



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم والبحث العلمي  
جامعة بلعاج بوشعيب عين تموشنت-



كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير  
تخصص: محاسبة وجباية معمقة

مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في المحاسبة والجباية المعمقة

تحت عنوان

دور الرقابة الجبائية في فعالية التحصيل الضريبي بالجزائر  
دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية عين تموشنت

تحت إشراف الأستاذ:  
د. قريش

من إعداد وتقديم الطالبين:  
- شركون لعمرى  
- بن صافي عماد

أعضاء لجنة المناقشة

رئيسا	جامعة عين تموشنت	أ.د. درويش عمار
مشرفا	جامعة عين تموشنت	أ.د. قريش محمد
ممتحنا	جامعة عين تموشنت	أ.د. كويد سفيان

السنة الجامعية: 2021-2022

لَا إِلَهَ إِلَّا اللَّهُ





## شكر

سبحانك اللهم لا علم لنا إلا ما علمتنا إنك أنت العليم  
الحكيم فالشكر و الحمد لله تعالى الذي وفقني في انجاز  
هذا العمل وأسأله عز وجل أن يجعله خالصا لوجهه الكريم  
وأن يوفقني لما يحبه ويرضاه في الدنيا و الآخرة  
أتقدم بالشكر الجزيل وعظيم التقدير للأستاذ المشرف  
قريش محمد الذي لم يتخل عن دعمه لي بالتوجيهات  
والنصائح طيلة إنجاز هذا البحث وأسأل الله أن يجعله في  
ميزان حسناته





## إهداء

الحمد لله الذي أعاننا بالعلم و زيننا بالحلم و أكرمنا  
بالتقوى و أجملنا بالعافية.

أتقدم بإهداء عملي المتواضع إلى :

الأرواح المغفورة التي فارقتنا و لا زالت في ذاكرتنا

إلى روح الوالدين.

إلى أسرتي الصغيرة زوجتي وأولادي

إلى كل الأخوة و الأخوات و أفراد العائلة كبيرا و صغيرا

أخص بالذكر الأخت الدكتورة فاطمة في جامعة أحمد

بلقايد بوهران

لى كل الأصدقاء و كل من قدم يد المساعدة من قريب أو

من بعيد

## إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم الحمد لله رب العالمين و الصلاة و السلام على  
أشرف الخلق و المرسلين محمد بن عبد الله النبي الصادق الوعد الأمين  
و على آله و صحبه أجمعين، أما بعد

أهدي عملي المتواضع إلى :

إلى التي حملتني وهنا على وهن تسعة أشهر و غمرتني بحنانها و كانت  
سندا لي في دربي و عانت الحلو و المر حتى أوصلتني إلى ما أبغي  
إلى أغلى ما أملك في الوجود أمي الغالية.

إلى الذي تكفل المشقة في تعليمي و لم يبخل علي بشيء، إلى الذي  
رباني و أرادني أن أبلغ المعالي إلى الذي كان مثلي الأعلى في الصبر  
و طاعة الله أبي العزيز.

إلى أغلى ما أهدتني الحياة: إخوتي

عماد



## الفهرس:

ب.....	شكر
ج.....	إهداء
د.....	الفهرس
ح.....	قائمة الجداول
ط.....	قائمة الاشكال
11.....	مقدمة:
9.....	الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية والتحصيل الضريبي.....
15.....	تمهيد:
16.....	المبحث الأول: الاطار المفاهيمي للرقابة الجبائية
16.....	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية و مبادئها
16.....	أولا / تعريف الرقابة
17.....	ثانيا / تعريف الجبائية :
17.....	ثالثا / تعريف الرقابة الجبائية :
18.....	رابعا / مبادئ الرقابة الجبائية.....
18.....	1- إقامة نظام ضريبي محكم
19.....	2- ترقية و تطوير الإدارة الجبائية
19.....	المطلب الثاني دوافع إجراء الرقابة الجبائية وأهدافها .
19.....	دوافع إجراء الرقابة الجبائية
20.....	1- محاربة الغش الضريبي
20.....	1-1- تعريف الغش الضريبي
21.....	2-1- طرق الغش الضريبي:
22.....	2- محاربة التهرب الضريبي
22.....	1-2- تعريف التهرب الضريبي.....

- 23.....أولاً: التهرب الضريبي عن طريق التجنب أو الامتناع
- 23.....ثانياً : التهرب الجبائي عن طريق استعمال ثغرات في التشريع الجبائي
- 24.....2-2-أثار التهرب الضريبي
- 24.....أولاً : الآثار المالية
- 25.....ثانياً: الآثار الاقتصادية
- 25.....ثالثاً : الآثار الاجتماعية
- 25.....رابعاً : الآثار على فعالية النظام الضريبي
- 26.....المطلب الثالث: أهداف الرقابة الجبائية
- 28.....المبحث الثاني: الاطار المفاهيمي التحصيل الضريبي
- 28.....المطلب الأول: ماهية التحصيل الضريبي
- 28.....أولاً/مفهوم التحصيل الضريبي:
- 29.....ثانياً/قواعد التحصيل الضريبي:
- 29.....المطلب الثاني: طرق التحصيل الضريبي و ضماناته
- 30.....أولاً/طرق التحصيل الضريبي:
- 30.....1-التحصيل الودي للضريبة (الطريقة العادية):
- 30.....1-1-التوريد المباشر :
- 30.....1-2-التوريد عن طريق الأقساط المقدمة:
- 31.....1-3-طريقة الاقتطاع من المصدر:
- 32.....2-الطريقة الجبرية (الطريقة الغير عادية):
- 32.....2-1التنبيه :
- 32.....2-2-ممارسة المتابعات
- 33.....1-بالنسبة للمكلف بالضريبة :
- 34.....2-بالنسبة لإدارة الضرائب :
- 35.....المطلب الثالث: اجراءات التحصيل الضريبي
- 36.....أولاً/ تكوين الملف :
- 36.....ثانياً/ إخضاع المكلف لنظام جبائي معين :

36.....	ثالثا/ تحضير الإشعار بالدفـع وتحصيل الضرائب؛
33.....	الفصل الثاني: دور الرقابة الجبائية في تحسين التحصيل الضريبي
34.....	تمهيد
40.....	المبحث الأول: أشكال الرقابة الجبائية
40.....	المطلب الأول: الرقابة العامة أو الشاملة
40.....	الفرع الأول: الرقابة الشكلية::
42.....	الفرع الثاني: الرقابة على الوثائق:
43.....	أولا: طلب المعلومات
43.....	ثانيا : طلب التبريرات والتوضيحات:
44.....	المطلب الثاني: الرقابة المعمقة
45.....	الفرع الأول: التحقيق المحاسبي
45.....	أولا: تعريف التحقيق المحاسبي
45.....	ثانيا : شروط التحقيق المحاسبي
48.....	الفرع الثاني: التحقيق المصوب في ا المحاسبة
49.....	الفرع الثالث: التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة
50.....	أولا: تعريف التحقيق المعمق بمجمل الوضعية الجبائية الشاملة
50.....	ثانيا : شروط التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة
52.....	المبحث الثاني: أثر الرقابة الجبائية على التحصيل الضريبي
52.....	المطلب الأول : مساهمة الرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي
54.....	المطلب الثاني: علاقة الخاضعين للضريبة مع الإدارة الجبائية وأثرها على التحصيل
52.....	الفصل الثالث: دراسة حالة بـمركز الضرائب لولاية عين تموشنت
59.....	مقدمة الفصل
60.....	المبحث الأول: تقديم مركز الضرائب ومهامه
60.....	المطلب الأول: إصلاح هيكل الإدارة الضريبية
62.....	المطلب الثاني : تعريف مديرية الضرائب لولاية عين تموشنت

69.....	المبحث الثاني: أثر الرقابة الجبائية على زيادة مردودية التحصيل الضريبي لولاية عين تموشنت
69.....	المطلب الأول: طرق التحصيل الضريبي في مركز الضرائب
74.....	المطلب الثاني: إجراءات البحث الأولية للتحقيق
75.....	المطلب الثالث: اعداد التقويم الجبائي
78.....	خلاصة الفصل
80.....	خاتمة:
83.....	قائمة المصادر والمراجع:
86.....	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان
76	الجدول رقم (3-1) التكاليف المعيشية Evaluation des dépenses de frais de vie
76	الجدول (3-2) الموارد (les ressources)
77	الجدول (3-3) وضعية الدخل الاجمالي

## قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان
65	شكل رقم (3-1): يبين الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لعين تموشنت
66	شكل رقم (3-2): يبين الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب
67	شكل رقم (3-3) : يبين الهيكل التنظيمي للمركز الجوازي الضرائب

---

# مقدمة

---

## مقدمة:

يطلق على مجمل الضرائب المفروضة على فئة من المكلفين بالضريبة وكذا تلك القواعد المطبقة على وضعية أو حالة محددة خاصة بهم في علم الاقتصاد بمصطلح الجباية حيث أن هذه الأخيرة تسمح بمعرفة القواعد المطبقة والمتعلقة بالنظام الضريبي لأي بلد والذي يعتبر من أهم المصادر المالية الأساسية لتمويل خزينة الدولة ، وذلك لما تتطلبه عملية التنمية الاقتصادية من أموال ضخمة . ونظرا لأهمية هذا النظام في تحقيق السياسات المالية للدول فإنها تولي له أهمية بالغة وذلك من خلال العمل على تطويره وإجراء إصلاحات مستمرة على منظومته القانونية بغية زيادة الحصيلة الضريبية ، والتي تهدف من خلالها إلى تحقيق مجموعة من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية متمثلة في تحقيق التنمية الاقتصادية عبر تمويل المشاريع الاقتصادية وتغطية مختلف النفقات العمومية إضافة إلى تحقيق العدالة الاجتماعية.

وبما أن الضريبة بمثابة اقتطاع من دخول و ثروات أفراد المجتمع ومختلف النشاطات التجارية والصناعية باعتبارها إلزامية يقرها القانون فمن الطبيعي أن يلجأ بعض الأفراد إلى محاولة التخلص من أداءها كليا أو تخفيضها عن قصد أو دون قصد بالطرق الشرعية والغير شرعية ، ويعتبر التهرب والغش الضريبي من الطرق التي يلجأ إليها المكلفون بالضريبة والتي أصبحت تشكل في الآونة الأخيرة تهديدا كبيرا على اقتصاديات الدول مما استدعى من هذه الأخيرة البحث عن آليات ووسائل لمكافحة مثل هذه الظواهر وتدخل الإدارة الجبائية و منظومة القوانين الجبائية ضمن هذه الآليات و الوسائل .

وقد أقرت التشريعات الجبائية خصوصا تلك التي تعتمد أنظمتها الجبائية على التصريحات الجبائية الرقابة الجبائية كألية للحد من الظواهر الضريبية السلبية عن طريق مراقبة المكلفين بالضريبة وفقا للقوانين الجبائية ومتابعة مختلف التصريحات الجبائية والوثائق والدفاتر الضرورية بهدف تصويب هذه التصريحات وزيادة التحصيل الجبائي بغية الرفع من حصيلة الإيرادات الجبائية ودعم المركز المالي للخزينة العمومية ، حتى تستطيع الوفاء بالتزاماتها التنموية ، ولهذا الغرض فقد كلفت الإدارة الجبائية لتقوم بهذه المهمة من خلال تسخير كافة الإمكانيات المادية والبشرية والعمل بمختلف مصالحها لتحقيق هذا الغرض ، غير أن عملية الرقابة الجبائية لا زالت تحتاج إلى جهود أكبر من قبل الإدارة الجبائية للقضاء على مختلف المعوقات والصعوبات التي تواجهها في التصدي لظاهرتي الغش والتهرب الضريبي ، وهذا ما تسعى الإدارة الجبائية لتحقيقه من خلال توجيه قدراتها المادية والبشرية بكفاءة لتفعيل الرقابة الجبائية

## أولا - الإشكالية:

من خلال ما سلف يمكن طرح الإشكالية التالية: هل للرقابة الجبائية مساهمة ودور في تفعيل التحصيل الجبائي في الجزائر؟ انطلاقا من الإشكالية أعلاه يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية - ما هي القواعد التي تخضع لها بعض ملفات المكلفين إلى الرقابة على الوثائق؟ - كيف تكون الرقابة الجبائية في الجزائر فعالة؟

## ثانيا - فرضيات البحث:

من أجل الاجابة على الاشكالية السابقة، قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

تخضع ملفات المكلفين بالضريبة للرقابة على الوثائق، في حالة عدم تطابق التصريحات السنوية والشهرية مع المعلومات التي بحوزة إدارة الضرائب -تقوم المفتشية العامة للضرائب بإبلاغ المكلف أن ملفه سيخضع للرقابة عن طريق تبليغه ليقوم بالرد عليه -تساهم مجموعة القوانين والقواعد الجبائية في الجزائر في تحسين التحصيل الضريبي

## ثالثا-أهداف الدراسة:

هذه الدراسة تحاول إعطاء إطار تصوري ومفاهيمي قانوني تنظيمي للرقابة الجبائية. كما أننا نحاول إعطاء حلول عملية لتفعيل الرقابة الجبائية مما يضمن تحسين عملية التحصيل الضريبي.

## رابعا -أسباب اختيار الموضوع:

تتمثل أهم الأسباب التي دفعتنا إلى اختيار هذا الموضوع والبحث فيه إلى:

-المساهمة في نشر الوعي الضريبي لدى المكلفين.

- إبراز مدى أهمية الضرائب كمورد من الإيرادات العامة.

- تنامي ظاهرة التهرب والغش الضريبي مما أصبح يشكل خطرا على خزينة الدولة.

## خامسا -أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة أساسا في الأهداف المرجوة منها نظريا وتطبيقيا من خلال:

- هذه الدراسة تحاول أن تساعد بمناهج لتدعيم المنظومة الجبائية في تقييم ومواجهة تغشي ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي.

-التجاوب مع مساعي الإدارة الضريبية لتحقيق أهداف الدولة في زيادة الفعالية في الرقابة والمتابعة الجبائية

سادسا-المنهج المتبع

حتى تتمكن من الإجابة على الإشكالية محل الدراسة وإختبار صحة الفرضيات المصاغة سوف نعتمد على المنهج الوصفي وذلك باستعراض مختلف المفاهيم الأساسية كالرقابة الجبائية والتحصيل الضريبي وغيرها ثم القيام بدراسة ميدانية للبحث.

سابعاً: حدود الدراسة

**الحدود المكانية:** يهدف هذا البحث إلى توضيح فعالية الرقابة الجبائية ودورها في دعم التحصيل الضريبي بما يتوافق مع التشريع الجبائي الجزائري، وكانت الدراسة بمركز الضرائب لولاية عين تموشنت

**الحدود الزمانية:** تتعلق بالفترة الزمنية لمعالجة الاشكالية والمتمثلة في فترة التربص 3 أشهر من سنة

2022

ثامناً صعوبات البحث:

من أهم الصعوبات التي واجهتنا في اعداد هذا البحث نجد:

الوقت الذي يعتبر من القيود التي حالت بيننا وبين جمع المعلومات الخاصة بالبحث

عدم توفر بعض المراجع الحديثة على مستوى المكتبة.

عدم تزويدنا بالمعلومات الميدانية الكافية.

---

## الفصل الأول:

الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية والتحصيل الضريبي

---

## تمهيد:

تعود الرقابة الجبائية إحدى الأدوات الفعالة لمصالح الضرائب التي منحها القانون للتأكد من صدق التصريحات ومعاينة الأخطاء، وذلك لأهميتها البالغة في عملية اتخاذ القرار وتحليل الوضعية الجبائية للمكلفين وكشف مختلف الانحرافات والمخاطر الضريبية، و التي لها تأثير كبير على التحصيل الضريبي.

وبغرض التعرف أكثر على الرقابة الجبائية و دورها في التحصيل الضريبي، قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى  
مبحثين: منها

.المبحث الأول : تم التطرق فيه إلى الرقابة الجبائية عموما من حيث تعريفها أنواعها وأهدافها ،وكذا الجهات المستفيدة منها.

المبحث الثاني : تم التطرق فيه إلى عموميات حول التحصيل الضريبي.

## المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

إن المعطيات الحالية للنظام الجبائي تدل على أن معظم المكلفين بالضريبة لهم استعداد للقيام بأعمال الغش و التهرب الضريبي و استغلال الثغرات القانونية ، مما يستدعي من الدولة التصدي لهذه الظاهرة بقصد تحقيق سياستها المالية و إثبات حق أساسي من حقوقها و الممثل في المحافظة على مصادر تمويل الخزينة العمومية لذلك اتخذت معظم الدول سياسة الرقابة الجبائية التي تعتبر في الحقيقة حق من حقوق الإدارة الجبائية ، وكذلك الوسيلة الأنجع لمحاربة آفة الغش و التهرب الضريبي ، فأعطاها المشرع الجبائي التعاريف الخاصة بها مبرزا لخصوصياتها التي تميزها باقي الأنظمة الضريبية ، كما حددت الإجراءات اللازمة لتنظيم العلاقة الرابطة بين كل من الإدارة الجبائية و المكلف بالضريبة من خلال الإطار القانوني لها و اهتم بحسن سير عملية الرقابة من الناحية التنظيمية فحدد الإطار التنظيمي و القانوني لجهاز الرقابة الجبائية و عليه سنستعرض في هذا الفصل في سبيل الإلمام بجوانب الموضوع المختلفة ، المبحثين التاليين :

نظرا لأهمية البالغة للسياسة الجبائية في تعبئة الوعاء المالي للدولة ، تشكل الرقابة الجبائية محور هذه السياسة ،اد تساعد على الحد من انتشار ظاهرتي الغش و التهرب الضريبي ، و بالتالي صون حقوق الخزينة العمومية حيث تهدف الرقابة الجبائية بمختلف هياكلها و آلياتها ، للتأكد من التصريحات الجبائية المقدمة من طرف الملفين بالضريبة و التي من خلالها ، يتم كشف كل الاغفالات و التجاوزات التي يمكن أن يستعملها المكلف .

### المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية و مبادئها

هناك عدة تعاريف للرقابة الجبائية و بالرغم من هذا التعدد إلا أن مغزاها ينحصر في كونها تلك الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية، بغرض التأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة وقبل التطرق إلى مفهوم الرقابة الجبائية، يجب التطرق إلى تعريف الرقابة و الجبائية .

#### أولا / تعريف الرقابة

تعتبر الرقابة إحدى الوظائف الأساسية التي يقوم بها أجهزة متعددة بغية التأكد من تحقيق النشاط المالي في حدود السياسة العامة لها ، كما تعمل على الكشف عن السلوكيات الأخلاقية و اللاقانونية مثل الرشوة و السرقة في المؤسسات الإدارية ، حيث يعرف هنري فايول الرقابة : "بأنها التحقق من أن التنفيذ يتم طبقا للخطة المقررة التعليمات الصادرة و المبادئ المعتمدة ، فهي عملية اكتشاف ما اذا كان كل شيء يسير

حسب الخطط الموضوعية ،ذلك لغرض الكشف عن ما يوجد هناك من نقاط ضعف و الأخطاء و معالجتها وتقادي تكرارها<sup>1</sup>.

و كتعريف شامل للرقابة نجد أن الرقابة هي الإشراف والفحص والمراجعة، من جانب سلطة أعلى لها الحق في التعريف على كيفية سير العمل داخل الوحدة وكشف نقاط الضعف والانحرافات و الاختلافات تصحيحها.

### ثانيا / تعريف الجباية :

الجبائية هي مجموع الاقتطاعات الإجبارية المفروضة من طرف الدولة التي تضم الضرائب، الرسوم، الأدوات و المساهمات الاجتماعية<sup>2</sup>.

### ثالثا / تعريف الرقابة الجبائية :

تعتبر الرقابة الجبائية الوسيلة الأكثر نجاعة للكشف عن موطن الغش و التهرب الضريبي حيث تعرف بأنها :

السلطة الممنوحة للإدارة الجبائية لأجل متابعة و مراقبة مدى التزام المكلف بالضريبة بالنظام الجبائي و الضريبي السائد في البلاد، بهدف التقليل و محاولة الحد من التهرب الضريبي و المحافظة على موارد الخزينة العمومية وكذلك تحقيق العدالة الاجتماعية بين المكلفين بالضريبة<sup>3</sup>.

لم يعرف المشرع الرقابة الجبائية بمفهومها النظري ،ولكن حدد ضوابطها و خول صلاحياتها للمؤسسات الكفيلة بذلك، ففي المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية نص المشرع على مهمة الإدارة الجبائية الخاصة بالرقابة بقوله "تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو اتاوة كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات و الهيئات التي ليس لها صفة التاجر التي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها" تتم تبيينته بصورة موجزة كيفية القيام بهذه المهمة بما جاء في الفقرة الثانية من نفس المادة على أنه " يتعين على المؤسسات و الهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية ، بناء

<sup>1</sup> حمدي سليمان ، سحيمات القبيلات ، الرقابة الإدارية و المالية على الأجهزة الحكومية "دراسة تحليلية وتطبيقية ". مكتبة دار الثقافة ، الأردن . 13-1998

<sup>2</sup> محمد عباس محري ، اقتصاديات المالية العامة ، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية . ص 181

<sup>3</sup> عوادي مصطفى ، الرقابة الجنائية على المكلفين بالصربية ، مطبعة مروان ، الجزائر 2009 ص11

على طلبها الدفاتر و الوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها ،أيضا تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت المعنية ، خلال ساعات فتحها للجمهور و ساعات ممارسة نشاطها<sup>1</sup>.

