



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



المرجع :/2020

الميدان: العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

فرع: علوم مالية ومحاسبية

التخصص: مالية المؤسسة

مذكرة بعنوان:

دور التحقيق المحاسبي المصوب في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية ميلا ما بين (2010-2018)

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية
تخصص " مالية المؤسسة "

إشراف:
نعيم عاشوري

إعداد الطلبة:
- عائشة بن دادة
- منى بوغاشة

لجنة المناقشة

الصفة	الجامعة	اسم ولقب الأستاذ
رئيسا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلا	مصباح حراق
مشرفا ومقررا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلا	نعيم عاشوري
مناقشا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلا	أيوب صكري

السنة الجامعية 2020/2019



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



المرجع :/2020

الميدان: العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

فرع: علوم مالية ومحاسبية

التخصص: مالية المؤسسة

مذكرة بعنوان:

دور التحقيق المحاسبي المصوب في مكافحة التهرب
الضريبي في الجزائر
دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية ميله ما بين (2010-2018)

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية

تخصص " مالية المؤسسة "

إشراف:

نعيم عاشوري

إعداد الطلبة:

- عائشة بن دادة

- منى بوغاشة

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شُكْرٌ وَعِرْفَانٌ

الحمد لله الذي وفقنا ومكننا من إتمام هذه المذكرة ، فما كان لشيء أن يجري في ملكه إلا بمشيئته جل شأنه

{إِنَّمَا أَمْرُهُ إِذَا أَرَادَ شَيْئًا أَنْ يَقُولَ لَهُ كُنْ فَيَكُونُ}

فالحمد لله أولاً وآخره.

يسعدنا أن نتقدم بشكرنا وتقديرنا وامتناننا وعرفاننا

بالجميل إلى الأستاذ المشرف عاشوري نعيم لما أسداه لنا

من نصائح وتوجيهات، كما لا ننسى سطنبولي شفيق

الذي كان له الأثر في انجاز هذا العمل.

كما نتقدم بالشكر إلى العائلة الكريمة لما وفرته لنا من راحة حتى نتم هذا

العمل ونخص بالذكر الوالدين الكريمين أطال الله في عمرهما وأمدهما

بالصحة و العافية.

أمين

إهداء

قال الله تعالى: " وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون " صدق الله العظيم
إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك، ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك ولا
تطيب الآخرة إلا بعفوك، ولا تطيب الجنة إلا برويتك الله مجللاً.

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمة، إلى نبي الرحمة ونور العالمين سيدنا محمد ﷺ.
إلى من كلفه الله بالهبة والوقار، إلى من علمني العطاء بلا انتظار، إلى من أحمل اسمه بكل افتخار
.....أرجو من الله أن يمد في عمرك لترى ثمارا قد حان قطافها بعد طول انتظار وستبقى كلماتك نجوم
أهتدي بها اليوم وغدا وأبدا والدي " محمد " .

إلى ملاكي في الحياة ، إلى معنى الحب وإلى منبع الحنان والتفاني ، إلى بسمة وسر الوجود، إلى من
كان دعاؤها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى أغلى الحبايب أمي " فتيحة " .
إلى النجوم التي أهتدي بها وأسعد برويتهم إخوتي وأخواتي كلا باسمه : " إسرائ - نجلاء - أمينة - صلاح
الدين - رانية " .

إلى أعمامي وعماتي وأخوالي وخالاتي وكل من تجمعي معهم صلة الرحمة والقرابة.
إلى الذي فيه الصدر الرحب، أعز الناس إلى قلبي : عمي زيدان.
إلى من شاركني هذا الجهد : منى .

عائشة

إهداء

بسم الله والحمد لله

إلى أمي مجها قلت فلن أوفيك حقك فقبل كل خطوة مني دعوة منك، و عند طلب النصيحة عودة إليك، نعم كنت أمي و كانت جنتي في ضمة منك، أطال الله في عمرك لتشهدي مزيدا من نتائج تربيتك "ليلي"

إلى مصدر عزتي و قوتي، الى من لولاه لما وصلنا الى ما نحن عليه، الى من حرم نفسه من اجل اسعادنا، الى من لم يدخر جهدا ولا مالا في سبيل نجاحنا، اليك يا من افتخر بجمل اسمك ابي العزيز اطال الله في عمرك "رشيد".

إلى بلسم روحي وحياتي، إلى من هم انس عمري ومخزن ذكرياتي ومصدر سعادتني أختاي

"كوثر"، "لينا" و أخواي "أيمن"، "يونس".

إلى من زرع السعادة في عائلتنا و أصغر أفرادها ابن أختي "محمد غافر" حفظه الله و جعل أيامه كلها سعادة.

إلى جدتي الغالية "يمونة" أطال الله في عمرها.

إلى روح جدتي الطاهرة "الزهرة" رحمها الله و أسكنها فسيح جنانه.

إلى أخواتي التي لم تدهن أمي " منال ، حسبية، جمان، أشواق، اميمة ، آية ، نورهان، ملاك ،إكرام ، إيناس، إيمان، وصال ، سارة، إيمان ، .."

إلى صديقتي «أمل، ربيعة ، عائشة ، شياء ، ..»

إلى كل الأهل و الأقارب من قريب و بعيد و بالأخص من يحمل اسم عائلة "بوغاشة" و "بوفدش"

إلى صلة الرحم التي يسألني عليها ربي يوم القيامة صغيرا و كبيرا

إلى صديقتي التي شاركني عناء إعداد هذه المذكرة "عائشة" وكل عائلتها.

إلى كل من حملته ذاكرتي ولم تحمله مذكرتي إلى هؤلاء اهدي ثمرة هذا الجهد المتواضع.

إلى كل من يتصفح المذكرة الآن.

منى

الملخص

نظرا لطبيعة النظام الضريبي الجزائري التصريحي فإن الرقابة الجبائية حظيت بمكانة هامة فيه، فهي تساهم في استرجاع حقوق الخزينة العمومية، من خلال مكافحة التهرب الضريبي و اكتشاف الأخطاء والإغفالات التي يرتكبها المكلف بالضريبة وتصحيحها، حيث سنتعرض إلى احد أشكال التحقيق في إطار الرقابة الجبائية وهو التحقيق المحاسبي المصوب والمتمثل في مجموعة العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة بعنوان المدة الغير متقادمة ومقارنته مع الوضعية الجبائية الحقيقية للنشاط الممارس، من خلال جملة من المؤشرات المعتمدة من طرف الإدارة الجبائية لتقييم الأداء، بمديرية الضرائب لولاية ميلة خلال الفترة الممتدة من سنة 2010 إلى غاية سنة 2018 وقد خلصت الدراسة الى دور التحقيق المحاسبي المصوب الفعال في مكافحة التهرب الضريبي الجزائري.

الكلمات المفتاحية : نظام ضريبي جزائري ، رقابة جبائية ، تحقيق مصوب، تهرب ضريبي.

Summary

Due to the nature of the Algerian declarative tax system, tax control has gained an important place in it, as it contributes to the restoration of public treasury rights, by combating tax evasion and discovering and correcting errors and omissions committed by the taxpayer, where we will address one of the forms of investigation in the framework of fiscal control, which is the correct accounting investigation and representative of the group of operations that aim to monitor tax statements written by the taxpayer with the title of the outdated period and compare it with the true tax status of the practitioner's activity, through a set of indicators approved by the tax administration to evaluate performance in the Tax Directorate of Mila during the period extending from the year 2010 Until the year 2018, the study concluded the corrected accounting investigation role in combating Algerian tax evasion.

Key words: Algerian tax system, tax control, corrective investigation, tax evasion.



فهرس المحتويات.

الصفحة	العنوان
-	البسمة
-	شكر وعران
-	الإهداء
-	الملخص
I-IV	فهرس المحتويات
VI	قائمة المختصرات
VII	قائمة الأشكال
VIII	قائمة الجداول
IX	قائمة الملاحق
أ-هـ	مقدمة
32-07	الفصل الأول: الإطار النظري للإصلاح الضريبي الجزائري
07	تمهيد
16-08	المبحث الأول: ماهية الضرائب
10-08	المطلب الأول: مفهوم الضرائب
13-10	المطلب الثاني: القواعد الأساسية لضريبة وأهدافها
11-10	أولاً: القواعد الأساسية لضريبة (مبادئ)
13-12	ثانياً: أهداف الضرائب
16-13	المطلب الثالث: تصنيف الضرائب
13	أولاً: التصنيف حسب معيار تحمل العبء الضريبي
14	ثانياً: التصنيف حسب معيار معدل أو سعر الضريبة
15	ثالثاً: التصنيف حسب معيار وعاء الضريبة
16-15	رابعاً: التصنيف حسب معيار الواقعة المنشأة
23-17	المبحث الثاني: تقديم عام للنظام الضريبي الجزائري
19-17	المطلب الأول: ماهية النظام الضريبي الجزائري
17	أولاً: تعريف النظام الضريبي
18-17	ثانياً: أركان النظام الضريبي
19	ثالثاً: خصائص النظام الضريبي
21-19	المطلب الثاني: النظام الضريبي الجزائري قبل الإصلاح سنة 1992.

20	أولاً: الضرائب على الدخل
20	ثانياً: الرسم على رقم الأعمال
21	ثالثاً: الضريبة والرسوم ذات الطابع المهني
23-21	المطلب الثالث: أسباب إصلاح النظام الضريبي الجزائري السابق
31-24	المبحث الثالث: بنية النظام الضريبي الجزائري بعد الإصلاح الضريبي سنة 1992
26-24	المطلب الأول: الضريبة على الدخل الإجمالي
27-26	المطلب الثاني: الضريبة على أرباح الشركات
31-27	المطلب الثالث: الضرائب الأخرى المختلفة
32	خلاصة الفصل الأول
62-34	الفصل الثاني: التحقيق المصوب كأداة للرقابة الجبائية في إطار محاربة التهرب الضريبي
34	تمهيد
41-35	المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول التهرب الضريبي
36-35	المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي و أنواعه
36-35	أولاً: تعريف التهرب الضريبي (Tax Evasion)
36	ثانياً: أنواع التهرب الضريبي
38-37	المطلب الثاني: أشكال التهرب الضريبي
37	أولاً: التهرب الضريبي المشروع
38-37	ثانياً: التهرب الغير مشروع
41-38	المطلب الثالث: أسباب و آثار التهرب الضريبي
40-38	أولاً: أسباب التهرب الضريبي
41-40	ثانياً: آثار التهرب الضريبي
51-42	المبحث الثاني: الإطار النظري والقانوني للرقابة الجبائية
45-42	المطلب الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية
42	أولاً: مفهوم الرقابة و الرقابة الجبائية
44-43	ثانياً: أهداف وأسباب الرقابة الجبائية
45-44	ثالثاً: مصادر الرقابة الجبائية
48-46	المطلب الثاني: الإطار القانوني لرقابة الجبائية
47-46	أولاً: حق الإطلاع
47	ثانياً: حق الرقابة

47	ثالثا: حق استدراك الخطأ
48-47	رابعا: حق المعاينة
51-48	المطلب الثالث: واجبات المكلفين والضمانات الممنوحة لهم
49-48	أولا: واجبات المكلفين بالضريبة
51-49	ثانيا: الضمانات الممنوحة للمكلفين
61-52	المبحث الثالث: أشكال الرقابة الجبائية
54-52	المطلب الأول: الرقابة العامة (الداخلية)
53-52	أولا: الرقابة الشكلية
54-53	ثانيا: الرقابة على الوثائق
58-54	المطلب الثاني: الرقابة الخارجية المعمقة
56-54	أولا: التحقيق في المحاسبة VC
56	ثانيا: التحقيق المصوب في المحاسبة (vp)
58-56	ثالثا: التحقيق المعمق في الوضع الجبائية الشاملة (VASEF)
61-58	المطلب الثالث: إجراءات التحقيق المصوب (vp) للكشف عن التهرب الضريبي
60-58	أولا: تعريف التحقيق المحاسبي المصوب
60	ثانيا: الإجراءات القانونية، قبل، أثناء، بعد، التحقيق المصوب
61-60	ثالثا: أهداف التحقيق المحاسبي المصوب و باقي التحقيقات الأخرى
62	خلاصة الفصل الثاني
94 - 64	الفصل الثالث: دراسة ميدانية- مديرية الضرائب لولاية ميلة-
64	تمهيد
71-65	المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب الولاية ميلة والمديرية الفرعية للرقابة الجبائية
66-65	المطلب الأول: تقديم المديرية الولائية للضرائب (DWI)
65	أولا: نشأة المديرية الولائية للضرائب لولاية ميلة
66-65	ثانيا: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية ميلة
70-66	المطلب الثاني: مهام المديرية الضرائب لولاية ميلة
67-66	أولا: مهام المديرية الفرعية للعمليات الجبائية
68-67	ثانيا: مهام المديرية الفرعية للتحويل
68	ثالثا: مهام المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
69-68	رابعا: مهام المديرية الفرعية للمنازعات

70-69	خامسا: مهام المديرية الفرعية للوسائل
71-70	المطلب الثالث: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية ميله
70	أولا: تعريف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية ميله
71-70	ثانيا: مهام المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية ميله
87-72	المبحث الثاني: مقارنة التحقيق المصوب مع التحقيقات الأخرى
75-72	المطلب الأول: من حيث عدد الملفات
77-75	المطلب الثاني: من حيث نوع النشاط
87-77	المطلب الثالث: الحقوق الناتجة عن التحقيقات المحاسبية
81-77	أولا: الحقوق الناتجة عن التحقيق المحاسبي
84-82	ثانيا: الحقوق الناتجة عن التحقيق المصوب
87-85	ثالثا: الحقوق الناتجة عن التحقيق المعمق في مجمل الموضوعية الجبائية
94-88	المبحث الثالث: دراسة حالة ملف جبائي خضع للتحقيق المصوب
88	المطلب الأول: المرحلة التحضيرية والتعريف بطبيعة ونوع نشاط المكلف محل التحقيق
90-88	المطلب الثاني: إجراءات التحقيق المصوب في محاسبة المكلف المعني
93-90	المطلب الثالث: الشروع في المعالجة اللازمة للملف الجبائي
93-90	أولا: التعديلات المتعلقة بكل ضريبة
93	ثانيا: الرد على التبليغ الأولي للتحقيق المحاسبي المصوب
93	ثالثا: التبليغ النهائي
94	خلاصة الفصل الثالث
98-96	خاتمة
104-100	قائمة المراجع
113-106	ملاحق



قائمة المختصرات والأشكال
و الجداول و الملاحق.

الاختصار	الدلالة العربية	الدلالة الاجنبية
DGI	المديرية العامة لضرائب	Direction Générale des Impôts
DRI	المديرية الجهوية لضرائب	Direction Régionale des Impôts
DWI	المديرية الولائية للضرائب	Direction de wilaya des Impôts
DRV	مديرية الأبحاث و المراجعات	Recherches et Vérifications Direction des
DGE	مديرية كبريات المؤسسات	Direction des Grandes Entreprises
S/DCF	المديرية الفرعية للرقابة الجبائية	Sous-direction du Contrôle Fiscal
TVA	الرسم على القيمة المضافة	Taxe Valeur Ajoutée
TAP	الرسم على النشاط المهني	Taxe sur l'Activité Professionnelle
IBS	الضريبة على أرباح الشركات	Impôt sur les Bénéfices des Sociétés
IRG	الضريبة على الدخل الإجمالي	Impôt sur le Revenu Global
TCA	الرسم على رقم الأعمال	Taxe sur Chiffre d'Affaires
TF	الرسم العقاري	Taxe Foncière
TA	الرسم التطهيري	Taxe d'Assainissement
IFU	الضريبة الجزافية الوحيدة	Unique Forfaitaire Impôt
VC	التحقيق المحاسبي	Comptabilité de Vérification
VP	التحقيق المصوب	Ponctuelle Vérification
VASFE	التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة	Fiscal Situation la de Approfondie Vérification d'Ensemble
D.T	حقوق الطابع	Droits de Timbre

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
52	أشكال الرقابة الجبائية	01
54	الرقابة على الوثائق	02
66	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب	03
73	تطور عدد الملفات المدروسة	04
78	تطور الحقوق الناتجة عن التحقيق المحاسبي	05
81	تطور نتيجة الضرائب الناتجة عن التحقيق المحاسبي	06
82	تطور الحقوق الناتجة عن التحقيق المصوب	07
84	تطور الحصيلة الضريبية للتحقيق المصوب	08
86	تطور الحقوق الناتجة عن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية	09
87	تطور الحصيلة الضريبية للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية	10

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
14	مزاياء وعبوب الضرائب المباشرة والضريبة غير المباشرة	01
26	السلم التصاعدي لمعدلات IRG	02
30	توزيع ناتج الرسم على النشاط المهني 2%	03
30	توزيع ناتج الرسم على النشاط المهني 3%	04
30	توزيع ناتج الرسم على النشاط المهني 1%	05
61	الفرق بين التحقيق المصوب و الاشكال الاخرى للرقابة	06
72	تطور عدد الملفات المدروسة	07
73	الأهمية النسبية للتحقيقات الجبائية	08
76-75	توزيع الملفات الخاضعة لتحقيق المحاسبي والمصوب حسب نوع النشاط	09
77	الحقوق الناتجة عن التحقيق المحاسبي للفترة (2010-2014)	10
78	الحقوق الناتجة عن التحقيق المحاسبي للفترة (2015-2018)	11
80	الأهمية النسبية لمختلف الضرائب (التحقيق المحاسبي) من 2010 إلى 2014	12
80	الأهمية النسبية لمختلف الضرائب (التحقيق المحاسبي) من 2015 إلى 2018	13
82	الحقوق الناتجة عن التحقيق المصوب	14
83	الأهمية النسبية لمختلف الضرائب (التحقيق المصوب) من 2010 إلى 2014	15
83	الأهمية النسبية لمختلف الضرائب (التحقيق المصوب) من 2015 إلى 2018	16
85	الحقوق المستحقة الناتجة عن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للفترة (2010-2018)	17
90	ملخص رقم الأعمال المفوترة	18
90	رقم الأعمال المحصل المعترف به	19
91	فرض الرسم على القيمة المضافة على رقم الأعمال المحصل	20
91	فرض الرسم على النشاط المهني على رقم الأعمال المحصل	21
92	إعادة تشكيل الأرباح الصناعية والتجارية	22
92	إعادة تشكيل الضريبة على الدخل الإجمالي	23
93	تفصيل التعديلات والتقويمات	24

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
106	التصريح الشهري أو الفصلي G50	01
107	إشعار بالتحقيق في المحاسبة	02
108	ميثاق المكلفين	03
109	كشف المحاسبة	04
110	بطاقة بداية اشغال التحقيق	05
111	استدعاء لمناقشة النقائص المسجلة في المحاسبة	06
112	التبليغ الاولي	07
113	التبليغ النهائي	08

A decorative border with intricate scrollwork and floral patterns, framing the central text. The border is composed of repeating motifs of stylized leaves and scrolls, creating a rectangular frame.

مقدمة.

مقدمة:

إن المرحلة الاقتصادية التي مرت بها دول العالم الثالث وضعت هذه الدول أمام مسؤولية التعجيل في التنمية الاقتصادية أكثر من ذي قبل، حيث تشكل هذه الأخيرة محورا هاما في أي دولة خاصة فيما يتعلق بالاستدامة فيها، كما يشكل البحث عن مصادر التمويل محورا أهم، ونظرا لارتباط التنمية بوسائل التمويل يعتمد في ذلك على مصادر داخلية وأخرى خارجية مختلفة، كما تحرص الدولة على رفعها بما يضمن لها الديمومة والاستمرارية.

