائية التتبع في نشاطاتها باستعمال نوعين من الرقابة الجبائية و هي الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية حيث يقصد ب<sup>1</sup>:

#### أولاً: الرقابة الداخلية.

و يقصد بها الرقابة التي تتم من طرف أعوان الإدارة الجبائية في المكتب بناء على الوثائق التي بحوزتهم و مفتشية الضرائب هي المصلحة المكلفة بالقيام بهذا النوع من الرقابة دوريا و لأهداف مسطرة مسبقا .

#### أ- الرقابة الشكلية:

بدأ هذه الرقابة منذ استلام المصالح المعنية للتصريحات الجبائية المودعة من طرف المكلفين، و تتم مراقبتها بطريقة منتظمة و غير انتقائية و ذلك عن طريق فحص الشكلي للعناصر المصرح بها و تسوية الاخطاء إن وجدت، و تتم أيضا عن طريق إجراء مقارنة بين المعلومات المتأتية من التصريحات (G50A) و (G50) وتلك المذكورة في التصريح السنوي، ومع المعلومات و قائمة الزبائن التي تمتلكها، و تهدف إلى تصحيح الأخطاء الملحوظة في التصريحات.

<sup>1</sup> عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري"، مطبعة مزوار، الجزائر، 2776 ، ص12.

### ب- الرقابة على الوثائق:

على عكس الرقابة الشكلية، فإن الرقابة على الوثائق يجب أن تكون شاملة وهذا ما يتطلب الفحص الانتقادي لجميع عناصر التصريح الجبائي ومقارنتها بالمستندات الملحقة للتصريح وكذا المعلومات والبيانات التي بحوزة المصلحة التي تكون قد تحصلت عليها من الهيئات والمؤسسات المتعاملة مع المكلف بالضريبة باستعمال سلطتها المتمثلة في حق الإطلاع، حيث تتركز أهداف الرقابة على الوثائق<sup>1</sup>.

- فحص جميع الأعمال التي تتم على مستوى المكتب.
- قيام مصلحة التحقيق بإجراء فحص دقيق وشامل لجميع التصريحات المكتتبة والمقدمة من طرف المكلفين بالضريبة.
- تحليل ومقارنة المعلومات عن طريق دراسة ترابطها وتطور الذمة المالية لكل مكلف.
- طلب معلومات إضافية من المكلف بالضريبة، أو تبريرات وتوضيحات فيما يخص مبالغ الرسوم المحسوبة والمتعلقة أساسا بالرسم على القيمة المضافة.
- التأكد من المعدلات الضريبية على كل عملية، زيادة إلى النظر في طبيعتها إن كانت فعلا متعلقة بالعمليات المحققة أو كانت من بين العمليات المخفية.

### ثانيا: الرقابة الخارجية

تتمثل الرقابة الخارجية في التدخلات المباشرة للأعوان المحققون للأمكنة التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة نشاطاتهم، إذ تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة ونزاهة القرارات المصرح بها من خلال الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية، وكذا جميع الوثائق الملحقة وتبريراتها اللازمة في محاولة كشف احتمالية للتهرب، وكذلك بهدف مقارنة العناصر والمعطيات المصرح بها مع تلك الموجودة على أرضية الواقع، ويمكن أن تأخذ الصور التالية: التحقيق المحاسبي، التحقيق المصوب والتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية.

<sup>1</sup>سهام كردودي، "الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق"، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 51.

### أ- التحقيق في المحاسبة

يعتبر التحقيق في المحاسبة تحقيقا معمقا بالنظر إلى حجم المعلومات المحاسبية التي يدقق فيها، كما أنه يحقق في مبالغ كل الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف.

يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة. يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة<sup>1</sup>

يسمح هذا النوع من التحقيق للإدارة الجبائية من التأكد من صحة وثبوتية التقييدات المحاسبية قصد التأكد من مصداقية وصحة تصريحات المكلفين.

### ب- التحقيق المصوب في المحاسبة

إذا كان التحقيق في المحاسبة السابق الذكر يقوم بالتدقيق في كل المعلومات المحاسبية التي لها علاقة بالمكلف محل التحقيق وفي كل الضرائب والرسوم المعني بها، فإن التحقيق المصوب في المحاسبة هو على خلاف من ذلك، حيث تقتصر عملية التحقيق فيه على نوع أو عدة أنواع من الضرائب والرسوم وما يرتبط بها من معلومات محاسبية.

فالتحقيق المصوب في المحاسبة هو عبارة عن تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة لا تقل عن سنة جبائية.

أثناء هذا التحقيق، يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم، تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم

<sup>1</sup>المادة 20\_1 من قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2016.

المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق، لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق، بأي حال من الأحوال، فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة<sup>1</sup>.

### ج- المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة.

وفي هذا التحقيق، يتأكد الأعوان المحققون من الإنسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة، و الذمة أو الحالة المالية والعناصر المكونة لمنط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى.<sup>2</sup>

### الفرع الثاني : أسباب إجراء الرقابة الجبائية.

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

### أولا : حرية المكلف بالضريبة في التصريح بمداخله :

بما أن المكلف بالضريبة يقوم بالتصريح بمداخله من تلقاء نفسهم خلال تقديم المعلومات المتعلقة بنشاطه على شكل تصريحات للإدارة الجبائية، باعتبار أن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي كغيره من الأنظمة الحديثة وللتأكد من ذلك وجدت الرقابة الجبائية ، فحسب المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية والتي تنص على أنه تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أورسماو إتاوة ، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات و الهيئات التي ليست لها صفة التاجر و التي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها .يتعين على المؤسسات والهيئات

<sup>1</sup>المادة 30\_2 مكر من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>2</sup>المادة 21\_1 من قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2016.

المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها.<sup>1</sup>

ومن هنا يتضح أن السبب الأساسي لوجود الرقابة الجبائية هو كون النظام الجبائي نظام تصريحي، ولذلك أوجب المشرع وسيلة قانونية لمراقبة هذه التصريحات والتأكد من مدى توافقها لما هو موجود في الحقيقة.

### ثانيا : الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي :

تتعدد أسباب ودوافع التهرب الضريبي سواء عن طريق انتهاج أساليب شرعية أو غير شرعية، لأن التهرب يمس بإحدى إيرادات الخزينة العمومية والمتمثلة في الضريبة وعليه فإن القضاء على هذه الظاهرة يعتبر من الأمور الرئيسية التي تسعى الإدارة الضريبية إلى تحقيقها. وتقوم المصالح الجبائية بذلك من خلال الإستعانة ببعض الأساليب التي تعتبر الرقابة الجبائية من أفضلها وأنجعها. وذلك باعتبارها أداة ضمان من أجل مكافحة مختلف الممارسات التدليسية وقمع مختلف محاولات التهرب و تسليط أقصى العقوبات على المتهربين.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> قانون رقم 17-11 ، الصادر بتاريخ 27 ديسمبر 2017 ، المتضمن قانون المدني لسنة 2018 ، جريدة رسمية،

الصادر بتاريخ 28 ديسمبر 2017 ، العدد 76 ، ص 21.

<sup>2</sup> لياس قالب ذبيح، "مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية .دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم بواقي" ،رسالة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ،تخصص محاسبة ، بسكرة ،جامعة محمد خيضر ، 2010-2011، ص 20.

## المبحث الثاني: الإطار الخاص.

تعتمد الرقابة الجبائية على مجموعة من الهياكل كالوسائل الإدارية المخولة قانونا بأداء هذه المهمة، إلى جانب الوسائل البشرية التي تقوم بالتطبيق الفعلي لكل الإجراءات المنصوص عليها طبقا لما تمتلكه من حقوق و صلاحيات، و التي يجب الاستناد إليها بغية القيام بعملية الرقابة الجبائية بطريقة جيدة وفعالة.

وسعيا لتنظيم عملية الرقابة الجبائية و ضمان السير الحسن لها حول المشرع إطارا قانونيا للحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية<sup>1</sup>.

### المطلب الأول : الوسائل المكلفة بالرقابة الجبائية :

ترتكز مهام الرقابة الجبائية على مجموعة من الهياكل والأجهزة الإدارية المخول لها قانونيا للقيام بأداء هذه المهام على أكمل و جه وتمارسها بطريقة منظمة و فعالة، كما خول المشرع الجزائري للإدارة الجبائية عدة وسائل هيكلية وبشرية وقانونية متخصصة في مجال الرقابة الجبائية، منها من يمارسها حاليا ومن يدخل ضمن إعادة هيكلة مصالح الإدارة الجبائية التي بواسطتها تنفذ البرامج المسطرة من الإدارة المركزية.

### الفرع الأول: الوسائل الهيكلية المكلفة بالرقابة الجبائية.

ترتكز مهام الرقابة الجبائية على مجموعة من الهياكل والأجهزة الإدارية المخول لها قانونيا للقيام بأداء هذه المهام على أكمل و جه وتمارسها بطريقة منظمة و فعالة، كما خول المشرع الجزائري للإدارة الجبائية عدة وسائل هيكلية متخصصة في مجال الرقابة الجبائية، منها من يمارسها حاليا ومن يدخل ضمن إعادة هيكلة مصالح الإدارة الجبائية التي بواسطتها تنفذ البرامج المسطرة من الإدارة المركزية.

<sup>1</sup>قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب 2015. المادة 01/18 ص 10.

أولاً: الأجهزة المختصة حالياً بالرقابة الجبائية .

تتمثل الأجهزة المختصة حالياً بالرقابة الجبائية في كل من مديريةية الأبحاث والمراجعات و المديريات الولائية للضرائب:

أ- مديريةية الأبحاث والمراجعات:

أنشئت هذه المديرية المركزية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 228\_98 الصادر في 13 / 07 / 1998 ، والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية، وقد جاءت هذه المديرية لتدعم باقي المديريات الأخرى في الرقابة الجبائية على المستوى الولائي، والتي هي تحت غطائها كما أن اختصاصها يمتد عبر التراب الوطني، وتتحصر مهامها في تحديد اختيار برنامج مسبق لانقضاء الملفات الجبائية، وهذا باقتراح من مفتشيات الضرائب المعنية بالملفات ثم المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية لتصادق على البرنامج المقترح أو تعديله.

كما تسند لمديرية الأبحاث والمراجعات DRV مهمة الرقابة الجبائية بتوفر شرط مستوى رقم الأعمال للأربع السنوات الأخيرة محل التدقيق، على أن يتجاوز 4.000.000 دج سنويا بالنسبة لمقدمي الخدمات، ورقم أعمال 10.000.000 دج سنويا بالنسبة للمؤسسات الأخرى، أما الهدف الرئيسي لهذا الجهاز هو مكافحة التهرب الضريبي واسترجاع حقوق الخزينة العمومية بوضع استراتيجية عمل لذلك:

✓ الكشف عن التيارات الكبيرة للتهرب الضريبي مما يستوجب الأولوية في برمجة الملفات الضخمة.

✓ جعل الرقابة أكثر شفافية لحماية امتيازات الخزينة العمومية من جهة وحقوق المكلفين من جهة أخرى .

✓ إجراء سلسلة من العمليات التقييم أداء المصالح الجبائية هدف رفع نوعية التدقيق إلى أفضل مستوى .



✓ الالتزام والعمل بجدية وكفاءة عالية في عمليات التدقيق لتساهم من تقليل حجم المنازعات الجبائية.

في حين الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات التابعة للمديرية العامة للضرائب يحتوي على أربع (04).

مديريات فرعية على المستوى المركزي وثلاثة مصالح خارجية على المستوى الجهوي وتتمثل مهام هذه المديرية فيما يلي<sup>1</sup>:

✓ التعريف بالعمليات الواجب تدقيقها من أجل تجميع واستغلال و مراقبة استعمال المعلومات المتوفرة .

✓ البرمجة المضبوطة على المستوى الوطني لكل مراجعة أو بحث متعلق بمختلف التحقيقات الجبائية .

✓ التوجيه والتعاون وتقييم نشاطات مصالح المراجعات المتواجدة على المستوى الجهوي والمحلي.

✓ تنفيذ برامج المراجعات مع مراقبة ومتابعة دورية للأنشطة التي تضبط من المديرية المركزية.

#### ب- المديرية الولائية للضرائب :

إضافة إلى مديرية الأبحاث والمراجعات على المستوى المركزي ، فإن المديرية الولائية للضرائب على المستوى المحلي هي أيضا مكلفة بالقيام بعملية الرقابة الجبائية وبالتحديد المديرية الفرعية للرقابة الجبائية حيث تتكفل هذه المهمة عبر إقليمها . كما أنها مكلفة بتطبيق برامج المراجعة المصادق عليها من مديرية الأبحاث والمراجعات والتي تكون في إقليم الولاية بشرط أن يكون المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية محققين رقم أعمال سنوي أقل من

<sup>1</sup>قرار وزاري مشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009 ، الجريدة الرسمية، العدد 20 الصادرة بتاريخ 29\_03\_2009 ص 19.

4.000.000 دج بالنسبة لمقدمي الخدمات ورقم أعمال سنوي أقل من 10.000.000 دج لباقي المؤسسات الأخرى.

أما فيما يخص الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب (المديرية الفرعية للرقابة الجبائية) فهي تضم أربعة (04) مكاتب من أبرز مهامه<sup>1</sup>:

- ✓ إعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها.
- ✓ تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني وعاء الضريبة ومراقبتها وكذا تحصيلها.
- ✓ تنفيذ برامج التدخلات والبحث وكذا تنفيذ حق الاطلاع وحق الزيارة بالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية.
- ✓ تكوين وتسيير مختلف البطاقات الممسوكة.
- ✓ التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة .
- ✓ مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة و إعداد وضعيات إحصائية .
- ✓ متابعة تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة.
- ✓ تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة.
- ✓ إعداد الوضعيات الإحصائية و التقارير الدورية التقييمية .
- ✓ استلام و استغلال عقود الملكية بالمقابل أو مجانا .
- ✓ المشاركة في أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.

### ثانيا: الأجهزة المختصة حديثا بالرقابة الجبائية:

وهدف مواكبة التطورات الحديثة والتحكم بشكل فعال في تسيير ملفات المكلفين بالضريبة قامت الإدارة الجبائية بالتكيف مع المعطيات الجديدة ووضعت قواعد سير متجانسة وحديثة على المستوى التشريعي أو التنظيمي، وتبعا لمخطط عصرنة الإدارة الجبائية الذي يعتبر

<sup>1</sup>المواد من إلى 74 - 78 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009، الجريدة الرسمية العدد 20 الصادرة بتاريخ 29 / 03 / 2009، ص 19.