مما سبق يمكن إعطاء تعريف شامل للرقابة الجبائية . هي أنها مجمل العمليات التي تهدف الى تحقيق في عين المكان على جميع الدفاتر المحاسبية لمكلف ما و مقارنتها مع جميع العناصر الاستغلال و ذلك من أجل :

- احترام المعايير المحاسبية.
  - ترجمة جميع العمليات التي تمس النشاط الفعلي للمؤسسة إلى كتابات محاسبية.
  - التجانس التام بين الكتابات المحاسبية والأرقام المصرح بها للإدارة الجبائية
- و من هنا نستنتج أن الرقابة الجبائية في مراقبة سير النظام الجبائي التصريحي بهدف التقليل من التهرب الضريبي ، وكذا تحقيق العدالة بين المكلفين بالضريبة و المحافظة على موارد الخزينة .

#### رابعا / مبادئ الرقابة الجبائية

تهدف الرقابة الجبائية لى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكاله و خاصة التهرب الضريبي بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية و توجيهها لتحقيق أهداف الدولة المنشودة ، و لكي تؤدي الرقابة الجبائية وظائفها لابد من توفر المبادئ الأساسية لها والمتمثلة في<sup>2</sup> :

#### 1- إقامة نظام ضريبي محكم

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

- تبسيط صياغة التشريع الضريبي حتى يتسنى للمكلفين فهمه ، اذ يجب أن تكون القوانين و النصوص التشريعية واضحة و سبلة الأسلوب ، إضافة إلى إدراج مذكرات توضيحية للقوانين و النصوص

<sup>1</sup> المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية ، طبعة 2017 ص 09

<sup>2</sup>marie christine, Michel bolier , l'administration fiscale en France paris,1988 p48

التشريعية بلغة بسيطة وسهلة في تناول عامة المكلفين بالضريبة، للتقليل من إحساسهم بتعقد التشريع الضريبي و اقتناعهم به مما يؤدي بهم إلى الالتزام بواجباتهم الضريبية وعدم التهرب منها.

- تحقيق العدالة الضريبية وذلك بتطبيق العدالة الأفقية و يقصد بها أن تتم معاملة المكلفين المتساويين الدخل و الحالة الاجتماعية والاقتصادية معاملة ضريبية متساوية ، و كذلك تجسيد العدالة العمودية . التي تقتضي اختلاف المعاملة الضريبية للمكلفين الذين يحتلون مراكز مالية و اجتماعية مختلفة .

## 2- ترقية و تطوير الإدارة الجبائية

إن التشريع الضريبي لا يكفي لمحاربة التهرب الضريبي ما لم يرفق بإدارة جبائية فعالة ، والتي يجب توفرها على مستوى عال من التطور و الكفاءة إضافة الى توفرها على الإمكانيات البشرية و المادية اللازمة ، و التي تمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه ، إلا أن اليد العاملة لا تفي بالغرض اذا لم تكن ذات خبرة وكفاءة في الميدان ولذلك فمن الضروري العمل على الرفع من كفاءة الموظفين .

و تكوين إطارات متخصصة في مجال الضرائب و الرقابة الجبائية ، وضع برامج تكوينية تتماشى مع التحديدات التي يشهدها النظام الجبائي ، كما تتمثل الإمكانيات المادية في توفير الشروط الأساسية للإدارة الجبائية من أماكن عمل ملائمة تعطي انطبعا جيدا لدى الموظفين ، إضافة إلى توفير أجهزة الاعلام الآلي ووسائل الاتصال الحديثة ، كما ينبغي تحفيز موظفي الإدارة الجبائية من خلال رفع أجورهم و توفير الخدمات اللازمة لهم .

### المطلب الثاني دوافع إجراء الرقابة الجبائية وأهدافها .

بما أن الأنظمة الجبائية الحديثة أنظمة تصريحية تسمح للمكلف بالتصريح بمداخله للإدارة الجبائية ، باعتبارها أساس لتحديد الوعاء الضريبي و يفترض أنها صحيحة ما لم يثبت العكس ، و للتأكد من ذلك وجدت الرقابة الجبائية لمراقبة هذه التصريحات و التأكد من صحتها و مطابقتها لما هو موجود في الحقيقة

### دوافع إجراء الرقابة الجبائية .

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

## 1- محاربة الغش الضريبي

تعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي تسعى الإدارة من ورائها المحافظة على حقوق الخزينة ، من خلال محاربة الغش الضريبي أو التخفيض من حدته ، فالرقابة تعتبر وسيلة للإدارة الجبائية للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المدلى بها في اقتراحات المكلفين ، و إرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات .

## 1-1- تعريف الغش الضريبي

لقد تعددت التعاريف و مفاهيم الغش الضريبي من طرف المؤلفين في هذه الظاهرة ، و هذا باختلاف وجهات نظرهم القانونية والاقتصادية و نظرا لذلك ليس من السهل تقديم تعريف شامل ودقيق، للغش الضريبي و من هذه التعاريف نذكر :

- الغش على أنه الخفض أو الامتناع بطريقة غير شرعية عن دفع الضرائب المستحقة ، ونماذجه متنوعة كالأخطاء الإدارية في التصريحات أو خفض الإيرادات و تضخيم النفقات.
- يقصد به تمكن المكلف كليا أو جزئيا من التخلص من تأدية الضرائب المستحقة عليه ، و ذلك عبر ممارسة الغش و التزوير في القيود و مخالفة القوانين والأنظمة الضريبية المعتمدة ، و تختلف صور الغش تبعا لاختلاف الأساليب إلى يعتمدها كل مكلف للتهرب من تأدية الضرائب المترتبة عليه، فقد يعتمد المكلف إلى كتم عمله عن الدولة أو يمتنع عن تقديم التصريح المطلوب منه، أو أن يقدم تصريحا مزيفا و مدعوما بمستندات مزورة عن حقيقة أرباحه فيخفي بعض أوجه نشاطاته ، أو يزيد من قيمة تكاليف الدخل أو يستعين ببعض القوانين التي تساعد على إخفاء حقيقة أرباحه<sup>1</sup>.
- أيضا هو عبارة عن فعل إرادي يقوم به الممول الذي يقرر مخالفة القانون للتملص من دفع الضريبة . و في هذه الحالة تلاحظ وجود سلوك إجرامي مقصود و متعمد ،وعليه فان الغش الضريبي هو جزء ووجه من عدم الانتظام الضريبي و يعرفه MARGUERAZ بأنه : "بأنه التخلص من الضريبة بتقديم عرض خاطئ للواقع أو تفسير مضلل" و من أجل ذلك يستعمل المكلف طرق الغش و الاحتيال ، مرتكبا بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> مجدي محفوظ ، علم المالية العامة و التشريع المالي العرني ، ديوان النشر البناني ، الطبعة الرابعة 2004 ص 319

<sup>2</sup> عبد المجيد قدي ، دراسات في علم الضرائب ، دار جرير للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى 2011 ص 215

## 2-1- طرق الغش الضريبي:

تأخذ طرق الغش الضريبي شكلين أساسيين هما طريقة الإخلاء القانوني و طريقة الإخفاء المحاسبي.

## 1-2-1 الإخفاء القانوني: و يعني خلق وضعية قانونية مرئية ، وهذا النوع من الغش يأخذ شكلين

أساسين<sup>1</sup>:

- الغش عن طريق التكييف الخاطيء للوضعية القانونية الحقيقية

و يتمثل في تغيير عملية قانونية حقيقية بمظهر عملية أخرى خاضعة لنظام جبائي أكثر امتيازاً ، وهذا يسمح بعدم أداء الضريبة أو أدائها بنسبة أقل من تلك الناتجة عن الوضعية القانونية الأولى ، وهذا ما يكون له أثر في تغيير المعنى الحقيقي لعملية ما و تزييف حالة أو فعل آخر غير خاضع للضرائب ، أو خاضع لمعاملة جبائية خاصة أكثر اعتدالاً ، و من الأمثلة الواقعية الشائعة حالة إخفاء عملية توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة و استبدالها بشكل آخر و هو دفع الأجور بإفراط للشركاء و هذا لكي لا تؤدي الضريبة.

- تركيب عملية وهمية

و هو الأكثر استعمالاً من طرف المكلفين المتهربين حيث يتمثل عمل المؤسسة تجارية مثلاً في إعداد فواتير وهمية ولا تتطابق مع أي توزيع حقيقي للسلع لحساب الزبائن مؤسسات أخرى ، وبذلك تتمكن هذه الأخيرة من خصم مبلغ الرسم على القيمة المضافة على مبيعاتها الوهمية المذكورة في الفواتير المزورة التي سلمتها المؤسسة التجارية ، وهكذا يكون من حق هذه المؤسسات الحصول على تعويض يساوي مبلغ الفرق .

## 1-2-2 الإخفاء المحاسبي: و يكون هذا النوع من الغش حسب الطرق التالية:

- الغش بزيادة التكاليف (الأعباء)

لقد سمح المشرع للمكلف بخصم الأعباء التي يتحملها فعلاً في إطار نشاط مؤسسته شريطة أن تكون التكاليف مرتبطة مباشرة بالاستغلال ، و في حدود السقف المسموح الذي وضعه القانون ، لكن بعض المكلفين يدخلون أعباء ليست لها علاقة بالنشاط الرئيسي للمؤسسة.

- التسجيل المحاسبي للنفقات الشخصية ضمن محاسبة المصاريف العامة

<sup>1</sup> ناصر مراد ، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 2011 ، ص153

وذلك بتقييد النفقات الشخصية الغير قابلة للخصم ضمن المحاسبة العامة للمصاريف العامة، التي تعتبر بطبيعتها قابلة للخصم من الربح المحقق قبل الإخضاع الضريبي.

• الزيادة في مختلف العوائد الممنوحة

وذلك عن طريق الزيادة المبالغ فيها للعوائد (الأجور) المسجلة في المحاسبة ، و التي ليست لها علاقة نسبية مع العمل أو الخدمة المقدمة من طرف الشخص المأجور . كما يمكن أن تكون في الأصل أرباح موزعة على الشركاء تحت غطاء أجور لكي لا تخضع للضريبة على أرباح الشركات ، أو التسجيل عمال وهميين في المحاسبة الخاصة بالرواتب و الأجور حيث يسجلون شهريا دون القيام بأي عمل فعلي للمؤسسة ، و هذه الطريقة تسمح بتضخيم الكتلة الأجرية التي تخصم من الربح الخاضع للضريبة ، مما يؤدي الى تحقيق الضريبة الواجبة الأداء

• الغش بتخفيض النواتج والإيرادات

حيث يتمثل في عدم إجراء التسجيل المحاسبي بصفة كلية أو جزئية للإيرادات المحققة، و ذلك باستعمال طرق ووسائل مختلفة مثل إهمال المبيعات حيث هذه الطريقة تتمثل في لجوء بعض المكلفين الى البيع نقدا بدون استعمال الفواتير أو الشيكات ، و بهذا لا يكون هناك أي أر لعملية البيع ، فيحصل ثمن البيع و لا تظهر العملية في محاسبة المبيعات أو الخزينة .

2- محاربة التهرب الضريبي

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي من أهم انشغالات المشرع، حيث أنها تقلص أهمية النظام الضريبي و تهدد وجوده و نظرا للدور الذي تؤديه الضريبة في المجال الاقتصادي و الاجتماعي، اد تعتبر المصدر الرئيسي لتمويل خزينة الدولة ، و مساهمتها في صياغة السياسة التنموية ، و ذلك يترتب على التهرب عدة انعكاسات سلبية تضر بالاقتصاد الوطني ، مما يستوجب مكافحة هذه الظاهرة و التخفيف من حدتها .

1-2- تعريف التهرب الضريبي

لقد تعددت المفاهيم و التعاريف التي جاء بها المختصين حول مفهوم التهرب و من بينها تجد:

- يقصد بالتهرب "ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر<sup>1</sup>.
  - و يعرف على أنه: "مجموع السلوكيات الرامية إلى تقليص مبالغ الاقتطاعات الضريبية الواجبة الدفع<sup>2</sup>.
  - و بدوره الدكتور منصور ميلاد يونس بري: "بأنه تخلص الشخص المكلف من أداء الضريبة المفروضة عليه نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الجبائي<sup>3</sup>.
- ومن هذا المنطلق يتضح لنا أن التهرب الضريبي يأخذ عدة أشكال تتمثل في :

### أولا: التهرب الضريبي عن طريق التجنب أو الامتناع

يتمثل في امتناع الفرد عن القيام بالتصريح المنشأ للضريبة حتى يتجنب دفعها ، كأن يرفض استرداد بعض السلع الأجنبية حتى يتجنب أداء الضريبة الجمركية التي تفرض عليها.

- الامتناع من استهلاك أو إنتاج السلع التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة بقصد تفادي دفعها.
- ترك النشاط الإنتاجي الذي يخضع إلى ضريبة مرتفعة، والانتقال إلى نشاط آخر خاضع لضريبة أقل.

نلاحظ أن هذا التهرب يركز على إدارة المكلف الذي يجب أن يكون على علم بمختلف الضرائب المفروضة.

### ثانيا : التهرب الجبائي عن طريق استعمال ثغرات في التشريع الجبائي

قد يتحقق التهرب الضريبي نتيجة وجود ثغرات في القانون الضريبي ، و هو ناتج عن إهمال المشرع و في هذه الحالة يقوم المكلف باستغلال ثغرات التشريع الضريبي ، ومن أجل ذلك قد يستعين المكلف بأهل الخبرة و الاختصاص لاكتشاف تلك الثغرات ، فمثلا يستطيع المكلف تجنب الضريبة على الأرباح الصناعية

<sup>1</sup> ناصر مراد ، التهرب و الغش الضريبي ، دار قرطبة للنشر و التوزيع ، الجزائر 2004 ص 06

<sup>2</sup> عبد المجيد قدي مرجع سابق ذكره من 216

<sup>3</sup> منصور ميلاد يونس ، مبادئ المالية العامة ، الجامعة المفتوحة 1994 من 40

و التجارية بالتوصل إلى إعطاء نشاطه صفة غير تجارية من وجهة النظر القانونية رغم أن طبيعة نشاطه تجارية من الناحية الاقتصادية.

بعد هذا الأسلوب من الأساليب التي لا يعاقب عليها القانون لأن المكلف يتهرب من دفع الضريبة، دون ارتكاب أي خطأ يعاقب عليه القانون و من جهة أخرى فإن المشرع هو الذي يضع هذه الثغرات ،سعيًا منه إلى توجيه الأفراد إلى بعض النشاطات التي تتماشى من سياسة الضريبة المرجوة ويكون هذا الأسلوب أكثر استعمالًا من طرف المؤسسات الكبرى ، حيث تجدها توف ملحقا خاصا بالجبائية مهمته الأساسية التعامل الجبائي والقيام 1 بدراسة شاملة للقانون الجبائي لإيجاد بعض الثغرات<sup>1</sup>.

يتضح مما سبق أن هذا النوع من التهرب الضريبي لا يعتبر تهربا حقيقيا "، وذلك نظرا لعدم التجسد المادي للواقعة المنشئة للضريبة القانونية، لذلك يسعى المكلف استغلال هذه الأساليب حتى يقلص العبء الضريبي.

## 2-2- أثار التهرب الضريبي

تعتبر الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة أهداف مالية، اقتصادية و اجتماعية لذلك فإن الإخلال بالواجب الضريبي يؤثر على الدور المنوط بها .وذلك في غياب نظام ضريبي فعال يضمن التحصيل الأمثل للموارد الضريبية المقررة ، وعليه يؤدي التهرب الضريبي عدة آثار سلبية يمكن تصنيفها إلى آثار مالية اقتصادية و اجتماعية

### أولا : الآثار المالية

يؤدي التهرب الضريبي إلى الأضرار بالخزينة العمومية للدولة بحيث يفوت على الدولة جزءا هاما من الموارد المالية ،و يترتب على ذلك عدم القيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل ، وبالتالي تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتها الأساسية اتجاه مواطنها ، و في ظل عجز الميزانية تضطر الدولة إلى اللجوء إلى وسائل تمويلية أخرى كالإصدار النقدي. و اللجوء إلى الاقتراض إلا أن ذلك الاتجاه قد يسبب مخاطر تمس الاستقلال المالي والاقتصادي للبلد المعني .

<sup>1</sup> رضا بعزيزي ، التهرب الضريبي في الجزائر ، رسالة ماجستير ، جامعة الجزائر ، معهد العلوم الاقتصادية 1999 من 14.

## ثانيا: الآثار الاقتصادية

تعتبر الضريبة متغيرا اقتصاديا هاما ، لذلك يؤدي التهرب الضريبي إلى انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني ، وذلك من عدة جوانب بالنسبة لاستثمار فان نقص إيرادات الدولة بسبب التهرب لا يسمح بتكوين ادخار عام ، لذلك يحد من مقدرة الدولة على القيام بالمشاريع الاستثمارية التي تقتضيها التنمية بالإضافة إلى ذلك فان انخفاض معدلات الادخار يجعل الدولة تقلص حجم الإعفاءات الممنوحة، في إطار ترقية الاستثمار و يترتب على ذلك ركود اقتصادي يتميز بارتفاع معدلات التضخم و البطالة.

## ثالثا : الآثار الاجتماعية

يؤدي التهرب الضريبي إلى إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع . كما يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل العبء الضريبي ، إذا يتحمل البعض الضريبة بكاملها بينما يتخلص منها الدين تمكنوا من التهرب الضريبي لجوء الدولة، إلى رفع معدلات الضرائب الموجودة أو إضافة ضرائب جديدة فيزيد العبء الضريبي على من لم يتهرب من الضريبة .

لذلك تصبح الضريبة عاجزة عن تحقيق التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع، بالإضافة إلى ذلك تصبح الضريبة عامل إفساد أخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء المشروعة أو غير المشروعة قصد التحايل والإفلات من الواجب الضريبي.

## رابعا : الآثار على فعالية النظام الضريبي

يعتبر التهرب الضريبي نتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي ، لذلك فان انتشار ظاهرة التهرب الضريبي كدليل على عدم فعاليته في هذا المجال ، نجد أن التهرب الضريبي لا يحقق مبدأ العدالة الضريبية ، كما يقلص الإيرادات المالية للدولة بحيث يعمل على عدم تحقيق أهداف السياسة الضريبية ، المالية الاقتصادية والاجتماعية.

مما سبق نلاحظ أن كل من الغش و التهرب الضريبي آثار ضارة من عدة جوانب، لذلك تعمل الدولة على مكافحة هذه الظاهرتين وذلك على المستوى الوطني و الدولي و يتم ذلك من خلال معالجة أسبابه ، و في هذا المحال يجب:

– تحسين فعالية النظام الضريبي

- تحسين الجهاز الإداري الضريبي
- تحسين العلاقة بين الإدارة و المكلف
- دور التعاون الدولي في محاربة التهرب الضريبي .
- تحسين الرقابة الجبائية .
- تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط و تحصيل الضرائب، فضلا عن صياغة التشريع الضريبي بأسلوب يسهل على المكلفين فهمها
- إرساء نظام ضريبي عادل و ذلك من خلال مراعاة :
- شمولية الضريبة .
- اعتدال معدل الضريبة
- تجنب الازدواج الضريبي
- إعفاءات ضريبية مدروسة

### المطلب الثالث: أهداف الرقابة الجبائية

للرقابة الجبائية أهمية كبيرة ،فهي الوسيلة التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي التي تخرب الاقتصاد الوطني و تقلص الموارد العمومية ، حيث تعمل الإدارة الجبائية على تحقيق عدة أهداف باستعمالها للرقابة الجبائية من أهمها <sup>1</sup>:

1. **الهدف الإداري** : إذ تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الجبائية من خلال الخدمات و المعلومات التي تقدمها و التي تساهم بشكل حيوي و كبير في زيادة الفعالية والأداء و يمكن تحديدها في النقاط التالية :
- تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه إلى أوجه النقص و الخلل في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الضريبية على اتخاذ الإجراءات الصحيحة.
- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة، والإلمام بأسبابها و تقييم أثارها و بالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك.
- تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي

<sup>1</sup> جودي محمد رياض ، دور الرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي ، 2012-2013 رسالة ماستر في العلوم المالية و المحاسبية جامعة بسكرة من 05.

