



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم الاقتصادية والتجارية



المرجع :/2021

المهيدان: العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

فرع: علوم التسيير

التخصص: إدارة مالية

مذكرة بعنوان:

التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية ومساهمته في تحسين الإيرادات الضريبية - دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية ميله ما بين 2015-2018-

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير (ل.م.د)

تخصص " إدارة مالية "

تحت إشراف:

عاشوري نعيم.

إعداد الطلبة:

- ديب إكرام.

- بوصبع ليلى.

لجنة المناقشة

الصفة	الجامعة	اسم ولقب الأستاذ
رئيسا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله	
مناقشا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله	
مشرفا ومقررا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله	عاشوري نعيم

السنة الجامعية 2021/2020

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الشكر

شكر وتقدير

- بداية نشكر الله ونحمده على توفيقه لنا لإنجاز هذا العمل ونصلي ونسلم ونبارك على شفيعنا ونبينا محمد صلى الله عليه وسلم.

- نتقدم بأسمى عبارات الشكر والتقدير إلى فضيلة الأستاذ "عاشوري نعيم" لإشرافه على هذا العمل ووجهنا حتى تحقق المراد.

- ونوجه الشكر إلى موظفي مديرية الضرائب لولاية ميلة ونتقدم بالشكر لأعضاء لجنة المناقشة لقبولها مناقشة وتصويب هذا العمل البحثي.

- وفي الختام نشكر كل من ساعدنا على إتمام هذا العمل وشجعنا على البحث ولو بكلمة طيبة، إبتسامة أو دعاء ونقول للجميع جزاكم الله عنا خير جزاء.

الأهداء

علاء هدا

إهداء

حمد لله دائما وابدا، بعد معاناة طويلة ها انا اختتم مسيرتي الدراسية
أبي نلت ماتمنيته لي فقد قطفت زرعك الذي انبتته لي
أمي عزيزتي لقد كنت الباب الى الله فدعائك سهل علي الصعاب والهموم
اهدي تخرجي الى اخواتي فهن ملح الحياة فمن دونكن لا طعم لها ولا ذوق: سلمى،
وئام و رحاب

إلى الكتاكيت الصغار : براء عبد الله، جوري، سجي، رغد
إلى من كان داعما لي وسندا لي زوجي إبراهيم
إلى جدي الغالية رحمها الله أُمي ثانية، أنتي في قلبي غاليتي إلى أن التقى بك
إلى باقي أفراد العائلة الكريمة: رتاج، لينا، ندى، إيد، رزان وآية عمتاي حفظهم
الله، وأعمامي وأخوالي أدامهم الله
انتهت هذه المرحلة في حياتي والتي قدمت لي أشخاص أعتر
وافخر بمعرفتي لهن، فهن أروع ما صادفت في مشواري الدراسي:
أسماء، ليلي، رقية، بشرى، لينا، و وداد.

إكرام

إهداء

- الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على آداء هذا البحث ووفقنا في إنجازه والذي أهديه إلى:
- من أحاطه الله بالهبة والوقار إلى من أحمل إسمه بكل إفتخار إلى من ينير دربي "أبي الحبيب" أطال الله في عمره.
- إلى معنى الحب والحنان إلى من زينت حياتي بشموع الفرح إلى أغلى من عرفها قلبي "أمي الغالية" حفظها الله.
- إلى من أعدم سندي وقودتي في الحياة "إخوتي" حفظهم الله.
- إلى رمز الوفاء إلى من تحلو بهن الحياة "أخواتي" أسعدهن الله.
- إلى القلوب الطاهرة إلى أحلى هدية من الله "كتاكت العائلة" دتم في رعاية الله وحفظه.
- إلى من كانا معي على طريق النجاح والخير صديقتاي "إكرام، لينة" أدامكما الله لي.
- إلى كل من صادفت من بداية مشواري الدراسي إلى نهايته لكم ألف تحية وشكر .

إلى

فهرس المحتويات

الصفحات	العنوان
III	شكر وتقدير.
V	الإهداء.
VII	فهرس المحتويات.
XI	قائمة الجداول.
XIV	قائمة الأشكال.
XVI	قائمة الملاحق.
XVIII	قائمة الاختصارات.
XX	الملخص.
أ-هـ	مقدمة.
25-2	الفصل الأول: التحصيل الضريبي في ظل النظام الجبائي الجزائري.
2	تمهيد.
9-3	المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الضريبة.
3	المطلب الأول: مفهوم الضريبة.
5	المطلب الثاني: القواعد العامة للضريبة.
6	المطلب الثالث: التصنيفات المختلفة للضريبة.
21-9	المبحث الثاني: لمحة عن النظام الضريبي الجزائري.
9	المطلب الأول: مفهوم إصلاح النظام الضريبي وفتراته في الجزائر.
13	المطلب الثاني: أسباب وأهداف النظام الضريبي الجزائري.
15	المطلب الثالث: بنية النظام الضريبي الجزائري بعد إصلاح 1991.
24-21	المبحث الثالث: التحصيل الجبائي في ظل النظام الضريبي.
21	المطلب الأول: مفهوم التحصيل الضريبي.
22	المطلب الثاني: تحديد الوعاء الضريبي.
23	المطلب الثالث: طرق التحصيل الضريبي.
25	خلاصة الفصل.
56-27	الفصل الثاني: التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في ظل الرقابة الجبائية.
27	تمهيد.
37-28	المبحث الأول: الإطار العام للتهرب الضريبي.
28	المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي.

29	المطلب الثاني: أنواع وأساليب التهرب الضريبي.
33	المطلب الثالث: التهرب الضريبي (الأسباب، الآثار، طرق المكافحة).
41-37	المبحث الثاني: ماهية الرقابة الجبائية.
38	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية.
29	المطلب الثاني: أهداف الرقابة الجبائية.
40	المطلب الثالث: مظاهر الرقابة الجبائية.
55-41	المبحث الثالث: التحقيق الجبائي في الجزائر.
42	المطلب الأول: العامة أو الشاملة.
44	المطلب الثاني: الرقابة المعمقة.
48	المطلب الثالث: الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية.
56	خلاصة الفصل.
97-58	الفصل الثالث: دراسة ميدانية للتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية-مديرية الضرائب لولاية ميلة-
58	تمهيد.
90-59	المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية ميلة.
59	المطلب الأول: الهياكل المكلفة بالرقابة.
65	المطلب الثاني: بطاقة فنية لمديرية الضرائب لولاية ميلة.
91-72	المبحث الثاني: دراسة ملفات خاضعة للرقابة الجبائية.
72	المطلب الأول: دراسة حالة ميدانية للتحقيق المحاسبي والتحقيق المحاسبي المصوب.
85	المطلب الثاني: دراسة حالة ميدانية للتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية.
96-89	المبحث الثالث: تقييم وزن التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية ضمن الحصيلة الضريبية ما بين (2015-2018).
89	المطلب الأول: تقييم وزن التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية ضمن أنواع التحقيقات الأخرى ما بين (2015-2018).
94	المطلب الثاني: تقييم وزن التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية ضمن حصيلة الرقابة الجبائية.
97	خلاصة الفصل.
99	الخاتمة.

103	قائمة المراجع.
-----	----------------

قائمة الجداول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
01	تطور الإيرادات الجبائية العادية خلال الفترة 1991-1982 .	13
02	السلم التصاعدي لمعدلات IRG.	17-16
03	معدلات الرسم على النشاط المهني.	19-18
04	أوجه التشابه وأوجه الاختلاف بين الغش الضريبي والتهرب الضريبي .	29
05	التصريحات الخاصة بكل فئة من فئات IRG .	53-52
06	ملخص لأرقام الأعمال المفوترة.	75-74
07	ملخص لأرقام الأعمال المحصلة.	75
08	أرقام الأعمال المحصلة خاضعة للرسم على النشاط المهني.	76
09	الحقوق الناتجة عن الزيادة في رقم الأعمال.	77-76
10	الأرباح الصناعية والتجارية.	78-77
11	المداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الاجمالي.	78
12	الحقوق والزيادات المستحقة لجميع السنوات.	80-79
13	اعادة تصحيح رقم الأعمال.	83-82
14	أرقام الاعمال المحققة من الرسم على القيمة المضافة.	83
15	اعادة تصحيح الارباح الصناعية والتجارية.	84-83
16	الضريبة على الدخل الاجمالي.	84
17	تفصيل التعديلات والتقويمات.	85
18	الموارد والاستخدامات.	88-87
19	الضريبة على الدخل الاجمالي.	89-88
20	ملخص للحقوق والزيادات المتوصل اليها.	89
21	عدد الملفات الخاضعة لمختلف التحقيقات.	90
22	نوعية الأنشطة الخاضعة للتحقيق المحاسبي والمحاسبي المصوب.	91
23	الحقوق المكتشفة عن مختلف التحقيقات.	92
24	المبالغ المحصلة والباقية للحصول المتعلقة بالتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية.	73
25	المبالغ الواجبة التحصيل الناتجة عن بالتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية.	94
26	مساهمة حصيلة التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في	95

	التحصيل الضريبي	
--	-----------------	--

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
31	أنواع التهرب الضريبي.	01
42	أشكال الرقابة الجبائية.	02
60	الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمرجعات.	03
61	الهيكل التنظيمي العام لمفتشية الضرائب	04
62	الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات.	05
64	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب.	06
67	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب-مديرية الضرائب لولاية ميلة-	07
93	المبالغ المحصلة والمبالغ الباقية للتحصيل المتعلقة بالتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية.	08
95	نسبة المبالغ الواجبة التحصيل الناتجة عن التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية.	09
96	مساهمة حصيلة التحقيق المعمق في التحصيل الضريبي.	10

قائمة الملاحق

رقم الملحق	العنوان
01	إشعار بالتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية.
02	إشعار بالتحقيق في المحاسبة.
03	إشعار بالتحقيق المحاسبي المصوب.
04	نموذج التبليغ بالتقويم الأولي تبعا للتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية.
05	نموذج التبليغ بالتقويم الأولي تبعا للتحقيق المحاسبي.
06	نموذج التبليغ بالتقويم الأولي تبعا للتحقيق المحاسبي المصوب.
07	ميزان الاستخدامات والموارد.

قائمة الاختصارات

الاختصار	الدالة
DGI	المديرية العامة للضرائب Direction Générale des Impôts
DRV	مديرية الأبحاث والمراجعات Direction Des Recherches et Vérifications
TVA	الرسم على القيمة المضافة Taxe sur Valeur Ajoutée
TAP	الرسم على النشاط المهني Taxe sur l'Activité Professionnelle
IRG	الضريبة على الدخل الإجمالي Impôt sur le Revenu Global
IBS	الضريبة على أرباح الشركات Impôt sur les Bénéfices des Societies
VC	التحقيق المحاسبي Vérifications de Comptabilité
VP	التحقيق المحاسبي المصوب Vérifications Ponctuelle
VASFE	التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية Vérifications Approfondie de la Situation Fiscale d'Ensemble

المخلص

المخلص:

تعالج هذه الدراسة موضوع التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية ومساهمتها في تحسين الإيرادات الضريبية، استنادا إلى واقع النظام الجبائي الجزائري والتحديات التي يواجهها النظام في ظل عدة معوقات أبرزها ظاهرة التهرب الضريبي وما تفرزه من مخاطر على مستوى الاقتصاد الوطني بشكل عام وتدهور في حصيلة الخزينة العمومية بشكل خاص، حيث تعتبر الضريبة في العصر الحديث من أهم مصادر الإيرادات بالنسبة للدولة وقيامها بمختلف المشاريع التي تغطي حاجات المجتمع، وفي المقابل يوجد أشخاص مكلفين بدفع الضريبة ويسعون بشتى الطرق لتقليل من المبلغ الذي يقومون بدفعه أو ما يسمى بالتهرب الضريبي، بالإضافة إلى التطرق إلى مختلف آليات الرقابة الجبائية المنتهجة من أجل مكافحة التهرب الضريبي، ومن أهم أدوات وآليات الرقابة المستخدمة نجد التحقيق المعمق الذي يعنى بالمدخل المصرح بها من قبل المكلف بالضريبة هذا على الصعيد النظري، أما على الصعيد التطبيقي فقد تم اختبار فعالية التحقيق المعمق مقارنة مع التحقيق المحاسبي والمحاسبي المصوب مبديا أثره على تحسين الإيرادات الضريبية.

الكلمات المفتاحية: النظام الضريبي الجزائري، التحصيل الضريبي، التهرب الضريبي، الرقابة الجبائية، التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية.

Résumé :

Cette étude porte sur une étude approfondie de la situation budgétaire globale et de sa contribution à l'amélioration des recettes fiscales, sur la base des réalités du système fiscal algérien et des défis rencontrés par le système face à plusieurs obstacles, notamment le phénomène de l'évasion fiscale, les risques qu'il pose dans l'économie nationale en général et la détérioration des recettes du trésor public en particulier, D'autre part, il y a des personnes qui sont chargées de payer de l'impôt et qui, de diverses façons, cherchent à réduire le montant qu'elles paient, ce qu'on appelle l'évasion fiscale, ainsi qu'à s'attaquer aux divers mécanismes de contrôle obligatoire utilisés pour lutter contre l'évasion fiscale. L'un des instruments et mécanismes de contrôle les plus importants utilisés est l'examen approfondi du revenu autorisé par le contribuable en théorie.

Mots-clés : Le système fiscal algérien, Le recouvrement des impôts, Le évasion fiscale, Le contrôle obligatoire et enquête approfondie sur la situation fiscale globale.

مقدمة

مقدمة

يتطلب قيام الدولة بوظائفها المختلفة تدبير الموارد اللازمة لتغطية نفقاتها العامة وتمويل هذه الوظائف، وقد أدى تطور دور الدولة وازدياد النفقات العامة إلى تطور نظرية الإيرادات العامة بصفة عامة والجبائية بصفة خاصة باعتبارها من أهم الموارد المالية لمعظم الدول في الوقت الحاضر، لدى تحتل الدراسات الخاصة بالضرائب مكانة الصدارة في الدراسات المالية، ولا تأتي أهمية الضرائب كونها من أهم الإيرادات العامة للدولة فحسب، وإنما أيضا لما تثيره الدراسات الضريبية من مشاكل اقتصادية وقانونية واجتماعية بل سياسية أيضا، هذا من ناحية ولما ينتج عنها من آثار اقتصادية من ناحية أخرى، لهذا تنال الضرائب جل اهتمام الدارسين والباحثين في علم المالية العامة، وهذا ما دفع الإدارة الجبائية إلى محاولة وضع نظام ضريبي يتماشى مع مختلف المتغيرات ويواكب التطورات المفروضة على الدولة.

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

فالتهرب من دفع الضريبة يعد من أخطر وأبرز المشاكل الضريبية التي تعاني منها معظم الدول، كونه يؤدي إلى الإنقاص من موارد الخزينة العمومية ويشكل أحد المعوقات الأساسية للوفرة المالية بصفة خاصة والتنمية الاقتصادية بصفة عامة، مما يستدعي ضرورة مكافحة هذه الظاهرة والحد منها سواء على المستوى المحلي أو الدولي.

ومن هنا يأتي دور الرقابة الجبائية كوسيلة وقائية وردعية في آن واحد بغية تقويم الاعوجاج في تحصيل الضريبة والتخفيف من حدة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، نظرا لما تكتسبه هذه الأخيرة من عمل معاكس لمجرى السياسة الإصلاحية للجبائية في النظام الضريبي الجزائري، وضمان توزيع عادل للعبء الضريبي و حماية روح المنافسة النزيهة.

وحتى تمارس عملية الرقابة الجبائية بطريقة منظمة وجيدة تعتمد على مجموعة من الهياكل والأجهزة المخول لها القيام بالرقابة وتعزيزها، فقد خول المشرع الجزائري لأعوان هذه الأجهزة مجموعة من الصلاحيات والحقوق لأداء مهمتهم الرقابية، ومن أهم الطرق والأساليب التي تعتمد عليها الرقابة الجبائية التحقيق الجبائي المعمق الذي يختص بمراقبة الذمة المالية الإجمالية للأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي، كما يعتبر آلية فعالة في عملية الرقابة للتصدي لظاهرة التهرب الضريبي من قبل المكلف بالضريبة، لكن رغم كل الجهود المبذولة من طرف الدولة لمكافحتها إلا أن نسبة هذه الظاهرة في تزايد ضع لاختصاصها.

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

ما مدى مساهمة التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في تحسين الإيرادات الضريبية؟

ولتوضيح مختلف جوانب الإشكالية المطروحة نقوم بطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- فيما تتمثل طرق التحصيل الضريبي في الجزائر؟
- ما هي أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر؟
- هل يساهم التحقيق المحاسبي في تفعيل عملية التحصيل الضريبي؟
- هل يساهم التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في تحسين الإيرادات الضريبية؟

فرضيات البحث:

للإجابة على مجموعة الأسئلة الفرعية السابقة التي تضمنتها الإشكالية الرئيسية قمنا ببلورة

الفرضيات التالية:

- التحصيل الضريبي عبارة عن مجموعة من الأساليب المتخذة من طرف الإدارة الجبائية والمتمثلة في الأسلوب المباشر في التحصيل الضريبي وأسلوب الأقساط، وكذا أسلوب الحجز عند المنبع.
- لرقابة الجبائية ثلاثة أشكال هي الرقابة الجبائية على مستوى المفتشيات، الرقابة الجبائية المعمقة على مستوى الأجهزة المتخصصة، الرقابة الفئوية.
- يساهم التحقيق المحاسبي في تفعيل عملية التحصيل الضريبي.
- يساهم التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في زيادة الإيرادات الضريبية وكذا التخفيف والتقليل من ظاهرة التهرب الضريبي.

أسباب اختيار الموضوع:

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

- الرغبة الشخصية في معالجة البحث نظرا لارتباطه بمجال التخصص.
- محاولة تعميق المعارف في مجال الجبائية.
- نظرا لكون ظاهرة التهرب الضريبي ظاهرة عالمية، كما أنها من بين أهم انشغالات المشرع.
- محاولة تصور آليات تفعيل الرقابة الجبائية من خلال التحقيق الجبائي المعمق.
- إثراء المكتبة الجامعية بهذا البحث المتواضع.

أهمية الدراسة:

يستمد البحث أهميته من المكانة التي تحتلها الضريبة في الإقتصاد الوطني بشكل عام وفي تمويل الخزينة العمومية بشكل خاص، كما نجد أن ظاهرة التهرب الضريبي من أبرز العقبات التي تواجهها الدولة مما يستدعي ضرورة التصدي لها برسمها وتنفيذها لمختلف سياساتها ومما لا شك فيه أن الرقابة الجبائية تسعى جاهدة للحد أو التخفيف من هذه الظاهرة، ومحاولة إبراز الدور الهام لعملية التحقيق الجبائي المعمق في الرقابة الجبائية.

أهداف الدراسة:

- نسعى من خلال هذا البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:
- إبراز مدى أهمية وفعالية الضريبة خاصة في مجال التنمية الاقتصادية.
 - تسليط الضوء على الرقابة الجبائية في الجزائر، من خلال التطرق لإطارها المفاهيمي، القانوني والتنظيمي.
 - محاولة إعطاء صورة عن التهرب الضريبي، وعرض أشكاله وطرق التصدي له.
 - محاولة إعطاء حلول عملية لتفعيل الرقابة الجبائية وعلى وجه الخصوص التحقيق المعمق بما يضمن تحسين عملية التحصيل الضريبي.

منهج الدراسة:

من أجل الإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة والتي تعكس إشكالية الدراسة والفرضيات المطروحة اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي، وذلك من خلال استعراض مختلف المفاهيم الأساسية سواء تلك المتعلقة بالضرائب والرقابة الجبائية، وظاهرة التهرب الضريبي بما يتوافق مع طبيعة البحث، ثم القيام بالدراسة التطبيقية للبحث، تجسيدا لكل ماتم وصفه على أرض الواقع بهدف التحليل واستخلاص أهم الملاحظات والنتائج.

حدود الدراسة:

تحدد دراستنا لموضوع البحث من خلال المحدد المكاني والمتعلق بمديرية الضرائب للولاية ميلة، أما المحدد الزمني فيتعلق بالفترة الزمنية التي تمت فيها دراسة الحالة وهي الفترة الممتدة بين 2015-2018.

خطة الدراسة:

وقد اقتضت عملية معالجة موضوع التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية ومساهمته في تحسين الإيرادات الضريبية ومن هذه الزاوية تم تقسيمه إلى ثلاثة فصول، تسبقهم مقدمة وتليهم خاتمة تضمنت تلخيصا عاما وعرض نتائج واختبار للفرضيات التي جاءت في مقدمة البحث، وفي الأخير قدما مجموعة من التوصيات التي نعتبرها ضرورية، بالإضافة إلى تحديد آفاق البحث في هذا الموضوع بهدف بعث البحث المتواصل، وللإجابة على الإشكالية المطروحة وكذا اختبار صحة الفرضيات الموضوعة قيد الدراسة وبهدف الإلمام بكل جوانب الموضوع، تناولنا في الفصل الأول عموميات حول الضرائب، النظام الضريبي الجزائري ومختلف تطورات من أجل الوقوف عند البنية الحالية له، كما تطرقنا إلى عملية التحصيل.

أما في الفصل الثاني فقد كان عنوانه التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في ظل الرقابة الجبائية، فتم التطرق فيه إلى ظاهرة التهرب الضريبي عامة لهدف الوصول إلى سبل العلاج والتي من بينها نجد الرقابة الجبائية، التي تطرقنا إلى مفاهيمها الأساسية ومختلف أشكالها وإطارها التنظيمي

والقانوني، أما في الفصل التطبيقي فيتعلق بالدراسة الميدانية للبحث والتي كانت بمديرية الضرائب لولاية ميلة وتم فيها دراسة ثلاثة حالات مختلفة لملفات خاضعة للرقابة الجبائية لإثراء عملية البحث وتحليل وتفسير النتائج المتوصل إليها بهدف اختبار صحة الفرضيات والإجابة على إشكالية البحث.

الدراسات السابقة:

من الدراسات السابقة والتي تناولت ما يلي:

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

ولقد تم دراسة هذا الموضوع في ثلاثة فصول أولها تم التطرق فيه إلى الرقابة الجبائية في ظل النظام الضريبي الجزائري والذي تم فيه تقديم النظام الضريبي الجزائري بشكل عام وظاهرة التهرب الضريبي بهدف الوصول إلى سبل العلاج من بينها نجد الرقابة الجبائية التي تطرق إلى مفاهيمها الأساسية وإطارها التنظيمي والقانوني، أما فيما يخص الفصل الثاني فقد تناول التدقيق المحاسبي، والفصل الأخير تناول فيه دراسة ثلاثة حالات متنوعة لملفات خاضعة لعملية الرقابة الجبائية لإثراء عملية البحث. وعلى الرغم من اختلاف هذه الدراسة عن دراستنا إلا أنها أفادتنا بهذا البحث من الجانب النظري والتطبيقي، ومن هذا المنطلق أعطينا هذه الدراسة تصورا أوليا لكيفية عمل المراقبين الجبائيين، والتعرف على كيفية معالجة مواضيع مماثلة.

الدراسة الثانية: رحال نصر، تحت عنوان "سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي دراسة مقارنة بين الجزائر، تونس والمغرب"، أطروحة دكتوراه علوم في علوم التسيير، جامعة محمد لخضر بباتنة، 2013-2014، والتي تدور إشكالية البحث حول: ما هو واقع ظاهرة الغش والتهرب الضريبي في دول المغرب العربي وما هي السياسات الناجعة والكفيلة بمكافحتها؟ وقد أفادتنا هذه الدراسة في بناء تصور لخطة البحث.

و لقد تم دراسة هذا الموضوع في أربعة فصول متتالية، أولها تم التطرق فيه إلى المشاكل الضريبية الدولية وضرورة التنسيق الضريبي لدول المغرب العربي، وكذلك ظاهرة التهرب الضريبي والغش الضريبي التي تناول مفاهيمها الأساسية ومعايير التفرقة بينهما في الفصل الثاني، وصولا إلى سبل العلاج من بينها نجد الرقابة الجبائية التي وضعها في الفصل الثالث بمختلف مفاهيمها وأشكالها وكذا إطارها التنظيمي والقانوني، أما فيما يخص الفصل الرابع فقد تطرق إلى سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي في الدول المغاربية الجزائر تونس المغرب.

وعلى الرغم من اختلاف هذه الدراسة عن دراستنا إلا أنها أعطتنا فكرة الإطلاق في الجانب النظري وكيف تتم عملية الرقابة الجبائية من أجل بناء الجانب التطبيقي لدراستنا.

الدراسة الثالثة: سليمان عتير، تحت عنوان "دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011-2012 حيث تدور إشكالية الدراسة حول: ما هو دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية؟.

ولقد تم دراسة هذا الموضوع في ثلاثة فصول أولها تم التطرق فيه إلى الجوانب النظرية للمعلومات المحاسبية وجودتها، كما تناول الفصل الثاني إسهامات الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية والذي تفرع فيه إلى مختلف طرق الرقابة الجبائية المطبقة على مستوى مفتشية الضرائب وعلى مستوى المديرية الولائية للضرائب.

أما فيما يخص الفصل الثالث فقد تناول دور الرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية الوادي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

وما يلاحظ عن هذه الدراسة أنها لم تتناول لا من قريب ولا من بعيد مساهمة التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في تحسين الإيرادات الضريبية، لكن أفادتنا في دراستنا في بناء خطة البحث من الجانب النظري حيث تطرقت إلى المفاهيم الأساسية للجبائية، التهرب الضريبي، الرقابة الجبائية ومختلف أنواعها بما فيها النوع المقترح لدراستنا.

صعوبات البحث:

مما لاشك فيه أن إنجاز أي عمل بحثي لابد وأن يلزم صاحبه عدد من الصعوبات، ومن أهم الصعوبات التي واجهتنا نذكر ما يلي:

- الوقت الذي يعتبر من القيود التي تحول بيننا وبين جمع المعلومات الخاصة بالبحث وبين الدراسة الميدانية .
- نقص المراجع في هذا المجال خاصة فيما يتعلق بالرقابة الجبائية والتحصيل الضريبي.
- صعوبات من حيث الإجراءات البيروقراطية لإدارة الضرائب، المتمثلة في عدم تقديم بعض الإحصائيات والمعطيات بحجة السرية المهنية.

الفصل الأول:

التحصيل الضريبي في ظل
النظام الجبائي الجزائري.

تمهيد:

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

ولا شك أن النظام الضريبي الجزائري قد تأثر كغيره من الأنظمة الضريبية في الدول المتخلفة بنفوذ الدولة إلى السيطرة عليها، وذلك أن الجزائر ومنذ استقلالها قد تبنت نظاما جبائيا مستمدا من النظام الفرنسي بكل ما يحمله من عدم المساواة بين المكلفين وهذا من أجل ضمان موارد مالية تضمن حسن سير الاقتصاد الوطني، واعتبار أن النظام الجبائي الجزائري يعتمد في أساسه على النمط التصريحي، بحيث أن المكلف يقوم بنفسه بوضع التصريح فإنه وبالمقابل يمنح المشرع للإدارة الجبائية الحق في مراقبة هذه التصريحات. وزيادة الضرائب تعتبر ظاهرة صحية، فهي تعتبر مؤشر للنمو الاقتصادي، فمنظومة الضرائب ركن أساسي في ميزانية الحكومة وأي مجتمع حديث على الرغم من اختلاف الأنظمة الجبائية التي عرفها النظام الضريبي الجزائري، وسنتطرق في هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كما يلي:

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الضريبة.

المبحث الثاني: لمحة عن النظام الضريبي الجزائري.

المبحث الثالث: طرق التحصيل الضريبي في الجزائر.

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الضريبة

تعتبر الضريبة من أهم الإيرادات الاعتيادية للدولة الحديثة ولم تشرع لتحقيق أهداف مالية فقط، بل أصبحت تستخدم في تحقيق أهداف أخرى نابعة من فلسفة الدولة وسنتطرق في هذا المبحث إلى تعريف الضريبة، خصائصها، أهدافها ومختلف تصنيفاتها.

المطلب الأول: مفهوم الضريبة

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

أولاً: تعريف وخصائص الضريبة

1- تعريف الضريبة: تعددت التعاريف الخاصة بالضريبة حيث عرفت على أنها:

التعريف الأول: الضريبة هي ذلك النظام التشريعي الموضوع حيز التطبيق لضمان الإيرادات وتغطية النفقات الخاصة بالدولة بصفة مستمرة.¹

التعريف الثاني: الضريبة هي فريضة مالية نقدية تستأديها الدولة جبرا من الأفراد بدون مقابل بهدف تمويل نفقاتها العامة وتحقيق الأهداف النابعة من مضمون فلسفتها السياسية.²

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

ومن خلال ما سبق يمكن إعطاء تعريف شامل للضريبة على أنها مختلف الضرائب التي تحصلها الدولة من الأشخاص سواء كانوا طبيعيين أو معنويين، لتمويل ميزانية الدولة.

2- خصائص الضريبة: من خلال التمعن في تعاريف الضريبة يمكننا استخلاص مجموعة من الخصائص تخص كل نوع، والتي يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

✓ **الضريبة مبلغ نقدي:** خلافا لما كان سائدا قديما حيث كانت الضريبة تفرض عينا ذلك نتيجة لعدم سيادة الاقتصاد النقدي، ومع التقدم الاقتصادي والاجتماعي وظهور عيوب الضرائب العينية وصعوبة جبايتها، أخذت الضريبة صفة الاستقطاع النقدي من مال المكلف.⁴

الضريبة إجبارية: إن صفة الإلزام في الضريبة ذات صبغة قانونية، بمعنى أن الإلزام هنا إجبار قانوني وليس معنويا يجد مصدره في القانون وليس في إرادة الأفراد أو الدولة.⁵

¹ محمود عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2003، ص 217.

² عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، ط2، دار إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص 119.

³ حميد بوزيدة، جباية المؤسسة، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص 08.

⁴ خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، ط3، دار وائل للنشر، الأردن، 2007، ص 146.

⁵ سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2009، ص 119.

✓ **الضريبة بدون مقابل:** يقوم المكلف بدفع الضريبة دون أن يحصل على نفع خاص يعود عليه وحده مقابل أداء الضريبة، ويدفع المكلف بالضريبة مساهمة منه كعضو داخل المجتمع في تحمل الأعباء العامة؛¹

✓ **الضريبة فريضة نهائية:** تجبى الضريبة بصفة نهائية، ويعني ذلك أن المكلفين بدفع الضريبة ليس لهم الحق في استرداد المبالغ التي دفعوها للخزينة العامة للدولة كضريبة ولا المطالبة بفوائد عامة باستثناء الحالة التي يدفع فيها المكلف مبلغ يزيد عن مقداره، حيث يحق له عندها مطالبة الإدارة الضريبية بردها وفي هذه الحالة تختلف الضريبة عن القرض العام حيث يتم استرداده مع فوائده من قبل المقرض؛²

✓ **الضريبة سنوية:** نرى أن الضريبة تكون على الإيرادات في السنة المالية مما يتناسب مع مبدأ السنوية، حيث أنه من المتعارف عليه بأن الدورة المالية غالبا ما تكون سنة؛

✓ **مكانة الضريبة:** أي أنها تكون خاضعة إليها جميع الدخول في الدولة بغض النظر عن جنسية المكلف كما أنه يخضع للضريبة كل شخص في الدولة يمارس نشاط؛

✓ **الضريبة تمكن الدولة من تحقيق أهدافها:** تعد الضريبة من أهم مصادر الإيرادات العامة على الإطلاق، لأنها تمكن الدولة من تحقيق أهدافها ويشمل الهدف الدائم الرئيسي للدولة الموارد التي تحتاجها لمواجهة نفقاتها والتي تحقق منافع عامة للمجتمع، كما أنها تحقق التوازن الاقتصادي والاجتماعي بين حقوق الأفراد وحقوق الخزينة العامة.³

ثانيا: أهداف الضريبة

إن غرض من الضريبة هو تحقيق المنفعة العامة كما أن لها أهداف أخرى تتمثل فيما يلي:

1- **الأهداف المالية:** الهدف المالي من أحد الأهداف الرئيسية والهامة لأي ضريبة فتأمين إيرادات دائمة من مصادر داخلية لخزينة الدولة أحد غايات السلطات الحكومية، ومن هنا نشأت قاعدة "وفرة حصيلة الضرائب " أي اتساع مطرح الضريبة بحث يكون شاملا لجميع الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين مع الاقتصاد قدر الإمكان في نفقات الجباية.⁴

2- **الأهداف الاقتصادية:** لم يقتصر دور الضرائب على تغطية النفقات العامة لتحقيق التوازن في الميزانية فقط بل انتقل إلى ادوار أخرى كالتأثير على النشاط الاقتصادي وهذا راجع إلى كونها أداة للتدخل في يد السلطة العمومية فتستعملها من أجل الاستهلاك والاستثمار.⁵

¹ قطاف نبيل، دور الضرائب والرسوم في تمويل البلديات، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص نقود وتمويل، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2008، ص 05.

² عادل العلي، مرجع سبق ذكره، ص 124.

³ محمد عباس محرز، دور الضريبة في تنمية وتطوير القطاع المالي و البنكي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، تخصص علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2000، ص 17.

⁴ أحمد زهير شامية، خالد الخطيب، المالية العامة، ط1، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 2012، ص 137.

⁵ رجال نصر؛ عوادي مصطفى، جباية المؤسسة بين النظرية والتطبيق، مكتبة بن موسى السعيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 13.

3- **الأهداف الاجتماعية:** تتمثل في تحقيق العدالة والمساواة الاجتماعية بين مختلف فئات المجتمع وذلك بمساهمة الأفراد في التكاليف والأعباء العامة كل حسب قدرته.¹

4- **الأهداف السياسية:** تؤثر في جانبين أساسيين هما:²

✓ **جانب داخلي:** تعتبر الضريبة كأداة في يد السلطة الحاكمة فهي تعد وسيلة هامة قصد حماية مصلحة هذه القوى المسيطرة على حساب باقي فئات المجتمع.

✓ **جانب خارجي:** تستعمل من أجل المعاملات التجارية مع بعض الدول عن طريق منح التسهيلات الجمركية كالإعفاءات وتقديم بعض الامتيازات الضريبية.

المطلب الثاني: القواعد العامة للضريبة

يقصد بالقواعد العامة للجباية مجموعة المبادئ والأسس التي يتعين على المشرع إتباعها ومراعاتها عند وضع أسس النظام الضريبي في الدولة، وهي قواعد ذات فائدة مزدوجة، فهي تحقق مصلحة المكلف بالضريبة من جهة ومصلحة الخزينة العمومية من جهة أخرى، أي مراعاة مصالح المواطن والدولة.

أولاً: قاعدة العدالة

ويقصد بالعدالة أن يوزع العبء المالي العام على أفراد المجتمع كل حسب قدرته، ويتطلب هذا ملائمة الضريبة من نوع وعائها، وتقدير الإعفاءات المناسبة للحالة الاجتماعية.

