



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة بلحاج بوشعيب عين تموشنت



الكلية: العلوم الإقتصادية، التجارية و علوم التسيير
القسم: علوم المحاسبة و المالية
التخصص: محاسبة و جباية معمقة

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر

تحت عنوان:

دور الرقابة الجبائية في التحصيل الضريبي دراسة حالة تحقيق مصوب بمركز الضرائب ولاية عين تمونشت

تحت إشراف الأستاذ:
د. درويش عمار

من إعداد الطالبتين:
* عبد العالي بشرى
* بن عامر نور الهدى

لجنة المناقشة

جامعة عين تمونشت	رئيسا	أستاذ محاضر أ	د. بوغازي اسماعيل
جامعة عين تمونشت	مشرفا	أستاذ محاضر أ	د. درويش عمار
جامعة عين تمونشت	ممتحنا	أستاذ محاضر أ	د. عبد الباقي حياة

السنة الجامعية: 2022/2021

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الشكر و التقدير

نحمد الله الذي اعاننا على انجاز هذا العمل المتواضع شكر خاص إلى الاستاذ الكريم و المتميز الذي لم ييخل

علينا بتوجيهاته و نصائحه لإنجاز هذا البحث، فله منا اسمى معاني الشكر و العرفان (درويش عمار)

شكر و تقدير كبيرين إلى كل عمال مركز الضرائب عين تموشنت

الإهداء

اللهم لك الحمد قبل ان ترضى و لك الحمد اذا رضيت و لك الحمد بعد الرضا

نحمد الله عز و جل أنه وفقني في انجاز هذا العمل المتواضع

أهدي ثمرة عملي الى الوالدين الكريمين

حفظهما الله و الى كل الاخوة و الاخوات

كما أهديه لكل الزميلات و الزملاء و الى كل افراد العائلة دون استثناء

و الى كل من شاطرني و ساعدني في إتمام هذه المذكرة

الإهداء

اللهم لك الحمد قبل ان ترضى و لك الحمد اذا رضيت و لك الحمد بعد الرضا
نحمد الله عز و جل أنه وفقني في انجاز هذا العمل المتواضع
الى قرة عيني، الى من جعلت الجنة تحت قدميها
الى من حرمت نفسها و أعطتني و من نبع حنانها سقتني
الى من وهبتني الحياة.... أمي العزیزة حفظها الله
الى من يزيدني انتسابي له و ذكره فخرا و احتزازا و الى من سهر الليالي من اجل
تربيتي و تعليمي و جعلني اكبر في ازكى و اطهر فضيلة ابي العزیز
الى اخواتي الأحباء و الى كل من شاءت الأقدار ان تجمعني بهم
اهدي هذا العمل لوجه اله تعالى راجيا منه ان يتقبله مني و يجعل ثوابه في ميزان

اعماله

الى قرة عيني رسول الله صلى الله عليه و سلم

قائمة المحتويات

الفهرس:

أ المقدمة

الفصل الأول: ماهية الرقابة الجبائية

2 تمهيد:

3 المبحث الأول : الاطار العام للرقابة الجبائية

3 المطلب الأول : مفهوم الرقابة الجبائية.

3 الفرع الأول : مفهوم الرقابة الجبائية

4 الفرع الثاني : أهداف الرقابة الجبائية

5 المطلب الثاني : أسباب الرقابة الجبائية ومبادئها

5 الفرع الأول : أسباب الرقابة الجبائية

6 الفرع الثاني : مبادئ الرقابة الجبائية

14 المبحث الثاني: نظام الرقابة الجبائية

14 المطلب الأول: إجراءات التحصيل الضريبي:

15 المطلب الثاني: ضمانات التحصيل الضريبي:

15 المطلب الثالث: مقومات الرقابة الجبائية

17 المبحث الثالث: تنظيم الرقابة الجبائية

17 المطلب الأول: الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية ومسئولياتهم

19 المطلب الثاني: حقوق الإدارة الجبائية في مجال الرقابة

20 المطلب الثالث: حقوق وواجبات المكلفين بالضريبة

23 خلاصة الفصل:

الفصل الثاني: التحصيل الضريبي

24 تمهيد:

25 المبحث الأول: عموميات التحصيل الضريبي

25	المطلب الأول: مفهوم التحصيل الضريبي
26	الفرع الثاني، أهداف وأهمية عملية التحصيل
27	المطلب الثاني: طرق التحصيل الضريبي
29	المطلب الثالث: قواعد التحصيل الضريبي
31	المبحث الثاني: الضرائب المحصلة في الجزائر
31	المطلب الأول: الضريبة على الدخل الإجمالي
31	الفرع الأول: تعريف الضريبة على الدخل الإجمالي
32	الفرع الثاني: خصائص الضريبة على الدخل الإجمالي
33	الفرع الثالث مجال تطبيق الضريبة على الدخل الاجمالي و الاشخاص الخاضعين لها
34	الفرع الرابع: الاعفاءات
34	الفرع الخامس: حساب الضريبة على الدخل الاجمالي:
38	المطلب الثاني: الضريبة على أرباح الشركات
38	الفرع الأول: تعريف الضريبة على أرباح الشركات
39	الفرع الثالث: الإعفاءات
43	المطلب الثالث: الرسم على القيمة المضافة
43	الفرع الأول: تعريف وأهداف الرسم على القيمة المضافة
44	الفرع الثاني: مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة
44	الفرع الثالث: العمليات الخاضعة للضريبة
46	الفرع الرابع: الإعفاءات
47	الفرع الخامس: المعدلات:
48	المطلب الأول: مفهوم التهرب والغش الضريبي
49	المطلب الثاني: أسباب التهرب والغش الضريبي
49	الفرع الاول: اسباب التهرب الضريبي
52	الفرع الثاني: أسباب الغش الضريبي في الجزائر
53	المطلب الثالث: إجراءات مكافحة التهرب والغش الضريبي

55 خلاصة الفصل:

الفصل الثالث: دراسة حالة لمركز الضرائب عين تموشنت

54 تمهيد:

55 المبحث الأول: لمحة عامة عن مركز الضرائب لولاية عين تموشنت

55 المطلب الأول: التعريف بمركز الضرائب لولاية عين تموشنت ومهامه

55 الفرع الأول: تعريف بمركز الضرائب عين تموشنت

56 المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب

62 المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية

67 المبحث الثاني: الضرائب المسيرة من طرف مركز الضرائب اهم المؤسسات التابعة له والتزاماتها

67 المطلب الأول: اهم الضرائب والرسوم المسيرة من طرف المركز

67 المطلب الثاني: المؤسسات التابعة لمركز الضرائب

68 المطلب الثالث: التزامات المؤسسات اتجاه مركز الضرائب

69 الفرع الأول: الضريبة على الدخل الإجمالي:

69 الفرع الثاني: الضريبة على أرباح الشركات:

71 المبحث الثالث: دراسة حالة تحقيق المصوب في مركز الضرائب

71 المطلب الأول: الخطوات النظرية لعملية التحقيق المصوب

79 المطلب الثالث: تطور الحصيلة الجبائية في مركز الضرائب لولاية عين تموشنت

83 خلاصة الفصل:

خاتمة:

قائمة المراجع والمصادر:

قائمة المراجع:

قائمة الجداول

الصفحة	إسم الجدول	رقم
34	الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي	01
67	الجدول التصاعدي السنوي للضريبة على الدخل الإجمالي	02
74	العقوبات الخاصة بنقص التصريح	03
74	استخراج النتائج	04
75	جدول حساب الرسم على القيمة المضافة	05
75	جدول حساب وعاء الرسم على القيمة المضافة	06
76	جدول حساب النتيجة الجبائية لارباح الشركات	07

قائمة الأشكال

الصفحة	إسم الشكل	رقم
03	يبين الرقابة الجبائية	01
60	الهيكل التنظيمي للمركز الجوّاري للضرائب ولولاية عين تموشنت	02
61	الرقابة على الوثائق	03
64	يبين أشكال الرقابة الجبائية	04
70	مراحل عملية التحقيق المصوب	05
74	المنحنى البياني يمثل تطور الحصيلة الجبائية بمركز الضرائب لولاية عين تموشنت	06

المقدمة

المقدمة

الإدارة الجبائية وسيلة هامة تطبقها من أجل تحرير المعلومة الجبائية و القيام بتحقيقها و تتمثل هذه الأداة في "الرقابة الجبائية" و التي تعتبر وسيلة أساسية بيد الإدارة الجبائية لمراقبة المكلفين بالضريبة كما أن هذه الأخيرة تمتلك ادوات هامة من أجل العيش في هذا المحيط الصعب و من أهمها التحقيق المصوب الذي يمثل الضوء أو المصباح الرقابة الجبائية و بما أن الضريبة بمثابة اقتطاع من ثروات أفراد و ذلك باعتبارها فريضة إلزامية تقرها الدولة بما لها من سلطة فمن الطبيعي أن يلجأ بعض الأفراد إلى محاولة التخلص من أداؤها بشتى الطرق و هو ما يطلق عليه التهرب الضريبي، الذي تكون لديه آثار وخيمة من ناحية حصيلة الضرائب، وللحد من هذه الظاهرة أنشئ ما يسمى بالرقابة الجبائية، وهي تعتبر من أهم الإجراءات و الوسائل الفعالة للحد من المشاكل و الحل لعدد من الأزمات الاقتصادية، السياسية و الاجتماعية، وفعاليتها و استمراره مرهون بمدى استجابة و التزام المكلفين بالضريبة لواجباتهم الضريبية و بما أن أهم الأسس التي يبنى عليها النظام الجبائي هي التصريح الضريبي حيث أقرت التشريعات الجبائية الرقابة الجبائية كوسيلة للحد من الظواهر الضريبية الخطيرة كالتهرب والغش الضريبي و ذلك بغية زيادة الحصيلة الضريبية و كذلك الزيادة في الإيرادات الجبائية لدولة، و لهذا الغرض كلفت الإدارة الجبائية لتقوم بهذه المهمة و قد خصصت مصلحة خاصة تسمى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية على مستوى مركز الضرائب الو و سخرت الإمكانيات المادية و البشرية للقيام بمهمة الرقابة على أحسن وجه، و العمل على زيادة الحصيلة الضريبية.

إشكالية الدراسة:

استنادا لما سبق ذكره يمكن طرح الإشكالية الرئيسية التالية:

ما هو دور الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الضريبي؟

لتقديم إجابة مفصلة متضمنة لكل تفاصيل الموضوع يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

-ماذا نقصد بالرقابة الجبائية؟

-ما هو الدافع الحقيقي وراء ضعف التحصيل الضريبي في الإدارة الجبائية؟

-كيف يساهم التحقيق المصوب في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي؟

فرضيات الدراسة :

حتى تتمكن من الإجابة على الأسئلة الفرعية المذكورة أعلاه قمنا بصياغة الفرضيات التالية :

- تعتبر الرقابة الجبائية اهم وسيلة في الإدارة الجبائية و ذلك راجع لتعدد أدواتها و أجهزتها

- يساهم التحقيق المصوب في تفعيل عملية التحصيل الضريبي

- التهرب و الغش الضريبي أساس ضعف التحصيل الضريبي

اهداف الدراسة :

نسعى من خلال هذا البحث إلى تحقيق الأهداف المرجوة

- اعطاء صورة واضحة حول الرقابة الجبائية من خلال التطرق إلى مختلف تفاصيلها
- ازدياد ظاهرة التهرب الضريبي مما أدى إلى نقص موارد الخزينة العمومية
- تحليل نتائج الرقابة الجبائية المحصلة في سنة 2018 ، 2019 ، 2020،

أهمية الدراسة :

أن أهمية الدراسة تكمن في أهمية المكانة التي أصبحت تحتلها الضرائب في الاقتصاد الوطني بشكل عام و تمويل الخزينة العمومية بشكل خاص و كذلك الآثار البيئية لظاهرة التهرب الضريبي و التي جعلت أموالا طائلة تتداول بكل حرية من دون مراقبة و بذلك حرمان الخزينة العمومية منها.

و في ظل البحث المتزايد من قبل السلطات المعنية على طرق التحصيل الفعال للضريبة . و بالتالي يجب عليها اتخاذ كل السبل العلاج المتاحة لمجابهة التهرب الضريبي و من هنا تتجلى أهمية الرقابة الجبائية كونها من الوسائل الهامة للعلاج و منه زيادة الحصيلة الجبائية.

مبررات اختيار الموضوع:

قمنا باختيار هذا الموضوع لعدة اعتبارات لخصت فيما يلي:

مبررات موضوعية:

- معرفة مدى قدرة الرقابة الجبائية في دعم التحصيل الضريبي
- محاولة اللجوء إلى كيفية تحقيق الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي
- استكشاف اسباب تهرب المكلفين بالضريبة من دفع الضرائب الواجبة عليها.

مبررات ذاتية:

- الرغبة الشخصية في التعرف على الموضوع
- الرغبة في المساهمة في نشر الوعي الضريبي

حدود الدراسة:

تتحدد دراستنا من خلال:

- المحدد المكاني: مركز الضرائب لولاية عين تموشنت
 - المحدد الزمني: فترة دراسة البحث لسنة 2018-2020
- صعوبات الدراسة: من بين الصعوبات نجد: _قلة المراجع التي تناولت الجانب النظري و التطبيقي الرقابة و التحصيل الضريبي
- ضيق الوقت

الدراسات السابقة :

حتى تتمكن من الإجابة على الإشكالية واختيار صحة الفرضيات المصاغة اعتمدنا على المنهج الوصفي وذلك باستعراض مختلف المفاهيم الأساسية سواء المتعلقة بالرقابة الجبائية أو التحصيل الضريبي، التهرب الضريبي ثم القيام بالدراسة التطبيقية للبحث المتمثلة في دراسة حالة لمكلف خضع للتحقيق المصوب و من اهم تلك الدراسات ما يلي :

دراسة الياس قلاب ذبيح بعنوان "مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية دراسة حالة بمدينة الضرائب بولاية ام البواقي، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة ، جامعة بسكرة ، 2010-2011: هدفت هذه الدراسة استنادا الى واقع نظام الجبائي الجزائري و التحديات التي يواجهها هذا النظام من طرف عدة معوقات و ابرزها ظاهرة التهرب الضريبي و ما تفرزه المخاطر على مستوى الاقتصاد الوطني بشكل عام و امتيازات الخزينة العمومية بشكل خاص و توصل الباحث الى عدة نتائج أهمها :

* يجب على العون المدقق الاطلاع على الهوية الجبائية للمكلف قبل الخوض في عملية التدقيق المحاسبي بهدف رسم الخطط المتبعة و تحديد مختلف الضرائب و الرسوم المناسبة لطبيعة النشاط الممارس و الشكل القانوني للمكلف ثم اتباع كل المراحل و الخطوات اللازمة وفقا لدليل المدقق في المحاسبة بشكل منتظم تفاديا لوقوع أي خطأ او تجاوز لعدم افضال مهمة المكلف بها.

* الحرص على تطبيق حق الاطلاع و المعاينة لتساعد الاعوان المدققين على كشف الأخطاء و التجاوزات التي ارتكبها المكلفون بالضريبة عن قصد او دون قصد و هذا عن طريق القيام بالأبحاث الخارجية و التدخلات الميدانية مع طلب معلومات من كل الأطراف التي لها علاقة مباشرة او غير مباشرة مع المكلف بالضريبة .

* يعتبر حساب رقم الاعمال بكل اصنافه احد الاعمدة القاعدة المنشأة لكونه عند رفض محاسبة المكلف شكلا او مضمونا يقوم العون المدقق بإعادة تقدير رقم الاعمال الخاضع لمختلف الرسوم و الذي يستخرج منه الأرباح الخاضعة للضرائب و هذا بالاعتماد على مؤشرات عديدة التي يراها مناسبة لكل حالة سواء مدقق فيها او سواء من حيث النشاط الممارس او من حيث الصيغة القانونية للمكلف بالضريبة .

منهج الدراسة:

اعتمدنا في بحثنا على المنهج الوصفي وذلك بذكر مختلف المفاهيم سواء متعلقة بالرقابة الجبائية أو التحصيل الضريبي أما الدراسة التطبيقية فاعتمدنا على المنهج التحليلي.

الادوات المستخدمة:

اعتمدنا على الادوات المكتبية كالكتب بمختلف اللغات و مختلف الدراسات التي تناولت هذا الموضوع وكذا القوانين والنصوص التشريعية المتعلقة بالرقابة الجبائية.

تقسيمات البحث :

للإجابة على أهم الأسئلة الفرعية في إشكالية بحثنا هذا قمنا بتقسيمه إلى ثلاث فصول تسبق هذه الفصول مقدمة عامة.

الفصل الاول والثاني يتمثل أن في الجانب النظري للمتغيرين الرقابة الجبائية والتحصيل الضريبي والعلاقة بينهما والفصل الثالث يمثل الجانب التطبيقي

حيث تطرقنا في الفصل الاول إلى الرقابة الجبائية في الجزائر من خلال ذكر ماهية الرقابة لتوضيح أهدافها وأسبابها والمبادرة و أهم المراحل التي مرت بها بالإضافة إلى ذكر اجراءات وضمانات و نتائج ونتائج سير الرقابة ومختلف مقوماتها وكذا الأعوان المكلفين بالضريبة و حقوق الإدارة الجبائية و مختلف حقوق وواجبات المكلفين بالضريبة . كما جاء في الفصل الثاني والذي كان تحت عنوان التحصيل الضريبي تضمن في مباحثه الثلاث تعريف و اهداف وأهمية بالإضافة إلى طرق و قواعد التحصيل مروراً بذكر الضرائب المحصلة في الجزائر واخيراً تم التطرق إلى دور الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي.

أما في الفصل الثالث يتعلق بالدراسة التطبيقية و التي كانت بمركز الضرائب لولاية عين تموشنت و الذي تضمن تحليل وتفسير النتائج المتوصل إليها بهدف اختبار صحة الفرضيات المذكور أعلاه.

وفي الاخير ننهي البحث بخاتمة عامة فيها نتائج اختيار الفرضيات و أهم النتائج المتوصل إليها.

الفصل الأول

ماهية الرقابة الجبائية

تمهيد:

تعتبر الرقابة وسيلة للإدارة الجبائية للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المدلى بها في تصريحات المكلفين وتسمح أيضا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع الممولين على قدم المساواة أمام الضريبة.

كما تعد الرقابة الجبائية أحد أهم الاجراءات التي تسعى من وراءها الادارة الجبائية الى المحافظة على حقوق الخزينة، من خلال محاربة التهرب الضريبي أو أن تخفف على الأقل من حدته، وتكتسي أهمية بالغة أكثر، نظرا لأن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي، أي أنه يمنح الحرية النسبية للمكلف بالضريبة في التصريح بمداخيله من تلقاء نفسه، لذا تعتبر الرقابة على هذه التصريحات المكتتبه لازمة، لأنها في الكثير من الأحيان تكون غير صحيحة وصادقة، نظرا للأخطاء المرتكبة أثناء اعدادها سواء عن حسن نية أو سوء نية بهدف التملص من دفع الضريبة.

وبغرض التعرف أكثر على الرقابة الجبائية قمنا بتقسيم هذا الفصل الى مبحثين :

المبحث الأول: مفهوم الرقابة الجبائية.

المبحث الثاني: نظام الرقابة الجبائية.

المبحث الثالث: تنظيم الرقابة الجبائية.

المبحث الأول : الاطار العام للرقابة الجبائية .

تعتبر الرقابة الجبائية رمزا من رموز الديمقراطية ، بحيث أن حرية التصريح التي يتمتع بها العنصر الجبائي ضمن النظام الجبائي التصريحي تجعله يحدد أسس الاخضاع الجبائي بنفسه، ويصرح بالمعلومات اللازمة التي تحدد الأوعية الضريبية الى الادارة، وهو الأمر الذي يمكن منه عن طريق الرقابة اللاحقة لهذه المعطيات المصرح بها.

المطلب الأول : مفهوم الرقابة الجبائية.

سنتطرق في هذا المطلب الى تعريف الرقابة الجبائية وكذا الى ذكر أهم الأهداف المتعلقة بها.

الفرع الأول : مفهوم الرقابة الجبائية

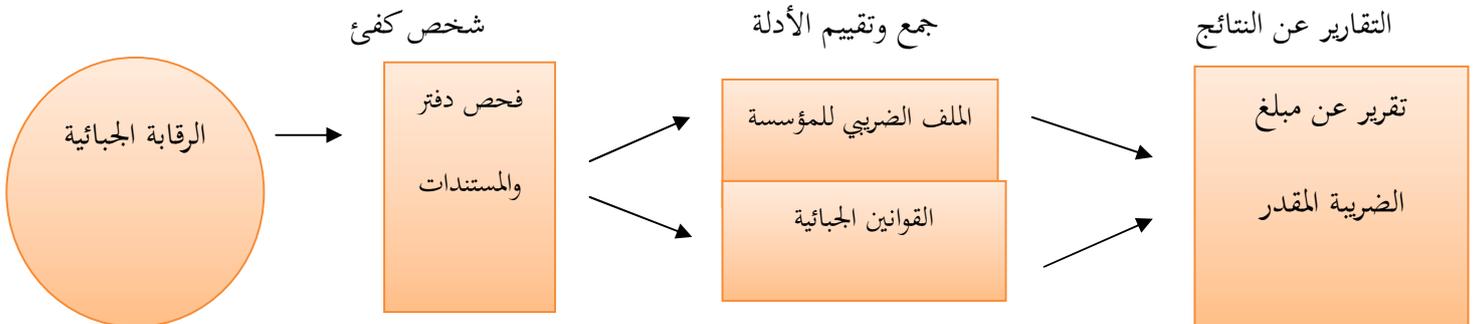
تعتبر الرقابة بشكلها العام وفي نطاقها الواسع، الوسيلة المجدية لمعالجة الاختلال والانحرافات في شتى الأنظمة ففي العصر الحديث أصبح لعنصر الرقابة أهمية بالغة اذ تسهم داخل المؤسسة في الحد من ظاهرة التعسف في استعمال مواردها مثل الرشوة و السرقة، وقد اختلف في اعطاء تعريف مناسب للرقابة .

فقد عرفها فايول : الرقابة تقوم على التحقق مما اذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة و التعليمات الصارمة والقواعد المقررة ، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها.¹ كما تعتبر الرقابة الوظيفة الأساسية لقياس الأداء للتأكد من أن الأهداف قد تحققت وأن الخطط وضعت موضع التنفيذ بالطرق الصحيحة ، فالرقابة الحقيقية تلك الرقابة التي تستطيع أن تسبق الاحداث فتعمل على التنبيه الى الانحرافات قبل وقوعها.²

وانطلاقا مما سبق يمكن تعريف الرقابة الجبائية على أنها فحص للتصريحات وكل السجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها ، سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين ، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية ، على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل للاستعلام الاستفسار والاستيضاح عن كل ما هو مدون بالتصريحات و الوثائق المرفقة بها.

كما يمكن تلخيص تعريفنا السابقة في الشكل التالي:

شكل رقم (1) يبين الرقابة الجبائية



¹ محمد قاسم القزوين ،مهدي حسن زويق ،المفاهيم الحديثة للإدارة ،1993،ص250.

² سهام كردودي ،الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2011،ص47.

المصدر: حداد زكرياء، الرقابة الجبائية ومساهمتها في التحصيل الجبائي -دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية سكيكدة-، مذكرة ماستر، تخصص: مراجعة والتدقيق، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية والتسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، 2016-2017، ص.10.

الفرع الثاني : أهداف الرقابة الجبائية

تسعى الرقابة الجبائية الى أهداف عديدة من أجل تحقيقها ويمكن استخلاصها في ما يلي :

اولا: الهدف المالي والاقتصادي:

حسب (marc leray) تهدف الرقابة الجبائية الى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكالها بغرض الحفاظ على إيرادات الخزينة العمومية بالتالي زيادة الأموال المتاحة للانفاق مما يؤدي الى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع، إذ أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقات المركبة بين الاقتصاد والجبائية¹.

ثانيا: الهدف القانوني:

ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين بالقوانين والأنظمة ، لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية¹.

ثالثا: الهدف الاداري

اذ تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية في زيادة من خلال خدمات والمعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية والأداء، ويمكن تحديدها في النقاط التالية²:

- تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه الى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها، مما يساعد الادارة الجبائية على اتخاذ الاجراءات التصحيحية .
- ضمان تماسك واستمرارية النظام التصريحي، بحيث أن معظم الاقتطاعات الجبائية تؤسس على قواعد مصرح بها من طرف العناصر الجبائية، واذا تميزت هذه التصريحات بالدقة والصحة وكانت الأخطاء فيها قد ارتكبت عن حسن النية فهذا يؤدي الى غياب أي رقابة على هذه التصريحات، وهو الأمر الجي يؤدي في النهاية الى القضاء السريع على فلسفة النظام التصريحي.
- تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الاحصائيات مثل : نسب التهرب الضريبي.

¹ سهام كردودي، المرجع السابق، ص 48.

² محمود حمو، منور أوسرير، محاضرات في جباية المؤسسات مع تمارين محلولة، مكتبة الشركات الجزائرية، بوداود، ط.1، الجزائر، 2009، ص.202.

- تحديد الانحرافات وكشف الاخطاء يساعد الادارة الجبائية في معرفة المام بأسبابها وتقييم آثارها وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك¹.

رابعا: **الهدف الاجتماعي** : الهدف الاجتماعي له دور كبير في الرقابة الجبائية يستخلص في النقاط التالية²:

- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.

- منع ومحاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل : السرقة والاهمال أو تقصيره في أداء وتحمل واجباته تجاه المجتمع.

المطلب الثاني : أسباب الرقابة الجبائية ومبادئها

للقابة الجبائية أسباب ومبادئ تتحكم بها وتخضع لها، ومن بين هذه الأسباب والمبادئ نجد :

الفرع الأول : أسباب الرقابة الجبائية

هناك عدة أسباب دعت الى ضرورة إيجاد نظام رقابي يقوم بمراقبة تصريحات المكلفين بالضريبة والحفاظ على حقوق الخزينة العمومية ومراقبة تنفيذ القوانين الجبائية، ويمكن تلخيصها فيما يلي³:

أولاً: حرية المكلف بالضريبة في التصريح بمداخيله

بما أن النظم الضريبية الحديثة نظم تصريحية تتيح للمكلف بالتصريح بمداخيله من تلقاء نفسه، وذلك من خلال تقديم المعلومات المتعلقة بنشاطه ومداخيله للإدارة الجبائية باعتبارها أساس لتحديد الوعاء الضريبي، ويفترض أنها صحيحة ما لم يثبت العكس وللتأكد من ذلك وجدت الرقابة الجبائية ومطابقتها لما هو موجود في الحقيقة⁴.

ثانياً: محاربة التهرب الضريبي

تعدد أسباب ودوافع التهرب الضريبي سواء عن طريق انتهاج أساليب شرعية أو غير شرعية، ولأن التهرب يمس بإحدى إيرادات الخزينة العمومية والمتمثلة في الضريبة فإن القضاء عليه يعتبر من الأمور الرئيسية التي تسعى الإدارة الضريبية إلى تحقيقها، وتقوم المصالح الجبائية بذلك بالاستعانة ببعض الأساليب التي تعتبر الرقابة الجبائية من أفضلها

¹ محمد فلاح، السياسة الجبائية الأهداف والأدوات، أطروحة مقدمة لنيل دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005-2006، ص 192.

² سهام كردودي، المرجع السابق، ص 49.

³ بن التومي عادل، وهاب مباركة، الرقابة الجبائية ودورها في تفعيل التحصيل الضريبي -دراسة ميدانية بمفتشية الضرائب الحمادية-، مذكرة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2016-2017، ص 09.

⁴ بودرواز أيوب، الرقابة الجبائية ودورها في تفعيل التحصيل الضريبي، مذكرة ماستر، تخصص: محاسبة وجبائية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، برج بوعريش، الجزائر، 2020-2021، ص 09.

وأجمعها، وذلك بإعتبارها تمثل أداة ضمان من أجل مكافحة مختلف الممارسات التدلسية وقمع كافة محاولات التهرب وتسليط أقصى العقوبات على المتهربين¹.

ثالثا: محاربة الاقتصاد الخفي

يؤدي الاقتصاد الخفي الى عدم المساهمة الكلية في الحصيلة الضريبية مما يحرم الخزينة العمومية من موارد هامة بحيث يشمل كافة الأنشطة المصاحبة لعملية التهرب الضريبي والتي تولد دخلا يخضع للضريبة ويتم اخفائه عن السلطات الضريبية بهدف التهرب من دفع الضريبة، حيث يعتبر «vito.tanzi» أن الاقتصاد الخفي يشمل مجموعة الدخول المكتسبة غير المبلغ عنها للسلطات الضريبية أو مجموع الدخول غير واردة في الحسابات الوطنية «1980. tanzi» وحسب وجهة نظر «h.soto» يشمل الاقتصاد الخفي رجال أعمال اتجهوا للعمل بشكل غير قانوني بسبب العيوب الموجودة في نظام الضرائب وفي القوانين والاجراءات المعقدة «1989 soto»، كما نصت المادة 21 من قانون الاجراءات الجبائية على أنه يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية وعناصرها نمط المعيشة لشخص غير محصى جبائيا وجود أنشطة، ومداخيل متملصة من الضريبة " قانون الاجراءات الجبائية 2019"².

الفرع الثاني : مبادئ الرقابة الجبائية

للرقابة الجبائية مبادئ أساسية تمثلت في³ :

أولا: اقامة نظام ضريبي محكم :

يعتبر النظام الضريبي من بين المقومات الرئيسية للرقابة الجبائية حيث ينعكس نوعية السلطة التشريعية على القوانين التي تصدرها بصفة عامة والتي من بينها النظام الضريبي، وبذلك فان تطبيق الرقابة الضريبية يتطلب وجود نظام ضريبي فعال، وذلك من خلال تبسيط التشريع الجبائي المكلف بضريبة من امكانيات فهمه، بالإضافة الى وجود عدالة ضريبية بين المكلفين.

ثانيا: ترقية وتطوير الادارة الجبائية :

التشريع الجبائي لا يكفي وحده لمحاربة التهرب الضريبي ما لم يرفق بإدارة ضريبية فعالة، والتي يجب أن تتوفر على مستوى عالي من التطور والكفاءة لتوفر على امكانيات بشرية ومادية لازمة، والتي يمكنها من أداء وظيفتها على أحسن

¹ لياس قالب ذبيح، مساهمة التدقيق في دعم الرقابة الجبائية " دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2010-2011، ص.20.

² المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية، القانون رقم 13-08 المؤرخ في 30 ديسمبر 2013، المتضمن قانون المالية لسنة 2014.

³ بودرواز أيوب، المرجع السابق، ص.10.