من بين المصادر الداخلية نجد الإيرادات الجبائية التي تشكل إيرادات ثابتة تهدف الدولة من خلالها إلى تحقيق أهدافها الاستراتيجية، حيث تعتبر الضرائب من أهم مصادر الإيرادات العامة لكل دولة على اختلاف الأنظمة والأوضاع الاقتصادية السائدة فيها، فدورها لا يقتصر على تغطية أعباء الدولة فقط بل يتعدى ذلك إلى استعمالها كسياسة مالية لتأثير والتحكم في النشاط الاقتصادي و السياسي والاجتماعي، فالدولة تسعى جاهدة في البحث عن نظام أو تشريع ضريبي محكم يمكنها من ذلك ويعمل على تشجيع المكلف على التصريح بمداخيله من تلقاء نفسه والحد من ظاهرة التهرب الضريبي في التصريحات.

ومن بين أجهزة الدولة في هذا الإطار نجد الرقابة الجبائية كوسيلة ساهمت في تقليص التهرب الضريبي الذي يشكل عائقا في تمويل الخزينة، وذلك بغية زيادة الحصيلة الضريبية وكذلك الإيرادات الجبائية للدولة وكون النظام الجبائي الجزائري شهد عدة تعديلات منذ الاستقلال خاصة مطلع 1992 حيث تجلت معطيات جديدة على الساحة الوطنية وذلك من خلال تغيير الاقتصاد الوطني من اقتصاد مركزي إلى اقتصاد حر حيث يعد هذا النظام نظام تصريحي استوجب عملية الرقابة الجبائية، فالمكلف بالضريبة يحدد أسس فرضها بناء على تصريح مقدم من طرفه لمصالح مديرية الضرائب وفقا لنصوص التشريع المعمول بها، حيث يتم التصريح بالمداخيل وأرقام الأعمال التي حققها في آجال معينة، وتتمتع مصالح الضرائب بكافة الصلاحيات في مراقبة هذه التصريحات، كما أنها تمارس سلطتها من خلال مجموعة من الآليات والوسائل من بينها التحقيق المحاسبي المصوب و الذي تم استحداثه سنة 2008، والذي يركز على التحقيق في مختلف التصريحات دون المساس بالحقوق الممنوحة للمكلف والتي على أساسها يتم التأكد من نزاهة ومصداقية التصريحات قصد توزيع عادل للعبء الجبائي بين جميع المكلفين بالضريبة.

ومنه يعتبر التحقيق المحاسبي المصوب أداة وقائية وردعية في آن واحد، وأن فكرة معالجة هذا الموضوع الذي يتناول دور التحقيق المحاسبي المصوب في مكافحة التهرب الضريبي الجزائري، يكتسي أهمية بالغة في النظام الجبائي، الذي يمارس من خلال أعوان محققين يتميزون بالكفاءة المهنية العالية في المجال الضريبي والمحاسبي مع منحهم عدة صلاحيات وبالمقابل عدة التزامات التي تعتبر ضمانات ممنوحة للمكلفين بالضريبة.

أولاً: إشكالية البحث

من خلال هذا العرض الموجز تتبلور معالم إشكالية بحثا التي يمكننا صياغتها كما يلي:

❖ ما مدى مساهمة التحقيق المحاسبي المصوب في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر؟

إن سعي الدولة في التقليل من التهرب الضريبي من خلال الرقابة الجبائية "التحقيق المحاسبي المصوب" بهدف النهوض باقتصادها ومسايرة الدول المتقدمة يطرح عدة تساؤلات منها:

- ✓ ما هي التطورات التي شهدتها النظام الضريبي الجزائري قبل وبعد الإصلاح (1992)؟
- ✓ ماهي أسباب التهرب الضريبي في الجزائر؟
- ✓ ما المقصود بالرقابة الجبائية وفيما تتمثل أشكالها؟
- ✓ ما المقصود بالتحقيق المحاسبي المصوب؟
- ✓ ما هي الإجراءات التي يتم الاعتماد عليها في عملية التحقيق المحاسبي المصوب؟
- ✓ هل النتائج المتوصل إليها من خلال إجراء التحقيق المحاسبي المصوب للحد من ظاهرة التهرب الضريبي تعكس فعالية هذا الأخير؟

ثانياً: فرضيات البحث

للإجابة عن هذه التساؤلات نقترح الفرضيات التالية:

- ✓ تعتبر الرقابة الجبائية أداة أساسية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر.
- ✓ يعتبر التحقيق المصوب والتحقيق المحاسبي من بين أهم إجراءات الرقابة الجبائية في الكشف عن التهرب الضريبي في الجزائر.
- ✓ تعتمد الرقابة الجبائية في الجزائر أكثر على التحقيق المحاسبي.
- ✓ يعتبر التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية أقل مردودية مالية.

ثالثاً: أهداف البحث

- ✓ التعرف على النظام الضريبي الجزائري قبل وبعد الإصلاح.
- ✓ التشخيص الدقيق لظاهرة التهرب الضريبي ومعرفة أسبابه.
- ✓ التعريف بالرقابة الجبائية من خلال التطرق للإطار المفاهيمي والتنظيمي.
- ✓ تسليط الضوء على التحقيق المحاسبي المصوب وتبيان مدى دوره في الحد أو التخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي.

رابعاً: أسباب اختيار الموضوع

- ✓ الرغبة الشخصية في البحث في الموضوع.



- ✓ اعتبار الضرائب احد أهم الموارد المالية للدولة في تنمية نفقاتها.
- ✓ التركيز على موضوع التحقيق المحاسبي المصوب كونه أحدث مواضيع الرقابة الجبائية.
- ✓ إثراء المكتبة بمراجع تخص التحقيق المحاسبي المصوب.

خامسا: أهمية البحث

تتبع أهمية الموضوع في كونه يعالج طريقة من الطرق الفعالة للتحكم في جانب مهم من موارد الدولة المتمثلة في الضرائب، باعتبارها أداة من أدوات السياسة المالية التي تسعى الدولة من خلالها التحكم في سير عجلة التنمية الاقتصادية، كما نجد أن ظاهرة التهرب الضريبي من أبرز العقبات التي تواجهها الدولة في رسم وتنفيذ سياستها لذلك وجب محاربة هذه الظاهرة، وسعيا لحماية هذا المورد الهام. يبرز دور التحقيق المصوب كوسيلة من وسائل للرقابة الجبائية في تحقيق مبادئ العدالة في تحمل العبء الضريبي وتمويل الخزينة العمومية جراء تعديل الأسس الخاضعة للضريبة.

سادسا: المنهج المتبع والأدوات المستخدمة للدراسة

حتى نتمكن من الإجابة على الإشكالية والوصول إلى نتائج معبرة قمنا بإتباع توليفة من المناهج العلمية للإلمام بمختلف محاور الدراسة، حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي في إبراز ماهية النظام الضريبي الجزائري قبل وبعد الإصلاح، التهرب الضريبي، والرقابة الجبائية وأشكالها حيث ركزنا فيها على التحقيق المحاسبي المصوب وإجراءاته، كم تم الاعتماد على المنهج التحليلي عند التعرض إلى الجانب التطبيقي حيث تم استخدامه في تحليل إحصائيات الرقابة الجبائية وإجراء مقارنة بين التحقيق المحاسبي المصوب مع باقي التحقيقات ، وخطوات إجراء التحقيق المحاسبي المصوب وكيفية استخدام هذه الوسيلة في تعديل الأسس الخاضعة للضريبة، كما تم استخدام منهج دراسة الحالة لإسقاط الدراسة النظرية على دراسة الحالة بالاعتماد على معلومات وملاحق متحصل عليها من مديرية الضرائب لولاية ميلة، كما تم الاعتماد على بعض القوانين والتشريعات من الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية و بعض الكتب و المجالات في التخصص.

سابعا: حدود للدراسة

يتم تقسيم حدود الدراسة إلى حدين:

- الحد المكاني: تمت الدراسة على مستوى مديرية الضرائب لولاية ميلة.
- الحد الزماني: حددت فترة الدراسة من سنة 2010 إلى 2018.

ثامنا: هيكل الدراسة

من اجل الإحاطة بمختلف جوانب الموضوع تم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة فصول:
فصلين نظريين، فصل تطبيقي. كل فصل يحتوي على 3 مباحث



- **الفصل الأول:** يهتم بالإطار النظري للإصلاحات الضريبية في الجزائر، من خلال التعرض لماهية الضرائب، مفهومها، قواعدها الأساسية، أهدافها وتصنيفاتها المختلفة، إضافة إلى تقديم النظام الضريبي الجزائري، ماهيته، أركانه، خصائصه، النظام الضريبي قبل الإصلاح 1992 وبعد الإصلاح، والأسباب التي أدت إلى الإصلاح.
- **الفصل الثاني:** جاء تحت عنوان التحقيق المصوب كأداة للرقابة الجبائية في إطار محاربة التهرب الضريبي تم التعرض فيه إلى مفهوم التهرب الضريبي، أنواعه، أشكاله، أسبابه وأثاره، إضافة إلى الإطار النظري والقانوني لرقابة الجبائية مفهومها، أهدافها، أسبابها، مصادرها، وأشكالها وقد تم التركيز على التحقيق المحاسبي المصوب وإجراءاته القانونية قبل وبعد وأثناء عملية التحقيق للحد من التهرب الضريبي.
- **الفصل الثالث:** والأخير تناولنا فيه دراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية ميلة تناولنا تعريف بالمديرية نشأتها، هيكلها، مهامها، دراسة تحليلية عن التحقيق المحاسبي المصوب ومقارنته مع باقي التحقيقات وذلك من خلال عدد الملفات، نوع النشاط، الحقوق الناتجة عن كل تحقيق، وذلك خلال الفترة من 2010 إلى 2018، إضافة إلى دراسة حالة ملف جبائي خضع لتحقيق المحاسبي المصوب سنة 2015.

تاسعا: الدراسات السابقة

✓ مراد ناصر " فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب، دراسة حالة الجزائر"، الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه دولة قدمت بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة الجزائر سنة 2002، وقد تمحورت إشكالية البحث حول إمكانية تحقيق فعالية النظام الضريبي مع تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي. حيث استعرض الباحث موضوع الضريبة في ظل الدور المتغير للدولة ثم تناول بالتحليل دور وأهمية النظام الضريبي في الحياة الاقتصادية بالإضافة إلى مقومات وعوائق فعالية هذا النظام كما قام بتقييم فعالية النظام الضريبي في سياق الإصلاح الضريبي في الجزائر سنة 1998 وقد خلص إلى اعتبار عدم فعالية النظام الضريبي كنتيجة لانتشار ظاهرة التهرب الضريبي. أفادتنا هذه المذكرة في بناء الشق النظري.

✓ الياس قلاب ديبج "مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، دراسة حالة مديرية الضرائب لام البواقي" الدراسة عبارة عن رسالة ماجستير مقدمة لمعهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر ببسكرة 2010-2011، وقد تمحورت إشكالية البحث حول كيفية مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية. حيث تطرق الباحث إلى الرقابة الجبائية في ظل النظام الضريبي الجزائري والذي يتم فيه تقديم النظام الضريبي الجزائري بشكل عام وظاهرة التهرب

الضريبي، بالإضافة إلى الرقابة الجبائية كإجراء لمكافحة التهرب الضريبي. أفادتنا هذه المذكرة في بناء الشق النظري والتطبيقي.

■ تطرقت مختلف الدراسات للرقابة الجبائية وكيفية التقليل من التهرب الضريبي، أما دراستنا فتناولت جزء مفصلاً حول التحقيق المصوب والذي يعتبر إجراء من إجراءات الرقابة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة من قبل المكلفين وهذا لمكافحة التهرب الضريبي. ونهدف من خلال هذه الدراسة إلى العمل على وضع توصيات واقتراحات للجهات المعنية لما لهذا الموضوع من أهمية كبيرة للمحافظة على أحد مصادر تمويل خزينة الدولة.

عاشراً: صعوبات الدراسة

- ✓ صعوبة الحصول على المعلومات الدقيقة والإحصائيات من الإدارة الجبائية .
- ✓ قلة المراجع والكتب التي تناولت التحقيق المحاسبي المصوب.
- ✓ القيام بدراسة الحالة في وقت حرج والإطالة في الحصول على المعلومات بسبب انتشار الوباء وغياب العمال.

الفصل الأول:

الإطار النظري للإصلاح الضريبي الجزائري.

تمهيد:

تصدر الدولة تشريعا ضريبيا بهدف تنمية المدخرات لدى الأفراد وتعزيز القدرة الإنتاجية، كما تحاول تحقيق العدالة الاجتماعية في توزيع الثروة وذلك بتحويل جزء من ثروة أصحاب الدخل العالية إلى أصحاب الدخل المتدنية، كما ترمي أيضا إلى تصحيح بعض الاختلالات الاقتصادية فتلجأ إلى تقليل الإنفاق الاستهلاكي والتوجه نحو الإنفاق الاستثماري، وتحقيقا لهذا الغرض قامت الدولة الجزائرية بإصلاحات اقتصادية عميقة مست كل الأساليب التي تحرك الاقتصاد الوطني.

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

وستتطرق في هذا الفصل إلى:

المبحث الأول ويتضمن ماهية الضرائب تعريفها خصائصها قواعدها وأهدافها وتصنيفها وفي المبحث الثاني يتضمن تقديم عام للنظام الضريبي الجزائري تعريفه أركانه خصائصه النظام الضريبي الجزائري قبل الإصلاح وأسباب الإصلاح أما المبحث الثالث فتضمن الإصلاحات الضريبية لسنة 1992.

المبحث الأول: ماهية الضرائب

تعتبر الضريبة من أقدم وأهم المصادر المالية للدولة نظرا لضخامة الأموال التي توفرها للخزينة العامة للدولة، وقد تزايدت أهميتها بتزايد حصتها في هيكل الإيرادات العامة وكذا الدور الكبير الذي تلعبه في مجال تحقيق أهداف الدولة السياسية والمالية والاجتماعية والاقتصادية والتنمية، ومع التطور الذي عرفته الدولة من اقتصاد اشتراكي إلى اقتصاد السوق فقد احتلت الضريبة حيزا كبيرا من الدراسات المالية والاقتصادية والاجتماعية، حيث أصبحت موضوع اهتمام رجال الفكر المالي سعيا منهم لإيجاد حلول للأزمات المالية والاقتصادية كما أصبحت أداة من أدوات السياسة المالية للدولة التي تؤثر بشكل مباشر على اقتصاد الدولة. لذلك سنقوم بتقسيم هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب، حيث تطرقنا في المطلب الأول إلى مفهوم الضريبة خصائصها، وفي المطلب الثاني إلى القواعد الأساسية للضريبة وأهدافها وفي المطلب الثالث تصنيف الضرائب.

المطلب الأول: مفهوم الضرائب

هناك العديد من التعاريف الضريبة وقد اختلفت هذه التعاريف باختلاف كتاب المالية العامة والمفكرون الاقتصاديون وباختلاف الزوايا التي ينظر إليها، نذكر منها:

التعريف الأول:

هي مقدار من النقود وليس بمقدار عيني من سلعة معينة يدفع إلى الدولة كضريبة، والضريبة التي تدفع عينا تعرف بالضريبة العينية، وهذا ما كان متبعاً قبل شيوع استخدام النقود¹.

التعريف الثاني:

هي اقتطاع مبلغ نقدي بشكل إجباري يدفعه الممول للدولة وبدون حصوله على مقابل خاص مباشرة لتحقيق نفع عام يتماشى مع أهداف الدولة ويسهم في تحقيقها².

التعريف الثالث:

الضريبة هي اقتطاع مالي إلزامي ونهائي تحدده الدولة ودون مقابل بغرض تحقيق أهداف عامة³.

التعريف الرابع:

هي اقتطاع نقدي إجباري لصالح السلطات العمومية، بصفة نهائية ومن دون مقابل مباشرة ومحدد، وذلك بهدف ضمان تمويل الأعباء العامة للدولة، الجماعات المحلية وأو الإقليمية والإدارات العمومية⁴.

¹ - علي خليل، سليمان اللوزي، المالية العامة، دار زهران للنشر والتوزيع، ط1، الاردن، 1434 هـ - 2013 م، ص 174.

² - فليح حسن خلف، المالية العامة، جدارا للكتاب العلمي للنشر و التوزيع، ط1، عمان، 2008، ص170.

³ - حميد بوزيدة، جباية المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية الساحة المركزية، ط2، الجزائر، 2007، ص 8.

⁴ - عبد المجيد قدي، دراسات علم الضرائب، دار جرير للنشر و التوزيع، ط1، عمان، 2011، ص 22.

التعريف الخامس:

الضريبة فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة، أو أحد الهيئات العامة المحلية، بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة.¹ ومن خلال هذه التعاريف يمكن تعريف الضريبة على أنها: خدمة مالية أو تأدية نقدية تفرض على الأفراد جبرا من سلطة العامة دون مقابل وبصفة نهائية، من أجل تغطية النفقات العامة وتحقيق الأهداف المحددة من طرف الدولة. وبناء على هذه التعاريف يمكن استنتاج الخصائص التالية:

(1) الضريبة فريضة نقدية

في الغالب تدفع الضريبة في العصر الحديث في صور نقدية تماشيا مع مقتضيات النظام الاقتصادي ككل، بالنظر إلى أن كل المعاملات أصبحت تقوم على استخدام النقود سواء في القطاعات العامة أو الخاصة وما دامت النفقات العامة تتم في صورة نقدية فإن الإيرادات العامة بما فيها الضرائب لا بد أن تحصل كذلك بالنقود،² لكن الأمر لم يكن كذلك في الماضي، ففي النظم الاقتصادية القديمة كانت الضريبة تفرض و تحصل في صورة عينية نظرا لأن الظروف الاقتصادية السائدة آنذاك كانت تقوم على أساس التعامل بالصور العينية، ويظهر ذلك جليا في العصور الإقطاعية، حيث كان القطاع الفلاحي يمثل أهم القطاعات الاقتصادية في ذلك الوقت وتماشيا مع تلك الظروف كانت الضرائب تحصل بصورة عينية كما أن الإنفاق العام كان يتم في صورة عينية، إما عن طريق اقتطاع جزء من المحصول يلتزم بتقديمه الأفراد إلى الدولة وإما عن طريق إلزامهم بالقيام بعمل معين (السخرة).³

إذا كان هذا هو الوضع الشائع في ذلك الوقت تماشيا مع طبيعة الاقتصاديات والمبادلات العينية وعدم انتشار النقود، فإن الوضع قد اختلف تماما في العصور الحديثة حيث أصبحت النقود وسيلة وأدلة لتعامل الأساسية الأكثر شيوعا وسيطرة مما استوجب، بطبيعة الحال أن تدفع الضريبة في شكل نقدي باعتبار أن كافة المعاملات سواء في القطاع العام أو الخاص تتم في صورة نقدية.

أن فرض الضريبة وتحصيلها بالصورة النقدية لا يعني بحال من الأحوال عدم إمكان جبايتها بالصورة العينية، إلا أن الأمر لا يتم إلا في أضيق الحدود وفي الظروف الاستثنائية فقط مثل الحروب.

(2) الضريبة فريضة إلزامية

تدفع الضريبة بصفة إلزامية وإجبارية من قبل الأفراد وذلك لانفراد الدولة عن طريق القانون الجنائي بتحديد طرق الربط والتحصيل وإجراءات المتابعات والمنازعات.⁴

¹ - سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، منشورات الطلي الحقوقية، ط1، بيروت، 2009، ص117.

² - عادل احمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1992، ص 151.