ثانياً: قاعدة اليقين

ويقصد بها أن تكون الضريبة معلومة واضحة للمكلف بشكل يقيني لا غموض فيه ولا إبهام، فمن الأهمية أن يعرف الفرد المخاطب بالقاعدة الضريبية مدى التزامه بها على وجه التحدي، وبصورة واضحة حتى يحدد موقفه منها ويعرف ما يلتزم به من الضرائب، سواء من حيث نوعيتها أو من حيث سعرها.³

ثالثاً: قاعدة الملائمة

ويقصد بها اختيار مواعيد وأساليب ملائمة ومناسبة لجباية الضريبة تتفق وطبيعة الضريبة من ناحية ظروف المكلفين والأنشطة الخاضعة لها من ناحية أخرى.⁴

رابعاً: قاعدة الاقتصاد في نفقات الضريبة

يجب أن تراعي الدولة في تحصيل إيراداتها الضريبية الاقتصاد في نفقات التحصيل، ذلك أنه كلما قلت نفقات التحصيل من رواتب الموظفين والمصاريف الإدارية والمكتبية كلما كان إيراد الضريبة كبيراً ومحققاً لفعاليتها كمورد هام تعتمد عليه الدولة.⁵

¹ محمد لعلاوي، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و

علوم التسيير، تخصص علوم اقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015، ص 09.

² محمد عباس محرز، مرجع سبق ذكره، ص 20.

³ حياة بن إسماعيل، تطوير إيرادات الموازنة العامة، ط1، دار الهندسية للطباعة، الجزائر، 2009، ص 15.

⁴ محمد طاقة، هدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، ط1، دار المسيرة، الأردن، 2010، ص 91.

⁵ حياة بن إسماعيل، مرجع سبق ذكره، ص 16.

المطلب الثالث: التصنيفات المختلفة للضرائب

نتيجة لتعدد الضرائب واختلاف أساليبها وآليات تحصيلها من المفيد تصنيفها في مجموعات متجانسة باستخدام معايير معينة، ويساعد هذا التصنيف على التحليل إذ قد تكون بعض التصنيفات أكثر من غيرها ملائمة في بعض أنواع التحليل. من أهم هذه التصنيفات ما يلي:

أولاً: التصنيف القائم على أساس طبيعة الضريبة

وفقاً لهذا المعيار يمكن تصنيف الضريبة إلى الضريبة مباشرة والضريبة غير مباشرة:

1- **الضريبة المباشرة:** وهي كل اقتطاع قائم مباشرة على الأشخاص أو الممتلكات، والذي يتم تحصيله بواسطة قوائم اسمية والتي تنتقل مباشرة من المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية، والتي تعتبر كضرائب ذات مؤشر تمس الملكية، المهن والدخل.¹

✓ خصائص الضريبة المباشرة:

وتتمثل خصائص الضرائب المباشرة في:²

■ المزايا:

- تحقيق العدالة في توزيع العبء الضريبي بين أفراد المجتمع لأنها ترتبط مع القدرة على الدفع؛
- تعتبر الضريبة شخصية أي أنها تأخذ بعين الاعتبار الظروف الشخصية للمكلف؛
- تعتبر من الأدوات الفعالة في إعادة توزيع الدخل والثروة بين فئات المجتمع.

■ العيوب:

- حصيلاتها تتأخر في الوصول إلى خزينة الدولة لأن تقدير الوعاء الضريبي يتأخر؛
- ثقل عبئها على المكلف لأنه يشعر بأنها نتيجة لوضوحها؛
- يدفع المكلف مبالغ كبيرة في نهاية السنة المالية مما ينتج عنها عدم الملائمة للمكلف.

2- **الضريبة الغير مباشرة:** وهي اقتطاعات تفرض على الاستهلاك من بينها تلك المتعلقة بالضرائب على الإنفاق مثل الرسم على القيمة المضافة، فهي تقع في معظم الأحيان على عناصر الاستهلاك أو الخدمات المقدمة وبالتالي يتم تسديدها بطريقة غير مباشرة من طرف الشخص الذي يود استهلاك هذه الأشياء أو استعمال الخدمات الخاضعة للضريبة مثل الضرائب على الواردات، الصنع، البيع النقل، حقوق التسجيل، الطابع... الخ.³

✓ خصائص الضريبة الغير مباشرة:

وتتمثل خصائص الضرائب الغير مباشرة في:⁴

■ المزايا:

¹ محمد عباس محرز، **اقتصاديات المالية العامة**، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص 171.

² محمد حسين الوادي، زكرياء أحمد عزام، **مبادئ المالية العامة**، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2007، ص ص 61-62.

³ محمد عباس محرز، **مرجع سبق ذكره**، ص 171.

⁴ محمد حسين الوادي، زكرياء أحمد عزام، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 62-63.

الفصل الأول: التحصيل الضريبي في ظل النظام الجبائي الجزائري

- تعتبر أكثر ملائمة بالنسبة للمكلف لأنها تكون بنسبة قليلة وحسب حدوث الواقعة؛
 - سرعة جبايتها ووفرة التحصيل لأن تدفق الإيراد منها مستمر للخزينة؛
 - تعتبر من الأدوات المهمة في توجيه النشاطات الإنتاجية والاستثمارية في الاقتصاد القومي.
- العيوب:

- تتنافى مع مبدأ المقدرة على الدفع حيث لا تميز بين دافعيها ذو دخل مرتفع أو منخفض وبالتالي فهي غير عادلة، إلا أن بعض الدول تفرض ضريبة عالية على السلع الكمالية و ضريبة أقل على السلع الضرورية؛
- تساعد على زيادة قوى التضخم الاقتصاد لأنها تزيد من سعر السلع.

ثانيا: التصنيف القائم على مجال التطبيق

وفقا لهذا التصنيف تتم التفرقة بين الضريبة الحقيقية والضريبة الشخصية، وبين الضريبة الوحيدة والضريبة المتنوعة:

1- **الضريبة الحقيقية الضريبة الشخصية:** تقوم الضريبة الحقيقية على قيمة أو كمية المادة الخاضعة للضريبة مثل السلع، القيم، الدخول (المؤسسة)، فبعض الضرائب تحمل بالضرورة صفة الحقيقة مثل رسوم على رقم الأعمال، حقوق الجمارك، ضرائب على الاستهلاك، الضريبة العقارية.¹ وأما الضريبة الشخصية فهي الضريبة التي تأخذ بعين الاعتبار الأوضاع المالية والاجتماعية للمكلف عند فرض الضريبة، مثل الحالة الاجتماعية للمكلف، عدد الأولاد المعالين، وغيره مثل الضريبة على الرواتب والأجور.

2- **الضريبة الوحيدة والضريبة المتعددة:** تعتمد الضريبة الوحيدة على أساس فرض ضريبة موحدة على كافة مصادر الدخل المنصبة في وعاء ضريبي واحد، وتتميز الضريبة الوحيدة بمراعاتها للقدرة المالية الخاصة بالمكلف أفضل من الضريبة المتعددة، ومن مساوئها أنها لا تلاؤم الاقتصاد المعاصر وكذلك أنها غير عادلة.

وأما الضريبة المتعددة فتعتمد على أساس التمييز بين الدخول المختلفة وفقا لمصادرها، بحيث يتم فرض ضريبة نوعية مستقلة على كل مصدر من مصادر الدخل، ويكون لكل ضريبة مفروضة وعاء وسعر خاص بها، ويتميز هذا النوع من الضرائب بالمرونة وبالحد من التهرب الضريبي.²

ثالثا: التصنيف القائم على أساس ظروف وضع الضريبة

حسب معيار ظروف وضع الضريبة يمكن تصنيف الضريبة إلى ضريبة نسبية وضريبة تصاعدية.³

¹ محمد عباس محرز، مرجع سبق ذكره، ص 182-183.

² ياسر صالح الفريجات، المحاسبة في علم الضرائب، ط1، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 21-22.

³ محمد لعلاوي، مرجع سبق ذكره، ص 21.

1- **الضريبة النسبية:** هي الضريبة التي تفرض بمعدلات ونسب ثابتة لا تتغير مهما تغير الأساس الخاضع للضريبة ومثال ذلك الضريبة على أرباح الشركات التي تفرض بمعدل ثابت، كما تعد الضريبة النسبية غير عادلة حيث أنها تتجاهل الظروف الشخصية للمكلف بها وتمثل عبئا تقليديا على أصحاب الدخل الضعيف قد لا يشعر به أصحاب الدخل المرتفع، كما أن حصيلتها قليلة ولهذا اتجهت مختلف التشريعات الضريبية الحديثة إلى الأخذ بالطريقة التصاعدية وحصر الضريبة النسبية في مجال ضيق نسبيا.

2- **الضريبة التصاعدية:** وهي التي تفرض بمعدلات متصاعدة كلما زاد الأساس الضريبي، حيث اعتمدت معظم النظم الضريبية المعاصرة على الضريبة التصاعدية، نظرا للعديد من المزايا التي تتسم بها هذه الأخيرة من حيث كونها تراعي مبادئ العدالة والظروف الشخصية للمكلف ضريبيا، كما تعتمد كأداة لتقليل التفاوت بين مداخيل الأفراد، وتستخدم لمعالجة الأزمات الاقتصادية وخاصة في فترات الانكماش، فالضريبة التصاعدية تعيد توزيع الدخل الوطني لصالح الطبقات ذات الدخل المنخفضة مما يؤدي إلى ارتفاع الاستهلاك الوطني.

رابعاً: التصنيف الاقتصادي للضريبة

حسب معيار التصنيف الاقتصادي للضريبة يمكن تصنيف الضريبة إلى الضريبة على الدخل والضريبة على الثروة.

1- **الضريبة على الدخل:** إن الضريبة على الدخل تحتل مكانة رئيسية في الأنظمة الضريبية الحديثة لتضمنها لأوجه النشاط الاقتصادي المختلفة من حيث مختلف عناصر المداخيل من رأس المال سواء كان عقارا أو منقولا، وهو يتميز بالثبات والاستقرار إضافة إلى العمل المتمثل في القدرة الذهنية واليدوية للإنسان، طرحت جملة من التعريفات للدخل، حيث عرف الدخل بكونه الزيادة النقدية في قيمة السلع والخدمات التي يستهلكها الشخص خلال فترة زمنية معينة.¹

لتحديد الأساس الخاضع للضريبة الخاص بالدخل يجب التمييز بين:

✓ **الدخل الإجمالي:** يقصد به كل ما يحصل عليه الممول من إيراد نتيجة استغلاله مصدر من مصادر الثروة.

✓ **الدخل الصافي:** القيم النقدية التي يحصل عليها الممول مخصوما منها المبالغ التي يستلزمها استغلال مصدر الدخل، فهذا الدخل يعتبر أكثر دلالة على المقدرة التكاليفية للممول، حيث أن قاعدة العدالة تستلزم فرض ضريبة على دخل الصافي.²

2- **الضريبة على الثروة:** تعتبر ضريبة على الرصيد من الموارد الاقتصادية المملوكة في لحظة زمنية معينة وتفرض على أساسين:

¹ باهر محمد عليم، المالية العامة، ط5، مكتبة الآداب، 1998، ص 137.

² محمد لعلاوي، مراجع سبق ذكره، ص 23.

- ✓ حوزة هذه الثروات في شكل ملكية (ضريبة ممتلكات)؛
- ✓ على أساس انتقال هذه الثروات من شخص لآخر مثل ضريبة التركات.¹
- 3- **الضريبة على الإنفاق:** تحل الضرائب على الإنفاق مكانة بارزة في الأنظمة الضريبية المختلفة لكثرة حصيلتها إضافة إلى سهولة تحصيلها، وتوافقها مع مفهوم العدالة الضريبية لكل فرد ينفق دخله بالصورة الملائمة له وفي حدود احتياجاته.²
- وعليه تصنف الضرائب على الإنفاق إلى ما يلي:
- ✓ **ضريبة المبيعات:** تعتبر ضريبة المبيعات من أهم الآليات السياسية الضريبية في ترشيد الاستهلاك عن طريق توجيه الجزء الأكبر من الزيادة في الدخل إلى الاستثمار، وتقوم ضرائب المبيعات على الواقعة المنشأة لدين الضريبة المتمثلة في عملية البيع ولقد لجأت إليها العديد من الدول في مواجهة بعض الأزمات المالية ومتطلبات التنمية الاقتصادية.
- ✓ **الضريبة الجمركية:** تعتبر الضريبة الجمركية إحدى صور الضرائب غير المباشرة وضرائب الإنفاق حيث أنها تفرض على السلع والخدمات عند عبورها الحدود الجمركية دخولا وخروجا فإذا كانت الضريبة المفروضة على السلع والخدمات عند عبورها الحدود الجمركية دخولا تسمى ضرائب الواردات.³

المبحث الثاني: لمحة عن النظام الضريبي الجزائري

لعل أزمة النفط سنة 1986 كانت نقطة بداية للجزائر، على غرار البلدان التي تعتمد ميزات أساسا على دخول البترول لشروع في إصلاحات مست السياسة الاقتصادية المنتهجة آنذاك في أهدافها وفي أدواتها وكانت الضريبة إحدى هذه الأدوات التي خضعت لمنطق الإصلاح، لما تمثله ولو نظريا في أنها القناة الرئيسية لتعبئة الموارد المالية الضرورية المستعملة لتمويل تدخلات الدولة في المجتمع، وتم التفكير في جعلها الوسيلة المناسبة لمجابهة تقلبات دخول البترول المرتبطة بالتغيرات المفاجئة لأسعار هذه المادة الحيوية للأسواق العالمية.

لهذا قامت الجزائر بإنشاء لجنة وطنية لإصلاح النظام الضريبي سنة 1987، متكونة من موظفين في إدارة الضرائب بصفة خاصة و وزارة المالية بصفة عامة، خبراء و أكاديميون، قدمت مقترحاتها سنة 1989 تضمنت الخطوط العريضة للنظام الضريبي الجديد والتي رأى النور في بداية التسعينات.

المطلب الأول: مفهوم إصلاح النظام الضريبي وفتراته في الجزائر

نجد أن النظام الضريبي كان دوره يقتصر في العصور القديمة على تمويل خزينة الدولة وذلك من أجل تغطية الإنفاق الوطني، لكن ع تطور الحياة الاقتصادية والاجتماعية تطورت مهام الدولة وأصبحت

¹ محمد حسين الوادي، زكرياء أحمد عزام، مرجع سبق ذكره، ص 70.

² عبد الفتاح العامري، النظرية الضريبية، دار وائل للنشر، الاردن، 2007، ص 87.

³ محمد لعلاوي مرجع سبق ذكره، ص ص 26-27.

أكثر تعقيدا، مما جعلها تفكر في البحث على مصادر تمويل نظرا لتزايد أعبائها، فكان النظام الضريبي من أهم الوسائل لتوفير ذلك.

أولاً: مفهوم إصلاح النظام الضريبي

قبل عرضنا لمفهوم إصلاح النظام الضريبي الجزائري نتطرق لمفهوم النظام الضريبي باعتبار أن النظام هو مجموعة من العناصر و العلاقات إذ أن العناصر هي الأجزاء المكونة أما العلاقات فهي التي تربط العناصر المكونة لهذا النظام.¹

أما النظام الضريبي فيقصد به: مجموعة العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية التي يؤدي تراكبها معا وتفاعلها مع بعضها البعض إلى كيان ضريبي معين.²

مما سبق يمكن تعريف النظام الضريبي بأنه مجموعة من القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المختلفة انطلاقا من تحديد المادة الخاضعة للضريبة ثم حساب قيمة الضريبة وأخيرا وهو ما يعرف بالتنظيم الفني للضريبة.

وبهذا الصدد نوضح مفهوم إصلاح النظام الضريبي وهو التغيرات التي تطرأ على النظام الضريبي في الدولة لمواكبة التطورات الاقتصادية والاجتماعية أو لتحقيق خطط التنمية في مرحلة معينة من مراحل النمو ويمكن أن يكون الإصلاح الضريبي شاملا لكل هيكل ضريبي للدولة، وأن يكون هذا الإصلاح جزئيا لنوع معين من الضرائب أو لبعض أحكام الضريبة بعينها وهي عملية تتطلب دراسة متكاملة للنظام الضريبي السائد، ويتم الإصلاح الضريبي على مرحلتين أساسيتين هما التخطيط والتنفيذ وفي حالة عدم وجود واحد منهما لا يمكن وصفها بأنها عملية إصلاح ضريبي:³

✓ **التخطيط الضريبي:** وهو من الوسائل التي تستعملها الإدارة الناجحة للاستفادة من المزايا القانونية حيث تساعد على إتباع سياسة استثمارية معينة.

✓ **مرحلة التنفيذ:** حيث يتم تنفيذ كل الخطط والبرامج التي سبق وأن تم وضعها من قبل الجهات المختصة، وتتكلف الإدارة الضريبية بتنفيذها واسهر على السير الجيد للإصلاح.

ثانياً: إصلاح النظام الضريبي الجزائري

ولقد مر بفترات متمثلة في:

1- الفترة ما بين (1961-1977): إن أهم ما قامت به الحكومة بعد الاستقلال مباشرة هو إلغاء قوانين الجباية الصحراوية وذلك في جانفي 1963، مع إبقائها على القوانين الأخرى التي كانت مدونة في ثلاثة كتب وهي:

- **الكتاب الأول:** الذي يشمل مدون أبجدي للنشاطات والمهن الحرة.

¹مراد ناصر، **الإصلاح الجبائي وأثره في المؤسسة والتحرير الاستثماري**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 1998، ص 19.

²سيد سالم عرفة، **نظم المعلومات التسويقية**، ط1، دار الولاية للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص 49.

³سيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العثماوي، **اقتصاديات الضرائب**، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص 535.

- **الكتاب الثاني:** يشمل الضرائب المباشرة وقد قسم إلى إحدى عشر جزءا كل جزء مقسم إلى فصول.
- **الكتاب الثالث:** يشمل الرسوم على رقم الأعمال وقد قسم إلى تسعة أجزاء آخرها يتعلق بالرسوم الغير مباشرة الخاصة وكل جزء مقسم إلى فصول أما بقية الضرائب والرسوم فقد كونت في قوانين خاصة بها.¹
- ❖ **التعديلات التي مست الضرائب المباشرة:** التعديلات التي مست الضريبة المباشرة الأساسية على الإنفاق والتي تمثلت في:
 - إنشاء الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج، حيث ألغي تطبيقه سنة 1963، على العمليات القائمة بين المنتجين؛
 - رفع معدلات الضريبة المباشرة ما عدا الضريبة على مجموع الدخل 12% إلى 15% ، بالإضافة إلى رفع معدل الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية من 15% إلى 20%؛
 - في سنة 1965 تم إدخال نظام الاقتطاع من المصدر؛
 - في سنة 1969 تم إعفاء عدة قطاعات من الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج TUGP وهي القطاع الفلاحي، القطاع السياحي، القطاع السينمائي وقطاع الري؛
 - بالإضافة إلى أنه في نفس السنة أدمج قانون المالية على الأرباح الفلاحية والرسم على النشاط الفلاحي في ضريبة واحدة هي الضريبة الجزافية الفلاحية.
- ❖ **التعديلات التي مست الضرائب غير المباشرة:** تعلق هذه التعديلات بشكل خاص بالرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج وكذا حقوق الجمارك حيث تم رفع معدلات الضرائب على السلع الكيميائية:²
 - ففي سنة 1971 تم إحداث تقنية للرقابة الضريبية على الأرباح غير التجارية والتي كانت تهدف إلى إحكام الرقابة على المهن غير التجارية والغرض من ذلك مكافحة التهرب الضريبي وضمان الموارد المالية، إلا أن هذه التقنية ألغيت سنة 1972 لعدم فعاليته؛
 - في سنة 1972 ألغي قانون المالية الرسم العقاري على الأملاك المبنية بهدف تخفيض العبء على الفلاحين، أما بالنسبة للضريبة الجزافية الفلاحية فقد كان ردودها ضعيفا مما أدى إلى إلغائها سنة 1975.
 - في سنة 1975 إنشاء الضريبة على إيرادات الديوان والودائع والكفلات والتي عوضت الضريبة السابقة وهي ضريبة الأموال المنقولة IREM ؛
 - إنشاء ضريبة المساهمة الوحيدة الإجمالية والتي تفرض على المؤسسات الاشتراكية المعفية من الضريبة الفلاحية وذلك بموجب قانون 1977؛
 - تم إنشاء جدول جديد وذلك لحساب الضريبة على الرواتب والأجور سنة 1979 وحدد الحد الأقصى للأجور بـ 150.000 دج؛

¹ أحمد عبدون، تحليل الجباية العادية لاقتصاد الجزائر بدراسة قياسية للفترة 1976-2005، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2006، ص 57.

² جمام محمود، النظام الضريبي وأثاره على التنمية الاقتصادية، دراسة حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، جامعة منتوري، قسنطينة، 2009، ص 26.

- كما تم تعديل سلم الضريبة التكميلية على الدخل سنة 1977 ، وبذلك تم إلغاء السلم المنصوص عليه سنة 1976 .

2- **الفترة ما بين (1982-1991):** إن الإصلاحات الضريبية التي ظهرت قبل سنة 1992 كانت تقوم على أساس الموازنة العامة بين النفقات والإيرادات بتشجيع بعض النشاطات الاقتصادية وتحقيق العبء الضريبي على الممولين وتبسيط النظام تبعا للنظام الاقتصادي الذي يتجه إلى اقتصاد، ذلك ما دفع إلى وجوب تعديلات ضريبة جسدتها القوانين المالية المختلفة وهي كالتالي:¹

❖ أهم التعديلات الضريبية التي جسدتها قوانين المالية:

- سن إعفاءات ضريبية الغرض منها تشجيع الصادرات خارج المحروقات وتحقيق التوازن الجهوي؛
- تغيير هيكل الضريبة التكميلية على الدخل، حيث خفض الحد الأقصى من 80% إلى 50% و إنشاء جدول جديد للضريبة التكميلية، حيث أن المداخل التي تتجاوز 1.800.000 دج تخضع لنسبة 80 % في حين أن المداخل التي تزيد عن 330.000 دج تخضع لنسبة 50%؛
- إنشاء الرسوم الخاضعة التي جاء بها قانون المالية لسنة 1983 و إلغاء ضريبة المساهمة الوحيدة الإجمالية سنة 1984؛
- إنشاء ضريبة وحيدة فلاحية بالإضافة إلى إنشاء الطابع على شهادات التأمين للسيارات السياحية سنة 1985؛
- رفع معدل الضريبة على دخل الشركات من 4% إلى 6% سنة 1985؛
- في سنة 1988 استقادت وحدات الصيانة والترميم الصناعي من الإعفاء الضريبي على الأرباح لمدة ثلاث سنوات من تاريخ بدء النشاط؛
- في سنة 1989 تم تخفيض الضريبة على أرباح الشركات من 55% إلى 50% بالإضافة إلى إعفاء القطاع السياسي من الضريبة على الأرباح لمدة 6 سنوات من تاريخ الإنشاء للمؤسسة ومن بقية الضرائب لمدة 10 سنوات وفي سنة 1990 م تم ما يلي:
- إنشاء سلم جديد للضريبة التكميلية على الدخل المعفى من الضريبة بأقل من 18.000 دج وحدد أعلى معدل بـ 50 % التي تفوق 400.000 دج؛
- إنشاء الضريبة على الدخل الإضافي تتعلق بالمداخل التي يتلقاها الأجراء من نشاطات أخرى.
- إنشاء ضريبة سنوية على امتلاك الآلات المستعملة في قطاع البناء والأشغال العمومية وذلك بمعدل 10%؛
- سنة 1991 استقادت المؤسسات الصحافية إلى تقديم خدمات ثقافية و إعلامية من الإعفاء لمدة ثلاث سنوات من الضريبة على أرباح الشركات الصناعية والتجارية وذلك من تاريخ دخولها في النشاط؛

¹ العباس بهناس، فعالية السياسة الجبائية في ظل الإصلاحات الاقتصادية بالجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، الجزائر، 2005، ص ص 48-49.

الفصل الأول: التحصيل الضريبي في ظل النظام الجبائي الجزائري

- إعفاء الشركات التي تقوم بتربية الأسماك من الضريبة على الأرباح لمدة عشرة سنوات من تاريخ دخولها في النشاط؛
 - إعادة تشكيل جدول اقتطاع الضريبة على الدخل الإضافي حيث حدد الدخل المعفى بـ 2100 دج وحدد معدل 55% على الدخل الإضافي الذي يتجاوز قيمته 500.000 دج.¹
- ويمكن توضيح إيرادات الضريبة من 1982 إلى غاية بداية الإصلاح 1992 من خلال الجدول التالي:
- الجدول رقم 01: تطور الإيرادات الجبائية العادية خلال الفترة 1982 - 1991.**
- الوحدة: دج

السنة	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991
إيرادات الجبائية العادية	27.990	40.132	46.968	46.991	52.865	58.215	58.100	64.500	71.100	82.700

المصدر: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب لسنة 1992.

نلاحظ من الجدول أن الإيرادات الجبائية العادية في تزايد مستمر خلال كل فترة الدراسة إلا أنها لم تصل إلى المستوى المرغوب فيه.

المطلب الثاني: أسباب وأهداف النظام الضريبي الجزائري

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى معرفة أهم الأسباب التي أدت إلى إصلاح النظام الضريبي والأهداف الأساسية من هذا الإصلاح.

أولاً: أسباب إصلاح النظام الضريبي

يمكن تلخيص الأسباب التي دفعت الجزائر إلى القيام بالإصلاح الضريبي فيما يلي:²

- 1- **تعقد النظام الضريبي** : وهو ناتج عن كثرة الضرائب والرسوم واختلاف آجال تحصيلها مما نتج عنه صعوبة في تطبيق أحكامها من قبل إدارة الضرائب.
- 2- **ثقل الضغط الضريبي** : أو مستوى الضغط الضريبي وهو نسبة الإيرادات والنتائج المحلي الإجمالي ويعتبر الضغط الضريبي مرتفعاً في الجزائر مقارنة بالدول الأخرى.
- 3- **كثرة التغيرات** : نقصد بالتغيرات تلك التي مست هيكل الاقتصاد الوطني مثل هيكل استقلالية المؤسسات ثم الخصخصة.
- 4- **عدم ملائمة النظام الضريبي للمتغيرات الجديدة** : النظام الضريبي الجزائري قبل 1992 لم يكن ملائماً للتغيرات الجديدة والمتمثلة أساساً في الإصلاحات الاقتصادية ولم يكن يتماشى مع التطلعات الاقتصادية للمؤسسات الجزائرية.

¹ العباس بهناس، فعالية السياسة الجبائية في ظل الإصلاحات الاقتصادية بالجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، الجزائر، 2005، ص 48-49.

² حنان شلغوم، اثر الإصلاح الجبائي في الجزائر وانعكاساته على المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة منتوري، قسنطينة، 2011-2012، ص 13.

- 5- **التغيرات السياسية:** تغيرات الأوضاع السياسية لم يكن يتناسب مع الحزب الواحد المسير والموجه الوحيد للاقتصاد الوطني، غير أن التعددية الحزبية أصبحت لا تتماشى مع السياسة العامة للدولة.
- 6- **المعالجة غير الكافية لقضية العدالة:** رغم أن المبدأ الأساسي للضريبة هو تحقيق العدالة الاجتماعية، غير أن النظام الضريبي قبل الإصلاح كان يعاني من هذا المشكل وحمل أصحاب الدخل المنخفضة قدرا مرتفعا من الضرائب.
- 7- **عدم فعالية الحوافز الضريبية فقي توجيه الاستثمار:** تعتبر الحوافز الجبائية أداة للتأثير على سلوك المستثمرين، ونجد أن التحفيزات الضريبية في ظل النظام الضريبي السابق لم تكن فعالة في توجيه الاستثمار، لذلك كان لازما على الدولة إدخال امتيازات جبائية أخرى لتطوير الاستثمار.

ثانيا: أهداف إصلاح النظام الضريبي الجزائري

من أجل اتخاذ نظام ضريبي فعال ومرن يلبي متطلبات السياسة الاقتصادية الهادفة ويتفادى نقائص النظام القديم، جاء الإصلاح الضريبي سنة 1992 من أجل تحقيق الأهداف التالية:

1- الأهداف الاقتصادية:

و تتمثل أساسا في:¹

- توفير حوافز للقطاع الخاص وخلق جو المنافسة بين المؤسسات؛
- تحقيق نمو اقتصادي عن طريق ترقية الادخار وتوجيهه نحو الاستثمار الإنتاجي مع تخفيف الضغط الضريبي المفروض على المؤسسات، والناجم عن تعدد الضرائب من جهة وارتفاع معدلاتها من جهة أخرى؛
- إعادة توزيع الدخل بشكل عادل والعمل على حماية القوة الشرائية للعملة بتوظيف الضريبة وجعلها أداة من أدوات التحكم في التضخم نظرا لمعدلات التضخم العالية التي كان يعرفها الاقتصاد الجزائري آنذاك.

2- الأهداف الاجتماعية:

وتتمثل في تحقيق العدالة الاجتماعية بين المكلفين من خلال:²

- التمييز بين الأشخاص الطبيعيين والأشخاص المعنويين وإخضاع كل طرف لمعاملة خاصة؛
- توسيع تطبيق مختلف أنواع الاقتطاعات ومراعاة المقدرة التكبيلية للمكلف والتقليل من الإعفاءات؛
- المساهمة في تحقيق أهداف جهود اللامركزية السياسية والاقتصادية للوطن إدراكا من السلطات بأن هناك حالة من عدم التوازن الجهوي وتباين الاستفادة من جهود التنمية بين مناطق وجهات الوطن.

3- الأهداف المالية:

¹ راضية بختاش، الحماية وعلاقتها بالنمو الاقتصادي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005-2006، ص 125.

² أحمد جراج، النظام الضريبي الجزائري، تقييم الأداء وتحديات المرحلة المقبلة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2003-2004، ص 57.

- زيادة نسبة الجباية العادية في تمويل الميزانية العامة وبالتالي السعي نحو إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية؛
- جعل الجباية العادية تغطي نفقات تسيير الميزانية العامة للدولة.
- 4- **الاهداف التقنية:** تتمثل في: ¹
 - عصرنة الإدارة الضريبية؛
 - تبسيط النظام الضريبي.

المطلب الثالث: بنية النظام الضريبي الجزائري بعد إصلاح 1991

تعتبر الضرائب من الرسوم التي تفرضها الدولة على الأفراد أو الشركات لتمويل النفقات العامة وهي عادة أكبر مصدر لدخل الحكومات، وسوف نستعرض أهم الضرائب الموجودة في النظام الضريبي الجزائري.

أولاً: الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)

1- **تعريف الضريبة على الدخل الإجمالي:** هي ضريبة تفرض على مجموع الدخل الصافي المتحقق للمكلف بالضريبة من مصادر متعددة، ويعرفها المشرع الجزائري في المادة الأولى من القوانين المباشرة والرسوم المماثلة كما يلي: " تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة " المحدد وفقاً لأحكام المواد من 85 إلى 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.²

• **مكونات الدخل الصافي الإجمالي:**

الدخل الصافي الإجمالي من مجموع المداخل الصافية للأصناف الآتية:³

- أرباح مهنية؛
- عائدات المستثمرات الفلاحية؛
- الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية والغير مبنية، كما تنص عليها المادة 42 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛
- عائدات رؤوس الأموال المنقولة؛
- المرتبات والأجور والمعاشات و الربوع العمرية.

2- **مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي:** لكي يخضع الشخص للضريبة عموماً لابد أن يكون

شخصاً طبيعياً أو معنوياً وأن يكون له موطناً اعتيادياً في الجزائري يتوفر على موطن جبائي أو أن تكون له مداخل من مصادر جزائرية.

• **الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي:**

¹ راضية بختاش، مرجع سبق ذكره، ص 125.

² وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021، المادة 01، ص 10.

³ المادة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 10.

الفصل الأول: التحصيل الضريبي في ظل النظام الجبائي الجزائري

يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي ما يلي:

- ✓ الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم للجزائر؛
 - ✓ الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر وعائدتهم من مصدر جزائري.
 - يعتبر أن موطن التكليف موجود في الجزائر إلى:
 - ❖ الأشخاص الذين تتوفر لديهم مسكن بصفتهم ماليين له، أو منتفعين به، أو مستأجرين له؛
 - ❖ الأشخاص الذين لهم في الجزائر مكانة إقامتهم الرئيسية أو مركز مصالحهم الأساسية؛
 - ❖ الأشخاص الذين يمارسون نشاطا مهنيا بالجزائر سواء أكانوا أجراء أو لا.
- يعتبر كذلك أن موطن تكليفهم يوجد في الجزائر، أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم أو يكلفون بمهام في بلد أجنبي والذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخلهم¹.
- كما يخضع كذلك لضريبة الدخل سواء أكان موطن تكليفهم بالجزائر أم لا، الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية، الذين تحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخيل يحول فرض الضريبة عليها إلى الجزائر بمقتضى اتفاقية جبائية تم عقدها مع بلدان أخرى.²

• الأشخاص المعفيين من الضريبة على الدخل الإجمالي:

يعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي:³

- الأشخاص الذين يساوي دخلهم الإجمالي السنوي الصافي أو يقل عن الحد الأدنى للإخضاع الجبائي المنصوص عليه في جدول الضريبة على الدخل الإجمالي؛
- السفراء والأعوان الدبلوماسيون والقناصل والأعوان القنصليون من جنسية أجنبية عندما تمنح البلدان التي يمثلونها نفس الامتيازات للأعوان الدبلوماسيين والقنصليين الجزائريين.

3- الدخل الخاضع للضريبة: تم تحديد الدخل الخاضع للضريبة بالنص التالي: "تستحق الضريبة في كل

سنة على الإيرادات أو الأرباح التي يحققها المكلف بالضريبة أو التي يتصرف فيها خلال السنة نفسها".⁴

4- حساب الضريبة على الدخل الإجمالي: حسب المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،

تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي تبعا للجدول التصاعدي التالي:

الوحدة: دج

الجدول رقم 02: السلم التصاعدي لمعدلات IRG

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة (دج)
0%	لا يتجاوز 120.000 دج
20%	من 120.001 دج إلى 360.000 دج

¹ المادة 03، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 10.

² المادة 04، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 10.

³ المادة 05، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 10.

⁴ المادة 09، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 11.

30%	من 360.001 دج الى 1.440.000 دج
35%	أكثر من 1.440.000 دج

المصدر: المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 104.

تستفيد المداخل المذكورة في المادة 66 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في تخفيض نسبي من الضريبة الإجمالية، يساوي نسبة 40% غير أنه لا يمكن أن يقل هذا التخفيض عن 12.000 دج/سنويا ويزيد عن 18.000 دج/سنويا، (أي بين 1000 دج و1500 دج/ شهريا)¹.

