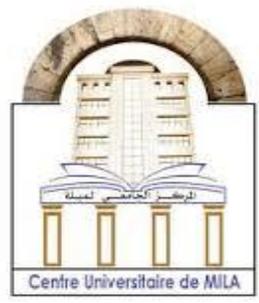


الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية و المحاسبة



الميدان: العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

الفرع: علوم مالية و محاسبة

التخصص: مالية المؤسسة

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر بعنوان

دور إعادة تقويم الأداء الضريبي في دعم التحصيلات الضريبية

دراسة حالة مفتشية الضرائب لولاية ميلة - فرجوة-

من (2019 - 2021)

المشرف	إعداد الطلبة	
هولي رشيد	بو عبد الله نهاد	1
	سديرة ياسمين	2

لجنة المناقشة

الصفة	اسم ولقب الأستاذ(ة)
رئيسا	رحيم إبراهيم
مشرفا و مقررا	د. هولي رشيد
ممتحنا	قمبرو محمد أمين

السنة الجامعية 2024/2023



شكر وتقدير

الحمد لله و الشكر للمولى عز و جل شأنه صدقا لقوله تعالى: " لئن شكرتم لأزيدنكم "

الحمد لله الذي الهمننا الصبر والتوفيق ومنحنا إياه طيلة هذا المشوار لتكفل

جهدا بهذا العمل الذي نتمنى

أن يكون سندا علميا ناجحا لكل من اطلع عليه

وانطلاقا من قول رسول الله صلى الله عليه وسلم: " من صنع إليكم معروفا فكافنوه

فإن لم تجدوا ما تكافنوه

فادعوا له حتى تروا أنكم كفافتموه "

نتقدم بخالص الشكر والتقدير والامتنان لأستاذنا المشرف "هولي رشيد" الذي لم

يذخر أي جهد لمساعدتنا في

إنجاز هذا العمل وعلى المجهودات التي بذلها معنا طيلة الموسم الدراسي من خلال

متابعته للعمل بنصائحه

وتوجيهاته القيمة لنا

كما نتقدم بالشكر الخاص إلى عمال مفتشية الضرائب - فرجبوة -

والشكر أيضا إلى كل من ساعدنا في إنجاز هذا العمل من قريب أو من بعيد

لكم جميعا كل الشكر.

إهداء

من قال انا لها نالها وانا لها وإن أبى أتيت بما رحما عنما ... الحمد لله حبا وشكرا وإمتنانا على البدء والختام) ... وآخر دعواهم ان الحمد لله رب العالمين، بعد عناء السنين وبعد الفشل الذي جعلته منه سلما يوصلني إلى سلم الناجحين ها أنا ذا أصل ... في اللحظة الأكثر فرحا أهدي عملي هذا

إلى من أحمل اسمه بكل إفتخار ،إلى من كلفه الله بالصيبة والوقار الذي حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم ، طاب بك العمر يا سيد الرجال وطبت لي عمرا يا "أبي الغالي"

" إلى من احتضني قلبها قبل بدنها ،إلى من سهلت لي الشدائد بدعائها ،سر قوتي ونجاعي ،التي طال ما تمنيت ان تقر عينها برؤيتي في يوم كعنا "أمي العجيبة"

" إلى ضاعي الثابت وأمان أيامي ،إلى من شدت عظمي بهم ،إلى القلوب الكبيرة التي كانت دائما تسندني ،أخي "محمد" وأختي "هبة" ،

إلى دائم خطواتي، ورفيق دربي وسندي ومسندي وإتكائي زوجي "ياسمين"

إلى من مسحت عني ندوب الزمان وقسوة الحياة ورأيت في عينها البرينتين الحبه ولين ونور والمستقبل المشرق ،وبوجودها تخطيت كل متاهات الحياة وعثرات الطريق إلى ابنتي ونور حياتي "إيلين" صبرت علي شهورا عديدة كنت حائرة فيها بين كتبي ومعتكفة بها في مكتبي بين البحث والدراسة يشهد الله علي و تشهد مكتبي وكتبي وحائط حرفتي اني تحملت كل الصعوبات لأجلك وإني ارى فيك مستقبلي وما انا مقبله عليه من رقي في درجات العلم احدئك الآن وأنا اعلم انك لا تعين ما أقول ولكن اخبي لك هذة الرسالة ذكرى إحتزاز وإمتنان لأعبر فيها عن ما يجول في خاطري لتقرنيها حين تكبرين بأن الله

..إلى جدتي وعماتي وإلى خالتي وأخوالي وجودكم في حياتي نعمة كبيرة ...إلى عائلتي الثانية، أهل زوجي وأخوتي وخاصة "أمي حفظة" و "عمي" "عمر" بكل محبة وامتنان،

أهدي هذا الإنجاز إلى قلوبكم الطيبة. لقد كنتم دوماً السند والداعم لي ولزوجي، ولا يمكن للكلمات أن تعبر عن مدى تقديري لوجودكم في حياتنا

..إلى صديقة المواقفة لا سنين شركة الدرب والطموح البعيد إلى من كانت دوما موضع الإتكاء العثرات "نهاد" وإلى كل من حفظهم قلبي ولم يكتبهم قلبي

ياسمين

إهداء

أحمد الله عز وجل الذي وفقني و أمدني بالقوة والعزيمة لإتمام هذا البحث والذي
الممني الصحة والعافية، فالحمد لله حمداً كثيراً؛ الصلاة والسلام على المصطفى
المختار، سيدنا محمد و علي آلہ و صحبه

إلى من أفضلها علي نفسي، التي ضحت من أجلي، ولم تدخر جهداً في سبيل
إسعادي علي الدوام أمي الحبيبة " زواحي غنية ؛

صاحب القلب الطيب قدوتي ومثلي الأعلى في الحياة، الذي لم يبخل علي طيلة
حياته والدي العزيز " بو محمد الله نور الدين "

إلى أفراد أسرتي الأعزاء : إخوتي وليد وأدم، و أختي إكرام.

إلى أختي وصديقتي الغالية ياسمين التي رافقتني في تعب هذه الرحلة

إلى جميع الأوبة و الأصدقاء و كل من تلقيت منهم النصح والدعم

أهديكم خلاصة جهدي.

نهاد

ملخص

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل و توضيح مدى مساهمة الرقابة الجبائية في تحسين الأداء الضريبي و لتحقيق أهداف الدراسة ثم تقسيم البحث إلى 3 فصول، فصلين نظريين تم التطرق فيهما إلى مختلف المفاهيم النظرية لكل من الرقابة و الأداء الضريبي و التحصيل الضريبي، أما الفصل الثالث و المتمثل في الجانب التطبيقي بمفتشية الضرائب لولاية فرجيوة، حيث تم تحليل نتائج و مؤشرات الرقابة الجبائية.

لفترة (2019-2021) و سمحت لنا هذه الدراسة بالوقوف على العديد من النتائج من أهمها أن هناك علاقة طردية بين التسيير المستخدمة و مردودية التحصيل الضريبي و دور الرقابة في التخفيف من التهرب الضريبي.

الكلمات المفتاحية: الجبائية - الأداء الضريبي - التحصيل الضريبي - التهرب الضريبي.

Summaray

This study aimed to analyze and clarify the extent to which tax control contributes to improving tax performance. To achieve the study's objectives, the research was divided into three chapters. Two theoretical chapters addressed the various theoretical concepts of tax control, tax performance, and tax collection. The third chapter focused on the practical aspect at the Tax Inspection Directorate of Farjioua Province, where the results and indicators of tax control for the period 2019–2021 were analyzed. This study allowed us to identify several results, the most important of which is that there is a positive relationship between the management used and the profitability of tax collection, as well as the role of control in reducing tax evasion.

Keywords: taxation – tax performance – tax collection – tax evasion.

فهرس المحتويات

رقم الصفحة	المحتوى
	شكر و تقدير
	إهداء
	ملخص
1 - 1	فهرس المحتويات
1	قائمة الجداول
1	قائمة الأشكال
1	قائمة الملاحق
أ - و	المقدمة
1- 60	الفصل الأول: الأداء الضريبي
3-41	المبحث الأول: ماهية الضريبة
3-5	المطلب الأول: مفهوم الضريبة و خصائصها
5-14	المطلب الثاني: أهداف الضريبة و طرق تقديرها
15-26	المطلب الثالث: قواعد الضريبة وأنواعها
26-41	المطلب الرابع: تقنيات الضريبة و أنواعها
42-53	المبحث الثاني: ما هية الأداء الضريبي
42-45	المطلب الأول: مفهوم الأداء الضريبي ومكوناته
45-48	المطلب الثاني: معايير و مؤشرات قياس الأداء الضريبي
48-52	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على الأداء الضريبي
52-53	المطلب الرابع: أهمية قياس الأداء الضريبي
54-60	المبحث الثالث: عموميات حول الرقابة الجبائية

54-56	المطلب الأول: تعريف الرقابة الجبائية و أهدافها
56-58	المطلب الثاني: أسباب إجراء الرقابة الجبائية ومبادئها
58-60	المطلب الثالث: مظاهر الرقابة الجبائية
61	خلاصة الفصل الأول
الفصل الثاني: قياس الأداء الضريبي و دوره في دعم التحصيلات الضريبية	
63	تمهيد
64-72	المبحث الأول: الأسس النظرية للتحصيل الضريبي
64-65	المطلب الأول: مفهوم التحصيل الضريبي و سندات
66-67	المطلب الثاني: قواعد و ضمانات التحصيل الضريبي
67-70	المطلب الثالث: طرق التحصيل و الهيئات المكلفة بها
70-72	المطلب الرابع: مجالات تطبيق التحصيل الضريبي
72-80	المبحث الثاني: تقويم و قياس الأداء الضريبي في التحصيل الضريبي
72-74	المطلب الأول: الإجراءات الإلزامية في عملية التحصيل الضريبي
74-75	المطلب الثاني: أهمية تقويم و قياس الأداء الضريبي و أهميته في التحصيل الضريبي
76-77	المطلب الثالث: قياس الأداء الضريبي و دوره في تقويم الأداء و دعم التحصيلات
77-80	المطلب الرابع: أساليب تقدير المادة الخاضعة للضريبة و أساليب تحديد المبلغ الضريبي
81-98	المبحث الثالث: التهرب الضريبي
81-86	المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي و أسبابه
86-89	المطلب الثاني: آثار التهرب الضريبي
89-96	المطلب الثالث: أنواع التهرب الضريبي وطرقه
96-98	المطلب الرابع: عقوبات التهرب الضريبي

98	خلاصة الفصل الثاني
الفصل الثالث: دراسة ميدانية لتقويم الأداء الضريبي في عملية تحصيل الضريبة فرجية- دراسة حالة- (2019 - 2021)	
(2021 - 2020)	
100	تمهيد
101-105	المبحث الأول: نظرة عامة حول مفتشية الضرائب دائرة فرجية
102	المطلب الأول: تعريف مفتشية الضرائب
102-105	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب بفرجية
105	المطلب الثالث: أهداف و مهام مفتشية الضرائب بفرجية
106-112	المبحث الثاني: آلية التحصيل الضريبي
106	المطلب الأول: تكوين الملف
107-109	المطلب الثاني: إخضاع المكلف لنظام جبائي معين
109-112	المطلب الثالث: تحضير الملف و تحصيل الضرائب
112-121	المبحث الثالث: دراسة تطبيقية حول دور التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في عملية التحصيل الجبائي على مستوى مفتشية الضرائب - فرجية- 2019-2020-2021
112-115	المطلب الأول: نتائج الرقابة الجبائية المعمقة المتحصل عليها على مستوى مفتشية الضرائب 2021-2020-2019
116-119	المطلب الثاني: الضرائب المسترجعة جراء عملية الرقابة الجبائية على مستوى مفتشية الضرائب خلال الفترة 2019-2021
119-121	المطلب الثالث: العقوبات و العراقيل التي تواجه الرقابة الجبائية و إجراءات تحسينها
121-131	المبحث الرابع: دراسة حالة ملف جبائي خاضع للتحقيق المعمق خلال الفترة 2019-2021
121-126	المطلب الأول: التحضير لخطوات و إجراءات الرقابة الجبائية
126-130	المطلب الثاني: نتائج التحقيق

131-132	المطلب الثالث: حصلية الضرائب المباشرة و غير المباشرة بعد اجراء عملية الرقابة
133	خلاصة الفصل الثالث
134-137	الخاتمة
	قائمة المصادر و المراجع
	الملاحق

قائمة الجداول و الأشكال

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	لنفترض أن المعدل هو 5%، و أن الوعاء هو الذي يتغير في الجدول التالي	32
02	ملخص مؤشرات الأداء الضريبي الخاصة بالدراسات السابقة	46
03	تطور نواتج الرقابة الجبائية خلال الفترة 2019-2021	113
04	أنواع الضرائب و الرسوم المسترجعة خلال الفترة 2019-2021	116
05	عدم تبرير طريقة تسديد الفواتير المذكورة في الجدول و الخاصة بمشتريات محققة سنتي 2018 و المقرر في 2019	126
06	تبيين رقم الأعمال من الميزانية السنوية	127
07	يبين رقم الأعمال المقبوض في السنوات الثلاث	128
08	ملخص عام للحقوق و الغرامات	130
09	حصيلة الضرائب المباشرة و غير المباشرة بعد إجراء الرقابة الجبائية	132

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	العوامل المؤثرة على الأداء الضريبي	52
02	يبين القباضة بالنسبة لقطاع الضرائب	69
03	الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب فرجية	100
04	تطور نواتج الرقابة الجبائية خلال الفترة 2019-2021	115
05	المقارنة بين الحقوق المسددة و الحقوق المشكلة	131

الرقم	عنوان الملحق
01	ختم البريد المعيد للإشعار
02	طلب معلومات
03	الإخطار بالإغاثة المقترحة
04	عمليات الإسترداد المدروسة
05	استجابة دافعي الضرائب
06	الإخطار النهائي للتعديلات
07	التعديلات النهائية
08	إشعار فردي بالدفع مقابل الدور
09	الدور الفردي

المقدمة

مقدمة

تعتبر الضرائب أهم مصادر الإيرادات العامة لكل الدول على اختلاف الأنظمة و الأوضاع الاقتصادية السائدة فيها، فدورها لا يقتصر على تغطية أعباء الدولة فقط، بل يتعدى ذلك إلى استعمالها كسياسة مالية للتأثير و التحكم في النشاط لاقتصادي و السياسي و الاجتماعي.

بما أن النظام الضريبي الجزائري تصريحي يمنح الحرية للمكلفين بتقديم تصريحاتهم الضريبية المكتتبه بشكل يوافق نشاطهم و مداخيلهم الحقيقية من تلقاء أنفسهم، فإن المشرع الجبائي منح لكل من المكلفين بالضرائب حقوق و واجبات كما منح في نفس الوقت الإدارة الجبائية كل الوسائل القانونية و التنظيمية اللازمة بهدف مراقبة تلك التصريحات لكونها في كثير من الأحيان تكون غير صحيحة و غير صادقة و هذا ما يسمى بالغش و التهرب الضريبي لذلك تواجه العديد من الجهات الضريبية تحديات مستمرة تتعلق بمكافحة التهرب الضريبي و الحاجة إلى تحقيق مستوى عال من التحصيل أمرا حاسما لضمان استمرارية تقديم هذه الخدمات و البرامج.

في هذا السياق يلعب إعادة تقويم الأداء الضريبي دورا رئيسيا في تحسين عملية التحصيل الضريبي تتضمن هذه العملية تقييم السياسات و الإجراءات و الممارسات الحالية المتعلقة بالضرائب، بهدف تحديد المجالات التي تحتاج إلى تحسين أو تطوير.

و كذلك تضم استراتيجيات الرقابة و المراقبة لضمان الامتثال الضريبي هذا ما يجعل للضرائب أهمية كبيرة و مصدر للإيرادات الحكومية.

مما يجعل العديد من الدول تواجه مشاكل في تحصيلها بفاعلية.

أولاً: إشكالية البحث

إنطلاقاً مما سبق فإن دراستنا ستعالج الإشكالية التالية:

كيف يمكن لإعادة تقويم الأداء الضريبي أن يساهم في زيادة التحصيلات الضريبية و مدى فعالية هذه

العملية في تحسين النظام الضريبي و دعم موارد الدولة المالية؟

يندرج تحت هذه الإشكالية مجموعة من التساؤلات الفرعية كما يلي:

- ما هي أهمية إعادة تقويم الأداء الضريبي؟
- ما هي العوامل التي تؤثر على كفاءة التحصيل؟
- ما هي العلاقة العالقة الموجودة بين الأداء الضريبي و زيادة التحصيلات الضريبية؟

ثانياً: الفرضيات

كإجابة مبدئية على هذه الأسئلة نقتراح الفرضيات التالية:

- دور إعادة تقويم الأداء الضريبي تساهم بشكل إيجابي في تحسين كفاءة التحصيل.
- كفاءة التحصيل الضريبي تتأثر بفاعلية الرقابة و المراجعة و مدى الامتثال الضريبي من قبل الأفراد و الشركات.
- تحسين عمليات التحصيل و تطوير القدرات التنظيمية و الموارد البشرية يؤدي إلى رفع كفاءة الأداء الضريبي مما يزيد من زيادة التحصيلات الضريبية و دعم موارد الدولة.

ثالثاً: أهداف البحث

- استكشاف المفاهيم الأساسية لإعادة تقويم الأداء الضريبي و الطرق التي من خلالها يتم تحسين عمليات التقويم الضريبي و تأثير ذلك على التحصيلات الضريبية.

- بالإضافة إلى أهمية التدريب المستمر لموظفي الضرائب لضمان تطبيق سياسات عادلة و فعالة.
- الهدف النهائي هو تقديم توصيات ملموسة لسلطات الضريبة حول كيفية تحسين فعالية نظام الضرائب، مما يعود بنفع على الدولة و المجتمع.

رابعاً: أهمية البحث

يكتسب البحث أهمية كبيرة و ذلك من خلال:

- تكمن أهمية هذه الدراسة لكونها تساعد في تحسين كفاءة جمع الضرائب مما يعزز من موارد الحكومة.
- يقدم البحث توصيات وحلول للتحديات المرتبطة بالمنهج المتبع لجمع الضرائب مما يمكن أن يدعم صانعي السياسات في اتخاذ القرارات المدروسة.
- زيادة التحصيل الضريبي يمكن أن يساهم في توفير الموارد المالية إضافة إلى دعم التنمية و البنية التحتية و الخدمات العامة.
- من خلال دراسة أساسية إعادة التقييم يمكن للبحث المساهمة في التقليل من فرص الفساد و التهرب الضريبي.
- قد يساعد البحث في رفع مستوى الوعي بأهمية الضرائب و دورها في المجتمع.

خامساً: المنهج المتبع

حتى نتمكن من الإجابة على الإشكالية المطروحة اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي.

و ذلك باستعراض المفاهيم الأساسية التي تتعلق بالأداء الضريبي و التحصيل الضريبي و التحليلي و ذلك من خلال الاعتماد على منهج دراسة حالة عند إجراء الدراسة التطبيقية.

سادسا: أسباب اختيار الموضوع

إن السبب الرئيسي الذي أدى بنا إلى اختيار هذا الموضوع ما يلي:

- ارتباط الموضوع بالتخصص المدروس و أيضا القيمة العلمية للموضوع.
- الرغبة الشخصية في الاطلاع على الموضوع الاستفادة منه في الحياة المهنية.
- إظهار دور الضرائب كجزء من إيرادات الخزينة العامة.
- المساهمة بإعلام المكلفين بمخاطر الغش و التهرب الضريبي و الأداء الضريبي.
- أهمية التحصيل في الاقتصاد الوطني.

سابعا: الصعوبات التي واجهتنا

- صعوبة الوصول إلى البيانات الضريبية و المعلومات المتعلقة بالأداء الضريبي بسبب الطبيعة الحساسة لهذه المعلومات المتعلقة بالخصوصية و السرية الشاملة.
- التغير المستمر في السياسات الضريبية مما يجعل من الصعب الحصول على بيانات مستقرة يمكن الاعتماد عليها على المدى الطويل.
- ضيق الوقت .

ثامنا: الدراسات السابقة للموضوع

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

- طالبي محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري خلال الفترة (95-1999)، البحث عبارة عن رسالة ماجستير مقدمة لمعهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر سنة

2000، لقد حاول الباحث تحديد مكانة الرقابة الجبائية، ومعرفة أساليب عملها وأدواتها داخل النظام الجبائي بعد الإصلاحات التي مر بها وآفاقها.

- نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر لفترة (1999-2003) ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، فرع مالية ونقود ، جامعة الجزائر 2003
- 2004 وتم التوصل إلى أن الرقابة الجبائية لها فعالية في التحكم في ظاهرة الغش والتهرب الضريبي في الجزائر.

- سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في التحسين جودة المعلومات المحاسبية دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية الوادي مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة 2010 2011 ، و تم التوصل إلى أن المكلفين بالضريبة يعتمدون على التهرب من دفع مستحقهم بطرق و أساليب أهمها التلاعب في إعداد وتقديم المعلومات المحاسبية التي تعبر عن وضعيتهم المالية وخاصة القوائم المالية.

تاسعا: هيكل الدراسة

لمحاولة توضيح الغموض الذي يدور حول دور إعادة تقييم الأداء الضريبي في دعم التحصيلات الضريبية، قمنا بتجسيد هذا الموضوع في خطة مفصلة حيث قسمناها إلى ثلاث فصول، حاولنا من خلالها الإجابة على الإشكالية المطروحة و كذلك إختيار صحة فرضيات الدراسة، تناولنا في الفصل الأول مفاهيم أساسية ذات صلة بالأداء الضريبي، حيث بدوره ينقسم إلى ثلاث مباحث تناولت ماهية الضريبة، الأداء الضريبي و الرقابة الجبائية.

أما الفصل الثاني يتعلق بالطرف الثاني من البحث هو قيا الأداء الضريبي و دوره في دعم التحصيلات الضريبية من خلال تقديم مفاهيم عامة حول التحصيل الضريبي في المبحث الأول و تقويم و قياس الأداء الضريبي في المبحث الثاني و التهرب الضريبي في المبحث الثالث.

أما الفصل الثالث يتعلق بدراسة تطبيقية للبحث و التي كانت مفتشية الضرائب بفرجيوة لولاية ميلة و التي تم فيها دراسة حالة تطبيقية و الذي بدوره قسمناه إلى أربع مباحث، المبحث الأول خصص لتقديم مفتشية الضرائب بفرجيوة، المبحث الثاني آلية التحصيل الضريبي و المبحث الثالث دراسة تطبيقية حول دور التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في عملية التحصيل الجبائي على مستوى مفتشية الضرائب، و المبحث الرابع دراسة حالة ملف جبائي خاضع للتحقيق المعمق خلال الفترة 2019 – 2020، 2021.

و في الأخير ننهي البحث بخاتمة نلخص فيها نتائج إختيار الفرضيات و أهم النتائج التي تم التوصل إليها في جميع جوانب البحث مع تقديم التوصيات و الإقتراحات و إعطاء إشارات لموضوعات لاحقة يمكن أن تكون كآفاق مستقبلية لهذا البحث.

الفصل الأول

الأداء الضريبي

تمهيد

تحتل عملية تقويم و قياس الأداء الضريبي أهمية كبيرة في إدارة الضرائب حيث يعتبر الأداء الضريبي على انه تادية الإدارة الضريبية للمهام و الواجبات المسندة اليها بطريقة فعالة من أجل ضمان وجود نظام ضريبي عادل و فعال، و اقتصادي، و استغلال الموارد المالية و البشرية بفعالية من اجل رفع الإيرادات الضريبية و تحقيق رضا المكلفين.

و من هنا تكمن اهمية تقويم و قياس الأداء كونها عملية ضرورية على الإدارة الضريبية للقيام بها بشكل دوري و منتظم، لرؤية مدى تحقيق الأهداف المسطرة من قبل إدارة الضرائب.

و في هذا الإطار سوف يتم التطرق إلى النواحي النظرية الخاصة بالضريبة و الأداء الضريبي من خلال إعطاء جملة من التعارف الخاصة بهم، و كل المسائل الفنية المتعلقة بها.

بغرض معالجة هذه النقاط قمنا بتقسيم هذا الفصل كما يلي:

المبحث الأول: الضريبة.

المبحث الثاني: الأداء الضريبي.

المبحث الثالث: الرقابة الجبائية.

المبحث الأول: ماهية الضريبة

تعد من أقدم و أهم مصادر الإيرادات العامة و ذلك الدور الذي تلعبه لتحقيق أغراض السياسة المالية، كما تعتبر أيضا أداة مهمة تستعملها الدولة للتأثير على النشاط الإقتصادي لتحقيق الأهداف الإقتصادية.¹

المطلب الأول: مفهوم الضريبة و خصائصها

سنترك في هذا المطلب إلى تعريف شامل للضريبة و خصائصها كما يلي:

أولاً: مفهوم الضريبة

- تعرف الضريبة على أنها إقتطاع نقدي إجباري لصالح السلطات العمومية، بصفة نهائية و من دون مقابل مباشر و محدد، و ذلك بهدف ضمان تمويل الأعباء العامة للدولة، الجماعات المحلية أو الإقليمية و الإدارات العمومية.²
- و يمكن تعريف الضرائب على أنها تحويلات إجبارية يتلقاها قطاع الحكومة العامة، و تشتمل الضرائب على الرسوم التي لا تتناسب على الإطلاق بكل وضوح مع تكاليف تقديم الخدمة، و لكن تستبعد المساهمات الإجتماعية و الغرامات و الجزاءات.³
- و تعرف أيضا الضريبة بأنها فريضة مالية إلزامية تفرضها الدولة وفق قانون او تشريع معين و تحصل من المكلفين دون مقابل مباشر لتتمكن الدولة من القيام بالخدمات العامة لتحقيق الأهداف التي تسعى إليها الدولة.¹

¹ جمال صحراوي، أثر الإصلاح الضريبي على تمويل العجز الموازي- دراسة حالة الجزائر خلال (1990-2005)، رسالة

ماجستير، جامعة شلف 2007، ص 40.

² دكتور عبد المجيد قري، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر و التوزيع، عمان. الطبعة الأولى 1432هـ - 2011، ص 21 - 22.

³ المرجع نفسه، ص 22.

ثانيا: خصائص الضريبة

من التعاريف السابقة يتبين ان هناك عدة خصائص للضريبة:

1. الضريبة ذات شكل نقدي

و هذا يعكس التطور الحاصل في شكل الضريبة التي ظهرت في بادئ الأمر في صورة أعمال للمدخرة من جهة و من جهة أخرى يبرز الطابع النقدي للمجتمعات المعاصرة، فضلا عما تتصف به النقود من مزايا.

إن فرض الضريبة و تحصيلها التي يظهر فيها الطابع النقدي للضريبة واضحا، فيتم تحصيل الضريبة نقدا سواء كان ذلك باستخدام النقود القانونية، الصكوك أو التحويل إلى حساب مصرفي أو بريدي.²

2. الطابع الإجباري

نقصد بها أن الضريبة بمجرد اقرارها من طرف السلطات المختصة فإن المكلف بها مجبر بأدائها، صفة الإجبار في الضريبة هي ذات صبغة قانونية، فالإجبار قانوني و ليس معنوي يحبد مصدره في القانون و ليس في إرادة الأفراد.³

¹ عزمي يوسف خطاب، الضرائب و محاسبتها، مكتبة المجمع العربي للنشر و التوزيع، عمان، الطبعة العربية الأولى، 2010م – 1431هـ، ص 27.

² دكتور عبد المجيد قري، مرجع سبق ذكره، ص 22.

³ قاشي يوسف، واقع النظام الضريبي الجزائري و سبل تفعيله، أطروحة دكتوراه، كلية علوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة بومرداس، 2015، ص 04.

3. الضريبة تدفع بدون مقابل

المقصود بذلك أن المكلف بالضريبة لا يأخذ مقابل أو منفعة بشكل مباشر و إنما يأخذ هذا المقابل من خلال مساهمة في النفقات العامة على كل الأصعدة الاجتماعية و الاقتصادية.....الخ.¹

4. الطابع النهائي للضريبة

الضريبة تفرض و تؤدي من المكلف بشكل نهائي مع مراعاة الحالات التي يتم فيها استرجاع بعض من هذه الضريبة عند تقديم النظام مثلا.²

5. تفرض الضريبة لتحقيق أهداف اقتصادية و سياسية و إجتماعية

فالضريبة ليست هدف بحد ذاتها و إنما هي أداة متاحة للدولة تستخدمها لإحداث ما تشاء من تأثيرات.³

المطلب الثاني: أهداف الضريبة و طرق تقديرها

سننتظر في هذا المطلب إلى أهداف الضريبة و طرق تقديرها كالاتي:

أولاً: أهداف الضريبة

تصبوا الضريبة في اي مجتمع الى تحقيق مجموعة من الاهداف يمكن تحديدها كالاتي:

1. الأهداف المالية

و يقصد بها تغطية الأعباء العامة، أي أن الضريبة تسمح بتوفير الموارد المالية للدولة بصورة تضمن لها الوفاء بالتزاماتها تجاه الانفاق على الخدمات المطلوبة لأفراد المجتمع، أي تمويل الإنفاق على

¹ محمد جمام، النظام الضريبي و آثاره على التنمية الاقتصادية، دراسة حالة الجزائر، رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة محمد منتوري قسنطينة، 2009 – 2010، ص 17.

² محمد لعلاوي، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس و تحصيل الضرائب بالجزائر، رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014 – 2015، ص 5.

³ المرجع نفسه، ص 22.

الخدمات العامة و على الاستثمارات الادارة الحكومية كما يعتبر الهدف المالي للضريبة هو تجميع الموارد المالية التي يراد بها تغطية مقدار النفقات العامة.¹

2. الأهداف الاقتصادية

تعتبر الضريبة أداة هامة في يد الدولة تستخدمها للتدخل في النشاط الاقتصادي بغية توجيهه و معالجة الاختلالات التي تظهر من حين إلى آخر، و يمكن للضريبة أن تحدث أثرا اقتصاديا عاما او أثرا انتقائيا حسب القطاعات الاقتصادية، و هذا من خلال تغيير معدلات الضرائب التي تخضع لها ذلك النشاط دون سواه و في بعض الأحيان تكون انتقائية الضرائب أكثر تخصصا حين يتعلق الامر بتحفيز فرع انتاجي معين كما تستخدم الضرائب لتحقيق الاستقرار الإقتصادي من خلال التأثير على الدخل و الإدخار و الإنتاج.²

و من أهم الأهداف الاقتصادية فيما يلي:

- تعد وسيلة فعالة في حالة إدراك الدولة تشجيع مجالات إقتصادية معينة و ذلك اما بتخفيض الضريبة على هذه المجالات او الانشطة، أو بإعفاءها تماما منها.
- كما تستعمل الضريبة كأداة في التقويم الاقتصادي، ففي حالة التضخم يتم رفع نسبة الضرائب بغية امتصاص الكتلة النقدية، و في حالة الانكماش يتم تخفيض أسعارها مع زيادة التحفيزات و الاعفاءات الجبائية لتنشيط الاستثمار.³

¹ رشام كهينة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص 65.

² فاطمة محمد عبد الحافظ حسونة، أثر كل من الزكاة و الضريبة على التنمية الإقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2009، ص 13.

³ محمد لعلاوي، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس و تحصيل الضرائب بالجزائر، رسالة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية - جامعة محمد لخضر، بسكرة 2014- 2015، ص 5.

3. الأهداف الاجتماعية

الضريبة تتكون من عدة أهداف نذكر منها:

- فرض ضرائب على الثروات من أجل القضاء على ظاهرة الاستحواذ فئة قليلة من المجتمع على الثروات و المكاسب و هذا حماية للمواطن البسيط.
- تعد الضريبة وسيلة ناجحة لحل مشكل السكن و هذا بالتخفيض او الاعفاء الجبائي مثلا على الأنشطة المرتبطة بالسكن.
- الضريبة تلعب دورا على بعض الظواهر الاجتماعية التي تضر بصحة الأفراد مثل الكحول و السجائر، لهذا تقوم الدولة بفرضها مرتفعة على هذه المنتجات للحد من إستهلاكها.¹

4. الأهداف السياسية

لتحقيق أهداف سياسية يجي على الدولة استخدام الضريبة، كالعامل على حماية السلع المحلية من المنافسة و ذلك من خلال فرض ضرائب على المنتجات.

- كما قد تكون الضريبة وسيلة لاحداث التوازن الجهوي و ذلك عبر توطين الصناعات عبر ولايات الوطن.²
- و في الأخير و نظلا لأهميتها البالغة فقد تبنتها أغلب دساتير العالم، و من أهم الدساتير نجد الدستور الجزائري الذي نص من خلال التعديل الدستوري الأخير لسنة 2020 من مادته 82 ما يلي:³

¹ محمد جمام، النظام الضريبي و آثاره على التنمية الاقتصادية دراسة حالة الجزائر، رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، خصص علوم إقتصادية، جامعة منتوري محمد قسنطينة، السنة الجامعية 2009 – 2010، ص 17.

² محمد جمام، مرجع سبق ذكره، ص 21.

³ المرسوم الرئاسي 20 – 442 مؤرخ في 15 جمادى الأولى عام 1442 هـ الموافقة لـ 30 ديسمبر 2020 المتعلقة بإصدار التعديل الدستوري لسنة 2020، العدد 82.

- لا تحدث أي ضريبة إلا بمقتضى القانون.
- كل المكلفين بالضريبة متساوون أمام الضريبة، و يحدد القانون حالات و شروط الإعفاء الكلي أو الجزئي منها.
- لا تحدث بأثر رجعي، أية ضريبة او جباية، أو رسم، أو أي حق كيفما كان نوعه.
- الضريبة من واجبات المواطنة.
- يعاقب القانون على التهرب و الغش الضريبي.
- كل فعل يهدف الى التحايل على مبدأ المساواة بين المكلفين بالضريبة يعد مساسا بمصالح المجموعة الوطنية.

ثانيا: طرق تقدير الضريبة

ان تقدير مطرح أو وعاد الصريبة يعتبر لازما للوصول الى تحديد مبلغ الضريبة المفروضة على المكلف و هو يحقق مصلحة كل من المكلف و خزينة الدولة على حد سواء و بالتالي تحقيق العدالة الضريبية، و بالنظر الى أهمية الضريبة على الدخل في تحقيق العدالة الضريبية سوف نتحدث عن طرقها في هذا المطلب:¹

(1) التقدير الذاتي

نصت الفقرة (أ) من المادة 26 من قانون ضريبة الدخل رقم (57) لسنة 1985 و تعديلاته على الزام كل شخص له مصدر الدخل أو أكثر خاضع للضريبة أن يقدم في موعد لا يتأخر عن اليوم الأخير من الشهر الرابع التالي لنهاية سنته المالية الى مكتب تقدير الضريبة الدخل المختص كشفا يتضمن التفاصيل المتعلقة بدخله الإجمالي و دخله الخاضع للضريبة المستحقة عليه عن سنته المالية السابقة.

¹ جهاد سعيد خصاونة، مساعد مدير عام دائرة الضريبة الدخل و المبيعات سابقا، علم المالية العامة و التشريع الضريبي بين النظرية و التطبيقية العلمي، دار وائل للنشر و التوزيع الأردن، عمان، الطبعة الأولى 2010، ص 177، 178.

و من هذا النص يتبين ما يلي:

أ- الفقرة الزمنية التي يجب تقديم كشف التقدير الذاتي من خلالها:

و هنا نفرقه بين المكلفين حسب تواريخ بدء و انتهاء سنة كل منهم على النحو التالي.

المكلف الذي تبدأ سنته في 1/1 و تنتهي في 12/31 من السنة نفسها فإذا كانت السنة المعنية 2007 مثلا فإن المدة التي يجب أن يقدم كشف التقدير الذاتي خلالها تبدأ في 2008/1/1 و تنتهي في 2008/12/31.

المكلف الذي تبدأ سنته في 2007/04/1 مثلا تنتهي في 2008/03/31 من السنة التي تليها فإن المدة التي يجب أن يقدم خلالها كشف التقدير الذاتي للسنة 2008/2007 تبدأ في 2008/04/1 و تنتهي في 2008/07/31 و هكذا.

ب- الأشخاص المخاطبون بتقديم كشف التقدير الذاتي:

من خلال نص المادة(26) من قانون ضريبة الدخل رقم 57 لسنة 1985 و تعديلاته نلاحظ كقاعدة عامة أن كل شخص معنوي أو طبيعي من المذكورين أدناه له مصدر دخل أو أكثر خاضع للضريبة ملزم بتقديم كشف التقدير الذاتي.

الشركات و تشمل شركة المساهمة العامة، الجمعية التعاونية من عمل يستهدف الربح- الشركة ذات المسؤولية المحدودة - شركة التوصية بالأسهم - شركة المساهمة الخاصة.

الشركاء في كل من شركتي التضامن أو التوصية البسيطة إذا رأسمالها لا يقل عن عشرة آلاف دينار جزائري أو كان عدد مستخدميها لا يقل عن عشرة مستخدمين أو اذا كانت مشترياتها أو مبيعاتها أو

ايراداتها السنوية لا تقل من خمسين ألف دينار كما و يلزم هؤلاء الشركاء بتقديم كشف الدخل المتعلقة بشركتهم لغاية معرفة قصة كل منهم من ارباحها أو خسائرها.¹

التجار الأفراد إذا كان رأس مال أي منهم لا يقل عن خمسة آلاف دينار أو اذا كان عدد مستخدمس أي منهم لا يقل عن خمسة مستخدمين أو اذا كانت المشتريات أو المبيعات السنوية لأي منهم لا تقل عن خمسة و عشرين ألف دينار،

الفئات الأخرى التالية:

- المستشفيات، مستودعات الأدوية، الصيدليات و المختبرات، المقاولون، المصنفون و غير المصنفين، متعهدو خدمات التنظيف، مكاتب الإستشارات على إختلاف أنواعها، مكاتب الإعلان و الدعاية.....إلخ.
- و بناء عليه فإن القاعدة العامة التي وردت في المادة (26) بإلزام كافة الأشخاص لتقديم كشف التقدير الذاتي قد انتزع منها مجموعتان من الأشخاص كل مجموعة تمثل فئات معينة من المكلفين.