2. **الهدف المالي الاقتصادي** : حيث تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة، من التلاعب و السرقة أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال ، و هذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية و بالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام، مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد والجبائية .
3. **الهدف الاجتماعي** : و يتمثل في :
- منع و محاربة انحرافات الممول مختلف صورها مثل السرقة و الإهمال أو تقصيره في أداء و تحمل واجباته اتجاه المجتمع
  - تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة و هذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات و المتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة
4. **الهدف القانوني** : و يتمثل في التأكد من مدى مطابقة و مسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين للقوانين و الأنظمة .لذا تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية و المحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة ، عن أي انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.

## المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي التحصيل الضريبي

بعد تحصيل الموارد المالية لتغطية النفقات العامة للدولة ، هدفا كلاسيكيا لأي نظام جبائي، بالرغم من تغيير مفهومها بحيث أصبح لها دور على مستوى السياسة الاقتصادية والتوجيه الاقتصادي ، فإن الهدف المالي المباشر ظل عنصرا رئيسيا في السياسة الجبائية للدول النامية، لعدم تمكنها من إنشاء نظام فعال لتشغيل الموارد المعطلة وضمان موارد مالية أكثر، وسنتعرف في هذا الفصل على التحصيل الضريبي أكثر من خلال تعريفه وتقديم اهم قواعده وكذا طرق التحصيل الضريبي وضماناته والاجراءات المتبعة في عملية التحصيل.

### المطلب الأول: ماهية التحصيل الضريبي

أولا نتعرف على مفهوم التحصيل الضريبي و من ثم قواعده .

#### اولا/مفهوم التحصيل الضريبي:

تعددت التعاريف بشأن التحصيل الضريبي نذكر منها:

1. هو مجموع العمليات التي تقوم بها الادارة المالية في سبيل وضع القوانين و الأنظمة الضريبية موضع التنفيذ وبالتالي ايصال حاصلات الضرائب الى خزينة الدولة، ويتم الدفع نقدا أو عن طريق البنك او حوالة بريدية<sup>1</sup>.
2. التحصيل الضريبي يعني مجموع العمليات التي تقوم بها الادارة الضريبية التي تستهدف نقل الضريبة من ذمة المكلف الى الخزينة العمومية من اجل استيفاء حقها على أساس الواقعة المنشأة لها بعد اختيار المادة الخاضعة للضريبة، ثم تقديرها وحساب مبلغها، لنصل الى اخر عملية وهي تحصيل الضريبة، والتي تعبر عن مجموع العمليات التي تستهدف تحويل قيمة الضريبة وانتقال العنصر المالي من المكلف بالضريبة الى الدولة<sup>2</sup>.

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن اعطاء تعريف شامل للتحصيل الضريبي على انه مجموعة من الاجراءات الادارية والتقنية، التي يتم بواسطتها يتم تحويل قيمة الضريبة من ملكية المكلف بها الى ملكية الخزينة العمومية طبقا لقواعد قانونية منشأة لها<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> عبد الحميد محمد القاسي ، عبادي المالية العامة الاقتصاد العام- ، دار الجامعة المصرية. 1994، مصر، من 123

<sup>2</sup> مختاري سامية، بن شني يوسف، مرجع سبق ذكره، ص32

<sup>3</sup> اسماء كرايمية، الجمعي سلامة، مرجع سبق ذكره ، ص 14

## ثانيا/قواعد التحصيل الضريبي:

1- **الفعل المولد للضريبة:** الفعل المولد للضريبة تحدده نصوص التشريع الجبائي ، و يعني المناسبة أو السلوك الموجب المؤدي إلى تحصيل حق الضريبة من طرف مصالح الإدارة الجبائية على حساب المكلف وحدد التشريع الجبائي مجموعة من القواعد التي تخص كل حالة و ملف إذا توفرت فيه شروط الخضوع للضريبة ، إذن الفعل المولد للضريبة يختلف باختلاف نوع وطبيعة الضريبة. فالضرائب المباشرة مثلا، نجد أن الضريبة على الدخل الإجمالي تلزم بموجب دخول القيم المنقولة، أي الفعل المولد لهذه الضريبة يتمثل في توزيع إيرادات القيم الخاضعة للضريبة و وضعه تحت تصرف مستحقيه ، أما الضرائب الغير مباشرة، فيعتبر مرور السلعة للحدود الإقليمية للدولة هو الفعل المولد للضريبة بالنسبة للاستيراد أو التصدير .

2- **قاعدة الملائمة:** أي ضرورة وجود ملائمة في إجراءات فرض الضريبة وتحصيلها وإمكانية تقسيطها أو تأجيلها ، لتسيير الاحتكاك المباشر مع المكلف وجعل التحصيل اقل مشقة وصعوبة ، ويتجلى ذلك في النظام الضريبي الجزائي من خلال الضرائب على الأجور والمرتببات التي تقتطع من الأجر في آخر الشهر بعد دفع المرتب وهو الوقت المناسب للموظفين<sup>1</sup>.

3- **قاعدة الاقتصاد :** وتقوم على أساس أن تكون هناك جدوي من تحصيل الضريبة ، فتكون تكلفة تحصيلها أقل ما يمكن ، أي يجب تخفيض تكلفة الجباية وتسهيل الإجراءات وعدم تعقيدها ، والبحث عن الضرائب الأكثر منفعة أو إيراداً من غيرها، فالهدف هو ان تكون نفقات التحصيل اقل ما يمكن لكي تكون الحصيلة الجبائية وحقوق الخزينة العمومية اكبر ما يمكن وذلك للاستفادة منها أكثر .

**المطلب الثاني: طرق التحصيل الضريبي وضماناته**

تتبع إدارة الجباية طرق مختلفة لتحصيل الضريبة، بحيث تختار لكل ضريبة طريقة التحصيل المناسبة التي تحقق الاقتصاد في النفقات الجبائية والملائمة في تحديد مواعيد استحقاقها، وهذا وفق ضمانات تسمح لكلا الطرفين المكلف والادارة الضريبية بتفعيل عملية التحصيل الضريبي في كل الحالات .

<sup>1</sup> عبد الحميد، محمد القاضي ، مرجع سبق ذكره ، من 126

## اولا/ طرق التحصيل الضريبي:

طرح الفكر المالي أساليب متعددة لتحصيل الضرائب ، وجاء هذا الاختلاف في هذه الأساليب بسبب ان كل اسلوب معين في التحصيل يعتمد على نوع الضريبة بالدرجة الاولى ، وعليه نميز في تحصيل الضريبة طريقتين:

## 1- التحصيل الودي للضريبة (الطريقة العادية):

هذه الطريقة هي الأصل في دفع قيمة الضريبة من المكلفين الى صناديق الخزينة العمومية، بحيث انه في هذه الحالة يلتزم المكلف بدفع ما عليه من المبالغ المستحقة وفق العديد من الطرق والتقنيات يمكن حصرها في:

1-1- التوريد المباشر<sup>1</sup>:

وذلك ان يقوم المكلف بتزويد قيمة الضريبة الى الجهات الضريبية طواعية ومن تلقاء نفسه، وحسب هذه الطريقة يتم الدفع مباشرة من طرف المكلف، حيث بعد ان يتم تحديد دين الضريبة، تخطر الإدارة الجبائية المكلف بميعاد الدفع والإجراءات التي يجب اتباعها لتوريد قيمة الضريبة الى الجهة المختصة في الميعاد المذكور، وهذا هو الأصل طالما ان المكلف يقوم بتقديم تصريحاته الى الإدارة الضريبية ما لم يكن هناك تدليس وتضليل بخصوص هذه التصريحات، وقد تأخذ هذه الطريقة عدة أشكال اهمها:

- ❖ دفع قيمة الضريبة دفعة واحدة او بعدة دفعات وفقا للنص القانوني الخاص بذلك.
- ❖ دفع الدين الضريبي بشراء "طوابع الدمغة" او "أوراق الدمغة" وذلك يكون في صورة شراء طوابع مدفوعة.

1-2- التوريد عن طريق الأقساط المقدمة<sup>2</sup>:

في سبيل تخفيف العبئ الضريبي على المكلفين بها، تلجأ السلطات الضريبية الى وضع تقنية الأقساط، فقد يكون لدى دافع الضريبة تاهيلا وخبرة كافية تمكنه من تقدير الضريبة التي سيتحمل عينها في موعد

<sup>1</sup> مخطاري سامية بن شني يوسف، مرجع سبق ذكره، ص34

<sup>2</sup> قانون الإجراءات الجنائية، المادة 164 معدلة بموجب المادة 63 من في م لسنة 2020، مرجع سبق ذكره م 46

استحقاقها، وفي هذه الحالة يقوم المكلف بدفع مسبق لأقساط مبلغ الضريبة، قد تكون أقساط شهرية أو ثلاثية أو سداسية، حيث بموجبها يلتزم المكلف بدفعها في الإجل محددة، وفي نهاية السنة تقوم الإدارة الضريبة بتسوية حساب الضريبة ومطالبة دافعها بدفع بقية المبلغ إذا كانت الضريبة المستحقة أكبر من مقدار المبلغ المدفوع مسبقا كاقساط، كما قد تقوم الإدارة الضريبة برد المبلغ الفائض إذا كانت الأقساط المدفوعة فعلا أكبر من مقدار الضريبة المستحقة. وأخيرا قد تقوم الإدارة الضريبة بترحيل المبلغ الفائض لحساب الضريبة للسنة القادمة. وتجدر الإشارة الى ان المشرع الجزائري قد أخذ بهذه التقنية في العديد من الضرائب المفروضة على غرار الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات التي تدفع حسب المادة 164 من قانون الإجراءات الجبائية في الاجال التالية من السنة التي تم فيها تحقيق الأرباح:

- ❖ التسبيق الأول في 20 مارس.
- ❖ التسبيق الثاني في 20 جوان.
- ❖ التسبيق الثالث 20 نوفمبر.

ومن محاسن هذا الأسلوب في جباية الضريبة انه يضمن تدفق إيرادات متجددة الى خزينة الدولة و بصورة مستمرة خلال السنة، ويسد حاجات الدولة من الموارد المالية على مدار السنة وليس في نهاية السنة المالية فقط، كما ان أسلوب الدفع بالاقساط يخفف من تأثير الضريبة على دافعها وتصبح مسألة الدفع امرا سهلا وميسورا، يضاف الى ذلك ان هذا الأسلوب في التحصيل يضعف احتمال اللجوء الى الغش و التهرب الضريبي.

### 3-1- طريقة الاقتطاع من المصدر<sup>1</sup>:

تعتبر من اهم طرق تحصيل الضرائب، حيث تلجا الادارة الجبائية بصدد تحصيل الضريبة الى طريقة الاقتطاع من المصدر (الحجز من المنبع) التي تتميز عن غيرها من طرق الجباية من ناحية لجوء الادارة الجبائية الى تطبيقها في اللحظة التي يحصل فيها المكلف بالضريبة على الدخل، الأمر الذي يؤدي الى تزويد الدولة تباعا بحصيلة ضريبية مستمرة، وتتطوي هذه الطريقة على دفع الضرائب من طرف شخص آخر (طرف ثالث) غير المكلف القانوني بها، فيقوم بحجز قيمة الضريبة المستحقة ويوردها إلى الخزينة العمومية تلقائيا. وتعتبر من اهم طرق تحصيل الضرائب، حيث تنعدم فرص التهرب الضريبي من قبل المكلف وهي من اكثر طرق الجباية ملائمة للخزينة العمومية وتتميز هذه الطريقة من طرق التحصيل ب<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، الطبعة الأولى، مركز الاسكندرية للكتاب، الطبعة الأولى، مصر، 2000 ص110-111

<sup>2</sup> حميدة بوزيدة، مرجع سبق ذكره، من 37

- ❖ سهولة وسرعة التحصيل فالممول لا يشعر بوقوع الضريبة وفي اغلب الاحيان يجهل مقدارها.
- ❖ استحالة التهرب الضريبي حيث تحصل قبل حصول الممول نفسه على المادة الخاضعة للضريبة.
- ❖ انخفاض النفقات الجبائية في ظل هذه الطريقة خاصة وان الشخص المكلف بتحصيل الضريبة وتوريدها للخزينة لا يتقاضى في الغالب اجرا نظير ذلك.
- ❖ يضمن هذا الاسلوب تدفق الايرادات للخزينة العمومية بصفة مستمرة على مدار السنة.

## 2- الطريقة الجبرية (الطريقة الغير عادية):

عند احالة استفتاء الادارة الجبائية لدين الضريبة من مال المكلف، تلجا الى الطريقة الثانية وهي طريقة التحصيل الاجباري. وفي هذه الحالة فان الادارة الجبائية تقوم بتحصيل دين الضريبة بقوة القانون وفي بعض الاحيان الاستعانة بالقوة العمومية، هذه الطريقة لها العديد من الاليات والانماط من بينها:

### 1-2- التنبيه :

قبل البدء في ممارسة المتابعات، تمنح الادارة الجبائية المكلف بالضريبة اجالا قانونية لتسديد الضريبة قبل دخولها حيز الاستحقاق، حيث يتم فيها ارسال الانذارات الضريبية كمرحلة أولى، ففيها يرسل قابض الضرائب انذارا الى المكلف المسجل في جدول الضرائب، ويبين هذا الانذار المبالغ المطلوب ادائها وشروط الاستحقاق وكذا تاريخ الشروع في التحصيل، وفي حالة عدم التسديد وعدم تقديم المكلف لطلب التاجيل القانوني للدفع، يقوم قابض الضرائب بارسال رسالة تذكير للمدين بالضريبة قبل 15 يوما من التبليغ كاول قرار متابعة.

### 2-2- ممارسة المتابعات<sup>1</sup>

تتم المتابعات على يد أعوان الادارة المعتمدين قانونيا او المحضرين القضائيين بحكم القوة التنفيذية المنوحة لهم من طرف الوزير المكلف بالمالية. وتتمثل اجراءات المتابعة في الغلق المؤقت للمحل المهني والحجز والبيع.

<sup>1</sup> مراد مهوبي- اجراءات تحصيل الضريبة"، مجلة التواصل في الاقتصاد والادارة والقانون، العدد 39، الصادرة في ستمبر 2014، ص 246

❖ **الغلق المؤقت للمحل المهني:** هذا الاجراء يدخل ضمن الاجراءات الردعية من اجل تفعيل التحصيل الجبري للضريبة، ويتخذ من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى ومدير الضرائب بالولاية بناء على تقرير يعده المراقب المتابع، ولا يمكن ان تتجاوز مدة الغلق 6 اشهر اذا لم يتحرر المكلف بالضريبة المعني من دينه الجبائي او لم يكتتب سجلا للاستحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب صراحة في اجل 10 ايام من تاريخ التبليغ يقوم المحضر القضائي او العون المتابع بتنفيذ قرار الغلق المؤقت.

❖ **الحجز:** يعتبر الحجز اهم اجراء تنفيذي لتحصيل الضرائب والرسوم، حيث يجوز لقابض الضرائب ان يوجه تنبها الى المكلف بالضريبة بوجوب التحصيل، وتكون عملية القيام بالحجز بعد يوم من تبليغ التنبيه، وتوجد عدة اشكال للحجز اهمها : الحجز التنفيذي، الحجز على التحصيل الزراعي، الحجز على الاثاث والمبيعات، الحجز الاستردادي، الحجز التوقيفي، الحجز العقاري.

❖ **البيع:** بعد عجز المكلف واستحالة كل اجراءات التحصيل والمتابعة، لا يبقى امام القابض الا خيار وحيد وهو بيع الشيء او الاشياء المحجوزة، ولا يتم بيع هذه الاشياء المحجوز عليها الا بعد موافقة المدير الولائي كتابيا للقايض وكذلك من طرف والي الولاية وكل سلطة تقوم بهذا المهام، وتتم عملية الاشهار بيوم واحد قبل بداية البيع مع تحديد الاشياء المراد بيعها وكذلك اليوم والساعة التي تبدأ فيها عملية البيع.

<sup>1</sup>وفي بعض الاحيان يصل الأمر الى الحد الاكراه البدني بالحبس لمدة معينة اذا كانت هناك طرق تدليسية ومخالفات خطيرة للقانون، وقد تتخذ شكل حرمان المكلف بالضريبة من استخراج بعض الوثائق الادارية وممارسة الانشطة التجارية، كما تشير ان قيمة الضريبة المستحقة تعد دينا امتيازيا يجب استقائه من اموال المدين بها عند انتقال الملكية منه الى اشخاص آخرين (حالة تركة)

**ثانيا/ضمانات التحصيل الضريبي:** من خلال طرق التحصيل . يمكننا ان نلمس بشكل واضح

ضمانات التحصيل سواءا كانت بالنسبة للمكلف بالضريبة أو الخزينة العمومية

### 1- بالنسبة للمكلف بالضريبة :

تتضح هذه الضمانات في مدى توفر المبادئ الأساسية للضريبة من ناحية زمنية و وضوحها و يقينها ، اي ان ما فرض على المكلف من ديون جبائية تكون واضحة من حيث وعاتها والحدث المنشئ لها وسعرها وقد تم إبلاغه واطلاعه عليها من حيث الوعاء او المادة الخاضعة لها ومن حيث تطبيق الأسعار المفروضة

<sup>1</sup> اسماء كرايمية الجمعي سلامة، مرجع سبق ذكره، ص19

عليها والتعريفات القانونية الخاصة بها و كذا طرق تصفيته، و اعلامه بالتوقيت المحدد للتحصيل ، وهو ما يجعل المكلف بالضريبة كيف وضعيته المالية ومقدرته التكليفية على حسب هذه الالتزامات الضريبية. وبالتالي كل هذه الأمور تعتبر ضمان لدفع المكلف لتسديد ما عليه من ديون والعكس ، حيث كلما كانت هذه الديون غير واضحة وغير مؤكدة لدى المكلف ولم يبلغ باجراءاتها ،كانت بعيدة عن ضمان تسديدها<sup>1</sup>.

## 2- بالنسبة لادارة الضرائب :

ان المشرع قد احاط الدين الضريبي ببعض الضمانات التي تجعله ديناً متميزاً باعتبار حق الخزينة دين ممتاز ذو اسبقية على كامل الديون الأخرى وكذا مكانتها في الميزانية العامة السنوية، وهذه الضمانات تتمثل في<sup>2</sup>:

**حق الامتياز:** اذ يمنح القانوني الضريبي دين الضريبة امتيازاً على كافة اموال المكلف ،أي له الأولوية في الاستحقاق قبل غيره من الديون الأخرى ، ولكن هذا بعد استيفاء الديون القضائية .

**اتباع القاعدة التالية "اجمع ثم استرد" :** أي على الممول ان يقوم بدفع الضريبة اولاً بعد ذلك اذا اراد المعارضة فله ذلك، وهذا لكي لا يؤثر ذلك على التزاماته بالدفع، ولكن اذا ثبت له حق بعد ذلك ، فله ان يسترجع ما دفعه دون اية اضافات بمعنى أنه لا يطالب ادارة الضرائب بتعويضات.

**المنازعة :** أن الخلاف حول مقدار الضريبة اوفي صحتها لا يوقف تحصيلها، فالدفع ملزم اولاً ثم المعارضة بعد دفع الاستحقاق، وهذا يعني ان مصلحة الضرائب لا تنتظر كما هو الحال في القانون التجاري او المدني الى غاية صدور حكم نهائي ، بل يدفع المكلف الضريبة حتى وان لم يفصل في النزاع الضريبي بعد.

**استحقاق دين الضريبة عند وفاة الممول :** وهنا ياتي حق امتياز الضريبة التي يكفل لها حق اتباع الاموال في أي يد كانت، بمعنى انه يمكن لمصلحة الضرائب ان تستوفي دينها على الفرد من التركة التي ورثها اولاده، سواء قد تم توزيعها فعلاً او لم توزع بعد بتعويضات او اية فوائد اتجاه تلك الاموال.

**الحجز الاداري :** يمكن لمصلحة الضرائب ان تقوم بالحجز الاداري على اموال المكلف الذي يعجز عن استحقاق الضريبة في اوقاتها المحددة، فهنا يمكن لمصلحة الضرائب ان تحجز على الحسابات البنكية

<sup>1</sup> رضا خلاصي شذرات النظرية الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 203-204

<sup>2</sup> بوزيد خديجة، مرجع سبق ذكره، ص 39

للمكلف، وقد تقوم بالحجز على بعض المنقولات أو العقارات حتى تجبره على الوفاء سريعا يدين الدولة، او تقوم ببيع تلك المحجوزات من العقار في المزاد العلني استقاءا لديها.

**حجز الضرائب من المنبع :** تعتمد الادارة الضريبية على هذه الطريقة في التحصيل لانها تمكنها من الحصول على حقها كاملا دون عناء.

**لا يمكن مطالبة ادارة الضرائب بالتعويضات :** أي أنه بالرغم من ان مصلحة الضرائب تحصل على غرامات تاخيرية من جراء عدم دفع الضريبة في وقت استحقاقها، فانه ما اذا حصل وان دفع الممول اما خطأ او اكثر مما يستحق عليه من ضريبة قانونية فيحق له استردادها من غير مطالبة مصلحة الضرائب.