ثانيا: الضريبة على أرباح الشركات (IBS)

1- **تعريف الضريبة على أرباح الشركات:** تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136، وتسمى هذه الضريبة " الضريبة على أرباح الشركات "².

2- **مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات:** تخضع الضريبة على أرباح الشركات:³

• **الشركات مهما كان شكلها و غرضها باستثناء:**

✓ شركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري، إلا إذا اختارت هذه الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات؛

✓ الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة بالأسهم، باستثناء الشركات التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات؛

✓ هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة والمعتمدة حسب الأشكال والشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الجاري بهما العمل؛

✓ الشركات والتعاونيات الخاضعة للضريبة الجزافية الوحيدة.

• **المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري**

3- **الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات:** مع مراعاة أحكام المادتين 172 و173 فإن الربح

الخاضع للضريبة هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات مهما كانت طبيعتها المحققة من طرف كل مؤسسة بما في ذلك على وجه الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول أثناء الاستغلال أو في نهايته.⁴

4- **حساب الضريبة على أرباح الشركات:** يحدد معدل الضريبة على أرباح الشركات كما يأتي:⁵

¹ المادة 104، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، **مرجع سبق ذكره**، ص 26.

² المادة 135، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، **مرجع سبق ذكره**، ص 32.

³ المادة 136، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، **مرجع سبق ذكره**، ص 32.

⁴ المادة 140، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، **مرجع سبق ذكره**، ص 34.

⁵ المادة 150، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، **مرجع سبق ذكره**، ص 39.

➤ 19% بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع؛

➤ 23% بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري، وكذلك الأنشطة السياحية والحمامات باستثناء وكالات الأسفار؛

➤ 26% بالنسبة للأنشطة الأخرى.

ثالثا: ضرائب ورسوم أخرى

بالإضافة إلى IRG، IBS هناك ضرائب ورسوم أخرى تتمثل في الرسم على القيمة المضافة، الرسم على النشاط المهني، إلى غير ذلك من الضرائب الأخرى.

1- **الرسم على النشاط المهني (TAP):** " يؤسس الرسم على المبلغ الإجمالي للمداخيل المهنية الإجمالية، أو رقم الأعمال بدون الريم على القيمة المضافة عندما يتعلق الأمر بالخاضعين لهذا الرسم المحقق خلال السنة".¹

يستحق بصدد:

✓ الإيرادات الإجمالية التي يحققها المكلفون بالضريبة الذين لديهم في الجزائر محلا مهنيا دائما ويمارسون نشاطا تخضع أرباحه بالضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف الأرباح الغير تجارية ما عدا مداخيل الأشخاص الطبيعيين الناتجة عن استغلال الأشخاص المعنويين أو الشركات التي تخضع كذلك للرسم بموجب هذه المادة؛

✓ رقم أعمال يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه بالضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح الصناعية والتجارية أو الضريبة على أرباح الشركات، ويقصد برقم الأعمال مبلغ الإيرادات المحققة على جميع عمليات البيع أو الخدمات أو غيرها التي تدخل في إطار النشاط المذكور أعلاه، غير أنه تستثنى العمليات التي تنجزها وحدات من نفس المؤسسة فيما بينها، من مجال تطبيق الرسم المذكور في هذه المادة؛

✓ بالنسبة لوحدات مؤسسات الأشغال العمومية والبناء، يتكون رقم الأعمال من مبلغ مقبوضات السنة المالية، يجب تسوية الحقوق المستحقة على مجموع الأشغال، على الأكثر عند تاريخ الاستلام المؤقت، باستثناء الديون لدى الإدارات العمومية والجماعات المحلية؛

✓ لا تطبق أحكام الفقرة السابقة في حالة مؤسسات الأشغال التي تقوم أيضا بعمليات الترقية العقارية.²

■ توزيع حصيلة الرسم على النشاط المهني:

الجدول رقم 03: معدلات الرسم على النشاط المهني

الرسم على النشاط المهني	الحصة العائدة للولاية	الحصة العائدة للبلدية	الصندوق المشترك للجماعات	المجموع
----------------------------	--------------------------	--------------------------	--------------------------------	---------

¹ المادة 219، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 55.

² المادة 217، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 54.

الفصل الأول: التحصيل الضريبي في ظل النظام الجبائي الجزائري

	المحلية			
المعدل العام	%0,59	%1,30	%0,11	%2

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

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

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

الحصة العائدة للولاية	الحصة العائدة للبلدية	الصندوق المشترك للجماعات المحلية	المجموع
%0,29	%0,66	%0,05	%1

المصدر: المادة 222، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص ص 56-57. فيما يخص نشاطات البناء والأشغال العمومية والري، تحدد نسبة الرسم ب 2% مع تخفيض بنسبة 25%، تدفع نسبة 50% من حصة الرسم على النشاط المهني العائد للبلديات التي تشكل دوائر حضرية تابعة لولاية الجزائر إلى هذه الأخيرة.¹

■ الأشخاص الخاضعون للضريبة ومكان فرضها:

يؤسس الرسم كما يأتي:

- باسم المستفيدين من الإيرادات الخاضعة للضريبة، حسب مكان ممارسة المهنة أو باسم المؤسسة الرئيسية عند الاقتضاء؛
- باسم كل مؤسسة على أساس رقم الأعمال المحقق من طرف كل مؤسسة فرعية من مؤسساتها الفرعية أو وحدة من وحداتها في كل بلدية من بلديات مكان وجودها؛
- يؤسس الرسم في الشركات مهما كان شكلها، على غرار مجموعات الشركات بالمساهمة باسم الشركة أو المجموعة.²

2- الضريبة الجزافية الوحيدة

■ مجال تطبيق الضريبة: يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة:

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

¹ المادة 222 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، **مرجع سبق ذكره**، ص 57.

² المادة 223، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، **مرجع سبق ذكره**، ص 57.

✓ المستثمرون الذين يمارسون أنشطة أو ينجزون مشاريع، والمؤهلون للاستفادة من الدعم "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب"، أو "الصندوق الوطني للقرض المصفر " أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة".¹

■ **معدلات الضريبة الجزائية الوحيدة:** يحدد معدل الضريبة الجزائية الوحيدة كما يأتي:²

✓ 5% بالنسبة لأنشطة الإنتاج وبيع السلع؛

✓ 12% بالنسبة للأنشطة الأخرى.

3- الرسم على القيمة المضافة (TVA)

■ **مفهوم القيمة المضافة:** تمثل القيمة المضافة الفرق بين الإنتاج الإجمالي (الإيراد) و الاستهلاكات الوسيطة (مواد ولوازم، وخدمات)، أي هي الفرق بين مختلف المكونات التي يتركب منها المنتج والتي تمثل في مجملها تكلفة المنتج أو قيمة المنتجات، سواء المبيعة أو المخزنة أو المحولة لأقسام أخرى بالمؤسسة أو المستخدمة ذاتيا.

■ **مفهوم الرسم على القيمة المضافة:** يمكن تعريف الرسم على القيمة المضافة على أنه ضريبة تظهر على شكل مبلغ نقدي محدد على أساس حجم القيمة المضافة، يفرض على سبيل الإلزام على المنتجين والمقاولين والتجار وغيرهم كوسطاء لأن عبؤه يتحمله المستهلك النهائي.³

■ **مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة:** تخضع للرسم على القيمة المضافة:

عمليات البيع و الأعمال العقارية والخدمات من غير تلك الخاضعة للرسوم الخاصة، التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا ويتم انجازها في الجزائر بصفة اعتيادية أو عرضية، ويطبق هذا الرسم أيا كان: ✓ الوضع القانوني للأشخاص الذين يدخلون في انجاز الأعمال الخاضعة للضريبة أو صيغتهم ازاء جميع الضرائب الأخرى؛

✓ شكل أو طبيعة تدخل هؤلاء الأشخاص؛

عمليات الاستيراد.⁴

■ **معدلات الرسم على القيمة المضافة:** يحصل الرسوم على القيمة المضافة بمعدل عالي نسبته 19%.⁵

يحدد المعدل المنخفض للرسم على القيمة المضافة ب 9% ويطبق هذا المعدل على المنتجات والمواد والأشغال.⁶

¹ المادة 282 مكرر-1، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 73.

² المادة 282 مكرر-4، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 73.

³ ميلود تومي، محاسبة الرسم على القيمة المضافة، دار القدس للطباعة، بسكرة، الجزائر، ص 9-10.

⁴ المادة الأولى، من قانون الرسم على رقم الأعمال، لسنة 2021، ص 04.

⁵ المادة 21، من قانون الرسم على رقم الأعمال، لسنة 2021، ص 11.

⁶ المادة 23، من قانون الرسم على رقم الاعمال، لسنة 2021، ص 11.

■ **السير العام للرسم على القيمة المضافة:** يعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة عامة للاستهلاك تخص العمليات ذات الطابع الصناعي والتجاري والحرفي أو الحر، وعليه تقصى من المجال التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، العمليات ذات الطابع الفلاحي أو لها طابع الخدمة العمومية غير التجارية كما تم إدراج في مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة، ابتداء من 01 جانفي 1995 عمليات البنوك والتأمين التي كانت خاضعة لرسم معين يسمى الرسم على عمليات البنوك والتأمين. تعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة يتحملها المستهلك، غير أنها تحصل بصفة منتظمة كلما تمت معاملة خاضعة للرسم وفي حالة خضوع الشخص للرسم على القيمة المضافة بإمكانه الخصم من الرسم الذي يطلبه من عمولاته والذي يكون محرر في فاتورة من طرف ممولين أو الذي يدفعه عند الاستيراد في الأخير لا يدفع هذا الشخص للخرينة سوى الفارق بين الرسم المحصل من العملاء والرسم المدفوع للموردين.¹

المبحث الثالث: التحصيل الجبائي في ظل النظام الضريبي

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

المطلب الأول: مفهوم التحصيل الضريبي

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

أولاً: تعريف التحصيل الضريبي

التعريف الأول: مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة المالية في سبيل وضع القوانين والأنظمة الضريبية موضع التنفيذ، وبالتالي إيصال حاصلات الضرائب إلى الخزينة الدولة.²

التعريف الثاني: هي المرحلة الأخيرة حيث يدخل العائد الضريبي إلى خزانة الدولة وفقا للأصول والقواعد المقررة قانونيا، حيث يترك للدوائر المالية أمر اتخاذ التدابير والإجراءات القانونية لجميع إيرادات الضرائب.³

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

² علي زغود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص 230.

³ أحمد زهير شامية؛ خالد خطيب، مرجع سبق ذكره، ص 182.

ثانيا: تحديد سعر الضريبة

يقصد بسعر الضريبة النسبة التي تقتطع من مطرحها (وعائها) ألفية كانت أو مئوية أو مقطوعة. وبتعبير آخر هي النسبة بين مبلغ الضريبة والمادة الخاضعة لها حيث تسعى الدولة دوماً إلى تحقيق المعدل الأمثل للضرائب، فارتفاع سعر الضريبة لا يؤدي بالضرورة إلى ارتفاع الحصيلة الضريبية، بل يؤدي في معظم الأحيان إلى انخفاضها خاصة إذا تجاوز المعدل الأمثل لها، لهذا السبب يجب على الدولة أن تحاول دائماً اختيار السعر الأمثل الذي يضمن لها تعظيم حصيلتها الضريبية.¹ وهناك طريقتان لتحديد سعر الضريبة:

✓ **الطريقة الأولى:** هي التحديد النسبي لسعر الضريبة يعرف بأنه السعر الذي يبقى ثابتاً ولا يتغير بتغير وعاء الضريبة.

✓ **الطريقة الثانية:** هي التحديد التصاعدي للضريبة وهو السعر الذي يزداد بازدياد المادة الخاضعة للضريبة والعكس، أي ينخفض بانخفاضها.

بشكل عام فإن معدل الضريبة يتحدد من قبل السلطات العامة بناءً على حاجياتها من أجل تغطية أعبائها، وخاصة أن الدولة تحدد أولاً نفقاتها ثم تعمل بعد ذلك على تأمين الإيرادات الضرورية.²

المطلب الثاني: تحديد الوعاء الضريبي

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

أولاً: الوعاء الضريبي: L'assiette de l'impôt

مطرح الضريبة أو وعاء الضريبة هو العنصر أو الموضوع الذي تفرض عليه ويعتبر مطروحاً أو وعاء الضريبة من أهم العناصر الأساسية المكونة للضريبة لذلك يدخل في اختصاص المشرع وحده اختيار المادة الخاضعة للضريبة، وبالتالي لا يجوز للسلطة التنفيذية أن تفرض ضريبة من تلقاء نفسها بنظام تصدره لهذه الغاية تحت طائلة اعتبارها ضريبة غير دستورية.³

ثانياً: طرق تقدير الوعاء الضريبي

1- **التقدير الغير مباشر:** وتشمل عنصرين هما:

▪ **التقدير بواسطة المظاهر الخارجية: les signes extérieurs**

¹ جهاد سعيد خصاصونة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص 163.

² حجاز مبروكة، أثر السياسة الضريبية على استراتيجية الاستثمار في المؤسسة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، علوم تجارية، فرع استراتيجية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2005-2006، ص 19.

³ جهاد سعيد خصاصونة، مرجع سبق ذكره، ص 133.

تبعاً لهذه الطريقة تفرض الضريبة استناداً إلى مؤشرات أو أدلة خارجية يحددها المشرع، وقد تكون أو لا تكون هذه الأدلة ذات صلة وارتباط وثيق بوعاء الضريبة، ومن الأمثلة على هذه الأدلة الدخل أو الثروة أو القيمة الإيجارية للدار... الخ وما إلى ذلك.¹

طريقة التقدير الجزائي: Evaluation forfaitaire

تقوم هذه الطريقة على أساس تحديد دخل المكلفين تحديداً جزائياً، استناداً إلى بعض المؤشرات مثل القيمة الإيجارية إذ يعد مؤشراً أو دليلاً لتحديد دخل صاحب العقار ورقم الأعمال الذي يعد دليلاً لمعرفة ربح التاجر وعدد ساعات عمل الطبيب يعد دليلاً على دخله، نفس الشيء الحال بالنسبة لأصحاب المهن الحرة.²

2- التقدير المباشر: L'évaluation direct

وتشمل عنصرين هما:³

التقدير بواسطة المكلف: L'évaluation par le contribuable

حسب هذه الطريقة يلتزم المكلف بتقديم إقرار (تصريح) للإدارة الضريبية عن نتيجة أعماله كذا هو مثبت في دفاتره ومستنداته، وتصدم هذه الطريقة بإمكانية لجوء الممول لتقليل من قيمة المادة الخاضعة للضريبة المصرحة، وبذلك يتهرب جزئياً من الضريبة، وعليه يخضع القانون الضريبي لتصريحات الممولين لرقابة الإدارة الضريبية لتأكد من صحتها.

التصريح المقدم من الغير:

بمقتضى هذه الطريقة تلزم الإدارة الضريبية شخص آخر غير المكلف بتقديم تصريح يحدد فيه مقدار دخل المكلف الأصلي الخاضع للضريبة، والأصل في ذلك أن يكون هذا الغير مديناً للممول بمبالغ تعتبر من ضمن الدخل الخاضع للضريبة

المطلب الثالث: طرق التحصيل الضريبي

بعد القيام بتقدير الوعاء الضريبي يتم تحصيل الضريبة والتي تحول إلى الخزينة العمومية للدولة، وهذا بعدة طرق أهمها:⁴

أولاً: الأسلوب المباشر في تحصيل الضريبة

بعد حدوث الواقعة المنشأة للضريبة يتم تحديد مقدار دين الضريبة وتقوم الإدارة الضريبية بإبلاغ دافع الضريبة بمقدار وموعد أو مواعيد دفع الضريبة والخطوات التي يجب أن تتبع في تسديد الدين ويكون الوفاء المباشر لدين الضريبة بدفعة واحدة و أن يكون الوفاء بعدة دفعات على شكل أقساط وفقاً للنص القانوني بذلك كما قد يكون الوفاء للدين بأسلوب شراء "طوابع الدمغة" أو "أوراق الدمغة"

ثانياً: أسلوب الأقساط

¹ علي خليل؛ سليمان اللوزي، المالية العامة، ط1، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 2013، ص197.

² محمد عباس محرز، مرجع سبق ذكره، ص146.

³ حميد بوزيدة، حياة المؤسسات، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية-بن عكنون-، الجزائر، 2007، ص32-34.

⁴ علي خليل؛ سليمان اللوزي، مرجع سبق ذكره، ص 201-204.

قد يكون لدى دافع الضريبة تأهيلا وخبرة عالية تمكنه من تقدير الضريبة التي سيتحمل عبء دفعها في الموعد استحقاقها ، وفي هذه الحالة يقوم الدافع الضريبة بدفع مسبق لأقساط مبلغ الضريبة، وفي موعد استحقاق تقوم الإدارة الضريبية بتسوية حساب الضريبة ومطابقة دافع الضريبة بدفع بقية المبلغ، وتلجا الكثير من الدول في إتباع أساليب مختلفة تخفف من عبء الضريبة وتسهل أمر أدائها.

ثالثا: أسلوب الحجز عند المنبع

وبموجب هذا الأسلوب في تحصيل الضريبة يكلف القانون شخص معين بتحصيل الضريبة من دافع الضريبة لحساب خزانة الدولة شرط أن يكون دافع الضريبة دائما للشخص المكلف بالتحصيل، وعلى سبيل المثال نفترض قيام شركة بالإعلان عن توزيع الأرباح إلى المساهمين ففي لحظة الإعلان عن ذلك يصبح المساهمون دائنون للشركة بمبلغ الأرباح التي ستتوزع، وتقوم الشركة بموجب القانون بحجز مقدار الضريبة المستحقة على هذه الأرباح وتسليم صافي الأرباح إلى المساهمين، لذلك يقال أن تحصيل الضريبة تم بأسلوب "الحجز عن المنبع" وبعد ذلك تقوم الشركة بتوريد حصيلة الضريبة إلى خزانة الدولة.

خلاصة الفصل

تعتبر الضرائب من أهم موارد الدولة وأداة هامة من أدوات السياسة المالية فهي تهدف إلى تمويل الإنفاق الحكومي واستخدامها في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية.

كما تعد الضرائب أحد أهم الركائز في الاقتصاد الوطني لدعم الموازنة العامة للدولة، حيث أن هذه الضريبة التي يدفعها المكلف أو المواطن سوف تعود عليه في صورة مشروعات وخدمات تنموية، على اعتبار أن نجاح أي نظام ضريبي في العالم مرتبط بمدى مساهمته في الاقتصاد الوطني من جهة وتحقيق فكرة العدالة الاجتماعية من جهة أخرى ولقد تناولنا في هذا الفصل ماهية الجباية والضرائب من ناحية المفهوم والخصائص و الأهداف، واستعرضنا أهم الضرائب المكونة للنظام الضريبي وطرق تحصيلها، لدى وجب على الدولة الحفاظ على هذا المورد نظرا لأهميته في تجنب ظاهرة الغش الضريبي والذي سندرجه في الفصل الموالي.

الفصل الثاني:

التحقيق المعمق لمجمل
الوضعية الجبائية في ظل
الرقابة الجبائية.

تمهيد:

يتميز النظام الجبائي الجزائري بأنه نظام تصريحي système Déclaratif من خلاله يحدد المكلفون بالضريبة أنفسهم الأسس والأوعية الضريبية الخاصة بهم وفق نظام معين حقيقي حسب المادة 17 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة أو النظام المبسط حسب المادة 20 من نفس القانون، نظام التصريح المراقب بالنسبة للمؤسسات التي تمارس نشاطات غير تجارية حسب المادة 26 من نفس القانون.

المكلفون بالضريبة يميلون بطبيعتهم إلى تخفيض الأوعية الضريبية بهدف التخفيف من الأعباء الضريبية على مؤسساتهم سواء باستعمال طرق قانونية (التهرب الضريبي) أو طرق غير قانونية (الغش الضريبي)، هذا السلوك يؤثر سلبا على الموارد الضريبية المتوقعة وبالتالي يؤثر على مداخل الخزينة العمومية وقد يحدث إختلالات في الموازنة العامة للدولة.

بمقابل هذا النظام التصريحي المعتمد من طرف المشرع الجزائري، تملك الإدارة الجبائية سلطة رقابية على التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين وإجراء التعديلات والتقويمات في ظل الاحترام التام والصارم للقوانين المنظمة لعملية الرقابة الجبائية.

كما تعتبر الرقابة الجبائية من أنجع وأبرز الوسائل التي تعتمد عليها الدولة في مكافحة الغش والتهرب الضريبي ولهذا سنتطرق في هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: الإطار العام للتهرب الضريبي.

المبحث الثاني: ماهية الرقابة الجبائية.

المبحث الثالث: التحقيق الجبائي في الجزائر.

المبحث الأول: الإطار العام للتهرب الضريبي

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي أحد أهم التحديات التي تواجهها السياسة الضريبية، وتعود هذه الظاهرة إلى عدة أسباب متداخلة ومتشابكة فيما بينها، والتي تؤدي إلى التملص الكلي أو الجزئي للمكلفين عن طريق اللجوء إلى طرق وأساليب متنوعة ومختلفة.

المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي

يلجأ المكلفون بالضريبة إلى التهرب الضريبي لتجنب دفع الحقوق الضريبية التي تقع على عاتقهم وهذه الظاهرة خطيرة على الاقتصاد لأنها تؤدي إلى حرمان الخزينة العمومية من مبالغ هامة، والتي قد تسد بابا من أبواب النفقات، وقد تعددت تعاريف ظاهرة التهرب والغش الضريبي والتي سنتطرق إلى أبرزها بالإضافة إلى أوجه الاختلاف بينهما.

أولاً: تعريف التهرب الضريبي l'évasion fiscale

هناك عدة تعاريف لظاهرة التهرب الضريبي ونذكر منها:

التعريف الأول: التهرب الضريبي هو ظاهرة اقتصادية وضريبية خطيرة، تتمثل في محاولة المكلف التخلص كلياً أو جزئياً من العبء الضريبي المكلف به، وذلك من خلال إتباع أساليب وأعمال تخالف روح القانون.¹

التعريف الثاني: يقصد به عدم دفع الضريبة المستحقة على المكلف، ويكون ذلك إما جزءاً منها أو كل الضريبة المفروضة عليه، ويتم التهرب الضريبي قبل بدأ فترة الدفع أو خلالها باستخدام وسائل معينة غير مشروعة.²

التعريف الثالث: إن التهرب الضريبي هو عدم إقرار المكلف لواجبه بالدفع الضريبة المترتبة عليه سواء من خلال تقديم بيانات مضللة للدوائر المالية، أو من خلال استخدام وسائل مشروعة أو غير مشروعة للإفلات من دفع الضريبة.³

من خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص تعريف شامل للتهرب الضريبي كما يلي:

يقصد بالتهرب الضريبي استخدام وسائل غير مشروعة لتجنب دفع الضريبة أو التقليل منها، وبالتالي هو سلوك مخالف للقانون ويقوم على إعطاء بيانات غير صحيحة بهدف التخلص منها.

ثانياً: تعريف الغش الضريبي La fraude fiscale

لقد اختلف الباحثون في وضع مفهوم محدد لظاهرة الغش الضريبي إذ ليس من السهل إعطاء تعريف شامل ودقيق له، وعليه يمكن إعطاء التعاريف التالية:

التعريف الأول: الغش الضريبي هو كل مخالفة أو خرق للقانون، أما التهرب الضريبي فهو التعسف.

¹ أحمد عبد السميع علام، المالية العامة، ط1، مكتبة الوفاء القانونية، مصر، 2012، ص 172.

² بوعون يحيوي نصيرة، الضرائب الوطنية والدولية، الجزائر، 2010، ص 169.

³ شحادة الخطيب خالد، أحمد زهير شامية، مرجع سبق ذكره، ص 25.

التعريف الثاني: يقصد بالغش الضريبي تلك السلوكات والممارسات التي تتم بهدف التحايل وتجنب أداء الضريبة وهذا خارج إطار القانون أي أنها كلها ممارسات غير مشروعة.¹

التعريف الثالث: هو عبارة عن فعل إرادي يقوم به المكلف الذي يقرر مخالفة القانون للتملص من دفع الضريبة، وفي هذه الحالة نلاحظ وجود سلوك إجرامي ومقصود ومتعمد.²

نستخلص مما سبق أن الغش الضريبي يتمثل في خرق المكلف للقوانين الجبائية بهد التخلص من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً، ويكون له ذلك باستعمال كل الطرق الاحتيالية.

ثالثاً: أوجه التفرقة بين ظاهرة الغش الضريبي والتهرب الضريبي

من خلال ما سبق نجد أن ظاهرة الغش الضريبي تتميز بكونها تعبر عن خرق القانون الجبائي وهو ما يعد عملاً غير مشروع، بينما التهرب الضريبي يعبر عن تجنب مشروع للضريبة، إلا أن اعتماد بعض الباحثين لمصطلح التهرب للتعبير عن الغش الضريبي أدى إلى حدوث خلط في كلا المفهومين خصوصاً أنهما يختلفان في الوسيلة ويشتركان في الغاية.³

كما يمكن إبراز أوجه التشابه والاختلاف بين التهرب الضريبي المشروع والغير مشروع (الغش الضريبي) في الجدول التالي:

جدول 04 : أوجه التشابه وأوجه الاختلاف بين الغش الضريبي والتهرب الضريبي

أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
➤ كل منهما يؤدي إلى تخفيض العبء الضريبي. ➤ كل منهما ناجم عن انعدام الحس المدني. ➤ كل منهما ناجم عن سوء النية.	➤ التهرب يتم دون مخالفة القانون الجبائي على عكس الغش الضريبي. ➤ التهرب الضريبي لا يوقع على المكلف أية عقوبة أو جزاء على غرار الغش الضريبي.

المصدر: قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين حالة الجزائر 2003-2008، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة المدية، 2009، ص 08.

المطلب الثاني: أنواع وأساليب التهرب الضريبي

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

أولاً: أنواع التهرب الضريبي

وتتمثل فيما يلي:

¹ عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، ط1، دار الهدى، الجزائر، 2012، ص 93.

² عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، ط1، دار جرير للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص 215.

³ رجال نصر، سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي، دراسة مقارنة بين الجزائر، تونس والمغرب، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم في علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2014، ص 83.

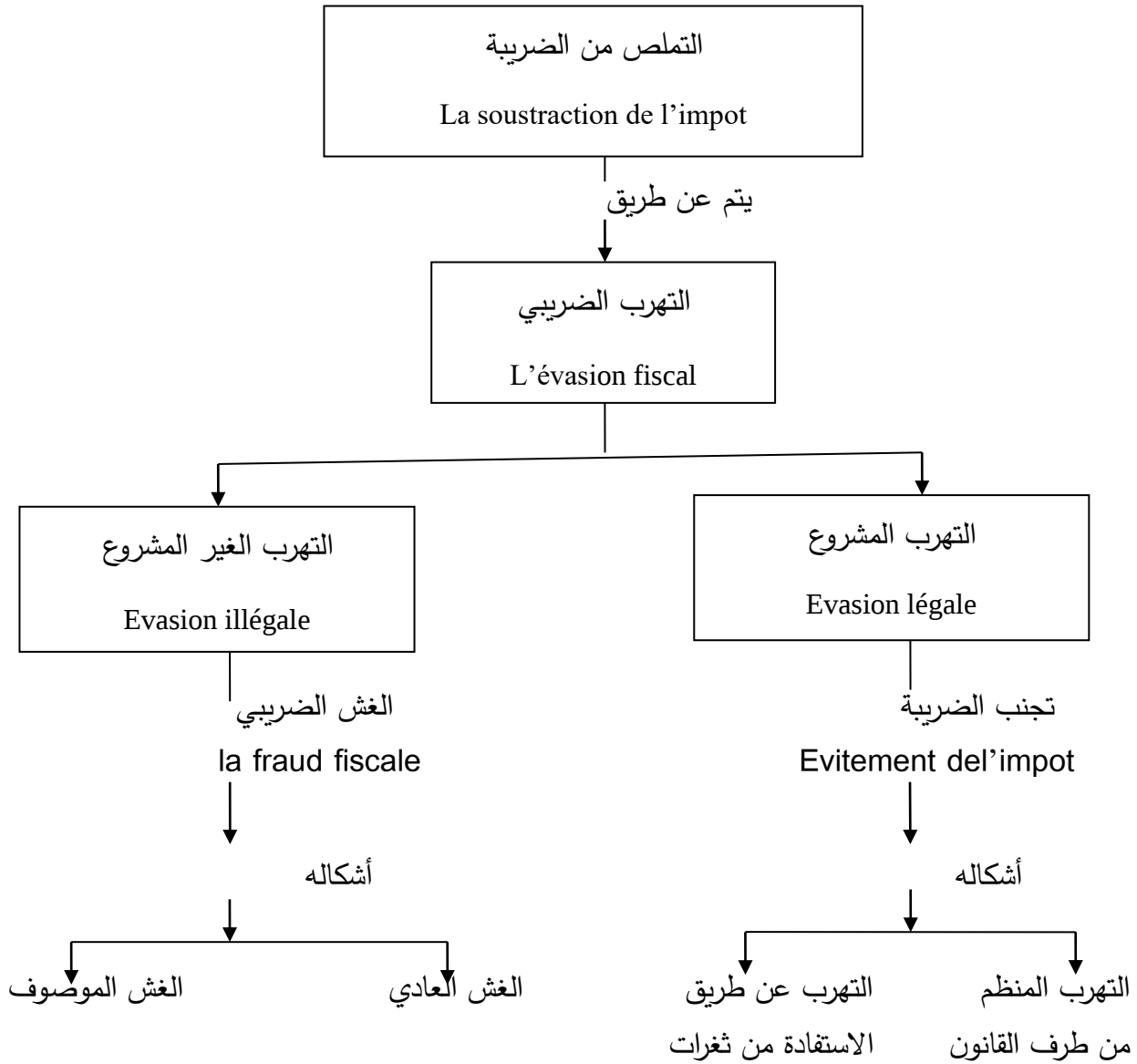
- 1- **التهرب المشروع (التجنب الضريبي):** الذي لا يتضمن أية مخالفة قانونية وذلك بالاستفادة من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي نتيجة عدم صياغة بعض الأحكام القانونية بدقة، وبهذا لا يترك المكلف أية مخالفة قانونية وبالتالي لا يمكن ملاحقته أو فرض أي عقوبة عليه.¹
 - 2- **التهرب الغير مشروع (الغش الضريبي):** ومن صور التهرب الضريبي الغير مشروع في مجال إخفاء الوعاء الضريبي أو عدم التسديد نجد مثلاً:
 - الإخفاء المادي للسلع أو تقديرها بأقل من قيمتها الحقيقية بتقديم فواتير مغايرة للحقيقة (الغش العادي)؛
 - الامتناع عن تقديم بيانات ملزمة لتأسيس الوعاء الضريبي أو تقديمها غير صحيحة أو غير كاملة (الغش العادي)؛
 - الحيلولة عن تحصيل الضريبة وهذا بإخفاء الأموال أو محل الإقامة ليتعذر على الإدارة الجبائية أن تحصل حقوقها، أو يقوم المكلف ببيع ممتلكاته صورياً أو حقيقياً؛
 - إنشاء عقود صورية، فتح اعتمادات بالبنوك بأسماء وهمية أو نقل أمواله إلى الخارج، لتتضح النية السيئة للمكلف (الغش الموصوف).²
- بالإضافة إلى النوعين السابقين للتهرب الضريبي نجد:³
- ✓ **التهرب المحلي:** وهو يتمثل في قيام المكلف باختيار الأنظمة الجبائية الأكثر سهولة وبساطة وأكثر يسراً ويمكن أن يأخذ هذا التهرب الأشكال التالية:
 - الامتناع: وذلك أن يتمتع المكلف من امتلاك أي شيء، أو أن يقوم بأي عمل يؤدي إلى إخضاعه للضريبة.
 - الإحلال: وذلك أن يقوم المكلف بتعويض وعائه الخاضع بمنتج آخر ووعاء آخر أقل خضوعاً للضريبة أو معفى تماماً.
 - ✓ **التهرب العالمي:** وهو يأخذ عدة أشكال أهمها:
 - تهرب وعاء الضريبة وذلك عن طريق إخفاء المادة الخاضعة للضريبة في النطاق المحلي ووضعها تحت تصرف نظام جبائي أجنبي؛
 - التهرب عن طريق قيام المكلف بإخفاء الضريبة عن مكان دفعها.

¹ محمد طاقة، **هدى الغزاوي**، مرجع سبق ذكره، ص 118.

² نوي نجا، **فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر**، 1999-2003، رسالة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع مالية ونقود، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2003-2004، ص ص 03-04.

³ سمية براهيم، **مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات**، مجلة بحوث اقتصادية عربية، العددان 67-68، 2014، ص 09.

الشكل رقم 01: أنواع التهرب الضريبي



المصدر: قارة ملاك، التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، دراسة ميدانية للمكلفين بدفع الضريبة بولاية قسنطينة، 2002، ص 68.

ثانيا: طرق وأساليب التهرب الضريبي

وتتمثل طرق وأساليب التهرب الضريبي فيما يلي:

1- التلاعب المحاسبي:

إن التهرب عن طريق التلاعب يتم بلجوء المكلف إلى تقديم أفرار استنادا إلى دفاتر وسجلات والحسابات المصطنعة المخالفة للدفاتر والسجلات الحقيقية، ومثال ذلك: اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع، أو

توزيع الأرباح على شركاء وهميين بقصد التقليل من الإيرادات وزيادة النفقات أو اللجوء إلى إتلاف وإخفاء الدفاتر والسجلات والمستندات قبل انقضاء الأجل المحدد لتقادم دين الضريبة.¹

ويكون التلاعب المحاسبي إما بتضخيم التكاليف أو بتخفيض الإيرادات أو هما معا:²

✓ **تضخيم التكاليف:** إن من أبرز طرق وأكثرها استعمالاً في الغش الضريبي هي تضخيم الأعباء والتكاليف، وبالتالي تقليص الربح الحقيقي الذي يؤدي بدوره إلى إخفاء جزء كبير من الوعاء الضريبي، وهي الغاية التي يسعى إليها المكلف، وإن عملية تضخيم التكاليف تكمن أساساً في ملفات المستخدمين ووظائف وهمية وتسجيل نفقات غير مبررة، وكذا الحساب الخاطئ للاستهلاكات بالإضافة إلى العديد من الأساليب المتنوعة الأخرى.

✓ **تخفيض الإيرادات:** تعتبر طريقة التقلص أو التجاهل لبعض الإيرادات في التقيد المحاسبي من ضمن الطرق التي يلجأ إليها المكلف لتقليص قيمة الضريبة، حيث أنه بذلك يعطي قيمة لأرباحه أقل بكثير مما هي عليه فعلاً، فيحرم بذلك مصالح الضرائب من أوعية ذات قيمة معتبرة.