وجه"، بالإضافة الى اجراء تربصات لأعوان الادارة الجبائية، ووضع برامج تكوينية تتماشى مع التجديدات التي يشدها النظام الجبائي.

المطلب الثالث : مراحل الرقابة الجبائية

ان القيام بعملية الرقابة الجبائية يتطلب المرور بمجموعة من المراحل والاجراءات على مستوى كل نوع من أنواع الرقابة الجبائية :

أولاً: مراحل الرقابة المحاسبية :

ان التحقيق بالمحاسبة يمكن المؤسسات من الاطلاع على وواجباتها الجبائية، بالإضافة الى أنه يمكن الأعوان الضريبيين من التأكد من صحة القواعد المحاسبية المطبقة ومدى مطابقتها لتلك القواعد المحمول بها، وكما يمكنها من اظهار النقائص والتجاوزات التي يمكن أن تطرأ على المحاسبة¹.

1- المرحلة التحضيرية :

يكون العون الضريبي المكلف بالقيام بعملية المراقبة المحاسبية بالأعمال التالية :

أ- جلب ملف المكلف المعني من المفتشية

يعتمد المحقق على الملف الجبائي للمكلف بالضريبة كون أنه يحتوي على كافة الوثائق والبيانات وكذا المراسلات التي تتم بين الادارة والمكلف، وتختلف بيانات المكلف حسب طبيعته فبالنسبة لشخص طبيعي نجد :
" الحالة الشخصية، طبيعة النشاط الخاضع للفحص، مقر السكن، العائدات والتصريحات، الوضعية العائلية ".
أما بالنسبة للشخص المعنوي :

" طبيعة النشاط، رأس المال الاجتماعي، عنوان المقر الرئيسي، الوحدات التابعة لها (فروع)، اسم المسير وحقه في رأس المال"².

ب- ارسال اشعار بالتحقيق

لا يمكن اجراء تحقيق دون ارسال أو تسليم اشعار بالتحقيق ملحق بميثاق المكلف بالضريبة الذي ينص على حقوق وواجبات المكلف بالضريبة، على أنها يستفيد المكلف بالضريبة من مدة لتحضير قدرها 10 أيام بالنسبة لتحقيق المحاسبي و 15 يوم بالنسبة لتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، حيث يرسل الاشعار بالتحقيق برسالة محفوظة، أو يسلم مباشرة للمكلف بالضريبة مع اشعار وصل وعند عدم قبول استلام الاشعار بتحقيق لا يمنع من اجراء التحقيق، وفي هذه الحالة يلجأ المحققون الى فرض الضريبة تلقائيا بعد تحرير محضر.

ج- المعاينة في عين المكان

¹ حداد زكرياء، المرجع السابق، ص15.

² أعمار منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار الهومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، ص.24.

يمكن للمحقق أن يقوم بمراقبة مفاجئة قصد معاينة العناصر المادية والتأكد من الالتزام بمسك ووثائق المحاسبية اللازمة إذ يمنح القانون في إطار تحقيقات محاسبية حق ممارسة تدخلات مفاجئة في المؤسسة قبل الخوض في عملية التحقيق المحاسبي وبالتالي فالهدف منها هو السماح للإدارة بإجراء بعض المعاينات المادية للمخزون، معاينة وجود الوثائق المحاسبية دون فحص المضمون وجرّد قيم للصندوق¹.

د- عملية جمع المعلومات :

لكي يستطيع العون المحقق تقدير وضعية المكلف بطريقة جيدة و منظمة فإنه يجب عليه جمع المعلومات التالية :
طبيعة وهدف النشاط.

4- عملية جمع المعلومات:

لكي يستطيع العون المحقق تقدير وضعية المكلف بطريقة جيدة ومنظمة فإنه يجب عليه جمع المعلومات التالية:
طبيعة وهدف النشاط، شروط الاستغلال (الزبائن والموردون، حساب أسعار التكلفة وأسعار البيع... الخ)، وسائل الإنتاج المستعملة، الأماكن المسجلة في أصول ميزانية المؤسسة وتلك التي تخص صاحب المؤسسة والغير مسجلة في أصول الميزانية المستأجرة، علاقات المؤسسة مع المؤسسات الأخرى، الفرض الضريبي والتأكد من حقيقته، الشروحات المفصلة للمخطط المحاسبي الخاص بالمؤسسة، ومنه فالعون المحقق يحاول جمع أكبر قدر من المعلومات التي بوسعها تسهيل عملية التحقيق، وذلك باستغلال حق الاطلاع على مستوى المؤسسات العامة منها والخاصة².

ب - سير التحقيق (مرحلة المراقبة الفعلية):

بعد انقضاء أجل التحضير يذهب المحققون لمباشرة أعمالهم داخل المؤسسة قيد التحقيق، لأنه قانونيا لا يسمح لهم بأخذ الدفاتر المحاسبية إلى مكاتبهم، إلا في حالة إذا ما طلب المكلف ذلك وهذا بتقديمه لطلب موقع ومقدم لمدير الإدارة الجبائية، وهنا يقوم المحققون بالتوقيع على تعهد باستلامهم للوثائق المحاسبية وإرجاعها بعد عملية فحصها، وتتم عملية الرقابة المحاسبية على مرحلتين³:

1- المراقبة الشكلية للمحاسبة:

إن الرقابة الشكلية للمحاسبة تتمثل في المعاينة المادية للوثائق الموضوعة للرقابة، أي التأكد من وجود وصحة الدفاتر القانونية الإجبارية والمحاسبة لا تكون منتظمة شكلا إلا إذا كانت:

- محاسبة منتظمة وهذا إذا كانت تراعي القواعد والإجراءات المنصوص عليها قانونيا ؛
- محاسبة صادقة ويعني هذا صحة المعلومات الملخصة والمدونة في السجلات وكذا طريقة تقييمها؛

¹ حداد زكرياء، المرجع السابق، ص.18.

² عيسى بلخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي -دراسة حالة ولاية باتنة-، مذكرة ماجستير، تخصص: إقتصاد تنمية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2003-2004، ص.74.

³ نوي نجاه، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003-2004، ص.69.

- محاسبة مثبتة (مقنعة) وهذا في حالة ثبوت تبرير وصحة كل العمليات المسجلة في الدفاتر.

2- فحص المحاسبة من حيث المضمون:

وتعني قيام المحقق بدراسة معمقة ودقيقة للحسابات الرئيسية كالاتي¹:

- **فحص حسابات الميزانية:** الميزانية هي كشف بالوضع المالي للوحدة الاقتصادية في فترة زمنية معينة وتضم:
 - **أصول الميزانية:** وهي مجموع الاستخدامات أو الممتلكات التي تعتبر ملكا دائما أو مؤقتا للمؤسسة، ففي هذا الجانب من الميزانية يتبين لنا مختلف المجالات التي استعملت فيها المؤسسة أموالها وتمثل في²:
 - **الاستثمارات:** وهي تتجسد في حسابات الصنف (2) وعلى المحقق التأكد من الوجود الفعلي والمادي للاستثمارات وأن هذه الأخيرة ملك للمؤسسة بالإضافة إلى مراقبة معدلات الإهلاك ومدى قانونيتها.
 - **المخزونات:** تمثل حسابات الصنف (3) وهنا يقوم المراقب بالتأكد من أن المبالغ المسجلة في الدفاتر المحاسبية مطابقة لتلك المسجلة في الفواتير وأن التسجيلات المحاسبية في دفاتر الموردين والزبائن تتطابق مع دفاتر المؤسسة وأخيرا يجب التحقق من المعادلة:

$$\text{مخزون أول المدة} + \text{مشتريات} = \text{مخزن آخر مدة} + \text{مبيعات}$$

- **الحقوق:** تتمثل في حسابات الصنف (4) يقوم المراقب بمراجعتها بمقارنة الرصيد المستخرج من الحسابات البنكية والبريدية مع ذلك المعلن من طرف البنك أو البريد ومتابعة جميع التسيقات مع طلب تبريرها وكذا مراجعة الصندوق ومجموع المقبوضات نقدا، والتأكد من أن رصيد الصندوق موجب.
- خصوم الميزانية:**

وهي مجموع مصادر الأموال الموضوعة تحت تصرف المؤسسة، وتتكون من³:

- **الأموال الخاصة:** وهنا على المحقق التأكد من أن الزيادات والتخفيضات الطارئة على رأس المال محققة بصفة قانونية وأن الاحتياطات والمؤونات التي لم يعد لها هدف أعيد إدماجها في حساب الأرباح لإخضاعها للضريبة، بالإضافة إلى العمل على كشف المؤونات غير المبررة والتي تستغلها المؤسسة لتضخيم التكاليف.
- **الديون:** وهي مجمل التزامات المؤسسة وهنا يعمل المحقق على التأكد من صحة المبالغ المقيدة في هذا الحساب.
- **فحص حسابات التسيير والنتائج:** ينتقل المحقق للتأكد من صحة البيانات المسجلة في حسابات التسيير والنتائج، التي تمثل مجموع الأعباء التي تتحملها المؤسسة وكذا الإيرادات التي تحصل عليها".
- **حساب التكاليف:** وتتمثل في جميع نفقات المؤسسة، لذا فالمحقق يقوم بفحص هذه الحسابات كحساب البضائع المستهلكة، حساب نفقات المستخدمين، حساب النفقات المالية بهدف تحديد القيمة الحقيقية للكمية المستهلكة والتأكد

¹ حداد زكرياء، المرجع السابق، ص.19.

² حداد زكرياء، المرجع نفسه، ص.19.

³ حداد زكرياء، المرجع السابق، ص.19.

من أن المبالغ المدفوعة هي فعلا لعاملين بالمؤسسة بالإضافة إلى التحقق من أن الفوائد المسددة هي ناجمة عن القروض المقدمة لها من المؤسسات المالية.

- **حسابات الإيرادات:** وتشمل كل المبالغ المستلمة أو التي ستستلم كمقابل للمنتجات والأعمال التي تقدمها المؤسسة إلى الغير أو تلك المتحصل عليها دون مقابل، ويقوم المراقب بفحص هذه الحسابات مثل: حساب المبيعات والإنتاج المباع، حساب الإنتاج المخزن، حساب الخدمات المقدمة وهذا بمراقبة الوثائق خاصة فواتير البيع والتسديد من طرف الزبون وكذا مجرد ما هو داخل المخزن ومقارنته بما هو مصرح به من قبل المؤسسة.

- **حساب النتائج:** يتم من خلاله معرفة القيمة المضافة وهامش الربح وكذا سبل الربح الإجمالي لمراقبة تطور نتائج المؤسسة ومقارنتها مع النتائج المتوقعة، ويتم هذا كله بالإستعانة بالميزانية وجدول حسابات النتائج.

ج- نتائج التحقيق المحاسبي وإعلام المكلف:

بعد الانتهاء من مرحلة التحقيق المحاسبي تثبت الإدارة أن هناك نقائص وأخطاء أو إغفالات في العمليات التي تقوم على أساسها الضريبة. تأتي مرحلة الرفض أو القبول المحاسبي (قبول صريح أو نسبي) وهنا فإن المحقق ملزم بإرسال نسخة من هذه النتائج إلى المكلف مبينا له فيها التجاوزات المكتشفة، والطرق المعتمدة في إعادة تأسيس الضريبة، وقد يرفض المراقب المحاسبة نظرا لكثرة الأخطاء وهذا في حالة ثبوت عدم قانونية الدفاتر المحاسبة الممسوكة أو في حالة التأكد من أن المحاسبة غير مقنعة بسبب إنعدام الوثائق الإثباتية، أو عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة، ويمكن كذلك أن يتم التقييم التلقائي في حالة ثبوت إستحالة القيام بعملية الرقابة بسبب إعتراض المكلف أو في حالة إمتناعه عن الإجابة للطلبات الواردة من الإدارة الضريبية فيما يخص التوضيحات والإثباتات الواجب تقديمها¹.

1- إبلاغ المكلف بنتائج التحقيق: تلتزم الإدارة الجبائية بإبلاغ المكلف الخاضع للتحقيق بنتائج المراقبة الجبائية حتى وإن لم يكن هناك تقويم، ويتم هذا الإبلاغ على مرحلتين²:

- **الإبلاغ الأولي:** يجب أن يكون هذا الإشعار مصاغا بطريقة تسمح للمكلف بفهمه وتسجيل ملاحظاته، وأن يرسل إلى المكلف شخصا مع وصل الإستلام بذلك، إضافة إلى أنه يجب أن يحتوي هذا الإبلاغ على الطرق التي استعملت في التقييم، أي ببيان جميع التعديلات والتقويمات التي قام بها. وقد حدد المشرع مدة أربعين (40) يوما لرد المكلف على إبلاغ الأولى، والإدارة الجبائية ملزمة بالرد على طلبات التوضيح المقدمة من قبل المكلف.

- **الإبلاغ النهائي:** عند إرسال الإبلاغ الأولي للمكلف هناك حالتين يمكن حدوثهما :

أ- المكلف لا يرد أو يرد بعد الفترة القانونية وهنا فإن الأسس المعدلة تبقى كما هي لأنه يعتبر قبولا ضمينا منه.

ب- المكلف يرد على الإبلاغ في المدة المحددة ويسجل ملاحظاته الخاصة أو إعتراضاته عن الأسس المعدلة.

¹ أعمارهم منصور، المرجع السابق، ص.90.

² وازطة مريم، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة ماستر، تخصص: مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2014-2015، ص.11.

وبعد هذا يقرر المحققين قبول هذه الملاحظات أو رفضها ويجب عليهم أن يعلموا المكلف عن طريق الإبلاغ النهائي، أما في حالة الرد الإيجابي للمكلف فإنه يعد قبولاً صريحاً ويصبح أساس فرض الضريبة محدداً نهائياً، ولا يمكن الرجوع فيه ولا حتى الاعتراض عليه عن طريق الطعن من قبل المكلف.

2- كتابة التقرير النهائي: إن تحرير التقرير يعني إنتهاء مهمة التحقيق، ويجب أن يتضمن هذا التقرير كل المعلومات التي تسمح بالتأكد من إحترام إجراءات المراقبة، ويجب أن تدون الملاحظات في هذا التقرير فيما يخص طريقة إرساله للمكلف، وكذا يجب بيان الفترة الإضافية بالنسبة لبداية المراقبة وفي الأخير ذكر طبيعة المخالفات المكتشفة وكذلك العقوبات المطبقة مع توضيح النصوص القانونية المقررة لذلك¹.

ثانياً - مراحل الرقابة المعمقة:

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية القيام بالتحقيق المعمق في محمل الوضعية الجبائية للأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة، ومن خلاله يقومون بمراقبة مدى الإنسجام بين المداخل المصروح بها من جهة، والذمة المالية، والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى.

1- المرحلة التحضيرية:

هذه المرحلة لا تختلف كثيراً عن تلك التي يتم القيام بها في التحقيق المحاسبي إذ يتم من خلالها اختيار مجموعة الملفات المراد مراقبتها، وتجدر الإشارة إلى أن الأشخاص الخاضعين يجب اختيارهم عن طريق معايير ومؤشرات موضوعية وهادفة، ثم يتم إتباع المراحل التالية²:

أ - سحب الملف الجبائي للمكلف المعني:

يتم سحب الملف من المفتشية التي يقيم بها المكلف المعني قصد فحص مختلف المعلومات التي يتضمنها، مع إمكانية فحص مختلف الملفات الجبائية للأشخاص الذين يعيشون مع هذا المكلف، ويتم فحص الملف الجبائي بعرض أخذ فكرة عن الهوية والعنوان الحقيقي للشخص المراقب والتأكد من وجود محمل التصريحات السنوية للدخل، بالإضافة إلى إستخراج مؤشرات تحدد حالة الذمة المالية (العقارات، المحلات التجارية...)، وأخيراً مراقبة إن كانت كل المداخل قد أخضعت للضريبة، بالإضافة إلى أن هذه الدراسة تسمح للمحققين باستخراج محمل التناقضات بين المداخل المصروح بها، والعناصر المعيشية للمكلف المعني."

ب- إبلاغ المكلف بالتحقيق:

إذ يقوم المراقب الحيائي بإرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق المكلف المعني، يعلمه فيه عن خضوعه لهذه الأخيرة مع منحه مدة 15 يوماً للتحضير، وهذا الإشعار يجب أن يحدد بشكل ضروري بعض العناصر مثل سنوات التحقيق،

¹ نوي نجاة، المرجع السابق، ص.79.

² حداد زكرياء، المرجع السابق، ص.22.

إمكانية الإستعانة بمستشار من اختياره، ... إلخ، وعند إرسال أو تسليم هذا الإشعار يجب أن يرفق بميثاق المكلفين بالضريبة، مع تقديم بطاقة معلومات يملؤها المكلف¹.

ج- جمع المعلومات من مصالح الخارجية:

بعدما ينهي المحقق فحص الوثائق الإدارية الخاصة بالمكلف، وكذا بعض المعلومات المقدمة من مصالح البحث عن المعلومة الجنائية التابعة للهيكل المحلية والمركزية، يلجأ المراقب إلى القيام بالأبحاث الخارجية لأجل البحث عن المعلومات غير الموجودة في الوثائق الإدارية، وذلك باستخدامه لحقوقه الإدارية التي منحها له المشرع الجبائي كحق الإطلاع. فيعمد المراقب إلى فحص كل الحسابات البنكية للمكلف، لتحديد مداخيله بناء على المعلومات المقدمة من المصالح البنكية، كما يمكنه الإطلاع على مختلف حساباته المالية المتواجدة في العديد من المؤسسات إضافة إلى مراقبة أسهمه التي قد توجد في بعض الشركات، وكذا الأموال المتحصلة من جراء بيع العقارات أو المنقولات.

د- إعداد الميزانية الشكلية:

بعد إجراء فحص الملف الجبائي وكذا المعلومات المتحصل عليها، يقوم المحقق بوضع ميزانية أولية تحتوي على مجمل المعطيات، هذه الميزانية لها دور أولي في تحديد درجة صدق التصريحات الجبائية وإظهار الدخول غير المصرحة، بالإضافة إلى فحص تغييرات الدمة والمتاحات وكذا قروض الحسابات المالية².

2 - سير التحقيق:

بعد المرحلة التحضيرية تأتي عملية التحقيق المعمق التي تتم في مصالح الإدارة الضريبية، ما عدا في حالة طلب المكلف أن تجرى في مكان آخر. وفي هذا الصدد يقوم المراقب بإستدعاء المكلف المعني بالتحقيق لتزويده بكشوفات الحسابات البنكية، البريدية، وجميع الحسابات الأخرى التي من الممكن ممارستها. وبعد هذا فإن المراقب يخوض في حوار مع المعني ليبين له أن هذا التحقيق تابع من ضرورة توضيح وضعيته الجنائية، وبحصول المراقب على كافة المعلومات وكشوفات الحسابات، يقوم بفحصها، تحليلها، ومقارنتها مع تلك التصريحات بهدف استخراج المخالفات والأخطاء المرتكبة³.

أ- إعادة تكوين الأسس الخاضعة للضريبة:

إن إعادة تكوين المداخل المحققة من قبل المكلف تتم بهدف كشف الدخول الغير مصرحة وإعادة إخضاعها للضريبة، وفي هذا الإطار يقوم المحقق ب⁴:

- عملية التقييم لممتلكات ونفقات المكلف المعني.

- تحليل الحسابات المالية من خلال مراقبة التدفقات المالية للمكلف إذ يلجأ المراقب إلى مقارنة الكشوفات

¹ المادة 21 فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

² نوي نحا، المرجع السابق، ص.79.

³ حداد زكرياء، المرجع السابق، ص.24.

⁴ نوي نحا، المرجع السابق، ص.84.

- البنكية مع المداخيل المصرح بها لتحديد رصيد الميزان النقدي للمكلف، والنتائج المتحصل عليها يجمعها فيما بعد في ميزان الخزينة الذي يشكل وسيلة تقنية شاملة.
- **الميزان النقدي:** إن دراسة الميزان النقدي يتيح للإدارة ضمان أن السيولة المستعملة من طرف المكلف خلال فترة المراقبة لا تفوق تلك التي من الممكن الحصول عليها خلال نفس الفترة، ويتجسد هذا الميزان في مقارنة السيولة المتاحة مع السيولة المستعملة.
- **ميزان الخزينة:** إن ميزان الخزينة يتيح تحديد المبلغ الإجمالي للنفقات خلال فترة المراقبة، وكذا مبلغ المصادر التي من الممكن للمكلف الحصول عليها خلال نفس الفترة، وبالتالي يمكننا من إخراج الاختلافات الموجودة بين المتاحات المستخرجة والمتاحات المستعملة التي تدل على وجود دخول غير مصرح بها.
- **المتاحات المستخرجة:** وهي تضم كل المبالغ التي يمكن للمكلف الحصول عليها خلال فترة المراقبة.
- **المتاحات المستعملة:** وتشمل كل المبالغ المتفقة من طرف المكلف على مستواه المعيشي.
- إن ميزان الخزينة ما هو إلا ثمرة ناتجة عن مقارنة المتاحات المستخرجة والمتاحات المستعملة، والذي يظهر في شكل رصيد الحساب المالي، هذا الأخير لا تكون له أي دلالة إلا إذا كان رصيدا دائما، وبنهاية هذه المقارنة يمكن أن نواجه ثلاث حالات وهي¹:
- المتاحات المستخرجة = المتاحات المستعملة، ومنه الإدارة ليست لها أية ملاحظات.
- المتاحات المستخرجة < المتاحات المستعملة، إذن هناك فائض يمكن أن يرجع إلى سوء تقييم النفقات.
- المتاحات المستخرجة > المتاحات المستعملة، بالتالي هناك نقص، وفي هذه الحالة المراقب يخضع هذا النقص للضريبة، إلا إذا أتى المكلف بتبريرات كافية.
- ب- طلبات التوضيحات و التبريرات:**
- في حالة جمع المحقق عدة عناصر تثبت أن المكلف يحقق مداخيل مهمة مقارنة بما صرحه، يمكنه طلب توضيحات وتبريرات لنقطة أو عدة نقاط حول ما صرح به المكلف².
- **طلب التبريرات:** حيث يقوم بها المحقق في حالة ما إذا توفر لدى الإدارة عناصر تثبت أن المكلف يتمتع بمداخيل هامة مقارنة مع تلك المصرح بها أو قصد معرفة وضعيته الجبائية أو من أجل معرفة التكاليف التي تم خصمها من الدخل الإجمالي.
- **طلب التوضيحات:** يقوم بها المحقق لرفع الشك عن كل غموض في التصريحات وتخص أي نقطة واردة في التصريح. ويجب على المكلف تقديم شروحات وافية حول النقاط الغامضة المطلوب توضيحها، كما أن المحقق ملزم بأن يوضح للمكلف بأن لديه مهلة ثلاثين يوما للرد على هذه الطلبات.

¹ نوي نحاة، المرجع السابق، ص.84.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب مديرية التحقيقات و التدقيقات ميثاق المكلفين بالضرائب الخاضعين للرقابة، الجزائر، 2016، ص.32.

3 - إنتهاء التحقيق وإبلاغ المكلف بالنتائج:

بعد إنتهاء المراقب من عملية التحقيق والمقارنة يتوصل إلى إحدى النتيجتين: إما قبوله لأسس فرض الضريبة المصرح بها من قبل المكلف، ومن ثم عليه إشعار هذا الأخير بغياب التقويم، أو رفضها إذا علم أن ما هو مصرح به كمداحيل هي ليست حقيقية وغير مطابقة للواقع، فيقوم بإعادة تكوين مداخيله وكذا الدخول المحققة من قبل أولاده والأشخاص الذين يعيشون معه¹.

المبحث الثاني: نظام الرقابة الجبائية

المطلب الأول: إجراءات التحصيل الضريبي:

من بين أهم الإجراءات المنصوص عليها فيما يخص التحصيل ما يلي:

- تحصل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب الجداول التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله، يحدد تاريخ إدراج هذه الجداول في التحصيل ضمن نفس الشروط، ويبين هذا التاريخ في الجدول وكذا في الإنذارات الموجهة إلى المكلفين بالضريبة².

- يرسل قابض الضرائب المختلفة إنذارا إلى كل مكلف بالضريبة مسجل في جدول الضرائب وبين هذا الإنذار زيادة على مجموع كل حصة، المبالغ المطلوب أداؤها وشروط الاستحقاق، وكذا تاريخ الشروع في التحصيل.

ترسل الإنذارات المتعلقة بالضرائب والرسوم المذكورة في المادة 291 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة إلى المكلفين بالضريبة في طرف محتوم³.

- يمكن لقابض الضرائب المختص أن يبادر بدفع الضرائب والحقوق والرسوم و/أو الغرامات المستحقة من المدين بالضريبة، من التعويضات أو التخفيضات أو الاستردادات من الضرائب أو الحقوق أو الرسوم أو الغرامات المثبتة لصالح هذا الأخير.

-عندما يجري قابض الضرائب المقاصة المنصوص عليها في المادة سالفة الذكر، فإن هذا الأخير يكون ملزما بإبلاغ المدين بالضريبة عن طريق "إشعار" يحدد فيه طبيعة وقيمة المبالغ التي تم تخصيصها لدفع الديون المثبتة في كتاباته، يمكن الطعن في آثار هذه المقاصة وفق الأشكال والآجال المنصوص عليها في المادتين 153 و153 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية⁴.

¹ نوي نجة، المرجع السابق، ص.88.

² المادة 143 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ خلوفي سفيان، بوجريو عبد الرؤوف، دور الرقابة في تفعيل عملية التحصيل الضريبي خلال الفترة 2010-2014، مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، المجلد:05، العدد:01، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف، ميلة، الجزائر، 2018، ص.198.

⁴ المادة 144 مكرر01 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

كما توجد إجراءات خاصة بالتحصيل الجبائي للضريبة من خلال ممارسة المتابعات وهو ما تنص عليه المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث " تتم المتابعات على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانونا أو المحضرين القضائيين، كما يمكن أن تسند عند الاقتضاء فيما يخص الحجز التنفيذي إلى المحضرين، وتتم المتابعات بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجدول من طرف الوزير المكلف بالمالية، تتمثل الإجراءات التنفيذية في الغلق المؤقت للمحل المهني والحجر والبيع، غير أن الغلق المؤقت والحجر يجب أن يسبقهما وجوبا إخطار يمكن تبليغه بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة. (4)

المطلب الثاني: ضمانات التحصيل الضريبي:

من بين الضمانات الإجرائية الإدارية في تحصيل الضرائب ما يلي¹:

- امتياز دين الضريبة على غيره من الديون. حق الإدارة في الاطلاع على أوراق، ملفات، دفاتر وحسابات الممولين.
- الحجز الإداري والاقتطاع من المصدر للضريبة من أموال الممولين.
- عدم جواز المقاصة بين دين الضريبة وبين ديون الممولين الآخرين.
- تكليف السمول بتقديم الإقرارات المالية عن نشاطاته المالية والتجارية.
- دفع الممول للضريبة مسبقا وقبل المطالبة باستردادها وخاصة عند الزيادة عن مقدارها عملا بالقاعدة " ادفع ثم استرد".
- إعطاء حوافز في شكل خصومات أو مكافات للملتزمين بدفعها وفي الأوقات المناسبة.
- عدم وقف دفع الضريبة في أحوال رفع دعاوي قضائية بخصوصها.
- توقيع العقوبات البدنية، النفسية، المادية والمعنوية على الممولين الممتنعين عن دفعها

المطلب الثالث: مقومات الرقابة الجبائية

تعتبر فعالية النظام الجبائي عن فعالية مقوماته من برنامج الرقابة الجبائية وتوفر متطلبات الفعالية في كل مرجع جبائي ومدى جودة عملية الرقابة التي يشرف عليها من أجل تحديد سبل تفعيلها وجب التطرق لكل منه على حدى .

برنامج الرقابة الجبائية الفعال : ان تحديث آليات المراقبة يتطلب أكثر من مجرد تحديد عدد الملفات الجبائية التي يتوجب مراقبتها بل هي الحاجة الى اتباع منهج شامل لتخطيط استراتيجيات جميع عناصر برنامج الرقابة الفعال وذلك من خلال²:

أولا: الهيكل التنظيمي و الأدوار و المسؤوليات

بحيث يفرض هذا الجزء مراعاة تخطيط وتنظيم أنشطة الرقابة الجبائية داخل الإدارة، التي تعكس بوضوح طبيعة الأعمال التي ينبغي القيام بها وتوضح المسؤوليات بينهم كما يلي :

¹ خلوفي سفيان، بوجريو عبد الرؤوف، المرجع السابق، ص.199.

² بن أحمد يونس، الرقابة الجبائية الفعالة ودورها في تحسين الإيرادات الضريبية، مجلة الدراسات الاقتصادية للجنوب الغربي، المجلد: 07، العدد: 02، مخبر الدراسات الاقتصادية للجنوب الغربي، جامعة طاهري محمد، بشار، الجزائر، 2020-2021، ص.199.

- 1- **المقر والعمليات** : من أجل ادارة برنامج فعال للمراجعة الجبائية ينبغي التمييز بين القسمين : وهما المقر الرئيسي المسؤول عن التصميم واستراتيجية الادارة ودعم وظيفة المراقبة والعمليات المسؤولة عن تنفيذ برنامج الرقابة الجبائية.
- 2- **اتباع نهج وظيفي متكامل** : بحيث يكون بالادارة هيئة رقابية واحدة مسؤولة عن كافة الأنشطة الرقابية في جميع أنواع الضرائب ، ويسهل هذا النهج تطوير خطط الرقابة الجبائية وتخصيص الموارد المتاحة للقيام بها وفقا لتقييم المخاطر.
- 3- **التقسيم والتخصيص**: بحيث من المهم أن يكون للادارة الجبائية مصلحة أوهيئة خاصة بكبار المكلفين مع فرق متخصصة لقطاعات معينة مثال : الصناعة ،الخدمات ،الانتاج والتقسيم أيضا ساعد الادارة في التعرف على مختلف مستويات التعقيد في أعمال الرقابة و التمييز بين الكفاءات المطلوبة ،ومختلف التصنيفات و المكافآت المحققين وفقا لسياسة التوظيف.

ثانيا: التخطيط

- تحتاج كل مرحلة من مراحل عملية الرقابة الجبائية لخطط مثالية و مترابطة مع أهداف واضحة تعكس خطة استراتيجية الادارة ، في التخطيط والأداء وينبغي اجراء على المراقبة على المستويات التالية:
- 1- **الاستراتيجية** : تعكس هيكل الرقابة التنظيمي والسياسات والاجراءات المتخذة وتحديد الأهداف والأنشطة والموارد، كذلك الأداء والمسؤوليات .