**المضايقات الادارية :** حيث تخص القوانين الضريبية احيانا على أمر دوائر السفر و الدوائر الأخرى التي بعدم منح تراخيص السفر أو تجديدها للمكلف قبل التأكد من ان طالبها قد سدد ما عليه من الضرائب. وذلك تسهيلا لتحصيل الضرائب وتجنب التهرب من دفعها.

<sup>1</sup> منح المشرع الجزائري للموظفين المختصين على مستوى المصالح الضريبية حق الاطلاع على الوثائق والاوراق والدفاتر المحاسبية الموجودة لدى المكلف او الغير من أجل تمكينهم من تحديد دين الضريبة، بل ويجوز للنياية العامة ان تطلع الادارة الضريبية على ملفات أي دعوى مدنية او جنائية تساعد في تحديد مبلغ الدين.

واكمالا لكل هذا فقد وضع المشرع ايضا جزاءات جنائية ومدنية على مخالفة التشريعات الضريبية، تكون الغاية منها ضمان حصول الخزنة على حقوقها ومنع تهرب الممولين من دفع ما يستحق عليهم من ضرائب

### المطلب الثالث: اجراءات التحصيل الضريبي

قبل التحدث عن اجراءات سير التحصيل الضريبي لابد أن يكون المكلف على استعداد وقابلية للدفع وكي يكون كذلك لابد أن يصرح بوجود نشاط تجاري يخضعه للضريبة وذلك بامثاله القوانين الضريبية.

<sup>1</sup> عبد المجيد قدرى ، دراسات في علم الضرائب ، دار جريزي للنشر و التوزيع ، عمان الأردن ، 2011 ، من 67

## أولاً/ تكوين الملف :

يقوم الأشخاص مهما كانت صفتهم طبيعيين أو معنويين بتكوين ملف جبرائي يودع لدى مفتشية الضرائب التابعة للمنطقة التي يزاولون بها نشاطهم ويتضمن الملف ما يلي:

- ❖ بالنسبة للأشخاص الطبيعيين : شهادة الميلاد الأصلية ، شهادة الإقامة ، نسخة من عقد الكراء أو الملكية، طلب خطي للوضعية الجبائية ، تقرير المحضر القضائي.
- ❖ بالنسبة للأشخاص المعنويين : شهادة الميلاد الأصلية للمسير و شركائه، هيكل المؤسسة، عقد الكراء أو الملكية، شهادة الإقامة للمسير و شركائه، طلب خطي للوضعية الجبائية، تقرير المحضر القضائي.

## ثانياً/ إخضاع المكلف لنظام جبائي معين :

هناك نوعين من الأنظمة الجبائية في الجزائر، وهما النظام الحقيقي والنظام الجبرائي، يتم اختيار النظام المناسب للمكلف حسب طبيعة النشاطات التي يمارسها ، إذا كان المكلف عبارة عن شخص معنوي أو مستورد أو بائع جملة فإنه يخضع تلقائياً للنظام الحقيقي ، أما بالنسبة للنشاطات الأخرى فيكون تحديد نظام الإخضاع حسب رقم الأعمال المحقق الذي يكون وفقاً لطبيعة النشاط

## ثالثاً/ تحضير الإشعار بالدفع وتحصيل الضرائب؛

تقوم مفتشية الضرائب بتحضير وإرسال الإشعار بالدفع للمكلف الذي يقوم بالتوجه إلى القياضة بعد حصوله على هذا الإشعار والذي يخص الضريبة على الدخل الإجمالي (IRC) والضريبة على أرباح الشركات (IBS)، وتقوم مفتشية الضرائب بإرسال هذا الإشعار سنوياً في شهر جانفي من السنة الموالية للسنة التي يتم فيها تحقيق الدخل من طرف المكلف، الذي يقوم بملأ وثيقة تسمى (601) وإعادتها قبل 01/04 من السنة التي تتم فيها تحقيق الدخل ، وبعد إبداءها من طرف المكلف تقوم مفتشية الضرائب بنقل المعلومات إلى وثيقة أخرى تسمى (Prematrice) مدون عليها الاسم واللقب والرقم الجبائي ومبلغ الدخل والغرامة والعنوان ثم تبعث المفتشية وثيقة (601) إلى المركز الميكانيوغرافي الذي يقوم بنقل المعلومات الموجودة عليه وحساب الضريبة على وثيقة تسمى الإشعار بالدفع، وعند وصول الإشعار بالدفع إلى قياضة الضرائب، تقوم بتقديم هذا الإشعار إلى أمين الصندوق الموجود في مصلحة الدفع أين يكون المكلف قادراً على الدفع بالطرق الآتية:

- ❖ الدفع نقدا : وفيها يقوم أمين الصندوق بتحرير وثيقة تسعى وصل الاستلام (Quittance) وتكون مختومة بطابع القياضة والتي تثبت الدفع المادي للمكلف وتتضمن هذه الوثيقة البيانات التالية :  
الرقم الجبائي، مبلغ غرامة التأخر، نوع الضريبة المدفوعة.
- ❖ الدفع عن طريق الشيك أو صك بريدي : وفيها يقوم أمين الصندوق بتحرير وصل الاستلام الذي يثبت استلام أمين الصندوق لشيك بمبلغ الضريبة، هذا الوصل يكون مختوم بطابع القياضة، ثم يقوم بإرسال الشيكات إلى خزينة الولاية مرفقة بوثيقة تسمى (H10) التي تقوم بتحويلها إلى البنك المركزي.

---

## الفصل الثاني:

دور الرقابة الجبائية في تحسين التحصيل الضريبي

---

تمهيد

من أجل ضمان السير الحسن وممارسة الرقابة على أكمل وجه و المحافظة على إيرادات خزينة الدولة و حماية حقوق المكلفين بالضريبة، نص المشرع الجزائري على مجموعة من القوانين التي تحكم الادارة الجبائية و المكلف بالضريبة على حد سواء و سنتطرق في هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الاول: أشكال الرقابة الجبائية

المبحث الثاني: أثر الرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي

### المبحث الأول: أشكال الرقابة الجبائية

يلجأ النظام الضريبي الجزائري التصريحي إلى الاعتماد على الرقابة الجبائية كوسيلة هامة لكشف المناورات التدليسية ومكافحة العمليات غير القانونية، والتي تلحق أضرار جسيمة بالخزينة العمومية والاقتصاد الوطني على حد سواء، فنجد فعالية الرقابة الجبائية تتأسس على مقارنة المعلومات التي إحتوتها الملفات الجبائية والمعطيات الخارجية الواردة لها، لتمارس بشكل سليم وشامل على مستوى مفتشيات الضرائب، أو على مستوى المقر الاجتماعي للمكلف بالضريبة و التي تسمى بالرقابة الجبائية المعمقة والمسندة إلى عدة أجهزة مختصة في هذا المجال.

### المطلب الأول: الرقابة العامة أو الشاملة

تتم الرقابة العامة (الشاملة) على المستوى الداخلي لإدارة الضرائب، وفي هذا المستوى يتم التمييز بين نوعين من الرقابة: الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق، حيث يقوم العون المحقق بمراقبة وفحص تصريحات المكلفين بالضرائب. هذا النوع من الرقابة ينجز من غير تنقل أو إجراء أبحاث خاصة من طرف مصلحة الضرائب وتتم بمكتب المراقبة على مستوى ملف المكلف بالضريبة وتتم الرقابة على شكل فحص تمهيدي يهدف إلى إجراء مقارنة بين ما هو مصرح به وما يجب أن يصرح به في التصريحات الضريبية لمكلفين من أجل كشف النقائص والأخطاء المدونة عن قصد أو غير قصد من طرف المكلفين بالضريبة التي تؤثر سلبا على خزينة الدولة كما تهدف أيضا إلى مراقبة المصالح الضريبية الداخلية بالسهر على حمايتها من الرشوة وما شابه ذلك من تساهل مع ملفات المكلفين، إلا أن أهمية هذه الرقابة يمكن أن تتغير وتتسع، لهذا نميز عامة ما بين ما يسمى بالرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق، أما الرقابة الشكلية فتتمثل فيما يلي:

### الفرع الأول: الرقابة الشكلية: LE CONTROLE FORMEL:

تعتبر الرقابة الشكلية 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، أي التأكد من كيفية تقديم المعطيات والمعلومات التي تتضمنها التصريحات من الناحية

الشكلية دون إجراء أي مقارنة بين ما تتضمنه من معلومات و تلك التي تتوفر عليها الإدارة الجبائية ودون أن يؤدي ذلك إلى الشك في مصداقية تصريحات المكلف الخاضع للضريبة.<sup>1</sup>

يتم هذا النوع من الرقابة الجبائية عموما على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص والتابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة، ويتم القيام بها كل سنة، وتعتبر كمرحلة تمهيدية وكخطوة أولى لباقي أنواع الرقابة الجبائية الأخرى، وتشمل مجموع التدخلات التي تهدف إلى: التأكد من هوية المكلف بالضريبة وعنوانه، وكذا مختلف العناصر التي تدخل في تحديد الوعاء الضريبي وفق ما يلي:

**أولاً: الملف الإداري للمكلف:** يجب أن يحتوي كل ملف جبائي على نسخة من الوثائق والمستندات التالية: السجل التجاري - بطاقة الهوية - شهادة الإقامة . شهادة التصريح بالوجود - البطاقة الإحصائية - فضلا عن كل مراسلات المكلف.

**ثانيا : نشاط المكلف:** يجب توفر بطاقة التعريف الجبائي، والتصريحات الشهرية الخاصة بمجموع الضرائب، وملخصات أرقام الأعمال لكل سنة.

**ثالثا :الأخطاء المادية:** يتم تصحيحها من خلال التأكد من إيداع التصريحات الشهرية في أجالها المحددة، كما يتم التأكد أيضا من أن العمليات الحسابية مدونة في التصريحات، وبدون وجود أخطاء في العمليات الحسابية، فضلا على أن البيانات المشار إليها في الخانة صحيحة، وأن كل بيان يخص الخانة المتعلقة بها، دون تصحيح ما صرح به المكلف.

أما حالة نقص المعلومات المقدمة من طرف المكلفين أو ظهور معطيات تثير الشك في مصداقية التصريحات يقوم المفتش بطلب المزيد من المعلومات والتوضيحات وذلك بالاتصال المباشر مع المكلف في اجل لا يقل عن 30 يوم لتقديم الرد، بهدف تقديم الرقابة الشكلية فكرة أولية عن الملف

<sup>1</sup> Nathalie Gonthier-Besacier/Marcel Gonthier/Jean-Luc Rossignol, Droit fiscal, Manuel et applications, édition Foucher, France, 2009, p.560.

«Ce contrôle s'applique pour l'ensemble des impositions. Les déclarations sont examinées pour détecter les éventuelles erreurs matériels, anomalies ou contradiction.»

«Ce contrôle n'implique aucune retouche extérieure aux déclaration.»

الجبائي ل يتم من خلاله إعطاء قرار مبدئي عن مصداقية التصريحات سواء بقبوله أو بتحويله إلى الرقابة على الوثائق، أي أن الرقابة الأولى تعتبر تمهيدا للرقابة الجبائية الموالية.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: الرقابة على الوثائق:

تتمثل المرحلة الموالية للرقابة الشكلية في الرقابة على الوثائق التي تحكم على مستوى مفتشيات الضرائب، والتي تقوم بإجراء فحص شامل للتصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين، من خلال مقارنتها بمختلف المعلومات والوثائق التي هي بحوزة الإدارة الجبائية، انطلاقا من ملفاتهم الخاصة والتي تحصل عليها من مختلف الهيئات والمؤسسات المتعاملة مع المكلفين.<sup>2</sup>

وما يمكن إبرازه حول هذا النوع من الرقابة أنه منصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية فتتص المادة 18 فقرة 1: «تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة»<sup>3</sup>. وتضيف أنه: «يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها».

إن هذا النوع من الرقابة يهدف إلى:

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

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

<sup>1</sup> Nathalie Gonthier, Besacier et d'autres, op. Cit, p560.

La constatation de l'absence de dépôt des déclarations entraîne une demande de régularisation ou une mise en demeure

<sup>2</sup> عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، منكرة لنيل شهادة الماجستير، فرع القانون العام، تخصص تحويلات الدولة، جامعة مولود معمري نيزي وزو، كلية الحقوق، 2005

<sup>3</sup> عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، منكرة لنيل شهادة الماجستير، فرع القانون العام، تخصص تحويلات الدولة، جامعة مولود معمري نيزي وزو، كلية الحقوق، 2005

## أولاً: طلب المعلومات

بموجب المهام والامتيازات المخولة من قبل القانون الجبائي للمحقق، يمكنه أن يطلب من المكلف إمداده ببعض المعلومات حول نقاط وأمر احتوتها التصريحات المقدمة، وقد يتخذ هذا الطلب الصيغة الشفوية أو الكتابية، ومثل هذا الإجراء من شأنه أن يساهم في إرساء نوع من الحوار بين الطرفين.

وفي حالة عدم استجابة المكلف للطلب فإنه لا يلزم بأي عقوبة، لكونها لا تعرقل سير الإجراء<sup>1</sup>، وما على الإدارة سوى إعادة إرسال طلب كتابي آخر يطلب فيه التوضيحات.

## ثانياً : طلب التبريرات والتوضيحات:

حسب المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري فإنه: «عندما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة على طلب شفوي، أو لما يكون الجواب الذي تم تقديمه لهذا الطلب عبارة عن رفض للإجابة على كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها، يتعين عليه (المفتش) أن يعيد طلبه كتابياً<sup>2</sup>». (و هذا ما يضفي طابع الإلزامية أكثر، وفي هذه الحالة يصبح المكلف بالضريبة ملزماً بالرد على استفسارات المفتش وذلك في آجال لا يقل عن 30 يوم، حسب نفس المادة حيث جاء فيها: «يجب أن تبين الطلبات الكتابية صريح النقاط التي يشكل يراها المفتش ضرورية للحصول على التوضيحات أو التبريرات، وتكليف المكلف بالضريبة لتقديم إجابته في مدة لا يمكن أن تقل عن 30 يوماً<sup>3</sup>. وللإدارة الجبائية أن تطلب من المكلف بالضريبة استكمال إجابته في أجل 30 يوم في حال ما إذا كانت إجابته الأولى غير كاملة.

1- طلب التوضيحات: ويمكن أن تشمل أي عنصر من عناصر تصريح المكلف بالضريبة، وغالبا

ما تتبع من وجود خلل أو نقص لوحظ من قبل السلطات الضريبية<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> Nathalie Gonthier, Bersacier et d'autres, op. Cit, p560.

<sup>2</sup> المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 36 من قدم لسنة 2009.

<sup>3</sup> المرجع نفسه، المادة نفسها.

<sup>4</sup> Nathalie Gouthier, Besacier et autres, droit fiscal, manuel et application, op. cit., p. 55,

(\*) Demande d'éclaircissement : peuvent porter surtout élément de la déclaration, elle trouvent le plus souvent leur origine dans une anomalie ou insuffisance relevée par les services fiscaux, elles ont pour objet de provoquer des explications du contribuable

2- طلب التبريرات: ويمكن أن تشمل كل عنصر خاص بإنشاء الضريبة على الدخل، الوضعية الضريبية للمكلف بالضريبة<sup>1</sup>، فالمكلف مطالب بتقديم التبريرات للإدارة الضريبية حول عدم التناسق المكتشف بين ما هو موجود في التصريحات وبين ما حصلت عليه الإدارة الضريبية، كما يجب تقديم الدليل الكافي على أن ما هو مصرح به من أرقام صحيحة ودقيقة، أكثر محدودية من طلب التوضيحات، فطلب التبريرات تطلب من المكلف بالضريبة معلومات محددة خاصة ودقيقة. وقد تكون هذه الإجراءات غير كافية بالنسبة للمحقق، لذلك يلجأ إلى الرقابة الخارجية، ومنه نستخلص في الأخير أن الهدف من الرقابة على الوثائق هو اكتشاف المكلفين الغير أمناء وتصحيح الأخطاء المرتكبة في التصريحات، كما تساعد أيضا في اختيار الملفات التي تشكل موضوعا للرقابة المعمقة.

### المطلب الثاني: الرقابة المعمقة

خلافا للرقابة الجبائية الشاملة، تتمثل الرقابة الجبائية المعمقة في التدخلات المباشرة للأعوان المدققين بأماكن تواجد نشاطات المكلفين، إذ تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة ونزاهة التصريحات المكتتبه، وهذا لـ 4 سنوات لم يمسه التقدّم لمحاولة الكشف عن احتمالات التهرب الضريبي<sup>2</sup>. كما يتناول هذا النوع من الرقابة الفحص الدقيق لمحتوى الملف الجبائي أما من حيث المعايير المعتمدة في حالة الملف الجبائي على الرقابة المعمقة، فهي عديدة أهمها التصريح بالعجز المكرر، النقص المستمر في الربح المحقق، إشارة واضحة بوجود تلاعبات وتجاوزات تم الكشف عنها عن طريق الرقابة الشاملة للفصل فيها، أما الأعوان المكلفين بهذه المهمة يجب أن لا تقل رتبهم عن مفتش ضرائب، كما يتم الانتقال إلى مكان مزاولة نشاط المكلف لإجراء معاينة ميدانية للتأكد من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة، وتتمثل الرقابة الجبائية المعمقة في:

– التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة.

– التحقيق المصوب في المحاسبة.

<sup>1</sup> Nathalie Gauthier, Besacier et autres, droit fiscal, manuel et application, op. cit., p. 55. l'impôt sur le revenu situation fiscale du contribuable. Plus limitées que les demandes d'éclaircissement, elles portent de la part de contribuable des renseignements précis.

(\*)La demande de justification : peuvent porter sur tout élément précis concernant l'établissement de

<sup>2</sup> Michel Bouvier, Marie Cristine, l'administration fiscale en France, op. cit, p47.

– التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة.

### الفرع الأول: التحقيق المحاسبي

يقوم التحقيق المحاسبي على كل الشركات الصناعية، التجارية والحرفية الفلاحية إضافة للمهن الحرة.<sup>1</sup>

#### أولاً: تعريف التحقيق المحاسبي

يعني التحقيق في المحاسبة مجموع العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتبة من طرف المكلفين بالضريبة.<sup>2</sup>

ويعني التحقيق في المحاسبة كذلك أنه: «مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتبة من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته (مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية إلا الدفاتر الجبائية الواجبة قانوناً)، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها».<sup>3</sup>

وعليه فالتحقيق في المحاسبة يهدف إلى التأكد من صحة وصدق التصريحات المكتبة بمقارنتها مع مختلف المعطيات المتاحة والوثائق الثبوتية، لذلك يتبين للذين يعينهم الفحص المحاسبي الالتزام بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية التي أكد عليها القانون الجبائي والتجاري، فبغيا هذه الوثائق والملفات لا يكون للتحقيق الجبائي معني.

#### ثانياً : شروط التحقيق المحاسبي

<sup>1</sup> Michel Bovier, Marie Cristine, l'administration fiscale en France, op. Cit, p705.

La vérification de comptabilité concerne les entreprises industrielles, commerciales, artisanales, agricoles, ainsi que les professions libérales..

<sup>2</sup> المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة 2013، ص 13.

<sup>3</sup> العثماني مصطفى، تعلم المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية - حالة الجزائر - منكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع: مالية ومحاسبة، المركز الجامعي الدكتور يحيى فارس، المدينة، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، أكتوبر 2008، من 167

وضع المشرع الجبائي الجزائري جملة من الشروط التي يجب مراعاتها واحترامها قبل وخلال إجراء هذا النوع من التحقيق ويمكن تلخيصها في العناصر التالية:

- ❖ يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونيا من طرف المصلحة.
- ❖ لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل.
- ❖ تمارس الإدارة حق الرقابة مهما كان السند المستعمل لبعض المعلومات.

إذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة الإعلام الآلي يمكن أن تشمل المراقبة كل المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية. يمكن أن تتم عملية التحقيق، إما في عين المكان باستعمال تجهيزات المكلف بالضريبة أو على مستوى المصلحة بناء على طلب صريح من المكلف بالضريبة. في هذه الحالة يجب على المكلف بالضريبة أن يضع تحت تصرف الإدارة كل النسخ والدعائم التي استعملت في تأسيس المحاسبة المعدة بواسطة الإعلام الآلي.

- ❖ لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق للتحضير، مدة 10 أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.

يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين، وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها، والحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية وكذا الوثائق الواجب الإطلاع عليها وأن يشترط صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة.

في حالة استبدال المحققين يجب إعلام المكلف بذلك.

في حالة حدوث مراقبة مفاجئة للعناصر الطبيعية للاستغلال، أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية، يسلم الإشعار بالتحقيق عند بدايته.