المرحلة الثانية من الإصلاحات الجبائية في الجزائر قامت المديرية العامة للضرائب بوضع مجموعة من النشاطات التي تهدف إلى تحقيق هذا الغرض والمتمثلة في إنشاء هياكل إدارية تنظيمية جديدة ابتداء من سنة 2002 وهذا تعزيزا للأجهزة الرقابية السابقة و لتقليل الضغط عليها، حيث أن استحداث هذين الجهازين جاء تدعيما لمكافحة التهرب الضريبي، حيث سوف نسلط الضوء عليهما وهما :

#### أ- مديرية كبريات المؤسسات:

أنشئت مديرية كبريات المؤسسات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 28/09 / 2002 والمعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 05-494 المؤرخ في 26 / 12 / 2005 ولها صلاحيات على المستوى الوطني لكونها مكلفة بتسيير كل المهام من تحديد الوعاء إلى التحصيل وحتى الرقابة الجبائية و المنازعات، أما المكلفين بالضريبة و الخاضعين لهذه المديرية هم مختلف الشركات العاملة في مجال المحروقات و الشركات بمختلف طبيعتها القانونية التي يساوي أو يفوق رقم أعمالها السنوي مائة مليون دينار جزائري 100.000.000 دج، ومن أهداف إنشاء هذه المديرية هو التحكم الجيد في تسيير الملفات الجبائية المهمة والمتمثلة في حجم نشاطات المكلفين بالضريبة من حيث الحصيلة الضريبية والتي تقارب نسبتها 70% من الإيرادات الجبائية، مع متابعتها المستمرة والدقيقة لكونها تملك خيرة الإطارات والأعوان من أجل ضمان حصيلة أكبر والتخفيف من حدة التهرب الضريبي<sup>1</sup>.

أما المهام المسندة لمديرية كبريات المؤسسات في مجال اختصاصها على المستوى الوطني ومدى حجم الملفات الجبائية التي بحوزتها نجدها عديدة نذكر منها بإيجاز<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> إلياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة جامعة محمد خيضر بسكرة، 2011 / 2010 ص ، 30.  
<sup>2</sup>المادة 02 من قرار وزاري مشترك مؤرخ في 21 فيفري 2009،مرجع سبق ذكره، ص 12.

✓ مسك ومتابعة مستمرة و دقيقة لكل ملف جبائي خاص بالمكلفين المتواجدين تحت سلطتها .

✓ البحث عن المعلومات الجبائية من مختلف المصادر لجمعها وتبويبها بغرض الاستغلال الأمثل .

✓ التحقيق في الشكاوى ومعالجتها وضمان متابعة المنازعات الإدارية والقضائية.

✓ تحليل عمليات التسيير والمراقبة والمنازعات وتقييمها وضبط خلاصتها واقتراح كل تدبير من شأنه تحسين عمله.

ب- مركز الضرائب:

هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي و مرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب كما يتكفل مركز للضرائب بتسيير الملفات الجبائية لمختلف الخاضعين للنظام الحقيقي ولا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 100.000.000 دج بالإضافة إلى المهن الحرة ويختص هذا المركز بكل المراحل من تحديد الوعاء إلى التحصيل مع تكليفه بالرقابة الجبائية والمنازعات في حدود صلاحيته ونظرا لقرب تواجد مراكز الضرائب للمكلفين توكل لها عدة مهام على كل المستويات نذكر منها<sup>1</sup>:

✓ إنجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية ومعالجتها وتخزينها وتوزيعها من أجل استغلالها.

✓ اقتراح عمليات مراقبة وإنجازها بعنوان المراجعات في عين المكان والمراقبة على أساس المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب، مع إعداد جداول إحصائية وحواصل تقييمية دورية .

✓ تشكيل وتسيير فهرس المصادر المحلية للإعلام والاستعلام الخاصة بالوعاء الضريبة وكذا مراقبتها وتحصيلها.

<sup>1</sup> المواد من إلى 90 94 من قرار وزاري مشترك مؤرخ في 21 فيفري 2009، مرجع سبق ذكره، ص 21.

✓ مركزة المعطيات التي تجمعها المصالح المعنية وتخزينها واستردادها من أجل استغلالها.

✓ إعداد تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات وفي عين المكان انطلاقا من المعلومات والاستعلامات الهامة.

✓ برمجة وإنجاز التدخلات بعنوان تنفيذ الحق في التحقيق وحق الزيارة والمراقبة عند المرور وكذا إنجاز في عين المكان لكل المعايينات الضرورية لوعاء الضريبة ومراقبتها وتحصيلها .

✓ إعداد وضعيات إحصائية دورية تتعلق بوضعية إنجاز برامج المراقبة مع تقييم مردوديتها.

### الفرع الثاني: الوسائل البشرية المكلفة بالرقابة الجبائية.

لأداء مهام الرقابة الجبائية وفرت إدارة الضرائب الإمكانيات البشرية اللازمة لتمارس مهامها على أكمل وجه والتي خول لها القانون معايير انتقاء الموارد البشرية التي تمتاز بالخبرة والكفاءة المهنية العالية، كما حدد المشرع الجبائي مسؤولياته تجاه الإدارة الجبائية وتجاه المكلفين بالضريبة.

### أولا: الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية.

إن الرقابة الجبائية هي من حق الإدارة الجبائية وحدها التي تمارس من طرف موظفيها إجراء التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل المراجعات الضرورية للوعاء ومراقبة الضريبة، كما يجب أن يكون للعون المدقق بطاقة انتداب تسلم له من طرف المديرية العامة للضرائب لإظهارها عند القيام بوظيفته وهي تبين صفة العون المحقق كالهوية، والرتبة وحتى

الوظيفة المسندة إليه، كما يمكن أن تسحب هذه البطاقة في حالة التوقف عن العمل و ترجع له عند الاستئناف، والموظفين المكلفين بذلك هم<sup>1</sup>:

### أ- نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية:

وهو المسؤول المباشر عن إعداد برنامج المراجعات الممنوحة للمصلحة، كما يراقب أعمال فرق الرقابة الجبائية، ويستقبل في بعض الحالات المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية بصفته ممثل الإدارة، كما يحرص على ضمان إجراء التدقيق وفقا للأسس القانونية، ويسهر على مدى تطبيق الضمانات الممنوحة للمكلفين في إطار مجالات التدقيق المحاسبي والجبائي.بالإضافة إلى ذلك يقوم بصفة دورية بجمع رؤساء وفرق التدقيق للقيام بدراسة الأعمال المنجزة والمبرمجة، لتقديم الملاحظات والاقتراحات اللازمة لهدف تحسين شروط العمل كما يعمل على نقل تقارير المراجعات للمديرية الجهوية للضرائب التابعة لها إقليميا.

### ب- رئيس مكتب الأبحاث والمراجعات:

إن القانون يستوجب أن يكون لرئيس مكتب الأبحاث والمراجعات على الأقل رتبة مفتش، وخبرة لا تقل عن ستة (06) سنوات كمدقق جبائي، كما يكون تحت سلطته فرق للتدقيق لكونه مسؤولا عن النظام العام داخل فرق التدقيق ويسهر على حضور ومواظبة الأعوان المدققين في أماكن عملهم، مع مسؤولية التكفل بالقضايا المبرمجة والسهر على تنفيذها، كما يتدخل أحيانا في مناقشة نتائج التحقيق مع نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية وتقييم السير الحسن للجهود المبذولة من طرف الأعوان المدققين.

<sup>1</sup>نوى نجاة ، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999- 2003 ، مذكرة مقدمة ضمن مقتضيات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، فرع مالية و نقود، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلومالتسيير، جامعة ال جزائر 2003 ص 45.

ج- الأعدان المدققين :

حتى تسند مهمة التدقيق لأعدان الإدارة الجبائية يجب على الأقل أن يكونوا حاملين رتبة مفتش ضرائب وهذا التزاما بالتشريع الجبائي: "لا يمكن إجراء المراجعات في المحاسبة إلا من طرف أعدان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل<sup>1</sup>.

كما يسند إلى الأعدان المدققين مهام التدخل وأعمال المراجعة بكل مراحلها مع الإشارة إلى أنه يجب أن تتجز مهامهم في مقرات المكلفين، باستثناء حالات خاصة مرخصة من طرف المدير الولائي تحت طلب المكلف بالضريبة مع ذكر السبب القيام بعملية التدقيق خارج مقره والتي تتم على مستوى مكاتب الأعدان المدققين.

ثانيا: مسؤولية الأعدان المكلفين بالرقابة الجبائية :

عند ممارسة أعدان الضرائب مهامهم لاسيما تلك المتعلقة بالرقابة الجبائية يتعين عليهم احترام قواعد أخلاقيات المهنة، لذلك يرمي توازن بين حقوق وواجبات الأعدان إلى وقايتهم من النزاعات التي تعرضهم، كما وضع المشرع الجبائي عدة التزامات مرتبطة بصفاتهم كممثلين للدولة نذكر منها<sup>2</sup>:

- ✓ الالتزام بالنزاهة والسر المهني واحترام النظام الداخلي للإدارة.
- ✓ تأدية الخدمة بكل استقلالية وحياد تجاه المكلفين بالضريبة.
- ✓ تأدية الخدمة في إطار احترام العلاقات السلمية لكونه قد يكون رئيسا أو مرؤوسا .
- ✓ تأدية اليمين أمام المحكمة وواجب الالتزام بخدمة الدولة .
- ✓ ممارسة الوظيفة وحدها فقط وبصفة فعلية ومستمرة.

<sup>1</sup>المادة 20 الفقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم وفقا للمادة 37 من قانون المالية لسنة 2009 ،ص

12.

<sup>2</sup>دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، المديرية العامة للضرائب، ص ص: 7-8.

كما يترتب على عاتق الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية عدة مسؤوليات نوجزها فيما يلي<sup>1</sup>:

### أ- المسؤولية المدنية :

يتحمل عون الضرائب المسؤولية المدنية، عند إلحاق الضرر بالغير وهي نتيجة لخطأ، أو عدم الانتباه أو إهمال قام به العون بنفسه أو أشخاص آخرين تحت مسؤوليته وهذا بمقتضى أحكام المادة 129 من القانون المدني الجزائري والتي تنص على أنه: "لا يكون كل موظف أو عون عمومي مسؤولاً شخصياً عن عمله الذي أضر بالغير إذا قام به تنفيذاً لأوامر صدرت إليه من رئيسة الإداري".

### ب- المسؤولية الجنائية:

يمكن اعتبار الموظف مسؤولاً من الناحية الجنائية عندما يقوم بارتكاب جناية أو جنحة ينص ويعاقب عليها قانون العقوبات، ويلغى الإجراء الجنائي المتخذ تجاه العون آلياً الإجراء التأديبي.

ومن بين الأعمال التي تعتبر جناية أو جنحة نجد منها: التعسف في استعمال المنصب استغلال النفوذ، الرشوة، اختلاس الأموال، تزوير وثائق.... الخ.

### ج- المسؤولية التأديبية :

يعتبر الموظف الذي يقوم بارتكاب خطأ مهني مسؤولاً من الناحية التأديبية ويتعرض للعقوبات المقررة حسب درجة الخطأ المرتكب و المصنفة بأربعة (04) درجات مختلفة، وهذا حسب درجة الخطأ المرتكب أما العقوبات التي حددها القانون نجد: التنبيه، الإنذار الكتابي، التوبيخ، التوقيف المؤقت عن العمل، التنزيل في الرتبة، النقل الإجباري إلى غاية التسريح.

<sup>1</sup>المرجع السابق، ص 22.



### الفرع الثالث: الوسائل القانونية المخصصة للرقابة الجبائية.

لقد رسم المشرع الجزائري إطارا قانونيا لا يمكن من خلاله لأعوان الضرائب الحياد عنه الممارسة أي شكل من أشكال التعسف بحجة تطبيق القانون، فألزمهم بذلك إتباع إجراءات معينة لمباشرة مهامهم الرقابية وفي نفس السياق تنظيم عملية الرقابة الجبائية، كما حدد القانون صورا متتابعة ومتكاملة فيما بينها وألزم العون المدقق بإتباعها قبل وأثناء وبعد مباشرة عملية الرقابة الجبائية.

### أولا: الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية .

تتمتع الإدارة الجبائية بوسائل قانونية تتمثل في حقوق تسمح لها بالتحقيق من صحة التصريحات ومدى مصداقيتها فهي تسمح برقابة العناصر الخاضعة للضريبة والتي من خلالها يمكن تحديد الضريبة مع ضمان تحصيلها وتتمثل فيما يلي:

#### أ- حق الرقابة.

حسب المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية والتي نصت صراحة على أنه "تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها، يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها. تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت والمؤسسات المعنية، خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها<sup>1</sup>.

<sup>1</sup>المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 9.

ب- حق الاطلاع.

يعني يجوز لموظفي إدارة الضرائب الاطلاع على سجلات ودفاتر وملفات المكلف ووثائقه الخاصة، لتتمكن من ربط الضريبة بشكل دقيق واكتشاف ما قد يحدث من مخالفات بهدف التخلص من الضريبة وهذا وفقا لأحكام المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017 والتي نصت على أنه "يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها في المواد المذكورة<sup>1</sup>.

ج- حق استدراك الأخطاء.

هو الوسيلة الممنوحة للإدارة الضريبية لإجراء تقويمات النفس المدة ونفس الضرائب، عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة أو خاطئة، وفقا للنص الآتي: "يجوز تدارك كل خطأ يرتكب سواء تعلق الأمر بنوع الضريبة أو بمكان فرضها، بالنسبة لأية ضريبة من الضرائب أو رسم من الرسوم المؤسسة عن طريق الجداول، وذلك إلى غاية انتهاء السنة الثانية التي تلي السنة التي صدر فيها القرار القاضي بالإعفاء من الضريبة الأولى" المنصوص عليها في المادتين 106 و 107 من قانون الإجراءات الجبائية.

د- حق المعاينة.

نصت عليه المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017" من أجل ممارسة حقها في الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسيه، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص للأعوان الذين لهم على الأقل رتبة مفتش والمؤهلين القيام بإجراء 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<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> المادة 45، المرجع السابق، ص23.

<sup>2</sup>المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص17.

وبحسب المادة 35 من نفس القانون "لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض يفوضه هذا الأخير، كما يجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل، مؤسسا وأن يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة بحيث تبررها الإدارة المعاينة وتبين على وجه الخصوص ما يأتي:

تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة.

- ✓ عنوان الأما كن التي ستتم بمعاينتها .
- ✓ العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود طرق تدليسيه، 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 تدليسيه، تحت سلطة القاضي ورقابته ولهذا الغرض يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية ويعطي كل التعليمات للأعوان الذين يشاركون في هذه العملية".