- 2- **التنفيذ** : تخصيص الموارد وتطبيق عملية المراقبة مع ارتباط كل مستوى مع الذي قبله فانها تكمل بعضها البعض ،وإذا كانت الخطة الاستراتيجية كبيرة ولم تدعم بخطة تنفيذية تعكس الأولويات الاستراتيجية لايمكن مواجهة المخاطر وتحديد سياسات بخطط أعلى مستوى ،وبالتالي لايمكنها تحقيق الاهداف لذلك يجب وضع خطط فعالة عند كل مستوى أو مرحلة من المراحل¹ .

ثالثا: التشريع

- ليكون برنامج الرقابة فعال يجب تدعيمه باطار تشريعي واياه فيمايلي : اجبارية الاحتفاظ بالدفاتر وسجلات اللازمة ،مع توفر الادارة على صلاحيات كافية لاجراء التحقيقات مع اعطاء المكلف الحق في الطعن ،تطبيق عقوبات كافية لردع عدم الامتثال ،حيث يجوز وضع خطة لاقتراح تعديلات على القوانين القائمة أو تطوير قانون الاجراءات الجبائي وجعله أكثر صرامة وتحسين تكوين المحققين.

رابعا: مجال المراجعة

- نوع عمليات المراقبة يجب أن يعكس المخاطر التي ينبغي معالجتها ،والهدف منها الحد من عدة عمليات المراجعة التي يمكن القيام بها بدون جدوى مع حسن استخدام الموارد المتاحة.

خامسا: الطرف والهيئات

¹ بن أحمد يونس، المرجع السابق، ص.199.

ان وضع خطة فعالة تجمعنا مدركين لمجموعة من التحقيقات والمناهج التحليلية التي يمكن اعتمادها من قبل المحققين لتأكد من الالتزام الضريبي، وسوف تختلف هذه المناهج في الممارسة تبعاً لمجال الخطر والظروف الخاصة بدافعي الضرائب، على سبيل المثال: " طبيعة النشاط المكلف، مدى مصداقية الدفاتر والسجلات " هو ما سيؤثر على قرارات نوع التحقيق والتي يتعين اتخاذها، وكما اذا كان المحقق يستطيع الاعتماد على السجلات المنصوص عليها قانوناً لمعالجة مسائل معينة أو يحتاج الى استخدام طرق غير مباشرة، ومنه الحاجة الى خطط تكون مرنة بما فيه الكفاية ليتمكن من تعديلها وتطوير عملية التحقيق.

وعليه ينبغي لبرنامج المراجعة الجبائية أن يهدف الى تحسين الالتزام الطوعي للمكلف بالضريبة والحصول على بيانات موثوقة، كما يمكن مصلحة الضرائب في تدقيق أقل للمكلفين مع تصريحات جبائية دقيقة كذلك ان من النتائج فعالية برنامج الرقابة الجبائية هو قلة عدد المكلفين الذين سوف يجازفون في التقرير في الضريبة المتوجبة عليه.

المبحث الثالث: تنظيم الرقابة الجبائية

المطلب الأول: الأعدان المكلفين بالرقابة الجبائية ومسؤولياتهم

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

أولاً: الأعدان 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 سفة العون المحقق كالهوية، والرتبة وحتى الوظيفة المسندة إليه، كما يمكن أن تسحب هذه البطاقة في حالة التوقف عن العمل وترجع له عند الاستئناف، والموظفين المكلفين بذلك هم¹:

1- 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 وفقاً للأسس القانونية، ويسهر على مدى تطبيق الضمانات الممنوحة للمكلفين في إطار محالات التدقيق المحاسبي والجبائي.

¹ نوى نجاه، المرجع السابق، ص.45.

بالإضافة إلى ذلك يقوم بصفة دورية تجمع رؤساء وفرق التدقيق للقيام بدراسة الأعمال المنجزة والمبرجة، لتقدم الملاحظات والاقتراحات اللازمة بهدف تحسين شروط العمل كما يعمل على نقل تقارير المراجعات للمديرية الجهوية للضرائب التابعة لها إقليمياً¹.

2- رئيس مكتب الأبحاث والمراجعات

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

3- الأعوان المدققين

حتى تسند مهمة التدقيق لأعوان الإدارة الجبائية يجب على الأقل أن يكونوا حاملين رتبة مفتش ضرائب وهذا التزاماً بالتشريع الجبائي: "لا يمكن إجراء المراجعات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل"².

"كما يسند إلى الأعوان المدققين مهام التدخل وأعمال المراجعة بكل مراحلها مع الإشارة إلى أنه يجب أن تجر 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 الأعوان المدققين.

ثانياً: مسؤولية الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية

عند ممارسة أعوان الضرائب مهامهم لاسيما تلك المتعلقة بالرقابة الجبائية يتعين عليهم احترام قواعد أخلاقيات المهنة، لذلك يرمي توازن بين حقوق وواجبات الأعوان إلى وقايتهم من النزاعات التي تعرضهم، كما وضع المشرع الجبائي عدة التزامات مرتبطة بصفتهن كممثلين للدولة نذكر منها³:

- 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 رئيساً أو مسؤولاً؛
- تأدية اليمين أمام المحكمة وواجب الالتزام بخدمة الدولة؛

¹ نوى نجاة، المرجع السابق، ص.45

² المادة 20 الفقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

³ طالب حسين إبراهيم، بن زغيبية أيوب، دور الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الجبائي - دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب ولاية برج بوعرييج-، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وجباية معقدة، كلية العلوم الاقتصادية تسيير وعلوم تجارية، جامعة برج بوعرييج، الجزائر، 2019-2020، ص.46.

- ممارسة الوظيفة وحدها فقط وبصفة فعلية ومستمرة ، كما يترتب على عاتق الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية عدة مسؤوليات نوجزها فيما يلي :

1- 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 تقتضى 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. "

2- المسؤولية الجنائية

يمكن اعتبار الموظف مسؤولاً من الناحية الجمالية عندما يقوم بارتكاب جنائية أو جنحة ينض ويعاقب عليها قانون العقوبات، ويلغى الإجراء الجنائي المتخذ تحاد العون آليا الإجراء التأديبي ومن بين الأعمال التي تعتبر جنائية أو جنحة تجدد منها: التعسف في استعمال المنصب استغلال النفوذ، الرشوة، اختلاس الأموال، تزوير وثائق.... الخ.

3- المسؤولية التأديبية

يعتبر الموظف الذي يقوم بارتكاب خطأ مهني مسؤولاً من الناحية التأديبية ويتعرض للعقوبات المقررة حسب درجة الخطأ المرتكب والمصنفة بأربعة (04) درجات مختلفة، وهذا حسب درجة الخطأ المرتكب أما العقوبات التي حددها القانون تحدد: التنبيه، الإنذار الكتابي، التوبيخ، التوقيف المؤقت عن العمل، التنزيل في الرتبة، النقل الإخباري إلى غاية التسريح¹.

المطلب الثاني: حقوق الإدارة الجبائية في مجال الرقابة

حدد المشرع الجزائري مجموعة من الصلاحيات والحقوق للإدارة الجبائية تحاد المكلفين بالضرائب أثناء تأديتها لمهمتها الرقابية، تتمثل باختصار فيما يلي²:

أولاً: حق الاطلاع:

بمقتضى المواد 39 إلى 316 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المسائلة يمكن لأعوان الإدارة الجنائية الذين هم في رتبة مراقبة على الأقل الاطلاع على دفاتر المكلف ومستنداته قصد الحصول على المعلومات الكافية لأداء مهمة التحقيق والتأكد من صحة المعلومات المصرح بها في الملفات مع التزامهم بالسرية المهنية، ويمارس هذا الحق على الهيئات الموالية:

¹ طالب حسين إبراهيم، بن زغيبه أيوب، المرجع السابق، ص.45.

² مغاري عبد الرحمان، شبيخي بلال، دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر، مجلة دراسات جبائية، العدد 02، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2013، ص.38.

1- حق الإطلاع لدى الإدارات العمومية: حسب المادة 39 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لا يمكن بأي حال من الأحوال الإدارات الدولة والولايات والبلديات وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة أن تتحجج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة الجبائية

2- حق الإطلاع لدى المؤسسات الخاصة: حسب المادة 312 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 2000 من قانون الإجراءات الحماسية، يتعين على جميع التجار والشركات أن يقدموا عند كل طلب من أعوان الإدارة الجبائية الدفاتر والوثائق والمستندات المطلوبة منهم لعرض التحقيق والرقابة.

3- حق الإطلاع لدى المؤسسات المالية والبنوك: حسب المادة 312 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يسمح لأعوان الإدارة الجبائية بالإطلاع على الكشوفات والحسابات البنكية للمكلفين.

ووفقا للمادة 314 من نفس القانون السابق معاينة كل من يعرف عمل الإدارة الجبائية في ممارسة حق الإطلاع بغرامة مالية تتراوح قيمتها ما بين 1000 و 10.000 دج

ثانيا: حق الرقابة:

ويتمثل هذا الحق في كل العمليات التي تسمح بالتحقق من صحة ومصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلف ومقارنتها بالمعلومات المتحصل عليها من الحيات الخارجية، وهذا ما يحققه الفحص المحامي والفحص المعمق المحمل الوضعية الجبائية.

ثالثا: حق استدراك الأخطاء الإدارية:

وفقا للمادة 327 من نفس القانون السابق يجوز للإدارة الجبائية استدراك كل خطأ مترتب سواء من نوع الضريبة أو في مكان فرضها، وحلت الأجل القانوني لاستدراك الخطأ بربعة (04) سنوات وفقا للمادة 326 من نفس القانون السابق¹.

المطلب الثالث: حقوق وواجبات المكلفين بالضريبة

لقد منح المشرع الحالي مقابل الحقوق الممنوحة الأعوان الإدارة الحالية مجموعة من الضمانات والحقوق للمكلفين بالضريبة منها ما هو مرتبط بسير التحقيق ومنها ما هو متعلق بإجراءات التقويم.

أولا: الضمانات المتعلقة بالتحقيق

1- الإشعار بالتحقيق:

لا يمكن إجراء تحقيق دون إرسال إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة، على أن يستفيد الأحمر من أجل أدني للتحضر مدته عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار إذا

¹ مغاري عبد الرحمان، شيخي بلال، المرجع السابق، ص.39.

تعلق الأمر بالتحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب، ومدة خمسة عشر (15) يوما بالنسبة للتحقيق المعمل للوضعية الجالية الشاملة¹.

2- الحق في الاستعانة بمستشارة:

لعلم كل مكلف بالعسرية بإمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره، قصد متابعة سير عمليات المراقبة ومناقشة الاقتراحات التي تطرحها إدارة الضرائب، وهذا مع بداية عمليات التحقيق عند ارسال الإشعار بإعادة التقييم².

3- عدم تجديد التحقيق المحاسبي:

إذا انتهى التحقيق في المحاسبة المتعلقة بفترة معينة خاص بصيرية أو رسم أو مجموعة من الضرائب أو الرسوم، وفيما عدا الحالات التي استعمل فيها المكلف بالقرية طرفا تدليسية أو قدم معلومات غير صحيحة أو غير كاملة أثناء التحقيق، فإن الإدارة لا تستطيع القيام بتحقيق جديد في نفس الدفاتر خصوص نفس الضرائب والرسوم المتعلقة بنفس المادة³.

4- تحديد مدة التحقيق:

لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراءات أن تتعدى مادة التحقيق بعين المكان في التصريحات والوثائق المحاسبية أجالا محددة، هذه الأخيرة محددة طبقا لرقم الأعمال المحقق سنويا وطبيعة نشاط المؤسسة كما يتم تحديد مدة التحقيق ابتداء من تاريخ التدخل الأول للمراقبين الوارد على الإشعار بالتحقيق⁴.

ثانيا : الضمانات المتعلقة بإعادة التقييم

تتمثل هذه الضمانات في:

1- التبليغ بإعادة التقييم:

في حالة إجراء التحقيق يتعين على الإدارة أن تعلم المكلف بالغربية بالتأجيل، وذلك حتى في غياب تقويم برسالة مضمونة مع إشعار بالاستلام ضمن الشروط المنصوص عليها في المادة 20فقرة 6، كما يجب أن يكون هذا الإشعار بإعادة التقييم مفصلا بقدر كاف ومعللا بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة بفهم طريقة إعادة تشكيل أساس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو إعلان قبولها⁵.

2- حق الرد:

لقد منح المشرع للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية أجال أربعين (40) يوما ليرسل ملاحظاته أو قبوله، وبعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني، كما يمكن للعون المحقق بعد الرد الاستماع إلى المكلف أو بإعطاء تفسيرات

¹ المادة 18 فقرة 01، من قانون الإجراءات الجبائية.

² ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المرجع السابق، ص.20.

³ بن حدو صورية، بن دواح خليفة، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة ليسانس، معهد العلوم الإقتصادية التجارية وعلوم التسيير، تخصص:

محاسبة وجبائية، المركز الجامعي بلحاج بوشعيب، عين تموشنت، الجزائر، 2015-2016، ص.8.

⁴ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المرجع السابق، ص.20.

⁵ المادة 21فقرة 06 من قانون الإجراءات الجبائية.

تكميلية، أما في حالة القبول الصريح يصبح أساس فرض الضريبة عدد نهائيا ولا يمكن للإدارة المرجوع فيه إلا في حالة ما إذا اكتشف أن المكلف استعمل مناورات تدلية أثناء عملية التحقيق.

أما في حالة وجود منازعة في هذا الشأن بين المحقق و المكلف، يجوز لهذا الأخير تحويل قضية إلى السلطات العليا الإدارية المتمثلة في جان الطعن المحلية: الولائية، المركزية أو على مستوى السلطة القضائية، و لا يمكن للإدارة الحالية أن تتراجع أو ترفع هذا الحق إلا بعد تحصيل مبلغ الضريبة الجديدة، إضافة إلى إشهار الدليل الكافي¹.

¹ لياس قلاب ديب، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجيستر، تخصص: علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2010-2011، ص.39.

خلاصة الفصل:

ليكون دور الرقابة الجبائية فعال، يجب أن تتميز بالتكيف المستمر مع كل الظروف المتغيرة من حين لآخر التي يعرفها الاقتصاد الوطني، حيث أن الرقابة الجبائية الفعالة والجيدة ستردع المكلفين بالضريبة المتهاونين في تأدية حقوقهم الجبائية.

فالرقابة الجبائية أداة فعالة في تحسين وزيادة الحصيلة الجبائية في مختلف النشاطات الاقتصادية، وفي إطار تحسين وزيادة الحصيلة الجبائية على مستوى الحماية العادية، فقد إتخذت الإدارة الجبائية كل الإجراءات اللازمة لذلك، حيث تعزم مصالح الإدارة الجبائية على كشف حالات التهرب الضريبي و مكافحته على مختلف أشكاله وبكل الطرق.

الفصل الثاني

التحصيل الضريبي

تمهيد:

باعتبار الضرائب كما قلنا سابقا أهم إيرادات أغلب الدول، فتسعى كل دولة إلى وضع قوانين خاصة بها وذلك بهدف توعية كل مكلف بما بضرورة مشاركته في أعباء الدولة وذلك من خلال دفعه للضرائب المفروضة في الأوقات وبالأساليب المحددة قانونا.

لهذا يمكن القول أن عملية التحصيل أهم مرحلة لأن فيها تجمع حصيلة الدولة، لكن هذه العملية تستوجب احترام عدة قواعد أهمها وجوب تحقق الفعل المولد للضريبة كما يجب احترام الأوقات الملائمة للقيام بهذه العملية، إضافة إلى قاعدة الاقتصاد في النفقات وقاعدة السنوية.

لإدارة الضرائب وبالتحديد قب الضرائب، فتقوم هذه الأخيرة وحو هذه المهمة اضححت بتحصيل الضرائب إما من طرف المكلف بالضريبة بحد ذاته أو شخص آخر يقوم مقامه، وتختلف مصادر التحصيل باختلاف نوع النشاط الذي يمارسه المكلف.

المبحث الأول: عموميات التحصيل الضريبي

المطلب الأول: مفهوم التحصيل الضريبي

يعتبر التحصيل المرحلة الأخيرة من مراحل التنظيم الفني للضريبة، ومرحلة التحصيل أهم وأشق وأصعب مرحلة، كونها تجسد الأرقام إلى نقود وسيولة مالية، كما أن غيابها أو التقصير والتهاون فيها يجعل جميع الخطوات السابقة لا قيمة لها¹، للإحاطة بما تتضمنه عملية التحصيل الضريبي توجب علينا تعريفها (الفرع الأول) وتبيان أهم أشكالها (الفرع الثاني) كما سنتطرق إلى تبيان القواعد التي تحكم هذه العملية (الفرع الثالث) وأخيرا نعرض للأهمية البالغة لعملية التحصيل وكذا أهم أهدافها (الفرع الرابع).

الفرع الأول: تعريف التحصيل الضريبي

هي مجموعة من الإجراءات التي تهدف إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف إلى مصلحة قبضات الضرائب التابعة لمديرية الضرائب الولائية والتي تنقلها بدورها إلى الخزينة الولائية لتحويلها هذه إلى الخزينة العمومية المركزية وفقا للقواعد القانونية والتنظيمية المعمول بها، وتتم العملية إما نقدا أو بما يماثلها من صكوك بنكية أو شيكات بريدية أو اقتطاعا².

كما يعتبر التحصيل المرحلة الأخيرة من مراحل التنظيم الفني للضريبة، فهي المرحلة التي تلي عملية تحديد الوعاء التي تقوم بها الإدارة وفقا للتصريحات التي يقدمها المكلف بالضريبة، كما تلي عملية تصفية الضريبة وذلك بحساب قيمتها المستحقة للخزينة العامة، ومرحلة التحصيل أهم مرحلة كونها تهدف لجمع الحصيلة كما أن غيابها يمكن أن يجعل جميع الخطوات السابقة لها لا قيمة لها³.

تعتبر عملية التحصيل مجموعة من الإجراءات التي تهدف إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف إلى مصلحة قبضات الضرائب التابعة لمديرية الضرائب والتي تنقلها بدورها إلى الخزينة العمومية وذلك طبقا للقواعد القانونية المطبقة في هذا الإطار وتتم العملية إما:

- بصورة نقدية أو ما يماثلها من شبكات وحوالات بريدية.
- بصورة عينية والتي تلاحظ اختفاءها حاليا بالرغم من عدم إلغائها باستثناء المجتمعات الزراعية التي مازالت تتعامل بها.

¹ محرز محمد عباس، اقتصاديات الجباية والضرائب، ط.04، دار الهومة الجزائر، 2008، ص.156.

² الجندي حسني، القانون الجنائي الضريبي، الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2006، ص.14.

³ محرز مندر، مفهوم الضريبة (تعريفها، أشكالها)، قسم الإدارة الهندسية والانشاء، كلية الهندسة المدنية، جامعة دمشق، 2005-2006، ص.27.

- كما تجد بعض التشريعات تسمح باستعمال بعض من السندات الحكومية للوفاء ببعض الضرائب¹.

الفرع الثاني، أهداف وأهمية عملية التحصيل

ان للعملية الجباية أهمية بالغة في العديد من المجالات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، وتسعى في هذا الصدد إدارة الضرائب من وراء عملية التحصيل إلى تحقيق عدة أهداف.

أولاً: أهداف التحصيل

تعتبر الضرائب من أهم الموارد المالية للدولة حيث تزود الخزينة العمومية بمختلف إيراداتها وهذه الأخيرة تقوم بدورها بتغطية مختلف النفقات العامة وتسعى لتحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي ومن هنا يمكننا أن نستخلص أهم الأهداف التي تسعى لتحقيقها الدولة من وراء عملية التحصيل:

- 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 وذلك بزيادة الادخار من خلال الحد من الاستهلاك غير الضروري وذلك بفرض ضرائب مرتفعة وتحصيلها بأنجع الطرق والوسائل، وتستعمل في هذه الحالة كأداة لتشجيع الاستثمار من خلال منح الإعفاءات و التخفيضات.
- 6- إعادة توزيع الدخل الوطني لفائدة الفئات الفقيرة محدودة الدخل .
- 7- إخضاع بعض من السلع الضارة بالصحة العمومية والمؤدية إلى أمراض صحية إلى ضرائب عديدة ومرتفعة بهدف الحد من استهلاكها².

¹ رنا أديب مندر، مفهوم الضريبة (تعريفها-أشكالها)، قسم إدارة الهندسة والإنشاء، كلية الهندسة المدنية، جامعة دمشق، 2005-2006، ص.27.

² وكواك عبد السلام، فعالية النظام الضريبي في الجزائر (دراسة حالة بقباضة قمار ولاية الوادي)، مذكرة استكمال متطلبات شهادة الماستر في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجباية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011-2012، ص.76.

ثانيا: أهمية عملية التحصيل

- 1- تعد الضرائب من أهم الموارد المالية التي تساهم في تمويل ميزانية الدولة والجماعات المحلية.
- 2- تعد مرحلة التحصيل أهم مرحلة لسببين، ففيها يتم جمع الحصيلة التي تم تقديرها سلفا، كما أنها تجعل جميع الخطوات السابقة لها لا قيمة لها في حالة عدم إتمام عملية التحصيل.
- 3- إن الإخفاق في عملية التحصيل ومهما كان سببه يضر بالخزينة العمومية وقد يؤدي حتى إلى العجز في الموازنة.
- 4- عدم لجوء الدول إلى القروض وذلك كون عملية التحصيل تساعد على تحقيق اكتفاءها الذاتي .
- 5- نجاح عملية التحصيل تؤدي إلى لجوء الدولة إلى الاستثمارات التي تحقق تنمية الدول¹.

المطلب الثاني: طرق التحصيل الضريبي

طرق التحصيل الضريبي:

يقصد بتحصيل الضريبة مجموع العمليات والاجراءات التي تؤدي إلى نقل بين الضريبة من ذمة المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية وفقا للقواعد القانونية والضريبية المطبقة في هذا الاطار، وهنا يجب على الادارة الجبائية أن تراعي أن الضريبة يتم جبايتها في الأوقات الأكثر ملائمة للمكلف، مع احترام الواقعة المنشئة للضريبة والتي تعني المناسبة أو السلوك الموجب لحصول الدولة على دينها من المكلف بها²، وعموما هناك عدة طرق للتحصيل يمكن أن تتبعها الإدارة الجبائية من أجل تحصيل حقوقها الضريبية :

- طريقة الدفع المباشر:

تقوم هذه الطريقة على قيام المكلف بالضريبة من تلقاء نفسه بدفع المبالغ الضريبية المستحقة عليه في أجالها القانونية دون مطالبة الادارة له بأدائها ، حيث يقوم بملاً التصريحات الجبائية التي يبين فيها المبالغ الضريبية المستحقة عليه ثم يتقدم إلى إدارة الضرائب من أجل دفع تلك المبالغ طواعية، كما قد تقوم إدارة الضرائب بإخطار المكلف بمقدار الضريبة المستحقة عليه مع تحديد موعد دفعها، فيقوم المكلف مباشرة بتوريد قيمة الضريبة إلى الجهة المختصة في الميعاد المذكور، وقد يتم الدفع المباشر للدين الضريبي من خلال قيام المكلف يلصق طوابع الدفعة، حيث أنه بمجرد تحديد دين ضريبة الدمعة يقوم المكلف بالوفاء مباشرة بدين الضريبة عن طريق شراء طوابع الدمعة اللازمة ونصفها على العقود والشهادات والمحركات... الخ³.

حيث يسمح هذا الأسلوب بتقليص نفقات تحصيل الضريبة مادام أن المكلف هو نفسه من يتولى عملية التحصيل إلا أن نجاحه يعتمد بدرجة كبيرة على انتشار الوعي الجبائي لدى المكلفين بالضريبة.

¹ المرسي السيد حجازي، مبادئ الاقتصاد العام: الضرائب والموازنة العامة، الكتاب الثاني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص78.

² سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت لبنان، 2009، ص.208.

³ حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، ط.03، الجزائر، 2010، ص.36.

- طريقة الأقساط المقدمة:

في هذه الحالة يكون للمكلف من الخبرة ما يمكنه من تقدير قيمة الضريبة التي تستحق عليه في نهاية العام بطريقة تقريبية، فيقوم بتوريد المبالغ الضريبية في شكل أقساط دورية في تواريخ محددة مقدما تحت حساب الضريبة، ثم تتولى إدارة الضرائب إجراءات الربط وتحديد دين الضريبة، بحيث تقوم بعمل تسوية على أساس ما تم دفعه من أقساط أثناء السنة، فتطالبه بدفع ما تبقى عليه أو ترد له ما زاد عن قيمة الضريبة أو ترحل هذا المبلغ كقسط مقدم تحت حساب الضريبة، كما قد تتولى بعض التشريعات الضريبية تحديد طريقة احتساب الأقساط وعددها ومقدارها ومواعيد دفعها¹. ويمتاز هذا الأسلوب في كونه يخفف من وقع الضريبة على المكلف ويجعل أداؤها سهلا وميسورا بعكس الحال لو انتظر المكلف نهاية السنة فيتراكم عليه مقدار الضريبة المستحقة، وقد يتعذر عليه دفعه في ذلك الوقت فيلجأ إلى كافة الوسائل التحايل أو التهرب، كما يضمن للخرينة العامة إيرادات مستمرة على مدار السنة، بما يتناسب مع احتياجات الدولة للأموال بعكس الحال لو تركت كافة الإيرادات الضريبية في نهاية السنة المالية².

- طريقة الحجز من المنبع:

حسب هذا الأسلوب يتم تحصيل الضريبة من المكلف عند النقطة التي يتحقق فيها الدخل وقبل تسلمه، حيث يكلف القانون جهات معينة بمسؤولية استقطاع مبلغ الضريبة من الأشخاص الذين لهم عليهم حقوق وتوريدها إلى الإدارة الضريبية خلال فترة زمنية معينة، و لا يمكن اتباع هذا الأسلوب بطبيعة الحال في جميع أنواع الضرائب بل لابد وأن يكون بين هذا الشخص المكلف بتحصيل الضريبة وبين المكلف علاقة حقوق بحيث يصبح الممول دائما لهذا الشخص، فعندما تعلن شركة المساهمة عن توزيع أرباح الأسهم يصبح المساهمون دائنون للشركة بهذه الأرباح الموزعة وممولون للضريبة على مداخيل القيم المنقولة في نفس الوقت، ومن هنا تستطيع شركة المساهمة استقطاع قيمة الضريبة المستحقة منهم وتسليمهم الأرباح الصافية بعد خصم الضريبة، ثم توريد تلك الضريبة المستقطعة إلى إدارة الضرائب³. ويتميز هذا الأسلوب بسرعة وسهولة التحصيل إضافة إلى قلة التهرب من الضريبة، حيث تحصل قبل حصول المكلف نفسه على المادة الخاضعة للضريبة، ضف إلى ذلك انخفاض النفقات الجبائية خاصة وأن الشخص المكلف لا يتقاضى اجرا نظير ذلك.

- طريقة إصدار سند للتحصيل:

¹ حامد عبد المجيد دراز، المرسي السيد الحجازي، المالية العامة، ب.د.ن، الإسكندرية، مصر، 2004، ص.108.

² عيسى سماعين، تطبيقات طرق التحصيل الضريبي في القانون الجبائي الجزائري، مجلة القانون العقاري، العدد.15، مخبر العولمة وانعكاساتها على إقتصاديات دول الشمال الإفريقي، جامعة حسبية بن بوعلي، الشلف، الجزائر، ص.20.

³ عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي الضريبي، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص.176.

تقوم هذه الطريقة على قيام إدارة الضرائب بإعداد جداول (أوردة فردية) تبين فيها سنة الإخضاع ونوع الضريبة ومبلغها وكذا العقوبات المرتبطة بها ثم تقوم بإرسالها إلى المكلفين بالضريبة تطالبهم فيها بالدفع في أجل معينة¹. ويتميز هذا الأسلوب بأنه مكلف بالنسبة للإدارة الجبائية على اعتبار أنه لا يحترم قاعدة الاقتصاد في النفقة على اعتبار أن هذه الأخيرة هي من يتولى عملية الحساب والتصنيف وكذا إعداد تلك الجداول وإرسالها إلى المكلفين بالضريبة لذلك عادة ما تعرض الإدارة الجبائية رسوم إضافية وكذا عقوبات جبائية في حالة اعتماد هذه الطريقة في التحصيل.

المطلب الثالث: قواعد التحصيل الضريبي

لقد حدد المشرع الجبائي قواعد متعددة لتحصيل الضريبة وحالة غيابها تؤدي حتما إلى عدم شرعية التحصيل الضريبي الذي تمارسه الإدارة، وتمثل هذه القواعد في وجوب تحقق الفعل المولد للضريبة، الملاءمة في التحصيل، إضافة إلى الاقتصاد في نفقات التحصيل وقاعدة السنوية.

الفرع الأول: الفعل المولد للضريبة

نعني به السلوك أو المناسبة المؤدية لحصول الدولة على الضريبة من قبل المكلف بها، ويختلف الفعل المولد باختلاف نوع الضريبة².

أ- بالنسبة للضرائب المباشرة³.

1- الضريبة على الدخل الإجمالي: يكون بدخول القيم المنقولة أي بوضع القيم الخاضعة للضريبة تحت تصرف مستحقيها أو بانتهاء السنة الميلادية بتحقيق الدخل، أما بالنسبة للضريبة على الأجور والمرتبات فيتحقق الفعل المولد للضريبة بمجرد حصول الأجير على مرتبه.

2- الأرباح الصناعية والتجارية و الحرفية: يتحقق الفعل المولد للضريبة بمجرد تحقق الربح في نهاية السنة المالية للمؤسسة.

3- الضريبة على أرباح المهن الحرة: يتحقق الفعل المولد للضريبة بانتهاء السنة الميلادية بتحقيق الأرباح.

ب - بالنسبة للضرائب غير المباشرة⁴:

¹ عيسى سماعين، جباية ومحاسبة المؤسسة، الصفحات الزرقاء للنشر والتوزيع، الجزائر، 2021، ص.212.

² داودي محمد، الإدارة الجبائية و التحصيل الضريبي في الجزائر، مذكرة التخرج لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والتسيير، تخصص المالية العامة، جامعة تلمسان، 2005-2006، ص.17.

³ يحيى لخضر، دور الإمتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية (دراسة حالة: مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة - للفترة 2003-2005)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص علوم التسيير، جامعة محمد بوضيافة المسيلة 2007-2006، من 12.

⁴ يحيى لخضر، المرجع نفسه، ص. 13.