❖ لا يمكن فحص الوثائق المحاسبية من حيث الموضوع، إلا بعد 10 أيام من تاريخ استلام الإشعار.<sup>1</sup>

❖ لا يمكن تحت طائلة البطلان أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من 3 أشهر فيما يخص:

مؤسسات تأدية الخدمات التي لا يتعدى رقم أعمالها السنوي 1.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها، والمؤسسات الأخرى التي لا يتعدى رقم أعمالها السنوي 2.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها، ويمتد إلى 6 أشهر بالنسبة للشركات المذكورة أعلاه على التوالي إذا كان رقم أعمالهم السنوي على التوالي 5.000.000 و 10.000.000 دج.

ولا يجب أن يتجاوز 9 أشهر في جميع الحالات الأخرى .

يجب معاينة نهاية عملية التحقق في عين المكان عن طريق محضر يستدعي المكلف بالضريبة المحقق معه لتأشيرة وتوضع الإشارة عند الاقتضاء في المحضر في حالة رفض توقيع هذا الأخير .

تمدد مهلة التحقيق في عين المكان في حالة وجود شبهة لعملية التحويل غير المباشرة في

الأرباح.

لا يحتج بمدة المراقبة أمام الإدارة لدراسة الملاحظات والعرائض التي قدمها المكلف بعد نهاية التحقيق في عين المكان، وعليه لا تطبق المدة المحددة في حالة اكتشاف مناورات تدليسية مثبتة قانوناً أو في حالة تقديم المكلف لمعلومات ناقصة أو خاطئة أثناء التحقيق أو لم يرد في الآجال على طلبات التوضيح أو التبدير، منصوص عليها في المادة 19.

عندما ينتهي التحقيق في المحاسبة الخاصة بفترة معينة بالنسبة للضريبة أو مجموعة من الضرائب وباستثناء ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، لا يمكن للإدارة أن تشرع في مراقبة جديدة لنفس التقييدات الحسابية، فواتير أو مذكرات بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم رسم وبالنسبة لنفس الفترة.

<sup>1</sup> المادة 20 من قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سابق

يثبت عدم تقديم المحاسبة بمحضر يدعى المكلف بالضريبة للتوقيع عليه خضوريا كما يكون موضع إعدار يدعي من خلاله المكلف بالضريبة لتقديم المحاسبة في أجل لا يزيد عن 8 أيام، كما يذكر الرفض المحتمل للتوقيع على المحضر.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: التحقيق المصوب في المحاسبة

التحقيق المصوب في المحاسبة هو شكل من أشكال الرقابة الجبائية المعمقة التي تم استحداثها مؤخرا ضمن قانون المالية لسنة 2008، وهو لا يختلف عن التحقيق في المحاسبة العادية من حيث الإجراءات.

**أولا: تعريف التحقيق المصوب في المحاسبة:** هو عبارة عن تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو مجموعة العمليات أو المعطيات المحاسبية المتعلقة بفترة تقل عن سنة جبائية.<sup>2</sup>

ويتم كذلك هذا التحقيق عندما تشكك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية.<sup>3</sup>

### ثانيا: شروط التحقيق المصوب في المحاسبة

يخضع هذا النوع من التحقيق لجملة من الشروط التي يجب مراعاتها واحترامها، وهي كما يلي:

- ❖ يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والآتوى المتعلقة بالتحقيق.
- ❖ لا يطلب من المكلفين بالضريبة أثناء هذا التحقيق سوى تقديم وثائق توضيحية عادية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم.
- ❖ يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق العام المذكور سابقا.

<sup>1</sup> المادة 20 من قانون الإجراءات الجنائية، مرجع سابق.

<sup>2</sup> ميثاق المكلفين بالضريبة للخاضعين للرقابة، مرجع سابق، ص 19.

<sup>3</sup> قانون الإجراءات الجنائية، مرجع سابق، المادة 20 مكرر 1.

❖ لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبتها، على أن يستفيد من أجل أدني للتحضير، مدته (10 أيام)، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.

❖ يجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق، بالإضافة إلى العناصر المشتركة أثناء التحقيق في المحاسبة المذكورة سابقا، توضيح طابع التصويب في التحقيق كما يجب إعلامه بطبيعة العمليات المحقق فيها.

❖ لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين.

يجب معاينة نهاية عمليات التحقيق في عين المكان عن طريق محضر يستدعي المكلف بالضريبة المحقق معه لتأشير، وتوضع الإشارة عند الاقتضاء في المحضر في حالة رفض توقيع هذه الأخيرة.

❖ وتمتد مهلة التحقيق في عين المكان بأجل ممنوح للمكلف بالضريبة المحقق معه بموجب المادة 20 مكرر 1، من قانون الإجراءات الجبائية للإجابة على طلبات التوضيح أو التبرير في حالة وجود شبهة لعمليات التحويل غير المباشرة للأرباح.

❖ يتمتع أجل 30 يوما لإرسال ملاحظاته أو قبوله ابتداء المكلف بالضريبة في من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقييم.

❖ إن ممارسة التحقيق المصوب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقا والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة، ولكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التقييم المتم عند التحقيق المصوب.<sup>1</sup>

### الفرع الثالث: التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة

تم إنشاؤه بموجب قانون المالية لسنة 1992 وفقا للمادة 131 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

<sup>1</sup> قانون الإجراءات الجنائية، مرجع سابق، المادة 20.

## أولاً: تعريف التحقيق المعمق بمجمل الوضعية الجبائية الشاملة

عرفته المديرية العامة للضرائب على أنه مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل العام (المداخل المعمقة خارج الجزائر فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية ...)<sup>1</sup>.

فيمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أو لا، أو عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة. في هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة، والخدمة المالية والحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى، كما يمكن القيام بهذا التحقق عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصى جبائياً وجود أنشطة أو مداخل متملصة من الضريبة.<sup>2</sup>

## ثانياً : شروط التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة

ولقد وضع المشرع الجبائي جملة من الشروط الواجب احترامها خلال القيام بهذا النوع من التحقيق وتتمثل في:

- ❖ لا يمكن القيام بالتحقيق المعمق إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة ، مفتش على الأقل.
- ❖ لا يمكن القيام بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي، فيما يتعلق بالضريبة على الدخل دون إعلان المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً من خلال إرسال أو تسليم له إشعار بالتحقيق مع إشعار بالاستلام، مرفوقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة، ومنحه أجلاً أدنى للتحضير يقدر بـ 15 يوماً ابتداء من تاريخ الاستلام.

<sup>1</sup> ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، مرجع سابق، ص 25.

<sup>2</sup> قانون الإجراءات الجنائية، مرجع سابق، المادة 21ققرة 1.

- ❖ يجب أن يذكر في الإشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق وأن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين خلال عملية المراقبة بمستشار يختاره هو.
- ❖ تحت طائلة البطلان لا يمكن أن يمتد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة طيلة فترة تفوق سنة واحدة اعتباراً من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق أو تاريخ تسليمه إلى غاية تاريخ الإشعار بإعادة التقييم.

وتمتد هذه الفترة بأجل يمنح، عند الاقتضاء للمكلف بالضريبة وبناء على طلب هذا الأخير، للرد على طلبات التوضيح أو تيرير الأرصدة ومداخيل الأرصدة من الخارج، كما تمتد هذه الفترة بـ 30 يوماً وبالأجل الضرورية للإدارة بغية الحصول على كشوفات الحساب عندما لا يستطيع المكلف بالضريبة تقديمها في الآجال المحددة (30 يوماً)، ابتداء من تاريخ طلب الإدارة أو الحصول على المعلومات المطلوبة من طرف السلطات الأجنبية عندما يتوفر المكلف بالضريبة على مداخيل في الخارج أو متحصل عليها من الخارج. تمتد مدة التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة إلى سنتين في حالة اكتشاف نشاط خفي.

- ❖ عند الانتهاء من إجراء التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدخل، لا يجوز للإدارة الجبائية، بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد أو مراقبة الوثائق خاصة بنفس الفترة ونفس الضريبة إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد استعمل أساليب تدليسية.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، مرجع سابق، ص 27

## المبحث الثاني: أثر الرقابة الجبائية على التحصيل الضريبي

للرقابة الجبائية دور كبير في زيادة التحصيل الضريبي، إذ يجب على الإدارة التحكم الجيد في جميع الإجراءات التي يقوم بها المحقق لكي تكون ناجحة بكل مراحلها من التحضير الى نهاية التحقيق وتضمن التحصيل الحيد للضريبة، حيث أن زيادة الحصيلة الضريبية تتوقف على فعالية إجراءات الرقابة و النظام الضريبي ولهذا يجب على المحقق إحترام جميع مراحل الإجراءات بطريقة قانونية حتي يتوصل إلى نتائج إيجابية تكشف الإغفالات والتجاوزات التي ارتكبتها المكلف وبالتالي التحكم الجيد في الإجراءات يساعد المحقق التوصل الى نتائج إيجابية مما يساهم في زيادة الحصيلة الضريبة.

### المطلب الأول : مساهمة الرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي

- دور فحص المحاسبة من حيث الشكل في زيادة التحصيل الضريبي : من بين أهم الإجراءات الرقابة الجبائية التي يقوم بها المحقق الجبائي لدينا فحص المحاسبة من حيث الشكل ونعني بها معاينة كل الدفاتر الملزمة على المكلف وفحصها بما يلائم الشروط و الأحكام القانونية اذ يجب على المكلف بالضريبة تقدم كل الدفاتر التي بدورها تمثل كل العمليات التي تقوم بها المؤسسة، بهدف التوصل الى الوضعية الحقيقية للمؤسسة ، اذ يجب على المحقق فحص كل الدفاتر والتأكد من مدى مطابقتها للتشريعات و الشروط القانونية، و التي على أساسها يحصل المحقق على صورة صادقة محاسبة المكلف، فإذا وجد دفاتر غير مطابقة للتشريعات يتضح للمعون المحقق أن للمكلف نية التهرب الضريبي فيتخذ الإجراءات اللازمة لمنع التصرفات غير القانونية و بالتالي المساهمة في زيادة التحصيل الضريبي.<sup>1</sup>

- دور فحص المحاسبة من حيث المضمون في زيادة التحصيل الضريبي: بعد قيام المحقق بفحص المحاسبة من حيث الشكل لمختلف الدفاتر المقدمة من طرف المكلف بالضريبة يقوم بفحص دقيق لكل المعلومات والحسابات، للتأكد من صحتها حيث أن فعالية هذا الإجراء و قدرة المحقق على كشف الأخطاء والتجاوزات يساهم بنسبة كبيرة في زيادة المردودية الضريبية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> بن صفي الدين احلام ، الرقابة الجبائية ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، تخصص الدولة و المؤسسات العمومية ، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2013، ص ص 32.3

<sup>2</sup> العثماني مصطفى ، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ، تخصص مالية ومحاسبة ، المركز الجامعي الدكتور حبي فارس ، المدية ، قسم علوم التسيير، 2008 ص 178

## 1/ التحقيق المحاسبي:

هذا النوع من التحقيق يساهم بدرجة كبيرة في زيادة مردودية الحصيلة الضريبية حيث أن هذا النوع يعتبر من أهم طرق تنفيذ الرقابة الجبائية على المكلفين، حيث أنها تهتم بجميع أنواع الضرائب والتأكد من صحة التقيدات المحاسبية ومقارنتها التصريحات المقدمة طرف المكلف التأكد من مصداقيتها، إن التحقيق المحاسبي يساهم في زيادة المداخل الجبائية و تحسين مردويتها هذا من خلال التطبيق الجيد لإجراءات التحقيق المحاسبي.<sup>1</sup>

## - إجراءات التحقيق المحاسبي:

إن التحضير لعملية التحقيق هو من أهم الخطوات التحقيق المحاسبي حيث يتم من خلاله اختيار الملفات التي سيحقق فيها ويقوم المحقق الجبائي بدراسة الملف الجبائي للمكلف، وبعد ذلك يفحص الملف الجبائي للمكلف وإعداد قائمة مفصلة برقم الأعمال المحقق، وبالتالي إن هذه فعالية هذه الإجراءات تساعد في إعطاء صورة حقيقة للتصريحات المقدمة والمساهمة في منع التهرب الضريبي، وبالتالي زيادة المردودية الضريبية حيث أن كفاءة المحقق بالقيام بهذه الإجراءات تساعد في تحسين مردودية التحقيق المحاسبي.

## 2/ التحقيق المععمق:

إن التحقيق المععمق هو امتداد للتحقيق المحاسبي يهدف إلي مراقبة المداخل المصرح بها من طرف المكلف، وحوصلة ما هو في ذمة المكلف من خلال المؤسسات المالية التي تتعامل معه، وعند حصول المحقق على المعلومات يقوم بفحصها ومقارنتها مع المعلومات المصرح بها من أجل اكتشاف المخالفات و الأخطاء، وبالتالي فرض غرامات على المكلف هذا ما يؤدي إلى زيادة التحصيل الضريبي، إذن فعالية الرقابة الجبائية تتوقف على مدى أهمية تطبيق العقوبات و الغرامات لضمان التحصيل الجيد. للضريبة وزيادة مردوديتها ويشكل تحديد مدة التحقيق من أهم أدوات لضبط وسير عملية التحقيق بطريقة فعالة.<sup>2</sup>

وتتوقف فعالية هذا النوع من التحقيق إلى:

- كفاءة الهيئات المختصة بسن القوانين و المراقبين الذين يقومون على تطبيقها واتخاذ اجراءات من شئنها تقوية نضام الرقابة الجبائية.

<sup>1</sup> شوقي جباري جامعة الجزائر ، عوملي بسمة، جامعة تبسة، تعبئة الموارد الجبائية خبار استراتيجي لتغطية العجز المالي للبلديات الجزائرية ،

المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية ، عدد 2 جوان 2013 ص 37

<sup>2</sup> سهام كردودي ، مرجع سابق ، ص 21

- تمديد المراقبة الجبائية حسب اجراءات التحقيق المعمق للأشخاص المكتتبه للتصريح.
- تكثيف عمليات الرقابة و المعاينة المستمرة حيث أن هذه الإجراءات تساهم في زيادة مردودية التحقيق المعمق وبالتالي زيادة التحصيل الضريبي.

### المطلب الثاني: علاقة الخاضعين للضريبة مع الإدارة الجبائية وأثرها على التحصيل

إن توعية المواطنين بمسؤولياتهم الضريبية يعتبر أمر هام جدا ومسؤولية هذا الأمر يقع على عاتق الدولة و القطاع الخاص على حد سواء، بل يجب أن يعتبر كل شخص مسؤولا عن هذا الأمر من خلال المدارس و المعاهد تبدأ الدولة في رفع مستوى الوعي الضريبي وكذلك من خلال المنشورات والمقالات والندوات التي ينظمها القطاع الخاص، فإذا ما تم تطبيق ذلك فإنه سيعمل على رفع مستوى الوعي الضريبي واحتمالات التهرب الضريبي ستناقص وبالتالي زيادة المبالغ الضريبية المحصلة بالإضافة إلى أن رفع مستوى الوعي الضريبي سيعمل على تحسين العلاقة بين المكلف و الإدارة التربية.

#### اولا : أهمية الوعي لدى المكلف و الإدارة الضريبية.

تؤثر سياسة الإدارة الضريبية بشكل كبير في مستوى العلاقة بين المكلف و الإدارة الجبائية وكذلك في مستوى التحصيل والجبائية، حيث يجب على الإدارة الضريبية أن تعمل على تبسيط الإجراءات المتبعة داخل الدوائر الضريبية وكذلك يجب على الإدارة الجبائية أن تكون لديها خبرات و الإلمام بالجانب المالي و المحاسبي ،حيث أن هذا الوعي و المعرفة يساعد الإدارة الضريبية في وضع الخطط وتعديلها ومتابعتها مما ينعكس أثره إيجابا على مقدار وعيه و بالتالي رفع وزيادة لمستوى التحصيل الضريبي، إن قضية وعي المكلف لها دور هام وضروري لبناء جسور الثقة بين المكلف من جهة و الإدارة الضريبية و بالتالي زيادة المبالغ الضريبية المحصلة وضمان عدم ضياع الأموال على الخزينة العامة للدولة.<sup>1</sup>

#### ثانيا: تعزيز الثقة بين المكلف و الإدارة الجبائية

إن فكرة تعزيز الثقة بين المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية يجب أن تعمل هاته الأخيرة جاهدا على تحقيقها، هذه الثقة لا يمكن أن تتحقق إلا بوجود علاقة يسودها الوضوح والشفافية التي يمكن من خلالها عرض القوانين والأنظمة والتعليمات الجبائية على المكلفين، وذلك من

<sup>1</sup> حسام قايز ، العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية و أثرها على التحصيل و الجبائية ، أطروحة استكمال لنيل شهادة الماجستير في المنازعات الضريبية ، كلية الدراسات العليا ، جامعة النجاح الوطنية ، نابلس ، 2008 من مرمي 77.78.79

شأنه أن يؤدي إلى زيادة قدرم على معرفة مقدار الضريبة المفروضة عليهم من أجل القضاء على أي نوع من الغموض الذي قد يسود هذه العلاقة<sup>1</sup>.

يتم وضع الضمانات في مكان مقابل الشفافية التي ستجعلها كدليل على المكلف. وبالتالي تتعهد الإدارة على وجه الخصوص أن تكون رد فعل على اكتساب فهم لقيود المكلف وصياغتها مع أعطاء ملاحظات متناسبة ونزيهة مثل عدم تطبيق عقوبات التأخير في السداد أو معارضة الإشعارات المرسلة والمخطط لها. و في الأخير تهدف علاقة الثقة إلى تحويل الجوهر القمعي للإدارة الضريبية إلى جوهر تعاوني.<sup>2</sup>

### ثالثا: تدعيم جسور الثقة بين المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية

إن وجود علاقة جيدة بين المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية من شأ أن يعزز علاقة الثقة بينهما، وقصد تحسين هذه العلاقة يجب مراعاة الإجراءات التالية:<sup>3</sup>

تحسين علاقة الإدارة الجبائية بالمكلفين والسعي إلى تغيير كلف اتجاه الإدارة الجبائية باعتبارهم زبائن لديها، وأن التعاون لا بد أن يكون السيد فضلا عن الاستماع المستمر إلى انشغالاتهم وشكاويهم والأخذ بعين الاعتبار لمقترحاتهم؛ الثقة كسر حاجز الخوف المتأصل منذ عهد في نفوس المكلفين من خلال تعاملهم مع الإدارة الجبائية وبث روح المفقودة بينهما، وذلك من خلال عقد ندوات ومؤتمرات تجمع كل من المكلفين وأعاون الإدارة الجبائية لمناقشة مشاكل التطبيق وإيجاد الحلول الممكنة؛ -يجب إرشاد وتوجيه الموظفين العاملين في مصلحة الضرائب أن لهم دور لا يستهان به في نيل ثقة المكلف، الأمر الذي يتطلب تعريفهم بالدور المهم الذي يقومون به، بمعنى الارتقاء بهم إلى مستوى المسؤولية المنوطة لهم وإشعارهم بالنتائج السلبية الخطيرة التي تترتب على انحرافهم في أعمالهم، كما يجب إقناعهم بضرورة كسب ثقة المكلفين حتى يطمئن المواطن دافع الضريبة بان إدارة الضرائب لا تريد الحصول على أقصى ما يمكن الحصول عليه، ولا يجب أن يشعر المكلف بأن هناك مجالا للمساومة؛ استخدام الأساليب العلمية في مجال العمل الضريبي مما يؤدي إلى زرع بذور الثقة المفقودة لدى المكلف في الإدارة الجبائية

<sup>1</sup> غريبي محمد، الشفافية الضريبية أداة لتعزيز الثقة بين المكلف و الإدارة الضريبية. مجلة الباحث للدراسات الأكاديمية، المجلد 07، العدد 02، الجزائر، 2020، ص 253

<sup>2</sup> patrice puyperoux.(2014). La relation de confiance entre l'administration fiscale et les entreprises, rapport présenté et adopté le 6 novembre, Pris, France, 12 8-patrice puyperoux, même référence, p14

<sup>3</sup> نجاة نوى، كيفية تعزيز ثقافة المواطنة الضريبية لدى الممولين في الجزائر، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 1 ، العدد 16، الجزائر ، ص 253.