**ثانيا: التزامات المكلفين بالضريبة والضمانات الممنوحة لهم.**

توجد هناك التزامات إجبارية يقوم بها المكلف بالضريبة، حتى تمكن الإدارة الضريبية من تحصيل الضرائب، ومن جهة أخرى منح المشرع الجبائي الجزائري للمكلف ضمانات تحميه من تعسف الإدارة الجبائية عند استخدامها للحقوق التي في صالحها، وهذا بهدف خلق نوع من التوازن بين الطرفين وتتكون هذه الالتزامات من أقسام وهي كالاتي :

**أ- التزامات المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة احترام الالتزامات الموجهة إليهم.**

وهذا تفاديا لفرض عقوبات جبائية عليهم وتتمثل في:

1-التزام ذات طابع ضريبي: وهي الالتزامات التي فرضها المشرع الجبائي قصد تنظيم العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة<sup>1</sup>.

وتتخصر هذه الالتزامات في عدة تصريحات نذكرها بإيجاز:

- التصريح بالوجود: يجب على المكلف بالضريبة أن يقدم التصريح بالوجود إلى مفتشية الضرائب التابع لها إقليميا وذلك في أجل (30) ثلاثين يوما من بداية النشاط مطابقا للنموذج الذي تقدمه الإدارة الجبائية والذي يحتوي على اسم ولقب المكلف، طبيعة النشاط، العنوان، تاريخ بداية النشاط.
- التصريح الشهري: يجب على المكلفين الخاضعين للضريبة، سواء طبيعيين أو معنويين أن يقدموا تصريحا شهريا عن نشاطهم لمتفشيات الضرائب التابعين لهم ويحتوي هذا التصريح على: الاسم واللقب، النشاط الاجتماعي، العنوان في الجزائر أو خارج الجزائر بالنسبة لذوي الجنسية الأجنبية، طبيعة النشاط، رقم التعريف الإحصائي، رقم الأعمال الشهري.
- التصريح السنوي: يجب على كل شخص خاضع للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وجب عليه اكتتاب تصريح بمداخيله كل سنة، ويكون مصادق من طرف المحاسب وذلك قبل أول أفريل من كل سنة.
- التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط: في حالة التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي للمكلفين عن نشاطهم وجب عليهم في أجل (30) ثلاثون يوما على الأكثر اكتتاب تصريح بذلك يعلم فيه مفتش الضرائب التابع له إقليميا عن تاريخ التوقف النشاط.

<sup>1</sup> بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 2009 ص: 101-102.

**ب- الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية.**

لقد منح المشرع الجبائي الجزائري مجموعة من الضمانات و الحقوق للمكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية، وهذا مقابل الحقوق الممنوحة لأعوان الإدارة الجبائية لممارسة مهامهم وتكمن هذه الضمانات في<sup>1</sup>:

**1-الإشعار بالتحقيق:** قبل الشروع في إجراء التحقيق في المحاسبة يجب إعلام المكلف،

وهذا عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق، ويستفيد المكلف من أجل أدنى للتحضير مدته عشرة أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.

**2-الاستعانة بمستشار:** للمكلف بالضريبة حق في الاستعانة بمستشار يختاره بمحض

إرادته أثناء عملية الرقابة من أجل مناقشة اقتراحات الرفع في الضريبة أو الإجابة عليها.

**3- عدم إمكانية إعادة الرقابة:** عند انتهاء من التحقيق في المحاسبة أو التحقيق

المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة المجموعة من الضرائب والرسوم فإن الإدارة الضريبية لا يمكنها القيام بتحقيق جديد في نفس الدفاتر والوثائق، إذا استعمل المكلف طرق تدليسيه أو قدم معلومات غير صحيحة أو غير كاملة أثناء التحقيق فإن الإدارة تستطيع القيام بتحقيق جديد، وذلك بالنسبة للعمليات التي لم يمسه التحقيق فإنه يمكن مراجعتها في وقت آخر شريطة احترام التقادم المنصوص عليه قانونا.

**4-محدودية مدة الرقابة :** لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تتعدى مدة التحقيق

في التصريحات والوثائق المحاسبية آجالا غير محددة، طبقا لرقم الأعمال المحقق سنويا وطبيعة نشاط المؤسسة.

**5-الإبلاغ بنتائج الرقابة :** لقد فرض المشرع الجبائي على المراقب ضرورة إبلاغ

المكلف بالنتائج المتوصل إليها اعترافا منه لهذا الأخير بحق الاطلاع على النتائج

<sup>1</sup>بشرى عبد الغني، مرجع نفسه، ص: 103-104.المطلب الثاني : سبل تفعيل الرقابة الجبائية .

وذلك عن طريق إشعار بالتقويم مفصلا وبطريقة تساعد المكلف أو الخبير على تقديم ملاحظاته في أجل أربعين يوما.

**6- حق الطعن:** منح المشرع للمكلف إمكانية الطعن بهدف استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها والاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي وذلك بتقديم شكاوى للجهات المعنية الطعن الولائي لجان الطعون، الطعن أمام الغرف الإدارية للمحكمة).

### المطلب الثاني : سبل تفعيل الرقابة الجبائية

المشرع الجبائي الجزائري رغم الإصلاحات التي قام بها ، وبالرغم من الصلاحيات المخولة للإدارة الجبائية في سبيل القيام بعمليات الرقابة ، والجهود المبذولة من طرفها للحد من ظاهرة التهرب الضريبي إلا أن الرقابة الجبائية في الجزائر لازالت غير قادرة على تحقيق الأهداف المرجوة من وراءها .

الأمر الذي يستدعي ضرورة إيجاد آليات واتخاذ تدابير واجراءات مختلفة لوضع حد للمشاكل والصعوبات التي تواجه هيئات الرقابة الجبائية ، والرفع من فعالية هذه الأخيرة. لذلك سيخصص هذا المطلب لدراسة مايلي:

الفرع الأول : الصعوبات المعيقة لعمل هيئات الرقابة الجبائية.

الفرع الثاني : آليات تفعيل عمل هيئات الرقابة الجبائية.

الفرع الأول : الصعوبات المعيقة لعمل هيئات الرقابة الجبائية.

لازالت الهيئات المكلفة بممارسة الرقابة الجبائية تعاني من بعض المشاكل والصعوبات، والتي حالت دون تحقيق الأهداف المرجوة من الرقابة الجبائية ، رغم الصلاحيات والسلطات التي خولها لها المشرع الجبائي الجزائري ، والأجهزة المسخرة لها للقيام بمهمة الرقابة الجبائية ، ويمكن تصنيف الصعوبات التي تعترض نجاح الهيئات المكلفة بالرقابة وتعيق عملها

الرقابي إلى صعوبات متعلقة بنظام الرقابة الجبائية (أولا)، وصعوبات متعلقة بالمحيط الخارجي للإدارة الجبائية (ثانيا).

### أولا: الصعوبات المتعلقة بنظام الرقابة الجبائية.

تواجه الإدارة الجبائية عدة صعوبات عند ممارستها للرقابة الجبائية لا سيما تلك المتعلقة بنظام الرقابة الجبائية في حد ذاتها من أبرزها، نقص الإمكانيات البشرية، نقص الإمكانيات والوسائل المادية، غموض وعدم استقرار التشريعات الجبائية.

#### أ- نقص الإمكانيات البشرية:

لا ذات الإدارة الجبائية في الجزائر تعاني من نقص كبير في اليد العاملة ذات الكفاءة العالية والقادرة على مواجهة التغيرات الاقتصادية، فالمرقبون ليس لهم التأهيل اللازم للقيام بالمراقبة، كما تشهد الإدارة الجبائية نقص فادح في عدد المراقبين خاصة وأنق.إ.ج ينص على أن عملية الرقابة الجبائية لا تتم إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل<sup>1</sup>.

#### ب- نقص الإمكانيات والوسائل المادية:

تعاني الإدارة الجبائية في الجزائر من ضعف الإمكانيات والوسائل اللازمة التي تساعد الأعوان في أداء وظائفهم، وذلك يؤثر في مردودية أداء الجهاز الرقابي ككل ومن بين الوسائل والإمكانيات المادية التي تؤثر سلبا وتعيق عمل مصالح الرقابة الجبائية ما يلي:

<sup>1</sup> مريم غضبان ، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر مالية ومحاسبة ، تخصص: محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم المالية والمحاسبة ، جامعة آكلي محند أولحاج، البويرة 2015 ،ص 91.

عدم توفر وسائل النقل اللازمة لأعوان مصالح الرقابة الجبائية، للتنقل في إطار تنفيذ المهام المسندة إليهم، سواء عند قيامهم بحملات الرقابة في عين المكان، أو جمع المعلومات من مختلف المصالح الأخرى<sup>1</sup>.

✓ عدم توفير المكان الملائم الذي يليق بأعوان الرقابة في الإدارة الجبائية التي يعملون بها، والذي يساعدهم على أداء مهامهم، حيث تفتقر هذه المقرات إلى أدنى شروط العمل كتوفير الأدوات المكتبية وغيرها من اللوازم الضرورية للقيام بالمهام الوظيفية<sup>2</sup>.

✓ غموض وعدم استقرار التشريعات الجبائية: تتصف بعض نصوص التشريع الجبائي بالغموض وعدم الوضوح خاصة تلك المتعلقة بالرقابة الجبائية، والتي تترك في كثير من الأحيان ثغرات، يسعى من خلالها المكلف بالضريبة إلى التهرب من دفع الضريبة، كما أنها تعرقل عمل أعوان ومراقبي الإدارة الجبائية، وتحد من إمكانية تنفيذهم للنصوص القانونية<sup>3</sup>.

ومن الصعوبات التي تعترض سبيل الرقابة الجبائية أيضا، عدم وجود نصوص تشريعية تكفل الحماية للمراقبين أثناء التدخل في عين المكان.

كما أن كثرة التعديلات والتغيرات التي تطرأ على التشريعات الجبائية من خلال قوانين المالية، تشكل عائق أمام الرقابة الجبائية، كونها تؤدي إلى عدم استقرار النظام الضريبي، وبالتالي صعوبة تطبيق هذه القوانين من قبل موظفي الإدارة الجبائية، كما يصعب على المكلفين الإطلاع على التعديلات الجديدة وكيفية تطبيقها.

<sup>1</sup> مريم غضبان، مرجع سابق، ص 91.

<sup>2</sup> لامية آيت بلقاسم، المية آيت بلقاسم، آليات وإجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة آكلي محند اولحاج، البويرة، 2014، ص 97.

<sup>3</sup> مريم غضبان، مرجع سابق، ص 91.



بالإضافة إلى ذلك أن أغلب التشريعات الجبائية غير قادرة على مواكبة التطورات الاقتصادية والتكنولوجية الحاصلة.<sup>1</sup>

**ثانيا :الصعوبات المتعلقة بالمحيط الخارجي للإدارة الجبائية.**

تواجه الرقابة الجبائية عدة صعوبات تتعلق بأطراف أخرى لها علاقة مباشرة مع الإدارة الجبائية مثل المكلف بالضريبة ومختلف الهيئات والإدارات الأخرى.

**أ- نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة:**

يعتبر نقص الوعي الضريبي من بين المشاكل التي تعيق عملية الرقابة الجبائية ، حيث يمتنع بعض المكلفين عن تقديم المعلومات والتصريحات اللازمة ولجوءهم إلى التهرب من دفع الضريبة ، وعدم تعاونهم مع الإدارة الجبائية لإعتقادهم بأن الضريبة أداة افتقار للشعوب ، وأنها إجحاف في حق دافعيها.<sup>2</sup>

**ب- اتساع رقعة الاقتصاد غير الرسمي:**

ويقصد بالاقتصاد غير الرسمي أو الموازي تلك الأنشطة التي تتم في الخفاء بعيدا عن أعين الحكومة وأجهزتها الرقابية ، وكذا المعاملات التجارية التي تتم بدون فواتير والتعامل نقدا بدون شيكات، كل هذا وذاك يؤدي إلى الغش الضريبي ، وتجنب القيود الرسمية المحددة لممارسة النشاط الإقتصادي ، ومن أبرز مظاهر الإقتصاد غير الرسمي ما يلي:

- البيع بدون فواتير مما يساهم في تفاقم ظاهرة الغش الضريبي .
- إبرام الصفقات المشبوهة وغير المصرح بها ، وخاصة في مجال المعاملات العقارية وعدم دفع الضرائب والرسوم المستحقة .

<sup>1</sup> عبد العزيز قتال، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، معهد العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، المركز الجامعي يحي فارس، المدية، 2009، ص 115.

<sup>2</sup> لامية آيت بلقاسم، مرجع سابق، ص 91.

كما يؤدي الإقتصاد غير الرسمي إلى تحويل الإعفاءات والإمميزات الجبائية عن مسارها الحقيقي، نتيجة مخالفة شروط الإستفادة منها .

ج- عدم التكامل والتنسيق بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات الأخرى .

حتى تتمكن الإدارة الجبائية من أداء مهامها المتعلقة بالرقابة الجبائية، تحتاج إلى التنسيق مع مختلف المؤسسات والإدارات الحكومية كالقضاء، البنوك، مصالح التجارة... الخ، كون هذه الأخيرة تحوز على أكبر قدر ممكن من المعلومات حول المكلفين بالضريبة الذين يتعاملون مع تلك المؤسسات والإدارات في إطار ممارسة نشاطاتهم.<sup>1</sup>

والملاحظ أن أغلب هذه المؤسسات لا تتعاون مع الإدارة الجبائية فيما يخص تقديم المعلومات الخاصة بالمكلفين بالضريبة، والتي تعتبر ضرورية لإتمام عملية الرقابة وتسهيل الكشف عن المداخل غير المصرح بها .

### الفرع الثاني :آليات تفعيل عمل هيئات الرقابة الجبائية .

رغم الجهود التي بذلتها الدولة الجزائرية، إلا أن الإدارة الجبائية لازالت تعاني من العديد من المشاكل والصعوبات عند ممارستها للرقابة الجبائية، بسبب نقص الإمكانيات المادية والبشرية، وغموض النصوص التشريعية وعدم استقرارها، إضافة إلى تعقد بعض الإجراءات الإدارية والتنظيمية... إلخ. مما أدى إلى استفحال ظاهرة التهرب الضريبي، وتملص العديد من المكلفين من دفع واجباتهم الضريبية، ولمكافحة هذه الظاهرة ينبغي على الإدارة العامة للضرائب أن تقوم باستحداث بعض الأدوات والآليات، وأن تتخذ بعض الإجراءات والتدابير التي تهدف إلى تطوير وتفعيل الرقابة الجبائية.

<sup>1</sup>مریم غضبان، مرجع سابق، ص98.