- 1- **عملية الاستيراد والتصدير :** بمرور السلعة الحدود الإقليمية يتحقق الفعل المولد، وذلك سواء بمناسبة استيراد أو تصدير السلعة ويطلق على مجموع الأحكام المنظمة للضرائب الجمركية اسم "التعريفة الجمركية".
- 2- **عملية إنتاج السلعة:** بانتقال السلعة من مرحلة الإنتاج إلى مرحلة التداول، وفي جميع الأحوال يقوم المنتج يدفع الضريبة ثم يرفع ثمن السلعة حتى يتحمل المستهلك عبأها في النهاية.
- 3- **ضريبة الطابع:** بكتابة المحررات المفروض عليها الضرائب ولصق الطوابع الجبائية عليها أو عن طريق دمع المحرر نفسه بواسطة ختم الإدارة المختصة بذلك.

ثانيا: الملاءمة في التحصيل

يقضي هذا المبدأ بضرورة تبسيط إجراءات التحصيل واختيار الأوقات والأساليب الملائمة لظروف المكلف لكي لا يرهق من الضريبة عندما يدفعها حتى أن ذلك يخفف من دفع الضريبة عليه¹. وكذا لعدم تضرر الخزينة العمومية وتحقق ذلك يستوجب توفر شروط معينة:

- اتصاف النظام الجنائي بالشفافية ليسمح للمكلف بتحديد ما عليه من ضرائب.
- كما يستوجب على مصالح الإدارة الجبائية النظر إلى المكلفين اللذين يعانون مشاكل مالية وتمويلية ومحاوله تسوية وضعيتهم في الآجال الممكنة².

ما يلاحظ أن هذا المبدأ تم الأخذ به من طرف المشرع الجزائري فالضرائب على الأجور والمرتبات تقتطع من المنبع وقت دفع المرتب وذلك في نهاية كل شهر وهو أفضل وقت بالنسبة للموظفين، أما الضريبة على الدخل الإجمالي IRG والضريبة على أرباح الشركات IBS فإنها تدفع مرة واحدة وذلك في السنة التالية الموالية للسنة التي حققت فيها الأرباح والمداحيل³.

ثالثا: الاقتصاد في نفقات التحصيل الضريبي

نقصد به أن تكون مداخيل الضرائب أكثر من مبالغ التحصيل، بالتالي يجب أن يكون الفارق بين ما يدفعه المكلف وما تحصل عليه الخزينة العمومية قليلا قدر الإمكان، لأن الزيادة في أعباء الضريبة يقلل من مداخيل الخزينة

¹ بن أحمد الحضير، دراسة مقارنة للضريبة والزكاة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2000-2001، ص.26.

² داودي محمد، المرجع السابق، ص 18.

³ المادة 356 من الأمر رقم 76-101، مؤرخ في 9 ديسمبر 1996، يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم الماثلة، ج.ر.ج، العدد 101 المعدل بموجب القانون رقم 11-16، مؤرخ في 28 ديسمبر 2011، يتضمن قانون المالية لسنة 2001، ج.ر.ج، العدد 72.

العمومية فكلما قلت نفقات الجباية كلما كان إيراد الضريبة غزيراً، إذن يبقى هذا المبدأ ضرورة ملحة ولازمة على الإدارة احترامها، لذلك يستوجب في هذه الأخيرة مراعاة شروط معينة منها:

- 1- توظيف الموظفين حسب الحاجة لأن أجورهم نفقات على عاتق الدولة وكذا أولئك اللذين تتوفر فيهم كفاءات.
- 2- استعمال تقنيات عالية متطورة كالإعلام الآلي لريح الوقت.
- 3- حسن استعمال المطبوعات و المناشير المتعلقة بعملية التحصيل.

رابعاً: قاعدة السنوية

يتم فرض وتحصيل الضرائب سنوياً بهدف تجنب تراكم الضريبة لعدة سنوات¹، ولارتباطها بالفترة المالية للشركات الاستثمارية، حيث تحسب عادة كل سنة الأرباح التي حققتها كما تعد دفاتر الحسابات والميزانية العامة لها، إضافة إلى أن ذلك هو الأنسب حتى بالنسبة للدولة كون الضريبة من أهم الإيرادات العامة²، وهذا هو الأصل لكن هناك ما يسمى بالدفع الشهري وذلك خلال العشرين يوماً الأولى للشهر الموالي للشهر الذي تستحق فيه الضريبة، كما يمكن أن تدفع خلال كل ثلاثي.

المبحث الثاني: الضرائب المحصلة في الجزائر

تسعى الإدارة الضريبية إلى تحصيل الضرائب بأي طريقة ضماناً لحقوق الخزينة، و تنتج لأجل ذلك مختلف الطرق، و من خلال هذا المبحث نستعرض إلى ذلك من خلال المطالب التالية:

المطلب الأول: الضريبة على الدخل الإجمالي

الفرع الأول: تعريف الضريبة على الدخل الإجمالي

تعرف الضريبة على الدخل الإجمالي حسب المبلغ الإجمالي للدخل الصافي السوق المتوفر لدى كل مكلف بالضريبة حيث يتعلق هذا الدخل الصافي بمجموع المداخيل التي يمتلكها المكلف بالضريبة باستثناء تلك التي كانت موضوع فرض محرره مع خصم التكاليف المشكورة أذناه:

(1) ملغى

(2) فوائد الفروض والديون السياسية الافتاء أو بناء السكنات، على على المكلف بالضريبة.

(3) إشتراكات منح الشيخوخة والضمان الإجتماعي التي يدفعها المكلف بالعربية بصفة شخصية.

¹ أبو ناصر محمد والمشاعلة محفوظ والشهران فارس عطا الله، الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق، الطبعة الثانية، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2003، ص 42.

² شبيطة هاني محمد حسن، حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية و ضمانات المكلفين، أطروحة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين، 2008، من 12

4) نفقات الإطعام.

5) عقد التأمين الذي يبرمه المالك المؤجر

6) مبلغ هامش الربح المتفق عليه مسبقا في إطار عقد بصيغة "المراوحة"، المبرم من أجل اقتناء مسكن على علق المكلف بالضريبة تستفيد المداخيل العارية الناتجة عن إيجار السكنات من تخفيض بنسبة 25%، عند حسب أساس الضريبة على الدخل الإجمالي¹.

حيث أنها ضريبة سنوية وحيدة على نقل الأشخاص الطبيعيين تسمى «الضريبة على الدخل الإجمالي»، وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة².

كما يتكون الدخل الصافي الإجمالي من مجموع المداخيل المنافية للأصناف الآتية:

- أرباح صناعية والتجارية

- أرباح المهن غير التجارية

- أرباح فلاحية

الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية

- عائدات رؤوس الأموال المنقولة؛

- المرتبات والأجور والمعاشات والربوع السرية؛

- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل مقابل من العقارات المملية أو غير المبنية و الحقوق العقارية الحقيقية، وكذا تلك الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية أو الأوراق المماثلة³.

الفرع الثاني: خصائص الضريبة على الدخل الإجمالي

ويمكن إبرازها كالآتي⁴:

ضريبة تجبي الفائدة الدولة فقط، باستثناء كل الجماعات العمومية الأخرى.

ضريبة مباشرة يتحملها بشكل نهائي ومباشر صاحب المداخيل الخاضعة لهذه الضريبة.

ضريبة عامة ووحيدة تمس جميع المداخيل النوعية المحددة في المادة الثانية من قانون الضرائب المباشرة، وهي تفرض مرة واحدة.

¹ المادة 85 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

² المادة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

³ المادة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

⁴ محمد علاوي، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، أطروحة دكتوراة، تخصص: علوم إقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرى، الجزائر، 2014-2015، ص.55.

تعتبر كضريبة تصاعديّة، وذلك لكونها تحسب على أساس جدول متصاعد باستثناء المداخيل الخاضعة للاقتطاع من السبع، وتزيد نسبة الضريبة على الدخل الإجمالي بزيادة حجم الدخل حسب جدول حسابها. ضريبة سنوية تفرض على المداخيل المحققة خلال السنة، ويستثنى من تلك الأجراء الذين يتقاضون أجرا وحيد أين يتم اقتطاعها من مداخيلهم الشهرية وفق سلم محدد. ضريبة شخصية بما أنّها تأخذ بعين الاعتبار الوضعية الشخصية للمكلفين بدفعها. تعتبر ضريبة تصريحية، بحيث تعتمد على تصريح المكلفين بدفعها وذلك قبل الفاتح من شهر أفريل من كل سنة، وتودع هذه التصريحات لدي مفتشيات الضرائب.

الفرع الثالث مجال تطبيق الضريبة على الدخل الاجمالي و الاشخاص الخاضعين لها

للضريبة على الدخل الاجمالي مجالين يمكن ان تطبق من خلالهما:

- إذا كان المكلف بالضريبة محل القامة وحيدة تقرر الضريبة في المكان مكان وجود محل الإقامة هذا. - إذا كان للمكلف بالضريبة عدة محلات إقامة في الجزائر، فإنه يخضع للضريبة في المكان الذي توجد فيه مؤسسته الرئيسية كما يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي، في المكان الذي توجد فيه على مستوى الجزائر مصالحتهم الرئيسية، الأشخاص الطبيعيون الذين يتوفرون على إيرادات صادرة عن ممتلكات أو مستثمرات أو مهن موجودة أو ممارسة في الجزائر دون أن يوجد بها موطن تكليفهم¹.

كما أن للضريبة أشخاص خاضعين لها يمثّلون في:

- يخضع لضريبة الدخل، على كافة مداخيلهم الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر، ويخضع لضريبة الدخل على عائداتهم من مصدر جزائري، الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر.

- يعتبر أن موطن التكليف موجود في الجزائر بالنسبة إلى:

أ) الأشخاص الذين يتوفر لديهم مسكن بصفتهم مالكيّن له، أو ستنعين به، أو مستأجرين له، عندما يكون الإيجار في هذه الحالة الأخيرة قد اتفق عليه إما باتفاق وحيدة أو بالتعاقدات متتالية لفترة متواصلة مدتها سنة واحدة على الأقل.

ب) الأشخاص الذين لهم في الجزائر مكان إقامتهم الرئيسية أو مركز مصالحتهم الأساسية.

ج) الأشخاص الذين يمارسون نشاطا مهنيا بالجزائر سواء أكانوا أجراء أم لا.

3) يعتبر كذلك أن موطن تكليفهم يوجد في الجزائر، أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم أو يكلفون بمهام في بلد أجنبي والذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخلهم².

¹ المادة 08 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

² المادة 03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

كما يخضع كذلك لضريبة الدخل سواء أكان موطن تكثيفهم في الجزائر أم لا الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية، الذين يتحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخيل يحول فرض الضريبة عليها إلى الجزائر بمقتضى اتفاقية جبائية ثم عقدها مع بلدان أخرى¹.

ويخضع أيضا للضريبة على الدخل الإجمالي بصفة شخصية على حصة الفوائد العائدة لهم من الشركة تناسبها مع حقوقهم فيها: الشركاء في شركات الأشخاص

- شركاء الشركات المدنية المهنية المشكلة من أجل الممارسة المشتركة لمهنة أعضائها؛
- أعضاء الشركات المدنية الخاضعة التعدين النظام الذي تخضع له الشركات باسم جماعي شريطة ألا تشكل هذه الشركات في شكل شركة أسهم أو شركة محدودة المسؤولية، وأن تنص قوانينها الأساسية على المسؤولية غير المحدودة للشركاء فيما يخص دول الشركة (أعضاء شركات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية وغير محددة فيها)².

الفرع الرابع: الإعفاءات

يعني من الضريبة على الدخل الإجمالي:

- الأشخاص الذين سلوي دخلهم الإجمالي السنوي الصافي أو يقل عن الحد الأدنى للإخضاع الجنائي المنصوص عليه في جدول العشرية على الإجمالي.
- السفراء والأعوان الدبلوماسيون والقناصل والأعوان القنصليون من جنسية أجنبية عندما تمنح البلدان التي يمتلونها نفس الامتيازات للأعوان الدبلوماسيين والمتصلين الجزائريين³.

الفرع الخامس: حساب الضريبة على الدخل الإجمالي:

تُحسب الضريبة على الدخل الإجمالي بطرق مختلفة و بتطبيق معدلات خاصة بها:

أولاً- الإخضاع الضريبي للدخل الإجمالي :

يخضع الدخل الصافي السنوي، كما هو محدد بموجب أحكام المادة 85 من هذا القانون، إلى الضريبة على الدخل الإجمالي، على مستوى موس التكليف، تبعا للجدول التصاعدي أدناه:

الجدول (1): الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي

معدل الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة (دج)
0%	لا يتجاوز 240000 دج

¹ المادة 04 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

² المادة 07 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

³ المادة 05 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

من 240001 دج الى 480000 دج	23%
من 480001 دج الى 960000 دج	27%
من 960001 دج الى 1920000 دج	30%
من 1920001 دج الى 3840000 دج	33%
أكثر من 3840000 دج	35%

ثانيا: الإخضاع الضريبي للمداخيل الصافية، حسب أصنافها:

1. الأرباح الصناعية و التجارية و ارباح المهن غير التجارية و المداخيل الفلاحية : تخضع المداخيل المشار إليها في المواد 11 و 22 و 35 من هذا القانون، تبعا للجدول المبين أعلاه في مكان ممارسة النشاط يشكل هذا الإخضاع الضريبي دينا ضريبيا، بخضم من ضريبة الدخل الإجمالي، الذي تعده المصالح الجبائية التابع لها موطن تكليف الخاضع للضريبة .

2. المداخيل الناتجة عن إيجار الملكيات المبنية و غير المبنية : تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي، المداخيل المتأتية من الإيجار، بصفة مدنية، للأموال العقارية ذات الطابع السكني أو المهني المشار إليها في المادة 42، وهذا في مكان وجود العقار المبنى أو غير المبنى المؤجر ه يخضع مبلغ الإيجار السنوي الإجمالي الذي يساوي أو يقل عن 600.000 دج ، المعدل محرر من العربية يقدر ب:

-7% يحسب على مبلغ الإيجارات الإجمالية، بالنسبة للمداخيل المتأتية من إيجار ذا طابع سكني؟

- 15% يحسب على مبلغ الإيجارات الإجمالي، بالنسبة للمداخيل المتأتية من إيجار ذي طابع تجاري أو مهني غير مزود باتات او معدات ضرورية لاستغلاله. كما يطبق هذا المعدل، على العقود المبرمة مع الشركات

-15% تحسب على مبلغ الإيجارات الإجمالية بالنسبة للأموال غير المبنية يخفض هذا المعدل إلى

10% بالنسبة للإيجارات الفلاحية.

* إخضاع مؤقت للضريبة مؤقت للضريبة بمعدل 7% ، لمبلغ الإيجارات السنوية الإجمالية الذي يتجاوز 600.000 دج، والذي يتم خصمه من الإخضاع الضريبي النهائي للدخل الإجمالي، الذي تعده المصالح الجبائية التابع لها موطن تكليف الخاضع للضريبة.

3. بالنسبة للمرتبات والتعويضات والأتعاب والأجور والمنح والربوع العمرية :

1. المداخيل الشهرية: يحسب الاقتطاع من المصدر الضريبة على الدخل الإجمالي، بعنوان المرتبات والأجور والمعاشات والربوع العمرية حسب مفهوم المادة 66، على أساس الدخل الشهري، بناء على الحلول المذكور أعلاه:

-تستفيد هذه المداخيل من تخفيض نسبي من الضريبة الإجمالية تقدر ب 40%

لا يمكن أن يقل هذا التخفيض عن 12.000 دينار سنويا أو يزيد عن 18.000 دينار سنويا (أي بين 1.000 دج و1.500 دج شهريا).

-تستفيد من إعفاء كلي من الضريبة على الدخل الإجمالي، المداخيل التي لا تتعدى 30.000 دج -تستفيد من تخفيض ثاني إضافي، المداخيل التي تعوق مبلغ 30.000 دج ونقل عن 35.000 دج، تعدد الضريبة على الدخل الإجمالي المستحقة بالنسبة لهذه الفئة من الدخل، حسب الصيغة التالية¹:

الضريبة على الدخل الإجمالي = الضريبة على الدخل الإجمالي

(حسب التخفيض الأول) $(8/27925 \times (51/137) - 30,000$ دج ونقل عن 42 500 دج، بالنسبة العمال ذوي الإعاقة الحركية أو العقلية أو المكفوفين الصم البكم، وكذا العمال المتقاعدين الخاضعين للنظام العام، فإنها تستفيد من تخفيض إضافي على مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي، على ألا يتراكم مع التخفيض الثاني المذكور أعلاه.

وتحدد الشريفة على الدخل الإجمالي المستحقة بالنسبة لهذه الفئة من الدخل، وفقا للصيغة التالية: الضريبة على الدخل الاجمالي = الضريبة على الدخل الإجمالي.

(حسب للتخفيض الأول) $(93/61) \times (81.213/41) -$ تطبق نفس طريقة الاقتطاع على المعاشات والربوع العمرية المدفوعة للأشخاص الذين يقع موطن تكليفهم خارج الجزائر.

ب المداخيل غير الشهرية:

تعتبر الرواتب والمنح والعلاوات والتعويضات المشار إليها في القدر 4 من المادة 67 من هذا القانون، وكذا الاستدراكات المرتبطة بها، كدخل شهري منفصل خاص للاقتطاع من مصدر الضريبة على الدخل الإجمالي بنسبة 10%.
ج. المداخيل المثانية من الأنشطة الظرفية ذات الطابع الفكري: تخضع الشطة البحث والتدريس والعراقية أو كأساتذة مساعدين بصفة مؤقتة، المنصوص عليها في المادة 67-5 من هذا القانون إلى القطار من المصدر بنسبة 10% محرر من الصرية بالنسبة للرواتب المناقية من جميع الأنشطة الظرفية ذات الطابع الفكري، يحدد معدل الاقطار بـ 15%، محررة من الضريبة.

4- مداخيل رؤوس الأموال المنقولة:

أ- عائدات الأسهم أو الحصص الاجتماعية و المداخيل المماثلة:

تحدد نسبة الاقطار من المصدر المطبق على عائدات الأسهم أو الحصص الاجتماعية والمداخيل المماثلة المذكورة في المواد من 45 إلى 48 من هذا القانون، بـ 15% محررة من الضريبة .

ب- إيرادات الديون والودائع و الكفالات

- تحدد نسبة الاقطار من المصدر المطبق على عائدات الديون والودائع والكفالات 10%. ويمثل هذا الاقطار ديلا ضريبيا يتم خصمه من الإخضاع النهائي.

¹ المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

تعدد نسبة 50 % محررة من العربية، بالنسبة لعائدات الأوراق غير الاسمية أو لحاملها بالنسبة للفوائد الناتجة عن المبالغ المدونة في دفاتر أو حسابات الادخار للأفراد، تحدد نسبة الاقتطاع من المصدر كما يلي¹:

- 1 % محررة من الضريبة، بالنسبة لقسم الفوائد الذي يقل أو يساوي خمسين ألف دينار (50.000) ؛

- 10 % ، فيما يخص قسط الفوائد الذي يزيد عن خمسين ألف دينار (50.000 دج) ويمثل الاقتطاع المتعلق بهذا القسط من الدخل دينا شربنا يخصم من الإخضاع النهائي.

5- فوائض القيم الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية والحقوق العقارية العينية وكذا تلك الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية أو الأوراق المماثلة²:

أ- تخضع فوائض القيم الناتجة عن التنازل بمقابل من العقارات المدنية وغير المبنية وكذا الحقوق العقارية الحقيقية، المشار إليها في المادة 77 من هذا القانون، للضريبة على الدخل الإجمالي بنسبة 15% محررة من الضريبة تستفيد من تخفيض ضريبي قدره 50 % ، التنازلات عن السكنات الجماعية التي تشكل الملكية الوحيدة والسكن الرئيسي.

ب- تخضع فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية أو الأوراق المماثلة، المشار إليها في المادة 77 مكرر من هذا القانون، النسبة 15 % محررة من الضريبة على الدخل الإجمالي.

تطبق نسبة مخفضة تقدر بـ 5% في حالة إعادة استثمار مبلغ فائض القيمة يقصد بإعادة الاستثمار، اكتتاب المبالغ المعادلة لفوائض القيم الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية والأوراق المسائلة، في رأسمال مؤسسة أو عدة مؤسسات ويتحقق عن طريق شراء الأسهم أو الحسم الاجتماعية أو الأوراق المماثلة.

ثالثا: بالنسبة للمداحيل التي يحققها الأشخاص الطبيعيون الذين يوجد موطن تكليفهم الجبائي خارج الجزائر:

تخضع للاقتطاع من المصدر في مجال الغربية على الدخل الإجمالي، المداحيل التي يحققها الأشخاص الطبيعيون الذين يوجد موطن تكليفهم الجبائي خارج الجزائر، حسب النسب المحددة على النحو التالي :

- 24 % بالنسبة للمداحيل المنصوص عليها في المادة 33 من هذا القانون، المدفوعة من طرف المدينين المقيمين في الجزائر.

- 15 % بالنسبة لعائدات الأسهم أو الحصص الاجتماعية وكذا المداحيل المماثلة، المشار إليها في المواد من 45 إلى 48 من هذا القانون.

- 20 % بالنسبة لفرائض القيم الناتجة عن عمليات التنازل على الأسهم أو الحصص الاجتماعية أو الأوراق المماثلة.

- 15 % بالنسبة للمبالغ المدفوعة على شكل اتعاب أو حقوق التأليف الفنانين، الذين لديهم موطن تكليفهم الجبائي خارج الجزائر، غير أنه بالنسبة للمبالغ المحصلة من طرف هؤلاء الفنانين، عند مشاركتهم في إطار اتفاقات التبادل الثقافي

¹ المادة 106 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

² المادة 106 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

والأعياد الوطنية والمهرجانات والتظاهرات الثقافية والفنية، التي تنظم تحت وصاية وزارة الثقافة والديوان الوطني للثقافة والإعلام، لا تندرج ضمن أساس فرض الضريبة على الدخل الإجمالي.

ب- خصم الاقتطاعات من المصدر:

- يمنح الإقتطاع من المصدر المطبق على مداخيل الديون والإبداعات والرهون المشار إليها في المادة 55 من هذا القانون للمستفيدين منها الحق في قرض ضريبي يساري مبلغه مبلغ هذا الإقتطاع، يتم إدراجه في الضريبة على الدخل الصائر غير أن الفرض الضريبي الممنوح على أساس الإقتطاع من المصدر المطبق على الفوائد الناتجة عن المبالغ المقيدة في دفاتر عن طريق الجدول التوفير أو حسابات التوفير السكن، يكون مساويا لحصة الإقتطاع المناسبة عند تطبيق نسبة 10% المنصوص عليها في المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المسائلة¹.

كما يستفيد الأجراء الذين يتقاضون مداخيل أجرية اصلا عن أجرهم الرئيسي من فرض ضريبي يساوي العربية على الدخل الإجمالي الذي يحسب وهميا على الأجر الرئيسي قبل تطبيق التخفيض المباني المقرر لهذه الفئة من المدينين بالعربية يفيد هذا الفرض الضريبي على الضريبة النهائية المقررة عن طريق الجدول².

المطلب الثاني: الضريبة على أرباح الشركات

الفرع الأول: تعريف الضريبة على أرباح الشركات

تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 وتسمى هذه الضريبة على أرباح الشركات³.

الفرع الثاني: مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات

تخضع للضريبة على أرباح الشركات

(1) - الشركات مهما كان شكلها وعرضها، باستثناء:

(1) شركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري، إلا إذا اختارت هذه الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، وفي هذه الحالة، يجب أن يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151، ولا رجعة في هذا الاختيار مدى حياة الشركة

(ب) - الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة بالأسهم، باستثناء الشركات التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات.

¹ المادة 106 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المسائلة.

² المادة 107 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المسائلة.

³ المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المسائلة.

وفي هذه الحالة، يجب أن يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151، ولا رجعة في هذا الاختيار على حياة الشركة

(ج) - هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة والمعتمدة حسب الأشكال والشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الجاري بحما العمل.

(د) ملغى.

(2) - المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

كما تخضع لهذه الضريبة :

1- الشركات التي تنجز العمليات والمنتجات المذكورة في المادة 12.

2- الشركات التعاونية والاتحادات التابعة لها باستثناء الشركات المشار إليها في المادة 138¹.

حيث أنها لا تندرج ضمن مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات، التجمعات التي ينص القانون التجاري على انشائها وتنظيمها وعملها، تدرج الأرباح والخسائر المحققة في إطار تنفيذ عقد التجمع، من النتيجة الجنائية لكل شركة من الشركات الأعضاء بعنوان سنة تحقيقها، في حدود حقوقها المحددة في عقد التجمع، أو إذا تعذر ذلك، بخصص متساوية².

الفرع الثالث: الإعفاءات

تعفى من الضريبة على أرباح الشركات³:

أولا : بصفة دائمة

1 - التعاونيات الاستهلاكية التابعة للمؤسسات والهيئات العمومية

2 - المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص ذوي الاحتياجات الخاصة المعتمدة وكذا الهياكل التي تتبعها؛

3- صناديق التعاون الفلاحية بعنوان العمليات البنكية والتأمين والمحقة مع شركاتها فقط؛

4- التعاونيات الفلاحية لتمويل والشراء وكذا اتحاداتها المستفيدة من اعتماد تسلمه المصالح المهولة التابعة للوزارة المكلفة بالفلاحة والمسيرة طبقاً للأحكام القانونية والتنظيمية التي تحكمها، بإستثناء العمليات المحققة مع المستعملين غير الشركاء؛

5- الشركات التعاونية لإنتاج وتحويل وحفظ وبيع المنتوجات الفلاحية وكذا اتحاداتها المعتمدة حسب نفس الشروط المنصوص عليها أعلاه، والمسيرة طبقاً للأحكام القانونية أو التنظيمية التي تسيرها، باستثناء العمليات الآتية:

(أ) مبيعات محققة في محلات التجزئة المنفصلة عن مؤسستها الرئيسية؛

¹ المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

² المادة 136 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

³ المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ب) عمليات التحويل التي تخص المنتوجات أو المنتوجات الفرعية باستثناء تلك الموجهة لتغذية الإنسان والحيوان أو التي يمكن إستعمالها كمواد أولية في الفلاحة و الصناعة .

ج) عمليات محققة مع المستعملين غير الشركاء والتي رخصت بها التعاونيات أو الزمت لقبولها.

ويطبق هذا الإعفاء على العمليات المحققة من طرف تعاونيات الحبوب وإتحاداتها مع الديوان الجزائري المهني للحبوب والمتعلقة بشراء أو بيع أو تحويل أو نقل الحبوب، ويطبق نفس الشيء بالنسبة للعمليات المحققة من طرف تعاونيات الحبوب مع تعاونيات أخرى للحبوب في إطار برامج بعدها الديوان أو بترخيص منه.

6 - المداخيل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطازج الموجه للاستهلاك على حالته.

7 - عمليات تصدير السلع والخدمات، باستثناء تلك المنحزة من طرف مؤسسات النقل البري والبحري والجوي وعمليات إعادة التأمين والبنوك وكذا بالنسبة لمعاملي الهاتف النقال وحاملي تراخيص إقامة واستغلال خدمات تحويل الصوت عبر بروتوكول الأنترنت والمؤسسات الناشطة في المجال القبلي أو البعدي للإنتاج في القطاع المنجمي مقارنة مع عمليات تصدير المنتجات المنجمية على حالها الخام أو بعد تحويلها. يحدد الربح المعنى على أساس رقم الأعمال المحقق بالعملة الصعبة ترتبط الاستفادة من أحكام هذه الفقرة، بتقديم الشركة إلى المصالح الجبائية المختصة، وثيقة تثبت دفع هذه الإيرادات لدى بنك موطن بالجزائر، وفقا للشروط والأجال المحددة في التنظيم الساري المفعول¹.

ثانيا: بصفة مؤقتة:

1- الأنشطة التي يمارسها الشباب دور المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة "الوكالة الوطنية لدعم وتنمية المقاولاتية" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين عن على البطالة"، لمدة ثلاث (3) سنوات، ابتداء من تاريخ الشروع في استغلالها، ترفع مدة الإعفاء إلى ست (6) سنوات، إذا كانت الأنشطة ممارسة في منطقة يجب ترقيتها، و ذلك ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال.

وتمدد فترة الإعفاء هذه بسنتين (2)، عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة (3) عمال على الأقل لمدة غير محددة ويترتب على عدم احترام التعهد المتعلق بعدد مناصب العمل المنشأة، سحب الاعتماد والمطالبة بالحقوق والرسوم المستحقة التسديد.

عندما يمارس هؤلاء الشباب المستثمر النشاط في مؤسسة، بصفة مترامنة، داخل وخارج منطقة من المناطق التي يجب ترقيتها والتي تحدد قائمتها عن طريق التنظيم وخارج هذه المناطق، فإن الربح المعفي من الضريبة ينتج من النسبة بين رقم الأعمال المحقق في المنطقة التي يجب ترقيتها ورقم الأعمال الإجمالي إذا تواجدت الأنشطة التي يمارسها الشباب ذوو المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة "الوكالة الوطنية لدعم وتنمية المقاولاتية" أو "الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة"

¹ المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر"، في منطقة بالجنوب، و تستفيد من مساعدة "صندوق تسير عمليات الاستثمارات العمومية المسجلة في ميزانية التجهيز للدولة وتطوير مناطق الجنوب والهضاب العليا"، تعدد مدة الإعفاء إلى عشر (10) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال.

2- المؤسسات السياحية المنشأة من قبل مستثمرين وطنيين أو أجانب باستثناء وكالات السياحة والأسفار لمدة عشر (10) سنوات.

3-وكالات السياحة والاسفار و كذا المؤسسات الفندقية، لمدة ثلاث (3) سنوات إبتداء من تاريخ بداية النشاط. يحدد الربح المعفى على أساس رقم الأعمال المحقق بالعملة الصعبة ترتبط الاستفادة من أحكام هذه الفقرة، بتقديم الشركة إلى المصالح الحيائية المختصة، وثيقة تثبت دفع هذه الإيرادات لدى بنك موطن بالجزائر وفقا للشروط و الأجل المحددة في التنظيم الساري المفعول¹.

الفرع الرابع: حساب الضريبة (المعدلات)

1) يحدد معدل الضريبة على أرباح الشركات كمايلي:

- 19% بالنسبة لأنشطة التاج السلع.

- 23 % بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري، وكذا الأنشطة السياحية والحمامات، باستثناء وكالات الأسعار.

- 26 % بالنسبة لأنشطة الأخرى.