التي ينظر إليها في كثير من الحالات بعين الشك والريبة، فقد ثبت أن إتباع الوسائل اليدوية القديمة في العمل الضريبي قد أدى إلى كثرة المنازعات بين الإدارة التريبة والممولين؛

-تتحقق ثقة المكلفين في الإدارة الجبائية إذا ما لاحقت المكلفين المتهربين من الضريبة وبذلك تكون قد حققت مبدأ المساواة والشمول الذي من شأنه التقليل من شعور المكلفين الملتزمين بدفع الضريبة بعدم الرضا الذي ينتابه نتيجة عله بأن المكلف الذي بجواره ليس له ملف ضريبي ولا يسدد دين الضريبة، وعلاجا لهذا الموقف يجب عليها البحث عن هؤلاء المكلفين وملاحقتهم؛

## خلاصة الفصل

خلصنا في هذا الفصل إلى أن أهم طريقة متبعة لمكافحة التهرب و الغش الضريبي هي الرقابة الجبائية، لأنها تعتبر من أهم الوسائل المستخدمة في الإدارة الجبائية، حيث تهدف إلى التأكد من صحة التصريحات الجبائية المقدمة ومقارنتها بالمحاسبة ولتحقيق أهداف الرقابة الجبائية استخدم المشرع الجبائي مجموعة من القوانين لتنظيم السير الحسن بين أعوان الإدارة الجبائية و المكلفين بالضريبة حيث منح حقوق وفرض عليهم واجبات، وقد أخذت الرقابة الجبائية شكلني الرقابة العامة و الرقابة المعمقة، إذ أنهما من أهم الإجراءات التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية لذلك يستوجب تطوير وتجديد القوانين التي تحكم الرقابة الجبائية لمحاربة التهرب الضريبي و المحافظة على أموال الخزينة العامة.

وكلما زادت فعالية الرقابة الجبائية كلما زادت مردودية الضريبة وتنوع الإيرادات الضريبية والتي تعتبر من أهم المصادر التي تعتمد عليها الدولة في تمويل التنمية الاقتصادية.

---

## الفصل الثالث:

دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية عين تموشنت

---

## مقدمة الفصل

سوف نتطرق في هذا الفصل إلى دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية عين تموشنت وذلك من أجل إسقاط الجانب النظري على التطبيقي ومحاولة معرفة دور الرقابة الجبائية على مستوى ولاية عين تموشنت في زيادة التحصيل الضريبي والمردودية الضريبية. وقد قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: إلى تقديم مركز الضرائب، أما المبحث الثاني فتطرقن فيه إلى عطاء امثلة عن اجراءات البحث والتحقيق من خلال التعرف على أهم المراحل المتبعة على احدى التجار.

## المبحث الأول: تقديم مركز الضرائب ومهامه

إن إدارة الضرائب تضم مجموعة هيئات منتشرة عبر التراب الوطني تابعة لوزارة المالية (مديريات ومراكز) مكونة من الأجهزة المكلفة بتحصيل ومراقبة مختلف الضرائب وهي ملزمة بمتابعة كل العناصر الضرورية التي من خلالها يتحدد الوعاء الضريبي.

إن تحقيق الأهداف السياسية الضريبية المثلى لأي مجتمع إنما هو مرهون لمستوى كفاءة إدارته الضريبية بحكم تطبيقها للقوانين الضريبية وإحاطة مهامها بكافة المعلومات من منشورات وتعليمها ودوريات فتحسين مستوى التحضير الجبائي والقضاء على الفساد الإداري هو هدف إستراتيجي لإدارة الضرائب فهي تسهر على ممارسة مهامها في مجال عملية الوعاء والذي يتمثل في مجموع إجراءات تحديد ومراقبة المادة الخاضعة للضريبة التي تستعمل كقاعدة لتطبيق تسعيرة خاصة لتحديد مبلغ الضريبة الواجب تأديتها وتحصيل مختلف الضرائب والرسوم القائمة وتسوية المنازعات الجبائية الخاصة بالوعاء والتحصيل والإجراءات القضائية المتبعة لتسوية المنازعات الجبائية والجرائم الناجمة عن مخالفة الالتزامات الجبائية بالارتكاز على قواعد خاصة بالقانون الجبائي.

### المطلب الأول: إصلاح هيكل الإدارة الضريبية

في إطار تحديث الإدارة الضريبية فقد ارتكز الإصلاح الضريبي في سنة 2001 انتقال نمط إداري أفقي حسب الوظائف (الترقيم الجبائي، التحصيل، المنازعات، الرقابة) نحو نمط إداري عمومي حسب أصناف المكلفين بإقامة مراكز الضرائب ومديرية المؤسسات الكبرى والمراكز الجوارية للضرائب.

يتم تسيير المكلفين الكبار من طرف مديريةية المؤسسات الكبرى بينما تتولى مراكز الضرائب بتسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والمهنة الحرة بدلا من المفتشيات والقابضات بينما المكلفين والمسيرين وفق النظام الجزافي سيلحقون بمراكز الضرائب الجوارية التي تعتمد على التدخلات في عين المكان وتكثيف الرقابة بالإضافة إلى هذا سيتم تدريجيا إنشاء مفتشيات متخصصة في تسيير الجبائية العقارية، التبغ، الكحول، الجبائية المحلية والفلاحية.

#### 1 - بالنسبة لمديرية المؤسسات الكبرى: فإنها تتضمن الشباك الوحيد للمؤسسات البترولية،

والأجنبية والتي يزيد رقم أعمالها عن 100 مليون دينار جزائري.

تنظم هذه المديرية في مصالح متخصصة بإزالة القطاعات المهنية ، وتشكل المكان الذي للتصريح والدفع للضرائب الرئيسية، وتسيير الملفات الجبائية من حيث الإعلام ، الوعاء ، التحصيل، الرقابة والمنازعات.

### **1-1 أهداف مديرية المؤسسات الكبرى: تهدف هذه المديرية إلى ما يلي:**

- ضبط تسيل الجباية البترولية، جباية المحروقات.
- تبسيط الإجراءات القانونية الجبائية من خلال تنظيم كل المصالح ، الوعاء ، التحصيل، رقابة جبائية ، المنازعات، استقبالات في هيئة واحدة وملف واحد.
- التخصص في التسيير والرقابة على الملفات وفي عين المكان للشركات البترولية وشبه البترولية.
- تخصيص عمليات التحصيل (جباية المحروقات، والجباية المادية).
- تعديل وتبسيط الإجراءات من بينها إلغاء جداول الضريبة على أرباح الشركات وإستعمال التصريح التلقائي المصحوب بالتسنيين مع السماح للمكلفين باسترداد فوائض التسييق، أو الرسم على القيمة المضافة بشكل أسرع والنشر الآلي لكل العمليات الجبائية، تأسيس، رقابة، تحصيل منازعة، التسيير، الجباية البترولية، مع التعيين الأوتوماتيكي لتاريخ التصريح والتحصيل.

### **1-2 هيكل مديرية المؤسسات الكبرى: تتشكل من خمس مديريات فرعية هي:**

- المديرية الفرعية لجباية المحروقات.
  - المديرية الفرعية للتسيير.
  - المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.
  - المديرية الفرعية للمنازعات.
  - المديرية الفرعية للتحصيل.
- تعتبر مديرية المؤسسات الكبرى مصلحة جبائية من المصالح الخارجية التابعة للمديرية العامة للضرائب، تتواجد في بن عكنون بالجزائر العاصمة على أن يتم إنشاء فرعين لها في كل من قسنطينة ووهران مستقبلا.

شرع في عمل مديريةية المؤسسات الكبرى فعليا في جانفي 2006، على الرغم من الانطلاقة الرسمية في 15 جوان 2005.

**1-2 بالنسبة لمراكز الضرائب:** فقد أعلن كمشروع جديد بتاريخ 19 سبتمبر 2001، بحيث يختص بتسيير ملفات المكلفين الخاضعين للضريبة حسب النظام الحقيقي.

في الواقع يعبر هذا التنظيم عن الاستجابة لنمو المؤسسات الصغيرة والمتوسطة .

تهدف مراكز الضرائب إلى :

➤ توحيد وتجميع التعامل الضريبي لنفس لمكلف من خلال المسير الواحد، الملف الواحد لمختلف عمليات الوعاء، التحصيل، النزاع الرقابة الجبائية.

➤ تخفيض عدد المصالح القاعدية.

➤ تنسيق الإجراءات . الوعاء،

➤ تحديث العمليات والإجراءات الضريبية عن طريق استغلال شبكة الانترنت والأنترنات

➤ العمل على تحسين استقبال المكلفين بإنشاء إعلام ولاستقبال المكلفين .

يلقى إنشاء مراكز الضرائب دعما من طرف خبراء صندوق النقد الدولي والبنك العالمي، وكان متوقعا تعميم انطلاقتها سنة 2003، لقد تأخر نتيجة التأخر في انطلاق مديريةية المؤسسات الكبرى.

أما بالنسبة للمراكز الجوارية للضرائب فإن المشاريع لم يتم إنجازها 100 % بعد.

### المطلب الثاني : تعريف مديريةية الضرائب لولاية عين تموشنت

إن مديريةية الضرائب لولاية عين تموشنت هي واحدة من بين 51 مديريةية على مستوى الوطن، باشرت نشاطها في 1985/01/02 وكان يطلق عليها مديريةية المراقبة المالية تابعة لوزارة الإقتصاد.

وقد تم إنشاءها بموجب مرسوم تنفيذي رقم 91/60 المؤرخ في 1991/10/23 وأصبحت تابعة لوزارة المالية منذ سنة وتم تعديل المرسوم الأول بموجب مرسوم رقم 06/327 المؤرخ في 2006/09/18 والقرار المؤرخ في 2009/02/21 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها.

تتمتع مديرية الضرائب بصلاحيات الرقابة لتصريحات المكلفين بالضريبة وذلك كون النظام الجبائي مبني على أساس التصريح العفوي وذلك لتحقيق مبدأ المساواة بين الخاضعين لها من خلال التوزيع العادل للعبء الضريبي, كما تعمل على:

- \_ تسيير مصالحها من مواد و موارد بشرية.
- \_ متابعة عمليات التحقيق و فرض اسس الضريبة و اصدار البطاقات الجبائية و المغناطيسية
- \_ متابعة عمليات التحصيل الضريبي .
- \_ متابعة سير ملفات المنازعة الجبائية و سير عمليات لجان الطعون.
- \_ متابعة القضايا امام المحاكم , القضائية و مجلس الدولة و المجلس الاعلى.
- \_ التعاون مع مصالح الجمارك و التجارة للحد من المعاملات التديسية (الغش).
- \_ اضافة الى مراقبة العمليات التي تقوم بها المكاتب المتواجدة على مستوى المديرية الفرعية.

### أولاً: التعريف بالهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب "عين تموشنت"

سننظر إلى تقديم توصيف عام لمديرية الضرائب لولاية عين تموشنت مع التعريف بهيكلها التنظيمي وذكر اختصاصات مصالحها.

#### 1- نبذة تاريخية :

التسمية القانونية هي مديرية الضرائب لولاية عين تموشنت موقعها الإداري في الهرم وزارة المالية يتدرج من ضمنها المديرية العامة للضرائب، المديرية الجهوية للضرائب ثم مديرية الضرائب لولاية عين تموشنت .

و هي تقع بنزل المالية طريق تارقة الذي يضم مديرية أملاك الدولة و المحافظة العقارية للولاية .

كانت مديرية الضرائب لولاية عين تموشنت تابعة لمديرية الضرائب لولاية سيدي بلعباس وكانت تسمى مفتشية التنسيق للمصالح الخارجية لوزارة الاقتصاد (عين تموشنت) في سنة 1984 إلى غاية إنشاء المديرية الولائية حسب المرسوم التنفيذي رقم 60.91 المؤرخ في 1991/02/23، و بذلك أصبحت لولاية عين تموشنت مديرية خاصة بها وهي إحدى أدوات السلطة التنفيذية التي يقع على عاتقها

تطبيق القوانين الضريبية والاضطلاع العملي باقتراح مشاريع القوانين الضريبية، بحكم تعاملها و معرفتها المباشرة لأفراد المجتمع الضريبي، ومن مهامها الأساسية تحصيل أكبر جباية ممكنة لتمويل الخزينة العمومية والتقليل من حالات التهرب الضريبي.

حيث طرأ على مديرية الضرائب عدة تعديلات وهذا ما سنلاحظه في العنصر الموالي الخاص بالهيكل التنظيمي لهذه المديرية المعنية.

## 2- الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب:

من سنة 1991 إلى غاية السنة 1995 كانت تشمل مديرتين فرعيتين .:

\*المديرية الفرعية للوسائل العمليات الجبائية و التي تشمل :

(مكتب المستخدمين ،مكتب العمليات الميزانية و الجبائية و الوسائل،مكتب التحصيل مكتب تسيير البلديات).

\*المديرية الفرعية للمنازعات و المراقبة الجبائية (-مكتب الشكايات، مكتب تحقيق و مراقبة التقييمات،مكتب البطاقات ،مكتب المنازعات الإدارية و لجان الطعن).

كما أنه تم تعديل القرار الوزاري السالف الذكر بالقرار رقم 484 المؤرخ في 12/07/1998 الذي أعطي تشكيلة جديدة لهيكل المديرية كالاتي:

\*المديرية الفرعية للوسائل (مكتب المستخدمين و التكوين، مكتب العمليات الميزانية مكتب الوسائل و الإعلام الآلي ).

\*المديرية الفرعية للعمليات الجبائية و التحصيل (مكتب الورد و الإحصائيات ، مكتب تنظيم و تنشيط العلاقات العمومية، مكتب التحصيل، مكتب مراقبة تسيير البلديات و هيكل العمومي المحلية و التصفية.

\*المديرية الفرعية للمنازعات و المراقبة الجبائية (مكتب الاحتجاجات ،مكتب منازعات قضائية و لجان الطعن مكتب التبليغ والأمر بالتخفيض، مكتب البحث عن المعلومات الجبائية و المراجعات الجبائية و مراقبة التقييمات).

أما بالنسبة لمفتشيات الضرائب توجد تسعة (09) مفتشيات ناتجة عن القرار الوزاري رقم 199 المؤرخ في 29/05/1995، ويتم تقسيمها حسب موقع الدوائر للولاية كما أنه تم استحداث مفتشية

التسجيل و الطابع، و ذلك عن القرار الوزاري رقم 312 المؤرخ في 14/07/1999 و التي لها علاقة مع الموثقين.

أما بالنسبة للقباضة فهي عبارة عن مصلحة من مصالح الإدارة الجبائية ناتجة عن قرار معدل و المؤرخ في 31/10/1998 حيث كانت تنقسم إلى نوعين من القباضات .

قباضات التحصيل عددها (08) وتصنف إلى ثلاثة أصناف ( خارج الصنف، الصنف الأول والصنف الثاني ) لكل قباضة قابض الضرائب، وكيل مفوض ، رئيس مصلحة وأمين صندوق.

أجري آخر تعديل في سنة 2009 حسب القرار الوزاري المشترك<sup>1</sup> لتضم مديرية الضرائب للولاية: مديرية فرعية للوسائل (مكتب المستخدمين و التكوين، مكتب عمليات الميزانية، مكتب الوسائل و تسيير المطبوعات، مكتب الإعلام الآلي).

المديرية الفرعية للعمليات الجبائية (مكتب الجداول ،مكتب التنظيم و العلاقات العامة، مكتب التنشيط و المساعدة، مكتب الإحصائيات ) .

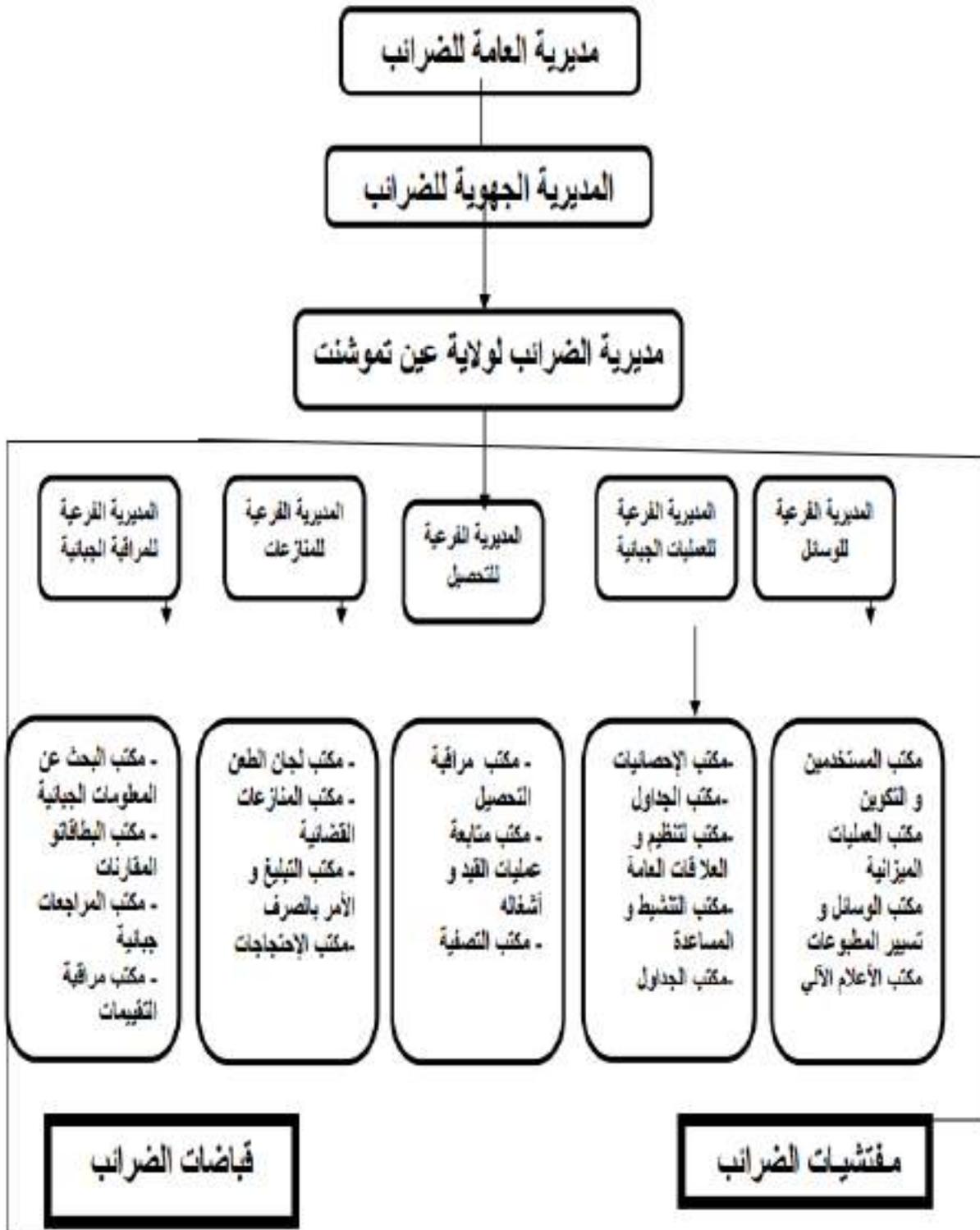
المديرية الفرعية للمنازعات (مكتب لجان طعن، مكتب المنازعات القضائية، مكتب التبليغ و الأمر بالصرف، مكتب الاحتجاجات).

المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية (مكتب البحث عن المعلومات الجبائية، مكتب البطاقيات و المقارنات، مكتب المراجعات الجبائية، مكتب مراقبة التقييمات).

المديرية الفرعية للتحصيل (مكتب مراقبة التحصيل، مكتب متابعة عمليات القيد و أشغاله مكتب التصفية).

