



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

المرجع :/2017

الميدان : العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

قسم : علوم التسيير

الشعبة: علوم التسيير

التخصص : مالية وبنوك

مذكرة بعنوان:

الرقابة الجبائية ودورها في تفعيل التحصيل الضريبي خلال الفترة
(2010-2014)

دراسة ميدانية – مديرية الضرائب لولاية ميلة –

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير (ل.م.د) تخصص " مالية وبنوك "

إشراف الأستاذ(ة):

إعداد الطالبين:

- نعيم عاشوري

- سفيان خلوفي

لجنة المناقشة:

- عبدالرؤوف بوجريو

الصفة	الجامعة	اسم ولقب الأستاذ(ة)
رئيسا	المركز الجامعي ميلة	أ/ محمد الصالح قشي
مناقشا	المركز الجامعي ميلة	أ/ عمار قرفي
مشرفا ومقررا	المركز الجامعي ميلة	أ/ نعيم عاشوري

السنة الجامعية: 2016/2017



دعاء

يارب إذا أعطيتني نجاحا لا تفقدني تواضعي، وإذا
أعطيتني تواضعا لا تفقدني اعتزازي بكرامتي فإذا أسأت
يارب إلى الناس فامنحني شجاعة العفو ولا تجعلني
أصاب بالغرور، إذا نجحت وباليأس إذا أخفقت، بل ذكرني
دائما أن الإخفاق هو التجربة التي تسبق النجاح.

أمين يارب العالمين

شكر وتقدير

انطلاقاً من قوله تعالى: " رب أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي

وعلى والدي وأن أعمل صالحاً ترضاه وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين"

بداية نشكر الله ونحمده على توفيقه لنا لإنجاز هذا العمل ونصلي

ونسلم ونبارك على شفيعنا ونبينا محمد صلى الله عليه وسلم.

لا يسعنا ونحن نضع هذا العمل إلا أن ننسب الفضل العظيم لذويه فالاعتراف بالجميل

لأهله واجب وأكد، نتقدم بأسمى عبارات الشكر والتقدير إلى فضيلة الأستاذ

"عاشوري نعيم" الذي تفضل علينا بالإشراف على هذا العمل ووجهنا

حتى تحقق لنا المراد على خير ما يرام فبارك الله فيه وجزاه الله خيراً.

كما نتقدم بالشكر إلى موظفي مديرية الضرائب لولاية ميلة، ونخص بالذكر موظفي

المديرية الفرعية للرقابة الجبائية والمديرية الفرعية للتحويل.

كما نتقدم بالشكر لأعضاء لجنة المناقشة لقبولها مناقشة وتصويب هذا العمل

البحثي.

وفي الختام نشكر كل من ساعدنا في إتمام هذا العمل وشجعنا على البحث ولو بكلمة

طيبة أو ابتسامة حلوة أو دعاء في علم الغيب، ونقول للجميع جزاكم الله عنا خير

جزاء... آمين.

إهداء

الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على أداء هذا الواجب
ووفقنا إلى إنجاز هذا العمل أما بعد:

أهدي ثمرة جهدي إلى من جعل الله الجنة تحت أقدامها واقترن رضاها برضى الرحمان، وارتبطت
طاعتها بطاعة الخالق "والدتي حفظها الله وبارك في عمرها"

إلى من يسر لي طريق العمل والخير والمثابرة "والدي أدامه الله لي وبارك في عمره"

كما أهديه إلى من أظهروا لي ما هو أجمل من الحياة إلى من كانوا ملاذي وملجئي إلى من تذوقت
معهم أجمل اللحظات مرها وحلوها أخي "بلال"، وأختي "حياة" وابنها ضياء الدين

وإلى روح أخي الطاهرة "أيوب".

إلى كل الأهل والأقارب من قريب وبعيد وبالأخص من يحمل اسم عائلة خلوفي

إلى من عمل معي بكد بغية إتمام هذا العمل زميلي "عبد الرؤوف".

كما أهديه إلى اعز أصدقائي: "عماد، علي، يحيى...".

إلى كل من ذكرهم العقل ونساهم القلم

وفي الأخير أرجوا من الله تعالى أن يجعل لنا هذا

عملا نافعا ينتفع به المقبلين على التخرج

وجميع الطلبة المتريصين.

سفيان خلوفي

إهداء

بأنامل تحيط بقلم أعياء التعب والأرق ولا يقوى على الحراك يتكأ على قطرات حبر مملوءة بالحزن والفرح

حزن يشوبه الفراق بعد التجمع وفرح لبزوغ فجر جديد في حياتي: تخرجي.

اهدائي هنا ليس لتخرجي فقط، بل للتخليق نحن والرفقة في سماء مملوءة بغمام يصحبه المزن، هي فرص

تقتنص وثمرات تقطف عندما تكون يانعة وما أنا أقف لأقطف إحدى هاته الثمرات التي ينعت لي.

سوف أضع كلمات لكل من ترك بصمة في حياتي وغير من مجراها

وعمق في توسيع مداركي العلمية والعقلية.

إهدائي إليك أيتها الأم التي كنت عوناً لي ودفناً بين أضلعي، إليك أيها الأب الذي علمني بأنه عندما تنطفئ

الأنوار لا بد من إضاءة شمعة بدل لعن الظلام.

إلكن أيتها الزهرات: أميرة، يسرى، وفاء، نهاد، كوثر.

إلى ابنة أختي الكتكوتة آمنة قدر الرحمن.

إلى من كان لي صديقاً وأنيساً وعوناً في إتمام هذا العمل: خلوفي سفيان.

إلى رفقاء دربي وإخوة لم تنجبهم أمي.

إلى زملائي في العمل وأخص بالذكر شفيق وخليل

إلى كل أساتذة المركز الجامعي -ميلة-

إلى كل من سقط من قلبي سهواً.

إلى كل من انجح هذا العمل المتواضع الذي نسأل الله أن يجعله نبراس لكل طالب علم.

عبد الرؤوف بوجريو

الملخص:

تعالج هذه الدراسة موضوع الرقابة الجبائية ودورها في تفعيل التحصيل الضريبي استنادا إلى واقع النظام الجبائي الجزائري والتحديات التي يواجهها هذا النظام في ظل عدة معوقات من أبرزها ظاهرة التهرب الضريبي وما تفرزه من مخاطر على مستوى الاقتصاد الوطني بشكل عام وتدهور في حصيلة الخزينة العمومية بشكل خاص، ومن أجل إرساء مقاربة علمية وعملية جادة حول إشكالية البحث من خلال منهج وصفي تحليلي، تم التطرق فيه إلى واقع التحصيل الضريبي في ظل النظام الجبائي الجزائري، بالإضافة إلى مختلف آليات الرقابة الجبائية المنتهجة من أجل مكافحة التهرب الضريبي، هذا على الصعيد النظري، أما على الصعيد الميداني فقد تم اختبار فعالية التحقيق المحاسبي، وكذا التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية مبدئيا أثرهما على عملية التحصيل الضريبي.

وقد خلصنا في النهاية إلى أن الرقابة الجبائية وعند التحكم فيها بشكل سليم قادرة على تفعيل التحصيل الضريبي، وهذا وفقا للحصيلة الضريبية المحققة من عملية الرقابة الجبائية التي تمثل حقوق الخزينة العمومية التي انتهكت من طرف المتهربين من الضريبة.

الكلمات المفتاحية

النظام الضريبي الجزائري، الرقابة الجبائية، التهرب الضريبي، التحصيل الضريبي، التحقيق المحاسبي، التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية.

Summary:

This study deals with the subject of tax control and its role in activating tax collection based on the reality of the Algerian tax system and the challenges faced by this system in light of several obstacles, the most prominent of which is the phenomenon of tax evasion and the risks it poses on the level of the national economy in general and deterioration in the proceeds of the public treasury in particular, In order to establish a serious scientific and practical approach to the problem of research in an analytical descriptive approach, it was addressed to the reality of tax collection under the Algerian tax system, in addition to the various mechanisms of fiscal control used to combat tax evasion. At the field level, the effectiveness of the accounting investigation, as well as the in-depth investigation into the overall tax situation, have been tested, showing the impact on the tax collection process

Finally, we concluded that fiscal control, when properly controlled, is capable of activating tax collection, in accordance with the tax revenue generated by the fiscal control process, which represents the rights of the public treasury, which were violated by tax evaders.

key words

Algerian tax system, tax control, tax evasion, tax collection, accounting investigation, investigation of the overall tax situation.

الفهارس

فهرس المحتويات:

الصفحة	العنوان
I	شكر وتقدير
II	الإهداء
V	الملخص
VIII	الفهارس
XIII	فهرس الجداول
XVI	فهرس الأشكال
XVII	فهرس الملاحق
XVIII	قائمة الاختصارات
أ-ح	مقدمة عامة
37-2	الفصل الأول: التحصيل الضريبي في ظل النظام الضريبي الجزائري
2	تمهيد
11-03	المبحث الأول: عموميات حول الضرائب
03	المطلب الأول: تعريف الضريبة وخصائصها
03	أولاً: تعريف الضريبة
04	ثانياً: خصائص الضريبة
05	المطلب الثاني: القواعد العامة للضريبة وأهدافها
05	أولاً: القواعد العامة للضريبة
06	ثانياً: أهداف الضريبة
08	المطلب الثالث: أنواع الضرائب
08	أولاً: التصنيف القائم على طبيعة الضريبة
09	ثانياً: التصنيف القائم على امتداد مجال التصنيف
09	ثالثاً: التصنيف القائم على ظروف الضريبة
10	رابعاً: التصنيف القائم على أساس المادة الخاضعة للضريبة
11	خامساً: التصنيف الاقتصادي
25-11	المبحث الثاني: تطور النظام الضريبي الجزائري

12	المطلب الأول: ماهية النظام الضريبي
12	أولاً: تعريف النظام الضريبي
12	ثانياً: خصائص النظام الضريبي
13	ثالثاً: مؤشرات قياس فعالية النظام الضريبي
14	المطلب الثاني: النظام الضريبي الجزائري قبل إصلاح سنة 1992
14	أولاً: بنية النظام الضريبي الجزائري قبل إصلاح سنة 1992
16	ثانياً: أسباب فشل النظام الضريبي الجزائري السابق
17	المطلب الثالث: النظام الضريبي الجزائري بعد إصلاح سنة 1992
17	أولاً: أهداف الإصلاح الضريبي الجزائري
18	ثانياً: بنية النظام الضريبي الجزائري بعد الإصلاح الضريبي سنة 1992
37-25	المبحث الثالث: مفاهيم عامة حول التحصيل الضريبي
26	المطلب الأول: مفهوم التحصيل الضريبي وسندياته
26	أولاً: مفهوم التحصيل الضريبي
26	ثانياً: سنديات التحصيل الضريبي
28	المطلب الثاني: قواعد وطرق التحصيل الضريبي
28	أولاً: قواعد التحصيل الضريبي
29	ثانياً: طرق التحصيل الضريبي
30	المطلب الثالث: التحصيل الضريبي (إجراءاته، ضماناته، عقوباته وتقييمه)
30	أولاً: إجراءات التحصيل الضريبي
31	ثانياً: ضمانات التحصيل الضريبي
32	ثالثاً: الغرامات المنصوص عليها قانوناً لتحسين عملية التحصيل الضريبي
33	رابعاً: تقييم الحصيلة الضريبية في الجزائر من سنة 2010 إلى 2014
37	خلاصة الفصل
85-39	الفصل الثاني: الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة مشكلة التهرب الضريبي
39	تمهيد
51-40	المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي
40	المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي
41	المطلب الثاني: أنواع التهرب الضريبي
41	أولاً: التهرب غير مشروع (الغش الضريبي)

42	ثانيا: التهرب المشروع (التجنب الضريبي)
45	المطلب الثالث: أسباب التهرب الضريبي وأثاره
45	أولا: أسباب التهرب الضريبي
48	ثانيا: آثار التهرب الضريبي
63-52	المبحث الثاني: طرق التهرب الضريبي ومناهج قياسية وعلاجه
52	المطلب الأول: طرق التهرب الضريبي
52	أولا: التحايل المحاسبي
54	ثانيا: التحايل المادي
55	ثالثا: التحايل القانوني
56	المطلب الثاني: مناهج قياس التهرب الضريبي
57	أولا: منهج تقدير الاقتصاد السري
58	ثانيا: منهج تقدير عدم الالتزام الضريبي
59	المطلب الثالث: وسائل معالجة التهرب الضريبي
59	أولا: معالجة التهرب الضريبي على النطاق المحلي
63	ثانيا: معالجة التهرب الضريبي على النطاق الدولي
85-64	المبحث الثالث: الإطار العام للرقابة الجبائية وإجراءاتها
64	المطلب الأول: ماهية الرقابة الجبائية
64	أولا: تعريف الرقابة الجبائية
65	ثانيا: أهداف الرقابة الجبائية
66	ثالثا: أسباب قيام الرقابة الجبائية
67	المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر
67	أولا: الرقابة الجبائية على مستوى المفتشيات (الرقابة الشاملة)
70	ثانيا: الرقابة المعمقة
75	ثالثا: الرقابة الفنية (الرقابة على المعاملات العقارية)
75	المطلب الثالث: الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية
76	أولا: الحقوق الممنوحة لإدارة الجبائية
78	ثانيا: واجبات وحقوق المكلف بالضريبة
85	خلاصة الفصل
148-87	الفصل التطبيقي: دراسة ميدانية-مديرية الضرائب لولاية ميله-

87	تمهيد
102-88	المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية ميله
88	المطلب الأول: الهياكل المكلفة بالرقابة الجبائية
88	أولا: الأجهزة المختصة بالرقابة الجبائية
91	ثانيا: الهيئات المختصة حديثا بالرقابة الجبائية
93	ثالثا: الوسائل البشرية المكلفة بالرقابة الجبائية
96	المطلب الثاني: بطاقة فنية لمديرية الضرائب لولاية ميله
96	أولا: نشأة المديرية الولائية للضرائب لولاية ميله
96	ثانيا: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية ميله
97	ثالثا: مهام المديرية الولائية للضرائب لولاية ميله
131-102	المبحث الثاني: دراسة حالة ميدانية خاضعة للرقابة الجبائية
102	المطلب الأول: دراسة حالة ميدانية للتحقيق المحاسبي لمؤسسة اقتصادية على مستوى S/DCF
102	أولا: المرحلة التحضيرية
102	ثانيا: بطاقة فنية حول المكلف بالضريبة
103	ثالثا: إجراءات الشروع في الرقابة
103	رابعا: فحص المحاسبة والإجراءات النهائية للتحقيق
121	المطلب الثاني: دراسة حالة ميدانية للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية العامة
121	أولا: الاستخدامات
122	ثانيا: الموارد
123	ثالثا: ميزان الاستخدامات والمورد
124	رابعا: الضرائب على الدخل الإجمالي IRG
148-132	المبحث الثالث: متابعة وتقييم التحصيل الناجم عن عمليات الرقابة الجبائية خلال سنوات الدراسة 2010-2014
132	المطلب الأول: التحصيل الناجم عن التحقيق المحاسبي والمصوب
132	أولا: عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي والمصوب على مستوى فرقة التفتيش والتحقيق الجبائي
133	ثانيا: نوعية نشاط الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي

135	ثالثا: الحقوق الضريبية الناتجة عن عمليات التحقيق المحاسبي والمصوب
138	رابعا: مجموع الحقوق المحصلة الناتجة عن التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب
142	المطلب الثاني: التحصيل الناجم عن التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية
143	أولا: عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية
143	ثانيا: الحقوق المستحقة الناتجة عن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية
145	ثالثا: الحقوق المحصلة الناتجة عن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية
148	خلاصة الفصل
150	خاتمة
156	قائمة المراجع
165	الملاحق

فهرس الجداول:

الصفحة	العنوان
19	الجدول رقم(1):السلم التصاعدي لمعدلات IRG
23	الجدول رقم(2): معدلات الرسم على النشاط المهني
33	الجدول رقم(3): مكانة الإيرادات الجبائية ضمن الإيرادات العامة للدولة (2010-2014)
34	الجدول رقم(4): نسبة تطور الإيرادات الجبائية خلال الفترة (2010-2014)
43	الجدول رقم(5):أوجه التشابه والاختلاف بين التجنب الضريبي والغش الضريبي
81	الجدول رقم(6):التصريحات الخاصة بفئات IRG
104	الجدول رقم(7): (التبليغ الأولي) ملخص للفواتير التي سجلت غرامات تسديد أقساطها ضمن الحساب 613 (إيجارات)
104	الجدول رقم(8): (التبليغ الأولي) الفواتير المسجلة مرتين متتاليتين للشركة العربية للإيجار المالي
105	الجدول رقم(9): (التبليغ الأولي) المبالغ المحصلة عن طريق البنك وغير مصرح بها
106	الجدول رقم(10): (التبليغ الأولي) الفواتير المسجلة مرتين متتاليتين
106	الجدول رقم(11): (التبليغ الأولي)ملخص لفواتير الشراء التي سويت عن طريق الصندوق
107	الجدول رقم(12): (التبليغ الأولي) المشتريات التي لم تدخل ضمن وضعيات الأشغال
107	الجدول رقم(13): (التبليغ الأولي) ملخص المشتريات غير المصرح بها
108	الجدول رقم(14): (التبليغ الأولي) وضعيات الأشغال لسنة 2011
109	الجدول رقم(15): (التبليغ الأولي) وضعيات الأشغال لسنة 2012
109	الجدول رقم(16): (التبليغ الأولي) وضعيات الأشغال لسنة 2013
110	الجدول رقم(17): (التبليغ الأولي) وضعيات الأشغال لسنة 2014
110	الجدول رقم(18): (التبليغ الأولي)ملخص أرقام الأعمال المفوترة
111	الجدول رقم(19): (التبليغ الأولي) أرقام الأعمال المحصلة خلال سنة 2011

111	الجدول رقم(20): (التبليغ الأولي) أرقام الأعمال المحصلة خلال سنة 2012
112	الجدول رقم(21): (التبليغ الأولي) أرقام الأعمال المحصلة خلال سنة 2013
112	الجدول رقم(22): (التبليغ الأولي) أرقام الأعمال المحصلة خلال سنة 2014
113	الجدول رقم(23): (التبليغ الأولي) رسم القيمة المضافة الواجب التسديد على أرقام الأعمال المحصلة
113	الجدول رقم(24): (التبليغ الأولي) الرسم على النشاط المهني لسنة 2011
114	الجدول رقم(25): (التبليغ الأولي) الرسم على النشاط المهني لسنة 2012
114	الجدول رقم(26): (التبليغ الأولي) الرسم على النشاط المهني لسنة 2013
114	الجدول رقم(27): (التبليغ الأولي) الرسم على النشاط المهني لسنة 2014
115	الجدول رقم(28): (التبليغ الأولي) الزيادة في الأرباح الصناعية والتجارية
115	الجدول رقم(29): (التبليغ الأولي) حقوق الضريبة على أرباح الشركات والزيادات المرفقة
116	الجدول رقم(30): (التبليغ الأولي) حقوق الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة RCM
116	الجدول رقم(31): (التبليغ الأولي) الجدول التفصيلي للتقويمات والتعديلات
120	الجدول رقم(32): (التبليغ النهائي) الجدول التفصيلي للتقويمات والتعديلات
121	الجدول رقم(33): (التبليغ الأولي) معلومات حول شراء شقة سنة 2012
121	الجدول رقم(34): (التبليغ الأولي) معلومات حول شراء منابات ارثية من قطعة ارض سنة 2013
122	الجدول رقم(35): (التبليغ الأولي) معلومات حول شراء سيارتين سنة 2012
122	الجدول رقم(36): (التبليغ الأولي) معلومات حول مداخيل نشاط المكلف خلال السنوات المعنية بالتحقيق
123	الجدول رقم(37): (التبليغ الأولي) ميزان موارد واستخدامات المكلف خلال سنوات التحقيق
124	الجدول رقم(38): (التبليغ الأولي) الدخل الخاضع للضريبة
124	الجدول رقم(39): (التبليغ الأولي) حساب الضريبة علي الدخل الإجمالي المستحقة
127	الجدول رقم(40): (التبليغ النهائي) رصيد الانطلاق لميزان الموارد والاستخدامات

129	الجدول رقم(41): (التبليغ النهائي) ميزان الموارد واستخدامات المكلف خلال سنوات التحقيق
131	الجدول رقم(42): (التبليغ النهائي) الدخل الخاضعة للضريبة
131	الجدول رقم(43): (التبليغ النهائي) حساب الضريبة على الدخل الإجمالي المستحقة
132	الجدول رقم(44): وزن الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي والمصوب مقارنة بمجموع الملفات الخاضعة للرقابة الجبائية
133	الجدول رقم(45): توزيع الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي والمصوب حسب نوع النشاط
135	الجدول رقم(46): الحقوق الناتجة عن التحقيق المحاسبي
137	الجدول رقم(47): الحقوق الناتجة عن التحقيق المصوب
139	الجدول رقم(48): توزيع الحقوق الناتجة عن التحقيق المحاسبي
140	الجدول رقم(49): المبالغ المحصلة والباقية للتحصيل المتعلقة بالتحقيق المحاسبي
141	الجدول رقم(50): المبالغ المحصلة والباقية للتحصيل المتعلقة بالتحقيق المصوب
143	الجدول رقم(51): وزن الملفات الخاضعة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية مقارنة بمجموع الملفات الخاضعة للرقابة الجبائية
143	الجدول رقم(52): الحقوق الناتجة عن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية
145	الجدول رقم(53): المبالغ المحصلة والباقية للتحصيل المتعلقة بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية
146	الجدول رقم(54): مساهمة حصيلة الرقابة الجبائية المعمقة في التحصيل الضريبي الكلي بالولاية (2010-2014)

فهرس الأشكال:

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
33	مكانة الجباية العادية بالنسبة للإيرادات العامة والجبابة البترولية (2010-2014)	01
34	تطور الحصيلة الجبائية العادية خلال سنوات (2010- 2014)	02
44	أنواع التهرب الضريبي	03
67	أشكال الرقابة الجبائية	04
69	مخطط الرقابة على الوثائق	05
89	الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمرجعات	06
90	الهيكل التنظيمي العام لمفتشية الضرائب	07
91	الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات	08
93	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب	09
97	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب - مديرية الضرائب لولاية ميله-	10
136	تطور الحقوق المستحقة الناتجة عن التحقيق المحاسبي للفترة (2010-2014)	11
138	تطور الحقوق المستحقة الناتجة عن التحقيق المصوب للفترة (2010-2014)	12
140	الحقوق المحصلة والباقية للتحصيل الناتجة عن التحقيق المحاسبي للفترة (2010-2014)	13
142	الحقوق المحصلة والباقية للتحصيل الناتجة عن التحقيق المصوب للفترة (2010-2014)	14
144	الحقوق الناتجة عن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للفترة (2010-2014)	15
145	الحقوق المحصلة والباقية للتحصيل الناتجة عن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للفترة (2010-2014)	16

فهرس الملاحق:

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
165	إشعار بالتحقيق في المحاسبة	01
166	ميثاق المكلف بالضريبة	02
171	كشف المحاسبة	03
172	جدول مقارنة الميزانيات	04
173	بطاقة بداية أشغال التحقيق	05
174	محضر انتهاء أشغال التحقيق المحاسبي والجبائي بعين المكان	06
175	استدعاء لمناقشة النقائص المسجلة في المحاسبة	07
176	نموذج التبليغ بالتقويم الأولي تبعا للتحقيق المحاسبي والجبائي	08
177	نموذج التبليغ بالتقويم النهائي تبعا للتحقيق المحاسبي والجبائي	09
178	استدعاء حضور جلسة التحكيم لدى المديرية الولائية للضرائب	10
179	إصدار الأوردة (الورد الفردي وبيان الربط)	11
181	نموذج التبليغ بالتقويم الأولي تبعا للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية VASFE	12

قائمة الاختصارات

الاختصار	الدلالة
DGI	المديرية العامة للضرائب
DRI	المديرية الجهوية للضرائب
DWI	المديرية الولائية للضرائب
DRV	مديرية الأبحاث والمرجعات
DGE	مديرية كبريات المؤسسات
S/DCF	المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
TVA	الرسم على القيمة المضافة
TAP	الرسم على النشاط المهني
IBS	الضريبة على أرباح الشركات
IRG	الضريبة على الدخل الاجمالي
TCA	الرسم على رقم الاعمال
TF	الرسم العقاري
TA	الرسم التطهيري
IFU	الضريبة الجزافية الوحيدة
VC	التحقيق المحاسبي
VP	التحقيق المصوب
VASFE	التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

مقدمة عامة

توطئة:

إن تطور مفهوم الضريبة باعتبارها مصدر هام للدولة كان نتيجة لتطور دور الدولة في النشاط الاقتصادي بعد أن تخلت عن الأفكار الحيادية في سياستها الاقتصادية، وذلك من خلال الاعتماد على الآليات الملائمة لإدارة السياسة الاقتصادية العامة، بهدف تحقيق التنمية الشاملة، فلم يعد دور الضريبة يقتصر على تحقيق المردودية المالية فحسب بل تعداه لتصبح أداة من أدوات الضبط الاقتصادي التي تتدخل الدولة بواسطتها لتحقيق الأهداف المرغوب فيها، وذلك عن طريق الأثر الذي يمكن أن تحدثه في مكونات المتغيرات الاقتصادية الكلية كالدخل الوطني، الادخار والاستثمار...، والجزئية من خلال تأثيرها على الأفراد والمؤسسات خاصة تلك التي تنتمي للقطاع الخاص حيث تعتبر ممولا لخزينة الدولة من خلال خضوعها للضريبة، هذا ما دفع الإدارة الجبائية إلى محاولة وضع نظام ضريبي يتماشى مع هاته المتغيرات ويواكب التطورات المفروضة على الدولة.

إن المتتبع لطبيعة النظام الضريبي الجزائري الراهن يرى أنه نظام تصريحي يمنح الحرية النسبية للمكلفين بتقديم تصريحاتهم الضريبية المكتتبه بشكل يوافق نشاطاتهم ومداخلهم الحقيقية من تلقاء أنفسهم، ثم تقوم الإدارة الجبائية بمراقبة تلك التصريحات لكونها في الكثير من الأحيان تكون غير صحيحة وغير صادقة، نظرا للأخطاء المرتكبة أثناء إعدادها سواء عن حسن نية أو سوء نية بهدف التملص من دفع الضريبة وهذا ما يسمى بالتهرب الضريبي.

إن ظاهرة التهرب الضريبي أصبحت تهدد اقتصاديات الدول المختلفة في تحايل المكلفين بالضريبة على الإدارة الجبائية مستخدمين في ذلك طرق وأساليب متعددة، وحفاظا على امتيازات الخزينة العمومية منح المشرع الجزائري للإدارة الجبائية كل الوسائل القانونية والتنظيمية اللازمة بهدف استرجاع حقوق المال العام، ومكافحة ظاهرة التهرب الضريبي أو على الأقل التخفيف من حدتها، ومن بين أهم تلك الوسائل نجد الرقابة الجبائية بمختلف هياكلها والياتها والتي تسعى جاهدة للتأكد من صحة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، حيث يتم من ورائها كشف كل الاغفالات والتجاوزات التي يمكن أن يستعملها المكلف سواء بقصد أو دون قصد.

وعليه نجد أن الرقابة الجبائية التي تمارسها أجهزة مختصة تضم أعوانا مدققين يتميزون بالكفاءة المهنية العالية في المجالين الضريبي والمحاسبي، والذين منحهم المشرع عدة صلاحيات

وبالمقابل قيدهم بمجموعة من الالتزامات والتي تعتبر ضمانات ممنوحة للمكلفين بالضريبة، وقد استحدثت الرقابة الجبائية بهدف تطهير الملفات الجبائية من كل التجاوزات المستعملة من طرف المكلفين بالضريبة والتي تعود سلبا على الحصيلة الضريبية وعلى تمويل المشاريع التنموية المخطط لها في السياسة الاقتصادية للدولة.

إشكالية البحث:

واستنادا للعرض الموجز تتضح لنا معالم إشكالية البحث التي يمكن صياغتها كالتالي:

🚩 ما مدى مساهمة الرقابة الجبائية في تفعيل عملية التحصيل الضريبي؟

وحتى نتمكن من الإحاطة بكل جوانب الموضوع ارتأينا طرح الأسئلة الفرعية التالية:

🚩 ماهي الأساليب والإجراءات المنتهجة في عملية التحصيل الضريبي في الجزائر؟

🚩 كيف كانت تطورات الحصيلة الضريبية في الجزائر ما بين سنتي 2010-2014؟

🚩 ماهي أشكال الرقابة الجبائية المطبقة على مستوى المديرية الولائية للضرائب؟

🚩 هل يساهم التحقيق المحاسبي في تفعيل عملية التحصيل الضريبي؟

🚩 هل يساهم التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في تفعيل عملية التحصيل

الضريبي؟

فرضيات البحث:

بعد طرح التساؤلات السابقة تبادرت إلى أدهاننا بعض الفرضيات التي ستكون منطلقا

للدراسة وهي على النحو التالي:

🚩 التحصيل الضريبي عبارة عن مجموعة إجراءات متخذة من طرف الإدارة الجبائية لنقل

دين الضريبة من المكلف إلى الخزينة العمومية في إطار النظام الضريبي المطبق.

🚩 يؤدي تدني الجباية البترولية إلى زيادة في الحصيلة الضريبية العادية في الجزائر.

🚩 يساهم التحقيق المحاسبي في تفعيل عملية التحصيل الضريبي.

🚩 يساهم التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في تفعيل عملية التحصيل

الضريبي.

أسباب اختيار الموضوع:

لقد قمنا باختيار الموضوع لعدة اعتبارات تم إيجازها في النقاط التالية:

✚ محاولة تعميق المعارف في مجال تخصص الجباية.

✚ محاولة خلق قيمة مضافة لهذه الدراسة.

✚ بالإضافة إلى الميول الشخصي لهذا التخصص.

أهمية البحث:

يستمد البحث أهميته من المكانة التي تحتلها الضريبة في الاقتصاد الوطني بشكل عام وفي تمويل الخزينة العمومية بشكل خاص، كما نجد أن ظاهرة التهرب الضريبي من أبرز العقبات التي تواجهها الدولة في رسم وتنفيذ مختلف سياساتها مما يستدعي ضرورة مجابهة هذه الآفة. ومما لا شك فيه أن الرقابة الجبائية تسعى جاهدة للحد أو التخفيف من هذه الظاهرة ذات الأبعاد الخطيرة من جهة واسترجاع حقوق المال العام من جهة أخرى، وهنا تبرز أهمية الرقابة كونها وسيلة من الوسائل الهامة والفعالة للحفاظ على موارد الخزينة العمومية.

أهداف البحث:

نسعى من خلال هذا البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:

✚ تسليط الضوء على الرقابة الجبائية في الجزائر، من خلال التطرق لإطارها المفاهيمي، القانوني والتنظيمي.

✚ تسليط الضوء على التحصيل الضريبي في الجزائر.

✚ تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي وواقعها في ظل النظام الضريبي الجزائري.

✚ معرفة أهم مكونات الرقابة الجبائية وقدرتها على المساهمة في تفعيل عملية التحصيل الضريبي.

المنهج المتبع:

حتى نتمكن من الإجابة على الإشكالية واختبار صحة الفرضيات المساقة اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي، وذلك من خلال استعراض مختلف المفاهيم الأساسية سواء تلك المتعلقة بالرقابة الجبائية أو التحصيل الضريبي، وهذا ما يتوافق مع طبيعة البحث. ثم القيام

بالدراسة التطبيقية للبحث، تجسيدا لكل ما تم وصفه على أرض الواقع بهدف التحليل واستخلاص أهم الملاحظات والنتائج.

الأدوات المستخدمة:

الأدوات المستخدمة في دراستنا لموضوع البحث هي الاعتماد على دراسة واستقراء بعض الكتابات والدراسات السابقة المتعلقة بالجانب الضريبي من جهة، والرقابة الجبائية من جهة أخرى، وكيفية الاستفادة منها في معالجة مشكلة البحث. كما اعتمدنا على مختلف القوانين الجبائية وخاصة منها قانون الإجراءات الجبائية مع مختلف المراسيم والقرارات والتعليمات المتعلقة بالرقابة الجبائية من الجهة الفنية، والملفات الجبائية الخاصة بالمكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية، كما استندنا إلى الإحصاءات المتعلقة بالنتائج المتوصل إليها والمستخرجة من الدراسة الميدانية على مستوى مديرية الضرائب لولاية ميلة.

حدود الدراسة:

تتحدد دراستنا لموضوع البحث من خلال المحدد المكاني والمتعلق بمديرية الضرائب لولاية ميلة، أما المحدد الزمني فيتعلق بالفترة الزمنية التي تمت فيها دراسة الحالة وهي الفترة الممتدة بين 2010 -2014.

خطة الدراسة:

وقد اقتضت عملية معالجة موضوع الرقابة الجبائية ودورها في تفعيل التحصيل الضريبي من هذه الزاوية تقسيمه إلى ثلاثة فصول، تسبقهم مقدمة وتعقبهم خاتمة تضمنت تلخيصا عاما وعرض نتائج واختبارا للفرضيات التي جاءت في مقدمة البحث، وفي الأخير قُدمنا مجموعة من التوصيات التي نعتبرها ضرورية، بالإضافة إلى تحديد آفاق البحث في هذا الموضوع بهدف بعث البحث المتواصل، وللإجابة على الإشكالية المطروحة، وكذا اختبار صحة الفرضيات الموضوعية قيد الدراسة وبهدف الإلمام بكل جوانب الموضوع، تناولنا في الفصل الأول المعنون بالتحصيل الضريبي في ظل النظام الضريبي الجزائري عموميات حول الضرائب، والنظام الضريبي الجزائري ومختلف تطوراتها من أجل الوقوف عند البنية الحالية لهذا الأخير، كما تطرقنا إلى عملية التحصيل الضريبي ومفاهيمها الأساسية والياتها وفقا للنظام الضريبي الجزائري المعمول به.

أما الفصل الثاني فقد كان عنوانه الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي فتم التطرق فيه إلى ظاهرة التهرب الضريبي، بهدف الوصول إلى سبل العلاج، والتي من بينها نجد الرقابة الجبائية التي تطرقنا إلى مفاهيمها الأساسية وإطارها التنظيمي والقانوني. أما الفصل الثالث أو التطبيقي فيتعلق بالدراسة الميدانية للبحث والتي كانت بمديرية الضرائب لولاية ميلة، و تم فيها دراسة حالتين مختلفتين لملفات خاضعة للرقابة الجبائية لإثراء عملية البحث، كما تم استقراء إحصائيات من بعض الجوانب عن عملية التحصيل الضريبي الناجم عن عملية الرقابة الجبائية وتحليل وتفسير النتائج المتوصل إليها بهدف اختبار صحة الفرضيات والإجابة على إشكالية البحث.

الدراسات السابقة:

1-دراسة " لياس قلاب نبيح": تحت عنوان "مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية"، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية أم البواقي، رسالة ماجستير مقدمة لمعهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر - بسكرة 2010-2011، حيث تدور إشكالية البحث حول: كيفية مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، ولقد أفادتنا هذه الدراسة في بناء الإطار النظري والتطبيقي.

ولقد تم دراسة هذا الموضوع في ثلاثة فصول أولها تم التطرق فيه إلى الرقابة الجبائية في ظل النظام الضريبي الجزائري والذي تم فيه تقديم النظام الضريبي الجزائري بشكل عام وظاهرة التهرب الضريبي بهدف الوصول إلى سبل العلاج التي من بينها نجد الرقابة الجبائية التي تطرق إلى مفاهيمها الأساسية وإطارها التنظيمي والقانوني، أما فيما يخص الفصل الثاني فقد تناول التدقيق المحاسبي، والفصل الأخير تناول فيه دراسة ثلاث حالات متنوعة لملفات خاضعة لعملية الرقابة الجبائية لإثراء عملية البحث.

وعلى الرغم من اختلاف هذه الدراسة عن دراستنا إلا أنه يلاحظ إيجابية هذه الدراسة من الجانب التطبيقي.

من هذا المنطلق أعطتنا هذه الدراسة تصورا أوليا لكيفية عمل المراقبين الجبائيين، والتعرف على كيفية معالجة مثل هذه المواضيع.

2-دراسة "بولخوخ عيسى": تحت عنوان "الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي"، دراسة حالة ولاية باتنة، رسالة ماجستير مقدمة لمعهد العلوم الاقتصادية وعلوم

التسيير، جامعة باتنة 2003-2004، حيث تدور إشكالية البحث حول: كيفية إرساء آليات فعالة للرقابة الجبائية حتى تجعلها تلعب الدور الفعال في سياسة الإصلاحات الاقتصادية والضريبية من جهة ومن جهة أخرى تبرز ما مدى مساهمتها الفعلية في التقليل من التهرب والغش الضريبي ومنه تحقيق التنمية الاقتصادية.

ولقد تم دراسة هذا الموضوع في أربعة فصول أولها تم التطرق فيه إلى التهرب والغش الضريبي، أما الفصل الثاني فقد تناول مفاهيم أساسية حول الرقابة الجبائية، الفصل الثالث خصص لمبادئ واليات الرقابة الجبائية، أما الفصل الرابع فتناول الواقع العملي للرقابة الجبائية على المستوى المحلي.

ولقد أفادتنا هذه الدراسة في بناء الإطار النظري والتطبيقي، ومن هذا المنطلق أعطينا هذه الأخيرة تصورا أوليا على خطة البحث، وكيف تتم عملية الرقابة الجبائية من أجل بناء الجانب التطبيقي لبحثنا.

❖ ركزت جل الدراسات على الرقابة الجبائية وكيفية تفعيلها وتحسينها لتخفيض ظاهرة التهرب الضريبي، وجاءت دراستنا هذه مختلفة عن الدراسات السابقة، حيث نتناول جزء مفصلا حول التحصيل الضريبي، والذي يعتبر أهم مراحل الضريبة وكيفية مساهمة هذه المرحلة في تحقيق الالتزام الضريبي الطوعي، ونهدف من خلال هذه الدراسة إلى العمل على وضع اقتراحات وتوصيات للجهات المعنية لما لهذا الموضوع من أهمية كبيرة للمحافظة على أحد مصادر تمويل خزينة الدولة.

صعوبات البحث:

مما لا شك فيه أن انجاز أي عمل بحثي لا بد وأن يلازم صاحبه عدد من الصعوبات، ومن أهم الصعوبات التي واجهتنا نذكر:

🔲 الوقت الذي يعتبر من القيود التي تحول بيننا وبين جمع المعلومات الخاصة بالبحث وبين الدراسة الميدانية.

🔲 نقص المراجع هي هذا المجال خاصة فيما يتعلق بالرقابة الجبائية والتحصيل الضريبي.

🔲 صعوبات من حيث الإجراءات البيروقراطية لإدارة الضرائب، في عدم تقديم بعض الإحصائيات والمعطيات متحججة في ذلك بالسرية المهنية.

الفصل الأول:

التحصيل الضريبي في ظل

النظام الضريبي الجزائري

تمهيد:

تعد الضرائب من الإيرادات السيادية التي تعتمد عليها الدولة وتفرضها على المكلفين بالضريبة لتوفير الموارد اللازمة لتغطية النفقات العامة المختلفة، على اعتبار أن غالبية الحكومات تعتمد على الضرائب بشكل رئيسي لتمويل الإنفاق الحكومي.

ولا شك أن النظام الضريبي الجزائري قد تأثر كغيره من الأنظمة الضريبية في الدول المتخلفة بنفوذ الدولة التي سيطرت عليها، ذلك أن الجزائر ومنذ استقلالها قد تبنت نظاما جبائيا مستمدا من النظام الفرنسي بكل ما يحمله من عدم المساواة بين المكلفين وهذا من أجل ضمان موارد مالية تضمن حسن سير الاقتصاد الوطني، وباعتبار أن النظام الجبائي الجزائري يعتمد في أساسه وعلى غرار أغلب الأنظمة العالمية على النمط الإقرارى (التصريحى)، بحيث أن المكلف يقوم بنفسه بوضع التصريح فإنه وبالمقابل يمنح المشرع للإدارة الجبائية الحق في مراقبة هذه التصريحات.

وزيادة الضرائب تعتبر ظاهرة صحية، فهي تعتبر مؤشرا للنمو الاقتصادي، فمنظومة الضرائب ركن أساسي في ميزانية الحكومة، وقد احتاج هذا الأمر إلى فرض قواعد جبائية جديدة تهدف إلى تحديث وعقلنة الضريبة للوصول إلى شفافية أفضل، مما يتيح رسم إستراتيجية مثلى لتأسيس وتحصيل مختلف الضرائب والرسوم لتحقيق أكبر حصيلة ممكنة لتمويل عملية التنمية.

وعليه سنتناول في هذا الفصل ثلاثة (3) مباحث كما يلي:

- ❖ المبحث الأول: عموميات حول الضرائب.
- ❖ المبحث الثاني: تطور النظام الضريبي الجزائري.
- ❖ المبحث الثالث: مفاهيم عامة حول التحصيل الضريبي.

المبحث الأول: عموميات حول الضرائب

تعتبر الضريبة إحدى أهم الوسائل المساهمة في تحقيق الأهداف الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية باعتبارها أداة من أدوات السياسة المالية التي تعتمد عليها الدولة لتغطية حاجاتها من الموارد المالية، لهذا سنحاول من خلال هذا المبحث التعرض إلى النقاط الرئيسية التي تمكننا من الإحاطة بموضوع الضريبة.

المطلب الأول: تعريف الضريبة وخصائصها

لقد اختلفت وجهة النظر التقليدية للضريبة في الفترات الماضية عنها في الفترة الحالية، حيث كان ينظر للضريبة على أنها المال المقتطع عن طريق السلطة من الفرد وذلك لتغطية النفقات العامة، وقد أعطيت للضريبة مجموعة من التعاريف وذلك حسب وجهة نظر كل اقتصادي.

أولاً/ تعريف الضريبة:

في غياب تعريف تشريعي للضريبة، يمكن أن نعرف الضريبة على أنها:

التعريف الأول: " الضريبة فريضة مالية نقدية تستأديها الدولة جبرا من الأفراد بدون مقابل بهدف تمويل نفقاتها العامة وتحقيق الأهداف النابعة من مضمون فلسفتها السياسية".⁽¹⁾

التعريف الثاني: "الضريبة مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية والتي تقوم عن طريق السلطة بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي، ودون مقابل محدد، نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية".⁽²⁾

التعريف الثالث: "الضريبة هي اقتطاع مالي إلزامي ونهائي تحدده الدولة دون مقابل بغرض تحقيق أهداف عامة".⁽³⁾

التعريف الرابع: "الضريبة فريضة إلزامية وليست عقابية يلزم الأفراد على أساسها بتحويل بعض الموارد الخاصة بهم للدولة جبرا وبدون مقابل لتحقيق ما تسعى إليه الدولة من أهداف طبقا لقواعد ومعايير محددة".⁽⁴⁾

التعريف الخامس: "الضريبة مبلغ من المال تفرضه الدولة على المكلفين يدفعونها جبرا، مساهمة منهم في تغطية نفقاتها العامة وتدفع من قبلهم بصفة نهائية ودون أن يعود عليهم نفع خاص مقابل دفع هذا المبلغ باعتبارهم أعضاء متضامنين في الدولة ويكون فرضها مرتبط بالمقدرة على الدفع لتحقيق أهداف الدولة المالية والاقتصادية والاجتماعية... الخ".⁽⁵⁾

(1) - عادل العلي: المالية العامة والقانون المالي والضريبي، ط2، دار إثراء للنشر والتوزيع، الأردن 2011، ص119.

(2) - محمد عباس محرز: اقتصاديات المالية، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص145.

(3) - حميد بوزيدة: حياة المؤسسة، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص08.

(4) - يوسف عزمي خطاب: الضرائب ومحاسبتها، ط1، دار الإحصاء العلمي للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص27.

(5) - جهاد سعيد خصاونة: علم المالية العامة والتشريع الضريبي، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص86.

التعريف السادس: "الضريبة هي اقتطاع نقدي جبري تجريه الدولة على موارد الوحدات الاقتصادية المختلفة بقصد تغطية الأعباء العامة وذلك لتوزيع هذه الأعباء بين الوحدات المذكورة طبقاً لمقدرتها التكاليفية".⁽¹⁾

التعريف السابع: "الضريبة استقطاع نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل قصد تغطية الأعباء العامة".⁽²⁾

من خلال هذه التعاريف يمكن تعريف الضريبة على أنها:

" مبلغ من النقود تفرضه الدولة على المكلفين بصورة جبرية، ونهائية ودون مقابل من أجل تغطية النفقات العامة".

ثانياً/ خصائص الضريبة

الضريبة فريضة نقدية يتحملها المكلفون بصورة نهائية دون مقابل وهي أداة مالية تلجأ إليها الدولة العصرية لتحقيق أهدافها حسب أيديولوجيتها المطبقة، وللضريبة خصائص تتميز بها نذكر منها ما يلي:

1- الضريبة اقتطاع نقدي:

الضريبة كانت تدفع في القديم عينا مثل المحاصيل الزراعية (القمح، الشعير...) كما كان بالإمكان دفعها عن طريق جهد عضلي كأن يقدم الممول وهو الخاضع للضريبة أيام عمل، إلا أن الأمر يختلف بالنسبة للاقتصاديات الحديثة التي تقوم على النقود بحيث كشفت الدراسات الحديثة عيوب السداد العيني للضريبة في المقابل كشفت عن محاسن وفوائد الدفع النقدي للضريبة.⁽³⁾

2- الضريبة اقتطاع نقدي إجباري:

إن الضريبة تفرض جبراً، أي أن المكلف ليس حراً في دفعها بل إن السلطات العامة هي التي تحدد مقدار الضريبة وكيفية دفعها.⁽⁴⁾

لذلك فالضريبة تؤخذ بقرار من جانب واحد، وهذا ما يميزها عن غيرها من الإيرادات المالية الأخرى كالرسوم والقروض الاختيارية، التي تستخدم الدولة فيها أساليب الإغراء العديدة لاكتساب الأفراد، مع تعهدها برد الأصل وسداد قيمة القرض، كما تختلف عن الهبات التي تقدم في بعض الأحيان إلى السلطات العامة.⁽⁵⁾

(1)- فتحي أحمد دياب عواد: اقتصاديات المالية العامة، ط1، دار الرضوان للنشر والتوزيع، الأردن، 2012، ص121.

(2)- ياسر صالح الفريجات: المحاسبة في علم الضرائب، ط1، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2013، ص15.

(3)- محفوظ برحماني: المالية العامة في التشريع الجزائري، ط1، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2005، ص77.

(4)- محمد خالد الميهاني، خالد الخطيب الحبش: المالية العامة والتشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، 2006، ص176.

(5)- أحمد زهير شامية، خالد الخطيب: المالية العامة، ط1، دار الميسرة للنشر، 2007، ص132.

3- الضريبة اقتطاع بدون مقابل:

من خصائص الضريبة أنها تدفع بدون مقابل أو أن دافعها لا يؤديها لغرض الحصول على فائدة خاصة له، وعليه يدفع الفرد الضريبة بوصفه عضوا في جماعة سياسة معينة تربطه بها روابط عديدة، ويجب عليه تحمل نفقاتها العامة والتي تكون لازمة لاستمرارها وانتظام الحياة الجماعية بها".⁽¹⁾

4- الضريبة اقتطاع نهائي:

بحيث لما تدفع الضريبة لا ينتظر استردادها وهذا ما يميزها على القرض الإجباري أو الإكراهي.⁽²⁾ تجبى الضريبة بصفة نهائية، ويعني ذلك أن المكلفين بدفع الضريبة ليس لهم الحق في استرداد المبالغ التي دفعوها للخزينة العامة للدولة كضريبة ولا المطالبة بفوائد عنها باستثناء الحالة التي يدفع فيها المكلف مبلغا يزيد عن مقدارها، حيث يحق له عندها مطالبة الإدارة الضريبية بردها وفي هذه الحالة تختلف الضريبة عن القرض العام حيث يتم استرداده مع فوائده من قبل المقرض".⁽³⁾

5- الضريبة تمكن الدولة من تحقيق أهدافها:

وذلك باعتبار الضريبة أهم مصادر الإيرادات العامة على الإطلاق ولأنها توفر للدولة الموارد التي تحتاجها لمواجهة نفقاتها وبالتالي تحقيق الأهداف المسطرة".⁽⁴⁾

المطلب الثاني: القواعد العامة للضريبة وأهدافها

إن طبيعة الضريبة لا يمكن أن تتجلى إلا بعدما نتعرف على أساسها القانوني وهو ما يعرف بالتكييف القانوني للضريبة، كما نشير إلى أن فرض الضريبة يدخل في السيادة السياسية للدولة، وإن فرض أو تعديل أو إعفاء أي ضريبة يجب أن يتم من قبل السلطة التشريعية أو من يقوم مقامها.

أولا/ القواعد العامة للضريبة:

يقصد بقواعد الضريبة تلك الأسس التي تلتزم بها الدولة عند التنظيم الفني للضريبة، وتهدف هذه القواعد إلى التوفيق بين مصلحتي الدولة (الخزينة العمومية) ومصلحة الممولين، وتتمثل هذه القواعد في:

1- قاعدة العدالة أو المساواة في المقدرة: (la règle de justice)

ومفاد هذه القاعدة المساواة في دفع الضريبة بين المكلفين بها حسب قدرة كل واحد، وتقاس هذه المقدرة بالدخل الذي يحصل عليه المكلف إلا أن قاعدة العدالة أو اللاعدالة يصعب تقبلها عند التطبيق، وعليه فعدالة الضريبة أمر مرغوب فيه إلا أن تطبيقه في الواقع أمر نسبي.⁽⁵⁾

(1)- عادل العلي: مرجع سابق، ص123.

(2)- عبد المجيد قدي: دراسات في علم الضرائب، ط1، دار حرير للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص23.

(3)- عادل العلي: مرجع سابق، ص124.

(4)- سوزي عدلي ناشد: أساسيات المالية العامة، ط1، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2009، ص119.

(5)- محفوظ برحمان: مرجع سابق، ص79.

2- قاعدة الوضوح: (la règle de certitude)

والمقصود بذلك أن يكون سعر الضريبة ووعائها وموعد استحقاقها وكيفية جبايتها أمور معروفة مسبقا من قبل دافع الضريبة وفي الحالة التي لا يلم دافع الضريبة بذلك تعتبر ضريبة تعسفية، حيث تقود الضريبة التعسفية إلى الاختلاس، وعليه يحق لدافع الضريبة الاعتراض على مثل هذه الضريبة وعدم دفعها.⁽¹⁾

3- قاعدة الملائمة في التحصيل: (la règle de commodité)

ويقصد بها أن تتلاءم مواعيد تحصيل الضريبة مع موعد تحقيق الدخل وهو الوقت الذي يكون فيه المكلف أكثر قدرة وأكثر تقبلا لعبء الضريبة، وفي هذا المضمار نجد أن في الجزائر الضريبة المفروضة على المداخل الأجرية تقطع ساعة دفع الأجر، وبذلك تشكل وقتا ملائما للأجراء.⁽²⁾

4- قاعدة الاقتصاد في النفقة: (la règle d'économie)

"يجب أن تحصل كل ضريبة بطريقة تجعل أقل حجم ممكن من النقود يخرج من أيادي الشعب مقارنة بما يجب أن يرد إلى الخزينة العمومية".⁽³⁾

لهذه القاعدة جانب كبير من الأهمية، بحيث بناء عليها يجب السعي دائما إلى تدنية التكاليف المتعلقة بتحصيل الضريبة إلى أقصى حد حتى لا تتحمل الدولة نفقات قد تتجاوز حصيلة الضريبة ذاتها، وهو أمر غير مقبول ومراعاة هذه القاعدة يضمن للضريبة فعاليتها كمورد هام تعتمد عليه الدولة دون أن تضيع جزءا كبيرا منه في سبيل الحصول عليه.⁽⁴⁾

ثانيا/ أهداف الضريبة:

لقد انحصر دور الضريبة في الماضي في تمويل نفقات الدولة من خلال قيامها بعدة وظائف والتمثلة أساسا في تقديم خدمات الأمن والاستقرار، لكن مع التطور الاقتصادي أصبح للضريبة أهداف أخرى وهي: الأهداف الاقتصادية والاجتماعية بالإضافة إلى الهدف التقليدي وهو الهدف المالي.

1- الأهداف المالية:

لقد كان ينظر إلى الضريبة بأن هدفها الأساسي والوحيد هو التحصيل المالي، فهي التعبير المالي عن علاقة الدولة بالفرد، وتعد اليوم من أهم الوسائل لتغطية النفقات العامة.⁽⁵⁾

(1)- علي خليل، سليمان اللوزي: المالية العامة، دار زهران للنشر والتوزيع، بدون سنة النشر، ص185.

(2)- حميد بوزيدة: مرجع سابق، ص 10.

(3)- فوزي عبد المنعم: المالية العامة، السياسة المقارنة، دار النهضة العربية، بيروت، 1983، ص96.

(4)- العباس بهناس: فعالية السياسة الجبائية في ظل الإصلاحات الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة سعد دحلب، البلدة، 2004-2005، ص125.

(5)- سعيد عبد العزيز عثمان، حامد عبد المجيد دراز: ميادئ المالية العامة، ط1، الدار الجامعية، بدون بلد النشر، 2002، ص18.

2- الأهداف الاقتصادية:

هي من أهم أهداف الضريبة في عصرنا الحاضر، فالضريبة لا تقتطع دون أن تثير انعكاسات على الاستهلاك والإنتاج والادخار والاستثمار، لذلك تقوم الحكومات باستخدام الضريبة لتوجيه سياستها الاقتصادية ولحل الأزمات التي قد تتعرض لها، وذلك بتشجيع فروع الإنتاج الضرورية ومعالجة دورات الكساد والركود ومحاربة التكتل والتمركز في بعض القطاعات الإنتاجية وذلك على النحو التالي:⁽¹⁾

2-1- استخدام الضريبة لتشجيع بعض النشاطات الإنتاجية:

كثيرة تلك الدول التي استخدمت الضريبة كوسيلة لتشجيع قطاعات اقتصادية مثل قطاع السياحة أو الصناعة أو الزراعة، فقامت بإعفاء تلك النشاطات من أي ضرائب إما بشكل دائم كما يفعل المشرع العربي السوري بإعفاء الإيراد الزراعي من أي ضريبة، أو كما يفعل المشرع الفرنسي عندما يعفي جزءا من إيرادات الصناعات المتطورة من الضريبة.

2-2- استخدام الضريبة لمعالجة الركود الاقتصادي:

الدورات الاقتصادية من رخاء وركود سمة من سمات النظام الاقتصادي المعاصر ومثل هذه الدورات لها تأثير سيئ على الاقتصاد الوطني، ولذلك يمكن اللجوء إلى الضريبة لمعالجة فترات الركود والانكماش، حيث لما يقل الشراء والاستهلاك وتتكدس المنتجات تقوم الحكومات بزيادة القوة الشرائية لدى أفراد الشعب من ذوي الدخل المتدنية، وذلك بتخفيض معدل ضريبة الدخل في أجزائها الأولى ورفع مقدار الإعفاء الضريبي وزيادة الإعفاءات وتخفيض معدلات الضريبة غير المباشرة.

2-3- استخدام الضريبة لمنع التمرکز في المشاريع الاقتصادية:

يمكن استخدام الضريبة كوسيلة لمحاربة مثل هذا التمرکز، وذلك يتم عن طريق فرض ضرائب خاصة تفرض على كل مرحلة من مراحل الإنتاج في الشركات المتجهة نحو التكتل، مما يزيد من تكلفة السلعة المنتجة ويحد بالتالي من ظاهرة التمرکز والتكتل في النشاط الاقتصادي.

2-4- استخدام الضريبة لتشجيع الاستثمار والادخار:

ويتم ذلك عندما تعفي الدولة عائدات سندات التنمية التي تصدرها من أي ضرائب لتشجيع شراء مثل هذه السندات أو تخفيض الضريبة على الودائع في صناديق الادخار أو أي استثمار مالي يدعم الاقتصاد الوطني.

(1)- أحمد زهير شامية، خالد الخطيب: مرجع سابق. ص- ص 140- 141.

3- الأهداف الاجتماعية:

- تعمل الضريبة على تحقيق بعض الأغراض الاجتماعية من أهمها:
- تخفيف حدة التفاوت بين الدخل والثروات المرتفعة، وذلك بأن تعتمد الدولة على زيادة الضرائب على أصحاب الدخل والثروات المرتفعة ثم تقوم بإعادة توزيع حصيلتها على أصحاب الدخل المنخفضة، ويتم ذلك من خلال الضريبة التصاعدية على الدخل.
 - جلب أكبر قدر ممكن من المساكن بهدف التخفيف من أزمة السكن، وذلك بإعفاء مداخيل الكراء من الضريبة أو منحها تخفيض.⁽¹⁾

4- الأهداف السياسية:

- تعتبر الضريبة الأداة المالية الرئيسة التي تستخدمها الحكومات لتنفيذ سياستها العامة والتي تنتج عنها آثار سياسية، فلقد كان للضريبة أثر هام في التاريخ السياسي للمجتمعات والشعوب إذ كانت أحيانا سببا في نشوء بعض الانتفاضات أو تغيير أنظمة الحكم القائمة.

5- الأهداف الثقافية:

- تستعمل الضريبة كأداة للمحافظة على الثرات الثقافي للمجتمعات وتثمينه سواء بتمويلها للصناديق والبرامج الموضوعة لهذا الغرض أو بتقديم مزايا ضريبية.
- إعفاء الدخل الناجمة عن أتعاب الأعمال الفنية، عوائد التأليف والعروض الفنية والمسرحية من الضرائب على الدخل.
- إعفاء المنجزات والأشغال الفنية والمواد الداخلة في الصناعات الثقافية من الضريبة على القيمة المضافة بغرض زيادة المقروئية والاهتمام بالفن.⁽²⁾

المطلب الثالث: أنواع الضرائب

- تتعدد الضرائب وتختلف صورها باختلاف المكان والزمان لذلك لا تقتصر النظم الضريبية الحديثة على نوع من أنواع الضرائب دون سواه، بل تحاول كل دولة أن تمتلك مزيجا متكاملا من أنواع الضرائب وأن تصنفه في أكثر صور التنظيم وهذا من أجل تحقيق رفاه المجتمع، وعلى هذا الأساس يمكن تصنيف الضرائب كما يلي:

أولا/ التصنيف القائم على طبيعة الضريبة:

وفق هذا المعيار يمكن تصنيف الضريبة إلى ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة.

(1)- حميد بوزيدة: مرجع سابق، ص13.

(2)- عبد المجيد قدي: مرجع سابق، ص117.