أولا : تحسين فعالية النظام الجبائي

يعتبر التهرب الضريبي كنتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي ،وعدم فعالية الرقابة بصفة خاصة لذلك لابد من تحسين فعالية ذلك النظام لمعالجة ظاهرة التهرب الضريبي ،مما يقتضي ضرورة مراعاة الإدارة الجبائية للإجراءات التالية :

أ- تبسيط النظام الجبائي

لضمان فعالية الرقابة الجبائية يتوجب على الإدارة الجبائية أن تقوم بتبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضرائب ،فضلا عن صياغة التشريع الجبائي بأسلوب جيد وبسيط يمكن المكلفين بالضريبة من فهمه ،بالإضافة إلى جعل النظام الجبائي يتصف بالشفافية في إجراءات فرض الضريبة و في تقييم رقم الأعمال ،وأن تسعى إلى تحقيق استقرار التشريع الجبائي ،والذي يساهم بدوره في وضوح التشريع وتسهيل الإجراءات الإدارية المتعلقة بالربط والتحصيل<sup>1</sup> ،لأن عدم استقرار التشريع الجبائي يؤدي إلى نشوء حالة من الحساسية تجاه الضريبة ونفور ، كما ينبغي على الإدارة الجبائية العمل على تبسيط التشريعات الجبائية وجعلها أكثر وضوحا،وهو ما من شأنه التقليل من لجوء المكلفين إلى التهرب الضريبي.<sup>2</sup>

ب- إرساء نظام ضريبي عادل

إن النظام الضريبي العادل يساهم في التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي ويشجع المكلفين على دفع الضريبة ورضاءهم بها ،وعلى العكس من ذلك فإن النظام غير العادل يولد الإحساس بالتعسف الضريبي ،مما يؤدي إلى تفاقم ظاهرة التهرب الضريبي ونفور المكلفين من دفع الضريبة ،لذلك يجب على المشرع الجبائي العمل على إرساء نظام ضريبي

عادل من خلال ما يلي :

<sup>1</sup>مراد ناصر ،فعالية النظام الضريبي واشكالية التهرب الضريبي دراسة حالة الجزائر ، رسالة مقدمة لنيل دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية ،فرع تسيير ،جامعة الجزائر ،2002، ص 305-306.

<sup>2</sup>مريم غضبان ،مرجع سابق ،ص101.

- ✓ الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة .
- ✓ شمولية الضريبة .
- ✓ اعتدال معدل الضريبة.
- ✓ تجنب الإزدواج الضريبي.
- ✓ يجب أن يكون منح الإعفاءات الضريبية مدروس ومبني على أساس موضوعي .
- ✓ يجب تحقيق المساواة التامة بين جميع المكلفين بالضريبة أمام القوانين الجبائية ، وتجنب التمييز بينهم في المعاملة الضريبية ما لم يكن لأسباب موضوعية .

### ج- تحسين التشريع الضريبي.

إن غموض التشريع الضريبي وتعدد الأحكام الجبائية يشكل عائقا أمام فعالية جهاز الرقابة، لذلك يجب تدارك هذا التعقيد والعمل على تيسيره ،ليكتسب الإصلاح الضريبي مصداقية وفعالية في أوساط الهيئات الساهرة على تنفيذ القوانين الضريبية ،والعمل على توحيد التشريع الضريبي ،وتنسيق جميع القرارات التي تتخذها إدارة الضرائب سواء على المستوى المركزي أو الجهوي أو الولائي حتى لا تتضارب في اتجاهاتها ولا تتناقض في تفسيراتها ،كما يجب التخفيف من حجم الحذف ،لإضافة و الإلغاء التي تطرأ سنويا من خلال قوانين المالية السنوية والتكميلية لضمان استقرار التشريع الضريبي.<sup>1</sup>

### ثانيا : تفعيل الجهاز الإداري الضريبي.

إن التشريع الضريبي الجيد لا يكفي وحده لتحقيق الأهداف المرجوة من الرقابة الجبائية إنما بوجود إدارة ضريبية تمتاز بدرجة عالية من مكافحة ظاهرة التهرب والغش الضريبيين ،والكفاءة سواء من حيث التطبيق والتنظيم ،وفي سبيل تحقيق فعالية الرقابة الجبائية وضمان آفاق أفضل على المدى البعيد ،لذلك فإنه من الضروري الاهتمام بالإدارة الضريبية

<sup>1</sup> لامية آيت بلقاسم ، مرجع سابق ،ص 97 - 96.

واتخاذ الإجراءات اللازمة لترقية مستواها والتي من شأنها تحسين الهياكل المساعدة لعملية الرقابة.<sup>1</sup>

أ- تحسين الهياكل المساعدة لعملية الرقابة ينبغي على الإدارة الضريبية تزويد الهياكل المساعدة لعملية الرقابة الجبائية بنظام المعلومات، والإهتمام بتطويره بهدف ضمان إنجاز المهام وتنفيذ العمليات الجبائية بكل دقة وفي ظرف وجيز بالإضافة إلى ذلك ضرورة تزويد الإدارة بنظام الإتصال والإعلام، والذي يساعدها على الإتصال بالإدارات المختلفة، وكذا تقوية صلتها بالمكلفين بالضريبة من خلال تزويدهم بالمعلومات المختلفة.

ب- تفعيل التدابير المتعلقة بإجراءات الرقابة الجبائية .

1- من حيث عملية البرمجة: يجب على الإدارة الضريبية أن تقوم بتفعيل إجراءات البرمجة بشكل يسمح بالانتقال من الرقابة العامة إلى الرقابة المعمقة حتى تتكامل مراحل الرقابة من خلال القيام بما يلي :

- ✓ تسطير برنامج الرقابة العامة ومتابعته من طرف السلطات المركزية.
- ✓ الاعتماد على الأساليب الكمية في عملية البرمجة التي تؤدي إلى تحليل الخطر الجبائي من جهة، وتنوع أشكال الرقابة التي تبني على مراقبة كل أنواع الأنشطة.
- ✓ تحديث معايير اختيار القضايا تماشيا مع التحولات الإقتصادية، مع ترك الحرية لمصالح الوعاء القاعدية في اعتماد معايير قد تكون ذات خصوصية على مستوى مصالحهم.
- ✓ يجب أن يتم بصورة آلية برمجة كل المؤسسات المستفيدة من الإمتيازات الجبائية أيا كان نوع النشاط.

<sup>1</sup>مراد ناصر ، مرجع سابق ،ص 306.

## 2- من حيث الوسائل المادية والبشرية:

تحسين الإمكانيات المادية كما أن تحسين مردودية أداء الرقابة الجبائية وضمان أداءها لمهامها بكل جودة وكفاءة يتطلب اتخاذ جملة من الإجراءات في سبيل تحقيق ذلك منها:

- ✓ يجب توفير مقرات مجهزة بالمرافق الضرورية للعمل، إضافة إلى وسائل مادية متطورة تتجاوب مع مقتضيات العصر، حتى تتمكن الإدارة الجبائية من أداء مهامها كإحصاء المكلفين والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة أو تحديد وعاءها وتحصيلها، أو القيام بعمليات التفتيش و الرقابة لمختلف الملفات المعنية.<sup>1</sup>
- ✓ تدعيم الإدارة الجبائية بالهيكل القاعدية، مع تأثيثها وتجهيزها بكل الوسائل والمعدات المكتبية الحديثة، وتوفير وسائل النقل الضرورية لإنجاز المهام الموكلة لأعوان الرقابة في المناطق البعيدة.

## ثالثا : تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية و المكلفين بالضريبة

معظم الإصلاحات الضريبية تسعى دوما إلى تخفيف حدة التوتر الموجودة بين المكلف والإدارة الضريبية، قصد إحداث تجاوب من شأنه تقليل حالات التهرب الضريبي.<sup>2</sup>، فالعلاقة الجيدة بين الإدارة والمكلف بالضريبة ترتبط إلى حد ما بمدى التعاون القائم بين الإدارة والمكلف، ولتوطيد هذه العلاقة وتحسينها يجب على كل من الإدارة الجبائية والمكلف اتخاذ الإجراءات الكفيلة بالتحسين المستمر في علاقتهما.

- أ- الإجراءات المتعلقة بالإدارة الجبائية: يجب على الإدارة الجبائية القيام ببعض الإجراءات التي من شأنها تغيير نظرة المكلفين السيئة تجاه أداة الضريبة وجعلها إيجابية من خلال القيام بما يلي :

<sup>1</sup>لامية آيت بلقاسم، مرجع سابق، ص 91 .

<sup>2</sup>مراد ناصر، مرجع سابق، ص 310.

✓ نشر الوعي الضريبي لدى الممولين حتى تكون لديهم ثقافة مجتمعة تركز على أهمية الضرائب في التنمية الاقتصادية، بالإضافة إلى الدور المهم للحصيلة الضريبية في الإنفاق على الخدمات الصحية والتعليمية، وأن كل من المكلف و الإدارة شركاء في تحقيق هدف واحد وهو خدمة المجتمع، وفي هذا السياق يجب على إدارة الضرائب أن تستعين بكافة وسائل الإعلام المرئية والسمعية وبالمنشورات الدورية .

✓ تحسين أساليب التعامل مع المكلفين من خلال تدعيم المصالح الجبائية بمكاتب رشادهم إلى التفسيرات للعلاقات العامة تقوم من خلالها بمساعدة المكلفين بالصحة لأحكام القوانين الجبائية وطرق تحديد وعاء الضريبة ومواعيد سدادها وإطلاعهم على كيفية ملأ بيانات الإقرار الضريبي<sup>1</sup>

#### ب- الإجراءات المتعلقة بالمكلف بالضريبة

المكلف بالضريبة هو الآخر ملزم بتقديم بعض التنازلات واتخاذ بعض التصرفات الكفيلة بتحسين وتوطيد علاقته مع الإدارة الجبائية كالقيام بمايلي :

✓ أداء الواجبات الجبائية بكل صدق وأمانة أن يقتنع المكلف بضرورة أداءه لواجبه الضريبي طواعية واختيارا وعن طيب خاطر، مستمدا ذلك من الدور الفعال للضريبة الإقتصادي والاجتماعي .

✓ ضرورة استفسار المكلفين عن حقوقهم وواجباتهم الضريبية بمراجعة الإدارة الجبائية.  
✓ الحضور والمشاركة في المنتقيات التي تنظمها وزارة المالية والإدارة العامة للضرائب، وهذا بغية تطوير ثقافتهم الجبائية.<sup>2</sup>

#### ج- التنسيق بين الإدارات الجبائية ومختلف الإدارات الأخرى.

من بين الأسباب التي تعرقل الإدارة الجبائية في تأدية مهامها، نقص وغياب المعلومات و البيانات الخاصة ببعض المكلفين، لذلك فإن توطيد العلاقة بين المصالح الجبائية والهيئات

<sup>1</sup> مريم غضبان، مرجع سابق، ص 108.

<sup>2</sup> مريم غضبان، مرجع نفسه، ص 109.

الأخرى ضرورة حتمية ،فهذه الأخيرة يمكنها تزويد المصالح الجبائية المختصة بمختلف المعلومات والبيانات الموجودة بحوزتها ووضعها في خدمتها .ومن أهم المصالح التي ينبغي التنسيق بينها وبين الإدارة الجبائية نجد المصالح التجارية ومصلحة الجمارك.

**1-المصالح التجارية:** يجب على مديرية الأسعار والمنافسة وكذا مديرية الإصاء أن ترسل كافة المعلومات التي بحوزتها التي تخص المكلفين بالضريبة في مجال تشكيل أسعار المبيعات والخدمات، مرفقة بالدراسة التحليلية لملف الأسعار والأحصاءات المتعلقة بنوع الخدمات المقدمة.

**2-مصلحة الجمارك:** تعتبر مصلحة الجمارك من أهم المصالح التي يجب التنسيق بينها وبين الإدارة الجبائية كونها تشكل همزة وصل بين الداخل والخارج ،كما تمتلك العديد من الإمكانيات التي تمكنها من استقصاء المعلومات وتتبع حركة رؤوس الأموال والتحويلات المشبوهة من قبل المؤسسات المالية ،لذلك من واجب مصلحة الضرائب أن تفرض على كل مستورد تقديم شهادة مهنية أثناء عملية الإستيراد ،هذه البطاقة يتم استخراجها من مفتشية الضرائب ،وأن تلتزم إدارة الجمارك بإرسال المعلومات التي تخص عملية الاستيراد إلى مصلحة الجبائية بدون طلب مسبق من قبل هذه الأخيرة .



## الفصل الثاني: التحصيل الضريبي في الجزائر

تعتبر الضريبة مصدر هام من مصادر التمويل خزينة الدولة، فيجب تحصيلها وعدم ترك مجال للمكلفين بالضريبة لإتباع سلوك كل أساليب تهرب والإحتيال وإستغلال كل الثغرات الجبائية القانونية، لهذا يجب معرفة مشاكل التحصيل الضريبي وذلك لكبح الممارسات التي تأثر مباشرة على تحصيل الضريبي مما يؤدي إضرار مصلحة عامة للبلاد، وذلك لاستنزاف الخزينة العمومية، لأن ذلك عملية التحصيل الضريبي أهم مرحلة وذلك لأنها تجمع حصيلة الدولة، وهذه العملية تستوجب احترام القواعد كما يجب احترام الأوقات المناسبة لهذه العملية.

ولنعرف أكثر على تحصيل الضريبي فقد قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين

**المبحث الأول: ماهية التحصيل الضريبي.**

**المبحث الثاني: فعالية التحصيل الضريبي.**

### المبحث الأول: ماهية التحصيل الضريبي

لقد عرف التحصيل الضريبي تغيرات عديدة على ممر الزمن، حيث كانت تسلم صالحية التحصيل لشخص خاص أو شركة فيقوم بدوره بتحويل حصة مالية معينة من هذا التحصيل للخزينة الدولة، لكن ما يؤخذ عليه إن هؤلاء قد وسعوا من ثرواتهم على حساب المكلف و الإدارة الضريبية، وبعدها أصبح التحصيل مخول لمندوبي المكلفين لكنه لم يكن ناجحا و قد كان المردود الجبائي ضئيلا هذا لعجز التحصيل وبعدها تحولت صلاحيات للإدارات المالية للدولة وهذا لا يمنع وتدخل هيئات خاصة تساعد على عملية التحصيل وذلك تحت رقابة الدولة.