في حالة الممارسة المتزامنة لعدة أنشطة خاضعة لمعدلات مختلفة، يتم تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة بعنوان كل معدل وفقا لحصة رقم الأعمال المصرح به أو الخاضع للضريبة بالنسبة لكل نشاط بغض النظر عن أحكام المادة 4 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، يقصد بالشطة التاج السلع تلك المتمثلة في استخراج أو صنع أو تشكيل أو تحويل المواد باستثناء النشطة التوضيب أو العرض التجاري بغرض إعادة بيعها لا تشمل عبارة " الشطة الإنتاج " المستعملة كذلك في هذه المادة الأنشطة المنجمية والمحروقات.

ويقصد بأنشطة البناء والأشغال العمومية والري المؤهلة المعدل 23 %، الأنشطة المسجلة بذلك الصفة في السجل التجاري والتي يترتب عليها دفع الاشتراكات الاجتماعية الخاصة بالقطاع.

تخضع الأرباح المعاد استثمارها، وفقا للشروط المنصوص عليها في المادة 142 مكرر من هذا القانون، للضريبة على أرباح الشركات بمعدل مخفض قدره 10 %، يطبق هذا المعدل على نواتج سنة 2022 والسنوات التي تليها.

2) تحدد نسب الاقتطاع من المصدر بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات كما يأتي :

¹ المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- 10% بالنسبة لعوانة الديون والودائع والكافلات، ويمثل الاقتطاع المتعلق بهذه العوائد اعتمادا ضريبيا يخصم من فرض الضريبة النهائية.
- 40% بالنسبة للمداخيل الناتجة عن سندات الصناديق غير الاسمية أو لحاملها ويكتسي هذا الاقتطاع طابعا محررا.
- 20% بالنسبة للمبالغ المحصلة من قبل المؤسسات في إطار عقد تسيير الذي يخضع إلى الاقتطاع من المصدر. يكتسي هذا الاقتطاع طابعا محررا.
- 30% بالنسبة:
- المبالغ التي تفرضها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر في إطار سعادات تأدية الخدمات للمبالغ المدفوعة مقابل خدمات من كل نوع تؤدي أو تستعمل في الجزائر
- للحواصل المدفوعة المخترعين المقيمين في الخارج، إما موجب استباز رخصة استغلال براماتهم، وإما بموجب التنازل عن علامة الصنع أو أسلوبه، أو موته، أو منح امتياز ذلك.
- 10% بالنسبة للمبالغ التي تقبضها شركات النقل البحري الأجنبية إذا كانت بلدانها الأصلية تفرض الضريبة على مؤسسات جزائرية للنقل البحري
- غير أنه بمجرد ما تطبق هذه البلدان نسبة عليا أو دنيا، تطبق عليها قاعدة المعاملة بالمثل.
- 15% محررة من الضريبة، بالنسبة لعائدات الأسهم أو الحصص الاجتماعية وكذا المداخيل المماثلة المذكورة في المواد من 45 إلى 48 من هذا القانون، المحققة من طرف الأشخاص المعنويين الذين لا يملكون منشأة مهنية دائمة في الجزائر .
- 5% محررة من الضريبة، بالنسبة للمداخيل المناعية من توزيع الأرباح التي تم إخضاعها للضريبة على أرباح الشركات أو تم إعفاؤها صراحة .
- 3) تخضع لمعدل 20% ، فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية أو الأوراق المماثلة المحققة من طرف الأشخاص المذكورين في المادة 149 مكرر من هذا القانون¹.
- كما يمكن أن تؤسس ضريبة إضافية على الأرباح تطبق على شركات صناعة التبغ، حيث الوعاء الضريبي لهذه الضريبة هو ذلك الخاضع للضريبة على أرباح الشركات تحدد معدل هذه الضريبة بـ 10%.
- يتم تحصيل الضريبة الإضافية على أرباح شركات التبغ بنفس شروط تحصيل الضريبة على أرباح الشركات².

¹ المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

² المادة 150 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

المطلب الثالث: الرسم على القيمة المضافة

الفرع الأول: تعريف وأهداف الرسم على القيمة المضافة

أولاً: تعريف الرسم على القيمة المضافة

بداية و قبل إعطاء تعريف للرسم على القيمة المضافة، لا بد من الإشارة إلى التداخل بين هذه الأخيرة و الضريبة على رقم الأعمال، وهي التي تمس البضاعة عند انتقالها ما بين المنتج والوسيط والمستهلك، فعندما تمر البضاعة بعدة مراحل إنتاجية و تجارية ابتداء من المنتج ثم الوسيط وصولاً إلى المستهلك، يتم فرض رسم وفق نسب مستوية معتدلة و قليلة، حيث تفرض في كل مرحلة من مراحل انتقال البضاعة¹.

أما الرسم على القيمة المضافة وهو من أهم الرسوم غير المباشرة، تفرض على الاستهلاك وتخص العمليات ذات الطابع الصناعي، التجاري، الحرفي، وكذلك الحر و تقصى من المجال التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، العمليات ذات الطابع الفلاحي أو الخدمات العامة غير التجارية²، يقع الرسم على القيمة المضافة على عاتق المستهلك لا على المؤسسة، فهي تلعب دوراً الوسيط في تحصيل تسديد الرسم إلى إدارة الضرائب، وهي السمة المحددة لهذا الرسم"، كما تم إدماج مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة ابتداء من أول جانفي 1995 على عمليات البنوك والتأمين، التي كانت خاضعة لرسم آخر، ويسمى الرسم على عملية البنوك والتأمين.

وقد عرف دليل إحصاءات مالية الحكومة ضريبة القيمة المضافة بأنها "ضريبة على السلع أو الخدمات تقوم المؤسسات تحصيلها على مراحل، ولكن المشتري النهائي هو الذي يحمل عينها الكامل في نهاية الأمر".

فالرسم على القيمة المضافة هو الرسم العام على الاستهلاك يطبق على العمليات ذات الطابع الصناعي، التجاري، الحرفي... الخ، وهو يقع كلياً على المستهلك و يحصل كلما حدثت عملية خاضعة للضريبة³.

تطرقنا إلى مفهوم الرسم على القيمة المضافة، ولكن لا بد أن نشير إلى مفهوم القيمة المضافة ومقصود بالضريبة على زيادة القيمة فهذه الأخيرة، تتخذ من الثروة (الثابتة و المنقولة) وعاء لها، فتفرض على الزيادة التي تطرأ على القيمة العقارية أكثر من المنقولة لصعوبة إخضاع الأموال المنقولة للضريبة، بشكل دقيق فضلاً عن أهميتها الإدارية⁴،

أما القيمة المضافة فهي الفرق بين الإنتاج العام و الاستهلاك الوسيط للسلع و الخدمات، آخر فهي تقيس القيمة المحصل عليها من طرف المؤسسة للسلع و الخدمات الآتية من المتعاملين.

ثانياً: أهداف الرسم على القيمة المضافة

¹ بن عمارة منصور، الرسم على القيمة المضافة، دار الهومة، الجزائر، 2010، ص.33.

² الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2015، ص7

³ دينيدي يحيى، المالية العمومية، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010، ص.189.

⁴ بن عمارة منصور، المرجع السابق، ص.32.

- هناك عدة أهداف تصبوا إليها القيمة المضافة ومن بين هذه الأهداف:
1. تسهيل و تشجيع الإستثمارات من خلال تخفيض تكلفة هذه الاستثمارات،
 2. تحسين العلاقة بين المصالح الجبائية و المكلفين،
 3. صعوبة تهرب المكلف بالرسم و التشجيع على مسك محاسبة منتظمة،
 4. سهولة تمويل الميزانية و تنفيذ المخططات المالية للدولة،
 5. تبسيط عملية التسيير الجبائي للمؤسسات،
 6. تحقيق التوازن في الأسواق الخاصة بالسلع و الخدمات،
 7. تشجيع التصدير، حيث يعتبر مورد هام للعملة الصعبة من خلال تحفيز المؤسسات الجزائرية للمنافسة في الأسواق الخارجية بإلغاء العبء الضريبي الذي تحمله المنتجات الوطنية عند التصدير الخارج،
 8. إحداث الإنسجام بين الضرائب غير المباشرة على المستوى المغاربي و دفع وتيرة الإتحاد المغربي¹.

الفرع الثاني: مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة

تخضع الرسم على القيمة المضافة

- 1- عمليات البيع والأعمال العقارية والخدمات من غير تلك الخاضعة للرسم الخاصة، التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا، ويتم إنجازها في الجزائر بصفة اعتيادية أو عرضية ويطبق هذا الرسم، أيا كان الوضع القانوني للأشخاص الذين يدخلون في إنجاز الأعمال الخاضعة للضريبة أو وضعيتهم إزاء جميع الضرائب الأخرى شكل أو طبيعة شغل هؤلاء الأشخاص.
- 2 - عمليات الاستيراد².

الفرع الثالث: العمليات الخاضعة للضريبة

تنقسم العمليات الخاضعة للضريبة إلى قسمين وجوبا وإختياريا:

أولا: تخضع وجوب الرسم على القيمة المضافة

- 1- المبيعات والتسليمات التي يقوم بها المانحون، كما جاء تعريفهم في المادة 04.
- 2 - الأشغال العقارية
- 3- المبيعات والتسليمات على الحال الأصلي، من المنتوجات أو البضائع الخاضعة للضريبة والمستوردة والمنجزة وفقا لشروط البيع بالجملة من قبل التجار المستوردين.

¹ سعادة فاطمة الزهراء، مسعودي خيرة، الرسم على القيمة المضافة في التشريع الجزائري-دراسة تاريخية-، مجلة العلوم الإنسانية والحضارة، العدد 08، جامعة

عمار ثليجي، الأغواط، الجزائر، 2018، ص. 236.

² المادة 01 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

- 4 - المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة، كما جاء تعريفهم في المادة 05
- 5 - التعليمات لأنفسهم.
- أ- العمليات تثبيت القيم المنقولة التي يقوم بها الخاضعون للرسم
- ب- الأملاك غير تلك المثبتة التي يقوم بها الخاضعون للرسم، لأنفسهم، لتلبية حاجياتهم الخاصة أو حاجيات مستثمريهم بموجب المختلفة، على ألا تستعمل هذه الأملاك لا نحر عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة أو تكون معفاة طبقا للمادة 9 .
- 6 - عمليات الإيجار وأداء الخدمات وأشغال الخدمات والبحث وجميع العمليات من غير المبيعات والأشغال العقارية "
- 7- أ- بنوع العقارات أو المحلات التجارية التي يمارسها الأشخاص الذين يشترون هذه الأملاك باسمهم، وذلك بسفة اعتيادية أو عرضية، قصد إعادة بيعها .
- ب - العمليات التي يقوم بها الوسيط لشراء أو بيع الأملاك المشار إليها في الفقرة السابقة.
- ج- عمليات تجزئة الأراضي لأجل البناء وبيعها التي يقوم بها ملاك القطع الأرضية، وفقا للشروط المنصوص عليها في التشريع المعمول به
- د- عمليات بناء العمارات ذات الاستعمال السكني أو المخصصة لإيواء النشاط المهني أو الصناعي أو التجاري وبيعها إذا كانت منجزة في إطار تشمل الترقية العقارية، كما هو محدد في التشريع المعمول به.
- 8 - المتاجرة في الأشياء المستعملة من غير الأدوات، والمكونة كليا أو جزئيا من البلاتين أو الذهب أو الفضة أو من أحجار كريمة طبيعية أو الأشياء المقيدة تحت الرقمين 01-71 و 02-71، من التعريف الجمركية، وكذا التحف الفنية الأصلية، والأدوات العتيقة والأشياء المشمولة في المجموعات المفيدة تحت الرقمين 06-99، 07-99 من التعريف الجمركية.
- 9 - العمليات المحققة في إطار ممارسة مهنة حرة .
- 10- الحفلات الفنية والألعاب التسلية بمختلف أنواعها التي ينظمها أي من الأشخاص ولو تصرف تحت ستار الجمعيات الخاضعة للتشريع الجاري به العمل
- 11- الخدمات المتعلقة بالهاتف والتيلكس التي تؤديها إدارة البريد والمواصلات
- 12 - عمليات البيع التي تقوم بها المساحات الكبرى ونشاطات التجارة المتعددة وكذا تجارة التجزئة، باستثناء العمليات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة الخاضعون للضريبة الجزافية الوحيدة "
- 13- العمليات التي تنجزها البنوك وشركات التأمين .
- 14- عمليات البيع المنجزة إلكترونيا¹ .

¹ المادة 02 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

ثانيا: العمليات الخاضعة للضريبة الإختيارية:

يجوز للأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم، أن يختاروا، بناء على تصريح منهم، لاكتساب سعة المكلفين بالرسم على القيمة المضافة، على أن يزودوا بسلع أو خدمات

– للتصدير

– للشركات البترولية

– المكلفين بالرسم، الآخرين

– لمؤسسات تتمتع بنظام المشتريات بالإعفاء المنصوص عليه في المادة 42

يخضع المعنيون وجوبا لنظام الربح الحقيقي.

يمكن طلب الاختيار، في أي وقت من السنة ويجب أن ينهي الاختيار إلى علم مفتشية الرسوم على رقم الأعمال التي يتبع لها مكان فرض الضريبة، ويسبح تالادا اعتبارا من اليوم الأول من الشهر الذي يلي الشهر الذي يكتب فيه الاختيار يمكن أن يشمل الاختيار كل العمليات أو جزءا منها ما لم يحمل تنازل أو توقف عن النشاط يعطي الاختيار وجوبا أدرة تنتهي في يوم 31 ديسمبر من السنة الثالثة التي تلي السنة التي بدأ فيها سريان الاختيار ويحدد الاختيار ضمنيا، ما لم يحمل لقص مريح، يقدم في ظرف ثلاثة أشهر، قبل القضاء كل فترة¹.

الفرع الرابع. الإعفاءات

من بين العمليات التي تتم في الداخل تعفي تطبيق الرسم على القيمة المضافة:

تستثني من مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة

1 - عمليات البيع المتعلقة بما يأتي:

أ - المنتوجات الخاضعة للرسم الصحي على اللحوم باستثناء اللحوم الحمراء المجمدة ؛

ب - اسلام الحيوانات الخاضعة للرسم الصحي على اللحوم ولكن فيما يخص البيع الأول بعد النيح فقط.

ج - مصنوعات الذهب، والفضة والثلاثين الخاضعة لرسم الضمان، باستثناء المجوهرات الفاخرة كما هو منصوص عليه بموجب المادة 359 من قانون الضرائب غير المباشرة.

2 - العمليات المنجزة من طرف الأشخاص الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة.

3- العمليات السجرة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجموعة مثلما حددته المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة².

¹ المادة 03 من قانون الرسوم على رقم الاعمال.

² المادة 08 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

كما تعفى أيضا من الرسم على القيمة المضافة على استيرادها المنتوجات المعفى بيعها في الداخل من الرسم المشكورة وذلك وفقا لنفس الشروط وبنفس التحفظات¹.

تعنى أيضا من الرسم على القيمة المضافة عند الاستيراد :

1- البضائع الموضوعة تحت أحد الأنظمة الموقعة للحقوق الجمركية التالية الاستبداء و القبول المؤقت والعبور والمنافقة والإبداع، وهذا دون الإخلال بالأحكام الخاصة التي نص عليها في هذا المجال، قانون الجمارك ولاسيما المادة 178 منه.

2- البضائع التي تستفيد من قبول استثنائي مع الإعفاء من الحقوق الجمركية، وفقا للشروط المنصوص عليها في المواد 197 و 202 و 213 من قانون الجمارك .

3- الطائرات المخصصة لمؤسسات الملاحة الجوية.

4- المواد والمنتوجات الخام أو المصنعة المعدة للاستخدامها في صناعة وإعداد وتجهيز و إصلاح أو التحويلات التي أدخلت على السفن ومدارس الطيران ومراكز التدريب المعتمدة.

5- ترميمات السفن والطائرات الجزائرية وإصلاحها والتحويلات التي انطلقت عليها في الخارج.

6- الذهب للاستعمال النقدي ذو التعريف الجمركية الفرعية رقم 00-20-08-71، والنقود الذهبية ذات التعريف الفرعية رقم 71-18-90-10.

7- البضائع المستوردة في إطار المقايضة وفقا للشروط المحددة في التشريع و التنظيم الجاري بحما العمل.

8- السفن الموجهة لشركات الملاحة البحرية الواردة في الوضعيات رقم 01-89 021-89 04-89 05-89 06-89 و 08-89، من التعريف الجمركية².

الفرع الخامس: المعدلات:

يحصل الرسم على القيمة المضافة بمعدل العادي 19%³.

كما يحدد المخفض للرسم على القيمة المضافة ب9%⁴.

المبحث الثالث: دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي.

نظرا لاستفحال ظاهرة التهرب الضريبي التي تحدد المصالح الاقتصادية، الاجتماعية والمالية فمن الضروري فهم طبيعتها، أسبابها والإمام بمختلف الطرق التي من الممكن أن تكون منفذا للتهرب سواء كانت شرعية أو غير شرعية، وكذا أهم الآثار المترتبة عنها، وهذا بغية تكوين والو صورة بسيطة حول هذه الظاهرة، لتمكن من محاولة السيطرة عليها فيما

¹ المادة 10 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

² المادة 11 من قانون الرسوم على رقم الأعمال

³ المادة 21 من قانون الرسوم على رقم الأعمال

⁴ المادة 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال

بعد، لأنه ليس من المحمدي أن نسعى وراء مكافحتها والحد منها، إن كنا في الأصل لا نملك أدنى فكرة ومعرفة حول ما نكافح ضده.

المطلب الأول: مفهوم التهرب والغش الضريبي

تعريف التهرب الضريبي

إن تحديد مفهوم وطبيعة التهرب الضريبي متعلقة بالكيفية التي يتم من خلالها التخلص من دفع المستحقات الجبائية، وهذا إما بالغش أو التجنب الضريبي، ونظرا لتداخل وتشابه هذين المصطلحين، ارتأينا ضرورة الفصل بينهما، لأنهما ظاهريا يؤديان إلى نفس المعنى، أما جوهريا فهما غير ذلك، ويتجلى لنا ذلك أكثر من خلال تعريف كل واحد منهما، فالغش الضريبي يعرفه **Andrée Barilari** بأنه "الامتناع أو التخفيض بطريقة غير شرعية عن دفع الضرائب المستحقة، ونماذجه متنوعة جدا، كالأخطاء الإدارية في التصريحات، تخفيض الإيرادات، تضخيم النفقات، ومنه يكون هناك غش جبائي عند لجوء المكلف بالضريبة إلى استعمال طرق وأساليب احتيالية وتدليسيه قصد التخلص من دفع الضريبة المفروضة عليهم كليا أو جزئيا، لذلك يطلق عليه أيضا بالتهرب غير المشروع.

قد يبدو من الوهلة الأولى أن مصطلح التهرب الضريبي هو عبارة سهل فهم معناها، غير أن هذا الاعتقاد يتلاشى لما نجد التشريعات الضريبية لم تعرف التهرب الضريبي تاركة ذلك للفقهاء، مقتصرة على بيان الأفعال التي تشكل جريمة التهرب الضريبي، بل إنها لا تستعمل لفظة واحدة للدلالة على امتناع المكلف من الدفع الكلي أو الجزئي للضريبة، ففي لبنان يستعمل لفظ "التملص"، وي كل من مصر والعراق تستعمل كلمة "التخلص"، أما في سوريا فيستعمل مصطلح "التهرب"، في حين أن المشرع الأردني يستعمل لفظتين هما "التملص" و"التهرب"، أما المشرع الجزائري فنجدته استعمل عدة الفاظ هي التملص، التخفيض، والإنقاص¹.

أما التجنب الضريبي فيعرفه **J.C.Martinez** بأنه: هو فن تفادي الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي². أي أن المكلف بالضريبة يجتهد بشتى الطرق و الأساليب للتخلص من أداء بعض الضرائب المستحقة عليه دون مخالفة القانون و النصوص التشريعية، أي يستفيد من الثغرات الموجودة في التشريعات الجبائية بفعل تعقد النظام الجبائي أو عدم إحكام صياغة قوانينه، لذا يطلق عليه بالتهرب المشروع كون المكلف يتحرك في إطار قانوني.

تعريف الغش الضريبي

¹ أحمد خيدل، زهيرة كيسي، جريمة التهرب الضريبي، مجلة الواحات للبحوث الجامعية والدراسات، المجلد.14، العدد.1، المركز الجامعي أمين العقال موسى، تامنغست، الجزائر، ص.1052.

² بوزيد سفيان، التهرب الضريبي مفهوم وقياس، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد. 15، جامعة مستغانم، الجزائر، 2016، ص.143.

الغش الضريبي ظاهرة معقدة وتبدو من حيث أصولها وواقعتها المعاصر كرد فعل طبيعي على عنف الضريبة عبر تاريخها، فالتمرد على القوانين ظهر منذ الحضارات القديمة وصولاً إلى العصر الحديث وبالتالي هي ظاهرة ليست بالغبية وليست وليدة العصر الحديث، وعليه وقبل إعطاء تعريف محدد أو على الأقل محاولة الوصول إلى هذا التعريف بانتهاج أهم ركائزه لا اعتبار هذا الفعل أو التصرف هو غش في أصله ، لا بأس أن نشير إلى أهم تعاريف الفقهاء والمتخصصين في هذا المجال المعطاة لمعنى هذا المصطلح.

فقد عرفه "لوسيان ميشال" بأنه المخالفة الصريحة للقانون بهدف التخلص من فرض الضريبة وتخفيض أساسها أما "ماركيزاز" فقد رأى الغش بأنه: " يتمثل في التخلص من الضريبة وإعطاء عرض خاطئ للواقع أو تفسير مضلل " ومن أجل ذلك يستعمل المكلف الغش والاحتيال مرتكباً بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون.

وفي نفس الاتجاه اعتبر SHMIDT " الغش الضريبي: " هو الإخفاء المقصود اتجاه الإدارة الجبائية للموارد والمداخل والذي يستهدف من وراءه التملص من أداء الضريبة أما "فوري عبد المنعم" فقد عرفه بكونه: " يتضمن مخالفة قانون الضرائب فتندرج بذلك تحته كل طرف الغش المالي وما تنطوي عليه هذه الطرق من اللجوء إلى طرق احتيالية للتخلص من أداء الضريبة¹.

المطلب الثاني: أسباب التهرب والغش الضريبي

الفرع الأول: أسباب التهرب الضريبي

هناك جملة من الأسباب والعوامل التي تدفع بحل المكلفين لعدم الالتزام بواجباتهم الضريبية ونجد من بينها:

أ- الأسباب النفسية:

فالملاحظ في كثير من دول العالم أن الشعور الأخلاقي تجاه الالتزام الضريبي مازال ضعيفاً لدرجة أن الاعتقاد السائد كما يقول " Charles LAMB أن المدلس (الغشاش) الضريبي هو سارق نزيه لأنه لا يسرق إلا الدولة التي تعتبر شيئاً مجرداً².

أضف إلى ذلك "فإن تحرب بعض الأفراد من الضريبة إنما يؤدي الأمانة الذين يؤدون ما عليهم من الضرائب على أحسن وجه، فضلاً عن انه يؤدي إلى زيادة العبء الضريبي على هؤلاء الأمانة تعويضاً للحصيلة الضريبية التي تم التهرب منها³.

¹ فوري عبد المنعم، المالية العامة والسياسة العالية" الطبعة الأولى، مطبعة المعارف الإسكندرية، مصر، ص.223.

² بوزيد سفيان، المرجع السابق، ص.144.

³ عبد الحكيم مصطفى الشراوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2006، ص.119.

كما أن "للعوامل النفسية أثر كبير في تحديد حجم التهرب الضريبي، فكلما زاد الوعي الضريبي ضعف الباعث النفسي على التهرب الضريبي، والعكس صحيح، كما أنه من الجلي إذا انخفض الوعي الضريبي سادت الكراهية للضريبة واحتقت العقوبة المعنوية التي يوقعها الشعور العام للمتهرين"، وتشير إلى أنه كلما زاد الوعي الضريبي لدى المكلفين أصبح مقبولا لديهم بل محببا إلى نفوسهم دفع الضرائب طواعية واختيارا وذلك من شأنه المحافظة على كيان الدولة.

ب- الأسباب السياسية:

إن انعدام الاستقرار السياسي والاقتصادي داخل الدولة، عادة ما يكون سببا لشيوع التهرب الضريبي، لأنه يولد الإحساس لدى الأفراد بعدم قدرة السلطات العامة على القيام بوظيفتها و بالتالي عدم قدرتها على مطالبتهم بأداء التزاماتهم الضريبية¹.

حيث تبين الدراسات أن التهرب الضريبي يرتفع كلما ساد المجتمع حالة من السخط العام على الضرائب و زادت الشكوى من عدم اتفاق حصيلة الضرائب في المنافع العامة أو عدم وجود عدالة في توزيع الدخل القومي أو في توزيع الخدمات الاجتماعية التي تقوم تأديتها الحكومة و القطاع العام، خاصة إذا شاع بينهم أن حصيلة الضرائب إنما تذهب للإنفاق على قلة من صفوة المجتمع الذين يعتبرون من أكثر المتهرين من دفع الضرائب، وكذلك تذهب للإنفاق على أغراض مظهرية لا لزوم لها .

ت- الأسباب الاقتصادية:

تؤثر الحالة المالية للمكلف على التهرب و نطاقه ، بحيث نجد ميل المكلف نحو التهرب يزيد كلما زاد عبء الضريبة عليه وساء مركزه المالي².

فالصعوبات الاقتصادية و المالية التي يمر بها المكلف غالبا ما تكون وراء محاولات التهرب و الغش الضريبي التي يمارسها، وتزيد هذه الميول كلما كان دخله ضعيفا، وعليه فالضريبة يجب أن تمس المداخيل المخصصة للاستعمالات غير الضرورية حتى تكون مقبولة³.

لأن المكلف الذي يمر بظروف اقتصادية ومالية سيئة سيضطر لاسيما في المشاريع الصغيرة إلى إخفاء ما يجب دفعه للحفاظ على مشروعه أمام ثقل عبء الضريبة، وخاصة في فترات الركود الاقتصادي والأزمات التي تمر بها المشاريع

¹ عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2000، ص.809.

² ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2004، ص.12.

³ Gilbert Tixier et Guy Gest, droit fiscale, édition LJDG, Paris, France, 1976, p.253.

الاقتصادية. هذا عن الحالة المالية للمكلف أما عن حالته الشخصية وتأثيرها على درجة ميلوله إلى التهرب والغش الضريبي فهي تتحدد حسب دراسة Yarbrough , Song بالعمر و الحالة العائلية للمكلف. وقد توصلت هذه الدراسة إلى النتيجة التالية:

الأفراد الذين تكون أعمارهم أقل من 40 سنة و أكثر من 65 سنة أظهروا مستوى متدني من الالتزام الضريبي وهذا لكون المرحلة العمرية قبل الأربعين سنة تكاد تكون أهم مرحلة في حياة الأفراد من الناحية المالية لأنها مرحلة صنع الأسرة و من ثم فهي تحتاج إلى أعباء مالية مرتفعة مما يؤدي بهم للوقوع في التهرب الضريبي لمواجهة هذه الأعباء. أما بالنسبة لمن هم في المرحلة العمرية الأكثر من 65 سنة فربما تزداد حاجتهم إلى المال نظرا لمروهم بأمراض الشيخوخة، خاصة في ظل فشل أو قصور نظم التأمين الاجتماعي، أما أولئك الذين تنحصر أعمارهم ما بين 40 و 65 سنة فأظهروا مستوى مقبول من الالتزام الضريبي و هذا لوجودهم في وضع مالي مريح.

ث - الأسباب التشريعية:

توجد عدة عوامل تؤثر على التهرب ونطاقه والتي ترتبط بطبيعة التنظيم الفني الصربي ومدى استقرار التشريع الضريبي، والتي تحملها في العناصر التالية:

- **ثقل عبء الضريبة:** والذي يشكل مبررا أساسيا لتهرب الأفراد من الضريبة، بحيث في حالة زيادة العبء الضريبي عن توقعات المكلفين، واستعدادهم النفسي لتحمله مما يدفعهم على التهرب الضريبي.
- **تعقد النظام الضريبي:** إن الضريبة التي تتطلب إجراءات عديدة و معقدة سواء أثناء ربطها أو تحصيلها، تدفع المكلفين إلى التهرب (فالتهرب هو نتيجة سريعة لضريبة سيئة¹).
- **ضعف العقاب المفروض على المتهرب:** إن حجم العقاب الذي تفرضه الدولة على المتهرب من الضريبة يؤثر على التهرب الضريبي، بحيث أن المكلف يقارن درجة الخطر، فإذا كانت قيمة ذلك العقاب أكبر من المبلغ الذي يعود على المكلف إثر تحربه من الضريبة، ففي هذه الحالة يتعدد المكلف عن ذلك التهرب و يقلل منه، لكن إذا كانت قيمة العقاب أقل من المبلغ الذي يعود على المكلف أو غير موجود تماما، ففي هذه الحالة يكثر التهرب الضريبي.
- **عدم استقرار التشريع الضريبي:** تؤدي التغييرات الدائمة في التشريع الضريبي إلى غموض النظام الضريبي بسبب تعدد القوانين، كما تؤدي إلى عدم ثقة المكلف بالنظام الضريبي، و بالتالي زيادة ميلهم للتهرب الضريبي .

¹ Hibert Brochier, Pierre Tabatouni, économie financière, France, presses universitaires de France, 1963, p.243.

- ضعف الرقابة الضريبية: عندما يشعر المكلف بضعف الرقابة الضريبية أو عدم وجودها، فإنه يزيد ميله للتهرب.

هـ - الأسباب الإدارية

تعتبر الإدارة الضريبية أداة تنفيذ النظام الضريبي، لذلك كلما كانت هذه الإدارة ضعيفة الكفاءة و النزاهة، كلما سهل التهرب الضريبي، و يرجع عدم كفاءة الإدارة الضريبية إلى ضعف الإمكانيات و الوسائل المادية، بالإضافة إلى نقص الأيدي العاملة الفنية، و نقص في الخبرة المهنية للموظفين في الإدارة، و ذلك نتيجة ضعف الأجور، و قلة المعاهد المتخصصة في تكوين الإطارات الضريبية، بالإضافة إلى ذلك توجد ظاهرة خطيرة تهدد وجود الإدارة الضريبية و التي ترتبط بالجانب الخلفي لموظفي إدارة الضرائب، والتي تتمثل في الرشوة بحيث أنها تعتبر أخطر من ضعف الكفاءة، و التدرج ضمن الفساد الضريبي، (إن هذه الظاهرة ليست فقط نتيجة لنقص الرقابة من طرف السلطات المعنية و غياب العقوبة الصارمة ضد الموظفين المرتشين، ولكنها نتيجة للتنظيم السياسي والاجتماعي¹، و يعتبر تفشي ظاهرة الرشوة في المصالح الضريبية عامة ومصالحة المراقبة والتحقيق خاصة، هي نتيجة انعدام المحفزات المادية و المعنوية للموظفين و ضعف مستواهم الخلفي.