1- **الضرائب المباشرة:** هي كل اقتطاع قائم مباشرة على الأشخاص أو على الممتلكات والتي يتم تحصيله بواسطة قوائم اسمية والتي تنتقل مباشرة من المكلف بالضريبة إلى الخزينة، وعادة ما تعتبر ضرائب تمس الملكية والمهن والدخل.⁽¹⁾

2- **الضرائب غير المباشرة:** وهي عكس الضرائب المباشرة كون العبء الضريبي فيها ينتقل من المكلفين بها قانونيا إلى المستهلك الأخير، ويلعب المكلف قانونا دور الوسيط بين الخزينة والمستهلك.⁽²⁾

ثانيا/ التصنيف القائم على امتداد مجال التصنيف:

وفق هذا المعيار تقسم الضرائب إلى:

1- **الضرائب الحقيقية:** تقوم على المادة الخاضعة للضريبة مثل السلع، قيم الدخول كالرسوم على رقم الأعمال، حقوق الجمارك، الضرائب على الاستهلاك، وهي تستهدف حالة موضوعية مرتبطة بوجود سلعة، مادة، أو ممارسة نشاط معين.

2- **الضرائب الشخصية:** تأخذ بعين الاعتبار الوضعية الشخصية للمكلف بها، تعتبر أكثر تعقيدا من الضريبة الحقيقية نظرا لصعوبة البحث عن المادة الخاضعة للضريبة.

3- **الضرائب العامة:** هي ضرائب تركيبية تقع على الدخل الإجمالي للمكلف بالضريبة، حيث تقوم بتركيب كل الدخول مهما كان مصدرها.

4- **الضرائب الخاصة:** تخص فئة واحدة أو شريحة واحدة من الدخل كما تعتبر ضريبة تحليلية كونها تقع أو تستهدف كل عنصر على حدا كالضرائب على الاستهلاك لأنها تختص بكل منتج على حدا.⁽³⁾

5- **الضريبة الواحدة:** أو الضريبة المفردة أو كما يسميها بعضهم الضريبة الفذة هو النظام الذي تعتمد الدولة فيه على ضريبة واحدة فقط أو على ضريبة رئيسية واحدة للحصول على ما يلزمها من موارد مالية.

6- **الضريبة المتعددة:** بسبب العيوب الكثيرة التي يتصف بها نظام الضريبة الواحدة تميل غالبية الدول إلى الأخذ بنظام الضرائب المتعددة على أن لا يكون هناك إفراط في التعدد لأن المطلوب هو التعدد المعتدل، فلا ضريبة واحدة ولا مغالاة في التعدد، لأن تلك المغالاة ستؤدي إلى إرهاق الممول وازدياد تكاليف الجباية والإضرار بالحياة الاقتصادية.⁽⁴⁾

ثالثا/ التصنيف القائم على ظروف الضريبة

1- **الضرائب التوزيعية:** يقصد بها الضرائب التي لا يحدد المشرع سعرها مقدما، ولكن يقوم بتحديد حصيلتها الإجمالية وفي مرحلة تالية يقوم بتوزيع هذه الحصيلة على الأفراد مستعينا بالأجهزة الإدارية في

(1)- محمود حسين الوادي، زكرياء أحمد العزام: مبادئ المالية العامة، ط1، دار المسيرة، الأردن، 2007، ص61.

(2)- عبد الحميد عفيف: فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف1، 2013-2014، ص10.

(3)- محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلاء: المالية العامة، ط1، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2003، ص140.

(4)- عادل العلي: مرجع سابق، ص- ص 136-138.

المناطق المختلفة بحسب ما يملكه كل فرد من المادة الخاضعة للضريبة، وحينئذ يمكن معرفة معدل الضريبة، تمتاز هذه الضرائب بأن كل مكلف يمارس نوعا من الرقابة على غيره لأن عدم التزام أحد المكلفين بسداد حصته ينتج عنه التزام الباقيين بهذا السداد، لكن رغم ذلك يعاب عليها أنها غير عادلة.

2- الضرائب القياسية: تعرف هذه الأخيرة بالضريبة الحديدية وهي تلك الضرائب التي يحدد المشرع معدلاتها مقدما دون أن يحدد حصيلتها الإجمالية بصورة محددة تاركا أمر تحديدها للظروف الاقتصادية، ويتم تحديد الضرائب القياسية بفرض معدل معين يتناسب مع قيمة الوعاء الخاضع للضريبة، وذلك في صورة نسبة مئوية أو في صورة مبلغ معين يتم تحصيله عن كل وحدة من وحدات المادة الخاضعة للضريبة، وتمتاز هذه الضريبة بأنها ضريبة عادلة وشخصية.⁽¹⁾

3- الضريبة النسبية: إن الضريبة النسبية تمثل ذلك الاقتطاع الذي يفرض بنسبة واحدة على قيمة الوعاء الضريبي.

4- الضريبة التصاعدية: نجد في هذا النوع علاقة طردية بين الدخل والمعدل، فكلما زاد الدخل زاد المعدل المطبق، وتفرض هذه الضرائب بنسب تتزايد بتزايد قيمة الوعاء الضريبي، وهذا الأسلوب واسع الانتشار، وهناك أشكال مختلفة للضرائب التصاعدية، منها التصاعدية بالطبقات التي ترتب طبقات الممولين تصاعديا بالنسبة إلى الثروة والدخل ثم تفرض الضريبة بنسبة متزايدة كلما انتقلنا إلى طبقة أكثر ثراء، أو التصاعدية بالشرائح حيث يتم تقسيم دخل الممول إلى عدة أقسام أو شرائح ثم تفرض الضريبة بنسب مختلفة تتزايد كلما انتقلنا من شريحة لأخرى، وتعتبر هذه الطريقة أكثر عدالة من الأولى كونها تراعي الشرائح السابقة للشريحة التي يقع فيها الدخل.⁽²⁾

رابعا/ التصنيف القائم على أساس المادة الخاضعة للضريبة:

وفق هذا التصنيف تقسم الضرائب إلى ضرائب على الأشخاص وضرائب على الأموال.

1- الضرائب على الأشخاص: يقصد بها أن يكون الإنسان نفسه هو محل الضريبة أو وعائها فتفرض على الأشخاص بحكم وجودهم في إقليم الدولة بغض النظر عن امتلاكهم للثروة ويراعى عند فرضها حالة المكلف الاجتماعية والمالية.

2- الضرائب على الأموال: اتجهت الدولة إلى فرض الضرائب على الأموال في أنظمتها الضريبية بسبب الانتقادات التي عرفتتها الضرائب على الأشخاص، إذ أصبحت الثروة هي وعاء الضريبة في النظم المالية المعاصرة في نطاق الضرائب على الأموال، وقد تفرض الضريبة على رأس المال أو الدخل.⁽³⁾

(1)- سوزي عدلي ناشد: مرجع سابق، ص192.

(2)- عبد الحميد عفيف: مرجع سابق، ص10.

(3)- نصيرة بوعون يحيوي: الضرائب الوطنية والدولية، ط1، الورقة الزرقاء للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010، ص - ص 12-13.

خامسا/ التصنيف الاقتصادي

تقسم الضرائب وفق هذا التصنيف إلى ضرائب على الدخل، ضرائب على رأس المال، ضرائب الإنفاق وضرائب على التداول.

1- **الضرائب على الدخل**: وتتمثل الضرائب على الدخل في تلك الضرائب التي تتخذ من الدخل وعاء لها، أي أن المادة الخاضعة للضريبة هي الدخل الذي يتولد للشخص الطبيعي أو المعنوي وبما أن الدخل وعاء هذه الضريبة فمن الأجدر أن نحدد المفهوم الدقيق للدخل بغية تحقيق غايتين: الأولى حتى لا تشمل الضريبة بعض الأموال التي لا تعد من قبيل الدخل، والثانية عدم تهرب بعض العناصر التي تعد من قبيل الدخل.

2- **الضرائب على رأس المال**: وتتمثل هذه الضرائب في تلك التي تتخذ من رأس المال وعاء لها، ويقصد برأس المال أو الثروة ما يحوزه المكلف من قيم استعمالية في لحظة زمنية معينة سواء اتخذت هذه القيم شكل سلع مادية كالموجودات الثابتة أو حقوق معنوية كالأسهم والسندات أو على شكل نقود.⁽¹⁾

3- **الضريبة على الإنفاق**: وهي التي تفرض على استعمالات الدخل بمناسبة إنفاقه بمعنى آخر هي الضرائب التي تفرض على المكلف عند قيامه باستهلاك السلع والخدمات، وتتعدد صور هذه الضرائب ومن أهم هذه الصور الضرائب الجمركية.

4- **الضرائب على التداول والتصرفات**: لا تفرض هذه الضرائب على الدخل عند تحققه أو إنفاقه وإنما تنسحب على الدخل والثروة عند تداوله أو التصرف فيه، وبذلك نلاحظ أن عددا من التشريعات المالية الحديثة تفرض الضرائب على تداول الأموال أو انتقالها وكذلك على التصرفات القانونية، وتعد ضريبة التسجيل والطابع أمثلة حية لهذه الضرائب، و إن كانت معظم التشريعات المالية تطلق عليها تسمية رسوم، إلا إنها في الحقيقة ضرائب بالمعنى الفني لهذه الفريضة.⁽²⁾

المبحث الثاني: تطور النظام الضريبي الجزائري

عرف الاقتصاد الدولي عدة تغيرات وتحولات في الميل نحو اقتصاد في اتجاه واحد والذي كان مدعما بالمؤسسات المالية الدولية، هذا الاتجاه أدى بالبلدان النامية إلى تطبيق جملة من الإصلاحات الهيكلية، من بينها إصلاح النظام الضريبي لهذا سنحاول التعرف على ماهية النظام الضريبي وخصائصه والنظام الضريبي في الجزائر قبل إصلاح سنة 1992 وبعد الإصلاح، وصولا إلى بنية النظام الضريبي الحالي.

(1)- عادل فليح العلي: **مالية الدولة**. ط1، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 2012، ص - ص 316-321.

(2)- عبد الحميد عفيف: **مرجع سابق**، ص 09.

المطلب الأول: ماهية النظام الضريبي:

نجد أن النظام الضريبي كان دوره يقتصر في العصور القديمة على تمويل خزينة الدولة وذلك من أجل تغطية الإنفاق الوطني، لكن مع تطور الحياة الاقتصادية والاجتماعية تطورت مهام الدولة وأصبحت أكثر تعقيدا، مما جعلها تفكر في البحث على مصادر تمويل نظرا لتزايد أعبائها ، فكان النظام الضريبي من أهم الوسائل لتوفير ذلك.

أولا/ تعريف النظام الضريبي:

يمكن تعريف النظام الضريبي كما يلي:

التعريف الأول: "النظام الضريبي هو مجموعة محدودة ومختارة من الصور الفنية للضرائب تتلاءم مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للمجتمع، وتشكل في مجموعها هيكلًا ضريبيا متكاملًا يعمل بطريقة محددة، من خلال التشريعات والقوانين الضريبية واللوائح التنفيذية من أجل تحقيق أهداف السياسة الضريبية"⁽¹⁾.

التعريف الثاني: " يعبر النظام الضريبي لأي بلد من البلدان عن مجموعة العناصر الإيديولوجية القانونية، الاقتصادية والفنية التي تؤدي إلى قيام كيان ضريبي معين يمثل أحد أوجه النظام الاقتصادي القائم، والذي تختلف ملامحه من بلد لآخر، ويقوم النظام الضريبي بالتحكيم بين مجموعة القضايا الضريبية التي تعكس رغبة الدولة وأهداف السلطات العمومية، ويقوم النظام الضريبي على مجموعة من الركائز والأركان"⁽²⁾.

ثانيا/ خصائص النظام الضريبي:

نتعرف فيما يلي على مختلف الخصائص الواجب توفرها في النظام الضريبي من أجل تحقيق الأهداف المرغوبة وتتمثل هذه الخصائص في:⁽³⁾

- أن يمتاز النظام الضريبي بقدرته على تحقيق الهدف المنشود وبمختلف المكونات المساعدة على بلوغ هذا الهدف، حيث يختلف هدف النظام الضريبي حسب نوع النظام الاقتصادي، أي من نظام اقتصادي لأخر فههدف النظام الضريبي وفقا للنظام الرأسمالي يختلف عنه في النظام الاشتراكي كما يختلف هدف النظام الضريبي ما بين الدول المتقدمة والدول المتخلفة.

- أن يراعى في النظام الضريبي مقدرة المكلفين على الدفع، وألا يتقل عليهم بعبء الضريبة وبأسعارها المختلفة، وفرض ضرائب مرتفعة قد يؤثر على المكلف بالضريبة، وبالتالي يؤثر على رأسماله إلى أن يؤثر على نشاطه ، وقد ينتج عن ذلك إنهاء المشروع وبالتالي عرقلة النمو الاقتصادي.

(1)- ناصر مراد: فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ط1، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص19.

(2)- عبد المجيد قدي: مرجع سابق، ص 76.

(3)- رحمة نابتي: النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي، دراسة مقارنة. مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة قسنطينة2، 2008/2009، ص07.

- أن يتصف النظام الضريبي بالعدالة بأن يخضع جميع أفراد المجتمع للضريبة، كل حسب مقدرته أي أن يساهموا كلهم في أعباء النفقات العامة.
- أن يتسم النظام الضريبي بالوضوح من أجل استيعاب معالمه، وسهولة فهمه من طرف الموظفين الجدد وتخفيض نسبة التهرب الناتجة عن استغلال مختلف الثغرات فيه.
- أن يكون النظام الضريبي مرنا وقابلا لإخضاع نشاط جديد للضريبة وإعفاء نشاط آخر حسب الظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة لفترة معينة.
- توثيق الصلة بين المكلف بالضريبة والخزينة العامة ومحاولة التقليل من التوتر والخلاف بينهما بهدف السعي إلى تحقيق المصلحة العامة.

ثالثا/ مؤشرات قياس فعالية النظام الضريبي:

إن تصميم أي نظام ضريبي ليس غاية في حد ذاته وإنما هو أداة لتحقيق مجموعة من الأهداف، ويعزى فعالية أي نظام إلى مدى قدرته على تحقيق الأهداف المحددة له، ولقد تم استخدام هذه المعايير لتصميم الأنظمة الضريبية ومن أشهرها نجد مؤشرات (vitotanzi)، حيث يقترح ثمانية مؤشرات لتحديد النظام الضريبي الجيد:

1- مؤشر التركيز: يقيس هذا المؤشر مدى قدرة النظام الضريبي على الضمان، أي يأتي جزء من إجمالي الحصيلة الضريبية من عدد قليل نسبيا من الضرائب والمعدلات الضريبية لأن ذلك يعمل على تقليص نفقات وتكاليف الإدارة والتحصيل الضريبي، فيمكن أن يقوم بتجنب وجود عدد كبير من الضرائب وسلامة المعدلات التي تنتج إيرادات محددة إلى تسهيل تقييم أثار تغيرات السياسة الضريبية ونقادي خلق الانطباع بأن الضرائب مفرطة.

2- مؤشر التشتت: ويقاس هذا المؤشر ما إذا كانت هناك ضرائب مزعجة قليلة الإيراد، وفي حالة وجودها هل عددها قليل، لأنه يجب التخلص من هذا النوع من الضرائب بهدف تبسيط النظام الضريبي.

3- مؤشر التآكل: ويقاس هذا المؤشر ما إذا كانت الأوعية الضريبية الفعلية قريبة من الأوعية الممكنة، لأن اتساع الوعاء يمكن من زيادة الحصيلة الضريبية رغم اعتماد معدلات ضريبية منخفضة، وعندما تبتعد الأوعية الضريبية الفعلية عن الممكنة تتجنب الإفراط في منح المزايا والإعفاءات للأنشطة والقطاعات الاقتصادية لأن ذلك يؤدي إلى تآكل الوعاء الضريبي.⁽¹⁾

4- مؤشر تأخرات التحصيل: ويتعلق هذا المؤشر بمعرفة ما إذا كانت الضرائب المستحقة تدفع في أجالها أم لا، لأن أي تأخر في التحصيل يؤدي إلى انخفاض في الإيرادات علما بأن هذه الأخيرة لها قنوات إنفاق مقدرة في قانون المالية السنوي وأي تأخر يؤثر على بنود الميزانية، مع ذلك فهناك ضرائب

(1)- عبد المجدي قدي: مرجع سابق، ص 101.

يصعب حدوث تأخر في تحصيلها كالضرائب المقتطعة من المنبع، وأما الضرائب الأخرى فيمكن تجنب تأخير تحصيلها عن طريق فرض غرامات عن كل تأخير.

5- **مؤشر التحديد:** يتعلق هذا المؤشر بمدى اعتماد النظام الضريبي على عدد قليل من الضرائب ذات المعدلات المحددة، مع وجود إمكانية إحلال بعض الضرائب مكان أخرى، فمثلا يمكن إحلال الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل بضريبة واحدة على الثروة.

6- **مؤشر الموضوعية:** ويتعلق هذا المؤشر بمعرفة ما إذا كانت الضرائب تفرض على المكلفين ويتم تحديدها بموضوعية بما يسمح للمكلفين حساب الضرائب المستحقة عليهم بسهولة واعتمادا على نوع النشاط الممارس فالالتزامات الجبائية واضحة لكل من يهمه أمر معرفتها.⁽¹⁾

7- **مؤشر التنفيذ:** يقيس مدى تنفيذ النظام الضريبي بالكامل وبفعالية يتعلق هذا بسلامة التقديرات والتنبؤات ومستوى تأهيل الإدارة الضريبية لأنها المسؤول الأساسي عن التنفيذ، كما يتعلق ذلك بمدى معقولية التشريعات وقابليتها للتنفيذ على ضوء الواقع الاقتصادي والاجتماعي.

8- **مؤشر تكلفة التحصيل:** نظرا لغياب المعطيات فإنه لا يمكن معرفة التكلفة الحقيقية لتحصيل الموارد الضريبية المتهرب من دفعها على المالية العامة، وهذا المؤشر يقيس مدى انخفاض تكلفة تحصيل الضرائب.⁽²⁾

المطلب الثاني: النظام الضريبي الجزائري قبل إصلاح سنة 1992

كان النظام الضريبي السابق لا يتلاءم مع المتطلبات الاقتصادية والاجتماعية لكونه يتضمن العديد من الضرائب والمعدلات الضريبية التي ساهمت في إعاقة التنمية الاقتصادية، ناهيك عن عدم تحقيق العدالة التي تعتبر من قواعد الضريبة.⁽³⁾

أولا/ بنية النظام الضريبي الجزائري قبل إصلاح سنة 1992:

حيث اشتمل النظام الضريبي الجزائري قبل إصلاحات سنة 1992 على:⁽⁴⁾

1- الضرائب على الدخل:

يعتبر هذا النوع في العصر الحديث من أهم الضرائب، نظرا لمميزات الدخل من حيث الأوعية الضريبية وكثرة الحصيلة بصفة دورية، ومن أهم أنواع ضرائب الدخل سابقا نجد:

(1)- وسيلة طالب: **الضغط الضريبي والفعالية الضريبية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة البليدة، 2004، ص 48.

(2)- عبد المجيد قدي: **مرجع سابق**، ص 102.

(3)- حميد بوزيدة: **مرجع سابق**، ص 36.

(4)- لياس قلاب ذبيح: **مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية "دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية أم البواقي"**، مذكرة مقدمة لنيل

شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2010/2011، ص - ص 04-05.

- الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية (BIC)، التي تفرض على الأرباح المحققة من طرف الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين بمعدلات ضريبية مختلفة.
- الضريبة على الأرباح غير التجارية (BNC)، وتفرض على مداخيل وأرباح الأنشطة غير التجارية والتي لا تملك سجل تجاري كالمهن الحرة: طبيب، محامي، محاسب... الخ.
- الضريبة على مداخيل رؤوس الأموال المنقولة (IRC)، تفرض هذه الضريبة على الفوائد المحققة من مداخيل الأسهم والسندات العمومية والودائع و الكفالات... الخ.
- الضريبة على الرواتب والأجور (ITS)، تخضع رواتب وأجور العمال إلى ضريبة على شكل اقتطاعات من المصدر يدفعها رب العمل من حساب العمال والموظفين للدولة وفق سلم تصاعدي.
- الضريبة التكميلية على الدخل (ICR)، تفرض هذه الضريبة على مداخيل أخرى للأشخاص الطبيعيين والمعنويين بعد خصم مبلغ الضرائب المدفوعة خلال السنة مثل العلاوات والتعويضات... الخ.
- الضريبة على المساهمات الفلاحية الوحيدة (CNA)، والتي تم استحداثها بموجب المادة 64 المعدلة والمتممة من قانون المالية التكميلي لسنة 1990 بعدما كانت الأنشطة الفلاحية معفية من الضرائب.

2- الرسم على قيمة الأعمال:

- إن الرسم على قيمة الأعمال المطبق آنذاك لم يخدم الأفاق الاقتصادية والاجتماعية والذي كان ممثلا في نوعين بهدف التمييز بين عمليات الإنتاج والبيع مع عمليات تأدية الخدمات، تتمثل في:
- الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (TUGP)، ويطبق هذا الرسم على عمليات الإنتاج والبيع التي تمارسها المؤسسة وفق عشر معدلات مصنفة حسب طبيعة السلعة.
 - الرسم الوحيد الإجمالي على الخدمات (TUGPS)، يستحق هذا الرسم عند تأدية الخدمات وله طابع تراكمي وفق ثمانية معدلات مصنفة حسب طبيعة الخدمة المقدمة.

3- الضرائب والرسم ذات الطابع المهني:

- يفرض هذا النوع من الضرائب والرسم على عوامل الإنتاج المختلفة، ويمكن تلخيصها في:
- الرسم على النشاط الصناعي والتجاري (TAIC)، يفرض سنويا على أساس رقم الأعمال المحقق من طرف المكلفين الخاضعين للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية.
 - الرسم على النشاط غير التجاري (TANC)، يلزم المكلفين الذين يمارسون نشاطات غير تجارية والخاضعين للضريبة على الأرباح غير التجارية.
 - الدفع الجزافي (VF)، هذه الضريبة يتحملها أرباب العمل وتحسب على أساس كتلة الرواتب والأجور المدفوعة للعمال أي أنها تعتبر مساهمة العنصر البشري في عملية النشاط.
 - الرسم العقاري (TF)، يؤسس سنويا على الممتلكات العقارية المبنية وغير المبنية المملوكة من طرف الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، حسب المساحات العقارية وفق سلم ضريبي تصاعدي.

ثانيا/ أسباب فشل النظام الضريبي الجزائري السابق:

من بين أهم أسباب فشل النظام الضريبي الجزائري السابق نجد:

1- تعقد النظام الضريبي وغموضه: ويتجلى ذلك من خلال: (1)

- تضمن النظام الضريبي القديم عدد كبير من الضرائب والرسوم، مما تسبب في صعوبة فهمها وتطبيقها من قبل موظفي الإدارة الجبائية، وهذا ما يتنافى مع مبدأ البساطة.
- كثرة التعديلات المتعلقة بالجانب الفني للنظام الضريبي، وذلك من خلال توسيع أو تقليص الأوعية الضريبية أو منح تخفيضات وإعفاءات للمكلفين بأداء الضريبة.

2- عدم ملائمة النظام الضريبي الجزائري لمعطيات تلك المرحلة:

بعد الإصلاحات الاقتصادية التي شهدتها الجزائر وأمام المعطيات الجديدة لاقتصاد السوق أصبح النظام الضريبي غير ملائم، وذلك راجع مثلا إلى عدم ملائمة الإهلاك الخطي حيث بدخول المؤسسة العمومية عهد الاستقلالية أصبح هذا النوع من الإهلاك غير ملائم، أضف إلى ذلك لا مركزية كل من الضريبة على الأرباح الصناعية (TBIC) والرسم على النشاط الصناعي والتجاري (TAIC)، حيث كانت تفرض هذه الأخيرة على أساس كل وحدة وليس على مستوى المؤسسة، أضف إلى ذلك التهديد غير العقلاني للأعباء القابلة للخصم، حيث للحصول على الربح الضريبي (الوعاء الضريبي) يجب طرح هذه الأعباء من الربح المحاسبي. (2)

3- ضعف الإدارة الجبائية:

تميزت الإدارة الجبائية في النظام الجبائي قبل الإصلاح بضعف الإمكانيات البشرية وقلة الوسائل المادية، وذلك نظرا للتطور الاقتصادي وما نتج عنه من ارتفاع كبير في عدد المكلفين بالضريبة والملفات المعروضة للرقابة، وهو ما لم يقابله زيادة مماثلة في عدد الموظفين في الإدارة الجبائية، وقد أدى ذلك إلى عدم التكافؤ بين وظائف الإدارة الجبائية وإمكانياتها البشرية. (3)

4- ضعف العدالة الضريبية: ويتضح ذلك من خلال: (4)

- عدم المساواة في دفع الضريبة، حيث نجد بعض الفئات تدفع الضريبة والبعض الآخر يتهرب من أدائها، وهذا راجع إلى طبيعة المعاملة الضريبية، فمثلا الموظفين العموميين يدفعون الضريبة لأنها تقتطع منهم من المصدر، على عكس أصحاب المهن الحرة الذين يستطيعون التملص من أدائها.

(1)- عبد الكريم بريشي: دور الضريبة في إعادة توزيع الدخل الوطني، دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 1988-2011، أطروحة مقدمة لنيل

شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان، 2013/2014، ص 257.

(2)- محمود حمو و منور أوسرير : محاضرات في جباية المؤسسة، ط1 ، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو ، الجزائر، 2009 ، ص 76 .

(3)- عبد الغني بوشري: فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 1999-2009، مذكرة مقدمة لنيل شهادة

الماجستير في علوم التسيير، جامعة تلمسان، 2010/2011، ص 30.

(4)- عبد الكريم بريشي: مرجع سابق، ص 258.

- اختلاف مواعيد تحصيل الضريبة، فالبعض تجبى منه نهاية كل شهر، والبعض الآخر في نهاية السنة المالية أو على دفعات.

5- نفسي ظاهرة الغش والتهرب الضريبي:

إن جميع سلبيات النظام الضريبي السابقة ساهمت في رفع حدة التهرب الضريبي، بالإضافة إلى غياب الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة، وضعف الإدارة الضريبية نتيجة تدني مستوى التعليم لموظفيها وعدم استقرار التشريع الضريبي وتعقده وزيادة الضغط الضريبي على المكلفين.⁽¹⁾

❖ بالإضافة إلى دوافع أخرى يمكن إيجازها في النقاط التالية:⁽²⁾

- القيود المفروضة على الاستثمار الخاص ذات الطابع الإداري والسياسي والتقني.
- الحساسية المفرطة اتجاه الاستثمارات الأجنبية.
- القيود على الواردات نتيجة احتكار الدولة للتجارة الخارجية.

المطلب الثالث: النظام الضريبي الجزائري بعد إصلاح سنة 1992.

من المتفق عليه ضرورة إصلاح النظام الضريبي ليس فقط لتأمين الموارد المالية اللازمة وإنما لتفعيل عملية التنمية وتعزيز القدرة التنافسية للاقتصاد الجزائري في ظل التحديات التي تفرضها الشراكة الأوروبية والاستعداد للانضمام للمنظمة العالمية للتجارة، لذا قامت الدولة بإعداد خطط مبرمجة على مراحل لتطوير التشريعات الضريبية.

أولاً/ أهداف الإصلاح الضريبي الجزائري:

لقد جاء إصلاح النظام الضريبي في الجزائر كنتيجة حتمية لمختلف السلبيات التي ميزت النظام الضريبي السابق، ونتيجة لهذا سعى الإصلاح الضريبي إلى تحقيق مجموعة من الأهداف، يمكن ذكرها في النقاط التالية:⁽³⁾

1- الأهداف الاقتصادية: وتتمثل في:

- قيام نظام ملائم يسعى لجلب المستثمرين ويشجعهم لتوسيع المشاريع وتعزيز التنمية الاقتصادية.
- وجود المناخ الملائم للاستثمار وعدم عرقلة تحديث وسائل الإنتاج مع التحكم بعقلانية في الواردات.
- توفير حوافز للقطاع الخاص وخلق ساحة اقتصادية تسودها المنافسة التامة والكاملة بين المتعاملين.
- تحسين نوعية الإنتاج المحلي مع ترقية وتنويع الصادرات في ظل تغيرات سوق النفط غير المستقرة.
- تحقيق نمو اقتصادي عن طريق تبني سياسة ادخارية موجهة للاستثمار لتخفيف الضغط الضريبي.

(1)-محمود حمو و منور أوسرير: مرجع سابق، ص67.

(2)- محمد لعلاوي: دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014/2015، ص 125.

(3)- لياس قلاب ذبيح: مرجع سابق، ص 06.

2- الأهداف المالية: ويمكن ذكرها في النقاط التالية:

- زيادة الحصيلة الضريبية لكونها مورد أساسي لخزينة الدولة من أجل تغطية النفقات العامة.
- إدخال الرسم على القيمة المضافة مدعما بقواعد تسمح بتنمية الإنتاج والاستثمار لما يتمتع به هذا الرسم من مزايا كاتساع الوعاء ووفرة وسهولة التحصيل لأن المكلف الحقيقي لا يشعر بتحملة.
- توسيع الوعاء الضريبي وتخفيض المعدلات لأنها سابقا كانت أوعيتها ضيقة وأسعارها مرتفعة.
- تنمية الجباية العادية لتغطية النفقات العامة تقاديا لصددمات الجباية البترولية غير المستقرة.

3- الأهداف الاجتماعية: وتتمثل في مجملها في النقاط التالية:

- التمييز بين المكلفين بالضريبة كأشخاص طبيعيين ومعنويين لإخضاع كل طرف لمعاملة خاصة به.
- التوسع في استخدام الضريبة التصاعدية على حساب الضريبة النسبية لأن الأولى أكثر عدالة.
- المساهمة في تحقيق التوازن الجهوي وهذا بخلق قوانين تحفيزية تشجع الاستثمار في المناطق النامية.
- إعادة توزيع الدخل القومي بين المواطنين لإنعاش الاقتصاد والعمل على حماية القدرة الشرائية.
- تشجيع المستثمرين بتوسيع نشاطاتهم نحو ترقية الشغل وامتصاص البطالة لتجنب الآفات الاجتماعية.

4- الأهداف التقنية(الفنية): تتمثل في:

- إرساء نظام ضريبي مبسط ومستقر في تشريعاته لجعله نظام عصري قادر على تحقيق أهدافه.
- تحديث الوسائل البشرية والمادية كتأهيل الموظفين، وتجهيز وسائل حديثة لشبكة معلوماتية واسعة.
- تحسين شفافية النظام الضريبي بغية الاطلاع الدقيق والشامل لمجمل المداخل والأنشطة الممارسة.

ثانيا/ بنية النظام الضريبي الجزائري بعد الإصلاح الضريبي سنة 1992:

ارتكز الإصلاح الضريبي لسنة 1992 على الجباية العادية، حيث تضمن تعميم الضريبة الوحيدة على الإنفاق في شكل الضريبة على القيمة المضافة، كذلك إدراج ضريبة وحيدة على الدخل في شكل ضريبة على الدخل الإجمالي تخص الأشخاص الطبيعيين، بالإضافة إلى ذلك تجسيد مبدأ الفصل والتمييز بين الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، ونستعرض الآن أهم الضرائب والرسوم في النظام الجديد.

1- الضريبة على الدخل الإجمالي(IRG):

تنص المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على:

" تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى (الضريبة على الدخل الإجمالي) وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة، المحدد وفقا لأحكام المواد من 85 إلى 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة".⁽¹⁾

(1)- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017، المادة 01، ص10.

1-1- مكونات الدخل الإجمالي:

- قد حددت المادة 02 من نفس القانون مكونات الدخل الإجمالي والمتمثلة في:⁽¹⁾
- أرباح مهنية.
 - عائدات المستثمرات الفلاحية.
 - الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية، كما تنص عليها المادة 42 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
 - عائدات رؤوس الأموال المنقولة.
 - المرتبات والأجور والمعاشات والريوع العمرية.
 - فوائد القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية المشار إليها في المادة 77.

1-2- مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي:

- يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي الأشخاص:
- الذين يوجد موطن تكليفهم بالجزائر.
 - الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر وعائداتهم من مصدر جزائري.
- ويعتبر موطن التكليف موجود في الجزائر بالنسبة إلى:
- الأشخاص الذين يتوفر لديهم مسكن بصفتهم مالكين له، أو منتفعين به أو مستأجرين له.
 - الأشخاص الذين يمارسون نشاطا مهنيا بالجزائر سواء أكانوا أجراء أم لا.
 - الأشخاص الذين لهم في الجزائر مكان إقامتهم الرئيسية أو مركز مصالحهم الأساسية.
- يعتبر كذلك أن موطن تكليفهم يوجد في الجزائر، أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم أو يكلفون بمهام في بلد أجنبي والذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية في مجموع دخلهم.⁽²⁾
- كما يخضع كذلك لضريبة الدخل سواء أكان موطن تكليفهم بالجزائر أم لا الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية الذين يتحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخيل يحول فرض الضريبة عليها إلى الجزائر بمقتضى اتفاقية جبائية ثم عقدها في بلدان أخرى.⁽³⁾
- ويعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي:
- الأشخاص الذين يساوي دخلهم الإجمالي السنوي الصافي أو يقل عن الحد الأدنى للإخضاع الجبائي المنصوص عليه في جدول الضريبة على الدخل الإجمالي 120.000 دج.

(1)-المادة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص 10.

(2)-المادة 03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص 10.

(3)-المادة 04 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص 10.

الفصل الأول: التحصيل الضريبي في ظل النظام الضريبي الجزائري

- السفراء والأعوان الدبلوماسيون والقناصل والأعوان القنصليون من جنسية أجنبية عندما تمنح البلدان التي يمثلونها نفس الامتيازات للأعوان الدبلوماسيين والقنصليين الجزائريين.⁽¹⁾

1-3- الدخل الخاضع لضريبة IRG:

تم تحديد الدخل الخاضع للضريبة بالنص التالي: (تستحق الضريبة في كل سنة على الإيرادات أو الأرباح التي يحققها المكلف بالضريبة أو التي يتصرف فيها خلال السنة نفسها).⁽²⁾

1-4- حساب الضريبة على الدخل الإجمالي:

حسب المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي تبعا للجدول التصاعدي التالي:

جدول رقم (01): السلم التصاعدي لمعدلات IRG

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة (دج)
0%	لا يتجاوز 120.000 دج
20%	من 120.001 دج إلى 360.000 دج
30%	من 360.001 دج إلى 1.440.000 دج
35%	أكثر من 1.440.000 دج

المصدر: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادة 104، ص 25.

تستفيد المداخيل المذكورة في المادة 66 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة من تخفيض نسبي من الضريبة الإجمالية، يساوي 40 % غير أنه لا يمكن أن يقل هذا التخفيض عن 12.000 دج/ سنويا أو يزيد عن 18.000 دج/ سنويا، (أي بين 1.000 دج/ شهريا و 1.500 دج/ شهريا).⁽³⁾

2- الضريبة على أرباح الشركات:

تدعيما لمبدأ التفرقة القانونية بين مداخل الأشخاص الطبيعيين والأشخاص المعنويين جاءت المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي تنص على: "تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 وتسمى هذه الضريبة (الضريبة على أرباح الشركات)".⁽⁴⁾ ومن خلال التعريف السابق يمكن تمييز الخصائص التالية للضريبة على أرباح الشركات: وهي ضريبة وحيدة ، عامة، سنوية، نسبية، تصريحية.⁽⁵⁾

(1)- المادة 05 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص 10.

(2)- المادة 09 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص 11.

(3)- المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص 26.

(4)- المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص 32.

(5)- منصور بن عمارة: الضريبة على أرباح الشركات، ط1، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010، ص 15.

2-1- مجال تطبيق الضريبة على إرباح الشركات:

وفقا للمادة 136 من نفس القانون السابق ذكره يخضع لهذه الضريبة كل من: (1)

➤ الشركات مهما كان شكلها وغرضها باستثناء:

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

ب- الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة بالأسهم، باستثناء الشركات التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، وفي هذه الحالة يجب أن يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151، ولا رجعة في هذا الاختيار مدى حياة الشركة.

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

د- الشركات والتعاونيات الخاضعة للضريبة الجزافية الوحيدة.

➤ المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

كما تخضع لهذه الضريبة:

- الشركات التي تنجز العمليات والمنتجات المذكورة في المادة 12.

- الشركات التعاونية والاتحادات التابعة لها باستثناء الشركات المشار إليها في المادة 138.

2-2- آلية حساب الضريبة على أرباح الشركات:

مع مراعاة أحكام المادتين 172 و 173، فإن الربح الخاضع للضريبة هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات مهما كانت طبيعتها المحققة من طرف كل مؤسسة، بما في ذلك على وجه الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول أثناء الاستغلال أو في نهايته. (2)

ويحدد معدل الضريبة على أرباح الشركات كما يلي: (3)

- 19 % بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع.

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

- 26 % بالنسبة إلى الأنشطة الأخرى.

(1)- المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص 32.

(2)- المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص 34.

(3)- المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص 39.

3- الرسم على القيمة المضافة (TVA):

يعرف الرسم على القيمة المضافة على أنه: "ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك تجمع من طرف المؤسسة لفائدة الخزينة العمومية، ليتحملها المستهلك النهائي". ومن خلال ما سبق نجد أن هذا الرسم ينفرد بمجموعة من الخصائص أهمها أنه رسم قيمي أي يفرض بمعدلات معينة، يقع على عاتق المستهلك ولا يشعر بتسديدها لأنها تدخل ضمن ثمن السلعة أو الخدمة المقدمة مع تميزه بالحياد والشفافية عن غيره.⁽¹⁾

3-1- مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة:

تخضع للرسم على القيمة المضافة:⁽²⁾

1- عمليات البيع والأعمال العقارية والخدمات من غير تلك الخاضعة للرسوم الخاصة، التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا، ويتم انجازها في الجزائر بصفة اعتيادية أو عرضية، ويطبق هذا الرسم أيا كان:

- الوضع القانوني للأشخاص الذين يتدخلون في انجاز الأعمال الخاضعة للضريبة أو وضعيتهم إزاء جميع الضرائب الأخرى.

- شكل أو طبيعة تدخل هؤلاء الأشخاص.

2- عمليات الاستيراد.

3-2- معدلات الرسم على القيمة المضافة:

حسب المادة 21 والمادة 23 من قانون الرسم على رقم الأعمال فإن معدلات الرسم على القيمة المضافة هي:

- يحصل الرسم على القيمة المضافة بالمعدل العادي بـ 19%.⁽³⁾

- يحصل الرسم على القيمة المضافة بالمعدل المخفض بـ 9%.⁽⁴⁾

المادة 21 معدلة بموجب المادة 26 من قانون المالية لسنة 2017 أما المادة 23 فهي معدلة بموجب المواد 24 و 27 من قانون المالية لسنة 2017.

3-3- السير العام للرسم على القيمة المضافة:

يعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة عامة للاستهلاك تخص العمليات ذات الطابع الصناعي والتجاري والحرفي أو الحر، وعليه تقصى من المجال التطبيقي على القيمة المضافة العمليات ذات الطابع الفلاحي أو التي لها طابع الخدمات العمومية غير التجارية، كما تم إدراج في مجال تطبيق الرسم على

(1)- لياس قلاب ذبيح: مرجع سابق، ص 11.

(2)- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب: قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2017، المادة 01، ص 04.

(3)- المادة 21 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، مرجع سابق، ص 12.

(4)- المادة 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، مرجع سابق، ص 12.

القيمة المضافة، ابتداء من 01 جانفي 1995 عمليات البنوك والتأمين التي كانت خاضعة لرسم معين يسمى الرسم على عمليات البنوك والتأمين.

يعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة يتحملها المستهلك النهائي، غير أنها تحصل بصفة منتظمة كلما تمت معاملة خاضعة للرسم وفي حالة خضوع الشخص للرسم على القيمة المضافة بإمكانه الخصم من الرسم الذي يطلبه من عملائه والذي يكون محرر في فاتورة من طرف مورديه أو الذي يدفعه عند الاستيراد، في الأخير لا يدفع هذا الشخص إلى الخزينة سوى الفارق بين الرسم المحصل من العملاء والرسم المدفوع للموردين.⁽¹⁾

4- الرسم على النشاط المهني:

تنص المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة مع مراعاة أحكام المواد 13 و 138-1 و 221 يؤسس الرسم على المبلغ الإجمالي للمداخيل المهنية الإجمالية أو رقم الأعمال بدون الرسم على القيمة المضافة عندما يتعلق الأمر بالخاضعين لهذا الرسم المحقق خلال السنة.⁽²⁾

4-1- مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني: بموجب المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة:

يستحق الرسم بصدد رقم أعمال يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح المهنية أو للضريبة على أرباح الشركات. غير أنه تستثني من مجال تطبيق الرسم، مداخيل الأشخاص الطبيعيين الناتجة عن استغلال الأشخاص المعنويين أو الشركات التي تخضع كذلك للرسم بموجب هذه المادة، ويقصد برقم الأعمال مبلغ الإيرادات المحققة على جميع عمليات البيع أو الخدمات أو غيرها التي تدخل في إطار النشاط المذكور أعلاه، غير أنه تستثني العمليات التي تنجزها وحدات من نفس المؤسسة فيما بينها، من مجال تطبيق الرسم المذكور في هذه المادة، بالنسبة لوحدات مؤسسات الأشغال العمومية والبناء، يتكون رقم الأعمال من مبلغ مقبوضات السنة المالية، يجب تسوية الحقوق المستحقة على مجموع الأشغال على الأكثر عند تاريخ الاستلام المؤقت باستثناء الديون لدى الإدارات العمومية والجماعات المحلية. لا تطبق أحكام الفقرة السابقة في حالة مؤسسات الأشغال التي تقوم أيضا بعمليات الترقية العقارية. - العمليات المستفيدة من نظام فرض الضريبة على هامش الربح التي ينجزها بائعو السلع المنقولة وما شابهها المذكورة في المادة 83 مكرر من قانون الرسوم على رقم الأعمال.⁽³⁾

(1)- المديرية العامة للضرائب: الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة لسنة 2017، ص 04.

(2)- المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص 55.

(3)- المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص 54.

4-2- الأشخاص الخاضعون للرسم على النشاط المهني:

يؤسس الرسم كما يأتي: (1)

1- باسم المستفيد من الإيرادات الخاضعة للضريبة حسب مكان ممارسة المهن أو باسم المؤسسة الرئيسية عند الاقتضاء.

- باسم كل مؤسسة على أساس رقم الأعمال المحقق من طرف كل مؤسسة فرعية من مؤسساتها الفرعية أو وحدة من وحداتها في كل بلدية من بلديات مكان وجودها.

2- يؤسس الرسم في الشركات مهما كان شكلها على غرار مجموعات الشركات بالمساهمة باسم الشركة أو المجموعة.

4-3- حساب الرسم على النشاط المهني:

يوزع حاصل الرسم على النشاط المهني كالتالي:

الجدول رقم (2): معدلات الرسم على النشاط المهني

المجموع	الصندوق المشترك للجماعات المحلية	الحصة العائدة للبلدية	الحصة العائدة للولاية	الرسم على النشاط المهني
2 %	0.11 %	1.30 %	0.59 %	المعدل العام

غير أن معدل الرسم على النشاط المهني يرفع إلى 3 % فيما يخص رقم الأعمال الناتج عن نشاط لنقل المحروقات بواسطة الأنابيب، يتم توزيع ناتج الرسم على النشاط المهني كما يأتي:

المجموع	الصندوق المشترك للجماعات المحلية	الحصة العائدة للبلدية	الحصة العائدة للولاية
3 %	0.16 %	1.96 %	0.88 %

يخفض معدل هذا الرسم إلى 1% بدون الاستفادة من التخفيضات بالنسبة لنشاطات الإنتاج، ويتم توزيع هذا الرسم على النحو الآتي:

المجموع	الصندوق المشترك للجماعات المحلية	الحصة العائدة للبلدية	الحصة العائدة للولاية
1 %	0.05 %	0.66 %	0.29 %

فيما يخص نشاطات البناء والأشغال العمومية والري، تحدد نسبة الرسم ب 2% مع تخفيض بنسبة 25%.
المصدر: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادة 222، ص - ص 56-57.

(1)-المادة 223 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص 57.

تدفع نسبة 50 % من حصة الرسم على النشاط المهني العائد للبلديات اللاتي تشكل دوائر حضرية تابع لولاية الجزائر إلى هذه الأخيرة.⁽¹⁾

5- الضريبة الجزافية الوحيدة:

تنص المادة 282 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: "تؤسس ضريبة جزافية وحيدة تحل محل الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات وتغطي زيادة على الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني".⁽²⁾

5-1- مجال تطبيق الضريبة الجزافية الوحيدة:

يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة:⁽³⁾

- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون والشركات والتعاونيات التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا أو مهنة غير تجارية الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثين مليون دينار (30.000.000 دج).

- المستثمرون الذين يمارسون أنشطة أو ينجزون مشاريع والمؤهلون للاستفادة من دعم الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب أو الصندوق الوطني للقرض المصغر أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة.

5-2- معدلات الضريبة الجزافية الوحيدة:

حسب المادة 282 مكرر 4 من القانون السابق يحدد معدل الضريبة الجزافية الوحيدة كما يأتي:⁽⁴⁾

- 05 % بالنسبة لأنشطة الإنتاج وبيع السلع.

- 12 % للأنشطة الأخرى.

المبحث الثالث: مفاهيم عامة حول التحصيل الضريبي.

يعد تحصيل الموارد المالية لتغطية النفقات العامة للدولة وتحقيق توازن الميزانية العامة، هدفا كلاسيكيا لأي نظام جبائي، بالرغم من تغيير مفهومها بحيث أصبح لها دور على مستوى السياسة الاقتصادية والتوجيه الاقتصادي، فان هدفها المالي المباشر ظل عنصرا رئيسيا في السياسة الجبائية للدول النامية، لعدم تمكنها من انجاز أجهزة إنتاجية ضخمة وفعالة لتشغيل الموارد المعطلة وضمان مصادر لموارد مالية أكثر.

(1)- المادة 222 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص 57.

(2)- المادة 282 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص 73.

(3)- المادة 282 مكرر-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص 73.

(4)- المادة 282 مكرر-4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص 74.

المطلب الأول: مفهوم التحصيل الضريبي وسندياته.

بعد قيام مصلحة الضرائب بربط الضريبة على الممول لتخطره بدين الضريبة ومواعيد الوفاء بهذا الدين، تأتي مرحلة التحصيل وفق إجراءات وعمليات من خلالها يتم جمع مبالغ الضرائب لصالح الخزينة العمومية في مواعيد مناسبة ومحددة وطرق ملائمة.

أولاً/ مفهوم التحصيل الضريبي:

لقد تعددت تعريفات التحصيل الضريبي إلا أنها تصب في معنى واحد منها:

التعريف الأول: "مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة المالية في سبيل وضع القوانين والأنظمة الضريبية موضع التنفيذ، وبالتالي إيصال حاصلات الضرائب إلى خزينة الدولة".⁽¹⁾

التعريف الثاني: "مجموع العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة المطبقة من ذمة المكلف إلى الخزينة العامة وفقاً للقواعد القانونية والضريبية المطبقة في هذا الصدد".⁽²⁾

التعريف الثالث: "مجموع العمليات التي تستهدف نقل قيمتها من ذمة المكلف إلى الخزينة العمومية من أجل استيفاء حقها، ويرتبط تحصيل الضريبة بالواقعة المنشئة لها والسلطة المتخصصة بتحصيلها وطرق التحصيل ومواعيدها وضماناتها، ويتم الدفع نقداً أو عن طريق البنك أو حوالة بريدية".⁽³⁾

وتجدر الإشارة إلى أن الدولة في الماضي كانت تلجأ إلى تحصيل عدد كبير من الضرائب عن طريق الالتزام، وبمقتضى هذا النظام كان يتعهد فرد أو هيئة يسمى الملتزم بدفع مقدار الضريبة للدولة ثم يتولى الملتزم بعدئذ عملية التحصيل لحسابه الخاص، وهجرت هذه الطريقة نظراً لكثرة عيوبها والمتمثلة أساساً في كون الخزينة بمقتضى هذه الطريقة لا تحصل على كامل المبالغ المحصلة من الممولين وإنما تحصل فقط على المبلغ الذي يدفعه لها الملتزم وتضيع عليها الأموال التي تتمثل في الفرق بين ما يجبي الملتزم من الممولين وما يدفعه للخزينة، هذا الفرق الذي كان يتجاوز في بعض الأحيان نفقات الجباية ومن جهة أخرى فإن الدولة تعطي الملتزم سلطات واسعة وكثيراً ما كان يسيء استعمالها، مما أدى بكثير من الدول في العصر الحديث إلى العدول عن هذا الأسلوب ومباشرة هذا الاختصاص الذي يعد من أبرز مهامها، ويتولى تحصيل الضرائب في الجزائر عدد من الإدارات الحكومية تختص كل منها بأنواع معينة من الضرائب والرسوم.

ثانياً/ سنديات التحصيل:

حسب المادة 35 من قانون 90/21 المتعلق بالمحاسبة العمومية لا يمكن للقباض أن يقوم بعملية التحصيل إلا بوجود سند رسمي وتتمثل سنديات التحصيل في:⁽⁴⁾

(1)- علي زغدود: **المالية العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998، ص230.

(2)- سوزي عنلي ناشد: **مرجع سابق**، ص199.

(3)- عبد الحميد محمد القاضي: **دراسة الاقتصاد العام**، بدون طبعة، دار الجامعة المصرية للنشر والتوزيع، 1984، ص 123.

(4)- محمد عباس محرزى: **اقتصاديات المالية العامة**، ط1، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص51.

1- الجداول العامة: هي كشوف عامة واسمية خاصة بالمكلفين بالضرائب والرسوم، هذه الجداول محررة من طرف المركز الجهوي للإعلام الآلي حسب القائمة الموضوعية من طرف مفتشية الضرائب المعنية، تضم هذه الجداول معلومات أساسية عن المكلف (الاسم واللقب، العنوان، نوع النشاط، رقم المادة، رقم التعريف الجبائي، طبيعة الضريبة)، وجزء مخصص للتسيقات أو التسديدات، وجزء آخر خاص بالمعلومات والمتابعات.

2- الجداول الفردية والجماعية: تشمل قائمة بالمكلفين بالضريبة مضافا إليها بعض التعديلات في القائمة تحرر من طرف مفتش الضرائب، وقد تضم مجموعة من الضرائب لشخص واحد، وبذلك يكون الجدول فردي وقد يضم عدة أشخاص ونوع واحد من الضرائب ويكون الجدول حينئذ جماعي، ويتضمن عدة سنوات.

توضع هذه الجداول الفردية قيد التحصيل بعد تلخيصها في جدول يدعى (سلسلة د 41) محرر لكل بلدية من طرف رئيس المفتشية مصادق عليها من طرف القابض ثم يرسل إلى المديرية الولائية للضرائب للمعينة ووضعه قيد التحصيل.

3- مستخرج الأحكام: هي سندات كاملة تحتوي على عناصر أساسية للأحكام القضائية، تقوم المديرية الولائية للضرائب بتسجيل الأحكام القضائية المرسل إليها وترسلها إلى قباضات الضرائب المعنية من أجل تحصيلها، محررة من طرف كاتب الضبط هذه المستخرجات تحمل اسم ولقب وعنوان الصادر بحقه الحكم، مبلغ الغرامة، مبلغ التعويض، نوع المخالفة، مكان الحادث، ملخص عن موضوع الحكم وتاريخ الحادث.

4- التصريح G50 و G50A: يحتوي هذا التصريح على أنواع مختلفة من الضرائب (TAP، تسبيق على IBS، IRG /S، حقوق الطابع، TVA) من أجل التسديد.

التصريح G50 و G50A لا بد أن يوضع خلال 20 يوما الأولى التي تلي شهر تحقيق النشاط لرقم الأعمال (إضافة يوم إذا صادف يوم 20 عطلة نهاية الأسبوع أو عيد) هذا النوع من التصريحات يسجل في جدول خاص يدعى (H61) حسب البلديات ويحول من طرف القابض إلى المفتشية المعنية من أجل المراقبة والمصادقة وتعاد نسخة منه إلى القابض الذي بدوره يحرر سند معاينة (D37) على أساس (H61) ويرسلها إلى المديرية للمعينة.⁽¹⁾

5- إيرادات التسجيل والطابع:

5-1- إيرادات التسجيل: تضم نوعان

- تحويل الملكية عن طريق التحصيل مثل بيع العقارات أو المنقولات.

- تحويل الملكية مجانا مثل الهبات.

(1)- حسين مصطفى حسين: المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، عنابة، 1992، ص 24.

5-2- إيرادات الطابع:

- تفرض على الوثائق الإدارية مثل السجل التجاري، رسم جواز السفر... الخ.

6- النظام الجزائي: يخضع لهذا النظام كل مكلف لا يتعدى رقم أعماله 30.000.000,00 دج أو يساويه هذا النظام يمتد لمدة سنتين.

يقترح على المكلف من طرف رئيس المفتشية حسب النشاط الممارس، وتوضع وثيقة C09 وهي وثيقة رسمية تحمل معلومات عن المكلف من اسم ولقب وعنوان والمبلغ السنوي والتقسيمات لكل ثلاثي وترسل إلى القابض من أجل تحصيلها في مواعيد استحقاقها بعد إرسال نسخة إلى المكلف (تم إلغاء وثيقة C09 سنة 2016 بموجب المواد 23 و 24 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015 المعدل للمواد 282 مكرر و 365 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة).⁽¹⁾

المطلب الثاني: قواعد وطرق التحصيل الضريبي

هناك العديد من القواعد المستنبطة من التشريع الجبائي فيما يخص إحدى أهم المراحل التي تمر بها الضريبة وهي عملية التحصيل الجبائي، كما حدد مختلف الطرق التي تضمن تحصيل المستحقات من المكلفين بالضريبة.

أولاً/ قواعد التحصيل الضريبي:

حدد المشرع القواعد والأحكام المنظمة التي تهدف إلى حماية المكلف وصيانة حقوقه وكذلك حماية حقوق الدولة، فالقواعد والضمانات من أجل حماية المكلف تتمثل في احترام إدارة الضرائب لمواعيد تحصيل الضرائب، وعدم تحصيل ضريبة لا تتوفر فيها الواقعة المنشئة لها، ويمكن للمكلف الطعن في قيمة الضريبة إذا كانت غير واقعية، ومن ناحية أخرى فالقواعد والضمانات من أجل حماية حقوق الدولة هي:⁽²⁾

- الضريبة هي دين من ضمن الديون المميزة للدولة إذ تحصل قبل أي دين آخر.
- وفر القانون لإدارة الضرائب ضمانات ورتب لها حقوق للوصول إلى المادة الخاضعة للضريبة عن طريق الاطلاع على الوثائق والمستندات، وكذلك التقدير لها.
- عدم المقاصة في دين الضريبة أي أن إدارة الضرائب مكلفة بتحصيل الضرائب كاملة وللمكلف أن يقوم بمطالبة الدولة بحقه.
- متابعة الممتنع عن دفع الضريبة حيث ينص القانون على إجراءات المتابعة التي قد تصل حد مقاضاة المتهرب عن دفع الضريبة، (إن مبررات هذه القاعدة هي أن حق الدولة مستحق الأداء بعكس حق المكلف الذي قد يكون موضع نزاع).

(1) -République Algérienne Démocratique et Populaire , MF/DGI, **Note N°71** du 19/01/2016 ,P 01 .

(2)- ناصر مراد: مرجع سابق، ص 45.

- من جهة أخرى يلزم لتحصيل الضريبة تحقيق الواقعة المنشئة لها ويحدد القانون الشروط التي بتوفيرها تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة أي نشوء الدين في ذمة المكلف، فالحصول على الربح التجاري أو الصناعي أو توزيع أرباح الأسهم وفوائد السندات أو الحصول على الرواتب تشكل الوقائع الأساسية المنشئة للضريبة.⁽¹⁾

ثانيا/ طرق تحصيل الضريبة:

إن تحصيل الضريبة هي المرحلة الأخيرة، حيث يدخل العائد الضريبي إلى خزينة الدولة وفقا للأصول والقواعد المقررة قانونا، حيث يترك للدوائر المالية أمر اتخاذ التدابير والإجراءات القانونية لجمع إيرادات الضرائب، فالتشريع الضريبي يحدد عادة بالإضافة إلى أنواع الضرائب ومعدلاتها والمدة التي يجب أن تدفع خلالها هذه الأخيرة، والامتيازات التي تتمتع بها الدولة تأميناً لجباية الأموال العامة، وهناك أكثر من طريقة لجباية الضرائب منها:⁽²⁾

1- التوريد المباشر (RECOUVEREMENT):

يمثل الأصل والمبدأ العام في تحصيل الضرائب بحيث يلتزم المكلف بالضريبة بدفعها للإدارة الضريبية من تلقاء نفسه، في هذه الطريقة يمكن دفع الضريبة بأحد الشكلين التاليين:

1-1- التوريد المباشر الكلي: وفيها يقوم المكلف بدفع المبلغ الكلي للضريبة دفعة واحدة.

1-2- التوريد المباشر عن طريق الأقساط (الدفعات):

يقوم المكلف بمقتضى هذه الطريقة بدفع أقساط دورية خلال السنة الضريبية، حيث أنه يتم حساب الأقساط من الدخل المحتمل الذي يصرح به الممول، أو تؤخذ مداخيل السنة الماضية كأساس لحساب قيمة الأقساط وفي نهاية السنة تقوم الإدارة الضريبية بعملية التسوية (التعديل)، حيث يدفع المكلف الجزء المتبقي من الضريبة إذا كان مجموع الأقساط أقل من قيمة الضريبة على الدخل المحقق خلال السنة، أو يسترد الممول ما قد يزيد إذا كانت قيمة الضريبة الحقيقية أقل من مجموع الأقساط التي دفعها الممول إلى الخزينة.

2- التوريد عن طريق شخص آخر (Recouvrement par tiers):

فيه يتم دفع الضريبة بواسطة شخص آخر غير المكلف بالضريبة تعد استثناء من القاعدة العامة، تسري هذه الطريقة بصورة عامة على الضرائب غير المباشرة، وبعض الأنواع من الضرائب المباشرة بحيث في هذه الطريقة يقوم شخص آخر (المكلف القانوني) ويسمى بالوسيط الضريبي بالإتابة عن المكلف الفعلي في دفع مبلغ الضريبة إلى الخزينة العمومية، على أن يقوم بتحصيلها فيما بعد من المكلف بالضريبة، يلجأ المشرع إلى هذا النوع من التحصيل خاصة في الضرائب على الإنتاج والاستهلاك

(1)- علي زغود: مرجع سابق، ص231.

(2)- أحمد زهير شامية، خالد شحاتة الخطيب: مرجع سابق، ص193.