³ - سوزي عدلي ناشد، مرجع سبق ذكره، ص118.

⁴ - حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 8.

فمن المبادئ الدستورية العامة في كل دول العالم، أن الضريبة لا بد أن تصدر بقانون فلا تفرض الضريبة ولا تعدل ولا تلغي إلا بموافقة السلطات التشريعية المختصة،¹ وعدم ترك أمر فرضها في يد الحكومة دون رقابة ممثلي الشعب.

(3) الضريبة تدفع بصورة نهائية

وهذا يعني أن المكلف حينما يلتزم بدفعها إلى الدولة، إنما يدفعها بصورة نهائية ولا تلتزم الدولة بردها بعد ذلك، أي لا يحق للمكلف استرجاعها.²

باستثناء الحالة التي يدفع فيها المكلف مبلغا يزيد عن مقدارها، حيث يحق له عندها مطالبة الإدارة الضريبية بردها وفي هذه الحالة تختلف الضريبة عن القرض العام حيث يتم استردادها مع فوائد من قبل المقرض.³

(4) تفرض بلا مقابل

أن المكلف الذي يدفع الضريبة لا يحصل مقابلها على نفع خاص به، فهو يدفع الضريبة بصفته عضوا في المجتمع، وليس معنى ذلك أن دافع الضريبة لا يستفيد منها، بل على العكس من ذلك انه يستفيد بصفته واحدا من الجماعة من إنفاق الموارد الضريبية على المرافق العامة.⁴

(5) الضريبة تمكن الدولة من تحقيق أهدافها

وذلك باعتبار الضريبة أهم مصادر الإيرادات العامة على الإطلاق ولأنها توفر للدولة الموارد التي تحتاجها لمواجهة نفقاتها وبالتالي تحقيق الأهداف المسطرة.⁵

المطلب الثاني: القواعد الأساسية لضريبة وأهدافها

يقصد بها تلك المبادئ والأسس التي يتعين على الدولة مراعاتها عند وضع التنظيم الفني للضريبة وتهدف هذه القواعد إلى تحقيق فائدة مزدوجة، إذ تحقق مصلحة المكلف من جهة ومصلحة الدولة من جهة أخرى.

أولا: القواعد الأساسية لضريبة (مبادئ)

أن أي دولة في العالم تفرض الضرائب لتحقيق أهداف تسعى إليها، ولكي تتمكن الدولة من تحقيق هذه الأهداف يجب أن تراعي قواعد أساسية عند فرض الضرائب.

¹ - سوزي عدلي ناشد، مرجع سبق ذكره، ص 118.

² - ياسر صالح الفريجات، المحاسبة في علم الضرائب، دار الناهج للنشر و التوزيع، ط1، عمان - الاردن، 2009، ص17.

³ - عادل العلي، المالية العامة و القانون المالي الضريبي، اثناء للنشر و التوزيع، ط2، عمان - الاردن، 2011، ص 124.

⁴ - عادل محمد القطاونة، عدي حسين عفانة ، المحاسبة الضريبية، دار وائل للنشر و التوزيع، ط1، عمان - الأردن، 2008، ص 5 .

⁵ - سوزي عدلي ناشد، مرجع سبق ذكره، ص 119.

1) قاعدة العدالة (المساواة)

أن المقصود بالعدالة هو أن يتم توزيع الأعباء الضريبية على أفراد المجتمع بطريقة تحقيق المساواة بينهم حسب المقدرة التمويلية لكل منهم.¹

ولقد تطور مفهوم بتطور المجتمع، فلدى التقليديين يقصد بالعدالة (عند ادم سميت مثلاً) بأن يساهم كل أفراد المجتمع في تحمل نفقات الدولة حسب مقدرتهم النسبية، أي تكون مساهماتهم متناسبة في دخولهم. غير انه حديثاً أخذت فكرة العدالة منحى آخر في سن القوانين الضريبية، أبعاد سياسية واقتصادية واجتماعية، وعليه فلتحقيق عدالة أكبرى في توزيع العبء الضريبي بين الأفراد، أصبح يؤخذ كاستثناء عن عمومية الضريبة عند التنظيم الفني للضريبة لمقابلة اعتبارات يراها المشرع ضرورية فيلجأ لعمليات الاختلاف في المعاملة الضريبية.²

2) قاعدة اليقين

وتعني هذه القاعدة أن تحدد الضريبة بقانون يوضح قيمتها وأسس حسابها، والحدث المنشئ لها والمصاريف الواجب خصمها، ومعيار الدفع وكل ما يتصل بالضريبة من أحكام، ولكي يتحقق مبدأ اليقين يجب أن تكون الضريبة معينة وصرحة، وغير مفروضة بصورة كيفية، وكذلك يجب أن تكون موعد الجباية وشكلها ومقدارها المفروض محددين بصراحة ومعلومين عند المكلف.³

3) قاعدة الملائمة في الدفع

ويقصد بهذه القاعدة ضرورة تنظيم قواعد الضريبة بصورة تلائم ظروف المكلفين بها وتسهيل دفعها وخاصة فيما يتعلق بموعد التحصيل وطرق إجراءاته.⁴

حسب ادم سميت تجبي الضرائب في الوقت والطرق الأكثر ملائمة للممول، وفي هذا السياق يجب أن تكون المطالبة بدفع الضريبة في وقت يناسب الممول وبالكيفية الملائمة له بحيث لا يترتب عنه أضرار بالخرينة العمومية ولا إرهاب الممول.⁵

4) قاعدة الاقتصاد في الإنفاق

المقصود بالاقتصاد هنا، الاقتصاد بنفقات الجباية بحيث يكون الفرق بين ما يدفعه المكلفون من ضرائب وما يدخل منها إلى الخزينة العامة في أقل مبلغ ممكن.⁶

تعني هذه القاعدة لدى ادم سميت، هي الاقتصاد في كلفة جباية الضريبة أي أن تنظيم كل ضريبة بحيث لا تزيد كلفة جبايتها عما يدخل خزانة الدولة ويعني ذلك أن على الدولة أن تختار أسلوب للجباية

¹ - أسامة خيري، الإدارة العامة، دار الراجحة للنشر و التوزيع، عمان -الأردن، 2012، ص216.

² - حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص9.

³ - رجال نصر، عوادي مصطفى، جباية المؤسسة بين النظرية و التطبيق، مطبعة سخري حي المنظر الجميل، الوادي، 2010-2011، ص11.

⁴ - محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية و الضرائب، دار هومه للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2004، ص29.

⁵ - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، دار هومه للطباعة و النشر و التوزيع، البليدة، 2003، ص91.

⁶ - احمد زهير شامية، خالد الخطيب، المالية العامة، دار زهران للنشر و التوزيع، عمان، 2012، ص145.

يكلفها اقل نفقة ممكنة حتى لا يتحمل المكلف تضحية في غير موضعها، ويتضاءل الفرق بين ما يدفعه وما يدخل خزانة الدولة فكل زيادة في كلفة الجبائية تؤدي إلى تحمل المكلف عبء لا تقابله زيادة في الإيرادات العامة، وعليه فقاعدة الاقتصاد تعني أن أفضل الضرائب هي تلك التي تتميز بانخفاض كلفة تحصيلها وارتفاع وغازة حصيلتها.¹

ثانيا: أهداف الضرائب

أن الهدف الأساسي من وجود الضرائب هو زيادة الإيرادات لتلبية النفقات العامة المتزايدة للدولة، لكنه ليس الهدف الوحيد، حيث مع تطور الدولة وزيادة نشاطاتها وتدخلها في الحياة الاقتصادية بصورة فعالة، أدى إلى تطور الأهداف الضريبية كونها أداة أساسية في يد الدولة لتحقيق أهداف اقتصادية، اجتماعية، سياسية وهي كالتالي:

1) الأهداف المالية

وذلك من خلال توفير حصيلة ضريبية كافية ودائمة يمكن الاعتماد عليها في توفير المتطلبات اللازمة لتطوير القطاعات الاقتصادية المختلفة، وتحقيق التنمية المطلوبة، مع مراعاة أن تكون مصاريف تحصيل الضريبة في أدنى حدودها، والتشديد على أهمية التوسع الأفقي في إعداد المكلفين، وبالتالي توفير ممولين جدد للمحافظة على مقدار الضرائب التي يتم تحصيلها كل سنة.²

2) الأهداف الاقتصادية

تستخدم الضرائب لتحقيق الاستقرار عبر الدورة الاقتصادية عن طريق تخفيض الضرائب أثناء الانكماش الاقتصادي وامتصاص القوة الشرائية لدى الأفراد في حالة التضخم، أو كأداة لتشجيع بعض أنواع النشاط الاقتصادي عن طريق إعفاء النشاط من الضريبة أو تخفيضها على نتيجة النشاط أو إعفاء المواد الأولية اللازمة للقيام بهذا النشاط، كما قد تهدف الضريبة إلى تشجيع شكل من أشكال الاستغلال، كما في حالة تشجيع اندماج المشروعات بإعفاءها من الضريبة أو تخفيض الضريبة عليها.³

3) الأهداف الاجتماعية

إن الضريبة تسعى أيضا لتحقيق أهداف اجتماعية، وذلك بواسطة استخدامها في إعادة توزيع الدخل الوطني، أو الحد من رواج المنتجات الغير نافعة وتشجيع السلع الاستهلاكية الأخرى، ومواجهة الآثار الناجمة عن البطالة، ولهذا فإن الضريبة تلعب دورا هاما في تقليص الهوة الموجودة بين الأفراد من حيث

¹ - عادل العلي، مرجع سبق ذكره، ص 128.

² - عادل محمد القطاونة، عدي حسين عفانة، مرجع سبق ذكره، ص 7.

³ - عفيف عبد الحميد، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة، رسالة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه في علوم التسيير، كلية

العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، 2013-2014، ص 6.

الدخل والثروة،¹ وتحقيق نوع من العدالة الاجتماعية وذلك بزيادة القدرة الشرائية للفئات محدودة الدخل والحد من تلك التي تتمتع بها الفئات مرتفعة الدخل.²

(4) أهداف سياسية

تستطيع بعض الدول التي تهدف إلى الاشتراكية تقليل الفوارق بين الدخل عن طريق الضرائب التصاعدية، أو تحديد حد أقصى للدخل، بذلك تتحول المدخرات من أيدي الأفراد إلى الدولة التي تتولى هي انتقها بناء على الخطة الاقتصادية العامة للدولة.

وكما أن فرض رسوم جمركية مانعة على منتجات بعض الدول وتخفيضها على منتجات دولة أخرى يعتبر هذا استعمال للضريبة لأهداف سياسية.³

المطلب الثالث: تصنيف الضرائب

يتم تصنيف الضرائب حسب عدة معايير أهمها:

- التصنيف حسب معيار تحمل العبء الضريبي (ضرائب مباشرة، ضرائب غير مباشرة).
- التصنيف حسب معيار معدل أو سعر الضريبة (الضريبة النسبية، الضريبة التصاعدية).
- التصنيف حسب معيار وعاء الضريبة (الضريبة الوحيدة، الضريبة المتعددة).
- التصنيف حسب معيار الواقعة المنشأة (الضريبة على رأس المال، الضريبة على الدخل، الضريبة على الاستهلاك).

أولاً: التصنيف حسب معيار تحمل العبء الضريبي

تقسم الضريبة وفقاً لهذا المعيار إلى:⁴

1) الضريبة المباشرة

هي كل اقتطاع قائم مباشرة على الأشخاص أو على الممتلكات، والذي يتم تحصيله بواسطة قوائم اسمية والتي تنتقل مباشرة من المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية.

2) الضريبة الغير مباشرة

وهي اقتطاعات تفرض على الاستهلاك من بينها تلك المتعلقة بالضرائب على الإنفاق مثل الرسم على القيمة المضافة.

ومن مزايا وعيوب الضرائب المباشرة والغير مباشرة نجد ما يلي :

¹ - رجال ناصر، عودي مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص 13.

² - محمد عباس محرز، مرجع سبق ذكره، ص 34.

³ - حسيب مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص 48.

⁴ - محمد عباس محرز، مرجع سبق ذكره، ص 62.

الجدول رقم (01): مزايا وعيوب الضرائب المباشرة والضريبة غير المباشرة

المزايا	الضريبة المباشرة	الضرائب الغير مباشرة
<p>1- ثابتة ومستقرة ومنتظمة نسبيا.</p> <p>2- واضحة المعالم.</p> <p>3- تحقيق قاعدة الملائمة.</p> <p>4- تحقيق العدالة.</p>	<p>1- سهولة دفعها من طرف الشخص، لأنها تختفي في سعر السلعة.</p> <p>2- على خلاف الضريبة المباشرة، فان الضريبة غير المباشرة تتسم بالمرونة، فميزتها أن حصيلتها وفيرة في فترة الانتعاش الاقتصادي.</p>	<p>1- أقل مرونة من الضرائب غير المباشرة، حيث لا تتأثر بالانتعاش الاقتصادي أو الركود الاقتصادي.</p> <p>2- لا تتصف بصفة العمومية، مما يترتب عنه انخفاض حصيلتها.</p> <p>3- نظرا لان الممول يدفعها - عادة - سنويا، فهي قد تكون مرهقة له، مما يفتح مجال للتهرب الضريبي.</p>
<p>1- ضالة وقلة حصيلتها في وقت الركود الاقتصادي.</p> <p>2- مكلفة من حيث مراقبتها وتحصيلها، خاصة بالنسبة للضريبة على الإنتاج مثلا.</p> <p>3- عدم التناسب مع المقدرة التكلفة للممول، فهي عادة ما تفرض على السلع الضرورية، ولهذا تكون أكثر ثقلا على الطبقة الفقيرة.</p>	<p>1- أقل مرونة من الضرائب غير المباشرة، حيث لا تتأثر بالانتعاش الاقتصادي أو الركود الاقتصادي.</p> <p>2- لا تتصف بصفة العمومية، مما يترتب عنه انخفاض حصيلتها.</p> <p>3- نظرا لان الممول يدفعها - عادة - سنويا، فهي قد تكون مرهقة له، مما يفتح مجال للتهرب الضريبي.</p>	<p>1- ضالة وقلة حصيلتها في وقت الركود الاقتصادي.</p> <p>2- مكلفة من حيث مراقبتها وتحصيلها، خاصة بالنسبة للضريبة على الإنتاج مثلا.</p> <p>3- عدم التناسب مع المقدرة التكلفة للممول، فهي عادة ما تفرض على السلع الضرورية، ولهذا تكون أكثر ثقلا على الطبقة الفقيرة.</p>

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على كتاب المالية العامة ل محمد الصغير بعللي، يسري ابو العلاء، 2003، ص ص 68- 69.

ثانيا: التصنيف حسب معيار معدل أو سعر الضريبة

وتنقسم إلى:

(1) الضريبة النسبية

يقصد بالضريبة التصاعدية، النسبة المئوية الثابتة للاقتطاع الذي يفرض على المادة الخاضعة للضريبة ولا تتغير بتغير قيمتها، وخير مثال على ذلك الضريبة على أرباح الشركات في الجزائر، أي تفرض كل منها بمعدل ثابت يقدر ب 30% ولا يتغير المعدل بتغير قيمة المادة الخاضعة للضريبة، وتزداد الحصيلة الضريبية في الضريبة النسبية بنفس نسبة الزيادة في قيمة المادة الخاضعة لها.¹

(2) الضريبة التصاعدية

يقصد بها تغيير النسبة المئوية مع تغير حجم الوعاء الضريبي،² حيث تفرض بمعدلات مختلفة باختلاف قيمة المادة الخاضعة لها والعكس صحيح، أي تزداد الحصيلة الضريبية التصاعدية بنسبة أكبر من

¹ - محمد عباس محرز، مرجع سبق ذكره، ص 82.

² - حسين مصطفى حسين، مرجع سبق ذكره، ص 54.

زيادة قيمة المادة الخاضعة لها، ومن المتصور أن يقسم المشرع وعاء الضريبة إلى عدة شرائح، على أن تطبق على كل شريحة معدل خاص بها وفقا للأسلوب التقني المتبع في تطبيق المعدل التصاعدي.

ثالثا: التصنيف حسب معيار وعاء الضريبة

وينقسم إلى:¹

(1) الضريبة الواحدة

يقصد بها أن تقتصر الضريبة التي تفرضها الدولة على ضريبة رئيسية واحدة والى جوارها بعض الضرائب قليلة الأهمية أو ضريبة واحدة لا تفرض سواها.

(2) الضريبة المتعددة

بسبب الانتقادات الموجهة لنظام الضريبة الوحيدة اتجهت التشريعات الضريبية للأخذ بنظام الضريبة المتعددة، حيث تعتمد الدولة على أنواع متعددة ومختلفة من الضرائب على ألا يؤدي هذا التعدد إلى الإفراط في تعدد الضرائب.

رابعا: التصنيف حسب معيار الواقعة المنشأة

وتنقسم إلى :

(1) الضريبة على رأس المال²

يقصد بالرأسمال من الناحية القانونية ما يملكه الشخص من أموال وقيم في زمن ما، بغض النظر عن طبيعتها: عقارات، منقولات، أدوات إنتاج، أسهم، سندات...ألج.

ولتحديد رأس مال من الناحية الضريبية يجب حصر وجرد وتقويم أصول وخصوم المكلف بالضريبة. وعليه فإن رأسمال المكلف هو عبارة عن الزيادة في قيمة الأصول على قيمة الخصوم.

ومن أهم أشكال وصور الضريبة على رأس المال يمكن ذكر:

أ- الضريبة على عملية وواقعة امتلاك رأس المال : "prélèvement sur le capital".

ب- الضريبة على زيادة قيمة رأس المال : " Impôt sur le plus value".

وتفرض لأسباب خارجة عن صاحبه، وإنما ترجع إلى ظروف أخرى : « الأشغال العامة »

ج- ضريبة التركات : "impôt sur les succession"

وتقوم على انتقال رأس المال المتوفى إلى ورثته أو الموصى لهم.

(2) الضريبة على الدخل

لقد ظهرت الضريبة على الدخل في انكلترا سنة 1799، ثم طبقت في جميع الأنظمة الضريبية للدولة المتقدمة والنامية، وتعتبر الضريبة على الدخل ذات أهمية بالغة نظرا لاستخدام الدخل كأفضل معيار لقياس قدرة الأفراد على دفع الضريبة، بالإضافة إلى تكراره إذ يسمح بتوفير مصادر مالية غزيرة لخزينة الدولة، كما

¹ - محمد خير العكام، المالية العامة، منشورات الجامعة الافتراضية السورية، سورية، 2018، ص 163.

² - محمد الصغير بلعي، يسري ابو العلاء، مرجع سبق ذكره، ص ص 69-70.

انه يعتبر أداة فعالة للتأثير على الظواهر الاقتصادية إلى جانب الدور الذي يمكن أن يؤديه في مجال العدالة الاجتماعية¹.

حيث كان سيسمو ندي SISMONNDI من أوائل الذين وضعوا قواعد عامة لضريبة على الدخل بهدف الوصول إلى نظام مالي عادل بقدر الإمكان لذلك نادى بما ملخصه:²

أ- أن الضرائب تتحصل من الدخل وليس من رأس المال.

ب- يجب أن تفرض الضرائب على الدخل الصافية وليس الدخل الإجمالية.

ج- إعفاء الدخل المتدنية من الضرائب لأنها تمثل الحد الأدنى الضروري للحياة اليومية.

د- يجب أن يختلف معدل الضرائب بحسب مقدرة المكلفين La Faculté du contribuabl وبالتالي يخضع الأغنياء لمعدل اقتطاع ضريبي مرتفع بالنسبة للمعدل الذي يخضع له متوسطي الدخل أو الفقراء.