• الفئة الأولى:²

الموظف أو المستخدم المقيم الذي يقتصر داخله على الوظيفة أو الإستخدام من جهة واحدة و في أن واحد إذا كان ذلك الدخل السنوي لا يتجاوز:

2400 دينار للأعزب.

4000 دينار للمتزوج الذي ليس لديه أولاد ليعيلهم.

¹ جهاد سعيد خصاونة، نفس المصدر، ص 179.

² الفقرة (ج) من المادة (26) من قانون ضريبة الدخل رقم (87) لسنة 1985، و تعديلاته و التعليمات رقم (2) لسنة (2022) تعليمات الإعفاء المؤقت من تقديم كشف التقدير الذاتي.

5000 دينار للمتزوج الذي ليس لديه ولد واحد يتولى اعالته.

6000 دينار للمتزوج الذي ليس لديه ولدان يتولى اعالته.

7000 دينار للمتزوج الذي ليس لديه ثلاثة أولاد يتولى اعالتهم.

8000 دينار للمتزوج الذي ليس لديه أربعة أولاد يتولى اعالتهم.

9000 دينار للمتزوج الذي ليس لديه خمسة أولاد يتولى اعالتهم.

10000 دينار للمتزوج الذي ليس لديه ستة أولاد يتولى اعالتهم.

المكلف الذي يقتصر داخله على التجارة و نقل مبيعاته أو مشترياته السنوية عن 25 الف.

المكلف الذي يقتصر دخله على مصدر الخاضع للضريبة المقطوعة أن يقدم الكشف الخاص بذلك.

• الفئة الثانية:1

- فئات أو أشخاص معينين ملزمة بتقديم كشوف التقدير الذاتي السنوية المشار اليهم سابقا تحت طائلة

الضريبة المضافة بواقع 2% تضاف للضريبة المستحقة من كل شهر يتخلف فيه المكلف عن ذلك

بالإضافة للملاحقة الجزائية استنادا الى أحكام الفقرة (د) من المادة (43) من قانون ضريبة الدخل رقم

(57) لسنة 1985 و تعديلاته، و لمدير دائرة ضريبة الدخل و المبيعات الغاء أو تخفيض الضريبة

المضافة اذا اقتنع أن التأخير في تقديم الكشف كان لأسباب معقولة.

- كل من تجاوز دخله الإجمالي السنوي من مجموع دخوله الخاضعة للضريبة (عشرة آلاف دينار)

سواء كان مشمولاً بأي من الفقرات (أ - ب - ج - د) أو غير مشغول بها.

¹ الفقرة (أ) من المادة (26) من قانون ضريبة الدخل رقم (57) لسنة 1985 و تعديلاته و تعليمات إلزام الفئات معينة من المكلفين بتقديم كشوف الدخل السنوية تحت طائلة الغرامة.

ج- الحقوق التي ترتبها طريقة التقدير الذاتي:

لقد أنشأ قانون ضريبة الدخل حقوقا لكل من المكلف والخزينة على حد سواء عند تقديم

كشف التقدير الذاتي من قبل المكلف في الموعد المحدد وذلك كما يلي:¹

▪ ففيما يتعلق بحقوق المكلف:

حق المكلف في تقدير الضريبة بنفسه كونه اعرف الناس بحقيقة دخله ويتضمن هذا الحق القيام بتعبئة جميع التفاصيل المتعلقة بدخله الإجمالي ودخله الخاضع للضريبة المستحقة عليه عن سنته المالية السابقة دون تدخل من الإدارة الضريبية وتعتبر هذه المعلومات بمثابة إقرار من المكلف من جهة ومن جهة أخرى تعتبر هذه المعلومات قرينة قانونية غير قطعية على صحتها وإذا لم يقتنع المقدر بصحة المعلومات الواردة في أي بند من بنود كشف التقدير الذاتي عليه أن يعلل ويبين الأسباب التي دعت له لعدم الأخذ بوجهة نظر المكلف وإلا اعتبر هذا البند موافقا عليه قانونيا.²

حق المكلف بإيداع كشف التقدير الذاتي في البريد المسجل خلال المدة المعينة لتقديم الكشف

ويعتبر ذلك تقديما له بالمعنى المقصود.³

دفع الضريبة المعللة في كشف التقدير الذاتي دون اي معارضة من الإدارة الضريبية حيث يترتب

على المكلف أن يدفع مبلغ الضريبة المعترف في كشف التقدير الذاتي أو المبلغ المستحق كدفعة أولى من

تسوية الدفع التي يقرها المدير كما يترتب عليه أن يرفق الكشف بما يثبت دفعه للمبالغ المدفوعة.

¹ عدنان أحمد العابد، كشف التقدير الذاتي من قانون ضريبة الدخل (57) لسنة 1985 بحث مقدم لنقابة المحامين النظاميين لغاية التسجيل في سجل المحامين الأساتذة.

² الفقرة (أ) من المادة (29) من قانون ضريبة الدخل رقم (57) لسنة 1985 و تعديلاته.

³ الفقرة (ب) من المادة (26) من قانون ضريبة الدخل رقم (57) لسنة 1985 و تعديلاته.

هـ حق المكلف في الاستفادة من الخصم التشجيعي:

حيث منح المشرع الحق لكل شخص تقدم بكشف صحيح ودفع الضريبة المعترف بها حق التنزيل (2) من هذه الضريبة إذا تم الدفع خلال السنة المشمولة بالكشف أو في الشهر الاول التالي لانتهائها، والحق بالتنزيل 4% منها إذا كان الدفع خلال الشهر الثاني التالي لانتهاء السنة نفسها، والحق بالتنزيل 2% إذا كان الدفع خلال الشهر الثالث التالي لانتهاء هذه السنة، ويمنح الخصم ذاته عن أي مبالغ دفعت على الحساب أو اقتطعت ودفعت.¹

(2) التقدير الإداري²

يقسم هذا النوع من التقدير الى ثلاثة أقسام رئيسية وهي:

- التقدير في حالة عدم تقديم كشف التقدير الذاتي.
- التقدير من المنبع.
- التقدير المقطوع.

ويمكن شرح موجز كل من هذه الأقسام.

أ- التقدير في حالة عدم تقديم كشف التقدير الذاتي

حيث أوجبت المادة 30 من قانون ضريبة الدخل 58 لسنة 1985 وتعديلاته على المقدر في الأحوال التي لا يقدم فيها المكلف كشف التقدير الذاتي في الموعد المحدد أن يقوم بإجراء التقدير على ذلك المكلف في ضوء المعلومات المتوفرة لديه و يبلغه اشعاراً بالضريبة المستحقة عليه.

¹ الفقرة (ب) من المادة (28) من قانون ضريبة الدخل رقم (58) لسنة 1958 وتعديلاته.

² جهاد سعيد خصاونة، مرجع سبق ذكره، ص 183.

ب- التقدير من المنبع

ويتولى عملية التقدير من المنبع الشخص الذي يقوم بدفع الدخل المستفيد وتمثل عملية التقدير هذه بخصم نسبة معينة من دخل المستفيد.

ت- التقدير المقطوع

لقد نصت المادة 32 بفقراتها الثلاث على ما يلي

- في الحالات التي لا تزيد فيها الضريبة النهائية المقدرة على أي شخص في أي سنة من السنوات على ألف دينار يجوز لمدير عام دائرة ضريبة الدخل والمبيعات أن يعتبر تلك الضريبة ضريبة أساسية مقطوعة عن كل سنة من السنوات التالية لتلك السنة التي تسري فيها الضريبة.
- بالرغم من أي نص مخالف يجوز للمدير العام لدائرة الضريبة الدخل والمبيعات أن يصدر قرارا يفرض بموجبه ضريبة دخل سنوية مقطوعة على فئة أو فئات معينة من المكلفين.¹
- يجوز لأي شخص تنطبق عليه الضريبة الأساسية المقطوعة بمقتضى أحكام الفقرتين السابقتين أن يطلب مدير عام دائرة ضريبة الدخل والمبيعات إعادة النظر في القرار شريطة تقديم طلب خلال 30 يوم من انقضاء السنة التي تسري تلك الضريبة عليها.
- يحق لمدير عام دائرة ضريبة الدخل والمبيعات إلغاء أي من القرارات الصادرة استنادا لأحكام الفقرتين الأولىين من هذه المادة وأن يسري هذا القرار على السنوات اللاحقة لصدوره مع عدم الإخلال بأحكام المادة(33) من قانون ضريبة الدخل.

¹ جهاد سعيد خصاونة، مرجع سبق ذكره، ص 186.

المطلب الثالث: قواعد الضريبة وأنواعها

سنتطرق في هذا المطلب إلى قواعد و أنواع الضريبة كالاتي:

أولاً: قواعد الضريبة

عند تعريف الضريبة اتضح أنها تفرض طبقاً لقواعد محددة يجب مراعاتها عند إعداد أي تشريع ضريبي، لكي يحقق النظام الضريبي ما يهدف إليه، فعدم أخذ هذه القواعد في الحسبان أو اخذ بعضها وعدم الاهتمام بالقواعد الأخرى سيؤدي حتماً إلى نتائج غير مرغوب فيها، وأول من تطرق لمثل هذه القواعد هو آدم سميث عام 1776 في كتابه ثروة الأمم، فقد وضع عدداً من القواعد الأساسية التي طورت فيما بعد وأخذت مسميات مختلفة بسبب اختلاف النظرة الفلسفية لكل قاعدة كما أضيفت لها قواعد جديدة، فيما يلي مناقشة عامة لبعض القواعد المهمة:

1- قاعدة العدالة

أ) العدالة الرأسية والأفقية

ليكون النظام الضريبي جيداً ومقبولاً من قبل المكلفين لا بد أن يتسم بالعدالة هذه القاعدة تطورت عبر السنين من مجرد فكرة آدم سميث المركزة على المساواة بمعنى فرض سعر نسبي على الجميع إلى محاولة ربط مبدأ العدالة بقدر الإمكان بالمنفعة الحدية للدخل النسبي على الجميع إلى محاولة ربط مبدأ العدالة بقدر الإمكان بالمنفعة الحدية للدخل والتي يمكن تعريفها على أنها المنفعة المضافة للوحدات الإضافية في الدخل، فالدينار المتحصل عليه من قبل شخص محدود الدخل له قيمة تفوق قيمة الدينار المتحصل عليه من شخص يتمتع بدخل مرتفع وهذا يعطي فكرة موجزة لنوعي العدالة الممكن إيضاحها كما يلي:

العدالة الرأسية والتي تعني معاملة المختلفين بالظروف معاملة مختلفة.

العدالة الأفقية والتي تعني معاملة المتشابهين بالظروف معاملة متشابهة.

إذا فالعدالة هي المعاملة المتساوية للأفراد المتشابهين في ظروفهم عند فرض الضرائب مما يعني وجوب عدم المساواة في المعاملة بين الأفراد المختلفة ظروفهم.

وهناك مبدئين يحكمان كيفية قياس التساوي في الظروف التي على أساسها تكون المعاملة متساوية.¹

• مبدأ المنفعة

بناء على هذا المبدأ فالظروف المتساوية الممكن معاملتها بالتساوي يمكن قياسها على أساس التساوي في المنفعة.

لذلك فمقدار الضريبة المحصلة يجب أن يتناسب طردياً مع المنفعة المستلمة من قبل دافع الضرائب فهناك ربط بين المنفعة من الخدمة وما يدفع مقابلها من الضرائب، ففرض ضرائب على الاستهلاك يعني أن الدفع سيكون بنسبة المستهلك وعدم الاستهلاك يعني عدم دفع الضرائب.

ويقوم المبدأ على بعض مبادئ نظرية العقد في القانون من حيث وجود علاقة قانونية بين الأفراد والدولة بمقتضاها تؤدي الدولة خدمات للمستفيدين نظير الحصول على مقابل لهذه الخدمات في شكل مرسوم والضرائب وبالرغم من إمكانية تطبيق هذا المبدأ على بعض أنواع الضرائب، كالضرائب على الاستهلاك إلا أن هناك صعوبات تشوب تطبيقه من أهمها:²

(1) معظم الخدمات التي تقدمها الدولة خدمات عامة ومن ثم تحديد من هو المستفيد ومقدار درجة الاستفادة أو المنفعة لكي يتم تحديد الضرائب خصوصاً إذا عرفنا أن الاستفادة قد تكون غير مباشرة في

¹ عزمي يوسف، مرجع سبق ذكره، ص 33.

² عزمي يوسف، مرجع سبق ذكره، ص 35-36.

أغلب الأحيان لبعض الخدمات الممولة من قبل الدولة لذلك فالدولة تفرض الضرائب لأن ربطها بمبدأ المنفعة يؤدي إلى بقائها بدون تمويل مثل خدمات الدفع والأمن.

(2) عدم تمشي هذا المبدأ مع النظرية الحديثة لتحقيق التوزيع العادل للدخل حيث أن الضريبة ليست هدفاً في حد ذاتها وإنما وسيلة لتحقيق أهداف أخرى من أهمها التأثير في توزيع الدخل لصالح المحتاجين.

وعليه يمكن استخدام هذا المبدأ في الحالات التي يمكن معرفة منفعة الخدمة للمكلفين بصورة مباشرة بشرط عدم تعارض ذلك مع القاعدة العدالة المأهول تحقيقها والمتضمنة عدم حرمان غير القادرين من الخدمة أساسية هم في أمس الحاجة إليها.

• مبدأ المقدرة على الدفع

طبقاً لهذا المبدأ ولكي تتسم الضرائب المفروضة بالعدالة لا بد من فرضها على أساس مقدرة المكلف المالية بغض النظر على المنافع المتحصل عليها من قبل دافعي الضرائب فكلما زادت مقدرة المكلف المالية زادت الضرائب المقطوعة منه مفترضاً أن التضحية لأصحاب المقدرة التكلفة العالية ستكون أقل من تضحية المتمتعين بمقدار تكلفية السنين للممولين هي مجال البحث عند وضع أي نظام ضريبي فهذا ويشوب تطبيق المبدأ محددات أهمها:

(1) صعوبة إيجاد أسلوب كمي لقياس القدرة على الدفع ليتمكن تطبيقه عملياً، فمثلاً ما هي مؤشرات قياس القدرة التكلفة؟ فنظرياً يمكن تحقيق ذلك، ففرض ضرائب متساوية على أشخاص متمتعين بمقدرات متساوية (العدالة الأفقية) والضرائب مختلفة على الأشخاص المتمتعين بمقدرة تكلفية مختلفة (العدالة الرأسية)، فما هو المعيار الملائم لقياس القدرة التكلفة بين المكلفين؟ وهل هو الدخل؟ الثروة؟ الاستهلاك؟ أم جميع هذه الأوعية؟

هذا إضافة إلى صعوبة قياس كل وعاء من الأوعية السابقة فتعريف المقدرة التكلفة له علاقة بالتعريف الاقتصادي للدخل الذي سنتعرض له في فصل لاحق.

(2) بافتراض إمكانية التغلب على مشكلات قياس وعاء الضرائب وبالتالي إمكانية تحديد المتساويين ماليا مما يعني اتساح المقدرة المالية للممولين هناك عوامل وظروف اجتماعية أخرى تؤثر على مثل هذه القدرة التكلفة فالظروف الاجتماعية قد تختلف بين مكاف وآخر مؤدية بالتالي لاختلاف القدرة التكلفة.

و لتوضيح هذه المشكلة نفترض أن هناك شخصين دخل كل منهما 100,000 دينار سنويا الأول أعزب ولا يتحمل أي التزامات مالية تجاه عائلته وأقاربه بينما الشخص الثاني متزوج وله ثمانية أطفال و يعول والديه فلو أخذنا معيار المقدرة المالية فقط لوجدناهما متساويين ولكن أعباء المكلف الثاني كثيرة بحيث تؤدي حتما إلى الإخلال بمقدرته التكلفة في المثال السابق فقد تختلف الظروف فيما بينهما كما لو كان والدي احد المكلفين مريضين ويتحمل مصاريف علاجها باهظة الثمن بينما والدي المكلف الآخر يتمتعان بصحة جيدة مما يعني اختلاف المقدرة التكلفة.

هذه المشكلات التي تواجه المشرع الضريبي عند محاولة تطبيق هذا المبدأ أساس منح الإعفاءات الضريبية المقصود بها ضمان حد أدنى لتغطية التكاليف المعيشية للمكلفين وكذلك السماح بخصوصيات أخرى للظروف الاجتماعية الممكن اختلافها بين الأفراد المكلفين للمساعدة في تحقيق العدالة نظريا و بعدها الأدنى الممكن الوصول إليه.¹

من المناقشة السابقة لمبدأ العدالة تتضح صعوبة قياسها بدقة والوصول الى تحقيقها بشكلها المطلوب خصوصا فيما لو أتبع مبدأ التكلفة للممولين كأساس للحكم على مدى تحقيق العدالة ولذلك فأقصى ما يمكن الوصول اليه هو العدالة النسبية.

¹ عزمي يوسف، مرجع سبق ذكره، ص 36.

2- قاعدة الوضوح أو التأكد¹

بمعنى أن القوانين والتعليمات والإصدارات الضريبية واضحة ولا تتغير بشكل يؤدي الى صعوبة متابعة مثل هذه التغير وتقدير اثاره وهذه القاعدة على قدر كبير من الاهمية لكل الممولين والدولة كما يلي:

1- بالنسبة للمكلفين

لأنهم يريدون أن يعرفوا بشكل واضح مقدار ما يجب عليهم ضرائب في خياراتهم الاقتصادية المتاحة لهم، فالوضوح يمكن من التخطيط المستقبلي لآثار مثل هذه الضرائب كما أن الوضوح علاقة بتحقيق العدالة بين المكلفين لايضاح الصورة أمام الجميع وعدم محاولة استغلال الثغرات في القانون الضريبي لتقليل عبء الضريبة المدفوعة بصورة غير متاحة لمكلفين آخرين، فمثلا بعض المكلفين يتمتعون بخبرة محاسبة عالية تؤهلهم لمعرفة ثغرات النظام الضريبي ومن ثم الاستفادة من هذه الثغرات بقدر الامكان وعليه لكي يوصف النظام الضريبي بالوضوح يجب أن يسد مثل هذه الثغرات.

2- بالنسبة للدولة

وضوح النظام الضريبي في الدول التي تعتمد على الضرائب كمصدر مالي مهم يمكنها من رسم سياستها بشكل فعال لا يتبع الاختلاف بينهم في الدفع مما قد يؤدي الى حدوث عدم الرضا بين المكلفين. يبدو من شرح قاعدة الوضوح أنها تستدعي ثبات القوانين والتعليمات المتعلقة بها وعدم تغييرها من سنة لأخرى ولكن إذا عرفنا أن أهداف الضرائب ليست مالية بحثه ولكن تفرض لتحقيق أهداف اجتماعية وسياسية واقتصادية أخرى.

¹ عزمي يوسف، مصدر سبق ذكره، ص 36-37.

يبدو من شرح قاعدة الوضوح أنها تستدعي ثبات القوانين والتعليمات المتعلقة بها وعدم تغييرها من سنة لأخرى ولكن إذا عرفنا أن أهداف الضرائب ليست مالية بحتة ولكنها تفرض لتحقيق أهداف اجتماعية وسياسية واقتصادية أخرى.

فذلك قد يستدعي التغيير لمواجهة مثل هذه الظروف والأغراض المستجدة، وعليه فيجب الموازنة بين ثبات القوانين ووضوحها من جهة وبين ما تسمى الضرائب لتحقيقه من أهداف من جهة أخرى حتى ولو أدى ذلك إلى عدم رضا بعض المكلفين.

3- قاعدة الملائمة

بمعنى أن تكون الضرائب المفروضة ملائمة للممولين بأن تفرض بشكل يراعي ظروفهم وأحوالهم مما يجعل عملية دفع الضرائب سهلة ومقبولة فعلاقة هذه القاعدة بطريقة تقويم الوعاء واضحة من حيث وجوب اختيار الأوعية الممكن تقويمها بشكل يسير وكذلك بتوقيت التحصيل وطريقته كحصم الضرائب من الداخل مباشرة (حصم عند المنبع) والمطالبة بدفع الضرائب في الوقت المناسب لدفعها وبدون زيادة أعباء المكلفين.

ولا شك أن تطبيق هذه القاعدة يؤدي إلى تسهيل مهمة جهات التحصيل وعدم التهرب من الضرائب بشكل يؤثر على الحصيلة من هذه الضرائب.

4- قاعدة الاقتصاد

يمكن تعريف قاعدة الاقتصاد بأنها مقارنة حصيلة الضرائب بتكاليف تحصيلها، ففرض ضريبة ما يجب أن تحقق العائدة المناسبة منها ومن ثم تتضح علاقة قاعدة الاقتصاد بالملائمة فكلما كانت الضريبة أكثر ملائمة في التحصيل أدى ذلك إلى قلة تكاليف تحصيل مثل هذه الضرائب ومن ثم زيادة العائد.

5- قاعدة التناسق مع الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية

سبق أن قلنا أن الضرائب بجانب هدفها المالي وهو الحصول على الموارد اللازمة لها أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية يراد تحقيقها باستخدام النظام الضريبي لذلك يجب أن يتماشى النظام الضريبي مع الأهداف المحددة سلفاً، وعدم فرض الضرائب تتعارض أو تقلل من الوصول لهذه الأهداف وليس لها علاقة بالأهداف مطلقاً، كفرض ضرائب على الصادرات إذا كان أحد أهداف النظام الضريبي مثلاً تشجيع الصناعات المحلية.

كما أن هذه القاعدة تقتضي التوازن بين القواعد بعضها ببعض بحيث لا يركز على قاعدة مع التضحية بالقواعد الأخرى على أن هذا التوازن والحكم عليه يخضع للتقدير الشخصي لمتخذي القرار الضريبي (المشرع) وعليه فيجب الوصول إلى الكفاءة الممكنة في النظام الضريبي لتحقيق ما يرجى منه.

6- قاعدة إمكانية التطبيق

لكي تكون الضرائب ممكنة التطبيق في مجتمع معين يجب أن تكون واضحة للمكلفين لكي تضمن قبولهم ورضاهم عند دفع المستحق عليهم وعدم تحقيق ذلك قد يؤدي إلى حدوث بعض المشاكل بين الدولة وموظفيها والتهرب الضريبي ومن ثم الإخلال بقاعدة العدالة.¹

7- قاعدة المرونة

يمكن تعريف المرونة على أنها نية التغيير في حصيللة الضرائب مقارنة بالتغير في إجمالي الدخل القومي لذلك تقتضي قاعدة المرونة في الضرائب أنه يجب وضع نظام ضريبي يمكن من زيادة

¹ عزمي يوسف، مرجع سبق ذكره، ص 38-39.

الحصيلة الضريبية، كلما زاد الدخل القومي وبالعكس، بمعنى أن هناك علاقة طردية بين الدخل القومي وحصيلة الضرائب وتتضح أهمية هذه القاعدة في السياسة المالية المختارة.¹

ثانيا: مبادئ الضريبة

سعى المهتمون بالشأن الضريبي إلى البحث عن مبادئ عامة تحكم الضريبة إيعادا لها عن التعسف الممكن ممارستها من السلطات العمومية ولعل أبرز صيغة لهذه المبادئ كانت على يد آدم سميث حتى وان حاول بعده جملة من المفكرين تطوير هذه المبادئ و تكيفها مع المستجدات الاقتصادية والاجتماعية.

1) مبادئ آدم سميث للضريبة

وضع آدم سميث أربعة مبادئ للضريبة على النحو التالي:

أ) مبدأ العدالة

حسب آدم سميث يجب أن يشترك رعايا الدولة في نفقات الحكومة كل بحسب الإمكان تبعا لقدرته أي بالنسبة دخله الذي يتمتع به في حماية الدولة.

وسعيا من الحكومات الى اقرار العدالة عملت على جعل فرض الضريبة من اختصاص السلطة التشريعية فالضريبة مثلا في الجزائر تعتبر دستوريا من اختصاص البرلمان فينص الدستور الجزائري في مادته 122 على:

- يشرع البرلمان في الميادين التي يخصصها له الدستور وكذا في المجالات التالية

إحداث الضرائب والجبايات والرسوم والحقوق المختلفة وتحديد أساسها ونسبها.

¹ دكتور عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر، عمان الطبعة الأولى 1432- 2011 ص 37-38.

ويشدد على العدالة أمام الضريبة في المادة 64:

كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف

العمومية حسب قدرته الضريبية.¹

لا يجوز أن تحدث أي ضريبة إلا بمقتضى القانون ولا يجوز أن تحدث بأثر رجعي أية ضريبة

أو جباية أو رسم أو أي حق كيفما كان نوعه.

ولقد ميزت القوانين في معظم الدول بين الحق في فرض الضريبة الدخول السلطة التشريعية

وبين حق تحصيلها الموكول عادة للحكومات (السلطة التنفيذية) ورغم كون العدالة هدفا ومسعى عاما لدى

مختلف المذاهب الفكرية إلا أن العدالة الضريبية من أكثر القضايا إشكالا إذ تتجاوز مجرد تقسيم الأعباء

الضريبية تبعا لمستويات الدخل الى مستوى الخدمات المقدمة من الدولة وهذا ما جعل العدالة الضريبية

تأخذ شكلين.

• العدالة أمام الضريبة

وهذا بتحقيق المساواة ونفس المعاملة بين الأفراد في دفع الضريبة.

• العدالة عن طريق الضريبة

وتعني تحقيق العدالة أي التقليل من الفوارق بين الأفراد عن طريق الضريبة ذلك أن هذه الأخيرة

لم تعد محايدة في المنظور المعاصر.

تعتمد فكرة العدالة إلى مدى كفاءة الإدارة الضريبية لأن التعقيدات البيروقراطية التي تصاحب

أحيانا تحصيل الضريبة تجعل البسطاء يتحملون أعباء نتيجة عدم إدراكهم للإجراءات التي قد تكون في

¹عزمي يوسف، مرجع سبق ذكره، ص 38-39

صورة عقوبات، غرامات وضياع وقت وجهد، يمكن النظر إلى العدالة من زاوية أخرى، وهي العدالة بين الأجيال. كذلك أن الوضعية العادلة بين الأجيال يجب أن تقود في نفس الوقت إلى إرث عادل (التربية، البيت، منازل.... إلخ) وحقوق (ديون، تعاقد،... إلخ) بمعنى أنه يجب معرفة أي دين يمكن السماح بتحويله إلى أجيال قادمة أخذا بعين الاعتبار الإرث الذي يترك لهم.

يقتضي مفهوم العدالة الضريبية أن تفرض على أساس القدرة التكليفية أو (الطاقة الضريبية أو القدرة على الدفع) للأفراد. إلا أن قياس هذه القدرة وتحديدها يطرح مشاكل عديدة، يعرف محمد علي هاشم القدرة التكليفية بأنها قدرة الممول على المساهمة الضريبية في تمويل الإنفاق العام مع المحافظة على وجوده.

في حيث يعتبرها محمد مبارك حجبر بأنها أقصى قدر من الأموال يمكن تحصيله بواسطة الضرائب في حدود الدخل القومي وتركيبه وبالقياس على حجم الإنفاق الحكومي وبالمقارنة مع إمكانيات وتكاليف ووسائل التمويل الأخرى مع تقدير الحدود الاقتصادية والمالية والاعتبارات السيكولوجية النفسية.

هناك ثلاث اتجاهات في قياس القدرة التكليفية (الطاقة الضريبية)

الإتجاه الأول: الألم الناتج عن دفع الضريبة بحيث يرى جون ستيوارت ميل حساب القدرة التكليفية يكون بوحدات الألم التي يمكن أن يتحملها الممول بسبب دفع الضريبة وهذا معيار ذاتي.¹

الإتجاه الثاني: المساواة في التضحية ويقوم على أساس أنه لضمان المساواة في التضحية لابد من تحقيق المساواة في توزيع أعباء الضريبة بحيث تكون التضحية الناجمة عن دفع الضريبة واحدة بالنسبة لكل ممول.

¹ دكتور عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره ص 38-39.

الإتجاه الثالث: القدرة على تحمل الضريبة بحيث يرى أن الدولة تطلب في العادة العون من القوي لمساعدة الضعيف وبهذا يتم توزيع العبء الضريبي بشكل يتحمل فيه القوي الجزء الأكبر منه وعليه يجب أن تختلف المعاملة الضريبية بالنسبة لكل دخل حسب مصدره وكلما زادت ثروة الشخص كلما كان ذلك مدعاة لزيادة العبء الضريبي عليها.

(ب) مبدأ اليقين

ويعني أن تكون الضريبة الملزم بدفعها المكلف محددة على سبيل اليقين دون غموض او تحكم بحيث يكون معيار الدفع، طريقته، المبلغ الواجب دفعه واضحا ومعلوما للممول ولأي شخص والهدف من ذلك هو حماية الممول من التعسف وتعريفه بحجم التزاماته ويتطلب هذا استقرار التشريع الضريبي وإبعاده عن التعديلات المستمرة التي تجعل الممول عاجزا عن تتبع هذه التعديلات.

(ت) مبدأ الملائمة في التحصيل

ويعني ذلك أن جني الضرائب في الأوقات وبحسب الطرق الأكثر ملائمة للممول وهذا بتسهيل الإجراءات المتعلقة بتسيير الضريبة واختيار الأوقات الملائمة لتسهيل إجراءات التصريح والأساليب التي لا يضر منها الممول عند الدفع.

ولقد كان للإسلام سبق في إقرار هذا المبدأ في الزكاة بفرضها في الزروع والأمر باخراجها عند الحصاد وجني الثمار قال الله تعالى: " وَهُوَ الَّذِي أَنشَأَ جَنَّاتٍ مَّعْرُوشَاتٍ وَغَيْرَ مَعْرُوشَاتٍ وَالنَّخْلَ وَالزَّرْعَ مُخْتَلِفًا أَكْلُهُ وَالزَّيْتُونَ وَالرُّمَّانَ مُتَشَابِهًا وَغَيْرَ مُتَشَابِهٍ كُلُوا مِنْ ثَمَرِهِ إِذَا أَثْمَرَ وَآتُوا حَقَّهُ يَوْمَ حَصَادِهِ وَلَا تُسْرِفُوا إِنَّهُ لَا يُحِبُّ الْمُسْرِفِينَ "

ث) مبدأ الاقتصاد في النفقة

ويكون ذلك بتطبيق الضريبة وتحصيلها بطريقة تخرج من الممول بأقل مبالغ ممكنة زيادة

على ما يدخل الخزينة العمومية وهذا بالتفصيل.

المطلب الرابع: تقنيات الضريبة و أنواعها

سننظر في هذا المطلب إلى تقنيات الضريبة و أنواعها حيث تتكون من:

أولاً: تقنيات الضريبة

يجب على المشروع أولاً اختيار المادة الخاضعة للضريبة، و طرق تحديد هذه المادة فإذا وصل إلى ذلك تثور أمامه مشكلة سعر الضريبة، فإذا تم له ذلك تطلب الأمر منه كيفية تقديرها و تحصيلها و هنا تكتمل دراسته للضريبة في جوانبها الفنية، لابد أن تتعرض لظاهرة التهرب منها و كيفية معالجتها.

و تشمل تقنيات الضريبة على العمليات التالية:

1) وعاء الضريبة

يقصد بالوعاء الضريبي على أنه المال أو الدخل بصفة عامة الموضوع الذي تفرض عليه

الضريبة و لتحديد الوعاء الضريبي حيث:¹

أ. اختيار موضوع الضريبة:²

• الضريبة على الأموال: تأخذ هذه الضريبة شكلين يتمثل الشكل الأول في الضريبة على رأس

المال و التي تدفع من الدخل الناتج من رأس المال (ضريبة دورية)، أما الشكل الثاني فهو ضريبة

على رأس المال الذي يقتطع منه، و هذه الضريبة ليست دورية، بل تلجأ إليها الدولة في حالة

الحروب و الأزمات و تدخل في عدة أنواع تنجزها في ما يلي:

¹ فاشي يوسف، واقع النظام الضريبي الجزائري و سبل تفعيله، أطروحة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة بومرداس 2015 ص 04.

² سماح بوزيد، التهرب الضريبي، مذكرة تخرج دكتوراه، تخصص اقتصاد و تسيير المؤسسة 2000، ص 10.

- ضريبة الشركات: و تفرض عند انتقال المال الموروث إلى وريثه أو الموصي لهم.
- الضريبة عند الزيادة في رأس المال: تفرض عند زيادة في قيمة رأس المال شريطة أن تكون هذه الزيادة راجعة لظروف المجتمع كالأشغال العامة، رياضة على السكن.
 - ضريبة الندرة: عادة ما تكون المعدلات ضعيفة تهدف إلى تقليل الفوارق الاجتماعية بين الأفراد حيث يظهر ذلك مثلا في الضريبة التصاعدية أقساط قيم الأملاك العقارية و تتميز هذه الأخيرة بتطبيقها يمكن من معرفة رؤوس الأموال التي بحوزة الممولين، تعمل على تقليل الفوارق الاجتماعية بين الطبقات، التخفيض من من الميل من الادخار خشية دفع الضريبة، هذا ما يشجع الاستثمار.
 - الضريبة على الدخل: لقد عرفت الضريبة على الدخل منذ القدم إلا أنها لم تحظى بأهمية بالغة أما في العصر الحديث فقد شهدت انتشارا واضحا حيث اتضح أن الدخل هو أفضل مقياس لقدرة الأفراد على دفع الضريبة، فهي تحقق العدالة و توفر عوائد كثيرة لخزينة الدولة و ينحصر مفهوم الدخل في نظريتين:
 - نظرية المصدر و نظرية الإثراء، ففي الأولى يعرف الدخل على أنه مصدر ثابت أو قابل للبقاء أما النظرية الإثراء فهي ترى على أن يكون الدخل عبارة عن كل زيادة من الجانب الإيجابي لخدمة الممول خلال فترة زمنية معينة أي كان مصدر هذه الزيادة الدورية و بانتظام أو لم تتصف بذلك، إن التعريف السابق له مفهوم واسع للدخل مقارنة بالتعرف الأول كما أنه أكثر عدالة لذلك عرف تأييدا واسعا من طرف المفكرين مقل " هيسيموس " الذي تطرق إلى ذلك في مقالاته المشهورة سنة 1938 و التي أعيد نشرها سنة 1971 بالنسبة للدخل الخاضع للضريبة يتمثل في الدخل الصافي، يعبر على المقدرة التكلفة للممول لذلك يحقق قاعدة العدالة بشكل كبير، تفرض

الضرائب على الدخل حسب أسلوبين فقد تفرض بالأسلوب الأول على كل فروع الدخل و تعرف بالضريبة النوعية كما قد تفرض ضريبة وحيدة على الدخل رغم تعدد مصادره و تعرف بالضريبة على الدخل العام¹.

• الضريبة على الإنفاق:²

تفرض بمناسبة إنفاق الدخل و تداوله أي تتخذ الإنفاق للدخل كوعاء باعتباره مقياسا مناسباً للتكلفة الضريبية للمتكلف كما تشكل إيرادها ما يساهم في زيادة الإيرادات العامة و تتعدد أشكال هذه الضرائب من حيث نظامها و أسلوب تحصيلها فهي تشمل 3 أنواع:

الضريبة العامة التابعة على رقم الأعمال: و هي الضريبة التراكمية تفرض على جميع مراحل إنتاج السلع و تداولها و تفرض عند إتباع المواد الأولية، و الثانية الضريبة على القيمة المضافة و هي تفرض فقط على الزيادة التي تطرأ على قيمة السلعة، أما النوع الثالث فهي المتعددة على السلع المحددة مسبقاً مرة واحدة في إحدى مراحل ضعفها حيث تصل إلى المستهلك النهائي.

الضرائب على رأس المال و انتقال الملكية: و هي تفرض بمناسبة انتقال رأس المال لذلك فهي سهلة التحصيل، أما الثاني فيتمثل في الضرائب على الاستهلاك.

أما الشكل الثالث التابع للضرائب على إنفاق الدخل فهو الضريبة على الاستيراد و التصدير أو الضرائب الجمركية و هي ضريبة تفرض على السلع التي تعبر حدود الدولة.

ب. تحديد المادة الخاضعة للضريبة³ و هي عبارة عن تحديد الجزء الذي تفرض عليه الضريبة من مادة موضوع الضريبة و يقصد بها قدرة المكلف على تحمل الضريبة دون الإضرار بمقدرته

¹ السيد عبد المولى، المالية العامة، جامعة القاهرة، دارالطبعة، ص277،246.

² السيد عبد المولى، المرجع السابق، ص246، 247.

³ رفعت المحجوب، المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، ص130.

التكلفية، فهذه المقدرة لا يجب أن تكون مقتصرة على حجم الثروة التي يحرزها المكلف فقط، بل تتعلق أيضا بعناصر أخرى ذات الطابع الشخصي.

- مصدر الثروة: يرجع هذا الأخير إلى ثلاث مصادر رئيسية أخرى تتمثل في العمل و رأس العمل معا.