فالضريبة تحصل من الصناعي ثم من المنتج، ثم من تاجر الجملة ثم من تاجر التجزئة، الذي يقوم بتحصيلها بدوره من المستهلك النهائي عن طريق تحميل الضريبة في سعر السلعة.

كذلك بالنسبة لضرائب الطابع الخاصة بالوثائق القانونية، فإن المكلف بالضريبة يشتريها من البائع

الذي يقوم بتوريد حصيلتها إلى مصلحة الضرائب.

3- الإقتطاع من المصدر (Retenu à la source):

مثال ذلك الضريبة على الأجور والمرتببات، حيث تدفع الضريبة إلى خزينة الدولة عن طريق شخص آخر تكون له علاقة مع الممول الحقيقي، هذه الطريقة تتميز بالسهولة في التحصيل ووفرتة وقلّة تكاليفه، كما أنها تساهم في الحد من التهرب الضريبي وتقاديه من خلال تحصيل يتزامن مع الحدث المنشئ كما قد يسبق حصوله، وأيضا فإن هذه الطريقة تضمن التدفق المستمر للإيرادات على مدار السنة هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن هذه الطريقة تساهم في عدم شعور الممول بأثر العبء الضريبي.⁽¹⁾

❖ وتجدر الإشارة إلى أن كل هذه الطرق تدرج في صيغة التحصيل الودي، في حين قد يتم اللجوء إلى صيغة أخرى هي التحصيل الإجباري والناجئة عن امتناع المكلف عن دفع دين أو مستحقات الضريبة الواقعة على عاتقه بالطريقة الودية وصدور سند تحصيل (Avis de recouvrement) مؤشر عليه من طرف مدير الضرائب مع الإمضاء.

المطلب الثالث: التحصيل الضريبي (إجراءاته، ضماناته وعقوباته، تقييمه)

إن لعملية التحصيل الضريبي إجراءات وجب احترامها والتفديد بها حفاظا على حق الخزينة العمومية من الضياع، كما يلاحظ أن التشريعات القانونية قد قطعت أشواط كبيرة فيما يتعلق بتوفير ضمانات التحصيل الضريبي وذلك بتقرير هذه الأخيرة لتعليمات وقواعد تتعلق بالتحصيل بعيدا عن الظلم والتعسف، وقرىبا من العدالة والمعاملة الحسنة.

أولا/ إجراءات التحصيل الضريبي:

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

- "تحصل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب الجداول التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله.

يحدد تاريخ إدراج هذه الجداول في التحصيل ضمن نفس الشروط، ويبين هذا التاريخ في الجدول وكذا في الإنذارات الموجهة إلى المكلفين بالضريبة".⁽²⁾

(1)- عبد الله الحرتسي حميد: تطبيقات فنيات الضرائب بالنظام الجبائي، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2014، ص 37.

(2)- وزارة المالية: قانون الإجراءات الجبائية، الجزائر، 2017، المادة 143، ص 46 .

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

ترسل الإنذارات المتعلقة بالضرائب والرسوم المذكورة في المادة 291 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة إلى المكلفين بالضريبة في ظرف مختوم".⁽¹⁾

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

عندما يجري قابض الضرائب المقاصة المنصوص عليها في المادة سالفة الذكر، فإن هذا الأخير يكون ملزما بإبلاغ المدين بالضريبة عن طريق "إشعار" يحدد فيه طبيعة وقيمة المبالغ التي تم تخصيصها لدفع الديون المثبتة في كتاباته، يمكن الطعن في آثار هذه المقاصة وفق الأشكال والأجال المنصوص عليها في المادتين 153 و 153 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية".⁽²⁾

❖ كما توجد إجراءات خاصة بالتحصيل الجبري للضريبة من خلال ممارسة المتابعات وهو ما تنص عليه المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث "تتم المتابعات على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانونا أو المحضرين القضائيين، كما يمكن أن تسند عند الاقتضاء فيما يخص الحجز التنفيذي إلى المحضرين، وتتم المتابعات بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من طرف الوزير المكلف بالمالية، تتمثل الإجراءات التنفيذية في الغلق المؤقت للمحل المهني والحجز والبيع، غير أن الغلق المؤقت والحجز يجب أن يسبقهما وجوبا إخطار يمكن تبليغه بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة".⁽³⁾

من خلال نص المادة 145 يتضح إن إجراءات التحصيل الجبري تتمثل أساسا في الغلق المؤقت للمحل المهني، الحجز، والبيع بالمزاد العلني وهذا وفق للتشريعات والقوانين المعمول بها.

ثانيا/ ضمانات التحصيل الضريبي:

من بين الضمانات الإجرائية الإدارية في تحصيل الضرائب ما يلي:⁽⁴⁾

- امتياز دين الضريبة على غيره من الديون.
- حق الإدارة في الاطلاع على أوراق، ملفات، دفاتر وحسابات الممولين.
- الحجز الإداري والاقتطاع من المصدر للضريبة من أموال الممولين.
- عدم جواز المقاصة بين دين الضريبة وبين ديون الممولين الآخرين.

(1)- المادة 144 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 47.

(2)- المادة 144 مكرر-1 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 47 .

(3)- المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 47.

(4)- غازي عناية: **المالية العامة والتشريع الضريبي**، بدون طبعة، دار البيارق، الجزائر، 1998، ص 160.

- تكليف الممول بتقديم الإقرارات المالية عن نشاطاته المالية والتجارية.
 - دفع الممول للضريبة مسبقا وقبل المطالبة باستردادها وخاصة عند الزيادة عن مقدارها عملا بالقاعدة " ادفع ثم استرد".
 - إعطاء حوافز في شكل خصومات أو مكافآت للمتلتزمين بدفعها وفي الأوقات المناسبة.
 - عدم وقف دفع الضريبة في أحوال رفع دعاوي قضائية بخصوصها.
 - توقيع العقوبات البدنية، النفسية، المادية والمعنوية على الممولين الممتنعين عن دفعها.
- ثالثا/الغرامات المنصوص عليها قانونا لتحسين عملية التحصيل:**

إن محاولة التملص من الواجبات الجبائية من طرف المكلف بالضريبة يترتب عنه فرض عقوبات والمتمثلة في الغرامات الجبائية، هي عبارة عن عقوبات مالية تفرض في حالة عدم تقديم التصريحات أو التأخر في تقديمها إلى الإدارة الجبائية أو في حالة عدم صحة العناصر المصرح بها.

1- غرامات عدم تقديم التصريح بالوجود:

وذلك يترتب عن عدم تقديم التصريح في الآجال المحددة، وهذا طبقا للقانون إذ تنص المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على " يعاقب المكلف بالضريبة الذي لا يقدم تصريحا بالوجود، المنصوص عليه في المادة 183 من هذا القانون، بدفع غرامة جبائية محددة ب 30.000 دج وهذا دون المساس بالعقوبات المنصوص عليها في هذا القانون".⁽¹⁾

2- غرامات عدم تقديم التصريح السنوي:

وذلك يترتب على عدم تقديم التصريح في الآجال المحددة، طبقا للقانون إذ تنص المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على:
"تفرض تلقائيا الضريبة على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي حسب الحالة، إما بصدد الضريبة على الدخل وإما بصدد الضريبة على أرباح الشركات، ويضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25 %.

تخفض هذه الزيادة إلى 10 % أو 20 % ضمن الشروط المحددة في المادة 322 إذا لم يصل التصريح إلى الإدارة خلال أجل قدره (30 يوما) اعتبارا من تاريخ التبليغ في ظرف موصى عليه مع إشعار بالاستلام والقاضي بوجوب تقديم هذا التصريح في هذا الأجل، تطبق زيادة بنسبة 35 %".⁽²⁾

3- عقوبة الدفع المتأخر للحقوق:

زيادة 10 % على المبالغ المصرح بها قبل انتهاء الشهر الذي تكون فيه الحقوق مستحقة ثم تضاف غرامة تقدر ب 3 % كل شهر دون تجاوز العقوبة 25 %.

(1)- المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص 49.

(2)- المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص 48.

أما فيما يخص الإيداع المتأخر للتصريح G50 و G50A بعلامة لا شيء وحسب نص المادة 360 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فتفرض عقوبة تقدر بـ 500 دج.⁽¹⁾

4- عقوبة التحصيل الخاصة بالجدول الإضافية:

تبدأ عقوبة التأخير للجدول الإضافية عند نهاية أجل وضع الجدول حيز التسديد (التاريخ مبين في الورد).

الحالة الأولى: الحقوق التي تكون مستحقة عندما يحرر الجدول بعد حذف أو تصحيح تكون مستحقة بداية من اليوم 30 الذي يلي وضع الجدول، بعد هذه المدة تطبق عقوبة:

❖ 10 % عندما يتم التسديد بعد تاريخ 30 لوضع الجدول مع زيادة 3 % عن كل شهر تأخير على أن لا يتجاوز نسبة العقوبة 25 %.

الحالة الثانية: تكون الحقوق مستحقة بعد 15 يوما بعد تاريخ وضع الجدول للتسديد وهذا بالنسبة للجدول المرسل بالغياب أو النقص في الحقوق.

❖ الغرامة الإلزامية هي 10 % بعد تجاوز أجل التسديد مع زيادة 3 % عن كل شهر تأخير على أن لا تتجاوز نسبة العقوبة 25 %.

5- عقوبة التحصيل فيما يخص حقوق التسجيل:

يتعرض المحضرون القضائيون الذين لم يسجلوا عقودهم في آجال محددة حسب المادة 93 من قانون التسجيل لعقوبة 10 % لما يكون التأخير في حدود الشهر يرتفع بـ 3 % لكل شهر عندما يتجاوز الإيداع 30 يوما على أن لا تتعدى النسبة 25 %.⁽²⁾

رابعا/ تقييم الحصيلة الضريبية في الجزائر من سنة 2010 إلى 2014:

تميزت السياسة الجبائية خلال فترة الدراسة بتصاعد حجم الحصيلة الجبائية أي بزيادة معدل نمو مردودية الاقتطاعات الجبائية، ويرجع ذلك إلى التطورات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي شهدتها الجزائر خلال الفترة (2010-2014)، وقد أولت الدولة للإيرادات الجبائية مكانة هامة في الإيرادات العامة للميزانية، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول الموالي:

(1)- المادة 360 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص 91.

(2)- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب: قانون التسجيل، 2017، المادة 93، ص 21.

الفصل الأول: التحصيل الضريبي في ظل النظام الضريبي الجزائري

الجدول رقم (3): مكانة الإيرادات الجبائية ضمن الإيرادات العامة للدولة (2010-2014)

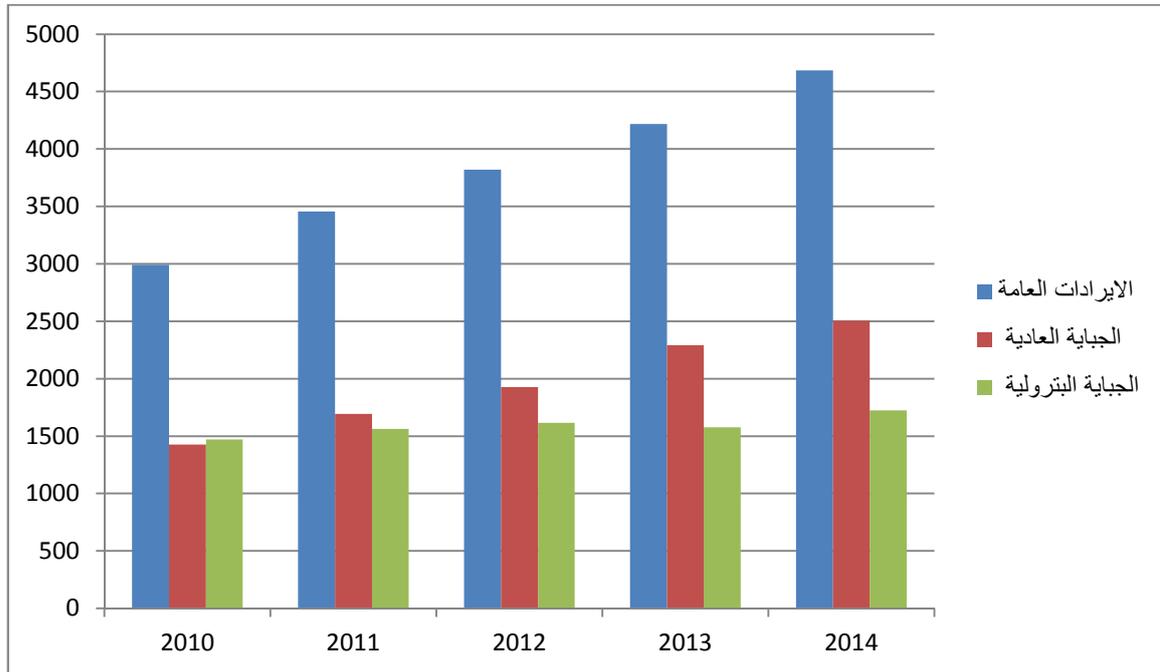
الوحدة: مليون دج

السنة	2010	2011	2012	2013	2014
الإيرادات العامة	2.992,4	3.455,65	3.820	4.218,18	4.684,65
الجبائية العادية	1.427,2	1.693,37	1.927,3	2.292,47	2.505,31
النسبة	%47,69	%49	%50,45	%54,35	%53,48
الجبائية البترولية	1.472,4	1.561,6	1615,9	1.577,73	1.722,94
النسبة	%49.20	%45,19	%42,30	%37,4	%36,77

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على قوانين المالية لسنوات (2011، 2012، 2013، 2014، 2015).

ويمكن توضيح مكانة الجبائية العادية بالنسبة للإيرادات العامة والجبائية البترولية من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (1): مكانة الجبائية العادية بالنسبة للإيرادات العامة والجبائية البترولية (2010-2014)



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (3).

يتضح جليا من خلال الشكل السابق أن الدولة أولت اهتماما كبيرا بالإيرادات الجبائية و لا سيما العادية منها، حيث سجلت مجموع الإيرادات الجبائية العادية إلى مجموع الإيرادات العامة ما نسبته %47,69 ، %49 ، %50,45 ، %54,35 ، %53,48 بالنسبة للسنوات (2010، 2011، 2012، 2013، 2014) على التوالي، في مقابل ذلك سجلت الجبائية البترولية تراجعا خلال سنوات الدراسة حيث

الفصل الأول: التحصيل الضريبي في ظل النظام الضريبي الجزائري

كانت في سنة 2010 (49,20%) وأخذت في الانخفاض تدريجيا حتى وصلت إلى (36,77%) سنة 2014، وهو ما يبين التوجه الجدي للجزائر باتجاه تحسين وترقية الجباية العادية وإحلالها محل الجباية البترولية، نظرا لتذبذب حصيلة هذه الأخيرة تماشيها مع أسعار النفط، وهو ما يسبب خطر على ميزانية الدولة في حالة الاعتماد فقط على الجباية البترولية، ومع هذا فإن حصيلة الجباية العادية لم تصل بعد إلى المستوى المأمول من طرف الدولة، وهذا نظرا لمجموعة من الاعتبارات خاصة منها الاقتصادية والاجتماعية.

ويمكننا ملاحظة نسبة التطور في حصيلة الجباية العادية خلال سنوات الدراسة وفقا للجدول التالي:

الجدول رقم (4): نسبة تطور الإيرادات الجبائية خلال الفترة (2010-2014)

الوحدة: مليون دج

السنة	2010	2011	2012	2013	2014
الإيرادات الجبائية	1.427,2	1.693,37	1.927,3	2.292,47	2.505,31
%نسبة التطور	-	18.65	13.81	18.95	9.28

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على:

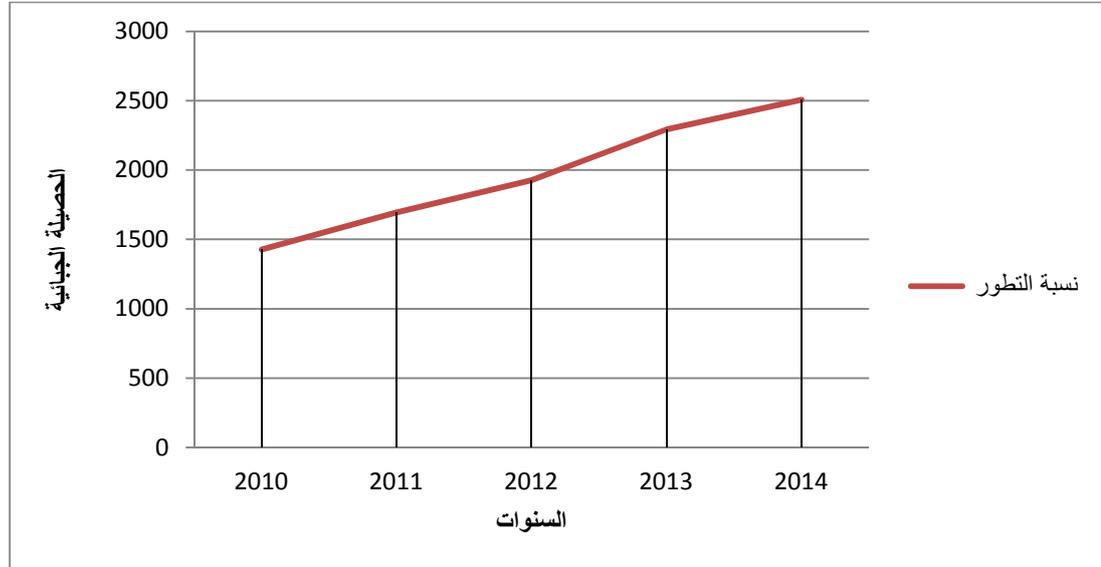
- قوانين المالية لسنوات (2011، 2012، 2013، 2014، 2015).

- تقارير مختلفة لوزارة المالية (WWW.MF.GOV.DZ).

ويمكن توضيح هذا التطور من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (2): تطور الحصيلة الجبائية العادية خلال سنوات (2010-2014)

الوحدة: مليون دج



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على معطيات الجدول رقم (4).

نلاحظ من خلال الشكل أعلاه أن هناك ارتفاع في حصيلة الجباية العادية من سنة إلى أخرى بنسب متفاوتة، حيث بلغت نسبة التطور سنة 2011 مقارنة بسنة 2010 (18,65%)، ثم انخفضت سنة

2012 إلى (13,8%)، لتعاود الارتفاع سنة 2013 إلى (18,95%)، لتسجل سنة 2014 معدل نمو منخفض مقارنة بالسنوات الأخرى حيث بلغ (9,28%) فقط.

إن نسبة تطور الجباية العادية خلال سنة 2012 مقارنة ب 2011 تعتبر نسبة منخفضة وقد يرجع ذلك إلى عدم تصريح العديد من المكلفين بالضريبة، والسلوكيات الفردية لدافعي الضريبة بعدم سداد الضريبة، أو أن هناك تهرب ضريبي. كما نلاحظ أن هناك ارتفاع في نسبة الجباية العادية خلال سنة 2013 مقارنة بسنة 2012 وهذا يدل على وجود أوعية ضريبية جديدة بمعنى أن هناك تطور في الحقل الضريبي، مما جعل المستثمرين يتوافدون على مختلف النشاطات الاقتصادية، ونلاحظ تراجع نسبة تطور الجباية العادية في سنة 2014 مقارنة ب 2013 حيث بلغت 9.28 % فقط حيث تعتبر نسبة ضئيلة بالمقارنة مع نسب السنوات السابقة، وهذا راجع لعدم تحكم الإدارة الضريبية في مختلف الضرائب نظرا للتغيرات التي تحدث من حين لآخر في التنظيم الفني للضريبة (التغيرات المختلفة في نسب الضرائب)، بالإضافة إلى تطوير المكلفين بالضريبة لأساليب التهرب الضريبي.

خلاصة الفصل:

بناء على ما تناولناه في هذا الفصل فان الضريبة هي عبارة عن فريضة نقدية جبرية دفعها يكون بلا مقابل مباشر ونهائي يخضع لمجموعة من المبادئ والقواعد تتمثل في مبدأ العدالة واليقين، الملائمة في التحصيل، وأخيرا قاعدة الاقتصاد في النفقة، والهدف من هذه القواعد هو التوفيق بين مصلحة الدولة ومصالح المكلفين، أي أنها تحقق مصلحة المكلفين بها من جهة، ومن جهة أخرى تحقق مصلحة الخزينة العمومية، إضافة إلى دورها المالي المتمثل في جلب مصادر مالية كبيرة للدولة، فإنها وسيلة هامة للتوجيه الاقتصادي، فحتى يتحقق هذان الهدفان لابد من تنظيمها في إطار نظام جبائي فعال، وتتوقف هذه الفعالية على التقنيات المطبقة وأنواع الضرائب الممارسة، لان ذلك يبين درجة تعقد أو بساطة النظام الجبائي، ومدى اعتماده على ضغط جبائي مرتفع أو منخفض حتى تتجسد فعاليته، وعليه نظرا لأهمية هذا المورد في زيادة تحصيل الإيرادات للدولة فيجب على هذه الأخيرة المحافظة عليه.

كما يجب على الدولة أن تفعل عمليات التحصيل الجبائي وفق طرق عصرية لتسترجع الموارد المالية المهدرة، وتعمل على تطبيق القوانين والتشريعات التي تضمن لها حماية هذه الموارد، سواء كانت وفق الطرق الودية، أو الطرق الردعية إن اقتضت الضرورة ذلك.

غير أن تفعيل دور الرقابة الجبائية لا يقل أهمية من عملية التحصيل الجبائي وذلك من أجل التقييم الحقيقي والجيد للمادة الخاضعة للضريبة، ومن تم تحديد الديون الجبائية المستحقة للخزينة العمومية ومحاصرة التهرب الضريبي وهذا ما سوف نتطرق إليه بالتفصيل من خلال الفصل الموالي.

الفصل الثاني:

الرقابة الجبائية كأداة لمعالجة

مشكلة التهرب الضريبي

تمهيد:

لا يخلو أي بلد مهما كانت درجة تطوره، من الخسارة على مستوى الحصيلة الضريبية، وذلك ناجم عن التهرب الضريبي، وهو ليس وليد عصرنا الحالي بل اقترن وجوده بوجود الضريبة نفسها، كما أنها لا تقتصر على منطقة جغرافية واحدة، ولكنها أخذت بعدا وطابعا عالميا، فهي تمس جميع البلدان دون استثناء خاصة النامية منها، ويعتبر الاتجاه المتزايد نحو العولمة وسقوط الحواجز التجارية وثورة الاتصالات والمعلومات من أبرز العوامل التي تكسب ظاهرة التهرب الضريبي خطورة متنامية.

لذا فالمشكل لا يكمن في وجود التهرب الضريبي نفسه بل في معرفة المدى الذي يبلغه تأثيره لاتخاذ كل السبل المتاحة لحصره على الأقل مادام من المستحيل القضاء عليه نهائيا.

والرقابة الجبائية ليست غاية بقدر ما هي وسيلة أسسها المشرع الجبائي الجزائري لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، فالمكلفين بالضريبة لا يتوانون في إتباع وسلك كل أساليب التهرب والاحتتيال واستغلال الثغرات الجبائية القانونية.

مما سبق ارتأينا وضع المحاور التالية لهذا الفصل:

- ❖ المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي (المفهوم، الأنواع، الأساليب).
- ❖ المبحث الثاني: طرق التهرب الضريبي ومنهاج قياسه وعلاجه.
- ❖ المبحث الثالث: الإطار العام للرقابة الجبائية وإجراءاتها.

المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي (المفهوم، الأنواع، الأسباب)

التهرب الضريبي ظاهرة اجتماعية خطيرة تضر الاقتصاد القومي، وتفوت على الدولة تنفيذ سياساتها المالية لأهدافها و أغراضها التنموية، وهذا لفقدان الخزينة العامة لحصائل وموارد مالية من المفروض توفيرها من قبل النظام الضريبي وقد تتعكس آثار التهرب الضريبي في شكل زيادات أعباء أفراد بعض الفئات من الجمهور مما ينافي سيادة مبادئ العدالة الضريبية في التطبيق ويحفز بالتالي على ممارسة التهرب الضريبي لذلك يجب فهم أسباب الظاهرة وطرق معالجتها.

المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي

يلجأ المكلفون بالضريبة إلى التهرب الضريبي لتجنب دفع الحقوق الضريبية التي تقع على عاتقهم، وهذه الظاهرة خطيرة على الاقتصاد لأنها تؤدي إلى حرمان الخزينة العمومية من مبالغ هامة، والتي قد تسد بابا من أبواب النفقات. ولقد تعددت تعاريف التهرب الضريبي ويمكن ذكر البعض منها فيما يلي:

التعريف الأول: " التهرب الضريبي هو ظاهرة يحاول المكلف بالضريبة عدم دفعها كلياً أو جزئياً و قد يكون التهرب مشروع و في هذه الحالة يطلق عليه التجنب الضريبي و هو لا يتضمن مخالفة قانونية، أو يكون التهرب غير مشروع و هو الذي يتضمن مخالفة قانونية و هو الغش الضريبي " (1).

التعريف الثاني: " التهرب الضريبي هو تخلص المكلف نهائياً من الضريبة المتوجبة عليه للدولة كلياً أو جزئياً دون أن ينقلها للغير " (2).

التعريف الثالث: " يقصد بالتهرب الضريبي أن يتخلص المكلف القانوني من دفع الضريبة دون مخالفة أحكام التشريع القائم " (3).

التعريف الرابع: "يقصد بالتهرب الضريبي أن يحاول المكلف الذي تتوفر فيه شروط الخضوع للضريبة عدم دفع الضريبة المستحقة عليه - كلياً أو جزئياً- دون أن ينتقل عبئها إلى شخص آخر في هذه الحالة لا تحصل أي ضريبة، ويحدث التهرب غالباً عندما يعتمد المكلف إلى مخالفة نص من نصوص القانون بطريقة أو بأخرى و خاصة في مرحلة تحديد الوعاء الضريبي، كأن يقوم المكلف بإخفاء جزء كبير من

(1)- عادل فليح العلي: المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، ط1، دار الرابحة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 123.

(2)- فاطمة السويسي: المالية العامة، ط1، المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس، 2005، ص 221.

(3)- نصر رحال: محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة حالة ولاية الوادي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2007/2008، ص 20.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية كأداة لمعالجة مشكلة التهرب الضريبي

المادة الخاضعة للضريبة عن أعين الإدارة أو يقوم بإظهار قدر ضئيل جدا من تلك المادة خلافا للحقيقة".⁽¹⁾

ويمكن إعطاء التعريف الشامل للتهرب الضريبي كما يلي:

«التهرب الضريبي ظاهرة اقتصادية وضريبية خطيرة، يقوم بها المكلف من أجل عدم دفع المستحقات المترتبة عليه كلياً أو جزئياً وذلك عن طريق قيامه بمخالفة نص من النصوص القانونية بطريقة أو بأخرى».

المطلب الثاني: أنواع التهرب الضريبي

يتخذ التهرب الضريبي أنواع عدة، منها ما يكون في شكل تهرب مشروع وتهرب غير مشروع ومنها ما يكون في شكل تهرب محلي وعالمي وفيما يلي سنفصل في كل شكل على حدا:

أولاً- التهرب غير مشروع (الغش الضريبي):

هو تهرب مقصود من طرف المكلف نتيجة مخالفته الصريحة عمداً لأحكام القانون الضريبي عند دفع الضرائب المستحقة عليه، وذلك من خلال الامتناع عن تقديم التصريح بمداخله، أو تقديم تصريح ناقص، أو كاذب أو إعداد قيود وتسجيلات مزيفة.⁽²⁾

ويمكن التمييز بين نوعين من الغش الضريبي هما:⁽³⁾

1- الغش العادي: ويطلق عليه البسيط أيضاً وهو كل محاولة متعمدة من أجل تضليل الإدارة الجبائية للوصول إلى خضوع أقل للضريبة من خلال تقديم تصريحات ناقصة، تتضمن بيانات خاطئة بسوء نية أو التأخير في تقديمها نهائياً. كون المكلف بالضريبة واعياً بعدم مشروعية العمل الذي يقوم به، وتكون محاولة التضليل هذه دون استعمال عنصر التدليس.

2- الغش الموصوف: ويطلق عليه المركب أيضاً ويعرف على أنه محاولة إدارية يقوم بها المكلف بسوء نية من أجل تضليل الإدارة الجبائية، يعتبر المكلف متهم حيث يستعمل طرقاً تدليسية في إقرار أساس

(1)- حميد بوزيدة: مرجع سابق، ص 40.

(2)- سمية براهيمي، ميادة بلعاش: مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات، مجلة بحوث اقتصادية عربية، العددان 67-68، 2014، ص 07.

(3)- عيسى بولوخ: الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2003/2004، ص 07.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية كأداة لمعالجة مشكلة التهرب الضريبي

الضريبة، واستعماله لهذه الطرق ليس فقط للتهرب من دفع الضريبة بل أيضا لمحاولة مسح كل أثر لتهربه لأية رقابة محتملة كتقديم فواتير ودفاتر مزورة.

ثانيا- التهرب المشروع (التجنب الضريبي):

ويقصد به عملية تخلص مشروعة من دفع الضريبة و ذلك من خلال استخدام أو اللجوء إلى ثغرة موجودة في التشريع الضريبي أي انه لا يوجد مخالفة للنصوص القانونية و يقصد به أيضا امتناع الفرد عن القيام بأي تصرفات تؤدي به إلى دفع الضريبة فهو مثلا يرفض استيراد أية سلعة أجنبية يتوجب على استيرادها دفع ضريبة جمركية ، وهذا التجنب أمر لا يعارض القانون إذ انه لا يتضمن مخالفة لأحكامه كما قلنا سابقا.⁽¹⁾

فالمكلف بالضريبة يمكن أن لا ينتهك القانون أو يخالفه، لأن المشرع هو الذي حدد له مجموعة من الإعفاءات والتخفيضات في بعض الضرائب الخاصة بأنشطة معينة.⁽²⁾

وينقسم التهرب المشروع إلى نوعين هما:

1- التهرب المنظم من طرف القانون:

إن هذا النوع من التهرب يكون مقصودا من جانب المشرع لتحقيق بعض الغايات الاقتصادية، أو الاجتماعية، كأن تفرض ضريبة على جميع الأرباح الصناعية والتجارية ثم تستثني منها أرباح بعض المؤسسات، أو كأن يقوم المشرع بفرض ضريبة على سلع استهلاكية معينة، لأجل منع استهلاك هذه السلع، وفي كل الحالات، فإن المكلف لا يكون معرضا لدفع أية ضريبة، طالما لم يقع بالواقعة المنشئة لها.

2- التهرب عن طريق الاستفادة من ثغرات القانون:

قد يستطيع الأفراد تجنب الضريبة عن طريق استغلال الثغرات القائمة في النص القانوني وبهذا لا يترك المكلف أي مخالفة قانونية. وبالتالي لا يمكن ملاحقته أو فرض أي عقوبة عليه ومثال ذلك. التهرب من تصاعدية ضريبة الدخل عن طريق تجزئة الشركة الكبرى إلى عدة شركات صغيرة، بحيث تكون مستقلة إحداها عن الأخرى من الناحية القانونية أو تخلص الشركات المساهمة من الضريبة على الأرباح

(1)- أحمد عبد السميع علام: المالية العامة (المفاهيم والتحليل الاقتصادي والتطبيق)، ط1، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، 2012، ص174.

(2)- نصر رحال: مرجع سابق، ص 22.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية كأداة لمعالجة مشكلة التهرب الضريبي

عن طريق زيادة النفقات العمومية، أو تجنب تطبيق المعدلات التصاعدية بتحويل جزء من الأرباح إلى رواتب و أجور... الخ.⁽¹⁾

من خلال تعريفنا لكل من التهرب المشروع (التجنب الضريبي) أو التهرب غير مشروع، (الغش الضريبي) يمكن استخلاص أوجه التشابه والاختلاف بينهما في الجدول التالي:

الجدول رقم: (5) أوجه التشابه والاختلاف بين التجنب الضريبي والغش الضريبي:

أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
<ul style="list-style-type: none">❖ كل من التجنب الضريبي والغش الضريبي يؤديان إلى تخفيف العبء الضريبي ويمارسان من طرف المكلفين بالضريبة سواء كانوا طبيعيين أو معنويين.❖ كل منهما ناتج عن سوء نية ونقص الوعي الضريبي.❖ يتسببان في أثار سلبية على الخزينة العمومية.	<ul style="list-style-type: none">❖ التجنب يتم باستغلال الثغرات الموجودة في القانون الجبائي، أما الغش يتم باستعمال أساليب مخالفة للقانون الجبائي.❖ التجنب لا يعاقب عليه القانون. أما الغش يعتبره القانون جريمة و يعاقب على ارتكابه.

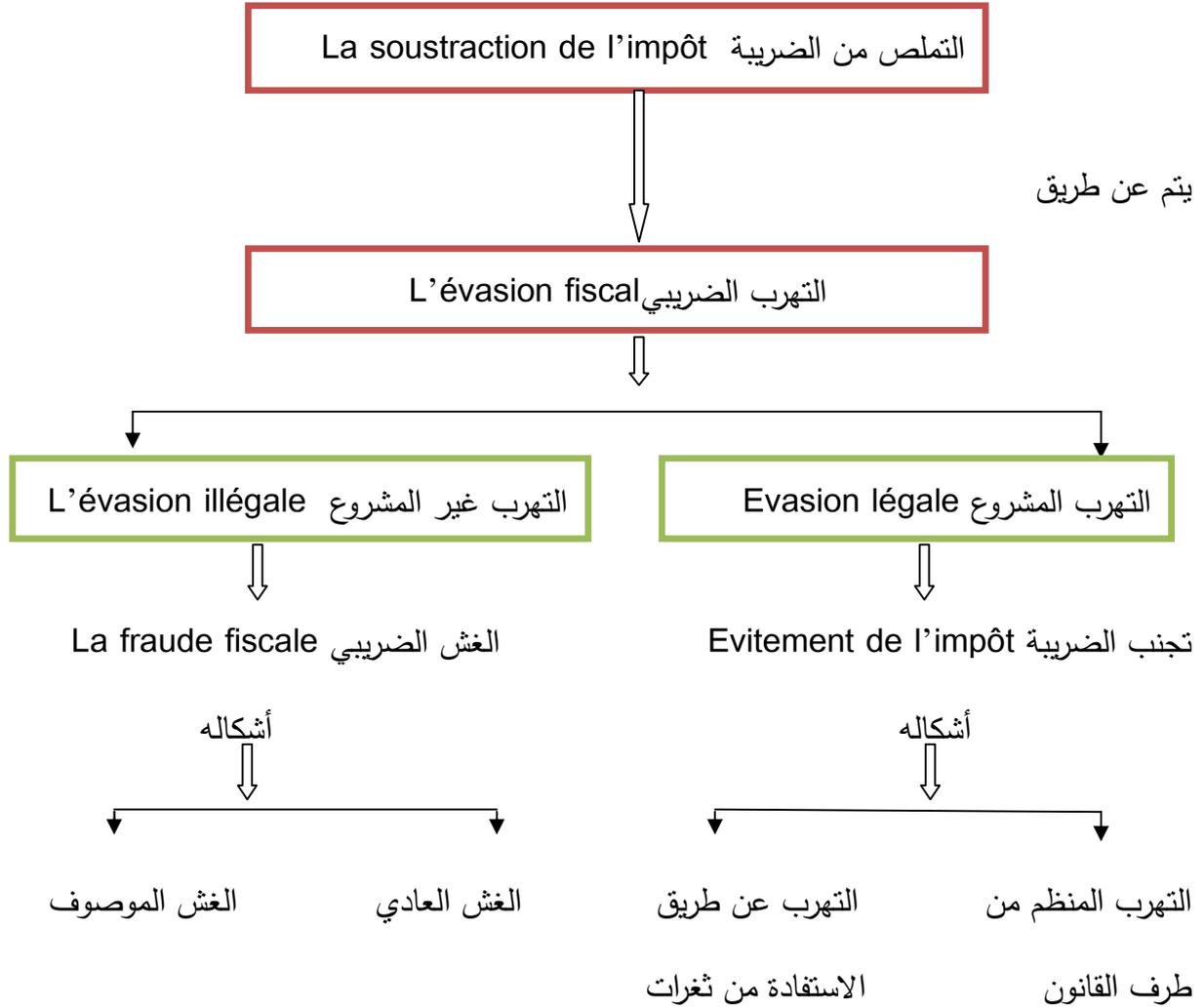
المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على:

- ✓ حميد بوزيدة: مرجع سابق، ص 40.
- ✓ رجال نصر: مرجع سابق، ص 22.
- ✓ قتال عبد العزيز: أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبي، حالة الجزائر من 2003 إلى 2008، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، جامعة المدية 2009، ص 8.

التهرب الضريبي سواء كان تجنباً أو غشاً، يحول دون أن تؤدي الضريبة وظيفتها الأساسية ألا وهي تزويد السلطات العمومية بالإجراءات اللازمة لمتابعة مسار التنمية الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، ومساعدتها في التأثير والتحكم في الأنشطة الاقتصادية، وهذا ما يوضحه الشكل التالي:

(1)- محمد طاقة العزاوي هودي: اقتصاديات المالية العامة، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2007، ص 119.

شكل رقم: (3) أنواع التهرب الضريبي



المصدر: ملاك قارة: " التهرب الضريبي في الجزائر "، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، في علوم التسيير جامعة قسنطينة، 2002/2001، ص 68.

➤ بالإضافة إلى النوعين السابقين للتهرب الضريبي نجد:

1- التهرب المحلي:

وهو يتمثل في قيام المكلف باختيار الأنظمة الجبائية الأكثر سهولة وبساطة وأكثر يسرا ويمكن أن يأخذ هذا التهرب الأشكال التالية:

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية كأداة لمعالجة مشكلة التهرب الضريبي

1-1- الامتناع: وذلك أن يتمتع المكلف من امتلاك أي شيء، أو أن يقوم بأي عمل يؤدي إلى إخضاعه للضريبة.

1-2- الإحلال: وذلك أن يقوم المكلف بتعويض وعائه الخاضع بمنتج آخر ووعاء آخر اقل خضوعا للضريبة أو معفي تماما.

2- التهرب العالمي: وهو يأخذ عدة أشكال أهمها:

- تهرب وعاء الضريبة وذلك عن طريق إخفاء المادة الخاضعة للضريبة في النطاق المحلي ووضعها تحت تصرف نظام جبائي أجنبي.
- التهرب عن طريق قيام المكلف بإخفاء الضريبة عن مكان دفعها.⁽¹⁾

المطلب الثالث: أسباب التهرب الضريبي وأثاره

يحاول المتهربون من دفع الضريبة تبرير التهرب لأنفسهم بأنهم أقدر من الدولة على التصرف بحكمة في أموالهم المفروضة أن يدفعوها إليها في شكل ضرائب، و خاصة أن فائدة هذه الأموال ستعود عليهم وحدهم في حين أنها في الدولة ستعود على المجموع كله ، وقد يكون السبب أن اعتقاد المتهرب في توزيع الأعباء العامة بشكل يلقي عليه عبئا نسبيا أكثر بكثير من العبء الذي يتحمله غيره من الممولين الذين يتمتعون بمقدرة أكبر منه ، ولا يدفعون مقدار من الضرائب يتناسب مع هذه المقدرة، ومن أسباب التهرب أيضا ما يعتقده المتهرب من عدم إتباع الدولة لأسلوب حكيم في الإنفاق العام، بحيث يضعف لديه الدافع على إعطاء المزيد من أمواله لإنفاقها بنفس هذه الطريقة التي لا يرضى عنها.⁽²⁾

أولا/ أسباب التهرب الضريبي:

بصفة عامة يمكن إرجاع ظاهرة التهرب الضريبي لعدة أسباب منها:

(1)-Miloud ourazki:**Le control fiscale comme moyenne du lutte contre le fraude**, Fin d'études Spécialité finance, institue d'économie et fiscale, Algérie, 2007,p 60

(2)- أحمد جامع: علم المالية العامة، الجزء الأول، الطبعة 3، دار النهضة العربية، القاهرة، 1975، ص 247.

1- الأسباب المرتبطة بالمكلفين:

مرد هذه الأسباب يعود إلى بعض الاعتقادات السائدة لدى أغلب المكلفين بالضريبة، وربما يصل الأمر إلى غالبية أفراد المجتمع، حيث يتم تداول جملة من الانطباعات السلبية حول الجباية ككل يمكن حصرها في العناصر التالية:⁽¹⁾

- ✚ الاعتقاد أن الضريبة هي اقتطاع مالي دون مقابل.
- ✚ الاعتقاد أن المتهرب من الضرائب هو سارق شريف يقوم بسرقة الدولة وهي شخص معنوي.
- ✚ سوء تخصيص النفقات العمومية، حيث يشعر المكلفون بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود عليهم بالمنفعة العامة.
- ✚ الاعتقاد الديني حول عدم شرعية الضريبة لأنها لا تستند على منطلقات عقائدية.

2- الأسباب المرتبطة بالمصالح الجبائية:

تتمثل هذه الأسباب في وجود مجموعة من النفاثات والسلبيات التي تشوب تنظيم وعمل المصالح الجبائية والموظفين الذين يعملون فيها، ومن أهمها:⁽²⁾

- ✚ غياب المفاهيم الحديثة في تسيير المصالح الجبائية، مثل روح التسويق، العلاقات العامة، الإدارة بالمساهمة، لذلك يجب التركيز على تطوير تسيير الموارد البشرية وفق المفاهيم العلمية الحديثة المستندة على العلاقات الإنسانية.
- ✚ ضعف التكوين في المجال الضريبي، بحيث تفتقر برامج التكوين المتاحة حاليا إلى مضامين جديدة مثل أخلاقيات المهنة الضريبية، التسويق الاجتماعي والعلاقات العامة.
- ✚ سيادة الأساليب الكلاسيكية في العمل الإداري، إذ لازالت الملفات تعالج بطريقة يدوية بطيئة.
- ✚ ضعف النظام المعلوماتي في تسيير المادة الجبائية أو المعلومة الجبائية.
- ✚ لم تستطع المصالح الجبائية اعتماد فكرة الزبونية في علاقاتها مع المكلفين إذ لا زالت ترى في كل مؤسسة خاصة إن لم تكن عمومية محتالا ضريبيا محتملا، ومن هنا كانت العلاقة تصادمية ومبنية على الشك.

(1)- ناصر مراد: مرجع سابق، ص 160.

(2)- بوعلام ولهي: أثر مردودية المراجعة في مكافحة التهرب الجبائي حالة الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2003/2004، ص 29.

3- الأسباب المرتبطة بالقوانين الجبائية:

ينظم كل العمليات المتعلقة بالجباية جملة من التشريعات الجبائية، ابتداء من تحديد الأوعية والمعدلات الجبائية وانتهاء بتحصيل المستحقات من المكلفين بها، وما يميز هذه التشريعات انطوائها على بعض العيوب في جوانب منها، مما ساهم بشكل كبير في وجود ظاهرة التهرب الضريبي وانتشارها.

ونلخص تلك العيوب في النقاط التالية:

✚ تعقد التشريعات والقواعد الضريبية (مثل الإعفاءات، التخفيضات، الإضافات). وهذا ما يترك مجالا لتأويلات كبيرة وخاصة أثناء التطبيق، كما أن التشريعات الضريبية غير منسجمة وغير مترابطة وتحتوي على الكثير من الإبهام والتعقيدات والثغرات الأمر الذي يترك مجالا للتهرب والغش الضريبي.⁽¹⁾

✚ عدم استقرار التشريعات الجبائية ، والذي مرده التعديلات المتتالية والمختلفة وكذا إلغاء بعض الأحكام الجبائية التي تستحدث بمناسبة قوانين المالية السنوية و التكميلية ،فهذه السرعة لم تتمكن لا العناصر الجبائية ولا موظفو الإدارة الجبائية من استيعاب مضمون النظام الجبائي.⁽²⁾

✚ إن كثرة وتعدد الضرائب وارتفاع سعرها، يجعل وطأتها تشتد على المكلف، فيكون ذلك حافزا للتهرب منها، والثابت انه كلما ارتفع سعر الضريبة، وازداد عبثها، كلما كان ذلك مدعاة للتهرب منها.⁽³⁾

✚ عدم مرونة النظام الجبائي ، والذي يجب أن يرتبط بالتنمية وطبيعية تطور الأنشطة الاقتصادية، لذلك يجب تتبع أساليب عمل مرنة تتلاءم مع الظروف الاقتصادية العامة.⁽⁴⁾

✚ ضعف وعدم صرامة القوانين في معاقبة المتهربين، فإذا قلت احتمالات القبض وانخفض معدل العقوبة في حالة المحاكمة و القبض، سيؤدي هذا في النهاية إلى فتح الطريق باتجاه مزيد من جرائم التهرب.⁽⁵⁾

(1)- فوزي عبد المنعم: المالية العامة والسياسات المالية، ط1، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر بدون سنة نشر، ص 237.

(2)- محمد فلاح: السياسة الجبائية الأهداف والأدوات، حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه دولة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر 2005/ 2006، ص 79.

(3)- فوزي عبد المنعم: مرجع سابق، ص 225.

(4)- سليمان عنتر: دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير جامعة

محمد خيضر ، بسكرة: 2011/2012، ص 77.

(5)- عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي: التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، الدار الجامعية الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر 2006، ص 114.

4- الأسباب المرتبطة بالظروف الاقتصادية:

تؤثر الظروف الاقتصادية التي تمر بها كل من الدولة والمكلف على مستوى انتشار التهرب الجبائي بين أوساط المكلفين، ويمكن تلخيص هذه الظروف لكلا الطرفين في النقطتين التاليتين: (1)

✚ يزيد التهرب الجبائي في أوقات الكساد التي يمر بها الاقتصاد العام للدولة ويقل في أوقات وفترات رخائه.

✚ تؤثر الظروف الاقتصادية الخاصة بالمكلف على التهرب الجبائي، حيث نجد أن ميل المكلف نحو التهرب من دفع الضريبة يزيد كلما ساء مركزه المالي و العكس صحيح.

5- الأسباب المرتبطة بالظروف السياسية:

فيما يخص الجزائر فقد تميزت الظروف السياسية التي سادت البلاد ومنذ الاستقلال إلى وقت قريب بما يلي:

✚ الاختيار الإيديولوجي والسياسي الذي اعتمده السلطات العمومية غداة الاستقلال المتمثل في النظام الاشتراكي، مما كان له أثر مميز في تكوين وبلورة النظام الجبائي الذي لم يضطلع بأدواره، حتى تلك المتعلقة بتوزيع المداخل.

✚ وجود موارد هامة من المحروقات جعل السلطات العمومية تعتبر الموارد الجبائية العادية ثانوية، أدى إلى ظهور نوع من التراخي في صناعة الاقتطاعات الجبائية حسب المعطيات الداخلية، ومحاربة الغش الضريبي لم تكن من الأولويات الوطنية، إضافة إلى أن الوسائل الضرورية لمواجهة الظاهرة لم تكن في متناول المصالح الجبائية. (2)

ثانيا/ آثار التهرب الضريبي:

بما أن الضريبة من أهم المصادر المالية للدولة لتحقيق التنمية الاقتصادية ولتنمية نفقاتها، كما تعد أداة فعالة لتحقيق العدالة بين أفراد المجتمع، بحيث تعيد توزيع الثروة على الأفراد كما أنها وسيلة في يد الدولة لإرساء سياستها الاقتصادية ومحاربة التضخم، وإحداث توازنات اقتصادية كبرى، كما تؤثر على المؤشرات مثل الادخار، الاستثمار والاستهلاك، لذلك فإن التهرب الضريبي يشكل عائقا أمام تحقيق أهداف الدولة، وينتج عنه مجموعة من الآثار.

(1)- سليمان عنتر: مرجع سابق، ص 78.

(2)- محمد فلاح: مرجع سابق، ص 79.

1- الآثار الاقتصادية: وتتمثل في العناصر التالية:

1-1- إعاقة المنافسة :

وهي تشوه اقتصادي يحدثه التهرب الضريبي حيث تكون المؤسسة المتهربة في درجة امتياز مع تلك التي تؤدي واجبها بأمانة وهذا لإمكانياتها التمويلية الهائلة ، فهناك مؤسسات تلجأ إلى التسيير المحكم و الزيادة في الإنتاج لرفع أرباحها، وهناك من تلجأ إلى الغش للحصول على وسائل تمويل وبذلك تبيع منتجاتها بأسعار منخفضة مقارنة بالأسعار المطبقة من طرف نظيراتها، و المثال واضح في الجزائر من خلال مقارنة أسعار القطاع الاقتصادي العام بأسعار القطاع الاقتصادي الخاص لا سيما في الفترة المباشرة للتفتح على اقتصاد السوق.

فالقطاع الخاص يفضل الاحتفاظ بحصيلة الغش ليضمن مستوى معيشي راقى لأصحاب المؤسسات أو لتكوين رؤوس أموال جديدة تساعدهم على التوسع في نشاطاتهم، وهذه الأساليب تجعل الربح في اللعبة الاقتصادية ليس دائما المسير الجيد ولكن ذلك البارح في الغش الجبائي وهذا جانب لأحد الأسباب المفسرة لفشل القطاع العام ونجاح القطاع الخاص في الجزائر.

1-2- إعاقة التقدم الاقتصادي:

من آثار إعاقة المنافسة أنها تؤخر التطور أو التقدم الاقتصادي عندما تسمح لبعض المؤسسات القليلة الإنتاجية بالحفاظ على وجودها رغم منافسة المؤسسات المنتجة ذات المردودية وبذلك تنافس مؤسسات ليست من نفس الفئة الاقتصادية نتيجة لجوء بعضها إلى أساليب الغش الجبائي.

1-3- التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي:

يمنح الغش الجبائي توجهها وهميا للنشاط الاقتصادي عندما يصبح الشغل الشاغل للعناصر الجبائية وبذلك فهم يوجهون مصالحهم الاقتصادية أكثر حسب الاعتبارات الجبائية وليس حسب الاعتبارات الاقتصادية وفي الجزائر يمكن معاينة هذا الوضع حيث تتوجه الأنشطة الاقتصادية عامة نحو القطاعات الأكثر حساسية للغش الجبائي، دون التوجه نحو النشاطات التي تنشئ الثروات و تساهم في تكوين القيمة المضافة، وبذلك فان التهرب الجبائي يعتبر أحد أسباب الركود الاقتصادي.(1)

(1)- محمد فلاح: مرجع سابق، ص 81.

1-4- ارتفاع معدلات الضرائب وأسعارها:

تؤدي ظاهرة التهرب الضريبي إلى إنقاص الإيرادات الضريبية، فتلجأ الدولة بذلك إلى رفع معدلات الضرائب لتغطية ذلك النقص في الإيرادات وبالإضافة في عدد الضرائب ورفع معدلاتها، فإن التهرب الضريبي سوف يتسبب في تحويل الضغط الضريبي ووقوعه علي المكلفين الذين يؤدون وجباتهم الضريبية، وبذلك تغيب العدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية.⁽¹⁾

1-5- ظهور أزمة رؤوس الأموال:

إن عملية التهرب الضريبي تتمثل في اغلب الأحيان في إخفاء المكلف رقم أعماله أو أرباحه الحقيقية و تتم هذه العملية أما عن طريق الاكتناز، أو علي شكل أوراق نقدية أو علي شكل معادن كالذهب بالإضافة إلى ذلك فإن بعض المكلفين يقومون بفتح حسابات بنكية خارج الوطن وتهرب رؤوس الأموال الشيء الذي يؤدي إلى إنقاص إيرادات الدولة، وإضعاف الموجودات الاقتصادية بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يضعف من مبالغ الادخارات العمومية وبالتالي إضعاف الاستثمار والتقليل من إمكانيات الدولة في مجال الإنفاق العمومي مثل التعمير، بناء المساكن، بناء المدارس... الخ.⁽²⁾

2- الآثار المالية:

وهي أول الأعراض التي تظهر بحيث أن التهرب الضريبي يحدث نزيفا للمالية العمومية و يتسبب في خسائر معتبرة للخزينة العمومية، وهكذا فإن الدولة تستثمر أقل، كما تتفق من أجل انجاز الهياكل القاعدية و أمام هذا الوضع تلجأ إلى طلب المزيد من الذين لا يمكنهم التهرب و تتوقف عن تقديم الإعانات و الإعفاءات الجبائية الموجهة لدعم و ترقية الحياة الاقتصادية و الاجتماعية.⁽³⁾

(1)- حميد بوزيدة: مرجع سابق، ص 50.

(2)- المرجع السابق، ص 51.

(3)- عبد الغاني بوشري: فعالية الرقابة الجبائية وأثارها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود مالية وبنوك، جامعة تلمسان، 2011/2010، ص 80.

3- الآثار الاجتماعية:

يؤدي الغش الجبائي إلى إسقاط العبء الجبائي على العناصر الجبائية النزيفة وهذه الوضعية تحفزهم على اللجوء لأساليبه وعليه فإن آثاره تبدو أكثر وضوحا على المستوى السيكولوجي وتتمثل في:⁽¹⁾

3-1- تدهور عامل الصدق في المعاملات: التهرب الضريبي يفسد تصرفات محترفيه وبذلك تنعدم الثقة بين المتعاملين لأن كل واحد منهم يعلم أن الطرف الآخر يمسك محاسبة مزورة لاعتبارات جبائيه مما يؤدي إلى عدم الاطمئنان في منح القروض للزبائن لان الإدارة الجبائية قد تتدخل في كل وقت وتلقي على عاتقهم ديونا ثقيلة بسبب التهرب الضريبي مما يؤدي إلى عدم أداء مستحقات الموردين والذين قد يتابعون جبائيا أيضا.

3-2- تثبيت وتعميق الفوارق الاجتماعية: التهرب الضريبي يعكر صفو العلاقات بين مختلف الطبقات الاجتماعية حيث أن إمكانية التهرب غير متساوية لديها فعند إعداد الدولة لموازنتها تأخذ بعين الاعتبار الخسائر الجبائية الناتجة عن التهرب وللاحتفاظ بهامش أمان تقوم بزيادة طلباتها مقارنة باحتياجاتها المالية وذلك عن طريق زيادة نسبة الضغط الضريبي.

3-3- تدهور الحس الجبائي : إن المناخ العام للغش و الخداع بين مختلف طبقات المجتمع يساهم في تدهور الحس المدني بصفة عامة و الحس الجبائي بصفة خاصة، فلا يمكن تفضيل النفع العام على النفع الخاص إذ كان الفرد يقبل مبدئيا إمكانية التخفيض من المساهمة المالية التي يجب أن يؤديها المجتمع، و بذلك فإن التهرب هو عامل من عوامل تلاشي واندثار الحس المدني ، وعليه فالظاهرة تهدم سلطة الدولة و تعود المواطن على العيش بالمخالفة، فضلا عن ذلك فإن سوء السيرة الجبائية ماهي إلا خاصية واحدة من خصوصيات ظاهرة عامة وعميقة وهي سوء السيرة الاجتماعية .

بالإضافة إلى كل الآثار الاجتماعية السابق للتهرب الضريبي نجد انه يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحميل عبء الضريبة ومن ثم عدم عدالة توزيع عبء الضريبة من جهة، وانتشار الفساد الأخلاقي (ظاهرة الرشوة) بين موظفي القطاع من جهة أخرى.⁽²⁾

(1) - فلاح محمد: مرجع سابق، ص 85.

(2) - ياقوت أهيب بن سالم: الغش الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجبائي و العلوم الجبائية، جامعة الجزائر، 2003/2002، ص 25.

المبحث الثاني: طرق التهرب الضريبي ومنهاج قياسه وعلاجه:

نظرا لاستفحال ظاهرة التهرب الضريبي فمن الضروري معرفة أهم الطرق التي من الممكن أن تكون منفذا للتهرب الضريبي ولكي نتمكن من محاولة السيطرة عليها فيما بعد وجب معرفة منهاج قياسها لأنه ليس من المجدي أن نسعى وراء مكافحتها والحد منها إن كنا في الأصل لا نملك طرق قياسية دقيقة حول ظاهرة التهرب الضريبي.

المطلب الأول: طرق التهرب الضريبي

يتبع المتهرب من الضريبة عدة طرق فمنها ما يتعلق بالتحايل المحاسبي ومنها ما يتعلق بالجانب المادي القانوني:

أولا/ التحايل المحاسبي:

تعتبر المحاسبة كقاعدة لإجراء التحقيقات من قبل المصالح الجبائية ، فإذا كان التحقيق في المحاسبة يتمثل في التأكد من مطابقة القيود في الدفاتر المحاسبية مع المستندات الثبوتية، كفاتير الشراء، سندات الطلب و إيصالات التوريد أو نسخ فواتير البيع، فإن الممول البارح يبحث عن وضع لمطابقة القيود المحاسبية فيما بينها من ناحية، وبينها وبين المستندات الثبوتية من ناحية أخرى، ويكون هذا النوع من الغش، إما من خلال زيادة التكاليف، أو التسجيل المحاسبي للنفقات الشخصية ضمن محاسبة المصاريف العامة، أو الزيادة في مختلف العوائد الممنوحة.⁽¹⁾

ويتم هذا التهرب في هذه الحالة وفق الطريقتين التاليتين:

1- تضخيم الأعباء:

انتهز بعض الممولين أو المكلفين الحق في خصم التكاليف من الأرباح المصرح بها بإدخال بعض التكاليف التي ليس لها أية علاقة بالنشاط الرئيسي للمكلف، أو المبالغة في تقديرها للتخفيض قدر المستطاع من الضريبة على الأرباح المحققة، ولأجل هذا الغرض توجد هناك طرق عدة في هذا المجال يمكن إبرازها في العناصر التالية:

(1)- عباس عبد الرزاق: التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى عين مليلة - الجزائر، 2012، ص 100.