2- ثغرات القانون والعمليات المادية:

يعتبر الغش الضريبي باستخدام ثغرات القانون والعمليات المادية أكثر دقة وتنظيم، حيث يمارس المكلف في الخفاء أنشطة من المفروض قانونياً أن تخضع لضرائب معينة، وهذا دون أن تكون الإدارة الجبائية على علم بذلك، والتي تفصل إلى:³

➤ **الغش عن طريق العمليات القانونية (ثغرات القانون):** ويكون بخلق حالة قانونية مصطنعة مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية، بتكييف خاطئ لحالة ما، كتمرير عملية خاضعة للضريبة محمل عملية أخرى معفاة أو أقل خضوعاً للاقتطاع، مثل تسجيل عملية البيع على أساس أنه هبة، كما يمكن التهرب على أثر عمليات وهمية كلجوء مؤسسة ما لشراء بضاعة بدون فاتورة بسعر أقل مما هو متداول في السوق، ثم تقوم هذه المؤسسة بإصدار فواتير شراء وهمية بأسعار وتكاليف مضخمة، والقيام بتسديدها وهمياً.

➤ **الغش عن طريق العمليات المادية:** يتم هذا عند تغيير المكلف بطريقة غير قانونية واقعة مادية بالإخفاء الكلي أو الجزئي للمادة، فيكون الإخفاء كلي في حالة عدم الإخطار بمزاولة نشاط تجاري، صناعي أو حرفي، أما الإخفاء الجزئي فيكون بإقرار مزاولة نشاط ما، لكن بإخفاء جزء من المادة التي تقع عليها الضريبة كإخفاء جزء من المخزونات، أو الممتلكات.

¹ مغني ناصر، دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء حالة ولاية المسيلة خلال الفترة 2004-2008، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع اقتصاديات المالية والبنوك، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، 2009-2010، ص 18.

² بولخوخ عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2003-2004، ص 11.

³ بولخوخ عيسى، المرجع نفسه، ص 12.

المطلب الثالث: التهرب الضريبي (الأسباب، الآثار، طرق المكافحة)

يحاول المتهربون من دفع الضريبة بتبرير التهرب لأنفسهم بأنهم أقدر من الدولة على التصرف بحكمة في أموالهم المفروضة أن يدفعوها إليها في شكل ضرائب، وخاصة أن فائدة هذه الأموال ستعود عليهم وحدهم في حين أنها في الدولة ستعود على المجموع كله، ومن أسباب التهرب أيضا ما يعتقده المتهرب من عدم إتباع الدولة لأسلوب حكيم في الإنفاق العام، بحيث يضعف لديه الدافع على إعطاء المزيد من أمواله لإنفاقها بنفس هذه الطريقة التي لا يرضى عنها.

أولا: أسباب التهرب الضريبي

وتتمثل في:

1- الأسباب النفسية والخلقية:

إن خطورة ظاهرة الغش الضريبي ولما لها من آثار فهي تكون لعدة أسباب، هذه الأسباب تعمل على خلق وتكوين وعي لدى الفرد، ومن الأسباب الخلقية والنفسية نجد ما يلي:

✓ **الأسباب الخلقية:** وهي ضعف الوعي الضريبي والأخلاق المالية عند المكلفين، ويرجع بعض المؤلفين

سبب ضعف الوعي الضريبي عند المكلفين إلى عدة عوامل منها اعتقاد الشخص أنه يدفع للدولة أكثر مما يأخذ منها، أو عدم شعوره بما تقدمه له الدولة من خدمات، وشعوره بأنه يستطيع الاستمرار في الانشقاع من خدمات الدولة حتى مع عدم دفع الضريبة وذلك أن دفعها ليس شرطا للاستفادة من الخدمات العامة، كذلك اعتقاد الشخص أن الدولة تسيء استخدام الأموال العامة وأنها تضر الجماعة بهذا الشكل.¹

✓ **الأسباب النفسية:** حيث تلعب العوامل النفسية دورا هاما في عملية التهرب الضريبي، فكلما زاد الوعي الضريبي والأخلاقي قل التهرب الضريبي والعكس صحيح.

فالوعي الضريبي هو مدى تقبل الفرد للضريبة واقتناعه بأهميتها ودورها الفعال في التنمية الشاملة للبلاد، وباعتبار أن الضريبة اقتطاع يقع على ممتلكات الأفراد دون مقابل فإن المكلف يعتقد أن الضريبة أداة إفقار للشعوب، ويأتي التخلص من دفعها كوجه من أوجه المقاومة لا أكثر ولا أقل.²

2- الأسباب الاقتصادية والسياسية:

إن أسباب التهرب من الضريبة كثيرة ومتعددة لا يمكن حصرها وذلك لأنها تختلف باختلاف التشريعات المالية والأوضاع الاقتصادية، ومستوى الوعي العام وكفاءة الأجهزة وفعالية الإجراءات، إلا أنه يمكن إجمال هذه الأسباب على النحو التالي:

✓ **الأسباب الاقتصادية:** وهنا مستوى المعيشة والوضع الاقتصادي العام يفرض دورا في الالتزام بالضريبة، فالوضع الاقتصادي الجيد ووفرة رؤوس الأموال تؤدي إلى عدم التهرب الضريبي والعكس صحيح.³

¹ خطيب خالد، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، العدد 02، 2000، ص 45.

² بوالخوخ عيسى، مرجع سبق ذكره، ص 25.

³ أحمد عبد السميع علام، مرجع سبق ذكره، ص 177.

✓ **الأسباب السياسية:** باعتبار أن الضريبة تستعمل غالبا كوسيلة أو أداة في السياسات الاجتماعية حيث أن الطبقة الاجتماعية التي تتحمل الضريبة تضمن أن المستفيد منها هي الطبقة التي تمتلك السلطة العمومية، كما أن البعض يرى أن استخدام الأموال المحصلة في أغراض خاصة وغير مالية (اجتماعية أو اقتصادية) يجعل بعض الطبقات التي تتحمل الضريبة أكثر من غيرها تشعر بالظلم لعدم الاستخدام الأمثل للنفقات العمومية وذلك من طرف الحكام.¹

3- الأسباب التشريعية والإدارية:

لعل أهم أسباب التهرب مدى ما تنطوي عليه الضرائب من عبء يزيد عن توقعات المكلفين واستعدادهم النفسي لتحمله، بالإضافة إلى ذلك سببان رئيسيان للتهرب الضريبي والغش الضريبي، يتعلق الأول بالتشريع والثاني بالإدارة الضريبية.²

✓ **الأسباب التشريعية:** إن الأسباب التشريعية من أهم أسباب التهرب الضريبي، ومرجع ذلك إما إلى النقص في التشريع الضريبي وعدم إحكام صياغته واحتوائه على ثغرات ينفذ منها المكلفون ليتخلصوا من دفع الضريبة، وربما يرجع إلى عدم الثقة بالتشريعات الضريبية التي غالبا ما تصدر في البلدان النامية بصورة سريعة، وتعقيد التشريع الضريبي عامل مهم أيضا في التهرب الضريبي، كذلك عدم الاستقرار والتغيرات المستمرة التي تجعله غامضا والتي تؤدي إلى إنهاك المكلف، ومن أمثلة هذا التعقيد ما تجوبه قوانين الضرائب من إعفاءات، تخفيضات وزيادة في المعدلات، إضافة إلى هذه الأسباب نجد عدم الاستقرار في التشريعات الراجع إلى التغيرات الدائمة التي تحدث في مجال التقنين الجبائي مما يصعب على المكلفين من جهة مسايرة التغيرات التي تطرأ على النظام والقواعد المعمول بها، ومن جهة أخرى تؤدي إلى خلق حالة حساسة من الضريبة تدفع بهم إلى رفع كل مشروع للإصلاح الضريبي وبالتالي زيادة ميلهم إلى التهرب الضريبي.

✓ **الأسباب الإدارية:** تمثل الإدارة الضريبية السلطة التنفيذية التي تقع على عاتقها عبء وضع القوانين موضع التطبيق السليم بما يكفل حماية القانون وحسن تطبيقه، وبالتالي فإن النظام الضريبي الأحسن تصورا لا تكون له قيمة إلا بفضل الإدارة التي تطبقه، والتحقق من سلامة ذلك حماية لحقوق الدولة من جهة وحقوق المكلفين من جهة أخرى، لذا فهي مسؤولة عن اقتراح التعديلات والتشريعات الضريبية وفحص تصريحات المكلفين وتحصيل الضرائب وإلغائها.

ثانيا: آثار التهرب الضريبي

بما أن الضريبة من أهم المصادر المالية للدولة لتحقيق التنمية الشاملة ولتمويل نفقاتها، كما أنها وسيلة في يد الدولة لإرساء سياستها الاقتصادية ومحاربة التضخم ، وإحداث توازنات اقتصادية كبرى وتؤثر

¹ سميرة بوعكاز ، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، الطور الثالث، تخصص العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2014-2015، ص 34.

² شهادة الخطيب خالد، أحمد زهير شامية، مرجع سبق ذكره، ص 217.

على العديد من المؤشرات مثل الادخار، الاستثمار، الاستهلاك... الخ، لذلك فإن التهرب الضريبي يشكل عائق أمام تحقيق أهداف الدولة، وينتج عنه مجموعة من الآثار تتمثل في:

1- الآثار المالية:

تتمثل الآثار المالية للتهرب الضريبي في فقدان الخزينة العامة للدولة لجزء هام من مواردها المالية العامة، مما يؤدي إلى اختلال التوازن بين الإيرادات والنفقات، هذا الاختلال ما كان ليحدث لولا نقص الإيرادات الضريبية، الناتج عن تفشي ظاهرة التهرب الضريبي ولذلك تضطر الدولة إلى تقليص نفقاتها وقد تعجز على أداء واجباتها الأساسية فضلا عن واجباتها الثانوية مما يدفعها عن البحث عن وسائل تمويلية أخرى.¹

2- الآثار الاقتصادية:

للجبائية تأثير كبير على الأقطاب والمتغيرات الرئيسية للاقتصاد، ويتجلى بوضوح في التأثير على العناصر الاقتصادية المختلفة (الإنتاج، التضخم، الاستهلاك)، ومن هنا فإن التهرب من الضريبة يؤدي إلى إمكانية ضعف الادخار والاستثمار والتقليل من فرص التنمية، وكبح أهم محفزات الاقتصاد على رأسها المنافسة.²

3- الآثار الاجتماعية:

لا يقتصر أثر التهرب الضريبي على الناحيتين الاقتصادية والمالية فقط، بل يتعداهما إلى النواحي الاجتماعية بترابط لا يمكن فصله، فالمعروف أن هدف الدولة من فرض الضرائب هو تحقيق العدالة في توزيع الثروات بين أفراد المجتمع، ورفع المستوى المعيشي للفئات الفقيرة وتقليل التفاوت بين طبقات المجتمع إلا أن التهرب الضريبي يضعف من قدرة الدولة في تحقيق أهدافها الاجتماعية.³

4- الآثار النفسية:

التهرب الضريبي يضعف إيمان المجتمع بدور الدولة في تحقيق الخدمات الضرورية للأفراد، ويقلل الثقة بالإدارة المالية فتصبح الضريبة عامل إفساد أخلاقي.⁴

ثالثا: وسائل معالجة التهرب الضريبي

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

1- نشر الوعي الضريبي:

ويتم ذلك بتعريف المواطنين بالضريبة وطبيعتها ومشروعيتها حق الدولة في نقاضيتها ووجوه إنفاقها من خلال أجهزة الإعلام المختلفة، ليقوم المكلفون بتقديم إقراراتهم في الميعاد وسداد الضريبة في الوقت المحدد

¹ مغني ناصر، مرجع سبق ذكره، ص 30.

² بولخوخ عيسى، مرجع سبق ذكره، ص 34.

³ بوعون يحيوي نصيرة، مرجع سبق ذكره، ص 181.

⁴ خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، مرجع سبق ذكره، ص 21.

وذلك لأن الشعور بالمسؤولية اتجاه دفع الضريبة أمر لا يقوم فقط على الاعتبارات الموضوعية والفنية، بل يستند إلى إكمال الوعي الضريبي.

2- الرقابة الجبائية:

إن الإدارة الجبائية تتمتع بصلاحيات الرقابة لتصريحات المكلفين بالضريبة، وذلك لأن النظام الجبائي مبني على أساس التصريح العفوي، ويعتبر حق الرقابة ضمان لتحقيق مبدأ المساواة بين الخاضعين من خلال التوزيع العادل للعبء الضريبي، وذلك للحفاظ على ضمان المنافسة النزيهة في معاملاتهم.¹

3- إصلاح التنظيم الهيكلي الضريبي:

إن التشريع الضريبي الجيد لا يكفي وحده لمواجهة ظاهرة التهرب، بل يجب توفر إدارة ضريبية تمتاز بدرجة عالية من الكفاءة ولتحقق هذا الأمر لابد من الاهتمام بالأمر التالية:²

- تدعيم الجهاز الضريبي بالآلات الحديثة من حاسوب وأجهزة متطورة وضرورة سرعة إنجاز العمل وذلك بإتباع الأسلوب العصري والحضاري في تنظيم المكاتب وتسليم البيانات وإقامة نظام استعمال عصري؛
- رفع كفاءة العاملين في الإدارة المالية، حتى يمكنهم مواجهة الحالات الجديدة ويمكنهم تنفيذ الخطط المرسومة، مع ضرورة مراعاة حسن الاختيار من الناحيتين (السلوكية والعلمية)، بالإضافة إلى الخبرة العلمية والعملية؛
- الاهتمام بالتدريب العملي، بحيث لا يكون مكتئبا بل يجب أن يكون التدريب عمليا، حيث يحاط بالعاملين الفنيين القدامى لتدريب العاملين الجدد.

4- تخصص المكافآت:

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

5- حجز الضريبة عند المنبع:

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

6- معالجة التهرب الضريبي على النطاق الدولي:

وتتمثل المعالجة الدولية فيما يلي:

- الاطلاع على أموال الأفراد في الخارج عن طريق تقديم الأفراد لإقراراتهم المالية عند دخولهم وإيراداتهم المتحققة أو الموجودة في الخارج وأحكام الرقابة على تلك القرارات والاطلاع على ملفاتهم وأوراقهم المالية، فالمصارف تقوم أحيانا بخصم الضرائب المستحقة على عملائها وتوردها للخزينة العامة مباشرة؛

¹ قارة ملاك، مرجع سبق ذكره، ص 87-88.

² سهام الكردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 31.

➤ عقد المعاهدات الدولية تسهيلا لحصول الدولة على المعلومات المالية لأفرادها وتحصيل الضرائب المستحقة عليهم واتخاذ الإجراءات اللازمة وفرض العقوبات على المتهربين.¹

7- فرض عقوبات قاسية على من يقتربون الغش الضريبي:

كأن تفرض عقوبات مالية كمضاعفة الضريبة أو جزائية كالحكم بالغرامة أو الحبس، كما أن الأهم من فرض العقوبات هو محاولة اكتشاف التهرب نفسه.²

إن القانون الجبائي الجزائري ينص على نوعين من العقوبات تتمثل فيما يلي:³

✓ العقوبات الجبائية:

وتنقسم إلى:

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

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

✓ **العقوبات الجزائية:** إن القوانين الجبائية تشير إلى العقوبات الجزائية بالإضافة إلى العقوبات الجبائية وكثيرا ما ترجع هذه القوانين إلى نصوص قانون العقوبات في توقيع العقاب على أفعال الغش والتهرب الضريبي لا سيما في المادة 418 من قانون العقوبات التي تجعل من محاولة تنظيم الرفض الجماعي لأداء الضرائب والرسوم من الجرائم الماسة بحسن سير الاقتصاد الوطني.

المبحث الثاني: ماهية الرقابة الجبائية

الرقابة بشكل أو بآخر أمر طبيعي في أي مجتمع لأنها تمثل ضوابط لكل تصرف يتعدى أثره للغير، نتيجة لتجاوز المسؤول لسلطته أو تجاوز المحكوم لحقوقه ويترتب على ذلك آثار عدة. فأي نظام مالي أو إداري لا تتوفر فيه رقابة صحيحة فعالة ومنظمة يعتبر نظاما ناقصا، ولا تختلف الرقابة في هذين النظامين عنها في النظام الجبائي، ففي هذا الأخير تعد من بين الوسائل المجدية المستعملة للكشف عن مواطن التهرب الضريبي.

¹ محمد طاقة، **هدى العزاوي**، مرجع سبق ذكره، ص 119-120.

² العيد صالح، **الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014، ص 33-34.

³ ناصر رحال، **مرجع سبق ذكره**، ص 93-97.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية

لوقوف على مفهوم الرقابة الجبائية من الضروري تحديد مفهوم الرقابة بشكل عام، تم تحديد مفهوم الرقابة الجبائية كصورة من صور الرقابة.

أولاً: تعريف الرقابة الجبائية

1- تعريف الرقابة:

لقد عرف فايول الرقابة بأنها التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقاً للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والقواعد المقررة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها.¹

2- تعريف الرقابة الجبائية:

التعريف الأول: الرقابة الجبائية هي مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة المصادقية والتصريحات المكتتبه من طرف المكلفين، بغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي للتملص والتهرب من دفع الضريبة وتقييمها.²

التعريف الثاني: هي عبارة فحص لتصريحات وسجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء أكانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية.³

التعريف الثالث: هي الوسيلة التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم وتسمح لها بتصحيح الأخطاء الملاحظة.⁴

مما سبق، يمكن بلورة مفهوم الرقابة الجبائية على أنها مجموع العمليات المخول للإدارة الجبائية القيام بها من أجل التأكد من صحة ودقة ونزاهة التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين وإجراء التقويمات والتصحيحات المناسبة للنقائص والاغفالات المسجلة في التصريحات باستعمال طرق قانونية مشروعة.

ثانياً: خصائص الرقابة الجبائية

يمكن تلخيصها فيما يلي:⁵

- الرقابة المحاسبية هي أصل الرقابة الجبائية، حيث أن الرقابة المحاسبية لا يمكن لها أن تهمل المسائل الجبائية لما لهما من علاقة وطيدة بينهما؛

¹ منور أوسرير، وآخرون، حياة المؤسسة، ط1، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، 2009، ص 201.

² سهام كردودي، مراجع سبق ذكره، ص 48.

³ إلياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التدبير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010، 2011، ص 19.

⁴ ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية من آثار الأزمة المالية (حالة الجزائر)، مداخلة مقدمة للملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التدبير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 20-21 أكتوبر 2009، ص 06.

⁵ بن عمار منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، ط2، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2006، ص 31.

- مهمة الرقابة الجبائية مستقلة ومجهزة بأهداف خاصة تستجيب للتطلعات التي يريدها المسير في الميدان الجبائي، وتأتي المهمة من كون الجبائية عبارة عن نظام يوجد في مفترق عدة أنظمة منها ما تتعلق بالمحاسبة، ومنها ما يتعلق بالقانون.

ثالثا: أسباب اللجوء للرقابة الجبائية

يمكن إجمال أسباب لجوء الإدارة الضريبية إلى ممارسة هذه الرقابة إلى ما يلي:¹

1- طبيعة النظام الضريبي الجزائري:

يتميز هذا النظام بأنه تصريحى الذي يعني أن المكلف بالضريبة هو الذي ينتقل إلى إدارة الضرائب المختصة من أجل الإدلاء بتصريحاته حول مداخله، لكي تتمكن الإدارة الضريبية من تحديد مقدار الضريبة الواجب دفعها، وأكد أن هناك بعض المكلفين الذين لا يقدمون تصريحات صحيحة من أجل تقاضي دفع الضريبة كعدم تصريح ببعض المداخل، وفي حالة شك إدارة الضرائب في هذه التصريحات تقوم بإجراءات الرقابة كما هي محددة في القانون.

2- انتشار ظاهرة التهرب الجبائي:

لقد أثبت الواقع العملي أن الكثير من المكلفين بالضريبة يسعون إلى استعمال مختلف الحيل من أجل التملص عن دفع الضرائب، ويعود سبب انتشار هذه الظاهرة إلى وجود بعض الفراغات القانونية التي يستغلها هؤلاء من أجل عدم دفع الضرائب وإلى استعمال بعض الحيل لاسيما من طرف بعض الشركات التجارية والمؤسسات المهنية، أين نجد أن ممثلي هذه المؤسسات يستعملون بعض التقنيات الحسابية ويصرحون بمداخل غير حقيقية لضمان الحفاظ على أموالهم وعدم التنازل عنها لصالح الدولة.

المطلب الثاني: أهداف الرقابة الجبائية

إن الإدارة الجبائية من خلال إجراء عمليات المراقبة تهدف إلى محاربة الغش والتهرب الضريبي وتخفيف آثاره على الموارد المتعلقة بالميزانية وحصر خطورتها إضافة إلى أهداف أخرى تتمثل في:²

أولاً: 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 على أية انحرافات ومخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.

ثانياً: 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:

¹ يوسف دلاندة، قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014، ص ص 15-16.

² الياس قلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص 20 ص 21.

- تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة على اتخاذ الإجراءات التصحيحية؛
- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم أثارها، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك؛
- تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل نسب الغش والتهرب الضريبي.

ثالثا: الهدف المالي والاقتصادي

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال وهذا ضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة 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 والجبائية.

رابعا: الهدف الاجتماعي

يتمثل في أهم النقاط التالية:

- محاربة انحرافات المكلف 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.

المطلب الثالث: مظاهر الرقابة الجبائية

إن فعالية أي دولة يكمن تقديرها على ضوء مؤشرات عديدة (قانونية، سياسية، اجتماعية)، لكن تقييم كفاءتها يقوم على مدى استعدادها المسبق على إدخال مختلف النواتج الضريبية إلى الصناديق العامة وبالتالي السهر على أن لا يتهرب المواطن من دفع التزامات الضريبة، وعلى أساس ذلك دعمت الإدارة الجبائية بأداة الرقابة الجبائية والتي تتمثل مظاهرها في:¹

أولا: الرقابة الجبائية مفهوم قانوني

قبل كل شيء تعتبر الرقابة على أنها السلطة المعترف بها للإدارة الجبائية لتصحيح النقائص والأخطاء المرتكبة أثناء فرض الضرائب على المكلفين بالضريبة، إن هذه السلطة ذات أهمية قصوى وتكتسي قيمة دستورية، فالدولة يخلو بها إلزامية الرقابة حتى لا يكون هناك تهرب ضريبي، وبحكم المنطق فإن الرقابة الجبائية ترتبط بالإدارة الضريبية ولقد أراد المشرع أن تكون هذه الرقابة فعالة وإجبارية، لا كنها أيضا مقيدة ومرتبطة بضمانات سواء بالنسبة للدولة أو الأشخاص الممارس عليهم.

ثانيا: الرقابة الجبائية نتائج مجتمع

¹ بوالخوخ عيسى، مرجع سبق ذكره، ص ص 54-55.

تعتبر الرقابة الجبائية من نتائج المجتمع، 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 الأمر فالإدارة الضريبية في السنوات الأخيرة خاصة، ركزت جهودها أكثر من مجال قمع الغش الضريبي.

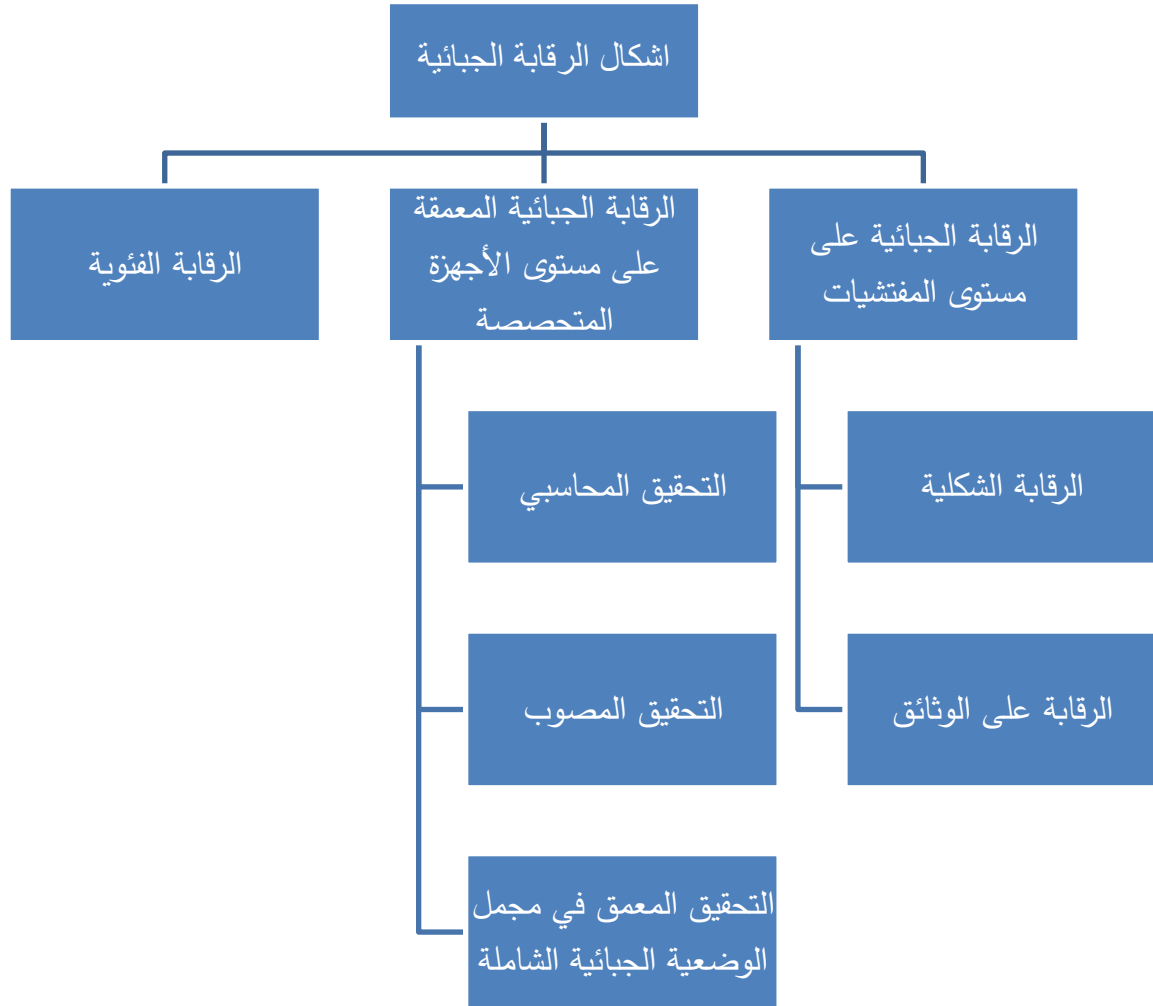
ثالثا: الرقابة الجبائية لها بعد إنساني

تكتسي الرقابة الجبائية بعد إنساني، والذي لا يجب إهماله رغم المجهودات المبذولة 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 يتقبل بسهولة التحقيق الذي أجري عليه، إن أغلب وأهم تظلمات المكلفين بالضريبة تركز على القلق الذي يصيبهم، بالإضافة إلى الارتباك اتجاه الإدارة الضريبية، بالإضافة أيضا إلى الشكوك والشبهات التي تحوم حولهم وكذا إحساسهم بالضعف اتجاه الإدارة، فالمكلف بالضريبة لا يجب أن يشعر بالضعف اتجاه الآلة الإدارية بل يمتلك حقوق مقابل الإدارة الجبائية، وهذا في كل مراحل الرقابة سواء أثناء سريان كل العمليات، أو بالنسبة للنتائج التي يمكن الوصول إليها.

المبحث الثالث: التحقيق الجبائي في الجزائر

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

الشكل رقم 02: أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على قانون الإجراءات الجبائية 2021.

المطلب الأول: الرقابة العامة أو الشاملة (على مستوى المفتشيات)

تتم على مستوى مفتشية الضرائب وفي هذا المستوى يتم التمييز بين نوعين من الرقابة وهما الرقابة الشكالية والرقابة على الوثائق، حيث يقوم رئيس المفتشية بمراقبة وفحص تصريحات المكلفين بالضريبة، ويتم القيام بهذين النوعين من الرقابة الجبائية بدون التنقل إلى مقر نشاط المكلف، ولا يتم القيام بأبحاث عامة وخاصة حوله.

أولاً: الرقابة الشكالية le controle formel

تعتبر الرقابة الشكالية أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات، والتي تشمل مختلف التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية المرتكبة أثناء تقديم المكلفين للتصريحات، أي التأكد من كيفية تقديم المعطيات والمعلومات التي تتضمنها التصريحات من الناحية الشكالية دون إجراء أي مقارنة بين ما تتضمنه من معلومات وتلك التي تتوفر عليها الإدارة الجبائية.¹

¹ يحي لخضر، دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، فرع إستراتيجية السوق في ظل اقتصاد تنافسي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، 2006/2007، ص 18.

يتم هذا النوع من الرقابة الجبائية عموماً على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص والتابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة، ويتم القيام بها كل سنة، وتعتبر كمرحلة تمهيدية وكخطوة أولى لباقي أنواع الرقابة الجبائية الأخرى، وتشمل مجموع التدخلات التي تهدف إلى:¹

➤ التأكد من هوية المكلف بالضريبة وعنوانه، وكذا مختلف العناصر التي تدخل في تحديد الوعاء الضريبي وفقاً لما يلي:

- **المكلف:** يجب أن يحتوي كل ملف جبائي على نسخة من الوثائق والمستندات والتي تتمثل في السجل التجاري، بطاقة إثبات الهوية، شهادة الإقامة، شهادة التصريح بالوجود، البطاقة الإحصائية، فضلاً عن كل مراسلات المكلف.
- **النشاط:** يجب توفر بطاقة التعريف الجبائي، والتصريحات الشهرية والثلاثية الخاصة بمجموع الضرائب وملخصات أرقام الأعمال لكل سنة.
- **تصحيح الأخطاء المادية المحتملة:** من خلال التأكد من أن إيداع التصريحات الشهرية والثلاثية في آجالها المحددة، كما يتم التأكد أيضاً من أن العمليات الحسابية مدونة في التصريحات وبدون وجود أخطاء فيها فضلاً عن أن البيانات المشار إليها في الخانة الصحيحة، وأن كل بيان يخص الخانة المتعلقة بها دون تصحيح ما صرح به المكلف.
- **كشف المعلومات أو العناصر المهمة وتكليف المكلف بالضريبة:** في حالة استحقاق المكلف بالضريبة بتصحيح الأخطاء والهفوات التي تحتويها التصريحات.

ثانياً: الرقابة على الوثائق

يتم انتقاء الملفات التي ستخضع للرقابة على الوثائق بناءً على نتائج الرقابة الشكلية، فلو أن المراقب لاحظ وجود عيوب ونقائص تستحق وتتطلب فحص انتقادي وشامل لجميع عناصر التصريح الجبائي، فإنه يتم اقتراح الملف إلى الرقابة على الوثائق.

وتتم هذه الأخيرة داخل المكتب وترتكز على مقارنة مختلف الوثائق والمعلومات الموجودة في الملف الجبائي والذي هو بحوزة إدارة الضرائب بمختلف المعلومات التي يتم الحصول عليها من بعض الإدارات التي تمت بينها وبين المكلف معاملات أو صفقات.

الفحص الشامل لكل النقاط المتضمنة في التصريح مثل تناسق الأرقام المقدمة ككشوفات البيان، حيث تعتبر هذه الأخيرة عماد المراقبة على الوثائق لأنها تشتمل على مجموعة من المعلومات والتي تخص المشتريات، المقبوضات، طلب التحويلات المالية... الخ.² في حالة بقاء بعض النقاط غامضة يستطيع أن يطلب بعض المعلومات أو التوضيحات من الطرف المكلف منها:

¹ ولهي بوعلام، مرجع سبق ذكره، ص 07.

² مغني ناصر، مرجع سبق ذكره، ص 91.

✓ **طلب المعلومات:** بموجب المهام والامتيازات المخولة من قبل القانون الجبائي المحقق، يمكن أن يطلب من المكلف إمداده ببعض المعلومات حول نقاط وأمر احتوتها التصريحات المقدمة، وقد يتخذ هذا الطلب صيغة الشفوية أو الكتابية، ومثل هذا الأجراء من شأنه أن يساهم في إرساء نوع من الحوار بين الطرفين.

وفي حالة عدم استجابة المكلف للطلب، فإنه لا يلزم بأي عقوبة، وما على الإدارة سوى إعادة إرسال طلب كتابي آخر تطلب فيه التوضيحات.

✓ **طلب التبريرات والتوضيحات:** عندما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة على الطلب الشفوي، أو لما يكون الجواب الذي تم تقديمه عبارة عن رفض للإجابة عن كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها، يتعين على المحقق أن يعيد طلبا كتابيا لأنه يضفي طابع الإلزامية أكثر، ويجب أن يبين هذا الطلب الكتابي بشكل صريح النقاط التي يراها المحقق ضرورية للحصول على التبريرات والتوضيحات، لأن المكلف مطالب بتقديم الشروحات للإدارة الضريبية حول عدم تناسق المكتشف بين ما هو موجود في التصريحات وبين ما تحصلت عليه الإدارة الضريبية من خلال ممارسة حقها في الاتصال، كما يجب تقديم الدليل الكافي على أن ما هو مصرح به من أرقام صحيحة ودقيقة.¹

المطلب الثاني: الرقابة المعمقة

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

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

- أن تكون المؤسسة محترمة لالتزاماتها الجبائية والمحاسبية؛
- أهمية الأرباح والمداخيل المصرح بها مقارنة مع أرقام الأعمال المحققة؛
- مظاهر الثروة الخارجية للشخص المستغل، أو المسير، أو الشركاء؛
- العجز المتكرر؛
- طبيعة النشاط الممارس وأهمية المنتج في السوق؛
- التغيير الدائم لمكان النشاط التجاري؛

¹ منور أوسريير، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص 204-205.

² الياس قلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص ص 04-05.

³ ولهي بوعلام، مرجع سبق ذكره، ص ص 07-08.

➤ التعديلات المتكررة للقوانين الأساسية.

كما يتناول هذا النوع من الرقابة الفحص الدقيق والمميز لمحتوى الملف الجبائي سواء على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديريات الضرائب أو المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات حسب الاختصاص ممثلة في عدة فرق مختصة، تتمثل الرقابة الجبائية المعمقة في:

➤ التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة VC؛

➤ التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للأشخاص الطبيعيين VASFE؛

➤ التحقيق المصوب في المحاسبة VP.

أولاً: التحقيق في المحاسبة (la vérification de la comptabilité)

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

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

فوفقاً للمادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية: "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، ووفقاً لنفس المادة فإن التحقيق في المحاسبة يعني مجموع العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، ويجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانوناً من طرف المصلحة".²

إن التحقيق في المحاسبة ليس غرضه المراقبة الجبائية فقط، بل أنه يمكن المؤسسات من الإطلاع على واجباتها الجبائية، كما يحاول الأعوان المحققين البحث إذا كانت النتائج مطابقة فعلاً للقواعد المحاسبية والجبائية السارية المفعول وهذا ما يسمى (الفحص الانتقادي المحاسبي)، فأثناء التحقيق يطلع أعوان الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة على مصادر الأخطاء التي وقع فيها والتي ترتكب أحيانا من غير قصد، وفي هذه الحالة يمكنه تقديم الطعون اللازمة.