- التكاليف اللازمة للحصول على الثروة: يجب أن تفرض الضريبة بحيث تترك الممول القدر اللازم من الدخل لضمان المحافظة على مصدر الثروة و ضمان نموها، فعلى هذا الأساس تفرض الضريبة الصافي و ليس الإجمالي بالإضافة إلى المشرع مطالب بتحديد معدل الضريبة بشكل معتدل حتى يتمكن من تكوين المدخرات اللازمة لتحديد رأس المال.

- الحد الأدنى للمعيشة: يعمل الفن المالي على ترك الممول و أي كان مصدر دخله جزء من الدخل و ذلك لمواجهة أعباء المعيشية و العائلية، و هو ما يعرف بالحد اللازم للمعيشة، و ذلك خلال الإعفاء من الضريبة و يقصد بالحد الأدنى للضريبة ذلك المبلغ النقدي الذي يغطي نفقة الإنسان أي ضمان مستوى معيشي عادي.

ج. تقدير وعاء الضريبة¹

إن عدالة النظام الضريبي و فعاليته يتوافق على تقدير الوعاء الضريبي لذلك تتخذ إدارة الضرائب طريقة التقدير التي تقترب من حقيقة الوعاء في هذا المجال يمكن إظهار طرق تقدير الوعاء الضريبي:

- التقدير بواسطة الإدارة الضريبية: أي أن تتولى الإدارة بنفسها تقدير المادة الخاضعة للضريبة و تتمثل في الطرق التالية

- التقدير بواسطة المظاهر الخارجية: يتم تقدير وعاء الضريبة على أساس عدد من المظاهر الخارجية التي تعبر عن درجة يسر المكلف، فمثلا الاستدلال بالقيمة الإيجارية لسكن الممول أو

¹ بوزبيدة حميد، جباية المؤسسات، الجزائر، الطبعة الثانية، سنة 2007، ص 30.

محل عمله، عدد العمال، عدد السيارات التي يملكها.... الخ، هذه الطريقة سهلة للتطبيق و تقلل من حالات الغش و التهرب من دفع الضريبة خصوصا إذا أحسن اختيار المظاهر الخارجية، يعاب عليها أنها تؤدي إلى فرض الضريبة على أساس قد يبتعد عن الواقع كما أن التساوي في المظاهر الخارجية قد يؤدي إلى فرض الضريبة متساوية بالنسبة للأشخاص بالرغم من اختلاف ظروفهم و دخولهم بالإضافة إلى أنه يمكن تجنب الضريبة باللجوء إلى التقليل من المظاهر الخارجية كأن يعتمد الأشخاص إلى نسب أملاكهم و أولادهم و أزواجهم... الخ.

- طريقة التقدير الجزافي: يتم تقدير وعاء الضريبة بطريقة جزافية بالاستناد إلى بعض الأدلة لها صلة وثيقة بالمادة الخاضعة للضريبة و أن الحالة التي تعتمد عليها هذه الطريقة قد تكون قانونية يحددها النظام الضريبي، و يقتصر دور الإدارة الضريبية على تطبيق تلك القواعد و من ذلك تقدير الأرباح للممول بنسبة معينة من رقم الأعمال و هذا ما يسمى بالجزاف القانوني أما إذا ترك تقدير الوعاء الضريبي بالاتفاق بين الممول و الإدارة الضريبية على رقم معين يمثل مقدار دخله فهذا ما يسمى بالجزاف الاتفاقي و في بعض الأحيان بالجزاف الإداري.

يعاب على هذه الطريقة عدم قياسها على أساس التحديد الحقيقي و بعدها عن العدالة.

- التقدير الإداري: يخول القانون لإدارة الضرائب حق تقدير المادة الخاضعة للضريبة دون أن تنقيد بالقرائن أو مظاهر معينة و محددة و لذا تسمى هذه الطريقة بالتقدير الإداري، و هذا عن طريق فحص و تدقيق الدفاتر و السجلات المحاسبية للمكلف و خذا في حالة تخلف المكلف بالضريبة أو الامتناع عن تقديم التصريح الضريبي أو تصريح غير مطابق للواقع أو ينطوي على خطأ أو غش، إلا أن القانون أعطى المكلف بالضريبة حق الطعن في صحة التقدير وفقا لقواعد قانونية محددة.

• التقدير بواسطة الأفراد¹: يتم تقدير المادة الخاضعة للضريبة إما عن طريق إقرار الممول أو عن طريق إقرار يقدمه المكلف.

إقرار الممول: أي أن يقوم الممول بنفسه بتقديم إقرار إلى الإدارة الضريبية يبين فيه تفاصيل دخله و مصادره في الموعد الذي يحدده القانون، و لضمان دقة و صحة التصريح فإن الإدارة تتحفظ بحق رقابة التصريح و تعديله في حالة غش أو خطأ فقد يلجأ بعض المكلفين إلى تقليل حجم دخولهم لكي تفرض عليهم ضرائب أقل من دخولهم الحقيقية، و هنا تلجأ الإدارة الضريبية إلى طريقة المظاهر الخارجية أو التقدير الجزافي للوصول إلى الحقائق، و تفرض عقوبات جنائية و مالية في هذه الحالة.

إقرار الغير: يلتزم شخص آخر غير المكلف بالضريبة بتقديم التصريح إلى إدارة الضرائب شرط أن تكون له علاقة قانونية تربطه بالمكلف بالضريبة و يسمح له وضعه بمعرفة مركز الممول و حقيقة دخله.

(2) تصفية الضريبة

يقصد بها قيمة الضريبة و ذلك بفرض المعدل الضريبي على المادة الخاضعة للضريبة و من ثم تحديد المبلغ الواجب دفعه لمصلحة الضرائب، و في هذا المجال توجد طرق لتصفية الضريبة أهمها النسبية و التصاعدية:²

الضريبة النسبية:³ المعدل الثابت أو النسبي هو الذي يبقى على حاله مهما ازدادت القيمة الخاضعة للتكاليف، أي مهما ازداد مقدار الوعاء أو نقص، و من مؤيدي هذه الضريبة هم الاقتصاديون التقليديون و يقدمون مبررات عديدة للإبقاء عليها و مدى صلاحيتها بالنسبة للضرائب الأخرى أهمها:

- أنها تستند إلى المساواة بسن المكلفين بالضريبة.

¹ زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، الفتح للطباعة و النشر، لاسكندرية 2003، ص 121، 122

² السيد عبد المولى، مرجع سبق ذكره، ص 129.

³ حسين عواضة و عبد الله الرؤوف قطيش، المالية العامة، دراسة مقارنة، منشورات الحلبي القانونية، الطبعة الأولى 2013، ص 426.

- أن الضريبة تعتبر في نظر الكتاب التقليديين ثمنا للخدمة العامة، و هو ما يعين إذن أن يكون الثمن الذي يدفعه في الخدمة واحدا، بصرف النظر عن الكمية المشتراة من الخدمة.

- أن الضريبة التصاعدية تخفض الميل إلى الادخار و الاستثمار، و تعوق الإنتاج، كما يجد فيها الكتاب التقليديون عقوبة على النجاح و جعلاً للتكاسل¹.

و خير مثال هذا النوع من الضرائب في النظام الجبائي الجزائري هو الضريبة على أرباح الشركات، و الضريبة الجزافية الوحيدة، أين تفرض كل منها على معدل ثابت.

ولتبيان مقتضى المعدل النسبي الثابت الذي تكيف بناء عليه الضريبة بأنها نسبية نحاول إعطاء

مثالا عدديا على النحو الآتي:

الجدول رقم(01): لنفترض أن المعدل هو 5% ، و أن الوعاء هو الذي يتغير في الجدول التالي:

الوعاء	مبلغ الضريبة
1000 دج	50 دج
4000 دج	200 دج
8000 دج	400 دج

المصدر: من اعداد الطالبتين

و بتحقيق قسمة مبلغ الضريبة في الوعاء الثاني على مبلغ الضريبة في الوعاء الأول:

$$2 = 50 \div 100 \quad \text{نسبة مبلغ الضريبة هي 2.}$$

و بتحقيق قسمة الدخل الثاني على الدخل الأول: $2 = 1000 \div 2000$ ، نسبة مبلغ الدخل هي 2

إذن:

يلاحظ أن هناك تساوي بين النسبتين، و عليه فإن معدل الضريبة نسبي ثابت.

¹ محمد ساحل، المالية العامة، جسر للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، الجزائر 2017، ص 135.

فالنسبة بين مبلغ الضريبة و الدخل يبقى ثابتا، فإذا لم تكن الحال كذلك فلا يمكن اعتبار معدل الضريبة نسبي ثابت.

غير أنه ما لبثت الأفكار الحديثة أن نادى بوجود تعميق مفهوم العدالة أمام الضريبة بهد أن اتضح أن السعر النسبي الثابت يعجز عن تحقيق العدالة بين المكلفين، حيث يكون العبء الضريبي على أصحاب الدخل المتدنية أكبر من العبء الضريبي المترتب على أصحاب الدخل المرتفعة، فمثلا لو أن مكلفا كان دخله 2000 دج، و آخر دخله 5000 دج، و كان السعر النسبي الثابت 20% فإن العبء الضريبي على الأقل أكبر بكثير من الثاني، حيث يلتزم بدفع مبلغ 4000 دج و يتبقى له 16000 دج فقط، في حين تكون الضريبة الواجبة الدفع بالنسبة له هي 10000 دج و يتبقى له 40000 دج، و هنا تبقى المنفعة الحدية المتبقية من دخله مرتفعة مقارنة بالمكلف الأول¹.

الضريبة التصاعدية

المعدل التصاعدي للضريبة هو ذلك المعدل الذي يزداد كلما ارتفع مستوى الدخل أو الثروة² و إذ قارنا بين الضريبة النسبية و التصاعدية نجد أن الضريبة التصاعدية تستهدف الثروة بصورة أكثر³. و بتعبير آخر تكون الضريبة التصاعدية تزداد بنسبة ازدياد وعائها، و نجد الفقه الحديث ي"يد هذه الفكرة، مبررا ذلك بحجتين أساسيتين:

⁴الحجة الاقتصادية: كونها تستخدم لمعالجة الأزمات الاقتصادية و خاصة في فترات الانكماش، فالضريبة التصاعدية تعيد توزيع الدخل الوطني لصالح الطبقات ذات الدخل المنخفضة، أي في صالح الطبقات ذات الميل المرتفع للاستهلاك، مما يؤدي إلى ارتفاع الاستهلاك الوطني، و بالتالي الطلب الفعلي و مستوى التشغيل الوطني، كما أن الضريبة التصاعدية تضمن العدالة الحقيقية بين المكلفين بدفع

¹ سالم محمد شوابكة، قرار تقدير ضريبة الدخل و طرق الطعن فيه، مجلة الحقوق، جامعة الكويت، السنة 244، العدد الثاني، جوان 2000 .

² عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص 68.

³ Louis Trotabas, Jean- Marie, Cotteret, OP, cit, p59.

⁴ محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، المرجع السابق، ص 231، ص 232.

الضريبة و ذلك استنادا لمبدأ (المنفعة الحدية المتناقصة)، هي أن المنفعة الحدية للثروة (النقود) تتناقص بازدياد كمية النقود التي يحوزها الفرد.

الحجة الاجتماعية: و مقتضاها أن الضريبة التصاعدية تحد من التفاوت بين الدخل و الثروات، و تخفف بالتالي من الصراع الطبقي.

و لتوضيح طريقة المعدل المتصاعد لفرض الضريبة، يمكن إعطاء أمثلة عددية كالآتي:

إذا كان الدخل يتراوح ما بين 3001 : دج و 10000 دج، فإن المعدل المفروض هو 5 %.

إذا كان الدخل يتراوح ما بين 10001 دج و 20000 دج فإن المعدل المفروض هو 7 %.

إذا كان الدخل يتراوح ما بين 20001 دج و 30000 دج فإن المعدل المفروض هو 10 %.

المعرفة أن الضريبة المطبقة هي ضريبة تصاعدية، نقوم بمقارنة ما بين نسبة ارتفاع مبلغ الضريبة، ونسبة ارتفاع الدخل.

• حساب نسبة ارتفاع المبلغ الضريبي¹

- مبلغ الضريبة بالنسبة للمعدل الأول هو 5% هو 500 دج:

$$\frac{100 \times 5}{100} = \frac{5000}{100} = 500 DA$$

- مبلغ الضريبة بالنسبة للمعدل الثاني هو 7% هو 1400 دج:

$$\frac{1400 \times 100}{100} = \frac{140000}{100} = 1400 DA$$

• المقارنة بين نسبة ارتفاع المبلغ الضريبي و ارتفاع الدخل في المرحلة الأولى

$$\frac{1400}{500} = 2.8 \text{ : نسبة ارتفاع المبلغ الضريبي في المرحلة الأولى:}$$

$$\frac{20000}{10000} = 2 \text{ : نسبة ارتفاع الدخل بالنسبة للمرحلة الأولى هي:}$$

¹ عبد المجيد قدي، المرجع نفسه، ص 68.

نلاحظ أن نسبة ارتفاع المبلغ الضريبي أكبر من نسبة ارتفاع الدخل و عليه تعتبر هذه الضريبة تصاعدية.

و تنقسم أشكال المعدل المتصاعد إلى أسلوبين فالأول يعرف بالتصاعد بالطبقات بحيث يطبق على كل طبقة معدل واحد على كامل القيمة مع اختلاف معدل الضريبة، أما الأسلوب الثاني فيقسم وعاء الضريبة إلى عدة أجزاء متصاعدة مع تحديد معدلات متصاعدة مقابلة لتلك الأجزاء، و الفرق بينها يكمن في الأول معدل الضريبة يطبق على كامل القيمة أما الثاني فيطبق على الجزء الإضافي فقط من الدخل.

(3) تحصيل الضريبة¹

بعد تصفية الضريبة نواجه عمليات تحصيلها و التي تتمثل في نقل الضريبة من ذمة المكلف إلى الحزينة و هذا التحصيل يمر عبر مراحل و هي: مواعيد التحصيل، الواقعة المنشأة للضريبة، طرق التحصيل، قواعد و ضمانات التحصيل.

أ. **مواعيد التحصيل:** إن موعد التحصيل عبارة عم الوقت الذي يعبر فيه المكلف لدفع الضريبة لدى الجهة المختصة لذلك، فهي تختلف باختلاف نوع الضريبة، أما إذا كان الدخل هو مصدر الضريبة فيكون الوقت المناسب عند الحصول عليه مثل الأجر و المترتبة عن اتفاقية مثل شراء السلع أما عملية التحصيل فتكون شهرية أو ثلاثية أما إذا كانت المادة الخاضعة مختلطة في رأس المال و الدخل مثل الضريبة على أرباح الشركات و يكون التحصيل سنوي و عبر أقساط.

ب. **الواقعة المنشأة للضريبة:** حيث يحدد كل قانون الواقعة المنشأة للضريبة و التي تعني المناسبة أو السلوك الموجب لحصول الدولة على الضريبة من المكلف بها، بحيث يتم تحصيل الضريبة فور تحقيق المنشأة لها، و تختار مصلحة الضرائب الوقت الملائم لكل من الإدارة و المكلف

¹ دويدار أحمد، دراسات في الاقتصاد المالي، منشأة المعارف، ص 183.

فيكون أقرب مما أمكن لوقت تحقق الواقعة حيث تقلل من إمكانيات التهرب و من تكاليف الجباية

كما يناسب هذا الوقت المكلف الذي تتوافر لديه الأموال فيتمكن من دفع الضريبة دون عناء.¹

ج. طرق التحصيل²: يعتبر تحصيل الضريبة أهم مرحلة ضمن مهام الإدارة الضريبية فليس المهم أن

تقدر مقدار الضريبة ولكن المهم تحصيلها لذا فإن الإدارة تنتج عدة أساليب لتحصيلها و التي

تحقق النفقات الجبائية من جهة و تحقق الملائمة في تحديد مواعيد أداء الضريبة و وضعية

المكلف من جهة أخرى و في ما يلي سنعرض أهم تلم الأساليب:

- التوريد المباشر: و هي قيام الممول بسداد قيمة الضريبة المستحقة مباشرة إلى الإدارة من واقع القرار الذي يقدمه من دخله أو ثروته أو بعد إتمام الربط النهائي للضريبة و صدور الربط الخاص بذلك.

- الأقساط المقدمة: و هنا يقوم الممول بتقدير قيمة الضريبة المستحقة عليه في نهاية السنة بطريقة تقريبية ثم يقوم بتدوير بعض المبالغ في صورة أقساط دورية مقدما تحت حساب الضريبة ثم تتولى الإدارة الضريبية في نهاية العام اتخاذ إجراءات الربط وتحديد دين الضريبة ثم تقوم بعملية التسوية على أساس ما تم دفعه من أقساط أثناء السنة فتطالبه بدفع ما تبقى عليه أو ترد له ما زاد عن قيمة الضريبة، أو ترحل هذا المبلغ كقسط تحت حساب الضريبة.³

- الحجز من المنبع: و وفقا لهذا الأسلوب تلجأ الضريبة إلى شخص ثالث تربطه بالمول الحقيقي علاقة دين أو تبيعه بحجز قيمة الضريبة المستحقة و توريدها رأس الخزينة العامة، و لا يخفى ما تنطوي عليه الطريقة من مميزات لكل من الإدارة الضريبة و الممولين لما تؤدي إليه من تيسير العمل على الإدارة الضريبة و تخفيض نفقات الجباية و الحد من التهرب من الضريبة هذا في

¹ عادل الفليح العلي، المالية العامة و التشريع المالي و الضريبي، دار الحامد للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، سنة 2007، ص

122

² عبد المنعم فوزي، المالية العامة و السياسات المالية، دار النهضة العربية، بيروت، 1972، ص 153

³ حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العممة، الدار الجامعية للنشر، بيروت، 1988، ص 206

الوقت الذي يعاب فيه على هذه أنها تعتمد في جباية الضريبة على شخص ثالث غير الإدارة الضريبية قد لا يكون على علم تام بقوانين الضريبة التي يتبع اقتطاعها و توريدها للخزينة، الأمر الذي يقضي إما إلى ضياع بعض حقوق الخزينة العامة أو إلى اقتطاع يزيد عما يجب أن يتحمله الممول.¹

د- قواعد و ضمانات التحصيل: لقد وضع المشرع عدة قواعد و ضمانات تهدف من جهة إلى حماية المكلف و صيانة حقوقه و من جهة ثانية ضمان حقوق الدولة و محاربة التهرب الضريبي و تنقسم هذه الأخيرة إلى صنفين أولهما قواعد و ضمانات من أجل حماية المكلف و الثانية قواعد و ضمانات من أجل حماية حقوق الدولة.²

ثانياً: أنواع الضرائب

تتعدد تصنيفات الضرائب في ظل المبادئ و القوانين الاقتصادية التي يجب مراعاتها في فرضها و تحصيلها إلى أنواع موجزة كالآتي:

1. التصنيف الإداري:

يعتمد هذا التصنيف في المحاسبة العمومية و ينطلق من زاويتين:

- الزاوية الأولى: و هي الجهة الإدارية التي تعود إليها حصيلة الضرائب وفق لذلك يتم التمييز بين:

الضرائب العائدة للحكومة المركزية.

الضرائب العائدة للحكومات الإقليمية أو المحلية.

الضرائب العائدة للهيئات و الأدوات الاجتماعية.

¹ عبد المنعم فوزي، مرجع سبق ذكره، ص 154

² دويدار أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 183

الضرائب العائدة للسلطات فوق الوطنية (في حالة وجود اتحاد اقتصادي كما هو جار في إطار الاتحاد الأوروبي).

يؤخذ على هذا التصنيف أنه يطرح مسائل ناجمة عن كون بعض الضرائب تعود في نفس الوقت لأكثر مستوى حكومي أو إداري.

مثل الرسم على القيمة المضافة في الجزائر الذي يعود جزء منه للحكومة المركزية و جزء لميزانية الولاية و جزء آخر لصالح البلديات .

• الزاوية الثانية: و هي الجهة الإدارية القائمة بالتحصيل الضريبي و يتم التمييز بين:

الإدارة الضريبية التي تقوم بجباية الضرائب وفق قوائم اسمية في مواعيد دورية محددة على وضعيات تتميز بالديمومة و تسمى إدارة الضرائب المباشرة.¹

2. التصنيف الاقتصادي: حسب هذا التصنيف تميز عدة معايير:

أ. المادة الخاضعة للضريبة: وفق هذا المعيار نجد:

• الضرائب على الدخل: أي الضرائب على دخل الأشخاص الطبيعيين (الضرائب على الدخل الإجمالي) و المعنويين (الضرائب على أرباح الشركات).

• الضرائب على رأس المال أو الثروة: و تتمثل في الضرائب على القيم المنقولة و غير المنقولة.

• الضرائب على الانفاق: و هي الضرائب المفروضة بمناسبة استخدام الدخل.

ب. الأعوان الاقتصاديون: وفق المعيار نجد

• الضرائب على الشركات: و تشمل مجموع الضرائب المفروضة على شركات الأعمال كالضريبة

على أرباح الشركات، الرسم على النشاط المعني¹ الخ

¹ عبد المجيد قدي ، مرجع سبق ذكره، ص 30.

- الضرائب على المنتوجات: و هي الضرائب المفروضة على المنتج بغض النظر عن طبيعة العون الاقتصادي الحائز له.

3. التصنيف التقني: يمكن أن يتم استخدام هذا التصنيف باعتماد أكثر من معيار أهمها:

أ. مدى استقرار العبء الضريبي لدى الممول: نميز في هذا المعيار:

- الضرائب المباشرة: و هي التي تستقر لدى المكلف بها بحيث لا يستطيع نقل عبئها إلى الغير فيكون المكلف القانوني هو نفسه المكلف الفعلي فيها وسيط من المكلف و إدارة الضرائب.
- و تتميز الضرائب المباشرة بـ :

- استقرار حصيلتها و انتظامها لان أوعيتها ليست عرضة للتقلبات الشديدة، و بالتالي هي أكثر مقاومة لانخفاض مستوى النشاط الاقتصادي أثناء فترة الانكماش.¹
- نستجيب بشكل أفضل للمبادئ مستوى النشاط الاقتصادي أثناء الانكماش.
- نستجيب بشكل أفضل للمبادئ الضريبية مثل مبدأ العدالة الملائمة في التحصيل.
- تمكن الأفراد من الشعور بواجبهم الضريبي و من ثم مراقبة مدى سلامة التصرفات المالية للسلطات العمومية.

- الضرائب غير المباشرة: و هي الضرائب التي يمكن للمكلف نقل عبئها إلى الغير بمعنى انه يمكن ان يكون المكلف الفعلي بها غير المكلف القانوني.²

تتميز الضرائب غير المباشرة بـ :

- سهولة الدفع كونها تدرج في سعر السلعة أو الخدمة.

¹ عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره ص 31.

² عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره ص 31.

وفرة الحصيلة لكونها تفرض على سلع عديدة و خدمات كثيرة.

تتناسب إلى حد كبير مه الهيكل الاقتصادي للدول النامية، نتيجة ضعف الدخل فيها.

ب. مدى مراعاة حالة المكلف بالضريبة عند فرضها: حسب هذا المعيار، نميز:

- الضرائب الشخصية: و هي الضرائب التي تأخذ بعين الاعتبار القدرة التكلفة للسهول أخذ بعين الاعتبار حالته الشخصية و أعبائه العائلية، و هناك اليوم اتجاه عام في معظم دول العالم إلى شخصية الضرائب كمفردات العدالة الديمقراطية.

- الضرائب العينية: و هي تلك الضرائب التي تفرض على عنصر اقتصادي دون اعتبار الحالة الشخصية للمالك مثل: الضرائب العقارية، حقوق التسجيل.¹

ج. التصنيف القائم على ظروف وضع الضريبة:

نميز حسب هذا التصنيف ما يلي: الضرائب التوزيعية و الضرائب القياسية.

(1) الضرائب التوزيعية:² هي تلك التي لا يحدد المشرع معدلها مسبقا و لكن يقوم بتحديد

حصيلتها الاجمالية و في مرحلة ثانية يقوم بتوزيع هذه الحصيلة على المكلفين بها بحسب

ما يملكه كل فرد من المادة الخاضعة للضريبة، و حين إذن يمكن تحديد معدل الضريبة ثم

يقوم المشرع بتوزيع هذا المبلغ على الجماعات المحلية بنسب معينة، ثم يتم توزيع المبلغ

الخاص لكل جماعة محلية.

(2) الضرائب القياسية: هي تلك التي يحدد المشرع معدلها مسبقا دون أن يحدد حصيلتها الإجمالية

بصورة تاركا أمر تحديدها للظروف الاجتماعية، و يتم تحديدها بفرض معدل معين يتناسب مع

قيمة المادة الخاضعة للضريبة، إما في صورة نسبة مئوية على إجمالي الوعاء الضريبي أو

¹ عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره ص 34.

² محمد عباس محرز، مرجع سبق ذكره، ص

تكون في صورة مبلغ معين يتم تحصيله عن كل عنصر من عناصر المادة الخاضعة للضريبة و بذلك فإن المكلف بها يعلم مقدار الضريبة الواجب دفعها.

(3) الضريبة النسبية:¹

هي النسبة المئوية الثابتة للاقتطاع الذي يفرض على المادة الخاضعة للضريبة و لا تتغير قيمتها مثل الضريبة على أرباح الشركات، و تزداد الحصيلة الضريبية في الضريبة النسبية بنفس نسبة الزيادة في قيمة المادة الخاضعة لها.

(4) الضريبة التصاعدية:

تفرض بمعدلات مختلفة باختلاف المادة الخاضعة لها و يراعي في هذه الضريبة مبادئ العدالة و الظروف الخاصة بالمكلف كما أنها وسيلة فعالة للتقليل بين التفاوت بين دخول الأفراد و رفع مستوى الفئات المحرومة.

¹ محمد عباس محرز، مرجع سبق ذكره ص 79.

المبحث الثاني : ما هية الأداء الضريبي.

يعكس الأداء الضريبي حقيقة استخدام الإدارة الضريبية للموارد المالية و البشرية الموضوعة تحت تصرفها، فاستخدامها بكفاءة و فعالية يجعل الإدارة الضريبية في تحقيق أهدافها حيث تتكون من:

المطلب الأول: مفهوم الأداء الضريبي ومكوناته.

يشير مفهوم الأداء بشكل عام الى الفعل الذي من خلاله يتم انجاز الأعمال كما يجب أن تتجزأ والذي يتصف بالاستمرارية والعمومية ، وبالتالي فهو يحدد نجاح المؤسسة وبقائها، وبالتالي يشير مفهومه الى مصطلحين مهمين هما الكفاءة والفعالية¹.

أولاً: مفهوم الأداء الضريبي .

أما بالنسبة لأداء الضريبة فيعرفه بعض العلماء كما يلي:

تعريف الأداء الضريبي حسب Maja Klam

الأداء الضريبي هو تأدية الإدارة الضريبية للمهام والواجبات المسندة إليها بطريقة كفؤة وفعالة من أجل ضمان وجود نظام ضريبي عادل، و فعال و اقتصادي.

و نلاحظ من هذا التعريف أن الأداء الضريبي يضمن تطبيق النظام الضريبي من قبل ادارة الضرائب ويكون هذا الأداء فعالاً إذا احترمت هذه الأخيرة الأسس المتمثلة في العدالة والمساواة والملائمة

¹ اسراء نايف محمد نور، استخدام بطاقة قياس الأداء المتوازن لتحسين أداء دوائر ضريبة الدخل في محافظات شمال الضفة الغربية، أطروحة استكمال لدرجة ماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين 2017، ص 15.

في التحصيل و الإقتصاد في نفقة التحصيل ويكون هذا الاداء كفوًا و تحقيق الاهداف المسطرة بأقل تكاليف.¹

• ويرتبط مفهوم الأداء بتحقيق الأهداف والنتائج المتوقعة، وأكثر من ذلك إلى خلق القيمة من خلال زيادة الارباح.

و من التعاريف السابقة يمكن القول بأن الأداء يقصد به اسهامات القدرات المادية والبشرية في تحقيق أهداف المؤسسة بكفاءة وفعالية.²

• و يعرف بعض الباحثين الأداء على أنه : مركز ذو مسؤولية ما يعني الفعالية و الإنتاجية التي يبلغ بهما هذا المركز الاهداف التي قبلها، الفعالية تحدد في أي مستوى تتحقق الأهداف.³

ثانياً: مكوناته

يتكون مصطلح الأداء من مكونين رئيسيين هما الفعالية والكفاءة حيث:

1 - الفعالية

• تعريف الفعالية حسب : (Vincent planchet) ينظر الكاتب الى الفعالية على أنها القدرة على تحقيق النشاط المرتقب والوصول الى النتائج المرتقبة.

¹ Maja klam, peformance measurment fortes administration: the case of slovenia, international review of administration sciences, 2004, P 567-574.

² Virgine G. aldmer, performance- efficacité-efficiency- les critères d'évaluation des politique, cahier de recherché, 2012. P 09.

³ محمد قريشي، التغيير التكنولوجي و أثره على الأداء المتوازن، أطروحة دكتوراه علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2014، ص 42.

- تعريف الفعالية حسب (Walker et Ruibert) تصب وجهة نظر الكاتبين في أن الفعالية ترتبط بالأهداف الاستراتيجية المؤسسة، كما يمكن من جهة أخرى ربط الفعالية بمخرجات المؤسسة، وعليه فإن:

$$\text{الفعالية} = \frac{\text{قيمة المخرجات الفعلية}}{\text{قيمة المخرجات المتوقعة}} \times 100^1$$

تستنتج مما سبق أن مصطلح الفعالية يتعلق بدرجة بلوغ النتائج ، أي الفرق بين النتائج المحققة و النتائج المتوقعة و يمكن القول كلما كانت النتائج المحققة أقرب من النتائج المتوقعة ، كلما كانت المؤسسة أكثر فعالية.

- قياس الفعالية: تقاس بطريقتين:

طريقة 1 : تعتمد في قياس عنصري النتائج المحققة والمتوقعة .

$$\text{الفعالية} = \frac{\text{RM}}{\text{Rp}} \quad \text{Rm} = \text{النتائج المحققة.}$$

$$\text{Rpr} = \text{النتائج المتوقعة.}$$

طريقة 2 : التبرني في القياس عاملي الإمكانيات المستخدمة و الإمكانيات المتوقعة لتحقيق النتائج:

$$\text{الفعالية (النسبة)} = \frac{\text{Mm}}{\text{Mp}} \quad \text{Mm} = \text{الإمكانيات المستخدمة.}^2$$

$$\text{Mp} = \text{الإمكانيات المتوقعة لتحقيق النتائج المتوقعة.}^3$$

¹ الشيخ الداوي، تحليل الاسس النظرية لمفهوم الاداء، مجلة الباحث - عدد 07 / 2009 - 2010 ص 219.

² الشيخ الداوي، مرجع سبق ذكره، ص 220

³ الشيخ الداوي، مرجع سبق ذكره، ص 220.

2. الكفاءة

تعريف الكفاءة حسب (Wellberet Ruekertsz) : هي قدرة مردودية المؤسسة بمعنى هي مقياس للمردودية في المؤسسة، أي أنها تتعلق بالمرجات مقارنة بالمدخلات وهو ما يقترب من معنى الإنتاجية.

تعريف حسب (Vincent plouchet) : هي القدرة على القيام بالعمل المطلوب بقليل من

الإمكانيات والنشاط الكفء، هو النشاء الأقل تكلفة¹.

• قياس الكفاءة :

تقاس الكفاءة كما يلي:

$$\text{المخرجات} = \frac{Rm}{Mr} = \text{الكفاءة (النسبة)}$$

Rm = النتائج المحققة.

Mr = الموارد المستخدمة.

$$\frac{Rp}{Mp} = \text{الكفاء}$$

Rp = هي النتائج المتنبأ بها.

Mp = الموارد المتنبأ استخدامها لتحقيق النتائج المتنبأ بها.²

المطلب الثاني: معايير و مؤشرات قياس الأداء الضريبي

معايير قياس الأداء تمثل جزءا أو امتدادا لعملية الأداء الضريبي فالقياس يتم عند التنفيذ أو قياس النتائج من خلال:

¹ الشيخ الداوي، مرجع سبق ذكره، ص 221.

² الشيخ الداوي، مرجع سبق ذكره، ص 221.

أولاً: معايير قياس الأداء الضريبي

تهدف معايير الأداء إلى تزويد الإدارة بمعدات الأداء و تختلف تلك المعايير باختلاف طبيعة و نوعية المنشآت، و هناك فئتان رئيسيتان لمعايير الأداء.

الفئة الأولى:

و تستخدم هذه الفئة في الأعمال التي تستطيع فيها قياس كمية الإنتاج فتكون معايير الأداء وفق كمية الأداء و كمية الإنتاج و مستوى الجودة في مدة زمنية محددة.

الفئة الثانية:

تستخدم هذه الطريقة في الأعمال التي لا تستطيع فيها قياس الشكل بشكل كمي فتعتمد المعايير في هذه الفئة على طرائق و أساليب غير مباشرة منبثقة من سلوك الأداء¹.

ثانياً: مؤشرات قياس الأداء الضريبي

هناك طرق متنوعة و عديدة لقياس الأداء الضريبي، و ذلك من خلال مؤشرات معينة حيث لا يمكن حصرها لأنها متعددة و غير محدودة و يمكن تصنيفها:

- مؤشرات إدارية و تنظيمية مثل خصائص القوى العاملة في الإدارة الضريبية و الدورات التدريبية، الاستشارات الضريبية، أساليب العمل و إجراءاته، الهياكل التنظيمية و غيرها.
- مؤشرات مالية و اقتصادية مثل تكلفة الجباية و نسبة التحصيل الضريبي إلى مجموعة من المقاييس المالية.
- مؤشرات تشريعية بما في ذلك القوانين و الأنظمة الضريبية¹.

¹ الفارس سليمان، تقويم الأداء في المؤسسات الاجتماعية، مجلة جامعة دمشق، المجلد 28 ، العدد الأول 2012، ص 306.

و فيما يلي نلخص مختلف المؤشرات لقياس الأداء الضريبي الخاصة بالدراسات السابقة:

الجدول رقم (02): ملخص مؤشرات الأداء الضريبي الخاصة بالدراسات السابقة.

مؤشرات لقياس الأداء الضريبي	معيار الأداء	الدراسة التجريبية
نسبة تكلفة الإيرادات إلى إنتاجية العامل	الكفاءة و الإنتاجية	Ishi
المدخلات: نسبة مفتشين الضرائب إلى مجموع الموظفين ككل. المخرجات: من خلال عدد أنشطة المكلف بالضريبة، و نسبة الدية إلى رفع القيمة المضافة.	كفاءة مكتب الضرائب	Gonzaler and Miles
المدخلات: عدد موظفي إدارة الضرائب. المخرجات: عوائد التدقيق الجبائي.	كفاءة مكتب الضرائب	Moesen and Person
المدخلات: إدارة شؤون الموظفين و تكاليف التحصيل. المخرجات: نسبة GDP الناتج المحلي الإجمالي إلى إجمالي عدد المكلفين المسجل، سجلات دافعي الضرائب.	الكفاءة و الفاعلية	Taliercie
البساطة، التكاليف، الامتثال الضريبي، حقوق المكلف، جودة الخدمات المقدمة من طرف الإدارة الضريبية.	الكفاءة و الفاعلية	Klu
المخرجات: الضريبة المحصلة، توضيح معدلات الحالات المتنازع عليها لمطالب الضرائب.	كفاءة مكتب الضرائب	Barros

¹ Muzainah Mansor, Performance Management For A Tax .

Administration Integrating Organisational Diagnosis to Achieve Systemic Congruence, Malaysia 2012, P 07.

نسبة الناتج المحلي الإجمالي من ضريبة GDP ، تكاليف الإدارة.	كفاءة تحصيل الإيرادات	
إنتاجية العامل، الممارسة الجيدة، التدريب الجيد، مواقف موظف الضرائب.	كفاءة أداء تحصيل الضرائب	
رضا المكلف، الإيرادات الضريبية، نسبة الامتثال الضريبي.	تحصيل الإيرادات الضريبية	

المصدر: Muzainah Mansor, Ibod,P13.

نلاحظ من خلال نتائج الدراسات التجريبية السابقة الموضحة في الجدول، أن معظمها اتفقت على أن عملية تقويم و قياس الأداء الضريبي تتركز على معيارين أساسيين هما :الكفاءة و الفعالية للحكم على فعالية الأداء الضريبي و أن نطاق التقويم و القياس لهذا الأخير متعلقة بالمدخلات و المخرجات باعتبار أن الضرائب هي نظام يتفاعل مع محيطه بالاعتماد على مؤشرات كإنتاجية العامل، جودة الخدمات المقدمة للمكلفين، رضا المكلف و نتائج الإيرادات، حجم الامتثال الضريبي¹.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على الأداء الضريبي

يتأثر الأداء بالعديد من العوامل المختلفة منها ما هو ذو طبيعة داخلية يمكن للمؤسسة التحكم فيها و منها ما هو صادر عن المحيط الخارجي يصعب التحكم فيه و بالتالي يصعب على المؤسسة التكيف معها².

و تفصل كل من العوامل الداخلية و الخارجية كما يلي:

أولاً: العوامل الداخلية

و نوجزها فيما يلي:

¹ Muzainah Mansor, Ibid ,P 13.

² زهير ثابت، كفاءة تقييم أداء الشركات و العاملين، دار النهضة العربية، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى 2001 ص 14.

1. الإدارة

يقع على عاتق الإدارة مسؤوليات هامة تتمثل في كيفية استخدام جميع الموارد التي تقع تحت سيطرة المنظمة، و أكثر من 15% من زيادة معدلات الأداء، و يعتمد على أساليب الإدارة المتمثلة في التخطيط و التنظيم و التنسيق و الرقابة و القيادة حيث تؤثر أساسا على جميع الأنشطة¹.