1-1- المستخدمين الوهميين:

تبرز هذه الطريقة في تسجيل رواتب لصالح أشخاص حقيقيين، هؤلاء الأشخاص من المفروض أن يتموا أعمالا جد مهمة لكنه في حقيقة الأمر فإنهم لا يقومون بأي عمل في المؤسسة، حيث يقول (ANDRE MERKLI) هناك حالة رواتب جوهرية مسجلة من طرف المؤسسة لصالح مستخدمين مقيمين، هؤلاء المستخدمين من المفروض أن يقوموا بأعمال جد مهمة، لكن في الحقيقة لا يقومون بأي نشاط داخل المؤسسة، وفي هذا الصدد يتم تسجيل الأجر أو المرتبات بشكل مفرط لأشخاص يؤدون أعمالا ثانوية.⁽¹⁾

1-2- الأعباء العامة غير المبررة:

في إطار الحديث عن الأعباء العامة يمكن إدخال جميع النفقات أو المصاريف المباشرة وغير المباشرة التي تدخل في العملية الإنتاجية لذا كان من السهل إدراج أعباء إضافية إلى النفقات الموجودة، فالمكلف يستغل سماحة المشرع بخصمه لبعض الأعباء من أجل تسجيل أعباء خارج نشاط المؤسسة من أجل تخفيض نسبة الضريبة، ومن بين هذه الحالات:⁽²⁾

- ✓ شراء مستلزمات خاصة، كالأثاث لأغراض شخصية مسجلين إياها في حساب مشتريات المؤسسة.
- ✓ قيام مسؤولي المؤسسة بتسجيل حساباتهم واستهلاكاتهم الشخصية على حساب أعباء المؤسسة.
- ✓ قيام مسؤولي المؤسسة بترميمات على المباني الصناعية والتجارية، والمبالغة في قيمتها.
- ✓ قد يقوم المكلف بتقديم إعانات، هبات وهدايا نقدا إلى الجمعيات والمنظمات التي تنشط في المجال الإنساني و يدرجها في الدفاتر المحاسبية بمبالغ كبيرة، رغم أن قانون الضرائب المباشرة لا يسمح إلا بمبلغ 1.000.000 دج سنويا.⁽³⁾

1-3- تقنيات الإهلاك:

وضع المشرع الجزائري معدلات للاهلاك إلا أن المكلف يحاول دوما التلاعب فيها بوسائل متعددة، إما بتطبيق معدلات لا تتعلق بالأصل المهلك، أو برفع قيمتها، كما يلجأ إلى التلاعب في قيمة

(1)- حميد بوزيدة: مرجع سابق، ص46.

(2)- عباس عبد الرزاق: مرجع سابق، ص 11.

(3)- المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص32.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية كأداة لمعالجة مشكلة التهرب الضريبي

الأصل وذلك بحساب ثمن الشراء مضاف إليه الرسم ولحساب قيمة الاهتلاك يقوم المكلف بتطبيق العلاقة التالية:

$$\text{قسط الاهتلاك} = (\text{ثمن الشراء} + \text{TVA}) \times \text{معدل الاهتلاك}$$

رغم أن الصيغة الصحيحة للعلاقة هي : ثمن الشراء خارج الرسم X معدل الاهتلاك (1).

2- تخفيض الإيرادات:

تعتبر هذه الطريقة من الأوجه التقليدية للغش الضريبي حيث يتمثل في عدم إجراء التسجيل المحاسبي بصفة كلية أو جزئية للإيرادات المحققة، باستعمال طرق ووسائل مختلفة ومن بينها نذكر:

2-1- إهمال المبيعات: تتمثل في لجوء بعض الممولين إلى البيع نقدا دون استعمال الفواتير أو الشيكات بذلك لا يكون أي أثر لعملية البيع فيحصل ثمن البيع ولا تسجل أو تظهر العملية في محاسبة المبيعات ولا محاسبة الخزينة.

2-2- التخفيض المحاسبي في مبلغ المبيعات: يلجأ بعض الممولين إلى تسجيل العودة الوهمية للبضائع أو تخفيضات تجارية ممنوحة مفرطة في حساب المبيعات، مع انه في الواقع لم تكن هناك أية عودة للبضائع، ولم تمنح أية تخفيضات تجارية للزبائن.

2-3- عدم إجراء التسجيل المحاسبي للإيرادات الملحقة أو الاستثنائية: والتي تنتج عن التنازل عن عناصر الأصول.

2-4- التخفيض من مبالغ بعض المبيعات : وذلك عن طريق البيع بالفوترة أو الفوترة الجزئية فالممول يبيع بضاعته بسعر منخفض مقارنة بذلك المطبق في السوق (2).

ثانيا/التحايل المادي:

يعتبر التحايل ماديا عندما يغير المكلف بطريقة غير قانونية واقعة مادية بحيث يتمثل هذا التحايل في عدم التصريح القانوني بجزء من المواد و المنتجات و البضائع أو الأرباح التي تدخل في احتساب

(1) - حميد بوزيدة: مرجع سابق، ص-ص 47-48.

(2) - عباس عبد الرزاق: مرجع سابق، ص ص 103 - 105.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية كأداة لمعالجة مشكلة التهرب الضريبي

الاقتطاع الضريبي سواء كان هذا التحايل عبارة عن إخفاء جزئي أو إخفاء كلي وكلاهما يساهمان بطريقة غير قانونية في إنشاء اقتصاد غير شرعي.⁽¹⁾

1-الإخفاء الجزئي: ويقصد بها إخفاء المكلف لجزء من البضائع التي من المفروض أنها خاضعة للضريبة، يعاد بيعها بطريقة غير شرعية، ومن أمثلتها نذكر:

- ✓ قيام الورثة بإخفاء جزء من التركات للتخلص من دفع الحقوق المفروضة عليهم.
- ✓ الإنتاج بمقاييس مخالفة لمقاييس الإنتاج الموضوعة في المصفوفة التقنية للإنتاج.
- ✓ إخفاء المكلف لجزء من البضائع المستوردة، بهدف التخلص من دفع الرسوم الجمركية.

2-الإخفاء الكلي: يلجأ المكلف إلى هذا النوع من الإخفاء بامتناعه عن التصريح بالأنشطة التي يمارسها فهو يستغل نقص الرقابة الفعالة لمصالح الإدارة الجبائية، حيث يقوم بإنشاء وحدات و مصانع صغيرة في أماكن أهلة بالسكان و التي يصعب الوصول إليها، و الإنتاج المحصل عليه من استغلال هذه الوحدات يتم بيعه في الخفاء وبدون فواتير.⁽²⁾

ثالثا/التحايل القانوني:

يعتبر التحايل القانوني الأسلوب الأكثر استعمالا وتنظيما والأرقى تقنية، فلقد عرفه (Brumo) على انه " العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية ".

ويمكن ذكر شكلين أساسيين للتحايل القانوني وهما:

1-الإخفاء عن طريق التلاعب في تكيف الحالات القانونية:

ويتمثل هذا الإخفاء القانوني في تحريف حالة حقيقية بتزييف المكلف لحالة أو وضعية قانونية ما خضعت للضريبة إلى وضعية أخرى محل إعفاء ومن الأمثلة عن ذلك:

- ✓ تغيير عقد البيع بجعله عقد هبة لتفادي دفع ضرائب على العقد الأول.
- ✓ توزيع الشركة للأرباح على المساهمين في شكل رواتب و أجور لينخفض بذلك معدل الضريبة.⁽³⁾

(1)- حميد بوزيدة: مرجع سابق؛ ص- ص 44-45.

(2)- عباس عبد الرزاق: مرجع سابق، ص- ص 106-107.

(3)- حميد بوزيدة: مرجع سابق، ص 45.

2-الإخفاء عن طريق عمليات وهمية:

وهو أكثر استعمالا من طرف المكلفين المتهربين حيث يتمثل عمل مؤسسة تجارية مثلا في إعداد فواتير وهمية لا تطابق أي توريد حقيقي للسلع لحساب زبائن ومؤسسات أخرى، وبذلك تتمكن هذه الأخيرة من خصم مبلغ الرسم على القيمة المضافة إلى مبيعاتها، و مبلغ الرسم على القيمة المضافة الوهمي المذكور على الفواتير المزورة التي سلمتها المؤسسات التجارية، وهكذا عندما يكون الرسم على القيمة المضافة الذي يخصم أكثر من مبلغ الرسم على القيمة المضافة الذي يدفع فيكون من حق هذه المؤسسات الحصول على تعويض يساوي مبلغ الفرق.⁽¹⁾

كما توجد طرق أخرى للغش الضريبي أو ما يطلق عليه التهرب غير المشروع وتتمثل في:

❖ طرق التهرب غير المشروع قبل فرض الضريبة: ويلجأ المكلف إليه قبل التصريح بنشاطه أصلا،

كأن يقوم بما يلي:

✓ التصريح بنشاط أو أسماء أشخاص متوفين، عجزة، ذوي احتياجات خاصة إلى غير ذلك.

✓ التصريح بعناوين مختلفة لمقر المؤسسة، أو عناوين وهمية.

✓ التصريح بنشاط معين ومزاولة نشاط آخر.

❖ طرق التهرب غير المشروع بعد فرض الضريبة: من بين الطرق التي يلجأ إليها المكلف بعد

إصدار الضريبة و الشروع في تحصيلها ، عدم دفع الضريبة أصلا أو دفع جزء منها فقط، أو

يقوم بتدبير عدم إمكانية التسديد، أو تحرير رزنامة للتسديد الجزئي ثم بعد ذلك يتراجع عنها.⁽²⁾

المطلب الثاني: مناهج قياس ظاهرة التهرب الضريبي

من الصعب قياس حجم التهرب الضريبي وذلك لطبيعته السرية حيث لا توجد طرق قياسية دقيقة،

وإنما بعض المناهج المقترحة على الأقل لتمكننا من أخذ صورة ولو بسيطة عن حجمها ومن بين هذه

المناهج لدينا:⁽³⁾

(1)- سمية براهيم، ميادة بلعاش: مرجع سابق ، ص 08.

(2)- يونس أحمد البطريق: اقتصاديات المالية العامة ، ط 1 ، الدار الجامعية، بيروت، 1980، ص 134.

(3)-نجانة نوي: فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002/2001، ص22.

أولاً/ منهج تقدير الاقتصاد السري*:

يعتمد هذا المنهج على تقدير أو تحديد حجم الاقتصاد السري والذي من خلاله يمكن حساب وتقدير حجم التهرب الضريبي وهذا لان مجمل النشاطات و المداخل التي تتم في هذا الاقتصاد لا يتم إخضاعها للضريبة.

والاقتصاد السري هو عبارة عن "كافة" المداخل التي لم يتم الكشف عنها للسلطات الضريبية " وإذا كانت هذه المداخل غير مصرح بها للمصالح الضريبية فإنها لا تدخل ضمن إطار الحسابات القومية، وهناك علاقة وثيقة بين الاقتصاد السري وظاهرة التهرب الضريبي حيث إن حدوث أحدهما يؤدي إلى حدوث الآخر.

وبالتالي فان قياس حجم أحد منهما يمكن من حساب حجم الآخر عن طريق العلاقة التالية:

حجم التهرب الضريبي = حجم الاقتصاد السري x المعدل الضريبي المتوسط المفروض.

ومن بين أهم الطرق المقترحة والمستعملة في قياس الاقتصاد السري نجد:

1-مدخل الفرق بين الدخل والإنفاق:

يعتمد هذا المنهج في تقدير التهرب الضريبي على حساب الدخل الوطني اعتمادا على مصادر السلطات الضريبية من جهة، وعلى مصادر غير السلطات الضريبية من جهة أخرى على شرط أن لا يكون لها أية علاقة بها مثل وزارة الصناعة والتجارة، ويتم حساب الفرق بين الدخل والإنفاق الذي ينسب في الأخير إلى دخل المتهرب.

2-منهج إحصاء القوى العاملة (سوق العمل):

نشأ هذا المنهج في ايطاليا في فترة الخمسينات، يقوم أساسا على استقصاء حجم اليد العاملة غير المعلن عنها ومتوسط إنتاجها، ومنها حجم الاقتصاد السري، ما يؤخذ عليه أنه يحسب الدخل مستندا إلى عامل إنتاجي واحد "القوة العاملة" مهملأ أهم عامل في الدورة الإنتاجية وهو تحصيل الدخل المتمثل في رؤوس الأموال فضلا في اعتماده على افتراضات قابلة للنفي بشأن إنتاجية العمل في القطاعين الرسمي وغير الرسمي. (1)

(1) عيسى بولخوخ: مرجع سابق، ص44.

*الاقتصاد السري هو الاقتصاد الموازي

3- منهج المدخلات المادية (استهلاك الكهرباء):

حيث يتم تقدير النمو في الاقتصاد السري من واقع استهلاك الكهرباء على افتراض أن استهلاك هذه الأخيرة هو أفضل مؤشر مادي للنشاط الاقتصادي ككل، ثم طرح معدل نمو إجمالي الناتج المحلي الرسمي من معدل نمو استهلاك الكهرباء الكلي وإرجاع الفرق بينهما إلى نمو الاقتصاد السري، لكن ليس بالضرورة أن زيادة نمو استهلاك الكهرباء ناجمة عن زيادة نمو الاقتصاد السري، فقد ترجع لعدة عوامل أخرى كالتبذير.

ثانيا/ منهج تقدير عدم الالتزام الضريبي:

بالإضافة إلى المناهج سالفة الذكر هناك مجموعة أخرى من المناهج من بينها:

1- منهج الضريبة القانونية المحتملة: ويعبر عنه بالعلاقة التالية:

$$\text{حجم التهرب الضريبي} = \text{الضريبة المقدرة} - \text{الضريبة المحققة.}$$

وهذا يعني التسليم بصحة أرقام الدخل الوطني الرسمي وتأخذ كأساس لحساب ضريبة الدخل التي يفترض تحصيلها ومقارنتها بحجم الضريبة المحصلة فعلا والفرق بينهما بالإيجاب يمثل قيمة التهرب الضريبي.

2- منهج نسبة الضريبة الثابتة: ويعبر عنه بالعلاقة التالية:

$$\text{حجم التهرب الضريبي} = \text{الضريبة المقدرة} - \text{الضريبة المحققة لسنة معينة.}$$

ولحساب الضريبة المقدرة تحدد سنة تمثيلية حيث يكون فيها التهرب الضريبي عند الحد الأدنى، ثم نقوم بتحديد نسبة الضريبة إلى إجمالي الناتج الداخلي الخام لهذه السنة التمثيلية وفقا للعلاقة التالية:

$$\text{الضريبة التقديرية} = \text{الناتج المحلي الخام للسنة المدروسة} \times \text{نسبة الضريبة الموافقة للسنة التمثيلية.}$$

3- منهج الإعفاءات الجبائية:

حسب هذا المنهج يقدر حجم التهرب الضريبي على حسب المعلومات المصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة أثناء الإعفاء الضريبي ومقارنتها مع المعلومات المقدمة قبل فترة الإعفاء والفرق بينهما يمثل مبلغ التهرب الضريبي.⁽¹⁾

(1) - نوي نجاة: مرجع سابق، ص 29.

المطلب الثالث: وسائل معالجة التهرب الضريبي

لتحقيق أغراض السياسات المالية الحكومية يجب أن تقوم الدولة بمعالجة التهرب الضريبي، وذلك على النطاقين الدولي والمحلي ولقد لجأت الدولة إلى اتخاذ عدة إجراءات متمثلة فيما يلي:

أولاً/ معالجة التهرب الضريبي على النطاق المحلي: وتتمثل في:

1- نشر الوعي الضريبي:

وذلك عن طريق تعريف أفراد المجتمع بواجباتهم الضريبية بشتى الوسائل المسموعة والمرئية والمقروءة وتنظيم الندوات المتخصصة لشرح بنود القوانين والأنظمة والتعليمات النافذة في مجال الضريبة وكيفية احتسابها وتحصيلها، الأمر الذي سيؤدي إلى غرس القيم الاجتماعية والأخلاقية الصالحة في نفوس المواطنين وتعريفهم بأهمية الضريبة باعتبارها إحدى الوسائل التي تعين الدولة على القيام بمنجزات ومشاريع تعود بالخير على عموم المواطنين ولا بأس من التذكير أيضاً ببعض المشروعات التي أقيمت بمساعدة الإيرادات التي تحصلها الدولة من أداء الأفراد لواجباتهم الضريبية.⁽¹⁾

2- الرقابة الجبائية:

إن الإدارة الجبائية تتمتع بصلاحيات الرقابة لتصريحات المكلفين بالضريبة وذلك لان النظام الجبائي مبني على أساس التصريح العفوي، ويعتبر حق الرقابة ضمان لتحقيق مبدأ المساواة بين الخاضعين من خلال التوزيع العادل للعبء الضريبي وذلك للحفاظ على ضمان المنافسة النزيهة في معاملاتهم.⁽²⁾

3- إصلاح التنظيم الهيكلي الضريبي:

وذلك بتدعيم الإدارات المكلفة بجمالية الضرائب بأعداد كافية من العاملين أصحاب الكفاءة وتزويدها بأحدث الوسائل في المحاسبة الضريبية ونشر الوعي الثقافي المتعلق بأعمالهم، إذ أن مكافحة التهرب الضريبي يعني قبل كل شيء وجود أداة ضريبية عالية الكفاءة.⁽³⁾

(1) - محمد سليم وهبة: التهرب الضريبي واقع وتوصيات، تعزيز النزاهة ومكافحة الفساد، المؤتمر الثاني للشبكة العربية، الجامعة اللبنانية، اليمن، 27.26، جويلية. سبتمبر، 2010، ص 23.

(2) - قارة ملاك: مرجع سابق، ص 87-88.

(3) - غازي عناية: مرجع سابق، ص 185.

4- توسيع دائرة التعاون بين مختلف الإدارات الاقتصادية:

موازاة مع المشاكل والعراقيل التي تواجهها الإدارة الجبائية أثناء القيام بمهامها فقد تم التنسيق بينها وبين مختلف الهيئات والإدارات وهذا من أجل إضفاء عمل مشترك لاقتناء وتبادل المعلومات من خلال تدعيم التنسيق والتعاون مع مختلف الهيئات والإدارات كالتنسيق بين الإدارة الجبائية والمصالح التجارية والمصالح الجمركية والجهات القضائية، بالإضافة إلى التعاون والتنسيق الدولي. (1)

5- فرض العقوبات الرادعة:

ترتبط نوع هذه العقوبات بظروف الدولة وأفرادها، حيث تختص هذه العقوبات بفئة معينة في دولة ما لكن لا تصلح هذه العقوبات في دولة أخرى، قد تكون هذه العقوبات السجن، أو توقيف المكلف بالضريبة عن نشاطه... الخ. (2)

❖ إن القانون الجبائي الجزائري ينص على نوعين من العقوبات تتمثل في:

1- العقوبات الجبائية وتنقسم إلى:

➤ **الزيادات:** تختلف الزيادات عن فوائد التأخير وهي تدفع بغض النظر عن الجزاءات الأخرى التي يكون الهدف من تطبيقها تعويض الضرر الذي يصيب الخزينة العامة للدولة من جراء تأخر المكلف عن أداء ضريبيه، وفوائد التأخير ليس لها طابع عقابي بل تأخذ صورة تعويضات مالية، أما الزيادات فهي تمثل نسبة تختلف باختلاف درجة المخالفة وتطبق على المكلف في حالة عدم قيامه بتسوية الوضعية في الآجال القانونية. كما أنها تفرض تلقائيا، وهي مقررة في حالات معينة. (3)

▪ **النقص في تقديم التصريح:**

تفرض الزيادات حسب مبلغ الحقوق المتملص منها بنسبة:

❖ 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن 50.000 دج أو يساويه.

❖ 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج ويقل عن 200.000 دج أو

يساويه.

(1) - محمد طالبي: الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2002/2001، ص 78.

(2) - غازي عناية: مرجع سابق، ص 186.

(3) - نصر رحال: مرجع سابق، ص 93-94.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية كأداة لمعالجة مشكلة التهرب الضريبي

❖ 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج.⁽¹⁾

■ التأخير في تقديم التصريح:

تفرض الضريبة تلقائياً على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي، حسب الحالة إما بصدد الضريبة على الدخل الإجمالي وإما بصدد الضريبة على أرباح الشركات، وبضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25%.⁽²⁾

■ الغرامات الجبائية:

هي نوع خاص من الغرامات، منصوص عليها في القوانين الجبائية، وتقدر غالباً بنسبة معينة مما لم يؤدي عن الضريبة أو بمبلغ محدد بالنظر إلى المخالفة المرتكبة، والغرامة الضريبية هي غرامة إضافية تلحق بالضريبة الأصلية وذلك بالنسبة لـ:

■ قانون الضرائب المباشرة:

تطبق الغرامات الجبائية في الحالات التالية:

✓ عدم تقديم التصريح بالوجود ويحدد بمبلغ 30.000 دج.⁽³⁾

✓ عدم إمساك الدفاتر المرقمة والمسجلة وتحدد بمبلغ 5000 دج بالنسبة للضريبة الجزافية و التقدير الإرادي.⁽⁴⁾

✓ عرقلة أعوان الضرائب إثناء القيام بمهامهم وتتراوح الغرامة ما بين 10.000 دج و 30.000 دج وتحدد هذه الغرامة بـ 50.000 دج عندما يتأكد خلال المعاينة أن المحل مغلق لأسباب تهدف إلى منع المصالح من إجراءات الرقابة.⁽⁵⁾

■ قانون الضرائب غير المباشرة:

هذا القانون يميز بين نوعين من الغرامات الجبائية هما:

✓ غرامة ثابتة : يعاقب على جميع المخالفات للأحكام القانونية و التنظيمية المتعلقة بالضرائب غير المباشرة بغرامة جبائية من 5.000 دج إلى 25.000 دج.⁽⁶⁾

(1)- المادة 193-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص 49.

(2)- المادة 192-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص 48.

(3)- المادة 194-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: مرجع سابق، ص 49.

(4)- المادة 194-3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: مرجع سابق، ص 50.

(5)- المادة 304 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: مرجع سابق، ص 79.

(6)- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب: قانون الضرائب غير المباشرة لسنة 2017، المادة 523، ص 74.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية كأداة لمعالجة مشكلة التهرب الضريبي

✓ **غرامة نسبية:** في حالة التملص من الحقوق بغرامة جبائية مساوية لمبلغ الضريبة غير المسددة أو الرسم الذي كان تحصيله محل شبهة نتيجة عدم مراعاة إجراء قانوني أو تنظيمي دون أن يقل مبلغ هذه الغرامة عن 25.000 دج. (1)

■ **قانون التسجيل:**

✓ في حالة قيام المكلف بالتملص من رسوم التسجيل تطبق غرامة جبائية مساوية لأربعة أضعاف هذه الرسوم من دون أن تقل عن 5000 دج. (2)

✓ عرقلة المراقبة الجبائية من طرف المكلف تتراوح الغرامة ما بين 5.000 دج و 50.000 دج. (3)

■ **قانون الطابع:**

✓ في حالة التملص من الرسوم الخاصة بالطابع فإن الغرامة تساوي خمسة مرات هذه الرسوم دون أن تقل عن 2000 دج. (4)

✓ في حالة عرقلة المراقبة الجبائية تكون الغرامة ما بين 10.000 دج إلى 100.000 دج. (5)

■ **قانون الرسوم على رقم الأعمال:**

✓ يعاقب على كل المخالفات للأحكام القانونية أو النصوص التنظيمية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بغرامة جبائية تتراوح ما بين 500 دج إلى 25.000 دج، وفي حالة استعمال طرق تدليسية ترفع الغرامة من 10.000 دج إلى 50.000 دج. (6)

✓ كذلك عند رفض تقديم الوثائق أو إتلافها قبل انقضاء الأجل المحددة لحفظها يعاقب بغرامة جبائية تتراوح ما بين 10.000 دج إلى 100.000 دج. (7)

2- العقوبات الجزائية:

إن القوانين الجبائية تشير إلى العقوبات الجزئية بالإضافة إلى العقوبات الجبائية و كثيرا ما ترجع هذه القوانين إلى نصوص قانون العقوبات في توقيع العقاب على أفعال الغش و التهرب الضريبي لا سيما

(1)- المادة 524 من قانون الضرائب غير المباشرة، **مرجع سابق**، ص 74.

(2)- المادة 120- 2 من قانون التسجيل، **مرجع سابق**، ص 25.

(3)- المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية، **مرجع سابق**، ص 27.

(4)- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب: **قانون الطابع لسنة 2017**، المادة 35، ص 9.

(5)- المادة 37 من قانون الطابع، **مرجع سابق**، ص 10.

(6)- المادة 114 من قانون الرسم على رقم الأعمال، **مرجع سابق**، ص 32.

(7)- المادة 122 من قانون الرسم على رقم الأعمال، **مرجع سابق**، ص 33.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية كأداة لمعالجة مشكلة التهرب الضريبي

المادة 418 من قانون العقوبات التي تجعل من محاولة تنظيم الرفض الجماعي لأداء الضرائب و الرسوم من الجرائم الماسة بحسن سير الاقتصاد الوطني ، وتنقسم إلى عقوبات أصلية و عقوبات تكميلية .(1)

6- تخصيص مكافآت:

وخاصة بالنسبة للممولين الذين يظهرون تعاوناً ضريبياً أكبر مع السلطات، وذلك تحفيزاً لهم وتشجيعاً لغيرهم للاقتداء بهم.

7- تقديم الإقرارات الضريبية:

وتعني منح الإدارة الضريبية حق الاطلاع على الأوراق والوثائق الخاصة بالمولد والتي تفيد في الكشف عن حقيقة المركز المالي لهذا الممول.

8- حجز الضريبة عند المنبع:

أي متابعة المشكلات التي يفرزها التشريع والعمل على سد الثغرات التي تظهر أثناء التنفيذ. فيمكن اللجوء إلى جباية الضريبة من المصدر لأن ذلك سيؤدي إلى خصم الضريبة من الإيراد قبل وصوله لصاحبه مع مراعاة أحكام الرقابة على الإقرارات التي يتقدم بها الأفراد لإدارات الضرائب عن دخولهم.

ثانياً- معالجة التهرب الضريبي على النطاق الدولي:

وتتمثل المعالجة الدولية في:

- ✓ الاطلاع على أموال الأفراد في الخارج عن طريق تقديم الأفراد لإقراراتهم المالية عن دخولهم وإيراداتهم المتحققة أو الموجودة في الخارج وأحكام الرقابة على تلك الإقرارات والاطلاع على ملفاتهم وأوراقهم المالية، فالمصارف تقوم أحياناً بخصم الضرائب المستحقة على عملائها وتوردها للخزينة العامة مباشرة.
- ✓ عقد المعاهدات الدولية تسهيلاً لحصول الدولة على المعلومات المالية لأفرادها و تحصيل الضرائب المستحقة عليهم و اتخاذ الإجراءات اللازمة و فرض العقوبات على المتهربين .(2)

(1)- نصر رحال، مرجع سابق، ص 97.

(2)- غازي عناية: مرجع سابق، ص 186.

المبحث الثالث: الإطار العام للرقابة الجبائية وإجراءاتها

تعد الرقابة الجبائية إحدى الأدوات الفعالة للمؤسسات ولمصالح الضرائب على حد سواء، إذ تعتبر النظام الذي يخول للإدارة الضريبية مراقبة التصريحات ومعاينة الأخطاء والنقائص والإعفاءات وذلك لأهميتها البالغة في اتخاذ القرار وتحليل الوضعية الجبائية للمكلفين، فهي وسيلة فعالة تضمن مصلحة الخزينة العمومية من جهة ومن جهة أخرى تردع المكلفين وتحسسهم بأن إدارة الضرائب ذات حضور دائم، وهذا ما ينعكس على تصريحاتهم وسلوكياتهم اتجاه التزامهم الضريبي.

المطلب الأول: ماهية الرقابة الجبائية:

تعتبر الرقابة الضريبية أداة قانونية تسعى الإدارة الجبائية من خلالها إلى مراقبة تصريحات المكلفين والعمل على اكتشاف التهرب الضريبي ضمن إطار واضح وطبقا لمواد ونصوص قانونية محددة.

أولا/ تعريف الرقابة الجبائية: للرقابة الجبائية عدة تعاريف نذكر منها:

➤ حسب A HAMINI الرقابة الجبائية «هي تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع

القانون الضريبي و التحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات و التصريحات المقدمة». (1)

➤ وعرفها عبد المنعم فوزي على أنها: «... فحص لتصريحات و كل سجلات ووثائق و مستندات

المكلفين بالضريبة، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية و ذلك بقصد التأكد من صحة

المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الضريبية». (2)

➤ كما عرف M .COZIAN الرقابة الجبائية على أنها: «تخص كل أنواع الضرائب وكل المكلفين

و تسمح بتصحيح الأخطاء العفوية للمكلفين، وكذا تكشف عمليات الغش الممارسة من بعضهم،

تعتبر ذات أهمية بالغة لا سيما بالنسبة للمؤسسات الخاضعة لاقتطاعات ضريبية متنوعة وذات

أهمية من حيث قيمة هذه الضرائب». (3)

(1)-Ahmad Hamini : **l'audit comptable financier**, édition Berte Algérie, 2001, p 172.

(2)- بوعلام ولهي: **نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية من آثار الأزمة المالية حالة الجزائر** (مداخلة مقدمة للملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية و الحوكمة العالمية)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عباس فرحات سطيف 20-21 أكتوبر 2009، ص 6.

(3)- عبد العزيز قناتل: **أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين حالة الجزائر من 2003 إلى 2008**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص: مالية ومحاسبة، جامعة المدية، 2009، ص 38.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية كأداة لمعالجة مشكلة التهرب الضريبي

- كما تعرف الرقابة الجبائية على أنها: «السلطة الممنوحة للإدارة الجبائية لتصحيح الأخطاء و النقائص المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة». (1)
- كما عرفت طبقا لدليل التحقيق المحاسبي: «على أنها السلطة الممنوحة للإدارة الجبائية للتأكد من صحة العمليات و المعلومات المطروحة من طرف الأشخاص المعنويين و الطبيعيين المكلفين بالضريبة». (2)

مما سبق يمكن بلورة مفهوم الرقابة الجبائية في أنها الأداة القانونية التي تعين السلطة المختصة للوقوف على الأخطاء وتقومها، وبما إن الإدارة الجبائية إحدى هذه السلطات المختصة فإن رقابتها تمثل الوسيلة التي تمكنها من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم الضريبية أم لا وتصحيح الأخطاء إن وجدت، إضافة إلى ذلك فهي مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد إثبات صحة ومصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين، لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التملص والتهرب الضريبي.

ثانيا/ أهداف الرقابة الجبائية:

الرقابة الجبائية ليست غاية في حد ذاتها بقدر ماهي أداة تسعى الجهات المختصة في الدولة من ورائها إلى تحقيق جملة من الأهداف توجزها في:

1- الهدف القانوني: يتمثل في التأكد من مدى مطابقة و مسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين مع القوانين و الأنظمة ، لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة، تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية و المحاسبة لمعاينة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية. (3)

2- الهدف الإداري: تؤدي الرقابة الجبائية دورا بارزا للإدارة الضريبية من خلال الخدمات و المعلومات التي تقدمها و التي تساهم بشكل كبير و حيوي في زيادة الفعالية و الأداء و يمكن تحديدها في النقاط التالية: (4)

✓ الرقابة الضريبية تساعد على التنبيه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها، مما يساعد الإدارة الضريبية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية.

(1)-Marc Leray : **Le contrôle fiscal**, édition harmattan, paris, 1993, p43

(2)- Ministère des finances, DG, DRV : **Guide de vérification**, 2001, p13.

(3)- محمود حسين الوادي - زكريا احمد غرام: **المالية العامة والنظام المالي في الإسلام**، دار المسيرة للنشر، عمان، 2000، ص 166.

(4)- سهام كردودي: **الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق**، دار مفيد للنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2011، ص 49.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية كأداة لمعالجة مشكلة التهرب الضريبي

- ✓ تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الضريبية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم أثارها، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك.
- ✓ تسمح عملية الرقابة الجبائية بأعداد الإحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي.

3-الهدف المالي و الاقتصادي: حيث تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على المال العام من التلاعب و السرقة، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال،هذا لضمان دخول إيرادات اكبر للخزينة العمومية، و بالتالي زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع إذ أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد و الضريبة .(1)

4-الهدف الاجتماعي: تهدف الرقابة الجبائية إلى منع ومحاربة انحرافات المكلفين بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال أو تقصيرهم في أداء وتحمل واجباتهم اتجاه المجتمع، وتحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.

ثالثا/ أسباب قيام الرقابة الجبائية:

هناك سببين رئيسيين لقيام الرقابة الجبائية في الجزائر يمكن تلخيصهما في : (2)

1- الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية:

تعد الرقابة الجبائية وسيلة هامة لمتابعة النظام التصريحي، لان المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة ويصرح بها للإدارة الجبائية، وعن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريحات المكتتبه وضمان مصداقيتها وصحتها كما تسمح أيضا بتجسيد مبدأ العدالة الضريبية.

2-الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي:

نظرا لأسباب متعددة يلجا بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب أو تخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق والأساليب الشرعية وغير الشرعية، لذلك فان عمليات مكافحة هذه الممارسات التدليسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية التي تملك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة على مختلف أصناف المكلفين والتي من بينها الرقابة الجبائية التي تعد الأداة الضرورية لمكافحة التهرب الضريبي لأنها تشكل ضمان لتحقيق مصالح الخزينة العمومية.

(1)1-Marc Leray : Le contrôle fiscal, source avancé ,P 16

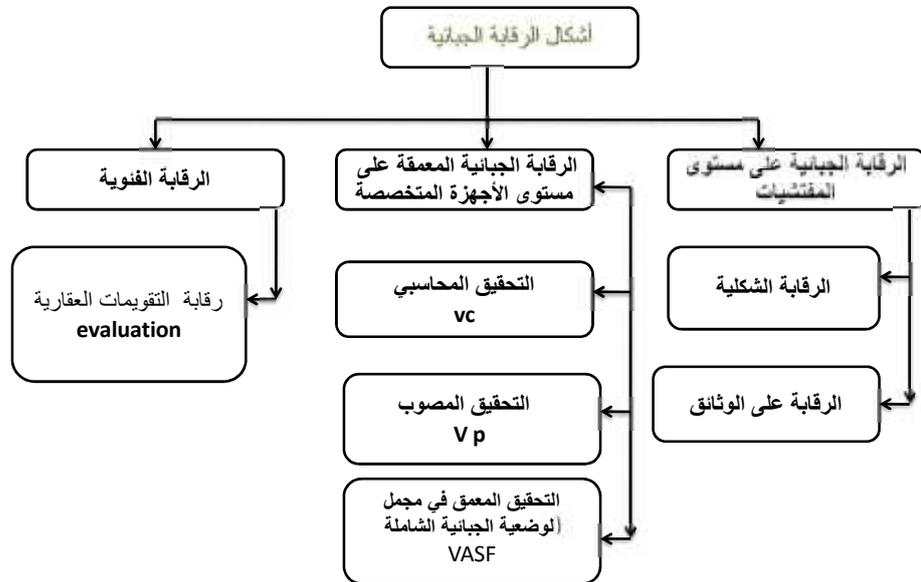
(2)- لياس قلاب ذبيح: مرجع سابق، ص 20.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية كأداة لمعالجة مشكلة التهرب الضريبي

المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر

بما أن الرقابة الجبائية تعتبر وسيلة هامة لكشف المناورات التدليسية ومكافحة العمليات غير القانونية التي تلحق أضرارا جسيمة بالخزينة العمومية والاقتصاد الوطني على حد سواء، فنجد فعالية الرقابة الجبائية تتأسس على مقارنة المعلومات التي احتوتها الملفات الجبائية والمعطيات الخارجية الواردة لها، لتمارس بشكل سليم وشامل على مستوى مفتشيات الضرائب، أو على مستوى فرقة التفتيش والتحقيق الجبائي بمديريات الضرائب والتي تتم في المقر الاجتماعي للمكلف بالضريبة أو في الإدارة الجبائية المعنية بالعملية، والشكل التالي يبين لنا أشكال الرقابة الجبائية وفقا للنظام الضريبي الجزائري:

الشكل رقم(4): أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على: قانون الإجراءات الجبائية 2017.

أولا/ الرقابة الجبائية على مستوى المفتشيات (الرقابة الشاملة):

إن الرقابة الجبائية الشاملة تتم داخل مكاتب مفتشيات الضرائب بشكل دوري دون تنقل أو بحث خاص من طرف أعوان الإدارة الجبائية، بل ينجز هذا العمل بالمفتشية التي بحوزتها الملف الجبائي، وفي مكتب العون المكلف برقابة الملفات الجبائية خاصة منها الخاضعة للنظام الحقيقي (حاليا يوجد النظام الحقيقي فقط بعد إلغاء النظام المبسط بموجب المادة 6 من قانون المالية 2015)، كما لا يمكنها القيام بعمليات تدقيق معمق نظرا لحجم الملفات التي بحوزتها، وتتمثل الرقابة الجبائية الشاملة في:

1- الرقابة الشكلية: Le contrôle formel

إن الرقابة الشكلية تغطي جميع التدخلات التي تهدف لتصحيح الأخطاء المادية الملاحظة عادة في التصريحات المقدمة وكذا التحقق من هوية المكلفين، كما تعتبر أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات الجبائية و المعتمدة على القراءة السطحية لها، و تتمثل بالخصوص في التحقق الشكلي من المعلومات التي يجب أن يتضمنها التصريح، مثل الهوية الجبائية، إمضاء وختم المكلف ... الخ، أو تصحيح الأخطاء الحسابية التي تأتي من ترحيل المجاميع والأرصدة وعليه فإن هذا النوع من الرقابة الجبائية يعتبر أساسي بهدف ضمان صحة وصدق التصريحات المقدمة دون التعمق في محتوياتها .

أما في 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 الجبائي ليتم 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.

2- الرقابة على الوثائق: Le contrôle sur pièce

على غرار الرقابة الشكلية التي تهتم بالفحص السطحي لتصريحات المكلفين فإن الرقابة على الوثائق تهتم بإجراء فحص نقدي وشامل للتصريحات الجبائية المكتتبه من قبل المكلفين وهذا في مقر المفتشية أين يتواجد الملف الجبائي لمقارنتها مع مختلف المعلومات والوثائق المتوفرة من مكتب البحث عن المادة الخاضعة للضريبة ومكتب البطاقات المتحصل عليها من قنوات أخرى كالإدارات والهيئات العمومية، الجمارك، البنوك، المتعاملين وغيرها من الأطراف الأخرى.⁽¹⁾

ومنه نجد أن المفتش يقوم بتحليل وفحص كل النقاط المتضمنة في التصريحات مع دراسة مدى ترابط وتجانس الأرقام المقدمة في سنة التصريح مقارنة بالسنوات السابقة، بهدف اكتشاف الأخطاء و التلاعبات المسجلة، وفي حالة بقاء الغموض من حق المفتش أن يطلب توضيحات ومعلومات إضافية من طرف المكلف بالضريبة، هذا النوع من التحقيق نصت عليه المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية.

2-1- طلب المعلومات: بموجب المهام والامتيازات المخولة لمفتش الضرائب يمكنه أن يطلب من المكلف بالضريبة إمداده ببعض المعلومات حول النقاط التي احتوتها التصريحات المقدمة، ويتخذ هذا الطلب الصيغة الكتابية أو الشفوية، ومثل هذا الإجراء من شأنه أن يساهم في إرساء نوع من الحوار بين

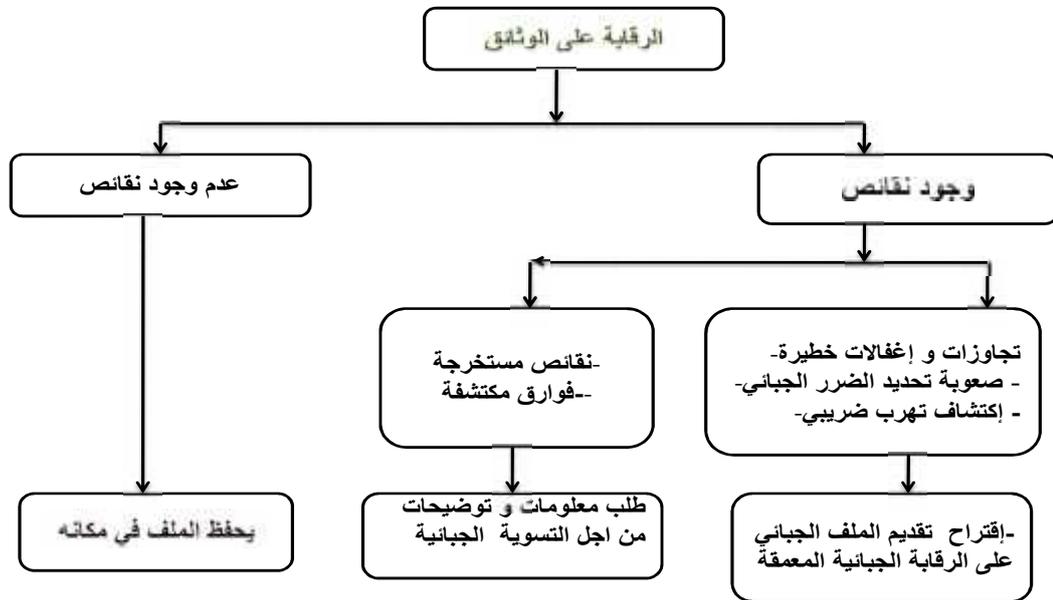
(1)- الياس قلاب ذبيح، مرجع سابق، ص22.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية كأداة لمعالجة مشكلة التهرب الضريبي

الطرفين، وفي حالة عدم استجابة المكلف للطلب فإنه لا يلزم بالعقوبة بل على الإدارة إرسال طلب كتابي تطلب فيه التوضيحات اللازمة.

2-2- طلب التوضيحات: عندما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة على الطلب الشفوي، أو لما يكون الجواب يمثل الرفض عن كل أو جزء من النقاط المطلوب تقديمها، يتعين على المفتش أن يعيد طلبه كتابيا لأنه يضيء طابع الإلزامية أكثر لبيّن بشكل صريح النقاط التي يراها ضرورية للحصول على تبريرات أو توضيحات لازمة بتقديم أدلة على صحة التصريحات المقدمة و هذا خلال 30 يوما من تاريخ الطلب. (1).

الشكل: (5) مخطط الرقابة على الوثائق



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على:

-Guide du contrôle sur pièces , direction général des impôts, Alger, 2004, p07

ونظرا لكثافة الملفات الجبائية يصعب على المفتش التدقيق بشكل معمق في التصريحات المقدمة، فتلجأ الإدارة الجبائية إلى الرقابة المعمقة في عين المكان خارج نطاق المفتشية ليحول الملف إلى الهيئة المختصة، وعليه نجد أن الهدف من الرقابة على الوثائق هو اكتشاف المكلفين غير الأمناء وتصحيح الأخطاء المرتكبة، كما تساعد في اختيار الملفات التي تشكل موضوعا للرقابة المعمقة من أجل تطهيرها.

(1)- المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 9 .

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية كأداة لمعالجة مشكلة التهرب الضريبي

غير أن أهم ما يعترض فعالية هذا النوع من الرقابة هو عدم كفاءة أعوان الإدارة الجبائية المكلفين بهذا النوع من الرقابة من جهة، وكثرة وتعدد التصريحات الواجب فحصها من جهة أخرى، إضافة إلى غياب المتابعة الدقيقة للسلطات الوصية (1).

ثانيا/ الرقابة المعمقة:

بخلاف الرقابة الجبائية الشاملة تتمثل الرقابة الجبائية المعمقة في التدخلات المباشرة للأعوان المحققين بأماكن تواجد نشاطات المكلفين، إذ تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة ونزاهة التصريحات المكتتبه من طرفهم، كما يتم الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية مع تبريراتها اللازمة وهذا لأربع(04) سنوات لم يمسهما التقادم لمحاولة الكشف عن احتمالات التهرب الضريبي (2).

وهو استمرار للرقابة على الوثائق، وفي هذا النوع تقوم مديرية البحث والمرجعات على المستوى المركزي ببرمجة المكلفين الخاضعين للرقابة بناء على اقتراحات المديريات الولائية ومعلومات أخرى بحوزتها، ويتم انتقاء الملفات الواجب مراقبتها بناء على عدة مؤشرات أهمها: (3)

- ✓ أن تكون المؤسسة محترمة لالتزاماتها الجبائية والمحاسبية.
 - ✓ أهمية الأرباح والمداخيل المصرح بها مقارنة مع أرقام الأعمال المحققة.
 - ✓ مظاهر الثروة الخارجية للشخص المشغل، أو المسير، أو الشركاء.
 - ✓ العجز المتكرر.
 - ✓ طبيعة النشاط الممارس وأهمية المنتج في السوق.
 - ✓ التغيير الدائم لمكان النشاط التجاري.
 - ✓ التعديلات المتكررة للقوانين الأساسية.
- كما يتناول هذا النوع من الرقابة الفحص الدقيق والمميز لمحتوى الملف الجبائي سواء على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديريات الضرائب أو المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات حسب الاختصاص ممثلة في عدة فرق مختصة، وتتمثل الرقابة الجبائية المعمقة في:
- ✓ التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة VC.
 - ✓ التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للأشخاص الطبيعيين VASFE
 - ✓ التحقيق المصوب في المحاسبة (ثم استحدثه بموجب قانون المالية 2010) VP

(1)- بوعلام ولهي: نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية من آثار الأزمة المالية حالة الجزائر، مرجع سابق، ص 7.

(2)- الياس قلاب ذبيح: مرجع سابق، ص 24.

(2)-République Algérienne Démocratique et Populaire، MF/DGI/DRV، Not N° :1915 du 30/10/2000.

1- التحقيق في المحاسبة: (La Vérification de la comptabilité)

إن التحقيق في المحاسبة هو مجموعة العمليات التي يستهدف من ورائها مراقبة التصريحات المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة و فحص محاسبته (مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية إلا الدفاتر التجارية الواجبة قانونا)، و التأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية و غيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها. (1)

وتتمثل هذه الرقابة في إتباع كل الطرق والوسائل والكيفيات التي تساعد في صحة وتنظيم المحاسبة وفقا لقواعد وأسس عملية وعلمية باعتبار أن المحاسبة هي المرآة العاكسة لمختلف مراحل نشاط المؤسسة وهي مصدر كل البيانات والمعلومات المالية.

فوفقا للمادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية: «يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها. ووفقا لنفس المادة فإن التحقيق في المحاسبة يعني مجموع العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، و يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر و الوثائق المحاسبية بعين المكان، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة بوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة». (2)

إن التحقيق في المحاسبة ليس غرضه المراقبة الجبائية فقط، بل انه يمكن المؤسسات من الاطلاع على واجباتها الجبائية، كما يحاول الأعوان المحققين البحث إذا كانت النتائج مطابقة فعلا للقواعد المحاسبية و الجبائية السارية المفعول و هذا وما يسمى (الفحص الانتقادي المحاسبي)، فأثناء التحقيق يطلع أعوان الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة على مصادر الأخطاء التي وقع فيها و التي ترتكب أحيانا من غير قصد، و في هذه الحالة يمكنه تقديم الطعون اللازمة، إن الهدف من التحقيق المحاسبي هو إظهار النقائص و التجاوزات التي يمكن أن تكون في المحاسبة بقصد التأكد من صحة وعاء مختلف الضرائب و الرسوم المستحقة و للتحقق من صحة الأرقام و النتائج التي قدمتها المحاسبة، وذلك باتخاذ الأساليب اللازمة و بالتالي يتبين أن الذين يعينهم التحقيق المحاسبي هم المكلفين الملزمين بمسك الدفاتر و الوثائق المحاسبية التي أكد عليها القانون التجاري و الجبائي، حيث بغياب هذه الوثائق و الملفات لا يكون للتحقيق الجبائي معنى و هذا ما تم ذكره في المواد من 9 إلى 12 من القانون التجاري.

(1)- المديرية العامة للضرائب: ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة لسنة 2014، ص 13.

(2)-المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 10.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية كأداة لمعالجة مشكلة التهرب الضريبي

ومنه فالتحقيق المحاسبي يهدف إلى التأكد من:

- ✓ صحة الإقرارات الضريبية المقدمة.
- ✓ صدق المحاسبة بمقارنتها مع مختلف المعطيات المتاحة و الوثائق الثبوتية وكما هو معلوم أن التحقيق المحاسبي يجري تنفيذه ضمن إطار تشريعي يضمن حقوق المكلف بدا من الإشعار الأولي للتحقيق و انتهاء بتتبع النتائج النهائية للمكلف بالضريبة. (1)

وما يمكن ملاحظته من نقائص تقف دون تحقيق الأهداف المرجوة من هذا النوع من الرقابة ما يلي: (2)

- ❖ برمجة المكلفين الذين لا يمتلكون خطرا جبائيا.
- ❖ النقص الفادح في عدد المحققين وعدم تأهيل البعض فيهم مما أثر على عدم تناسب توسع الأنشطة مع برامج التحقيق، فالمؤسسة التي يتم برمجتها قد لا يعاد برمجتها سنوات طويلة أو مدى حياتها.
- ❖ عدم تحديث معايير اختيار المؤسسات القابلة للتحقيق تماشيا مع تطور تقنيات التحايل القانوني من دفع الضرائب خصوصا المعاملات الالكترونية وتطور التكنولوجيا.

2- التحقيق المحاسبي المصوب: (Vérification ponctuelle)

ونصت عليه المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية ، حيث يعتبر تحقيا محاسبيا مصوبا إذا اقتصر التحقيق المحاسبي على نوع أو عدة أنواع من الضرائب أو شمل كل الفترة غير المتقدمة أو جزء منها، أو مجموعة من العمليات أو المعطيات المحاسبية المتعلقة بفترة تقل عن سنة جبائية. (3)

فالتحقيق المصوب هو شكل من أشكال التحقيق المحاسبي، لكنه محدود من ناحية المدة، كما انه قد يقتصر على نوع واحد من الضرائب والرسوم.

وهو يتميز بمميزات التحقيق المحاسبي العام إلا انه يختلف عن هذا الأخير في النقاط التالية: (4)

- ❖ يجب أن يشير الإشعار بالتحقيق، بالإضافة إلى العناصر الموجودة في إشعار التحقيق المحاسبي إلى الطابع المصوب (Caractère ponctuelle) لهذا التحقيق، ويجب إعلام المكلف بطبيعة العمليات المحقق فيها.

(1)- المادة 20 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 10.

(2)- بوعلام ولهي: نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية من آثار الأزمة المالية حالة الجزائر، مرجع سابق، ص 10.

(3)- ميثاق المكلفين الخاضعين للرقابة: مرجع سابق، ص 13.

(4)- المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص-ص 11-12.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية كأداة لمعالجة مشكلة التهرب الضريبي

- ❖ لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين.
- ❖ الأجل الممنوح للمكلف من أجل الرد على التبليغ الأولي هو 30 يوما.
- ❖ التحقيق المصوب لا يحرم الإدارة الجبائية من إمكانية إعادة إجراء عملية التحقيق المحاسبي المعمق لنفس المدة ونفس الضرائب والرسوم، ولكن مع الأخذ بعين الاعتبار الحقوق المسددة بموجب إجراء التحقيق المصوب.

فالهدف الرئيسي للتحقيق المصوب يتمحور حول الزيادة في عمليات الرقابة بالموازاة مع تخفيض عدد المعاينات بعين المكان، من خلال سعيه إلى معالجة وتصحيح الاغفالات والأخطاء والنقائص التي يتم الكشف عنها.

يعتبر هذا الإجراء اقل إلزاما بالنسبة للمكلف بالضريبة حيث لا يجبر هذا الأخير على تقديم كل الوثائق المحاسبية لتبرير أرقام الأعمال والنتائج المصرح بها، إذ يطالب المكلف بالضريبة بتقديم الوثائق التي تخص عناوين الضرائب للفترة المستهدفة بالرقابة.⁽¹⁾

إذ يطلب من المكلف تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق، ولا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق بأي حال من الأحوال فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة.

3- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية: (Vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble (VASFE))

عرفته المديرية العامة للضرائب على أنه: «مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف و الدخل المصرح به، أي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل العام(المدخيل المحققة خارج الجزائر، فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العفارات المبنية و غير المبنية...الخ)».⁽²⁾

كما تعرف على أنها: «مجموع العمليات و الأبحاث التي تهدف إلى كشف الفارق الموجود و المتوقع بين الدخل المصرح به و الدخل الحقيقي بمقارنة مدى الانسجام بين مداخيل المكلف بالضريبة فيما بينها

(1)- République algériennes démocratique et populaire, ministère des finances : **la latter de la DGI**

N° 70/ 2013.

(2)- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية: مرجع سابق، ص 31.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية كأداة لمعالجة مشكلة التهرب الضريبي

من جهة وبين حالته المادية و عناصر و طرق معيشته و المظاهر الخارجية من جهة أخرى، وتعتبر مجموعة المعلومات المصدر الأول التي يعتمد عليها العون المحقق و المباشر لهذه العملية»⁽¹⁾.

وعلى هذا الأساس فان هذا النوع من التحقيق يهدف إلى ما يلي:

- ❖ التحقق من صحة المداخل المصرح بها كأساس للضريبة على الدخل.
- ❖ مراقبة تجانس هذه المداخل مع صحة الذمة المالية ووضعية الخزينة، عناصر الثراء الخارجية وأعباء أفراد السكن العائلي.

أما معايير اختبار الأشخاص الخاضعين لهذا النوع من الرقابة فتتمثل في الآتي:

- ✓ الأشخاص الذين يبين التحقيق في ملفاتهم الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) وجود تناقضات بين الدخل المصرح به والمصاريف الهامة والجلية التي قاموا بها.
- ✓ الأشخاص الذين خضعوا للمراقبة الجبائية في المحاسبة، ولم ينتج عنها تسويات مقبولة تعكس الحقيقة.
- ✓ الأشخاص الذين لا يملكون ملفات جبائية غير أن مسار حياتهم يظهر مؤشرات ودلائل تبرز مداخل هامة مخفية، مع العلم أن هذه المعايير ليست هي الوحيدة، فالإدارة لها الحق في اختيار الأشخاص الخاضعين تبعا لمعايير تراها مناسبة⁽²⁾.

إلا أن هذا النوع من الرقابة اثبت في الكثير من الأحيان عدم فعاليته وهذا ناتج عن أسباب متعددة نذكر منها:

- ✓ ارتباطه بالجانب الشخصي للمكلفين مما يصعب من مهمة فرق التحقيق.
- ✓ وجود السوق الموازي.
- ✓ قلة تعامل الهيئات الإدارية الأخرى مع إدارة الضرائب وعدم منحها المعلومات الكافية والضرورية لتأسيس الوعاء الضريبي.
- ✓ قلة تعاون المصالح الجبائية فيما بينها خاصة فيما تعلق الأمر بطلب معلومات من خارج الولاية محل السكن الرئيسي للمكلف.
- ✓ قلة التفسيرات والشروحات الخاصة بهذا النوع من التحقيق سواء عن طريق الدلائل والمنشورات.

(1)- عيسى بولخوخ: مرجع سابق، ص 59.

(2)- République algérienne démocratique et populaire, ministère des finances/ DGI : **circulaire N° 35**

Du 15. 02. 2000.

ثالثا/ الرقابة الفنية (الرقابة على المعاملات العقارية):

وتتم على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية للولاية ومراكز الضرائب، وهي تتعلق بمراقبة تصريحات المكلفين الخاصة بالمعاملات التي ترتبط بالعقارات المبنية وغير المبنية فيما يخص البيع والمبادلة ونقل الملكية من حيث مراجعة الأسعار المصرح بها. (1)

وتعتمد مراجعة هذه الأسعار على القيمة العقارية السوقية (la valeur vénale) أي قيمة العقار في السوق، وبعبارة أخرى الثمن المتفاوض عليه في السوق بين البائع والمشتري الخاضع لقانون العرض والطلب أخذًا بعين الاعتبار العناصر المادية والعوامل القانونية للعقار، وكذا المحيط الاقتصادي المتواجد فيه، لذلك ينبغي المتابعة الدقيقة والدائمة عن طريق فرق إعادة التقييم ومصالح التسجيل لكل المعاملات العقارية مع رصد كل المعلومات المتأتية من طرف الوكالات والدواوين والمؤسسات التي تنشط في مجال العقار.

أما النقائص التي تم طرحها في هذا النوع من الرقابة تتمثل في: (2)

- ارتباطها بالجنب الشخصي للمكلف، مما يصعب من مهمة التحقيق.
- اتساع حجم السوق الموازي.
- صعوبة مراقبة كل عقود التسجيل الخاصة بالمعاملات العقارية.
- عدم وجود تنسيق تام بين إدارة الضرائب ومختلف الهيئات ذات الصلة بالعقار وقطاع السكن.
- النقص الفادح في عدد المقيمين (المحققين).

المطلب الثالث: الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية

لقد وضع المشرع الجزائري إطارا قانونيا أوجب من خلاله كل المحققين الجبائين بإتباع إجراءات معينة وهذا بهدف حماية الخزينة العمومية من كل التلاعبات والتجاوزات، التي يقوم بها المكلفون بالضريبة، كما حدد القانون الجبائي مختلف الالتزامات التي يجب على المكلف التقيد بها، وكذا الضمانات الممنوحة له حتى يتسنى له معرفة جميع حقوقه وواجباته اتجاه الإدارة الجبائية.

(1) - عمر قليمي: **الدليل العلمي في التسجيل والطابع**، معهد الاقتصاد الجمركي والجبائي، الجزائري التونسي القليعة، الجزائر، 1990، ص 73.

(2) - بوعلام ولهي: نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية من آثار الأزمة المالية حالة الجزائر، **مجمع سابق**، ص 12.

أولاً/ الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية:

إن التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين تكون محل فحص ومتابعات دقيقة من طرف مصالح الإدارة الجبائية، وهذا للتأكد من مدى صحتها ومصداقيتها، وعليه تتمتع الإدارة الجبائية بحقوق قانونية تسمح لها بمباشرة مهامها على أكمل وجه وتتمثل في:

1- حق الرقابة:

يعتبر حق الرقابة من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية للتأكد من صدق المعلومات المقدمة ضمن التصريحات المكتتبه من قبل المكلفين، وعليه فحق الرقابة يمثل مجموع العمليات المنجزة من قبل الأعوان المكلفين برقابة تلك التصريحات بمعطيات خارجية بغية التحقق من صحتها و نزاهتها، كما تخضع الرقابة لقواعد صارمة ومنظمة معروفة من قبل الأعوان المحققين وكذا المكلفين بالضريبة لأنها تشكل ضمانات بالنسبة لهم و عدم احترام هذه القواعد يؤدي إلى إلغاء هذه العملية وكذلك التقويمات الضريبية الموافقة لها.⁽¹⁾

من أهم ما جاء به قانون الإجراءات الجبائية في حق الرقابة نجد: ⁽²⁾

- ترأقب الإدارة الجبائية التصريحات والسندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة.
- تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات، التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها.
- يرأقب المفتش تصريحات ويطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا مع طلبه دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالعمليات والبيانات موضوع الرقابة.

2- حق الاطلاع:

هو وسيلة قانونية منحها المشرع الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية فبواسطته يمكنه الاطلاع على مختلف الوثائق والمستندات الخاصة بالمكلف المعني بعملية التحقيق وهذا للحصول على أكبر قدر ممكن من المعلومات التي تساعد المحقق للقيام بمهمته على أكمل وجه، كما يمكننا القول إن حق الاطلاع هو أداة تدخل في كل إجراء رقابي، إما لإتمام المعلومات الموجودة بحوزة الإدارة أو التأكد من صحة المعلومات المستخلصة من دراسة الملفات، وقد أتاح المشرع هذا الحق من خلال النص التالي:

(1)- الياس قلاب ذبيح: مرجع سابق، ص 34.