إن الهدف من التحقيق المحاسبي هو إظهار النقائص والتجاوزات التي يمكن أن تكون في المحاسبة بقصد التأكد من صحة وعاء مختلف الضرائب والرسوم المستحقة وللتحقق من صحة الأرقام والنتائج التي

¹ المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة لسنة 2017، ص 13.

² المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 10.

قدمتها المحاسبة، وذلك باتخاذ الأساليب اللازمة وبالتالي يتبين أن الذين يعينهم التحقيق المحاسبي هم المكلفين الملزمين بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية التي أكد عليها القانون التجاري والجبائي، حيث بغياب هذه الوثائق والملفات لا يكون للتحقيق الجبائي معنى وهذا ما تم ذكره في المواد من 09 إلى 12 من القانون التجاري، ومنه فالتحقيق المحاسبي يهدف إلى التأكد من:

- صحة القرارات الضريبية المقدمة.
 - صحة المحاسبة بمقارنتها مع مختلف المعطيات المتاحة والوثائق الثبوتية، وكما هو معلوم أن التحقيق المحاسبي يجري تنفيذه ضمن إطار تشريعي يضمن حقوق المكلف بدأ من الإشعار الأولي للتحقيق وانتهاء بتتبع النتائج النهائية للمكلف بالضريبة.¹
- وما يمكن ملاحظته من نقائص تقف دون تحقيق الأهداف المرجوة من هذا النوع من الرقابة ما يلي:²
- برمجة المكلفين الذين لا يمتلكون خطرا جبائيا؛
 - النقص الفادح في عدد المحققين وعدم تأهيل البعض فيهم مما أثر على عدم تناسب توسع الأنشطة مع برامج التحقيق، فالمؤسسة التي يتم برمجتها قد لا يعاد برمجتها سنوات طويلة أو مدى حياتها؛
 - عدم تحديث معايير اختيار المؤسسات القابلة للتحقيق تماشيا مع تطور تقنيات التحايل القانوني من دفع الضرائب خصوصا المعاملات الإلكترونية وتطور التكنولوجيا.

ثانيا: التحقيق المحاسبي المصوب (Vérification ponctuelle)

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

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

ويتميز التحقيق المصوب بمميزات التحقيق المحاسبي العام إلا أنه يختلف عن هذا الأخير في النقاط التالية:⁴

- يجب أن يشير الإشعار بالتحقيق بالإضافة إلى العناصر الموجودة في إشعار التحقيق المحاسبي إلى الطابع المصوب لهذا التحقيق، ويجب إعلام المكلف بطبيعة العمليات المحقق فيها؛
- لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين؛
- الأجل الممنوح للمكلف من أجل الرد على التبليغ الأولي هو 30 يوم؛

¹ المادة 20 الفقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 10.

² بوعلام ولهي، مرجع سبق ذكره، ص 10.

³ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سبق ذكره، ص 08.

⁴ المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 11-12.

➤ التحقيق المصوب لا يحرم الإدارة الجبائية من إمكانية إعادة إجراء عملية التحقيق المحاسبي المعمق لنفس المدة ونفس الضرائب والرسوم، ولكن مع الأخذ بعين الاعتبار الحقوق المسددة بموجب إجراء التحقيق المصوب.

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

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

عرفته المديرية العامة للضرائب على أنه: "مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، أي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل العام (المدخيل المحققة خارج الجزائر، فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية... الخ)".¹

كما يعرف على أنه: "مجموع العمليات والأبحاث التي تهدف إلى كشف الفارق الموجود والمتوقع بين الدخل المصرح به والدخل الحقيقي بمقارنة مدى الانسجام بين مدخيل المكلف بالضريبة فيما بينها من جهة وبين حالته المادية وعناصر وطرق معيشته والمظاهر الخارجية من جهة أخرى، وتعتبر مجموعة المعلومات المصدر الأول التي يعتمد عليها المحقق والمباشر لهذه العملية".²

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

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

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

- ❖ ارتباطه بالجانب الشخصي للمكلفين مما يصعب من مهمة فرق التحقيق؛
- ❖ وجود السوق الموازي؛
- ❖ قلة تعامل الهيئات الإدارية الأخرى مع إدارة الضرائب وعدم منحها المعلومات الكافية والضرورية لتأسيس الوعاء الضريبي؛
- ❖ قلة تعاون المصالح الجبائية فيما بينها خاصة إذا تعلق الأمر بطلب معلومات من خارج الولاية محل السكن الرئيسي للمكلف؛

¹ ميثاق المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 31.

² عيسى بو الخوخ، مرجع سبق ذكره، ص 59.

❖ قلة التفسيرات والشروحات الخاصة بهذا النوع من التحقيق سواء عن طريق الدلائل أو المنشورات. بالإضافة الى النوعين السابقين الرقابة الشاملة والرقابة المعمقة يوجد نوع ثالث يسمى بالرقابة الفئوية على المعاملات العقارية، والتي نستدرجها فيما يلي:

الرقابة الفئوية على المعاملات العقارية:

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

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

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

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

المطلب الثالث: الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية

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

أولاً: صلاحيات وحقوق الإدارة الجبائية

منح المشرع الجزائري حقوقا للإدارة الجبائية تسمح لها من التحقق من صحة التصريحات ومدى مصداقيتها وقانونيتها، ومراقبة العناصر الخاضعة لضريبة، والتي من خلالها يمكن تحديد ديون الضريبة مع ضمان تحصيلها، وبهذه الحقوق يتسنى للإدارة الجبائية، تحقيق غايتها وأهدافها، ومن هذه الحقوق:

¹ عمر قليمي، الدليل العلمي في تسجيل والطابع، معهد الاقتصاد الجمركي والجبائي، الجزائري تونسني القليعة، الجزائر، 1990، ص 73.

² بوعلام ولهي، مرجع سبق ذكره، ص 12.

1- الحق في الرقابة: إن الحق في إجراء الرقابة والمراجعة الجبائية مضمون للإدارة الجبائية بموجب المادة

18 من قانون الإجراءات الجبائية حيث تنص هذه المادة على:

❖ تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو رسم أو حق أو إتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة عن المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها، ويتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناءا على طلبها الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها.

❖ تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت والمؤسسات المعنية، خلال ساعات فتحها للجمهور وساعة ممارسة نشاطها.¹

2- الحق في الاطلاع: هو وسيلة قانونية منحها المشرع الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية، فبواسطته يمكنه

الإطلاع على مختلف الوثائق والمستندات الخاصة بالمكلف المعني بعملية التحقيق وهذا للحصول على أكبر قدر ممكن من المعلومات التي تساعد المحقق للقيام بمهمته على أكمل وجه، كما يمكننا القول أن حق الإطلاع هو أداة تدخل في كل إجراء رقابي إما لإتمام المعلومات الموجودة بحوزة الإدارة أو التأكد من صحة المعلومات المستخلصة من دراسة الملفات، وقد أتاح المشرع هذا الحق من خلال النص التالي: "يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها في المواد من 46-50".²

وحسب القانون ذاته فإنه لا يمكن بأي حال من الأحوال لإدارات الدولة والولاية والبلديات والمؤسسات الخاصة وكذا المؤسسات الخاضعة لرقابة الدولة وكذلك كل المؤسسات أو الهيئات، أي كان نوعها والخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها الإطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها.³

3- الحق في استدراك الخطاء: هو الوسيلة الممنوحة للإدارة الضريبية لإجراء تقويمات لنفس المدة ونفس

الضرائب عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة أو خاطئة، وهذا عن طريق إعادة النظر في الاقتطاع الضريبي سواءا بتعديله أو إنشاء اقتطاع جديد وفقا للنص التالي: "يمكن استدراك الإغفالات الكلية أو الجزئية المسجلة في وعاء الحقوق والضرائب والرسوم، وكذا النقائص وعدم الصحة أو الأخطاء المسجلة في فرض الضريبة من طرف إدارة الضرائب، حسب الحالة ضمن الآجال والشروط المنصوص عليها".⁴

كما حدد المشرع الجبائي الأجل العام لتقادم عمل الإدارة بأربع (04) سنوات إلا في حالة وجود مناورات تدليسية حيث يمدد أجل التقادم بسنتين (02) مع إمكانية رفع دعوى قضائية ضد المكلف، أما الآجال

¹ المادتين 18-19 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 09.

² المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 23.

³ المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 23.

⁴ المادة 105 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 41.

الاستثنائية فيمكن أن تخص العمليات والأعباء المتعلقة بسنوات مالية متقدمة ولكن لها تأثير على سنوات مالية غير متقدمة تكون محل رقابة والتسوية تكون بعنوان السنوات غير المتقدمة فقط.

4- حق المعاينة: من أجل ممارسة الإدارة الجبائية حقها الرقابي ووجود قرائن تدل على ممارسة تدليسية، يمكن للإدارة الجبائية الترخيص لأعوانها المؤهلين قانونا القيام بإجراءات المعاينة في كل المجالات قصد البحث والوصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة، وتتم المعاينة وحجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة على وجود ممارسات تدليسية تحت سلطة القاضي ورقابته، ولهذا الغرض يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية ويمنح جميع التعليمات للمشاركين في العملية.¹ كما لا يجوز الترخيص بحق إجراء المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاضي يفوضه هذا الأخير، بطلب مقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل لذلك.

ويحتوي الطلب على البيانات التي بحوزة الإدارة الجبائية لتبرر بها عملية المعاينة وتتمثل أهمها في:

- التعريف بالشخص المعنوي أو الطبيعي المعني بعملية المعاينة وعناوين الأماكن التي ستتم معاينتها؛
- العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود ممارسات تدليسية ويتم البحث عن دليل عليها؛
- أسماء وألقاب الأعوان المكلفين بعمليات المعاينة ورتبتهم وصفاتهم ويكونوا حاملين لبطاقة الانتداب.

ثانيا: واجبات وحقوق المكلفين بالضريبة.

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

1- التزامات ذات طابع محاسبي:

حددت هذه الالتزامات من القانون التجاري من مواد 10-11، وتتمثل في:

✓ مسك دفتر اليومية:

إن مسك دفتر اليومية محدد في القانون التجاري الذي نص على ما يلي: "كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر لليومية يقيد فيه يوما بيوم عمليات المقاول أو أن يراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهريا بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات يوميا".²

دفتر اليومية هو دفتر موقع ومرقم من طرف القاضي لدى المحكمة المختصة إقليميا ويفرض على كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المصنفين ضمن نظام الربح الحقيقي.

¹ المواد 34-35 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 17.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، المادة 09، ص 2007، ص 04.

✓ **دفتر الجرد:** تنص المادة 10 من القانون التجاري على مايلي: "يجب عليه أيضا أن يجري سنويا جردا لعناصر أصول وخصوم مقاولته وأن يقفل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية وحساب النتائج وتتسخ بعد ذلك هذه الميزانية وحساب النتائج في دفتر الجرد".¹

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

2- التزامات ذات طابع جبائي:

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

✓ **مفهوم التصريحات الجبائية:** التصريحات الجبائية هي الوثائق القانونية التي تربط بين المكلف بالضريبة ومصالح الإدارة الجبائية لتسهيل عملية الاتصال بينهما، تحتوي هذه الوثائق على معلومات تعبر عن الزمة المالية وأرقام الأعمال المحققة من قبل المكلف والتي تحدد أسس الأوعية الضريبية.²

✓ **أنواع التصريحات الجبائية:** هناك مجموعة من التصريحات الجبائية، والتي يلزم المكلفين بالتصريح بها محترمون بذلك المواعيد وتواريخ تسليمها للهيئة الجبائية المكلفة قانونا، وفيما يلي سنعرض جملة من هذه التصريح.

❖ **التصريح بالوجود:** يخضع لهذا التصريح المكلفين بالضريبة الجدد والذين يخضعون للضريبة الجزافية الوحيدة، والضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات، يتم التصريح بالوجود في أجل أقصاه 30 يوما من بدء النشاط حيث يتم التصريح لدى مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان ممارسة النشاط ويجب أن يتضمن المعلومات التالية:

➤ الاسم واللقب؛

➤ العنوان بالجزائر بالنسبة للجزائريين وخارج الجزائر بالنسبة للأجانب.³

هذا التصريح يكون وثيقة تسمى ج رقم 08 (Gn8) وتكون مرفقة بالوثائق التالية:

شهادة الميلاد، وبالنسبة للأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الأجانب فيتعين عليهم أن يقدموا نموذج مصادق عليه ومطابق لعقود الدراسات أو الأشغال المكلفون بإنجازها في الجزائر.

❖ **التصريح الشهري:** هو تصريح وحيد يعتبر كجدول إشعار بالضريبة والرسوم المحصلة نقدا أو بواسطة الشيك وتخص الرسم على النشاط المهني، التسيبقات على حساب أرباح الشركات، الضريبة على الدخل الإجمالي فئة الرواتب والأجور، الرسم على القيمة المضافة، حقوق الطابع.

¹ المادة 10 من القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، ص 04.

² سمية قعموش، **المراجعة الجبائية كآلية تساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية**، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية العدد 06، ديسمبر

2016، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ص 299.

³ مديرية العلاقات العمومية والاتصال، **الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة**، منشورات الساحل الجزائري، 2017، ص 74.

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

❖ **التصريح السنوي بالمدخل والأرباح:** في هذا النوع نميز بين ثلاثة تصريحات سنوية الأولى يتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي، والثاني بالضريبة الجزافية الوحيدة، أما النوع الثالث فيتعلق بالضريبة على أرباح الشركات وذلك يكون كما يلي:¹

• **الضريبة على الدخل الإجمالي:**

تتضمن التصريح الإجمالي بالمدخل وأيضاً التصريحات الخاصة بكل فئة من فئات IRG

• **التصريح الإجمالي بالمدخل:**

يجب اكتاب التصريح الإجمالي من قبل :

- الأشخاص الطبيعيين التابعين للنظام الحقيقي الذين يمارسون نشاطاً صناعياً أو تجارياً أو حرفياً أو نشاطاً حر؛
- الأشخاص الطبيعيين الذين يحققون مداخيل متأتية من تأجير عقارات مبنية أو غير مبنية بما فيها الأراضي الفلاحية؛
- الأشخاص المستفيدين من مداخيل رؤوس الأموال؛
- الأجراء الذين يتحصلون على مداخيل أجنبية أو غير أجنبية زيادة على أجرتهم الرئيسية باستثناء الأشخاص الممارسين إضافة إلى نشاطهم الرئيسي نشاطاً تعليمياً أو في مجال البحث بصفة مؤقتة كأستاذ شريك في مؤسسة تعليمية.

• **أجل ومكان إيداع التصريح:**

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

• **التصريحات الخاصة بكل فئة من فئات IRG**

إضافة إلى التصريح الإجمالي بالمدخل يتعين على المكلفين اكتاب تصريحات خاصة وهي مبنية في الجدول التالي:

الجدول رقم 05: التصريحات الخاصة بـ IRG

فئات ضريبية IRG	نظام فرض الضريبة والمطبوعة	آجال إيداع التصريح	مكان إيداع التصريح
أرباح صناعية	النظام الحقيقي	قبل 30 أفريل من	المفتشية التابع لها

¹ الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، مرجع سبق ذكره، ص 75.

وتجارية	بواسطة سلسلة ج 11	كل سنة	مكان النشاط
مداخل فلاحية	سلسلة ج 15	على الأكثر 30 أفريل من كل سنة	المفتشية التابع لها مكان الاستغلال
مداخل رؤوس الأموال المنقولة	-	على الأكثر يوم 30 أفريل من كل سنة	مفتشية الضرائب المتواجد فيها الموطن الجبائي للمستفيد
رواتب وأجور	سلسلة ج 29	على أكثر يوم 30 أفريل من كل سنة تصريح يكتب من طرف المستخدم أو المدين	مفتشية الضرائب التي يتبع لها مسكن رب العمل أو مكتب الذي قام بعملية الدفع

المصدر: سفيان خلوفي، عبد الرؤوف بوجريو، الرقابة الجبائية ودورها في تفعيل التحصيل الضريبي خلال الفترة 2010-2014 دراسة ميدانية-مديرية الضرائب-، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير (ل.م.د.)، تخصص مالية وبنوك، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوصوف، ميلة، 2016-2017، ص 109.

- ❖ **التصريح بالضريبة الجزافية الوحيدة:** يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة اكتباب تصريح تقديري ج رقم 12 الفترة الممتدة بين 31 جوان من كل سنة بمبلغ رقم الأعمال المتوقع تحقيقه خلال السنة ويرسل إلى مفتش الضرائب التابع له مكان ممارسة النشاط.¹
- ❖ **الضريبة على أرباح الشركات:** يتعين على المكلفين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات اكتباب تصريح يتضمن مبالغ أرباح المؤسسة الخاضعة للضريبة والمتعلقة بالسنة المالية السابقة، كما يجب تقديم هذا التصريح قبل 30 أفريل من كل سنة إلى مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان تواجد مقر لشركة أو مقرها الرئيسي، ويجب إرفاق هذا التصريح بالميزانية الجبائية إضافة إلى:
 - كشف المدفوعات الخاصة بالرسم على النشاط المهني؛
 - كشف مفصل عن التسبيقات المدفوعة بعنوان الضريبة على أرباح الشركات.
- 3- الضمانات (الحقوق) الممنوحة للمكلفين:**

يحتاج المكلف إلى ضمانات تحميه من تعسف الإدارة الجبائية، عند قيامها بمهمة التحقيق وبالتالي إحداث توازن بين الالتزامات المفروضة على المكلف والحقوق التي منحت للإدارة الجبائية كما يجب على

¹ المادة 01 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 07.

الأعوان المحققين احترام هذه الضمانات، أما في حالة الإخلال بها فإنه يؤدي إلى بطلان إجراء التحقيق وتتمثل هذه الضمانات فيما يلي:

✓ **الإعلام المسبق:** يجب إعلام المكلف بالضريبة مسبقا قبل الشروع في عملية التحقيق من خلال إرساء إشعار بالتحقيق، يرفق بميثاق المكلفين بالضريبة، والذي ينص على حقوقه وواجباته، على أن يستفيد المكلف بالضريبة من مدة تحضير قدرها 10 أيام بالنسبة للتحقيق المحاسبي.¹

و15 يوما بالنسبة للتحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.²

✓ **الحق في الاستعانة بوكيل أو مستشار:** يعلم كل مكلف بالضريبة بإمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره قصد متابعة سير عمليات المراقبة ومناقشة الاقتراحات التي تطرحها إدارة الضرائب، وهذا مع بداية عملية التحقيق عند إرساء الإشعار بعملية التحقيق.³

✓ **عدم تجديد التحقيق المحاسبي:** إذا انتهى التحقيق في المحاسبة المتعلق بفترة معينة خاص بضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب والرسوم، وفيما عدا الحالات التي استعمل فيها المكلف بالضريبة طرق تدليسية أو قدم معلومات غير صحيحة أو غير كاملة أثناء التحقيق، فإن الإدارة لا تستطيع القيام بتحقيق جديد في نفس الدفاتر بخصوص نفس الضرائب والرسوم ولنفس الفترة.⁴

✓ **تحقيق مدة التحقيق:** لا يمكن تحت طائلة البطلان الإجراءات أن تتعدى مدة التحقيق بعين المكان في التصريحات والوثائق المحاسبية آجلا محددة طبقا لرقم الأعمال المحقق سنويا وطبيعة نشاط المؤسسة، فمثلا بالنسبة لمؤسسة تأدية الخدمات، إذا كان رقم أعمالها السنوي المصرح به لا يتعدى 1.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها فلا يمكن أن تتجاوز مدة التحقيق في عين المكان الثلاثة أشهر، أما إذا كان رقم أعمالها يتعدى 1.000.000 دج وأقل من 5.000.000 دج لكل سنة محقق فيها فتحدد مدة التحقيق ب 6 أشهر.⁵

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

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

¹ المادة 20-04 من قانون الإجراءات الجبائية، **مرجع سبق ذكره**، ص 10.

² المادة 21-03 من قانون الإجراءات الجبائية، **مرجع سبق ذكره**، ص 14.

³ المادة 20-06 من قانون الإجراءات الجبائية، **مرجع سبق ذكره**، ص 11.

⁴ المادة 20-08 من قانون الإجراءات الجبائية، **مرجع سبق ذكره**، ص 12.

⁵ المادة 20-05 من قانون الإجراءات الجبائية، **مرجع سبق ذكره**، ص 11.

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

✓ **إمكانية طلب التحكيم:** للمكلف بالضريبة حق إمكانية الطلب في رده التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو القانون من المسؤول الإداري أو المحقق حسب الحالة من مدير كبريات المؤسسات أو من مدير الضرائب بالولاية أو من رئيس مركز للضرائب أو من رئيس مصالح التحقيق والمراجعات.¹

¹ المادة 20-06 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 11.

خلاصة الفصل

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

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

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

ولبيان فعاليتها على أرض الواقع، سنتناول دراسة حالة ملف خاضع لأحد أشكال الرقابة الجبائية المتمثلة في التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية خلال الفص التطبيقي القادم.

الفصل الثالث:

دراسة ميدانية للتحقيق المعمق

لمجمل الوضعية الجبائية

-مديرية الضرائب لولاية ميلة-

تمهيد:

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

وعليه تم اعتمادنا في معالجة الدراسة على المزج بين المنهج الوصفي والتحليلي، وهذا بتخصيص الفصل الأخير للقيام بدراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية ميلة لتسليط الضوء على متطلبات البحث في المجال التطبيقي الذي سنكشف من خلاله مدى مساهمة التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في تحسين الإيرادات الضريبية.

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

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية ميلة.

المبحث الثاني: دراسة ملفات خاضعة للرقابة الجبائية.

المبحث الثالث: تقييم وزن التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية ضمن الحصيلة الضريبية ما بين سنتي (2015-2018).

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية ميلة

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

المطلب الأول: الهياكل المكلفة بالرقابة الجبائية

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

أولاً: الأجهزة المختصة بالرقابة الجبائية

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

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

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

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

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

¹ إلياس قلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص 26.

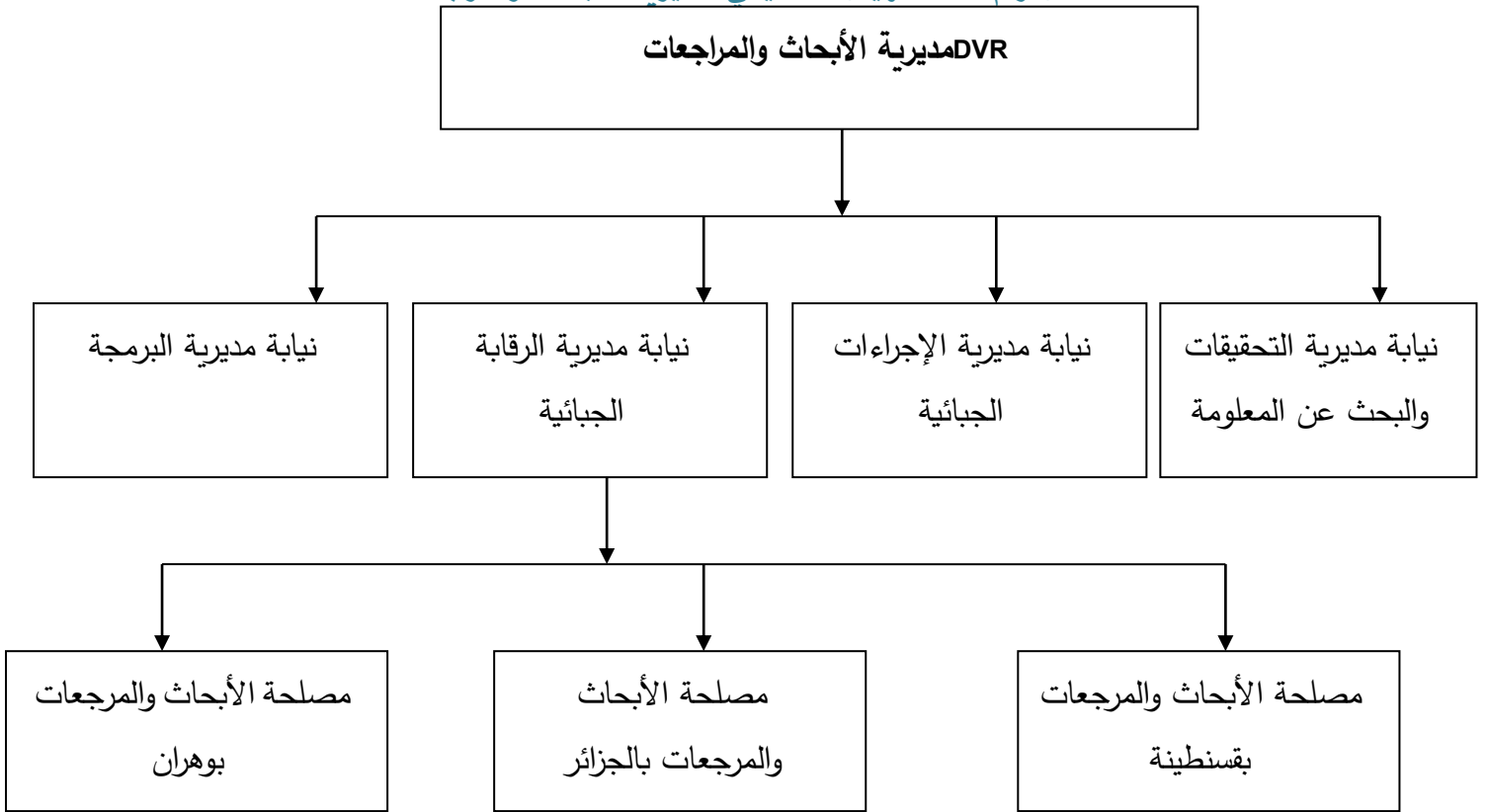
² Bulletin des services fiscaux, DGI, n°19, Alger print, 2000, page 74-78.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية للتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية – مديرية الضرائب لولاية ميلة-

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

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

الشكل رقم 03 : الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات



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

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

2- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية:

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

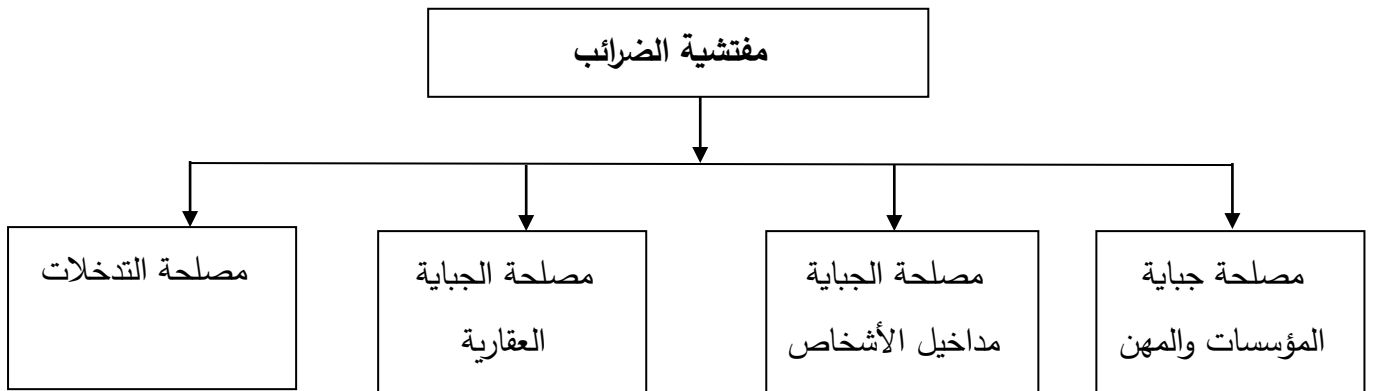
كما أنها مكلفة بتطبيق برامج المراجعة والمصادق عليها من مديرية الأبحاث والمراجعات والتي تكون ضمن إقليم الولاية وتحت شرط رقم الأعمال السنوي المحقق، أما الهيكل التنظيمي لهذا الجهاز فيضم ثلاث مكاتب، ومن أبرز المهام المسندة له ما يلي:¹

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

3- مفتشيات الضرائب:

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

الشكل رقم 04: الهيكل التنظيمي العام لمفتشية الضرائب



المصدر: سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص 111.

أما مهام مفتشية الضرائب واعتمادا على المصالح المكونة لها فتتمثل في:²

- مراقبة التصريحات الشهرية أو الفصلية؛

¹ القرار المتعلق بتحديد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحياتها لوزارة المالية المؤرخ في 1998/07/12،

المواد من 52-55، الجريدة الرسمية، العدد 79، الصادرة بتاريخ: 1998/10/25، ص 23.

² سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص 46.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية للتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية – مديرية الضرائب لولاية ميلّة-

- المتابعة والمراقبة المستمرة للملفات الجبائية فيما يخص الثغرات التي تطرأ على طبيعة النشاط من جهة، وعلى الطبيعة القانونية للمكلفين بالضريبة من جهة أخرى؛
- تحديد الوعاء الضريبي للمكلفين الجدد، وإعادة تحديد الوعاء للذين ثبت عليهم نشاط أكبر من الذي صرحوا به؛
- تسجيل المنازعات والطعون وتقديم الحلول المناسبة.

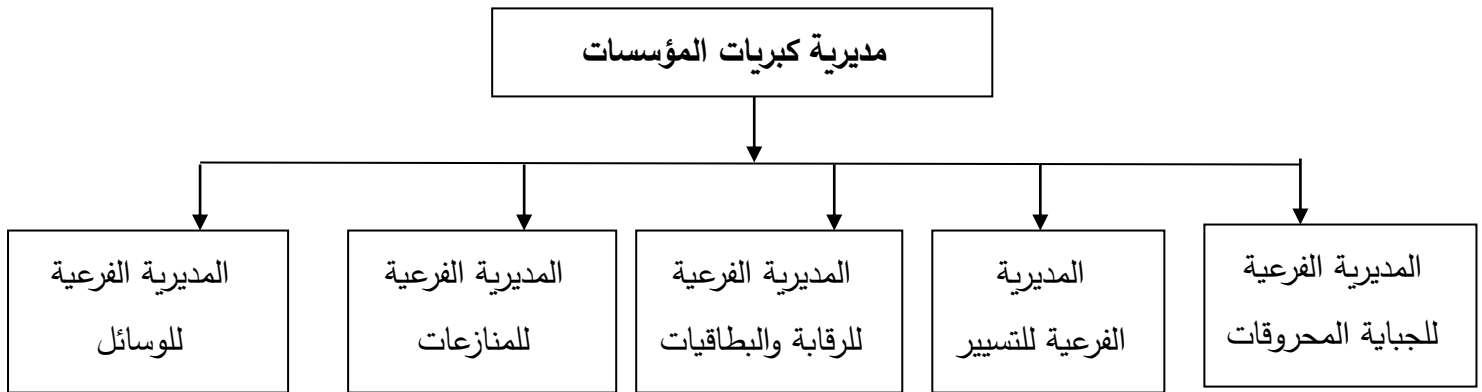
ثانياً: الهيئات المختصة حديثاً بالرقابة الجبائية

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

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

تم إنشاء مديرية كبريات المؤسسات في سنة 2002، وهي مديرية تابعة للإدارة العامة للضرائب، تقوم بالرقابة الجبائية على المؤسسات الكبرى في الجزائر، وتقوم بمتابعة المؤسسات الكبيرة التي لا يقل رقم أعمالها عن 100 مليون دج، كما تشكل مكان لدفع التصاريح، وتسديد الضرائب وقد باشرت عملها في سنة 2006، حيث تقوم بمتابعة المؤسسات البترولية والمؤسسات التجارية والصناعية الكبرى من الناحية الجبائية.¹ أما هيكلها التنظيمي فهو كما يلي:

الشكل رقم 05: الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات



المصدر: سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص 47.

تتكفل مديرية كبريات المؤسسات الخاضعة لمجال اختصاصها بمهام الوعاء والتحصيل والمراقبة ومنازعات الضرائب والرسوم الواقعة على عاتق الأشخاص الطبيعيين والمعنويين والجماعات المشكلة بقوة القانون أو فعليا أو الكيانات مهما يكن شكلها القانوني، ومهما كان محل مؤسستها أو مديرياتها الفعلية أو مقرها، ويمكن ذكر مهامها في:²

¹ إلياس قلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره ص 29.

² المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327، مرجع سبق ذكره ص 10.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية للتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية – مديرية الضرائب لولاية ميلّة-

- مسك وتسيير الملف الجبائي للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصها؛
 - مراقبة الملفات حسب كل وثيقة؛
 - إصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتنفيذ عمليات التحصيل والطابع وتعابنها وتصادق عليها؛
 - معالجة طلبات التخفيض الإداري.
- ومن أهداف إنشاء المديرية هو التحكم الجيد في تسيير الملفات الجبائية المهمة والمتمثلة في حجم نشاطات المكلفين بالضريبة من حيث الحصيلة الضريبية والتي تقارب نسبتها 70% من الإيرادات الجبائية.¹
- ### 2- مركز الضرائب:

هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي ومرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب، كما يتكفل مركز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية لمختلف المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي ولا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 100.000.000 دج، بالإضافة إلى المهن الحرة ويختص هذا المركز في كل المراحل من تحديد الوعاء إلى التحصيل مع تكليفه بالرقابة الجبائية، والمنازعات في حدود صلاحياته.²

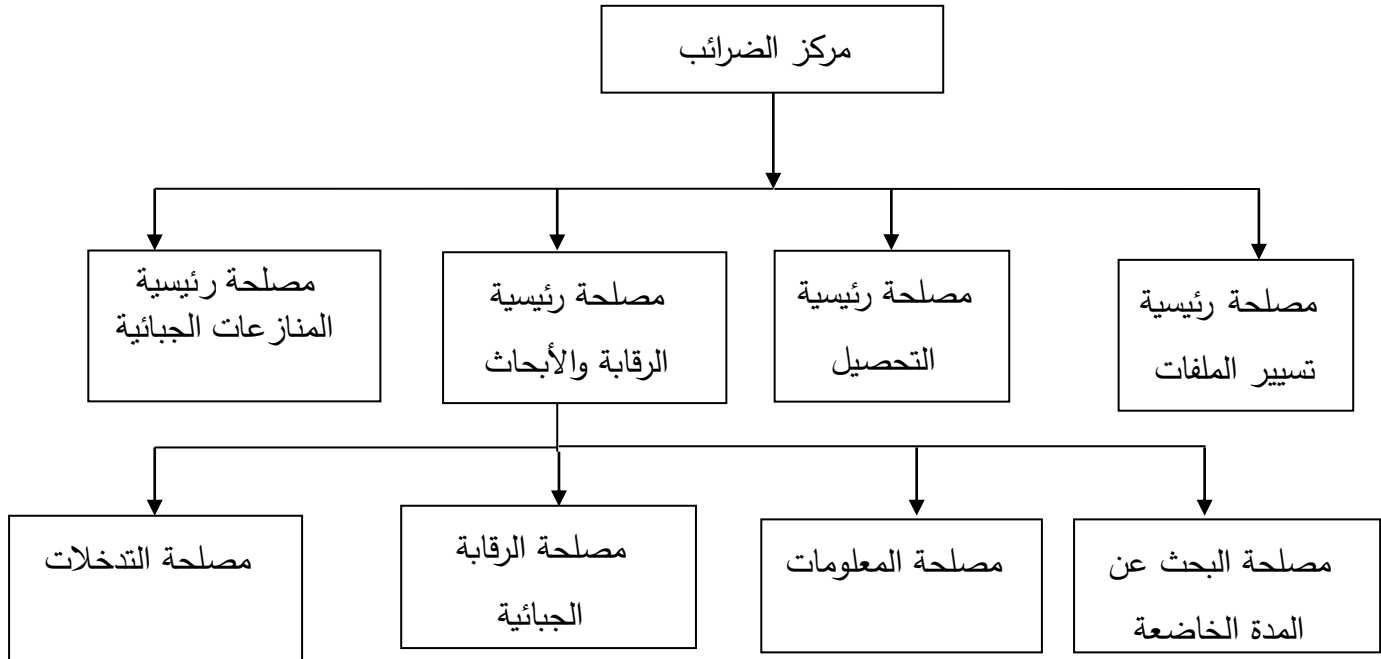
ونظرا لقرب تواجد مراكز الضرائب للمكلفين فله عدة مهام على كل المستويات نذكر منها:

- ✓ في حالة وجود تجاوزات خطيرة يحول الملف الجبائي إلى عملية التدقيق المعمق بهدف التطهير؛
 - ✓ التعجيل بسوية النزاعات الجبائية والشكوى الخاصة بالمكلفين بالضريبة المتواجدة تحت سلطتها.
- كما يرجع التأخر في توسيع وتنفيذ تجربة مراكز الضرائب باستثناء المراكز النموذجية إلى تعطل إنشائها بسبب عدم توفر العقار اللائق والملائم (كما هو الحال بولاية ميلّة)، وكذا التكاليف المالية الضخمة لإنجاز ما يقارب 65 مركز مبرمج عبر الترتب الوطني، أما الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب فهو كما يلي:

¹ La lettre de la DGI, N°30, 2008, p 06.

² المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327، مرجع سبق ذكره، ص 10.

الشكل رقم 06: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب



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

ثالثا: الوسائل البشرية المكلفة بالرقابة الجبائية

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

1- أعوان المكلفين بالرقابة الجبائية:

إن الرقابة هي حق الإدارة الجبائية وحدها، والتي تمارس من طرف موظفيها من خلال التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء المراجعات الضرورية للوعاء، ومراقبة التصريحات، كما يجب أن يكون للعون المدقق بطاقة انتداب تسلم له من طرف المديرية العامة للضرائب لاستظهارها عند القيام بوظيفته وهي تبين صفة العون المحقق كالهوية، الرتبة، وحتى الوظيفة المسندة اليه، كما يمكن أن تسحب هذه البطاقة في حالة التوقف عن العمل وترجع عند الاستئناف.¹

والموظفين المكلفين بذلك هم:²

- ✓ المدير الفرعي للرقابة الجبائية؛
- ✓ رئيس مكتب الأبحاث والمراجعات؛
- ✓ الأعوان المحققين.

¹ المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 90-334 المؤرخ في 1990/10/27 المتضمن للقانون الأساسي للعملاء التابعين لأسلاك الإدارة المالية.

² نوي نجا، مرجع سبق ذكره ص 44.

2- مسؤولية الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية:

- عند ممارسة أعوان الضرائب لمهامهم لاسيما تلك المتعلقة بالرقابة الجبائية يتعين عليهم احترام قواعد أخلاقيات المهنة، لذلك يرمي التوازن بين حقوق وواجبات الأعوان إلى حمايتهم من النزاعات التي تعترضهم، كما وضع المشرع الجزائري عدة التزامات مرتبطة بصفته كممثل للدولة منها:¹
- ✓ تأدية الخدمة في إطار احترام العلاقات السلمية لكونه قد يكون رئيسا أو مرؤوسا؛
 - ✓ تأدية اليمين أمام المحكمة وواجب الالتزام بخدمة الدولة؛
 - ✓ ممارسة الوظيفة وحدها فقط وبصفة فعلية ومستمرة؛
 - ✓ تأدية الخدمة بكل استقلالية وحياد اتجاه المكلفين بالضريبة؛
 - ✓ الالتزام بالنزاهة والسر المهني واحترام النظام الداخلي للإدارة.
- كما يترتب على عاتق الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية عدة مسؤوليات ملخصة فيما يلي:

2-1- المسؤولية المدنية:

يتحمل عون الضرائب المسؤولية المدنية، عند إلحاق الضرر بالغير وهي نتيجة لخطأ أو عدم الانتباه أو إهمال قام بها العون بنفسه أو أشخاص آخرون تحت مسؤوليته وهذا بمقتضى أحكام المادة 124 من القانون المدني الجزائري، ولا يكون كل موظف أو عون عمومي مسؤولا شخصيا عن عمله الذي أضر بالغير إذا قام به تنفيذا لأوامر صدرت إليه من رئيسه الإداري.

2-2- المسؤولية الجنائية:

يمكن اعتبار الموظف مسؤولا من الناحية الجنائية عندما يقوم بارتكاب جناية أو جنحة ينص ويعاقب عليها قانون العقوبات، ويلغى الإجراء الجنائي المتخذ اتجاه العون آليا بالإجراء التأديبي. ومن بين الأعمال التي تعتبر جناية أو حجة نكد منها: التعسف في استعمال المنصب، استغلال النفوذ، الرشوة، اختلاس الأموال، تزوير الوثائق... الخ.

2-3- المسؤولية التأديبية:

يعتبر الموظف الذي يقوم بارتكاب خطأ مهني مسؤولا من الناحية التأديبية ويتعرض للعقوبات المقرر حسب درجة الخطأ المرتكب والمصنفة إلى أربعة درجات مختلفة، أما العقوبات التي حددها القانون فهي التنبيه، الإنذار الكتابي، التوبيخ، التوقيف المؤقت عن العمل، التنزيل إلى غاية التسريح.

المطلب الثاني: بطاقة فنية لمديرية الضرائب لولاية ميله

تعتمد الإدارة الضريبية عند قيامها بمهامها على بنيات وهيكل إدارية تتجسد في أقسامها وتنظيماتها ممثلة في الهياكل المحلية والهياكل المركزية.

أولا: نشأة المديرية الولائية للضرائب لولاية ميله

¹ المديرية العامة للضرائب، دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، 2007، ص 03.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية للتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية – مديرية الضرائب لولاية ميله-

المديرية الولائية للضرائب بميله هي إدارة عمومية غير ممرضة تابعة لوزارة المالية بالمديرية العامة للضرائب، تأسست المديرية الولائية للضرائب من بينها مديرية الضرائب لولاية ميله بموجب المرسوم التنفيذي رقم 60-91 المؤرخ في 23 فيفري 1991 المتضمن التنظيم واختصاصات المصالح الخارجية للإدارة الجبائية المعدل والمتمم، وتضم هذه المديرية خمسة (05) مديريات فرعية، بالإضافة إلى 11 مفتشية و 09 قابضات وهي:¹

- 1- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.
- 2- المديرية الفرعية للتحويل.
- 3- المديرية الفرعية للمنازعات.
- 4- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.
- 5- المديرية الفرعية للوسائل.

ثانيا: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية ميله

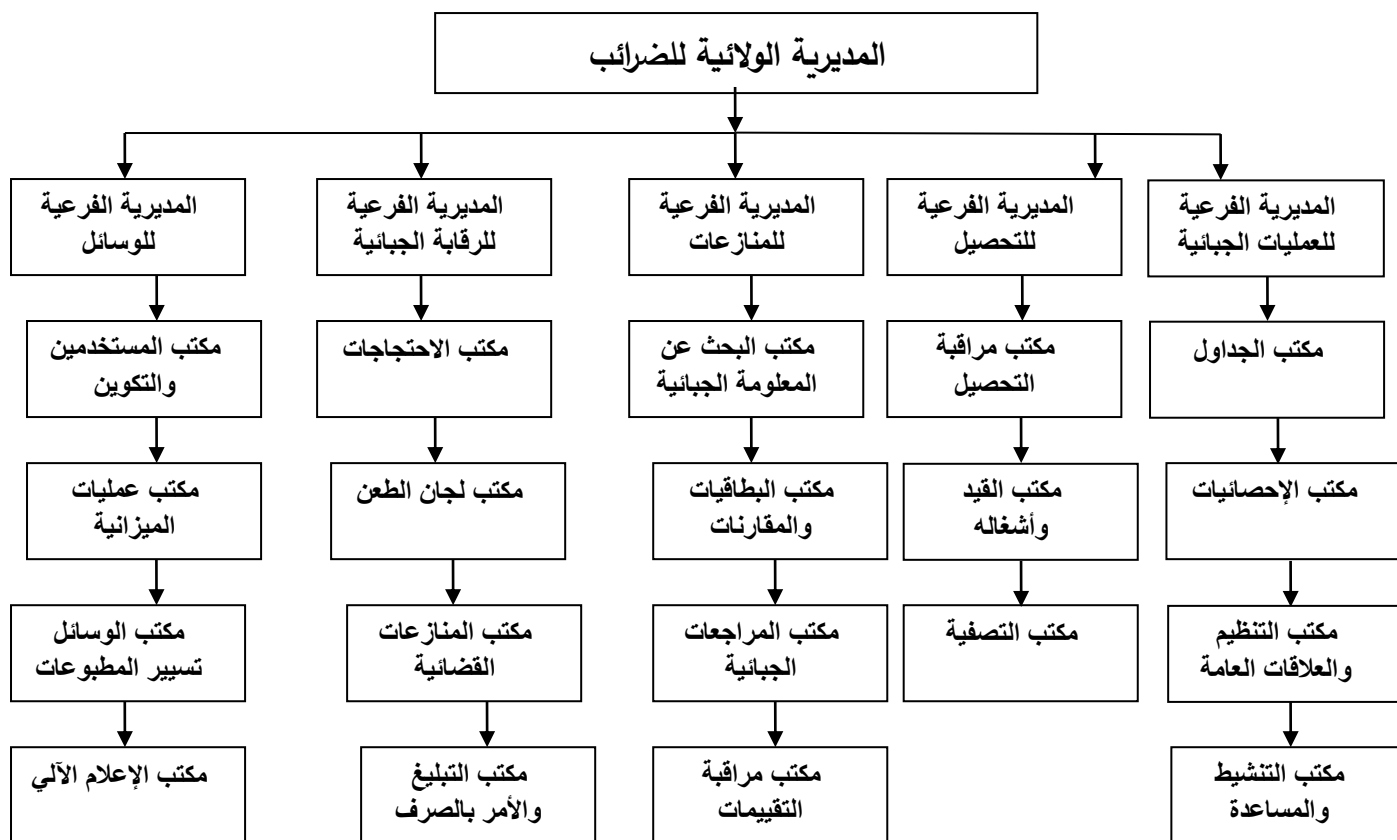
تمت هيكلة المديرية الولائية للضرائب بموجب المرسوم التنفيذي رقم 327-06 المؤرخ في 18/09/2006 والقرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21/02/2009 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، مهيكلة على النحو التالي:

- 1- المديرية الولائية للضرائب.
- 2- مفتشيات الضرائب.
- 3- قابضات مختصة.
- 4- مراكز الضرائب.
- 5- مراكز جوارية للضرائب.

والهيكل التنظيمي التالي يبين فروع مديرية الضرائب لولاية ميله

¹ المرسوم التنفيذي رقم 60-91 المؤرخ في 23/02/1991، الجريدة الرسمية، العدد 09، 1991، ص 02.

الشكل رقم 07: الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية-مديرية الضرائب لولاية ميلة-



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معطيات تم الحصول عليها من مديرية الضرائب الولائية ميلة.

ثالثا: مهام المديرية الولائية للضرائب لولاية ميلة

المديرية الولائية للضرائب لولاية ميلة مقسمة إلى خمس مديريات فرعية، لكل مديرية وظائف ومهام

تؤديها بانتظام من أجل نجاح سير العمل، وهي كالتالي:

1- مهام المديرية الفرعية للعمليات الجبائية:

وتكلف بما يأتي:

- تنشيط المصالح وإعداد الإحصائيات وتجميعها، كما تكلف بأشغال الإصدار؛
- التكفل بطلبات اعتماد حصص شراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ومتابعتها ومراقبتها؛
- متابعة أنظمة الإعفاء وامتيازات الجبائية الخاصة.

وتتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة (04) مكاتب وهي:

1-1- مكتب الجداول: ويكلف لاسيما بما يأتي:

- التكفل بالجداول العامة والمصادقة عليها؛
- التكفل بمصفوفات الجداول العامة وسندات التحصيل.

1-2- مكتب الإحصائيات: ويكلف بـ:

- استلام إحصائيات الهياكل الأخرى في المديرية الولائية؛
 - مركزة المنتجات الإحصائية الدورية الخاصة بالوعاء الضريبي؛
 - مركزة الوضعيات الإحصائية الدورية وضمان إحالتها إلى المديرية الجهوية للضرائب.
- 1-3- مكتب التنظيم والعلاقات العامة:** ويكلف بـ:
- استلام ودراسة طلبات الاعتماد في نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة مع تسليم هذه الإعتمادات؛
 - متابعة الأنظمة الجبائية الخاصة بالإماتية؛
 - نشر المعلومات الجبائية واستقبال الجمهور وإعلامه وتوجيهه.
- 1-4- مكتب التنشيط والمساعدة:** ويكلف بضمان ما يلي:¹
- التكفل بالاتصال مع الهياكل الجهوية والمديريات الولائية للضرائب، وكذا تنشيط المصالح المحلية ومساعدتها قصد تحسين مناهج العمل وانسجامها؛
 - متابعة تقارير التحقيق في التسيير ومعالجتها.
- 2- مهام المديرية الفرعية للتحصيل:** وتكلف بما يلي:
- التكفل بالجدول وسندات الإيرادات ومراقبتها ومتابعتها، وكذا التكفل بوضعية تحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى؛
 - متابعة العمليات والقيود المحاسبية والمراقبة الدورية لمصالح التحصيل وتنشيط قابضات الضرائب في مجال تنفيذ أعمالها للتطهير وتصفية الحسابات، وكذا التحصيل الجبري للضريبة؛
 - التقسيم الدوري لوضعية التحصيل وتحليل النقائص لاسيما فيما يخص التصفية مع إقتراح تدابير من شأنها أن تحسن الناتج الجبائي؛
 - مراقبة القابضات ومساعدتها قصد تطهير حسابات قابضات الضرائب بغية تصفية الحسابات وتطهيرها.²
- وتتكون هذه المديرية الفرعية من:
- 2-1- مكتب مراقبة التحصيل:** ويكلف بـ:
- دفع نشاطات التحصيل؛
 - المحافظة على مصالح الخزينة بمناسبة الصفقات العقارية الموثقة وعند ارجاع فائض المدفوعات؛
 - إعداد عناصر الجبائية الضرورية لوضع الميزانية وتبليغها للجماعات المحلية وكذا الهيئات المعنية.
- 2-2- مكتب متابعة عمليات القيد وأشغاله:** ويكلف بضمان:

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 60 من القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 2009/02/21، الجريدة الرسمية، 2009، العدد 20، ص ص 17-18.

² المادة 65 من القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 2009/02/21، مرجع سبق ذكره، ص 18.

- متابعة أعمال التأشير والتوقيع على المدفوعات وعلى شهادات الإلغاء من الجداول وسندات الإيرادات المتكفل بها؛
 - المراقبة الدورية لوضعية الصندوق وحركة الحسابات المالية والقيم غير النشطة؛
 - التكفل الفعلي بالأوامر والتوصيات التي يقدمها المحققون في التسيير، بخصوص مهام مراقبتها وتنفيذها؛
 - ضمان إعداد وتأشير عمليات القيود عند تسليم المهام بين المحاسبين.
- 2-3- مكتب التصفية: ويكلف بـ:**¹

- مراقبة التكفل بالجداول العامة وسندات التحصيل أو الإيرادات المتعلقة بمستحقات ومستخرجات الأحكام والقرارات القضائية في مجال الغرامات والعقوبات المالية أو الموارد غير الجبائية؛
 - استلام المنتجات الإحصائية التي يعدها قابضو الضرائب والمصادقة عليها؛
 - مركزة حسابات تسيير الخزينة والمستندات الملحقة؛
 - التكفل بجداول القبول في الإرجاء للمبالغ المتعذر تحصيلها وجدول تصفية منتجات الخزينة وسجل الترحيل ومراقبة كل ذلك.
- 3- مهام المديرية الفرعية للرقابة الجبائية: ويتكفل بـ:**

- إعداد برامج ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة انجازها، وتتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة (04) مكاتب تتمثل في:

3-1- مكتب البحث عن المعلومة الجبائية: والذي يعمل في شكل فرق ويكلف بـ:

- تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعنى بوعاء الضريبة ومراقبتها وكذا تحصيلها؛
- تنفيذ برامج التدخلات والبحث، وكذا تنفيذ جق الاطلاع وحق الزيارة بالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية.

3-2- مكتب البطاقات والمقارنات: ويكلف بما يأتي:

- تكوين وتسيير مختلف البطاقات المسوكة؛
- التكفل ببطاقات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة؛
- مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة وإعداد وضعيات إحصائية وحواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب.

3-3- مكتب المراجعة الجبائية: الذي يعمل في شكل فرق ويكلف بضمان ما يأتي:

- متابعة تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة؛
- تسجيل المكلفون بالضريبة في مختلف برامج المراقبة؛
- إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية التقييمية.

¹ المواد 66، 67، 68 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21، مرجع سبق ذكره، ص 18.

3-4- مكتب مراقبة التقييمات: يعمل في شكل فرق ويكلف ب:¹

- استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجانا؛
- المشاركة في أشغال التعيين للمعايير (التطبيق).

4- مهام المديرية الفرعية للمنازعات: وهي مكلفة ب:²

- معالجة الاحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي أو المرحلة الإعفائية وتبليغ القرارات المتخذة والأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة؛
- معالجة طلبات الاسترجاع والدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة؛
- تشكيل ملفات إيداع التظلمات أو الطعون الاستئناف والدفع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الإدارة الجبائية.

وتتكون هذه المديرية من أربع (04) مكاتب:

1-4- مكتب الاحتجاجات: ويكلف ب:

- استلام ودراسة الطعون الهادفة سواء إلى إرجاع الحقوق أو إلى إلغاء قرارات الملاحقة أو إلى المطالبة بأشياء محجوزة؛
- استلام ودراسة الطلبات التي المتعلقة باسترجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.

2-4- مكتب لجان الطعن: ويكلف ب:

- دراسة الاحتجاجات والطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة وتقديمها للجان المصالح والطعن النزاع أو الإعفائي المختصة؛
- تلقي الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب الرامية إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو إخلاء المسؤولية أو إرجاء دفع أقساط ضريبية أو رسوم أو حقوق غير قابلة للتحصيل وعرضه على لجنة الطعن الإعفائي المختصة.

3-4- مكتب المنازعات القضائية: ويكلف ب:

- إعداد وتكوين ملفات إيداع الشكاوى لدى الهيئات المختصة على المصالح الإدارات الجبائية عند الاحتجاج على فرض ضريبة؛
- الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة على مصالح الإدارات الجبائية عند الاحتجاج على فرض ضريبة.

4-4- مكتب التبليغ والأمر بالصرف: ويكلف ب:

- تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعينة بالقرارات المتخذة برسم مختلف أصناف الطعن؛

¹ المواد 70-78 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21، مرجع سبق ذكره، ص ص 18-19.

² المادة 69 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21، مرجع نفسه، ص 18.

➤ الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة مع إعداد الشهادات الخاصة بذلك.

5- مهام المديرية الفرعية للوسائل: وتكلف ب:¹

- تسيير المستخدمين والميزانية والوسائل المنقولة وغير المنقولة للمديرية الولائية للضرائب؛
- السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتنسيقها، وكذا السهر على إبقاء المنشآت التحتية والتطبيقات المعلوماتية في حالة تشغيل.

وتتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة (04) مكاتب:

1-5- مكتب المستخدمين والتكوين: ويكلف ب:

- السهر على احترام التشريع والتنظيم الساريين المفعول في مجال تسيير الموارد البشرية والتكوين؛
- انجاز أماكن ضبط التعداد وترشيد مناصب العمل التي يشرع فيها بالاتصال مع الهياكل المعنية في المديرية الجهوية.

5-2- مكتب عمليات الميزانية: ويكلف ب:

- القيام في حدود صلاحياته بتنفيذ عمليات الميزانية؛
- تحرير أمر بصرف ملفات استرداد الرسم على القيمة المضافة، وذلك في حدود الاختصاص المخول به؛
- تحرير أمر بالصرف فوائد المدفوعات الناتجة عن استعمال شهادات الإلغاء الصادرة بخصوص الضرائب محل النزاع الموجودة في حدود اختصاص المديرية الولائية للضرائب ومراكز الضرائب؛
- الإعداد السنوي للحساب الإداري للمديرية.

5-3- مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف: وتكلف ب:

- تسيير الوسائل المنقولة وغير المنقولة، وكذا مخزن المطبوعات وأرشيف كل المصالح التابعة للمديرية الولائية للضرائب؛
- تنفيذ التدابير المشروع فيها من أجل ضمان أمن المستخدمين والهياكل والعتاد والتجهيزات مع إعداد تقارير دورية عن ذلك.

5-4- مكتب الإعلام الآلي: ويكلف ب:²

- التنسيق في مجال الإعلام الآلي بين المصالح على الصعيدين المحلي والجهوي؛
- المحافظة في حالة شغل للمنشآت التحتية التكنولوجية ومورده.

¹ المادة 79 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21، مرجع سبق ذكره، ص 19.

² المواد من 80-83 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21، مرجع سبق ذكره، ص ص 19-20.

المبحث الثاني: دراسة ملفات خاضعة للرقابة الجبائية

سوف نركز في هذا المبحث على دراسة حالة ميدانية لملف خاضع للتحقيق المحاسبي والمحاسبي المصوب، وكذلك ملف آخر خاضع لتقنية VASFE، وهذا اعتمادا على المعلومات المستقاة من فرقة التفتيش والتحقيق الجبائي التابعة للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية ميلة.

المطلب الأول: دراسة حالة ميدانية للتحقيق المحاسبي والتحقيق المحاسبي المصوب

سننظر في هذا المطلب إلى دراسة حالة ميدانية لملف خضع للتحقيق المحاسبي وملف آخر خضع إلى التحقيق المحاسبي المصوب، مروراً بعدة إجراءات للوصول إلى أهم الزيادات التي توصلت إليها الأعوان المحققين مقارنة بما هو محصل.

أولاً: دراسة حالة ميدانية للتحقيق المحاسبي

وسنقوم بدراسة ملف خضع إلى التحقيق المحاسبي مروراً بـ:

1- المرحلة التحضيرية:

الإجراءات التحضيرية هي أول الأشغال التي يقوم بها العون المحقق قبل أن يباشر مهامه، حيث يقوم بجمع المعلومات اللازمة عن طريق اتصاله بالمكلف المعني بالتحقيق، كما يقوم بمراسلة مختلف الهيئات العمومية والمؤسسات المالية والموردين الذين يتعامل معهم هذا المكلف من خلال استخدام الإدارة الجبائية لحق الاطلاع.

2- بطاقة فنية حول المكلف بالضريبة:

- الطبيعة القانونية للمكلف: مؤسسة ذات مسؤولية محدودة.
- طبيعة نشاط المكلف بالضريبة: مقاوله الأشغال العمومية والبناء.
- سنوات التحقيق: 2015، 2016، 2017، 2018.
- الضرائب والرسوم المعنية بالتحقيق: الرسم على النشاط المهني، الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية، الرسم على القيمة المضافة، الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على المرتبات و الأجور، حقوق الطابع.

3- إجراءات الشروع في الرقابة:

- إرسال إشعار بالتحقيق مع وصل استلام مرفق بميثاق المكلف بالضريبة، كما يمكن تسليمه عن طريق اليد؛
- فحص الوثائق ومختلف التصريحات التي يتضمنها الملف الجبائي، من خلال تركيز العون المحقق على مواعيد اكتتاب مختلف التصريحات الدورية المعنية بعملية التحقيق، خاصة منها الميزانية ولواحقها؛

- نقل مباشر لحسابات أصول وخصوم الميزانية مع جدول حسابات النتائج للسنوات محل التحقيق، وهذا على جدول مقارنة الميزانيات وكشف المحاسبة، وذلك لإعطاء صورة واضحة عن ميزانية المكلف، كما يعد المحقق بطاقة بداية أشغال التحقيق؛
- يجب أن يثبت تاريخ انتهاء التحقيق بعين المكان بمحضر يدعى المكلف لإمضائه مع المحققين تسجل الإشارة عند رفض المكلف الإمضاء.

4- فحص المحاسبة والإجراءات النهائية للتحقيق

وتتمثل هذه الإجراءات فيما يلي:

4-1- فحص المحاسبة:

- في إطار عملية التحقيق الجبائي والمحاسبي المجرة لمؤسستكم لسنوات: 2015، 2016، 2017، 2018 والتي تمت وفقا للإشعار بالتفتيش والتحقيق الجبائي رقم: 2019/265 والمعد بتاريخ: 2019/05/28 حيث الضرائب والرسوم المعنية بالتحقيق هي الرسم على القيمة المضافة، الرسم على النشاط المهني، الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على الدخل الإجمالي / أجور، حقوق الطابع تم تسجيل ما يلي:
- **المحاسبة من حيث الشكل:** تم تقديم الدفاتر المحاسبية التالية:
- دفتر اليومية العامة رقم: 2019/359 مؤشر ومصادق عليه من طرف محكمة قسنطينة بتاريخ 2019/06/12؛
- دفتر الجرد رقم: 2019/378 مؤشر ومصادق عليه من طرف محكمة قسنطينة بتاريخ 2019/06/26؛
- دفتر الأجور رقم: 2019/359 مؤشر ومصادق عليه من طرف محكمة قسنطينة بتاريخ 2019/06/12؛
- دفتر الأستاذ واليوميات المساعدة للسنوات المعنية بالتحقيق؛
- فواتير البيع فواتير الشراء والكشوف البنكية وثائق أثبات المصاريف.
- **المحاسبة من حيث المضمون:** النقائص مشتركة بين السنوات تتمثل في:
- ✓ **سنة 2015 :**
- تم إخفاء جزء من المشتريات وهذا بالنظر إلى محتوى الفاتورة رقم 41 المؤرخة في 2015/05/23 يقدر بـ 82.331.900 دج، في حين تم تسجيل مبلغ 65.326.900 دج وعليه الفارق المقدّر بـ 17.005.000 دج يتم اعتباره بضاعة مباعة على حالها تضاف إلى رقم الأعمال المصرح به باعتماد هامش ربح إجمالي قدره 10% ؛
- مقارنة التصريحات ح 50 لسنة 2015 حيث تم تسجيل رقم أعمال يقدر بـ 4.488.952.200 دج خارج الرسم، أما رقم الأعمال المفوتر المصرح به في المحاسبة يقدر بـ 3.950.557.600 دج، وعليه الفارق المقدّر بـ 538.394.600 دج يعتبر رقم أعمال مفوتر غير مصرح به.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية للتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية – مديرية الضرائب لولاية ميلّة-

✓ سنة 2016 :

- عدم وجود شهادة الإعفاء بالنسبة لفاتورتى البيع؛
- الفاتورة رقم 02 المؤرخة في 2016/11/10 شركة التضامن الإخوة (ص) مبلغ الفاتورة يقدر 151.500.000 دج خارج الرسم برسم يقدر 25.755.000 دج.

✓ سنة 2017 :

- للفاتورة رقم 01 المؤرخة في 2017/12/05 للمورد (ع)، مبلغ الفاتورة 234.033.800 دج خارج الرسم القيمة المضافة للفاتورة يقدر ب 39.785.700 دج.

✓ سنة 2018 :

- في سنة 2018 تم وجود مخزون وهمي من الآلات والمعدات الصناعية مسجل محاسبيا غير انه لا يوجد في الواقع بمبلغ إجمالي قدره 289.702.500 دج، وعليه يتم اعتباره رقم أعمال مخفي بتطبيق هامش ربح إجمالي 10%، حيث تم مناقشة ذلك مع المعني ومستشاره القانوني وتم التصريح بعدم وجود مخزون نهاية الدورة؛
- بالنظر إلى طبيعة النشاط الممارس هو البيع بالتجزئة و ليس البيع بالجملة وهذا ما يبينه السجل التجاري، ولذلك ليس لكم الحق في الاستفادة من التخفيض لرسم النشاط المهني، حيث تم تخفيض نسبة 30% من رقم الأعمال المصرح به لسنوات المحقق فيها وعليه يتم إعادة تسديد رسم المخفض بمبلغ 26.933.700 دج بالنسبة لسنة 2015 ومبلغ 3.323.500 دج بالنسبة لسنة 2016 ومبلغ 1.404.200 دج بالنسبة لسنة 2017.

بناء على النقائص المسجلة يتم قبول المحاسبة المقدمة مع القيام بالتعديلات في مختلف القواعد

والأسس وفق الطرق الآتية:

4-2-إعادة تصحيح أرقام الأعمال:

تتمثل إعادة تصحيح رقم الأعمال في:

- أرقام الأعمال المفوترة : أرقام الأعمال المفوترة يتم تشكيلها انطلاقا من الفواتير المقدمة وكذا الكشف البنكية وهي كالآتي:

الوحدة: دج

جدول رقم 06: ملخص لأرقام الأعمال المفوترة:

البيان / الدورة	2015	2016	2017	2018
رقم الأعمال المفوتر المعتمد	45.093.582	5.539.036	2. 340.338	3.186. 728
رقم الأعمال المفوتر المصرح به	39.505.576	5.539.036	2. 340.338	***

الفصل الثالث: دراسة ميدانية للتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية – مديرية الضرائب
لولاية ميلّة-

3.186.728	***	***	5.588.006	الزيادة المسجلة في رقم الأعمال
-----------	-----	-----	-----------	--------------------------------

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

نلاحظ من خلال الجدول رقم الذي يمثل ملخص لأرقام الأعمال المفوتر أنه: في سنة 2015 تم تسجيل زيادة في رقم الأعمال بقيمة 5.588.006 دج، وكذلك في سنة 2018 بقيمة تقدر 3.186.728 دج مقارنة برقم الأعمال المفوتر المعتمد ورقم الأعمال المصرح به لها، خلافا لسنة 2016 و 2017 التي لم يتم تسجيل أي زيادة في رقم الأعمال.

أرقام الأعمال المحصلة: أرقام الأعمال المحصلة يتم تشكيلها انطلاقا من كشوف الحسابات البنكية وهي كالآتي:

جدول رقم 07: ملخص لأرقام الأعمال المحصلة. الوحدة: دج

البيان / الدورة	2015	2016	2017	2018
رقم الأعمال المعتمد	45.093.582	5.539.036	2.340.338	3.186.728
رقم الأعمال المحصل المصرح به (ج50)	44.889.522	5.539.036	2.340.338	***
الزيادة المسجلة في رقم الأعمال	204.060	***	***	3.186.728

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

نلاحظ من خلال الجدول رقم الذي يمثل ملخص لأرقام الأعمال المفوتر أنه: في سنة 2015 تم تسجيل زيادة في رقم الأعمال بقيمة 204.060 دج، وكذلك في سنة 2018 بقيمة تقدر 3.186.728 دج مقارنة برقم الأعمال المفوتر المعتمد ورقم الأعمال المصرح به لها، خلافا لسنة 2016 و 2017 التي لم يتم تسجيل أي زيادة في رقم الأعمال، ومن هنا نستنتج أن هناك تهرب ضريبي نسبي يخضع من خلاله إلى تحقيق محاسبي.

4-3- الرسم على النشاط المهني :

أرقام الأعمال المحصلة خاضعة للرسم على النشاط المهني وذلك طبقا للمادة 217 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وتخضع الحقوق التي لم يتم تسديدها إلى الزيادات المنصوص عليها في المادة 193 من نفس القانون وبذلك تكون حقوق الرسم على النشاط المهني مبينة كما يلي:

بلدية شلغوم العيد: بلدية مكان الاستحقاق التابع لها المشروع.

جدول رقم 08: أرقام الأعمال المحصلة خاضعة للرسم على النشاط المهني. الوحدة: دج

الفصل الثالث: دراسة ميدانية للتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية – مديرية الضرائب
لولاية ميله-

البيان / الدورة	2015	2016	2017	2018
رقم الأعمال الكلي المعتمد	45.093.582	5.539.036	2.340.338	3.186.728
الحقوق الناتجة	901.872	110.781	46.807	63.735
الحقوق المسددة	628.453	77.546	32.765	***
الفارق للتسديد	273.419	33.235	14.042	63.735
الزيادة	68.354	3.324	1.404	9.560
المستحقات	341.774	36.559	15.446	73.295

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

نلاحظ من خلال الجدول رقم الذي يمثل ارقام الاعمال المحصلة الخاضعة للرسم على النشاط المهني أنه في السنوات 2015، 2016، 2017، تم تسجيل فارق للتسديد قدر ب 273.419، 33.235، 14.042، على التوالي (فارق التسديد=الحقوق الناتجة-الحقوق المسددة)، وعليه قد سجل زيادات ملاحظة خلال هذه السنوات، خلافا لسنة 2018 الذي لم يسدد أي فارق لتسديد.

4-4- الرسم على القيمة المضافة :

- أرقام الأعمال المحصلة المعترف بها خاضعة للرسم على القيمة المضافة بمعدل 17% طبقا للمواد 2 و 3
- المادة 21 من قانون الرسم على أرقام الأعمال .
- كما تخضع الحقوق الواجبة التسديد الى الزيادات المنصوص عليها في المادة 116 من قانون الرسم على أرقام الأعمال .

- يتم إعادة إدماج رسم القيمة المضافة لفواتير الشراء المرفوضة المسترجعة مع تطبيق العقوبات المنصوص عليها في المادة 116 من قانون الرسم على أرقام الأعمال.
- انطلاقا مما سبق تكون حقوق الرسم على القيمة المضافة كالآتي:

جدول رقم 09: الحقوق الناتجة عن الزيادة في أرقام الأعمال.