2. التنظيم

يمثل التنظيم عملية تصميم بنية المؤسسة أو هيكلتها و تتناول هذه العملية تحديد التقسيمات الإدارية، و كذا تحديد علاقات السلطة و تصميم العمل و بيئته بما يحقق الانسجام بين الأفراد، و درجة التنظيم تؤثر على أداء المؤسسة لذا و جب أن تكون لدى المؤسسة مرونة ديناميكية في أي تنظيم بشكل قابل للتغيير².

3. بيئة العمل

و يقصد بها مدى أهمية العناصر المحيطة بالفردوس أثناء قيامه بمهمته، و إن عدم الانتظام في العمل و الانسجام يعد سببا في سلبية بيئة العمل .

4. طبيعة العمل

و هذا يشير أنه كلما زادت درجة توافق الفرد و وظيفته أدى ذلك إلى زيادة دافعيته و حبه للعمل و ولائه للمؤسسة³.

¹ بلقايد إبراهيم، بوري شوقي، علاقة التحفيز بمستوى أداء العاملين دراسة ميدانية بالمؤسسة الوطنية للدهن لوحددة وهران، مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 17، السداسي الثاني، 2017، ص 259.

² بلقاسم سلاطنية، إسماعيل قبرة، التنظيم الحديث للمؤسسة، الطبعة 2، دار الفكر للنشر و التوزيع، الجزائر، 2008، ص 48.

³ زهير ثابت، مرجع سبق ذكره، ص 94.

5. الهيكل التنظيمي

هو الإطار الذي يحدد العلاقات بين المراكز الإدارية المختلفة و كيفية أو طريقة توزيع المهام بين أفراد المؤسسة و كذلك يبين كيف تتم عملية الاتصال و الآليات الخاصة بالتنسيق بين أقسام المؤسسة¹.

6. العوامل التقنية

و هي مختلف القوى التي ترتبط بالجانب التقني في المؤسسة و نذكر منها: نوع التكنولوجيا المستخدمة، بالإضافة إلى نسبة الاعتماد على الآلات و نوعية المنتج، و التوافق بين منتجات المؤسسة و رغبات طالبتها.....الخ²

ثانيا: العوامل الخارجية

و يقصد بالعوامل الخارجية مجموعة التغيرات التي تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر في أنشطة و قرارات المؤسسة و تخرج عن نطاق سيطرتها و تقسم هذه العوامل إلى³ :

1) عوامل خارجية غير مباشرة و تنقسم إلى:

أ. العوامل السياسية و القانونية

عناصر خارجية لا يمكن التحكم فيها، تتمثل عموما في الاستقرار السياسي، و قد تشكل فرصا قد تستفيد منها المؤسسة لتحسين أدائها الإجمالي أو مخاطر تفرص على المؤسسة التأقلم للتخفيف من حدتها، مرونة الأنظمة و التشريعات السياسية الخارجية⁴.

¹ Robbins Stephen, Magazine organisation et travail, tome 10 ; le Nombre 01, 1990, P 75.

² عبد المالك فرهودة، الحداد بين الكفاءة و الفعالية، مفهوم و تقييم، مجلة العلوم الإنسانية، العدد الأول، نوفمبر 2001، جامعة بسكرة، ص 98.

³ عمر تيمجددين أدور، إستراتيجية التنوع في تحسين أداء المؤسسة الصناعية، مذكرة تخرج مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة خيضر بسكرة، الجزائر 2013، ص 62.

⁴ عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، قياس و تقييم، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجستير في علوم التسير، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2002/2001، ص 9، 10.

ب. العوامل الاقتصادية¹

تتمثل في مجموعة العوامل كالنظام الاقتصادي الذي تتواجد فيه المؤسسة، الظروف الاقتصادية كالأزمات الاقتصادية و تدهور الأسعار، ارتفاع الطلب الخارجي... فالظرف الاقتصادي قد يتيح عناصر إيجابية للمؤسسة، كالعادة التي يتركز نشاطها على التصدير و تستفيد من ارتفاع الطلب الخارجي، كذلك الأسواق و المنافسين.

ج. العوامل الاجتماعية

تتمثل في التركيبة السكانية، التوزيع الجغرافي، الأنماط الاستهلاكية، مستوى التعليم.... الخ

د. العوامل التكنولوجية

تتمثل في التغييرات و التطورات التي تحدثها التكنولوجيا كإيجاد طرق جديدة لتحويل الموارد السلع و الخدمات، و اختراع آلات جديدة من شأنها تخفيض تكاليف الإنتاج أو وقت الصناعة.

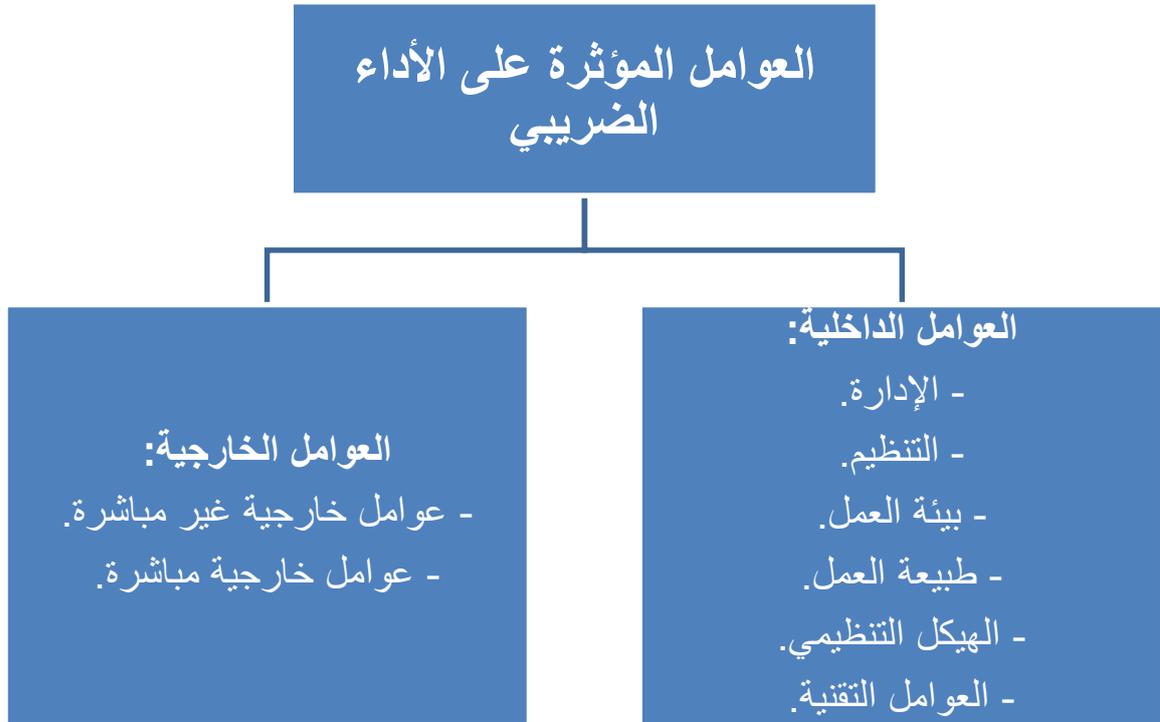
(2) عوامل خارجية مباشرة²

هي العوامل الخاصة أو ذات التأثير المباشر على الأداء و منها: العملاء، المستفيدين من مخرجات المؤسسة، الموردين، نقابات المؤسسات، المنافسة و أصحاب المصالح الأخرى في المجتمع المحيط بالمؤسسة.

¹ عادل عشي، مرجع سبق ذكره، ص11، 13.

² عادل عشي، مرجع سبق ذكره، ص11، 13.

الشكل رقم (1):العوامل المؤثرة على الأداء الضريبي.



المصدر: من إعداد الطالبتين إعتامدا على ما سبق.

المطلب الرابع: أهمية قياس الأداء الضريبي

يعتبر قياس الأداء من العمليات المهمة سواء على مستوى الفرد أو على مستوى المؤسسة ككل و تتجلى أهميته في:

أولاً: تعريف قياس الأداء الضريبي

هو عملية مستمرة للتحقق من مدى نجاح أو ضعف السياسة الضريبية في تحقيق أهدافها و غاياتها، و هو ينطوي على جمع البيانات عن التقدم المحرز. تساعد عملية قياس الأداء الضريبي من خلال مؤشرات الأداء الضريبي في توضيح مدى فعالية و كفاءة السياسة الضريبية في تحقيق أهدافها أو تحقيق النتائج العامة المرجوة¹.

ثانياً: أهميته

من الضروري أن تقيس المنظمات نتائج أعمالها حتى و لو لم تحصل من خلال هذه النتائج على عائد أو مكافأة، و لهذا تحتاج المنظمة لقياس أدائها لأسباب:

- الرقابة: قياس الأداء يساعد في تقليل الانحرافات التي تحدث أثناء العمل.
- التقييم الذاتي: يستخدم القياس لتقييم أداء العمليات و تحديد التحسينات المطلوب تنفيذها.
- التحسين المستمر: يحدد مصادر العيوب، منع الأخطاء، تحديد كفاءة و فعالية العمليات و فرص التحسين.
- تقييم الإدارة: بدون قياس لا توجد طريقة للتأكد من أن المنظمة تحقق القيمة المضافة لأهدافها¹.

¹ Bunexu lilian, Tax Performance Assessment in Scandinavian Countries, lucian, University of Sibiu, Romania,2015, P01.

المبحث الثالث: عموميات حول الرقابة الجبائية.

تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الطرق التي تستعملها الإدارة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبية و المحافظة على أموال الخزينة و سنتطرق في هذا المبحث إلى الاطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

المطلب الأول: تعريف الرقابة الجبائية و أهدافها.

سنتطرق في هذا المطلب إلى تعريف الرقابة الجبائية و أهدافها حيث:

أولاً: تعريف الرقابة الجبائية.

إن مفهوم الرقابة الجبائية يعتمد في الأساس على التصريحات التي يقدمها المكلف بالضريبة إلى المصالح الجبائية ، وعلى هذا الأساس تحددت أسس الأوعية الضريبية ، وقد أخذت عدة تعاريف ومفاهيم نذكر منها في الآتي:

هي تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي كالتحقيق من هذا المحتوى مع الإثباتات كالتصريحات المقدمة².

تعرف أيضا على أنها الوسيلة التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم ، وتسمح لهم بتصحيح الأخطاء الملاحظة³.

هي عبارة عن فحص لتصريحات وسجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة والخاضعين لها ، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية ، كما تعرفها لجنة المفاهيم للمراجعة في أمريكا ، على أنها طريقة أو إجراء منتظم للحصول والتقييم الموضوعي للبراهين ، خاصة الإثباتات والمعايير الموضوعية ، وكذا نقل النتائج للمهتمين باستعمالها⁴.

¹ صالح بلاسكة، قابلية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم الإستراتيجية في المؤسسة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس سطيف، 2012، ص 04.

² Ahmed I Ahmed hamidi – l'audit comptable et financier –édition Berti, Algérie, 2001.p172

³ ساعد نبيلة – الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي " دراسة حالة : بمقتضية الضرائب بالأخضرية ، مذكرة لنيل شهادة الماستر في المحاسبة والمالية ، تخصص محاسبة وتدقيق ، جامعة أكلي محمد أو الحاج : البويرة ، 2014/2015 ، ص6

⁴ العثماني مصطفى، نظم المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية " حالة الجزائر " ، (رسالة الماجستير في علوم التسيير ، فرع مالية ومحاسبة) ، جامعة المدية ، أكتوبر 2008 ، ص 102

كما عرف M.cozian الرقابة الجبائية على أنها تخص كل أنواع الضرائب وكل المكلفين ، وتسمح بتصحيح الأخطاء العفوية للمكلفين ، وكذا تكشف عمليات الغش الممارس من بعضهم.¹

مما سبق يمكن تعريف الرقابة الجبائية على أنها مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية في سبيل التأكد من نزاهة ودقة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة بالإضافة إلى إجراء التقويمات والتصحيحات المناسبة لكل النقائص والإعفاءات المسجلة في التصريحات ؛ وهذا باستعمال الطرق القانونية المشروعة مع احترام الضمانات الممنوحة للمكلفين.

ثانيا: أهداف الرقابة الجبائية²

إن الإدارة الجبائية من خلال إجراء عمليات المراقبة تهدف إلى محاربة التهرب الضريبي وتخفيف أثره على الموارد المتعلقة بالميزانية وحصر خطواتها إضافة إلى أهداف أخرى تتمثل في:

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

(2) الهدف الإداري : إذ تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية والأداء ويمكن تحديدها في النقاط التالية:

- تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعول بها مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية.

¹ قتال عبد العزيز ، "أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين " حالة الجزائر من 2003 إلى 2008 ، رسالة ماجستير في علوم التسيير ، تخصص مالية ومحاسبة جامعة المدية ، 2009 ص 38.

² نوي نجاه، مرجع سبق ذكره، ص 36

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

- تسمح الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل نسب الغش والتهرب الضريبي

(3) الهدف المالي والاقتصادي : تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من

- التلاعب والسرقة، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال ، وهذا الضمان دخول إيرادات أكبر للخرينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع ، إذ أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد والجبائية¹.

(4) الهدف الاجتماعي : يتمثل في أهم النقاط التالية :

- محاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل : السرقة والإهمال ، أو تقصيره في أداء وتحمل واجباته اتجاه المجتمع .
- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة ..²

المطلب الثاني: أسباب إجراء الرقابة الجبائية ومبادئها

يمكن تلخيص أسباب ومبادئ الرقابة الجبائية في النقاط التالية:

أولاً : أسباب الرقابة الجبائية³

هناك عدة أسباب دعت إلى ضرورة إيجاد نظام رقابي يقوم بمراقبة تصريحات المكلفين والحفاظ

على حقوق الخزينة العمومية ومراقبة تنفيذ التشريعات الجبائي يمكن تلخيصها في الآتي:

¹ فاتح بو عجل الرقابة الجبائية كالية للحد من الغش الضريبي (2010-2014)، مديرية الضرائب لولاية ميلة، تخصص مالية و بنوك، ص 46.
² كحلة عبد الغني، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي ، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية للفترة (2010-2000)، (رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، تخصص : اقتصاد ومالية دولية)) جامعة المدية ، 2012، ص ص : 85-86
³ ساعد نبيلة، الرقابة الجبائية و دورها في التحصيل الجبائي، دراسة حالة بمفتشية الضرائب بأخضرية، تخصص محاسبات و تدقيق، جامعة علي محمد أو الحاج، البويرة 2014 - 2015

• حرية المكلف بالضريبة في التصريح بمدخله وهذا راجع كون الأنظمة الجبائية أنظمة تصريحية، تسمح للمكلف بالتصريح بمدخله من تلقاء نفسه ، من خلال تقديم المعلومات المتعلقة بنشاطه ومدخلية للإدارة الحيائية باعتبارها أساس لتحديد الوعاء الضريبي ، ويفترض أنها صحيحة ما لم يثبت العكس ، وللتأكد من ذلك وجدت الرقابة الجبائية لمراقبة هذه التصريحات، كالتأكد من صحتها ومطابقتها لما هو موجود في الحقيقة.

• محاربة التهرب الضريبي : حيث يسعى المكلفين بالضريبة إلى التهرب من دفعها عن طريق التحايل بشتى الطرق المختلفة لذلك دعت الضرورة إلى وجود آلية رقابية تهدف إلى المحافظة على حقوق الخزينة العمومية من خلال محاربة ظاهرة التهرب الضريبي.

ثانيا : مبادئ الرقابة الجبائية

لكي تكون الرقابة الجبائية فعالة لا بد من توفر مبادئ أساسية تذكرها فيما يلي:

إقامة نظام ضريبي محكم: إن تعديل النظام الجبائي وتحسين جهازه الإداري يعد من المبادئ الهامة التي تعمل من أجل الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، لذلك نجد أن معظم التشريعات تهدف إلى إرساء هيكل ضريبي محكم ، يتمشى وتحقيق العدالة الاجتماعية عن طريق صياغة التشريعات الجبائية ، صياغة تنسم بالبساطة والاستقرار والمرونة، وفي نفس الوقت تحقيق أهداف الإصلاحات الاقتصادية ، من استقرار مالي ودعما للتنمية ، بصفة عامة ومن ثم لا بد من تبسيط النظام الجبائي وجعله عادلا .¹

ترقية وتطوير الإدارة الجبائية : إن التشريع الضريبي لوحد لا يكفي لمحاربة ظاهرة التهرب الضريبي ما لم يكون مرفوق بإدارة جبائية فعالة ، والتي يجب أن تكون على مستوى عال من التطور والكفاءة بالإضافة إلى توفرها على الإمكانيات المادية والبشرية اللازمة ، التي يمكن من خلالها تأدية مهامها على

¹ عيسى بولوخ ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي " دراسة حالة ولاية باتنة ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، فرع اقتصاد التنمية ، جامعة الحاج لخضر باتنة 2003/2004 ، ص 62

أكمل وجه ، لهذا وجب العمل على رفع كفاءة الموظفين وتكوين إطارات متخصصة في مجال الضرائب والرقابة الجبائية . إضافة إلى إجراء تربيصات لموظفي وأعوان الإدارة الجبائية ووضع برامج تكوينية تتماشى والتحديات التي يشهدها النظام الجبائي ، دون إهمال الإمكانيات المادية في توفير الشروط الأساسية للإدارة الجبائية من أماكن عمل ملائمة ، تعطي انطبعا جيدا لدى الموظفين بالإضافة إلى توفير أجهزة الإعلام الآلي ووسائل الاتصال الحديثة مع تحفيز الموظفين من خلال رفع الأجور والخدمات اللازمة لهم¹.

- التحقق من صحة الفاعل المصرح بها كأساس للضريبة على الدخل.
- مراقبة تجانس هذه المداخل مع الذمة المالية ووضعية الخزينة.

و هناك عدة أسباب تقف دون فعالية هذا النوع من التحقيق:

- ارتباطها بالجانب الشخصي للمكلفين يصعب من مهمة فرق التحقيق.
- وجود السوق الموازية.
- قلة تعامل الهيئات الإدارية الأخرى مثل مصالح ترقيم السيارات والضمان الاجتماعي.
- تعاون المصالح المالية فيما بينها خاصة إذا تعلق الأمر بطلب معلومات من خارج الولاية محل السكن الرئيسي للمكلف.
- أنه غير مفسر وغير مشروح بما يكفل الدلائل والمنشورات.

المطلب الثالث: مظاهر الرقابة الجبائية²

إن فعالية كل دولة يمكن تقديرها على ضوء مؤشرات عديدة ، قانونية وسياسية و اجتماعية ، لكن تقييم كفاءتها يقوم على مدى استعدادها المسبق على إدخال مختلف النواتج الضريبية إلى الصناديق

¹ ساعد نبيلة، مرجع سابق، ص 8

² بلخوخ عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهريب والغش الضريبي، دراسة حالة ولاية باتنة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الح ق، فرع اقتصاد التنمية ، جامعة الحاج لخضر باتنة 2003 - 2004 ، ص 62

العامّة ، وبالتالي السهر على أن لا يتهرب المواطن من دفع التزاماته الضريبية وعلى أساس ذلك دعمت الإدارة الجبائية بأداة الرقابة الجبائية.

1- الرقابة الجبائية هي قبل كل شيء مفهوم قانوني

حيث تعرف على أنها السلطة المعترف بها للإدارة الجبائية لتصحيح النقائص ، السهو ، الإعفاءات أو الأخطاء المرتكبة أثناء فرض الضرائب على المكلفين بالضريبة ، إن هذه السلطة ذات أهمية قصوى وتكتسي قيمة دستورية، فالدولة يخول لها دستوريا إزامية الرقابة حتى لا يكون هناك تهرب ضريبي ، والسؤال الذي يبقى مطروح هو إلى أي مدى يمكن أن تذهب الإدارة الجبائية كون أن الدستور يحمي الحقوق الفردية للأشخاص ، ويحكم المنطق ترتبط الرقابة الجبائية بالإدارة الضريبية ، وبما أن النظام الضريبي الجزائري يقوم على التصريح وتطبيقا لهذا المبدأ ، كل واحد حر في حساب التصريح على مداخله ، وبالتالي الدفع النهائي للضريبة.

2- الرقابة الجبائية هي نتاج مجتمع¹

حيث من الصعب تقييم ظاهرة التهرب الضريبي والتي لا يجب خلطها مع مفهوم الغش الضريبي والتي يمكن اعتبارها استعمال وسائل قانونية من طرف المكلف بالضريبة قصد تخفيض مساهمته الضريبية ومهما يكن من أمر فالإدارة الضريبية في السنوات الأخيرة خاصة ركزت جهودها أكثر في مجال قمع الغش الضريبي.

3- تكتسي الرقابة الجبائية بعد إنساني²

حيث لا يجب إهماله ، ورغم المجهود المبذول من قبل الإدارة الجبائية لمحاربة الغش الضريبي ، فإن ما يجب الإشارة إليه في معظم الدول هو أن الرقابة الجبائية لا تقتصر إلا على عدد ضئيل من المكلفين ولكنه أمر معاش فالمكلف محل الرقابة الجبائية لا يقبل بسهولة التحقيق الذي أجري عليه.

¹ بلخوخ عيسى ، مرجع سابق، ص 34

² بلخوخ عيسى ، مرجع سابق، ص 55

إن أغلب وأهم تظلمات المكلفين بالضريبة تركز على القلق الذي يصيبهم بالإضافة إلى الشكوك والشبهات التي تحوم حولها وكذا إحساسه بالضعف اتجاه الإدارة الجبائية ، بل يمتلك حقوق اتجاهها، و هذا في كل مراحل الرقابة الجبائية، اثناء سريان كل العمليات أو بالنسبة للنتائج التي يمكن الوصول إليها.

خلاصة الفصل الأول

إن الضريبة تقتطع جبرا من المكلف بها للدولة أو لهيئة رسمية، كما حاولنا في هذا الفصل أيضا معرفة الضرائب التي تدفعها المؤسسة و الخصائص التي تتميز بها.

حيث تعد الضريبة أحد الأعضاء التي تتحملها المؤسسة باعتبارها اقتطاع نقدي تفرضه الهيئة الضريبية بصفة إجبارية بغرض تحقيق المصلحة العامة.

و في المبحث الثاني إلى تعريف الأداء الضريبي مؤشرات و كيفية قياسه حيث أنه إذا كان مفهوم الكفاءة يتمثل في فعل شيء بالطريقة الصحيحة و مفهوم الفعالية يعبر عن فعل الصحيح من الشيء فإن مفهوم الفعالية أو الإنتاجية يعني التعامل مع فجوات التوقعات بغرض تقليلها إلى الحد المسموح به، و الذي يحقق أكبر قدر من المكاسب التي ما كانت تتحقق إلا من خلال الخطط الإستراتيجية و ذلك بتقويم و قياس الأداء الضريبي.

الفصل الثاني

قياس الأداء الضريبي و دوره في دعم التحويلات الضريبية.

تمهيد

تحتل عملية تقويم و قياس الأداء الضريبي أهمية كبيرة في إدارة الضريبة، حيث يعتبر الأداء الضريبي في عملية تجسيد مخططات و استراتيجيات الإدارة الضريبية و تطبيق النظام الضريبي السائد في الدولة، مما ينتج عن هذا الأداء تحصيل الإيرادات الضريبية.

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

و بالإحاطة بماهية التحصيل الضريبي سنتطرق إلى تبيان مفهوم التحصيل الضريبي في المبحث الأول، و تقويم و قياس الأداء الضريبي و أهميته في التحصيل الضريبي في المبحث الثاني.

المبحث الأول: الأسس النظرية للتحصيل الضريبي.

بعد تطبيق مصلحة الضرائب مجموعة من القواعد القانونية الفنية التي تمكن من الاستطلاع الضريبي، في مراحل المتتالية من التشريع إلى الربط تأتي عملية التحصيل و التي تكتسي أهمية بالغة في حالة نجاحها بحيث تحقق من أهم الأهداف المرجوة من الضريبة أولاً و هو تغطية النفقات العامة للدولة.

المطلب الأول: مفهوم التحصيل الضريبي و سندات.

يعتبر التحصيل الضريبي من أهم الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية حيث أن إجراءات التحصيل تتم وفقاً لتشريعات و ضوابط محددة من طرف القانون حيث:

أولاً: مفهوم التحصيل الضريبي.

تعني عملية الضريبة مجموعة من العمليات و الإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف بالضريبة إلى الخزنة العامة و يمكن أيضاً تعريفها كما يلي :

التعريف الأول: تعبر هذه المرحلة عن مجموعة الإجراءات التي يتم بموجبها انتقال الضريبة من ذمة الممول إلى مصالح الإدارة الضريبية أو الخزنة العمومية¹.

التعريف الثاني: يقصد بالتحصيل هو قيام الدولة باستقاء حقها من مبالغ الضريبة بناء على قواعد قانونية دون وجود عقبات تحول دون الدولة هدفها هذا سواء كانت من المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب².

التعريف الثالث: يقصد بتحصيل الضريبة مجموعة العمليات التي تستهدف نقل قيمتها من ذمة المكلف إلى الخزنة العمومية من أجل استيفاء حقها، و يرتبط تحصيل الضريبة بالواقعة المنشئة لها و السلطة المتخصصة بتحصيلها و طرق التحصيل و مواعيد و ضمانته¹.

¹ عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، الطبعة الأولى، دار جرير للنشر و التوزيع، عمان، 2011، ص 61.

² محمد حمر العين، أثر الضريبة على الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة- دراسة حالة لبعض المؤسسات الصغيرة و المتوسطة لولاية سطيف، أطروحة دكتورة، جامعة الحاج لخضر، باتنة 2019 ص 22.

ثانيا: سندات التحصيل الضريبي

طبق قانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، فإن قابض الضرائب بصفته محاسب عمومي، فهو مكلف بأخذ على عاتقه سندات التحصيل الصادرة عن الإدارة الجبائية و سندات التحصيل لمختلف الإدارات العمومية².

• سندات التحصيل الصادرة عن الإدارة الجبائية

سندات التحصيل الصادرة عن الإدارة الجبائية تأخذ عدة أشكال، حيث تميز بين الضرائب و الحقوق التي تؤدي في الحال المرتبطة بالحقوق الآتية لكل من نظام الربح الحقيقي و نظام الضريبة الجزافية الوحيدة و حقوق التسجيل و الطابع، والضرائب و حقوق المعاينة عن طريق الجداول المتعلقة بالضرائب التي تصدرها مصلحة تسير الملفات الجبائية، كالجداول العام للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) أو جدول الفردية التي ترمي إلى ترك المقالات الإدارة الجبائية أو لتسوية الاختلافات و النقائص المكتشفة في تصريحات المكلفين بالضريبة (التعليمة العامة للتحصيل الضريبي).

إن الحقوق المتعلقة بالرسم العقاري و رسم التطهير الصادر عن إدارة الضرائب، فهي تحصل من طرف أمناء خزينة البلديات بعد أخذها على عاتقهم في محاسبتهم.

• سندات التحصيل الصادرة عن الإدارات العمومية

تتمثل هذه السندات بتحصيل الحقوق المتعلقة بالرسم البيئية و حقوق المنجمية بالإضافة إلى أوامر التحصيل الصادرة عن الخزينة العمومية .

¹ حاج قويدر عبد الهادي، بشرى عبد الغني، أثر الرقابة الجبائية على حصيلة إيرادات الجباية العادية في الجزائر- دراسة قياسية خلال الفترة 2000-2017، مجلة بشائر الاقتصادية، جامعة أحمد دارية أدرار، المجلد الخامس، العدد 02 أوت 2019 ص 88.

² خروبي هناء، جيلالي عياد غلام الله، إشكالية التحصيل الضريبي في الجزائر، مجلة الاقتصاد و التنمية البشرية، جامعة حسيبة بن بوعلي - الشلف، رقم المجلد 13، العدد 2، الصفحة 114-128.

المطلب الثاني: قواعد و ضمانات التحصيل الضريبي

لقد حدد المشرع الجبائي قواعد متعددة لتحصيل الضريبة و حالة غيابها تؤدي حتما إلى عدم

شرعية التحصيل الذي تمارسه الإدارة، حيث تتكون من:

أولاً: قواعد التحصيل الضريبي

المقصود بقواعد التحصيل الضريبي القواعد القانونية و التي حددها المشرع الضريبي و التي

يمكن تلخيصها في ما يلي:

الواقعة المنشأة للضريبة، طرق تحصيل الضريبة، ضمانات تحصيل الضريبة.

• الواقعة المنشأة للضريبة

يحدد كل قانون الواقعة المنشأة للضريبة و التي تعني المناسبة أو السلوك الموجب لحصول الدولة

على الضريبة من المكلف بها، و يحدد القانون لمجموعة القواعد التي تطبق في كل حالة على كل مكلف

بالضريبة إذا ما توفرت بالنسبة له شروط خضوعه للضريبة و فيما يتعلق بالضرائب المباشرة، فمثلا نجد

أن الواقعة المنشأة للضريبة للأجور هي حصول الفرد على المرتب أو الأجر .

أما في الضرائب الغير مباشرة، فيتغير اجتياح السلعة للحدود الإقليمية الواقعة المنشأة للضريبة

على الاستيراد أو التصدير، كما يعتبر إنتاج السلعة هو الواقعة المنشأة للضريبة على الأرباح أو انتقال

السلعة من مرحلة لأخرى.

إذ أن المكلف بالضريبة يلتزم بدفع الضريبة حسب معدلها وفق لما هو وقت تحقق الواقعة المنشأة

لها، بغض النظر عن صدور أي قانون جديد يقضي برفع المعدل أو تخفيضه، و يجب اتباع هذه القاعدة

حتى في حالة إلغاء الضريبة كلياً أو جزئياً.¹

¹ محمد عباس محرز، مجلة اقتصاديات الجباية و الضرائب، الطبعة الثالثة، دار هومة للنشر بوزريعة الجزائر، 2003 ص 157، 158.

ثانيا: ضمانات التحصيل الضريبي.¹

اعتبار دين الضريبة من الديون الممتازة يستوفى قبل غيره من الديون الأخرى و حق الامتياز هو ذلك الحق الذي يعطي الدائن لدين معين له صفة مميزة خاصة التفصيل أو الأولوية على كافة الدائنين الآخرين و لو كانت ديون مضمونة.

نظرا للأهمية الخاصة لدين الضريبة فقد خصه المشرع برعاية خاصة يتميز بها عن الديون الحكومية الأخرى و ذلك من خلال قانون تحصيل الأموال رقم 6 لسنة 1952 الأردن خول في المادة (4) تحصيل الأموال الأميرية للجنة عليها ذلك.

تقرير حق إصدار قرار بإلقاء الحجز التحفظي على أموال المكلف المنقولة و غير المنقولة أو منع من السفر.

تقرير قاعدة الدفع أو المعارضة في دين الضريبة حيث يلتزم المكلف بدفع دين الضريبة إلى الإدارة الضريبية ثم يستطيع بعد ذلك الطعن في فرضها أساسا أو مقدارها و الغرض من ذلك مراعاة مصلحة الخزينة لكي لا يستغل المكلفون حقهم في الطعن للتأخر في دفع الضريبة بهدف حث المكلف على تسديد الضريبة في موعدها المحدد قانونا تفرض التشريعات الضريبية غرامات تأخيرية على المكلفين، و تأكيد على ذلك نصت المادة (35- أ) من قانون ضريبة الدخل الأردني.

المطلب الثالث: طرق التحصيل و الهيئات المكلفة بها

إن تحصيل الضريبة في المرحلة الأخيرة، حيث يدخل العائد الضريبي إلى خزائن الدولة وفقا للأصول و القواعد المقررة قانونيا حيث يترك للدوائر المالية أمر إتخاذ التدابير و الإجراءات القانونية لجمع إيرادات الضرائب و يتم تحصيل وفقا لعدة طرق و الهيئات المكلفة أهمها:

¹ عادل علي، المالية العامة و القانون المالي و الضريبي، محكم بموجب كتاب عمادة البحث العلمي في جامعة إسراء، مكتبة الجامعة الشارقة، اثراء للنشر و التوزيع، عمان، الطبعة الثانية، 2011 ص 176/175.

أولاً: طرق تحصيل الضريبة

بعد تحديد إدارة الضرائب لمبلغ الضريبة الواجب دفعه من قبل المكلف يتم تحصيله منه بطرق

متعددة منها:

- أسلوب الدفع المباشر من قبل المكلفين أنفسهم: هي أن يلتزم المكلف بأن يدفعها إلى الإدارة الضريبية من تلقاء نفسه دون مطالبة الإدارة له بأدائها في محل إقامته و تسمى بطريقة التوريد المباشر¹.
- طريقة الأقساط المقدمة: قد لا تنتظر مصلحة الضرائب إلى نهاية السنة حتى يقوم المكلف بتوريد الضريبة إلى الخزينة العمومية، و إنما تلتزمه بدفع أقساط مقدما تتناسب مع دخله المتوقع و مقدار الضريبة التي يتوقع أن يدفعها سنويا، و في نهاية السنة تتم التسوية (المفاصلة)، فإذا كانت المدفوعات الضريبية أقل من دين الضريبة في ذمة المكلف، قام هذا الأخير بتسديد ما تبقى عليه من الضريبة. و إن كان إجمالي ما دفعه من أقساط يفوق مقدار الضريبة الواجب دفعها قامت مصلحة الضرائب بسداد مستحقته أو قيدت له ذلك كأقساط مقدمة للسنة التالية².
- الحجر من المنبع: كما تلجأ الإدارة بصدد تحصيل الضرائب إلى طريقة الحجر من المنبع التي تتميز عن غيرها من طرائق الجباية من ناحية لجوء الإدارة إلى تطبيقها في اللحظة التي يحصل فيها الممول على الدخل، فلا تنتظر لحين انقضاء مدة على حصوله عليه بجانب غيره من الدخول الجديدة الأمر الذي يؤدي إلى تزويد الدولة تباعا بحصيلة ضريبية مستمرة³.

¹ سمير الشاعر، المالية العامة و النظام المالي الاسلامي، الطبعة الأولى، دار العربية للعلوم الناشر، لبنان، 2011، ص 111.
² ثابتي خديجة، دراسات تحليلية حول الضريبة و القطاع الخاص، دراسة حالة ولاية تلمسان، أطروحة دكتوراه، جامعة أبو بكر بالقايد تلمسان 2012 ص 31.
³ هشام لبزة، محمد الهادي، تقدير حالة التحصيل الضريبي و التنبأ للقيمة المستقبلية، دراسة حالة، الجزائر 2020، 1990، مجلة دراسة إقتصادية و مالية، جامعة حمة لخضر، الوادي، الجزائر، المجلد 10، العدد3، 2017، ص.

- أسلوب التحصيل بالدمغة: يحدث كثيرا بالنسبة للضريبة على التداول، بحث يأخذ تحصيل الضريبة صورة شراء طابع أو أوراق أو التزام يقيد أو تسجيل بعض الأعمال في السجلات، تدفع الضريبة بهذه المناسبة و تطبق طريقة الدمغة بصورة واسعة الانتشار في مجال جباية الرسوم¹.
- أسلوب التحصيل بالجدول: تصبح الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المصدرة عن طريق الجداول واجبة التحصيل في اليوم الأول من الشهر، ثالث للشهر الذي يدرج فيه الجداول في التحصيل، و زيادة عن ذلك عندما تنطبق جداول أولية للضريبة الواحدة عن سنتين متتاليتين لا يجوز إصدار الواحد منها قبل ستة أشهر بعد الآخر².

ثانيا: الهيئات المكلفة بها

قامت الدولة بإنشاء هيئات تابعة لوزارة المالية متخصصة في تحصيل الضريبة بحيث يقوم المكلف بدفع دين الضريبة دون وجود أي وسيلة بينه و بين الدولة، في الجزائر الهيئات المكلفة بتحصيل الضريبة تتمثل في القباضات المختلفة المنتشرة عبر مختلف الولايات الجزائرية، و يمكن تعريف القباضة على أنها الخلية الأساسية لتحصيل الضرائب و التسيير المالي للبلديات حيث تقوم بتحصيل كل الرسوم و الضرائب لصالح الميزانية العامة للدولة و البلديات التي تقع تحت قطاعها الإقليمي إذ تعتبر المحاسب الثانوي للخرينة العمومية³.

و هناك ثلاث أنواع من القباضات تتمثل في:

قباضة الضرائب.

قباضة الضرائب ما بين البلديات.

قباضة الضرائب للقطاع الصحي.