(2)-المادتين 18-19 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 09.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية كأداة لمعالجة مشكلة التهرب الضريبي

«يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية، قصد تأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها ، بتصفح الوثائق و المعلومات المنصوص عليها في المواد من 46 -50».(1)

وحسب القانون ذاته فإنه لا يمكن بأي حال من الأحوال، لإدارات الدولة والولاية والبلديات والمؤسسات الخاصة وكذا المؤسسات الخاضعة لرقابة الدولة وكذلك كل المؤسسات أو الهيئات، أيا كان نوعها والخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية، أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها الاطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها.(2)

3- حق استدراك الأخطاء:

هو الوسيلة الممنوحة للإدارة الضريبية لإجراء تقويمات لنفس المدة و نفس الضرائب ، عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة أو خاطئة ، وهذا عن طريق إعادة النظر في الاقتطاع الضريبي سواء بتعديله أو إنشاء اقتطاع جديد وفقا للنص التالي: "يمكن استدراك الاغفالات الكلية أو الجزئية المسجلة في وعاء الحقوق و الضرائب والرسوم، و كذا النقائص و عدم الصحة أو الأخطاء المسجلة في فرض الضريبة من طرف إدارة الضرائب، حسب الحالة ، ضمن الآجال و الشروط المنصوص عليها".(3)

كما حدد المشرع الجبائي الأجل العام لتقادم عمل الإدارة بأربع (4) سنوات إلا في حالة وجود مناورات تدليسية حيث يمدد أجل التقادم بسنتين مع إمكانية رفع دعوى قضائية ضد المكلف، أما الآجال الاستثنائية فيمكن أن تخص العمليات والأعباء المتعلقة بسنوات مالية متقدمة ولكن لها تأثير على سنوات مالية غير متقدمة تكون محل رقابة والتسوية تكون بعنوان السنوات غير المتقدمة فقط.

4- حق المعاينة:

من اجل ممارسة الإدارة الجبائية حقها الرقابي و وجود قرائن تدل على ممارسات تدليسية ، يمكن للإدارة الجبائية الترخيص لأعوانها المؤهلين قانونا القيام بإجراءات المعاينة في كل المجالات قصد البحث و الوصول و حجز كل المستندات و الوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة و دفع الضريبة، وتتم المعاينة و حجز الوثائق و

(1)- المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 23.

(2)- المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 23.

(3)- المادة 105 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 41.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية كأداة لمعالجة مشكلة التهرب الضريبي

الأمالك التي تشكل أدلة على وجود ممارسات تدليسية تحت سلطة القاضي و رقابته، و لهذا الغرض يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية و يمنح جميع التعليمات للمشاركين في العملية.⁽¹⁾

كما لا يجوز الترخيص بحق إجراء المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض يفوضه هذا الأخير، بطلب مقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل لذلك، ويحتوي الطلب على البيانات التي بحوزة الإدارة الجبائية لتبرر بها عملية المعاينة وتتمثل أهمها في:

✓ التعرف بالشخص المعنوي أو الطبيعي المعني بعملية المعاينة وعناوين الأماكن التي ستم معاينتها.

✓ العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود ممارسات تدليسية ويتم البحث عن دليل عليها.

✓ أسماء ولألقاب الأعوان المكلفين بالعمليات المعاينة ورتبتهم وصفاتهم ويكونوا حاملين لبطاقة الانتداب.

ثانيا/ واجبات وحقوق المكلف بالضريبة:

إن المشرع الجبائي قد منح الإدارة الجبائية صلاحيات واسعة للقيام بمهامها ومراقبة تصريحات المكلفين، وفي مقابل ذلك فقد منح للمكلف العديد من الضمانات التي تحميه من تعسف الإدارة الجبائية عند استخدامها للحقوق التي في صالحها، وهذا بهدف خلق نوع من التوازن بين الطرفين.

1- التزامات ذات طابع محاسبي:

حددت هذه الالتزامات في القانون التجاري بالمواد 09-10-11 وتتمثل في:

1-1- مسك دفتر اليومية:

إن مسك دفتر اليومية محدد في القانون التجاري الذي نص على ما يلي: « كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية يقيد فيه يوميا العمليات المقومة... شرط أن يحفظ هذا الدفتر و كل المستندات التي تسمح بالتحقيق في هذه العمليات يوما بيوم». ⁽²⁾

(1)- المواد 34 و 35 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 17.

(2)- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية: القانون التجاري، المادة 09، 2007، ص 04.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية كأداة لمعالجة مشكلة التهرب الضريبي

وهو دفتر موقع ومرقم من طرف القاضي لدى المحكمة المختصة إقليميا ويفرض على كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المصنفين ضمن نظام الريح الحقيقي، كما يعزز كل قيد مسجل ضمن الدفتر اليومي بسند قانوني يثبت صحته ويقدم عند طلب الإدارة الجبائية، أما غيابه فيشكل سببا من أسباب رفض محاسبة مكلف.

1-2- دفتر الجرد:

إن إلزامية مسك دفتر الجرد ناتج عن أهمية التي يكتسبها هذا الدفتر الذي يسمح لنا برصد جميع حسابات المعنية للدورة من أجل انجاز قوائم مالية كما يجب أن يكون دفتر الجرد مؤشر ومرقم من طرف القاضي حتى لا يعمل الصيغة القانونية ويخلوا من كل فراغ أو بياض، ويمنع الكتابة في الهوامش ومنع الشطب والتزوير، ولا بد من الاحتفاظ بالدفتر لمدة 10 سنوات من إقفال السنة المالية.

2- التزامات ذات طابع جبائي:

تتمثل واجبات المكلفين بالضريبة في جانبها الجبائي في التصريحات الجبائية المقدمة من طرفهم.

1-2- مفهوم التصريحات الجبائية:

هي عبارة عن وثيقة يستعملها المكلف بالتصريح برقم أعماله تقدم له من طرف إدارة الضرائب كما يمكنه التصريح عن أرباحه و تكاليف بواسطتها يقوم بإرجاعها بعد ملئها لمصلحة الضرائب لتكون كدليل إثبات تستعين به هذه الأخيرة لتحديد مبلغ الضريبة المناسب.⁽¹⁾

2-2- أنواع التصريحات الجبائية:

هناك مجموعة من التصريحات الجبائية، والتي يلزم المكلفون بالتصريح بها محترمين بذلك المواعيد وتواريخ تسليمها للهيئة الجبائية المكلفة قانونا وفيما يلي سنعرض جملة من هذه التصريحات:

1-2-2- التصريح بالوجود:

يخضع لهذا التصريح المكلفين بالضريبة الجدد والذين يخضعون للضريبة الجزافية الواحدة (IFU) والضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) أو الضريبة على أرباح الشركات IBS.

(1) - مدني بن بلغيث: أهمية إصلاح النظام المحاسبي في ظل أعمال التوحيد الدولية، بالتطبيق حالة الجزائر، لأطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص 191.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية كأداة لمعالجة مشكلة التهرب الضريبي

يتم التصريح بالوجود في اجل أقصاه 30 يوما من بدء النشاط حيث يتم التصريح لدى مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان ممارسة النشاط ويجب أن يتضمن المعلومات التالية:

✓ الاسم واللقب

✓ العنوان بالجزائر بالنسبة للجزائريين و خارج الجزائر بالنسبة للأجانب.⁽¹⁾

هذا التصريح يكون بوثيقة تسمى ج رقم 08 (Gn8) وتكون مرفقة بالوثائق التالية: شهادة الميلاد، وبالنسبة للأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الأجانب فيتعين عليهم أن يقدموا نموذج مصادق عليه ومطابق لعقود الدراسات أو الأشغال المكلفون بإنجازها في الجزائر.

2-2-2- التصريح الشهري:

هو تصريح وحيد يعتبر كجدول إشعار بالضريبة والرسوم المحصلة نقدا أو بواسطة الشيك وتخص (الرسم على النشاط المهني TAP، التسيقات على حساب أرباح الشركات، الضريبة على الدخل الإجمالي فئة الرواتب والأجور، الرسم على القيمة المضافة TVA، حقوق الطابع).

يتم إيداع هذا التصريح في العشرين يوم الأولى التي تلي الشهر المعني بالتسوية لدى قبضة الضرائب التي يتبع لها مقر المؤسسة.

2-2-3- التصريح السنوي بالمدخل و الأرباح:⁽²⁾

في هذا النوع نميز بين ثلاثة تصريحات سنوية الأولى يتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي، والثاني بالضريبة الجزافية الوحيدة، أما النوع الثالث فيتعلق بالضريبة على أرباح الشركات وذلك يكون كما يلي:

الضريبة على الدخل الإجمالي:

تتضمن التصريح الإجمالي بالمدخل وأيضا التصريحات الخاصة بكل فئة من فئات IRG.

التصريح الإجمالي بالمدخل:

يجب اكتتاب التصريح الإجمالي من قبل:

(1) مديرية العلاقات العمومية والاتصال: الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، منشورات الساحل الجزائري، 2017، ص 74.

(2) - الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة: مرجع سابق، ص 75.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية كأداة لمعالجة مشكلة التهرب الضريبي

- ✓ الأشخاص الطبيعيين التابعين للنظام الحقيقي الذين يمارسون نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا أو نشاطا حر.
- ✓ الأشخاص الطبيعيين الذين يحققون مداخيل متأتية من تأجير عقارات مبنية أو غير مبنية بما فيها الأراضي الفلاحية.
- ✓ الأشخاص المستفيدين من مداخيل رؤوس الأموال.
- ✓ الأجراء الذين يتحصلون على مداخيل أجرية أو غير أجرية زيادة على أجرتهم الرئيسية، باستثناء الأشخاص الممارسين إضافة إلى نشاطهم الرئيسي نشاطا تعليميا أو في مجال بحث بصفة مؤقتة كأستاذ شريك في مؤسسة تعليمية.

❖ أجل ومكان إيداع التصريح:

يجب على الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي حتى يتسنى إقرار أساس هذه الضريبة أن يكتبوا ويرسلوا على الأكثر يوم 30 أفريل من كل سنة إلى مفتشيه الضرائب لمكان إقامتهم تصريحا بدخلهم الإجمالي الذي تقدم مطبوعته من قبل الإدارة الجبائية.

❖ التصريحات الخاصة بكل فئة من فئات IRG: إضافة إلى التصريح الإجمالي بالمداخيل يتعين على المكلفين اكتتاب تصريحات خاصة وهي مبينة في الجدول التالي:

جدول رقم (6) التصريحات الخاصة بفئات IRG

مكان إيداع التصريح	أجل إيداع التصريح	نظام فرض الضريبة و المطبوعة	فئات ضريبة IRG
المفتشية التابع لها مكان النشاط	قبل 30 أفريل من كل سنة	• النظام الحقيقي بواسطة سلسلة ج 11	أرباح صناعية و تجارية
المفتشية التابع لها مكان الاستغلال	على الأكثر 30 أفريل من كل سنة	سلسلة ج 15	مداخيل فلاحية

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية كأداة لمعالجة مشكلة التهرب الضريبي

مفتشية الضرائب المتواجدة فيها المواطن الجبائي للمستفيد	على الأكثر يوم 30 أبريل من كل سنة	-	مداخل رؤوس الأموال المنقولة
مفتشية الضرائب التي يتبع لها مسكن رب العمل أو مقر مؤسسة أو مكتب الذي قام بعملية الدفع	على الأكثر يوم 30 أبريل من كل سنة تصريح يكتب من طرف المستخدم أو (المدين)	سلسلة ج 29	رواتب و أجور

المصدر: من أعداد الطلبة بالاعتماد على الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة لسنة 2017.

✚ التصريح بالضريبة الجزافية الوحيدة:

يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة اكتتاب تصريح تقديري ج رقم 12 الفترة في الممتدة بين الفاتح والثلاثين جوان من كل سنة بمبلغ رقم الأعمال المتوقع تحقيقه خلال السنة ويرسل إلى مفتش الضرائب التابع له مكان ممارسة النشاط.⁽¹⁾

✚ الضريبة على أرباح الشركات:

يتعين على المكلفين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات اكتتاب تصريح يتضمن مبلغ أرباح المؤسسة الخاضعة للضريبة والمتعلقة بالسنة المالية السابقة، كما يجب تقديم هذا التصريح قبل 30 أبريل من كل سنة إلى مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان تواجد مقر الشركة أو مقرها الرئيسي. ويجب إرفاق هذا التصريح بالميزانية الجبائية إضافة إلى:

- ✓ كشف المدفوعات الخاصة بالرسم على النشاط المهني.
- ✓ كشف مفصل عن التسبيقات المدفوعة بعنوان الضريبة على أرباح الشركات.

(1)- المادة 01 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 07.

3- الضمانات (الحقوق) الممنوحة للمكلفين:

يحتاج المكلف إلى ضمانات تحميه من تعسف الإدارة الجبائية، عند قيامها بمهمة التحقيق وبالتالي إحداث توازن بين الالتزامات المفروضة على المكلف والحقوق التي منحت للإدارة الجبائية، كما يجب على الأعدان المحققين احترام هذه الضمانات، أما في حالة الإخلال بها فإنه يؤدي إلى بطلان إجراء التحقيق وتتمثل هذه الضمانات فيما يلي:

3-1- الإعلام المسبق:

يجب إعلام المكلف بالضريبة مسبقاً قبل الشروع في عملية التحقيق من خلال إرسال إشعار بالتحقيق، يرفق بميثاق المكلفين بالضريبة، والذي ينص على حقوقه وواجباته، على أن يستفيد المكلف بالضريبة من مدة تحضير قدرها (10) أيام بالنسبة للتحقيق المحاسبي،⁽¹⁾ و(15) يوماً بالنسبة للتحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.⁽²⁾

3-2- الحق في الاستعانة بوكيل أو مستشار:

يعلم كل مكلف بالضريبة بإمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره قصد متابعة سير عمليات المراقبة ومناقشة الاقتراحات التي تطرحها إدارة الضرائب، وهذا مع بداية عملية التحقيق عند إرسال الإشعار بعملية التحقيق.⁽³⁾

3-3- عدم تجديد التحقيق المحاسبي:

إذا انتهى التحقيق في المحاسبة المتعلقة بفترة معينة خاص بضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب والرسم، وفيما عدا الحالات التي استعمل فيها المكلف بالضريبة طرقاً تدليسية أو قدم معلومات غير صحيحة أو غير كاملة أثناء التحقيق، فإن الإدارة لا تستطيع القيام بتحقيق جديد في نفس الدفاتر بخصوص نفس الضرائب والرسوم ولنفس الفترة.⁽⁴⁾

(1)- المادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 10.

(2)- المادة 21-3 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 14.

(3)- المادة 20-06 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 11.

(4)- المادة 20-08 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 12.

3-4- تحديد مدة التحقيق:

لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراءات أن تتعدى مدة التحقيق بعين المكان في التصريحات والوثائق المحاسبية أجالا محددة طبقا لرقم الأعمال المحقق سنويا وطبيعة نشاط المؤسسة، فمثلا بالنسبة لمؤسسة تأدية الخدمات، إذا كان رقم أعمالها السنوي المصرح به لا يتعدى 1.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها فلا يمكن أن تتجاوز مدة التحقيق في عين المكان الثلاثة أشهر، أما إذا كان رقم أعمالها يتعدى 1.000.000 دج وقل من 5.000.000 دج لكل سنة محقق فيها فتحدد مدة التحقيق ب 6 أشهر.⁽¹⁾

أما في حالة التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية لا يمكن أن تمتد فترة التحقيق فوق سنة من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق إلا في حالة اكتشاف طرق ومناورات تدليسية.

3-5- التبليغ بإعادة التقييم:

يجب على الإدارة الجبائية عند الانتهاء من عملية التحقيق إبلاغ المكلف بنتائج التحقيق وذلك حتى في حالة غياب التقييمات، ويجب أن يكون هذا الإشعار مفصلا بما فيه الكفاية ومعللا بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة بفهم طريقة إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة المطبقة عليه لتمكينه من الرد سواء بقبوله للتسوية أو إبداء ملاحظاته.

3-6- حق الرد:

منح المشرع المكلف الخاضع للرقابة الجبائية أجال أربعين يوما ليرسل ملاحظاته أو قبوله، ويعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني، كما يمكن للعون المدقق بعد الرد الاستماع إلي المكلف أو إعطاء تفسيرات تكميلية، أما في حالة القبول الصريح يصبح أساس فرض الضريبة محددة نهائيا ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه إلا إذا اكتشف أن المكلف استعمل مناورات تدليسية أثناء عملية التدقيق.

3-7- إمكانية طلب التحكيم:

للمكلف بالضريبة حق إمكانية الطلب في رده التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو القانون من المسؤول الإداري أو المحقق حسب الحالة من مدير كبريات المؤسسات أو من مدير الضرائب بالولاية أو من رئيس مركز الضرائب أو من رئيس مصالح التدقيق والمراجعات.⁽²⁾

(1)- المادة 20-05 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 11.

(2)- المادة 20-06 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 11.

خلاصة الفصل:

تعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة، وكذا تطبيق القوانين الجبائية، إذ تعد الرقابة أداة قانونية في يد الإدارة، تسعى من خلالها إلى تنظيم وتوجيه المكلفين بالضريبة، والعمل على اكتشاف كل الأخطاء والمخالفات بهدف تصحيحها وتقويمها، كما تعتبر الأداة الأكثر فعالية في محاربة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي.

ولتحقيق الأهداف المرجوة فقد عمل المشرع الجزائري علي سن جملة من القوانين التي تعد معلما موحدا في نفس الوقت بالنسبة لكل من المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، كما منح جملة من الصلاحيات للأعوان المراقبين لأداء عملهم، وفي نفس الوقت فرض على المكلف بالضريبة عدة التزامات، كما منحه في المقابل حقوق يتمتع بها.

كما اسند مهمة الرقابة الجبائية إلى أجهزه مختصة تتمثل في مديرية البحث والمرجعيات والمديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية ومفتشيات الضرائب.

الفصل التطبيقي:

دراسة ميدانية-مديرية الضرائب لولاية ميله-

تمهيد:

بعد الانتهاء من الشق النظري للبحث والذي تناولنا فيه مختلف الجوانب المتعلقة بالنظام الضريبي الجزائري، التحصيل الضريبي، التهرب الضريبي، الرقابة الجبائية، وباعتبار الرقابة الجبائية أداة مهمة في معالجة حالات عدم الالتزام الضريبي، وتعزيز الالتزام الطوعي من قبل المكلفين بالضريبة، وبالتالي الوصول إلى تصريحات جبائية أحسن وأصدق بمعلوماتها.

وعليه تم اعتمادنا في معالجة البحث على المزج بين المنهج الوصفي والتحليلي، وهذا بتخصيص الفصل الأخير للقيام بدراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية ميله لتسليط الضوء على متطلبات البحث في المجال التطبيقي الذي سنكشف من خلاله مدى مساهمة الرقابة الجبائية في تفعيل التحصيل الضريبي.

تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث نستهلها بتقديم مديرية الضرائب لولاية ميله ومختلف نشاطاتها ومكاتبها مع دراسة ملفات الخاضعين للرقابة الجبائية، وصولا إلى متابعة وتقييم عملية التحصيل الناجم عن عمليات الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها، وذلك وفق الشكل التالي:

❖ **المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية ميله.**

❖ **المبحث الثاني: دراسة ملفات خاضعة للرقابة الجبائية.**

❖ **المبحث الثالث: متابعة وتقييم التحصيل الناجم عن عمليات المراقبة الجبائية ما بين**

سنتي (2010-2014).

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية ميلة

نظرا لأهمية عملية الرقابة الجبائية في مجال التحصيل الضريبي تم اختيار مديرية الضرائب لولاية ميلة، من أجل أخذ ملفات خاضعة للرقابة الجبائية وفقا لمعايير معينة. وعليه سنقدم في هذا المبحث الهياكل المكلفة بالرقابة الجبائية في الجزائر ثم نقوم بعرض مفصل لنشأة ومهام هياكل مديرية الضرائب لولاية ميلة.

المطلب الأول: الهياكل المكلفة بالرقابة الجبائية

ترتكز مهام الرقابة الجبائية على مجموعة من الهياكل والأجهزة الإدارية المخول لها قانونا القيام بأداء هذه المهام، وتمارسها بطريقة منظمة وفعالة، كما خول المشرع الجزائري للإدارة الجبائية عدة وسائل هيكلية متخصصة في مجال الرقابة الجبائية تعمل على تنفيذ البرامج المسطرة من الإدارة المركزية.

أولا/ الأجهزة المختصة بالرقابة الجبائية:

هناك وسائل هيكلية ميدانية أي أجهزة مختصة تسند إليها مهمة المراقبة، وبواسطتها تنفذ برامج التحقيق الجبائي والمتمثلة في: مديرية الأبحاث والمراجعات وكذا المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ومفتشيات الضرائب.

1- مديرية الأبحاث والمراجعات (Direction des recherches et vérifications):

أنشئت هذه المديرية المركزية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 228/98 الصادر في 13/07/1998 والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية، وقد جاءت هذه المديرية لتدعم باقي المديريات في الرقابة الجبائية على المستوى الولائي، والتي هي تحت غطاءها، كما أن اختصاصها يمتد عبر التراب الوطني، وتتحصر مهامها في تحديد اختيار المكلفين بالضريبة والذين يقع عليهم التدقيق من خلال برنامج مسبق لانتقاء الملفات الجبائية، وهذا باقتراح من مفتشيات الضرائب المعنية بالملفات ثم المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية، لتصادق على البرنامج المقترح أو تعدله.⁽¹⁾

كما تسند لمديرية الأبحاث والمراجعات DRV مهمة الرقابة الجبائية بتوفر شرط مستوى رقم الأعمال للأربع سنوات الأخيرة محل التدقيق، أما الهدف الرئيسي لهذا الجهاز هو سد منافذ التهرب الضريبي واسترجاع حقوق الخزينة العمومية بوضع إستراتيجية عمل لذلك، وتتمثل في:⁽²⁾

- الكشف عن التيارات الكبيرة للتهرب الضريبي، مما يستوجب الأولوية في برمجة الملفات الضخمة.
- جعل الرقابة أكثر شفافية لحماية امتيازات الخزينة العامة من جهة وحقوق المكلفين من جهة أخرى.
- إجراء سلسلة من العمليات لتقييم أداء المصالح الجبائية بهدف رفع نوعية التدقيق إلى أفضل مستوى.
- الالتزام والعمل بجدية وكفاءة عالية في عمليات التدقيق لتساهم في تقليص حجم المنازعات الجبائية.

(1)- الياس قلاب ذبيح: مرجع سابق، ص26.

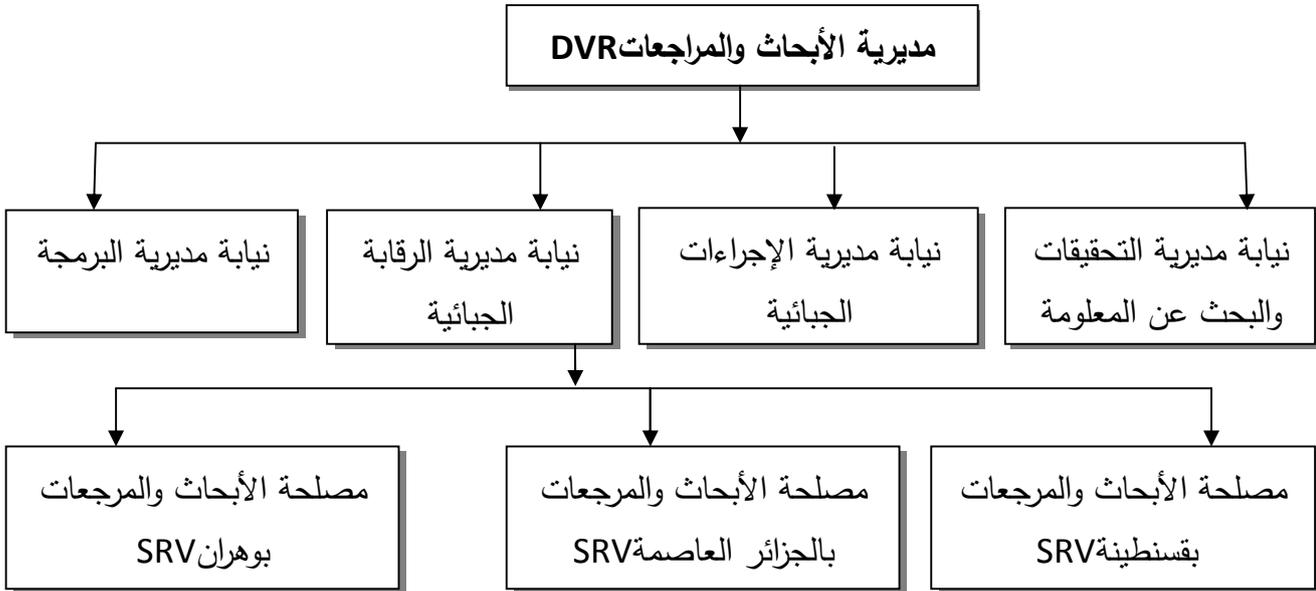
(2)- Bulletin des services fiscaux, DGI, n°19, Alger Print, 2000, page 74-78.

الفصل التطبيقي: دراسة ميدانية-مديرية الضرائب لولاية ميله-

في حين الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات التابعة للمديرية العامة للضرائب يحتوي على أربع مديريات فرعية على المستوى المركزي وثلاث مصالح خارجية على المستوى الجهوي، أما العمل الميداني لهذا الجهاز فينحصر في المصالح الجهوية التابعة لها والمكلفة بعدة مهام منها:⁽¹⁾

- تنفيذ برامج المراجعات مع مراقبة ومتابعة دورية للأنشطة التي تضبط من المديرية المركزية.
- تضمن تسيير وتنظيم وسائل تدخل فرق التدقيق الجبائي المختلفة عبر كامل التراب الوطني.
- تنفيذ كل عملية تدقيق يأمر بها وزير المالية أو المدير العام للضرائب أو كل السلطات المختصة بالاتصال مع مختلف الهيئات، كما تطبق حق الاطلاع على الملفات التي تخضع لاختصاصها.

الشكل رقم (6): الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات



المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 59 المؤرخة في 24/09/2006، الجزائر، ص 09.

2- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية:

إضافة إلى مديرية الأبحاث والمراجعات على المستوى المركزي، فإن المديرية الولائية للضرائب على المستوى المحلي هي أيضا مكلفة بالقيام بعملية الرقابة الجبائية عبر مديرية فرعية مهمة بهذا المجال، إذ تعد الهيئة المختصة بالرقابة عبر إقليمها.

كما أنها مكلفة بتطبيق برامج المراجعة والمصادق عليها من مديرية الأبحاث والمراجعات والتي تكون ضمن إقليم الولاية وتحت شرط رقم الأعمال السنوي المحقق، أما الهيكل التنظيمي لهذا الجهاز فيضم ثلاث (3) مكاتب.

(1)- المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18/09/2006 والمتعلق بتنظيم المصالح الخارجية لإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية، العدد 59 المؤرخة في 24/09/2006، ص 09.

ومن أبرز المهام المسندة له ما يلي:⁽¹⁾

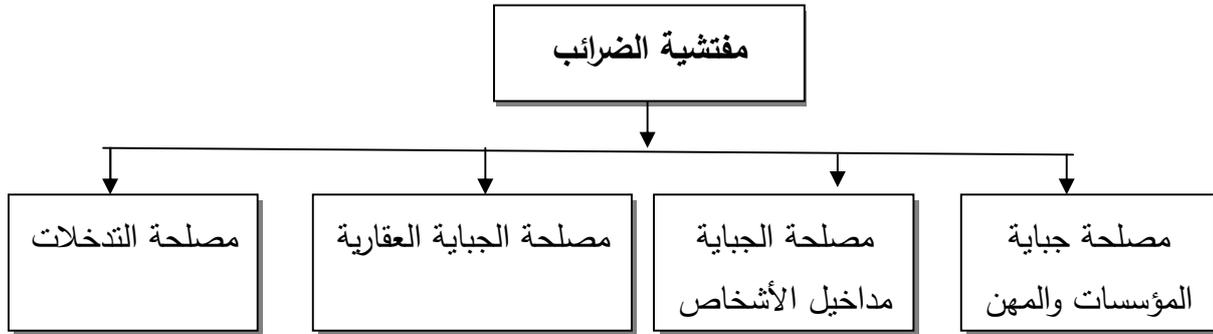
- إعداد بطاقيات لمختلف الإدارات والهيئات التي لديها معلومات عن تأسيس الوعاء الضريبي.
- برمجة التدخلات عن طريق فرق البحث والتدقيق والفرق المختلطة(الضرائب، التجارة والجمارك) قصد البحث عن المادة الخاضعة للضريبة وجمع المعلومات لإعداد البطاقيات ومقارنة المعلومات.
- تقييم أنشطة المفتشيات وتقديم اقتراحات من شأنها أن تساهم في تحسين عملية البحث عن المادة الخاضعة للضريبة.

- استقبال المعلومات المحصل عليها لتصنيفها وتوزيعها على مفتشيات الضرائب المعنية لاستغلالها.
- تقديم كل الاقتراحات والآراء الرامية إلى تحسين حفظ المعلومات واستغلالها مع مراقبة استعمالها.
- برمجة القضايا الخاضعة للمراجعة السنوية والمتابعة المستمرة لإنجاز البرنامج في الآجال المحددة.
- متابعة ومراقبة عمل فرق التدقيق والسهر على تنفيذ تدخلاتهم وفقا للنصوص القانونية المعمول بها.
- الحرص على تحصيل مختلف الضرائب والرسوم الناتجة عن عمليات المراجعة ومتابعتها باستمرار.

3- مفتشيات الضرائب:

تتولى مفتشية الضرائب على الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بكل مكلف بالضريبة، فتقوم بالبحث وجمع المعلومات الجبائية واستغلالها ومراقبة التصريحات وإصدار الجداول الضريبية وكشوف العائدات.⁽²⁾

الشكل رقم(7): الهيكل التنظيمي العام لمفتشية الضرائب



المصدر: سليمان عتير، مرجع سابق، ص111.

(1)- القرار المتعلق بتحديد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحياتها لوزارة المالية المؤرخ في

1998/07/12، المواد من 52 -55، الجريدة الرسمية، العدد 79، الصادرة بتاريخ: 1998/10/25، ص23.

(2)- المرسوم التنفيذي رقم 60-91 المؤرخ في فبراير 1991 المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، المادة 12،

الجريدة الرسمية، العدد 09، المؤرخة في 1991/02/27.

- أما مهام مفتشية الضرائب واعتمادا على المصالح المكونة لها فتتمثل في:⁽¹⁾
- مراقبة التصريحات الشهرية أو الفصلية.
 - المتابعة والمراقبة المستمرة للملفات الجبائية فيما يخص الثغرات التي تطرأ على طبيعة النشاط من جهة، وعلى الطبيعة القانونية للمكلفين بالضريبة من جهة أخرى.
 - تحديد الوعاء الضريبي للمكلفين الجدد، وإعادة تحديد الوعاء للذين ثبت عليهم نشاط أكبر من الذي صرحوا به.
 - تسجيل المنازعات والطعون وتقديم الحلول المناسبة.

ثانيا/ الهيئات المختصة حديثا بالرقابة الجبائية:

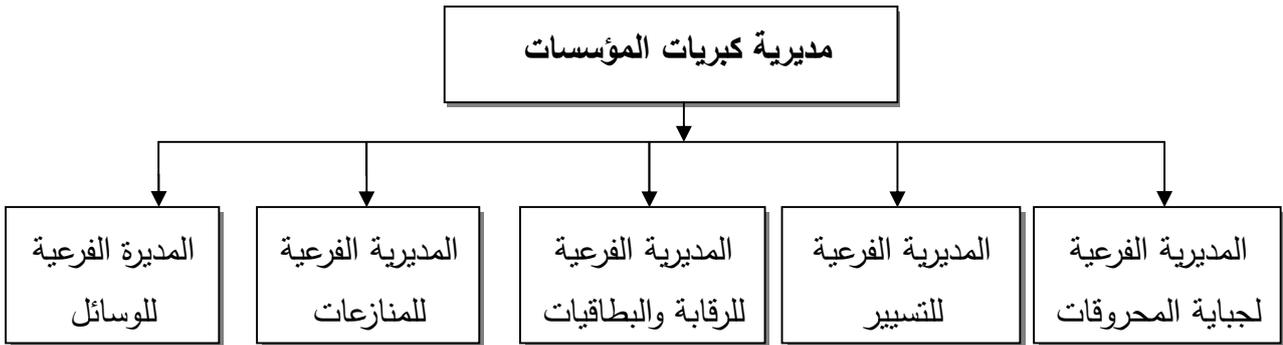
يهدف مواكبة التطورات الحديثة والتحكم بشكل فعال في تسيير ملفات المكلفين بالضريبة، قامت المديرية العامة للضرائب بإنشاء هيكل تنظيمية إدارية جديدة ابتداء من سنة 2002 وهي:

1- مديرية كبريات المؤسسات (DGE) Direction des grandes entreprises

تم إنشاء مديرية كبريات المؤسسات في سنة 2002، وهي مديرية تابعة للإدارة العامة للضرائب، تقوم بالرقابة الجبائية للمؤسسات الكبرى في الجزائر، وتقوم بمتابعة المؤسسات الكبيرة التي لا يقل رقم أعمالها عن 100 مليون دج، كما تشكل مكان لدفع التصاريح، وتسديد الضرائب وقد باشرت عملها في سنة 2006، حيث تقوم بمتابعة المؤسسات البترولية والمؤسسات التجارية والصناعية الكبرى من الناحية الجبائية.⁽²⁾

أما هيكلها التنظيمي فهو كما يلي:

الشكل رقم(8): الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات



المصدر: سليمان عتير، مرجع سابق، ص47.

تتكفل مديرية كبريات المؤسسات فيما يخص المؤسسات الخاضعة لمجال اختصاصها بمهام الوعاء والتحصيل والمراقبة ومنازعات الضرائب والرسوم الواقعة على عاتق الأشخاص الطبيعيين والمعنويين

(1)- سليمان عتير: مرجع سابق، ص46.

(2)- إلياس قلاب ذبيح: مرجع سابق، ص29.

- والجماعات المشكلة بقوة القانون أو فعليا أو الكيانات مهما يكن شكلها القانوني، ومهما كان محل مؤسستها الرئيسي أو مديرياتها الفعلية أو مقرها، ويمكن ذكر مهامها في: (1)
 - مسك وتسيير الملف الجبائي للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصها.
 - مراقبة الملفات حسب كل وثيقة.
 - إصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتنفيذ عمليات التحصيل والطابع وتعاينها وتصادق عليها.
 - التكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى.
 - المراقبة المسبقة وتصفية حسابات التسيير.
 - البحث عن المعلومات الجبائية وتجميعها واستغلالها، وكذا مراقبة التصريحات.
 - إعداد وانجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين بالضرائب وتقييم نتائجها.
 - دراسة التظلمات ومعالجتها.
 - متابعة المنازعات الإدارية والقضائية.
 - معالجة طلبات التخفيض الإداري.
- ومن أهداف إنشاء هذه المديرية هو التحكم الجيد في تسيير الملفات الجبائية المهمة والممثلة في حجم نشاطات المكلفين بالضريبة من حيث الحصيلة الضريبية والتي تقارب نسبتها 70 % من الإيرادات الجبائية. (2)

مع متابعتها المستمرة والدقيقة لكونها تملك خيرة الإطارات والأعوان من اجل ضمان حصيلة أكبر والتخفيف من حدة التهرب الضريبي.

2-مركز الضرائب:

- هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي ومرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب، كما يتكفل مركز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية لمختلف المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي ولا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 100.000.000دج، بالإضافة إلى المهن الحرة ويختص هذا المركز في كل المراحل من تحديد الوعاء إلى التحصيل مع تكليفه بالرقابة الجبائية والمنازعات في حدود صلاحيته. (3)
- ونظراً لقرب تواجد مراكز الضرائب للمكلفين فله عدة مهام على كل المستويات نذكر منها:
 - التسيير والتكفل بملفات المكلفين ومراقبتها باستمرار للتخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي.
 - في حالة وجود تجاوزات خطيرة يحول الملف الجبائي إلى عملية التدقيق المعمق بهدف التطهير.
 - القيام بالبحث عن المعلومات الجبائية والمادة الخاضعة للضريبة لجمعها واستغلالها بشكل أمثل.

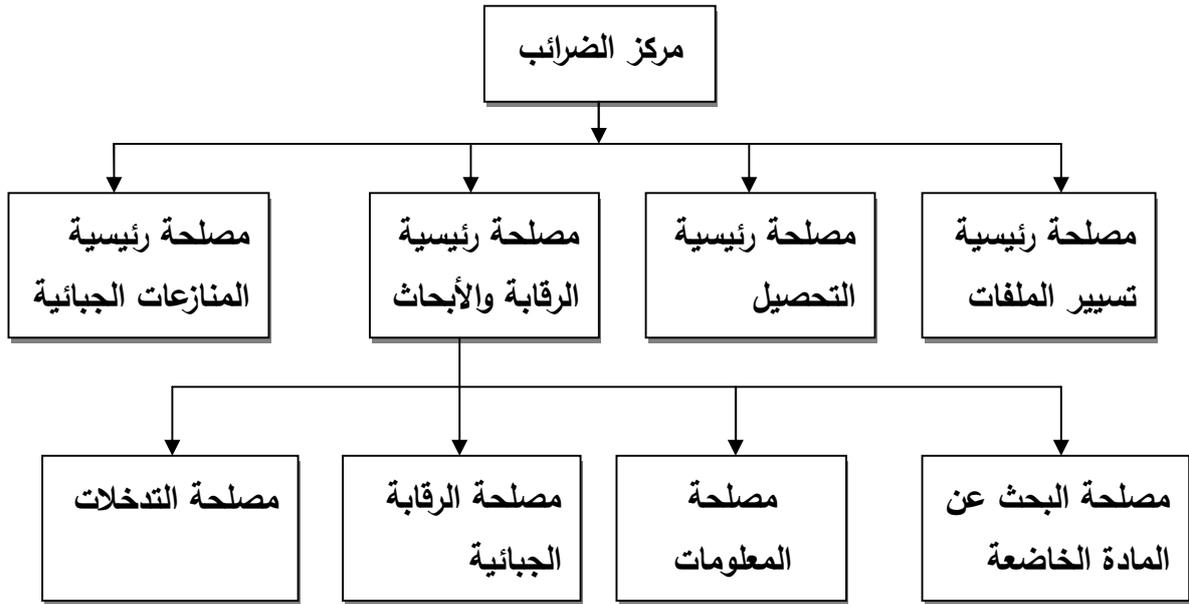
(1)- المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327، مرجع سابق، ص 10.

(2)- La lettre de la DGI, N° 30, 2008, p06.

(3)- المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327، مرجع سابق، ص 10.

- إعداد وانجاز برامج التدخلات والرقابة الجبائية لدى المكلفين بالضريبة مع تقييم النتائج المحصلة.
 - التعجيل بتسوية النزاعات الجبائية والشكاوى الخاصة بالمكلفين بالضريبة المتواجدة تحت سلطتها.
- كما يرجع التأخر في توسيع وتنفيذ تجربة مراكز الضرائب باستثناء المراكز النموذجية إلى تعطل إنشائها بسبب عدم توفر العقار اللائق والملائم (كما هو الحال بولاية ميلة)، وكذا التكاليف المالية الضخمة لإنجاز ما يقارب 65 مركز مبرمج عبر التراب الوطني.
- أما الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب فهو كما يلي:

الشكل رقم (9): الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب



المصدر: المرسوم التنفيذي رقم 327/06 المؤرخ في 18/09/2006، مرجع سابق، ص 22.

ثالثا/ الوسائل البشرية المكلفة بالرقابة الجبائية:

لأداء مهام الرقابة الجبائية بالجودة المرجوة وفرت إدارة الضرائب الإمكانيات البشرية اللازمة لذلك، والتي خول لها القانون معايير انتقاء الموارد البشرية التي تمتاز بالخبرة والكفاءة المهنية العالية، كما حدد المشرع الجبائي مسؤولياتهم اتجاه الإدارة الجبائية واتجاه المكلفين بالضريبة.

1- الأعدان المكلفين بالرقابة الجبائية:

إن الرقابة الجبائية هي من حق الإدارة الجبائية وحدها، والتي تمارس من طرف موظفيها من خلال التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء المراجعات الضرورية للوعاء، ومراقبة التصريحات، كما يجب أن يكون للعون المدقق بطاقة انتداب تسلم له من طرف المديرية العامة للضرائب لاستظهارها عند

القيام بوظيفته، وهي تبين صفة العون المحقق كالهوية، الرتبة، وحتى الوظيفة المسندة إليه، كما يمكن أن تسحب هذه البطاقة في حالة التوقف عن العمل وترجع عند الاستئناف.⁽¹⁾ والموظفين المكلفين بذلك هم:⁽²⁾

1-1- المدير الفرعي للرقابة الجبائية:

وهو المسؤول المباشر عن إعداد برنامج المراجعات الممنوحة للمصلحة، كما يراقب أعمال فرق التحقيق الجبائي، ويستقبل في بعض الحالات المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية بصفته ممثل الإدارة، كما يحرص على ضمان إجراء التدقيق وفقا للأسس القانونية، ويسهر على مدى تطبيق الضمانات الممنوحة لمكلفين في إطار مجالات التدقيق المحاسبي والجبائي.

بالإضافة إلى ذلك يقوم بصفة دورية بجمع رؤساء وفرق التحقيق للقيام بدراسة الأعمال المنجزة والمبرمجة، لتقديم الملاحظات والاقتراحات اللازمة بهدف تحسين شروط العمل، كما يعمل على نقل تقارير المراجعات للمديرية الجهوية للضرائب التابعة لها إقليميا.

1-2- رئيس مكتب الأبحاث والمراجعات:

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

1-3- الأعوان المحققين:

حتى تسند مهمة التحقيق لأعوان الإدارة الجبائية يجب على الأقل أن يكونوا حاملين رتبة مفتشي الضرائب، وهذا التزاما بالتشريع الجبائي: " لا يمكن إجراء المراجعات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل."⁽³⁾

كما يسند إلى الأعوان المحققين مهام التدخل وأعمال المراجعة بكل مراحلها مع الإشارة إلى انه يجب أن تنجز مهامهم في مقرات المكلفين، باستثناء حالات خاصة مرخصة من طرف المدير الولائي تحت طلب المكلف بالضريبة مع ذكر السبب المقنع للقيام بعملية التحقيق خارج مقره وتنقل إلى مكاتب الأعوان المحققين.

(1)- المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 90-334 المؤرخ في 27/10/1990 المتضمن القانون الأساسي للعمال التابعين لأسلاك الإدارة المالية.

(2)- نوي نجاة: مرجع سابق، ص 44.

(3)- المادة 20-2 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017، مرجع سابق، ص 10.

2- مسؤولية الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية:

عند ممارسة أعوان الضرائب لمهامهم لاسيما تلك المتعلقة بالرقابة الجبائية يتعين عليهم احترام قواعد أخلاقيات المهنة، لذلك يرمي التوازن بين حقوق وواجبات الأعوان إلى حمايتهم من النزاعات التي تعترضهم، كما وضع المشرع الجبائي عدة التزامات مرتبطة بصفته كممثل للدولة منها: (1)

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

كما يترتب على عاتق الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية عدة مسؤوليات ملخصة فيما يلي: (2)

2-1- المسؤولية المدنية:

يتحمل عون الضرائب المسؤولية المدنية، عند إلحاق الضرر بالغير وهي نتيجة لخطأ أو عدم الانتباه أو إهمال قام به العون بنفسه أو أشخاص آخرين تحت مسؤوليته وهذا بمقتضى أحكام المادة 124 من القانون المدني الجزائري، ولا يكون كل موظف أو عون عمومي مسؤولا شخصيا عن عمله الذي أضر بالغير إذا قام به تنفيذا لأوامر صدرت إليه من رئيسه الإداري.

2-2- المسؤولية الجنائية:

يمكن اعتبار الموظف مسؤولا من الناحية الجنائية عندما يقوم بارتكاب جناية أو جنحة ينص ويعاقب عليها قانون العقوبات، ويلغى الإجراء الجنائي المتخذ اتجاه العون أليا بالإجراء التأديبي. ومن بين الأعمال التي تعتبر جناية أو جنحة نجد منها: التعسف في استعمال المنصب، استغلال النفوذ، الرشوة، اختلاس الأموال، تزوير وثائق... الخ.

2-3- المسؤولية التأديبية:

يعتبر الموظف الذي يقوم بارتكاب خطأ مهني مسؤولا من الناحية التأديبية ويتعرض للعقوبات المقررة حسب درجة الخطأ المرتكب والمصنفة إلى أربعة (04) درجات مختلفة، أما العقوبات التي حددها القانون فهي: التنبيه، الإنذار الكتابي، التوبيخ، التوقيف المؤقت عن العمل، التنزيل من الدرجة، النقل الإجمالي إلى غاية التسريح.

(1)- المديرية العامة للضرائب: دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، 2007، ص 03.

(2)- نفس المرجع، ص 35.

المطلب الثاني: بطاقة فنية لمديرية الضرائب لولاية ميله

تعتمد الإدارة الضريبية عند قيامها بمهامها على بنيات وهياكل إدارية تتجسد في أقسامها وتنظيماتها ممثلة في الهياكل المحلية والهياكل المركزية.

أولاً/ نشأة المديرية الولائية للضرائب لولاية ميله:

المديرية الولائية للضرائب بميلة هي إدارة عمومية غير مكرزة تابعة لوزارة المالية بالمديرية العامة للضرائب، تأسست المديرية الولائية للضرائب، من بينها مديرية الضرائب لولاية ميله بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 23 فيفري 1991 المتضمن التنظيم واختصاصات المصالح الخارجية للإدارة الجبائية المعدل والمتمم، وتضم هذه المديرية خمسة (05) مديريات فرعية، بالإضافة إلى 11 مفتشية و 09 قباضات وهي: (1)

- 1- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.
- 2- المديرية الفرعية للتحويل.
- 3- المديرية الفرعية للمنازعات.
- 4- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.
- 5- المديرية الفرعية للوسائل.

ثانياً/ الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية ميله:

تمت هيكلة المديرية الولائية للضرائب بموجب المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18/09/2006، والقرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21/02/2009 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، مهيكلة على النحو التالي:

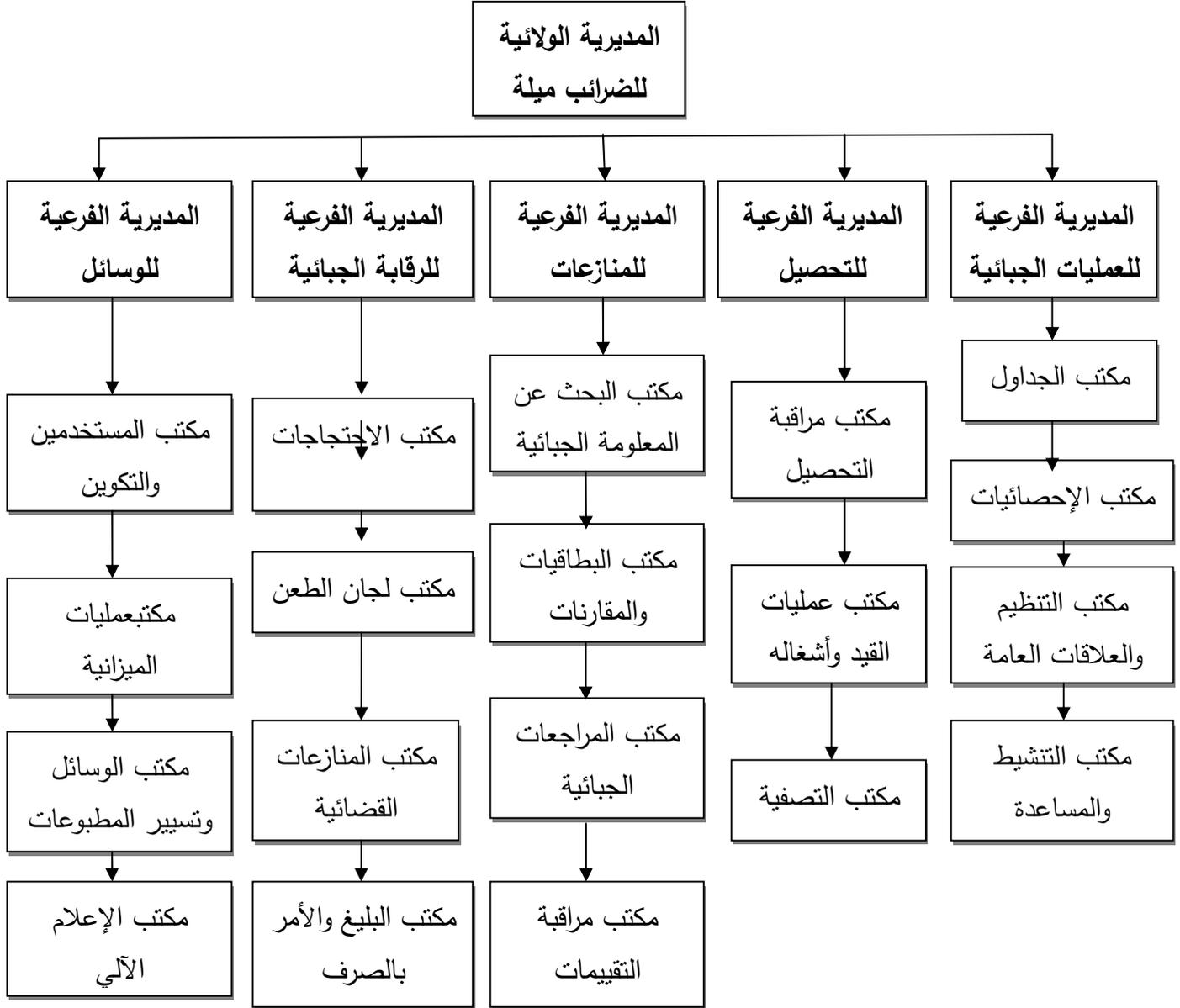
- المديرية الولائية للضرائب
- مفتشيات الضرائب.
- قباضات مختصة.
- مراكز الضرائب.
- مراكز جوارية للضرائب.

(1)- المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 23 فيفري 1991، الجريدة الرسمية، العدد 09، 1991، ص 02.

الفصل التطبيقي: دراسة ميدانية-مديرية الضرائب لولاية ميلة-

والهيكل التنظيمي التالي يبين فروع مديرية الضرائب لولاية ميلة:

الشكل رقم (10): الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب-مديرية الضرائب لولاية ميلة-



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات تم الحصول عليها من مديرية الضرائب الولائية لميلة.

ثالثا/ مهام المديرية الولائية للضرائب لولاية ميلة:

المديرية الولائية للضرائب لولاية ميلة مقسمة إلى خمس (05) مديريات فرعية، ولكل مديرية وظائف

ومهام تؤديها بانتظام من أجل نجاح سير العمل، وهي كالتالي:

1- مهام المديرية الفرعية للعمليات الجبائية: وتكلف بما يأتي:

- تنشيط المصالح وإعداد الإحصائيات وتجميعها، كما تكلف بأشغال الإصدار.

- التكفل بطلبات اعتماد حصص شراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ومتابعتها ومراقبتها.

- متابعة أنظمة الإعفاء والامتيازات الجبائية الخاصة.
- وتتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة (04) مكاتب وهي:
 - 1-1- مكتب الجداول:** ويكلف لاسيما بما يأتي:
 - التكفل بالجدول العامة والمصادقة عليها.
 - التكفل بمصفوفات الجداول العامة وسندات التحصيل.
 - 1-2- مكتب الإحصائيات:** ويكلف ب:
 - استلام إحصائيات الهياكل الأخرى في المديرية الولائية.
 - مركزة المنتجات الإحصائية الدورية الخاصة بالوعاء الضريبي.
 - مركزة الوضعيات الإحصائية الدورية وضمان إحالتها إلى المديرية الجهوية للضرائب.
 - 1-3- مكتب التنظيم والعلاقات العامة:** ويكلف ب:
 - استلام ودراسة طلبات الاعتماد في نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة مع تسليم هذه الاعتمادات.
 - متابعة الأنظمة الجبائية الخاصة والامتيازية.
 - نشر المعلومات الجبائية واستقبال الجمهور وإعلامه وتوجيهه.
 - 1-4- مكتب التنشيط والمساعدة:** ويكلف بضمان ما يأتي:⁽¹⁾
 - التكفل بالاتصال مع الهياكل الجهوية والمديريات الولائية للضرائب، وكذا تنشيط المصالح المحلية ومساعدتها قصد تحسين مناهج العمل وانسجامها.
 - متابعة تقارير التحقيق في التسيير ومعالجتها.
 - 2- مهام المديرية الفرعية للتحصيل:** وتكلف بما يلي:
 - التكفل بالجدول وسندات الإيرادات ومراقبتها ومتابعتها، وكذا التكفل بوضعية تحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى.
 - متابعة العمليات والقيود المحاسبية والمراقبة الدورية لمصالح التحصيل وتنشيط قابضات الضرائب في مجال تنفيذ أعمالها للتطهير وتصفية الحسابات، وكذا التحصيل الجبري للضريبة.
 - التقسيم الدوري لوضعية التحصيل وتحليل النقائص لاسيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير من شأنها أن تحسن الناتج الجبائي.
 - مراقبة القابضات ومساعدتها قصد تطهير حسابات قابضات الضرائب بغية تصفية الحسابات وتطهيرها.⁽²⁾

(1)- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية: المادة 60 من القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 2009/02/21، الجريدة الرسمية، 2009، العدد 20، ص- ص 17-18.

(2)- المادة 65 من القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 2009/02/21، نفس المرجع، ص 18.

وتتكون هذه المديرية الفرعية من:

2-1- مكتب مراقبة التحصيل: ويكلف بـ:

- دفع نشاطات التحصيل.

- المحافظة على مصالح الخزينة بمناسبة الصفقات العقارية الموثقة وعند إرجاع فائض المدفوعات.

- إعداد عناصر الجباية الضرورية لوضع الميزانية وتبليغها للجماعات المحلية وكذا الهيئات المعنية.

2-2- مكتب متابعة عمليات القيد وأشغاله: ويكلف بضمان:

- متابعة أعمال التأشير والتوقيع على المدفوعات وعلى شهادات الإلغاء من الجداول وسندات الإيرادات المتكفل بها.

- المراقبة الدورية لوضعية الصندوق وحركة الحسابات المالية والقيم غير النشطة.

- التكفل الفعلي بالأوامر والتوصيات التي يقدمها المحققون في التسيير، بخصوص مهام مراقبتها وتنفيذها.

- ضمان إعداد وتأشير عمليات القيود عند تسليم المهام بين المحاسبين.

2-3- مكتب التصفية: ويكلف بـ:⁽¹⁾

- مراقبة التكفل بالجداول العامة وسندات التحصيل أو الإيرادات المتعلقة بمستحقات ومستخرجات الأحكام والقرارات القضائية في مجال الغرامات والعقوبات المالية أو الموارد غير الجبائية.

- استلام المنتجات الإحصائية التي يعدها قابضو الضرائب والمصادقة عليها.

- مركزة حسابات تسيير الخزينة والمستندات الملحقة.

- التكفل بجداول القبول في الإرجاء للمبالغ المتعذر تحصيلها وجدول تصفية منتجات الخزينة وسجل الترحيل ومراقبة كل ذلك.

3- مهام المديرية الفرعية للرقابة الجبائية: وتكلف بـ:

- إعداد برامج ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها. وتتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة (04) مكاتب تتمثل في:

3-1- مكتب البحث عن المعلومة الجبائية: والذي يعمل في شكل فرق ويكلف بـ:

- تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعنى بوعاء الضريبة ومراقبتها وكذا تحصيلها.

- تنفيذ برامج التدخلات والبحث، وكذا تنفيذ حق الاطلاع وحق الزيارة بالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية.

(1)- المواد 66، 67، 68 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21/02/2009، مرجع سابق، ص 18.

3-2- مكتب البطاقات والمقارنات: ويكلف بما يأتي:

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

3-3- مكتب المراجعة الجبائية: الذي يعمل في شكل فرق ويكلف بضمان ما يأتي:

- متابعة تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة.
 - تسجيل المكلفون بالضريبة في مختلف برامج المراقبة.
 - إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية التقييمية.
- 3-4- مكتب مراقبة التقييمات:** يعمل في شكل فرق ويكلف ب:⁽¹⁾

- استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجاناً.
 - المشاركة في أشغال التعيين للمعايير (التطبيق).
- 4- مهام المديرية الفرعية للمنازعات:** وهي مكلفة ب:⁽²⁾
- معالجة الاحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي أو المرحلة الاعفائية وتبليغ القرارات المتخذة والأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة.
 - معالجة طلبات الاسترجاع والدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة.
 - تشكيل ملفات إيداع التظلمات أو طعون الاستئناف والدفع أمام الهيئات القضائية.
 - المختصة عن مصالح الإدارة الجبائية.
- وتتكون هذه المديرية من أربع (04) مكاتب:

4-1- مكتب الاحتجاجات: ويكلف ب:

- استلام ودراسة الطعون الهادفة سواء إلى إرجاع الحقوق أو إلى إلغاء قرارات الملاحقة أو إلى المطالبة بأشياء محجوزة.
- استلام ودراسة الطلبات المتعلقة باسترجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.

4-2- مكتب لجان الطعن: ويكلف ب:

- دراسة الاحتجاجات أو الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة وتقديمها للجان المصالح والطعن النزاعي أو الاعفائي المختصة.

(1)- المواد من 70-78 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21، مرجع سابق، ص ص 18-19.

(2)- المادة 69 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21، نفس المرجع، ص 18.

- تلقي الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب الرامية إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو إخلاء المسؤولية أو إجراء دفع أقساط ضريبية أو رسوم أو حقوق غير قابلة للتحصيل وعرضها على لجنة الطعن الاعفائي المختصة.

4-3- مكتب المنازعات القضائية: ويكلف بـ:

- إعداد وتكوين ملفات إيداع الشكاوى لدى الهيئات القضائية الجزائرية المختصة.
- الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة على مصالح الإدارات الجبائية عند الاحتجاج على فرض ضريبة.

4-4- مكتب التبليغ والأمر بالصرف: ويكلف بـ:

- تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات المتخذة برسم مختلف أصناف الطعن.
- الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة مع إعداد الشهادات الخاصة بذلك.

5- مهام المديرية الفرعية للوسائل: وتكلف بـ:⁽¹⁾

- تسيير المستخدمين والميزانية والوسائل المنقولة وغير المنقولة للمديرية الولائية للضرائب.
- السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتنسيقها، وكذا السهر على إبقاء المنشآت التحتية والتطبيقات المعلوماتية في حالة تشغيل.

وتتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة (04) مكاتب:

5-1- مكتب المستخدمين والتكوين: ويكلف بـ:

- السهر على احترام التشريع والتنظيم الساريين المفعول في مجال تسيير الموارد البشرية والتكوين.
- انجاز أماكن ضبط التعداد وترشيد مناصب العمل التي يشرع فيها بالاتصال مع الهياكل المعنية في المديرية الجهوية.

5-2- مكتب عمليات الميزانية: ويكلف بـ:

- القيام في حدود صلاحياته بتنفيذ عمليات الميزانية.
- تحرير أمر بصرف ملفات استرداد الرسم على القيمة المضافة، وذلك في حدود الاختصاص المخول به.

- تحرير أمر بالصرف فوائد المدفوعات الناتجة عن استعمال شهادات الإلغاء الصادرة بخصوص الضرائب محل النزاع الموجودة في حدود اختصاص المديرية الولائية للضرائب ومراكز الضرائب.

- الإعداد السنوي للحساب الإداري للمديرية.

(1)- المادة 79 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21/02/2009، مرجع سابق، ص 19.

5-3- مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف: وتكلف ب:

- تسيير الوسائل المنقولة وغير المنقولة، وكذا مخزن المطبوعات وأرشيف كل المصالح التابعة للمديرية الولائية للضرائب.

- تنفيذ التدابير المشروع فيها من اجل ضمان أمن المستخدمين والهيكل والعتاد والتجهيزات مع إعداد تقارير دورية عن ذلك.

5-4- مكتب الإعلام الآلي: ويكلف ب:⁽¹⁾

- التنسيق في مجال الإعلام الآلي بين المصالح على الصعيدين المحلي والجهوي.

- المحافظة في حالة شغل للمنشآت التحتية التكنولوجية ومورده.

المبحث الثاني: دراسة حالة ميدانية لملفات خاضعة للرقابة الجبائية

سوف نركز في هذا المبحث على دراسة حالة ميدانية لملف خاضع للتحقيق المحاسبي، وكذلك ملف آخر خاضع لتقنية VASFE، وهذا اعتمادا على المعلومات المستقاة من فرقة التفتيش والتحقيق الجبائي التابعة للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية ميله.

المطلب الأول: دراسة حالة ميدانية للتحقيق المحاسبي لمؤسسة اقتصادية على مستوى S/DCF

أولا/ المرحلة التحضيرية:

الإجراءات التحضيرية هي أول الأشغال التي يقوم بها العون المحقق قبل أن يباشر مهامه، حيث يقوم بجمع المعلومات اللازمة عن طريق اتصاله بالمكلف المعني بالتحقيق، كما يقوم بمراسلة مختلف الهيئات العمومية والمؤسسات المالية والموردين الذين يتعامل معهم هذا المكلف من خلال استخدام الإدارة الجبائية لحق الاطلاع.

ثانيا/ بطاقة فنية حول المكلف بالضريبة:

- **الطبيعة القانونية للمكلف:** مؤسسة ذات المسؤولية المحدودة والشخص الوحيد X.
- **طبيعة نشاط المكلف بالضريبة:** مقولة الأشغال العمومية والبناء.
- **سنوات التحقيق:** 2011، 2012، 2013، 2014.
- **الضرائب والرسوم المعنية بالتحقيق:** الرسم على القيمة المضافة (TVA)، الرسم على النشاط المهني (TAP)، الضريبة على أرباح الشركات (IBS)، الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة (RCM)، الضريبة على الدخل الإجمالي/ أجور (IRG/S)، حقوق الطابع.

(1)- المواد من 80-83 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21، مرجع سابق، ص ص 19-20.

ثالثا/ إجراءات الشروع في الرقابة:

- ✓ إرسال إشعار بالتحقيق مع وصل استلام مرفق بميثاق المكلف بالضريبة⁽¹⁾، كما يمكن تسليمه عن طريق اليد.
- ✓ فحص الوثائق ومختلف التصريحات التي يتضمنها الملف الجبائي، من خلال تركيز العون المحقق على مواعيد اكتتاب مختلف التصريحات الدورية المعنية بعملية التحقيق، خاصة منها الميزانية ولواحقها.
- ✓ نقل مباشر لحسابات أصول وخصوم الميزانية مع جدول حسابات النتائج للسنوات محل التحقيق، وهذا على جدول مقارنة الميزانيات وكشف المحاسبة⁽²⁾، وذلك لإعطاء صورة واضحة عن ميزانية المكلف، كما يعد المحقق بطاقة بداية أشغال التحقيق.⁽³⁾
- ✓ يجب أن يثبت تاريخ انتهاء التحقيق بعين المكان بمحضر يدعى المكلف لإمضائه مع المحققين تسجل الإشارة عند رفض المكلف الإمضاء.⁽⁴⁾

رابعا- فحص المحاسبة والإجراءات النهائية للتحقيق:

أ - فحص المحاسبة:

دراسة الوضعية الجبائية والمحاسبية لمؤسستكم خلال سنوات 2011، 2012، 2013، 2014 والتي تمت وفقا للإشعار بالتحقيق والتفتيش رقم 2015/782 والمعد بتاريخ 2015/05/19، حيث تم تسجيل الملاحظات التالية:

❖ المحاسبة من حيث الشكل: تم تقديم الدفاتر المحاسبية التالية:

- 📌 دفتر اليومية العامة مسجل تحت رقم: 2005/132 بتاريخ: 2005/10/11 مؤشر ومصادق عليه من طرف محكمة ميله.
- 📌 دفتر الجرد مسجل تحت رقم: 2014/75 بتاريخ: 2014/07/27 مؤشر ومصادق عليه من طرف محكمة ميله.
- 📌 سجل الأجرة مسجل تحت رقم: 2003/189 بتاريخ: 2003/06/08 مؤشر ومصادق عليه من طرف محكمة ميله.
- 📌 الوثائق التبريرية المختلفة (فواتير الشراء، فواتير البيع، اليوميات المساعدة، دفتر الأستاذ، فواتير إثبات المصاريف).

(1)- أنظر الملحقين رقم (1 و 2).

(2)- أنظر الملحقين رقم (3 و 4).

(3) - أنظر الملحق رقم (5).

(4)- أنظر الملحق رقم (6).

❖ المحاسبة من حيث المضمون:

➤ سنة 2011:

تسجيل غرامات التأخر عن تسديد أقساط الإيجار المالي (LAEZING) ضمن حساب التكاليف **613** (إيجارات)، وهذا للفاتورة رقم **9184** المؤرخة في 2010/06/06 والفاتورة رقم **14311** المؤرخة في 2010/09/27 تفصيلهما كما يلي:

جدول رقم (7) خاص بالتبليغ الأولي: ملخص للفواتير التي سجلت غرامات تسديد أقساطها ضمن الحساب **613** (إيجارات)

الوحدة: دج

البيان	المبلغ بكل الرسوم	م. الرسم	المبلغ بدون رسوم	رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة
الشركة العربية للايجار المالي	64.079,26	17%	54.768,60	9184	2011/06/06
الشركة العربية للايجار المالي	717. 979,48	17%	613.657,67	14311	2011/09/27
-	782.058,74	/	668.426,27	المجموع	

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ميله.

مجموع الفاتورتين البالغ: 668.426,27 دج سيضاف إلى الربح المصرح به نظرا لكون العقوبات والغرامات ليس لكم الحق في خصمها استنادا إلى نص المادة 141-06 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، كما سيتم استرجاع الرسم على القيمة المضافة للفاتورة 14311 الذي قتمت بخصمه في تصريح شهر ديسمبر 2011 والمقدر ب: 104.322,00 دج.

✓ تسجيل الفاتورة رقم 5609 المؤرخة في 2011/04/01 والفاتورة رقم 5250 المؤرخة في 2011/04/01 للشركة العربية للايجار المالي مرتين متتاليتين تفصيلهما كالآتي:

جدول رقم (8) خاص بالتبليغ الأولي: الفواتير المسجلة مرتين متتاليتين للشركة العربية للايجار المالي

الوحدة: دج

البيان	المبلغ بكل الرسوم	م. الرسم	المبلغ بدون رسوم	رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة
الشركة العربية للايجار المالي	437 556,00	17%	373 979,49	5609	2011/04/01
الشركة العربية للايجار المالي	437 556,00	17%	373 979,49	5250	2011/04/01
	875 112,00	/	747 958,98	المجموع	

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ميله.

مجموع الفاتورتين البالغ: 747.958,98 دج سيضاف إلى الربح المصرح به، أما فيما يخص الرسم على القيمة المضافة فقد تم تسويته على مستوى المفتشية حسب الورد الفردي رقم 2013/312 ✓ تسجيلكم للمبالغ التالية في الحساب "168300" ديون أخرى بجعل حساب الصندوق مدينا:

- مبلغ 980.000 دج
- مبلغ 1.100.000.00 دج

الفصل التطبيقي: دراسة ميدانية-مديرية الضرائب لولاية ميله-

هذه المبالغ تم تسجيلها محاسبيا بتقديمكم لوثائق محررة في البلدية، لكن من دون إثباتكم للإمكانات المالية المقرض، وعليه سيتم اعتبارها أرقام أعمال غير مصرح بها.⁽¹⁾

➤ سنة 2012:

✓ تسجيل فاتورة خدمات ضمن الحساب "615" بقيمة 509.430,00 دج خارج الرسم دون تقديمها وعليه ستضاف إلى الريح المصرح به.

✓ تسجيل فاتورة خدمات ضمن الحساب "613" بقيمة 2.187.224,88 دج خارج الرسم بتاريخ 2011/06/04 دون تقديمها، وعليه ستضاف إلى الريح المصرح به.

✓ بتفحص الميزانية الجبائية لسنة 2012 تبين تسجيلكم لمبلغ 5.207.333,00 دج ضمن أعباء المستخدمين، لكن بمقارنة هذا المبلغ بما هو مقيد محاسبيا يتبين وجود فرق مقداره 1.590.000,00 دج حيث أن المبلغ المقيد محاسبيا هو 3.617.333,00 دج وهو المبلغ المصرح به لدى الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي (CNAS) وعليه الفرق سيضاف إلى الريح المصرح به.

✓ عدم خصمكم للغرامات والعقوبات المسجلة ضمن الحساب "656" عند تحديدكم للريح الجبائي وهذا مخالف لنص المادة 141-06 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وعليه سيعاد دمج هذا المبلغ والمقدر ب: 319.231,00 دج ضمن الأرباح المصرح بها.

✓ هناك أرقام أعمال محصلة عن طريق البنك ولكنكم لم تصرحوا بها ضمن سلسلة G50 وهي مفصلة كالآتي:

جدول رقم (9) خاص بالتبليغ الأولي: المبالغ المحصلة عن طريق البنك وغير مصرح بها

الوحدة: دج

البيان	المبلغ بكل الرسوم	م. الرسم	المبلغ بدون رسوم	تاريخ التحصيل	البنك
وضعية الأشغال رقم 02 تمالوس	9.973.861	7%	9.321.365	24/08/2011	CPA MILA
وضعية الأشغال رقم 03 تمالوس	5.700.174	7%	5.327.265	27/09/2011	CPA MILA
/	12.973.000	17%	11.088.035	20/12/2011	SGA CON
	28.647.035	/	25.736.665		المجموع

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ميله.

مبلغ 25.736.665 دج سيخضع للرسم على القيمة المضافة بمعدلي 7% و 17% حسب نص المادتين 21 و 23 من قانون الرسم على رقم الأعمال، كما سيخضع للرسم على النشاط المهني بمعدل 2% حسب نص المواد 217-222 من قانون الضرائب المباشرة.

(1)- République algérienne démocratique et populaire , ministère des finance , **la lettre de la DGI** /N°695/2009 .

الفصل التطبيقي: دراسة ميدانية-مديرية الضرائب لولاية ميله-

✓ هناك فاتورتين مسجلتين مرتين متتاليتين تفصيلهما كالآتي:

جدول رقم (10) خاص بالتبليغ الأولي: الفواتير المسجلة مرتين متتاليتين

الوحدة: دج

البيان	المبلغ بكل الرسوم	حقوق الطابع	م. الرسم	المبلغ بدون رسوم	رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة
/	99.262,80	982,80	17%	84.000,00	106/12	/
/	95.599,53	946,53	17%	80.900,00	178/12	/
	194.862,33	1.929,33	/	164.900,00	المجموع	

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ميله.

مجموع الفاتورتين البالغ: 164.900,00 دج سيضاف إلى الربح المصرح به.

✓ من خلال تتبعنا للكشف البنكي (القرض الشعبي الجزائري وكالة ميله) تبين وجود مبلغ 2.000.000,00 دج تم تحصيله بتاريخ 2012/06/06 دون تسجيله محاسبيا، هذا المبلغ سيضاف إلى رقم الأعمال المحصل، والمفوتر والأرباح.

➤ **سنة 2013:**

✓ مراجعة فواتير الشراء بينت أنكم قمتم بتسوية بعضها عن طريق الصندوق رغم تجاوز مبلغها 100.000 دج.

جدول رقم (11) خاص بالتبليغ الأولي: ملخص لفواتير الشراء التي سويت عن طريق الصندوق

الوحدة: دج

رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة	اسم المورد	المبلغ خارج الرسم	رقم م	مبلغ بكل رسوم
12246	16/09/2012	SARL El Guedra	5.741.442,00	530.365,00	6.271.807,00
33	20/11/2012	EURLHadjab Ahmed imp-exp	1.709.796,00	290.665,00	2.000.461,00
2006	19/12/2012	SARL IGBS	427.350,00	72.649,00	499.999,00
619	17/12/2012	SARL FBVM	1.087.838,00	184.932,00	1.272.770,00
		المجموع	8.966.426,00	1.078.611,00	10.045.037,00

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ميله.

الرسم على القيمة المضافة الخاص بهذه الفواتير غير قابل للخصم، نظرا لغياب إثبات كيفية تسديد قيمة الفواتير بطريقة غير نقدية طبقا لما تنص عليه المادة 30 من قانون الرسم على رقم الأعمال المعدلة والمتممة بموجب المواد 7 من قانون المالية لسنة 2006 و 19 من قانون المالية لسنة 2008 و 24 من قانون المالية لسنة 2009 و 16 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010 و 32 من قانون المالية لسنة

الفصل التطبيقي: دراسة ميدانية-مديرية الضرائب لولاية ميله-

2011، حيث يجب حسب هذه المواد تقديم المبررات التي تثبت أن التسوية تمت بطريق غير نقدية كشرط أساسي للاستفادة من حق استرجاع الرسم.

✓ بمقارنة مشترياتكم مع وضعيات الأشغال المقدمة اتضح أنكم قمتم باستهلاك مواد غير موجودة في وضعيات الأشغال، كما أنكم لم تقوموا بتسجيل أشغال قيد الانجاز في نهاية السنة، كما أنها لم تظهر في حساب المخزون، وعليه ستعتبر بضاعة بيعت على حالها بهامش ربح قدره 20%، كما ستضاف إلى الربح المصرح به.

جدول رقم (12) خاص بالتبليغ الأولي: المشتريات التي لم تدخل ضمن وضعيات الأشغال

الوحدة: دج

التعيين	الكمية المرفوضة	سعر الوحدة	المبلغ خ ر
VERRE	380م ²	1.110,00	421.800,00
PEINTURE L	159	2.900,00	461.100,00
PEINTURE V	200	1.400,00	280.000,00
المجموع خارج الرسم		-	1.162.900,00
مبلغ الرسم على القيمة المضافة 17%		-	197.693,00
المجموع بكل الرسوم		-	1.360.593,00

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

وعليه سيتم اعتبار مبلغ 1.162.900,00 دج عبارة عن بضاعة بيعت على حالها بهامش ربح قدره 20%.

✓ حسب بيان المعلومات الوارد إلى مصالحنا فإن مشترياتكم المحققة مع المورد EURL REGAI HASNAOUI هي 2.228.641,00 دج، في حين قمتم بالتسجيل المحاسبي لمبلغ 1.378.977,00 دج، وعليه سيعتبر الفرق المقدر ب 849.664,00 دج مبيعات غير مصرح بها بهامش ربح قدره 20% (وجود الفاتورة وعدم تسجيلها محاسبيا).

جدول رقم (13) خاص بالتبليغ الأولي: ملخص المشتريات غير المصرح بها

الوحدة: دج

البيان/ السنة	2013
المورد	EURL REGAI HASNAOUI
المشتريات الحقيقية	2.228.641
المشتريات المصرح بها	1.378.977
المشتريات التي تم إخفاؤها	849.664

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

هذا الفرق يعتبر بضاعة مباعه بهامش ربح قدره 20%.

✓ عدم تسديدكم لمبلغ الرسم على النشاط المهني لتصريح شهر ماي والمقدر ب 176.872,00 دج.

الفصل التطبيقي: دراسة ميدانية-مديرية الضرائب لولاية ميلة-

✓ تسجيلكم لمبلغ 518.400,00 دج كتسوية للصندوق الوطني للضمان الاجتماعي لغير الأجراء (CASNOS) دون تقديم أي وثيقة ثبوتية وعليه سيضاف إلى الريح المصرح به.

➤ سنة 2014:

✓ هناك رقم أعمال محصل عن طريق البنك ولكنكم لم تصرحوا به ضمن سلسلة G50 حيث:

المبلغ خارج الرسم هو: 18.882.211,13 دج.

مبلغ الرسم على القيمة المضافة: 1.414.278,00 دج.

المبلغ بكل الرسوم: 20.203.965,91 دج.

مبلغ 18.882 211,00 دج سيخضع للرسم على القيمة المضافة بمعدل 7% حسب نص المادة 23

من قانون الرسم على رقم الأعمال، كما سيخضع للرسم على النشاط المهني بمعدل 2% حسب نص المواد 217-222 من قانون الضرائب المباشرة.

بناء على النقائص المسجلة أعلاه، يتم قبول المحاسبة المقدمة وذلك لسنوات 2011، 2012،

2013، أما فيما يخص سنة 2014 فقد تم التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة نظرا لعدم تصريحكم

بالأرباح المحققة (عدم تقديم الميزانية الجبائية لسنة 2014)، وهذا طبقا لنص المادة 44 فقرة 4 من

قانون الإجراءات الجبائية، وعليه سيعاد تصحيح القواعد الخاضعة لمختلف الأسس الضريبية كما يلي:

❖ إعادة تصحيح أرقام الأعمال:

1/ رقم الأعمال المفوتر: تم الحصول على أرقام الأعمال المعترف بها في المحاسبة ومن وضعيات

الأشغال والمعلومات المتحصل عليها كما يلي:

➤ دورة 2011:

جدول رقم (14) خاص بالتبليغ الأولي: وضعيات الأشغال لسنة 2011

الوحدة: دج

رقم الوضعية	التاريخ	المبلغ بدون رسوم	م. الرسم	المبلغ بكل الرسوم	المشروع	البلدية
/	05/04/2011	4.245.600	17%	4.967.352	/	ميلة
/	27/04/2011	10.256.805	17%	12.000.462	/	
/	27/04/2011	9.818.699	17%	11.487.878	/	
/	19/05/2011	5.847.699	17%	6.841.808	/	
01	03/10/2011	16.924.570	7%	18.109.290	Réalisation des travaux de viabilisation du lotissement n° 9 commune de TAMALOUS	تمالوس
/	2011	837.607	17%	980.000	/	فرجيوة

الفصل التطبيقي: دراسة ميدانية-مديرية الضرائب لولاية ميله-

/	/	1.100.000	17%	940.171	2011	/
/	/	55.486.790	/	48.871.151	المجموع	

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

➤ **دورة 2012:**

جدول رقم (15) خاص بالتبليغ الأولي: وضعيات الأشغال لسنة 2012

الوحدة: دج

البلدية	المشروع	المبلغ بكل الرسوم	م. الرسم	المبلغ بدون رسوم	التاريخ	رقم الوضعية
تمالوس	Réalisation des travaux de viabilisation du lotissement n° 9 commune de TAMALOUS	9.973.861	7%	9.321.366	19/04/2012	02
/	/	4.041.414	17%	3.454.200	24/05/2012	/
تمالوس	Réalisation des travaux de viabilisation du lotissement n° 9 commune de TAMALOUS	5.700.173	7%	5.327.265	29/05/2012	03
ميلة	/	9.522.162	17%	8.138.600	21/07/2012	/
	تهيئة ملعب حي بن صالح ميله	1.411.711	17%	1.206.591	11/08/2012	01
	/	6.084.000	17%	5.200.000	27/09/2012	/
	/	12.973.000	17%	11 088 034	20/10/2012	/
	تهيئة السوق الاسبوعي ميله	1.413.009	17%	1.207.700	10/12/2012	02
	تهيئة ملعب حي بن صالح ميله	6.856.853	17%	5.860.558	29/12/2012	02
/	/	2.000.000	17%	1 709 402	/	/
/	/	59.976.183	/	52.513.716	المجموع	

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

دورة 2013:

جدول رقم (16) خاص بالتبليغ الأولي: وضعيات الأشغال لسنة 2013

الوحدة: دج

البلدية	المشروع	المبلغ بكل الرسوم	م. الرسم	المبلغ بدون رسوم	التاريخ	رقم الوضعية
ميلة	تهيئة عدة ممرات بحي صناوة الشرقية والغربية	4.766.112	17%	4.073.600	19/02/2013	01
تمالوس	Réalisation des travaux de viabilisation du lotissement n° 9 commune de TAMALOUS	9.462.693	7%	8.843.639	31/03/2013	04
ميلة	تهيئة عدة ممرات بحي صناوة الشرقية والغربية	8.051.823	17%	6.881.900	27/06/2013	02

الفصل التطبيقي: دراسة ميدانية-مديرية الضرائب لولاية ميله-

ميلة	تهيئة طريق صناوة ابتداء من مكتب الدراسات إلى غاية مدرسة قشود مرورا بصناوة الشرقية	15.629.714	17%	13 358 730	14/09/2013	01
/	/	37.910.342	/	33 157 869	المجموع	

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

ملاحظة: هناك رقم أعمال محقق نظير بيع مشتريات على حالها بهامش ربح يقدر ب 20% سيضاف إلى رقم الأعمال المفوتر خلال سنة 2013.

المبلغ مقدر ب: $2.012.564 * 1.20 = 2.415.077$ د.ج.

➤ **دورة 2014:**

جدول رقم (17) خاص بالتبليغ الأولي: وضعيات الأشغال لسنة 2014

الوحدة: دج

البلدية	المشروع	المبلغ بكل الرسوم	م. الرسم	المبلغ بدون رسوم	التاريخ	رقم الوضعية
تمالوس	Réalisation des travaux de viabilisation du lotissement n° 9 commune de TAMALOUS	20.203.965	7%	18.882.211	11/03/2014	DGD
/	/	20.203.965	/	18.882.211	المجموع	

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

• ملخص أرقام الأعمال المفوترة:

جدول رقم (18) خاص بالتبليغ الأولي: ملخص أرقام الأعمال المفوترة

الوحدة: دج

الدورة	رقم الأعمال المفوتر المعترف به	رقم الأعمال المفوتر المصرح به	الارتفاع
2011	48.871.151	47.093.373	1.777.778
2012	52.513.716	50.804.314	1.709.402
2013	33.157.869	33.157.869	0,00
رقم أعمال بيع البضائع	2.415.077	لا شيء	2.415.077
2014	18.882.211	18.882.211	0,00

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

2/أرقام الأعمال المحصلة: تم الحصول عليه من الكشف البنكي بالإضافة إلى المبالغ المصرح بها في المحاسبة.

الفصل التطبيقي: دراسة ميدانية-مديرية الضرائب لولاية ميلّة-

➤ دورة 2011:

جدول رقم (19) خاص بالتبليغ الأولي: أرقام الأعمال المحصلة خلال سنة 2011

الوحدة: دج

المشروع	المبلغ بدون رسوم	م. الرسم	المبلغ بكل الرسوم	التاريخ التحصيل
/	5.533.690	17%	6.474.417	03/01/2011
/	4.273.800	17%	5.000.346	04/01/2011
/	4.245.600	17%	4.967.351	05/04/2011
/	10.256.805	17%	12.000.462	27/04/2011
/	9.818.699	17%	11.487.877	27/04/2011
/	5.847.699	17%	6.841.807	19/05/2011
Réalisation des travaux de viabilisation du lotissement n° 9 commune de TAMALOUS	16.924.570	7%	18.109.290	03/10/2011
/	56.900.863	/	64.881.550	المجموع

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

➤ دورة 2012:

جدول رقم (20) خاص بالتبليغ الأولي: أرقام الأعمال المحصلة خلال سنة 2012

الوحدة: دج

المشروع	المبلغ بدون رسوم	م. الرسم	المبلغ بكل الرسوم	التاريخ التحصيل
/	5.200.000	17%	6.084.000	29/05/2012
/	8.138.600	17%	9.522.162	19/06/2012
/	3.454.200	17%	4.041.414	28/07/2012
Réalisation des travaux de viabilisation du lotissement n° 9 commune de TAMALOUS	9.321.366	7%	9.973.861	24/08/2012
Réalisation des travaux de viabilisation du lotissement n° 9 commune de TAMALOUS	5.327.265	7%	5.700.173	27/09/2012
/	11.088.034	17%	12.973.000	20/12/2012
/	1.709.402	17%	2.000.000	06/06/2012
/	44.238.867	/	50.294.610	المجموع

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

الفصل التطبيقي: دراسة ميدانية-مديرية الضرائب لولاية ميلة-

➤ دورة 2013:

جدول رقم (21) خاص بالتبليغ الأولي: أرقام الأعمال المحصلة خلال سنة 2013

الوحدة: دج

المشروع	المبلغ بدون رسوم	م. الرسم	المبلغ بكل الرسوم	التاريخ التحصيل
تهيئة ملعب حي بن صالح ميلة	1.206.591	17%	1.411.711	15/03/2013
Réalisation des travaux de viabilisation du lotissement n° 9 commune de TAMALOUS	8.843.639	7%	9.462.693	15/05/2013
تهيئة عدة ممرات بحي صناوة الشرقية والغربية ميلة	4.073.600	17%	4.766.112	19/06/2013
تهيئة عدة ممرات بحي صناوة الشرقية والغربية ميلة	6.881.900	17%	8.051.823	27/08/2013
تهيئة ملعب حي بن صالح ميلة	5.860.558	17%	6.856.853	14/10/2013
تهيئة السوق الاسبوعي ميلة	1.207.700	17%	1.413.009	14/10/2013
تهيئة طريق صناوة ابتداء من مكتب الدراسات إلى غاية مدرسة قشود مرورا بصناوة الشرقية ميلة	13.358.730	17%	15.629.714	14/11/2013
/	41.432.718	/	47.591.915	المجموع

رقم أعمال المبيعات والمقدر ب: $2.012.564 * 1.20 = 2.415.077$ دج هذا المبلغ يعتبر قد حصل

نقدا بتاريخ 2013/12/31 ببلدية ميلة.

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

➤ دورة 2014:

جدول رقم (22) خاص بالتبليغ الأولي: أرقام الأعمال المحصلة خلال سنة 2014

الوحدة: دج

المشروع	المبلغ بدون رسوم	م. الرسم	المبلغ بكل الرسوم	التاريخ التحصيل
Réalisation des travaux de viabilisation du lotissement n° 9 commune de TAMALOUS	18.882.211	7%	20.203.965	15/05/2014
/	18.882.211	/	20.203.965	المجموع

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

✓ الرسم على القيمة المضافة (TVA):

• رسم القيمة المضافة على المشتريات:

دورة 2011: سيتم استرجاع الرسم على القيمة المضافة للفاتورة 14311 الذي قتمت بخصمه في تصريح

شهر ديسمبر 2010 والمقدر ب: 104 322,00 دج.

دورة 2013: سيتم استرجاع الرسم على القيمة المضافة لمجموعة فواتير بمبلغ قدره 1.078.611 دج.

الفصل التطبيقي: دراسة ميدانية-مديرية الضرائب لولاية ميله-

• رسم القيمة المضافة على رقم الأعمال:

أرقام الأعمال المحققة خاضعة للرسم على القيمة المضافة بمعدل 7% و 17% وفقا للمادتين 21 و 23 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

جدول رقم (23) خاص بالتبليغ الأولي: رسم القيمة المضافة الواجب التسديد على أرقام الأعمال المحصلة

الوحدة: دج

البيان	رقم-أ- الإجمالي	المعدل	الحقوق	رصيد سابق	الرسم/المشتريات	الحقوق المسددة	الرصيد الباقى	حقوق للتسديد	العقوبات	المجموع
2011	16.924.570	7%	1.184.720	149.318	2.117.382	3 906.233	114.444	/	/	/
	39.976.293	17%	6.795.970					/		
2012	14.648.631	7%	1.025.404	114.444	/	2 854.773	/	3.086.527	771.632	3.858.158
	29.590.236	17%	5.030.340							
2013	8.843.639	7%	619.054	/	4.080.204	1 000.383	/	1.489.173	372.293	1.861.466
	32.589.079	17%	5.540.143							
	2.415.077	17%	410.563							
2014	18.882.211	7%	1.321.755	/	/	/	/	1.321.755	330.439	1.652.194

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

ملاحظة: لقد أخذنا في هذا التبليغ بعين الاعتبار مختلف التسويات التي قامت بها مفتشية الضرائب ميله شمال (الورد الفردي رقم 2011/218، 2013/245، 2013/441).

• الرسم على النشاط المهني (TAP):

تخضع أرقام الأعمال المحصلة إلى الرسم على النشاط المهني وذلك طبقا للمواد 217 - 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، كما تخضع حقوق الرسم على النشاط المهني المستحقة التي لم تسدد إلي:

- الزيادات (majorations) المنصوص عليها في المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة.

➤ دورة 2011:

جدول رقم (24) خاص بالتبليغ الأولي: الرسم على النشاط المهني لسنة 2011

الوحدة: دج

البلدية	رقم أ الحقيقي	رقم أ مصرح به	معدل الرسم	الحقوق الواجبة	الحقوق المسددة	الفرق للتسديد	الزيادات	المجموع
ميله	39.976.293	39.976.293	2%	799.526	799.526	لا شيء	لا شيء	لا شيء
تمالوس	16.924.570	16.924.570	2%	338.491	338.491	لا شيء	لا شيء	لا شيء

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

الفصل التطبيقي: دراسة ميدانية-مديرية الضرائب لولاية ميله-

➤ دورة 2012:

جدول رقم (25) خاص بالتبليغ الأولي: الرسم على النشاط المهني لسنة 2012

الوحدة: دج

البلدية	رقم أ الحقيقي	رقم أ مصرح به	معدل الرسم	الحقوق الواجبة	الحقوق المسددة	الفرق للتسديد	الزيادات	المجموع
ميلة	29.590.236	16.792.800	2%	591.805	335.856	255.949	63.987	319.936
تمالوس	14.648.631	لا شيء	2%	292.973	لا شيء	292.973	73.243	366.216

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

➤ دورة 2013:

جدول رقم (26) خاص بالتبليغ الأولي: الرسم على النشاط المهني لسنة 2013

الوحدة: دج

البلدية	رقم أ الحقيقي	رقم أ مصرح به	معدل الرسم	الحقوق الواجبة	الحقوق المسددة	الفرق للتسديد	الزيادات	المجموع
ميلة	35.004.156	32.589.079	2%	700.083	651.782	48.301	4.830	53.131
تمالوس	8.84.639	لا شيء	2%	176.873	لا شيء	176.873	26.531	203.404

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

➤ دورة 2014:

جدول رقم (27) خاص بالتبليغ الأولي: الرسم على النشاط المهني لسنة 2014

الوحدة: دج

البلدية	رقم أ الحقيقي	رقم أ مصرح به	معدل الرسم	الحقوق الواجبة	الحقوق المسددة	الفرق للتسديد	الزيادات	المجموع
تمالوس	18.882.211	لا شيء	2%	377.644	لا شيء	377.644	94.411	472.055

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

ملاحظة: لقد أخذنا في هذا التبليغ بعين الاعتبار مختلف التسويات التي قامت بها مفتشية الضرائب ميله شمال فيما يخص الرسم على النشاط المهني (الورد الفردي رقم 2011/218، 2013/245).

❖ إعادة تصحيح الأرباح الصناعية والتجارية:

- تم الحصول عليها بإضافة الارتفاع في أرقام الأعمال إلى الربح الصافي المصرح به، وكذلك مختلف التكاليف غير المبررة مع طرح الرسم على النشاط المهني الموافق للزيادة في أرقام الأعمال.

- أما في يخص الربح الصافي لسنة 2014 فتم الحصول عليه بتطبيق هامش ربح قدره 10% على رقم الأعمال المفوتر لهذه السنة، وهذا لعدم تصحيحكم بالربح المحقق نظرا لعدم إيداع ميزانيتكم الجبائية على مستوى مفتشية الضرائب التابعين لها، وعليه تصحيح الوضعية على الشكل التالي:

$$18.882.211 * 0,1 = 1.888.221 \text{ (الربح المحقق سنة 2014).}$$

الفصل التطبيقي: دراسة ميدانية-مديرية الضرائب لولاية ميله-

جدول رقم (28) خاص بالتبليغ الأولي: الزيادة في الأرباح الصناعية والتجارية

الوحدة: دج

2014	2013	2012	2011	البيان / الدورة
1.888.221	1.842.238	2.018.902	3.480.777	الأرباح الصافية المصرح بها
/	2.415.077	1.709.402	/	الزيادة المسجلة في رقم الأعمال
/	518.400	4.770.785	1.416.385	تكاليف غير قابلة للخصم
/	48.301	34.188	/	مصاريف قابلة للخصم
1.888.221	4.727.414	8.464.901	4.897.162	الربح الصافي المعترف به
لا شيء	1.842.238	2.018.902	3.480.777	الربح الصافي المصرح به
1.888.221	2.885.176	6.445.999	1.416.385	الزيادة

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

- **الضريبة على أرباح الشركات (IBS):** بعد إعادة تشكيل الأرباح الصناعية والتجارية تصبح القواعد الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات والحقوق المستحقة وفقا للمادة 150 من قانون الضرائب المباشرة على الشكل التالي:

جدول رقم (29) خاص بالتبليغ الأولي: حقوق الضريبة على أرباح الشركات والزيادات الموافقة

الوحدة: دج

2014	2013	2012	2011	البيان / السنة
1.888.221	4.727.414	8.464.901	4.897.162	وعاء الضريبة الخاضع
19%	19%	19%	19%	معدل الضريبة
358.762	898.209	1.608.331	930.461	الحقوق الواجبة
لا شيء	350.025	لا شيء	661.348	الحقوق المسددة
358.762	548.184	1.608.331	269.113	الفرق الواجب الدفع
89.690	137.046	402.083	67.278	مبلغ الزيادة
448.452	685.230	2.010.414	336.391	المجموع

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

ملاحظة: لقد أخذنا في هذا التبليغ بعين الاعتبار مختلف التسويات التي قامت بها مفتشية الضرائب ميله شمال فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات (الورد الفردي رقم 2011/218، 2013/245).

- **الاقتطاع من المصدر (RCM):**

الأرباح الصافية المحققة خاضعة للاقتطاع من المصدر (RCM) بمعدل 20% وفقا للمادة 32 من قانون الضرائب المباشرة على الشكل التالي:

- للتذكير الأرباح الصافية المصرح بها غير موزعة.
- تطبق نسبة الاقتطاع من المصدر على الزيادة المسجلة في الأرباح حيث تعتبر أرباح صافية موزعة.

الفصل التطبيقي: دراسة ميدانية-مديرية الضرائب لولاية ميله-

جدول رقم (30) خاص بالتبليغ الأولي: حقوق الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة RCM

الوحدة: دج

البيان / الدورة	2011	2012	2013	2014
الأرباح الصافية الموزعة	1.416.385	6.445.999	2.885.176	1.888.221
- الضريبة على أرباح اشركات	269.113	1.608.331	548.184	358.762
= القاعدة الخاضعة للاقتطاع من المنبع	1.147.272	4.837.668	2.336.992	1.529.459
معدل الضريبة	20%	20%	20%	20%
الحقوق المستحقة	229.454	967.533	467.398	305.892
العقوبات	57.363	241.883	93.480	76.473
المجموع	286.817	1.209.416	560.878	382.365

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

ملاحظة: لقد أخذنا في هذا التبليغ بعين الاعتبار مختلف التسويات التي قامت بها مفتشية الضرائب ميله شمال (الورد الفردي رقم 2013/245).

• حقوق الطابع

➤ لا توجد هناك أية تسوية تخص هذا النوع من الضرائب.

تفصيل التعديلات والتقويمات:

جدول رقم (31) خاص بالتبليغ الأولي: الجدول التفصيلي للتقويمات والتعديلات

الوحدة: دج

الدورة	تعين الضريبة أو الرسم	المستحقات	العقوبات	اجمالي المستحقات
2011	الرسم على النشاط المهني	/	/	/
	الرسم على القيمة المضافة	/	/	/
	الضريبة على أرباح الشركات	269.113	67.278	336.391
	الاقتطاع من المصدر ض د إ	229.454	57.363	286.817
	المجموع	498.567	124.641	623.208
2012	الرسم على النشاط المهني	548.922	137.230	686.152
	الرسم على القيمة المضافة	3.086.527	771.632	3.858.159
	الضريبة على أرباح الشركات	1.608.331	402.083	2.010.414
	الاقتطاع من المصدر ض د إ	967.533	241.883	1.209.416
	المجموع	6.211.313	1.552.828	7.764.141
2013	الرسم على النشاط المهني	225.174	31.361	256.535
	الرسم على القيمة المضافة	1.489.173	372.293	1.861.466
	الضريبة على أرباح الشركات	548.184	137.046	685.230
	الاقتطاع من المصدر ض د إ	467.398	93.480	560.878
	المجموع	2.729.929	634.180	3.364.109
2014	الرسم على النشاط المهني	377.644	94.411	472.055
	الرسم على القيمة المضافة	1.321.755	330.439	1.652.194
	الضريبة على أرباح الشركات	358.762	89.690	448.452
	الاقتطاع من المصدر ض د إ	305.892	76.473	382.365

الفصل التطبيقي: دراسة ميدانية-مديرية الضرائب لولاية ميله-

2.955.066	591.013	2.364.053	المجموع
14.706.524	2.902.662	11.803.862	المجموع العام

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

ملاحظة: قبل إعداد التبليغ الأولي يستدعي المكلف لمناقشة النقائص المسجلة في محاسبه ويكون مرفوقا بمستشاره الجبائي. (1)

يبلغ المكلف بنتائج التحقيق الأولي حتى في حالة غياب التعديلات، ويمنح أجل 40 يوما لتقديم رده للاعتراض على نتائج التحقيق أو قبول التسوية المقترحة. (2)

ب- الإجراءات النهائية للتحقيق (التبليغ النهائي):

بعد تقديم المكلف بالضريبة رده على مختلف التعديلات المقترحة عليه من طرف فرقة التفتيش والتحقيق الجبائي، وبعد انقضاء الآجال القانونية للرد يبلغ المكلف بالتقويمات الجديدة والنهائية من خلال التبليغ النهائي. (3) مع الإشارة إلى أن هذا المكلف استعمل حقه في طلب التحكيم لدى المدير الولائي للضرائب للفصل في النقاط التي احتج عليها وقد وجه له استدعاء لحضور جلسة التحكيم. (4)

دراسة ردمك المستلم في 2015/12/26 على قرار التبليغ الأولي بنتائج التحقيق المحاسبي لسنوات 2011، 2012، 2013، 2014 المسلم لكم بتاريخ 2015/11/16 بينت أنكم تطعنون في النقاط التالية:

- احتجاجكم على الأعباء المتمثلة في (ح/613 و ح/615) ومطالبتكم بعدم دمجها في النتيجة الجبائية لسنة 2011.
- احتجاجكم على الرسم على القيمة المضافة المخفضة على المشتريات لسنتي 2011 و 2013 ومطالبتكم أخذه بعين الاعتبار عند التسوية.
- تحتجون على المبالغ المسجلة في حساب 168300 "ديون أخرى" والمدفوعة نقدا ومبررة بوثائق محررة بالبلدية (اعتراف بدين)، حيث تعتبرونها مستوفية للشروط الجبائية المنصوص عليها في المذكرة الواردة من المديرية العامة للضرائب بتاريخ: 2005/06/22 والسارية المفعول إلى يومنا هذا.
- احتجاجكم على عدم احتساب مبلغ الرسم على القيمة المضافة المعاد إدماجه على الفواتير المسددة نقدا التي تجاوز مبلغها 100.000 دج كمصاريف تخصم من الريح المصرح به.

(1)- أنظر الملحق رقم (7).

(2)- أنظر الملحق رقم (8).

(3)- أنظر الملحق رقم (9).

(4)- أنظر الملحق رقم (10).

➤ احتجاجكم حول الاستهلاكات المسجلة في محاسبتكم دون وجودها ضمن وضعيات الأشغال وتصريحكم بأن هذه الاستهلاكات فعلية وهي ناتجة عن الاختلال بين تاريخ الأشغال والفوترة ومطالبتكم في حال رفض هذا التبدير بتخفيض هامش البيع المطبق إلى 10% بدلا من 20%.

➤ احتجاجكم على بيان المعلومات الذي يتضمن فارق في المشتريات من المورد EURL REGAI HASNAOUI بمبلغ قدره 849.664 دج ومطالبتكم بتطبيق هامش ربح قدره 10% وإضافته إلى الربح الصافي، وعدم احتساب المبلغ الكلي كربح محقق ومطالبتكم بالإعفاء من عقوبات التأخير.

وللإجابة على ملاحظتكم واحتجاجكم هذا نورد ما يلي:

بعد المناقشات مع المديرية الولائية للضرائب بتاريخ: 2016/01/20 وبحضور المكلف بالضريبة ومستشاره القانوني تقرر ما يلي:

✓ احتجاجكم على الأعباء المدرجة ضمن الحسابين (ح/613 و ح/615)، ومطالبتكم بعدم دمجها في النتيجة الجبائية لسنة 2012 مرفوض على أساس أنكم لم تقوموا بتقديم الفواتير المبررة لها.

✓ احتجاجكم على الرسم على القيمة المضافة المخفضة على المشتريات لسنتي 2012 و 2014 ومطالبتكم أخذه بعين الاعتبار عند التسوية مقبول، وسيتم خصم الرسم على المشتريات لفواتير الشراء المقدمة للسنتين المذكورتين عند حساب الرسم على القيمة المضافة.

✓ احتجاجكم فيما يخص المبالغ المسجلة ضمن الحساب 168300 "ديون أخرى" مرفوض وهذا بسبب عدم توفر الشروط المنصوص عليها في التعليم رقم 11/15 المؤرخة في 2005/06/22، والمتمثلة في القدرة المالية للمقرض، وكذا الأثر المالي للعملية وهو مالا يتوفر في المقرض الذي يشغل كأجير براتب شهري لا يسمح له بالإقراض (أي عدم امتلاكه للقدرة المالية).

✓ احتجاجكم على عدم احتساب مبلغ الرسم على القيمة المضافة المعاد إدماجه على الفواتير المسددة نقدا التي تجاوز مبلغها 100.000 دج كمصاريف تخصم من الربح المصرح به مرفوض، وهذا لكون القانون لا يسمح باعتبار الرسم على القيمة المضافة كمصاريف تخصم من الأرباح المصرح بها، وهذا بالنظر إلى الطبيعة القانونية لنشاطكم.

✓ احتجاجكم حول الاستهلاكات المسجلة في محاسبتكم دون وجودها ضمن وضعيات الأشغال مرفوض على اعتبار قدرتكم على معالجة هذه الاختلالات الزمنية بين الأشغال الفعلية والفوترة محاسبيا، بالإضافة لكون مشترياتكم من هذه المواد كبير جدا ولا يتماشى مع طبيعة الأشغال وكميتها.

✓ احتجاجكم حول بيان المعلومات مرفوض على اعتبار وجود الفاتورة وعدم تسجيلها محاسبيا، وبالتالي الإدارة الجبائية لا تتحمل هذا الخطأ والتسوية صحيحة ومنطقية خاصة أن الإدارة قد منحتكم الاستهلاكات الخاصة بهذه الفاتورة، كما أن هامش الربح المطبق منطقي ويتمشى مع الهامش المطبق على المبيعات بالتجزئة.

بعد التطرق إلى النقاط التي قدمتم ملاحظتكم بشأنها وإجابتنا عليها فان قرار التبليغ النهائي بنتائج التحقيق يكون كالآتي:

دراسة الوضعية الجبائية والمحاسبية لمؤسستكم خلال سنوات 2011، 2012، 2013، 2014 والتي تمت وفقا للإشعار بالتحقيق والتفتيش رقم 2015/782 والمعد بتاريخ 2015/05/19، حيث تم تسجيل الملاحظات التالية:

❖ المحاسبة من حيث الشكل: تم تقديم الدفاتر المحاسبية التالية:

📅 دفتر اليومية العامة مسجل تحت رقم: 2005/132 بتاريخ: 2005/10/11 مؤشر ومصادق عليه من طرف محكمة ميله.

📅 دفتر الجرد مسجل تحت رقم: 2014/75 بتاريخ: 2014/07/27 مؤشر ومصادق عليه من طرف محكمة ميله.

📅 سجل الأجرة مسجل تحت رقم: 2003/189 بتاريخ: 2003/06/08 مؤشر ومصادق عليه من طرف محكمة ميله.

📅 الوثائق التبريرية المختلفة (فواتير الشراء، فواتير البيع، اليوميات المساعدة، دفتر الأستاذ، فواتير إثبات المصاريف)

➤ المحاسبة من حيث المضمون:

وبعد إجراء مختلف التعديلات الموافقة لما تم قبوله من احتجاجات من قبل مدير الضرائب بعد عملية التحكيم، فان حصيلة المستحقات والعقوبات النهائية تكون على الشكل التالي:

الفصل التطبيقي: دراسة ميدانية-مديرية الضرائب لولاية ميله-

جدول رقم (32) خاص بالتبليغ النهائي: الجدول التفصيلي للتقويمات والتعديلات

الوحدة: دج

الدورة	تعين الضريبة أو الرسم	المستحقات	العقوبات	اجمالي المستحقات
2011	الرسم على النشاط المهني	/	/	/
	الرسم على القيمة المضافة	/	/	/
	الضريبة على أرباح الشركات	269.113	67.278	336.391
	الاقتطاع من المصدر ض د إ	229.454	57.363	286.817
	المجموع	498.567	124.641	623.208
2012	الرسم على النشاط المهني	548.922	137.230	686.152
	الرسم على القيمة المضافة	/	/	/
	الضريبة على أرباح الشركات	1.608.331	402.083	2.010.414
	الاقتطاع من المصدر ض د إ	967.533	241.883	1.209.416
	المجموع	3.124.786	781.196	3.905.982
2013	الرسم على النشاط المهني	225.174	31.361	256.535
	الرسم على القيمة المضافة	/	/	/
	الضريبة على أرباح الشركات	548.184	137.046	685.230
	الاقتطاع من المصدر ض د إ	467.398	93.480	560.878
	المجموع	1.240.756	261.887	1.502.643
2014	الرسم على النشاط المهني	377.644	94.411	472.055
	الرسم على القيمة المضافة	/	/	/
	الضريبة على أرباح الشركات	358.762	89.690	448.452
	الاقتطاع من المصدر ض د إ	305.892	76.473	382.365
	المجموع	1.042.298	260.574	1.302.872
المجموع العام	5.906.407	1 428.298	7.334.705	

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

ج-إصدار الأوراد:

وهي نفس المعلومات الموجودة في التبليغ النهائي، حيث يتم إرسال الورد الفردي إلى المفتشية التي يتبع لها هذا المكلف الخاضع للتحقيق.⁽¹⁾

(1)- أنظر الملحق رقم (11).

المطلب الثاني: دراسة حالة ميدانية للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية العامة

هي نفس إجراءات التحقيق المحاسبي إلا أن التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية العامة يخص الأشخاص الطبيعيين فقط أي أنها ترتبط بالضريبة على الدخل الإجمالي، وهدفها الأساسي هو محاربة التهرب الضريبي بناء على مظاهر الثراء التي تلاحظ على الأشخاص وتطبيقا لقاعدة "من أين لك هذا؟".

عملية التحقيق المعمق في مجمل وضعيتكم الجبائية العامة المجراة وفقا للإشعار بالتفتيش والتحقيق الجبائي رقم: 2015/185، المؤرخ في: 2015/04/30 وذلك للسنوات 2011,2012,2013,2014، والتي تمت عن طريق توجيه العديد من طلبات المعلومات إلى مختلف المصالح الإدارية والهيئات، وكذلك استفسارات وجهت لكم بالإضافة إلى تصريحاتكم وقد أدت إلى استخلاص ما يلي:

أولا/الاستخدامات:

➤ **الأماك غير المنقولة:**

- شراء شقة ببلدية ميله حي 300 مسكن بمبلغ 2.500.000 دج تتكون من 03 غرف، حمام، مطبخ، مرحاض شرفة، رواق، منشئ مساحتها 82.14 م² تقع بالطابق الثالث من العمارة "ج".

جدول رقم (33) خاص بالتبليغ الأولي: معلومات حول شراء شقة سنة 2012

الوحدة: دج

تاريخ الشراء	رقم العقد	نوع العقار	العنوان	مبلغ الشراء
2012/06/21	2012/.....	شقة	حي 300 مسكن ميله	2.500.000

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

ملاحظة: المبالغ المصرح بها الخاصة بالشقة التي تمثل الحصة رقم 04 أعيد تقييمها من طرف فرقة إعادة التقييم بمبلغ 3.120 000.00 دج، ونتج عن ذلك حقوق تسجيل بقيمة 31.000 دج.

- منابات ارثيه من قطعة أرض فلاحية تمثل مجموعة ملكية تحمل رقم 20 من القسم المساحي رقم 15 كائنة ببلدية وادي العثمانية تبلغ مساحتها الإجمالية 22 هـ 92 آر 91 سآ بمبلغ 15.000.000 دج.

جدول رقم (34) خاص بالتبليغ الأولي: معلومات حول شراء منابات ارثية من قطعة أرض فلاحية سنة 2013

الوحدة: دج

تاريخ الشراء	رقم العقد	نوع العقار	العنوان	مبلغ الشراء
2013/01/31	2013/...	قطعة أرض فلاحية	وادي العثمانية	15.000.000

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

الفصل التطبيقي: دراسة ميدانية-مديرية الضرائب لولاية ميله-

➤ الأماك المنقولة:

حسب تصريحكم في وضعية الذمة المالية فإنكم قمتم بشراء سيارة من نوع هيونداي ذات القوة 07 أحصنة، وذلك سنة 2012 بمبلغ: 700.000 دج لكن القيمة الحقيقية لهذه السيارة والتي اعتمدها مصالحنا هي: 1.060.000 دج، وكذلك سيارة من نوع سوزوكي من طراز Marutu Suzuki ذات القوة 04 أحصنة وذلك سنة 2012 بمبلغ: 590 000 دج، وهو المبلغ الذي تم المحافظة عليه لأنه يمثل القيمة الحقيقية لهذه السيارة.

جدول رقم (35) خاص بالتبليغ الأولي: معلومات حول شراء سيارتين سنة 2012

الوحدة: دج

المبلغ المعتمد	المبلغ المصرح به	القوة	نوع السيارة	تاريخ الشراء
1.060.000	700.000	07	هيونداي	2012
590.000	590.000	04	Suzuki marutu	2012

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

ملاحظة: مصاريف التسجيل فهي تقع مناصفة بين البائع والمشتري.

➤ الضرائب والرسوم والأتعاب المسددة:

الضرائب والرسوم المسددة خلال السنوات المعنية بالتحقيق هي حقوق التسجيل والطابع، الإشهار العقاري، الضريبة على الدخل الإجمالي وكذلك أتعاب التوثيق.

➤ المصاريف الشخصية والعائلية:

بالنسبة لهذه المصاريف تم تقديرها جزافيا، وذلك أخذا بعين الاعتبار كل المصاريف الشخصية المتوسط الشهري لهذه الأخيرة يقدر بـ: 40.000,00 دج بالنظر إلى:

- غلاء الأسعار المعروف في سوق السلع والخدمات وحجم المتطلبات اليومية.
- عدد أفراد أسرته.
- ممتلكاتكم المنقولة وغير المنقولة.

ثانيا /الموارد: لا توجد أي موارد مصرح بها.

❖ المدخيل المصرح بها الخاصة بنشاطكم هي:

جدول رقم (36) خاص بالتبليغ الأولي: معلومات حول مداخيل نشاط المكلف خلال السنوات المعنية بالتحقيق

الوحدة: دج

البيان / السنة	2011	2012	2013	2014
المدخيل المصرح بها	2.995.254	201.036	147.032	207.296

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

الفصل التطبيقي: دراسة ميدانية-مديرية الضرائب لولاية ميله-

ثالثا /ميزان الاستخدامات والموارد:

جدول رقم (37) خاص بالتبليغ الأولي: ميزان موارد واستخدامات المكلف خلال سنوات التحقيق

الوحدة: دج

الاستخدامات		الموارد		الدورة			
المبلغ (دج)	تعيين نوع الاستخدام	المبلغ (دج)	تعيين نوع المورد				
480.000	المصاريف الشخصية	2.995.254	المداخل المصرح بها للمنشاط الممارس	2011			
2.515.254	الفائض للترحيل						
2.995.254	المجموع						
3.120.000	شراء شقة بميلة	2.515.254	الفائض المرحل				
1.060.000	شراء سيارة نوع هيونداي	201.036	المداخل المصرح بها للمنشاط الممارس	2012			
590.000	شراء سيارة نوع marutu						
31.200	رسم الإشهار العقاري						
78.000	رسم التسجيل والطابع						
40.000	أتعاب التوثيق						
480.000	المصاريف الشخصية						
238.000	ضريبة الدخل الإجمالي						
5.637.200	المجموع						
15.000.000	شراء منابات ارثية من قطعة أرض فلاحية				147.032	المداخل المصرح بها للمنشاط الممارس	2013
150.000	رسم الإشهار العقاري						
375.000	رسم التسجيل والطابع						
165.000	أتعاب التوثيق						
480.000	المصاريف الشخصية						
40.207	ضريبة الدخل الإجمالي						
16.210.207	المجموع						
480.000	المصاريف الشخصية	207.296	المداخل المصرح بها	2014			

الفصل التطبيقي: دراسة ميدانية-مديرية الضرائب لولاية ميله-

786.579	ضرائب ورسوم مسددة ورد رقم 2014/312		للمنشاط الممارس
29.406	ضريبة الدخل الإجمالي	1.088.689	العجز للتبرير
1.295.985	المجموع	1.295.985	المجموع

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

بناء على المعطيات التي تظهر في ميزان الاستخدامات والموارد العجز المسجل خلال سنوات 2012/2013/2014 عبارة عن مداخيل غير مصرح بها خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي:

- دورة 2012 = 2.920.910 دج

- دورة 2013 = 16.063.175 دج

- دورة 2014 = 1.088.689 دج

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

رابعا/ الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG):

بعد إعادة تشكيل المداخيل المعترف بها تصبح القواعد الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي على الشكل الآتي:

جدول رقم (38) خاص بالتبليغ الأولي: الدخل الخاضع للضريبة

الوحدة: دج

الدورة	2011	2012	2013	2014
العجز المسجل (مداخيل غير مصرح بها)	//	2.920.910	16.063.175	1.088.689
مداخيل أخرى	//	//	//	//
الدخل الخاضع للضريبة	//	2.920.910	16.063.175	1.088.689

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

- جدول ملخص للحقوق والزيادات المتوصل إليها:

جدول رقم (39) خاص بالتبليغ الأولي: حساب الضريبة على الدخل الإجمالي المستحقة

الوحدة: دج

الدورة	2011	2012	2013	2014
الحقوق الناتجة	/	890.318	5.490.111	266.607
الزيادات	/	222.579	1.372.527	66.652
مجموع الحقوق	/	1.112.897	6.862.638	333.259

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

المجموع الكلي للحقوق: 8.358.794 دج.

يبلغ المكلف بنتائج التحقيق الأولي حتى في حالة غياب التعديلات، ويمنح أجل 40 يوما لتقديم رده للاعتراض على نتائج التحقيق أو قبول التسوية المقترحة.⁽¹⁾

التبليغ النهائي:

دراسة وتخصص ردمك المؤرخ في 03-01-2016 المتضمن الملاحظات المقدمة حول النتائج الأولية للتحقيق المعمق في وضعيتكم الجبائية العامة المجرة وفقا للإشعار بالتفتيش والتحقيق الجبائي رقم 185/2015 المؤرخ في 30-04-2015، وذلك للسنوات 2011-2012-2013 و 2014 تبين أنكم تحتجون على النقاط التالية:

- ❖ الاحتجاج على مبلغ السيارة المشتراة سنة 2012 من نوع هيونداي والذي قدرته مصالحنا ب 1.060.000.00 دج في حين أنكم تصرحون بأن مبلغ الشراء هو 700.000.00 دج على اعتبار الكدمات والخدوش في هيكلها.
- ❖ الاحتجاج على رسم الإشهار العقاري الخاص بالشقة والمقدر ب 25.000.00 دج وليس 31.200.00 دج كما أقرته مصالحنا.
- ❖ الاحتجاج على الورد الفردي رقم 2014/312 وإدراج مبلغه كاملا والمقدر ب 786.579.00 دج والمتضمن للضرائب والرسوم التالية IRG، TAP، TVA.
- ❖ الاحتجاج على عدم أخذ مصالحنا بعين الاعتبار للعناصر والمعاملات التالية:
 - ✓ بيع سيارة نوع رونو 4 سنة 2012 بمبلغ 200.000.00 دج.
 - ✓ بيع سيارة نوع ماتيريا سنة 2012 بمبلغ 1.100.000.00 دج.
 - ✓ بيع سيارة نوع ماريتي باسم الزوجة سنة 2014 بمبلغ 500.000.00 دج.
- ❖ الاحتجاج على عدم أخذ الرصيد الأولي بعين الاعتبار وهذا نظير ممارسة مهنة والمطالبة باحتساب رصيد السنوات الأربع الأخيرة.
- ❖ الاحتجاج على عدم أخذ مداخيل الزوجة بعين الاعتبار والمتحصل عليها من جراء استغلال قطعة ارض فلاحية والمقدرة ب 23 هكتار الواقعة بدوار البيدي وزراعتها بمادة القمح.
- ❖ حصولكم على مبلغ مالي من عند الأم خلال شهر ديسمبر 2012 يقدر ب 2.500.000.00 دج.
- ❖ حصولكم على مبلغ مالي من عند الأخ خلال الفترة الممتدة بين جوان ونوفمبر 2012 حيث يقدر ب 3.200.000.00 دج، وكان هذا مقابل تنازلكم له عن مفتاح الشقة الكائنة بحي 300 مسكن عمارة ج 30 شقة رقم 117 ميله وتحويلكم عداد الهاتف والماء باسمه.