(3) الضريبة على الإنفاق

إن الضريبة على الإنفاق تحتل مكانة بارزة في الأنظمة الضريبية المختلفة لغزارة الحصيلة الضريبية الناتجة عنها، بالإضافة إلى سهولة جبايتها، كما أنها تتناسب مع فكرة العدالة الضريبية، فكل فرد ينفق دخله بالصورة الملائمة له وفي حدود احتياجاته وقدراته، ولذلك فمن غير المتصور أن تفرض عليه ضريبة على الإنفاق غير ملائمة لمقدار ما ينفقه من دخله.³

¹ - ناصر مراد، مرجع سبق ذكره، ص 98.

² - صالح الرويلي، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط4، الجزائر، 1992، ص 118.

³ - محمد عباس محرز، مرجع سبق ذكره، ص 111.

المبحث الثاني: تقديم عام للنظام الضريبي الجزائري

يعتبر النظام الضريبي مجموع الضرائب التي يراد باختيارها وتطبيقها في مجتمع معين وزمن محدد لتحقيق أهداف السياسة الضريبية، الذي يشكل انعكاسا لوضع الدولة وطبيعة المجتمع، ونضرا للأهمية التي اكتسبتها الضريبة، فهي تخضع لآليات تسييرها وقواعد تحكمها، حيث تسعى الدولة إلى تطويرها بما يتلاءم مع التطورات الاقتصادية العالمية، سوف نحاول في هذا المبحث أن نسلط الضوء على تعريف النظام الضريبي، أركانه وخصائصه.

المطلب الأول: ماهية النظام الضريبي الجزائري

أولاً: تعريف النظام الضريبي

يعتبر النظام مجموعه من العناصر والعلاقات، إذ العناصر هي الأجزاء المكونة، أما العلاقات فهي تربط العناصر المكونة لهذا النظام.¹

كما يعرف كذلك بأنه مجموعه من الضرائب التي تفرضها الدولة على المكلفين بالضريبة في زمن معين بما فيها الضرائب المباشرة وغير المباشرة، ويعتبر أداة ووسيلة بيد الدولة لتحقيق الأهداف التي ترجو الوصول إليها.²

يوجد مفهومان للنظام الضريبي أحدهما واسع وهو مرتبط أساسا بمجموعه العناصر الاقتصادية الإيديولوجية والفنية، حيث يعرف حامد عبد المجيد دراز النظام الضريبي على انه "مجموعه الضرائب التي يراد باختيارها وتطبيقها في مجتمع معين وزمن محدد لتحقيق أهداف السياسة الضريبية التي ارتضاها ذلك المجتمع".³

أما تعريف الضيق للنظام الضريبي يتمثل في "مجموعه القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المختلفة انطلاقا من تحديد المادة الخاضعة للضريبة ثم حساب قيمه الضريبة وأخيرا عمليه تحصيلها وهو ما يعرف بالتنظيم الفني للضريبة".⁴

¹ - ناصر مراد، مرجع سبق ذكره، ص 17.

² - وشان احمد، متطلبات تكيف النظام الضريبي الجزائري في ظل تحديات التجارة الإلكترونية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة الشلف 2017/2018، ص 31.

³ - صديق حسوس، تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على الضرائب المؤجلة في ظل التشريع الضريبي الجزائري، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة المسيلة، 2017/2018 ص 26.

⁴ - ناصر مراد، مرجع سبق ذكره، ص 18.

ثانيا: أركان النظام الضريبي

النظام الضريبي بمفهومه الواسع يقوم ويرتكز على ركيزتين أساسيتين هما الهدف والوسيلة.

(1) الهدف

يسعى أي نظام ضريبي إلى تحقيق جملة من الأهداف التي تعبر في النهاية عن أهداف السياسة الضريبية، أهداف هذه الأخيرة تساهم في نهاية الأمر في تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية للدولة و التي تحددها فلسفتها الاقتصادية والسياسية والاجتماعية ويعكس ما قد يطرأ على هذه الأهداف من تغيرات. إن أهداف النظام الضريبي تنتشعب ما بين هدف مالي واقتصادي واجتماعي وحتى سياسي، وتختلف كذلك حسب النمط الاقتصادي والسياسي الموجود في الدولة، إضافة إلى ذلك أن هذه الأهداف تختلف بين الدول المتقدمة والنامية.¹

(2) الوسيلة

هي الأداة اللازمة لتحقيق أهداف النظام الضريبي، هذه الوسيلة المستخدمة لتحقيق أهداف النظام الضريبي قوامها توافر عنصرين أساسيين هما :

أ- العنصر الفني

يعبر النظام الضريبي من الناحية الفنية عن مجموع الضرائب المختلفة التي تطبق في فتره معينه وبلد معين، هذه الحصيلة ينبغي أن تتصف بالثبات في المقدار من جهة والمرونة في الاستجابة للتغيرات الحاصلة من جهة أخرى.²

ب- العنصر التنظيمي الإداري للضريبة

العنصر التنظيمي للنظام الضريبي أهمية بالغة حيث توجد الضريبة ضمن مزيج ضريبي متنشعب مما يقتضي وجود تنظيم إداري يتكفل بمهمة الإقرار والربط التحصيل، ويزداد حجم هذا التنظيم كلما تعقد الكيان الضريبي، و لإستمرار وجود النظام الضريبي يجب توفر علاقة تكاملية بين مختلف الضرائب التي تكونه، بحيث نقص حصيلة إحداها يجب أن يعوضه ارتفاع في حصيلة ضريبة أخرى، كما إن عدالة الضرائب التصاعدية يعوض عدم عدالة الضرائب على الاستهلاك وعندما تفرض ضريبة على سلع معينه يجب أن لا تترك السلعة التي تحل محلها بدون ضريبة، و إلا تحول الاستهلاك نحو هذه السلع البديلة و تجنب بذلك المكلفين من دفع الضريبة.

تبرز أهمية العنصر التنظيمي عند فرض ضريبة جديدة أو عند تحديد عناصر وعائها، إذ يجب أن تكون هذه الضريبة متفقه مع جميع الضرائب الموجودة قبلها أي مراعاة التنسيق الضريبي، وذلك حفاظا على وحدة الهدف للنظام الضريبي.³

¹ - قاشي يوسف، واقع النظام الضريبي الجزائري و سبل تفعيله، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، بومرداس الجزائر 2014/2015، ص 23.

² - نفس المرجع السابق، ص 23.

³ - لشلح صافية، فعالية النظام الضريبي من خلال الإصلاحات الضريبية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، الاغواط الجزائر، 2014/2015، ص

ثالثا: خصائص النظام الضريبي

- نتعرف في ما يلي على مختلف الخصائص الواجب توفرها في النظام الضريبي من أجل تحقيق الأهداف المرغوبة وتتمثل هذه الخصائص في:¹
- أن يمتاز النظام الضريبي بقدرته على تحقيق الهدف المنشود وبمختلف المكونات المساعدة على البلوغ هذا الهدف، حيث يختلف هدف النظام الضريبي حسب نوع النظام الاقتصادي، أي من نظام اقتصادي لآخر فههدف النظام الضريبي وفقا للنظام الرأسمالي يختلف عنه في النظام الاشتراكي كما يختلف هدف النظام الضريبي ما بين الدول المتقدمة والدول المتخلفة.
 - أن يراعى في النظام الضريبي مقدره المكلفين على الدفع، وإلا يثقل عليهم بعبء الضريبة وبأسعارها المختلفة، وفرض ضرائب مرتفعة قد يؤثر على المكلف بالضريبة، وبالتالي يؤثر على رأس ماله إلى أن يؤثر على نشاطه، وقد ينتج عن ذلك إنهاء المشروع وبالتالي عرقل النمو الاقتصادي.
 - أن يتصف النظام الضريبي بالعدالة بأن يخضع جميع أفراد المجتمع للضريبة، كل حسب مقدراته أي أن يساهم كلهم في أعباء النفقات العامة.
 - أن يتسم النظام الضريبي بالوضوح من أجل إستيعاب معالمه، وسهولة فهمه من طرف الموظفين الجدد وتخفيض نسبه التهرب الناتجة عن استغلال مختلف الثغرات فيه.
 - أن يكون النظام الضريبي مرنا وقابلا لإخضاع نشاط جديد للضريبة وإعفاء نشاط آخر حسب الظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة لفترة معينة.
 - توثيق الصلة بين المكلف بالضريبة والخزينة العامة ومحاولة التقليل من التوتر والخلاف بينهما بهدف السعي إلى تحقيق المصلحة العامة.

المطلب الثاني: النظام الضريبي الجزائري قبل الإصلاح سنة 1992

كان النظام الضريبي السابق لا يتلاءم مع المتطلبات الاقتصادية والاجتماعية لكونه يتضمن العديد من الضرائب والمعدلات الضريبية التي ساهمت في إعاقة التنمية الاقتصادية، ناهيك عن عدم تحقيق العدالة التي تعتبر من قواعد الضريبة، ونظرا للتغيرات التي طرأت على الاقتصاد الوطني في مطلع التسعينات أصبح النظام الضريبي السابق لا يتلاءم مع تلك المستجدات بحيث لم يكن هناك تجانس ضريبي عقلائي، الشيء الذي لم يعط صورة واضحة للاستراتيجية الجبائية المتبعة من طرف الدولة.²

¹ - رحمة نابتي، النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر و الفكر المالي الإسلامي، دراسة مقارنة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، 2008/2009، ص 07 .

² - الياس قلاب دبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2009-2010، ص 4.

أولاً: الضرائب على الدخل

- يعتبر هذا النوع في العصر الحديث من أهم الضرائب، نظراً لمميزات الدخل من حيث الأوعية الضريبية وكثرة الحصيلة بصفة دورية، ومن أهم أنواع ضرائب الدخل سابقاً نجد:
- الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية، (BIC) التي تفرض على الأرباح المحققة من طرف الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين بمعدلات ضريبية مختلفة.
 - الضريبة على الأرباح غير التجارية، (BNC) وتفرض على مداخيل وأرباح الأنشطة غير التجارية والتي لا تملك سجل تجاري كالمهن الحرة : طبيب، محامي، محاسب... الخ.
 - الضريبة على مداخيل رؤوس الأموال المنقولة، (IRC) وتفرض هذه الضريبة على الفوائد المحققة من مداخيل الأسهم والسندات العمومية والودائع و الكفالات ... الخ .
 - الضريبة على الرواتب والأجور، (ITC) وتخضع رواتب وأجور العمال إلى ضريبة على شكل اقتطاعات من المصدر يدفعها رب العمل من حساب العمال والموظفين للدولة وفق سلم تصاعدي.
 - الضريبة التكميلية على الدخل، (ICR) تفرض هذه الضريبة على مداخيل أخرى للأشخاص الطبيعيين والمعنويين بعد خصم مبلغ الضرائب المدفوعة خلال السنة مثل العلاوات والتعويضات... الخ .
 - الضريبة على المساهمات الفلاحية الوحيدة، (CNA) والتي تم استحداثها بموجب المادة 64 المعدل والمتممة من قانون المالية التكميلي لسنة 1990 بعدما كانت الأنشطة الفلاحية معفية من الضرائب.¹

ثانياً: الرسم على رقم الأعمال

ينقسم إلى نوعين من الرسوم:

الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج، والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات، وكلا الرسمين يخضعان إلى نظام الدفعات المتقطعة بالتجزئة، بموجب قانون المالية لسنة 1963 ووفق هذا النظام يصبح جزء من هذه الضريبة مستحق في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع.

1) الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج

وهو رسم يفرض في جميع مراحل الإنتاج والتوزيع إلى أن يصل المنتج إلى يد المستهلك ويمتاز هذا الرسم بكونه يسمح للمنتجين عند عملية البيع وأشغال المؤسسات وعمليات تسليم للذات، ويتميز هذا الرسم بتعدد معدلاته حيث يبلغ عددها 10: تتراوح ما بين 7% و 80%.

2) الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات

يستحق هذا الرسم عند تأدية الخدمات وله طابع تراكمي فوق سبع معدلات مصنفة حسب طبيعة الخدمة المقدمة تتراوح ما بين معدل 5% كمعدل أدنى ومعدل 50% كمعدل أقصى.²

¹- نفس المرجع السابق، ص 4.

²- عبد الغاني بوشري، فعالية الرقابة الجانبية واثارها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، تخصص نقود مالية و بنوك، جامعة تلمسان الجزائر، 2010/2011، ص 29.

ثالثا: الضريبة والرسوم ذات الطابع المهني

- يفرض هذا النوع من الضرائب والرسوم على عوامل الإنتاج المختلفة ويمكن تلخيصها في :
- الرسم على النشاط الصناعي والتجاري (TAIC)، يفرض سنويا على أساس رقم الأعمال المحقق من طرف المكلفين الخاضعين للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وفق معدل 2.55% .
 - الرسم على النشاط غير التجاري (TANC)، يلتزم المكلفين الذين يمارسون نشاطات غير تجاريه والخاضعون للضريبة على الأرباح غير التجارية بدفع رسم على رقم الأعمال بمعدل 6.05%.
 - الدفع الجزافي (VF)، هذه الضريبة يتحملها أرباب العمل، وتحسب على أساس كتله الرواتب والأجور المدفوعة للعمال أي أنها تعتبر مساهمه العنصر البشري في النشاط وفق معدل 6%.
 - الرسم العقاري (TF)، يؤسس سنويا على الممتلكات العقارية المبنية وغير المبنية المملوكة من طرف الأشخاص الطبيعيين او المعنويين، حسب المساحات العقارية وفق سلم ضريبي تصاعدي¹.

المطلب الثالث: أسباب إصلاح النظام الضريبي الجزائري السابق

تعود أسباب الإصلاح الضريبي إلى النقائص الموجودة في النظام الضريبي القديم الذي كان لا يساير المتطلبات الاقتصادية والاجتماعية ويمكن أن نوضح هذه الأسباب في النقاط التالية:

1) تعقد وعدم استقرار النظام الضريبي

إن تعقد النظام الضريبي وعدم ثباته الناتج عن كثرة الضرائب والرسوم، إضافة إلى تعدد معدلاتها واختلاف مواعيد تحصيلها، كل هذه العوامل جعلت النظام الضريبي صعب التطبيق والتحكم فيه، مما صعب مهمة إدارة الضرائب والمؤسسة معا، كما انه شكل صعوبة في تسيير جباية المؤسسة وكذا مهمة موظفي إدارة الضرائب، كما يتميز بكثرة التغيرات هذه الأخيرة أدت إلى عدم استقرار ذلك النظام.²

2) ثقل العبء الضريبي

والذي يعني مستوى الضغط الضريبي، ويتم قياسه بالعلاقة بين الإيرادات الضريبية والناتج المحلي الإجمالي، ويعتبر الضغط الضريبي في الجزائر مرتفعا نوعا ما، 55% بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات لوحدها.³

3) عدم ملائمة النظام الضريبي الجزائري لمعطيات تلك المرحلة

بعد الإصلاحات الاقتصادية التي شهدتها الجزائر وأمام المعطيات الجديدة لاقتصاد السوق أصبح النظام الضريبي غير ملائم، وذلك راجع مثلا إلى عدم ملائمة الإهلاك الخطي حيث بدخول المؤسسة العمومية عهد الاستقلالية أصبح هذا النوع من الإهلاك غير ملائم، أضف إلى ذلك لا مركزية كل من

¹ - لياس قلاب دبيح، مرجع سبق ذكره، ص 5.

² - لشلح الصافية، الإصلاح الضريبي، الأسباب، الدوافع والأهداف، مجلة العلوم الإسلامية والحضارة، العدد الرابع، جامعة الاغواط الجزائر، ديسمبر 2016، ص ص 267-268.

³ - حنان شلغوم، اثر الإصلاح الضريبي في الجزائر و انعكاساته على المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير تخصص ادارة مالية، جامعة منتوري قسنطينة -الجزائر، 2011-2012، ص 17.

الضريبة على الأرباح الصناعية (TBC) الرسم على النشاط الصناعي والتجاري (TAIC)، حيث كانت تفرض هذه الأخيرة على أساس كل وحده وليس على مستوى المؤسسة، أضف إلى ذلك غير العقلاني للأعباء القابلة للخصم، حيث للحصول على الربح الضريبي (الوعاء الضريبي) يجب طرح هذه الأعباء من الربح المحاسبي.¹

4) ضعف العدالة الضريبية

لقد ابتعد النظام الضريبي عن منطق العدالة، حيث كان الاقتطاع الضريبي مقتصرًا على بعض المداخل دون الأخرى، إضافة إلى عدم مراعاة الوضعية العامة للمكلف نتيجة انتشار الضرائب النوعية، كما أن هناك اختلافًا في المعاملة الضريبية بحيث نجد مؤسسات العمومية تستفيد من مزايا ضريبية هامة عكس المؤسسات الخاصة. كما أن الضرائب المباشرة كان يغلب عليها الطابع النسبي، الذي لا يراعي حجم الدخل ذلك ما سبب إحباطًا في حق أصحاب الدخل الضعيفة والمحدودة التي تتحمل قدرًا كبيرًا من الضرائب، بل في كثير من الحالات تكون ضرائب الدخل الشخصي مفروض على الدخل الصغيرة جدًا، أي غياب العدالة الراسية ومن جهة أخرى عدم عدالة من ناحية المحتوى، أي ما يدخل في حساب الضريبة على الدخل نجد فقط على فئة الرواتب والأجور ولا تشمل فوائد رأس المال والدخل من الأعمال الحرة أي غياب العدالة الأفقية.

إضافة إلى ذلك فإن المؤسسات الأجنبية تخضع لمعاملة ضريبية خاصة، بحيث نجد المؤسسات الجزائرية تخضع للضريبة على الأرباح الصناعية التجارية بمعدل 50% بينما مؤسسات الأشغال العقارية الأجنبية تخضع لمعدل 8%، أما المؤسسات الأجنبية لتأدية الخدمات تخضع للاقتطاع من المصدر للضريبة على الأرباح غير التجارية بنسبه 25% نلاحظ اختلاف المعاملة الضريبية بين المؤسسات الجزائرية والشركات الأجنبية لذلك يجب إلغاء تلك الازدواجية قصد إحلال آليات المنافسة.²

5) ضعف الإدارة الجبائية

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

6) الغش والتهرب الضريبي

لقد ساهمت جميع السلبيات السابقة في رفع حده الغش والتهرب الضريبي بالإضافة إلى عوامل أخرى تتمثل فيما يلي :

¹ - محمود حمز، منور اوسرير، محاضرات في جباية المؤسسة، ط1، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، الجزائر 2009، ص 76.

² - لشلح الصافية، مرجع سبق ذكره، ص272.

³ - عبد الغاني بوشري، مرجع سبق ذكره، ص30.

- نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين، واعتقادهم أن الضريبة تمس أموالهم الخاصة دون مقابل، هذا ما يدفعهم إلى استعمال كل الطرق و الوسائل الممكنة لاجتناب الضريبة.
- وجود ثغرات في التشريع الضريبي، هذا الوضع الذي يدفع المكلف باستغلال ذلك النقص للتهرب من الضريبة.¹

* إضافة إلى دوافع أخرى يمكن إيجازها في النقاط التالية :

- القيود المفروضة على الاستثمار الخاص ذات طابع إداري وسياسي وتقني.
- الحساسية المفرطة تجاه الاستثمارات الأجنبية.
- القيود على الواردات نتيجة احتكار الدولة للتجارة الخارجية.²

¹- لشلح الصافية، مرجع سبق ذكره، ص 274.

²- محمد لعلاوي، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس و تحصيل الضرائب بالجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص علوم اقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة -الجزائر، 2014-2015، ص 125.