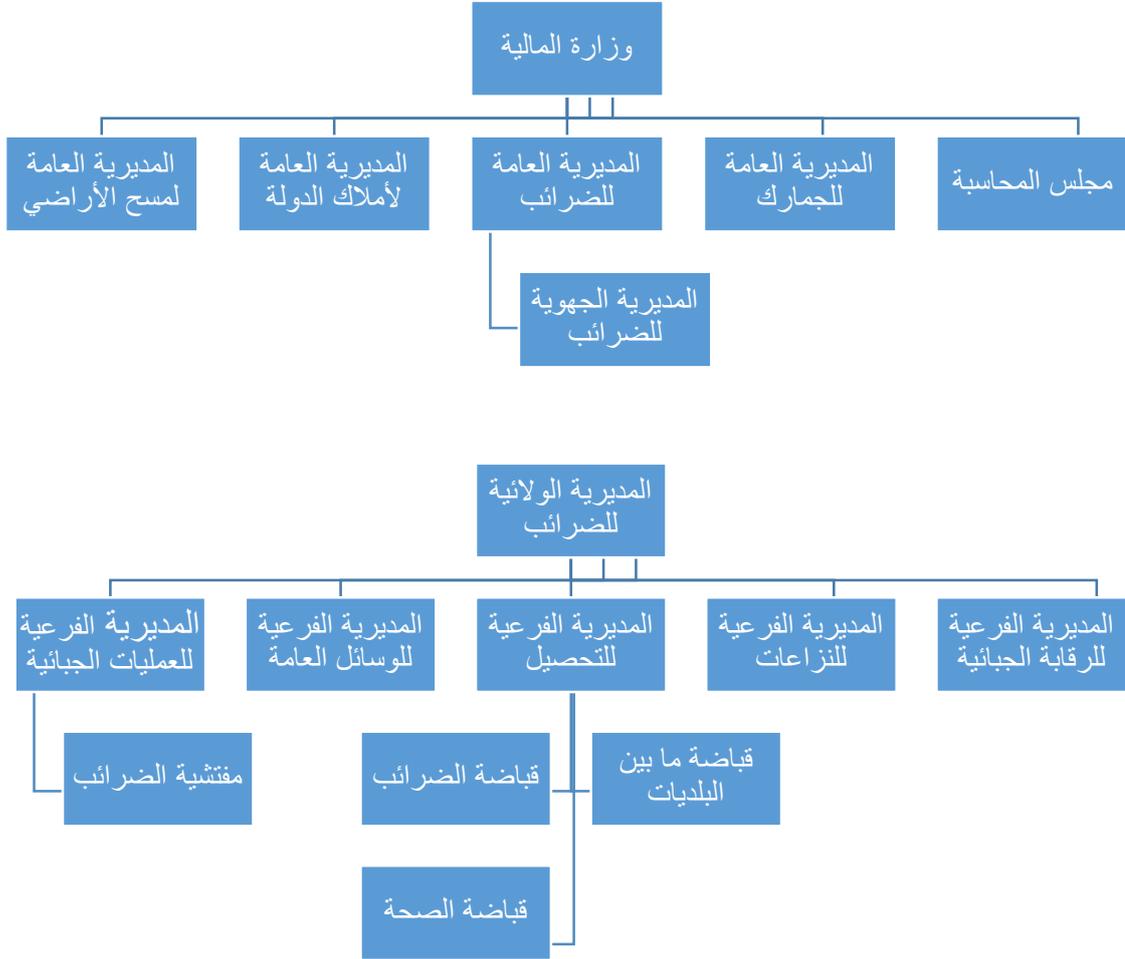
¹ سيليني جمال الدين، طالبي محمد، أثر النظام الجبائي الإلكتروني في الحفاظ على استقرار مردودية التحصيل الضريبي في ظل أزمة كورونا، دراسة حالة، نظام جبايتيك مديرية كبريات المؤسسات، مجلة الريادة، اقتصاديات الأعمال، جامعة بليدة، المجلد 07، العدد 02، جانفي 2021 ص 398.

² داودي محمد، إدارة الجباية و التحصيل الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2006 ص 28.

³ مسيلي بلال، دور الرقابة الإدارية في التحصيل الضريبي، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة محمد أو لحاج، البويرة، 2019، ص 31.

و يمكن توضيح موقع القباضة ضمن الضرائب في الشكل الآتي:

الشكل رقم (2): يبين القباضة بالنسبة لقطاع الضرائب.



المصدر: من إعداد الطالبتين إعتامدا على الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب الجزائر.

المطلب الرابع: مجالات تطبيق التحصيل الضريبي

يقصد بالمجالات هي الجهات المختلفة المستفيدة من توزيع الحصيلة الضريبية و التي تتمثل في

الدولة، الولايات، البلديات، الصندوق و سنتطرق فيما بعد إلى مجالات التطبيق حيث¹ :

¹ Cours de fixalité, école national des impots, el Koliaa,2000, p18-19.

أولا: الرسوم:

أ. الرسم على القيمة المضافة TVA

رقمها المحاسبي ح 500/020/سطر A مجال تطبيقها: الدولة(85%) ، الصندوق المشترك للجماعات المحلية(10%) ، البلدية تمنح لها(5%).

ب. الرسم النوعي الإضافي TSA مجال تطبيقها:

الدولة(75%)، الصندوق المشترك للجماعات المحلية تمنح(15%) ، الصندوق المحلي للجماعات (المحلي) (10%)ترقية الصادرات.

ج. الطابع المدرجة Timbre Gradués مجال تطبيقها:

الدولة تمنح(50%) ، الصندوق المشترك للجماعات المحلية تمنح (50%) التضامن الوطني.

ثانيا: الغرامات الجبائية:

أ. غرامات التحصيل

مجال تطبيقها: الدولة(40%) ، مستخدمي الضرائب(60%)، مستخدمي الخزينة(08%) ، المستخدمين الآخرين(02%).

ب. قسائم السيارات vignettes autos

مجال تطبيقها: الدولة تمنح (20%)، الصندوق المشترك للجماعات المحلية (80%).

ج. الرسم على النشاط المهني postérieurs TPA

رقمها المحاسبي ح/500025 سطر A

مجال تطبيقها: البلدية تمنح (65,10%)، الولاية (29,41%)، الصندوق المشترك للجماعات المحلية(5,49%).

د. الضريبة على رقمها المحاسبي

مجال تطبيقها:

الدولة تمنح (50%)

البلدية تمنح (50%)¹.

المبحث الثاني: تقويم و قياس الأداء الضريبي في التحصيل الضريبي

تشمل عملية قياس الأداء الضريبي أهمية كبيرة بالنسبة للإدارة الضريبية فمن خلال النتائج قياس الأداء تعمل على تقويم أو تصويب أدائها و كذلك من خلال الإجراءات الإلزامية في عملية التحصيل من خلال ما يلي:

المطلب الأول: الإجراءات الإلزامية في عملية التحصيل الضريبي

و يتكون من جزئين:

أولاً: التحصيل الودي للضريبة

هو إجراء يتضمن الاستدعاء المباشر للمكلف قصد تسديد مستحقته الضريبية في الوقت المحدد طبقاً للقواعد المعمول بها، و ذلك بتوجه المكلف بمحض إرادته إلى الإدارة بمحض إرادته إلى الإدارة الضريبية ليقوم بدفع الأموال المستحقة عليه و ذلك في الآجال المحددة.²

و لقد حددت مذكرة المديرية العامة للضرائب رقم 167 المؤرخة في 02/05/1995 المتعلقة بإنعاش التحصيل قبل اللجوء إلى الإجراءات الردعية، حيث نصت هذه الأخيرة في جانب الإنعاش أنها بعد توجيه الاستدعاءات الودية للمدينين بالضريبة قصد تسوية ديونهم الجبائية، تلجأ الإدارة الضريبية إلى اختيار 30 مدين و يقوم بهذه العملية قابض الضرائب المختص و الذي يوجه استدعاءات موجهة على ثلاث فئات و هي:³

الفئة الأولى: تتكون من 10 مدينين مبلغ دينهم الجبائي يفوق 500000 دج.

الفئة الثانية: تتكون من 15 مدين يتباين دينهم الجبائي بين (500000/100000) دج.

¹ Cours de fixalite, lbit,p18.

² مراد مهبوبي، إجراءات تحصيل الضريبة أي فعالية، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات متعددة الجبائية المنعقدة بجامعة قلمة أيام 22/21 أبريل 2008 ص 51.

³ مراد مهبوبي، مرجع سبق ذكره، ص 53.

الفئة الثالثة: هذه الفئة تتكون من 5 مدنيين و يكون مبلغ دينهم الجبائي أقل من 100000.

ثانيا: التحصيل الضريبي الجبري للضريبة

و تتمثل إجراءاته فيما يلي:

1. الغلق المؤقت للمحلات التجارية

و في حالة عدم تسوية الضريبة وديا، تبدأ عملية التحصيل الجبري بوسائل شتى، تبدأ بالتنبيه و هو الذي يسمح لقابض الضريبة المختص من استعمال الإجراءات الردعية و يتضمن ذلك التنبيه بعض البيانات و هي: اسم و لقب المدين بالضريبة، سنة فرض الضريبة، نوع الضريبة، العقوبات، إمضاء قابض الضريبة و في حالة ما لم تجد هذه الوسيلة نفعا يلجأ قابض الضرائب إلى وسيلة الغلق المؤقت للمحلات التجارية كأحد الوسائل الردعية¹ و هذا ما يعتبر من الإجراءات الاستثنائية التي منحها المشرع لإدارة الضرائب لتمكينها من تحصيل أموال الخزينة العامة بمقتضى قانون المالية لسنة 1998 و التي عدل بموجبها المادة 392 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الخاصة بالغلق المؤقت للمحل التجاري أو المهني المكلف بالضريبة و كرسها في المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية فيما يلي: يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى و مدير الضرائب المكلف في الولاية كل حسب تخصصه بناء على تقرير يقدم من طرف المحاييد المتابع و لا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق 6 أشهر.²

2. الحجز الإداري

يعرف الحجز الإداري بالإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية بوضع المال تحت يدها و بيعها لاستيفاء حقوقها بموجب قرار يصدر من المدير الولائي، و تعتبر إجراءات الحجز الإداري و البيع الجبري

¹ مراد مهبوبي، مرجع سبق ذكره، ص54 .

² وزارة المالية المديرية العامة للضرائب، المادة 146 قانون الإجراءات الجبائية.

نظاما خاصا وضعه المشرع ليسهل على إدارة الضرائب تحصيل ديونها المسلوقة من طرف المكلف بالضريبة من خلال ذلك تكون السلطة العامة خصما و حكما في نفس الوقت فهي الدائن.¹

3. بيع الحجوزات في المزاد العلني

في حالة لم تأتي عملية الغلق للمحلات التجارية و الحجز على الأشياء المملوكة للمكلف بنتيجة في تحصيل دين الضريبة فإن إدارة الضرائب تلجأ إلى عملية البيع طبقا للأسعار المعمول بها، و ذلك باتباع الإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية و قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بحيث وجب تنفيذها تنفيذا صحيحا، لان بيع أملاك الشخص المكلف عملية معقدة و عليه يجب أن تسيّر هذه العملية ضمن الإطار القانوني.²

المطلب الثاني: أهمية تقويم و قياس الأداء الضريبي و أهميته في التحصيل الضريبي

حسب دراسة الباحث (Muzainah) من ماليزيا سنة 2012 ، وجد أن هناك ارتباط وثيقا بين تقويم و قياس الأداء الضريبي و بين عملية التحصيل، حيث يرى أن لعملية تقويم و قياس الأداء الضريبي أهمية كبيرة في دعم عملية التحصيل، و ذلك من تسيير الأداء الضريبي من قبل إدارة الضرائب، و ذلك باحترام و تنفيذ وظائف التسيير المتمثلة في التخطيط و التوجيه و التنظيم و الرقابة، وذلك بالتخطيط لكيفية تنفيذ المهام الموكلة لإدارة الضرائب و تحديد الأساليب و الطرق المناسبة لتنفيذها، و مراقبة ما ينتج عن هذا التنفيذ أي تقييم و قياس الأداء الضريبي، بمقارنة الأداء المحقق مع الأداء المتوقع، و بالتالي فالقيام بعملية التقويم و القياس بشكل دوري و مستمر من قبل إدارة الضرائب يؤدي إلى دعم عملية التحصيل الضريبي و تحسينها و زيادة حجم الإيرادات الضريبية.

¹ المجلة الجزائرية للعلوم القانونية الاقتصادية و السياسية، عدد 2011/03 - مجلة تنشر فصليا عن كلية الحقوق، بن عكنون جامعة الجزائر، ص 421.

² وزارة المالية المديرية العامة للضرائب، المواد 151، 152، من قانون الإجراءات الجبائية.

و عملية التقييم و القياس تكون من خلال مؤشرات تحددتها إدارة الضرائب حسب الأهمية لقياس أدائها و تحديد أسبابها و كسب رضا المكلفين بالضريبة من خلال نشر الثقافة الضريبية و إدخال التقنيات و البرامج الحديثة للتواصل مع المكلفين، و التي يجب أن تراعي مصالح المكلفين بالتوازي مع الصالح العام للدولة، و كذلك على الإدارة الضريبة الرفع في جودة الخدمات المقدمة للمكلفين، وذلك بتطوير المورد البشري العامل فيها عن طريق التكوين و التدريب، و تلقينهم كيفية التعامل مع المكلفين و المواطنين بصفة عامة لأن هذا من شأنه رفع الكفاءة و الفعالية للأداء الضريبي الذي ينعكس إيجابيا على مستوى التحصيل الضريبي¹.

و كذلك حسب دراسة الباحثين Clinton Alley, Duncan Betly من لندن سنة 2008 ، وجد أن الحصيلة الضريبية هي من بين تلك المعايير التي تقيس بها الإدارة الضريبية أدائها، و تقيم من خلالها مدى نجاعة هذا، و بالتالي يجب على إدارة الضرائب أن لا تهمل عملية تقييم و قياس الأداء الضريبي و أن تقوم به باستمرار و بصفة دورية.

و من خلال ما سبق نلاحظ أن هناك علاقة مهمة بين التحصيل و بين قياس و تقييم الأداء في إدارة الضرائب، حيث أن هذه العملية تسمح لإدارة الضرائب بتقييم مدى تحقيقها للحصيلة الضريبية المخطط لتحقيقها، و تقييم مدى مساهمة موظفيها في تحقيق الأهداف الموضوعة مسبقا، و الوقوف على نقاط القوة في الأداء و محاولة التركيز عليها ، و نقاط الضعف كمحاولة تقييمها و تعديلها للحصول على أداء أفضل².

¹ Muzainah Mansor, Ibdien, P30.

² Clinton Alley, Duncan Bently, the increasing Imperative of cross – Dixiplinary Research in tax Administration, Journal of tax reaserch, London, 2008.

المطلب الثالث: قياس الأداء الضريبي و دوره في تقويم الأداء و دعم التحصيلات الضريبي.¹

إن لمؤشرات قياس الأداء أهمية كبيرة في دعم عملية التحصيل، و ذلك من خلال تسيير الأداء الضريبي من قبل إدارة الضرائب، و هذا باحترام و تنفيذ وظائف التسيير المتمثلة في التخطيط و التوجيه، و الرقابة، و ذلك بتخطيط كيفية تنفيذ المهام الموكلة لإدارة الضرائب و تحديد الأساليب و الطرق المنافسة لتنفيذها و مراقبة ما ينتج عن هذا التنفيذ، و بالتالي فالقيام بعملية التقويم و قياس الأداء الضريبي يؤدي إلى دعم العملية و تحسينه و زيادة حجم الإيرادات الضريبية.

و عملية التقويم و القياس تكون من خلال مؤشرات كمية تستخدمها إدارة الضرائب للوقوف على نقاط الضعف و تحديد أسبابها، و السبل المتاحة لمعالجتها من أجل رفع نسب التحصيل الضريبي.

و مما سبق يتضح أن هناك علاقة طردية بين التحصيل الضريبي و بين نتائج مؤشرات الأداء الضريبي، حيث أن جودة الأداء تسمح لإدارة الضرائب بالرفع من حجم الحصيلة الضريبية المخطط لها مسبقا و المراد تحقيقها، و الوقوف على مدى مساهمة موظفيها في تحقيق الأهداف الموضوعية مسبقا، حيث تمثلت هذه النتائج في:²

- إن هناك مجموعة مختلفة من العوامل المؤثرة في عملية التحصيل الضريبي، يجب الموازنة بين المعايير الكمية و النوعية و كلما كان التحصيل الضريبي مرتفعا كان الأداء الضريبي أكثر فعالية حيث أنه من أهم مؤشرات الأداء الجيد.
- هناك مؤشرات قياس أكثر تأثيرا في عملية التحصيل الضريبي منه (أرباح الشركات، الإعفاءات الضريبية حيث أنها وسيلة لتشجيع الاستثمار و بالتالي خلق أوعية ضريبية جديدة).

¹ محمد داودي، الإدارة الجبائية و التحصيل الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، أبو بكر بالقائد، تلمسان 2006، ص 28.

² شرقي فاطمة الزهراء، أهمية تقويم و قياس الأداء الضريبي في دعم التحصيلات الضريبية، دراسة حالة، جامعة محمد خيضر، بسكرة

- هناك مؤشرات قياس أقل تأثيراً في عملية التحصيل الضريبي منها (زيادة عدد الموظفين في الدوائر الضريبية، تقليل المنازعات الجبائية، تفعيل الرقابة للحد من التهرب ، محاولة زيادة عدد المكلفين).

¹ و ينطلق البحث من أهمية دراسة و تحليل المؤشرات المتبعة في الهيئة العامة للضرائب و بيان دقتها في عملية تقويم الأداء، و من أجل ذلك قام الباحث باقتراح نموذج لمؤشرات الأداء (الكفاءة، الفعالية، الاقتصادية) لأجل تطبيقه في الإدارة الضريبية، و ختم البحث و ينطلق البحث من أهمية دراسة و تحليل المؤشرات المتبعة في الهيئة العامة للضرائب و بيان دقتها في عملية تقويم الأداء، و من أجل ذلك قام الباحث باقتراح نموذج لمؤشرات الأداء (الكفاءة، الفعالية، الاقتصادية) لأجل تطبيقه في الإدارة الضريبية، و ختم البحث بالنتائج و التوصيات من أهمها:²

- عدم اهتمام الهيئة بالتقويم الداخلي لأدائها و أن اهتمامها ينصب على التقويم الخارجي.
- لم ينجم النمو الإجمالي في الإيرادات الضريبية لكل نوع من أنواع الضريبة، و بحسب أسام الهيئة، لذا يجب على الإدارة الضريبية الأخذ بعين الاعتبار العوامل المؤثرة على التحصيل الضريبي عند استخدامها كمؤشر في عملية التقويم.

المطلب الرابع: أساليب تقدير المادة الخاضعة للضريبة و أساليب تحديد المبلغ الضريبي.

سنتطرق في هذا المطلب إلى أساليب المادة الخاضعة و أساليب تحديد المبلغ الضريبي و ذلك من خلال:

¹ بارزان علي خضر، تقويم أداء الإدارة الضريبية و علاقته بالحصيلة للضريبة، أطروحة ماجستير جامعة بغداد، 2008
² بارزان علي خضر، تقويم الأداء الإدارة الضريبية و علاقته بالحصيلة الضريبية، أطروحة ماجستير جامعة بغداد 2008.

أولاً: أساليب تقدير المادة الخاضعة للضريبة

لقد تعددت أساليب تقدير المادة الخاضعة للضريبة لتتناسب مع مستوى التغيرات، و تتلاءم مع إمكانيات العملية المتاحة، و أهم هذه الأساليب نذكر الطريقة غير المباشرة و هي التي تعتمد على طريقة العلامات الخارجية أو طريقة التقدير الجزافي، أما الطريقة المباشرة فهي تعتمد على طريقة الإقرار أو طريقة التحديد الإداري المباشر¹.

(1) التقدير غير المباشر

و نجد في هذا المجال أسلوبين

- أسلوب التقدير الجزافي: يقصد بها أن قيمة المادة الخاضعة للضريبة تقدر تقديراً جزافياً على أساس بعض الضرائب، و الأدلة التي تعتبر دالة عليها، كالأستدلال على الربح التجاري برقم المبيعات و للتقدير الجزافي صورتان هما :

التقدير الجزافي القانوني: "كأن ينص على تقدير التكاليف الجائز خصمها جزفياً"

التقدير الجزافي الاتفاقي بين الإدارة و المكلف: كإنفاق على تقدير الوعاء الضريبي.

- أسلوب المظاهر الخارجية: في ظل هذا الأسلوب تعتمد الإدارة على تقدير وعاء الضريبة على بعض العلامات و المظاهر الخارجية التي يسهل معرفتها مثل: السيارات، عدد الخدم، إيجار المنازل¹، أي أنها تفرض على المظاهر خاصة بعينتها القانون دون أن تسمى للتعرف على قيمة المادة الخاضعة للضريبة، أو تعريفها تعريف دقيق، هنا لا تفرض الضريبة على المادة الخاضعة للضريبة و إنما تفرض في الواقع على المظاهر الخارجية.

¹ ناصر دادي عدون، إقتصاد و تسيير مؤسسة، دار المحمدية العامة، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان 1989، ص 10،11.

(2) التقدير المباشر

تلجأ معظم التشريعات المالية الحديثة إلى هذه الطريقة المباشرة في تحديد وعاء الضريبة، و

يمكن التمييز بين أسلوبين هما:

• أسلوب التقدير الإداري المباشر: في ظل هذا الأسلوب تتولى الإدارة الضريبية بنفسها تقدير

المادة الخاضعة للضريبة مستعينة بكافة الطرق، و بناء على ما يمكنها الحصول عليه من

المعلومات و البيانات دون تقدير بمظهر أو قرائن صعبة، و يعد هذا الأسلوب بمثابة إجراء

عقابي و ردعي تستعمله الإدارة الضريبية عندما يتبين لها عدم صحة المعلومات المصرح بها أو

عند الامتناع عن تقديم التصريح اللازم.

• أسلوب الإقرار: قد يعتمد المشرع من أجل تحديد الوعاء الضريبي على إقرار ما يقدمه المكلف

بدفع الضريبة، مما يلزم بتقديم إقرار يبين فيه مقدار وعاء الضريبة بصورة مفصلة و تقويم الغزارة

المالية بالتحقيق من صحة ما يحتويه الإقرار من المعلومات المتوفرة لديها عن المكلف و يعتبر

إقرار المكلف أفضل أسلوب لتقدير المادة الخاضعة للضريبة، لأن المكلف أدري الناس بمقدار ما

لديه من موارد و بطروفه الشخصية، و لكنه قد يلجأ إلى التهرب كنها و هو ما يجعل تصريحه

غير صحيح نسبيا، و لذلك يكون على الإدارة المالية في حالة اعتمادها على إقرار المكلف بدفع

الضريبة أن تراقبه للتأكد من صحته، و نقصد بالاقرار الذي يقدمه الغير هو تكليف غير المكلف

في بعض الحالات بالافصاح عن المادة الضريبية الخاصة بالمكلف، كما في حالة صاحب

العمل الذي يقدم إقرار عن المرتبات، و الأجور التي يدفعها للموظفين، و يكون الاقتطاع من

المنبع، و هذا ما يسهل على الدولة و يخفف عنها تكاليف الجباية، و كذا منع التهرب الضريبي.

ثانياً: تحديد المبلغ الضريبي

بعد تحديد قيمة المادة الخاضعة للضريبة نصل إلى حساب قيمة الضريبة المستحقة على المكلف الذي يتم عن طريق تطبيق الأسعار الواردة في القانون على قيمة الوعاء الضريبي، و يتم ذلك بأسلوبين هما:

1. أسلوب الضريبة التوزيعية: يقصد بالضريبة التوزيعية تلك التي تحدد فيها الدولة إجمالي المبلغ الواجب تحصيله من كافة المكلفين، ثم يوزع المبلغ على مختلف الأقسام و الوحدات الإدارية للدولة، فيحدد نصيب كل قسم أو مركز على المكلفين بها تبعاً لما يملكه كل منهم من المادة الخاضعة للضريبة.

2. أسلوب الضريبة القياسية (التحديدية)¹: و يقصد بالضريبة القياسية تلك التي تفرض في شكل نسبة معينة من قيمة المادة الخاضعة للضريبة أو شكل مبلغ معين عن كل وحدة من وحدات تلك المادة دون تحديد إجمالي لحصيلتها، أي أن هذا النوع من الضرائب يخضع لنوع معين قانونياً، و هو المعمول به حالياً و له نوعان.

الضرائب النسبية: هي تلك الضرائب التي تفرض بنسبة محددة و ثابتة مهما تغيرت قيمة الوعاء الضريبي.

الضرائب التصاعدية: هي تلك الضرائب التي تفرض بنية متزايدة بتزايد الوعاء الضريبي.

¹ ناصر دادى عدون، اقتصاد تسيير المؤسسة، مرجع سابق، ص 12

المبحث الثالث: التهرب الضريبي

إن ظاهرة التهرب الضريبي ظاهرة دولية ويختلف مفهومها من دولة إلى أخرى ، تبعا للنظام الاقتصادي والسياسي لكل دولة، لكن الشيء المشترك فيها كونها ظاهرة يصعب السيطرة عليها وذلك ببعدها الوطني والدولي.

المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي و أسبابه

سننتظر في هذا المطلب إلى تعريف التهرب الضريبي و أسبابه:

أولاً: تعريفه

فهنا لم يتعرض المشرع إلى تعريف التهرب الضريبي، بل تركه للفقهاء نظرا لصعوبة حصر

الأساليب المستعملة في ذلك وهذا للتطور المتواصل لهذه الأخيرة.

تعريف "حسن عواضة" و "عبد الرؤوف قطيش" بأنه تخلص المكلف من دفع الضريبة الواجبة عليه كليا أو جزئيا دون أن يعكس عبئها على الغير¹.

"الدكتور خالد الخطيب" التهرب الضريبي هو تخلص المكلف كليا أو جزئيا من أداء الضريبة دون نقل عبئها إلى غيره ، مما يؤثر في حصيلة الدولة من الضريبة ويضع عليها حقاها.²

عرفه ج.س مارتينز J.C Martines بأنه فن تفاعلي الوقوع في جاذبية القانون الجنائي والاستفادة من الثغرات التي يشتملها.³

التهرب الضريبي هو أن يسعى الملزم بالضريبة إلى التخلص منها رغم تحقيق الواقعة.

المنشئة لها ، فيعتمد على سلوك احتيالي للتخلص من عبئها.⁴

¹حسن عواضة ، عبد الرؤوف قطيش، المالية العامة الموازنة للضرائب والرسوم، دار الخلود ن 1995 ، ص 291

² خالد الخطيب ، التهرب الضريبي، المجلد16 ، العدد الثاني ، مجلة جامعة دمشق ، جامعة دمشق ، سوريا ، 2000 ، ص159

³ Jean clande martinez la froud fiscale paris 1984.013

⁴على زغود ، المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، الطبعة الأولى ، 2006 ، ص : 224-225

التهرب الضريبي هو التخلص من عند الضريبة كلياً أو جزئياً دون مخالفة انتهاك القانون ، حيث استخدم المكلف حقا من حقوقه الدستورية باعتبار أن حرته في القيام بالتصرف من علمه تكون مضمونة دستورياً، ومن ثم لا يسأل المكلف بالضريبة عن تصرفه السلمي ، نظراً لأنه لم ينتهك القانون أو يحتال عليه.¹

ثانياً: أسباب التهرب الضريبي

يرجع انتشار ظاهرة التهرب الضريبي إلى وجود بيئة توافرت فيها الشروط الملائمة لها ، والتي ساعدت في نموها واتساعها ، لذلك يعتبر وجود التهرب الضريبي نتيجة توفر أسباب معينة بالمكلف وطبيعة نظام الضريبي المطبق والظروف الاقتصادية السائدة.

(1) الأسباب المتعلقة بالمكلف²

غالبا ما تعود أسباب التهرب الضريبي إلى المكلف في حد ذاته والتي تتدرج في اعتبارات نفسية وأخلاقية ومالية.

- ضعف المستوى الخلفي : والذي يحفز الأفراد على التهرب من أداء الواجب الضريبي . لذلك فهو يتناسب عكسياً مع الشعور الوطني في مصلحة المجتمع ، ومع شعور بالمسؤولية في تحمل الأعباء .

- ضعف الوعي الضريبي³ يقصد بالوعي الضريبي (شعور المواطن بواجبه نحو وطنه وما يقتضيه ذلك من تضحيات مادية تعين الدولة على مواجهة ما يلقي عليها من أعباء) في هذا المجال تشكل وسائل الإعلام أداة هامة للتأثير على مستوى الوعي الضريبي ، ويعتبر ضعف الوعي الضريبي في المجتمع من أبرز أسباب التهرب الضريبي بحيث نقص شعور الأفراد

¹ د. محمد عباس محرز ، اقتصاديات الجباية والضرائب دار هومة ، الجزائر - 2004 ، ص : 169

² ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر دار قرطبة 2014 - ص 15

³ معاشر مليكة ، اليات التهرب الضريبي " مذكرة لنيل شهادة الماستر ، جامعة د. طاهر مولاي سعيدة، 2015/2016، ص25

بواجبهم اتجاه الدولة يدفعهم إلى التهرب الضريبي ، وذلك ذلك لوجود بعض الاعتقادات الخاطئة عن الضريبة والتي تجعلها فيمل يلي :

- اعتبار الضريبة اقتطاع مالي دون مقابل، وبالتالي أداة تعسف على أملاك الأفراد.
- اعتقاد أن المتهرب من الضرائب إنما هو سارق شريف لأنه يسرق الدولة وهي شخص معنوي، وبالتالي فهو لا يضر الآخرين كما هو الحال في السارق أو الخائن المخالف لنظام المرور، وحسب استطلاع الرأي العام في فرنسا حول تكييف المتهرب من الضريبة اتضح أن 04% من الأفراد يعتبرونه بمثابة سارق و 01 % منهم بمثابة خائن لوطنه و 18% منهم بمثابة شخص لا يحترم نظام مرور السيارات، في حين أن 53% من الأفراد يعتبرونه كرجل أعمال يستغل الفرص للحفاظ على أمواله ، كما أن 82 % من الفرنسيين يبررون موقف المتهرب ولا يجدون ضرورة لمعاقبته.
- الاعتقاد الديني حول عدم شرعية الضريبة لأنها لا تستند على منطلقات عقائدية بعكس الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلام.
- سوء تخصيص النفقات العامة ، والذي يؤدي بالأفراد الشعور بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود بالمنفعة العامة.
- **الوضعية المالية السيئة للمكلف**

تؤثر الحالة المالية للمكلف على التهرب وبطاقه ، بحيث تجد أن ميل المكلف نحو التهرب يزيد كلما زاد عبء الضريبة عليه وساء مركزه المالي.

(2) الأسباب المتعلقة بالمنظومة الجبائية

بعد الاستقلال وحدثت الجزائر نفسها أمام فراغ قانوني من الجانب المالي فحاولت أن تساير الواقع ، إلا انه في سنة 1987 أصبح النظام الضريبي لا يستجيب لمتطلبات التنمية بسبب عدم ملائمة المعطيات

الجديدة المتعلقة بالتوجه الاقتصادي ، صف إلى ذلك اقتباس ما في نظم الدول.¹ المتقدمة دون مراعاة التباين في التركيبة والبيئة السائدة وكذا إمكانية التطبيق الميداني ، وما يمكن الإشارة إليه في هذه المناسبة.

• **تعقد التشريعات الضريبية وعدم استقرارها**

يعود التعقيد في التشريعات إلى الحجم الكبير للنصوص القانونية، والتي تعنى كل واحدة منها بنوع من أنواع الضرائب بحيث توحد ستة قوانين منفصلة عن بعضها البعض ، وما تحويه كل واحدة منها من إعفاءات وتخفيضات وإضافة في سعر الضريبة ، وهذا التنوع في الضرائب يصعب من مهمة الأعوان الإداريين مما يسمح للمكلف باستغلال هذه الوضعية بتقديم التصريح الذي يناسبه ، وفي محاولة من المشرع الجزائري للتخفيف من التعقيد من خلال ما جاء به القانون (90/136)² حيث قام بتعويض كل من (TUGPS) و (TUCP) ب (TVA³) كما قام بتأسيس ضريبة سنوية على محمل الأرباح والمداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين تسمى الضريبة على أرباح الشركات (IBS) بموجب المادة 135 من القانون أعلاه.

• **نقص العدالة الضريبية**

إن لعدالة النظام الضريبي دور كبير في التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي ، فإذا اقتنع المكلف بعدالة النظام الحياني فسوف يدفع ما عليه من التزامات طوعية ، وتقصد بالعدالة التوزيع العادل للأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع ، لان التهرب يؤدي إلى الإضرار

¹ معاشو مليكة - مرجع 11 سبق ذكره ص 25

² القانون 90/36 المورخ في 14 جمادي الثانية عام 1411 الموافق لـ 31 ديسمبر سنة 1990 يتضمن قانون المالية لسنة 1991، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 57

³طرشي ابراهيم. " التهرب الضريبي والباب مكافحته "، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر و تخصص القانون العام للأعمال ، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014/2015، ص 13

بالمكلفين الذين يتحملون بصدق وإخلاص العبء الضريبي مما يخل بمبدأ العدالة ، إلى جانب إعطاء المكلف ميزة أكبر على غيره من الأمانء دافعي الضرائب أي أن التهرب يضر نسبيا بالمكلفين الذين لا يحاولون التخلص من الالتزام الضريبي وذلك بتحميلهم مزيدا من الضرائب عند رفع سعر الضريبة.

(3) الأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية¹

إن إدارة الضرائب تعتبر الجهاز الذي تنفذ من خلاله السياسة الجبائية والوسيط بين السلطة التشريعية والمكلف ، حيث إذا ضعفت الإدارة الجبائية زادت عمليات التحايل والتهرب الضريبي والعكس صحيح ، وسبب عدم كفاءة الإدارة الجبائية يرجع إلى قلة الإمكانيات البشرية والمادية وتعقد الإجراءات الإدارية والتنظيمية ، وهذا ما ممارسة التهرب الضريبي دون رادع قوي.

• ضعف الإمكانيات البشرية والمادية

إن نقص الإمكانيات المادية والبشرية يجعل الإدارة الجبائية عاجزة عن أداء مهامها المتمثلة في البحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتحديد وعائها ، إجراء الرقابة الجبائية ، التحصيل ، المنازعات وغيرها.

ويتمثل هذا الضعف في محدودية الإمكانيات البشرية من الجانب الكمي والنوعي ، ومحدودية الإمكانيات المادية المتمثلة في المقرات المجهزة بالمرافق الضرورية للعمل ، وكذا الوسائل التكنولوجية التي تتجاوب مع مقتضيات العصر، بالإضافة إلى وسائل النقل ومتطلبات العمل الإداري والمكتبي لأعوان الإدارة الجبائية.

¹ رحال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، دراسة حالة ولاية الوادي ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة 2006/2007 ، ص : 71

• صعوبة تقدير الوعاء الضريبي

لا شك أن الصعوبات التي تلاقيها الإدارة الجبائية في تقدير بعض أوعية الضرائب تساعد وتشجع المكلف على التهرب الضريبي ، وقد تعتمد الإدارة الضريبية إلى ربط الضريبة جزافيا بأقل من قيمتها الفعلية مما تشجع على التهرب الضريبي.

المطلب الثاني: آثار التهرب الضريبي

باعتبار الضريبة وسيلة مالية لتحقيق أغراض السلطة العامة، وبما أن ظاهرة التهرب الضريبي إحدى العوامل التي تبين مدى تحقيق الضريبة لأهدافها التي تعكس الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للبلد التي تعرض فيه ، فإن آثار التهرب الضريبي ستكون ملازمة لهذه الأهداف ، من خلال الحد من درجة تحقيقها.

أولا : الآثار المالية

إن اختلال التوازن بين الإيرادات والنفقات سيؤثر على خزينة الدولة العمومية ، وهذا بسبب ظاهرة التهرب الضريبي ، مما يفوت جزءا هاما من الموارد المالية على الدولة ، وبالتالي سيحدث خلل في السياسة العامة للدولة وهذا ما يجعل الدولة تبحث عن بدائل تمويلية أخرى لسد العجز المالي بإحدى الطرق الثلاثة الآتية:

1. الإصدار النقدي .
2. الاقتراض العام.
3. زيادة العبء الضريبي .

1. الإصدار النقدي¹

هي عملية خلق نقود جديدة من عملة البلد ، وهو ما يعرف بالتمويل بالتضخم دون مقابل من السلع والخدمات في السوق ، وهذا بغية تعويض العجز المسجل في الميزانية العامة ، نتيجة نقص الإيرادات بسبب التهرب الضريبي ، حيث أن التمويل بالتضخم يؤدي بنتائج سلبية منها:

- زيادة مفرطة في الأسعار دون أن يقابله إنتاج حقيقي؛
- انخفاض القدرة الشرائية للمواطن.
- تغيير الخط الاستهلاك.
- انخفاض الصادرات من يؤدي إلى قصور في الحصول على العملة الوطنية .

2. الدين العام

حيث أنه المبالغ المالية التي تحصل عليها الدولة من الغير مع التعهد بردها إليه مرة أخرى عند حلول ميعاد استحقاقها، ويرفع فوائد هذه القرض وفقا لشروطه.²

3. انخفاض الصادرات³

وهنا نتكلم على التجارة الخارجية ونظرا لارتباط الدولة بالمحيط الدولي فهي تسعى دائما إلى ترقية التجارة الخارجية ، من خلال فتح السوق الوطني على السوق العالمي ، وهذا من أجل تمويل وارداتها من السلع الرأسمالية ، والعمل على تصدير منتجاتها الوطنية لجلب العملة الصعبة ، لكن تبقى الدول النامية تعاني من مشكلة اعتمادها في تصدير المادة الأولية بأسعار متدنية واستيراد سلع التجهيزات بأسعار مرتفعة ، وبالتالي اللجوء إلى الخزينة العمومية لتغطية النقص ، وفي حالة حدوث نقص في الخزينة سيؤثر هذا سلبا على التجارة الخارجية نفسها ، وبالتالي تضطر الدولة إلى جلب رؤوس أموال خارجية

¹ عيسى بولخوخ ، مرجع سابق، ص 31

² محرز محمد مرجع سابق ، ص 290

³ رحال نصار، مرجع سابق، ص 84

لتنشيط وتعجيل عملية التنمية الاقتصادية ، واللجوء. إلى موارد مالية أخرى مثل زيادة الضرائب أو فرض ضرائب جديدة وهذا له أثر بالغ على المكلف الملتزم بدفع ما عليه من ضرائب.