(1)- أنظر الملحق رقم (12).

- ❖ حصولكم على مبلغ مالي من عند السيد ، وذلك بتاريخ 2012/12/10 حيث يقدر المبلغ ب 9.500.000.00 دج، وكان ذلك مقابل التنازل له عن قطعة أرضية تقع بشارع الحرية ميله.
- ❖ الاحتجاج على امتلاككم لحساب بنكي مفتوح ببنك الفلاحة والتنمية الريفية بالقرارم قوقة والذي لم تأخذ مصالحن رصيده بعين الاعتبار.
- ❖ الاحتجاج عن عدم أخذ مصالحن للاهتلاك الخاص بالعتاد عند حساب الموارد بعين الاعتبار.
- ❖ احتجاجكم فيما يخص المداخيل المتحصل عليها من جراء كراء محلات تجارية، قبو وقطعة أرض.

وللإجابة على ملاحظاتكم واحتجاجكم هذا نورد ما يلي:

- ردا على احتجاجكم هذا وبعد إجراء التحكيم لدى المديرية الولائية للضرائب بتاريخ 31 جانفي 2016، تقرر ما يلي:

- ✓ بالنسبة لمبلغ السيارة المشتراة سنة 2012 من نوع هيونداي فقد تم قبول احتجاجكم وسيعاد حسابها بمبلغ 700.000.00 دج.
- ✓ احتجاجكم فيما يخص رسم الإشهار العقاري مرفوض على أساس أن مصالحن قامت بحسابه بناء على مبلغ إعادة التقييم الذي مس الشقة التي قتم بشرائها بموجب عقد توثيقي محرر بميلة بتاريخ 2012/06/21 من طرف الأستاذ.....
- ✓ احتجاجكم فيما يخص الورد الفردي رقم 2014/312 مرفوض على اعتبار أن مبلغ الورد يمثل كله الضريبة على الدخل الإجمالي ولا يحتوي على الرسم على القيمة المضافة أو الرسم على النشاط المهني.
- ✓ فيما يخص احتجاجكم عن السيارات المباعة وبعد تقديمكم للوثائق المبررة لبيع كل من سيارة رونو 4 وماريتي فإنها ستؤخذ بعين الاعتبار أما سيارة ماتيريا فلا توجد وثيقة ثبوتية لعملية البيع وعليه لن تؤخذ ضمن الموارد.
- ✓ فيما يخص احتجاجكم على عدم احتساب مداخيل الزوجة الزراعية ضمن مواردكم فهو مرفوض وذلك لعدم تصريحكم بهذه الموارد لدى مفتشية الضرائب المخولة قانونا، كما أنكم لم تقدموا أي وثيقة تثبت هذه المداخيل.
- ✓ احتجاجكم فيما يخص المبلغ المالي المتحصل عليه من طرف الوالدة فهو مرفوض لعدم وجود وثيقة تثبت حصولكم على هذا المبلغ.
- ✓ احتجاجكم فيما يخص المبلغ المتحصل عليه من طرف أخوكم نظير تنازلكم له عن مفتاح الشقة الكائنة بحي 300 مسكن عمارة ج 30 شقة رقم 117 ميلة وتحويلكم عداد الهاتف والماء

الفصل التطبيقي: دراسة ميدانية-مديرية الضرائب لولاية ميله-

باسمه فهو مرفوض لعدم تقديم عقد موثق يبين عملية التنازل، أما عن فواتير الهاتف المقدمة فهي لا تعتبر دليل ملكية.

✓ فيما يخص الرصيد الأولي والذي يعتبر رصيد الانطلاق في 2011/01/01 انطلاقا من رصيد ميزان الموارد والاستخدامات للأربع سنوات التي تسبق السنوات المحقق فيها نبينه كما يلي:

جدول رقم (40) خاص بالتبليغ النهائي: رصيد الانطلاق لميزان الموارد والاستخدامات

الوحدة: دج

الاستخدامات		الموارد		الدورة
المبلغ (دج)	تعيين نوع الاستخدام	المبلغ (دج)	تعيين نوع المورد	
37.427	رصيد الحساب البريدي الجاري في 2007/12/31	445.568	المداخل المصرح بها للمنشاط الممارس	2007
480.000	المصاريف الشخصية والعائلية	18.019	رصيد الحساب البريدي الجاري في 2007/01/01	
		53.840	العجز للتبرير	
2.995.254	المجموع	2.995.254	المجموع	
480.000	المصاريف الشخصية والعائلية	304.477	المداخل المصرح بها للمنشاط الممارس	2008
887.053	رصيد الحساب البريدي الجاري في 2008/12/31	37.427	رصيد الحساب البريدي الجاري في 2008/01/01	
89.114	ضريبة الدخل الإجمالي	1.114.263	العجز للتبرير	
1.456.167	المجموع	1.456.167	المجموع	
480.000	المصاريف الشخصية والعائلية	720.956	المداخل المصرح بها للمنشاط الممارس	2009
60.895	ضريبة الدخل الإجمالي			
3.418	رصيد الحساب البريدي الجاري في 2009/12/31	887.053	رصيد الحساب البريدي الجاري في 2009/01/01	
1.063.696	الفائض للترحيل			
1.608.009	المجموع	1.608.009	المجموع	

الفصل التطبيقي: دراسة ميدانية-مديرية الضرائب لولاية ميله-

480.000	المصاريف الشخصية والعائلية	1.511.297	المدخل المصرح بها للنشاط الممارس	2010
911	رصيد الحساب البريدي الجاري في 2010/12/31	3.418	رصيد الحساب البريدي الجاري في 2010/01/01	
300.000	شراء سيارة رينو 04	1.063.696	الفائض المرحل	
2.580.182	رصيد حساب بنك BADR في 2010/12/31	5.000	رصيد حساب بنك BADR في 2010/01/01	
144.191	ضريبة الدخل الإجمالي	921.873	العجز للتبرير	
3.505.284	المجموع	3.505.284	المجموع	

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

وعليه بعد تقديم ميزانية الموارد والاستخدامات للأربع سنوات التي تسبق فترة التحقيق، فإنه تبين أنكم لا تملكون رسيدا أوليا في 2011/01/01.

✓ فيما يخص احتجاجكم المتعلق بحصولكم على مبلغ مالي من طرف السيد، وذلك بتاريخ 2012/12/10 حيث يقدر المبلغ ب 9.500.000.00 دج وكان ذلك مقابل التنازل له عن نصف مناباتكم والمقدرة ب 240/035 جزء من مسكن يقع بشارع الحرية - ميله الجديدة فهو مرفوض، وهذا للأسباب التالية:

✚ عدم تقديم عقد موثق بينكم وبين السيد

✚ غياب الأثر المالي الذي يثبت تلقىكم لهذه المبالغ (تحويل مالي أو شيك بنكي)

حيث اكتفيتم لإثبات هذه العملية بتقديم محضر تلقي تصريح محرر من طرف الأستاذ محضر قضائي لدى مجلس قضاء قسنطينة.

✓ احتجاجكم فيما يخص امتلاككم لحساب بنكي مفتوح ببنك الفلاحة والتنمية الريفية بالقرارم قوقة فهو مقبول، وسيتم أخذ أرصده بعين الاعتبار بعد تقديمكم للكشف البنكي الذي يوضح امتلاككم لرصيد بنكي ومختلف السحوبات التي تمت خلال فترة التحقيق.

✓ احتجاجكم فيما يخص عدم أخذ مصالحننا للاهلاك الخاص بالعتاد عند حساب الموارد بعين الاعتبار فهو مقبول، وهذا خلال سنة 2011 أما سنوات التحقيق الأخرى فلا يوجد اهتلاك مصرح به.

✓ احتجاجكم فيما يخص المدخل المتحصل عليها من جراء كراء محلات تجارية، قبو وقطعة أرض فهو مقبول، وهذا بعد تقديمكم لعقود الإيجار المحررة من طرف الأستاذ بقسنطينة.

بعد التطرق إلى النقاط التي قدمتم ملاحظتكم بشأنها وإجابتنا عليها فان قرار التبليغ النهائي بنتائج التحقيق يكون كالآتي:

عملية التحقيق المعمق في مجمل وضعيتكم الجبائية العامة المجرة وفقا للإشعار بالتفتيش والتحقيق الجبائي رقم: 2015/185 المؤرخ في: 2015/04/30 وذلك للسنوات 2011,2012,2013,2014 والتي تمت عن طريق توجيه العديد من طلبات المعلومات إلى مختلف المصالح الإدارية والهيئات، وكذلك استفسارات وجهت لكم بالإضافة إلى تصريحاتكم وقد أدت إلى استخلاص ما يلي:

1-ميزان الموارد والاستخدامات:

وبعد إجراء مختلف التعديلات الموافقة لما تم قبوله من احتجاجات من قبل مدير الضرائب بعد عملية التحكيم، فان الموارد والاستخدامات تكون على الشكل التالي:

جدول رقم (41) خاص بالتبليغ النهائي: ميزان موارد واستخدامات المكلف خلال سنوات التحقيق

الوحدة: دج

الاستخدامات		الموارد		الدورة
المبلغ (دج)	تعيين نوع الاستخدام	المبلغ (دج)	تعيين نوع المورد	
480.000	المصاريف الشخصية	2.995.254	المداخل المصرح بها للنشاط الممارس	2011
2.939.875	الفائض للترحيل			
2.377.842	رصيد حساب BADR في 2011/12/31	2.580.182	رصيد حساب BADR في 2011/01/01	
5.994	رصيد الحساب البريدي في 2011/01/01	911	رصيد الحساب البريدي في 2011/01/01	
		227.364	اهتلاك العتاد	
5.803.711	المجموع	5.803.711	المجموع	
3.120.000	شراء شقة بميلة	2.939.875	الفائض المرحل	2012
700.000	شراء سيارة نوع هيونداي	200.000	بيع سيارة رونو 04	
590.000	شراء سيارة نوع marutu	201.036	المداخل المصرح بها للنشاط الممارس	
75.502	رصيد حساب BADR في 2012/12/31			
5.894	رصيد الحساب البريدي في 2012/01/01			
366.151	الفائض للترحيل	2.377.842	رصيد حساب BADR	

الفصل التطبيقي: دراسة ميدانية-مديرية الضرائب لولاية ميله-

31.200	رسم الإشهار العقاري		في 2012/01/01	
78.000	رسم التسجيل والطابع			
40.000	أتعاب التوثيق	5.994	رصيد الحساب البريدي	
480.000	المصاريف الشخصية		في 2012/01/01	
238.000	ضريبة الدخل الإجمالي			
5.724.747	المجموع	5.724.747	المجموع	
15.000.000	شراء منابات ارثية من قطعة أرض فلاحية	147.032	المدخيل المصرح بها للنشاط الممارس	2013
150.000	رسم الإشهار العقاري			
375.000	رسم التسجيل والطابع	366.151	الفائض المرحل	
165.000	أتعاب التوثيق		مدخيل كراء محلات تجارية + قبو+قطعة أرض	
480.000	المصاريف الشخصية	32.500		
40.207	ضريبة الدخل الإجمالي	15.593.223	العجز للتبرير	
3.162	رصيد حساب BADR في 2013/12/31	75.502	رصيد حساب BADR في 2013/12/31	
6.933	رصيد الحساب البريدي في 2013/01/01	5.894	رصيد الحساب البريدي في 2013/01/01	
16.220.302	المجموع	16.220.302	المجموع	
480.000	المصاريف الشخصية	207.296	المدخيل المصرح بها للنشاط الممارس	
786.579	ضرائب ورسوم مسددة ورد رقم 2014/312	390.000	مدخيل كراء محلات تجارية + قبو+قطعة أرض	
29.406	ضريبة الدخل الإجمالي	195.367	العجز للتبرير	
00	رصيد حساب BADR في 2013/12/31	3.162	رصيد حساب BADR في 2014/01/01	
6.773	رصيد الحساب البريدي في 2014/12/31	6.933	رصيد الحساب البريدي في 2014/01/01	

الفصل التطبيقي: دراسة ميدانية-مديرية الضرائب لولاية ميله-

		500.000	بيع سيارة نوع ماريتي
1.302.758	المجموع	1.302.758	المجموع

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

بناء على المعطيات التي تظهر في ميزان الاستخدامات والموارد العجز المسجل خلال سنوات 2014/2013 عبارة عن مداخيل غير مصرح بها خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي:

- دورة 2013 = 15.593.223 دج.

- دورة 2014 = 195.367 دج.

4- الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG):

بعد إعادة تشكيل المداخيل المعترف بها تصبح القواعد الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي على الشكل الآتي:

جدول رقم (42) خاص بالتبليغ النهائي: الدخل الخاضع للضريبة

الوحدة: دج

الدورة	2011	2012	2013	2014
العجز المسجل (مداخيل غير مصرح بها)	//	//	15.593.223	195.367
مداخيل أخرى	//	//	//	//
الدخل الخاضع للضريبة	//	//	15.593.223	195.367

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

جدول ملخص للحقوق والزيادات المتوصل إليها:

جدول رقم (43) خاص بالتبليغ النهائي: حساب الضريبة على الدخل الإجمالي المستحقة

الوحدة: دج

الدورة	2011	2012	2013	2014
الحقوق الناتجة	//	//	5.325.628	15.073
الزيادات	//	//	1.331.407	1.507
مجموع الحقوق	//	//	6.657.035	16.580

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

المجموع الكلي للحقوق: 6.673.615 دج.

المبحث الثالث: متابعة وتقييم التحصيل الناجم عن عمليات الرقابة الجبائية خلال سنوات الدراسة (2010-2014)

خصصنا هذا المبحث لمتابعة وتقييم التحصيل الناجم عن عمليات الرقابة الجبائية خلال سنوات الدراسة، سواء التحصيل الناجم عن التحقيق المحاسبي والتحقق المصوب أو التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية من أجل معرفة مدى مساهمة كل آلية من آليات الرقابة الجبائية في تفعيل عملية التحصيل الضريبي على مستوى مديرية الضرائب لولاية ميلة.

المطلب الأول: التحصيل الناجم عن التحقيق المحاسبي

قبل التعرض للحصيلة الجبائية الناتجة عن عمليات التحقيق المحاسبي سنقوم في هذا المطلب بدراسة تحليلية لحجم الملفات المعنية بالتحقيق المحاسبي وتطورها خلال فترة الدراسة، كما سنسلط الضوء على طبيعة النشاطات الخاضعة لهذا النوع من الرقابة الجبائية.

أولا/عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي والمصوب على مستوى فرقة التفتيش والتحقيق الجبائي:

الجدول الموالي يبين عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي والتحقق المصوب منسوبة إلى إجمالي الملفات الخاضعة للرقابة الجبائية على مستوى فرقة التفتيش والتحقيق الجبائي والمتواجدة بمديرية الضرائب لولاية ميلة:

جدول رقم(44): وزن الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي والمصوب مقارنة بمجموع الملفات الخاضعة للرقابة الجبائية

الوحدة: دج

البيان السنوات	عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي		عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المصوب	
	النسبة %	عدد الملفات	النسبة %	عدد الملفات
2010	52,38%	22	33,33%	42
2011	70,59%	36	29,41%	51
2012	56,25%	27	31,25%	48
2013	56,45%	35	24,19%	62
2014	68,18%	45	28,79%	66

المصدر: إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

الفصل التطبيقي: دراسة ميدانية-مديرية الضرائب لولاية ميله-

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن عدد الملفات الخاضعة للرقابة الجبائية على مستوى فرقة التفتيش والتحقق الجبائي في ارتفاع مستمر، بحيث بلغ عدد الملفات المعالجة في سنة 2010 (42 ملف)، أما في سنة 2014 فقد بلغت (66 ملف)، وهذا راجع إلى ارتفاع عدد المكلفين بالضريبة من جهة، بالإضافة إلى زيادة عدد الأعوان المفتشين بمديرية الضرائب لولاية ميله من جهة أخرى، لأن عدد الملفات مرتبط بعدد الأعوان المحققين داخل فرق التفتيش، أما فيما يخص الملفات الخاضعة لعملية التحقق المحاسبي من إجمالي الملفات الخاضعة للرقابة الجبائية، وحسب الجدول أعلاه يتضح أنها تمثل أكبر نسبة مقارنة مع التحقق المصوب، بحيث كانت عدد الملفات لكل سنة علي النحو التالي: (22، 36، 27، 35، 45) لسنوات 2010، 2011، 2012، 2013، 2014 علي التوالي، أي بنسب تتراوح بين 52% و 70%، في مقابل الثبات النسبي لعدد الملفات الخاضعة للتحقق المصوب، وذلك راجع لتقيد المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالنسب المفروضة عليها من طرف مديرية الأبحاث والمراجعات فيما يخص الملفات الخاضعة للتحقق المحاسبي، حيث تحسب بالطريقة التالية: معدل ثابت يحدد من طرف مديرية الأبحاث والمراجعات وفق معايير معينة مضروبا في عدد ثنائيات الأعوان المحققين (missions de vérification)، أما التحقق المصوب فراجع إلى برمجة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بما يتناسب مع الإمكانيات البشرية والمادية والوقت الذي تتوفر عليه.

ثانيا/ نوعية نشاط الملفات الخاضعة للتحقق المحاسبي والمصوب:

الجدول التالي يوضح توزيع عدد الملفات الخاضعة للتحقق المحاسبي والمصوب حسب نوعية وطبيعة النشاطات الممارسة في ولاية ميله خلال سنوات الدراسة (2010-2014):
جدول رقم(45): توزيع الملفات الخاضعة للتحقق المحاسبي والمصوب حسب نوع النشاط

الوحدة: ملف

التحقيق المصوب			التحقيق المحاسبي		
عدد الملفات	نوع النشاط	السنوات	عدد الملفات	نوع النشاط	السنوات
07	مقاولة الأشغال العمومية والبناء	2010	16	مقاولة الأشغال العمومية والبناء	2010
0	تصدير واستيراد		0	تصدير واستيراد	
0	استغلال المحاجر		0	استغلال المحاجر	
0	نشاط البيع بالجملة والتجزئة		01	نشاط البيع بالجملة والتجزئة	
07	أخرى		05	أخرى	
08	مقاولة الأشغال العمومية والبناء	2011	26	مقاولة الأشغال العمومية والبناء	2011
01	تصدير واستيراد		01	تصدير واستيراد	
01	استغلال المحاجر		01	استغلال المحاجر	
0	نشاط البيع بالجملة والتجزئة		02	نشاط البيع بالجملة والتجزئة	
05	أخرى		6	أخرى	
08	مقاولة الأشغال العمومية والبناء	2012	11	مقاولة الأشغال العمومية والبناء	2012

الفصل التطبيقي: دراسة ميدانية-مديرية الضرائب لولاية ميله-

01	تصدير واستيراد		04	تصدير واستيراد	
0	استغلال المحاجر		02	استغلال المحاجر	
04	نشاط البيع بالجملة والتجزئة		03	البيع بالجملة	
02	أخرى		07	نشاط البيع بالجملة والتجزئة	
10	مقاولة الأشغال العمومية والبناء	2013	16	مقاولة الأشغال العمومية والبناء	2013
01	تصدير واستيراد		03	تصدير واستيراد	
0	استغلال المحاجر		02	استغلال المحاجر	
01	نشاط البيع بالجملة والتجزئة		07	نشاط البيع بالجملة والتجزئة	
03	أخرى		07	أخرى	
16	مقاولة الأشغال العمومية والبناء	2014	30	مقاولة الأشغال العمومية والبناء	2014
01	تصدير واستيراد		06	تصدير واستيراد	
0	استغلال المحاجر		01	استغلال المحاجر	
02	نشاط البيع بالجملة والتجزئة		04	نشاط البيع بالجملة والتجزئة	
0	أخرى		04	أخرى	

المصدر: إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

من خلال إلقاء نظرة على نوعية النشاطات المحقق فيها خلال سنوات الدراسة نلاحظ أن النسبة الأكبر من الملفات المعروضة للرقابة هي مقاولات الأشغال العمومية، الري والبناء إذ تمثل ما نسبته 72.73% من مجموع الأنشطة الأخرى سنة 2010، وما نسبته (72.22%)، 40.74%، 45.71%، 66.66% سنوات 2011، 2012، 2013، 2014 على التوالي. لتوزع النسبة الباقية على مختلف الأنشطة الأخرى مثل الاستيراد والتصدير، استغلال المحاجر، عمليات البيع بالجملة والتجزئة، الأنشطة الإنتاجية والمتركة خاصة في شلغوم العيد وتاجنانت والأنشطة الحرة مثل مكاتب الهندسة والمحاماة والمحاسبة على قلتها.

من خلال المعطيات السابقة يتضح جليا توجه المكلفين في ولاية ميله إلى أنشطة البناء ومقاولات الأشغال العمومية على حساب الأنشطة الأخرى خاصة منها الصناعية والإنتاجية، وهذا راجع بالخصوص إلى انعدام الفكر الاستثماري، بالإضافة إلى توجه الدولة نحو تكثيف عمليات البناء بمختلف صيغته (التساهمي، الترقوي، الاجتماعي) هذا من جهة، ومن جهة أخرى يعتبر قطاع الأشغال العمومية والبناء من بين أكثر القطاعات مردودية، ولهذا نجد أن الرقابة الجبائية تركز بالخصوص على هذا النشاط في عمليات التحقيق بالنظر إلى:

✚ كثرة الملفات التي تحمل نشاط مقاولات الأشغال العمومية والبناء.

✚ سهولة التهرب الضريبي وكثرته في هذا النوع من الأنشطة.

الفصل التطبيقي: دراسة ميدانية-مديرية الضرائب لولاية ميله-

ثالثا/ الحقوق الضريبية الناتجة عن عمليات التحقيق المحاسبي والمصوب:

نستعرض فيما يلي الحقوق الناتجة عن عمليات التحقيق المحاسبي والمصوب خلال سنوات الدراسة، وهذا لمعرفة التطور الحاصل في هذه الأخيرة:

1- الحقوق الناتجة عن التحقيق المحاسبي:

جدول رقم(46): الحقوق الناتجة عن التحقيق المحاسبي

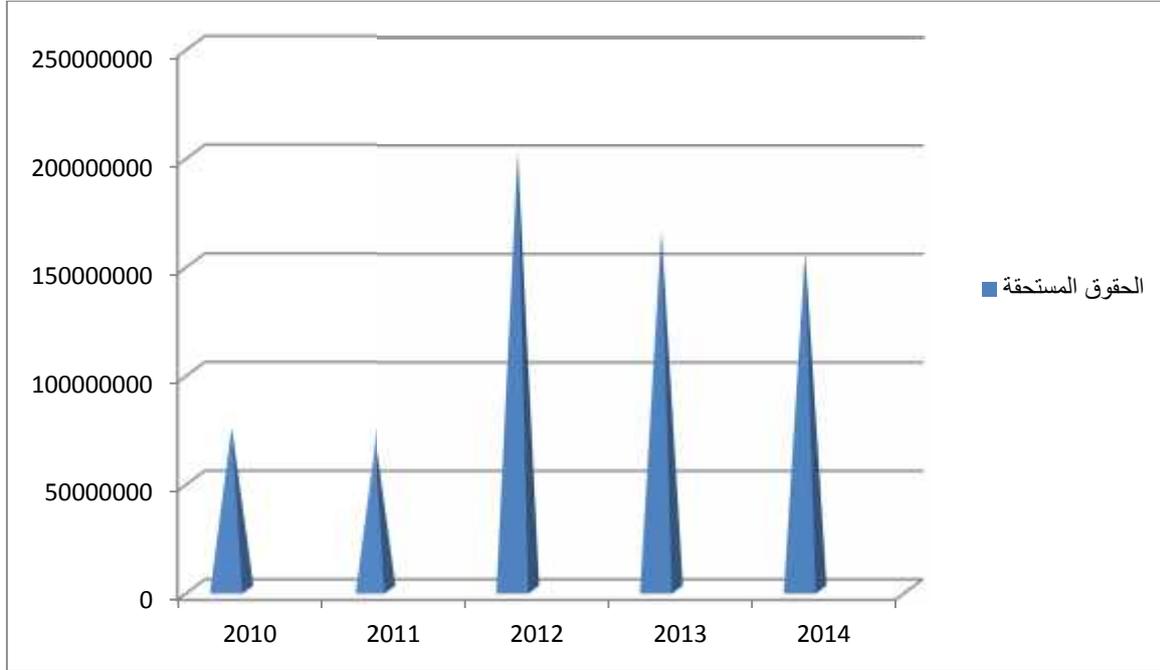
الوحدة: دج

البيان السنوات	2010	2011	2012	2013	2014
رق م	22 204.160	30.380.964	75.400.638	37.913.615	39.610.133
رن م	8 214.944	6.049.527	20.592.704	20.516.460	26.705.976
ض د إ	22.595.858	21.485.469	46.448.275	52.078.299	45.864.340
ض د إ/ أجور	248.541	-	1.463.439	554.400	665.465
حقوق الطابع	-	60.060	409.632	2.083.442	206.174
ض أش	7.063.428	2.062.266	17.977.470	18.334.647	11.986.780
أخرى	-	-	-	1.673.297	-
العقوبات	14.272.600	14.038.645	39.488.813	32.277.346	30.859.286
المجموع	74.599.531	74.076.931	201.780.971	165.431.506	155.898.154

المصدر: إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

يمكن تمثيل الجدول السابق في الشكل الموالي:

الشكل رقم (11): تطور الحقوق المستحقة الناتج عن التحقيق المحاسبي للفترة (2010-2014)



المصدر: إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات الجدول أعلاه.

من خلال الشكل أعلاه يتبين تطور الحقوق المستحقة الناتجة عن عمليات التحقيق المحاسبي، إذ بلغت سنة 2010 (74 599 531 دج) لتحافظ على ثباتها النسبي سنة 2011، حيث كان مبلغ الحقوق المستحقة (74.076.931 دج)، ثم سجلنا ارتفاعا كبيرا جدا سنة 2012 حيث بلغ مجموع الحقوق أقصى مستوياته (201.780.971 دج)، بنسبة نمو بلغت 272%، ثم أخذت في التراجع من جديد سنتي 2013 و 2014 إذ بلغت (165.431.506 دج) و (155.898.154 دج) على التوالي.

وما يشد الانتباه من خلال المعطيات المذكورة أعلاه التناقض الواضح بين عدد الملفات المحقق فيها ومجموع الحقوق المستحقة، فمثلا سنة 2012 كان عدد الملفات المحقق فيها هو 27 ملف، أما الحقوق الناتجة عن عمليات الرقابة لهذه الملفات فكانت (201.780.971 دج)، وهو نفس الحال مع بقية سنوات الدراسة فعدد ملفات سنة 2010 هو 22 ملف أما الحقوق الناتجة فكانت (74.599.531 دج)، ولما ارتفع عدد الملفات إلى 36 ملف سنة 2011 انخفضت الحقوق إلى (74.076.931 دج)، وهي نفس الملاحظة المسجلة على سنتي 2013 و 2014.

وكتحليل للنتائج المتوصل إليها تبين أن التذبذب الحاصل في الحقوق الناتجة عن عمليات الرقابة الجبائية، وعدم تناسبها طرديا مع عدد الملفات المدروسة راجع بالأساس إلى:

الفصل التطبيقي: دراسة ميدانية-مديرية الضرائب لولاية ميله-

- خصائص الملفات المقترحة للرقابة خلال كل سنة من سنوات الدراسة، من حيث أهمية أرقام الأعمال والأرباح المحققة، وكذلك طبيعة الأنشطة الممارسة.
- حجم التهرب الضريبي المكتشف من قبل فرق التحقيق والتفتيش الجبائي تختلف من سنة إلى أخرى ومن ملف إلى آخر.
- المعرفة العلمية والمهنية للمحاسبين الموكلين بتسيير محاسبة المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية، ومستوى كفاءتهم في التعامل مع النظام المحاسبي والمالي الجديد وكذا مدى التزامهم بالمحافظة والدفاع على حقوق زبائنهم.
- مدى انتشار الوعي الجبائي في صفوف المكلفين بالضريبة وقناعاتهم باحترام التزاماتهم اتجاه إدارة الضرائب.
- توجه الأعوان المحققين خاصة في السنوات الأخيرة إلى محاولة تحقيق تسوية جبائية معقولة تتناسب مع حجم نشاط المكلفين، حفاظا على استمرارية المكلف في مزاولته نشاطه بعد عملية التحقيق، وقدرته على تسديد ما عليه من التزامات، وبالتالي الحفاظ على مصالح الخزينة العمومية، وفي مقابل ذلك الحد من حالات التوجه للنزاع الإداري أو القضائي.
- توجه الإدارة الجبائية إلى التقليل من حالات رفض المحاسبة من خلال تقييد الأعوان المحققين بجملة من الضوابط والشروط الواجب توفرها من أجل رفض المحاسبة، فعوضت الرفض المطلق والكلي للمحاسبة بالرفض الجزئي (رفض محاسبة سنة معينة أو سنتين وقبول السنوات الأخرى) في حال توفرت مسببات الرفض الجزئي، مما ساهم بشكل كبير في الارتفاع المسجل في التسويات التي قامت بها فرق التفتيش، وهذا على أساس أن رفض المحاسبة كان أحد الطرق المتبعة للابتعاد عن التسويات الكبيرة وغير المعقولة، هذه الخطوة جاءت لإرضاء المحاسبين على اعتبار أن رفض المحاسبة يعتبر ضرب لمصادقية هؤلاء وانتقاصا لكفاءتهم، ولو كان ذلك ضد مصلحة المكلفين.

2- الحقوق الناتجة عن التحقيق المصوب:

جدول رقم(47): الحقوق الناتجة عن التحقيق المصوب

الوحدة: دج

السنوات	الرسم على القيمة المضافة	ضريبة الدخل الإجمالي	الضريبة على أرباح ش	العقوبات	المجموع
2010	8.742.545,00	6.362.548,00	410.250,00	4.124.358,00	19.639.701,00
2011	10.356.214,00	7.120.154,00	230.251,00	4.230.415,00	21.937.034,00
2012	11.939.388,00	7.333.918,00	580.482,00	4.873.517,00	24.727.305,00

الفصل التطبيقي: دراسة ميدانية-مديرية الضرائب لولاية ميله-

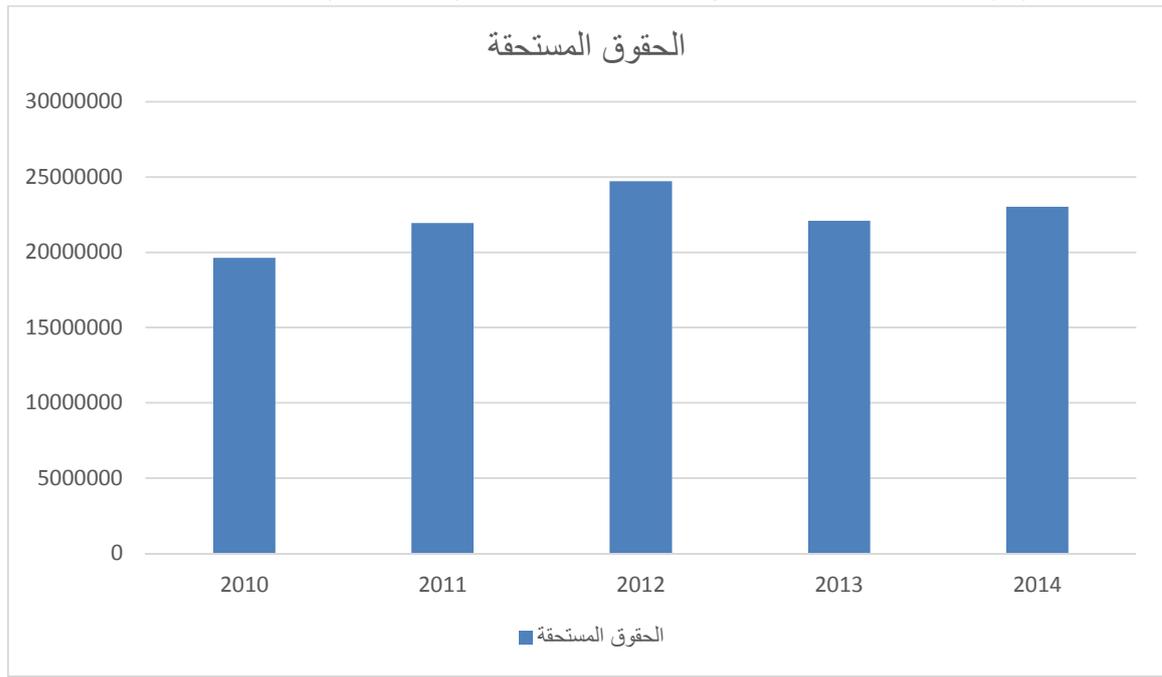
22.081.483,00	4.197.714,00	534.371,00	6.119.187,00	11.230.211,00	2013
23.032.318,00	4.489.381,00	3.896.052,00	9.875.089,00	4.771.796,00	2014

المصدر: إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن إجمالي الحقوق المستحقة خلال سنوات الدراسة لم تشهد ارتفاعا كبيرا من سنة إلى أخرى، حيث بلغت الحقوق المستحقة سنة 2012 (24.727.305 دج) وهي أكبر مبلغ مسجل مقارنة مع باقي السنوات، وهو يتناسب مع الارتفاعات المسجلة في الحقوق الناتجة عن التحقيق المحاسبي والتحقق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة خلال هذه السنة وهذا إن ذل على شيء إنما يدل على حسن اختيار الملفات الخاضعة للرقابة في سنة 2012، بالإضافة إلى حجم التهرب الضريبي الكبير المكتشف من طرف أجهزة الرقابة.

ويمكن ترجمة معطيات الجدول أعلاه في الشكل الموالي:

الشكل رقم (12): تطور الحقوق المستحقة الناتج عن التحقيق المصوب للفترة (2010-2014)



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات الجدول أعلاه.

من خلال الشكل أعلاه الملخص لمعطيات الجدول السابق يمكن القول انه في خلال سنوات الدراسة شهد إجمالي الحقوق المستحقة تطورا مستمرا من سنة 2010 إلى سنة 2012، حيث بلغ الذروة خلال هاته السنة، ليعاود التراجع إلى الحدود المسجلة في سنة 2011.

رابعا/ مجموع الحقوق المحصلة الناتجة عن التحقيق المحاسبي والتحقق المصوب:

الفصل التطبيقي: دراسة ميدانية-مديرية الضرائب لولاية ميلة-

سنيين من خلال المعطيات المذكورة أسفله الحصيلة الجبائية الناتجة عن عمليات الرقابة بشكليها المحاسبي والمصوب ومقارنة هذه الأخيرة مع الحصيلة الجبائية الإجمالية لولاية ميلة لمعرفة مدى مساهمة عمليات الرقابة في التحصيل الجبائي.

1- توزيع الحقوق المستحقة الناتجة عن التحقيق المحاسبي:

كنا قد ذكرنا في الفصل الأول أن الضريبة على الدخل الإجمالي تسدد في عنوان سكن المكلف بالضريبة، بخلاف الرسم على النشاط المهني الذي يستحق في البلدية التابع لها المشروع، وبناء على ذلك فإن مجموع الحقوق المستحقة الناتجة عن التحقيق المحاسبي تنقسم إلى قسمين جزء منها يستحق ضمن إقليم ولاية ميلة وجزء آخر يستحق في ولايات أخرى، وسنركز اهتمامنا على الحقوق المحصلة في ولاية ميلة، والجدول التالي يبين هذا التوزيع:

الجدول رقم(48): توزيع الحقوق الناتجة عن التحقيق المحاسبي

الوحدة: دج

المجموع	الحقوق المستحقة خارج ولاية ميلة	الحقوق المستحقة بولاية ميلة	البيان السنوات
74.599.531,00	-	74.599.531,00	2010
74.076.931,00	10.253.415,00	63.823.516,00	2011
201.780.971,00	13.059.000,00	188.721.971,00	2012
165.431.506,00	34.250.455,00	131.181.051,00	2013
155.898.154,00	21.752.028,00	134.146.126,00	2014

المصدر: إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ انه في سنة 2010 بلغت الحقوق المستحقة بولاية ميلة (74.599.531 دج)، في حين لم نسجل أية مستحقات خارج الولاية وهذا يدل على أن جميع المشاريع المنجزة من طرف المكلفين الخاضعين للرقابة كانت داخل إقليم الولاية، وبداية من سنة 2011 سجلنا مستحقات متزايدة خارج الولاية وهو ناتج عن توجه بعض المكلفين لإنجاز مشاريع في ولايات أخرى.

➤ مجموع الحقوق المحصلة بولاية ميلّة والناجمة عن التحقيق المحاسبي:

جدول رقم(49): المبالغ المحصلة والباقية للتحويل المتعلقة بالتحقيق المحاسبي

الوحدة: دج

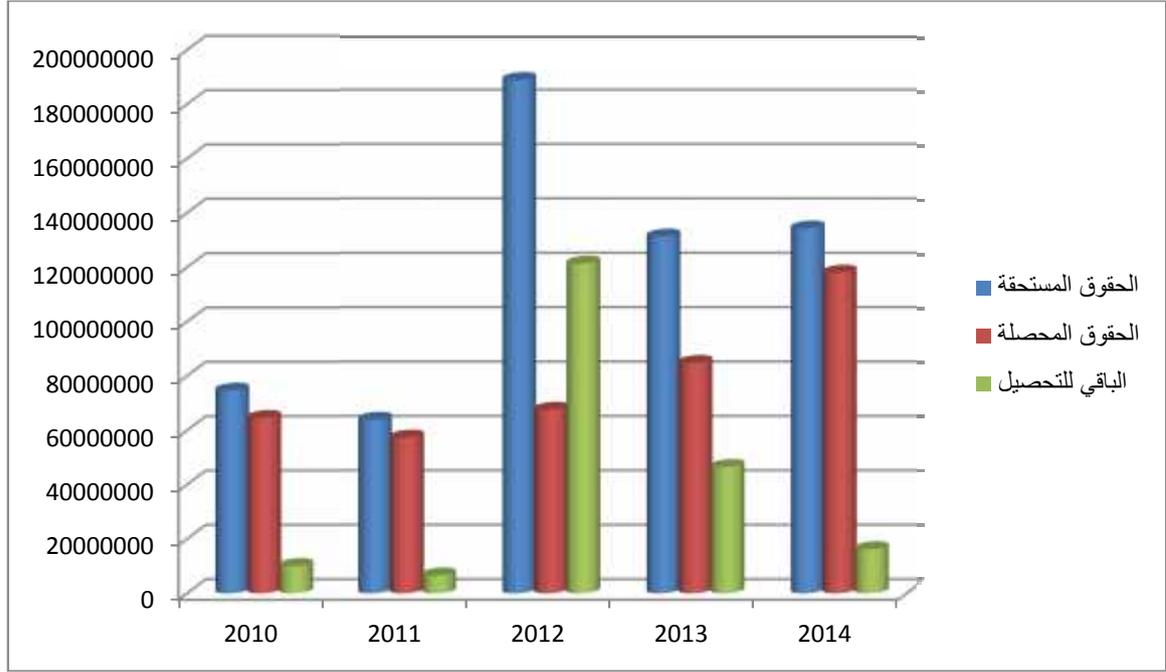
البيان السنوات	الحقوق المستحقة	المبالغ المحصلة	الباقي للتحويل	نسبة الحقوق	
				المحصلة	غير المحصلة
2010	74.599.531,00	64.546.647,00	10.052.884,00	86,52%	13,48%
2011	63.823.516,00	57.254.877,00	6.568.639,00	89,71%	10,29%
2012	188.721.971,00	67.510.144,00	121.211.827,00	35,77%	64,23%
2013	131.181.051,00	84.728.116,00	46.452.935,00	64,59%	35,41%
2014	134.146.126,00	117.913.058,00	16.233.068,00	87,90%	12,10%

المصدر: إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

ويمكن تمثيل هذه النتائج بالشكل البياني التالي:

الشكل رقم (13): الحقوق المحصلة والباقية للتحويل الناتجة عن التحقيق المحاسبي للفترة (2010-2014)

الفصل التطبيقي: دراسة ميدانية-مديرية الضرائب لولاية ميلة-



المصدر: إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات الجدول أعلاه.

من خلال الجدول والشكل السابقين نلاحظ انه في سنتي 2010، 2011 كانت الحقوق المحصلة تمثل 86% و 89% على التوالي، وهي نسب مرتفعة وتقارب إجمالي الحقوق المستحقة وهذا يدل على إن التسويات الجبائية خلال هاتين السنتين كانت معقولة ومقبولة بشكل كبير من طرف المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية، بينما سجلنا انخفاضا كبيرا للحقوق المحصلة سنة 2012 مقارنة مع الحقوق المستحقة وهذا راجع بالأساس إلى تواجد (5 ملفات) اكتشف فيهم تهريا كبيرا ونتاجا لذلك كانت التسويات الجبائية لهذه الملفات تحمل مبالغ كبيرة حيث بلغ مجموعها (121.211.767 دج)، هذه الأخيرة لا تزال محل نزاع بين الإدارة والمكلفين، وبالنسبة لسنة 2013 تم تسجيل حالات مماثلة لا تزال محل نزاع حيث بلغ إجمالي الحقوق المتنازع عليها (30.802.101 دج)، أما في سنة 2014 نلاحظ ارتفاع للحقوق المحصلة مقارنة بإجمالي الحقوق المستحقة وهذا ناتج عن إمكانية إلغاء 90% من العقوبات المفروضة علي المكلفين بشرط التسديد الكلي لمبلغ الحقوق المستحقة و 10% المتبقية من العقوبات وهذا كان كتحفيز من الدولة لرفع الحصيلة الضريبية.

2- مجموع الحقوق المحصلة الناتجة عن التحقيق المصوب:

جدول رقم (50): المبالغ المحصلة والباقية للتحويل المتعلقة بالتحقيق المصوب

الوحدة: دج

البيان السنوات	مجموع الحقوق المحصلة والباقية للتحويل المتعلقة بالتحقيق المصوب			
	الحقوق المستحقة	المبالغ المحصلة	الباقي للتحويل	نسبة الحقوق المحصلة نسبة الحقوق غير المحصلة
2010	19.639.701,00	18.004.584,00	1.635.117,00	8,33%

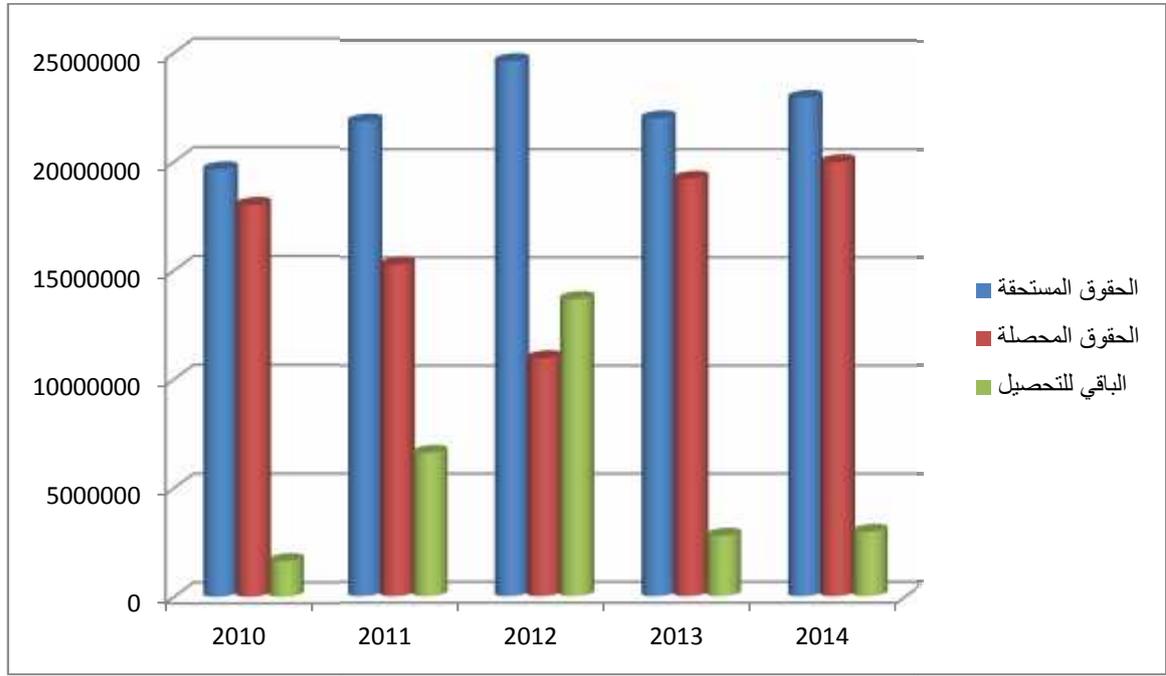
الفصل التطبيقي: دراسة ميدانية-مديرية الضرائب لولاية ميلّة-

30,19%	69,81%	6.621.745,00	15.315.289,00	21.937.034,00	2011
55,52%	44,48%	13.729.242,00	10.998.063,00	24.727.305,00	2012
12,64%	87,36%	2.791.846,00	19.289.637,00	22.081.483,00	2013
12,92%	87,08%	2.974.965,00	20.057.353,00	23.032.318,00	2014

المصدر: إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

ويمكن تمثيل المعطيات الواردة في الجدول في الشكل الموالي:

الشكل رقم (14): الحقوق المحصلة والباقية للتحويل الناتجة عن التحقيق المصوب للفترة (2010-2014)



المصدر: إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات الجدول أعلاه.

من خلال معطيات الجدول والشكل أعلاه نلاحظ انه في سنة 2010، 2011، 2013، 2014 كانت نسب الحقوق المحصلة مقبولة حيث بلغت (91%، 69%، 87%، 87%) على التوالي، وهذا يدل على رضي المكلفين بدرجة لا بأس بها عن التسويات الجبائية لمفاتهم، أما في سنة 2012 نلاحظ تراجع

الفصل التطبيقي: دراسة ميدانية-مديرية الضرائب لولاية ميله-

نسبة الحقوق المحصلة إلى (44%) من إجمالي الحقوق المستحقة، وهذا راجع إلى وجود ملفات لا تزال محل نزاع بين الإدارة الجبائية والمكلفين.

من خلال النتائج المتوصل إليها يمكن القول أن سنة 2012 كانت سنة معيارية لقياس نسبة التهرب الضريبي في ولاية ميله، وذلك من خلال برمجة ملفات تحمل بين طياتها نوايا المكلفين بالتهرب، وهذا ما أكدته نتائج فرق التفتيش والتحقيق الجبائي ونسبة الحقوق المحصلة خلال هاته السنة.

المطلب الثاني: التحصيل الناجم عن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

بعد التعرض للحصيلة الضريبية الناتجة عن التحقيق المحاسبي والمصوب، ننقل في هذا المطلب إلى الحصيلة الجبائية الناتجة عن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، لنقارن في النهاية بين الحصيلة الضريبية للنوعين ثم نقارن الحصيلة الناتجة عن الرقابة الجبائية بأنواعها الثلاث مع الحصيلة الإجمالية لولاية ميله، وذلك لمعرفة وزن الرقابة الجبائية ومدى تأثيرها ومساهمتها في دعم التحصيل الجبائي.

أولاً/ عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في فترة الدراسة:

الجدول الموالي يبين عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، والتي قامت فرقة التفتيش والتحقيق الجبائي بمديرية الضرائب لولاية ميله بالتحقيق فيها وإجراء التسويات اللازمة لها إن وجدت:

جدول رقم(51): وزن الملفات الخاضعة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية مقارنة بمجموع الملفات الخاضعة للرقابة الجبائية

السنوات	عدد الملفات الخاضعة ل VASFE	النسبة من إجمالي الملفات
2010	06 ملفات	14.3%
2011	لا يوجد	/
2012	06 ملفات	12.5%
2013	12 ملف	19.35%
2014	02 ملف	3%

المصدر: إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

من خلال معطيات الجدول نلاحظ النسبة الضئيلة لعدد الملفات الخاضعة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية إذ لم تتعد حاجز 19% في أحسن الأحوال كان ذلك سنة 2013، كما أنها غابت تماماً سنة 2011، لأنه قانونياً من المفروض أن الملفات الخاضعة لهذا النوع من الرقابة محدد بنسبة 10% من عدد الملفات المبرمجة للتحقيق، إلا أنه قد تخالف هذه القاعدة مثلما حدث في سنة 2013 إذ

الفصل التطبيقي: دراسة ميدانية-مديرية الضرائب لولاية ميلّة-

برمج 12 ملف للرقابة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية بناء على طلب مديرية الأبحاث والمراجعات، في حين قلص عدد الملفات في السنة الموالية إلى ملفين فقط، وهو ما يوضح أن البرمجة تتماشى مع ما تقرضه DRV من سنة إلى أخرى.

ثانيا/ الحقوق المستحقة الناتجة عن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

من خلال عمليات التحقيق التي قامت بها فرق التفتيش والتحقيق الجبائي، من أجل كشف التهرب الجبائي المفترض نتيجة ظهور علامات الثراء على المكلفين الخاضعين للرقابة على مجمل وضعيتهم الجبائية نتجت التسويات والحقوق المبيّنة أدناه:

جدول رقم(52): الحقوق الناتجة عن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للفترة (2010-2014)

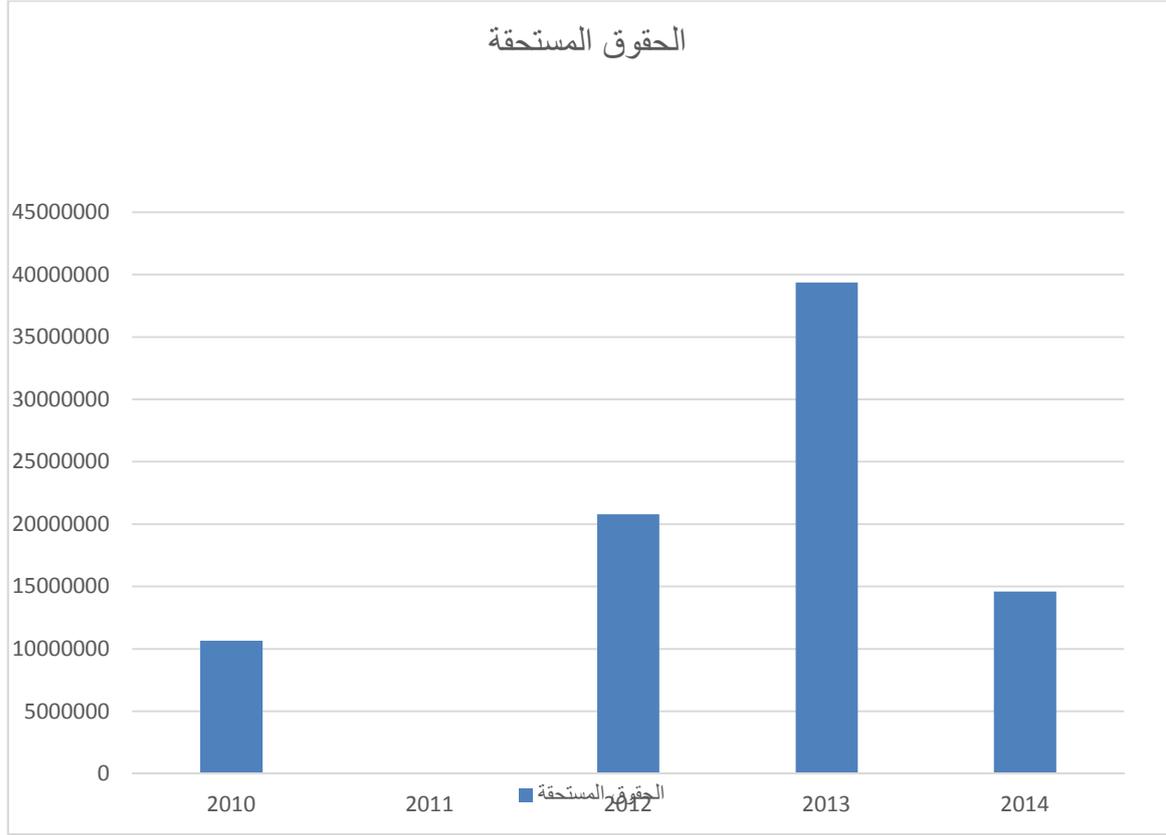
الوحدة: دج

المجموع	العقوبات	ضريبة الدخل الإجمالي	السنوات
10.658.030,00	2.071.988,00	8.586.042,00	2010
لا توجد ملفات معروضة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية			2011
20.801.697,00	4.142.807,00	16.658.890,00	2012
39.351.191,00	7.786.785,00	31.564.406,00	2013
14.594.363,00	2.913.485,00	11.680.878,00	2014

المصدر: إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

يمكن تمثيل معطيات الجدول أعلاه بالشكل التالي:

الشكل رقم (15): الحقوق الناتجة عن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للفترة (2010-2014)



المصدر: إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات الجدول أعلاه.

من خلال إلقاء نظرة على معطيات الجدول والشكل البياني أعلاه يتضح أن الحقوق الناتجة عن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية تتناسب طرديا مع عدد الملفات الخاضعة للتحقيق، إذ سجلنا أعلى مستوى للحقوق الواجبة سنة 2013 والتي كانت عدد الملفات الخاضعة للرقابة خلالها (12 ملف) ورغم أن التسويات التي قامت بها فرقة التفتيش والتحقيق الجبائي في هذه السنة قد أفرزت غياب أي حقوق لمفنين من بين 12 ملف إلا أن مجموع الحقوق الواجبة كان (39.351.191 دج)، وهو مبلغ كبير بالمقارنة مع الحقوق الناتجة في السنوات الأخرى، والتي لم تتجاوز في أحسن حالتها (20.801.697 دج) كان ذلك سنة 2012.

ثالثا/ الحقوق المحصلة الناتجة عن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

جدول رقم(53): المبالغ المحصلة والباقية للتحويل المتعلقة بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

الوحدة: دج

البيان	الحقوق المستحقة	المبالغ المحصلة	الباقي للتحويل	نسبة م م	نسبة م ب ت
2010	10.658.030,00	10.658.030,00	-	100%	-
2011	لا توجد ملفات معروضة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية				

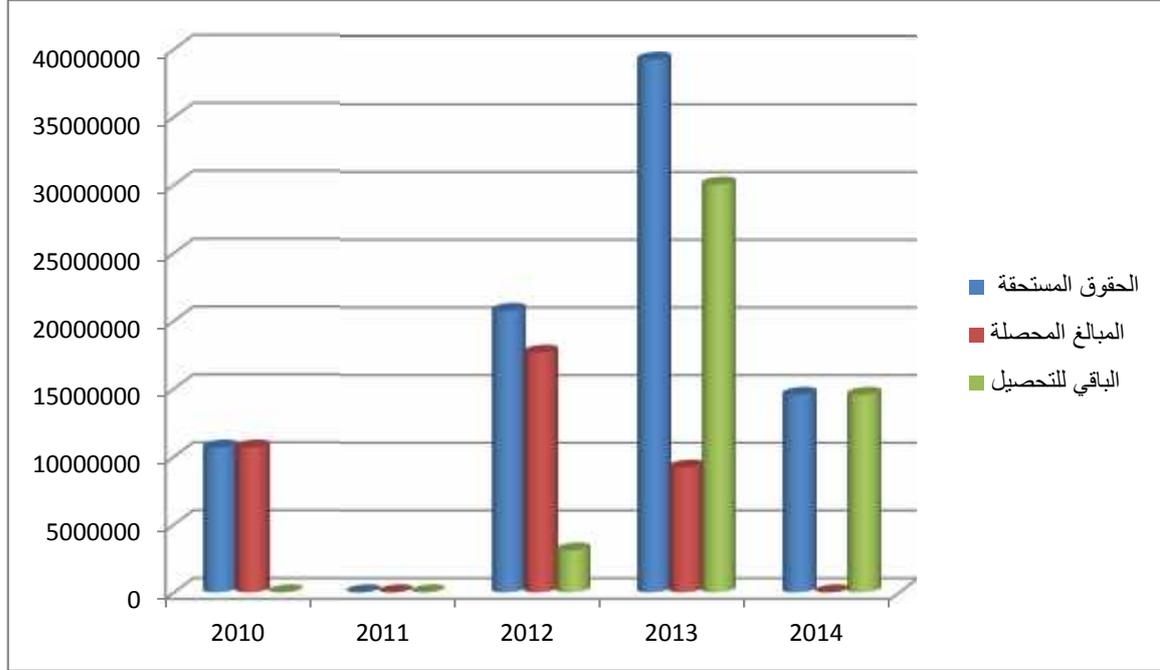
الفصل التطبيقي: دراسة ميدانية-مديرية الضرائب لولاية ميله-

14,87%	85,13%	3.093.943,00	17.707.754,00	20.801.697,00	2012
76,56%	23,44%	30.128.851,00	9.222.340,00	39.351.191,00	2013
100%	-	14.594.363,00	-	14.594.363,00	2014

المصدر: إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

ويمكن تمثيل معطيات الجدول أعلاه في الشكل الموالي:

الشكل رقم (16): الحقوق المحصلة والباقية للتحصيل الناتجة عن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للفترة (2010-2014)



المصدر: إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات الجدول أعلاه.

من خلال المعطيات المعروضة في الجدول والشكل أعلاه نلاحظ الاختلال الواضح في الحصيلة الضريبية الناتجة عن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، فبينما سجلنا نسبة تحصيل قدرها 100% سنة 2010، كانت نسبة التحصيل في سنة 2014 على النقيض من ذلك تماما أي 0%، فلم يدخل خزينة الدولة أي دينار من إجمالي حقوق بلغت (14.594.363 دج)، في مقابل ذلك كانت نسبة التحصيل سنة 2012 جيدة إذ بلغت 85%، ومنخفضة في سنة 2013 إذ لم تتجاوز 23%.

وكتحليل لهذه النتائج يمكن القول أن نسبة التحصيل المرتبطة بهذا النوع من الرقابة متعلقة بطبيعة الأفراد الخاضعين لها ومدى قبولهم للتسويات التي قامت بها فرق التفتيش والتحقيق الجبائي، بناء على كون التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية يعتمد بالأساس على مظاهر الثراء المفاجئة للأفراد بما لا يتناسب مع الموارد المصرح بها من قبلهم، لكن وبالنظر إلى طبيعة المجتمع الجزائري سواء الدينية (عدم قبول وضع الأموال في البنوك الربوية وإجراء التحويلات وفق هذه القناة)، الاجتماعية (الروابط الأسرية تحتم عدم التفكير في إبرام عقود إقراض مثلا بين الأب وابنه...) و حتى الاقتصادية (غياب سوق منظمة لتقييم الأملاك المنقولة وغير المنقولة والتي تخضع في كثير من الأحيان إلى قانون

الفصل التطبيقي: دراسة ميدانية-مديرية الضرائب لولاية ميلة-

المضاربة مما يفرز أسعار منافية للقيمة الحقيقية لهذه الأخيرة)، فإن هذا النوع من الرقابة قد شكل نوع من الظلم اتجاه شريحة من الأفراد الخاضعين له للأسباب السالفة الذكر والتي جاءت على سبيل الذكر لا الحصر، وهو ما يفسر عدم قبول العديد من المكلفين دفع ما عليهم من التزامات ويفضلون التوجه للطعن في التقويمات والتسويات وفق التسلسل القانوني لإجراءات الطعن والتي تصل في الكثير من الأحيان إلى القضاء.