المبحث الثالث: بنية النظام الضريبي الجزائري بعد الإصلاح الضريبي سنة 1992

إن التطورات التي حصلت في العالم دفعت بالجزائر إلى تبني إصلاح ضريبي جديد يكون نقطة الفصل بين النظام القديم والنظام الجديد، حيث ارتكز الإصلاح الضريبي لسنة 1992 على تعميم الضريبة الجزائرية الوحيدة على الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على القيمة المضافة، الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على النشاط المهني.

المطلب الأول: الضريبة على الدخل الإجمالي

إن الإصلاح الضريبي فيما يخص الأشخاص الطبيعيين، جاء من خلال قانون المالية لسنة 1991 حيث تم تأسيس ضريبة وحيدة على مداخيل الأشخاص الطبيعيين عوضا لنظام الضرائب النوعية الذي كان مفروضا سابقا والذي يتمثل في: الضريبة على أرباح الشركات التجارية وشركات الأشخاص، الضريبة على الأرباح غير التجارية، الضريبة على مداخيل الديون الودائع والكفالات، الضريبة على الرواتب والأجور الضريبة الخاصة على القيمة الزائدة على التنازل عن الأملاك المبنية وغير المبنية، وأخيرا المساهمة الوحيدة الفلاحية.

أولاً: مفهوم الضريبة على الدخل الإجمالي

تنص المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على:

- تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى "الضريبة على الدخل الإجمالي" ونقرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة المحدد وفقا لأحكام المواد من 85 إلى 89 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.¹

ثانياً: مكونات الضريبة على الدخل الإجمالي

يتكون الدخل الصافي الإجمالي من مجموعة من المدخيل الصافية للأصناف التالية:²

- أرباح مهنية.
- عائدات المستثمرات الفلاحية.
- الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير مبنية، كما تنص عليها المادة 42 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- عائدات رؤوس الأموال المنقولة.
- المرتبات و الأجور و المعاشات و الربوع العمرية.
- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير مبنية المشار إليها في المادة .77

¹ - الجمهورية الجزائرية الشعبية الديمقراطية، وزارة المالية، المديرية العامة لضرائب: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2020. المادة 01، ص 9.

² - المادة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 9 .

ثالثا: مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي

- (1) - يخضع للضريبة على الدخل، كافة مدا خيل الأشخاص الذين يوجد موطن تكلفتهم في الجزائر، ويخضع لضريبة الدخل على عائلاتهم من مصدر جزائري، الأشخاص الذين يوجد موطن تكلفتهم خارج الجزائر.
- (2) - يعتبر أن موطن التكليف موجود في الجزائر بالنسبة إلى:
- أ- الأشخاص الذين يتوفر لديهم مسكن بصفتهم مالكين له، أو منتفعين به، أو مستأجرين له، عندما يكون الإيجار في هذه الحالة الأخيرة قد اتفق عليه، إما باتفاق وحيد، أو باتفاقات متتالية لفترة متواصلة مدتها سنة واحدة على الأقل.
- ب- الأشخاص الذين لهم في الجزائر مكان إقامتهم الرئيسية أو مركز مصالحهم الأساسية.
- ج- الأشخاص الذين يمارسون نشاطا مهنيا بالجزائر سواء أكانوا أجراء أم لا.
- (3) - يعتبر كذلك أن مواطن تكلفتهم يوجد في الجزائر، أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم أو يكلفون بمهام في بلد أجنبي و الذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخلهم.¹
- كما يخضع كذلك لضريبة الدخل سواء أكان موطن تكليفهم في الجزائر أم لا، الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية، الذين يتحصلون في الجزائر على أرباح أو مدا خيل يحولوا فرض الضريبة عليها إلى الجزائري بمقتضى اتفاقية جنائية تم عقدها مع بلدان أخرى.²
- وبعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي:
- الأشخاص الذين يساوي دخلهم الإجمالي السنوي الصافي أو يقل عن الحد الأدنى للإخضاع الجنائي 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

رابعا: الدخل الخاضع لضريبة

تم تحديده طبقا لنص المادة التالية: "تستحق الضريبة في كل سنة على الإيرادات أو الرياح التي يحققها المكلف بالضريبة أو التي يتصرف فيها خلال السنة نفسها".⁴

¹ - المادة 03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 9.

² - المادة 04 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 9.

³ - المادة 05 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره ص 9.

⁴ - المادة 09 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 10.

خامسا: حساب الضريبة على الدخل

تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي تبعا للجدول التصاعدي التالي:

الجدول رقم (02) : السلم التصاعدي لمعدلات IRG

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

المصدر : المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 25.

تستفيد المدخيل المذكورة في المادة 66 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة من تخفيض نسبي من الضريبة الإجمالية، يساوي، نسبة % 40 .
غير انه لا يمكن أن يقل هذا التخفيض عن 12.000 دج/ سنويا أو يزيد عن 18.000 دج/ سنويا، (أي بين 1000 دج و 1500 دج / شهريا)¹.

المطلب الثاني: الضريبة على أرباح الشركات

لقد تم تأسيس الضريبة على أرباح الشركات في الجزائر، بموجب القانون 90 / 36 المؤرخ في 31 / 12 / 1990 المتضمن قانون المالية لسنة 1991.

أولاً: مفهوم الضريبة على أرباح الشركات:

نصت المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي:
"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

ثانياً: مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات

تخضع الضريبة على أرباح الشركات:³

(1) - الشركات مهما كان شكلها وغرضها، بإستثناء:

أ- شركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري، إلا إذا اختارت هذه الشركات الخضوع لضريبة على أرباح الشركات.

¹ - المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 24.

² - المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 29.

³ - المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 30.

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

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

ج- هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة والمعتمدة حسب الأشكال والشروط المنصوص عليه في التشريع و التنظيم الجاري بهم العمل .

(2)- المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري .
كما تخضع لهذه الضريبة:

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

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

رابعاً: آليات حساب الضريبة على أرباح الشركات

مع مراعاة أحكام المادتين 172 و 173، فإن الربح الخاضع للضريبة، هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات أيا 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.¹

يحدد معدل الضريبة على أرباح الشركات كما يأتي:²

- 19%، بنسبة لأنشطة إنتاج السلع.

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

- 26%، بنسبة للأنشطة الأخرى.

المطلب الثالث: الضرائب الأخرى المختلفة

بالإضافة إلى الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات، توجد ضرائب أخرى أهمها ما

يلي:

أولاً: الرسم 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

¹ - المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 32.

² - المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص ص 35-36.

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

يعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة يتحملها المستهلك، غير أنها تحصل بصفة منتظمة كلما تمت معاملة خاضعة للرسم، في حالة خضوع الشخص للرسم على القيمة المضافة بإمكانه الخصم من الرسم الذي يطلبه من عملائه والذي يكون محرر في فاتورة من طرف مموليه والذي يدفعه عند الاستيراد.

في الأخير، لا يدفع هذا الشخص إلى الخزينة سوى الفارق بين الرسم المحصل من العملاء والرسم المدفوع للممولين، في حالة ما إذا كانت مبلغ الرسم المدفوع بأعلى قيمة تفوق قيمة الرسم المستحق، هناك قرض ضريبي يمكن للخاضع للرسم إسترجاعه.¹

1) مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة

تخضع للرسم على القيمة المضافة:²

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

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

- شكل أو طبيعة تدخل هؤلاء الأشخاص.

ب- عمليات الاستيراد.

2) معدلات الرسم على القيمة المضافة

حسب المادة 21 و 23 من قانون الرسم على القيمة المضافة فإن معدلات الرسم على القيمة المضافة هي:

- يتحصل الرسم على القيمة المضافة بمعدل العادي 19%.³

- يحدد المعدل المخفض للرسم على القيمة المضافة ب 9%.⁴

ويطبق هذا المعدل على المنتجات والمواد والأشغال والعمليات والخدمات.

ثانيا: الرسم على النشاط المهني

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

¹ - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة لضرائب، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة لسنة 2019، ص 4.

² - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة لضرائب، قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2020، المادة 01، ص 4.

³ - المادة 21 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، مرجع سبق ذكره، ص 11.

⁴ - المادة 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، مرجع سبق ذكره، ص 11.

1) مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني

يستحق الرسم بصدد رقم الأعمال يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف الأرباح المهنية أو الضريبة على أرباح الشركات. غير انه تستثني من مجال تطبيق الرسم، مداخل الأشخاص الطبيعيين الناتجة عن استغلال الأشخاص المعنويين أو الشركات التي تخضع كذلك للرسم بموجب هذه المادة. ويقصد برقم الأعمال، مبلغ الإيرادات المحققة على جميع عمليات البيع أو الخدمات أو غيرها التي تدخل في إطار النشاط المذكور أعلاه، غير انه تستثني العمليات التي تنجزها وحدات من نفس المؤسسة فيما بينها من مجال تطبيق الرسم المذكور في هذه المادة. بالنسبة لوحدات مؤسسات الأشغال العمومية والبناء، يتكون رقم الأعمال من مبلغ مقبوضات السنة المالية، يجب تسوية الحقوق المتحققة على مجموعة الأشغال، على الأكثر عند تاريخ الاستلام المؤقت باستثناء الديون لدى الإدارات العمومية والجماعات المحلية. لا تطبق أحكام الفقرة السابقة في حالة مؤسسات الأشغال التي تقوم أيضا بعمليات الترقية العقارية. العمليات المستفيدة من نظام فرض الضريبة على هامش الربح التي ينجزها بائعو السلع المنقولة وما شابهها المذكورة في المادة 83 مكرر من قانون الرسم على رقم الأعمال.²

2) الأشخاص الخاضعين لرسم على النشاط المهني

يؤسس الرسم كما يأتي:³

- بإسم المستفيدين من الإيرادات الخاضعة للضريبة، حسب مكان ممارسة المهنة أو بإسم المؤسسة الرئيسية عند الاقتضاء.
- بإسم 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 بإسم الشركة أو المجموعة.

3) حساب الرسم على النشاط المهني

يوزع حاصل الرسم على النشاط المهني كالتالي:⁴

يحدد معدل الرسم على النشاط المهني بـ 2%.

¹ - المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 50.

² - المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 50.

³ - المادة 223 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 52.

⁴ - المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 51.

الجدول رقم (03) : توزيع ناتج الرسم على النشاط المهني 2%.

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

المصدر : من اعداد الطالبان بالاعتماد على محاضرات الأستاذ المشرف

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

الجدول رقم (04) : توزيع ناتج الرسم على النشاط المهني 3%.

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

المصدر : من اعداد الطالبان بالاعتماد على محاضرات الأستاذ المشرف

يخفض معدل الرسم إلى 1% بدون الاستفادة من التخفيضات بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع، وتوزع على النحو التالي:

الجدول رقم (05) : توزيع ناتج الرسم على النشاط المهني 1%.

المجموع	صندوق الضمان والتضامن للجماعات المحلية	الحصة العائدة للبلدية	الحصة العائدة للولاية
1 %	0.05 %	0.66 %	0.29 %

المصدر : من اعداد الطالبين بالاعتماد على مادة 222 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، ص 51.

تدفع نسبة 5% من حصة الرسم على النشاط المهني العائدة للبلديات التي تشكل دوائر حضرية تابعة لولاية الجزائر إلى هذه الأخيرة.

تدفع نسبة 50% من حصة الرسم على النشاط المهني العائدة للبلديات المتبقية التابعة لولاية الجزائر إلى هذه الأخيرة، مقابل خدمات غير مأجورة للبلديات المعنية والمسجلة في اتفاقية بين الولاية والبلديات.¹

ثالثا: الضريبة الجزافية الواحدة

تؤسس الضريبة الجزافية وحيدة تغطي الضريبة على الدخل الإجمالي، الرسم على النشاط المهني، والرسم على القيمة المضافة.²

¹ - المادة 222 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 52.

² - المادة 282 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 64.

1) مجال تطبيق الضريبة الجزافية الواحدة

يخضع لنظام الضريبة الجزافية الواحدة، الأشخاص الطبيعيون الذين يمارسون نشاطا صناعيا وتجاريا وحرفيا وكذلك التعاونيات الحرفية التي لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي خمسة عشر مليون دينار (15.000.000 دج)، ماعدا تلك التي اختارت نظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي.¹

2) معدلات الضريبة الجزافية الواحدة

يحدد معدل الضريبة الجزافية الواحدة، كما يلي:²

- 5 % بالنسبة لأنشطة الإنتاج وبيع السلع.
- 12 %، بالنسبة لأنشطة الأخرى.

3) توزيع ناتج الضريبة الجزافية الواحدة

يوزع ناتج الضريبة الجزافية الواحدة كما يلي:³

- ميزانية الدولة 49%.
- غرفة التجارة والصناعة: 0,5 %.
- الغرفة الوطنية للصناعة التقليدية: 0,01%.
- غرفة الصناعة التقليدية والمهن: 0,24%.
- البلديات: 40,25 %.
- الولاية: 5 %.
- الصندوق المشترك للجماعات المحلية: 5%.

¹ - المادة 282 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 64.

² - المادة 282 مكرر 4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 65.

³ - المادة 282 مكرر 5 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 65.

خلاصة الفصل الأول:

لقد تناولنا من خلال هذا الفصل الإطار النظري والمفاهيمي للضريبة وللنظام الضريبي بصفة عامة نستخلص من خلال ذلك ان:

الضريبة هي عبارة عن فريضة نقدية جبرية دفعها يكون بلا مقابل مباشر ونهائي يخضع لمجموعة من المبادئ والقواعد تتمثل في مبدأ العدالة واليقين، الملائمة والتحصيل، قاعدة الملائمة في الدفع وأخيرا قاعدة الاقتصاد في النفقة، والهدف من هذه القواعد هو التوفيق بين مصلحة الدولة ومصلحة المكلفين، أي أنها تحقق مصلحة المكلفين بها من جهة، ومن جهة أخرى تحقق مصلحة الخزينة العمومية فإضافة إلى دورها المالي المتمثل في جلب مصادر مالية كبيرة للدولة وغيرها.

يتضح لنا كذلك أن الجزائر حاولت من خلال الإصلاح الضريبي الذي اعتمده منذ سنة 1992 أن تعمل على استقرار النظام الضريبي الذي لم يعد يواكب التطورات الاقتصادية والسياسية الحاصلة في العالم، ليكون بذلك نقطة تحول تفصل بين النظامين القديم والنظام الجديد الذي يتطلب إدخال تغييرات نحو الأحسن وعليه العمل على سد الفراغات الموجودة بالنظام الجبائي السابق وذلك من أجل الرفع من مردوده ومحاولة زيادة فعاليته.

هناك أسباب عديدة تتحدى الإصلاح الضريبي وتقف عائقا أمام فعاليته مما ينعكس سلبا على أهمية الضريبة في المجتمع وأكبر هذه التحديات تتمثل في التهرب الضريبي، والإجراءات التي تقوم بها الدولة لمحاصرته و من بينها التحقيق المصوب و هو ما سنتطرق إليه في الفصل الثاني.

الفصل الثاني:

التحقيق المصوب كأداة للرقابة الجبائية في
إطار محاربة التهرب الضريبي.

تمهيد:

التهرب من دفع الضريبة يعد من أخطر الآفات التي تصيب الحصيلة الضريبية بصفة خاصة والاقتصاد الوطني بصفة عامة، وهذا لأن التهرب الضريبي يستنزف الموارد المالية التي من المفروض أن تستفيد منها خزينة الدولة.

للحفاظ على موارد الخزينة تسمح الإدارة الجبائية بمراقبة جبائية على محاسبة المكلفين للحد من التهرب الضريبي مستعملتا مختلف أشكالها وإجراءاتها، لاسيما التحقيق المحاسبي المصوب باعتباره آلية من آليات الرقابة الجبائية المستحدثة، يساهم في إسترجاع موارد الخزينة العمومية من خلال مكافحة التهرب الضريبي واكتشاف الأخطاء والإغفالات التي يرتكبها المكلفين بالضريبة وتصحيحها.

وللإلمام بكل جوانب هذا الفصل ارتأينا أن نقسمه إلى ثلاث مباحث ففي المبحث الأول تطرقنا لمفاهيم أساسية حول التهرب الضريبي، أما المبحث الثاني فكان بعنوان ماهية الرقابة الجبائية وقد شمل مختلف جوانبها، واختتمناه بالمبحث الثالث بعنوان أشكال الرقابة الجبائية.

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول التهرب الضريبي

توسع نطاق وأنواع الضرائب نتج عنه ظاهرة خطيرة سميت التهرب الضريبي التي أصبحت تهدد إقتصاديات بلدان العالم الثالث إذ يعتبر تحايل المكلفين بالضريبة على الإدارة الجبائية مستخدمين في ذلك طرق وأساليب سواء كان ذلك بطريقة مشروعة (التهرب الضريبي) أو بطريقة غير مباشرة (الغش الضريبي) فهذا يحول دون تحقيق الدولة لأهداف سياستها الاقتصادية والاجتماعية لذا تسعى لمعالجة هذه الظاهرة بتحديث كل طاقاتها وإمكانياتها المادية والبشرية وإدراك الأسباب الحقيقية التي أدت إلى انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني.

المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي وأنواعه

التهرب الضريبي هو ظاهرة خطيرة تمس اقتصاد الدول، وينتج بسبب تملص المكلفين من دفع الحقوق المترتبة عليهم وقد تعددت تعاريف وأنواع التهرب الضريبي وهو ما سيتم توضيحه.

أولاً: تعريف التهرب الضريبي (Tax Evasion)

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي من أهم انشغالات المشرع، حيث أنها تقلص أهمية النظام الضريبي وتهدد وجوده. إن ظاهرة التهرب الضريبي قديمة بحيث اقترن وجودها بوجود الضريبة نفسها، كما أنها ظاهرة عالمية إذ نجدها في جميع الدول مع اختلاف مستوياتها.¹

تعريف 01:

التهرب من الضريبة هو ظاهرة يحاول المكلف* بالضريبة عدم دفعها كلياً أو جزئياً بعد تحقق الواقعة المنشئة للضريبة.²

تعريف 02:

هو عدم إقرار المكلف لواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه، سواء من خلال تقديم بيانات مضللة للدوائر المالية، أو استخدام وسائل أخرى للإفلات من دفع الضريبة إما بشكل كلي أو جزئي.³

تعريف 03:

هو لجوء الأفراد إلى وسائل غير شرعية للامتناع عن دفع الضرائب المقررة عليهم أو دفعها ولكن بمقدار أقل من المقدار المحدد قانوناً.⁴

¹ - ناصر مراد، مرجع سبق ذكره، ص 151.

² - عادل العلي، مرجع سبق ذكره، ص 177.

* - **المكلف بالضريبة** يسمى أيضاً بالممول أو دافع الضريبة وهو الشخص الذي تفرض عليه الضريبة (سواء كان طبيعياً (فرد) أو معنوياً (شركة)) بموجب القانون الضريبي ومن ثم يتوجب عليه دفعها إلى السلطات الضريبية.

³ - ياسر صالح الفريجات، مرجع سبق ذكره، ص 25.

⁴ - سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة محمد خيضر بسكرة، ص 25.