### المطلب الأول: مفهوم التحصيل الضريبي

يقصد بالتحصيل الضريبي أيضا مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة المالية في سبيل وضع قوانين و الأنظمة الضريبية موضوع التنفيذ وبالتالي إيصال حالات الضرائب إلى خزينة الدولة، قد تدخل المشرع الضريبي بوضع القواعد التي تضمن تحصيل دين الضرائب دون حدوث أي عقبات تمنع الدولة من الحصول على حقها سواء من جانب الإدارة الضريبية المختصة أو من جانب المكلف نفسه وإذا كان تحصيل دين الضريبة في الوقت الحالي يتم بمعرفة موظفي الدولة ، فكان تحصيل عدد كبير من الضرائب يتم عن طريق نظام الإلتزام ، وبمقتضى هذا النظام يتعهد فردا أو مؤسسة بدفع مقدار الضريبة مقدما للدولة ، بتمويل عملية التحصيل فيما بعد على حسابه الخاص، بمساعدة السلطات الإدارية كما يجب أن نشير أنه يتم تحصيل الضريبة بصورة نقدية أو يقوم مقامها من شيكات أو حوالات بريدية أو غيرها أما الصورة العينية فقد اختفت تماما ، فمن الملاحظ أن يتم تحصيل دين الضريبة في صورة عينية<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> علي زغود ، المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون الجزائر 1998 ، ص 230.

### الفرع الأول: تعريف التحصيل الضريبي.

للإلمام أكثر بالتحصيل الضريبي يجب التطرق لعدة تعاريف للتحصيل الضريبي ثم نتطرق إليه كمايلي:

#### أولاً- التعريف الأول:

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

#### ثانياً- التعريف الثاني:

نعني بكلمة تحصيل الضريبة مجموعة العمليات و الإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية وفقا للقواعد القانونية والضريبية المطبقة في هذا الإطار .

#### ثالثاً- التعريف الثالث:

هو مجموعة من الإجراءات الإدارية و التقنية، التي يتم بواسطتها تحويل قيمة الضريبة من ملكية المكلف بدفعها إلى ملكية الخزينة العمومية.

وفي هذه المرحلة فقط تصبح العالقة مباشرة بين الإدارة الضريبية و الشخص المكلف بالضريبة. وقد تدخل المشرع الضريبي بوضع قواعد التي تضمن تحصيل الدين الضريبية دون حدوث أي عقبات تمنع الدولة من الحصول على حقها سواء من جانب الإدارة الضريبية المختصة أو من جانب المكلف نفسه، وان كان تحصيل الدين الضريبية في الوقت الحالي يتم معرفة موظفي الدولة، إلا أن الأمر لم يكن كذلك في السابق. فكان تحصيل عدد كبير من الضرائب يتم عن طريق نظام الإلتزام، وبمقتضى هذا النظام يتعهد فرد أو مؤسسة بدفع مقدار الضريبة مقدما للدولة، ثم يتولى عملية التحصيل فيما بعد لحسابه الخاص بمساعدة السلطات الإدارية له في هذا الشأن.

كما يجب أن نشير انه بصفة عامة يتم تحصيل الضريبة في صورة نقدية أو يقوم مقامها من الشيكات أو الحوالات البريدية أو غيرها، أما الصورة العينية فقد اختلفت تماما وان كان لم يتم إلغاؤها<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: أهداف وأهمية عملية التحصيل الضريبي.

للتعمق أكثر في التحصيل الضريبي لابد من معرفة أهداف وأهمية التحصيل الضريبي.

#### أولا- أهداف التحصيل الضريبي:

تعتبر الضرائب من أهم الموارد المالية للدولة حيث تزود الخزينة العمومية بمختلف إيراداتها وهذه الأخيرة تقوم بدورها بتغطية مختلف النفقات العامة و تسعى لتحقيق التوازن الإقتصادي و الإجتماعي وهنا يمكننا تلخيص

#### أهم الأهداف:

- 1- الحفاظ على الاقتصاد الوطني بالتمويل المتواصل لميزانية الدولة.
- 2- تحصيل الضريبة سنويا كونها من أهم إيرادات الدولة يساهم في تحقيق التوازن بين الإيرادات العامة للدولة ونفقاتها.
- 3- منع التهرب من دفعها عن طريق مختلف العقوبات التي تقرها الدولة.
- 4- كما أن بواسطة التحصيل تستطيع المصالح المؤهلة قانونا تحويل المبالغ الضريبية المتأتية من أموال وممتلكات المدينين إلى خزينة الدولة.
- 5- يساهم في تحقيق التنمية الاقتصادية في الدول النامية و ذلك بزيادة الإدخار من خلال الحد من الإستهلاك غير الضروري وذلك بفرض ضرائب مرتفعة وتحصيلها

<sup>1</sup> محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية و الضرائب، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، جامعة الجزائر، الطبعة، 4، 2008، ص 156-157.

انجح الطرق و الوسائل و تستعمل في هذه الحالة كأداة لتشجيع الإستثمار من خلال منح الإعفاءات و التخفيضات .

6-إعادة توزيع الدخل الوطني لفائدة الفئات الفقيرة محدودة الدخل.

7- إخضاع بعض من السلع الضارة بالصحة العمومية و المؤدية لأمراض صحية لضرائب عديدة ومرتفعة بهدف الحد من استهلاكها.

### ثانيا- أهمية عملية التحصيل الضريبي:

1-تعد الضرائب من أهم الموارد المالية التي تساهم في تمويل ميزانية الدولة و الجماعات المحلية.

2-تعد مرحلة التحصيل أهم مرحلة وذلك ففيها يتم جمع الحصيلة التي تم تقديرها سالفاً، كما أنها تجعل جميع الخطوات السابقة لا قيمة لها في حالة عدم إتمام عملية التحصيل.

3-إن إخفاق في عملية التحصيل ومهما كان سببه يضر بالخزينة العمومية وقد يؤدي حتى إلى العجز في الموازنة<sup>1</sup>.

4-عدم لجوء الدول إلى القروض وذلك كون عملية التحصيل تساعدها على تحقيق اكتفاءها الذاتي.

5-نجاح عملية التحصيل تؤدي إلى لجوء الدولة إلى الإستثمارات التي تحقق تنمية الدول.

<sup>1</sup> العلي عادل، المالية العامة و القانون المالي الضريبي، إثراء للنشر و التوزيع الأردن، الطبعة الثانية، 2011، ص172.

الفرع الثالث: قواعد تحصيل الضريبة.

يقصد بقواعد الضريبة القواعد القانونية التي حددها المشرع الضريب والتي يمكن تلخيصها فيما يلي<sup>1</sup>:

1- الفعل المولد للضريبة:

حدده نصوص التشريع الجبائي ويعني المناسبة أو السلوك الموجب المؤدي إلى تحصيل حق الضريبة من طرف مصالح الإدارة الجبائية على حساب المكلف بالضريبة ويحدد التشريع الجبائي مجموعة من القواعد التي تخص كل حالة على المكلف إذا ماتوفر فيه شروط خضوعه للضريبة إذن الفعل المولد للضريبة يختلف باختلاف نوع وطبيعة الضريبة، إن عملية الفعل المولد للضريبة لها أهمية قصوى في تحديد الشخصية القانونية للمكلف بالضريبة وبالتالي تحديد قيمة أو دين الضريبة التي في ذمته كما يلعب دورا أساسيا في تحديد معدل الضريبة وما إذا كان قد طرأ عليه أي تغير سواء كان زيادة أو نقصانا بعد تحقق الفعل المولد للضريبة.

2- الملائمة في التحصيل الضريبي.

حتى يكون التحصيل الضريبي فعال وناجح لا بد أن تتميز إجراءاته بالبساطة ومواعيده وأساليبه تتلائم مع الظروف التي يعيشها المكلف بدفع الضريبة حيث لا يتضرر هذا الأخير عند دفع الضريبة إذن ففي هذا السياق يجب أن يكون التحصيل الضريبي في وقت مناسب يخدم كلا من الطرفين ولتحقق ذلك يستدعي توفر بعض الشروط نذكر منها ما يلي:

1- يجب أن يتسم النظام الجبائي بالشفافية مما يسمح للمكلف بالضريبة بالتعرف على الضريبة التي هو مطالب بدفعها وتحديد قيمتها إذا لم يكن حسابها معقدا بالطبع.

<sup>1</sup> أدري عدنان ، التحصيل الضريبي و الإدارة الجنائية في الجزائر ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ، تخصص علوم التسيير ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3 ، 2010 ، ص 67

2- يجب أن تنظر مصالح الإدارة الجبائية إلى المكلفين بالضريبة وخاصة منهم الذين يعانون من مشاكل مالية ومحاولة تسوية وضعيتهم في الأجل 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 و الأجور فإنها تقطع من المنبع أي من الأجر وقت دفع المراتب، أما إذا نظرنا إلى الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات فإن تلك الضريبة تدفع بالتقسيط كل ثلاثي مما يخفف من وقعها على خزينة المؤسسة.

### 3- الاقتصاد في نفقات التحصيل الضريبي:

تخفيض نفقات التحصيل الضريبي يبقى ضرورة ملحة و لازمة على الإدارة الجبائية بحيث يكون الفرق بين مايدفعه المكلف بالضريبة وما تحصل عليه الإدارة الجبائية أقل مايمكن لأن أي زيادة في نفقات الضريبة سيؤثر سلبا على التحصيل الضريبي، وبالتالي إيرادات الخزينة العمومية أو بتعبير آخر كلما قلت نفقات التحصيل الضريبي كلما كانت المردودية الجبائية أحسن و أهم وعلى هذا الأساس يهدف مبدأ الإقتصاد في نفقات التحصيل الضريبي إلى زيادة ووفرة حصيلة الضرائب إلا أن هذا المبدأ يبقى تطبيقه نسبيا وهذا راجع إلى أن التنظيم التقني للضرائب يتطلب عدة عمليات إذ أن إرتفاع النفقات يؤثر سلبا على المردودية الجبائية وبالتالي يؤثر على التحصيل الضريبي ولتجنب هذا الوضع يجب مراعاة الإعتبارات التالية :

- ✓ استعمال التقنيات المتطورة مثل أجهزة الإعلام الألي من أجل ربح الوقت وإتقان العمل.
- ✓ تطبيق الضرائب التي لا تتطلب نفقات كبيرة في فرضها وتحصيلها.
- ✓ حسن استعمال الوثائق الجبائية باعتبارها أقدم مجانا فإن تكلفتها تتحملها الإدارة الجبائية أي خزينة الدولة.

ثانيا- طرق التحصيل الضريبي:

إن تحصيل الضريبة هي المرحلة الأخيرة ، حيث يدخل العائد الضريبي إلى خزائن الدولة وفقا للأصول والقواعد المقررة قانونيا حيث يترك الدوائر المالية أمر إتخاذ التدابير و الإجراءات القانونية لجمع الإيرادات للضرائب<sup>1</sup>.

يتم التحصيل وفقا لعدة طرق أهمها<sup>2</sup>:

**1- طريقة التوريد المباشر:** حسب هذه الطريقة يتم دفع مباشرة من طرف المكلف حيث بعد أن يتم تحديد دين الضريبة تخطر الإدارة الضريبية المستحقة عليه وميعاد الدفع و الإجراءات التي إتبعها بتوريد قيمة الضريبة إلى الجهة المختصة في الميعاد.

و تأخذ هذه الطريقة عدة أشكال و هي:

✓ دفع قيمة الضريبة دفعة واحدة.

✓ دفع قيمة الضريبة على عدة أقساط بحيث يكون تقسيط دين الضريبة محددًا بنص قانوني.

✓ شراء طوابع الدمغة ولصقها على العقود و الشهادات و المحررات.

**2- طريقة الأقساط المقدمة مسبقا:** وفقا لهذه الطريقة يكون للممول من الخبرة مايمكنه من تقدير قيمة الضريبة التي تستحق عليه في نهاية العام بطريقة تقريبية مايجعله يقوم بتوريد المبالغ في شكل دفعات مقدما تحت حساب الضريبة إلا أن التشريعات الضريبية تلجأ إلى عدم ترك حرية الإختيار للممول في إتباع هذا الأسلوب فتنص على ضرورة تسديد الضريبة على أقساط مقدمة يتولى التشريع طريقة إحتساب عددها و مقدارها و مواعيد دفعها، وفي

<sup>1</sup> احمد زايد الشامية، أسس المالية العامة ، الأردن عمان ، ط5 ، دار الزهران للنشر و التوزيع ، 2005، ص 193.

<sup>2</sup> يحيى لخضر، دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2015، ص 16.



نهاية العام تتولى الإدارة الضريبية تحديد دين الضريبة ثم تقوم بعملية التسوية على أساس مادفعه من أقساط خلال السنة فتطالبه بدفع ماتبقي عليه أو ترد له من قيمة الضريبة هذا المبلغ كقسط مقدم تحت حساب الضريبة في السنة الموالية.

**3-طريقة الجمع عند المنبع:** وحسب هذه الطريقة يلزم القانون جهة معينة أو شخص معيناً بتحصيل الضريبة من الممول و توريدها إلى الخزينة العمومية وتعتبى هذه الطريقة هي الأحسن إذ تعمل على تزويد الخزينة العمومية بإيرادات ضريبية مستمرة وتعمل على إقطاع مبلغ الضريبة في الفترة التي يحمل فيها المكلف على الدخل وتخفف حساسيتهم إتجاه الضريبة ولكن يصعب تطبيقها على جميع أنواع الضرائب.

### ثالثاً - ضمانات التحصيل الضريبي:

حتى تضمن الدولة الحصول على مستحقاتها من الضرائب فقد حدد القانون للخزينة العمومية العديد من الضمانات و أهم هذه الضمانات<sup>1</sup>:

✓ النص على حق الإمتياز لدين الضريبة على معظم الديون الأخرى ، حيث يستوفي ديون الضريبة قبل غيرها من الديون الأخرى ، ويكون للخزينة العمومية حق المتابعة للحصول على المبالغ المستحقة ضماناً للتحصيل.

✓ تقرير حق إصدار أمر بالحجز الإداري على الأموال ضد المكلفين الذين يتأخرون عن سداد الضريبة.

✓ منح المشرع للموظفين المختصين على مستوى المصالح الضريبة حق الإطلاع على الوثائق الموجودة لدى المكلف بالضريبة من أجل تمكينهم من تحديد دين الضريبة.

تفرض قاعدة الدفع ثم الإسترداد وهي قاعدة مقررة في التشريع الضريبي حيث يلتزم المكلف بدفع دين الضريبة إلى الجهة المختصة ثم يستطيع أن يطعن في فرضها أساساً أو

<sup>1</sup> محمد عباس محرزى، اقتصاديات الجباية و الضرائب،الجزائر، دار هومة للنشر، ط 4، 2008، ص 160.

حتى إستردادها والغرض من ذلك إستقرار المعاملات الضريبية ومراعاة مصلحة الخزينة العمومية.