الوحدة: دج

البيان / الدورة	2015	2016	2017	2018
رقم الأعمال الإجمالي	45.093.582	5.539.036	2.340.338	3.186.728

الفصل الثالث: دراسة ميدانية للتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية – مديرية الضرائب
لولاية ميلّة-

***	***	4.024.036	44.889.522	رقم الأعمال المعفى
3.186.728	2.340.338	1.515.000	204.060	الزيادة في رقم الأعمال الخاضع
19%	17%	17%	17%	معدل الرسم
605.478	397.857	257.550	34.690	الحقوق الناتجة
***	***	885.138	9.285.667	رسم المشتريات
29.130.051	29.527.908	28.900.320	19.649.343	الخصم السابق
28.524.573	29.130.051	29.527.908	28.900.320	الخصم للترحيل

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

نلاحظ في الجدول رقم الذي يمثل الحقوق الناتجة عن الزيادة في أرقام الأعمال أن الزيادة في رقم الأعمال الخاضع يشهد ارتفاعا ملحوظا بمرور السنوات حيث في سنة 2015 كانت القيمة 204.060 دج، وبدأت بالارتفاع إلى أن وصلت قيمتها 3.186.728 دج في سنة 2018، وعند تطبيق معدل الرسم 17% في سنوات 2015، 2016، 2017، نلاحظ زيادة في الحقوق الناتجة حيث في سنة 2015 كانت 34.690 دج بينما بلغت في سنة 2017 397.857 دج، وفي سنة 2018 نلاحظ ارتفاع كبير في الحقوق الناتجة وذلك راجع إلى تطبيق معدل الرسم 19%.

4-5- الأرباح الصناعية و التجارية:

يتم الحصول عليها بإضافة الزيادات المسجلة في أرقام الأعمال المخفية وهاش ربح البضاعة المباعة والمخزون المباع كم اهو مبين في الجدول الآتي:

الجدول رقم 10: الأرباح الصناعية و التجارية. الوحدة: دج

البيان / الدورة	2015	2016	2017	2018
الربح المصرح به	288.864	235.984	148.158	***
رقم الأعمال المخفي	5.383.946	***	***	***

الفصل الثالث: دراسة ميدانية للتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية – مديرية الضرائب
لولاية ميلة-

***	***	***	34.010	هامش بح البضاعة المباعة
289.703	***	***	***	هامش ربح للمخزون المباع
289.703	148.158	235.984	5.706.802	الربح المعاد تشكيكه (المعتمد)

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

من خلال جدول رقم الذي يمثل الأرباح الصناعية والتجارية نلاحظ أن الربح المعاد تشكيكه في سنة 2015 كان 5.706.802 دج، وبدأ بالانخفاض التدريجي إلى أن وصل 148.158 دج حيث أصبح مساوي لقيمة الربح المصرح به في هاته السنتين، وبعدم وجود ربح مصرح به في سنة 2018، عاود الربح المعاد تشكيكه الارتفاع حيث أصبحت قيمته مساوية لهامش ربح المخزون المباع حيث قدرة ب 289.703 دج.

4-6- الضريبة على الدخل الإجمالي :

تخضع مداخيل الأرباح الصناعية و التجارية إلى الضريبة على الدخل الإجمالي وفقا للجدول التصاعدي حسب المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة لبقية السنوات و عليه تكون وضعية الضريبة كما يلي:

الجدول رقم 11 : المداخل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي. الوحدة: دج

البيان / السنة	2015	2016	2017	2018
مداخل الأرباح المعتمدة	5.706.802	235.984	148.158	289.703
الحقوق الواجبة	1.865.381	23.197	5.632	33.941
الحقوق المسددة	****	****	****	***
الفرق	1.865.381	23.197	5.632	33.941
الزيادة	466.345	5.799	1.408	8.485
اجمالي المستحقات	2.331.726	28.996	7.040	42.426

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية للتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية – مديرية الضرائب لولاية ميلة-

من خلال جدول رقم الذي يمثل المداخل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي نلاحظ أن مداخل الأرباح المعتمدة والحقوق الواجبة وكذلك إجمالي المستحقات، أنها كانت مرتفعة سنة 2015 ثم بدأت بالانخفاض التدريجي في سنتي 2016، 2017، حيث وصلت قيمتها 148158 دج، 5632 دج، 7040 دج على التوالي، ثم عاودت الارتفاع في سنة 2018 إلى أن وصلت قيمتها على التوالي 289.703 دج، 33.941 دج، 42.426 دج.

4-7- الضريبة على المرتبات و الأجور: لا توجد هناك أية تسوية تخص هذا النوع من الضرائب.

4-8- حقوق الطابع: لا توجد هناك أية تسوية تخص هذا النوع من الضرائب.

تفصيل التعديلات والتقويمات

ملخص الحقوق والزيادات المستحقة لجميع السنوات المحقق فيها تكون ممثلة كما يلي:

الجدول رقم 12: الحقوق والزيادات المستحقة لجميع السنوات. الوحدة: دج

البيان / الدورة	تعيين الضريبة أو الرسم	الحقوق الناتجة	الزيادات	إجمالي الحقوق
2015	الرسم على النشاط المهني	273.419	68.354	341.773
	الضريبة على الدخل الإجمالي	1.865.381	466.345	2.331.726
	المجموع	2.138.800	534.699	2.673.499
2016	الرسم على النشاط المهني	33.235	3.324	36.559
	الضريبة على الدخل الإجمالي	23.197	5.799	28.996
	المجموع	56.432	9.123	65.555
2017	الرسم على النشاط المهني	14.042	1.404	15.446
	الضريبة على الدخل الإجمالي	5.632	1.408	7.040
	المجموع	19.674	2.812	22.486
2018	الرسم على النشاط المهني	63.735	9 560	73.295
	الضريبة على الدخل الإجمالي	33.941	8.485	42.426

الفصل الثالث: دراسة ميدانية للتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية – مديرية الضرائب
لولاية ميلّة-

115.721	18.045	97.676	المجموع
2.877.261	564.679	2.312.582	المجموع العام

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

ثانيا: دراسة حالة ميدانية للتحقيق المحاسبي المصوب

في إطار عملية التحقيق المحاسبي المصوب المجرة لمؤسستكم لسنة النشاط 2015، 2016، 2017، 2018، والتي تمت وفقا للإشعار بالتفتيش والتحقيق رقم 164 والمعد بتاريخ 19 أكتوبر 2020 حيث أن الضرائب المعنية بالتحقيق هي الرسم على القيمة المضافة، الضريبة على الدخل الإجمالي حيث تم تسجيل ما يلي :

1- المحاسبة من حيث الشكل : تم تقديم الدفاتر الحاسبية التالية:

- دفتر الأجور رقم: 2011/108 مؤشر ومصادق عليه من طرف محكمة شلغوم العيد بتاريخ 20/03/2011؛
- دفتر الأستاذ واليوميات المساعدة (البنك، الصندوق، المشتريات، المبيعات و العمليات المتعلقة)؛
- فواتير البيع والشراء مع الكشوفات البنكية مع وثائق إثبات المصاريف والأعباء.

2- المحاسبة من حيث المضمون:

✓ سنة النشاط 2015 :

- فاتورة المورد (س) المؤرخة في 2015/11/11 تجارة بالتجزئة للإطارات المطاطية مرفوضة من ناحية الشكل (غياب رقم الفاتورة، رقم المادة، رقم التعريف الجبائي للمورد)، مرسوم رقم 2005/468 المؤرخ في 2005/12/10 بمبلغ الفاتورة 35.000 دج تدمج في الربح؛
- مصاريف التأمينات جزء منها مرفوض متعلق بسنة 2016 بمبلغ 32.039 دج (مبدأ استقلال الدورات المالية) تدمج في الربح المصرح؛
- أجور وأتعاب الوسطاء بمبلغ 120.000 دج مصاريف متعلقة بسنة 2014 ومنه تعتبر مرفوضة (مبدأ استقلال الدورات المالية) تدمج في الربح؛
- مصاريف التنقلات والمهمات بمبلغ 278.000 دج تعتبر مصاريف مبالغ فيها ومنه نعتبر نصفها مرفوض بمبلغ 139.000 دج (غياب مايثبت مصاريف الإطعام والفندق) يعاد إدماجها في الربح المصرح به؛
- مصاريف الهاتف السنوية بمبلغ 157.597 دج تعتبر مصاريف مبالغ فيها ومنه نعتبر نصفها مرفوض بمبلغ 78.799 دج (الاستعمال الشخصي لبعض الخطوط الهاتفية) يعاد إدماجها في الربح المصرح به؛

الفصل الثالث: دراسة ميدانية للتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية – مديرية الضرائب لولاية ميلّة-

- من بين الإهلاكات المصرحة يوجد إهلاك سيارة سياحية بمبلغ 375.008 دج وطبقا لإحكام المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإن الإهلاك السنوي محدد بـ 200.000 دج ومنه الفارق الموجود مرفوض بمبلغ 175.008 دج يعاد إدماجه في الربح المصرح به؛
- المصاريف المتعلقة بالوقود بمبلغ 96.600 دج منها مبلغ 63.120 دج يعتبر مرفوض (غياب التاريخ على الوصولات المقدمة) ومنه تدمج في الربح .

✓ سنة النشاط 2016 :

- مصارف التأمينات جزء منها مرفوض متعلق بسنة 2017 بمبلغ 15.162 دج (مبدأ استقلال الدورات المالية)؛
- مصاريف التنقلات والمهمات بمبلغ 67.000 دج تعتبر مصاريف مبالغ فيها ومنه نعتبر نصفها مرفوض بمبلغ 33.500 دج (غياب ما يثبت مصاريف الإطعام والفندق)؛
- من بين الإهلاكات المصرحة هناك إهلاك سيارة سياحية بمبلغ 125.003 دج لمدة 4 أشهر وطبقا للمادة 141 فإن الإهلاك السقف المحدد هو 200.000 دج ومنه الإهلاك الواجب خصمه لمدة 4 أشهر هو 66.666 دج الفرق 58.337 دج مرفوض يدمج في الربح المصرح به؛
- مصاريف الهاتف السنوية 245.520 دج تعتبر مصاريف مبالغ فيها ومنه نعتبر الثلث مقبول والباقي 163.680 دج مرفوض (الاستعمال المفرط والشخصي لبعض الخطوط الهاتفية) تدمج في الربح؛
- أجور المستخدمين بمبلغ 1.401.000 دج مصرحة في جدول حسابات النتائج والأجرة الإجمالية المصرحة في سجل الأجرة هو 1.278.000 دج ومنه الفرق 123.000 دج يدمج في الربح المصرح به .

✓ سنة النشاط 2017 :

- مصاريف صيانة وتصليلات بمبلغ 11.850 دج متعلقة بالسيارة السياحية مرفوضة (طبقا للمادة 141 الفقرة 7 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة) تدمج في الربح؛
- مصاريف التأمين بمبلغ 30.498 دج متعلقة بالسيارة السياحية مرفوضة (طبقا للمادة 141 الفقرة 7 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة) تدمج في الربح؛
- مصاريف التنقلات والمهمات 117.500 دج تعتبر مصاريف مبالغ فيها ومنه نعتبر نصفها مرفوض بـ 58.750 دج (غياب ما يثبت مصاريف الإطعام والفندق) تدمج في الربح المصرح به؛
- مصاريف الهاتف 161.000 دج تعتبر مصاريف مبالغ فيها ومنه نعتبر نصفها مرفوض بـ 80.500 دج (الاستعمال المفرط والشخصي لبعض الخطوط الهاتفية) تدمج في الربح المصرح به.

✓ سنة النشاط 2018 :

الفصل الثالث: دراسة ميدانية للتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية – مديرية الضرائب لولاية ميلّة-

- مصاريف التامين 30.574 دج متعلقة بالسيارة السياحية مرفوضة (طبقا للمادة 141 الفقرة 7 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة) تدمج في الربح؛
- مصاريف التامين بمبلغ 23.085 دج متعلقة بالسيارة التجارية للفترة من (2018/02/27 الى 2019/02/26) وبما أن تاريخ التوقف عن النشاط هو 2019/06/30 ومنه الفترة المتعلقة بالتامين هي 4 أشهر بمبلغ 7.695 دج الفرق 15.390 دج مرفوض و يدمج في الربح المصرح به؛
- مصاريف الوقود بمبلغ 38.000 دج متعلقة بالسيارة التجارية و السياحية، نعتبر نصف المصاريف غير مقبول لانه متعلق بالسيارة السياحية (طبقا للمادة 141 الفقرة رقم 7 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة) المبلغ المرفوض 19.000 دج تدمج في الربح؛
- مصاريف التنقلات والمهمات بمبلغ 32.500 دج، تعتبر مبالغ فيها ومنه نعتبر نصفها مرفوض بقيمة 16.250 دج (غياب ما يثبت مصاريف الإطعام والفندق) يدمج في الربح المصرح به؛
- مخزون نهاية المدة في 2018/06/30 بمبلغ 7.134.324 دج حيث أن المخزون الخاضع للمعدل المخفض 9% هو 1.273.593 دج والمخزون الخاضع للمعدل العادي 19% هو 5.860.731 دج حيث انه سوف يتم بيعه بهامش ربح قدره 20 (طبقا لتصريحكم بأن المخزون تم بيعه بعد التوقف عن النشاط في 2019/09/30 دج) (رقم الأعمال = 7.134.324 * 1.2 = 8.561.189 دج)؛
- طبقا لأحكام المادة (173.196.195 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة) يؤسس فائض القيمة عن التنازل و التوقف عن النشاط بالنسبة للسيارة التجارية حيث تم اعتماد القيمة السوقية الحالية ب : 1.300.000 دج حيث يتم فائض القيمة كما يلي :
- فائض القيمة = القيمة السوقية – القيمة المحاسبية الصافية؛
- فائض القيمة = 1.300.000 – 0 = 1.300.000 دج؛
- بما أن المؤسسة قامت بالاحتفاظ بالأصل لأكثر من 5 سنوات (طبقا لأحكام المادة 38 من ق.ر.ر.ا. والمادة 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة) يعتبر طويل الأجل فائض القيمة الخاضع = 1.300.000 * 35% = 455.000 دج هذا المبلغ سوف يتم إدماجه إلى الربح المصرح به.

نظرا للنقائص المذكورة أعلاه وبما أنها لا تؤثر على المحاسبة فانه تم قبول هذه الأخيرة مع إجراء التعديلات الموضحة أدناه:

إعادة تصحيح رقم الأعمال :

تم الحصول على أرقام الأعمال المعترف بها من المحاسبة وفواتير البيع بالإضافة إلى تسوية المخزون بعد التوقف عن النشاط والتصريح المقدم من طرفكم.

الجدول رقم 13: إعادة تصحيح رقم الأعمال.

الوحدة: دج

الدورة	رقم الأعمال المعترف به	رقم الأعمال المصرح به	الارتفاع
--------	------------------------	-----------------------	----------

الفصل الثالث: دراسة ميدانية للتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية – مديرية الضرائب
لولاية ميله-

0	43.344.585	43.344.585	2015
0	18.700.637	18.700.637	2016
0	44.043.741	44.043.741	2017
8.561.189	5.709.570	14.270.759	2018

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

3- الرسم على القيمة المضافة :

أرقام الأعمال المحققة خاضعة للرسم على القيمة المضافة بمعدل 17 % و 7% خلال سنة 2015 ومعدل 19% و 9% خلال سنوات 2016، 2017، 2018 طبقا لأحكام المادة 23. 21 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

الجدول رقم 14: أرقام الأعمال المحققة من الرسم على القيمة المضافة.

الوحدة: دج

السنة / البيان	رأ المعترف به	المعدل	الحقوق	الرصيد السابق	الرسم على المشتريات	الحقوق المسددة	الرصيد الباقي
2015	29.152.708	17%	5.014.050	7.433.367	5.169.915	0	7.589.233
	829.852	7%					
	13.362.025	معفى					
2016	16.636.251	19%	3.209.739	7.589.233	3.015.674	0	7.395.168
	542.809	9%					
	1.521.577	معفى					
2017	43.247.816	19%	8.257.743	7.395.168	7.797.944	0	6.935.369
	451.759	9%					
	344.166	معفى					
2018	12.304.837	19%	2.514.852	6.935.369	850.027	0	5.270.544
	1.965.922	9%					
	/	معفى					

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

4- إعادة تصحيح الأرباح الصناعية والتجارية :

تم الحصول عليها بإضافة الأعباء الغير قابلة للخصم وأرقام الأعمال الغير مصرح بها بالإضافة إلى فائض القيمة عن التنازل للسيارة التجارية إلى الربح الصافي المصرح به.

الجدول رقم 15: اعادة تصحيح الأرباح الصناعية والتجارية.

الوحدة: دج

الدورة	2015	2016	2017	2018
البيان				

الفصل الثالث: دراسة ميدانية للتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية – مديرية الضرائب
لولاية ميلّة-

الأرباح الصافية المصرح بها	4.608.219	(- 2.426.796)	689.915	(- 1.010.966)
+ الأعباء الغير قابلة للخصم	642.966	393.679	181.598	81.214
+ فائض القيمة للتنازل عن س . ت	/	/	/	455.000
+ أرقام الأعمال الغير مصرح بها	/	/	/	8.561.189
- الاستهلاكات	/	/	/	7.134.324
الربح الصافي المعترف به	5.251.185	(- 2.033.117)	871.915	1.963.079
الربح الصافي المصرح به	4.608.219	(- 2.426.796)	689.915	(- 1.010.966)
الزيادة في الأرباح	642.966	لا شيء	181.598	952.113

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

5- الضريبة على الدخل الإجمالي :

بعد إعادة تصحيح الأرباح الصناعية والتجارية تصبح القواعد الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي والحقوق المستحقة طبقا للجدول التصاعدي للمادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة مع العقوبات المنصوص عليها في المادة 193 من نفس القانون والمادة 116 من قانون الرسم على رقم الأعمال على الشكل التالي :

الجدول رقم 16 : الضريبة على الدخل الإجمالي.

الوحدة: دج

البيان / السنة	2015	2016	2017	2018
وعاء الضريبة الخاضع	5.251.185	(- 2.033.077) ()	871.513	952.113
الحقوق الواجبة	1.705.914	لا شيء	201.454	225.634
الحقوق المسددة	1.480.877	10.000	4146.97	لا شيء
الفرق الواجب الدفع	225.038	لا شيء	8054.4	225.634
مبلغ الزيادة	56.260	لا شيء	8.172	56.409
المجموع	281.298	لا شيء	262.65	282.043

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية للتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية – مديرية الضرائب
لولاية ميله-

تفصيل التعديلات والتقويمات :

الجدول رقم 17: تفصيل التعديلات والتقويمات.

الوحدة: دج

الدورة	تعيين الضريبة	المستحقات	العقوبات	إجمالي المستحقات
2015	الضريبة على الدخل الإجمالي	225.038	56.260	281.298
2016	الضريبة على الدخل الإجمالي	54.480	8.172	62.652
2018	الضريبة على الدخل الإجمالي	225.634	56.409	282.043
	الأعمال فيما يخص المخزون		961.40	409.61
	المجموع	505.152	182.250	687.402

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

المطلب الثاني: دراسة حالة ميدانية للتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية

هي نفس إجراءات التحقيق المحاسبي إلا أن التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية العامة يخص الأشخاص الطبيعيين فقط أي أنها ترتبط بالضريبة على الدخل الإجمالي، وهدفها الأساسي هو محاربة التهرب الضريبي بناء على مظاهر الثراء التي نلاحظ على الأشخاص وتطبيقا لقاعدة "من أين لك هذا؟". عملية التحقيق المعمق في مجمل وضعيتكم الجبائية العامة المجرات وفقا للإشعار بالتفتيش والتحقيق الجبائي رقم: 07/30 المؤرخ في: 2019/02/17 وذلك للسنوات 2015، 2016، 2017 و 2018 والتي تمت عن طريق توجيه العديد من طلبات المعلومات إلى مختلف المصالح الإدارية والهيئات وكذلك استفسارات وجهت لكم بالإضافة إلى تصريحاتكم وقد أدت إلى استخلاص ما يلي:

أولاً: الاستخدامات :

1- الأملاك غير المنقولة :

تبعاً لمحضر المعاينة الذي أجريناه بتاريخ 13 جوان 2019 حيث انتقلنا إلى مقر إقامتكم ونشاطكم أين استقبلنا زوجكم السيد(ص) بصفته وكيلاً عنكم في تسيير أموالكم ونشاطاتكم التجارية وقد عاينا بهذا التاريخ وجود بناية سكنية في طور الإنجاز الأشغال جارية بها في مرحلة التهيئة النهائية (البلاط، تليس الجدران، القرميد... الخ) وقد قدمنا له سؤالاً حول تاريخ الانطلاق في عملية البناء حيث أجاب بأنه كان في سنة 1995 وصرح لنا بأن قيمة الأشغال المنجزة خلال سنوات 2015، 2016، 2017، 2018 تقدر بحوالي 800.000 دج كأشغال داخلية 500.000 دج كأشغال خارجية ، لكن التحقيقات التي أجرتها مصالحنا مع العديد من سكان المنطقة وكذلك المصالح التي تعاملتم معها في إطار تسوية وضعية هذه البناية وكذلك الملفات التي

الفصل الثالث: دراسة ميدانية للتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية – مديرية الضرائب لولاية ميله-

قمتم بإياداعها على مستوى بعض مديريات الولاية (مديرية السياحة مثلا) من أجل الحصول على دعم الدولة بهدف إنشاء مركب سياحي أين قدمتم العديد من مخططات الوضعية (SITUATION PLANS DE) والتي هي بحوزتنا كل هذه الأخيرة دلت على أن هذه البناية لم يشرع في بناءها إلا سنة 2015، ومن أجل ذلك تنقلت فرقة إعادة التقييم التابعة لمديرية الضرائب لولاية ميله بتاريخ 2017/10/31 إلى عين المكان حيث قامت بمعاينة البناية وقد انتهت الأشغال بها وقدرت قيمتها النقدية بـ 8.400.000 دج حسب المحضر المؤرخ في نفس اليوم.

ومن أجل الحصول على تكلفة الإنجاز نقوم بتخفيض نسبة 30 % من مبلغ التقييم حيث تكون التكلفة مقدرة بـ: 5.880.000 دج وبما أن الإنجاز كان خلال سنوات 2015، 2016، 2017 فإننا نقوم بقسمة التكلفة الإجمالية على 3 للحصول على تكلفة كل سنة والتي تقدر بـ : 1.960.000 دج .

ذكرتم في إجاباتكم المؤرخة في 23 جوان 2007 على طلب التوضيحات رقم 07/ 428 المؤرخ في 2017/05/28 بأنه هناك قطعة أرضية باسم الزوج تقدر بـ : 5 هكتارات وحسب المحضر المحرر بتاريخ 31 أكتوبر 2019 صرح لنا هذا الأخير (الزوج) بأن القطعة الأرضية تم شراءها على ثلاث دفعات بعقد عرفي وهي تقع بمشقة سمارة وذلك كما يلي: سنة 2016 تم شراء 2 هكتار بمبلغ 600.000 دج، سنة 1985 تم شراء 2 هكتار بمبلغ 400.000 دج، سنة 1985 تم شراء 1 هكتار بمبلغ 200.000 دج.

2- الأملاك المنقولة:

ذكرتم في إجاباتكم المؤرخة في 23 جوان 2019 على طلب التوضيحات رقم 07/ 428 المؤرخ في 2019/05/28 بأنه هناك سيارة نوع كليو وأخرى نوع مرسيدس وشاحنة نوع صوناكوم باسم الزوج وحسب المحضر المحرر بتاريخ 31 أكتوبر 2019 صرح لنا هذا الأخير (الزوج) أن سنوات بدأ السير وسنوات الشراء كما يلي : سيارة كليو 2000 تم شراءها سنة 2016 بمبلغ 400.000 دج، سيارة مرسيدس 99 تم شراءها سنة 2011 بمبلغ 900.000 دج، شاحنة صوناكوم 84 تم شراءها سنة 2013 بمبلغ 700.000 دج.

- **الضرائب والرسوم المسددة:** الضريبة على الدخل الإجمالي المسددة خلال السنوات المعنية بالتحقيق

كانت كالاتي :سنة 2015 = 14.300 دج، سنة 2016 = / ، سنة 2017 = 11.671 دج، سنة 2018 = / .

- **الرسم العقاري:** يحدد جزافيا بـ : 10000 دج للسنة لكل ممتلكاتكم العقارية .

- **المصاريف الشخصية والعائلية:** بالنسبة لهذه المصاريف في إجاباتكم المؤرخة في 23 جوان 2019 على

طلب التوضيحات رقم 07/428 المؤرخ في 2019/05/28 بأن المتوسط الشهري لهذه الأخيرة يقدر بـ : 25.000 دج ونظرا لـ :

- غلاء الأسعار المعروف في سوق السلع والخدمات وحجم المتطلبات اليومية؛

- عدد أفراد أسرته؛

- ممتلكاتكم المنقولة وغير المنقولة؛

الفصل الثالث: دراسة ميدانية للتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية – مديرية الضرائب
لولاية ميلّة-

- تصريحكم هذا يعتبر ناقص وبالتالي تعتمد المصلحة متوسط قدره 00, 40 000 دج شهريا .

ثانيا: الموارد

المدخيل المصرح بها الخاصة بنشاطكم كآلاتي: سنة 2015 = 190.000 دج، سنة 2016 = 195.500 دج، سنة 2017 = 173.712 دج، سنة 2018 = 120.890 دج.

جدول رقم 18: الموارد والاستخدامات

الوحدة: دج

الموارد		الإستخدامات		الدورة
المبلغ	تعيين نوع الموارد	المبلغ	تعيين نوع الإستخدامات	
190.000	المدخيل المصرح بها لنشاط الممارس.	14.300	الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG).	2015
314.300	العجز لتبرير.	10.000	الرسم العقاري.	
		480.000	المصاريف الشخصية والعائلية.	
504.400	المجموع.	540.300	المجموع.	
197.500	تعيين نوع الموارد	/	الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG).	2016
		10.000	الرسم العقاري.	
		480.000	المصاريف الشخصية والعائلية.	
1.292.500	العجز لتبرير.	400.000	شراء سيارة كليو 2000	
		600.000	شراء قطعة أرض.	
1.490.000	المجموع.	1.490.000	المجموع.	
173.712	تعيين نوع الموارد	11.671	الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG).	2017
		10.000	الرسم العقاري.	

الفصل الثالث: دراسة ميدانية للتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية – مديرية الضرائب
لولاية ميلة-

480.000	المصاريف الشخصية والعائلية.	2.287.959	العجز لتبرير.	
1.960.000	تكلفة بناء المسكن.			
2.461.671	المجموع.	2.461.671	المجموع.	
/	الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG).	173.712	تعيين نوع الموارد	2018
10.000	الرسم العقاري.	2.276.288	العجز لتبرير.	
480.000	المصاريف الشخصية والعائلية.			
1.960.000	تكلفة بناء المسكن.			
2.450.000	المجموع.	2.450.000	المجموع.	

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

بناء على المعطيات التي تظهر في ميزان الاستخدامات والموارد تصبح المداخل المعاد تشكيلها كالآتي: دورة 2003 = 504.300 دج، دورة 2004 = 1.490.000 دج، دورة 2005 = 2.461.671 دج، دورة 2006 = 2.450.000 دج.

الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG): بعد إعادة تشكيل المداخل المعترف بها تصبح القواعد الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي على الشكل الآتي:

الوحدة: دج

الجدول رقم 19: الضريبة على الدخل الإجمالي

الدورة	2015	2016	2017	2018
الدخل المعترف به	504.300	1.490.000	2.461.671	2.450.000
مدا خيل أخرى	/	/	/	/
مجموع المداخل	504.300	1.490.000	2.461.671	2.450.000
مصاريف قابلة للخصم	/	/	/	/

الفصل الثالث: دراسة ميدانية للتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية – مديرية الضرائب
لولاية ميلة-

2.450.000	2.461.671	1.490.000	504.300	الدخل الخاضع للضريبة
120.890	173.712	197.500	190.000	الدخل المصرح به
2.276.288	2.287.959	1.292.500	314.300	الزيادة المسجلة في الدخل

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

جدول رقم 20: ملخص للحقوق والزيادات المتوصل اليها الوحدة: دج

2018	2017	2016	2015	الدورة
743.500	747.584	407.500	91.290	الحقوق الناتجة
/	11.671	/	14.300	الحقوق المسددة
743.500	735.913	407.500	76.990	الفرق للتسديد
185.875	183.978	101.875	11.548	الزيادات
929.375	919.891	509.375	88.538	مجموع الحقوق

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

المبحث الثالث: تقييم وزن التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية ضمن

الحصيلة الضريبية ما بين سنتي (2015-2018).

خصصنا هذا المبحث لتقييم الحصيلة الناتجة عن تقنية التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية بالنسبة للحصيلة الإجمالية خلال سنوات الدراسة، من أجل معرفة مدى مساهمته في تفعيل عملية التحصيل الضريبي على مستوى مديرية الضرائب لولاية ميلة.

المطلب الأول: تقييم وزن التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية ضمن أنواع التحقيقات

الأخرى ما بين 2015-2018

الفصل الثالث: دراسة ميدانية للتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية – مديرية الضرائب لولاية ميلة-

قبل التعرف على الحصيلة الجبائية الناتجة عن عمليات التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية سنقوم في هذا في هذا المطلب بدراسة تحليلية لعدد الملفات المعنية بالتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية مع عدد ملفات التحقيق المحاسبي والمحاسبي المصوب وتطورها خلال فترة الدراسة كما سنسلط الضوء على طبيعة النشاطات الخاضعة للتحقيق المحاسبي والمحاسبي المصوب.

أولاً: التقييم من حيث عدد الملفات وطبيعة النشاط الخاضعة للتحقيق المحاسبي والمحاسبي المصوب والتحقيق المعمق

الجدول التالي يبين عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي والمحاسبي المصوب والتحقيق المعمق منسوب إلى إجمالي الملفات الخاضعة للرقابة الجبائية:

1- من حيث عدد الملفات: والذي نستعرضه في الجدول الآتي:

الوحدة: ملف

جدول رقم 21: عدد الملفات الخاضعة لمختلف التحقيقات

إجمالي عدد الملفات الخاضعة للمراقبة الجبائية	التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية		التحقيق المحاسبي المصوب		التحقيق المحاسبي		
	نسبته %	عدد الملفات	نسبته %	عدد الملفات	نسبته %	عدد الملفات	
62	12,90	08	29,03	18	58,06	36	2015
62	12,90	08	27,41	17	59,67	37	2016
56	7,14	04	26,78	15	66,07	37	2017
40	10	04	30	12	60	24	2018

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن العدد الإجمالي للملفات الخاضعة للمراقبة الجبائية في انخفاض خلال سنوات الدراسة، بحيث أن عدد الملفات في سنة 2015 و 2016 بلغت 62 ملف، وانخفضت إلى 56 ملف في 2017، إلى أن وصلت إلى 40 ملف في سنة 2018، وهذا لأن جل الملفات المهمة قد خضعت في فترة سابقة لشتى أنواع التحقيق الجبائي ، أما الملفات البسيطة فتخضع مكتبيا للمراقبة على الوثائق.

أما فيما يخص الملفات الخاضعة لعملية التحقيق المحاسبي والمحاسبي المصوب حسب الجدول أعلاه فهي في تناقص نسبي خلال سنوات الدراسة، إضافة إلى عدد الملفات الخاضعة لتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية فقد كانت بنسبة أصغر مقارنة مع نسب التحقيق المحاسبي والمحاسبي المصوب حيث بلغت في سنة 2015، 2016 08 ملفات، وفي سنة 2017، 2018 بلغت 04 ، وذلك راجع لتقييد فرق البحث

الفصل الثالث: دراسة ميدانية للتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية – مديرية الضرائب لولاية ميلة-

والتحقيق DRV عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المعمق بنسب معينة لسنوات دراستنا، وعلى أساس حدود إمكانياتها والملفات المهمة والجديرة بالتحقيق وكذا الوقت المحدد لها.

2- نوعية نشاط الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي والتحقيق المحاسبي المصوب

جدول رقم 22: نوعية الأنشطة الخاضعة للتحقيق المحاسبي والتحقيق المحاسبي المصوب الوحدة: ملف

السنوات	نوع النشاط	عدد الملفات	السنوات	نوع النشاط	عدد الملفات
2015	مقاولة الأشغال العمومية	40	2017	مقاولة الأشغال العمومية	38
	التصدير و الاستيراد	05		التصدير و الاستيراد	06
	نشاط تجاري	05		نشاط تجاري	04
	تأدية الخدمات	02		تأدية الخدمات	04
	نشاط إنتاجي	02	2018	مقاولة الأشغال العمومية	24
2016	مقاولة الأشغال العمومية	35		التصدير و الاستيراد	06
	التصدير و الاستيراد	07		نشاط تجاري	04
	نشاط تجاري	04		تأدية الخدمات	02
	تأدية الخدمات	04		نشاط انتاجي	04
	نشاط إنتاجي	04			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

من خلال إلقاء نظرة على نوعية النشاطات المحقق فيها خلال سنوات الدراسة نلاحظ أن النسب الأكبر للملفات المعروضة للرقابة هي مقاولة الأشغال العمومية إذ يمثل نسبته (74%، 65%، 73%، 60%) خلال السنوات (2015، 2016، 2017، 2018) على التوالي، لتوزع النسبة الباقية على مختلف الأنشطة الأخرى مثل الاستيراد والتصدير، الأنشطة التجارية، تأدية الخدمات والأنشطة الإنتاجية.

ومن خلال المعطيات السابقة يتضح لنا توجه المكلفين في ولاية ميلة إلى أنشطة البناء والمقاولة والأشغال العمومية على حساب الأنشطة الأخرى خاصة منها الإنتاجية والتجارية، وهذا راجع إلى انعدام الفكر الاستثماري، بالإضافة إلى توجه الدولة نحو تكثيف عمليات البناء بمختلف صيغها (التساهمي الاجتماعي) هذا من جهة ومن جهة أخرى تعتبر قطع الأشغال العمومية والبناء من بين أكثر القطاعات مردودية، ولهذا نجد أن الرقابة الجبائية تركز خصوصا على هذا النشاط في عمليات التحقيق.

ثانيا: تقييم وزن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية ضمن الحقوق المكتشفة

الفصل الثالث: دراسة ميدانية للتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية – مديرية الضرائب لولاية ميلة-

نستعرض فيما يلي الحقوق المكتشفة عن عمليات التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية مقارنة مع الحقوق المكتشفة للتحقيق المحاسبي والمحاسبي المصوب خلال سنوات الدراسة، وهذا لمعرفة التطور الحاصل في هذه الأخيرة .