الفرع الثاني: أسباب الغش الضريبي في الجزائر

أسباب الغش الضريبي في الجزائر متعددة والتي يمكن أن نلخصها فيما يلي :

أسباب تقنية:

تكمن في تعقد النظام الضريبي الجزائري وصعوبة تقدير المادة الخاضعة للضريبة، فضلاً عن العدد الكبير من النصوص التشريعية في هذا الصدد، دعت الكثير من الوكالات الدولية إلى تبسيط وتخفيف والاستقرار في القاعدة الضريبية في الجزائر، والملاحظ في الكثير من الدراسات التي تناولت فعالية النظام الضريبي الجزائري أن مشكلة التهرب الضريبي في الجزائر قد ساهم فيها تعدد المعدلات الضريبية في الماضي. وشهد القانون الضريبي تعديلات كثيرة بعد قانون المالية لسنة 2007، بقيام المشرع بتخفيض عدد الضرائب عن طريق تخفيض معدلات الضريبة، ومن بين هذه التعديلات تطبيق الضريبة الوحيدة الجزافية على الأشخاص الطبيعيين عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم 5.000.000 دج سنويا ويحدد معدل الضريبة الجزافية الوحيدة كما يلي²:

- نسبة 5% بالنسبة إلى أنشطة بيع وشراء السلع، التي عوضت الرسم على النشاط المهني والضريبة على الدخل الإجمالي المعمول به سابقا

¹ Athman Knadil, Théorie fiscale et développement, Alger, SNED,, 1970, p.133.

² المادة 282 مكرر 04 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2011، ص.104.

- نسبة 12% بالنسبة لأنشطة تأدية الخدمات التي عوضت الرسم على النشاط المهني والضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل الإجمالي المعمول بها سابقا.

وتؤثر هذه المسائل على عمل الإدارة الجبائية في الجزائر من ناحية عملية التحصيل، أضيف إلى ذلك غياب التنسيق بين المصالح الضريبية سواء على المستوى المركزي أو الجهوي، كذلك ضعف التواصل بين الإدارات الأخرى كمدنية الجمارك ومصالح الخزينة العمومية والقابضات، ومن جانب آخر الضعف في المستوى المعلوماتية من خلال عدم تعميم استخدام الإعلام الآلي، كما أن بعض الموظفين في الإدارة الجبائية غير مؤهلين لاستيعاب التقنيات الإعلامية، خاصة الذين لم يتلقوا تكويناً في هذا المجال، وهو ما دفع إدارة الضرائب إلى فتح باب التوظيف اعتماداً على الشهادات الجامعية وليس على التكوين في المجال الضريبي لمواجهة النقص في الإطارات خاصة في بداية التشغيل.

أسباب سياسية: تكمن في استخدام الإيرادات الضريبية في تمويل الخدمات العامة التي تعمل على الاستقرار السياسي في الجزائر، هذه حقيقة يجب الوقوف عندها من خلال الحوافز الجبائية الممنوحة بضغط من طرف أصحاب المصالح، التي قد يتم تحويلها من طرف هؤلاء مما يشكل احتياطياً ضاراً على مصداقية الاستثمار في الجزائر الذي اقتصر على المحروقات دون القطاعات الأخرى.

أسباب اقتصادية: إن برنامج التعديل الهيكلي الذي عرفته الجزائر في التسعينات خلق بعض السلوك الضريبي الرافض للضريبة والذي يحث على الغش الضريبي، كما أن ارتفاع أسعار الضريبة ساهم في انتشار ظاهرة الغش والتهرب الضريبي. يضاف إلى ذلك التكلفة التي يتحملها المكلفون بالضريبة والناشئة عن تعقد عمليات سداد الضريبة التي تؤثر على سلوك المكلفين، وتمثل هذه التكاليف في الوقت الكافي للإجراءات وتكاليف الإدارة والمحاسبة والتكاليف غير المباشرة الناشئة عن التعقيد في النظام الضريبي الجزائري¹.

المطلب الثالث: إجراءات مكافحة التهرب والغش الضريبي

تختلف وسائل مكافحة التهرب إلى حد كبير تبعاً للنظام المالي، كما أنها تختلف هذه الوسائل من ضريبة إلى أخرى وقد تكون هذه الوسائل واقية أو عقابية، و سنعرض أهمها فيما يلي²:

1- حق الاطلاع: و بمقتضاه يجوز لموظفي الإدارة المالية الاطلاع على الملفات و الوثائق الخاصة، و الغرض من تقرير هذا الحق هو تمكين جهة الإدارة من ربط الضريبة على النحو الصحيح، و إثبات المخالفات التي ترتكب تحلصاً من الضريبة.

¹ ناصر شاربي، الغش الضريبي في الجزائر أشكاله وسبل مكافحته، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2017، ص.282

² ولد بزيو فاتح، عزوز أسامة، مسيلي بلال، المرجع السابق، ص.72.

- 2- تقديم إقرار باليمين:** في بعض القوانين كالقانون الفرنسي يلتزم المكلف بتقديم إقرار مؤيد باليمين إذا كان الإقرار غير صحيح تطبق العقوبات الخاصة باليمين الكاذبة بشرط أن يكون المكلف سيء النية عند تقديمه الإقرار.
- 3- التبليغ بواسطة الغير:** في بعض الدول يجيز القانون في بعض الأحوال لكل شخص أن يدلي إلى الإدارة المالية بمعلومات من شأنها أن تساعد في الرقابة على الإقرارات و اكتشاف الغش مع منح مبلغ كمكافأة معينة.
- 4- الجباية المنبع:** و تنحصر هذه الطريقة في أن يتعهد المشرع إلى مدين المكلف بدفع الضريبة، و تحلى بهذه الطريقة عادة الضريبة على أرباح و فوائد الأسهم و السندات، و الضريبة على مرتبات الموظفين إذ تقوم الهيئات المكلفة التي تدفع هذه الدخول بدفع الضريبة و اقتطاعها من الإيراد أي تجنى الضريبة على الدخل قبل وصول الإيراد إلى المالك (فلا يحصل عليه صاحبه) بهذه الطريقة تدفع الضريبة لحساب المكلف بحيث لا يشعر كثيرا بوطأتها.
- 5- تحقيق التجانس بين الضرائب:** و عدم المبالغة في تعدد الضرائب و تنمية الوعي المالي و تبسيط الإجراءات الإدارية الخاصة بالربط و التحصيل،
- 6- توقيع جزاءات على المتهربين:** و هذه الجزاءات قد تكون بدنية أو مالية، و ينصح عادة بالتقليل من الجزاءات قدر المستطاع خشية أن يزداد الممول في كرهه للضريبة، أما الجزاءات المالية فقد اختلف الرأي ففي تحديد طبيعتها، هل تعتبر تعويضا للخرينة العمومية عما تسبب به التهرب، أم أنها غرامات جبائية أم أن لها صفة مخلطة من الغرامة و التعويض ويختلف الحل هنا باختلاف التشريعات¹.
- تلك هي أهم وسائل مكافحة التهرب و يختلف مقدار نجاحها حسب الأحوال، على أن المشرع قد يشعر أحيانا بعجزه على محاربة التهرب.

¹ عبد المنعم فوزي، المرجع السابق، ص.179.

خلاصة الفصل:

مختلف المصالح المختصة والمكلفة بالتحصيل الجبائي على مستوى الإدارة الضريبية لانزال تعاني من نقص في مجال اللجوء إلى الوسائل الردعية المنصوص عليها في القانون الضريبي من أجل تحصيل مختلف الضرائب المفروضة والتي لم يتم تصفيتها.

إن عدم الصرامة في التكفل بالتحصيل الجبائي ومتابعته مرتبط أساساً بالنقائص الناتجة عن تنظيم الإدارة الجبائية كما أن ممارسات المشرع في وضع القوانين وتطبيق القرارات كانت تتميز في بعض الأحيان بالعشوائية مما نتج عنه ترك الثغرات القانونية، حيث يستغلها المكلف بالضريبة من أجل الغش والتهرب الضريبي وهذا ما يؤدي إلى تقليص حجم الحصيلة الجبائية والتحصيل الضريبي.

الفصل الثالث

دراسة حالة مركز الضرائب عين

تموشت

تمهيد:

تعد الرقابة الجبائية من اهم الإجراءات التي تحولت للإدارات الجبائية وان تنفيذ هذه العملية تعتمد على شكل من اشكال الرقابة الجبائية، التحقيق المحاسبي التحقيق المصوب وتحقيق المعق في مجمل الوضعية الجبائية وهذه الأشكال من اهم الطرق التي تعتمد عليها الرقابة الجبائية في الجزائر، لذا سنتطرق في هذا الفصل الى دراسة ميدانية والمتمثلة في الرقابة الجبائية على مستوى مركز الضرائب لولاية عين تموشنت وبالتحديد بالمصلحة الرئيسية للرقابة والفحص.

- المبحث الأول: لمحة عامة عن مركز الضرائب لولاية عين تموشنت.
- المبحث الثاني: الضرائب المسيرة من طرف مركز الضرائب واهم المؤسسات التابعة له والتزاماتها.
- المبحث الثالث: دراسة حالة لمركز الضرائب عين تموشنت.

المبحث الأول: لمحة عامة عن مركز الضرائب لولاية عين تيموشنت

يعتبر مركز الضرائب من بين الهياكل التي تتوفر عليها إدارة الضرائب لولاية عين تيموشنت والذي يدخل في اطار الإصلاحات الهيكلية التي قامت بها الوزارة المالية والتي تساعد وتبسط من تقرب الإدارة بالمكلف.

المطلب الأول: التعريف بمركز الضرائب لولاية عين تيموشنت ومهامه

الفرع الأول: تعريف بمركز الضرائب عين تيموشنت

مركز الضرائب لولاية عين تيموشنت افتتح في 02 ماي 2013 وهو مركز تسيير موحد يجمع تحت اشراف رئيس المركز كل مهام التسيير والتحصيل والمراقبة التي تتكفل بها حاليا المفتشيات والقابضات ومديريات الضرائب الولائية يدخل في اطار عصنة النظام المالي الجزائري بصورة عامة لهذا العدد يشكل مركز الضرائب المحور الجبائي الوحيد للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصه وهم:¹¹⁸

- المؤسسات غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبيريات المؤسسات والتي يفوق رقم اعمالها 30.000.000 دج = 2018.
- يقدر عدد المكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب لعين تيموشنت 1500 مكلف.

الفرع الثاني: مهام مركز الضرائب

ينشط مركز الضرائب في المجالات التالية¹¹⁹:

1- في مجال الوعاء:

- يتمسك ويسير الملفات الجبائية للشركات وغيرها من الأشخاص المعنيين بعنوان المداخيل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات.
- مسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي للإخضاع الضريبي بعنوان الأرباح المهنية.

2- في مجال التحصيل:

- التكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى.
- التكفل بالعمليات المادية للدفع والتحصيل وتقدير الأموال النقدية.

¹¹⁸ وزارة المالية: المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، تنظيم ومهام مركز الضرائب، نشرة 2015.

¹¹⁹ تنظيم ومهام مركز الضرائب، نشره 2015، مرجع سبق ذكره.

- ضبط الكتابات وتسجيل مركزة تسليم القيم.

3- في مجال الرقابة:

- البحث واستغلال المعلومات الجبائية ومراقبة التصريحات.

- اعداد وتحقيق برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقديم نتائجها.

4- في مجال المنازعات:

- دراسة ومعالجة الشكاوى.

- متابعة المنازعات الإدارية والقضائية.

- استرداد فروض الرسوم القيمة المضافة.

5- في مجال الاستقبال والاعلام:

- ضمان مهمة استقبال واعلام المكلفين بالضريبة.

- التكفل بالإجراءات الإدارية الخاصة بالوعاء لا سيما تلك المتعلقة بانشاء المؤسسات وتعديل قوانينها الأساسية.

- تنظيم وتسيير المواعيد.

- نشر المعلومات والمطبوعات لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب

يضم مركز الضرائب لولاية عين تيموشنت حوالي 65 موظف وعامل (من عامل مهني الى مفتش قسم) موزعين على ثلاثة مصالح رئيسية وقباضة ومصالحتين:

1- المصلحة الرئيسية للتسيير:

تتكون المصلحة الرئيسية للتسيير من عدة مصالح تعمل على تسييرها وهي:

- المصلحة المكلفة بحماية القطاع الصناعي.

- المصلحة المكلفة بحماية قطاع البناء والاشغال العمومية.

- المصلحة المكلفة بحماية القطاع التجاري.

- المصلحة المكلفة بحماية القطاع الخدمات.

- المصلحة المكلفة بحماية المهن الحرة.

ومن مهام المصلحة الرئيسية لتسيير نذكر:

- التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب في مجال الوعاء، والمراقبة الجبائية ومتابعة الامتيازات الجبائية والدراسة الأولية للاحتياجات.
- المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات وتقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها، بصفته وكيلا مفوضا للمدير الولائي للضرائب.
- اقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات او مراجعة المحاسبة.
- اعداد تقارير دورية وتجميع الاحصائيات واعداد مخططات العمل وتنظيم الاشغال مع المصالح الأخرى مع الحرص على انسجامها.

2- المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث:

تتكون هذه المصلحة من عدة مصالح وتعمل على تسييرها وهي:

- مصلحة البطاقات والمقارنات: تتكفل هذه المصلحة ب:
 - تشكيل وتسيير فهرس المصادر المحلية للاعلام والاستعلام الخاصة بوعاء الضريبة وكذا مراقبتها وتحصيلها.
 - مركزة المعطيات التي تجمعها المصالح المعنية وتخزينها واستردادها من اجل استغلالها.
 - التكفل بطلبات تعريف المكلفين بالضريبة.
 - مصلحة البحث عن مادة الضريبة: التي تعمل في شكل فرق وتتكفل ب:
 - اعداد برنامج دوري للبحث عن المعلومة الجبائية بعنوان تنفيذ حق الاطلاع.
 - اقتراح تسجيل مكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات وفي عين المكان انطلاقا من معلومات والاستعلامات المجمعة.
 - مصلحة التدخلات: وهي كذلك تعمل في شكل فرق وتتكفل ب:
 - برمجة وإنجاز التدخلات بعنوان تنفيذ الحق في التحقيق وحق الزيادة والمراقبة عند المرور وكذا إنجاز في عين المكان لكل المعينات الضرورية لوعاء الضريبة ومراقبتها وتحصيلها.
 - اقتراح مكلفين بالضريبة لمراجعة محاسبتهم او للمراقبة على أساس المستندات انطلاقا من المعلومات والاستعلامات المجمعة.
 - مصلحة المراقبة: وهي تعمل بشكل فرق وتتكفل ب:
 - إنجاز برنامج المراقبة على أساس المستندات وفي عين المكان.
 - اعداد وضعيات احصائيات دورية تتعلق بوضعية إنجاز برامج المراقبة مع تقييم مردودها.
- ونستطيع إنجاز مختلف مهام المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث فيما يلي:
- إنجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية ومعالجتها وتخزينها وتوزعها من اجل استغلالها.

- اقتراح عمليات مراقبة وإنجازها، بعنوان المراجعات في عين المكان والمراقبة على أساس المستندات لتصريحات المكلفين التابعين لمراكز الضرائب، مع اعداد جداول إحصائية وحواصل تقسيمية دورية.
- مراقبة الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات بالإضافة الى مجموع المهن الحرة.
- اقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات او المراجعة المحاسبية.
- اعداد برنامج دوري للبحث عن المعلومة الجبائية بعنوان تنفيذ حق الاطلاع.
- اقتراح تسجيل مكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات وفي عين المكان انطلاقا من المعلومات والاستعلامات المجمعة.
- برمجة وإنجاز التدخلات بعنوان تنفيذ الحق في التحقيق وحق الزيارة والمراقبة عند المرور.
- إنجاز في عين المكان لكن المعايينات الضرورية لوعاء الضريبة ومراقبتها وتحصيلها.
- اقتراح مكلفين لمراقبة محاسبتهم على أساس المستندات وانطلاقا من المعلومات والاستعلامات المستندة.
- إنجاز برامج المراقبة على أساس المستندات وفي عين المكان.
- اعداد وضعيات احصائيات دورية تتعلق بوضعية إنجاز برامج المراقبة مع تقييم مردودها.

3- المصلحة الرئيسية للمنازعات القضائية:

من بين المهام الرئيسية للمنازعات القضائية نجد:

- دراسة كل طعن او اعفائي يوجه لمركز الضرائب ونتاج عن فرض ضرائب او زيادات او عزمات او عقوبات قررها المركز، وكذا طلبات استرجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.
- متابعة القضايا النزاعية المقدمة الى الهيئات القضائية.

تتكون المصلحة الرئيسية للمنازعات من ثلاث (03) مصالح وهي:

- مصلحة الاحتجاجات: تتكفل ب:
 - دراسة الطعون المسبقة التي تهدف الى الغاء او تخفيض فرض ضرائب او زيادات والعقوبات المحتج عليها او استرجاع الضرائب والرسوم والحقوق المدفوعة اثر التصريحات مكتتبه او مدفوعات تلقائية او مقتطعة المصدر.
 - دراسة الطعون المسبقة التي تهدف الى احتجاج على اعمال المتابعة او إجراءات المتعلقة بها او المطالبة بالاشياء المحجوزة.
 - معالجة منازعات التحصيل.
- مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية: تتكفل ب:

- دراسة الطعون التابعة لاختصاص لجان طعن الضرائب المباشرة والرسم على قيمة المضافة والاختصاص لجان الطعن الاعفائي.
- المتابعة بالاتصال مع مصلحة المعنية في المديرية الولائية لطعون والشكاوي المقدمة للهيئات القضائية.
- مصلحة التبليغ والامر بالدفع: تتكفل ب:
- تبليغ القرارات المتخذة بعنوان مختلف الطعون للمكلفين بالضريبة والمصالح المعنية.
- الامر بصرف الالغاءات والتخفيضات المقررة مع اعداد شهادات المتعلقة بما اعداد المنتجات الإحصائية الدورية المتعلقة بمعالجة المنازعات وتبليغها للمصالح المعنية.

4- القباضة: تتكفل ب:

- التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان التسديدات التلقائية التي تتم او الجداول العامة او الفردية التي تصدر في حقهم وكذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل.
- تنفيذ التدابير المنصوص عليها في التشريع والتنظيم السارين المفعول والمتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة.

مسك محاسبة المطابقة لقواعد المحاسبة العامة وتقديم حسابات التسيير المعدة الى مجلس المحاسبة.

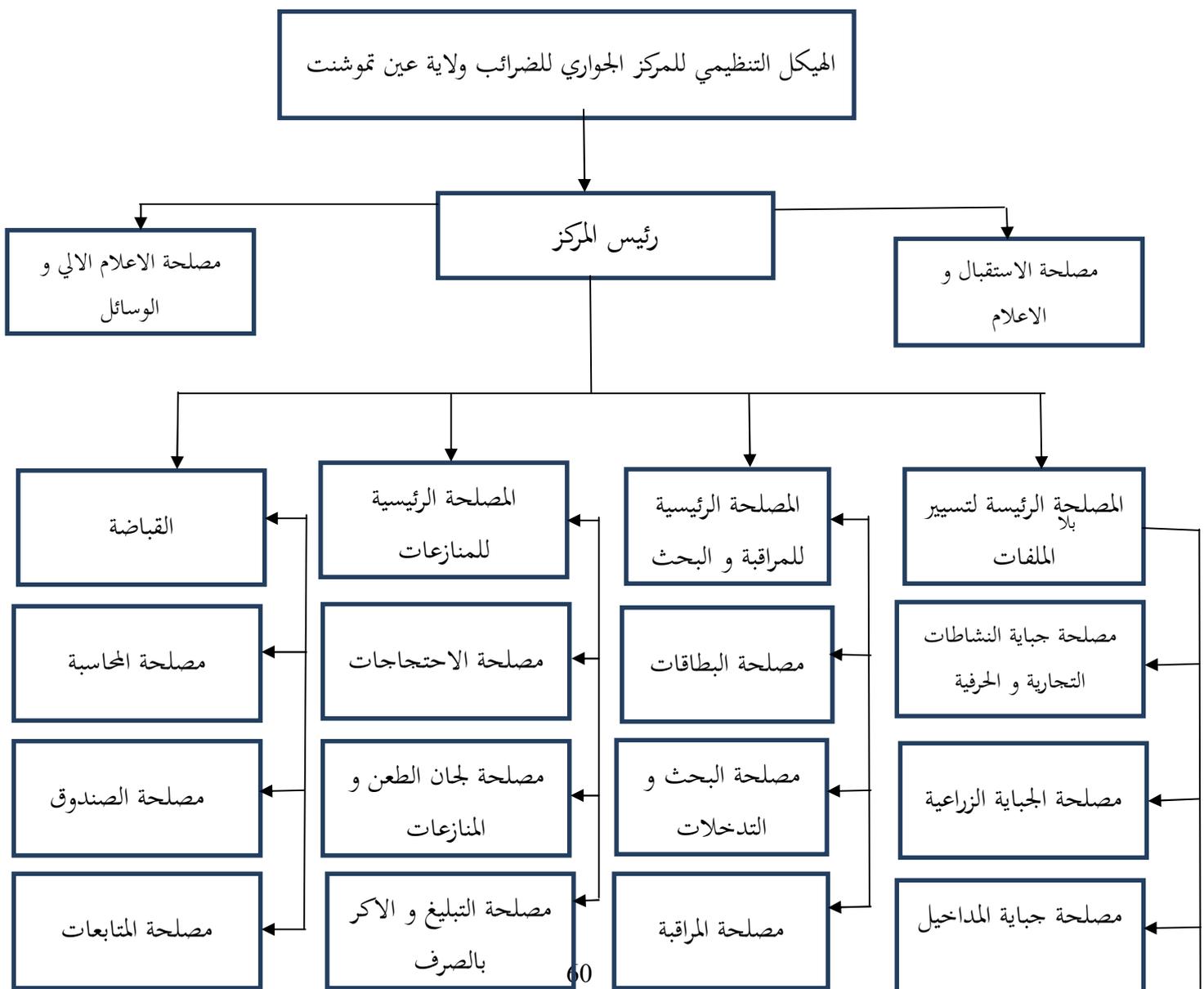
كما تعمل على تسيير ثلاثة (03) مصالح وهي:

- مصلحة الصندوق والتي تعمل على تحصيل الضريبة.
 - مصلحة المحاسبة تعمل على مسك محاسبة المطابقة لقواعد المحاسبة العامة.
 - مصلحة المتابعات تعمل على متابعة وضعية المكلفين في مجال التحصيل.
- #### 5- مصلحة الاستقبال والاعلام: تحت سلطة رئيس المراكز مباشرة وتتكفل ب:
- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة واعلامهم.
 - نشر المعلومات حول حقوقهم وواجباتهم الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة التابعة لاختصاص مركز الضرائب.

6- مصلحة الاعلام الالي والوسائل: تتكفل ب:

- استغلال التطبيقات المعلوماتية وتأمينها وكذا تسيير التأهيلات ورخص الدخول الموافقة لها.
- إحصاء حاجيات المصالح من عتاد ولوازم أخرى وكذا التكفل بصيانة التجهيزات.
- الاشراف على المهام المتصلة بالنظافة وامن المقرات.

الشكل (3) : الهيكل التنظيمي للمركز الجوي للضرائب ولاية عين تموشنت

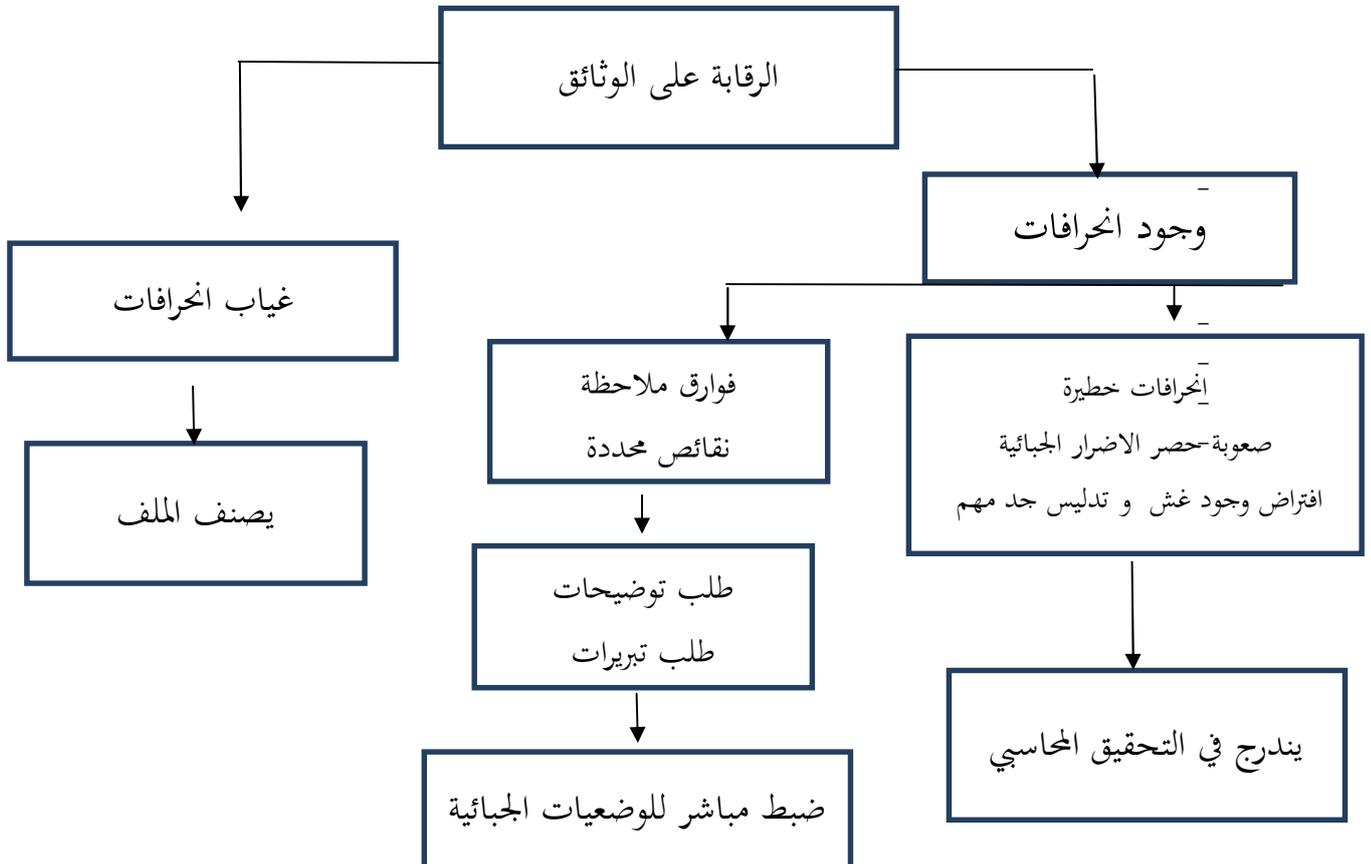


المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الوثائق الداخلية لمركز الضرائب عين تموشنت

المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية

- حسب التشريع الجبائي الجزائري، يمكن التمييز بين شكلين رئيسيين للرقابة الجبائية، رقابة عامة تتم على مستوى مصالح الوعاء، ورقابة معمقة تتم بعين المكان، إضافة إلى أنواع أخرى تخص فئة معينة من المكلفين.
- أولاً: الرقابة الجبائية العامة:
- أ. الرقابة الشكلية:
- تعتبر أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف والتي تشمل مختلف التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية المرتكبة أثناء تقديم المكلفين للتصريحات.
- ب- الرقابة على الوثائق:
- تمثل المرحلة الموالية للرقابة الشكلية في الرقابة على الوثائق على مستوى مصلحة التحقيق، والتي تقوم بإجراء فحص شامل للتصريحات الضريبية المكتوبة، ومقارنتها بمختلف المعلومات والوثائق التي هي بحوزة الإدارة الضريبية، إذ يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة .

الشكل (3): الرقابة على الوثائق



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الوثائق الداخلية لمركز الضرائب عين تموشنت

- ثانيا: الرقابة الجبائية المعمقة:

أ. التحقيق في المحاسبة:

- هو مجموعة من العمليات تهدف إلى فحص الملفات المحاسبية ومقارنتها بعناصر الاستغلال في عين المكان، إذ يلزم هذا الفحص حسب المواد 09 و 11 من القانون التجاري المكلفين بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية، كما يمس كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الخاضعين للنظام الحقيقي والملزمين بمسك المحاسبة.

- ب. التحقيق المصوب:

- استحدث هذا النوع من الرقابة بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2008 (الجريدة الرسمية، 2008) وهذا من أجل تقوية جهاز الرقابة الجبائية. فالتحقيق المصوب حسب المادة 22 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008 هو تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية: يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة النفس القواعد المطبقة في تحقيق المحاسبة.

- ت- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

- تم استحداث هذا النوع من التحقيق بموجب الإصلاحات الضريبية لسنة 1991، وهو مجموع العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، أي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل الإجمالي،

- وتكون المعلومات التي توجد بحوزة الإدارة الجبائية بمثابة المصدر الأول الذي يتم الاعتماد عليه أثناء التحقيق، بالإضافة إلى الوثائق الأساسية الموجودة لدى المصالح والهيئات التي يتعامل معها المكلف بالضريبة، والتي يعتمد عليها وتكون لها فعالية في اكتشاف الأخطاء و التدليسات، كما يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصي جبانيا، وجود أنشطة أو مدا خيل متملصة من الضريبة.