ثانيا : الآثار الاجتماعية¹

تتمثل آثار التهرب الضريبي على المستوى الاجتماعي في الجوانب التالية:

- التهرب يولد تهرب آخر، الأمناء ممن يتحملون التزامهم الضريبي بكل إخلاص قد ينظمون إلى المكلفين الذين تهربوا بالفعل نتيجة عدم إحساسهم بالعدالة ، وقد يكون رفع سعر الضريبة هو السبب وذلك بتحميلهم عليه فوق طاقاتهم سعيا من المشرع الضريبي لتدارك النقص الحاصل في الإيرادات الضريبية، وموازنة الإيرادات والنفقات لتتناسب والبرنامج التنموي المسطر .
- تراجع الصدق في المعاملات الاقتصادية : بما أن كل متهرب يمسك محاسبة مزورة لإخفاء رقم أعماله ، فمن الطبيعي أن يضع خطة بديلة في حال تفتنت المصالح الجبائية الأمر تصريحاته وباشرت الإجراءات القانونية للتحصيل بما تحمله من اطمئنانه لما يصدر من الإدارة الحمائية من ردة فعل وهذا ما يجعل الصدق بينهم أمرا مستبعدا.
- تثبيت وتعميق الفوارق الاجتماعية : وذلك لاعتماد الدول النامية على الضرائب لتمويل الخزينة ما يؤدي إلى فرض ضرائب مبالغ فيها ما ينمي لدى الأفراد الإحساس بالقهر والاستغلال من النظام الجبائي ، وما يزيد في اتساع الهوة، هو سكوت الدولة عن بعض تجاوزات أصحاب النفوذ بتهربهم الدائم ، ما يخلق جوا مضطربا في العلاقات بين الأفراد ويؤدي إلى ظهور الفوارق الاجتماعية ، إضافة إلى انتشار الرشوة التي مهما ارتفعت قيمتها فهي لن تصل أحد مبلغ الضريبة. ما يرسخ فكرة التهرب ويمنحهم البديل ، في حين يقع العبء الضريبي على الفقراء

¹ طرشي إبراهيم، التهرب الضريبي و آليات مكافحته، تخصص القانون العامأعمال جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014، 2015.

وأصحاب الدخل المحدود ما يجعل الضريبية تتعارض مع مبدأ العدالة الضريبية بشقيها الأفقي والعمودي.

- تفشي اللامدنية الجبائية في المجتمع : فالمقصود بالمدنية الجبائية هو تفضيل المكلف للمصلحة العامة على المصلحة الخاصة ، فالتهرب يكون جيلا لا يكثرث للآخرين ويسعى المصلحته مهما كانت النتائج.

ثالثا : الآثار الاقتصادية

تشكل السياسة الضريبية مجموع التدابير ذات الطابع الضريبي المتعلق بتنظيم التحصيل الضريبي ، قصد تغطية النفقات العمومية من جهة ، والتأثير على الوضع الاقتصادي والاجتماعي حسب التوجهات العامة للاقتصاد الوطني من جهة ثانية ، وعليه يمكن اعتبار الضريبة هي الوسيلة المالية الفعالة لتدخل الدولة في النشاط الاقتصادي ، لكن بالمقابل يؤدي التهرب الضريبي إلى إضعاف هذا التدخل نتيجة النقص في الحصيلة الضريبية مما يؤدي إلى إضعاف التنمية الاقتصادية و ذلك عن طريق التأثير السلبي على الإستثمارات، كما يؤدي إلى عرقلة النمو الاقتصادي بشكل عام.¹

المطلب الثالث : أنواع التهرب الضريبي وطرقه.2

من خلال التعاريف السابقة للتهرب الضريبي تبين أنه هو محاولة المكلف بالضريبة التخلص من هذه الأخيرة بصفة كلية أو جزئية ، ويتصرفه هذا يمكن أن يأخذ التهرب الضريبي إحدى الشكلين إما (التجنب الضريبي) أو (الغش الضريبي) ، بالإضافة إلى أن التهرب الضريبي له عدة طرق وسنبين كل هذا في ما يلي:

¹ قدي عبد المجيد، المدخل إلى السيايات الاقتصادية الكلية، دراسة تحليلية تقييمية، الطبعة الثالثة من ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص 162

² طرشى ابراهيم " التهرب الضريبي وآليات مكافحته "، مرجع سابق، ص 5

أولاً : التجنب الضريبي

وتتجلى هذه الصورة في استغلال المكلف للثغرات والنقائص الموجودة في التشريعات الحياتية والتي لا تكاد تخلو منها ، وتكون في الغالب من قبل عدم الإحكام في الصياغة أو نقص في التشريع. وقد عرفه MARGIRESZ بأنه " محاولة التخلص من الضريبة في حدود القانون ويتجلى لك من خلال سلسلة الإعفاءات والتخفيضات الدائمة أو المؤقتة والتي تمس فروع إنتاجية أو قطاعات اقتصادية أو مناطق جغرافية إلخ.

فهو يستند إلى استغلال ثغرات في التشريع الضريبي تمكن المكلف من التملص من الضريبة.

وفي هذا الإطار يمكن أن نميز بين ثلاث حالات لهذا النوع من التهرب

(1) تجنب ضريبي ناتج عن تغيير سلوك المكلف¹

وذلك من خلال بعض السلوكيات التي يتخذها المكلف بغرض تجنب الضريبة والتي تتمثل فيما

يلي:

- الامتناع من استهلاك أو إنتاج السلع التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة بقصد تفادي دفعها.
- ترك النشاط الإنتاجي الذي يخضع إلى ضريبة مرتفعة ، والانتقال إلى نشاط آخر خاضع لضريبة أقل.
- قيام شركة ما بتوزيع جزء من أرباحها على المساهمين بطرق معينة للاستفادة فيما بعد بعدم دفع الضرائب وهناك العديد من الصور المختلفة منها ما هو بحسن نية ومنها ما هو بسوء نية، ليتم من خلالها تجنب دفع الضريبة وعدم رغبته في تحمل نصيبه كاملا في الأعباء العامة.²

¹ معاشو مليكة "آليات التهرب الضريبي"، مرجع سابق ، ص 19

² معاشو مليكة ، آليات التهرب الضريبي ، مرجع سابق ، ص 19

(2) تجنب ضريبي ينظمه التشريع الضريبي¹

يستند هذا النوع من التجنب الضريبي كون أن الضريبة أداة هامة ووسيلة ضرورية تستعملها الدولة ما من أجل تحقيق أهداف مالية أو اقتصادية أو اجتماعية ، لذلك ينظم المشرع هذا النوع من التجنب الضريبي لتحقيق أهداف معينة مثل إخضاع الأرباح المعاد استثمارها بالنسبة للشركات إلى معدل خاص 15% عوض 30% قصد الاستثمار.

(3) تجنب ضريبي ناتج عن إهمال المشرع الضريبي²

إن وجود الثغرات والنقص الذي يشوب النصوص التشريعية يتيح للمكلف بالضريبة التملص والتهرب من التزامه بدفع ما عليه من الضرائب ، كأن يستعين المكلف بأهل الخبرة لاكتشاف الثغرات الموجودة، فمثلا يستطيع المكلف تجنب الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية بالتوصل لإعطاء نشاطه صفة غير تجارية من وجهة النظر القانونية رغم أنها غير ذلك ، ومن هنا يكون قد تجنب الضريبة دون أن يتعرض إلى أي جزاء.

ومن الأمثلة على ذلك فرض الضريبة على التركات بينما يتم التساهل فيها بالنسبة للهبات، فيقوم المعني بالأمر بتقسيم أمواله على وراثته على شكل هبات رغم انه مازال على قيد الحياة حتى لا يخضع للضريبة.

أما الاتجاه الثاني يرى من منظوره أن الغش الضريبي ينتج عندما يتم التملص من داء الضريبة سواء كان ذلك بطرق شرعية أم غير شرعية.

وهكذا فالتهرب الضريبي يمكن أن يستوعب الغش الضريبي لأن الوسائل التي يمكن أن تستعمل في التهرب الضريبي ، تكون إما بشكل قانوني وهذا هو الأصل أي استغلال الثغرات القانونية ، أو عن

¹ طرشي إبراهيم " التهرب الضريبي وآليات مكافحته "، مرجع سابق، ص 6

² طرشي إبراهيم " التهرب الضريبي وآليات مكافحته "، مرجع سابق، ص 7

طريق التحايل على مستوى النصوص القانونية وهذا هو الاستثناء ، أما الغش الضريبي فعادة ما ينتج عن طريق استعمال وسائل غير قانونية أي أنه يقوم على أساس خرق قاعدة قانونية ملزمة.

ثانيا : طرق التهرب الضريبي¹

هناك عدة طرق يمارسها المكلف بالضريبة فمنها ما يتعلق بالتحايل المحاسبي ومنها ما يتعلق بالجانب المادي والقانوني.

(1) التحايل المحاسبي

يخضع كل مكلف بالضريبة القانون التجاري من خلال مسك المحاسبة ، ويتمثل هذا الخضوع في الوفاء بالتصريحات التي يوضح فيها نتائج نشاطه الصناعي أو التجاري خلال السنة المالية ،مدعما ذلك بوثائق ثبوتية كالفواتير السجلات المحاسبية اليومية، دفتر الجرد) ، وصولات التسليم ، وهذا في المواعيد المحددة قانونا.

فالمحاسبة تعتبر قاعدة لإجراء التحقيقات من قبل الإدارة الجبائية ، فإذا كان التحقيق في المحاسبة يتمثل في التأكد من مطابقة القيود في الدفاتر المحاسبية على المستندات الثبوتية ، كفواتير سندات الطلب وإيصالات 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 التهرب إما من خلال الغش بزيادة التكاليف ، أو التسجيل المحاسبي للنفقات الشخصية ضمن محاسبة المصاريف العامة أو الزيادة في مختلف العوائد الممنوحة.

ويتم هذا النوع من التهرب حسب الطريقتين التاليتين:

¹ عباس عبد الرزاق : "التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي" دار الهدى عين ميله - الجزائر ط1، 2002، ص 93

(أ) تضخيم التكاليف¹

إن من أبرز الطرق وأكثرها استعمالاً في التهرب الضريبي هي تضخيم الأعباء وبالتالي تقليص الربح الحقيقي الذي يؤدي إلى إخفاق جزء كبير من الوعاء الضريبي ، وهي الغاية التي يسعى إليها المكلف ، ولأجل هذا العرض توجد هناك طرق عدة في هذا المجال يمكن إبرازها في العناصر التالية:

• المستخدمين الوهميين

تبرز هذه الطريقة في تسجيل رواتب لمصالح أشخاص حقيقين ، هؤلاء الأشخاص من المفروض أن يتموا أعمالاً جد مهمة لكنه في حقيقة الأمر فإنهم لا يقومون بأي عمل في المؤسسة ، حيث يقول Andre Merkl 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.

• الأعباء العامة الغير مبررة²

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

شراء مستلزمات خاصة ، كالأثاث لأغراض شخصية مسجلين إياها في حساب مشتريات المؤسسة.

قيام مسؤولين بتسجيل حساباتهم واستهلاكاتهم الشخصية على حساب أعباء المؤسسة.

قيام مسؤولي المؤسسة بترميمات على المباني الصناعية والتجارية ، والمبالغة في قيمتها.

¹ فاتح بوعجل، مرجع سابق، ص 37 - 38.

² نفس المرجع

تقديم بعض الهبات والإعانات للجمعيات والمنظمات التي تنشط في المجال الإنساني وإدراجها في الدفاتر المحاسبية بمبالغ كبيرة.

• تقنيات الإهلاك

من المعروف أن الإهلاكات تحسب على أساس ثمن شراء الاستثمارات هذا بخصم الضريبة على القيمة المضافة المرتبطة بعملية الشراء إذا كانت قابلة للاسترجاع ، أي أن ثمن الشراء خارج الرسم على القيمة المضافة TVA ، إلا أن هذه التقنية تستخدم غالبا خارج

القواعد القانونية ، وهذا بإتباع إحدى الطريقتين:

- تطبيق معدلات أو نسب مرتفعة غير مسموح بها قانونا بغرض تضخيم مخصصات الإهلاك التي تخصم من قاعدة التأسيس.
- تطبيق الإهلاك على أساس ثمن الشراء أو الحيازة مضاف إليه الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع، لتضخيم VO القيمة الأصلية التي تعتمد على أساس حساب الأقساط السنوية للإهلاك في حين كان يجب خصم قيمة TVA القابلة للاسترجاع من قيمة الشراء.

(ب) تخفيض الإيرادات¹

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

إهمال المبيعات : تتمثل في البيع نقدا دون استعمال الفواتير أو الشيكات.

¹ فاتح بوعجل، مرجع سابق ، ص 39-40

التخفيض المحاسبي في مبلغ المبيعات: ويعني التسجيل الوهمي لعودة البضائع أو تخفيضات تجارية ممنوحة مفرطة في حساب المبيعات.

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

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

(2) الغش عن طريق العمليات المالية والقانونية¹

(أ) الغش عن طريق العمليات المادية

يقصد بالإخفاء المادي عندما يغير المكلف بطريقة غير قانونية واقعة مادية ، حيث

يقول T.GILBERT في هذا المجال بأنه العمل الذي يتم بسرية من خلال السوق السوداء " على اعتبار

أن هذه الأخيرة تكون بعيدة عن كل مراقبة من طرف الإدارة ، حيث تتلقى هذه الأخيرة صعوبة في

إخضاع التبادلات الضريبية، وهناك نوعين من الإخفاء:

- **الإخفاء الجزئي** : و يقصد بها إخفاء المكلف لجزء من البضائع التي من المفروض أنها خاضعة

للضريبة ، ليعاد بيعها بطريقة غير شرعية.

- **الإخفاء الكلي** : حيث 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

ومصانع صغيرة في أماكن أهلة بالسكان والتي صعب الوصول إليها ، والإنتاج المحصل عليه من

استغلال هذه الوحدات يتم بيعه في الخفاء وبدون فواتير.

¹ رحال نصرمرجع سبقه ذكره ص 107 – 110

(ب) الغش عن طريق العمليات القانونية: حيث هنا الغش عن طريق عمليات وهمية كإعداد فواتير وهمية والغش عن طريق التلاعب في تصنيف الحالات القانونية ، أن يقوم المكلف في هذا الصدد بتكليف وتصنيف أو تزيف وضعية قانونية خاضعة للضريبة إلى وضعية أخرى تكون غير خاضعة للضريبة أو خاضعة لضريبة أقل.

ثالثا : طرق أخرى للغش الضريبي

و يتم ذلك في حالتين:

(1) قبل فرض الضريبة : حيث يلجأ المكلف على الغش الضريبي قبل التصريح بنشاطه أصلا ، كأن يقوم

بمايلي:

أ- التصريح بأسماء أو أشخاص متوفين أو عجزة أو ذوي الاحتياجات الخاصة ، إلى غير ذلك

ب- التصريح بعناوين مختلفة لمقر المؤسسة ، أو عناوين وهمية .

ت- التصريح بتحيين ومزاولة نشاط آخر .

(2) بعد فرض الضريبة : من بين الطرق التي يلجأ إليها المكلف بعد إصدار الضريبة والشروع 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.¹

المطلب الرابع: عقوبات التهرب الضريبي

مع كل هذه الإجراءات لمنع التهرب الضريبي لم تتجح أي دولة من الدول في منعه كليا ، ولذلك

تضطر الدول إلى توقيع عقوبات على المتهمين المخالفين للقانون ، والواقع أن تقرير هذه الجزاءات

والعقوبات قد يفيد أيضا في منع التهرب ، ذلك أن التهديد بتطبيقها قد يؤدي إلى امتناع بعضهم عن

الغش ، أو على الأقل يجعل بعضهم يتردد في الإقدام عليه ، والعقوبات في طريق زاجرة تمنع التهرب

¹ رحال نصر، مرجع سابق ذكره 107 110

بشرط أن تطبق بصرامة ، وقد تكون هذه العقوبات مالية وجزائية ، والعقوبات المالية هي الأكثر شيوعاً في حين تكون العقوبات جزائية - كعقوبة السجن - لمن يحاول إخفاء مطرح الضريبة، وتطلق عادة في التهرب الغير مشروع ، حيث تلجأ بعض التشريعات إلى تقرير بعض العقوبات الجنائية البدنية في حالات الغش الخطيرة التي تصاحبها أعمال احتيالية، وينصح بعضهم عادة بالتقليل من اللجوء إلى الجزاءات البدنية خشية ازدياد كره المكلف للضريبة.

وتكون العقوبات المالية كالغرامات الضريبة والإضافات ومضاعفة الضريبة وتطبق في التهرب الضريبي المشروع ، فالمكلفون الذين يسجلون في القيود الحسابية عمليات غير صحيحة أو غير كاملة أو يبرزون إثباتاً لهذه العمليات بوثائق أو معلومات خطية تحقق عدم صحتها ويجب أن يعاقبوا بالعقوبات المناسبة، ويعد في حكم العمليات غير الصحيحة أو غير الكاملة كل سهو في القيد أو خطأ يقصد من ورائه تهريب، أو إخفاء كل المبالغ الخاضعة للضريبة أو بعضها من مطرح الضريبة أو إبراز كل وثيقة أو مستند يتحقق عدم صحتها ومن شأنه تثبيت محاولة ترمي لإخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة إذ ثبت عدم وجود النية للتهرب من مطرح الضريبة (الدوائر المالية) عدم تطبيق العقوبة، أما إذا استعمل المكلف طرقاً احتيالية بغية التهرب من ضريبة الدخل ، كأن يستعمل أساليب احتيالية في إخفاء بعض أوجه نشاطه ، أو قدم وثائق ومستندات مزورة تأييداً لقيوده أو عمد إلى القيام بمشتريات أو مبيعات بأسماء وهمية أو مسك نوعين من الدفاتر ، أحدهما دفاتر صحيحة تبين حقيقة العمليات التي باشرها ، وثانيهما دفاتر مزيفة تبين بعض تلك العمليات دون بعضها الآخر، وعمد إلى إخفاء الدفاتر الأولى عن دوائر الدخل وتقديم البيان السنوي من واقع الدفاتر المزيفة أو تضخيم المشتريات أو المصروفات ... إلخ، يكلف بغرامة تتناسب ونوع الجرم المقترف.

وقد تضيف بعض التشريعات إلى هذه العقوبات المالية حق الدولة في فرض عقوبات في بعض الحالات كاتخاذ السلطة المسؤولة تصريح المكلف أساساً لتقدير التعويض في حال التملك للصالح

العام، أو السماح للدوائر الجمركية أن تشتري لحسابها السلع المستوردة بالقيمة المصرح بها اذا قدرت أنها أقل من قيمتها ومصادر البضاعة المهربة والاستيلاء على البضاعة المستوردة أو المبيعة بالسعر المعلن. و قد يمتد تطبيق هذه العقوبات الى حالات المعاونة أو الإشتراك أو حتى مجرد العلم بالتدليس أو التقصير أو تزوير البيانات..... و ما إلى ذلك من الطرق الإحتيالية في التهرب من الضريبة و العقوبات الجزائية لا يمكن توقيعها إلا بواسطة المحاكم أما العقوبات المالية فقد يترك لتوقيعها في بعض الأحيان لإدارة المالية.¹

¹ خالد الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 177 ص 180

خلاصة الفصل الثاني:

تم التطرق في هذا الفصل إلى أهمية عملية التقويم و قياس الأداء الضريبي في ضمان وجود نظام ضريبي عادل، فعال، و اقتصادي و استغلال الموارد المالية و البشرية بفعالية من أجل رفع الإيرادات الضريبية و تحقيق رضا المكلفين، لذلك فهي عملية ضرورية يجب على الإدارة الضريبية القيام بها بشكل دوري و منظم، لرؤية مدى تحقيق الأهداف المسطرة من قبل إدارة الضرائب.

كما تم التعرف في هذا الفصل للتحصيل الضريبي و كل ما يتعلق له، لكن عملية التحصيل تعاني من بعض المشاكل التي تؤثر على الحصيلة الضريبية و المتمثلة في أعمال الغش و كذا التهرب الضريبي.

الفصل الثالث

دراسة ميدانية لدور تقويم الأداء الضريبي في دعم
التحصيلات الضريبية على مفتشية الضرائب خلال الفترة 2019-

2021

تمهيد

تعد مفتشية الضرائب المصلحة الوحيدة الخاضعة بالوعاء الضريبي، و هي تنظم نطاق إقليمي محدد يشرف عليها رئيس المفتشية، و ينوب نائب، و الهدف الرئيسي للمفتشية هو البحث عن الوعاء الضريبي و إخضاعه، و ذلك حسب الأسس و القواعد التي حددها المشرع الجزائري و سنقوم في هذا المحور بإعطاء نظرة عامة حول مفتشية الضرائب لدائرة فرجية محل التبرص و ذلك من خلال تقديم المفتشية، و تحليل هيكلها حيث يهتم هذا ينقسم هذا الفصل إلى مبحثين، و كل مبحث ينقسم إلى ثلاث مطالب و سنقوم من خلالهم بإعطاء لمحة عن المفتشية و تحليل هيكلها و دراسته.

المبحث الأول: نظرة عامة حول مفتشية الضرائب - دائرة فرجيوة -

المطلب الأول: تعريف مفتشية الضرائب

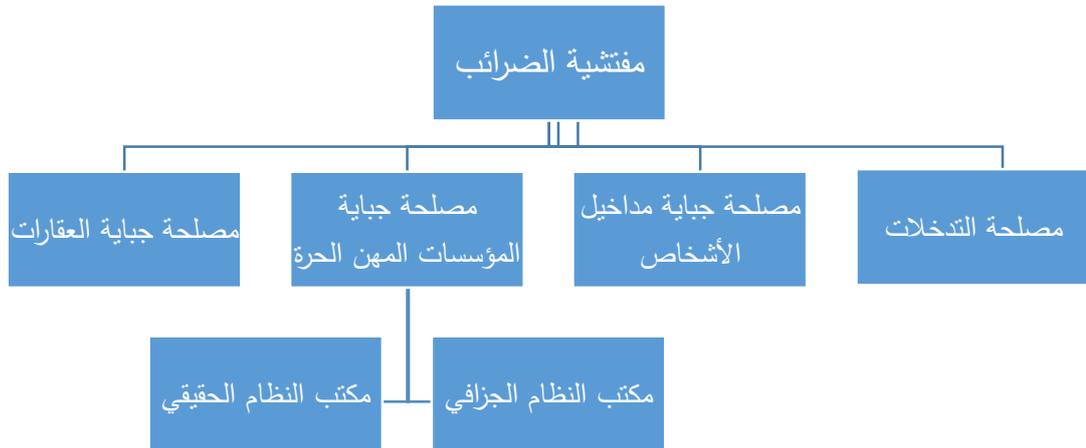
مفتشية الضرائب لدائرة فرجيوة هي مؤسسة جبائية يرجع إنشاؤها إلى سنة 1975 م طبقا لقانون المالية 75 / 85 و تتكفل هذه المفتشية بتقديم الضرائب، و الرسوم و الحقوق الجبائية، 08 بلديات تابعة لها.

تتمثل في الهيكل الخارجي المنبثق من الإدارة الجبائية، و هي تنظيم موحد و متعدد لاختصاصات له إقليم محدد و للمفتشية هيكل و وعاء و هي مدعمة بمصلحة الدخل و الرقابة. تحدد قاعدة فرض الضريبة للمكلف عن الضرائب و الرسوم و حقوق أخرى خاضعة لها.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب بفرجيوة

يعرف الهيكل التنظيمي بأنه تنظيم خاص يسمح بمعرفة مصادر اتخاذ القرار و الشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (03): الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب فرجيوة.



المصدر: الوثائق الداخلية لمفتشية الضرائب "دائرة فرجيوة" ولاية ميله.

من خلال الشكل السابق نلاحظ أنه يتكون من المصالح التالية:

1. مصلحة التدخلات

تعتبر أهم مصلحة على مستوى المفتشية (قبل التكفل بالملف الجبائي لمصلحة العقارات). يقوم أعوان مصلحة التدخلات رفقة المعني المكلف بالضريبة بإجراء إحصاء شامل لجميع المكلفين بالضريبة و يقعون ضمن نطاق اختصاص المفتشية و ذلك بالاطلاع على حجم النشاط و المردود لكل نوع من النشاطات التجارية، و خاصة التي تخضع لنظام الجزافي و على ضوء المحضر الذي يحرره الأعوان بالبحث عن المادة الخاضعة للضريبة في إطار برنامج سنوي محدد من طرف المراقبة الجبائية كما تعمل على المراقبة الدقيقة للضرائب المباشرة و حقوق الطابع.

القيام بعمليات الجرد و تحرير محاضرة ضبط لحساب مصلحة جباية المؤسسات تقوم بعمليات الإحصاء الدوري للممتلكات العقارية المبنية و غير المبنية، و النشاطات الصناعية و التدخلات تؤخذ إلى مصلحة جباية العقارات و الذي يقوم فيها العون بملء الاستمارات المطلوبة و إكمال الملف الجبائي من قبل هذه المصلحة.

2. مصلحة جباية مداخيل الأشخاص

تقوم بنشر الملفات الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي للأشخاص التابعين للمفتشية التي تنتمي إليها المصلحة، و استقبال التصريحات الخاصة بالدخل الإجمالي الخاضع بعد تحديد المبلغ الصافي و مبلغ الضريبة المستحقة و القيام بمراقبة دقيقة للملفات.

3. مصلحة جباية المؤسسات و المهن الحرة

هي مصلحة تضم مكتبين يرأسها مفتش بمساعدة مفتشين على الأقل تكون لها أعمال دورية و أخرى تكرارية و أخرى منتظمة و تكمن مهامها في:

- تسيير الملفات .
- المراقبة الدقيقة للملفات.
- فرض ضرائب و رسوم إضافية عن طريق النظام الجزافي.
- معالجة النزاعات.
- تقريب الإدارة الجبائية من المكلفين.

و تنقسم هذه المصلحة إلى فرعين:

- أ. **مكتب النظام الجزافي:** يتم فيه تسيير الملفات المتبقية و التي يتراوح رقم أعمالها ما بين 5000 مليون و هو نظام تقديري، و نجد ضمن هذا النظام التصريحي برقم الأعمال نظام الضريبة الجزافية الوحيدة، و يصرح فيه برقم الأعمال و مشترياته و مجموع تكاليفه و أرباحه السنوية و يعيده إلى الإدارة الجبائية قبل 02/01 من التصريح بالمداخل و هو التصريح السنوي يضم كل مداخيل الضريبة IRG السنة الموالية و هناك يقدم على الدخل الإجمالي قبل 01 أفريل من السنة الموالية للنشاط و يخص الأشخاص الطبيعيين، وشركات الأشخاص و يقدم بعدد الشركات باستثناء الخواص اللذين يحققون فوائض قيم التنازل.
- ب. **نظام الربح الحقيقي:** هو نظام مكلف بتسيير الملفات الكبيرة و المهمة في المفتشية و ينقسم إلى النظام المبسط و النظام المراقب و نظام الربح الحقيقي.

4. مصلحة جباية العقارات: تقوم هذه المصلحة بعدة مهام:

- التكفل بوعاء التسجيل و الطابع حيث تقوم بتسجيل عقود الأساتذة و الموثقين و عقود البيع و الإيجار و عقود الشركات، أما في ما يخص الطابع تقوم هذه المصلحة بمراقبة حقوق الطابع.

- تأسيس ضريبة القيمة الناتجة عن التنازل عن الأسهم و العقارات المبنية و غير المبنية و المخازن التجارية.
- مراقبة ملف الضريبة على الممتلكات و البيانات الضخمة و تكون هذه المراقبة دورية خاصة بالبيانات و الممتلكات.
- الضريبة على الرسم التظهيري.

المطلب الثالث: أهداف و مهام مفتشية الضرائب بفرجية

1. أهداف مفتشية الضرائب

يكن الهدف من هذا الإدماج في تسهيل المهام و التقليل من التهرب الضريبي حتى تتماشى مع الاقتصاد الوطني الحديث، و في سنة 2014 أصبحت المفتشية تضم بلديتين و من هذا المنطق تم إنشاء تصريح يدعى (G50) يشمل جميع الضرائب منها:

- الرسم على النشاط الصناعي و التجاري.
- الرسم على النشاط الصناعي.
- الضريبة على أرباح الشركات.
- الرسم على القيمة المضافة.
- الضريبة على الدخل الإجمالي.

2. مهام مفتشية الضرائب

مراقبة التصريحات المكتوبة من طرف المكلفين سواء كانت في إطار مراقبة شكلية للتصريحات المسلمة و الكشوف و إشعارات الدفع أو في إطار المراقبة المعمقة للملف الجبائي للبحث عن قاعدة فرض الضريبة، تخضع عملية التدخل في عين المكان لمراقبة دقيقة و مستمرة أو مراقبة نوعية لبعض الضرائب مثل الضرائب المباشرة، حقوق الطابع.

المبحث الثاني: آلية التحصيل الضريبي

المطلب الأول: تكوين الملف

يقوم الأشخاص مهما كانت صفتهم طبيعيين أو معنويين بتكوين ملف جبائي يودع لدى مفتشية

الضرائب التابعة للمنطقة التي سوف يزاولون بها نشاطهم و يتضمن الملف ما يلي:

1. بالنسبة للأشخاص الطبيعيين:

- شهادة الميلاد الأصلية.
- شهادة الإقامة.
- نسخة من عقد الإيجار أو الملكية.
- طلب خطي للوضعية الجبائية.
- تقرير المحضر القضائي.

2. بالنسبة للأشخاص المعنويين (المؤسسات):

- شهادة الميلاد الأصلية للمسير و شركائه.
- هيكل المؤسسة.
- عقد الإيجار أو الملكية.
- شهادة الإقامة للمسير و شركائه.
- نسخ من السجل التجاري.

تم إخضاع المكلف لنظام جبائي باعتبارات مقابلة الأشغال العمومية.

المطلب الثاني: إخضاع المكلف لنظام جبائي معين

هناك نوعين من الأنظمة في الجزائر، و هما النظام الحقيقي و النظام الجزافي، يتم اختيار النظام المناسب للمكلف حسب طبيعة النشاطات التي يمارسها إذا كان المكلف عبارة عن شخص معنوي أو مستورد أو بائع جملة فإنه يخضع تلقائيا للنظام الحقيقي، أما بالنسبة للنشاطات الأخرى فيكون تحديد نظام الإخضاع حسب رقم الأعمال المحقق الذي يكون وفقا لطبيعة النشاط.

1. النشاط التجاري: إذا تعدى رقم الأعمال المحقق:

فإن المكلف سوف يخضع للنظام الحقيقي و في حالة عدم تحقيق ذلك الرقم سوف يخضع للنظام الجزافي.

2. النشاط الصناعي: إذا تعدى رقم الأعمال المحقق:

سوف يفرض عليه النظام الحقيقي، أما إذا كان أدنى من ذلك سيخضع مباشرة للنظام الجزافي كي يتم تسجيل المكلف في النظام الجزافي تقوم مفتشية الضرائب ببعض الخطوات و تكون على النحو الآتي:

- تقوم المفتشية بإرسال وشيقة سنوية للمكلف تسمى (G12) حيث يقوم المكلف بملئها و إعادتها قبل 02/01 السنة التي تحقق رقم الأعمال، بعدها تقوم المفتشية بإرسال وثيقة أخرى (G 08) باقتراح رقم الأعمال له تسمى بمراعاة طبيعة النشاط الممارس، الموقع...الخ

و في حالة رفض المكلف لرقم الأعمال المقترح يقوم بتبرير الرفض و في نفس الوثيقة و بها يمكن للمفتشية أن تقوم بتخفيض رقم الأعمال الخاضع، إذا ما اقتنعت بالتبريرات المقدمة من طرف المكلف

على مفتشية الضرائب خلال الفترة 2019-2021

في الأخير تقوم المفتشية بإرسال وثيقة أخرى تسمى (C 09) نهائية تبين خضوع المكلف للنظام الجزافي و تقوم بنسخها في أربعة نسخ:

- النسخة الأولى: يتم إدراجها في الملف.
- النسخة الثانية: إلى قباضة الضرائب.
- النسخة الثالثة: ترسل إلى المكلف.
- النسخة الرابعة: ترسل إلى المديرية العامة للضرائب.

و يبقى المكلف تحت هذا النظام مدة سنتين قابل للتجديد إما بالنسبة مرتفعة أو منخفضة و أما النظام الحقيقي فهو يتعامل مع نسب متغيرة حسب تغير رقم الأعمال المحقق و هذا النظام يتطلب عملا ميدانيا أكثر أهمية من النظام الجزافي، نظرا لأهمية المبالغ المالية المتغيرة الخاضعة للنظام الجبائي، كالمؤسسات الكبيرة التي يكون لها رقم الأعمال متغير و مرتفع.

و لكلا النظامين مزايا و عيوب:

النظام الحقيقي: تتمثل مزايا هذا النظام في:

- ربح الزبائن.
- استرجاع مجموع الرسم على القيمة المضافة TVA.
- إمكانية التعامل مع المؤسسات الكبيرة.

أما عيوبه:

- يفرض على المكلف مسك المحاسبة منظمة.
- الدفع يكون شهريا.

- صعوبة تقدير رقم الأعمال الحقيقي.

النظام الجزائي: لهذا النظام مزايا يمكن تحديدها في العبارة التالية:

لا يفرض على المكلف مسك المحاسبة منظمة و الدفع يكون فصليا.

أما عيوبه:

- رقم الأعمال مفتوح إداريا بالتنسيق مع المكلف.
- في مجمل الأحيان لا يطابق رقم الأعمال رقم الأعمال المحقق.
- ربح الزبائن.
- مجموع الرسم على القيمة المضافة غير مسترجع.

المطلب الثالث: تحضير الملف و تحصيل الضرائب

تقوم مفتشية الضرائب بتحضير و إرسال إشعار بالدفع للمكلف ثم يقوم بالتوجه إلى القباضة بعد

حصوله على هذا و يكون سنويا، و يخص الضريبة على الدخل IGR و الضريبة على أرباح الشركات

الإجمالي IBS.

1. الإشعار الخاص بالـ IBS و IRG

تقوم المفتشية بإرسال هذا الإشعار سنويا، في شهر جانفي من السنة الموالية للسنة التي يتم فيها

تحقيق الدخل من طرف المكلف الذي يقوم بملء هذه الوثيقة التي تسمى G01 و إعادتها قبل 04/01

من السنة التي تتم فيها تحقق الدخل.

و بعد إيداعها من طرف المخلف تقوم المفتشية بنقل المعلومات إلى وثيقة أخرى تسمى

Premtrice، مدون عليها الاسم واللقب والرقم الجبائي، مبلغ الدخل، الغرامة، العنوان، تبعث المفتشية

على مفتشية الضرائب خلال الفترة 2019-2021

وثيقة G 01 إلى المركز الميكانوغرافي الذي يقوم بنقل المعلومات الموجودة عليه وحساب الضريبة على أرباح الشركات، تم يقوم بنقلها على وثيقة أخرى تسمى إشعار بالدفع.

وبعد التطرق للمراحل التي سبقت عملية التحصيل ولكون الملف قابل التمديد فهذه العملية تحتوي على آليات تحدد سير عملية التحصيل بالتفصيل.

عند وصول الإشعار بالدفع نتيجة المكلف إلى قباضة الضرائب وتقوم بتقديم هذا الإشعار إلى أمين الصندوق الموجود في مصلحة الدفع أين يكون وقع مبلغ الضريبة بمختلف طرق الدفع التي يمكن للمكلف الدفع لها

2. الدفع نقدا

مقابل عملية دفع مبلغ الضريبة يقوم أمين الصندوق المكلف بتحرير وثيقة تسمى وصل الاستلام Quittance و تكون مختومة بطابع القباضة و التي تثبت الدفع المادي للمكلف و تتضمن هذه الوثيقة البيانات التالية:

- الرقم الجبائي.
- نوع الضريبة المدفوعة.
- مبلغ غرامة التأخر.
- مصدر هذا الوصل هو كتاب يتعامل به أمين الصندوق.

3. الدفع عن طرق الشيك أو الصك البريدي

عندما تكون طريقة الدفع بشيك بنكي بمبلغ الضريبة يقوم أمين الصندوق بتحرير وصل الاستلام، يثبت الاستلام أمين الصندوق، هذا الوصل يكون مختوم بطابع القباضة و يأخذ الوصل من كتاب يتعامل

على مفتشية الضرائب خلال الفترة 2019-2021

به أمين الصندوق مع المكلفين في حالة تسديدهم عن طرق شيك أو صك بريدي (H2) ثم يقوم بإرسال الشيكات إلى خزينة الولاية مرفقة بوثيقة تسمى (H10) ثم تقوم بتحويلها إلى البنك المركزي.

ملاحظة: في حالة ما يقع المكلف زيادة في الصندوق فيدخل القابض و يقوم بإرجاع قيمة الزيادة إلى المكلف و هذا باستعمال وثيقة تسمى وصل التعويض، و هذا إذا كانت القيمة اقل من 10000 إذا كانت أكثر ترجع ببريدي، هذا كل ما يخص سريان آليات تحصيل الضرائب لكن للمكلف واجبات ضريبية يقدمها لمصلحة أخرى ليست بقباضة الضرائب و الملاحظ أن عامة الأفراد يجهلون ما هي صفة الضرائب التي يقدموها وجدنا من الضروري الإشارة إلى أهم الضرائب المكلف بها الفرد مهما كانت صفته ووظيفته الاجتماعية بعدما تعرفنا على أهم الضرائب التي تجد فيها الفرد ملزم بأدائها و خاصة الأعمال التجارية و الخدماتية و كيفية تحصيلها، يكون المكلف قد أدى ما عليه بالنسبة للضرائب المتواجدة بإقليمه لكن هناك ضرائب للفرد أدائها و هي لفائدة Communal Recette و هي في مجملها رسوم أخرى لقباضة البلدية الكائن بها.