### المطلب الثاني: أساسيات التحصيل الضريبي.

نظرا للطابع الحيوي الذي تتميز به المداخيل الضريبية يحث المكلفين بالضريبة على ضرورة أداء واجباته اتجاه الخزينة العمومية، حيث تسعى الإدارة المالية لتحصيل الضرائب لأنها تعد مصدرا هاما وأساسيا لإيرادات الدولة التي تحتاجها لسد النفقات العامة اللازمة لتلبية حاجيات الأفراد في ظل تعقد التشريعات والقواعد الضريبية.

### الفرع الأول: مصادر التحصيل الضريبي.

تتعدد مصادر التحصيل الضريبي وسوف نوجزها في النقاط التالية:

#### أولا- الضريبة على الدخل الإجمالي IRG:

تنص المادة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة "تؤسس الضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة " من نص المادة نستنتج عدة خصائص هي ضريبة سنوية تصريحية وحيدة و شاملة وتصاعدية تفرض على الأشخاص الطبيعيين.

إلا أنه توجد هناك استثناءات فيما يخص هذه الميزات حيث يقال أنها سنوية إلا أنها تدفع شهريا على أجور العمال، كذلك يقال عنها تصريحية إلا أنها تعتمد على تطبيق الإقتطاع من المنبع<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> خالصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، دار هومة للطبع و النشر و التوزيع، بوزريعة الجزائر، 2006، ص

### أصناف الدخل الإجمالي:

يتكون الدخل الصافي الإجمالي من مجموع المداخل الصافية للأصناف الآتية:

- أرباح المهنة.
- الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية أو غير المبنية.
- عائدات رؤوس الأموال المنقولة .
- المرتبات والأجور والمعاشات و الريوع العمرية.

فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقدار عن العقارات المبنية أو غير المبنية المشار إليها في المادة 77 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة<sup>1</sup>.

### ثانيا: الضريبة على أرباح الشركات: IBS

تأسست الضريبة على أرباح الشركات في الجزائر بموجب قانون 36-90 وحسب المادة 135 تؤسس الضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136<sup>2</sup>.

### ثالثا: الرسم على القيمة المضافة : TVA

تعرف على أنها الفرق بين قيمة السلع عند إنتاجها و قيمة هذه السلع عند تسويقها وتداول أو استهلاكها وتعتبر من أنواع الضرائب المباشرة<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> المادة 2 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 2017، ص10.

<sup>2</sup> قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة الوزارة المالية المديرية العامة للضرائب، المادة 135-136، ص 52.

<sup>3</sup> زواش خولة، اثر الضريبة على أرباح الشركات على الهيكل المالي للمؤسسة، مذكرة ماستر، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2017، ص23-24.

### الفرع الثاني: النطاق الزمني للتحصيل الضريبي

سنتطرق في هذا الشأن إلى عرض المجال الزمني للتحصيل الضريبي ويظهر ذلك في المواعيد التي قيد القانون بها المكلف بالضريبة بالإلتزام بواجب دفع الضريبة خلال فترة محددة، وبمقابل ذلك فإن إدارة الضريبة تخضع لآجال التقادم في حالة عدم قيامها بالإجراءات الواجب عليها اتخاذها.

### أولاً: مواعيد التحصيل الضريبي.

تختلف مواعيد التحصيل باختلاف الضريبة.

**1- الضرائب المباشرة:** تحصل في هذه المرحلة معينة يحددها المشرع فتفرض الضرائب المباشرة والعوائد و الرسوم المماثلة المذكورة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في اليوم الأول من الشهر الثالث الموالي للشهر الذي يدرج فيه الجدول للتحصيل وأحسن مثال على ذلك أنه تودع البنوك وشركات القرض وغيرها من المدينين بالفوائد لدى قابض الضرائب المختلفة الذي يتبع له مقر المؤسسة المفروضة عليها الضرائب خلال 20 يوماً الأولى من الشهر الثالث من كل ثلاثي، وهذا هو الشأن أيضاً بالنسبة لريوع القيم المنقولة أما بالنسبة لريوع الودائع و الكفالات قيودها المكلف خلال 20 يوماً الموالية لكل ثلاثي أما بالنسبة للمداخل المتأتية من الإيجار فتؤدي الضريبة في أجل أقصاه 30 يوماً ابتداء من تاريخ تحصيل الإيجار أما الضرائب على الأجر فتحصل بصورة شهرية.

**2- الضرائب غير المباشرة:** ليس محددة وحصيلتها على مدار السنة كالضرائب التي تفرض على المبيعات والقيمة المضافة والضرائب على الواردات والإنتاج والإستهلاك، ومثال ذلك الضرائب على عملية الإستيراد والتصدير التي تفرض عليها الضريبة حال مرورها بالحدود الإقليمية، إضافة إلى ضريبة الطابع التي تفرض وقت شراء الطابع ولصقته على المحررات المفروض عليها الضرائب.

### ثانيا- آجال التقادم:

يعتبر التقادم أحد أسباب انقضاء الإلتزام يوجه إلى الحق الموضوعي فيؤدي إلى سقوطه بانقضاء المدة في القانون، وهذا ما أخذ به المشرع في المجال الضريبي فيقيد القابضون حق المراجعة وتسقط كل دعوى يبشرونها في حالة عدم قيامها بأي إجراء ضد المكلف الضريبة طيلة مدة أربعة سنوات متتالية ابتداء من اليوم الأخير التي تم فيها فرض هذه الرسوم، أما الغرامات الثابتة ذات الطابع الجبائي فيبدأ التقادم اعتبارا من اليوم الأخير من السنة التي ارتكبت أثناء المخالفة أما في حالة ثبات التدليس من المكلف فيمدد الأجل المذكور أعلاه<sup>1</sup>.

### الفرع الثالث: الامتيازات الإدارية لتحصيل دين الضريبة.

إن عملية التحصيل تستوجب في بعض الأحيان استعمال الإدارة لسلطاتها المخول لها قانونيا وهذا في حالة فشل التحصيل العادي لدين الضريبة، حيث يمكن للإدارة بحجز سواء على المنقول أو على العقار كما يمكنها القيام بالغلاق المؤقت للمحل التجاري أو تقوم ببيع المحجوزات، وكل هذا دون اللجوء إلى القضاء وهذا ما نصت عليه المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية.

**1- الحجز:** هو مجموعة من الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية، وتهدف من وراء ذلك وضع المال بيدها وذلك عن طريق بيع الأملاك المحجوزة، ولكن ذلك بعد صدور قرار من المدير الولائي للضرائب و يشترط في الحجز أن يكون وفق أحكام نص المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>1</sup> اغيت مسيكة، حميدوش بوثينة، إشكالية التحصيل الضريبي بين امتيازات إدارة الضرائب و ضمانات المكلف بالضريبة، مذكرة ماستر، جامعة عبد الرحمان ميرة ، بجاية، 2015، ص 23-25.

**2 - غلق المؤقت:** يعتبر امتياز من امتيازات الإدارة الضريبية فهو إجراء ردي وهو ضمن الإجراءات الإستثنائية التي وضعها المشرع تحت سلطة الإدارة الضريبية لتمكينها من تحصيل الدولة (الخزينة العمومية) والتي تنص عليها صراحة في نص المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية.

**3 - البيع:** كما قلنا سابقا فالهدف الأول الحجز سواء على المنقولات أو على العقارات هو البيع وهذا ما أكده المشرع الجزائري في نص المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية، إضافة إلى نص المادة 14،151 من نفس المادة التي تحدد كل الشروط والإجراءات الواجب على الإدارة إتباعها، فيجوز للإدارة القيام بعملية البيع المنفرد لإحدى أو كل العناصر المالية المكونة للمحل التجاري المحجوز<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> اغيت مسيكة، حميدوش بوئينة، المرجع السابق، ص 51-55

### المبحث الثاني: فعالية التحصيل الضريبي.

يعتبر التحصيل الضريبي أهم الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الضريبية، حيث أن إجراءات فعالية التحصيل الضريبي تتم وفق تشريعات وضوابط محددة من طرف القانون.

### المطلب الأول: تقييم التحصيل الضريبي.

يواجه تطبيق الضريبة عدة مشاكل قد تكون من طرف المصالح الضريبية تارة أو من طرف المكلف تارة أخرى، فلذلك تحاول الإدارة الضريبية بإيجاد حلول لهذه العراقيل من خلال إجراءات وعمليات تقوم بها في مواعيد مناسبة ومحددة وطرق ملائمة وهذا لتقييم الفعالية .

### الفرع الأول: مشاكل التحصيل الضريبي.

تمثل مشاكل التحصيل على التوالي فيما يلي:

#### أولاً: الإعفاءات الضريبية:

نعني بالإعفاء الضريبي هو عدم فرض الضريبة على دخل معين، إما بشكل مؤقت أو بشكل دائم، ذلك ضمن القانون. وتلجأ الدول إلى هذا الأمر لإعتبرات تقدرها بنفسها وبما يتلائم مع ظروفها الإقتصادية والإجتماعية والسياسية وبما يتلائم مع ظروفها الإقتصادية والإجتماعية والسياسية.

#### ثانياً : التهرب الضريبي.

التهرب من الضريبة هو ظاهرة يحاول المكلف بالضريبة عدم دفعها أو جزائها بعد تحقق واقعها المنشئة، والتهرب قد يكون مشروعاً والذي يطلق عليه تجنب الضريبة وهو

الذي لا يتضمن مخالفة قانونية او تهربا غير مشروع وهو الذي يتضمن مخالفة قانونية وهو الذي يقصد في الدراسات المالية بالتهرب الضريبي<sup>1</sup>.

### 1- التهرب المشروع: ويكون التهرب مشروعاً في الحالات التالية:

✓ عدول الأفراد عن شراء السلعة التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة أو الإنصراف عن ممارسة استغلال معين، إلى استغلال آخر تكون نسبة الضريبة المتحققة على هذا الإستغلال أقل.

✓ أن يستغل الشخص نصوص بعض بنود قانون الضريبة الدخل التي تنص على الإعفاء من الضريبة لمن يستثمر في قطاعات محددة مثل الزراعة من المادة السابعة من القانون رقم 57 لسنة 1985 المعدل والتي تنص على الإعفاء ( الدخل الذي يتأتى من الأرض المستثمرة في الزراعة أو البستنة أو التحريج أو من تربية الماشية أو الدواجن أو الأسماك أو النحل. . الخ ) وكذلك إعفاء الأرباح الرأسمالية، وتعتبر الأرباح الناجمة عن شراء الأراضي و العقارات والأسهم والسندات وبيعها من هذه الأرباح الرأسمالية.

✓ قيام بنقل ملكية أمواله إلى ورثته عن طريق بيع خلال حياته تهرباً من خضوع هذه الأموال لضريبة التركات فيقوم المورث بهبة أمواله إلى ورثته.

✓ قيام الشخص بنقل عبء الضريبة بعد أن يكون قد دفعها لدائرة ضريبة الدخل أو شخص آخر ويطلق على هذه الحالة ( انعكاس الضريبة ).

✓ تحويل الضريبة عن طريق تحسين عمليات الإنتاج بما يعوض مقدار الضريبة أو لجوء المنتج إلى إنقاص درجة جودة أو حجم المنتج مع بقاء سعر السلعة على ما هو عليه.

<sup>1</sup> عادل العلي، المالية العامة و التشريع المالي الضريبي، دار الجامعة للنشر و التوزيع، الأردن، عمان، 2005،ص



2- التهرب غير المشروع: فهو التهرب الذي يتضمن غشا أو احتيالا يلجأ إليه المكلف بالضريبة عن طريق الإمتناع عن تقديم أو أن يتخلص من جزء من الضريبة، عندما يقدم إقرارا لا يتفق وحقيقة الأمر وفي مجال الضريبة الجمركية صورة إدخال السلع المستوردة أقل من قيمتها الحقيقية، ومن صور التهرب غير المشروع محاولة المكلف بالضريبة بعد أن يحدد المبلغ الواجب الدفع لإدارة الضريبة إخفاء أمواله أو تهريبا حتى يتعذر استفتاء دين الضريبة، وتبين المادة 42 من قانون ضريبة الدخل رقم 27 لسنة 1985 حدد حالات التهرب غير المشروع كما يلي:

✓ قدم كشفا غير صحيح وذلك بأن أغفل أو أنقص حذف منه أي دخل أو أي جزء من الدخل الذي يترتب عليه تقديم كشف به بمقتضى هذا القانون أو أثر على مقدار الضريبة بشكل ملموس.

✓ إدراج أي بيان كاذب أو صوري أو غير صحيح في كشف أو بيان قدم بمقتضى هذا القانون.

✓ أعد أو حفظ أو سمح بإعداد دفاتر أو حسابات أو قيود صورية أو مزورة أو زور أو سمح بتزوير أية دفاتر أو حسابات أو قيود أخفاها كليا أو جزئيا بقصد إخفاء أو تهريب أي دخل خاضع للضريبة بمقتضى هذا القانون أو أي جزء من ذلك الدخل أو للتملص من دفع الضريبة كليا أو جزئيا أو للحصول دون حق على إعفاء أو تنزيل أو تقاص يسمح به هذا القانون.

✓ لجأ إلى أي حيلة أو خدعة مهما كان نوعها أو لجأ واستعمالها للتهرب من دفع الضريبة أو لتخفيض مقدارها بأية صورة من الصور.

### 3- أسباب التهرب الضريبي:

أ- ضعف المستوى الخلقي: فهو يتناسب عكسيا مع مراعاة مصلحة المجتمع والشعور بواجب المسؤولية في تحمل أعبائه.

ب- تخلف الهيكل التنظيمي للنظام الضريبي: وهذا ما يلاحظ في الدول المتخلفة فعدم اكتمال وتقد الهياكل التنظيمية للنظام الضريبي يؤدي إلى تعقد المعاملات الضريبية مما يتيح الفرص الكافية لتهرب الأفراد من الضرائب.

ج- نقل عبء الضريبي: فعدم تناسب أسعار الضرائب مع القدرات التكلفية للأفراد يعني مبررا أساسيا للتهرب الأفراد من الضريبة.

د- عدم تحقق العدالة الضريبية: وهو يؤدي إلى عدم التساوي في تحمل الأعباء العامة وتوسيع حدة الفوارق بين الطبقات، ما يعطي مبررا للتهرب من دفع الضرائب المستحقة<sup>1</sup>.

### ثالثا : الإزدواج الضريبي.

يعرف الإزدواج الضريبي لدى العديد من خبراء المالية العامة، بمشكلة تعدد فرض الضريبة على المكلف بأدائها، ففي الإزدواج الضريبي يدفع المكلف بالضريبة على نفس الوعاء أكثر من إدارة ضريبية وقد يحدث الإزدواج الضريبي على المستوى الداخلي أو على المستوى الخارجي.