من خلال ملاحظتنا للحقوق المحصلة الناتجة عن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية ومقارنتها مع نظيرتها الناتجة عن التحقيق المحاسبي يتبين الضعف الكبير في الحقوق المحصلة الناتجة عن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، وهذا إن ذل على شيء فإنما يذل على المساهمة المحدودة لهذه الأخيرة في الحصيلة الجبائية ويجب على الإدارة الجبائية أن تسعى لإيجاد السبل المثلى لتفعيل هذا النوع من الرقابة بما يتناسب مع الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية للدولة، كون هذا النوع من الرقابة مستنسخ عن النظام الفرنسي، وهو لا يتناسب مع طبيعة الاقتصاد الجزائري.

❖ مساهمة حصيلة الرقابة الجبائية في التحصيل الضريبي الكلي لولاية ميلة خلال سنوات الدراسة:

في ختام بحثنا هذا وجب التطرق إلى نسبة مساهمة الحصيلة الضريبية الناتجة عن الرقابة المعمقة بأنواعها الثلاثة (التحقيق المحاسبي، التحقيق المصوب، التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية) في الحصيلة الإجمالية لولاية ميلة خلال الفترة (2010-2014)، لمعرفة مدى فعاليتها وقدرتها في إرساء ضوابط وقواعد قانونية كفيلة بمعالجة التهرب الضريبي، ونورد المعطيات في الجدول الموالي:

الجدول رقم(54): مساهمة حصيلة الرقابة الجبائية المعمقة في التحصيل الضريبي الكلي بالولاية (2010-2014)

الوحدة: دج

البيان	2010	2011	2012	2013	2014
الحصيلة الإجمالية	5.269.552.154	5.756.183.428	8.557.801.608	6.977.960.475	7.516.476.264
حصيلة الرقابة الجبائية	93.209.261	72.570.166	96.215.961	113.240.093	137.970.411
النسبة	%1,8	%1,3	%1,1	%1,6	%1,8

المصدر: إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

الجدول أعلاه يبين مدى مساهمة حصيلة الرقابة الجبائية المعمقة في تفعيل التحصيل الضريبي في ولاية ميلة من سنة 2010 إلى سنة 2014، حيث نلاحظ أن نسبة المساهمة تتراوح بين 1,1% و 1,8% وهي نسبة قد تبدو ضئيلة وغير كافية إلا أنه بمقارنة هذه الحصيلة بعدد الملفات الجبائية المحقق فيها في إطار الرقابة المعمقة خلال كل سنة نجد أن هاته النسبة معقولة، وهذا بالنظر إلى عدد الملفات الإجمالي الخاضع لنظام الريح الحقيقي هذا من جهة، وإغفالنا للحصيلة الضريبية الناتجة عن باقي أنواع الرقابة (الرقابة الشكلية، الرقابة علي الوثائق، الرقابة الفئوية، رقابة الفرق المختلطة) لصعوبة فصل الإحصائيات

الخاصة بالتحصيل لهاته الأنواع من الرقابة الجبائية وعدم قدرتنا على توسيع مجال الدراسة لتشمل كل أنواع الرقابة من جهة أخرى.

إلا انه يبقى من الممكن تحسين هاته النتائج أكثر، وذلك لملاحظتنا وجود مجموعة من النقائص التي تحول بين الرقابة الجبائية وقدرتها على تفعيل التحصيل الجبائي بشكل أفضل ومن بين هاته النقائص نذكر:

➤ البرمجة العشوائية من قبل مصالح الإدارة الجبائية (مفتشيات الضرائب) للملفات المعروضة للرقابة بما لا يتماشى مع واقع التهرب الضريبي في الولاية، حيث في الكثير من الأحيان يتم برمجة ملفات بعيدا عن المصادقية وروح المسؤولية، مما يساهم في تحطيم أهم قاعدة في الضريبة وهي قاعدة العدالة وبالتالي رفض المكلفين لتسوية التزاماتهم ما يؤثر سلبا على الحصيلة الضريبية.

➤ نقص كفاءة بعض المحققين وافتقارهم للخبرة اللازمة في المجال الجبائي والمحاسبي خاصة في ظل عدم برمجة دورات تكوينية وأيام دراسية لفائدة الأعوان المحققين، مما يساهم في عدم اكتشافهم بعض الاغفالات والتجاوزات التي يقوم بها المكلفين وبالتالي تنتج تسويات غير مقنعة تضيع معها حقوق الإدارة الجبائية.

➤ نقص الإمكانيات المادية والبشرية التي تساعد علي تحسين الأداء وتوفير الجهد والوقت لمعالجة دقيقة وشاملة لعدد كبير من الملفات.

➤ عدم وجود تعاون كاف من قبل الإدارات العمومية والبنوك والمؤسسات الخاصة مع الإدارة الجبائية في تبادل المعلومات وتوفيرها بالكم الكافي وفي الوقت المناسب، مما يحرم الإدارة الجبائية من الحصول على المادة الخاضعة للضريبة وبالتالي ضياع حقوق الخزينة العمومية.

خلاصة الفصل:

تناولنا في دراستنا للفصل الثالث والممثل في الدراسة التطبيقية للبحث والتي كانت بمديرية الضرائب لولاية ميله، تقديمها عاما لها من حيث مكانتها في الهرم السلطوي للإدارة الجبائية مع التطرق إلى نشأتها ومحتوي الهيكل التنظيمي لها بذكر مهام كل مكتب أو مصلحة تنتمي إليها وذكر النتائج المحققة من نشاط المديرية المتمثلة في الحصيلة الضريبية السنوية التي تسعي جاهدة لتنميتها باستمرار.

وبعد ذلك تم فتح المجال لاستعراض دراسة ملفات جبائية خاضعة للرقابة الجبائية على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، باعتبارها الهيئة المختصة بالرقابة الجبائية على مستوى مديرية الضرائب، حيث تم اختيار هاته الملفات على أساس معايير معينة كنوع الرقابة التي خضعت لها الملفات، وفرق التدقيق المكلفة بها، وهذا بهدف التوصل إلى نتائج مميزة تفيد الدراسة الميدانية للبحث وتساعدنا في الإجابة على الإشكالية المطروحة.

كما تناولنا في المبحث الثالث عملية تقييم للحصيلة الضريبة الناتجة عن الملفات الجبائية للمكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، والتي أفرزت لنا عدة نتائج تم التوصل إليها فقمنا بتفسيرها وتحليلها بهدف إسقاطها على الفرضيات المقترحة، من أجل اختبار صحتها أو نفيها من جهة، والإجابة على إشكالية البحث من جهة أخرى.

وبعد اختبار الفرضيات المقترحة من خلال النتائج المتوصل إليها في الدراسة الميدانية، يمكننا القول أن الرقابة الجبائية وعند التحكم فيها بشكل سليم قادرة على تفعيل التحصيل الضريبي، وهذا وفقا للحصيلة الضريبية المحققة من عملية الرقابة الجبائية التي تمثل حقوق الخزينة العمومية التي انتهكت من طرف المتهربين من الضريبة.

الخاتمة

خاتمة:

بعد التطرق لكل المفاهيم المرتبطة بالموضوع من أهمية الضريبة في تمويل الخزينة العمومية بهدف سد النفقات العامة، إلى الإطار العام الذي تنشط فيه تلك الضريبة وما يسمى بالنظام الضريبي الجزائري وما يحتويه من عدة مكونات وآليات تساعد على أداء مهامه، إلا أن طبيعة هذا النظام ذو الطابع التصريحي إذ يمنح الحرية النسبية للمكلفين بالضريبة لتقديم تصريحاتهم المكتتبة بشكل يوافق نشاطاتهم ومداخلهم الحقيقية، وحينها تقوم الإدارة الجبائية بمراقبة تلك التصريحات والتأكد من صدقها بهدف كشف التجاوزات والاعفالات التي يمكن أن يستعملها المكلف للإفلات من الضريبة وهو ما يعرف بالتهرب الضريبي.

لكن رغم زيادة الحصيلة الضريبية ومساهمتها في التنمية الاقتصادية نتيجة الإصلاحات التي مست النظام الضريبي الجزائري، يبقى التهرب الضريبي كنقطة سوداء في هذا النظام الذي تزايدت حدته مع تفتح الاقتصاد الجزائري على العالم الخارجي، ونظرا للآثار السلبية والخطيرة التي تنتج عن تفشي وتنامي تلك الظاهرة، حاولت الإدارة الجبائية تكثيف الجهود للحد أو على الأقل التخفيف منها لأنها تنتهك حقوق الخزينة العمومية وتعرقل نشاطات الدولة في رسمها وتنفيذها لمختلف سياساتها التنموية. فظهرت الرقابة الجبائية بكونها أسلوب وقائي وعقابي في آن واحد كهيئة مختصة في مجال الأبحاث والمراجعات بهياكلها المختلفة للوقوف أمام استنزاف المال العام.

وعليه سخرت الإدارة الجبائية كل الوسائل القانونية والتنظيمية والبشرية المتاحة للهيئات المكلفة بالرقابة الجبائية وخاصة منها مصالح الأبحاث والمراجعات على المستوى المحلي والجهوي بهدف استرجاع حقوق الخزينة العمومية ومحاولة كبح هذا النزيف الذي ينخر في جسد الاقتصاد الوطني بسبب التهرب الضريبي، حيث تعتبر الرقابة الجبائية وسيلة تفتيح وتطهير للملفات الجبائية التي تمسك محاسبة قانونية منتظمة بهدف كشف كل الاعفالات والتجاوزات المستعملة سواء بقصد أو دون قصد من طرف المكلفين بالضريبة، لتقودنا إلى معرفة مدى مصداقية التصريحات المكتتبة بهدف تصحيحها وإعادة تقويمها لاسترجاع الحقوق المنتهكة من طرف المتهربين من الضريبة.

إن وجود طاقم إداري كفاء مع توفر كل ما هو ضروري لعملية الرقابة الجبائية يسهل على مصالح الضرائب اكتشاف التهرب الضريبي مهما كان نوعه، وبالإضافة إلى كل ما سبق ويعد

التعرض للدراسة التطبيقية يتضح لنا دور الرقابة الجبائية في اكتشاف جل الأخطاء والمخالفات المسجلة سهوا أو عمدا ونتائجها التي تؤدي إلى زيادة التحصيل الضريبي.

بعد معالجتنا لمختلف جوانب البحث بشقيه النظري والتطبيقي توصلنا إلى نتائج خاصة باختبار الفرضيات المقترحة:

اختبار الفرضيات:

لقد أدى اختبار فرضيات البحث إلى ما يلي:

✚ **إثبات الفرضية الأولى القائلة بأن التحصيل الضريبي هو عبارة عن إجراءات متخذة من طرف الإدارة الجبائية لنقل دين الضريبة من المكلف إلى الخزينة في إطار النظام الضريبي المطبق، بالإضافة إلى النتائج التي حققتها الرقابة الجبائية والمتمثلة في مساهمتها في زيادة المردودية المالية، إلا أنها لا تزال بعيدة عن الطموحات المرجوة في إطار السياسة الجبائية المنتهجة، والتي محورها الأساسي يكمن في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.**

✚ **إثبات الفرضية الثانية فمن خلال تتبعنا لتطور الحصيلة الجبائية في الجزائر من سنة 2010 إلى سنة 2014 اتضح لنا أن الجباية البترولية في تناقص مستمر، وذلك بسبب تراجع أسعار البترول من جهة، وكذا سعي الدولة الجزائرية إلى البحث عن مصادر مضمونة لتمويل خزينتها العمومية من جهة أخرى، وبالمقابل سجلنا ارتفاعا في الجباية العادية والذي كان انعكاسا للإصلاحات الجبائية والاقتصادية التي عرفتها الجزائر مؤخرا.**

✚ **إثبات الفرضية الثالثة فتقنية التحقيق المحاسبي تساهم في الرفع من فعالية عملية التحصيل الضريبي، وما يؤكد ذلك الإحصائيات التي تبين أن مجموع التحصيل الضريبي للفترة ما بين 2010-2014 والناجم عن هذه التقنية أفضل من التقنيات الأخرى كالتحقيق المصوب والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.**

✚ **نفي الفرضية الرابعة: كون مساهمة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية جد ضعيف في تفعيل عملية التحصيل الضريبي بشكل عام مقارنة مع باقي الطرق، لأن هذا النوع من الرقابة الجبائية يخص الأشخاص الطبيعيين فقط، أي أنها ترتبط بالضريبة على الدخل الإجمالي فقط، وهو ما تم التأكد منه من خلال دراسة الحالة التي تمت على**

مستوى مديرية الضرائب لولاية ميله من جهة، والإحصائيات الخاصة بالتحصيل الناجم عن الرقابة في مجمل الوضعية الجبائية من جهة أخرى.

نتائج الدراسة:

على ضوء ما سبق تم التوصل إلى النتائج التالية:

بنية النظام الضريبي الجزائري معقدة نتيجة كثرة الضرائب المفروضة على المكلفين من جهة، ومن خلال زيادة معدلات الضرائب من جهة أخرى.

انعدم الثقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، وهو ما يعكس ذلك الإقبال الضعيف على الأبواب المفتوحة للإدارة الجبائية.

يشكل التهرب الضريبي أحد أهم التحديات التي تقف أمام التطبيق الفعال للسياسة الضريبية ومن ثم السياسة المالية والاقتصادية.

إن التنسيق التام بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات والمؤسسات الأخرى يلعب دورا فعالا في تبادل المعلومات من حيث جمعها واستغلالها.

إن الإدارة الجبائية لا تستطيع أن ترفع من مردود ضرائبها أو بالأحرى أن ترفع من قدراتها على التحصيل دون أن تواجه مجموعة من العراقيل والصعوبات، فالمشكل في التحصيل الضريبي قد يتسبب فيه الطرفان الإدارة الجبائية من جهة، والمكلفين بالضريبة من جهة أخرى.

الرقابة الجبائية تضمن المساواة بين المكلفين بالضريبة من خلال تطبيق العقوبات المنصوص عليها قانونيا في كل حالة من حالات التملص من دفع الضريبة.

التحقيقات التي تتم على مستوى المفتشية هي الخطوة الأولى والأكثر نجاعة في عملية التدقيق والمراجعة الخاصة بالملفات، بالمقارنة مع عمليات التحقيق التي تتم على مستوى المديرية الولائية للضرائب.

يسمح نظام المعلومات الآلي من تحسين عمليات الرقابة الجبائية وانتقال المعلومات بالدقة والسرعة المناسبة.

إن المشاكل التي يعاني منها نظام الرقابة الجبائية كالبرمجة القليلة لملفات التحقيق مقارنة بعدد المكلفين، وضعف الإمكانيات البشرية في غياب العناصر المؤهلة والقادرة على القيام بما أوكل إليها بدرجة عالية من الجودة، وهذا راجع لنقص عمليات التأطير

والتكوين في مجال الجباية والمحاسبة خاصة النظام المحاسبي والمالي الجديد، وكذا نقص الفادح في الإمكانيات المادية الضرورية للقيام بالمهام على أحسن وجه وفي أوقاتها المحددة كل هذا من شأنه إضعاف المردودية الجبائية.

التوصيات والاقتراحات:

من خلال النتائج السابقة المتوصل إليها من هذه الدراسة يمكن تقديم بعض التوصيات والاقتراحات التي تساهم في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي وبالتالي زيادة قيمة التحصيلات الضريبية، وهو ما يعني بالضرورة الارتفاع في الإيرادات العامة الناتجة عن الجباية العادية:

✚ المراجعة المعمقة والمدروسة للتشريعات الضريبية الموضوعة والتي من خلالها يقوم المكلف بالتهرب من دفع مستحقاته الضريبية.

✚ وضع نظام معلوماتي مركزي ووطني يعمل على تجميع المعلومات الضرورية الخاصة بالمكلف وتوزيعها على المصالح الخاصة وهذا بهدف تضيق مساحة التهرب الضريبي، وكذا إعداد برمجيات للاستقصاء عن المعلومة الجبائية للمكلف بالضريبة.

✚ العمل على تقييم حجم ظاهرة التهرب الضريبي من ناحية وحجم الإيرادات التي تحرم منها الخزينة العمومية من ناحية أخرى، فهذه التقديرات تجعلنا أكثر إدراكا لحجم الخطر الذي يلم بالإيرادات العامة للدولة ومن ثم أخذ الأمور بأكثر جدية ممكنة في ظل العولمة والأساليب المنتهجة للتهرب.

✚ صياغة قوانين واضحة وغير معقدة من أجل أن يفهمها الجميع باعتبار أن المكلفين ليست لديهم مستويات علمية مرتفعة أو بدون مستوى.

✚ الاهتمام بالعمال من خلال زيادة رواتبهم مع التحفيزات من اجل الحد من عمليات السرقة والرشوة التي تعاني منها الإدارة الجبائية بالإضافة إلى إجراء دورات تكوينية لهم، وبالتالي الحفاظ على المال العام.

✚ ضرورة تحديد معايير واضحة وشفافة وموضوعية لانتقاء المكلفين الذين سيتم إخضاعهم للرقابة الجبائية.

✚ ضرورة الاهتمام المتزايد بنشر الوعي والحس الضريبي لدى المكلفين، حتى تتجسد لدى المجتمع حتمية مساهمة الضرائب في التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وذلك باستعمال وسائل الإعلام المتعددة كتوزيع المنشورات، الدوريات، الأيام الدراسية، فتح

مواقع الكترونية للرد على انشغالات المكلفين، برمجة حصص إذاعية وتلفزيونية لتقريب الإدارة الجبائية من المكلف ومحاوله شرح وتبسيط مختلف مكونات النظام الضريبي... الخ.

تحديث وعصرنة الإدارة الجبائية من حيث الهياكل والموارد البشرية وخاصة ضرورة تزويدها بشبكة معلومات واسعة بين كل المستخدمين خاصة في مجال الرقابة الجبائية.

أفاق الدراسة:

بعد تحليلنا لموضوع الرقابة الجبائية من حيث هيكلها، أدواتها، والية عملها، ودورها في تفعيل عميلة التحصيل الضريبي داخل النظام الجبائي الجزائري، وبالرغم من محاولة الإلمام بجوانب البحث، إلا انه في اعتقادنا لا تزال هناك بعض النقاط تعتبر غامضة ويمكن أن تعالج في بحوث أخرى مستقبلية، وهذا ما سوف نطرحه كإشكاليات لمواضيع لاحقة:

✚ ما تأثير الرقابة الجبائية على الوضعية المالية للمكلف (المؤسسة)؟

✚ هل الرقابة الجبائية مؤهلة للحد من التهرب الضريبي؟

✚ ما مدى فعالية النظام المالي الجديد في تقديم معلومات مالية لخدمة الرقابة الجبائية؟

✚ ماهو دور الامتيازات الضريبية الممنوحة للمكلفين بالضريبة في الحد من التهرب الضريبي؟

✚ ما مدى مساهمة نظام الضريبة الجرافية الوحيدة في زيادة الحصيلة الضريبية؟

وفي الأخير لا ندعي الكمال لبحثنا ولا ننفي قصورا لمجهوداتنا لكن نأمل أن نكون قد وفقنا إلى حد بعيد في الإلمام بجوانب البحث المختلفة.

تم بحمد الله

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أولاً/ الكتب:

- 1) أحمد جامع: علم المالية العامة، الجزء الأول، الطبعة 3، دار النهضة العربية، القاهرة، 1975.
- 2) أحمد زهير شامية، خالد الخطيب: المالية العامة، الطبعة 1، دار الميسرة للنشر، 2007.
- 3) أحمد عبد السميع علام: المالية العامة (المفاهيم والتحليل الاقتصادي والتطبيق)، الطبعة 1، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، 2012.
- 4) جهاد سعيد خصاونة: علم المالية العامة والتشريع الضريبي، الطبعة 1، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2010.
- 5) حسين مصطفى حسين: المالية العامة، الطبعة 1، ديوان المطبوعات الجامعية، عنابة، 1992.
- 6) حميد بوزيدة: جباية المؤسسة، الطبعة 2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
- 7) سعيد عبد العزيز عثمان، حامد عبد المجيد دراز: مبادئ المالية العامة، الطبعة 1، الدار الجامعية، بدون بلد النشر، 2002.
- 8) سهام كردودي: الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، الطبعة 1، دار مفيد للنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2011.
- 9) سوزي عدلي ناشد: أساسيات المالية العامة، الطبعة 1، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2009.
- 10) عادل فليح العلي: المالية العامة والقانون المالي والضريبي، الطبعة 2، دار إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2011.
- 11) عادل فليح العلي: مالية الدولة، الطبعة 1، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 2012.
- 12) عباس عبد الرزاق: التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، الطبعة 1، دار الهدى عين مليلة - الجزائر، 2012.

قائمة المراجع

- 13** عبد الله الحرثسي حميد: تطبيقات فنيات الضرائب بالنظام الجبائي، الطبعة 1، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2014.
- 14** عبد الحكيم مصطفى الشراوي: التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، الطبعة 1، الدار الجامعية الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2006.
- 15** عبد الحميد محمد القاضي: دراسة الاقتصاد العام، بدون طبعة، دار الجامعة المصرية للنشر والتوزيع، 1984.
- 16** عبد المجيد قدي: دراسات في علم الضرائب، الطبعة 1، دار حرير للنشر والتوزيع، الأردن، 2011.
- 17** علي خليل، سليمان اللوزي: المالية العامة، الطبعة 1، دار زهران للنشر والتوزيع، بدون سنة النشر.
- 18** علي زغدود: المالية العامة، الطبعة 1، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998.
- 19** غازي عناية: المالية العامة والتشريع الضريبي، بدون طبعة، دار البيارق، الجزائر، 1998.
- 20** فاطمة السويسي: المالية العامة، الطبعة 1، المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس، 2005.
- 21** فتحي أحمد ذياب عواد: اقتصاديات المالية العامة، الطبعة 1، دار الرضوان للنشر والتوزيع، الأردن، 2012.
- 22** فوزي عبد المنعم: المالية العامة، السياسة المقارنة، الطبعة 1، دار النهضة العربية، بيروت، 1983.
- 23** محفوظ برحمانني: المالية العامة في التشريع الجزائري، الطبعة 1، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2005.
- 24** محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلاء: المالية العامة، الطبعة 1، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2003.
- 25** محمد خالد الميهاني، خالد الخطيب الحبش: المالية العامة والتشريع الضريبي، الطبعة 1، منشورات جامعة دمشق، 2006.

- 26) محمد طاقة العزاوي هودي: اقتصاديات المالية العامة، الطبعة 1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2007.
- 27) محمد عباس محرزى: اقتصاديات المالية، الطبعة 2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
- 28) محمود حسين الوادي، زكريا احمد غرام: المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، الطبعة 1، دار المسيرة للنشر، عمان، 2000.
- 29) محمود حسين الوادي، زكرياء أحمد العزام: مبادئ المالية العامة، الطبعة 1، دار المسيرة للنشر، عمان، 2007.
- 30) محمود حمو، منور أوسرير: محاضرات في جباية المؤسسة الطبعة 1، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، الجزائر، 2009.
- 31) منصور بن عمارة: الضريبة على أرباح الشركات، الطبعة 1، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010.
- 32) ناصر مراد: فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، الطبعة 1، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
- 33) نصيرة بوعون يحيياوي: الضرائب الوطنية والدولية، الطبعة 1، الورقة الزرقاء للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010.
- 34) ياسر صالح الفريحات: المحاسبة في علم الضرائب، الطبعة 1، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2013.
- 35) يوسف عزمي خطاب: الضرائب ومحاسبتها، الطبعة 1، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع، الأردن، 2010.
- 36) يونس أحمد البطريق: اقتصاديات المالية العامة، الطبعة 1، الدار الجامعية، بيروت، 1980.

ثانيا/ الأطروحات والمذكرات:

1- الأطروحات:

- 1) عبد الكريم بريشي: دور الضريبة في إعادة توزيع الدخل الوطني، دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 1988-2011، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان، 2014/2013.
- 2) محمد فلاح: السياسة الجبائية الأهداف والأدوات، حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه دولة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006/2005.
- 3) محمد لعلاوي: دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015/2014.
- 4) مدني بن بلغيث: أهمية إصلاح النظام المحاسبي في ظل أعمال التوحيد الدولية، بالتطبيق حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003/2004.

2- المذكرات:

- 1) العباس بهناس: فعالية السياسة الجبائية في ظل الإصلاحات الاقتصادية الجزائرية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة سعد دحلب، البليلة، 2005/2004.
- 2) بوعلام ولهي: أثر مردودية المراجعة في مكافحة التهرب الجبائي حالة الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004/2003.
- 3) رحمة نابتي: النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي، دراسة مقارنة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة قسنطينة2، 2009/2008.
- 4) سليمان عنتر: دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012/2011.

قائمة المراجع

- 5) عبد الحميد عفيف: فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف1، 2014/2013.
- 6) عبد العزيز قتال: أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين حالة الجزائر من 2003 إلى 2008، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدية، 2009/2008.
- 7) عبد الغاني بوشري: فعالية الرقابة الجبائية وأثارها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود مالية وبنوك، جامعة تلمسان، 2011/2010.
- 8) عيسى بولخوخ: الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2004/2003.
- 9) لياس قلاب ذبيح: مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية "دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية أم البواقي"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2011/2010.
- 10) محمد طالبي: الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2002/2001.
- 11) ملاك قارة: التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، في علوم التسيير، جامعة قسنطينة، 2002/2001.
- 12) نصر رحال: محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة حالة ولاية الوادي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2008/2007.
- 13) نوي نجاة: فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002/2001.
- 14) وسيلة طالب: الضغط الضريبي والفعالية الضريبية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة البليدة، 2004/2003.
- 15) ياقوت أهيب بن سالم: الغش الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجبائي والعلوم الجبائية، جامعة الجزائر، 2003/2002.

ثالثا/ الملتقيات والمقالات:

1) بوعلام ولهي: نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية من آثار الأزمة المالية حالة الجزائر (مداخلة مقدمة للملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عباس فرحات سطيف، من 20 إلى 21 أكتوبر 2009.

2) سمية براهيم، ميادة بلعاش: مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات، مجلة بحوث اقتصادية عربية، العددان 67-68، 2014.

3) محمد سليم وهبة: التهرب الضريبي واقع وتوصيات، تعزيز النزاهة ومكافحة الفساد، المؤتمر الثاني للشبكة العربية، الجامعة اللبنانية، اليمن، 26-27، جويلية. سبتمبر، 2010.

رابعا/ القوانين والمراسيم:

01) وزارة المالية: قانون الإجراءات الجبائية، الجزائر، 2017.

02) وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب: قانون التسجيل، 2017.

03) وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب: قانون الرسوم على رقم الأعمال، لسنة 2017.

04) وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب: قانون الضرائب غير مباشرة، لسنة 2017.

05) وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، لسنة 2017.

06) وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب: قانون الضرائب غير مباشرة، لسنة 2017.

07) وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب: قانون الطابع، لسنة 2017.

08) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية: القانون التجاري، 2007.

09) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون المالية لسنة 2015، الجريدة الرسمية، العدد 40، لسنة 2014.

قائمة المراجع

- 10** الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون المالية لسنة 2014، الجريدة الرسمية، العدد 68، لسنة 2013.
- 11** الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون المالية لسنة 2013، الجريدة الرسمية، العدد 72، لسنة 2012.
- 12** الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون المالية لسنة 2012، الجريدة الرسمية، العدد 72، لسنة 2011.
- 13** الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون المالية لسنة 2011، الجريدة الرسمية، العدد 80، لسنة 2010.
- 14** الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 59 المؤرخة في 2006/09/24.
- 15** الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 2006/09/18 والمتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، العدد 59.
- 16** الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، القرار المتعلق بتحديد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحياتها لوزارة المالية المؤرخ في 1998/07/12، المواد من 52-55، العدد 79، الصادرة بتاريخ: 1998/10/25.
- 17** الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في فبراير 1991 المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، العدد 09.
- 18** المديرية العامة للضرائب: الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، لسنة 2017.
- 19** المديرية العامة للضرائب: دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، لسنة 2007.
- 20** المديرية العامة للضرائب: ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، لسنة 2014.

21) مديرية العلاقات العمومية والاتصال: الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، منشورات الساحل الجزائري، لسنة 2017.

خامسا/ وثائق ومستندات:

- 1) République Algérienne Démocratique et Populaire, MF/DGI, Note N°71 du 19/01/2016.
- 2) Ministère des finances, DG, DRV : Guide de vérification, 2001.
- 3) Guide du contrôle sur pièces, direction général des impôts, Alger, 2004.
- 4) République Algérienne Démocratique et Populaire. MF/DGI/DRV ، Not N° :1915 du,30,10,2000.
- 5) République algériennes démocratique et populaire, ministère des finances : la latter de la DGIN° 70/ 2013.
- 7) République algériennes démocratique et populaire, ministère des finances : circulaire N° 35 MF /DGI du 15. 02. 2000.

سادسا/ المرجع باللغة الأجنبية:

- 1) Miloud ourazki: Le control fiscale comme moyenne du lutte contre le fraude, Fin d'études Spécialité finance, institue d'économie et fiscale, Algérie, 2007.
- 2)Ahmad Hamini: l'audit comptable financier, édition Berte Algérie,2001.
- 3) Marc Leray: Le contrôle fiscal. édition harmattan, paris, 1993.
- 4) Bulletin des services fiscaux, DGI, n° 19, Alger Print, 2000.

سابعا/ المواقع الالكترونية:

- 1) موقع وزارة المالية (WWW.MF.GOV.DZ).

الملاحق

الملحق رقم (1): إشعار بالتحقيق في المحاسبة
Comptabilité

République Algérienne Démocratique et Populaire

بالتاريخ يوم 05/05/2015
رقم الضمان : 333 050

Ministère des Finances
Direction Générale des Impôts
Direction de MILA
BRV / MILA

Avis de Vérification de Comptabilité

Référence: 782
BRV/2015

Lettre avec
A. R.
N° _____

M. N. 03 SIDI ABYHAMMACHE 64 Logt MILA

N. I. S: _____

Le 05/05/2015

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre SIÈGE SOCIAL le 25/05/2015 à heures, à l'effet de vérifier au titre des exercices 2014 2014 et 2014 l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts droits et taxes ci après désignées: IR5 IR6 TVA TAP TRG/ SALAIRES ET DROITS DE TIMBRE

Nous vous saurons gré de bien vouloir tenir à notre disposition vos documents comptables et pièces justificatives et dans la mesure où votre comptabilité est informatisée, l'ensemble des informations, données et traitement visés à l'article 20-3 du Code des procédures fiscales (CPF)

Au cours de ce contrôle, vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix et de demander toutes les précisions sur la conduite de cette vérification.

Si le contrôle fiscal envisagé ne peut être effectué en raison de votre opposition ou celle de tiers, il sera procédé en vertu des dispositions de l'article 44/1 du CPF à l'évaluation d'office de vos bases d'imposition sans préjudice de l'application des sanctions prévues par la législation fiscale en vigueur.

Préalablement à l'examen au fond de vos documents comptables, il peut être procédé dès remise du présent avis à la constatation matérielle des éléments physiques et de l'existence et de l'état des documents comptables (dispositions de l'article 20 du CPF).

Je vous prie de trouver ci-joint, un exemplaire de la charte des droits et obligations des contribuables.

Veillez agréer, M MONSIEUR, l'expression de notre parfaite considération.

Le Chef de Brigade

Nom et Grades des Vérificateurs

INSPECTEUR PRINCIPAL

INSPECTEUR PRINCIPAL

D. T - CHARTRE DES DROITS ET OBLIGATIONS DES CONTRIBUABLES

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (مكتب فرقة التفتيش والتحقيق الجبائي).

الملحق رقم (2): ميثاق المكلف بالضريبة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
-----oo00oo-----

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
-----o-----
مديرية البحث والمراجعات

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
-----o-----
DIRECTION DES RECHERCHES ET VERIFICATIONS

07 MAR 2014
وضوول

Tel. N°: (021) 59.55.51 Fax. N°: (021) 59.52.17
N° MF / DGI / DRV / SD.LCF/B1/ DA/2014.

Alger, le 20 MARS 2014

Note
A

Monsieur le Directeur des Grandes Entreprises
Messieurs les chefs des Services des Recherches et Vérifications
Mesdames et Messieurs les Directeurs des Impôts de Wilaya

En communication à :

Monsieur l'Inspecteur Général des Services Fiscaux
Messieurs les Directeurs Centraux
Messieurs les Inspecteurs Régionaux des Services Fiscaux
Messieurs les Directeurs Régionaux des Impôts

Objet : Charte du contribuable vérifié.
Modifications apportées par les dispositions de la LF pour 2014.

J'ai l'honneur de vous faire parvenir ci-joint la liste ainsi que les commentaires appropriés aux dispositions modificatives ou complémentaires contenues dans la Loi de Finances pour l'année 2014, ayant trait au contrôle fiscal externe.

Ce document doit être annexé à chaque remise de la charte au contribuable vérifié à l'occasion des vérifications de comptabilité, des vérifications ponctuelles de comptabilité ou de vérifications approfondies de situations fiscales d'ensemble et ce, en attendant d'apporter les aménagements nécessaires lors de la prochaine édition de la charte du contribuable vérifié.

Aussi, vous voudrez bien faire procéder à sa diffusion, notamment aux agents vérificateurs, tout en veillant à ce que chaque responsable du contrôle fiscal organise une réunion de travail pour commenter avec les vérificateurs tous les aspects qui y sont contenus et de me rendre compte de toutes les difficultés rencontrées.

Nul besoin d'attirer l'attention sur l'impact que devrait induire certaines de ces mesures sur la démarche des vérificateurs, notamment celles relatives au réencadrement de la procédure de rejet de comptabilité et de la taxation d'office.

En effet, ces nouvelles règles impliquent nécessairement l'écartement de toutes pratiques irrationnelles.

En vue de mutualiser et d'harmoniser les bonnes pratiques, en matière de contrôle, je vous demande de me faire part de toutes difficultés éventuellement rencontrées au titre, notamment, des qualifications des faits.

SBCF: 03.04
مدير الأبحاث والتدقيقات
ح. كويطر. بن حماد



**CHARTRE DU CONTRIBUABLE VERIFIE
(ANNEE 2014)**

Aménagements apportés par la loi de finances pour l'année 2014

Article de loi de finances	Article du code modifié
Article 25 de la LF pour 2014	Article 19 bis du CPF (nouvellement créé)
Article 26 de la LF pour 2014	Article 20 bis du CPF
Article 27 de la LF pour 2014	Article 20 ter du CPF
Article 28 de la LF pour 2014	Article 43 du CPF
Article 29 de la LF pour 2014	
Article 30 de la LF pour 2014	Article 44 du CPF
Article 10 de la LF pour 2013	Article 20 du CPF



« Art. 43. Le rejet de comptabilité, à la suite d'une vérification de comptabilité, ne peut intervenir que dans le cas où l'administration démontre son caractère non probant lorsque :

- la tenue des livres, documents comptables et pièces justificatives n'est pas conforme aux dispositions des articles 9 à 11 du code de commerce, au système comptable financier et autres législations et réglementations en vigueur ;
- la comptabilité comporte des erreurs, omissions ou inexactitudes répétées liées aux opérations comptabilisées ».

Par ces dispositions, le législateur a procédé aux modifications précisées ci-après :

1. Il a introduit la notion de démonstration du caractère non probant de la comptabilité. C'est ainsi que la charge de la preuve de l'irrégularité de la comptabilité incombe à l'administration fiscale.

Cette formulation expresse par les dispositions de la LF pour 2014 renforce davantage les droits et garanties légalement accordés au contribuable vérifié.

Il s'agit de donner une plus grande assise à une pratique préexistante et dont le respect a été mainte fois exigé par l'administration centrale dans le cadre des notes qu'elle adresse à ses services en charge du contrôle fiscal externe.

2. Dans le but de structurer les conditions de rejet de comptabilité, le législateur a aussi proposé une nouvelle rédaction de ce texte, de façon à distinguer les irrégularités liées à la forme de celles relatives au fond.

3. Il a supprimé le dernier alinéa de l'article 43 du CPF en vigueur au 31/12/2013, étant donné que le rejet de comptabilité n'entraîne pas systématiquement le recours à la procédure de détermination d'office des bases d'impositions ; la régularisation pourrait valablement s'inscrire dans les procédures de contradictoires.

Article 30 de la LF pour 2014 modifiant et complétant l'article 44 du CPF

« Art. 44. Il est procédé à l'évaluation d'office des bases d'imposition du redevable sans préjudice des autres sanctions prévues par ailleurs :

1) lorsque le contrôle ... (sans changement) ... ;

2) s'il ne détient pas de comptabilité ... (sans changement) ... ;

3) dans le cas où il n'a pas souscrit des relevés de chiffre d'affaires prévus par l'article 76 du code des taxes sur le chiffre d'affaires, au moins un (1) mois après que le service l'ait mis en demeure, par lettre recommandée avec accusé de réception, de régulariser sa situation ;



4) s'il n'a pas fait sa déclaration et dont le revenu net déterminé comme il est dit aux articles 85 à 98 du code des impôts directs et taxes assimilées dépasse le total exonéré de l'impôt.

5) s'il s'est abstenu de répondre aux demandes d'éclaircissements et de justifications de l'inspecteur et du vérificateur.

6) lorsque la comptabilité n'est pas présentée après expiration du délai de huit (8) jours prévu dans l'article 20-9 du code des procédures fiscales, sauf cas de force majeure.

7) dans le cas où les dépenses personnelles ostensibles et notoires et les revenus en nature dépassent le total exonéré et qui n'a pas fait de déclaration ou dont le revenu déclaré après déduction faite des charges énumérées à l'article 85 du code des impôts directs, est inférieur au total des mêmes dépenses, revenus non déclarés ou dissimulés et revenus en nature.

En ce qui concerne ... (sans changement) ... ;

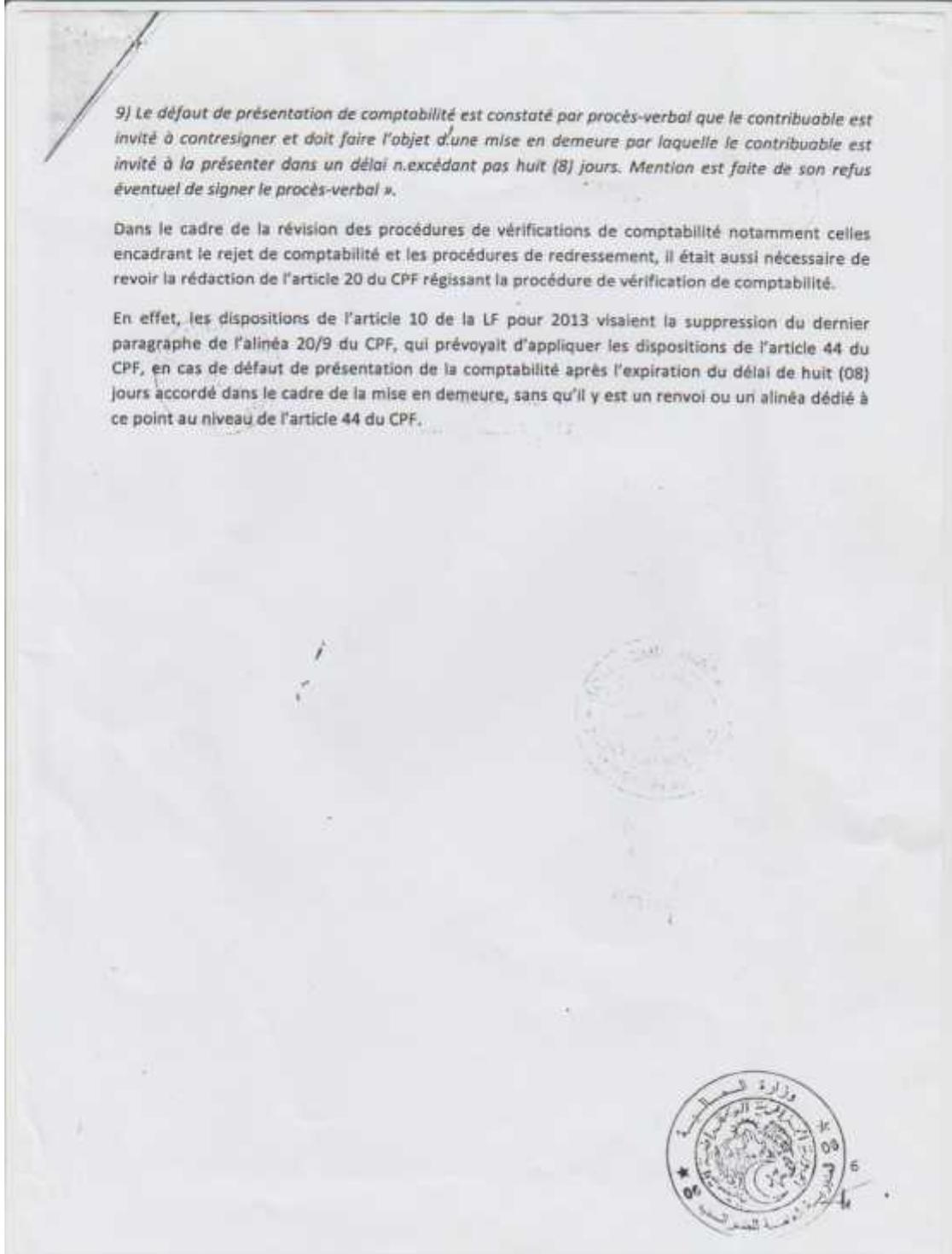
8) lorsqu'il s'agit d'entreprise étrangère ne disposant pas d'installation professionnelle en Algérie qui, passible de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les bénéfices des sociétés s'est abstenue de répondre à la demande du service des impôts, l'invitant à désigner un représentant en Algérie.

En cas de désaccord avec l'inspecteur ou le vérificateur, le contribuable taxé d'office ne peut obtenir par la voie contentieuse la décharge ou la réduction de la cotisation qui lui a été assignée qu'en apportant la preuve de l'exagération de son imposition ».

Les dispositions de l'article 30 de la LF pour 2014 ont apporté des corrections en la forme et en le fond aux dispositions fiscales régissant la procédure de taxation d'office (Article 44 du CPF), à savoir :

- la suppression de l'article 77 expressément cité par l'alinéa 3 de l'article 44 du CPF, nonobstant son abrogation par les dispositions de l'article 33 de la loi de finances pour 2007.
- le remplacement de l'alinéa 6 qui mentionnait le cas de rejet de comptabilité comme un cas de taxation d'office, par un nouvel alinéa qui cite le cas de défaut de présentation de comptabilité à l'issue du délai maximum de huit (08) jours accordé dans la mise en demeure comme un cas justifiant l'évaluation d'office des bases d'imposition du contribuable vérifié, sauf cas de force majeure.
- Le rajout de la notion de « force majeure » à cet alinéa tient compte, du fait que le défaut de présentation de la comptabilité ne relèverait pas dans tous les cas d'une volonté délibérée du contribuable vérifié, dans le but de soustraire à un contrôle fiscal, c'est ainsi que le cas de force majeure répondant à toutes les exigences de droit et de fait, est prévu à titre exceptionnel.





المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (مكتب فرقة التفتيش والتحقيق الجبائي).

الملحق رقم (3) : كشف المحاسبة Relevé de Comptabilité

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

Table G - N° 17

RELEVÉ DE COMPTABILITÉ

Activité exercée : ETP

CONCERNANT

Date

ENAG - ULC - Algérie (2005)

DESIGNATION DES COMPTES	01.01.2011	01.01.2012	01.01.2013	01.01.2014	OBSERVATIONS
	31.107.2011	31.107.2012	31.107.2013	31.107.2014	
MARGE BRUTE					
CREDIT { Ventes de marchandises					
DEBIT { Marchandises consommées					
BENEFICE BRUT (credit - debit)					
POURCENTAGE BRUT = $\frac{\text{Bénéfice brut} \times 100}{\text{Ventes}}$					
VALEUR AJOUTÉE					
CREDIT { Production vendue	47.093.374	51.564.032	33.157.869		
DEBIT { Production stockée					
DEBIT { Production de l'étranger, pour elle-même					
DEBIT { Prestations fournies					
DEBIT { Transfert de charge de production / Révisé		90			
TOTAL DU CREDIT	47.093.374	51.565.030	33.157.869		
DEBIT { Matières et fournitures consommées	25.809.182	40.236.615	22.282.935		
DEBIT { Services Locaux + Autres services	12.990.178	2.907.429	5.048.583		
TOTAL DU DEBIT	38.800.360	43.144.044	27.331.520		
BENEFICE BRUT (credit - debit)	8.243.794	8.420.986	5.826.349		
POURCENTAGE BRUT = $\frac{\text{V.A.} \times 100}{\text{production vendue}}$	18%	16%	18%		
RESULTAT D'EXPLOITATION					
CREDIT { Bénéfice brut (1) + (2)	8.243.794	8.420.986	5.826.349		
DEBIT { Frais généraux					
DEBIT { Impôts et taxes					
DEBIT { Frais divers					
DEBIT { Amortissements					
DEBIT { Provisions					
TOTAL DU DEBIT	4.763.017	6.032.853	3.984.133		
TOTAL DU CREDIT	8.243.794	8.420.986	5.826.349		
DEBIT { Solde du résultat d'exploitation					
DEBIT { Autres produits					
TOTAL DU CREDIT	8.243.794	8.420.986	5.826.349		
DEBIT { Solde du résultat d'exploitation					
DEBIT { Autres charges					
TOTAL DU DEBIT	4.763.017	6.032.853	3.984.133		
BENEFICE NET (credit - debit)	3.480.777	2.388.133	1.842.216		
POURCENTAGE NET = $\frac{\text{Bénéfice net} \times 100}{\text{C.A.}}$	7%	4%	6%		

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (مكتب فرقة التفتيش والتحقق الجبائي).

الملحق رقم (4): جدول مقارنة الميزانيات Etat Comparatif des Bilans

ACTIF	BILANS					Observations
	31/12/2010	31/12/2011	31/12/2012	31/12/2013	31/12/2014	
matériaux et approvisionnements	3.044.549	-	-	-	-	
Matériels de transports	16.690.505	-	-	-	-	
Approvisionnement matériaux de transports	3.400.375	-	-	-	-	
stocks	8.085.131	-	-	-	-	
prêts et autres actifs financiers non courants	327.753	327.753	-	1.563.355	-	
Crédits	11.474.763	-	9.651.574	-	-	
Autres déductions	3.221.724	6.323.475	160.236	601.759	-	
Trésorerie	2.191.183	12.285.621	23.896.032	26.598.829	-	
impôts et assimilés	-	-	8.067.953	7.472.763	-	
Autres immobilisations corporelles	-	19.732.054	19.732.054	19.732.054	-	

PASSIF	BILANS					Observations
	31/12/2010	31/12/2011	31/12/2012	31/12/2013	31/12/2014	
Fonds social	100.000	100.000	100.000	100.000	-	
Résultat en instance d'affectation	4.943.259	6.733.656	12.332.373	14.975.192	-	
Comptes Courants des associés	15.310.184	15.404.359	-	-	-	
impôts de taxes sur latérisation ou détaxes pour compte	2.210.293	-	-	-	-	
Précisions bancaires	1.383.163	-	-	-	-	
Autres dettes d'exploitation	15.258.959	-	-	-	-	
Impôts	-	7.405.932	11.632.878	11.669.208	-	
Fournisseurs et comptes rattachés	-	-	30.534.375	20.892.084	-	
Autres dettes	-	-	428.238	738.690	-	
Résultat	1.790.287	3.480.777	2.018.302	1.842.239	-	
TOTAL	44.505.240	33.208.551	58.077.430	62.917.443	-	

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (مكتب فرقة التفتيش والتحقيق الجبائي).

الملحق رقم (5): بطاقة بداية أشغال التحقيق

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série O, N° 33
Imp. Officielle (2007)

MINISTRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

Fiche de début des travaux
de vérification

le

Numéro de l'Affaire N° d'article d'imposition

Numéro d'identification Statistique

Nom et Prénom ou Raison Sociale

Activité

Adresse Tél.

Avis de vérification de comptabilité N° du

Remis ou Reçu le

Période à vérifier du au

Noms, prénoms et grades des agents vérificateurs :

M.

M.

M.

Date de début des travaux préparatoires

Date du contrôle inopiné (1)

Date d'intervention sur place (contrôle au fond)

Lu et approuvé :

Le Chef de Service Les Vérificateurs

(1) à remplir en cas de contrôle inopiné.

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (مكتب فرقة التفتيش والتحقيق الجبائي).

الملحق رقم (6): محضر انتهاء أشغال التحقيق المحاسبي والجبائي بعين المكان

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

المديرية الولائية للضرائب ميلة

فرقة التفتيش والتحقيق الجبائي 2 - ميلة

رقم : / ف ت ج م / 2015 .

محضر انتهاء أشغال التحقيق
المحاسبي والجبائي بعين المكان

في السادس عشر من شهر نوفمبر من سنة 2015 على الساعة الثانية مساء تم الانتهاء من أشغال التحقيق المحاسبي والجبائي لسنوات 2011-2012-2013-2014 والخاصة بمؤسسة السيد / مقادولة أشغال البناء والكائن مقرها بلدية ميلة.

عملية التحقيق تمت بمقر المؤسسة وذلك تبعا للاشعار بالتحقيق المحاسبي والجبائي رقم 2015/782 والمؤرخ في 2015/05/19 حيث تمت مناقشة التفاصيل المسجلة مع المكلف بالضريبة وبحضور مستشاره القانوني .

تم تسليم نسخة من هذا المحضر إلى السيد : لاستعمالها في حدود ما يسمح به القانون .

ميلة في: 2015/11/16

إمضاء المحققين

ع/ رئيس الفرقة -02-

إمضاء المعني

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (مكتب فرقة التفتيش والتحقيق الجبائي).

الملاحق

الملحق رقم (7): استدعاء لمناقشة النقائص المسجلة في المحاسبة

رقم الضمان 003546 يوم 2015/11/04
الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
مديرية الضرائب لولاية
مستشار
فرقة التفتيش
والتحقيق الجبائي

Site C n° 18
استدعاء
عن المكتب

السيد المرحوم
الأستاذ الخوجبة

رتب: 10
تاريخ: 03/11/2015
محل: 666 مسكن - عميلة
2014/11/04

2015/2791

بشرفي أن أطلب منكم الحضور إلى مصالحنا الكائنة بـ
جديرة بولاية الضواحي حيالة
الطابق الرابع مكتب رقم 01 يوم 2015/11/04
ما بين الساعة 9 والساعة 12 من أجل القضية التالية التي نخضعكم
عنها قوائم النقائص المسجلة في حساباتكم
وذلك للسنوات 2011، 2012، 2013، 2014
مرافقون بالوثائق التالية: مستشاركم القانوني

تقبلوا مني، سيدي، فائق التقدير والإحترام
حرر به عميلة في 2015/11/04

الرجاء إحضار هذا الاستدعاء معكم

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (مكتب فرقة التفتيش والتحقيق الجبائي).

الملحق رقم (8): نموذج التبليغ بالتقويم الأولي تبعا للتحقيق المحاسبي والجبائي

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
مديرية الضرائب لولاية ميلة
المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.
فرقة التفتيش والتحقيق الجبائي 2
المرجع رقم: / ف ت ج م / 2015

التبليغ بالتقويمات تبعا للتحقيق المحاسبي

إلى السيد*****
ETPB
ولاية ميلة

مراسلة مرفقة بوصيل تسليم

يوم: 2015/11/16.

تبعا للاشعار بالتحقيق رقم 2015/782 ، المعد بتاريخ 19 ماي 2015. المتضمن لموضوع التحقيق المحاسبي من 2015/05/25 الى 2015/11/16 ، حيث السنوات المعنية بالتحقيق تمتد من 2011/01/01 الى 2014/12/31

تشمل الضرائب والرسوم المبينة كالتالي : الرسم على القيمة المضافة - الضريبة على الدخل الإجمالي اقطاع من المصدر - الضريبة على الدخل الإجمالي /أجور - الرسم على النشاط المنهي - حقوق التسجيل والطابع - الضريبة على أرباح الشركات.

نعلمكم أن الإدارة الحالية قامت بتعديل العاصر للضريبة كأساس لحساب الضرائب ، الحقوق والرسوم التي ينجم عنها ضرائب تكملية وذلك لأسباب الموضحة في التبليغ الحالي .

أن الإدارة الحالية تمنع لكم مدة ثلاثين (30) يوما بداية من تاريخ استلامكم لهذا الإشعار بالتبليغ لإيفائنا -بالقول- أو تقديم ملاحظات -حول موضوع التعديل (20 مكرر- 5 من قانون الإجراءات الجبائية)

غياب الرد خلال هذه المدة يؤدي بالإدارة الحالية الى اعتبار حالتكم كقبول ضمني من طرفكم. (المادة : 20- 6 من قانون الإجراءات الجبائية .)

خلقت اتساعكم عن إمكانية في ظل الشروط المحددة قانونا أن ينجر عن هذه التقويمات (التعديلات) عقوبات جبائية. يمكنكم طلب توضيحات بخصوص محتوى التبليغ تحت طمسكم وقبل انتهاء المدة المحددة للرد . يمكنكم في ردكم طلب النحكيم بالنسبة للاسئلة المتعلقة بالوقائع أو القانون من مدير الضرائب للولاية . يمكنكم الاستعانة بمستشار من اختياركم لمناقشة الاقتراحات الحالية الواردة في التبليغ أو الرد عليها (المادة : 20- 6 من قانون الإجراءات الجبائية .)

هذه المراسلة تحتوي على (09) ورقة بما فيها الورقة الحالية.

تقبلوا فائق التقدير والاحترام.

رئيس الفرقة

اسم ورقية الخققين

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (مكتب فرقة التفتيش والتحقيق الجبائي).

الملاحق

الملحق رقم (09): نموذج التبليغ بالتقويم النهائي تبعا للتحقيق المحاسبي والجبائي

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
المديرية الجهوية للضرائب قسنطينة
المديرية الولائية للضرائب ميلة
المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
فرقة التفتيش والتحقيق الجبائي 2
الرقم : / ف ت ج / م / 2016

ميلة في: 2016/02/24

إلى السيد: *****
مقاول الأشغال العمومية والبناء ETPB
ميلة

الموضوع: التبليغ النهائي بالتقويمات تبعا للتحقيق المحاسبي

المرجع: مراسلتنا رقم: ف ت ج 2015 المؤرخة في: 2015/11/16
جوابكم المستلم في: 2015/12/26
سيدي:

تكملة إلى مراسلتنا المذكورة في المرجع أعلاه والمتعلقة بالزيادات الضريبية المقترحة وتبعا لملاحظاتكم المقدمة، بشرفنا أن نطلعكم على سبيل الأخبار بالأوعية الضريبية التي تم اعتمادها بشكل نهائي فيما يتعلق بـ: الضريبة على الدخل الإجمالي ..
والخاصة بالسنوات: 2011، 2012، 2013 و 2014 يمكنكم بعد إصدار الأوراد الطعن في الأسس الضريبية والتقويمات المستخلصة من عملية التحقيق المحاسبي والجبائي.

تقبلوا سيدي، فائق التقدير والإحترام.

هذه المراسلة تحتوي على (10) ورقة بما فيها هذه الورقة.

ع / رئيس الفرقة

المحققين

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (مكتب فرقة التفتيش والتحقيق الجبائي).

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
البنية العامة للضرائب

كشف لرقم الأعمال واجبة الإخضاع للرسم على النشاط المهني

المصدر: مديرية الضرائب ولاية ميلة

الاجراء: مديرية الضرائب ولاية : سكيكدة

معلق ب :

رقبة التفتيش والتحقيق الجبائي ميلة

مفتحة الضرائب : مملوس

النشاط : مقولة الأشغال العمومية والبناء والرعي

لغول : ميلة

السنة	مكان الأشغال	رقم الأعمال المحدد	رقم الأعمال المصرح به	الرسم على النشاط المهني المستحق	عقوبة عدم التصريح	عقوبة النقص	مجموع الحقوق للدفع
2012	مملوس تخصيص رقم 03	14.648.631	لا شيء	292.973	73.243	/	366.216
2013	مملوس تخصيص رقم 03	8.843.639	لا شيء	176.873	44.218	/	221.091
2014	مملوس تخصيص رقم 03	18.882.211	لا شيء	377.644	94.411	/	472.055
						المجموع	1.059.362

ملاحظة: ميلة يوم:

وصول يوم:

رقم:

عن/رئيس الفرقة

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (مكتب فرقة التفتيش والتحقيق الجبائي).

الملحق رقم (12): نموذج التبليغ بالتقويم الأولي تبعا للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية
الجبائية VASFE

République Algérienne Démocratique et Populaire Série O : n° 20

Ministère des Finances
Direction Générale des Impôts
Direction des impôts de la wilaya de Mil A
BRV / MIL A

Notification de Redressements suite à la Vérification approfondie de Situation Fiscale d'ensemble

Référence N *485/BRV/2015* Lettre avec A.R. A.M.

Le *1/11/2015*

Suite à l'envoi de l'avis de vérification N° *485/BRV/2015* du *30/04/2015*, vous avez fait l'objet d'une vérification approfondie de votre situation fiscale d'ensemble du *20/05/2015* au *25/11/2015* concernant l'ensemble des revenus dont vous avez disposé durant la période du *01/01/2014* au *31/12/2014*.

En conséquence, nous avons l'honneur de porter à votre connaissance que l'Administration fiscale envisage de modifier les éléments servant de base au calcul des impôts sur le revenu, et de vous réclamer un complément d'impôt pour les motifs exposés dans la présente notification.

Vous disposez, à compter de la réception de la présente notification, d'un délai de quarante (40) jours pour formuler vos observations ou faire part de votre acceptation des propositions de redressements envisagés. Le défaut de réponse dans ce délai vaudra accord tacite de votre part.

Nous attirons votre attention que les droits rappelés dans ce cadre, seront assortis des sanctions fiscales fixées par la loi.

Sur votre demande et avant expiration du délai de réponse, vous pouvez solliciter toutes explications verbales utiles sur le contenu de la notification.

Vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix pour discuter les présentes propositions ou pour y répondre (Article 21-3 du Code des Procédures Fiscales).
vous avez la possibilité de solliciter dans la réponse l'arbitrage du directeur
La présente notification comporte *(05)* feuillets (x) y compris celui-ci.

EMM - 14
Algérie

Veuillez agréer, Madame, Monsieur, l'expression de notre parfaite considération.

Le Chef de Brigade **Noms et Grades des Vérificateurs**

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (مكتب فرقة التفتيش والتحقيق الجبائية)