مقابل تقديم خدمة من طرف مصلحة البلدية من أهم هذه الرسوم و آليات تحصيلها:

- الرسم العقاري.
- رسم التصدير.

في هذا المستوى من سريان تحصيل الضرائب الخاصة بالفرد يكون قد أدى واجباته الضريبية الكاملة و هناك نوع ضريبي يسدد عن طريق الإشعار بالدفع و هي الضرائب المباشرة أي الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات أما الرسوم التي تتمثل في الرسم على النشاط المهني، الدفع الجزافي، الرسم العقاري، رسم التطهير يكون الدفع تلقائيا بدون إشعار بالدفع كل 05 أشهر بل بإشعار سنوي و يقوم المكلف بتسديدها تلقائيا خلال كل 03 أشهر مما يمكن أن نقوله في آخر مراحل

التحصيل الضريبي أن هناك حالات أين نجد آليات أخرى و إجراءات هامة لتسيير و تحصيل المبالغ المالية الجبائية، كحالة التهرب الضريبي، أي عدم دفع المكلف بالضريبة أو الرسم المفروض عليه أين تتدخل المتابعات ضد المكلف الذي لم يسدد مستحقته في الآجال القانونية و من هذه الإجراءات: التنبيه، الإنذار، الإشعار بالحجز.

المبحث الثالث: دراسة تطبيقية حول دور التحقيق المعمق في مجمل الوضعية

الجبائية في عملية التحصيل الجبائي على مستوى مفتشية الضرائب - فرجوة-

2021-2020-2019

المطلب الأول: نتائج الرقابة الجبائية المعمقة المتحصل عليها على مستوى مفتشية

الضرائب 2021-2020-2019

للرقابة الجبائية دور مهم و فعال في عملية التحصيل الضريبي فكلما كانت الرقابة الجبائية شاملة و دقيقة يتم اكتشاف الأخطاء المتملص منها و التقليل من التهرب و الغش الضريبي، و بذلك تزيد قيمة الحصيلة الضريبية المسترجعة، سنقوم في هذا المبحث بدراسة نتائج عملية الرقابة الجبائية كالتحقيق في المحاسبة، و التحقيق في المصوب في المحاسبة، و التحقيق المعمق، و كذلك مختلف الضرائب المسترجعة خلال الفترة 2021-2020-2019.

يوضح لنا هذا الجدول تطور النتائج المتحصل عليها خلال فترة الدراسة، و ذلك وفق كل شكل

من أشكال الرقابة الجبائية المعمقة كالتالي:

الجدول رقم (02): تطور نواتج الرقابة الجبائية خلال الفترة 2019-2021.

2021		2020		2019		السنوات
عدد الملفات	الحقوق المسترجعة	عدد الملفات	الحقوق المسترجعة	عدد الملفات	الحقوق المسترجعة	
35	26168224	26	523644	56	5943060	التحقيق المحاسبي
08	5233644	/	/	05	127707168	ت.م.و.ش
14	5534180	14	1046728	14	121764108	التحقيق المصوب

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من مفتشية الضرائب.

من خلال الجدول 01 و الشكل الذي يوضح تطوير نتائج الرقابة الجبائية على مستوى مفتشية الضرائب فرجوبة خلال الفترة 2018-2020-2021 يتضح لنا أن أدوات الرقابة الجبائية تلعب دور فعال في الكشف عن التهرب الضريبي الحقيقي للمكلفين الخاضعين مما أدى استرجاع الحقوق و دفعها و ذلك من خلال تطبيق إجراءات الرقابة الجبائية المعمقة.

أولاً: التحقيق المحاسبي

إن التحقيق المحاسبي يحتل أكبر حصة من عدد الملفات المحقق فيها، و حقق أيضا أكبر قيمة من النواتج بالنسبة للخزينة.

إن أكبر حصيلة للضريبة تكون في التحقيق المحاسبي مقارنة مع التحقيق الصوب و التحقيق المعمق و يعود السبب في ذلك أن الدراسة في التحقيق المحاسبي تكون 3 سنوات و تضم جميع الضرائب و الرسوم.

على مفتشية الضرائب خلال الفترة 2019-2021

كما نلاحظ أن التحقيق المحاسبي يسجل أكبر قيمة من الحقوق مقارنة بالتحقيق المصوب و التحقيق المعمق و ذلك راجع إلى أن التحقيق المحاسبي يشمل جميع أنواع الضرائب و الرسوم.

تم تسجيل في 2019 أكبر حصيلة من عدد الملفات المدروسة (56 ملف) و كذا الحقوق المسترجعة 5943060 دج بينما نلاحظ ابتداء من سنة 2020 انخفاض في عدد الملفات المحقق فيها و ذلك راجع إلى انتشار فيروس كورونا الذي أدى إلى توقف معظم الأنشطة الاقتصادية.

أما في سنة 2021 تم تسجيل عدد الملفات 14 ملف لكن يختلفان في الحصيلة الضريبية المقدرة بـ 121764108 دج فبرغم من عدد الملفات المتساوية و الحقوق المسترجعة غير المتساوية فهذا يدل على أنه توجد علاقة بين الملفات المدروسة و النواتج المحصلة.

ثانيا: التحقيق المصوب

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن عدد الملفات و نواتج الحصيلة الضريبية أقل مقارنة بالتحقيق المحاسبي لأن التحقيق المصوب يركز على مجموع من الضرائب فقط و ليس كلها عكس التحقيق المحاسبي.

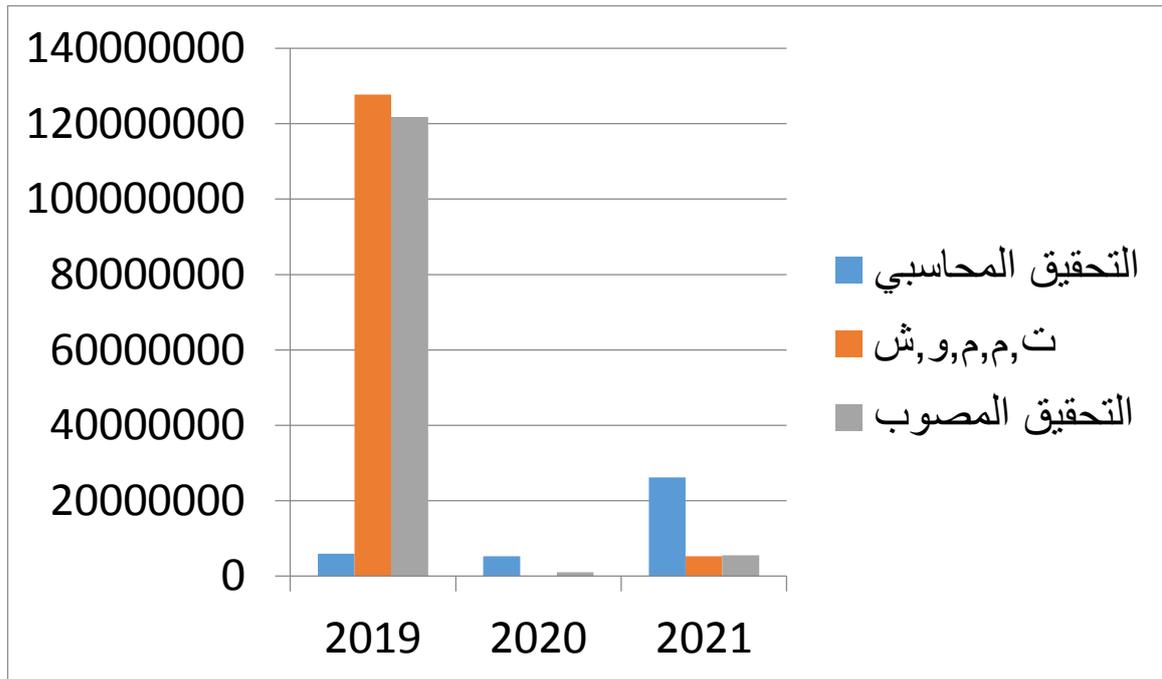
نلاحظ أنه لم يتغير عدد الملفات المدروسة في حين انخفضت الحصيلة الضريبية بشكل نسبي إلى 121764108 و كذلك في سنة 2020 إذ بقي عدد الملفات نفسه (14 ملف) و استمر انخفاض الحصيلة إلى 5535180 و يرجع هذا إلى عدم وضوح الإجراءات و الطرق المستعملة في هذا النوع من التحقيق او يعود ذلك إلى نوعية الملفات المحقق فيها.

ثالثاً: التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

نلاحظ من خلال الشكل و الجدول أنت عدد الملفات المدروسة في التحقيق المعمق أقل بالمقارنة مع التحقيق المصوب و التحقيق المحاسبي و هذا لأن التحقيق المعمق يركز على ضريبة واحدة و هي ضريبة على الدخل الإجمالي.

في سنة 2019 تم التحقيق أنها تعتبر أقل حصيلة مقارنة بالسنوات، و ارتفعت الحقوق المسترجعة بشكل كبير لتسجل أكبر قيمة لها و كانت قيمة الحقوق المسترجعة 5943060 دج أما في سنة 2020 لم يتم تسجيل أي حقوق مسترجعة لأنه لم يتم التحقيق في أي ملف .

الشكل رقم (04): تطور نواتج الرقابة الجبائية خلال الفترة 2019-2021.



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على نتائج الجدول

على مفتشية الضرائب خلال الفترة 2019-2021

المطلب الثاني: الضرائب المسترجعة جراء عملية الرقابة الجبائية على مستوى مفتشية

الضرائب خلال الفترة 2019-2021

تعتبر حماية أموال الخزينة العامة أحد أهم الأهداف التي تسعى الإدارة الجبائية لتحقيقها، و يتم ذلك بإعادة استرجاع الأموال التي تهرب المكلفون من دفعها، و في مطلبنا هنا سنقوم بالكشف عن الضرائب المسترجعة بفعل الرقابة الجبائية خلال الفترة المدروسة.

الجدول رقم (03): أنواع الضرائب و الرسوم المسترجعة خلال الفترة 2019-2021.

2021	2020	2019	السنوات البيان
1411747	797088	168774	- الرسم على ق.م TVA.
634047	104672	5794159	- الرسم على النشاط المهني TAP.
1594175	1046728	5943060	- الضريبة على الدخل الإجمالي IRG.
4292139	5354284	5794159	- الرسم على إنتاج الشركات
42921	53542	57941	- حقوق الرسم DT.
962457	272136	903820	- العقوبات و الغرامات.

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من مفتشية الضرائب.

من خلال الجدول (2) والشكل نلاحظ ما يلي:

اولا : الرسم على القيمة المضافة

نلاحظ الحقوق المسترجعة عن الرسم على القيمة المضافة حيث قام السيد X بممارسة نشاط المقاوله أشغال البناء خلال سنة 2019 باسترجاع الفواتير التي تعدت قيمتها 1000,000,00 نقدا، و تم تحقيقها على مجموعة الموردين المذكورة في الجدول أعلاه.

سبب ذلك راجع الى نص المادة 30¹ من قانون الرسم على القيمة المضافة لا يتم عندما يدفع مبلغ الفاتورة الذي يتجاوز مائة ألف دينار، 100000 دج على كل عملية خاضعة للضريبة نقدا يمكن تسجيل الرسم الذي لم يخصم في الأجل المحددة أعلاه في التصريحات اللاحقة إلى غاية 20 ديسمبر من السنة التي تلي الأغفال، يجب أن يسجل الرسم بكيفية منفصلة عن الرسوم القابلة للخصم المتعلقة بالفترة الجارية موضوع التصريح.

كانت قيمة الحقوق المسترجعة في سنة 2019 163774 لتخفيض في سنة 2020 حيث قدرت ب 79 7088 دج أما في سنة 2021 بلغت أكبر قيمة من الحقوق المسترجعة بمبلغ 1411747 دج.

ثانيا: الرسم على النشاط المهني TAP

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن الحصيلة المحققة من الرسم على النشاط المهني خلال سنتي 2019 و 2021 كانت مرتفعة نوعا ما حيث سجلت على التوالي بمبلغ 5794159 دج و 6304047 دج في حين قدرت ادنى قيمة في سنة 2020 بمبلغ 4672 دج.

¹المادة 30 معدلة بموجب المواد 07 من قانون المالية التجارية لسنة 2006

ثالثا : الضريبة على الدخل للاجمالي IRG

من خلال الميزانية قام السيد X بتغيير مبلغ الاشغال قيد الانجاز المصرح به وفق جدول المخزون المقدر ب 121764108 دج بمبلغ قدره 127707168 دج و ذلك من اجل خفض قاعدة الخاضعة للضريبة على الدخل الاجمالي بفارق قدره 5943 000 دج ، و من خلال معطيات الجدول نلاحظ ان نتائج الحقوق المسترجعة كانت متذبذبة حيث سجلت في سنة 2019 أكبر حصيلة ضريبية مسترجعة من الضريبة على الدخل الإجمالي بمبلغ 5943060 دج انخفض سنة 2020 و في سنة 2021 ارتفع بمبلغ 1594175 دج.

رابعا: الرسم على أرباح الشركات IBS

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن الحصيلة الميترجعة خلال سنة 2019 كانت أكبر بحيث قدرت بمبلغ 5794159 دج بينما في سنة 2020 كانت الحصيلة متوسطة حيث قدرت بمبلغ 5354284 دج و تتخفف خلال سنة 2021 بمبلغ 42.92139 دج.

خامسا: حقوق الرسم DT

نلاحظ من خلال الجدول أن قيمة الحقوق المسترجعة ضعيفة جدا بالمقارنة بباقي الضرائب حيث بلغت أكبر قيمة لها سنة 2019 بمبلغ 57941 دج أما في سنة 2020 بمبلغ 53542 دج أما في سنة 2021 كانت منخفضة جدا بمبلغ 42921 دج.

سادسا: العقوبات و الغرامات

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ قيمة الغرامات و العقوبات مرتبطة بقيمة الحقوق المسترجعة حيث كلما

على مفتشية الضرائب خلال الفترة 2019-2021

ارتفعت قيمة الحقوق المسترجعة من الضرائب إرتفعت قيمة العقوبات و العكس صحيح، في سنة 2021 كانت أعلى قيمة لها بمبلغ 962457 دج و هذا راجع لإرتفاع الحقوق TVA-TAP-IRG .

المطلب الثالث: العقوبات و العراقيل التي تواجه الرقابة الجبائية و إجراءات تحسينها

أولاً: الصعوبات و العراقيل التي تواجه الرقابة الجبائية

- نقص الوعي الضريبي من طرف المكلفين بالضريبة ذلك من خلال عدم تعاونهم مع الادارة الجبائية بتقديم المعلومات و التصريحات اللازمة و في منتهى الشفافية بغرض التهرب من الضرائب.
- عدم إتخاذ مقر ثابت لأماكن أشغال بعض المكلفين بالضريبة و بالتالي يصعب معاينة الممتلكات.
- نقص و ضعف الامكانيات و الوسائل المادية حيث تعاني الإدارة الجبائية التي تساهم في أداء وظائفهم.
- عدم وجود إطارات مؤهلة للرقابة إضافة إلى قلة الرواتب و نقص المحفزات المادية من أجل تشجيعهم على بدل المجهودات أكثر.
- عدم التكامل و التنسيق بين الادار الجبائية و مختلف الادارات الأخرى، بحجة السير المهني.
- اتساع رقعة الاقتصاد غير الرسمي و ذلك بوجود الانشطة التي تتم في الخفاء بعيدا عن أعين الحكومات و أيضا المعاملات التجارية بدون فواتير و التعامل نقدا بدون شيكات.
- التهرب الضريبي و التجارة غير المشروعة و تعقيدات القوانين الجبائية الى جانب ضرورة تحسين التكنولوجيا و تدريب الموظفين على أحدث الأساليب و التقنيات الضريبية.

- يجب تعزيز التدريب و تطوير الكفاءات الفنية للموظفين و تعزيز التعاون الدولي و تبادل المعلومات بين الدول إضافة إلى استخدام تقنيات الذكاء الاصطناعي و التحليل الضريبي لتحسين الكشف عن التجاوزات الضريبية.
- **ثانيا : إجراءات تحسينها**
- نشر و تعميم الثقافة الجبائية سواء بالاستعانة بوسائل الاعلام المكتوبة أو وسائل الاعلام السمعية والبصرية ، وذلك لإطلاع المكلف بمختلف المستجدات والتقديرات الخاصة بالنظام الجبائي.
- الحرص على صياغة قوانين و توفير اجراءات ضريبية على نحو سليم وبطريقة محكمة لا تترك للمكلف الاستفادة من بعض الثغرات التي يتضمنها التشريع الضريبي.
- يجب توفر إدارة ضريبية تمتاز بدرجة عالية من الكفاءة سواء من حيث التنظيم والتطبيق من خلال التحسين النوعي والكمي لامكانيات المادية والبشرية.
- تسهيل اجراءات العمل وتحديث الأساليب والوسائل الفنية المستخدمة في الحقل الضريبي.
- خلق التعاون بين الادارة الجماعية و بين الادارات والهيئات المحلية الاخرى كمصالح الجمارك وهذا بالتنسيق فيما بينهما بتبادل المعلومات.
- تأطير العمال و جلب الكفاءات وزيادة أجورهم ومنح تحفيزات مالية لهم.
- تعزيز التعاون الدولي: التعاون بين الدول في تبادل المعلومات الضريبية والتحقيقات المشتركة يساهم في زيادة فعالية الرقابة الجبائية.
- تحسين التشريعات: تحديث وتبسيط القوانين الجبائية لجعلها أكثر فعالية في منع التهرب الضريبي وتقليل الفجوات.

على مفتشية الضرائب خلال الفترة 2019-2021

- توجيه المورد: تخصيص الموارد اللازمة لتعزيز الرقابة الجبائية، بما في ذلك تعزيز البنية التحتية التكنولوجية وزيادة عدد المفتشين الضريبيين.
- تدريب الموظفين: توفير التدريب المستمر للموظفين في مجالات مثل التحقيقات الضريبية و تحليل البيانات لتعزيز كفاءتهم.
- تشجيع الامتثال الضريبي: تطوير حملات توعية للمواطنين والشركات حول تهيئة الامتثال الضريبي وتسيب الاجراءات لتشجيع الامتثال الطوعي.
- هذه الاجراءات وغيرها ساعدت في تعزيز قدرة الدول على مكافحة التهرب الضريبي وتحسين فعالية الرقابة الجبائية خلال تلك الفترة.

المبحث الرابع: دراسة حالة ملف جبائي خاضع للتحقيق المعمق خلال الفترة

2021-2019

تمر عملية التحقيق الجبائي عبر عدة مراحل، والمتمثلة في الاجراءات الأولية التي تسبق عملية التحقيق ويليهما التحقيق المحاسبي وفي النهاية الاعمال نهاية التحقيق و اجراءاته الختامية والتي يتم التعرف عليها من خلال ما يلي:

- (1) الأسلوب التحضيري للعملية التدقيق الجبائي.
- (2) المرحلة الميدانية لعملية التحقيق الجبائي.
- (3) نتائج التحقيق الجبائي والأحكام الصادرة.

المطلب الاول: التحضير لخطوات واجراءات الرقابة الجبائية.

لدراسة الوسائل التقنية للرقابة الجبائية المستعملة في مكافحة التهرب الضريبي يجب معرفة الخطوات التي من خلالها تتم عملية التحقيق الجبائي.

أولاً: التحضير للتحقيق

تعد المرحلة التحضيرية للتحضير خطوة هامة ، وأولية في عملية الرقابة الجبائية حيث يتم من خلالها إختيار عينات من الملفات المراد مراجعتها بناء على الامكانيات والقدرات البشرية و المادية التي تتمتع بها الإدارة الجبائية ، حيث يخول التشريع الجبائي للمراقب سحب ملف المكلف الذي تم اختياره ليخضع للتحقيق من طرف مفتشية الضرائب التابع لها ويستوجب أن تتقدم بعض الاعمال التمهيدية في المكتب، وذلك لمعرفة الوضعية الحقيقية للمكلف والتأكد من نظامه التصريحي من خلال الاطلاع على ما يلي :

- أهمية رقم الأعمال المصرح به من سنتين على الأقل.
- دراسة ملف بخصوص الرسم على القيمة المضافة والضرائب الأخرى.
- الاتصال بالجهات الخارجية التي لها علاقة بالملف، لتجميع المعلومات التي تساعد في عملية التحقيق.
- انجاز جدول مراقبة بين السنوات المالية التي هي محل الدراسة.
- استعمال الطرق التدليسية وملاحظة المخالفات ذات الطابع الإقتصادي.
- انجاز الكشف المحاسبية للسنوات المعنية بالمراقبة.
- تكرار الخسارة في النتائج والربح الضعيف مقارنة مع رقم الأعمال المصرح به وطبيعة النشاط المزاول.

ثانيا: ارسال الأشعار والاجراءات الأولية لعملية التحقيق

اسندت مديرية الفرعية للرقابة الجبائية لفرقة التحقيق المكونة من أربعة أعضاء على رأسهم فرقة التحقيقات الجبائية، وتمت دراسة الملف الجبائي للمكلف مع العلم أن قطاع المكلف مؤسسة نشاط أشغال اشغال البناء، كما تم التعرف على نشاط المؤسسة و الضرائب بمختلف أنواعها.

• إرسال الأشعار بالتحقيق:

هو عبارة عن وثيقة تعلم بواسطتها الادارة المكلف بأنه سيخضع لعملية المراقبة والتحقيق الجبائي حيث يشار فيه إلى الضرائب والرسوم المعنية بالتحقيق وكذا الفترة (أي السنوات) المعنية كما يشار في الاسعار ببعض الحقوق المسترجعة للمكلف كإمكانية الاستعانة بمستشار ومنعه مدة 10 أيام بعد الإستلام الأشعار بالتحقيق لتحضير الوثائق و دفاتر المحاسبة ومن خلال ملف المؤسسة التي أطلعنا عليه أثناء فترة اجراء التربص التطبيقي، وبتاريخ 14/03/2013 قام أعوان الادارة الجبائية بتسليم الإشعار رقم XXXX إلى المكلف والمعني بالرقابة، حيث أرفق هذا الاشعار بمناق المكلفين بالضريبة، يمكنه الاستعانة بمستشار محاسبي ضمن الاختيار هذا الإشعار.

• السيد XXX مقاول في مؤسسة الأشغال الترقية مقرها XXX .

• السجل التجاري رقم XXX

• الرقم الجبائي رقم XXX

• تاريخ ارسال الاشعار 14/03/2023.

• السنوات الثلاثة المعنية بالتحقيق 2021 – 2020 – 2019 :

• الضرائب التي يمسه التحقيق:

• الضرائب على أرباح الشركات IBS بمعدل 25%

على مفتشية الضرائب خلال الفترة 2019-2021

- الرسم على القيمة المضافة TVA بمعدل 19% وذلك حسب النشاط.
- الرسم على النشاط المهني TAP بمعدل 1%
- الضريبة على الدخل الاجمالي المقتطعة من المصدر بمعدل 10%

ب - الإجراءات التمهيدية للتحقيق:

بعد تسليم الاعوان المحققين الأسعار قاموا ببعض الاجراءات الأولية وهذا حتى يتسنى لهم ممارسة مهامهم على أحسن وجه وتجسدت الاجراءات فيما يلي :

- سحب ودراسة الملف الجبائي: إذ يمثل المصدر الأول بالنسبة للمحقق، وهذا لإحتوائه على كل الوثائق والبيانات المتعلقة بالمكلف بالضريبة ، حيث تتم كل تصريحاته وكل الإتصالات و المراسلات الموجهة إليه وتجدر الحالة إلى أن الملف الجبائي يختلف في بياناته حسب طبيعة المكلف بالضريبة.
- تحضير استثمارات التحقيق : استنادا للمعلومات الموجودة ضمن الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة يقوم المحقق بملئ جدولان مهمان في تحدي ومعرفة الشكل الخارجي للمحاسبة قبل استلامها، وأهمية رأس مال الشركة، وجميع الإمكانيات التي تمتلكها المؤسسة.
- يتمثلان في:
- إعادة حالة المقارنة للميزانيات : هذه الوثيقة تحتوى على أسطر تسجل عليها مختلف الأصول والخصوم لمختلف السنوات الثلاثة قيد التحقيق، وتشمل دراسة التغيرات الحاصلة في اصول وخصوم المؤسسة خاصة فيما يتعلق بالإملاكات، المؤونات، حركة العقارات و كذا فوائض القيمة المضافة.

• اعداد كشف المحاسبة : يعد هذا الكشف إنطلاق من جداول الحسابات والنتائج 3 سنوات المحقق فيها ويضم لوائح حسابات النتائج، كما يسمح من متابعة الأعمال و الأعباء ومعدلات الربح الاجمالي والقيمة المضافة وكذا الربح الصافي لكل دورة محاسبة.

• المرحلة الميدانية لعملية التحقيق:

بعد قيام المراقب بالأعمال الضرورية لإجراء عملية التحقيق المحاسبي يقوم بالانتقال لعين المكان وذلك بعد اعلان المكلف عن طريقة الاشعار بالتحقيق، وبعد انقضاء المدة المحددة يتم التقرب من مقر عمل المكلف لإجراء بعض المعانيات المادية التي قد تفقد قيمتها و المتمثلة في الاستفسار عن طبيعة العمل والنشاط الممارس مع زيادة أماكن تخزين العتاد وأدوات البناء ، الورشات والتي تسمح له بأخذ نظرة شاملة حول الوضعية الحقيقية للمؤسسة حيث يتم جمع كل المعلومات المتعلقة:

النشاط الرئيسي والثانوي للمؤسسة.

الوسائل المستعملة.

المشاريع المنجزة

زيائن المؤسسة التي تتعامل معهم

بإضافة الى كل هذا يجب على المحقق التأكد من الصحة الشكلية للمحاسبة ، وذلك بأنها تلم بجميع

الوثائق والمستندات القانونية التي ينص عليها القانون التجاري في المواد من 09 ل 11 والمتمثلة في

دفتر اليومية حسب المادة 09 واليوميات المساعدة مثل البنك، الصندوق المشتريات إلخ

و تتمثل في الغالب المشتريات المخزونات والأشغال قيد التنفيذ والمبيعات وفيما يلي نستعرض

من العمليات التي يمكن ان تتضمن بعض الأخطاء والثغرات:

على مفتشية الضرائب خلال الفترة 2019-2021

- فواتير الشراء غير مسجلة محاسبيا.
- إنجاز الأشغال بتحرير الفواتير مع التحقيق من قيمتها.
- استرجاع الرسم على القيمة المضافة TVA من خلال فواتير لا علاقة لها بالنشاط.

المطلب 2: نتائج التحقيق.

عدم تبرير طريقة تسديد الفواتير المذكورة في الجدول و خاصة بالمشتريات سنتي 2018 تم حسم

ريم على القيمة المضافة سنة 2019.

الجدول رقم (05): عدم تبرير طريقة تسديد الفواتير المذكورة في الجدول و الخاصة بمشتريات محققة

سنتي 2018 و المقرر في 2019.

رقم الفاتورة	التاريخ	المورد	HT المبلغ	رق م	تاريخ الحسم
0028	2018/03/30	OUNIS RIYAD	215.307	40.908	2019/01
0033	2018/04/30	//	216.038	41.047	//
0045	2018/07/31	//	205.440	39.033	//
0058	2018/08/31	//	228.445	43.404	//
0072	2018/10/31	//	229.087	43.526	//
0082	2018/11/30	//	159.965	30.393	//
436	2018/08/19	SARL CMMC	1.834.863	165.137	//
0033	2018/12/19	EURL ALTI MED	2.083.200	395.808	//
687	2018/11/06	EURL SETIF PIPE	609.628	115.829	//
60331	2018/10/31	EPE GRANU EST SPA	150.633	28.620	//
385	2018/12/29		251.600	47.804	//
379	2018/12/17		251.828	47.847	//
376	2018/12/13		251.842	47.850	//
01	2018/02/28	MERABET MED EL AMINE	1.980.100	178.209	2019/02
02	2018/04/25	//	2.184.000	196.560	//
03	2018/06/25	//	1720.000	154.800	//
04	2018/08/26	//	2.002.000	180.180	//

على مفتشية الضرائب خلال الفترة 2019-2021

2019/03	26.426	139.086	EPE GRANU EST SPA	2018/06/28	60155
2019/04	46.302	243697	SARL SONATRES	2018/05/13	1240
	1.869.683	9.840.436	المجموع		
	المجموع	غرامة 25%	مبلغ رقم المسترجع		
	2.337.103	447.420	1.869.683 =		

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على المعلومات مقدمة من مفتشية الضرائب.

من خلال معطيات الجدول نلاحظ أن هناك الجمع بين رقم الأعمال المصرح به في جدول حسابات النتائج و مبلغ مقدر ب 127707.168 دج و رقم الأعمال المصرح به في جدول المخزون بمبلغ قدره 121.174.108 و بالتالي

المجموع = الأرباح المصرح بها + رقم الأعمال المخفي.

المجموع = 127707.108 + 121.764108

المجموع = 5943.060 دج.

الجدول رقم (06): تبيين رقم الأعمال من الميزانية السنوية.

السنة	رقم الأعمال المصرح به	رقم الأعمال المعتمد	الفرق
2019	130.841.121	57941	130783180
2020	5.233.644	104672	5128972
2021	26.168.224	634047	25534177
المجموع	162242989	796660	161446329

المصدر: من إعداد الباحثان بناء على معلومات مقدمة من مفتشية الضرائب.

من خلال المعطيات الجدول نلاحظ أن هناك فرق بين الأعمال المصرح و رقم الأعمال المعتمد بين سنوات التحقيق الثلاث المقدر ب 161446329 دج يتم إخضاع هذا المبلغ على TVA و TAP.

الفرق = رقم الأعمال المصرح به - رقم الأعمال المعتمد به

الفرق = 161446329 - 162242989

الفرق = 796660 دج

ثانيا: مراقبة رقم الأعمال المقبوض خلال فترة التحقيق.

من خلال فترة التحقيق تم كشف وو توضيح رقم الأعمال من كشف الحسابات البنكية في فترة

التحقيق.

الجدول رقم (07): يبين رقم الأعمال المقبوض في السنوات الثلاث.

رقم الأعمال	السنوات
2159176	2019
5233644	2020
5534180	2021

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على معلومات مقدمة من المفتشية

من خلال الجدول نلاحظ أن المحقق توصل إلى وجود فارق في رقم الأعمال المقبوض في كل

سنة الذس كان له أثر على الرسم على القيمة المضافة و على الرسم على النشاط المهني.

ثالثا: دراسة المكلف و تبليغ النتائج النهائية.

(أ) دراسة رد المكلف

بعد استلام المكلف الإبلاغ الأولي لنتائج التحقيق يوم 2023/07/14 و منحه مهلة قدرها 30

يوم لإبداء ملاحظات حول نتائج التحقيق.

في دراستها لم يقم المكلف بتقديم أي ملاحظة خلال 30 يوما، اذا تعتبر النتائج الأولية المبلغة

النتائج النهائية.

(ب) الإبلاغ النهائي لنتائج التحقيق

بعد تكوين أسس لإخضاع قام المحقق بإبلاغ المكلف بوضعيته الجبائية للتوصل إليها نتيجة

التحقيق بتبليغ الممضي عليه وهذا بعد تقديمه للمدير الفرعي للرقابة الجبائية للإطلاع عليه من أجل

على مفتشية الضرائب خلال الفترة 2019-2021

التأثير عليه من قبل ارساله، حيث كان مفصلا بأرقام وجداول تسمح للمكلف بفهم التعديلات في الاسس والقواعد من أجل الرد عليها بملاحظات او قبولها ، و تم منح المكلف منذ 30 يوما من أجل ذلك يتم رفع دعوى ضد المكلف و تسجيله ضمن الملف الوطني للمدلسين، ونظرا لاكتشاف استعماله لطرق ومناورات تدليسية بهدف التهرب من دفع الضريبة، النقائص المكتشفة عند فحص الملف الجبائي.

(ت) ارسال الورد الفردي

بعد إرسال البلاغ النهائي للمكلف بنتائج التحقيق يقوم المحقق الجبائي بتحرير الورد الفردي و الذي يبين و يفصل الحقوق و العقوبات الواجبة دفعها.

و في الأخير يمكن تلخيص القوق النهائية المسترجعة خلال الفترة 2019-2021

الجدول رقم (04): ملخص عام للحقوق و الغرامات

البيان	الحقوق	الغرامات	الحقوق و الغرامات
الرسم على النشاط	2019	53.218	7.982
المهني TAP	2020	1046672	1.308
	2021	523364	19.626
المجموع		681.254	28.916
الرسم على القيمة	2019	674.096	168.524
المضافة TVA	2020	797.088	1.99272
	2021	1.411.747	352.936
المجموع		2882931	720732
			3603663

دراسة ميدانية لدور تقويم الأداء الضريبي في دعم التحصيلات الضريبية
على مفتشية الضرائب خلال الفترة 2019-2021

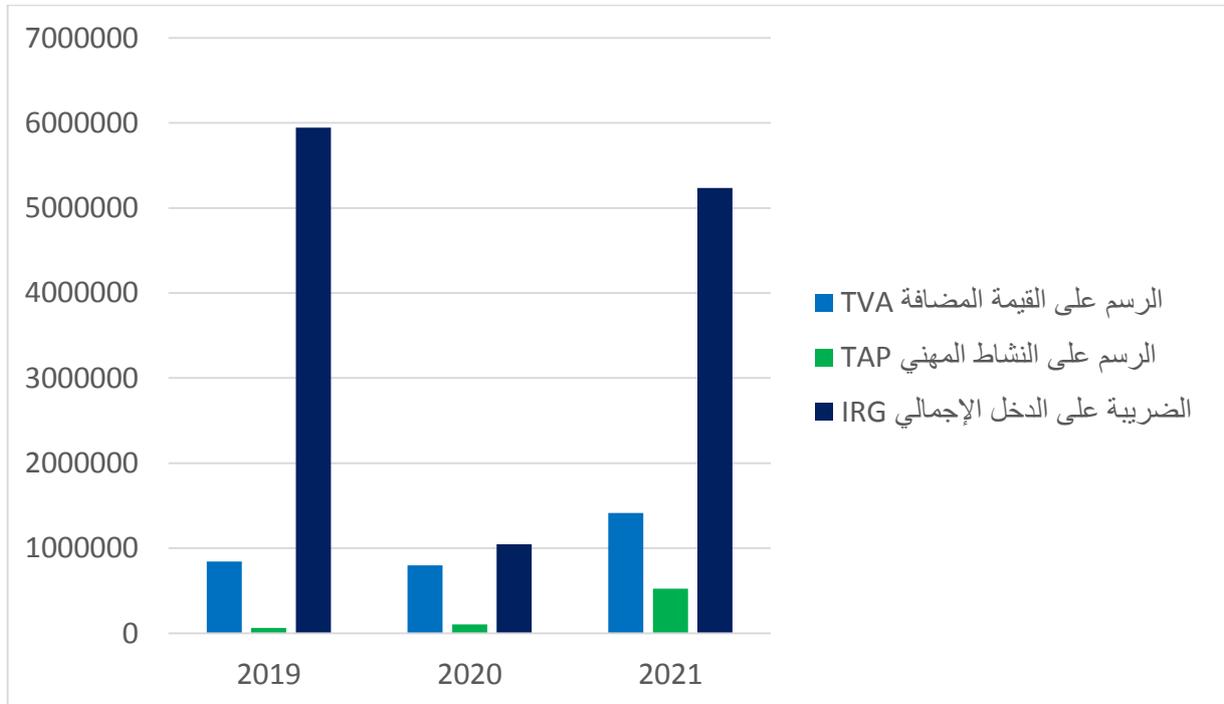
5878821	520.017	5.358.804	2019	الضريبة على الدخل
231681	46.336	185.345	2020	الإجمالي IRG
1992718	398.543	1.594.175	2021	
8103220	964896	7138324		المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بإعتماد على الوثائق المقدمة على مفتشية الضرائب.

من خلال الشكل التالي يمكننا القول أن التحقيق له دور فعال في ضبط الوعاء الضريبي للتحقيق

حيث يمكن استرجاع الحقوق المتهرب في دفعها حيث كانت أكبر هذه المبالغ في الوعاء الخاضع للرسم على النشاط المهني، على مدار السنوات التي تليها الضريبة على الدخل الاجمالي لتسجيل الرسم على القيمة المضافة أقل نسبة، وتدلل هذه النتائج على تمكن المحققين من التوصل الى استكشاف مختلف الأوعية الحقيقية و أيضا مختلف الإعفاءات و النقائص التي تحتويها تصريحات المكلفين بالضريبة.

الشكل رقم (05): المقارنة بين الحقوق المسددة و الحقوق المشككة.



المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على معلومات مقدمة من مفتشية الضرائب.

المطلب الثالث: حصيلة الضرائب المباشرة و غير المباشرة بعد اجراء عملية الرقابة.

بعد تواجدها بالمركز الجوارحي للضرائب ودراستنا لحالة الرقابة الجبائية والمتمثلة في التحقيق المحاسبي، نأتي إلى أن معرفة الحصيلة الاجمالية للضرائب المباشرة وغير المباشرة، وبعد ذلك تطبيق الرقابة الجبائية.