تعريف 04:

عرف التهرب الضريبي على انه حرمان الخزينة العامة من استقاء حصيلة الضرائب المفروضة على المكلفين وذلك بإقلاعهم عن الالتزام بدفعها بطرق مختلفة، إما بالتخلص منها حين التمكن من استغلال بعض الثغرات التي قد لا يخلو منها التشريع الضريبي وذلك قصد تخفيض القيمة الحقيقية لبعض عناصر أوعية الضريبة أو المغالاة في إظهار الأعباء الواجبة الخصم من هذه الأوعية.¹

ويمكن إعطاء تعريف شامل للتهرب الضريبي على انه:

التهرب الضريبي هو قيام المكلف الخاضع للضريبة (فرد أو شركة) بعدم دفع الضرائب المستحقة للدولة والمترتبة على دخله أو ثروته أو على أي واقعة أخرى منشئة للضريبة (الاستهلاك أو الاستيراد مثلا)، أو تخفيض مبالغ هذه الضرائب، من خلال استعمال طرق وأساليب غير مشروعة بحكم القانون وتطوي على الغش والخداع وسوء النية.

ثانيا: أنواع التهرب الضريبي

التهرب الضريبي وهو مخالفة غير مشروعة تتم من خلال مخالفة النصوص التشريعية ويتضمن نوعين يأخذان صفة التهرب:

(1) الغش الضريبي

الغش إما أن يكون من خلال الدفع بجهل الممول بنصوص القانون أو عدم علمه بالنصوص وبالشرائح التي تلزمه دفع الضريبة وبالتالي لا يدفعها، وإما أن يتجه إلى القيام بتصرفات تخالف شفافية التسليم بتطبيق القانون الضريبي كما لو قام المنتج بإخفاء السلع التي ينتجها الواجب دفع الضرائب عليها، وإما أن يقوم بتهريب السلع المستوردة حتى لا تخضع للتعريف الجمركية.²

(2) التجنب الضريبي

يقصد بتجنب الضريبة أن يتخلص المكلف القانوني من دفع الضريبة دون مخافة ودون مخالفة أحكام التشريع الضريبي القائم.³ وذلك من خلال استخدام أو اللجوء إلى ثغرة موجودة في التشريع الضريبي (أي انه لا يوجد مخافة للنصوص القانونية). ويقصد به أيضا امتناع الفرد عن القيام بأي تصرفات تؤدي به إلى دفع ضريبة فهو مثلا يرفض استيراد أية سلعة أجنبية يتوجب على استيرادها دفع ضريبة جمركية وهذا التجنب أمر لا يعارضه القانون.⁴

¹ قرواط حسينة، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش و التهرب الضريبي، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه، جامعة البليدة2، 2018-2019، ص 73.

² - احمد عبد السميع علام، المالية العامة المفاهيم و التحليل الاقتصادي و التطبيق، النشر مكتبة الوفاء القانونية، ط1، 2012، ص 174.

³ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي و إشكالية التهرب، أطروحة مقدمة لنيل دكتوراه، جامعة الجزائر سنة 2001/2002، ص 287.

⁴ - احمد عبد السميع علام، مرجع سبق ذكره، ص 175.

المطلب الثاني: أشكال التهرب الضريبي

تختلف أشكال التهرب الضريبي فنجد التهرب المشروع وأيضا التهرب الغير مشروع.

أولا: التهرب الضريبي المشروع

يقصد به تجنب المكلف تحمل الضريبة أو الالتزام بها دون مخالفة أحكام التشريعات الضريبية، وذلك بالابتعاد عن مواطن التكليف أو الاستفادة من بعض الثغرات.¹ والتهرب المشروع يقوم من خلاله المكلف باستغلال بعض الثغرات القانونية للتوصل إلى عدم الالتزام بدفع الضريبة المترتبة عليه، ولتحقيق هذه الغاية يقوم المكلف بالاستعانة بأهل الخبرة والاختصاص لمعرفة طرائق التخلص من الضريبة مستندين في ذلك إلى خلل أو ثغرات في التشريع الضريبي.² ويكون التهرب مشروعاً في الحالات الآتية:³

- عزوف الأفراد عن شراء السلع التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة أو الانصراف عن ممارسة استغلال معين، إلى إستغلال آخر تكون نسبة الضريبة المتحققة على هذا الإستغلال أقل.
- أن يستغل الشخص نصوص بعض بنود القانون.
- قيام شخص بنقل ملكية أمواله إلى ورثته عن طريق عقد بيع خلال حياته تهرباً من خضوع هذه الأموال لضريبة التركات أو في حالة أن قانون الضريبة لا يخضع الهيئات إلى الضريبة على التركات فيقوم المورث بهيبة بعض أمواله إلى الورثة.
- قيام شخص بنقل عبء الضريبة بعد أن يكون قد دفعها لدائرة ضريبة الدخل إلى شخص آخر ويطلق على هذه الحالة (انعكاس الضريبة*).
- تحويل الضريبة عن طريق تحسين عمليات الإنتاج بما يعوض مقدار الضريبة أو لجوء المنتج إلى إنفاص درجة جودة أو حجم المنتج مع بقاء سعر السلعة على ما هو عليه.

ثانياً: التهرب الغير مشروع

إن التهرب غير المشروع يقع بمخالفة المكلف لأحكام القانون الضريبي التي ترتب عليه التزامات قانونية منها الإلتزام بسداد دين الضريبة، إذ يفترض في مكلف بموجب أحكام القانون الضريبي أن يؤدي واجباته والتزاماته تجاه الخزينة العامة للدولة خصوصاً الالتزامات التي تتضمن أداء مبالغ نقدية، إلا أن الملاحظ أن بعض المكلفين يحاولون أحيانا التهرب من أداء تلك الالتزامات المالية متبعين في ذلك شتى وسائل الغش

¹ - ياسر صالح الفريحات، مرجع سبق ذكره، ص 25.

² - خالد شحاد الخطيب، احمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر والتوزيع ط2، عمان الأردن، 2008، ص 215.

³ - ياسر صالح، مرجع سبق ذكره، ص ص 25-26.

*- يمكن تعريف الانعكاس الضريبي بأنه "عملية اقتصادية، يتوصل بواسطتها دافع الضريبة المكلف القانوني إلى نقل ما دفعه كله أو بعضه أو أكثر منه إلى شخص آخر المكلف الفعلي أو الاقتصادي عن طريق المبادلات من خلال تغيرات الأسعار، مستعيناً ببعض الظروف الاقتصادية أو باختصار هو نقل عبئها من المكلف الذي حدده القانون إلى شخص آخر".

والاحتتيال المخالفة لأحكام القانون الضريبي مبتغين من وراء ذلك ضياع حق الخزينة العامة في اقتضاء دين الضريبة المفروضة عليهم.¹

عندما يقدم المكلف على مخالفة الأحكام القانونية، يسلك طرائق الغش والاحتتيال مرتكبا بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون، ومن أمثلة التهرب الغير مشروع:²

- عدم تقديم المكلف تصريحات على النشاط الخاضع للضريبة ومعتمدا في ذلك على عدم وجود مقر لنشاطه، أو يعمد إلى نقل نشاطه من جهة إلى أخرى، ويتحقق هذا الأمر بسبب ضعف الوسائل التي تتبعها الدوائر المالية في حق المكلفين، وفي مثل هذه الحالة يكون التهرب شبه تام.

- عندما يخفي المكلف السلع المستوردة بطرق غير قانونية (سلع مهربة) عن أعين الدوائر المالية، وبالتالي فان تقديم تصريح ضريبي لا يتضمن مبيعات وأرباح هذه السلع، أو أن يلجأ المستورد إلى الحصول على فواتير ومستندات من البلد المصدر بأقل من القيمة الحقيقية للبضاعة المستوردة.

- أن يقوم المكلف بتقديم تصريح ضريبي، غير صحيح، بحيث لا يتضمن جميع نشاطاته، أو لا يرفق معه جميع البيانات والوثائق المؤيدة لما هو مسجل ضمن التصريح الضريبي، أو يقوم بإرفاق تصريح ببيانات ووثائق غير صحيحة، وهو يهدف إلى التخلص من دفع الضريبة أو قد لا يدرج بعض إيراداته معتمدا تخفيض قيمة الضريبة المترتبة عليه.

- إن يقدم المكلف تصريحه بشكل صحيح، ثم تبين له أن الإدارة المالية بعد فحص هذا التصريح ستبالغ في تقدير الأرباح إلى درجة كبيرة مما تدفع بالمكلف عند تحقيق الضريبة وقبل تحصيلها إلى التصرف في ممتلكاته بإخفائها أو تهريبها إلى الخارج.

- عدم دفع الضريبة المترتبة على المكلف، وذلك عندما يهرب المكلف خارج البلاد وبالتالي يصعب على السلطات تحصيل الضريبة المترتبة عليه.

المطلب الثالث: أسباب وآثار التهرب الضريبي

يبرر المكلفين بالضريبة تهربهم بعدة أسباب فيعتبرون أن الدولة تسلب أموالهم كما أنهم يشككون في عدم عدالة الضريبة ومختلف الأسباب الأخرى التي يبرر بها المكلف نفسه، ويغضون النظر عن الآثار التي يسببونها في مختلف الجوانب بسبب التهرب من دفع الضرائب.

أولاً: أسباب التهرب الضريبي

بصفة عامة يمكن إرجاع ظاهرة التهرب الضريبي لعدة أسباب منها:

(1) الأسباب النفسية

وتعود إلى ضعف مستوى الوعي الضريبي لدى المكلف واعتقاده أن الضريبة أداة لإفقار الشعوب، ويعود هذا الاعتقاد لأسباب تاريخية.

¹ - مجلة القادسية في القانون والعلوم السياسية، العدد الثاني، المجلد الثاني، العراق كانون الأول 2009، ص 326/327.

² - خالد شحاذ الخطيب، احمد زهير شامية، أسس المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص 216.

وتجدر الإشارة في هذا الصدد أن الإستعمار الفرنسي بغرض نزع ملكية الفلاحين الجزائريين قام بفرض ضرائب جديدة كالضرائب البلدية والرسوم على المساكن، ورسوم على الكلاب، وعلى الإيجارات ورسومًا على الأسواق. وقد فرض القانون الفرنسي دفع الضريبة بالعملة الفرنسية، وهكذا كان الفلاحون ملزمون ببيع جزء من إنتاجهم بالعملة المحلية وبعد ذلك تبديلها بالعملة الفرنسية مما زاد إفقار الطبقات ولجئها إلى بيع الأراضي للفرنسيين للحصول على العملة، ولمواجهة عبء الضرائب المفروض عليهم.¹

(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 المكفون، ليتخلصوا من دفع الضريبة، وربما مرجع ذلك إلى عدم دقة التشريعات الضريبية التي غالبًا ما تصدر في البلدان النامية بصورة سريعة تصاغ من قبل أشخاص غير أكفاء وكذلك عدم اشتراك العاملين في حقل التطبيق في إعداد مشروعات القوانين المالية. وتعقيد التشريع الضريبي عامل مهم أيضا في التهرب الضريبي كالإعفاءات والتخفيضات والإضافات التي يتضمنها التشريع الضريبي والتي تخلق مشكلات للدوائر المالية وتزيد من احتمال التهرب.²

(3) الأسباب الإدارية

وتنشأ عن تعقد إجراءات التكاليف والجبائية، وعن صعوبة التطبيق، وعدم المساواة في المعاملة بين المكلفين. فعندما تكون الإجراءات معقدة ترهق كاهل المكلف فانه يشعر بوطأة الضريبة ويحاول التهرب منها. وكذلك الأمر عندما يصعب تقدير مطرح الضريبة مثلا، فتقدر بشكل جزافي. كما يحاول المكلف التهرب إذا أساءت الإدارة التصرف في تطبيق الضريبة، وعاملة المكلفين معاملة مختلفة، مما يشعرهم بالظلم ويضعف الثقة بعدالة الضريبة التي قصدتها المشرع في الأصل عندما وضع القانون.³

وتعود هذه الأسباب إلى:

- العدد الهائل للمكلفين الخاضعين للضريبة والملفات المعروضة للدراسة.
- نقص عدد الموظفين ونقص كفاءتهم المهنية، مما يترتب عليه صعوبة الحصر الدقيق للمكلفين وللاوعية الضريبية.
- ضآلة المرتبات وغياب المكافآت المحفزة مما يجعل الموظفين المتواطئون مع المكلفين لمساعدتهم على التهرب مقابل رشاوي.⁴

(4) الأسباب الاقتصادية

وهنا مستوى المعيشة والوضع الاقتصادي العام يفرض دورا بالالتزام بالضريبة، فالوضع الاقتصادي الجيد ووفرة رؤوس الأموال تؤدي إلى عدم التهرب الضريبي والعكس صحيح.⁵ إن فترات الكساد و الأزمات التي

¹ - حميد بوزيدة، حياة المؤسسة، مرجع سبق ذكره، ص 42-43.

² - خالد شحاد الخطيب، احمد زهير شامية، مرجع سبق ذكره، ص 217.

³ - عصام بشور، المالية العامة و التشريع المالي، منشورات جامعة دمشق، ط7، 1996، ص 327 .

⁴ - حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 43-44.

⁵ - احمد عبد السميع علام، مرجع سبق ذكره، ص 177.

يشهدها البلد، تعمل على انتشار التهرب الضريبي وزيادته بسبب قلة النقود وانخفاض دخول المكلفين وتدهور القدرة الشرائية للأفراد، و بالتالي زيادة حساسيتهم لارتفاع الأسعار، مما يصعب على المنتجين تقبل عبء الضريبة، لذا يدفعهم لتهرب الضريبي، باستعمال مختلف الطرق المتاحة، بينما في فترات الرخاء والانتعاش الاقتصادي يقل ميل المكلفين للتهرب الضريبي بسبب كثرة النقود و ارتفاع الدخل و تحسن القدرة الشرائية للأفراد، مما يسمح للمنتجين نقل عبء الضريبة إلى المستهلكين، طريق رفع أسعار منتجاتهم لذا يكون الدافع النفسي للتهرب لدى المكلف منخفضاً.¹

ثانياً: آثار التهرب الضريبي

إن التهرب الضريبي بأنواعه المختلفة المشروعة وغير مشروعة، يترتب عنه آثارا اقتصادية، اجتماعية ونفسية، مالية في المجتمع.

(1) الآثار الاقتصادية للتهرب

إن للضريبة دور اقتصادي هام كونها منظم وأداة للتدخل الاقتصادي للدولة، لذلك فإن التملص من هذه الضريبة له انعكاسات سلبية على اقتصاد الدولة من عدة جوانب حيث يؤدي التهرب الضريبي إلى الإخلال بقواعد المنافسة، وتصبح المؤسسات المتهربة أفضل من تلك التي تؤدي واجباتها الضريبية، حيث تكون لها إمكانيات تمويلية هائلة تسمح لها بتحسين جهازها الإنتاجي وتقوية مكانتها في السوق، كما يضر التهرب الضريبي بإنتاجية المؤسسة بحيث يعمل ذلك التهرب إلى توجيه عناصر الإنتاج إلى الأنشطة التي يسهل فيها التهرب حتى ولو كانت هذه الأنشطة ذات إنتاجية ضعيفة، وهذا على حساب المشروعات الأكثر كفاءة، أما بالنسبة للاستثمار فإن نقص إيرادات الدولة بسبب التهرب الضريبي لا يسمح بتكوين ادخار عام، لذلك يحد من مقدرة الدولة على القيام بالمشاريع الاستثمارية التي تقتضيها التنمية، ويساهم التهرب الضريبي في توجيه الاقتصاد الوطني نحو إرساء اقتصاد غير رسمي والذي يحدث مشاكل عديدة تعرقل السير والنمو الحسن للاقتصاد الوطني.²

تتمثل هذه الآثار في أنقاس حصيلة الخزينة العامة من الموارد المالية، الأمر الذي يجعل الدولة عاجزة عن القيام بواجباتها الأساسية تجاه مواطنيها على الوجه الأكمل.³ من الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي هو أن هذه الظاهرة تحدث اعوجاجا بالنسبة للاقتصاد الوطني وتتمثل فيما يلي:⁴

- ارتفاع معدلات الضرائب وأسعارها؛

- إعاقة المنافسة الاقتصادية؛

- إعاقة التقدم الاقتصادي؛

¹ - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب، مرجع سبق ذكره، ص 294 .

² - بالواضح الجبلاني، التهرب الضريبي بين فعالية آليات الرقابة و استراتيجيات المكافحة، مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه جامعة محمد بوالصياف المسيلة، 2015/2014، ص 168 .

³ - خالد شحاد الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 223.

⁴ - حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 50.

- التوجيه الوهمي للتوجه الاقتصادي؛

- ظهور أزمة رؤوس الأموال.

(2) الآثار الاجتماعية والنفسية

إن ظاهرة التهرب الضريبي تقضي على أهم مبدأ من مبادئ الضريبة ألا وهو مبدأ العدالة فالعبء الضريبي يتحمله المكلف النزيه وبذلك ترسو قواعد الخداع و اللامساواة بين طبقات المجتمع الواحد وتبدو آثاره واضحة أكثر على المستوى السيكولوجي، فهذه الظاهرة تعمل على:¹

- تثبيت وتعميق الفوارق الاجتماعية؛

- تدهور عامل الصدق والثقة في المعاملات؛

- تدهور الحس الجبائي لدى المكلفين؛

- تنامي ظاهرة الفقر؛

- قلة ميل الأفراد نحو العمل والجد وخلق الثروات؛

- اهتزاز الكيان الاجتماعي وضع التضامن الوطني.

(3) الآثار المالية للتهرب

تعتبر الضريبة إحدى أدوات التمويل الأساسية لتغطية نفقات الميزانية بشقيها التسييري والتجهيزي، فهي أهم مورد يمول الخزينة العامة للدولة وعليه يؤدي التهرب الضريبي إلى الإضرار بها بحيث يفوت عليها جزءا هاما من الموارد المالية، ويترتب على ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل.²

¹ - قرواط حسينة، مرجع سبق ذكره، ص 102.

² - احمد بساس، اثر المراقبة الجبائية على التهرب الضريبي في ظل الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة عمار تليجي الاغواط، 2013/2014، ص 83.

المبحث الثاني: الإطار النظري والقانوني للرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الوسائل لمكافحة التصرفات السلبية من جانب المكلفين ويتوقف نجاح العملية عموماً على الوسائل المادية والكفاءات البشرية في الميدان المحاسبي والقانوني التي تمكنها من إكتشاف أي تلاعب من جانب المكلفين في الوقت المناسب وبالسرية المطلوبة مع تطبيق العقوبات اللازمة.

المطلب الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية

لتحديد المفاهيم يجب التطرق لمفهوم الرقابة بشكل عام، ومفهوم الرقابة الجبائية بشكل خاص.

أولاً: مفهوم الرقابة والرقابة الجبائية

1) تعريف الرقابة

التعريف الأول: عرفها الاقتصادي فايول على أنها تقوم على التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفق الخطة المرسومة والتعليمات الصارمة والقواعد المقررة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها.¹

التعريف الثاني: تعرف الرقابة على انها مجموعة تقنيات تستعمل في جميع الميادين وتقوم بتسهيل وتحسين وأخذ القرارات للتعرف على الأخطاء من خلال:

- تصحيح الأخطاء والسهو وعدم المطابقة المحاسبية.

- إكتشاف التلاعبات و الإختلاسات ومعالجتها وكذلك وضع المعايير وتقييم الأداء.²

2) تعريف الرقابة الجبائية

لا يختلف مفهوم الرقابة الجبائية عن تعريف الرقابة في نطاقها الواسع لأنها تعتبر الوسيلة الأكثر فعالية للكشف عن مواقع التهرب الضريبي ولها عدة مفاهيم نذكر:

التعريف الأول: عرفتها المديرية العامة للضرائب على أنها الوسيلة الضرورية لضمان المساواة بين الأفراد في دفع الضريبة وتشكل شرطاً من الشروط الأساسية والفعالة لتحقيق منافسة شريفة وعادلة بين المؤسسات.³

التعريف الثاني: الرقابة الجبائية هي مجموعة الإجراءات التي تقوم بها الأجهزة المكلفة بالرقابة للتأكد من صحة ومصداقية التصريحات والمعلومات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، في إطار قوانين تهدف إلى التقليل من التهرب الضريبي وكل التجاوزات الجبائية المهددة لاستقرار وتنمية الاقتصاد الوطني.⁴

¹ - محمد القاسم القزويني، مهدي حسين زوييف، **المفاهيم الحديثة للرقابة**، دار النهضة العربية، القاهرة، 1993، ص 25.