الجدول رقم 23: الحقوق المكتشفة عن مختلف التحقيقات

الوحدة: دج

البيان			التحقيق المحاسبي			التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية			السنوات
الحقوق	العقوبات	المجموع	الحقوق	العقوبات	المجموع	الحقوق	العقوبات	المجموع	
117.828.595	25.345.318	143.173.913	17.864.950	4.250.954	22.115.904	45.574.785	10.281.602	55.856.387	2015
90.871.481	17.870.091	108.741.572	19.253.801	4.847.431	24.101.232	34.205.950	8.474.422	42.680.327	2016
183.094.956	36.856.063	174.951.019	10.260.366	2.350.844	12.611.210	32.678.660	8.162.463	40.841.123	2017
61.658.548	14.595.709	76.254.257	10.079.806	2.646.012	12.725.818	14.693.086	3.673.271	18.366.357	2018

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

من خلال الجدول أعلاه يتبين لنا تطور الحقوق المكتشفة الناتجة عن عمليات التحقيق المحاسبي، إذ بلغت سنة 2015 (143.173.913 دج) لتتخف سنة 2016 إلى (108.741.572 دج) ثم سجلنا ارتفاعا معتبرا سنة 2017 حيث بلغ مجموع الحقوق 174.951.019 دج نسبة الارتفاع بلغت 37,84%، ثم أخذت في التراجع من جديد سنة 2018.

أما فيما يخص إجمالي الحقوق المكتشفة الناتجة عن التحقيق المحاسبي المصوب خلال سنوات الدراسة لم تشهد ارتفاعا ولا انخفاضاً كبيراً من سنة لأخرى، حيث بلغت الحقوق المكتشفة سنة 2016 24.101.232 وهي أكبر مبلغ مسجل مقارنة مع باقي السنوات.

أما فيما يخص الحقوق المكتشفة الناتجة عن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية تتناسب طردياً مع عدد الملفات الخاضعة للتحقيق، إذ سجلنا أعلى مستوى للحقوق المكتشفة سنة 2015 والتي كانت عدد الملفات الخاضعة خلالها 08 ملفات وسجلنا انخفاض ضئيل في السنوات 2016-2017 ليليه انخفاض معتبر سنة 2018 حيث بلغت الحقوق المكتشفة 18.366.357 دج ما قابله انخفاض عدد الملفات الخاضعة له إلى 04 ملفات.

كما نلاحظ أن فارق الحقوق المكتشفة الناتجة عن التحقيق المحاسبي وبين الحقوق المكتشفة الناتجة عن التحقيق المعمق فارق كبير راجع إلى العدد الضئيل للملفات المحقق فيها في إطار التحقيق المعمق الوضعية الجبائية.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية للتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية – مديرية الضرائب
لولاية ميلة-

ثالثا: تقييم وزن التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية من حيث الحصيلة

نبين فيما يلي نسبة المبالغ الباقية للتحصيل مقارنة بنسبة المبالغ المحصلة.

جدول رقم 24: المبالغ المحصلة والباقية للتحصيل المتعلقة بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

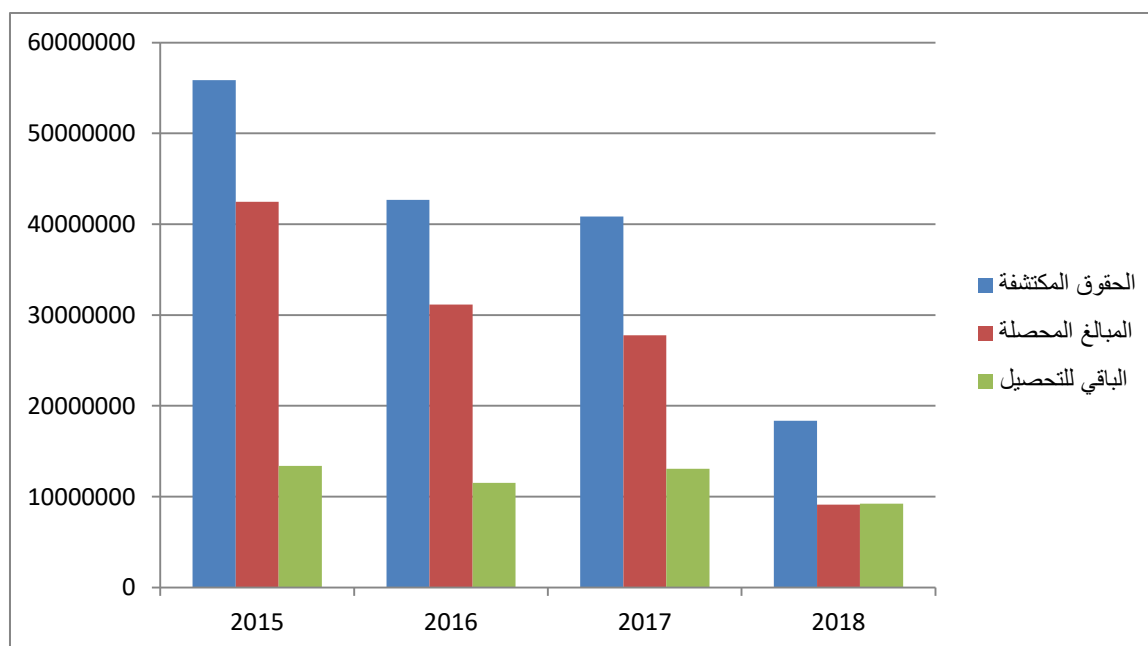
الوحدة: دج

البيان السنوات	الحقوق المكتشفة	المبالغ المحصلة	الباقي للتحصيل	نسبة التحصيل %	نسبة مبالغ الباقي للتحصيل %
2015	55.856.387	42.450.854	13.405.533	76	24
2016	42.680.327	31.156.041	11.524.286	73	27
2017	40.841.123	27.763.628	13.077.495	67.97	32.03
2018	18.366.357	9.130.982	9.235.375	49.71	50.29

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

ويمكن تمثيل المعطيات الواردة في الجدول في الشكل الموالي

الشكل رقم 08: المبالغ المحصلة والمبالغ الباقية للتحصيل المتعلقة بالتحقيق المعمق للفترة (2015-2018)



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول أعلاه.

من خلال المعطيات المعروضة في الجدول والشكل أعلاه نلاحظ أن نسبة الحصيلة الضريبية الناتجة عن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية متقاربة حيث سجلنا نسبة تحصيل جيدة قدره 76%، 73%، 67.97% إلا أن هذه النسب لا تخص سنوات الدراسة فقط بل يدخل فيها تحصيل لمبالغ سنوات سابقة في حين تراجع نسبته سنة 2018 إلى 49.71%.

وكتحليل لهذه النتائج يمكن القول أن نسبة التحصيل المرتبطة بهذا النوع من الرقابة متعلقة بطبيعة الأفراد الخاضعين لها ومدى قبولهم للتسويات التي قامت بها فرق التحقيق والتفتيش الجبائي، بناءً على كون التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية يعتمد أساساً على مظاهر الثراء المفاجئة للأفراد بما لا يتناسب مع الموارد المصرح بها من قبلهم، لكن بالنظر إلى طبيعة المجتمع الجزائري سواء الدينية (عدم قبول وضع الأموال في البنوك الربوية وإجراء التحويلات وفق هذه القناة)، الاجتماعية (الروابط الأسرية تحتم عدم التفكير في برامج عقود الإقراض مثلاً بين الأب وابنه... الخ)، وحتى الاقتصادية (غياب سوق منظمة لتقييم الأملاك المنقولة والتي تخضع في كثير من الأحيان إلى قانون المضاربة مما يفرز أسعار منافية للقيمة الحقيقية لهذه الأخيرة)، فإن هذا النوع من الرقابة قد شكل نوع من الظلم اتجاه شريحة من الأفراد الخاضعين له للأسباب السالفة الذكر والتي جاءت على سبيل الذكر لا الحصر، وهو ما يفسر عدم قبول العديد من المكلفين دفع ما عليهم من التزامات ويفضلون التوجه للطعن في التقويمات والتسويات وفق التسلسل القانوني لإجراءات الطعن والتي تصل في الكثير من الأحيان إلى القضاء.

المطلب الثاني: تقييم وزن التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية ضمن حصيلة الرقابة

الجبائية

في ختام بحثنا هذا وجب التطرق إلى نسبة مساهمة الحصيلة الضريبية الناتجة عن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في الحصيلة الإجمالية لولاية ميلة خلال الفترة (2015-2018)، لمعرفة مدى فعاليتها وقدرتها على إرساء ضوابط وقواعد قانونية كفيلة بمعالجة التهرب الضريبي.

أولاً: تقييم وزن التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية ضمن المبالغ الواجبة التحصيل

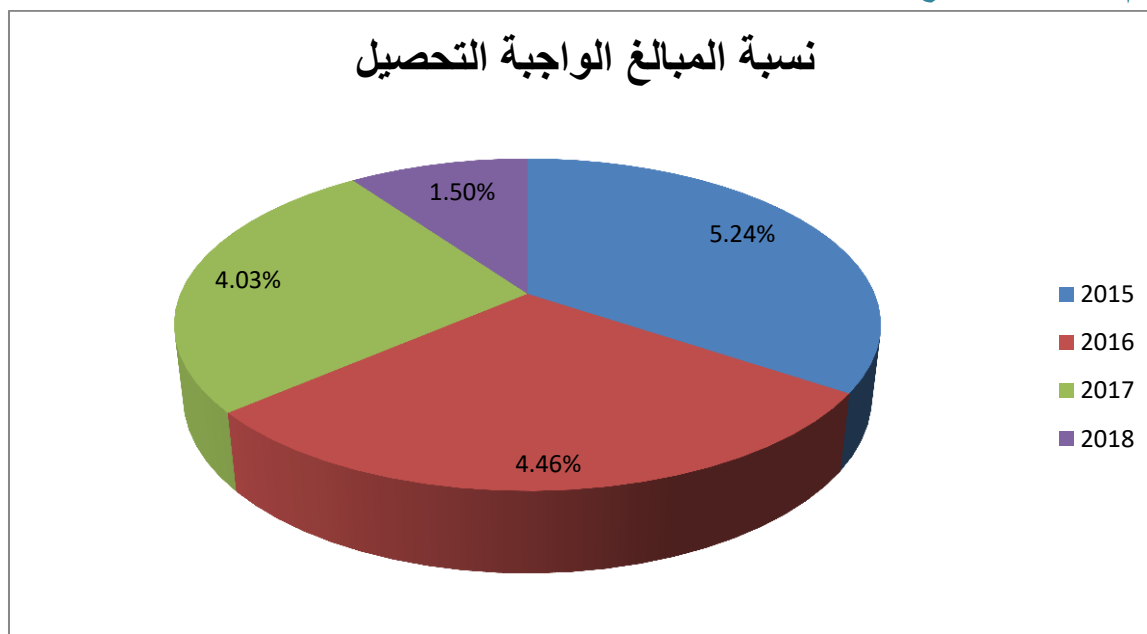
نستعرض فيما يلي المبالغ الواجبة التحصيل عن التحقيق المعمق مقارنة مع المبالغ الواجبة التحصيل الإجمالية خلال سنوات الدراسة:

جدول رقم 25: المبالغ الواجبة التحصيل الناتجة عن التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الوحدة: دج

البيان السنوات	المبالغ الواجبة التحصيل الإجمالية	المبالغ الواجبة التحصيل لتحقيق المعمق	نسبة المبالغ الواجبة التحصيل %
2015	1.064.673.923	55.856.387	5,24
2016	955.299.227	42.680.327	4,46
2017	1.011.329.932	40.841.123	4,03
2018	1.219.113.851	18.366.357	1,5

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

الشكل رقم 09: نسبة المبالغ الواجبة التحصيل الناتجة عن التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول أعلاه.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن نسبة المبالغ الواجبة التحصيل الإجمالية والمبالغ الواجبة التحصيل للتحقيق المعمق في تناقص مستمر خلال سنوات الدراسة، حيث بلغت أكبر نسبة 5,24% سنة 2015 إلى أن وصلت إلى 1,5% سنة 2018 وهذا راجع إلى العدد الضئيل للملفات الخاضعة للتحقيق المعمق مقارنة مع الملفات الخاضعة للأنواع الأخرى من الرقابة الجبائية، إضافة إلى الاختيار الغير صائب للملفات.

ثانيا: تقييم وزن التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية ضمن المبالغ المحصلة

نستعرض فيما يلي الحصيلة الناتجة عن التحقيق المعمق مقارنة مع الحصيلة الضريبة الاجمالية خلال سنوات الدراسة:

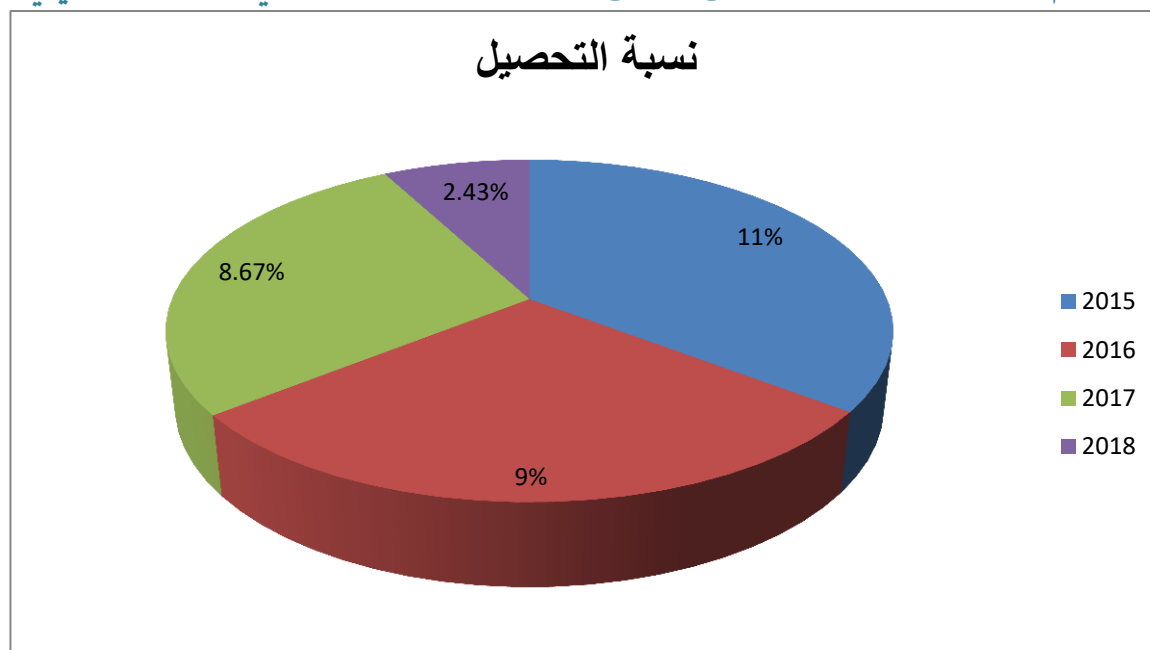
جدول رقم 26: مساهمة حصيلة التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في التحصيل الضريبي الوحدة:

دج

النسبة %	حصيلة التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية	البيان	البيان
		البيان	السنوات
11	42.451	383.096.697	2015
9	31.156.041	348.054.321	2016
8,67	27.763.628	320.215.270	2017
2.43	9.130.982	375.520.300	2018

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

الشكل رقم 10: مساهمة حصيلة التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في التحصيل الضريبي



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول أعلاه.

الجدول أعلاه يبين مدى مساهمة التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في تفعيل وتحسين التحصيل الضريبي في ولاية ميلة من سنة 2015 إلى غاية سنة 2018، حيث نلاحظ أن نسبة المساهمة تتراوح في بين 11% و 9% و 3% وهي نسبة تبدو معتبرة مقارنة بعدد الملفات الجبائية المحقق فيها في أيطار التحقيق المعمق خلال كل سنة وهذا بالنظر إلى عدد الملفات الإجمالي الخاضع لأنواع الرقابة الكلية (الرقابة الشكلية، الرقابة الفئوية، الرقابة على الوثائق، التحقيق المحاسبي، التحقيق المحاسبي المصوب) يبقى من الممكن تحسين هذه النتائج أكثر، وذلك لملاحظتنا وجود مجموعة من النقائص والصعوبات التي تدل على المساهمة المحدودة لهذا النوع من التحقيق في الحصيلة الجبائية ويجب على الإدارة الجبائية أن تسعى لإيجاد السبل المثلى لتفعيل هذا النوع من الرقابة بما يتناسب مع الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية للدولة، كون هذا النوع من الرقابة مستنسخ من النظام الفرنسي، وهو لا يتناسب مع طبيعة الاقتصاد الجزائري.

خلاصة الفصل

تناولنا في دراستنا للفصل الثالث والممثل في الدراسة التطبيقية للبحث والتي كانت بمديرية الضرائب لولاية ميله، تقديمًا عامًا لها من حيث مكانتها في الهرم السلطوي للإدارة الجبائية مع التطرق إلى نشأتها ومحتوى الهيكل التنظيمي لها بذكر مهام كل مكتب أو مصلحة تنتمي إليها وذكر النتائج المحققة من نشاط المديرية المتمثلة في الحصيلة الضريبية السنوية والتي تسعى جاهدة لتنميتها باستمرار.

وبعد ذلك تم فتح المجال لاستعراض دراسة ملفات جبائية خاضعة للرقابة الجبائية على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، باعتبارها الهيئة المختصة بالرقابة الجبائية على مستوى مديرية الضرائب حيث تم اختيار هاته الملفات على أساس معايير معينة كنوع الرقابة التي خضعت لها الملفات وفرق التدقيق المكلفة بها.

كما تناولنا في المبحث الثالث عملية تقييم للحصيلة الضريبية الناتجة عن الملفات الجبائية للمكلفين الخاضعين للتحقيق المعمق على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، والتي أفرزت لنا عدة نتائج تم التوصل إليها فقمنا بتفسيرها وتحليلها بهدف إسقاطها على الفرضيات المقترحة، من أجل اختبار صحتها أو نفيها من جهة، والإجابة على الإشكالية البحث من جهة أخرى.

ومن هذه النتائج يمكن استنتاج ما يلي:

- ✓ إن التحقيق المعمق يلعب دورًا هامًا في اكتشاف مواطن التهرب الضريبي.
- ✓ طريقة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية أثبتت فعاليتها في حالات لا يمكن حدها أو معالجتها بطرق رقابية أخرى.
- ✓ أساس كشف الوضعية الحقيقية للمكلفين بالضريبة هو البحث الجيد عن المعلومات الجبائية والتي تكون مدخلا أساسيا للتحقيق الجبائي المعمق.
- ✓ توجد عدة عوامل يمكن أن تؤثر على الحصيلة الضريبية الناتجة عن التحقيق المعمق أو أي تحقيق آخر، من أمثلة هذه العوامل عدد الملفات الخاضعة لها، كفاءة العناصر القائمة بالمتابعة والتحقيق، توفر المعلومات في الوقت المناسب في الوقت المناسب، إتباع الأساليب المناسبة في اختيار الأشخاص الخاضعين للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

خاتمة

بعد التطرق لكل المفاهيم المرتبطة بالموضوع من أهمية الضريبة في تمويل الخزينة العمومية بهدف سد النفقات العامة إلى الإطار العام الذي تنشط فيه تلك الضريبة وما يسمى بالنظام الضريبي الجزائري وما يحتويه من عدة مكونات وآليات تساعد على أداء مهامه، إلا أن طبيعة هذا النظام ذو طابع التصريحي يمنح الحرية النسبية للمكلفين بالضريبة لتقديم تصريحاتهم المكتتبة بشكل يوافق نشاطاتهم ومداخلهم الحقيقية، وحينها تقوم الإدارة الجبائية بمراقبة تلك التصريحات والتأكد من صدقها بهدف كشف التجاوزات والإغفالات التي يمكن أن يستعملها المكلف للإفلات من الضريبة وهذا ما يعرف بالتهرب الضريبي.

لكن رغم زيادة الحصيلة الضريبية والمساهمة في التنمية الاقتصادية من الإصلاحات التي مست النظام الضريبي الجزائري يبقى التهرب الضريبي كنقطة سوداء في هذا النظام الذي تزايدت حدته مع تفتح الاقتصاد الجزائري على العالم الخارجي، ونظرا للآثار السلبية والخطيرة التي تنتج عن تقشي وتنامي تلك الظاهرة حاولت الإدارة الجبائية الحد أو على الأقل التقليل منها لأنها تنتهك حقوق الخزينة العمومية وتعرقل النشاطات الدولة في رسمها وتنفيذها لمختلف سياساتها التنموية، فظهرت الرقابة الجبائية بكونها أسلوب وقائي وعقابي في آن واحد وكهيئة مختصة في مجال الأبحاث والمراجعات بهياكلها المختلفة لاسترجاع حقوق الخزينة العمومية ومحاولة كبح هذا النزيف الذي ينخر جسد الاقتصاد الوطني بسبب التهرب الضريبي كشف كل الإغفالات والتجاوزات المستعملة سواء بقصد أو بغير قصد من طرف المكلفين بالضريبة.

وقد عملنا من خلال هذا البحث المتواضع إبراز نجاعة بعض الطرق والأساليب العامة للرقابة الجبائية والمتمثلة في التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية ومدى مساهمته في تحسين الإيرادات الضريبية، إلى أنه لضمان نجاح هذه العملية لابد على العون المحقق أن تكون له الكفاءة المهنية العالية في المجال الضريبي، وأن يحترم كل الإجراءات المنصوص عنها في القانون.

ومن خلال الدراسة الميدانية لمديرية الضرائب لولاية ميلة والنتائج المتوصل إليها يمكن القول أنه على الإدارة البحث في الطرق والأساليب التي تعمل على تحقيق التحقيق نجاعة التحقيق والتحسين من حصيلة الإيرادات الضريبية وكذا التخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي.

بعد معالجتنا لمختلف جوانب البحث النظر والتطبيق توصلنا إلى نتائج خاصة باختبار الفرضيات المقترحة.

اختبار الفرضيات:

لقد أدى اختبار الفرضيات البحث إلى ما يلي:

- إثبات الفرضية الأولى القائلة بأن التحصيل الضريبة عبارة عن مجموعة من الأساليب المتخذة من طرف الإدارة الجبائية والمتمثلة الأسلوب المباشر في التحصيل الضريبي وأسلوب الأقساط، وكذا أسلوب الحجز عند المنبع، ومن خلال إتباع هذه الأساليب يمكن القول أن التحصيل له دور في تغطية النفقات العامة لدولة وتحقيق توازن الميزانية العامة؛

- إثبات الفرضية الثانية القائلة بأن لرقابة الجبائية ثلاثة أشكال هي الرقابة الجبائية على مستوى المفتشيات، الرقابة الجبائية المعمقة على مستوى الأجهزة المتخصصة، الرقابة الفتوية، كما أن الرقابة الجبائية تساهم في الكشف عن المناورات التدليسية ومكافحة العمليات الغير قانونية التي تلحق أضرار جسيمة بالخرينة العمومية والاقتصاد الوطني على حد سواء؛
- إثبات الفرضية الثالثة القائلة بان التحقيق المحاسبي يساهم في تفعيل عملية التحصيل الضريبي، فتقنية التحقيق المحاسبي تساهم في الرفع من فعالية عملية التحصيل الضريبي، وما يؤكد ذلك الإحصائيات التي تبين أن مجموع التحصيل الضريبي ما بين الفترة 2015-2018 أفضل من التقنيات الأخرى كتحقيق المحاسبي المصوب والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية؛
- نفي الفرضية الرابعة كون مساهمة التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية ضعيف في عملية التحصيل الضريبي بشكل عام مقارنة مع باقي الطرق، وأن هذا النوع من الرقابة الجبائية يخص الأشخاص الطبيعيين فقط، أي أنها ترتبط بالضريبة على الدخل الإجمالي فقط، ونقص الاهتمام به وهو ما تم التأكد منه من خلال دراسة الحالة التي تمت على مستوى مديرية الضرائب لولاية ميلة من جهة، والإحصائيات الخاصة بالتحصيل الناجم عن الرقابة الجبائية من جهة أخرى.

نتائج الدراسة:

- على ضوء ما سبق تم التوصل إلى النتائج التالية:
- تعتبر الضريبة وسيلة فعالة لتحقيق التنمية المحلية؛
- بنية النظام الضريبي الجزائري معقدة جدا نظرا لكثرة الضرائب المفروضة على المكلفين بالضريبة من جهة ومن خلال زيادة معدلات الضرائب من جهة أخرى؛
- انعدام الثقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وهو ما يعكس ذلك الإقبال الضعيف على الأبواب المفتوحة للإدارة الجبائية؛
- يشكل التهرب الضريبي أحد أهم التحديات التي تقف أمام التطبيق الفعال للسياسة الضريبية ومن ثم السياسة المالية والاقتصادية؛
- تجسيد العدالة الضريبية يؤدي إلى التخفيض من ظاهرة التهرب الضريبي؛
- تخفيض الضغط الضريبي يؤدي إلى الحد من ظاهرة التهرب الضريبي؛
- غياب الوعي الضريبي والثقافة الجبائية لدى المكلفين بالضريبة؛
- التنسيق التام بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات والمؤسسات الأخرى يلعب دورا فعالا تبادل المعلومات من حيث جمعها واستغلالها؛
- إن الإدارة الجبائية لا تستطيع أن ترفع من قدراتها على التحصيل دون مواجهه مشاكل وعراقيل وصعوبات لأنها ليست المتسبب الوحيد في التحصيل بل المكلفين بالضريبة أيضا؛

- الرقابة الجبائية تمنح المساواة بين المكلفين بالضريبة من خلال تطبيق القوانين النصوص عليها في كل حالة من حالات التملص الضريبي؛
- التحقيقات التي تتم على مستوى المفتشية هي الخطوة الأولى والأكثر نجاعة في عملية التحقيق والمراجعة الخاصة بملفات بالمقارنة مع عمليات التحقيق التي تتم على مستوى المديرية الولائية للضرائب؛
- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية هو أحد أدوات الرقابة الجبائية لتحسين المردودية الجبائية وبالتالي للحفاظ النفع العام؛
- رغم نتائج التحقيق الجبائي المعمق من حيث المبالغ المسترجعة والمتحصل عليها من طرف إدارة الضرائب فهي لا تعبر ولائها سوى على وجود تهرب ضريبي واسع.

التوصيات والاقتراحات:

- من خلال النتائج السابقة المتوصل إليها من هذه الدراسة يمكن تقديم بعض التوصيات والاقتراحات التي تساهم في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي وزيادة الحصيلة الضريبية:
- وضع نظام معلوماتي مركزي ووطني يعمل على تجميع المعلومات الضرورية الخاصة بالمكلف وتوزيعها على المصالح الخاصة وهذا بهدف تضيق مساحة التهرب الضريبي؛
- صياغة وضع قوانين واضحة وغير معقدة من أجل أن يفهمها الجميع باعتبار أن المكلفين ليس لديهم مستويات علمية متساوية سواء كانت مرتفعة أو بدون مستوى؛
- ضرورة الاهتمام المتزايد بنشر الوعي والحس الضريبي لدى المكلفين، حتى تتجسد لدى المجتمع مساهمة الضرائب في التنمية الاقتصادية والاجتماعية؛
- التأكيد على دور أهمية منح العقوبات للحد من ظاهرة الغش الضريبي؛
- عصرنة الإدارة الجبائية من خلال خلق هياكل متخصصة تتولى متابعة الشؤون الضريبية وتسهيل عملية التحصيل الجبائي؛
- فرض الإهتمام بالتحقيق المعمق لضمان تحسين في الحصيلة الضريبية.

آفاق الدراسة:

- يعود تحليلنا لموضوع الرقابة الجبائية عامة من حيث هيكلها، أدواتها وآلية عملها، دور التحقيق المعمق في تحسين الإيرادات الضريبية داخل النظام الجبائي خاصة، بالرغم من محاولة الإلمام بجوانب البحث إلا أنه في اعتقادنا لا تزال هناك بعض النقاط ناقصة يمكن أن تعالج في بحوث أخرى مستقبلية، وهذا ما سوف نطرحه كإشكاليات لمواضيع لاحقة:
- هل الرقابة الجبائية مؤهلة للحد من التهرب الضريبي؟
- ما تأثير الرقابة الجبائية المعمقة على الوضعية المالية للمكلف؟
- هل نظام التحقيق المعمق الجديد يدعم الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبي؟
- ما مدى فعالية التحقيق المصوب في دعم الرقابة الجبائية؟

وفي الأخير لا ندعي الكمال لبحثنا ولا ننفي قصور مجهوداتنا لكن نأمل ونسأل الله عز وجل أن نكون قد وفقنا إلى حد بعيد في الإلمام بجوانب البحث المختلفة.

قائمة المراجع

➤ الكتب:

- أحمد زهير شامية، خالد الخطيب، المالية العامة، ط1، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 2012.
- أحمد عبد السميع علام، المالية العامة، ط1، مكتبة الوفاء القانونية، مصر، 2012.
- العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014.
- باهر محمد عليم، المالية العامة، ط5، مكتبة الآداب، 1998.
- بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، ط2، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2006.
- بوعون يحيوي نصيرة، الضرائب الوطنية والدولية، الجزائر، 2010.
- جهاد سعيد خصاصنة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2010.
- حميد بوزيدة، حماية المؤسسات، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية-بن عكنون-، الجزائر، 2007.
- حياة بن إسماعيل، تطوير إيرادات الموازنة العامة، ط1، دار الهندسية للطباعة، الجزائر، 2009.
- خطيب خالد، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، العدد 02، 2000.
- خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، ط3، دار وائل للنشر، الأردن، 2007.
- رحال نصر؛ عوادي مصطفى، حماية المؤسسة بين النظرية والتطبيق، مكتبة بن موسى السعيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.
- سهام الكردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.
- سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2009.
- سيد سالم عرفة، نظم المعلومات التسويقية، ط1، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، 2011.
- سيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العثماوي، اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، مصر، 2007.
- عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، ط2، دار إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2011.
- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، ط1، دار الهدى، الجزائر، 2012.
- عبد الفتاح العامري، النظرية الضريبية، دار وائل للنشر، الاردن، 2007.
- عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، ط1، دار جرير للنشر والتوزيع، الأردن، 2011.
- علي خليل؛ سليمان اللوزي، المالية العامة، ط1، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 2013.
- علي زغودو، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
- عمر قليمي، الدليل العلمي في تسجيل والطابع، معهد الاقتصاد الجمركي والجبائي، الجزائري تونسي القليعة، الجزائر، 1990.

- محمد حسين الوادي، زكرياء أحمد عزام، مبادئ المالية العامة، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2007.
- محمد طاقة، هدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، ط1، دار المسيرة، الأردن، 2010.
- محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
- منور أوسيرير، وآخرون، جباية المؤسسة، ط1، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، 2009.
- ميلود تومي، محاسبة الرسم على القيمة المضافة، دار القدس للطباعة، بسكرة، الجزائر.
- ياسر صالح الفريجات، المحاسبة في علم الضرائب، ط1، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
- يوسف دلاندة، قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014.
- الاطروحات، الرسائل والمذكرات:
- أحمد جراح، النظام الضريبي الجزائري، تقييم الأداء وتحديات المرحلة المقبلة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2003-2004.
- أحمد عبدون، تحليل الجباية العادية لاقتصاد الجزائر بدراسة قياسية للفترة 1976-2005، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2006.
- العباس بهناس، فعالية السياسة الجبائية في ظل الإصلاحات الاقتصادية بالجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، الجزائر، 2005.
- إلياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010، 2011.
- بولخوخ عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهريب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2003-2004.
- جمام محمود، النظام الضريبي وأثاره على التنمية الاقتصادية، دراسة حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، جامعة منتوري، قسنطينة، 2009.
- حنان شلغوم، اثر الإصلاح الجبائي في الجزائر وانعكاساته على المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة منتوري، قسنطينة، 2011-2012.
- راضية بختاش، الجباية وعلاقتها بالنمو الاقتصادي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005-2006.
- رجال نصر، سياسات مكافحة الغش والتهريب الضريبي، دراسة مقارنة بين الجزائر، تونس والمغرب، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم في علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2014.

- سفيان خلوفي، عبد الرؤوف بوجريو، الرقابة الجبائية ودورها في تفعيل التحصيل الضريبي خلال الفترة 2010-2014 دراسة ميدانية-مديرية الضرائب-، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير (ل.م.د)، تخصص مالية وبنوك، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوصوف، ميلة، 2016-2017.
- سمية براهيم، ميادة بلعاش، مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات، مجلة بحوث اقتصادية عربية، العددان 67-68، 2014.
- سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، الطور الثالث، تخصص العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2014-2015.
- سمية قحموش، المراجعة الجبائية كآلية تساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية العدد 06، ديسمبر 2016، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ص 299.
- قطاف نبيل، دور الضرائب والرسوم في تمويل البلديات، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص نقود وتمويل، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2008.
- محمد عباس محرز، دور الضريبة في تنمية وتطوير القطاع المالي و البنكي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، تخصص علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2000.
- محمد لعلاوي، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، تخصص علوم اقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015.
- مراد ناصر، الإصلاح الجبائي وأثره في المؤسسة والتحريض الاستثماري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 1998.
- مغني ناصر، دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء حالة ولاية المسيلة خلال الفترة 2004-2008، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع اقتصاديات المالية والبنوك، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، 2009-2010.
- نوي نجا، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، 1999-2003، رسالة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع مالية ونقود، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2003-2004.
- ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية من آثار الأزمة المالية (حالة الجزائر)، مداخلة مقدمة للملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 20-21 أكتوبر 2009.

- يحي لخضر، دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، فرع إستراتيجية السوق في ظل اقتصاد تنافسي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، 2006/2007.

➤ القوانين والمراسيم:

- وزارة المالية، قانون الإجراءات الجبائية، 2021.
- وزارة المالية، المديرية العامة لضرائب، قانون الرسوم على رقم الأعمال، 2021.
- وزارة المالية، المديرية العامة لضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2021.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، 2007.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 60 من القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 2009/02/21، الجريدة الرسمية، 2009، العدد 20.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 2006/09/18 والمتعلقة بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية، العدد 59 المؤرخة في 2006/09/24.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، القرار المتعلق بتحديد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحياتها لوزارة المالية المؤرخ في 1998/07/12، المواد من 52-55، الجريدة الرسمية، العدد 79، الصادرة بتاريخ: 1998/10/25.
- المديرية العامة لضرائب، الدليل التطبيقي لرسم على القيمة المضافة، سنة 2017.
- المديرية العامة للضرائب، دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، 2007.
- المديرية العامة لضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين لرقابة، 2017.
- المديرية العلاقات العمومية والاتصال، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، منشورات الساحل الجزائري، 2017.
- المرسوم التنفيذي رقم 90-334 المؤرخ في 1990/10/27 المتضمن للقانون الأساسي للعملاء التابعين لأسلاك الإدارة المالية.
- المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 1991/02/23، الجريدة الرسمية، العدد 09، 1991.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 60 من القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 2009/02/21، الجريدة الرسمية، 2009، العدد 20.

➤ مراجع بالفرنسية:

- Bulletin des services fiscaux, DGI, n°19, Alger print, 2000.
- La lettre de la DGI, N°30, 2008.