تم الأخذ بعين الاعتبار 3 سنوات الأخيرة وذلك لصعوبة الوصول الى السنوات القديمة بسبب عدم توفر نظام الكتروني في مصلحة الأرشيف.

وتتمثل الضرائب المباشرة الى:

- الرسم على النشاط المهني TAP.
- الضريبة على الدخل الاجمالي IRG.

أما الضرائب غير مباشرة فتتمثل في :

- الرسم على القيمة المضافة TVA

الجدول رقم (09): حصيلة الضرائب المباشرة و غير المباشرة بعد إجراء الرقابة الجبائية.

الضريبة على الدخل	الرسم على النشاط	الرسم على القيمة المضافة	
الاجمالي IRG	المهني TAP	TVA	
5.943.060	61200	842620	2019
1.046.728	104672	797088	2020
5.233.644	523364	1.411.747	2021

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على معلومات مقدمة من مفتشية الضرائب.

خلاصة الفصل الثالث

نختم الفصل الثالث بدراستنا التطبيقية لموضوع بحثنا والتي كانت بمفتشية الضرائب بولاية فرجوة باستخلاص الدور الكبير الذي تلعبه الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريب بتسخير جميع آلياتها لكشف الأخطاء أو التلاعبات التي يقوم بها دافعي الضرائب وفرض غرامات جزائية عليهم والتي من شأنها تخفيف الأثر المالي والاقتصادي السلبي في ظل النظام الضريبي الجزائري التصريحي ويتضح لنا من خلال بحثنا هذا الدور الهام والفعال للرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي عن طريق مختلف آلياتها وجميع الاجراءات التي تقوم بها والتي تؤدي الى الحد من مختلف عمليات الإحتيال والممارسات التدليسية، ولكن المشاكل التي تعاني منها الإدارة الجبائية تؤثر سلبا على جودة الرقابة المالية وتعيق فعاليتها بشكل كبير وهو الأمر الذي جعلها تساهم في الحد من نمو مشكلة التهرب الضريبي ولكن عدم القدرة على القضاء على هذه الظاهرة نهائيا.

الخاتمة

خاتمة

من خلال البحث والتحليل، وجدنا أن إعادة تقييم الأداء الضريبي يمكن أن يساهم بشكل كبير في زيادة التحصيلات الضريبية غيرعدة طرق من بينها تحسن الكفاءة التشغيلية و ذلك من خلال تبسيط الإجراءات، واستخدام التكنولوجيا بشكل أكثر فعالية ، وتحسين التنسيق بين الإدارة الضريبية .

إضافة إلى ذلك تعزيز الامتثال الضريبي أي عندما يصبح دافعي الضرائب، النظام العربي أكثر شفافية و عدالة يزيد الامتثال من قبل دافعي الضرائب ، مما يساهم في زيادة التحصيلات الضريبية و على الادارة القريبة مكافحة الفساد والتهرب الضريبي من خلال عمليات التقييم الصارمة ويمكن الكشف عن ممارسات الفساد وتعزيز نظم الرقابة، مما يقلل من التهرب الضريبي ويزيد من موثقية النظام كما يجب تدريب الموظفين وتطوير مهاراتهم ، فهذا يمكن أن ينعكس إيجابيا على أداء الهيئات الضريبية بالإضافة إلى ذلك، فإن إعادة تقييم الأداء الضريبي له دور فعال ومهم في تحسين النظام الضريبي بشكل عام وهذا من خلال الحصول على موارد إضافية لدعم الخدمات العامة والتنمية الاقتصادية وبالتالي تعزيز الثقة بين الحكومة والمواطنين.

أولاً: دراسة الفرضيات

من خلال الدراسة يمكننا التوصل إلى الفرضيات التالية:

• الفرضية الأولى

بعد تنفيذ عمليات إعادة التقييم أظهرت البيانات زيادة في معدلات التحصيل الضريبي و هذه النتيجة أدت الى تحسين العمليات والاجراءات التي أدت إلى جمع الضرائب بشكل أكثر كفاءة. كما أن زيادة التحصيلات العربية الناتجة عن إعادة التقييم ساهمت في توفير موارد مالية إضافية يمكن استخدامها

في تمويل الخدمات العامة.

بناء على هذه النتائج يمكن القول أن الفرضية التي تفرض أن " عملية إعادة تقويم الأداء الضريبي تساهم بشكل إيجابي في تحسين كفاءة التحصيل " قد تم تأكيدها من خلال أدلة و تحليل وأن هذه العملية لها تأثير إيجابي على كفاءة التحصيل و أنها تساهم في دعم خدمات الدولة.

• الفرضية الثانية

من خلال التحليل تبين أن الامتثال الضريبي من قبل الأفراد والشركات يلعب دورا مهما في كفاءة التحصيل عندما يكون هناك مستوى عال من الإمتثال تكون عملة التحصيل اكثر سلاسة وأقل تكلفة مما يؤدي إلى زيادة الكفاءة و تساهم سياسة الرقابة الفعالة في تعزيز هذا الإمتثال.

كما أظهرت بعض النتائج أن تقديم حوافز و مكافآت للأفراد والشركات الذين يمتثلون بشكل جيد لضوابط الضريبة ان يساهم في زيادة التحصيل.

بناء على هذه النتائج تبين إلى الإمتثال الضريبي من قبل الأفراد والشركات لهما تأثير كبير على كفاءة التحصيل الضريبي، السياسات القوية والشفافة في جانب الرقابة و المراجعة يؤدي إلى زيادة في كفاءة التحصيل ودعم موارد الدولة.

• الفرضية الثالثة

أظهرت الدراسة أن تحسين عملية التحصيل الضريبي بتوافق مع تطوير الموارد البشرية أي التدريب المستمر للموظفين و التركيز على نماء المهارات يساهم في تعزيز قدرتهم على التعامل مع مختلف الحالات الضريبية حيث يصبح الموظفون أكثر قدرة على حل المشكلات و تنفيذ السياسات الضريبية بشكل فعال.

بناء على هذه النتائج، يمكن القول أن الفرصة التي تربط بين تحسين عملية التحصيل وتطوير القدرات التنظيمية للمورد البشرية ورفع كفاءة الأداء الضريبي مع زيادة التحصيلات ودعم موارد الدولة، قد تأكدت من خلال الأدلة وتحليل.

ثانياً: نتائج الدراسة

على ضوء ما سبق تم الوصول إلى النتائج التالية:

1. ساهمت عمليات إعادة التقييم في تبسيط الإجراءات الفردية و زيادة جمع الضرائب.
2. إعادة تقييم الامتثال الضريبي من قبل الأفراد والشركات بفضل السياسات الأكثر وضوحاً وشفافية أدى إلى التقليل من التهرب الضريبي.
3. كشفت الدراسة عن تحسن في العلاقة بين الإدارات الضريبية ودافعي الضرائب نتيجة الإجراءات إعادة التقييم مما أدى إلى بيئة ضريبية أكثر إيجابية ومرونة.
4. شهدت ظاهرة التهرب الضريبي انتشاراً واسعاً في القرن الحالي، و يعود ذلك للآثار المتعددة التي أفرزتها التغيرات و التحولات الإقتصادية نتيجة التوجه نحو العولمة و سقوط الحواجز التجارية التي أدت إلى بروز أنواع و طرق جديدة للتهرب الضريبي.
5. زيادة التنسيق بين الإدارة الضريبية و مختلف المؤسسات و الإدارات الأخرى من شأنه أن يلعب دوراً هاماً في تفعيل دور الرقابة الجبائية و تعزيز استراتيجيات مكافحة التهرب الضريبي.

ثالثاً: توصيات واقتراحات

1. ربط الإدارة الضريبية بنظام معلوماتي حديث في كل عملياتها كالتصريح والتحصيل والرقابة وذلك من أجل تخفيف العبء على الأعوان الجبائين وتسهيل طرق أداء المكلف لواجباته الجبائية .

2. إزالة التعقيد وتبسيط التشريعات الضريبية وذلك يجعلها واضحة ومفهومة للمكلف وأعان الجبائين من أجل تخفيف الأعباء على كل منهما الذي يسببه التغير الدائم والمستمر لهذه التشريعات.
3. القيام بدورات تكوين لأعوان الإدارة الضريبية من أجل تعزيز كفاءتهم المهنية في مجال المحاسبة والجبائة.
4. توظيف المزيد من أصحاب الشهادات و الكفاءات في مجال المحاسبة و الجبائية من أجل مراقبة و تحقيق في أكبر عدد ممكن من الملفات.
5. ربط العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف وتوعيتهم بأن الضرائب تساهم بشكل كبير في تحقيق المنفعة العامة.

رابعاً: آفاق الدراسة

بعض الدراسات المحتملة للدراسات المستقبلية في هذا المجال:

1. تأثير تطبيق سياسات ضريبية محفزة على تحصيل الضرائب
2. دراسة أفضل الممارسات الدولية في مجال إعادة تقويم الأداء الضريبي.
3. تحليل تأثير التغيرات الديموغرافية و الإقتصادية على الكفاءة، التحصيل الضريبي.
4. هذه آفاق تمثل بعض الأفكار الممكن استكشافها في دراسات مستقبلية في مجال إعادة تقويم الأداء الضريبي، و يمكن توسيعها و تنويعها بناء على اهتمام و احتياجات البحثية المحددة.

قائمة المصادر و المراجع

قائمة المصادر و المراجع:

أولاً: المراجع باللغة العربية

1. الكتب

- 1- بلقاسم سلاطينية، إسماعيل قبرة، التنظيم الحديث للمؤسسة، الطبعة 2، دار الفكر للنشر و التوزيع، الجزائر 2008.
- 1- بوربيدة حميد، جباية المؤسسات، الجزائر، الطبعة الثانية، سنة 2007.
- 2- جهاد سعيد خصاونة، مساعد مدير عام دائرة الضريبة الدخل و المبيعات سابقا، علم المالية العامة و التشريع الضريبي بين النظرية و التطبيقية العلمي، دار وائل للنشر و التوزيع الأردن، عمان، الطبعة الأولى 2010.
- 3- حاج قويدر عبد الهادي، بشرى عبد الغني، أثر الرقابة الجبائية على حصيلة إيرادات الجباية العادية في الجزائر- دراسة قياسية خلال الفترة 2000-2017، مجلة بشائر الاقتصادية، جامعة أحمد داية أدرار، المجلد الخامس، العدد 02 أوت 2019.
- 4- حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية للنشر، بيروت، 1988.
- 5- حسن عواضة ، عبد الرؤوف قطيش، المالية العامة الموازنة للضرائب والرسوم، دار الخلود، 1995.
- 6- حسين عواضة و عبد الله الرؤوف قطيش، المالية العامة، دراسة مقارنة، منشورات الحلبي القانونية، الطبعة الأولى 2013.
- 7- د. محمد عباس محرزى ، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة ، الجزائر - 2004 .
- 8- دكتور عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر، عمان الطبعة الأولى 1432- 2011 .
- 9- دكتور عبد المجيد قري، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر و التوزيع، عمان. الطبعو الأولى 1432هـ - 2011م.
- 10- دويدار أحمد، دراسات في الاقتصاد المالي، منشأة المعارف.
- 11- رشام كهينة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
- 12- رفعت المحجوب، المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة.
- 13- زهير ثابت، كيفية تقييم أداء الشركات و العاملين، دار النهضة العربية، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى 2001
- 14- زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، الفتح للطباعة و النشر، لاسكندرية 2003.
- 15- ساعد نبيلة، الرقابة الجبائية و دورها في التحصيل الجبائي، دراسة حالة بمفتشية الضرائب بالأخضرية، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة علي محمد أو الحاج، البويرة 2014 - 2015.
- 16- سمير الشاعر، المالية العامة و النظام المالي الاسلامي، الطبعة الأولى، دار العربية للعلوم الناشر، لبنان، 2011.

- 17- السيد عبد الموللي، المالية العامة، جامعة القاهرة.
- 18- شرقي فاطمة الزهراء، أهمية تقويم و قياس الأداء الضريبي في دعم التحصيلات الضريبية، دراسة حالة ، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2012.
- 19- طرشي إبراهيم، التهرب الضريبي و آليات مكافحته، تخصص القانون العامة لأعمال جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، 2014، 2015.
- 20- عادل الفليح العلي، المالية العامة و التشريع المالي و الضريبي، دار الحامد للنشر و التوزيع، عمان، اللأردن، الطبعة الأولى، سنة 2007.
- 21- عادل علي، المالية العامة و القانون المالي و الضريبي، محكم بموجب كتاب عمادة البحث العلمي في جامعة إسراء، مكتبة الجامعة الشارقة، اثناء للنشر و التوزيع، عمان، الطبعة الثانية، 2011.
- 22- عباس عبد الرزاق، "التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي" دار الهدى عين ميله - الجزائر ط1، 2002.
- 23- عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، الطبعة الأولى، دار جرير للنشر و التوزيع، عمان، 2011.
- 24- عبد المنعم فوزي، المالية العامة و السياسات المالية، دار النهضة العربية، بيروت، 1972.
- 25- عدنان أحمد العابد، كشف التقدير الذاتي من قانون ضريبة الدخل (57) 1985 بحث مقدم لنقابة المحامين النظاميين لغاية التسجيل في سجل المحامين الأساتذة.
- 26- عزمي يوسف خطاب، الضرائب و محاسبتها، مكتبة المجمع العربي للنشر و التوزيع، عمان، الطبعة العربية الأولى، 2010م - 1431هـ.
- 27- علي زغود ، المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، الطبعة الأولى ، 2006 .
- 28- قدي عبد المجيد، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، دراسة تحليلية تقييمية، الطبعة الثالثة من ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.
- 29- محمد ساحل، المالية العامة، جسور للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، الجزائر 2017.
- 30- مراد مهيوبي، إجراءات تحصيل الضريبة أي فعالية، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات متعددة الجبائية المنعقدة بجامعة قلمة أيام 22/21 أبريل 2008.
- 31- مسيلي بلال، دور الرقابة الإدارية في التحصيل الضريبي، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة محمد أو لحاج، البويرة، 2019.
- 32- ناصر دادي عدون، إقتصاد و تسيير مؤسسة، دار المحمدية العامة، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان 1989،
- 33- ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة 2014 .

2- رسائل الماجستير

- 34- اسراء نايف محمد نور، استخدام بطاقة قياس الأداء المتوازن لتحسين أداء دوائر ضريبة الدخل في محافظات شمال الضفة الغربية، أطروحة استكمال لدرجة ماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين 2017.

- 35- بارزان علي خضر، تقويم أداء الإدارة الضريبية و علاقته بالحصيلة للضريبة، أطروحة ماجستير جامعة بغداد، 2008.
- 36- بلخوخ عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهريب والغش الضريبي، دراسة حالة ولاية باتنة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الح ق، فرع اقتصاد التنمية ، جامعة الحاج لخضر باتنة 2003 – 2004.
- 37- جمال صحراوي، أثر الإصلاح الضريبي على تمويل العجز الموازي - دراسة حالة الجزائر خلال (1990-2005)، رسالة ماجستير، جامعة شلف 2007.
- 38- داودي محمد، إدارة الجبائية و التحصيل الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2006 .
- 39- رحال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهريب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، دراسة حالة ولاية الوادي ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة 2006/2007.
- 40- ساعد نبيلة، " الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي " دراسة حالة : بمفثشية الضرائب بالأخضرية ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والمالية ، تخصص محاسبة وتدقيق ، جامعة أكلي محمد أو الحاج : البويرة ، 2014/2015 .
- 41- صالح بلاسكة، قابلية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم الإستراتيجية في المؤسسة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس سطيف، 2012.
- 42- طرشي ابراهيم . " التهريب الضريبي واسباب مكافحته "، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر و تخصص القانون العام للأعمال ، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، 2014/2015.
- 43- عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية، قياس و تقييم، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2001/2002.
- 44- العثماني مصطفى، نظم المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية " حالة الجزائر " ، (رسالة الماجستير في علوم التسيير ، فرع مالية ومحاسبة) ، جامعة المدية ، أكتوبر 2008 .
- 45- عمر تيمجددين آور، إستراتيجية التنوع في تحسين أداء المؤسسة الصناعية، مذكرة تخرج مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة خيضر بسكرة، الجزائر 2013.
- 46- عيسى بولخوخ ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهريب والغش الضريبي " دراسة حالة ولاية باتنة ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، فرع اقتصاد التنمية ، جامعة الحاج لخضر باتنة 2003/2004.
- 47- فاطمة محمد عبد الحافظ حسونة، أثر كل من الزكاة و الضريبة على التنمية الإقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2009.

- 48- قتال عبد العزيز ، "أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين " حالة الجزائر من 20030 الى 2008 ، رسالة ماجستير في علوم التسيير ، تخصص مالية ومحاسبة (جامعة المدية) ، 2009.
- 49- كحلة عبد الغني، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي ، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية للفترة (2000-2010)، (رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، تخصص اقتصاد ومالية دولية) جامعة المدية ، 2012.
- 50- محمد داودي، الإدارة الجبائية و التحصيل الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، أبو بكر بالقايد، تلمسان 2006.
- 51- معاشر مليكة ، اليات التهرب الضريبي " مذكرة لنيل شهادة الماستر ، جامعة د. طاهر مولاي سعيدة، 2015/2016.

3- رسائل الدكتوراه

- 52- ثابتي خديجة، دراسات تحليلية حول الضريبة و القطاع الخاص، دراسة حالة ولاية تلمسان، أطروحة دكتوراه، جامعة أبو بكر بالقايد تلمسان 2012.
- 53- سماح بوزيد، التهرب الضريبي، مذكرة تخرج دكتوراه، تخصص اقتصاد و تسيير المؤسسة 2000.
- 54- فاتح بو عجل، الرقابة الجبائية كالية للحد من الغش الضريب (2014-2010)، مديرية الضرائب لولاية ميلة، تخصص مالية و بنوك.
- 55- قاشي يوسف، واقع النظام الضريبي الجزائري و سبل تفعيله، أطروحة دكتوراه، كلية علوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة بومرداس، 2015.
- 56- فاشي يوسف، واقع النظام الضريبي الجزائري و سبل تفعيله، أطروحة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة بومرداس 2015 .
- 57- محمد جمام، النظام الضريبي و آثاره على التنمية الاقتصادية دراسة حالة الجزائر، رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، خصص علوم اقتصادية، جامعة منتوري محمد قسنطينة، السنة الجامعية 2009 - 2010.
- 58- محمد جمام، النظام الضريبي و آثاره على التنمية الاقتصادية، دراسة حالة الجزائر، رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة محمد منتوري قسنطينة، 2009 - 2010.
- 59- محمد حمر العين، أثر الضريبة على الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة- دراسة حالة لبعض المؤسسات الصغيرة و المتوسطة لولاية سطيف، أطروحة دكتوراه، جامعة الحاج لخضر، باتنة 2019.
- 60- محمد قريشي، التغيير التكنولوجي و أثره على الأداء المتوازن، أطروحة دكتوراه علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2014.
- 61- محمد لعلاو، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس و تحصيل الضرائب بالجزائر، رسالة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية - جامعة محمد لخضر، بسكرة 2014 - 2015.

62- محمد لعلاوي، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس و تحصيل الضرائب بالجزائر، رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014 - 2015.

4- المجلات و الجرائد

63- بلقايد إبراهيم، بوري شوقي، علاقة التحفيز بمستوى أداء العاملين دراسة ميدانية بالمؤسسة الوطنية للدهن لوحدّة وهران، مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 17، السداسي الثاني، 2017.

64- خالد الخطيب ، التهرب الضريبي، المجلد 16 ، العدد الثاني ، مجلة جامعة دمشق ، جامعة دمشق ، سوريا ، 2000.

65- سالم محمد شوابكة، قرار تقدير ضريبة الدخل و طرق الطعن فيه، مجلة الحقوق، جامعة الكويت، السنة 244، العدد الثاني.

66- سيليني جمال الدين، طالبي محمد ، أثر النظام الجبائي الالكتروني في الحفاظ على استقرار مردودية التحصيل الضريبي في ظل أزمة كورونا، دراسة حالة، نظام جبايتيك مديرية كبريات المؤسسات، مجلة الريادة، اقتصاديات الأعمال، جامعة بليدة، المجلد 07، العدد 02، جانفي 2021 .

67- عبد المالك فرهودة، الحداد بين الكفاءة و الفعالية، مفهوم و تقييم، مجلة العلوم الإنسانية، العدد الأول، نوفمبر 2001، جامعة بسكرة.

68- الفارس سليمان، تقويم الأداء في المؤسسات الاجتماعية، مجلة جامعة دمشق، المجلد 28 ، العدد الأول 2012.

69- الشيخ الداوي، تحليل الاسس النظرية لمفهوم الاداء، مجلة الباحث - عدد 07 / 2009 - 2010.

70- المجلة الجزائرية للعلوم القانونية الاقتصادية و السياسية، عدد 03/2011- مجلة تنشر فصليا عن كلية الحقوق، بن عكنون جامعة الجزائر

71- محمد عباس محرز، مجلة اقتصاديات الجباية و الضرائب، الطبعة الثالثة، دار هومة للنشر بوزريعة الجزائر، 2003 .

72- هشام ليرة، محمد الهادي، تقدير حالة التحصيل الضريبي و التنبأ للقيمة المستقبلية، دراسة حالة، الجزائر 2020، 1990، مجلة دراسة إقتصادية و مالية، جامعة حمة لخضر، الوادي، الجزائر، المجلد 10، العدد 3، 2017.

5- القوانين و الدلائل

73- الفقرة (أ) من المادة (26) من قانون ضريبة الدخل رقم (57) لسنة 1985 و تعديلاته و تعليمات إلزام الفئات معينة من المكلفين بتقديم كشوف الدخل السنوية تحت طائلة الغرامة.

74- الفقرة (أ) من المادة (29) من قانون ضريبة الدخل رقم (57) لسنة 1985 و تعديلاته.

75- الفقرة (ب) من المادة (26) من قانون ضريبة الدخل رقم (57) لسنة 1985 و تعديلاته.

76- الفقرة (ب) من المادة (28) من قانون ضريبة الدخل رقم (58) لسنة 1958 و تعديلاته.

77- الفقرة (ج) من المادة (26) من قانون ضريبة الدخل رقم (87) لسنة 1985، و تعديلاته و التعليمات رقم (2) لسنة (2022) تعليمات الإعفاء المؤقت من تقديم كشوف التقدير الذاتي.

78- القانون 90/36 المؤرخ في 14 جمادى الثانية عام 1411 الموافق لـ 31 ديسمبر سنة 1990 يتضمن قانون المالية لسنة 1991، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 57.

6- المراسيم و القرارات و التعليمات

79- المرسوم الرئاسي 20 - 442 مؤرخ في 15 جمادى الأولى عام 1442 هـ الموافقة لـ 30 ديسمبر 2020 المتعلقة بإصدار التعديل الدستوري لسنة 2020، العدد 82.

80- وزارة المالية المديرية العامة للضرائب، المادة 146 قانون الإجراءات الجبائية.

81- وزارة المالية المديرية العامة للضرائب، المواد 151، 152، من قانون الإجراءات الجبائية.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

82- Administration Integrating organisational Diagnosis to Achieve Systemic Congruence, Malaysia 2012

83- Ahmed I Ahmed hamidi - l'audit comptable et financier -édition Berti, Algérie, 2001

84- Bunexu lilian, Tax Performance Assessment in Scandinavian Countries, Lucian, University of Sibiu, Romania, 2015

85- Clinton Alley, Duncan Bently, the increasing Imperative of cross - Disciplinary Research in tax Administration, Journal of tax research, London, 2008.

86- Cours de fiscalité, école national des impôts, el Koliaa, 2000

87- Jean claud martinez la fraude fiscale paris 1984.013

88- Louis Trotabas, Jean- Marie, Cotteret, OP, cit, p59.

89- Maja klam, performance measurement fortes administration: the case of slovenia, international review of administration sciences, 2004

90- Muzainah Mansor, Ibidem Muzainah Mansor, Performance Management For A Tax

91- Robbins Stephen, Magazine organisation et travail, tome 10 ; le Nombre 01, 1990

92- Virgine G. Aldmer, performance- efficacité- efficience- les critères d'évaluation des politiques, cahier de recherche,

الملاحق

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F [1|9|6|5|4|3|0|2|0|1|7|8|9|1|7]

Désignation de l'entreprise :	
REMILI NOUREDDINE	
Activité	E.T.P.H
Adresse	CITE BOUROUH FERDJIOUA

الملحق 1

Exercice du : 01/01/2019 Au : 31/12/2019

COMPTE DE RESULTAT

Rubriques	2019		2018	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises				
Production vendue	Produits fabriqués			
	Prestations de services			
	Vente de travaux		188 649 444	80 567 772
Produits annexes				
Rabais, remises, ristournes accordés				
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes		188 649 444		80 567 772
Production stockée ou déstockée	127 707 168			20 399 680
Production immobilisée				
Subventions d'exploitation				57 410
I-Production de l'exercice		60 942 276		101 024 861
Achats de marchandises vendues				
Matières premières	26 226 793		53 581 684	
Autres approvisionnements	2 757 631		2 990 357	
Variations des stocks				
Achats d'études et de prestations de services				
Autres consommations	2 825 000		2 300 000	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats				
Services extérieurs	Sous-traitance générale	7 404 200		15 468 100
	Locations			
	Entretien, réparations et maintenance			
	Primes d'assurances	40 522		120 741
	Personnel extérieur à l'entreprise			
	Rémunération d'intermédiaires et honoraires	58 900		1 658 219
	Publicité			
	Déplacements, missions et réceptions			
	Autres services	149 453		267 260
	Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs			
II-Consommations de l'exercice	39 462 498		76 386 362	
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)	0	21 479 778	0	24 638 499
Charges de personnel	8 707 096		11 475 633	
Impôts et taxes et versements assimilés	864 964		1 636 713	
IV-Excédent brut d'exploitation	0	11 907 718	0	11 526 153

515/C5
(2023)

إشعار

بريد الجزائر
مصلحة البريد

بالاتلام
بالدفع

ختم البريد
المعيد للإشعار

اطلاقه 03

يعاد بالطريق الأسرع (جوي أو بري) مكشوف أو معفى من التخليص
توضع لصوقة أو بصمة "بالجو" زرقاء اللون على الإشعارات المعادة بالطائرة

الإسم أو العنوان التجاري

الشارع و الرقم

الجهة

البلد

الطبعة الرسمية: الجزائر

يستوفى من قبل مكتب المصدر	<input type="checkbox"/> مطبوع	<input type="checkbox"/> رسالة	<input type="checkbox"/> مادة مسجلة
	القيمة المصرح بها	<input type="checkbox"/> طرد	<input type="checkbox"/> رسالة
يستكمل في جهة المورد	القيمة	<input type="checkbox"/> حوالة دفع	<input type="checkbox"/> حوالة بريد
	الرقم	تاريخ الإيداع	مكتب الإيداع
الإسم أو العنوان التجاري للمرسل إليه أو ب ج			
الرقم و الرقم		الجهة و البلد	
ينبغي أن يوقع المرسل إليه أو شخص مخول له بقوانين بلد المورد بذلك على هذا الإشعار أو عون مكتب المورد إذا مانصت القوانين على ذلك و يعاد بأول بريد مباشرة إلى المرسل			ختم مكتب المورد
المادة المذكورة أعلاه تم			
<input type="checkbox"/> قيديها ب ج	<input type="checkbox"/> دفعها	<input type="checkbox"/> تسليمها	<div style="border: 1px solid black; width: 50px; height: 50px; margin: 0 auto;"></div>
توقيع العون	توقيع المرسل إليه	التاريخ	

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

ملحق 4

MINISTRE DES FINANCES

DEMANDE DE RENSEIGNEMENTS

Série C n° 2

DIRECTION GENERALE
DES IMPOTS

Envoyer la réponse
à l'adresse suivante

Direction des Impôts de
Wilaya d.....

A فرجوة le 18 janvier 2023

37 Jnan

L a l'honneur
de prier M
demeurant à
مقولة الى قبال
العصوية

Milou

inspection de

NIS : | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |

de vouloir bien lui fournir, le plus tôt possible, les
renseignements suivants :

DEMANDE	REPONSE
في إطار برنامج التوعية للخدمة المستمرة 2023 وعمدة بأحكام المادة 19 من قانون إجبارية آجال تقديم الزائفة والتبريرات للعمليات المحاسبية المدونة في تمبرياتكم المحاسبية لسنوات 2019، 2020، 2021، خلال 30 يوم للعلم آنت في حالة عدم تقديمكم للمعلومات المطلوبة قائلا للملحمة مضطرة الى تطبيق محتويات المادة 24 من قانون إجبارية آجال إجراء غرضه تلك في المختلف الرسوم والضرائب المدونة في ميثاق اعتبار للمعلومات المدونة في تمبرياتكم هذه المعلومات تعتبر مبنوية لتدبير وعاء الميزانية العامة ارساها في آقر آجال تقبلوا منا فائق الاحترام رئيسة المصلحة	A..... le

(suite au verso)

DEMANDE	REPONSE
<p data-bbox="263 1512 790 1568">Veuillez agréer, M l'assurance de ma considération distinguée.</p> <p data-bbox="422 1601 630 1635">Le chef d'Inspection</p>	<p data-bbox="1013 1568 1133 1601">(signature)</p>

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série C n° 4 Bis
الملاحق 06

MINISTRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

NOTIFICATION DEFINITIVE DE REDRESSEMENTS

STRUCTURE

Référence :

Accusé de Réception.
N°

M.

Activité / Profession:

Adresse

N° d'Article I.....

N° NIF I.....

A le

J'ai l'honneur de vous faire connaitre :

Qu'en l'absence d'une réponse dans le délai imparti à la notification de proposition de redressement N° du, il a été décidé de maintenir les redressements envisagés à votre encontre.

Que compte tenu de votre acceptation formelle reçue en date du, il a été décidé de maintenir définitivement les redressements envisagés dans la notification de proposition de redressements N° du

Qu'après examen de votre réponse reçue en date du à la notification de proposition de redressement N° du, par laquelle vous avez émis des observations relatives aux redressements envisagés, il a été décidé :

D'accepter partiellement les motifs et les justificatifs présentés.

De maintenir la totalité des redressements envisagés.

Les motifs pour lesquels vos observations et justificatifs n'ont pas été retenus sont explicités au verso.

Je vous informe, par ailleurs, qu'un rôle de régularisation sera établi à votre encontre, lequel peut être contesté dans le cadre d'une réclamation contentieuse, en application des articles 70 à 72 et 172 du Code des Procédures Fiscales.

Veuillez agréer, Madame / Monsieur, l'expression de ma considération distinguée.

SIGNATURE DU RESPONSABLE

Imp. Officielle, Alger (2020)

Série D - n° 37

الملاحقة 7

AVIS A PAYER DU ROLE INDIVIDUEL

N° :

Angle :

البلدية: طرابلس / طرابلس

مديرية الضرائب الولائية

M. (nom et prénom - Raison sociale)

Activité ou Profession :

Adresse :

Article d'imposition :

Numéro d'identification Statistique :

Numéro d'identification Fiscale :

(Les bases imposables et les droits sont arrêtés en dinars)

السيّد (الاسم) :

النشاط أو المهنة :

العنوان :

رقم البلدية :

رقم التصنيف الإحصائي :

رقم التصنيف الفعلي :

(Cachet d'identification)

IMPOTS - TAXES - DROITS ou Produits à Recouvrer	ANNÉE au titre de laquelle l'impôt est exigible	BASE Imposable (A)	BASE Imposée ou déclarée (B)	MONTANT réhaussement (C)	TAUX	DROITS RESULTANT		TVA déductibles	MONTANT des droits rappelés	PENALITES		TOTAL des droits et pénalités à payer
						De la base imposable	De la base imposée (Droits)			Taux	Montant	
IRG	2019	5281800	5281800	508319	0,11	575094,1	575094,1	0	575094,1	0,13	74762,23	649856,34
	2020	5281800	5281800	508319	0,11	575094,1	575094,1	0	575094,1	0,13	74762,23	649856,34
	2021	5281800	5281800	508319	0,11	575094,1	575094,1	0	575094,1	0,13	74762,23	649856,34
Majorations et Amendes (V-F-IRG)	2019	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
IBS	2019	5281800	5281800	508319	0,11	575094,1	575094,1	0	575094,1	0,13	74762,23	649856,34
Taxe APP	2019	5281800	5281800	508319	0,11	575094,1	575094,1	0	575094,1	0,13	74762,23	649856,34
Versement Forfaitaire	2019	5281800	5281800	508319	0,11	575094,1	575094,1	0	575094,1	0,13	74762,23	649856,34
Taxe de Comm	2019	5281800	5281800	508319	0,11	575094,1	575094,1	0	575094,1	0,13	74762,23	649856,34
Taxe sur l'Activité Professionnelle	2019	5281800	5281800	508319	0,11	575094,1	575094,1	0	575094,1	0,13	74762,23	649856,34
Taxe sur la Valeur Ajoutée	2019	5281800	5281800	508319	0,11	575094,1	575094,1	0	575094,1	0,13	74762,23	649856,34
Réintégration TVA/Achats	2019	5281800	5281800	508319	0,11	575094,1	575094,1	0	575094,1	0,13	74762,23	649856,34
Pénalités d'assiette/TVA	2019	5281800	5281800	508319	0,11	575094,1	575094,1	0	575094,1	0,13	74762,23	649856,34
Taxe sur achats	2019	5281800	5281800	508319	0,11	575094,1	575094,1	0	575094,1	0,13	74762,23	649856,34
E 2700 - Enregistrement	2019	5281800	5281800	508319	0,11	575094,1	575094,1	0	575094,1	0,13	74762,23	649856,34
E 2 - C 200 - Timbre	2019	5281800	5281800	508319	0,11	575094,1	575094,1	0	575094,1	0,13	74762,23	649856,34
C 1 - B - 00 - TF et TA	2019	5281800	5281800	508319	0,11	575094,1	575094,1	0	575094,1	0,13	74762,23	649856,34
C 1 - F - 00 - Impôt sur le Patrimoine	2019	5281800	5281800	508319	0,11	575094,1	575094,1	0	575094,1	0,13	74762,23	649856,34
TOTAL GENERAL DU ROLE									11900000	439919	2128000	

Série D - n° 37 A

الملحق 9

ROLE INDIVIDUEL

Année:

موجبه لقرار منحة المنزلية

مديرية الضرائب لولاية

CODE ACTIVITE
DATE DE MISE EN RECOUVREMENT

DATE D'EXIGIBILITE

M. (nom et prénom - Raison sociale)
 Activité ou Profession :
 Adresse :
 Article d'imposition :
 Numéro d'identification Statistique :
 Numéro d'identification Fiscale :
 رقم الضريبة المهنية
 رقم الضريبة الإحصائية
 رقم الضريبة المهنية

RECETTE DES IMPOTS
(Cachet d'identification)

(Les bases imposables et les droits sont exprimés en dinars)

NUMERO Compte et ligne d'imputation	IMPOTS - TAXES - DROITS ou Produits à Recouvrer	ANNEE au titre de laquelle l'impôt est établi	BASE Imposable (A)	BASE Imposée ou déclarée (B)	MONTANT réduction (C)	TAUX	DROITS RESULTANT		T.V.A. deductibles	MONTANT des droits rappelés	PENALTES		TOTAL des droits et pénalités à payer
							De la base imposable	De la base imposable (Deductions)			Taux	Montant	
201 001 L1	IRG	2019	10000	10000	0	100%	10000	0	10000	0	0	10000	
M1	Majorations et Amendes (V.F.+IRG) IBS	2019	0	0	0	0%	0	0	0	0	0	0	
500 026 C	Versement Forfaitaire n° Taxe de For	2019	5394119	5394119	0	100%	5394119	0	5394119	0	0	5394119	
500 026 A	Taxe sur l'Activité Professionnelle	2019	5394119	5394119	0	100%	5394119	0	5394119	0	0	5394119	
500 020	Taxe sur la Valeur Ajoutée	2019	4193200	4193200	0	100%	4193200	0	4193200	0	0	4193200	
201 004/E	Réintégration TVA/Achats Pénalités d'assiette TVA Taxe sur achats E 2700 - Enregistrement E 2 - C - 200 - Timbre C 1 - B - 00 - TF et TA C 1 - F - 00 - Impôt sur le Patrimoine	2019	2030	2030	0	100%	2030	0	2030	0	0	2030	
TOTAL GENERAL DU ROLE										1690000	439900	2129900	

108
الملحق

A le Le Chef d'inspection, Cachet, Signature,	Arrêté le présent rôle à la somme de : A le Le Directeur des Impôts de Wilaya, Cachet, Signature,	Prise en charge par le Receveur des Impôts Numéros des Comptes-Lignes et sous lignes 201 001 L1 201 001 M1 201 004 E 500 028 A C / Total du Rôle						
EMARGEMENT DES PAIEMENTS EFFECTUES ET SITUATION DES RESTES AU 31/12 DE CHAQUE ANNEE								
QUITTANCE	IMPOT PAYE	COMPTE-LIGNE et sous-ligne d'imputation	DROITS SIMPLES	PENALITES de Recournement	SOLDE Au : 31/12/.....	SOLDE Au : 31/12/.....	SOLDE Au : 31/12/.....	Annotation des poursuites etragées Calendrier de Paiement souscrit le : A raison de DA par mois Avis officieux de saisie N° du Commandement à payer N° du Signifié le à Décision de fermeture N° du Exécutée le période Avis à tiers détenteur N° du Signifié le à Main-levée N° à Saisie N° à Vente du P.V. de Carence N° du E.C.I. N° à C.A.S. N° du C.N.V. N° du