يترجم الإزدواج الضريبي في القانون الدولي بخضوع نفس الدخل (أو الربح) لضريبتين أو عدة ضرائب متشابهة أو مماثلة في دول مختلفة، تحت تأثير قواعد الإقليم التي تتضمنها القوانين الداخلية لهذه الدول في هذه الحالة فإن الإتفاقيات والمعاهدات الدولية تنظم كيفية تفادي هذه الظاهرة.

ونظرا لخطورة هذه المشكلة فإنها حظيت وما زالت تحظى بعناية كبيرة من قبل السلطات العمومية والباحثين الاقتصاديين، وذلك نظرا للنتائج الخطيرة الناتجة عليها من الناحية الإقتصادية ف بالنسبة للمجال الداخلي كثيرا ما يتدخل المشرع الضريبي بسن القوانين بصورة دقيقة ومحكمة لتفادي حدوث هذه الظاهرة إما الإزدواج الضريبي في إطار

<sup>1</sup> غازي الحسين عناية، النظام الضريبي في الفكر المالي و الإسلامي، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية،

القانون الداخلي لدولة معينة فيتمثل في خضوع نفس الدخل (أو الربح) لضريبتين متشابهتين أو لهما نفس الموضوع.

ويمكن أن يكون الإزدواج الضريبي قانونيا كما يمكن إن يكون اقتصاديا، فمن وجهة النظر القانونية يتمثل أساسا في خضوع لنفس المكلف بالضريبة لأدائها مرتين، أما الإزدواج الضريبي الإقتصادي فهو يصف الوضعية التي يتواجد عليها شخصين مختلفتين والذين تفرض عليهما ضريبة على أساس نفس الدخل وهي في حالة أرباح الأسهم (شركة ومساهم).

### 1 - أسباب الإزدواج الضريبي على الصعيدين الداخلي والدولي:

- ✓ زيادة أعباء الدولة المالية قد تدفع إلى التوسع في فرض الضريبة أكثر من مرة دون مراعاة للازدواج الضريبي، رغبة في زيادة الحصيلة الضريبية.
- ✓ رغبة الدولة في إخفاء الإرتفاع في أسعار الضرائب عن طريق تقسيم السعر المطلوب بين ضريبتين من النوع نفسه.
- ✓ انتشار المشاريع الاقتصادية التي تمارس نشاطها في أكثر من دولة وانتشار الشركات المساهمة التي يتم التعامل فيما تصدره من أسهم وسندات في مختلف الدول.
- ✓ اتساع الأخذ بالضرائب الشخصية التي تلاحق المكلف بالضريبة للوصول إلى فرض الضريبة على دخله كله، أيا كان مصدره لتحديد قدرته التكلفة<sup>1</sup>.

### رابعا - الغش الضريبي:

- يقصد بالغش الضريبي تلك السلوكيات والممارسات التي تتم بهدف التحايل وتجنب أداء الضريبة.
- يقصد به تمكن المكلف كليا أو جزئيا من التخلص من تأدية الضرائب المستحقة عليه، وذلك عبر ممارسة الغش والتزوير في القيود ومخالفة القوانين والأنظمة الضريبة المعتمدة، وتختلف صور الغش تبعا لاختلاف الأساليب التي يعتمدها المكلف

<sup>1</sup> محرزي محمد عباس، مرجع سبق ذكره، ص 265.

للتهرب من تأدية الضرائب المترتبة عليه، فقد يعمد المكلف إلى كتم عمله عن الدولة أو يمتنع عن تقديم التصريح المطلوب مزيفا ومدعوما بمستندات مزورة عن حقيقة أرباحه فيخفي أوجه نشاطه، أو يزيد من قيمة تكاليف الدخل القابلة للتزويل الضريبية، أو يستعين ببعض القوانين التي تساعد على إخفاء حقيقة أرباحه<sup>1</sup>.

#### خامسا - الفساد الاقتصادي و الضريبي:

تعاني مختلف الدول المتقدمة أو النامية من وجود نشاطات خفية وغير شرعية، والتي لا تخضع التي نوع من الضرائب، وتشكل إحدى العقبات الكبيرة التي تعرقل فعالية النظام الجبائي، حيث تشجع على التهرب الضريبي و تفسد الحوافز الضريبية وتعمل على توزيع الحصيلة الضريبية لصالح غير المستحقين لها، مما يؤدي في النهاية لشلل في أركان وأسس النظام الجبائي القائم، ومن أهم مظاهر الفساد الاقتصادي نجد: البيروقراطية، المحسوبية، الرشوة، استغلال النفوذ، والوظيفة العامة لتحقيق أغراض خاصة<sup>2</sup>.

#### الفرع الثاني: وسائل لفعالية التحصيل الضريبي.

##### 1- أداء أعمال الرقابة الجبائية على درجة عالية من الجودة:

✓ تحلي المكلف بالوعي الضريبي وذلك من خلال تعاونه مع الإدارة الجبائية بتقديم المعلومات والتصريحات اللازمة، ومحاولة تعميم ونشر الثقافة الجبائية كالإستعانة بوسائل الإعلام.

✓ وجود إطارات مؤهلة للرقابة، إضافة إلى تقديم حوافز مادية ومعنوية من اجل تشجيعهم على بذل مجهودات أكثر وبطريقة محكمة، وهذا حتى لا تترك للمكلف الإستفادة من الثغرات التي يتضمنها التشريع الضريبي.

<sup>1</sup> مجدي محفوظ، علم المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، ديوان النشر، لبنان، الطبعة الرابعة، 2004، ص 37.

<sup>2</sup> ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة الباحث، جامعة البليدة، العدد 2، 2003، ص151.

- ✓ الحرص على صياغة القوانين وتوفير إجراءات ضريبية على نحو سليم.
  - ✓ العمل على التنسيق بين الإدارة الجبائية و مختلف الإدارات الأخرى.
  - ✓ التأكد من مدى صحة الإلتزامات الضريبية التي يصرح عنها المكلفين وهذا لكشف أو إعاقة التهرب الضريبي المحتمل.
  - ✓ العمل على اكتشاف و تحليل أسباب عدم التزام المكلفين ووضع الحلول المناسبة لردعها.
  - ✓ تغليظ العقوبات على جرائم التهرب الضريبي واعتبارها جريمة وليس فقط جنحة.
- إعطاء الحق لموظفي الإدارة الضريبية بالإطلاع على الدفاتر والوثائق والمستندات الخاصة بالمكلف بالضريبة إذا كان ضروريا لتحديد دقيق لوعاء الضريبة أو في حالة الشك بان القرار المقدم من المكلف لا يتفق و الحقيقية<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: دور الرقابة الجبائية في محاربة التهرب والغش الضريبيين.

يعتبر الغش والتهرب الضريبيين ظاهرتان تتشابه في عدة نقاط كما تختلف أيضا في عدة نقاط، حيث أن مفهوم التهرب أوسع نطاقا من مفهوم الغش.

#### الفرع الأول: مفهوم التهرب والغش الضريبي.

##### أولا- التهرب الضريبي:

هناك عدة تعاريف للتهرب الضريبي نذكر منها:

يعرف التهرب الضريبي على أن يسعى المجرر بالضريبة للتخلص منها رغم تحقق والواقعة المنشئة للضريبة فيعمد على سلوك احتيالي للتخلص من حملها عليه.

يعني تمكن المكلف بالتخلص من الإلتزام بتأدية الضريبة عن طريق امتناعه عن القيام بالأعمال والتصرفات التي توجب فرض الضرائب عليها، ومثال على ذلك امتناع

<sup>1</sup> عادل فليح العلي، مالية الدولة، دار زهران للنشر والتوزيع، طبعة 1، 2013، ص293.

المكلف عن استهلاك السلع والخدمات الخاضعة للضريبة أو الإمتناع عن استهلاك السلع التي تستوجب فرض رسوم جمركية عليها أو الإنصراف عن توظيف الأموال في النشاطات التجارية والصناعية الخاضعة للضرائب والتوجه للقيام بالنشاطات والمشاريع التي قصد المشرع إعفائها من الضرائب مما لا شك فيه أن هذه المحاولات لتجنب الضريبة لا تتطوي على أي سوء نية أو مخالفة للقوانين والأنظمة الضريبية من قبل المكلفين وكذلك لا تثب عليهم مسؤولية يعاقب عليه القانون .

التهرب المشروع هو الذي لاجرم فيه حيث يتجنب المكلف تحمل الضريبة أو الإلتزام بها دون مخالفة أحكام التشريعات الضريبية، ذلك بالإبتعاد عن مواطن التكليف أو الإستفادة من بعض الثغرات الموجودة في القانون، والتهرب المشروع يقوم من خلاله المكلف باستغلال بعض الثغرات الموجودة في القانون للتوصل إلا عدم الإلتزام بدفع الضريبة المترتبة عليه ولتحقيق هذه الغاية يقوم المكلف بالإستعانة بأهل الخبرة والإختصاص ولمعرفة طرق التخلص من الضريبة مستنديين في ذلك إلى خلل أو ثغرات في التشريع الجبائي ومن أمثلتها... عندما يهب شخص أمواله خلال حياته إذا ورثته تهريا من دفع ضريبة التركات بعد موته أو كأن تفرض ضرائب عالية على الأملاك العقارية فيمتنع الشخص على اقتناء العقارات وبذلك لا يدفع ضريبة<sup>1</sup>.

### ثانيا - الغش الضريبي:

لقد تعددت التعاريف والمفاهيم للغش الضريبي من طرف المؤلفين وهذا بإختلاف وجهات نظرهم القانونية والإقتصادية ونظرا لذلك ليس من السهل تقديم تعريف شامل ودقيق للغش الضريبي ومن بين هذه التعاريف نذكر:

يقصد به تمكن المكلف كليا أو جزئيا من التخلص من تأدية الضرائب المستحقة عليه، وذلك عبر ممارسته الغش والتزوير في القيود ومخالفة القوانين والأنظمة الضريبية وتختلف

<sup>1</sup> مجدي محفوظ، علم المالية العامة والتشريع الإداري الضريبي، ديوان النشر، لبنان، 2004، ط4، ص 377-378.

صور لغش الضريبي تبعا لإختلاف الأساليب التي يعتمدها كل مكلف للتهرب من تأديتها، فقد يعمد المكلف إذا كتم هم له عن الدولة أو يمتنع عن تقديم التصريح المطلوب منه أو يقدم تصريحا مزيفا ومدعوما للتهرب الضريبي أو يستعين ببعض القوانين التي تساعده على إخفاء حقيقة أرباحه<sup>1</sup>.

الغش الضريبي يمكن تعريفه على أنه نوع من السلوكيات والتصرفات التي يعتمدها المكلف بالضريبة بهدف التحايل وتجنب دفع قيمة الضريبة وذلك بطرق غير مشروعة وخارجة عن القانون.

### الفرق بين الغش والتهرب الضريبي:

نميز بين التهرب والغش الضريبي من خلال:

التهرب الضريبي تكون فيه إدارة المكلف متجهة نحو تحقيق العبيء الضريبي إلا أنه يسلك في سبيل ذلك سبلا مشروعة فالمكلف هنا يمارس حقا من حقوقه القانونية والإقتصادية هدفا مشروعا بالنسبة له، وبالتالي فلا تقع عليه أي عقوبة أو جزاء، فالتهرب الضريبي بهذه الصورة يتوفر العنصر المعنوي (سوء النية) دون العنصر المادي (الحيلة التدليسية).

أما الغش الضريبي فتتجه فيه إرادة المكلف تحقيق أو إسقاط العبيء الضريبي ولكنه يسلك في سبيل تحقيق ذلك بطرق غير مشروعة تصل إلى حد التدليس والإحتيال، فالغش الضريبي يمثل حالة خاصة من حالات التهرب الضريبي عن طريق انتهاك القانون<sup>2</sup>.

### الفرع الثاني: أسباب التهرب والغش الضريبي وطرق محاربتة

أولا- الأسباب الأخلاقية: ويقصد بها المستوى الأخلاقي ودرجة الوعي السائد في الدولة فكلما كان هذا المستوى مرتفع لدى الأفراد كلما كان سؤال الأفراد يتمتعون بشعور عال

<sup>1</sup> خالد شحادة الخطيب وأحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل، الأردن، ط2، 2005، ص215.

<sup>2</sup> مجدي محفوظ، مرجع سابق، ص379.

المسؤولية، وبحب متناه للمصلحة العامة وسعي حثيث نحو أداء واجباتهم التي تحددها الأنظمة والقوانين نحو الجماعة والتب تأتي في مقدمتها قبولهم بأداء واجب الضريبة باعتبار أن ذلك إحدى طرق المحافظة على كيان الدولة والمساهمة في رقيها و تقدمها ومساعدتها في تقديم أفضل الخدمات إلى كل أفراد المجتمع.

**ثانيا- الأسباب التنظيمية الفنية للتهرب:** الضريبة لا تتم إلى بتقديم تصريح من قبل المنشأة التجارية أو الصناعية، فعدم وجود نظام مراقبة فتي دقيق يختص بمتابعة الأشخاص والشركات وكيفية حساب الضريبة الحقيقية عليهم، وذلك من الأمور المهمة، ومن هنا ظهرت طريقة للتهرب من الضريبة الجمركية، وذلك من خلال إخفاء الورقة الحقيقية التي تحوي القيمة الحقيقية للبضائع وإظهار ورقة مزيفة خاطئة تحمل قيمة أقل من الأصلية وعليه مجمل القول، أن الأسباب الفنية والتنظيمية وانضباطها وقدرتها على كشف التهرب الضريبي له أثر لا يستهان به في جعل المكلفين بالضريبة يتخذون قرارات تتعلق بالتهرب الضريبي أو الإلتزام بها.

**ثالثا- الأسباب السياسية للتهرب الضريبي:** السياسة التي تتبعها الدولة تلعب دور كبير في التهرب الضريبي فإذا كان إنفاق الدولة لحصيلة الضرائب التي تجنيها في صالح الأفراد فإنهم يشعرون أن ما يدفعونه عود عليهم بالنفع وبالتالي يقل تهريهم من دفع الضرائب المفروضة عليهم، أما إذا ضيعت الدولة حصيلة الضرائب في أشياء لا تحقق فائدة للمواطنين، فإنهم سيبدلون قسارى جهودهم من أجل التهرب الضريبي أي أن الدولة قد لا تظهر أي تغيير على صعيد التطوير العام للدولة ولقطاع الخدمات العام، بحيث لا يشعر الأشخاص بالفائدة عند دفعهم للضريبة وجنيها منهم، وعنده سيتهربون من دفعها لأنها لا تخدم الصالح العام.

**رابعا- أسباب الاقتصادية:** هنا نجد أن المستوى المعيشي للأفراد والوضع الإقتصادي العام يلعب دورا هاما في الإلتزام بالضريبة فالوضع الإقتصادي الجيد ووفرة الأموال تؤدي إلى عدم التهرب الضريبي والعكس صحيح .