² - بن اعمار منصور، **إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية**، دار هومه لطباعة والنشر، الجزائر، 2011، ص 12-13.

³ - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المديرية العامة للضرائب، **ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة لسنة 2006**، ص 05.

⁴ - سهام كردودي، **المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية**، ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر "بسكرة"، الجزائر، 2008_2009، ص90.

ثانيا: أهداف وأسباب الرقابة الجبائية**1) 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:

أ- الهدف القانوني

يتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصريحات المالية للمكلفين مع القوانين والأنظمة، لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحققاتهم الجبائية.

ب- الهدف الإداري

أن تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية والأداء ويمكن تحديدها في النقاط التالية:

- تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه إلى أوجه النقص والخلل والتشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية.
- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم آثارها وبالتالي إتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك.
- تسمح علمية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل نسبة الغش والتهرب الضريبي.¹

ج- الهدف المالي والاقتصادي

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

د- الهدف الاجتماعي

يتمثل في أهم النقاط التالية:

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

¹ -نوي نجا، **فعالية الرقابة الجبائية الجزائرية**، رسالة ماجستير في علوم التسيير، فرع مالية و نقود جامعة الجزائر، 2004، ص36.

² - حجلة عبد الغني، **تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي**، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية الفترة 2000-2010، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد ومالية دولية جامعة المدية، 2012، ص 85-86.

2) أسباب الرقابة الجبائية

هناك سببين رئيسيين لقيام الرقابة الجبائية في الجزائر والذي يمكن تلخيصها فيما يلي:¹

أ- كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية

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

ب- كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي

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

ثالثا: مصادر الرقابة الجبائية

يمكن تقسيمها الى مصادر داخلية و مصادر دولية.

1) المصادر الداخلية²**أ- الدستور**

عرفت الجزائر أربعة دساتير، كان آخرها دستور سنة 1996، الذي وضع بعض المبادئ في المساواة أمام الضريبة، وقد يعتبر المجلس الدستوري هو الضامن لدولة القانون والحامي لحرية وحقوق كل المواطنين وهو سيتدخل على مستويين:

يراقب ما مدى احترام المشرع للقواعد الدستورية، ومراقبة مدى دستورية هذه القوانين، وهذا من جهة، ومدى تناسب العقوبات المسلطة على المكلف بالضريبة مع حجم المخالفات في المادة الضريبية، ومن المفروض أن يقوم المجلس الدستوري بتوجيه اللوم إلى أحكام القوانين المالية التي لا تصب في فائدة الخزينة العمومية ففي فرنسا مثلا فان القانون العضوي 2009-1963 المؤرخ في 10 ديسمبر 2009 أعطى الحق للمكلف بالضريبة بمراسلة المجلس الدستوري كتابيا حول مطابقة القانون مع حقوقه وحرياته المضمونة دستوريا ويمكن لهذا المكلف أن يقيم دعوة قضائية ضد المجلس الدستوري أمام الهيئة القضائية التي يمكن لها بدورها أن تأمر المجلس الدستوري بالإجابة كتابيا على هذه النصوص مخالفة للدستور فيمكن له أن يلغيها.

¹ - الياس قلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص20.

² - بن غماري ميلود، الرقابة الجبائية كوسيلة لحماية أموال الخزينة العمومية، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم الإنسانية كلية الحقوق، جامعة اوبكر بلقايد -تلمسان، 2017-2018، ص 165.

ب- القانون

هو مجمل النصوص القانونية الموجودة في قانون الضرائب المباشرة والغير المباشرة، قانون الطابع، قانون التسجيل، قانون الإجراءات الجبائية.

ج- الاجتهادات القضائية

أن القاضي الجبائي الذي يفصل في المادة الجبائية له قدرة فنية في تفسير بعض النصوص القانونية في حالة النزاع الضريبي، ومجموع الاجتهادات القضائية الأكثر شيوعا تتبع خاصة من أحكام مجلس الدولة باعتباره هيئة قضائية تنظر في المنازعة التي يكون أحد أطرافها، إدارة الضرائب، وحتى القاضي الجزائي يمكن أن يكون له دور منشئ بمناسبة الفصل في النزاع الضريبي ذو الطابع الجزائي.

د- الفقه الإداري

يمكن للإدارة الجبائية تفسير القوانين الجبائية عن طريق التعليقات المكتوبة التي تستوجب أن تكون طبقا للقانون مثل التعليمات الداخلية، المنشورات الإدارية، الإجابات الوزارية لمختلف الأسئلة المقدمة عن طريق نواب المجلس الوطني الشعبي، كذلك مجموعة النصوص الموجودة في ميثاق المكلف بالضريبة.

(2) المصادر الدولية.

لا يمكن إهمال الجانب الدولي فيما يخص النصوص الدولية التي تهدف إلى تعزيز التعاون بين الدولة لمحاربة الاحتيال الضريبي، فالمظهر الدولي يمكن أن يقدم ضمانات إضافية للمكلف بالضريبة.

أ- الاتفاقيات الدولية

إن كتاب الإجراءات الجبائية يأخذ بعين الاعتبار تطور التشريع الدولي والاتفاقيات بين الدول، وذلك من خلال تبادل المعلومات فيما يخص المكلفين بالضريبة وهذا بمناسبة إبرام العقود التجارية الدولية حتى لا يخضع المكلف للازدواج الضريبي.

ب- الاتفاقية الأوروبية لحماية حقوق الإنسان والحريات الأساسية

وهي معاهدة دولية تأخذ بعين الاعتبار في إعداد نصوص قانونية متعلقة بالجبائية في الدول الأوروبية.

ج- اتفاقية الضرائب الدولية

عادة ما تقوم حول الدول بإبرام معاهدات فيما بينها في المجال الضريبي وذلك لتحفيز الاستثمار ما بين مواطني دولتين وذلك نظرا للتعاملات التجارية التي تتم ما بين الطرفين وتهدف هذه المعاهدات خاصة إلى مكافحة الازدواج الضريبي والحد من الغش والتهرب الضريبي.

المطلب الثاني: الإطار القانوني لرقابة الجبائية

لقد وضع المشرع الجزائري إطار قانوني اوجب من خلاله كل المحققين الجبائيين بإتباع إجراءات معينة وهذا بهدف حماية الخزينة العمومية من كل التلاعبات والتجاوزات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة ويتضمن هذا الإطار الجوانب التالية:

أولاً: حق الاطلاع

يحق لمصالح الرقابة الجبائية حق الاطلاع من خلال طلب المعلومات من الإدارات المعنية ومصالح الضمان الاجتماعي والمؤسسات الخاصة والبنوك وذلك من غير المساس بالسر المهني لهذه المؤسسات ويمكن اعتبار حق الاطلاع انه أداة مساعدة في الرقابة والتي تستعملها مسبقا لإجراء رقابة لتكملة المعلومات المتعلقة بالتحقيق، ويسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والسجلات المحاسبية والأوراق الملحقة للسنة المالية.¹

(1) الإدارة العمومية

طبقا للمادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية والتي تنص على انه: لا يمكن بأي حال من الأحوال لإدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاصة وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة والولايات والبلديات وكذلك كل المؤسسات أو الهيئات، أيا كان نوعها والخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية، أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة الذين يطلبون الاطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها.²

(2) السلطة القضائية

لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض يفوضه هذا الأخير، يجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل وأن يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة بحيث تيرر بها المعاينة.³

(3) الهيئات المالية

يحق الإدارة الجبائية أن تمارس حقها في الاطلاع على مستوى الهيئات المالية كالبنوك والضمان الاجتماعي، بحيث يمكن لأعوان المحققين الاطلاع على كل الدفاتر أثناء أدائهم لمهامهم والوثائق الملحقة ومستندات الإجراءات والنفقات التي ينص على مسكها القانون التجاري، وبذلك يمكن لمصالح الإدارة الجبائية حق الاطلاع على كشوفات وحسابات المؤسسات والأشخاص الموجودة لدى البنك ولا يجوز للبنوك الاعتراض على ذلك بحجة السر المهني.⁴

¹ - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة لضرائب، قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2020، المادة 45، ص 21.

² - المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 21.

³ - المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره ص 16.

⁴ - المادة 51 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 22.

4) المؤسسات الخاصة

يتعين على جميع المتصرفين في الأموال وغيرهم من التجار الذين تتمثل مهنتهم في دفع إجراءات عن قيم منقولة، وكذا جميع التجار وجميع الشركات أيا كان غرضها والخاضعة لحق إطلاع التسجيل، أن يقدموا عند كل طلب إلى أعوان الضرائب الذين هم الأقل في رتبة مراقب الدفاتر التي تنص على مسكها القانون التجاري، فعلى المؤسسات مهما كان نوعها تجارية أو صناعية أو خدماتية تدفع أجور أو أتعاب أو أن تقدم الوثائق المحاسبية والجبائية المستعملة لأعوان التحقيق عندما يطلبونها.¹

ثانيا: حق الرقابة

تنص المادة 1-18 تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق الرسم أو إتاوة.

كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها.²

ثالثا: حق إستدراك الخطأ

يمكن إستدراك الإعفاءات الكلية أو الأخطاء المسجلة فتفرض الضريبة من طرف إدارة الضرائب فحق إستدراك الخطأ وسيلة ممنوحة للإدارة في إعادة النظر في اقتطاع الضريبة سواء بتعديله أو إنشاء اقتطاع جديد يحدد الأجل الذي يتقدم فيه عمل الإدارة ب 4 سنوات إلا في حالة وجود مناورات تدليسية وهذا بالنسبة لما يلي:

- تأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها؛

- القيام بأعمال الرقابة؛

- قمع المخالفات والتنظيمات ذات الطابع الجبائي.³

كل إغفال أو خطأ أو نقص في الضريبة يتم اكتشافه إثر التحقيق مهما كانت طبيعته، يمكن دون المساس بالأجل المحدد تسويته قبل انقضاء السنة الأولى التي تلي سنة تبليغ اقتراح الدفع في الضريبة بالسنة المالية القادمة.⁴

رابعا: حق المعاينة

هو حق الممنوح لإدارة الضرائب "عندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية يمكن لإدارة الجبائية أن ترخص لأعوانها الذين لهم على الأقل رتبة مفتش والمؤهلين قانونا للقيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات

¹ - المادة 53 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 23.

² - المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 8.

³ - المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 19.

⁴ - المادة 40 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 20.

قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تيرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة".¹

المطلب الثالث: واجبات المكلفين والضمانات الممنوحة لهم

أولاً: واجبات المكلفين بالضريبة

يخضع المكلفين إلى مجموعة الواجبات تتمثل في:

1) واجبات ذات طابع محاسبي

حددت هذه الإلتزامات في القانون التجاري بالمواد 09،10 و 11 التي تتمثل في:

أ- مسك دفتر اليومية

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

ويكون هذا الدفتر مرقم وموقف من طرف القاضي التجاري ويجب أن يقدم هذا الدفتر كما طلبته المصلحة الجبائية ويكون مبني على تسجيل العمليات المادية للمؤسسة بتاريخ متتابعة يوما بعد يوم مع إجمالي نتائج العمليات.

ب- مسك دفتر الجرد

إن إلزامية مسك دفتر الجرد محددة أيضا في القانون التجاري والذي ينص على ما يلي: "يمسك دفتر الجرد ودفتر اليومية حسب التاريخ بدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل على الهامش".³

ج- حفظ دفاتر المحاسبة وسندات المراسلة

لقد نص المشرع الجزائري على ضرورة ما يلي: يجب أن تحفظ الدفاتر والمستندات المشار إليها في المادتين 09 و 10 لمدة (10) سنوات، كما يجب أن ترتب وتحفظ المراسلات الواردة ونسخ الرسائل الموجهة طيلة نفس المدة.⁴

2) واجبات ذات طابع جبائي

أ- التصريح بالوجود

يجب على المكلف بالضريبة أن يقدم التصريح بالوجود إلى مفتشية الضرائب التابع لها إقليميا وذلك في آجال ثلاثين (30) يوما من بداية النشاط مطابقا للنموذج الذي تقدمه الإدارة الجبائية، لأن هذا التصريح له أهمية كبيرة لكونه يعطي للإدارة الجبائية معلومات كافية عن ميلاد المكلف بالضريبة الجديد.⁵

¹ - المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 16.

² - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رئاسة الجمهورية، الامانة العامة للحكومة، القانون التجاري لسنة 2007، المادة 09، ص 4.

³ - المادة 11 من القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، ص 4.

⁴ - المادة 12 من القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، ص 5.

⁵ - المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 43.

ب- التصريح السنوي

يجب على كل مكلف بالضريبة تقديم الميزانية الجبائية وملاحقها المرفقة، مع التصريح بالمدخل والأرباح السنوية المحققة، ليستخرج الوعاء الخاضع للضريبة وهذا قبل بداية شهر ماي للسنة الموالية من الدورة المقفلة المعنية بالتصريح.¹

ج- التصريح والتسديد الشهري أو الثلاثي للضرائب والرسوم المستحقة

على كل مكلف أن يقدم قبل (20) يوم من كل شهر إلى قبضة الضرائب المختصة إقليميا تصريح نموذج 50 ج مع تسديد مختلف المستحقات الضريبية المتعلقة بالعمليات المنجزة خلال الشهر المنصرم مثل الرسم على النشاط المهني، اقتطاعات الضرائب على الأجور، الرسم على القيمة المضافة، تسبيقات الضرائب على الأرباح... الخ.

د- التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط

في حالة التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي للمكلفين عن نشاطاتهم وجب عليهم في أجل ثلاثون (30) يوما على الأكثر إكتتاب تصريح بذلك يعلم فيه مفتش الضرائب التابع له إقليميا عن تاريخ توقف النشاط وكذا أسماء وألقاب وعناوين المتنازلين عن نشاط الشركة.²

ثانيا: الضمانات الممنوحة للمكلفين

يحتاج المكلف إلى ضمانات تحميه من تعسف الإدارة الضريبية، عند قيامها بمهمة التحقيق وبالتالي إحداث توازن بين الالتزامات المفروضة على المكلف والحقوق التي للإدارة الضريبية، كما يجب على الأعوان المحققين إحترام هذه الضمانات، أما في حالة الإخلال بها فإنه يؤدي إلى بطلان إجراء التحقيق وتعدد أشكال هذه الضمانات كما يلي:

(1) الإشعار بالتحقيق

لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبتها على أن يستفيد من أجل أدنى للتخصير، مدته عشر (10) أيام، ابتداء من تاريخ إستلام هذا الإشعار.

¹ - المادة 151 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 36.

² - المادة 195 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 46.

(2) تحديد مدة التحقيق

لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من ثلاثة (03) أشهر فيما يخص:

- مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها؛
- كل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها لا يتجاوز 2.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها؛

يمدد هذا الأجل إلى ستة (06) أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه إذا كان رقم أعمالها السنوية أي فوق على التوالي 5.000.000 دج و 10.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها؛ يجب أن لا يتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى تسعة (09) أشهر.¹

(3) عدم إجراء تحقيق جديد

عندما يتم الانتهاء من إجراء تحقيق لا يجوز للإدارة الجبائية بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد خاص بنفس الفترة ونفس الضرائب، إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد استعمل أساليب تدليسية؛

(4) إجراءات تتعلق بإجراءات التقويم

عندما يكون العون المحقق قد حدد أسس فرض الضريبة أثر التحقيق يتعين على الإدارة أن تعلم المكلف بنتائج التحقيق وذلك عن طريق رسالة مضمونة مع إشعار بالإستلام ويجب أن يكون الإشعار بإعادة التقويم مفصلا بقدر كاف ومعللا بطريقة تسمح للمكلف بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو تبليغ قبوله وذلك في أجل أربعين (40) يوما وقبل انقضاء أجل الرد يجب على المحقق أن يعطي كل الشروحات الشفهية المفيدة للمكلف حول مضمون الإشعار إن ما طلب هذا الأخير ذلك.²

(5) إمكانية الطعن في نتائج التحقيق

لمعالجة مختلف الخلافات بين الإدارة الضريبية والمكلف حول نتائج التحقيق منح المشرع إمكانية الطعن فيها، وذلك بتقديم شكايات لدى الجهات المعنية ابتداء من المفتش رئيس قسم الضرائب بالولاية ثم لجان الطعن المختلفة ثم الغرفة الإدارية لدى المجلس القضائي.³

¹ - المادة 20 الفقرة 5 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص ص 10،11.

² - المادة 20 الفقرة 6 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 11.

³ - ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 44.

(6) السر المهني

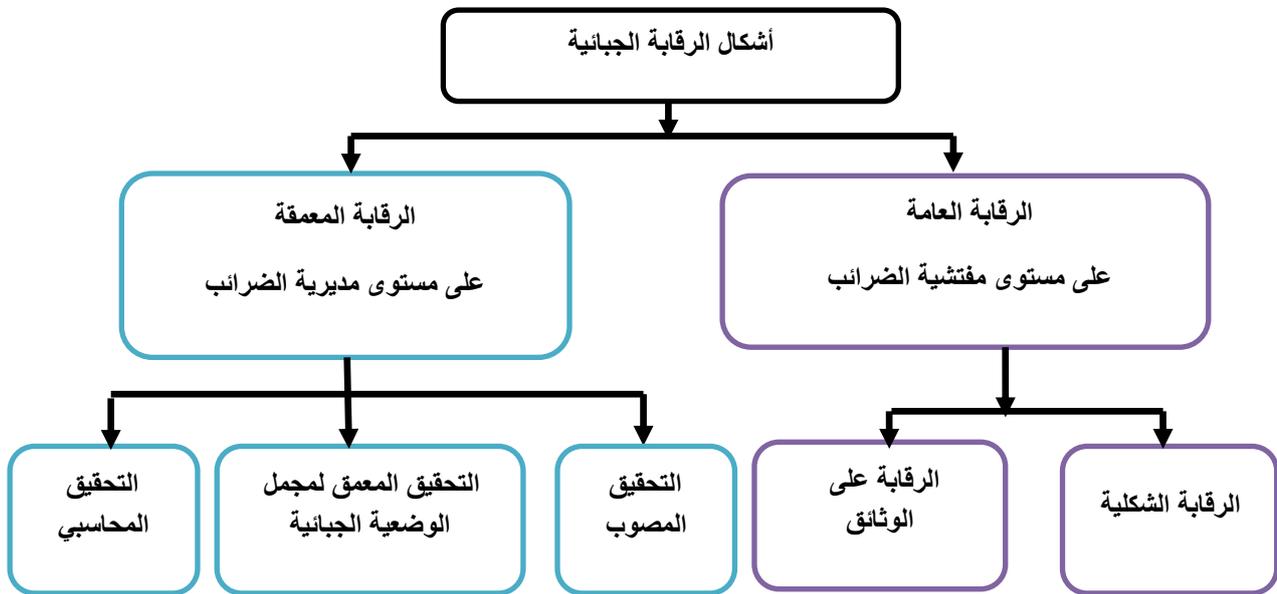
يلزم بالسر المهني بمقتضى المادة 301 من قانون العقوبات يتعرض للعقوبات كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته أو التحصيل في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم المنصوص عليها في التشريع الجزائري الجبائي المعمول به فعلى جميع الأعوان الإلتزام بالسرية المهنية في أداء واجبهم.¹

¹ - المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 25.