<sup>1</sup> القرار الوزاري مشترك مؤرخ في 21/02/2009

شكل رقم (3-1): يبين الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لعين تموشنت



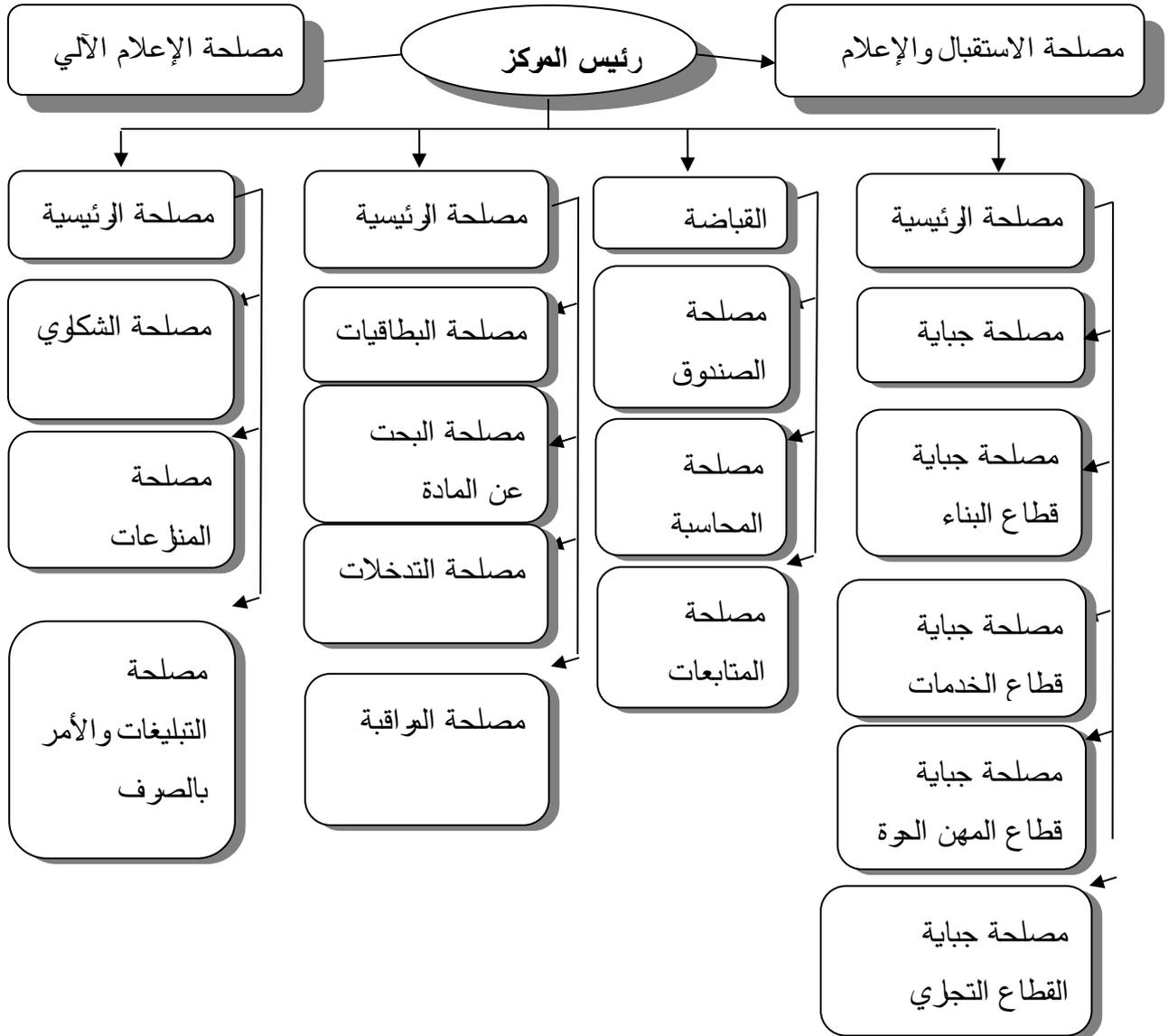
المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق مديريةية الضرائب لولاية عين تموشنت

3- تنظيم الهياكل التابعة لمديرية الضرائب

سنعرض الهياكل التابعة لمديرية الضرائب لولاية عين تموشنت، فمنها ما هو موجود و مستغل مثل المفتشيات و القباضات مع أنها آيلة للزوال، و كذا مركز الضرائب المستغل منذ ماي 2013، و أخيرا المركز الجواربي للضرائب الذي هو في طور الانجاز.

3-3 تنظيم مركز الضرائب

شكل رقم (3-2): يبين الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب

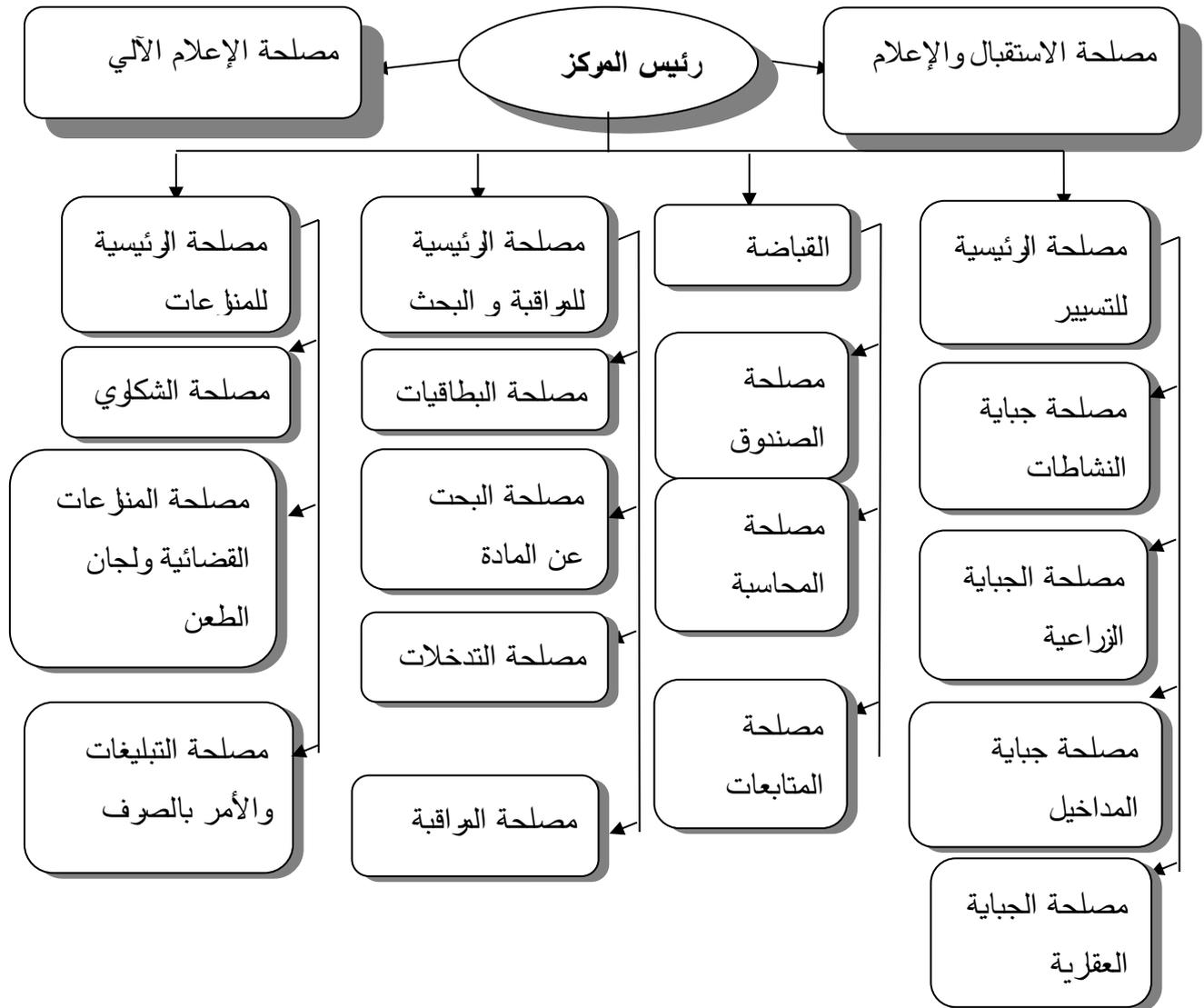


المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على وثائق مديرية الضرائب لولاية عين تموشنت

تجدر الإشارة بأن مديرية الضرائب سيطراً عليها تغيير خلال الفترة القادمة حيث أنها ستقوم بتجميع المفتشيات والقباضات في مركز الضرائب بالنسبة للمكلفين بالضريبة وفق النظام الحقيقي و مراكز جوارية للضرائب بالنسبة للمكلفين بالضريبة وفق النظام الجزافي و ذلك بموجب القرار الوزاري مشترك المؤرخ في 2009/02/21 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحيتها. مع التنبيه على أن مركز الضرائب قد تم إنجازه و هو مستغل منذ ماي 2013 ، أما المراكز الجوارية فهي في طور الانجاز و لم يتم استلامها بعد، أما فيما يخص المفتشيات و القباضات فهي آيلة للزوال في مدة يمكن تقديرها بثلاث سنوات.

### 3-4 تنظيم المركز الجوازي للضرائب

شكل رقم (3-3) : يبين الهيكل التنظيمي للمركز الجوازي للضرائب



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على وثائق مديرية الضرائب لولاية عين تموشنت

## المبحث الثاني: أثر الرقابة الجبائية على زيادة مردودية التحصيل

### الضريبي لولاية عين تموشنت

#### المطلب الأول: طرق التحصيل الضريبي في مركز الضرائب

قبل أن تتم عملية التحصيل هناك عدة عمليات تسبقها، أي أن عملية التحصيل هي آخر عملية وهي أهم العمليات، حيث من خلال هذه العملية تتمكن الإدارة الجبائية من تحصيل مالها من ضرائب ويمكن المكلف من تسديد ما عليه من ديون.

#### الفرع الأول: تكوين الملف وتحضير الإشعار بالدفع

قبل التحدث عن سير آليات التحصيل الضريبي لابد أن يكون المكلف على استعداد وقابلية المدفع، ولكي يكون كذلك لابد أن يصرح بوجود نشاط تجاري يخضعه للضريبة، وذلك بامتثاله للقواعد والقوانين التي تسيّر مجالات الضريبة وتتولى هذه المهام مصلحة التسيير بمركز الضرائب.

#### أولاً: تكوين الملف

يقوم الأشخاص مهما كانت صفتهم طبيعيين أو معنويين بتكوين ملف جبائي يودع لدى مصلحة التسيير بمركز الضرائب التابعة للمنطقة التي سوف يزاولون فيها نشاطاتهم ويتضمن الملف ما يلي:

#### 1- بالنسبة للأشخاص الطبيعيين:

- شهادة الميلاد الأصلية.
- شهادة الإقامة.
- نسخة من عقد الكراء أو الملكية.
- طلب خطي للوضعية الجالية.
- تقرير المحضر الفضائي.

#### 2- بالنسبة للأشخاص المعنويين (المؤسسات):

- شهادة الميلاد الأصلية للمسير وشركائه .
- شهادة الإقامة للمسير وشركائه.

- عقد الكراء أو الملكية.
- طلب خطي للوضعية الجبائية.
- تقرير المحضر الفضالي.
- هيكل المؤسسة.

### ثانيا: تقديم التصريحات

ان النظام الجمالي الجزائري هو نظام تصريحي يعتمد على حرية المكلف، حيث أن المكلف هو الذي يقوم بالتصريح عن رقم أعماله وأرباحه، وتقوم مفتشية الضرائب باستلام التصريحات المقدمة من طرف المكلفين ودراستها دراسة دقيقة، وفرض الضرائب الواجبة على تلك المادة الخاضعة للضريبة، وعلى المكلف أن يدفع قيمة الضريبة الواجبة عليه في الوقت المحدد وبالقيمة المحددة وإلا ستقرض عليه غرامة التأخر عن الدفع. وإن لم يتم المكلف بإعداد التصريح الخاص به وتقديمه أو إرساله إلى مديرية الضرائب، تفرض عليه غرامة الوعاء. و من بين هذه التصريحات تذكر منها:

#### 1 - التصريح الشهري برقم الأعمال والمداخيل G50 :

هو تصريح شهري يقوم فيه الأشخاص المكلفين طبيعيين كان أو معنويون بالتصريح برقم أعمالهم و مداخيلهم الشهرية، ويجب أن يقدم الى مديرية الضرائب خلال 20 يوم والأولى من شهر، مثلا: التصريح برقم اعمال شهر ماي، يجب على المكلف أن يقدم G50 التصريح الشهري قبل 20 جوان...

في حالة الإيداع المتأخر لهذا التصريح تطبق عقوبة 10%، ترفع هذه العقوبة الى 25 % بعد اخطار المعنى بتسوية وضعيته خلال شهر واحد.

والإمتناع عن التصريح بالضريبة بعد إنقضاء هذا الأجل يستوجب الفرض التلقائي للضريبة بتطبيق العقوبة الجبائية المذكور أعلاه (25%).

#### 2- التصريح بالمداخيل السنوية G01:

هو تصريح سنوي يصرح فيه المكلفون (الأشخاص الطبيعيين) بالضرائب بمداخيلهم السنوية الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي، وهذا التصريح ينبغي إرساله الى مديرية الضرائب قبل 01 أفريل من السنة الموالية، وعلى أساس المبلغ المصرح به من طرف المكلف تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي، وعلى المكلف تسديد ما عليه في الأجل المحددة وإلا تفرض عليه غرامات.

#### 3- الميزانية الجبائية G50

يجب على المكلف بالضريبة طبيعياً كان أو معنوياً بالتصريح برقم أعماله السنوي في هذه الموازنة، حيث المكلفين بالضريبة المعنيين بهذا التصريح هم الخاضعين للنظام الحقيقي .

وتشمل الموازنة مجموع التصريحات الشهرية G50 التي صرح فيها المكلف برقم أعماله الشهري، وتقدم الموازنة الى مفتشية الضرائب قبل كل 01 أبريل..

### الفرع الثاني: طرق التحصيل وإجراءات المتابعة

التحصيل هو دفع المكلف بالضريبة ما عليه من ضرائب في آجالها المستحقة الى قبضة الضرائب، ويعتبر التحصيل من اهم العمليات تكون هذه العملية تمثل لمديرية الضرائب عملية استرجاع حقها من طرف المكلفين، أما بالنسبة للمكلف بالضريبة فهي عملية تبرئ ذمته المالية وتمكنه من دفع ما عليه من التزاماته الجبائية.

#### أولاً: طرق التحصيل

عند وصول موعد الدفع يتجه المكلف إلى قبضة الضرائب ويقوم بتقديم التصريحات الواجبة إلى أمين الصندوق الموجود في مصلحة الدفع أين يكون دفع مبلغ الضريبة بمختلف طرق الدفع التي يمكن للمكلف الدفع بها، ومن أهمها:

**1 - الدفع نقداً:** مقابل عملية دفع مبلغ الضريبة يقوم أمين الصندوق بتحرير وثيقة تسمى وصل Quittance مصدر هذا الوصل هو كتاب يتعامل به أمين الصندوق يسمى (H1)، وتكون مختومة الاستلام بطابع القياضة والتي تثبت الدفع المادي للمكلف وتتضمن هذه الوثيقة البيانات التالية:

- رقم التعريف الجبائي.
- مبلغ غرامة التأخر .
- نوع الضريبة المدفوعة.

**2- الدفع عن طريق الشيك أو صك بريدي:** عندما تكون طريقة دفع الضريبة بشيك بنكي يقوم

أمين الصندوق بتحرير وصل الاستلام؛ يثبت استلام أمين الصندوق لشيك بمبلغ الضريبة، هذا الوصل يكون مختوم بطابع القياضة، ويأخذ الوصل من كتاب (H2) يتعامل به أمين الصندوق، ثم يقوم بإرسال الشيكات إلى خزينة الولاية مرفقة بوثيقة تسمى (H10) التي تقوم بتحويلها إلى البنك المركزي.

هذا كل ما يخص سريان آليات تحصيل الضرائب، لكن في حالة عدم دفع المكلف لمستحقاته فإن إدارة الضرائب تلجأ إلى إجراءات وآليات أخرى هامة لتحصيل المبالغ المالية الجبائية أين تتدخل مصلحة

المتابعات ضد المكلف الذي لم يسدد مستحقته في الآجال القانونية، وهذه الإجراءات سنوجزها في الفرع الموالي .

#### ثانيا: إجراءات المتابعة

قبل الشروع في إجراءات المتابعة يجب على أعوان المتابعة الذين يمثلون القابض أو مركز الضرائب أن يكونوا حائزين على سد تحصيل قانوني لكي يمكنهم من متابعة المكلفين بصفة قانونية. لا يمكن لأعوان الملاحقة مباشرة إجراءات المتابعة إلا إذا توفر لديهم شرط استحقاق الدين، وقد بلغني هذا الشرط إذا قام المكلف بالضريبة تمديد أجل التسديد، أو حصوله على رزنامة للدفع ( calendrier de paiement ) أو تسديد ما عليه.

يتم تطبيق غرامات التأخير الخاصة بالجداول الفردية (Rolle Individuel) بنسبة 10% في حالة الدفع بعد 30 يوم من تاريخ نشأة الدين، أما في حالة عدم التسديد في اجل قدره 30 يوم من التاريخ السابق يتم البدء في تطبيق غرامة تمهيدية تقدر ب 2000 عن كل شهر تأخير دون أن تتجاوز هذه الغرامة نسبة 25%. ترسل قباضة الضرائب للمكلفين بالضريبة الذين لم يسددوا مستحقاتهم والتي أصبحت ديوهم الضريبية مستحقة (Exigible) أمر بالدفع (AVIS A PAYER Rn°7) بحيث يجب أن يسددوا ما عليهم خلال مدة لا تتجاوز 30 يوما بعدها نكون امام الحالات التالية:

#### 1 - رسالة تذكير : (Lettre de Rappel)

ترسل رسالة تذكير للمكلف بدفع الضريبة الذي لم يؤدي مستحقاتها في الآجال القانونية المحددة لها، وتعلم المكلف المدين بالمتابعات التي سيتعرض لها إذا تخلف عن الدفع خلال 15 يوم، وتشكل آخر اشعار قبل مباشرة إجراءات المتابعة.

#### 2- التنبيه: (Commandement)

هو وثيقة يتم فيها تنبيه المكلف بالضريبة بتسديد ما عليه خلال 03 أيام، وتعد أول اجراء يقوم به قابض الضرائب يبين فيه اضافة الى مجموع كل حصة، المبالغ المطلوب أدائها، شروط الاستحقاق وكذا تاريخ الشروع في التحصيل حيث تحرر نسختان ويشترط أن يكونا بالغة العربية ولا تحملان أي شطب . النسخة الأولى تبعث الى المكلف في ظرف مختوم بموجب رسالة موصى عليها أو عن طريق عون المتابعة شخصيا أو عن طريق رئيس مجلس الشعبي البلدي، والنسخة الثانية تبقى في قباضة الضرائب، أما في حالة عدم استجابة المكلف، فإنه سيتعرض إلى إجراءات ردية على أعلى مستوى .

**3- مرحلة الغلق المؤقت: (Fermeture Temporaire)**

بموجب المادة 24 من قانون المالية التكميلي لسنة 1997 أدرج المشرع الجزائري إجراء جديداً حيث قبل المرحلة النهائية للحجز والبيع للمنقولات، وهو الغلق المؤقت للمحل المهني الخاص بالمكلفين المخالفين، ويعتبر هذا الإجراء عملاً تهديدياً لإجبار المكلف بالضريبة على الوفاء بمستحقاته، فهو وسيلة فعالة لجعله يسدد ديونه الضريبية مؤقتاً ويتم بمساهمة وترخيص مدير الضرائب وفقاً لاقتراح قابض الضرائب.

ولا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق سنة (06) أشهر، ويبلغ قرار الخلق من طرف الموكل قانوناً أو المحضر القضائي، وفي حالة إذا لم يتحرر المكلف بالضريبة المعنى من دينه الضريبي أو لم يكتب سجلاً للاستحقاق يوافق عليه قابض الضرائب، في أجل 10 أيام من تاريخ التبليغ، يقوم المحضر القضائي والعون المتابع بتنفيذ قرار الغلق. وإن لم يتم المكلف بتسديد مستحقاته تنتقل إلى المرحلة الموالية

**4- مرحلة الحجز : (La Saisie)**

يعتبر نظام الحجز نظاماً خاصاً اتبعه المشرع الجزائري ليسهل على إدارة الضرائب عملية تحصيل ديونها من أموال المكلف بالضريبة.

هناك عدة أنواع للحجز أهمها إشعار الغير بالحيازة (AID) ويتمثل في الحجز على أموال المدين المستحقة لدى الهيئات، إضافة إلى الحجز التنفيذي، وهو وضع يد الإدارة الجبائية على الممتلكات المنقولة وغير المنقولة للمدين للمحافظة على حقوق الخزينة، والحجز التحفظي، ويقوم بذلك إما اعوان الإدارة الجبائية أو المحضرين القضائيين.

**5- مرحلة البيع بالمزاد العلني: (La Vente)**

بعد الغلق الذي يدوم 06 أشهر وبعد عملية الحجز ب 10 أيام، تبدأ عملية البيع بالمزاد العلني حيث يوضع إعلان في الجرائد ومختلف وسائل الإعلان لبيع ممتلكات المكلف، يتم بيع الممتلكات المنقولة للمدين بعد الترخيص من طرف الوالي في خلال 30 يوماً، وفي حالة عدم الرد يمكن لمدير الضرائب أن يرخص للقابض القيام بعملية البيع كما يمكن أن تستند هذه المهمة إلى المحضرين القضائيين كذلك، وإذا تعلق الأمر ببيع مواد سريعة التلف فيتم بيعها من طرف القابض بترخيص من مدير الضرائب فقط. وبعد عملية البيع تصبح لدينا 3 حالات :

**الحالة الأولى:** مبلغ المبيعات أكبر من الضريبة الواجبة الدفع في هذه الحالة يرد الفرق إلى المكلف.

**الحالة الثانية:** مع الساعات اقل من الضريبة الواعية الدفع في هذه الحالة تبقى عملية المتابعة قائمة.

**الحالة الثالثة:** علم المبيعات يساوي الضريبة الواجبة الدفع في هذه الحالة تمت تسوية وضعية المكلف وتقوم مديرية الصبر الي مولته.