**خامسا:** ارتفاع العبء الضريبي: إن ارتفاع العبء الضريبي يؤثر على المكلفين ويؤدي إلى إرتقائهم بالضرائب وشعوره بانعدام المساواة والعدالة الإجتماعية وهذا كله سيفقده شعور الإنتماء للوطن وبالتالي تهريبهم من دفعها.

**سادسا-** الازدواج الضريبي: وهو أن تفرض الضريبة ذاتها أوضريبة من نفس النوع أكثر من مرة على ذات المكلف في مدة واحدة بالنسبة لنفس الوعاء الضريبي لإعتقاده بعدم أحقية الدولة بهذه الضرائب.

**سابعا-** التغير المتواصل للتشريعات الضريبية وتعارضها وتعقيدها وعدم وضوحها:

وهذا يتيح المجال للفرد بترك التزاماته الضريبية بالإضافة إلى الإعفاءات المتكررة والقوانين الغير مدروسة.

**طرق محاربة الغش والتهرب الضريبي:** يمكن محاربة كل من الغش والتهرب الضريبي من خلال اتباع جملة من الحلول والإجراءات الوقائية التي تساعدنا في ذلك والتي من بينها:

**1 - تحسين فعالية النظام الضريبي:** يعتبر التهرب الضريبي كنتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي، لذلك فإن رسبت فعاليته

سيساهم في معالجة ظاهرة التهرب وذلك بمراعات ما يلي:

- ✓ تبسيط النظام الضريبي ،وذلك من خلال العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضرائب فضلا عن صياغة التشريع الضريبي بأسلوب يسهل على المكلفين فهمها وعليه يجب أن يتسم النظام الضريبي بالشفافية في اجراءات فرض الضريبة وتقييم رقم الأعمال خاصة إذا تعلق الأمر بالنظام الجزائري ويساهم في الإستقرار الضريبي في وضوح التشريع الجبائي لكثرة التعديلات التي تطرأ عليه.
- ✓ إرساء نظام ضريبي عادل، حيث يشكل الإحساس بالتعسف الضريبي من أهم العوامل التي تؤدي إلى انتشار ظاهرة التهرب الضريبي ولمعالجة ذلك الوضع يعمل المشرع الجبائي على ارساء نظام ضريبي عادل وذلك من خلال مراعات (الأخذ

بمبدأ الشخصية الضريبية، الشمولية الضريبية، تجنب الإزدواج الضريب إفاءات ضريبية مدروسة).

✓ تحسين التشريع الضريبي وذلك من خلال انسجامه وترابطه لتجنب الثغرات التي تترك مجالا للتهرب الضريبي، لذلك يجب إحكام صياغة نصوص التشريع الجبائي حيث يفوت الفرصة على المكلف للإستفادة من تلك الثغرات القانونية.

2- تحسين الجهاز الإداري: إن القانون الجبائي الجيد لا يكفي وحده لمواجهة ظاهرة التهرب الضريبي بل يجب توفر إدارة ضريبية ممتازة بدرجة عالية من الكفاءة سواء من حيث التطبيق أو التنظيم كما أن الجهاز الضريبي الكفئ يمكنه تحويل ضريبة سيئة إلى أخرى حسنة، أما الجهاز الغير الكفئ فباستطاعته تحويل ضريبة من سيئ الى أسوأ مما يدعي الإهتمام بالإدارة الجبائية.

✓ تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف: معظم الإصلاحات الضريبية تهدف دائما إلى تخفيض حدة التوتر بين المكلف والإدارة الضريبية، وهذا من شأنه أن يقلل من حالات التهرب الضريبي وذلك لكسب ثقة المكلف كثمرة لعلاقة حسنة.

✓ تحسين الرقابة الجبائية، ظاهرة التهرب الضريبي قد تتجر عنها عدة آثار وخيمة إلا أنها تستدعي حتمية مكافحتها بانتهاج سياسة رشيدة للحد من تفاقم الوضع<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> سهام كرودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد، الجزائر، 2011، ص31.

### خاتمة:

الإلزامية وفرض الضريبة وتعدد أساليبها يؤدي ببعض المكلفين إلى انتهاج بعض الأساليب المشروعة وغير المشروعة وهو ما يعرف بظاهرة التهرب والغش الضريبي الذي ينتشر بصورة كبيرة في الجزائر، وتعدد أساليبه فمنها ما هو مختص بالمكلف بالضريبة والظروف الإقتصادية والإجتماعية المحيطة به.

لكن بالرغم من زيادة حصيلة الضريبة و مساهمتها في التنمية الاقتصادية يبقى التهرب و الغش الضريبي من بين النقائص التي يعرفها النظام الضريبي و الذي زادت من حدته مع تفتح الاقتصاد الجزائري على العالم الخارجي لما له من آثار سلبية و خطيرة التي تعود من تنمي وتفشي تلك الظاهرة.

لقد حاولت ومازالت الإدارة الجبائية تبذل جهود معتبرة للحد أو التحقيق منها لأنها تمس بالمال العام و بالتالي إلحاق أضرار بالخرينة العامة، إذ أنها تكتسي أهمية بالغة نظرا لكون النظام الضريبي الجزائري تصريحا ومنه فإنها تشكل الأداة القانونية في يد الإدارة الجبائية التي تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية، والعمل على اكتشاف الأخطاء والمخالفات المسجلة بهدف تصحيحها وتقويمها ولذا أولت لها السلطات المختصة اهتماما كبيرا وعملت على تنظيمها بوضع أجهزة خاصة للقيام بها.

كما تم منح مجموعة من الحقوق والصلاحيات لأعوان الرقابة الجبائية تيسيرا لأداء مهامهم الرقابية كحق الإطلاع واستدراك الأخطاء، وبالتالي منح جملة من الضمانات للمكلفين بالضريبة تقاديا لأي تعسف من قبل الإدارة الجبائية، كحق الإعلام المسبق بالتحقيق والاستعانة بمستشار من اختيارهم .

تتخذ الرقابة الجبائية عدة أشكال تنقسم إلى الرقابة العامة والرقابة المعمقة، الرقابة العامة تتمثل في الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق وتتم على مستوى مفتشية الضرائب، والرقابة المعمقة تشمل التحقيق في الحاسبة والتحقق المصوب في المحاسبة والتحقق المعمق في مجال الوضعية الجبائية وتتم على مستوى مديرية الضرائب الولائية.

## خاتمة

---

لكن بالرغم من كل هذه الأجهزة الموضوعية و الإجراءات و الوسائل المتخذة لتعزيز عمل نظام الرقابة الجبائية، إلا أنه غير كفيل بتحقيق الفعالية في أداء المهام الموكلة إليه باعتبار أن الحكم على فعالية نظام الرقابة الجبائية يكمن في مدى قدرته على تحقيق أهدافه، إلا أن المشاكل التي يعاني منها حالت دون ذلك، وهذا ما يستدعي ضرورة اتخاذ كل الوسائل و الإجراءات الكفيلة بتحسينه.

قائمة المصادر المراجع:

الكتب:

سهام كرودي ،الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق،دار المفيد ،الجزائر،2011.  
مجدي سليمان، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية ،مكتبة دار الثقافة، الأردن،  
1998.

محمد لعلوي، "دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر" ،أطروحة مقدمة  
لنيل شهادة الدكتوراه ،تخصص علوم اقتصادية، بسكرة،جامعة محمد خيضر،2014-2015.  
شيخي بلال مغاري عبد الرحمان."دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن  
طريق تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر".مجلة دراسات جبائية، العدد02، جامعة بومرداس،  
جوان 2013 .

كحلة عبد الغني، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي، رسالة مقدمة  
ضمن متطلبات شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد ومالية دولية،  
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة المدية، الجزائر،  
2012\_2011

عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري"،  
مطبعة مزوار، الجزائر، 2776.

سهام كرودي، "الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق"، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر،  
2011 .

المادة 1\_20 من قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب،  
2016.

قانون الإجراءات الجبائية.

قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب،2016.

قانون رقم 17-11 ، الصادر بتاريخ 27 ديسمبر 2017 ، المتضمن قانون المدني لسنة

2018 ، جريدة رسمية، الصادرة بتاريخ 28 ديسمبر 2017 ، العدد 76.

## قائمة المصادر والمراجع

لياس قالب ذبيح، "مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية .دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم بواقي"، رسالة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، بسكرة، جامعة محمد خيضر، 2010-2011.

<sup>1</sup>قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب 2015. المادة 01/18. قرار وزاري مشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009، الجريدة الرسمية، العدد 20 الصادرة بتاريخ 29\_03\_2009.

القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009، الجريدة الرسمية العدد 20 الصادرة بتاريخ 29 / 03 / 2009 .

إلياس قالب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة جامعة محمد خيضر بسكرة، 2011 / 2010.

نوى نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، مذكرة مقدمة ضمن مقتضيات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع مالية و نفود، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2003.

قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم وفقا للمادة 37 من قانون المالية لسنة 2009. دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، المديرية العامة للضرائب. بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 2009.

بشرى عبد الغني، مرجع نفسه، ص: 103-104.المطلب الثاني : سبل تفعيل الرقابة الجبائية.

مريم غضبان، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر مالية ومحاسبة، تخصص: محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم المالية والمحاسبة، جامعة آكلي محند أولحاج، البويرة 2015 .

لامية آيت بلقاسم، المية آيت بلقاسم، آليات واجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة آكلي محند اولحاج، البويرة، 2014.

## قائمة المصادر والمراجع

- عبد العزيز قتال، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، معهد العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، المركز الجامعي يحي فارس، المدية، 2009.
- مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي واشكالية التهرب الضريبي دراسة حالة الجزائر، رسالة مقدمة لنيل دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، فرع تسيير، جامعة الجزائر، 2002.
- علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر 1998
- محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للطباعة والنشر و التوزيع، جامعة الجزائر، الطبعة، 4، 2008.
- العلي عادل، المالية العامة والقانون المالي الضريبي، إثراء للنشر و التوزيع الأردن، الطبعة الثانية، 2011.
- أدري عدنان، التحصيل الضريبي و الإدارة الجنائية في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2010.
- احمد زايد الشامية، أسس المالية العامة، الأردن عمان، ط5، دار الزهران للنشر و التوزيع، 2005،
- يحيي لخضر، دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة.
- محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، الجزائر، دار هومة للنشر، ط 4، 2008
- خالصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، دار هومة للطبع و النشر و التوزيع، بوزريعة الجزائر، 2006
- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 2017.

## قائمة المصادر والمراجع

قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة الوزارة المالية المديرية العامة للضرائب، المادة 135-136.

زواش خولة، اثر الضريبة على أرباح الشركات على الهيكل المالي للمؤسسة، مذكرة ماستر، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2017.

اغيت مسيكة، حميدوش بوثينة، إشكالية التحصيل الضريبي بين امتيازات إدارة الضرائب و ضمانات المكلف بالضريبة، مذكرة ماستر، جامعة عبد الرحمان ميرة ، بجاية، 2015.

عادل العلي، المالية العامة و التشريع المالي الضريبي، دار الجامعة للنشر و التوزيع، الأردن، عمان، 2005.

غازي الحسين عناية، النظام الضريبي في الفكر المالي و الإسلامي، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2003، ص 343-344.

مجدي محفوظ، علم المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، ديوان النشر، لبنان، الطبعة الرابعة، 2004.

ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة الباحث، جامعة البليدة، العدد 2003. عادل فليح العلي، مالية الدولة ، دار زهران للنشر والتوزيع، طبعة 1، 2013،

مجدي محفوظ، علم المالية العامة والتشريع الإداري الضريبي، ديوان النشر، لبنان، 2004، ط4.

خالد شحادة الخطيب وأحمد زهير شامية ،أسس المالية العامة ،دار وائل ،الأردن ، ط2، 2005.

### القوانين:

قانون الإجراءات الجبائية.



## فهرس المحتويات

رقم الصفحة	الفهرس
أ	مقدمة .
أ	إشكالية: ما مدى مساهمة الرقابة الجبائية في زيادة لتحصيل الضريبي ؟
1	<b>الفصل الاول: الرقابة الجبائية في الجزائر.</b>
2	المبحث الاول: الإطار العام للرقابة الجبائية.
2	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية واهدافها.
2	الفرع الأول: تعريف الرقابة الجبائية.
5	الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية.
7	المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية واسبابها.
7	الفرع الأول: أشكال الرقابة الجبائية.
10	الفرع الثاني: أسباب إجراء الرقابة الجبائية.
12	المبحث الثاني: الإطار الخاص للرقابة الجبائية.
12	المطلب الاول: الوسائل المكلفة بالرقابة الجبائية.
12	الفرع الأول: الوسائل الهيكلية المكلفة بالرقابة الجبائية.
18	الفرع الثاني: الوسائل البشرية المكلفة بالرقابة الجبائية.
22	الفرع الثالث: الوسائل القانونية المخصصة للرقابة الجبائية.
27	المطلب الثاني: سبل تفعيل الرقابة الجبائية.
27	الفرع الأول: الصعوبات المعيقة لعمل هيئات الرقابة الجبائية.
31	الفرع الثاني: آليات تفعيل عمل هيئات الرقابة الجبائية.
39	<b>الفصل الثاني التحصيل الضريبي في الجزائر</b>
39	المبحث الأول: ماهية التحصيل الضريبي
39	المطلب الأول: مفهوم التحصيل الضريبي
40	الفرع الأول: تعريف التحصيل الضريبي

## فهرس المحتويات

41	الفرع الثاني: أهداف وأهمية عملية التحصيل الضريبي
43	الفرع الثالث: قواعد وطرق التحصيل الضريبي
47	المطلب الثاني: أساسيات التحصيل الضريبي
47	الفرع الأول: مصادر التحصيل الضريبي
49	الفرع الثاني: النطاق الزمني للتحصيل الضريبي
50	الفرع الثالث: الامتيازات الإدارية لتحصيل دين الضريبة
52	المبحث الثاني: فعالية التحصيل الضريبي.
52	المطلب الأول: تقييم التحصيل الضريبي
52	الفرع الأول: مشاكل التحصيل الضريبي
57	الفرع الثاني: وسائل فعالية التحصيل الضريبي
58	المطلب الثاني: دور الرقابة الجبائية في محاربة الغش والتهرب الضريبي
58	الفرع الأول: مفهوم التهرب والغش الضريبي
60	الفرع الثاني: أسباب التهرب والغش الضريبي وطرق محاربتها
64	خاتمة.
66	قائمة المصادر والمراجع
-	فهرس المحتويات