- ثالثا: أشكال أخرى للرقابة الجبائية

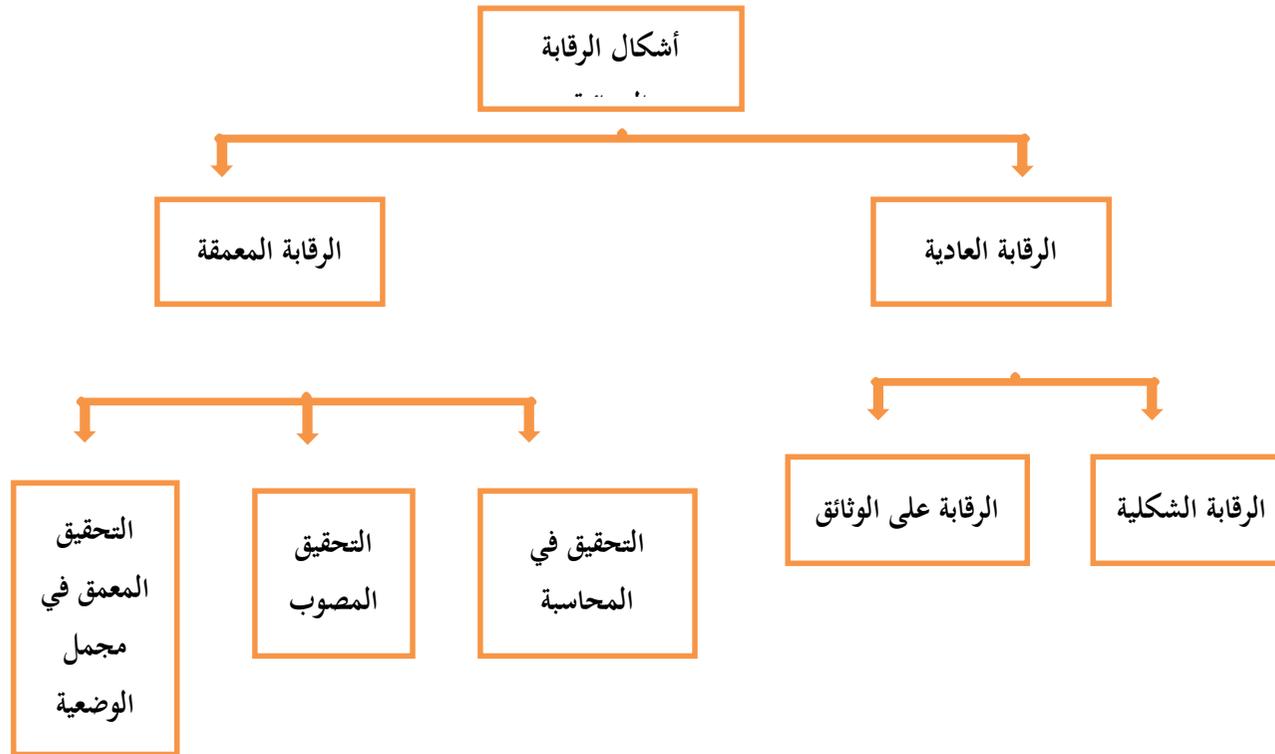
- 1- الرقابة على المعاملات العقارية

- وهي الرقابة المبنية على عمليات بيع وشراء العقارات المبنية وغير المبنية، و/أو إيجار هذه العقارات، حيث تعمل مصالح الرقابة الجبائية على إعادة تقييم هذه المعاملات وفقا لقانون العرض والطلب أي وفقا لما يفرضه السوق في الفترة التي تمت فيها هذه المعاملات، حيث أن أغلبية الفئة الخاضعة لهذا النوع الرقابي لا تمثل المكلفين الطبيعيين والمعنويين الخاضعين للضريبة والمحصيلين جبايا، بالتالي فالرقابة على المعاملات العقارية تعتبر من الأدوات المكافحة للتهرب الجبائي والتي تعطي صورة واضحة لحجم المعاملات قيمة الأموال المتداولة في السوق الرسمية وغير الرسمية للدولة.

- 2- الرقابة عن طريق الفرق المختلطة:

- كما سبق الذكر فهذا النوع الرقابي يتخصص في الرقابة على عمليات الاستيراد والتجارة بالجملة أو التجزئة، من خلال مدى التزام وتطبيق المكلفين بالضريبة للقوانين الضريبية والجمركية والقانون التجاري من خلال مختلف أشكال الرقابة الجبائية تعمل الإدارة الجبائية على حمل المكلف بالتصريح بمدخله وأرباحه حتى ولو كانت التصريحات لا تعكس الواقع بالضبط وإنما تكون قريبة من الحقيقة، باستعمال الوسائل و الإمكانيات المادية والبشرية المتاحة لها و التي تعتبر ضئيلة جدا بالنظر إلى حجم النشاط التجاري و الصناعي.

الشكل رقم (4) : يبين أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

المبحث الثاني: الضرائب المسيرة من طرف مركز الضرائب اهم المؤسسات التابعة له والتزاماتها

المطلب الأول: اهم الضرائب والرسوم المسيرة من طرف المركز

تتمثل مهام مراكز الضرائب في تسيير الوعاء الضريبي وتحصيل ومراقبة الضرائب والرسوم التالية:

- الضريبة على الدخل الإجمالي، فئة الأرباح المهنية.
- الضريبة على أرباح الشركات.
- الرسم على القيمة المضافة.
- الرسم الداخلي على الاستهلاك.
- رسم المرور على الكحول.
- الرسم على النشاط المهني.
- الاقتطاعات من المصدر المستحقة على الأجور والمرتبات والمكافآت.
- حقوق الطابع.

المطلب الثاني: المؤسسات التابعة لمركز الضرائب

تخضع كل مؤسسة لنوع معين من الضرائب والرسوم حسب شكلها القانوني ويمكن ان نميز:

- مؤسسات فردية خاضعة للنظام الضريبي الحقيقي والنظام المبسط:

تخضع هذه المؤسسات للضريبة على الدخل الإجمالي عند تحقيق دخل يتعلق فئة الأرباح المهنية، الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة.

- المؤسسات الغير التابعة لمديرية كبريات المؤسسات:

والتي رقم اعمالها السنوي يفوق 30 مليون دينار جزائري، 30.000.000 دج، وتخضع هذه المؤسسات لـ:

- بالنسبة لشركات الأموال: (ذات المسؤولية المحدودة، ذات اسهم التوجيه، ذات اسهم ...)، تخضع لـ:

الضريبة على أرباح الشركات المحققة، الرسم على النشاط المهني، الرسم على القيمة المضافة والضريبة على الدخل الإجمالي فئة مرتبات واجور على مداخيل مسيري الشركات الذات المسؤولية المحدودة.

- بالنسبة لشركات الأشخاص: (شركات التضامن، المساهمة التوصية البسيطة) تخضع لـ:

الضريبة على الدخل الإجمالي، فئة مرتبات واجور، الرسم على النشاط المهني، الرسم على القيمة المضافة.

- أعضاء المهن الحرة: بعد الاطلاع على مختلف المصالح والهياكل الموجودة على مستوى مركز الضرائب كان توجهنا الى المصلحة الرئيسية للمراقبة من اجل الاطلاع عن قرب على عمل مختلف الطرق واشكال الرقابة الجبائية وهو موضوع بحثنا (اشكال الرقابة الجبائية في الجزائرية).

المطلب الثالث: التزامات المؤسسات اتجاه مركز الضرائب

جل المؤسسات التابعة لمركز الضرائب مجبرة على تقديم التصريحات الخاصة بها وتسديد الضرائب التي على عاتقها.

I. الالتزامات التصريحية:

- التصريح بالوجود: يجب على المؤسسة اكتابة التصريح بالوجود لدى مركز الضرائب التابعين له، من خلال وثيقة ج08 (G08) خلال ثلاثين (30) يوما اعتبار من تاريخ انطلاق نشاطها المهني.
- التصريح الشهري: يجب على المؤسسة اكتابة وايداع تصريح في وثيقة (G6) يقوم مقام حافظة اشعار بالشديد الضريبة على الدخل الإجمالي فئة مترتات وأجور، الرسم على المهني، الرسم على القيمة المضافة لدى قابض مركز الضرائب خلال عشرين (20) يوما الأولى الحوالي للشهر المدني الذي تم خلاله تحقيق رقم اعمالكم.

- التصريحات السنوية:

التصريحات الخاصة المهنية: بالنسبة للمكلفين بالضريبة على الدخل الإجمالي الخاضعين للنظام الحقيقي يتعين عليهم اكتابة يوم 30 افريل في كل سنة او السنة المالية المنصرمة.

اذا حقق المؤسسة عمجزا يتم تقديم التصريح المتضمن مبلغ العجز ضمن نفس الشروط.

بالنسبة للأجور والمرتببات او اتعاب يتعين على المكلفين تقديم تصريح السنوي بالاجور سلسلة (G29) على الأكثر يوم 30 أفريل في كل سنة.

- التصريح الإجمالي بالمداخيل: يتعين على المؤسسة اكتابة تصريح سنوي (G01) على الأكثر يوم 30 أفريل في كل سنة.

- التصريح السنوي للضريبة على أرباح الشركات: يتعين على كل مؤسسة اكتابة تصريح سنوي سلسلة (G04) على الأكثر يوم 30 افريل من السنة الموالية للسنة التي من خلالها تحقيق الأرباح.

II. التزامات التسديد:

- نظام المبيعات على الحساب:

الفرع الأول: الضريبة على الدخل الإجمالي:

يجب على المؤسسة دفع تسبيقين الى قابض مركز الضرائب الفترة 20 افريل الى 20 مارس ومن 20 مايو الى 20 يونيو في السنة التي تلي السنة التي حققت المؤسسة أثناء الأرباح او المداخيل التي يبيها حساب الضريبة. يساوي مبلغ كل تسبيق 3% من الحصص الضريبية المفروضة على المكلف بالضريبة عن طريق الجداول المتعلقة بالسنة الأخيرة التي وجبت عليه الضريبة. يجب أداء متبقي التصفية في اليوم الأول في الشهر الثالث الذي يدرج فيه الجدول للتحصيل.

الفرع الثاني: الضريبة على أرباح الشركات:

يجب على المؤسسة دفع بصفة تلقائية الى قابض مركز الضرائب ثلاث تسبيقات على الحساب يعادل كل منها 30% في الفرنسية المتعلقة بالربح المحقق في آخر السنة مالية مختتمة بالربح المحقق في الفترة الأخيرة لفرض الضريبة. تسدد هذه التسبيقات عن طريق تصريح سلسلة (G50) حسب الآجال التالية:

- التسبيق الأول: من 20 فيفري الى 20 مارس.
- التسبيق الثاني: من 20 ماي الى 20 يونيو.
- التسبيق الثالث: من 20 أكتوبر الى 20 نوفمبر في السنة.

متبقي التصفية: على الأكثر يوم تسليم التصريح السنوي أي 30 افريل.

الاقطاع من المصدر: تخضع الرواتب التي تصرف للأجراء للضريبة على الدخل الإجمالي عن طريق اجراء اقتطاع من المصدر حسب الجدول التصاعدي المنصوص عليه في المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

جدول رقم(2): الجدول التصاعدي السنوي للضريبة على الدخل الإجمالي:

نسبة الضريبة	القص الخاضع للضريبة (دج)
0%	لا يتجاوز 120000
20%	من 120001 الى 360000
30%	من 360001 الى 1440000
35%	أكثر 1440000

المصدر: الجريدة الرسمية، العدد 82 الصادرة بتاريخ 2007/12/31.

- الدفع التلقائي للرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني:

يجب على المؤسسة تسديد مبلغ الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني عند تسليم التصريح، سلسلة (G50) لدى قابض مركز الضرائب خلال 20 يوم الأولى من الشهر الحوالي للشهر المدني الذي تم خلاله تحقيق رقم اعمالكم.

III. الالتزامات المتعلقة بالمحاسبة:

يجب على الشركات الخاضعة للنظام الحقيقي ان تلتزم بما يلي:

- مسك محاسبة طبقا للقوانين والأنظمة المعمول بها.
- تقديم التصريح المنصوص عليه في المادة 151 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الى جانب ذلك فإن المكلفين بالضريبة ملزمون بأن يسجلوا على الاستثمارات التي تعدها وتقديمها الإدارة منها:
- مستخلصات الحسابات الخاصة لعمليات المحاسبة كما تحددها القوانين والأنظمة المعمول بها، ولا سيما منها ملخص في حساب النتائج ونسخة في حصيلتهم وكشف للمصاريف العامة، حسب طبيعتها والاستهلاكات المالية والارصدة المشكلة باقتطاع في الأرباح مع الإشارة بحقه الى غرض هذه الاستهلاكات المالية والارصدة، جدولاً لنتائج للسماح بتحديد الربح الخاضع للضريبة.
- كشف للمدفوعات الخاصة بالرسم على النشاط المهني المذكور.
- وتقديم شركات فيما يخصها، كشفا مفصلاً للتسيقات المدفوعة بصدد الضريبة على أرباح الشركات.
- يتعين على المصرح بالضريبة ان يقدم، كلما اطلب منها ذلك مفتش الضرائب، كل الوثائق الحسابية والجرود ونسخ من الأوراق والوثائق الخاصة بالإرادات والنفقات التي من نشأتها اثبات صحة النتائج المبينة في التصريح.
- يتعين على المكلفين بالضريبة المشار اليهم في المادة 136 أعلاه ان يقدموا في أن واحد مع التصريح بالنتائج الخاصة بكل سنة مالية، جدولاً يتضمن الإشارة الي تخصيص كل سيارة سياحية مقيدة في أصولها والتي تحملت بشأها المؤسسة مصاريف اثناء تلك السنة المالية. ويتعين على نفس هؤلاء المكلفين بالضريبة وجوبا ان يتقيدوا في محاسبة وبشكل واضح طبيعة الامتيازات العينية الممنوحة لمستخدميهم وقيمتها. يترتب على كل مخالفة للأحكام الواردة في المقطعين سابقين الذكر، تطبيق الغرامة المنصوص عليها في المادة 192 من قانون

الضرائب المباشرة وتفرض هذه الغرامة كلما تبين ان هناك المقالات او نقائص في المعلومات المقدمة وكلما وجد اجراء لم تقيد طبيعة الامتيازات العينية الممنوحة لهم وقيمتها في المحاسبة.

المبحث الثالث: دراسة حالة تحقيق المصوب في مركز الضرائب

يعتبر التحقيق المصوب احد اشكال الرقابة الجبائية، حيث انه عنصر مهم تستخدمه الإدارة الجبائية عند وجود أي شك في صدق المنشدات او الاتفاقيات التي تم ابرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تقضي المضمون الحقيقي للعدد عن طريق بنود تهدف الى تجنب او تخفيض الاحياء الجبائية.

المطلب الأول: الخطوات النظرية لعملية التحقيق المصوب

أ- مرحلة الاتصال بالمكلف المعني بالتحقيق الإعلامي:

يمكن اجراء التحقيق المصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع او عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة او لجزء منها غير متقدمة او لمجموعة عمليات او معطيات محاسبة لمدة تقل عن سنة جبائية، حيث انه لا يمكن في هذا الاجراء دون اعلام المكلف بالضريبة مسبقا عن طريق ارسال او تسليم اشعار بالتحقيق مع الاشعار بالاستلام على ان يستفيد من اجل ادنى للتحضير مدته عشر أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الاشعار.

اما فيما يخص مضمون هذا الاشعار فهو محدد عن طريق تشريح ما يحتوي على البيانات التالية:

- معلومات خاصة بالمكلف (لقب واسم المكلف، المقر الاجتماعي، رقم التعريف الجبائي).
- تاريخ ارسال الاشعار.
- تاريخ وساعته اول تدخل.
- السنوات محل التحقيق.
- الحقوق والضرائب والائتوات المعنية بعجلة التحقيق.
- الوثائق الواجب الاطلاع عليها.
- الإشارة بشكل صريح الى حق المكلف، محل التحقيق في الاستعانة بمستشار في اختياره.
- القاب وأسماء ورتب المحققين.

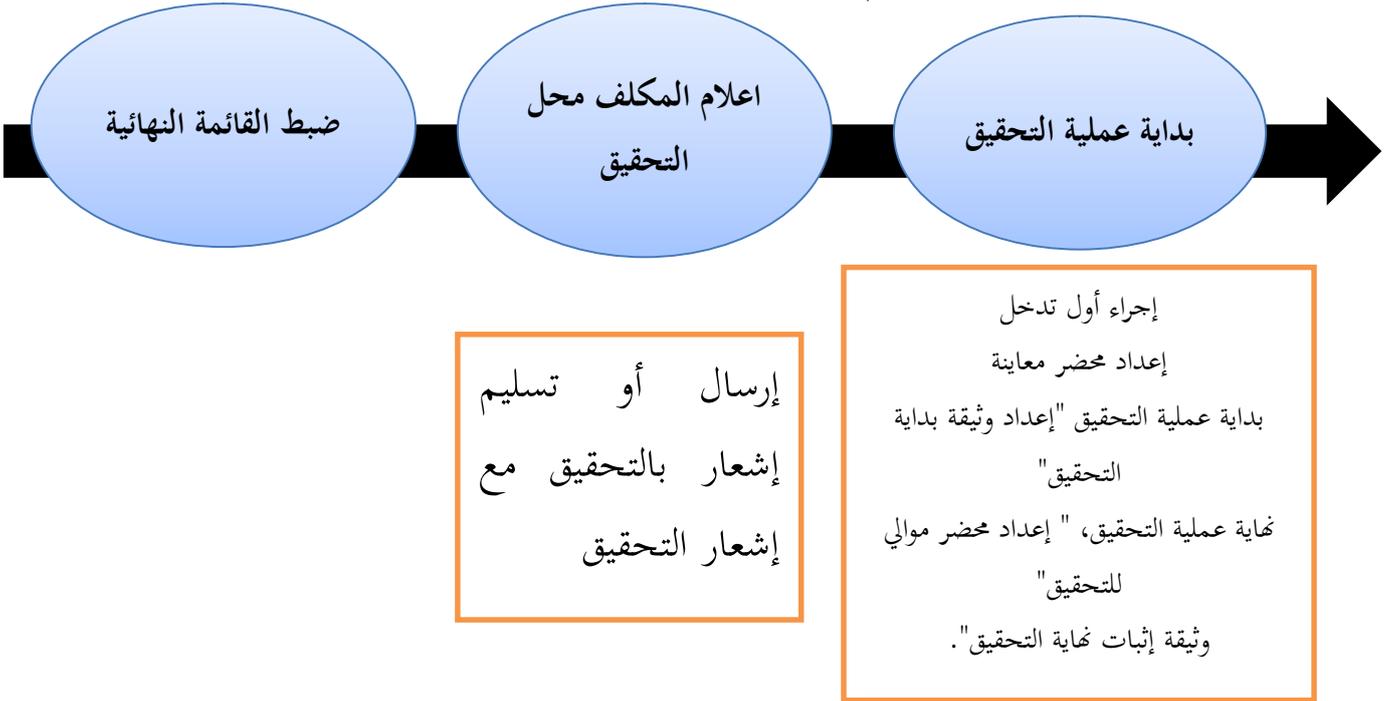
كما تحتوي الصفحة 13 من هذا الاشعار على نص فقرتين (1-3-4) من المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية تتعلق هذه النصوص بما يلي:

مدة التحضير المحددة تعتبر 10 أيام ابتداء من تاريخ استلام الاشعار، لا يمكن نحث طائلته البطلان ان تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبة أكثر من 23 اشهر.

كما يجب ان يرفق اشعار بالتحقيق بمتيان المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة وهو عبارة عن كتيب يبين للمكلفين الخاضعين للوقاية بإيجاد مجموعة من القواعد الضريبية الخاصة والمطبقة أثناء التحقيقات المحاسبية كما تبين له مجموعة الحقوق والضمانات الممنوحة لهم وكذا الواجبات الملزومون بأدائها.

وبعد إرسال الإشعار بالتحقيق المصوب للمحاسبة يقوم الأعوان الحقون بالقيام بعدة إجراءات الحصرية والتي من شأها أن تساعدهم في عملية التحقيق ولكنهم من التعرف أكثر على المكلف محل التحقيق من خلال دراسة ملفه الحالي وتفعيل حق الاطلاع الجمع أكبر قدر ممكن من المعلومات إن الإدارة الحياتية تقوم باعتماد الإشعار بالاستلام كعمان ودليل وصول الإشعار بالتحقيق إلى المكلف المعني بالتحقيق وتسليمه إياه مرفقا ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، ويحتوي هذا الإشعار على تاريخ الرد على الاستلام وكذا البيانات الخاصة بالمكلف محل التحقيق.

الشكل رقم (5): مراحل عملية التحقيق المصوب



بداية التحقيق المصوب: تأتي مرحلة بداية التحقيق كمرحلة موالية لمرحلة الإعلام والاتصال، وتبدأ هذه المرحلة مع استفاد أجل التحضير الممنوح للمكلف، حيث تشهد هذه المرحلة أول تدخل للمحققين في عين المكان برفقة رئيس المرقة، وذلك من خلال زيارة مقر المؤسسة محل التحقيق هدف معاينة العناصر المادية إضافة إلى حالة الوثائق المحاسبية (معاينة وسائل الإنتاج، معاينة مادية للمحزون، معاينة وجود الوثائق المحاسبية) وكنتيجه لهذا الإجراء يتم إعداد " محضر معاينة " . من طرف المحققين، ويتضمن هذا المحضر رقم التعريف الجبائي للمكلف

واسمه ولقيه، إضافة إلى أسماء وألقاب ورتب المحققين مع ذكر يوم ومدة المعاينة، وعند نهاية المعاينة يتم قفل المحضر مع دعوة المكلف أو ممثله من أجل الاطلاع على المحضر وإمضاءه، وسلم نسخة من هذا المحضر إلى المكلف أو ممثله بطلب من طرف هذا الأخير، ويفعل هذا المحضر بإمضاء الكلف والمحققين بعد إقفال محضر المعاينة يتعين على المحققين إعداد وثيقة تسمى " وثيقة إنبات بداية العمل في التحقيق المصوب " وتعتبر هذه الوثيقة كدليل على بداية عملية التحقيق، وتتضمن هذه الوثيقة تاريخ بداية عملية التحقيق، رقم القضية، رقم التعريف الجبائي، اسم وعنوان الشركة ونوع النشاط الممارس من قبلها، رقم الاشعار وتاريخ ارساله وتاريخ استلامه او تسليمه، بالإضافة الى تحديد السنوات محل التحقيق والقباب وأسماء ورتب وامضاءات المحققين فضلا عن لقب واسم رئيس المصلحة الرئيسية للرقابة والبحث وامضاءه، تاريخ بداية عملية البحث الأولية.

ومع نهاية عملية التحقيق يقوم الأعوان المحققون إعداد محضر والذي من خلاله يتم التبليغ عن جميع النقائص التي تم الكشف خلال عملية التحقيق مع ذكر الشروحات والتبريرات المتعلقة بهذه النقائص، ويستدعي المكلف محل التحقيق لتأشير هذا المحضر، وفي حالة رفض توقيع هذا الأخير توضع الإشارة مع إمضاء المحققين ويتم إقفال المحضر.

وبعد اصدار محضر موالي لعملية التحقيق، يتم اصدار "وثيقة اثبات نهاية العمل في التحقيق والتي تحتوي على البيانات التالية:

رقم القضية إضافة الى رقم التعريف الجبائي، اسم ونشاط الشركة، رقم وتاريخ الاشعار بالتحقيق، تاريخ نهاية التحقيق، تاريخ الاشعار بالتسوية الأولية تاريخ الاشعار بالتسوية النهائية، إضافة الى البيانات الخاصة بالمحققين ورئيس مصلحة الرقابة والبحث مع امضاءاتهم.

مرحلة التسوية: كنهاية لعملية التحقيق المصوب للمحاسبة تأتي مرحلة التسوية والتي تكون على مرحلتين، وتتضمن المرحلة الأولى عملية الإخطار الاولي بالتسوية عن طريق اشعار بإعادة التقويم والذي يرسل او يسلم للمكلف محل التحقيق مع اشعار بالاستلام، ويجب ان يكون هذا الاشعار مفصلا ومعللا بالقدر الكافي، ويجب أيضا إعادة ذكر احكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقييم تسمح للمكلف بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة (انظر الملحق).

وللمكلف بالضريبة اجل (30) يوم لتقديم ملاحظاته او القبول بالتسوية، ويعتبر عدم الرد في هذا الاجل قبولا ضمنا من طرف المكلف.

اما المرحلة الثانية فتكون بعد استنفاذ اجل (30) حيث يتم ارسال تقرير (الإبلاغ النهائي) الى المكلف يبلغه بالأسس الضريبية النهائية بعد دراسة ملاحظات المكلف الواردة للمصلحة، وهذه التقارير تحتوي على ألقاب وأسماء المحقق او المحققين مع توقيعاتهم إضافة الى اسم ولقب وتوقيع رئيس الفرقة.

المطلب الثاني: دراسة حالة نشاط المكلف (Y) بمركز الضرائب لعين تيموشنت

يتم اخضاع ملف المكلف اليه (شخص طبيعي) ممارس لنشاط صناعة الحليب (ملبنة) مقرها ولاية عين تيموشنت الى تحقيق المصوب في المحاسبة لسنوات 2020-2021 للمواد الجبائية تنص على نشاط مهني، رسم على قيمة مضافة، الضريبة على أرباح شركات.

1- الإجراءات الأولية لعملية تحقيق المصوب في المحاسبة:

قام بإشراف على مهمة التحقيق في محاسبة المكلف (X) محقق برتبة مفتش مركزي وتحت اشراف رئيس الفرقة رئيس الفرقة برتبة مفتش قسم.

- ارسال الاشعار بالتحقيق بتاريخ 2021/07/25، تم ارسال اشعار بالتحقيق رقم 2021/75 الى المكلف المعني بالتحقيق برسالة ضمان ووصل استلام، والذي يحتوي هذا الأخير إضافة الى تاريخ الارسال على البيانات والمعلومات التالية:

✓ تاريخ اول مدخل على مستوى مقر المؤسسة وذلك يوم 2021/08/07 والمدة القانونية المحددة (10) عشر أيام بدءاً من تاريخ الاشعار بالتحقيق لتحضير واستظهار المحاسبة.

✓ الإشارة الى التوقيت او ساعة التدخل والتي حددت في هذه الحالة من العاشرة صباحاً.

✓ تحديد نوع الضريبة والرسم الذي يخضع لها المكلف في اطار هذا التحقيق كما انه تم الإشارة الى حق المكلف الاستعانة والمستشار من اختياره.

● إجراءات تحضيرية: بعد ارسال الاشعار بالتحقيق قام الاعوان المحققون ببعض الإجراءات الأولية والتي من شأنها ان تساعد على اكمال مهامهم على احسن وجه وتمثل هذه الإجراءات في سحب ودراسة الملف الجبائي للمكلف محل تحقيق المحاسبي وفحص الوثائق ومختلف التصريحات التي تتضمنها هذا الملف كنتيجة لهذه الإجراءات يقوم الاعوان المحققون بإعداد استمارات التحقيق.

● كشف حالة المقارنة للميزانيات: تظهر هذه الوثيقة ملخص الأحوال وخصوم ميزانيات السنوات المعنية بالتحقيق وهذا ما يسمح بإجراء مقارنات لعناصر الميزانية عبر الزمن.

● كشف المحاسبة: يتم ملاً هذه الاستمارة وقف جدول حسابات النتائج بالموجودة ضمن تصريح السنوي والمقدم من قبل المكلف للإدارة الجبائية وذلك لسنتين غير متقدمة والهدف من هذه الاستمارة هو تقديم تطور رقم الاعمال وكذا مكونات الربح الصافي.

2- المرحلة الميدانية لعملية تحقيق المصوب:

بتاريخ 2021/08/07 قام المحقق بمعية رئيس الفرقة بإجراء اول تدخل في عين المكان وقمنا بتعيين السجلات حسب المادة 11/10/09 من قانون تجاري حيث قام هذا الأخير بالانتقال الى مركز المؤسسة من اجل تسليم نسخة ثانية من الاشعار بالتحقيق مع ميثاق المكلفين بالضريبة وتم تحرير "اشعار بالاستلام" موقع من طرف ممثل الشركة والتحقق من الوجود الفعلي ومختلف الوثائق المحاسبة محل التحقيق.

بالإضافة الى ذلك تم القيام بمعاينات مادية وكنتيجة لعملية المعاينة قام المحققون بإعداد "محضر معاينة".

ملاحظة: ونظر الطبيعة التحقق المصوب فإن اجراء عملية التحقيق تم داخل مصلحة الضريبة او بتاريخ 2021/08/09 تمت البداية الفعلية لعملية التحقيق المصوب في مختلف الوثائق المحاسبة للمكلف مع تحرير اشعار بداية التحقيق.

● اختبار جودة المعلومات المحاسبة: بعد التحقيق المصوب في محاسبة المكلف لسنوات 2020-

2021 تم التوصل الى النتائج التالية:

■ من ناحية الشكل: بعد الفحص المصوب في محاسبة المكلف تم التأكد من ان مسك الوثائق

المحاسبة مطابق للشروط الشكلية المنصوص عليها في النظام الآلي المحاسبي والقانون التجاري:

- وجود دفتر اليومية العامة مرفق ومؤشر عليه من طرف رئيس المحكمة بولاية عين تيموشنت.
- وجود دفتر الجرد مرفق ومؤشر عليه من طرف رئيس محكمة عين تيموشنت.
- وجود تصريحات شهرية وهي مودعة في آجالها القانونية.
- وجود تصريحات السنوية وهي مودعة في آجالها القانونية.
- وجود يوميات المساعدة.
- وجود الميزانيات الجبائية الخاصة بالسنوات محل تحقيق مودعة في آجالها.

■ من ناحية المضمون: من خلال التحريات والاستعانة بالمعلومات الواردة من الأطراف الخارجية ومن خلال

الاطلاع على حسابات المؤسسة لدى الإدارات المالية (البنوك) والإدارات العمومية قمنا بمراقبة كل الحسابات مع

القوانين المقدمة لوحظ وجود نقائص في تصريحاته السنوية بنسبة لإعانات الاستغلال وحسب المادة 144-02

من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تدمج إعانات الاستغلال والموازنة ضمن النتائج المحققة في السنة المالية

التي تم تحصيلها:

- سنة 2020: حصلت الشركة اعانة مالية قدرها 20.000.000 دج ولكن يوجد فرق

5000.000 لم يصرح بها الإدارة الجبائية.

- حسب فواتيره ضمن المقارنة للبيع والشراء هناك فرق غير مبرر بمبلغ 1.980.660 دج اعتبره المحقق رقم الاعمال غير مصرح به بالنسبة للمادتين IRG, TVA, TAP أي IBS لأن المكلف لا يسدد هذه المستحقات اعتبره مواد فاسدة بدون إعطاء مبررات قانونية ومقنعة للمحقق وهنا يطرح السؤال: هل يوجد محضر معاينة لهذه المواد الفاسدة من طرف إدارة الفلاحة او مصلحة الضرائب فقام بالإجابة: الإجابة: لم يصرح بها ولم يكن مقيد في محاسبة كخسائر وأعباء. اعتبره المحقق إخفاء مبيعات.

- سنة 2021: لقد قيد المحاسب مبلغ غرامات مالية كعبء مصرح به في التصريحات الشهرية بمبلغ 400000 دج وفي المادة القانونية 06-141 حسب القانون الجبائي للضرائب المباشرة لا يسمح له بأن يعتبره عبئ تدمج في نتيجة المحاسبة.

قام المحاسبة بتقيد عملية خاطئة غير مناسبة للنظام المحاسبي المالي لا يوجد أي عملية مقاصة بين حساب أصول وحساب خصوم لهذا اعتبره المحقق إخفاء وتهرب بمبلغ غير مبرر.