ومن هنا ظهر لنا مدى أهمية رسالة التذكير والإنذار لأنه بمثابة فرصة للكلى لتفاديه الغلق المؤقت للمحل والحجر، ومن جهة أخرى، محاولة المصاغ الضريبية تفادي الحجر هذه الإجراءات كي لا يتعقد عليها الأمر، لأن الهدف واحد هو تحصيل الأموال لفائدة الخزينة العمومية. وقد وضعت آليات تتيح فرص عالية لتحصيل تلك المبالغ في ظل الأجال القانونية كإعادة جدولة الديون الجمالية التي تعتبر من التحفيزات الموجهة للمكلف

### المطلب الثاني: إجراءات البحث الأولية للتحقيق

تم اخضاع السيد X " بائع معدات الكهرو منزلية بعين تموشنت" للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية وفق برنامج التحقيق لسنة 2020 من طرف مديرية الفرعية للتحقيق الجبائي وعند اعلام اعراب التحقيق بالبرنامج قاموا بسحب الملف الجبائي الخاص المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق فيما يتعلق بضريبة الدخل الإجمالي من مصلحة التسيير للمركز الجوارى للضرائب بعين تموشنت وذلك بعد حصول مصلحة الضرائب على معلومات عن شراء هذا الأخير لمنزل فردي بمنطقة (حي الزيتون) بعين تموشنت سنة 2018 بمبلغ قدره 19000000.00 دج.

بعد ذلك تم ارسال اشعار بالتحقيق مرفق بميثاق مكلف بالضريبة بواسطة رسالة مسجلة مع وصل الاستلام وذلك بيوم 2020/05/13 ومسجلة في سجل الصادرات رقم 14 ويتعلق التحقيق بالسنوات الغير المتقدمة 2016-2017-2018-2019 بحيث يمتد من الفترة 2016/01/02 الى غاية 12/31/2019 ويخص ضريبة الدخل الإجمالي مع منحه مدة 15 يوم لإجراء المقابلة مع المكانية الاستعانة بوكيل من اختياره.

## المطلب الثالث: اعداد التقويم الجبائي

بعد جمع المعلومات من مختلف المصالح الضريبية (مصلحة التسيير CPI المركز الجوّاري او مفتشية الضرائب) مصلحة إعادة تقييم العقارات.. يقوم المحقق بمعرفة مجمل مصادر إيرادات المكلف بالضريبة ومختلف تكاليفه ; يقوم المحقق بالمقارنة بينهما.

المشتريات:

اقتناء منزل سنة 2018 بقيمة 19000000.00..

اقتناء سيارة سنة 2019 بمبلغ مقدر ب 2900000.00

المبيعات:

بيع سيارة من نوع CHEVROLET سنة 2016 بمبلغ 2100000.00

بيع سيارة من نوع KIA سنة 2017 بمبلغ 2450000.00

الجدول رقم (3-1) التكاليف المعيشية Evaluation des dépenses de frais de vie

Frais de vie	2016	2017	2018	2019
Nourriture	400 000 .00	430 000 .00	463 000 .00	499 300 .00
Dépense habillement	25 000 .00	25 000 .00	25 000 .00	25 000 .00
Frais d'électricité et gaz (facture)	9686.67	15311.55	14398.08	18802.48
Frais de consommation d'eau	3659 .13	4022.71	4380.65	4610.86
Frais téléphone fixe	1700 .00	1750 .00	2000.00	2500.00
Frais interne	6000 .00	6000 .00	6000 .00	6000 .00
Frais téléphone mobile	12 000 .00	12 000 .00	12 000 .00	12 000 .00
Frais fête religieuse	30 000	30 000	35 000	35 000
Frais d'entretien de vehicule (vidange, contrôle-vigchette, assurance...)	15 000	15 000	16 000	16 000
Frais scalaires	10 000 .00	10 000 .00	10 000 .00	10 000 .00
Frais d'emplacement interne	4 000 .00	4 000 .00	4 000 .00	4 000 .00
Frais medicaux	5000. 00	5 000 .00	6 000 .00	6 000 .00
Frais de vie	2016	2017	2018	2019
مصاريف المعيشة				
Achat de maison	4 750 000	4 750 000	4 750 000	4 750 000
Achat de vehicule	725 000 .00	725 000 .00	725 000 .00	725 000 .00
Taux de vie	542 045.80	578084.26	617 778.73	659213.44
Total	6 017 045 .80	6 053 084 .26	6092778.73	7134213.44

الجدول (3-2) الموارد (les ressources)

Vente de vehuicle	2 100 000 .			
Vente de vehicule (KIA)		2 450 000		
Compte Bancaire	467 470 .00	300 000 .00	207 000 .00	427 943 .00
Revenue déclaré	36 000 .00	36 000 .00	50 000 .00	50 000 .00
Totale 2	2 603 470 .00	2 786 000 .00	257 000 .00	477 943 .00

## الجدول (3-3) وضعية الدخل الاجمالي

Bénéfice réinstitué	3 413 575 .80	3 267 084 .26	5 835 778 .73	5 656 270 .40
Benefice déclaré	436 000 .00	436 000 .00	436 000 .00	436 000 .00
Benefice imposable	2 977 575 .80	2 831 084 .26	5 399 7778 .73	5 220 270 .44
IRG après verification	910 151 .53	858879.49	1 757 922 .55	1 695 094 .65
IRG avant verification	839 351 .53	788 079	1 687 122 .55	1 624 294 .64
IRG à reverser	1 049 189 .41	197 019 .87	421780.63	406 073 .66

## خلاصة الفصل

من خلال هذا التريص لاحظنا أن الرقابة الجبائية تعتبر إحدى الوسائل الهامة لتحقيق الإيرادات الجبائية وتحصيلها.

فالمشرع أعطى صلاحيات قانونية للمحققين أهمها حق الإطلاع، حق استدراك الأخطاء، حق الرقابة بجميع أشكالها لتمكينهم من ممارسة مهامهم على أحسن وجه.

ولكن بالرغم من هذه الصلاحيات نرى أنه لا تزال هناك نقائص عديدة تعيق المحققين من أداء وظائفهم منها: عدد المحاور للمحققين 2 في المديرية الفرعية للرقابة الجبائية إضافة إلى المشاكل التي يتلقاها المحققون أثناء أدائهم لمهامهم كنقص وسائل التنقل والتعرض لهم في بعض الحالات إلى مضايقات من طرف المكلف بالضريبة.

زيادة إلى ضعف ونقص في درجة التكوين وعدم مواكبتهم لمختلف التطورات الراهنة.

وتعد عملية التحصيل الضريبي مقياسا لنجاح أي نظام ضريبي فهي تساهم في تغطية النفقات العامة التي تهدف إلى تحقيق التنمية، ولد تلجا الدولة بين فترة وأخرى إلى تعديل إجراءات التحصيل الضريبي من أجل تحسين عمليات التحصيل.

---

خاتمة عامة

---

## خاتمة:

لقد حولنا من خلال هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على دور الرقابة الجماعية باختلاف أنواعها وأساليبها في حد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي من جهة ومن جهة أخرى إلى دورها في تحسين التحصيل الضريبي الذي عليه الدولة بدرجة كبيرة في تغذية خزينة الدولة بالموارد المالية الضرورية للتنمية. لما يجب التنويه بالمشاكل والعوائق التي تقف في وجه عملية التحصيل الضريبي والتي تواجهها إدارة الضرائب يوميا مع المكلفين بالضريبة. وإن عملية التحصيل الضريبي تتطلب من إدارة الضرائب باحترام الفعل الضريبة وقاعدة الملائمة في تحصيل والاقتصاد ونفقات الجبائية، مع العلم أن هذا التحصيل قد يكون وديا أو جبريا إلا أنه ما يلاحظ في الميزان أن مستويات التحصيل الضريبي في تراجع مستمر نظرا لأسباب ترجع في الأصل إلى المكلف في حد ذاته وأحيانا إلى الإدارة الجبائية نفسها ونقص الوسائل والإمكانات وأحيانا إلى التشريع الضريبي لصفة عامة وتشعب وغموض النصوص القانونية.

### نتائج الدراسة:

لقد توصلنا من خلال الدراسة إلى إثبات الفرضية وتأكيدنا وهو فعلا فإن الرقابة الجبائية تساهم بدرجة كبيرة في تحسين التحصيل الضريبي بالرغم من وجود بعض العراقيل والصعوبات كما سجلنا النتائج التالية:

1. إن تنامي ظاهرة التهرب والغش الضريبي و لتوسع الاقتصاد الموازي له دور كبير في تراجع الحصيلة الجبائية.
2. إن الرقابة الجبائية في صورها دور كبير الحصيلة الضريبية كذلك عن طريق متابعة كل صور التهرب والغش الضريبي لدى التجار.
3. إن عملية تحديد وحصر ظاهرة التهرب والغش الضريبي هو عملية جد صعبة وذلك لوجود بعض العوامل خاصة ظاهره الاقتصاد الموازي
4. اتضح لنا أن الرقابة الجبائية لوحدها لا تستطيع تفعيل التحصيل الضريبي ما لم تقوم الدولة بتحسينها العلاقة ما بين المكلف بالضريبة والإدارة الضرائب من جهة ومن جهة أخرى تحسين المنظومة القانونية وزرع الثقافة الجبائية لدى المكلفين ولتحسين الامتيازات الجبائية لمن يستحقها

### الاقتراحات والحلول:

اتضح لنا من خلال هذا البحث أن الرقابة الجبائية تعتمد عليها إدارة الضرائب بدرجة كبيرة في مواجهة ظاهرة التهرب والغش الضريبي ولتعزيز التحصيل الضريبي ومن أهم الاقتراحات التي نقدمها هي:

1. لا يمكن القضاء على ظاهرة التهرب والغش الضريبي وتحسين التحصيل الجبائي دون تضافر الجهود ما بين إدارة الضرائب والمكلف نفسه.
2. إن المنظومة القانونية الخاصة بمكافحة ظاهرة التهرب والغش الضريبي هي جد غنية بالقوانين التنفيذ والمتابعة
3. إن محاربة أي فساد وبصفة عامة والغش الضريبي بصفة خاصة لا ينجح إلا باستخدام أسلوب الوقاية وأسلوب العقاب
4. إن زرع الوعي الضريبي والثقافة الضريبية لدى المكلفين لها أهمية بالغة في تحسين مردودية الضريبة وانتاجياتها

---

# قائمة المصادر والمراجع

---

## قائمة المصادر والمراجع:

### المراجع باللغة الفرنسية

#### • الكتب

1. حمدي سليمان ، سحيمات القبيلات ، الرقابة الإدارية و المالية على الأجهزة الحكومية "دراسة تحليلية وتطبيقية ". مكتبة دار الثقافة ، الأردن . 13 - 1998
2. محمد عباس محري ، اقتصاديات المالية العامة ، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية
3. عوادي مصطفى ، الرقابة الجنائية على المكلفين بالصربية ، مطبعة مروان ، الجزائر 2009
4. مجدي محفوظ ، علم المالية العامة و التشريع المالي العريني ، ديوان النشر البنان ، الطبعة الرابعة 2004 ص 319
5. عبد المجيد قدي ، دراسات في علم الضرائب ، دار جرير للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى 2011
6. ناصر مراد ، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 2011
7. منصور ميلاد يونس ، مبادئ المالية العامة ، الجامعة المفتوحة 1994
8. عبد الحميد محمد القاسي ، عبادي المالية العامة الاقتصاد العام- ، دار الجامعة المصرية. 1994،  
مصر
9. حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، الطبعة الأولى ، مركز الاسكندرية للكتاب، الطبعة الأولى، مصر، 2000
10. عبد المجيد قدي ، دراسات في علم الضرائب ، دار جريزي للنشر و التوزيع ، عمان الأردن ، 2011
11. المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة 2013

#### • المجلات

1. غريبي محمد، الشفافية الضريبية أداة لتعزيز الثقة بين المكلف و الإدارة الضريبية. مجلة الباحث للدراسات الأكاديمية، المجلد 07، العدد 02، الجزائر، 2020
2. نجاه نوى، كيفية تعزيز ثقافة المواطنة الضريبية لدى الممولين في الجزائر، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 1 ، العدد 16، الجزائر

• المذكرات

1. رضا بعزيزي ، التهرب الضريبي في الجزائر ، رسالة ماجستير ، جامعة الجزائر ، معهد العلوم الاقتصادية 1999
2. جودي محمد رياض ، دور الرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي ، 2012-2013 رسالة ماستر في العلوم المالية و المحاسبية جامعة بسكرة
3. مراد مهوبي- اجراءات تحصيل الضريبة"، مجلة التواصل في الاقتصاد والادارة والقانون، العدد 39، الصادرة في ستمبر 2014
4. عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، منكرة لنيل شهادة الماجستير، فرع القانون العام، تخصص تحويلات الدولة، جامعة مولود معمري نيزي وزو، كلية الحقوق، 2005
5. العثماني مصطفى، تعلام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية - حالة الجزائر - منكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع: مالية ومحاسبة، المركز الجامعي الدكتور يحيى فارس، المدية، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، أكتوبر 2008
6. بن صفي الدين احلام ، الرقابة الجبائية ، منكرة لنيل شهادة الماجستير ، تخصص الدولة و المؤسسات العمومية ، كلية الحقوق ، جامعة الجزائر 1، 2013،
7. العثماني مصطفى ، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، منكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ، تخصص مالية ومحاسبة ، المركز الجامعي الدكتور يحيى فارس ، المدية ، قسم علوم التسيير ، 2008
8. شوقي جباري جامعة الجزائر ، عوملي بسمه، جامعة تبسة، تعبئة الموارد الجبائية خيار استراتيجي لتغطية العجز المالي للبلديات الجزائرية ، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية ، عدد 2 جوان 2013
9. حسام قايز ، العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية و أثرها على التحصيل و الحباية ، أطروحة استكمالا لنيل شهادة الماجستير في المنازعات الضريبية ، كلية الدراسات العليا ، جامعة النجاح الوطنية ، نابلس ، 2008 ،

• القوانين

المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية ، طبعة 2017

قانون الإجراءات الجنائية، المادة 164 معدلة بموجب المادة 63 من في م لسنة 2020

المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 36 من قدم لسنة 2009

المراجع باللغة الفرنسية

marie christine, Michel bolier , l'administration fiscale en France paris,1988

Nathalie Gonthier–Besacier/Marcel Gonthier/Jean–Luc Rossignol, Droit fiscal,  
Manuel et applications ,édition Foucher, France, 2009

---

الملاحق

---



## تصريح بالوجود

المديرية العامة للضرائب

بكتابه المكلف بالضريبة الخاضع إلى

مديرية الضرائب

- الضريبة على أرباح الشركات  
- الضريبة على الدخل الإجمالي

(1) لولاية

سلسلة C، رقم B (2007) المنطبعة الرسمية الجزائر

الإسم واللقب أو التسمية :	
اسم الشهرة التجاري :	
عنوان المقر الإجتماعي :	
رقم السجل التجاري :	ح.ج. البريدي أو البنكي :
رقم بطاقة الحرفي أو رقم الاعتماد :	الهاتف :
رتب الامتصاصي :	رتب الجبلي :
عنوان المؤسسة في الجزائر (الشركات الأجنبية) (2) :	
صفة المصرح : مالك - مستأجر - مسير حر - مسير أجنبي (1) :	
تاريخ بدء النشاط :	

## الشكل القانوني للشركة

(ضع علامة في الخانة المناسبة)

- |  |   |
|--|---|
| <input type="checkbox"/> مؤسسة فردية.                        | <input type="checkbox"/> شركة تعاونية.                          |
| <input type="checkbox"/> شركة فعلية.                         | <input type="checkbox"/> مؤسسة عمومية (شركة).                   |
| <input type="checkbox"/> شركة التضامن.                       | <input type="checkbox"/> مؤسسة عمومية.                          |
| <input type="checkbox"/> شركة مدنية مهنية.                   | <input type="checkbox"/> شركة ذات الإقتصاد المختلط.             |
| <input type="checkbox"/> جمعية بالمشاركة.                    | <input type="checkbox"/> وحدة اقتصادية محلية (ولائية أو بلدية). |
| <input type="checkbox"/> شركة ذات مسؤولية محدودة.            | <input type="checkbox"/> أخرى :                                 |
| <input type="checkbox"/> شركة المحاهمة.                      |   |
| <input type="checkbox"/> شركة أجنبية : أذكر الشكل القانوني : |   |

طبيعة النشاط الرئيسي :	
نشاطات ثانوية أخرى :	
عناوين المؤسسات الثانوية الأخرى :	
مكان مكتب المحاسبة :	
إسم وعنوان المحاسب :	

(1) انظر الملاحق غير الملزمة

(2) بالنسبة للشركات الأجنبية تقدم نسخة طبق المصادق أو طبع الاعتماد أو الدراسة.

يشهد بصحة من طرف المصرح المحضى نسخته الذي يعترف بإطلاقه على التزاماته الجبائية.

في \_\_\_\_\_ في \_\_\_\_\_  
الإمضاء

يجب إيداع هذا التصريح في الأيام الثلاثين (30) الأولى  
المرتبطة لتاريخ بدء النشاط، لدى مصلحة الضرائب  
المؤقتة.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
REPUBLICQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

رقم التعريف الضريبي

Numéro d'Identification Fiscale (NIF)

رقم التعريف الوطني:

Numéro d'Identification National (NIN)

رقم المادة:

N° d'article

رقم السجل التجاري:

N° du registre de commerce

رقم بطاقة الحرفي

N° de la carte d'artisan

المديرية العامة للضرائب

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

مديرية الضرائب الولائية

DIRECTION DES IMPOTS DE  
WILAYA de

التصريح برقم الأعمال  
(نظام الضريبة الجزائرية الوحيدة)  
DECLARATION  
DU CHIFFRE D'AFFAIRES

(REGIME DE L'IMPOT FORFAITAIRE  
UNIQUE)

INSPECTION : ..... مقاطعة  
RECETTE : ..... قاضية  
COMMUNE : ..... بلدية

الفترة من: ..... إلى: .....  
Période du ..... au .....

يعد قبل 1 فيفري من سنة التكليف بالضريبة  
A renvoyer avant le 1<sup>er</sup> Février de  
l'année d'imposition

تاريخ وختم المصلحة

date et cachet du service

اللقب : ..... : NOM - الاسم : ..... : Prénoms : .....

اسم الشركة : ..... : Raison sociale : .....

طبيعة النشاط : ..... : Nature de l'activité : .....

عنوان المحل أو المؤسسة : ..... : Adresse de l'établissement ou de l'entreprise : .....

- إلى 1 جانفي : ..... - au 1<sup>er</sup> Janvier 20 .....

- إلى 1 جانفي : ..... - au 1<sup>er</sup> Janvier 20 .....

عنوان إقامة المصروح : ..... : Adresse du domicile de l'exploitant : .....

لتكر العنوان قديم أيضا، في حالة تغير العنوان خلال السنة  
En cas de changement d'adresse en cours d'année, mentionner également l'ancienne adresse

رقم الحساب الجاري البنكي أو البريدي : ..... : N° CCB ou du CCP : .....

رقم الهاتف : ..... : N° d'appel téléphonique : .....

إسم وعنوان المحاسب (في حالة وجوده) : ..... : Nom et adresse du Comptable (le cas échéant) : .....

يرجى ملئ القراءات المبينة أسفله إذا كنتم تمارسون نشاطا آخر (في حالة تعدد النشاطات، أرفقوا جدولاً مقصداً بالشكل المطلوب):

Si vous avez une autre activité, veuillez renseigner les champs ci-après indiqués (En cas de multiplicité d'activités joindre un état dûment renseigné):

اسم الشركة : ..... : Raison sociale : .....

طبيعة النشاط : ..... : Nature de l'activité : .....

عنوان المحل أو المؤسسة : ..... : Adresse de l'établissement ou de l'entreprise : .....

نظرا لأهمية هذا التصريح الذي ينبغي ان يكون لاجل تحديد الضريبة الجزائرية الوحيدة، يوصى المتكفلون بالضريبة بتقديم المعلومات المطلوبة بدقة وإسناد هذه التصريح في الأجل المحدد.  
Compte tenu de l'importance de cette déclaration qui doit servir de base à la fixation de l'impôt forfaitaire unique, il est recommandé au contribuable de fournir les renseignements demandés avec précision et de renvoyer le présent imprimé dans les délais prescrits.







## الملخص

إن الجباية تؤدي وظيفة اقتصادية تسمح للدولة باستعمال الضريبة كأداة للسياسة الاقتصادية والمالية في الحاضر والمستقبل.

و تهدف هذه الدراسة إلى تبيان دور الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي و تحسين الضريبي إضافة إلى اظهار العوائق التي تواجه عملية التحصيل الجبائي في الجزائر.

## الكلمات المفتاحية:

الضريبة – الرقابة الجبائية – التحصيل الضريبي – إدارة الضرائب.

## Résumé

La fiscalité est datée d'une fonction économique qui permet à l'État d'utiliser l'impôt comme un instrument de politique économique et financière au présent et au future.

Cette étude vise à montrer le rôle du contrôle fiscal dans le système fiscal algérien et leur impact sur la lutte contre l'évasion fiscale et l'améliorer le recouvrement fiscalité, en plus de montrer les différentiels de recouvrement fiscale en Algérie.

## Les mots clés:

L'impôts – le contrôle fiscal – le recouvrement fiscale – l'administration fiscale.