3- تحديد الأسس الضريبية وفق نتائج عملية التحقيق وتبليغ النتائج:

بعد الكشف عن الأخطاء والعيوب التي تحتويها محاسبة المكلف وبعد اجراء التعديلات اللازمة قام المحققين بإعادة تحديد الأسس الضريبية للمكلف وكانت كالتالي: قبل تطرق الى مجمل عمليات التسوية والتعديلات المقترحة من طرف المحققين سوف نقوم بعرض سلم العقوبات الجبائية المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي حسب ما تنص عليه المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كما يلي:

جدول (3): العقوبات الخاصة بنقص التصريح

رقم الاعمال المغفل	نسبة العقوبات المطبقة
من 0 الى 50.000	10% من مبلغ الحقوق المتملص منها
من 50.001 الى 200.000	15% من مبلغ الحقوق متملص منها
أكثر من 200.000	25% من مبلغ الحقوق متملص منها

البحث عن مبلغ رقم الاعمال غير مصرح به:

- مبيعات غير مصرح بها في هذه الحالة يصرح المكلف بأنه قام بمبيعات الحليب غير مصرح بها.

جدول (4): استخراج النتائج

2021	2020
------	------

رقم الاعمال المصرح	19.820.320	20.280.300
نتيجة المصرحة المحاسبية	1.585.625	1.622.424

استخراج الوعاء الضريبي

1 - الوعاء الضريبي للرسم على النشاط المهني TAP:

حسب المادة 222 من قانون ضرائب المباشرة غير محددة لحق الرسم 1% بالنسبة للمؤسسات الإنتاجية:

جدول رقم (5): جدول حساب الرسم على القيمة المضافة.

2021	2020	
20.280.300	19.820.320	رقم الاعمال المصرح رقم
2.300.000	1.980.660	المبيعات غير مصرحة
22.580.300	21.800.980	رقم الاعمال المؤسس
2.600.000	1.980.660	مبيعات غير مصرحة رقم الرسم
23.000	19.806	1% غرامة مالية 10%
2300	1980	
25.300	21.786	مجموع

ملاحظة: تحدد مبلغ الغرامة المالية حسب المادة 01/193 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة (جدول

.01).

2- حسب وعاء الرسم على القيمة المضافة TVA

حسب المادة 23 من قانون الضرائب المباشرة رقم الاعمال بحسب نسبة 9%:

جدول رقم (6) : جدول حساب وعاء الرسم على القيمة المضافة TVA

2020	
21.800.980	رقم المؤسس
1.982.032	رقم الاعمال المصرح

1.980.660	فرق غير مصرح
178.259	رسم على قيمة مضافة 9%
26.738	غرامة مالية 15%
2004.997	مجموع

ملاحظة: غرامة مالية حسب مادة 1-116 حسب قانون رقم الاعمال بعد عملية التحقيق ان رقم الاعمال السنوي المصرح به من طرف المكلف بالضريبة غير كاف اذا يطبق الخصم غير محله الى مبلغ الرسم غرامات مالية 10%، 15%، 25%.

4- حسب نتيجة الجبائية لأرباح الشركات IBS:

حسب المادة 156 من قانون ضرائب المباشرة تطبق 19% بالنسبة لإنتاج السلع:
جدول رقم (7): جدول حساب النتيجة الجبائية لارباح الشركات

2021	2020	
1.622.424	1.585.625	نتيجة محاسبة
400000	-	عمى غير مدمج
-	5000000	إيرادات مدمجة
2.022.424	6535.625	نتيجة جديدة للمؤسسة الجبائية
384.260	1.251.268	حق IBS 19%
308.260	3001268	حق IBS 19% مصرح
75.999	9.49.999	فرق حق غير مصرح به
11399	237499	غرامة 25%
		غرامة 15%
87.398	1.187.498	مجموع

949999 < 200000 تحسب غرامة 25%

75000 > 5000 < 200000 15%

تم تحرير محضر موالي لعملية التحقيق بتاريخ 2021/09/03 يتضمن حوصلة عن مختلف النقائص التي تم التوصل اليها مع اعلام المكلف محل تحقيق بنتائج عبر محضر الاخطار والتسوية الأولى بتاريخ 2021/09/07.

- استلام رد المكلف بتاريخ 2021/10/01 في أجل قانوني (40 يوما) حيث التمس تخفيض تخفيض العقوبات المترتبة عن تحقيق المصوب.
- في رد المحققون على ملاحظات المكلف تم اعلامه على مصلحة المنازعات كأسس نهائية لتحديد الضريبة، مع ارسال الاخطار بالتسوية النهائي بتاريخ 2021/10/10 مع اصدار جدول القرضي في نفس التاريخ.
- يجب تقديم تصريح وثيقة G50 قبل 20 من الشهر الموالي:
- تنتقل G50 من القباضة إلى مفتشية الضرائب حيث تقوم هذه المفتشية بمراقبة التصريحات ما إذا كانت صحيحة أم خاطئة.

المطلب الثالث: تطور الحصيلة الجبائية في مركز الضرائب لولاية عين تيموشنت

مديرية الضرائب لولاية عين تيموشنت ملخص تطور الوضعية الجبائية لسنوات 2018-2019-2020.

ملحق للوضع المختصر الذي تم وضعه في نهاية شهر ديسمبر 2018

N° COMPTE	DC	ANNEE COURS	ANNEE ANTER	TOTAL
201 001 L100	204 929 567,49	158 981,00	0,00	205 088 548,49
201 001L101	61 162 071,14	7 189 127,00	7 801 847,71	71 153 045,85
201 001L102	119 931 782,67	16 083 446,50	3 434 765,55	139 449 994,72
201 002	13 733 020,00	590 472,10	0,00	14 323 492,10
201003L 304/305	0,00	0,00	0,00	0,00
201004L401-402	0,00	2 721 299,00	261 082,20	2 982 381,20
500 026LA	495 455 984,38	6 758 831,59	7 758 041,28	509 962 857,25
500 626 LC	0,00	0,00	0,00	0,00
500 026 II	74 237 155,50	0,00	0,00	74 237 155,50
201007LB-C-D	1 134 564,00	3 804 322,12	664 986,95	5 603 873,07
500 020 LA	388 811 047,02	23 392 357,02	10 447 857,87	422 651261,91
500 020 LD	0,00	12 705 915,61	0,00	12 705 915,61
500 020 LH	3 000,00	0,00	0,00	3 000,00
500 020 Ic	21 987 803,00	0,00	0,00	21 987 803,00
500 028106	0,00	100 000,00	0,00	100 000,00
500 028L03	164 601 982,36	596 833,00	0,00	165 198 815,36
500 028L04	0,00	0,00	0,00	0,00
500 020 LE	5 747 500,00	0,00	0,00	5 747 500,00
302 091	2 015 117,42	0,00	0,00	2 015 117,42
TOTAL	1 553 740 594,98	74 101 584,94	25 368 581,56	1 653 210 761,48

ملحق للوضع المختصر الذي تم وضعه في نهاية شهر ديسمبر 2019

N°COMPTE	DC	ANNEE COURS	ANNEE ANTER	TOTAL
201 001 L100	285 887 195,00	0,00	0,00	285 887 195,00
201 001L101	88 780 186,00	5 517 051,00	11 863 357,00	106 160 594,00
201 001L102	173 690 710 ,00	14 450 640,00	1 632 008,00	189 773 358,00
201 002	15 805 444,00	0 ,00	337 818 ,00	16 143 262 ,00
201003L 304/305	0,00	0,00	0,00	0,00
21004L401-402	0,00	6 114718,00	393 142 , 00	6 507 860 ,00
100 026LA	483 621 616,00	2 247 759 ,00	5 995 108 ,00	491 858 652 , 00
500 026LC	0,00	0 ,00	0 ;00	0,00
500 026 II	72 962 077,00	0,00	0,00	72 962 077,00
201007LB-C-D	6 575 612,00	1 193 271 ,00	8 147 177 ,07	15 916 060,07
500 020 LA	435 887 011,00	14 285 641,00	12 079 777 ,00	462 252 429 ,00
500 020 LD	0,00	22 357 592 ,00	0,00	22 357 592 ,00
500 020 LH	0,00	0,00	0 ,00	0,00
500 020 Ic	24 622 205 ,00	0,00	0,00	24 622 205 ,00
500 028I06	0,00	0,00	0,00	0 ,00
500 028L03	136 935 291 ,00	0,00	3 619 118,00	140 554 409 ,00
500 028L04	0,00	0,00	0,00	0,00
500 020 LE	13 981 000,00	0,00	0,00	13 981 000,00
302 091	126 458 ,00	0,00	0,00	126 458 ,00
TOTAL	1 738 857 005,00	66 160 672 ,00	44 067 505 ,07	1 849 103 182 ,07

ملحق للوضع المختصر الذي تم وضعه في نهاية شهر ديسمبر 2020

N°COMPTE	DC	ANNEE COURS	ANNEE ANTER	TOTAL
201 001 L100	233 879 924 ,00	0,00	0,00	233 879 924,00
201 001L101	75 032 121 ,00	1 237 470 ,00	63 918 051 ,00	140 187 642 ,00
201 001L102	113 952 160,00	114 215,00	25 529 749 ,00	139 596 124,00
201 002	27 209 931 ,00	33 536 ,00	0,00	27 243 467,00
201003L 304/305	0,00	0,00	0,00	0 ,00
201 004L401-402	0,00	6 743 659 ,07	1 556 997,00	8 300 656 ,07
201007 L B C D	58 628 399 ,00	0,00	430 208 ,19	11 211 661 ,19
500 026LA	435 628 399,00	1 521 435 ,00	21 859 260 ,00	459 009 094 ,00
500 026 LL	58 145 752 ,00	0,00	0,00	58 145 752 ,00
500 020 LA	37 108 863 ,00	8 574 833 ,28	43 217 825 ,00	428 901 521 ,28
500 020 LD	0,00	8 158 228 ,93	0,00	8 158 228 ,93
500 020 LH	0,00	0,00	0,00	0,00
500 020 I24	56 086 426,00	0,00	0,00	56 086 426 ,00
500 020 LF	0,00	0,00	6 226 648 ,00	6 226 648 ,00
500 0028 L03	75 844 787 ,00	500,00	6 411 312 ,00	82 256 599 ,00
500 028L04	0,00	0,00	432 715 ,00	432 715 ,00
500 020 le	8 559 000,00	0,00	0,00	8 559 000,00
302 091	208 848 ,00	0,00	0,00	208 848 ,00
	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL	1 472 437 664 ,00	26 383 788,28	169 582 765,19	1 668 404 306 ,47

ملاحظة شاملة: من خلال هذه السنوات سوف نقوم باستنتاج او المقارنة بين IRG و TAP و TVA ونقوم

بإعطاء مستخلص او ملخص عام لهذه السنوات ما اذا شهد مركز الضرائب تطور او انخفاض ملحوظ.

415691589.06 =IRG 2018

584200012.75 =TAP 2018

463095480.52 =TVA 2018

581821147 =IRG 2019

564820760 =TAP 2019

523213226 =TVA 2019

513663690= IRG 2020

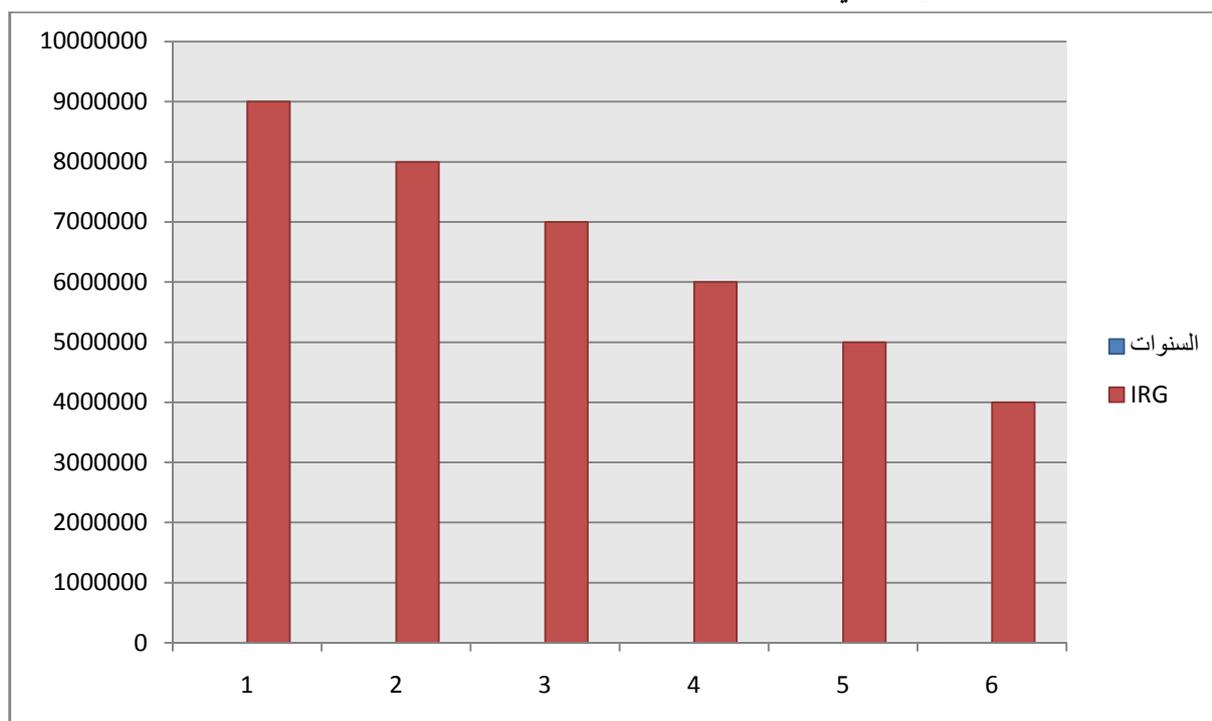
517154801= TAP 2020

507931824.21= TVA 2020

ومن هنا نستنتج و نلاحظ ان مركز الضرائب لولاية عين تيموشنت شهد انخفاضا في التحصيل الجبائي لسنة 2018 حيث ان الضريبة على أرباح الشركات قدرت بـ: 415691589.06 بعدها شهدت تطورا في التحصيل في سنة 2019-2020 حيث بلغت الضريبة على أرباح الشركات 581821147-512663690.

ومن خلال الجدول تم التوصل الى المنحنى البياني التالي والذي تطور الحصيلة الجبائية بمركز الضرائب لولاية عين تيموشنت:

الشكل (6): المنحنى البياني يمثل تطور الحصيلة الجبائية بمركز الضرائب لولاية عين تيموشنت



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على معطيات الجدول لمركز الضرائب عين تيموشنت

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل تم الربط بين الجانب النظري و التطبيقي لمعرفة و توضيح كيفية اكتشاف مراقبي الإدارة الجبائية لطرق التهرب الضريبي إلى استعمالها المكلف للتهرب من دفع الضريبة و هذا باستعمال أحد أشكال الرقابة الجبائية المتمثلة في التحقيق المصوب في الوضعية الجبائية الشاملة . ادا يختص بالأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، الهدف منه هو المقارنة بين الأرباح المصرح بها من طرف المكلف بالضريبة و حقيقة أرباحه الفعلية.

الخاتمة

خاتمة:

لقد تطرقنا في بحثنا هذا إلى الدراسة التي تناولت دور الرقابة الجبائية في تعزيز التحصيل الضريبي، والذي يشمل جانبيين النظري والتطبيقي، ومن تم تطرقنا إلى التعرف على الرقابة الجبائية والأسباب التي تمر بها ثم تعرفنا أيضا على مراحلها.

فالرقابة الجبائية تشكل أداة قانونية في الإدارة الجبائية من خلال مراقبة التصريحات المكتتبه من طرف المكلفون بالضريبة سواء كانت صادقة أو غير صادقة يتم تصحيحها وتشريعها وفق قوانين جبائية، كما لها دور هام في تحليل من نسب التهرب الضريبي والحد من الغش الضريبي، فهي تتخذ إجراءات صارمة ردعا لتحصيل الديون الجبائية العالقة.

كما يستخلص في آخر هذه الدراسة أن الرقابة الجبائية هي من أهم أليات مكافحة التهرب الضريبي وهي الركيزة من ركائز الحوكمة الضريبية وللتحصيل الضريبي أيضا آلية قانونية هامة التي تسمح بانتقال المستحقات الضريبية من المكلفين بالضريبة إلى الخزينة العمومية والجماعات المحلية لخلق التوازن بين إيرادات والنفقات.

نتائج الدراسة:

- تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما في الكشف عن التهرب و استرداد مبالغ هامة لخزينة الدولة إلا أنه يحتاج إلى الكثير من الدعم لتحقيق الفعالية المطلوبة.
- ان الإجراءات الهامة الواجب اتخاذها لتقليل من ظاهرة التهرب الضريبي تكمن في تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية و المكلفين بالضريبة
- تعتبر الرقابة الجبائية على الوثائق أكثر مردودية نظرا لسهولة تطبيقها.
- يعتبر التحقيق المصوب في عين المكان افضل من التحقيق في المحاسبة و التحقيق المعمق كونه يمتاز بمراقبة أقل شمولية و أكثر سرعة و مردودية.

اختبار الفرضيات:

الفرضية الاولى: أن الرقابة الجبائية تعتبر أداة أساسية لمحاربة التهرب الضريبي فقد تحققت من خلال النظام الضريبي الجزائري الذي يعتبر نظام تصريحي و هو يلزم على الدولة اتباع رقابة جبائية فعالة .

الفرضية الثانية: أن الرقابة الجبائية تساهم في تحسين مردودية التحصيل الضريبي حيث رأينا في الفصل الثالث. نتائج إيجابية توصلت لها الإدارة الجبائية

الفرضية الثالثة: يعتبر التهرب و الغش الضريبي من أهم الصعوبات التي يواجهها التحصيل الضريبي و هذا ما أشرنا إليه في الفصل الثاني

الاقتراحات:

نقترح مجموعة من التوصيات و هي:

- اعادة النظر في العقوبات و الغرامات الناتجة عن الرقابة الجبائية وجعلها اكثر تكلفة و اكثر صرامة.
- تفعيل الية الرقابة الجبائية
- توفير وسائل نقل خاصة من أجل تنقل أعوان الضرائب بغية إجراء معاينة ميدانية المخزونات.
- المراجعة المعمقة والمدروسة التشريعات الضريبية الموضوعة و التي من خلالها يقوم المكلفين بالتهرب من دفع مستحقات الضريبة.
- حتى يتمكن نظام الرقابة الجبائية الجزائري من تحقيق أهدافه يجب تعزيز الكفاءة المهنية والأخلاقية للأعوان القائمين بعمليات الرقابة و توسيع الدورات التكوينية في مجال المحاسبة لتشمل أكبر عدد ممكن من عمال الإدارة الجبائية
- تطوير الإدارة الجبائية بالاعتماد على تقنيات الإدارة الإلكترونية و الانظمة المعلوماتية لتسهيل معالجة البيانات والمعلومات الخاصة بفرض الضريبة و تحصيلها .
- توظيف عمال ذات كفاءة و خبرة واسعة
- تحديث و عصرنه الإدارة الجبائية
- الاعتماد على قوانين سهلة وبسيطة من أجل أن يفهمها الجميع.

أفاق الدراسة:

- من خلال دراستنا للرقابة الجبائية في التحصيل الضريبي ودراسة ميدانية لمركز الضرائب لولاية عين تموشنت، إستخلصنا أن بحثنا واسع يحتاج لمزيد من الدراسات بإقتراح إشكاليات أخرى نذكر منها:
- هل للرقابة الجبائية والتحصيل الضريبي دورا كافيا المساهمة في زيادة الحصيلة الضريبية؟
- هل تأثير التعديلات الجبائية المستمرة على التحصيل الضريبي؟
- ماهو دور الأساسي للإدارة الجبائية في تفعيل عملية الرقابة للحد من ظاهرة التهرب والغش والضريبي؟

قائمة المراجع

قائمة المراجع والمصادر:

أولا: الكتب باللغة العربية:

1. أبو ناصر محمد والمشاعلة محفوظ والشهران فارس عطا الله، الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق، الطبعة الثانية، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2003.
2. أعمار منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار الهومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر.
3. بن عمارة منصور، الرسم على القيمة المضافة، دار الهومة، الجزائر، 2010.
4. الجندي حسني، القانون الجنائي الضريبي، الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2006.
5. حامد عبد المجيد دراز، المرسي السيد الحجازي، المالية العامة، ب.د.ن، الإسكندرية، مصر، 2004،
6. حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، ط.03، الجزائر، 2010.
7. رنا أديب مندر، مفهوم الضريبة (تعريفها-أشكالها)، قسم إدارة الهندسة والإنشاء، كلية الهندسة المدنية، جامعة دمشق، 2005-2006،
8. سعادة فاطمة الزهراء، مسعودي خيرة، الرسم على القيمة المضافة في التشريع الجزائري-دراسة تاريخية-، مجلة العلوم الإنسانية والحضارة، العدد.08، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، الجزائر، 2018.
9. سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2011.
10. سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت لبنان، 2009.
11. عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي الضريبي، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009،
12. عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2006،
13. عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2000.
14. عيسى سماعيل، جباية ومحاسبة المؤسسة، الصفحات الزرقاء للنشر والتوزيع، الجزائر، 2021،
15. فوري عبد المنعم، المالية العامة والسياسة العالية" الطبعة الأولى، مطبعة المعارف الإسكندرية، مصر،

قائمة المراجع

16. محرزى محمد عباس، اقتصاديات الجبائية والضرائب، ط.04، دار الهومة الجزائر، 2008، ص.156.
17. محرزى مندر، مفهوم الضريبة (تعريفها، أشكالها)، قسم الإدارة الهندسية والانشاء، كلية الهندسة المدنية، جامعة دمشق، 2005-2006.
18. محمد قاسم القزوين، مهدي حسن زويق، المفاهيم الحديثة للإدارة، 1993 .
19. محمود حمو، منور أوسرير، محاضرات في جباية المؤسسات مع تمارين محلولة، مكتبة الشركات الجزائرية، بوداود، ط.1، الجزائر، 2009.
20. المرسي السيد حجازي، مبادئ الاقتصاد العام: الضرائب والموازنة العامة، الكتاب الثاني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
21. ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2004، ص.12 .

ثانيا: المذكرات و الأطروحات الجامعية:

1. بن أحمد الحضرم، دراسة مقارنة للضريبة والزكاة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2000-2001.
2. بن أحمد يونس، الرقابة الجبائية الفعالة ودورها في تحسين الإيرادات الضريبية، مجلة الدراسات الاقتصادية للجنوب الغربي، المجلد:07، العدد: 02، مخبر الدراسات الاقتصادية للجنوب الغربي، جامعة طاهري محمد، بشار، الجزائر، 2020-2021..
3. بن التومي عادل، وهاب مباركة، الرقابة الجبائية ودورها في تفعيل التحصيل الضريبي -دراسة ميدانية بمفتشية الضرائب الحمادية-، مذكرة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2016-2017.
4. بن حدو صورية، بن دواح خليدة، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة ليسانس، معهد العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، تخصص: محاسبة وجباية، المركز الجامعي بلحاج بوشعيب، عين تموشنت، الجزائر، 2015-2016.
5. داودي محمد، الإدارة الجبائية و التحصيل الضريبي في الجزائر، مذكرة التخرج لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والتسيير، تخصص المالية العامة، جامعة تلمسان، 2005-2006،

قائمة المراجع

6. شبيطة هاني محمد حسن ، حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية و ضمانات المكلفين، أطروحة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين، 2008،
7. طالب حسين إبراهيم، بن زغيبه أيوب، دور الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الجبائي - دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب ولاية برج بوعرييج-، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وجباية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية تسيير وعلوم تجارية، جامعة برج بوعرييج، الجزائر، 2019-2020،
8. عيسى بلخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي -دراسة حالة ولاية باتنة-، مذكرة ماجستير، تخصص: إقتصاد تنمية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2003-2004،
9. لياس قالب ذبيح، مساهمة التدقيق في دعم الرقابة الجبائية " دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2010-2011،
10. لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، تخصص: علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2010-2011،
11. محمد علاوي، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، أطروحة دكتوراه، تخصص: علوم إقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2014-2015.
12. محمد فلاح، السياسة الجبائية الأهداف والأدوات، أطروحة مقدمة لنيل دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005-2006.
13. وكواك عبد السلام، فعالية النظام الضريبي في الجزائر (دراسة حالة بقباضة قمار ولاية الوادي)، مذكرة استكمال متطلبات يهادة الماستر في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجباية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011-2012.

14. يحي لخضر، دور الإمتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية (دراسة حالة: مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة - للفترة 2003-2005)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص علوم التسيير، جامعة محمد بوضيافة المسيلة 2006-2007.

ثالثا: المجالات و المقالات العلمية :

1. أحمد خيدل، زهيرة كيسي، جريمة التهرب الضريبي، مجلة الواحات للبحوث الجامعية والدراسات، المجلد.14، العدد.1، المركز الجامعي أمين العقال موسى، تامنغست، الجزائر.
2. بودرواز أيوب، الرقابة الجبائية ودورها في تفعيل التحصيل الضريبي، مذكرة ماستر، تخصص: محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، برج بوعرييج، الجزائر، 2020-2021.
3. بوزيد سفيان، التهرب الضريبي مفهوم وقياس، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد. 15، جامعة مستغانم، الجزائر، 2016.
4. خلوفي سفيان، بوجريو عبد الرؤوف، دور الرقابة في تفعيل عملية التحصيل الضريبي خلال الفترة 2010-2014، مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، المجلد:05، العدد01، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوصوف، ميلة، الجزائر، 2018،
5. عيسى سماعين، تطبيقات طرق التحصيل الضريبي في القانون الجبائي الجزائري، مجلة القانون العقاري، العدد.15، مخبر العولمة وإنعكاساتها على إقتصاديات دول الشمال الإفريقي، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر،
6. مغاري عبد الرحمان، شيخي بلال، دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر، مجلة دراسات جبائية، العدد02، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2013، ص.38.
7. نوي نحة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003-2004، ص.69.
8. وازطة مريم، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة ماستر، تخصص: مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2014-2015.

قائمة المراجع

9. ناصر شارفي، الغش الضريبي في الجزائر أشكاله وسبل مكافحته، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2017.

رابعا : المواد القانونية و المراسيم :

1. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب مديرية التحقيقات و التدقيقات ميثاق المكلفين بالضرائب الخاضعين للرقابة، الجزائر، 2016.
2. الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2015،
3. دنديني يحيى، المالية العمومية، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010،
4. قانون الإجراءات الجبائية، القانون رقم 13-08 المؤرخ في 30 ديسمبر 2013، المتضمن قانون المالية لسنة 2014 .
5. المادة 282 مكرر 04 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2011، ص.104.
6. المادة 356 من الأمر رقم 76-101، مؤرخ في 9 ديسمبر 1996، يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ج.ر.ج.ج، العدد 101 المعدل بموجب القانون رقم 11-16، مؤرخ في 28 ديسمبر 2011، يتضمن قانون المالية لسنة 2001، ج.ر.ج.ج، العدد 72.
7. وزارة المالية: المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، تنظيم ومهام مركز الضرائب، نشرة 2015.

خامسا :الكتب باللغة الأجنبية:

1. Athman Knadil, Théorie fiscale et développement, Alger, SNED,, 1970,
2. Gilbert Tixier et Guy Gest, droit fiscale, édition LJDG, Paris, France, 1976,
3. Hibert Brochier, Pierre Tabatouni, économie financière, France, presses universitaires de France, 1963.

قائمة الملاحق

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

مديرية الضرائب لولاية عين تموشنت

محل مغلق لمدة ستة أشهر

LOCAL FERME POUR PÉRIODE DE SIX MOIS POUR

لعدم تسديد الديون الجبائية

NON PAIEMENT DE LA DETTE FISCALE PAR DÉCISION

بموجب قرار من المدير الولائي

DU DIRECTEUR DES IMPÔTS DE WILAYA

بتاريخ

EN DATE DU.....

(طبقاً لأحكام المادة 392 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة)

**(APPLICATION DES DISPOSITIONS L'ARTICLE 392 DU CODE DES
IMPÔTS DIRECTS ET TAXES ASSIMILÉES)**

ملخص :

تهدف هذه الدراسة إلى استكشاف العلاقة بين الرقابة الجبائية و دورها في التحصيل الضريبي، حيث تشكل الرقابة الجبائية عنصر أساسي و هام ضمن النظام التصريحي في قدرتها على التحكم في وسائل الإدارة الجبائية أو الضريبية و كذا التأكد من حقيقة الإيرادات المحققة.

إن استراتيجية الرقابة الجبائية تعمل على زيادة و تعزيز الالتزام الضريبي و كشف حالات عدم الالتزام من خلال تطبيق الأنواع المختلفة الرقابة الجبائية التي تعتبر وسائل قانونية مفروضة على الأشخاص والمكلفين بالضريبة وعن طريق هياكل الإدارة الجبائية المتعددة و باعتبار أن الجزائر تعتمد في جمع مواردها في الضرائب و خاصة الجبائية البترولية.

وفي ظل تراجع اسعار البترول في الآونة الأخيرة تسعى الدولة لتعويض الجباية البترولية بالجباية العادية لتغطية النفقات العامة مما يستوجب على الدولة تسديد الرقابة الجبائية على المكلفين و ذلك للحفاظ على توازن ميزان مداخيل الضرائب و الرسوم حيث أن الرقابة وحدها غير كافية للقضاء على التهرب الضريبي مما يستوجب على الدولة البحث عن وسائل لتدعيم آليات الرقابة الجبائية للتقليل من هذه الظاهرة و زيادة التحصيل الضريبي.

الكلمات المفتاحية:

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

This study aims to explore the relationship between fiscal control and its role in tax collection, where fiscal control constitutes an essential and important element within the declarative system in its ability to control the means of fiscal or tax administration, as well as verifying the reality of the generated revenues.

The fiscal control strategy works to increase and strengthen tax compliance and detect cases of non-compliance through the application of different types of fiscal control, which are legal means imposed on persons and taxpayers and through the various fiscal management structures, and given that Algeria relies on collecting its resources in taxes, especially Petroleum tax.

In light of the recent decline in oil prices, the state is seeking to compensate the oil tax with the regular tax to cover public expenditures, which requires the state to pay the tax control over the taxpayers, and that is to maintain the balance of the balance of tax and fee incomes, as the control alone is not sufficient to eliminate tax evasion, which requires the The state is looking for ways to strengthen fiscal control mechanisms to reduce this phenomenon and increase tax collection.

key words: Fiscal control, tax collection, tax evasion and fraud, fiscal administration.