المبحث الثالث: أشكال الرقابة الجبائية

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

– الشكل رقم (01) : أشكال الرقابة الجبائية .



المصدر: من إعداد الطالبان.

المطلب الأول: الرقابة العامة (الداخلية)

يقصد بها الرقابة التي تتم من طرف أعوان الإدارة الجبائية في المكتب، بناء على الوثائق التي في حوزتهم، ومفتشية الضرائب هي المصلحة المكلفة بالقيام بهذا النوع من الرقابة دوريا ولأهداف مسطرة مسبقا وتكون رقابة شكلية أو رقابة على الوثائق.

أولاً: الرقابة الشكلية

وتبدأ هذه الرقابة منذ استلام المصالح المعنية للتصريحات الجبائية المودعة من طرف المكلفين، وتتم مراقبتها بطريقة منتظمة وغير انتقائية وذلك عن طريق الفحص الشكلي للعناصر المصرح بها وتسوية الأخطاء أن وجدت وتتم أيضا عن طريق إجراء مقارنة بين المعلومات المدونة في التصريحات " G50A " و " G50 " (الملحق رقم 01)، وتلك المذكورة في التصريح السنوي، مع المعلومات التي تحصلت عليها

الإدارة الجبائية من كشوفات الربط و بطاقات المعلومات و قائمة الزبائن التي تمتلكها، وتهدف إلى تصحيح الأخطاء الملحوظة في التصريحات، و ذلك وفقا للإجراءات التالية:¹

(1) المكلف

يجب أن يحتوي كل مكلف جبائي على نسخة من الوثائق والمستندات التالية السجل التجاري، بطاقة إثبات الهوية، شهادة الإقامة، شهادة التصريح بالوجود، البطاقة الإحصائية؛

(2) النشاط

يجب توفر بطاقة التعريف الجبائي، والتصريحات الشهرية والثلاثية الخاصة بمجموع الضرائب وملخصات أرقام الأعمال لكل سنة؛

(3) الأخطاء المادية

التأكد من أن التصريحات الشهرية والثلاثية في أجالها المحددة، كما يتم أيضا التأكد من أن العمليات الحسابية المدونة في التصريحات لا يوجد فيها أخطاء.

ثانيا: الرقابة على الوثائق

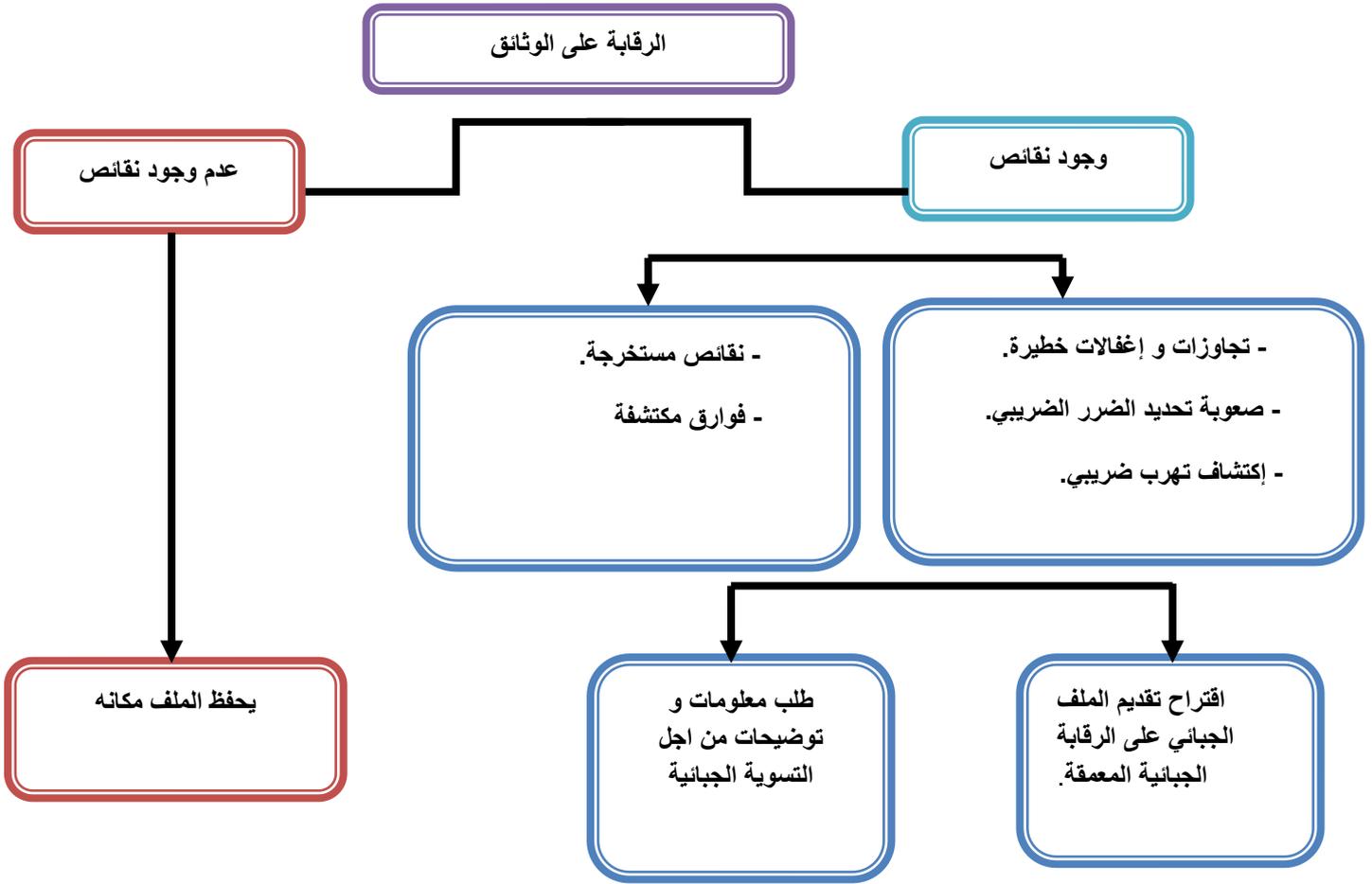
هي ثاني إجراء تقوم به الإدارة الجبائية بعد الرقابة الشكلية، بعكس الرقابة الشكلية فإن الرقابة على الوثائق يجب أن تكون شاملة وهذا ما يتطلب الفحص لجميع عناصر التصريح الجبائي، فيتجلى دورها في مجموعة من العمليات والفحوصات الدقيقة التي تتم على مستوى المكتب، فتقوم الإدارة الجبائية بمقارنة المعلومات المصرح بها بالمستندات الملحقة بالتصريح و كذا جميع المعلومات والبيانات التي هي في حوزة الإدارة الجبائية، ويمكن للمحقق طلب تبريرات أو توضيحات من المكلف إذا لزم الأمر وترتكز أهداف الرقابة على الوثائق على:²

- قيام مصلحة التحقيق بإجراء فحص دقيق وشامل لجميع التصريحات المكتتبه والمقدمة من طرف المكلفين بالضريبة؛
- طلب معلومات إضافية من المكلف بالضريبة؛
- التأكد من المعدلات الضريبية في كل نشاط؛

¹ - بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق جامعة الجزائر 1، 2013/2014، ص 11.

² - سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفييد للنشر و التوزيع، الجزائر 2011، ص 51 .

الشكل رقم (02): الرقابة على الوثائق .



المصدر : من إعداد الطالبتان.

المطلب الثاني: الرقابة الخارجية المعمقة

تتمثل هذه الرقابة في جملة الإجراءات التي يقوم بها المراقبين الجبائيين من خلال التدخلات المباشرة للأماكن التي يزاول فيها المكلفون نشاطهم من أجل التأكد من صحة ومطابقة ما صرح به المكلفون مع ما هو موجود على أرض الواقع، وذلك من خلال الفحص الميداني للدفاتر المحاسبية وجميع الوثائق الملحقة ومحاولة الكشف عن احتمالات التهرب. وتتم من خلال ثلاثة إجراءات وهي:

أولاً: التحقيق في المحاسبة (vc)

التحقيق في المحاسبة هو مجموعه العمليات التي يستهدف منها مراقبه تصريحات الجبائيه المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته (مهما كانت طريقه حفظها حتى ولو كانت بطريقه معلوماتية إلا الدفاتر التجارية الواجبة قانوناً) والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفه مدى مصداقيتها.

لا يهدف التحقيق المحاسبي إلى مراقبه الوضعية الجبائية للمؤسسة خلال السنوات المحقق فيها فحسب. بل يسمح كذلك إطلاع هذه الأخيرة على واجباتها الجبائية. أثناء التحقيق المحاسبي، يطلع عون الإدارة

الجبائية المكلف بالضريبة على مصادر الأخطاء التي وقع فيها والتي قد ترتكب أحيانا على حسابه. في هذه الحالة، يمكنه أن يطلب لاحقا تخفيض الزيارات نتيجة لهذه الأخطاء ويطلع عن كيفية تقديم الطعون اللازمة.¹

(1) - يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها؛

إن التحقيق في المحاسبة هو عبارة عن مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مغلقة؛

يجب 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 قانونا من طرف المصلحة؛

(2) - لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل؛

(3) - تمارس الإدارة حق الرقابة مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات؛

إذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي يمكن أن تشمل المراقبة مجمل المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية؛

يلزم المكلفون بالضريبة المحقق في محاسبتهم، عند مسكهم لمحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، بوضع بطاقة الكتابات المحاسبية تحت تصرف المحققين بناءً على طلب خطي يقدمه المحققين؛

يمكن أن تتم عملية التحقيق إما في عين المكان باستعمال تجهيزات الإعلام الآلي ملك المكلف بالضريبة، أو على مستوى المصلحة، بناءً على طلب صريح من المكلف بالضريبة؛

وفي هذه الحالة، يجب على المكلف بالضريبة أن يضع تحت تصرف الإدارة كل النسخ و الدعائم التي استعملت لتأسيس هذه المحاسبة المعدة بواسطة الإعلام الآلي؛

(4) - لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق و واجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة (10) أيام، ابتداءً من تاريخ إستلام هذا الإشعار؛

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

في حالة إستبدال محققين، يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك؛

¹ - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة لسنة 2014، ص 13.

في حالة حدوث مراقبة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للإستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالاتها، يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات المراقبة؛ لا يمكن البدء في فحص الوثائق المحاسبية من حيث الموضوع إلا بعد مرور أجل التحضير المذكور سابقا؛

5- لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من ثلاثة (03) أشهر، فيما يخص :

- مؤسسات تأدية الخدمات، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها؛

- كل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها؛

يمدد هذا الأجل إلى ستة (6) أشهر، بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5.000.000 دج، و 10.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها؛ يجب ألا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى، تسعة (9) أشهر.¹

ثانيا: التحقيق المصوب في المحاسبة (vp)

التحقيق المصوب هو التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادم أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية. يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في تحقيق المحاسبة.² وسنتطرق له بتفصيل أكثر في المطلب الثالث.

ثالثا: التحقيق المعمق في الوضع الجبائية الشاملة (VASEF)

1- يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشجعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة؛

وفي هذا التحقيق، يتأكد الأعوان المحققون من الإنسجام الحاصل بين المداخل المصروح بها من جهة، و الزمة أو الحالة المالية و العناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي، من جهة أخرى، و هذا حسب المادتين 6 و 98 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة؛

ويمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصي جبائيا، وجود أنشطة أو مداخل متملصة من الضريبة؛

¹ - المادة 20 الفقرة 5، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص ص 10-11 .

² -Guide Pratique du Contribuable , Edition 2015 , Ministère des Finances , **Direction Générale des impôts** P 83.

- (2) - لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلا من طرف أعوان من الإدارة الجبائية لهم رتبة مفتش على الأقل؛
- (3) - لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي، فيما يتعلق بالضريبة على الدخل دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالإستلام، مرفوقاً بميثاق حقوق و واجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية، و منحه أجلاً أدنى للتحضير يقدر ب خمسة عشر (15) يوم، إبتداءً من تاريخ الإستلام؛
- يجب أن يذكر الإشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق وأن يشير صراحة، تحت طائلة بطلان الجراء، أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين خلال عملية المراقبة بمستشار يختاره هو؛
- (4) - تحت طائلة بطلان فرض الضريبة، لا يمكن أن يمتد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة طيلة فترة تفوق سنة واحدة، اعتباراً من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق المنصوص عليه في المقطع 3 أعلاه أو تاريخ تسليمه، إلى غاية تاريخ الإشعار بإعادة التقييم؛
- وتمدد هذه الفترة بأجل يمنح، عند الإقتضاء، المكلف بالضريبة و بناء على طلب هذا الأخير للرد على طلبات التوضيح أو تبرير الأرصدة و مداخل الأرصدة من الخارج؛
- كما تمدد هذه الفترة بالثلاثين (30) يوماً، المنصوص عليها في المادة 19، بالآجال الضرورية للإدارة بغية الحصول على كشوفات الحساب عندما لا يستطيع المكلف بالضريبة تقديمها في أجل ثلاثين (30) يوماً إبتداءً من تاريخ طلب الإدارة وللحصول على المعلومة المطلوبة من طرف السلطات الأجنبية عندما يتوفر المكلف بالضريبة على مداخل في الخارج المتحصل عليها في الخارج؛
- تتمدد المدة المذكورة في المقطع الثالث أعلاه إلى سنتين (02) في حالة إكتشاف نشاط خفي؛
- (5) - عندما يكون العون المحقق قد حدد أسس فرض الضريبة على أثر تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي، بالنسبة للضريبة على الدخل، بتعيين على الإدارة، في هذه الحالة، أن تعلم المكلف بالضريبة بالنتائج و ذلك حتى في غياب إعادة التقييم، برسالة مضمونة مع إشعار بالاستلام، ضمن الشروط المنصوص عليها في المادة 20-6، يمكن أن يسلم الإشعار بالتقييم للمكلف بالضريبة مقابل إشعار بالإستلام؛
- يجب أن يكون الإشعار بإعادة تقييم مفصل بقدر كاف و معللاً، كما يتعين أيضاً إعادة الأخذ بأحكام المواد التي تتأسس بموجبها إعادة تقييم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة و تقديم ملاحظاته أو إعلام قبوله بها؛
- يتمتع المكلف بالضريبة بأجل أربعين (40) يوماً لتبليغ ملاحظاتهم أو قبوله و يكون عدم الرد خلال هذا الأجل بمثابة قبول ضمنى؛

وقبل إنقضاء أجل الرد يجب على العون المحقق أن يمد المكلف بالضريبة بكل تفسيرات الشفوية المفيدة حول مضمون التبليغ إذا طلب هذا الأخير ذلك كما يمكنه بعد الرد الإستماع إلى المكلف بالضريبة، إذا كان سماعه مجديا أو إذا طلب هذا الأخير إعطاء تفسيرات تكميلية؛

يجب أن يبلغ المكلف بالضريبة الذي تم التحقيق معه في إطار الإشعار بالتقويم أن لديه إمكانية أن يطلب في رده التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو بالقانون، حسب الحالة، من المدير الولائي للضرائب أو رئيس مصلحة البحث والتدقيق والمراجعات؛

يجب أن يوضح الإستدعاء المكتوب التاريخ والساعة ويرسل إلى المكلف بالضريبة الذي تم التحقيق معه لإستدعائه للحضور إلى إجتماع إختتام أشغال التحقيق ويمكن للمكلف بالضريبة الذي حقق معه أن يستعين بمستشار من إختياره؛

في حالة ما إذا رفض العون المحقق ملاحظات المكلف بالضريبة، فإنه يجب عليه إبلاغ هذا الأخير عن طريق مراسلة مفصلة ومبررة وفي حالة ما إذا أظهرت هذه الأخيرة سببا آخر لإعادة التقويم أو الأخذ بعين الإعتبار لعناصر جديدة لم تكن واردة في الإشعار الأصلي، يمنح المكلف بالضريبة أجلا إضافيا قدره أربعون (40) يوما ليرسل ملاحظاته؛

(6)- مع مراعاة أحكام المادة 96، عندما يتم الإنتهاء من إجراء تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدخل، لا يجوز للإدارة الجبائية، بعد ذلك، الشروع في تحقيق جديد أو مراقبة الوثائق خاصة بنفس الفترة و نفس الضريبة، إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد إستعمل أساليب تدليسية.¹

المطلب الثالث: إجراءات التحقيق المصوب (vp) للكشف عن التهرب الضريبي

ظهر هذا النوع من التحقيق لمراقبة ضريبة أو عدة ضرائب لفترة أو جزء منها غير متقدمة، وهذا بسبب النقائص التي شهدتها مختلف التحقيقات الأخرى التي تراقب الفترة المتقدمة فقط، وهذا ما جعل العديد من المكلفين يتحايلون على القانون وبذلك يتهربون من دفع الضرائب المترتبة عليهم.

أولاً: تعريف التحقيق المحاسبي المصوب

استحدث هذا النوع من الرقابة بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2008 (الجريدة الرسمية، 2008) وهذا من أجل تقوية جهاز الرقابة الجبائية؛ فالتحقيق المصوب حسب المادة 22 لقانون المالية التكميلي لسنة 2008 هو تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية؛ يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في تحقيق المحاسبة.²

¹ - المادة 21، من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 13-14.

² - د.خدي صيرينة، جنينة عمر، الرقابة الجبائية بين هدفين مكافحة التهرب الجبائي وتنمية الإيرادات الجبائية، مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، المجلد 12، العدد 02، سنة 2019، جامعة العربي التبسي، تبسة الجزائر، ص 325.

و قد نص قانون الإجراءات الجبائية في المادة 20 على مختلف الجوانب المتعلقة بالتحقيق المحاسبي المصوب و هي كالتالي:

(1)- يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في المحاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدت أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية؛

ويتم كذلك التحقيق عندما تشك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى التجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية؛

أثناء هذا التحقيق، يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق، تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق الضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق؛ لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق؛ بأي حال من الأحوال، فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة؛

(2)- يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد، باستثناء النقاط المذكورة في الفقرتين 4 و 5 المطبقة في التحقيق العام المذكور سابقا؛

(3)- لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق و إلتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة (10) أيام، ابتداء من تاريخ إستلام هذا الإشعار؛

(4)- لا يمكن، تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين (02)؛ يجب معاينة نهاية عملية التحقيق في عين المكان، عن طريق محضر يستدعي المكلف بالضريبة المحقق معه لتأشير؛ و توضع الإشارة عند الإقتضاء في المحضر في حالة رفض هذا الأخير التوقيع؛

وتمدد مدة التحقيق في عين المكان وفق الأجل الممنوح للمكلف بالضريبة المحقق معه بموجب المادة 20 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية للإجابة على طلبات توضيح أو تبرير في حالة وجود عمليات تحويل غير مباشر للأرباح بمفهوم المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛

ويمكن تمديد هذا الأجل بستة (06) أشهر، عندما توجه الإدارة الجبائية طلبات للمعلومات في إطار المساعدة الإدارية إلى إدارات جبائية أخرى، وذلك في إطار التعاون الإداري وتبادل المعلومات؛

(5)- يملك المكلف بالضريبة أجل ثلاثين (30) يوما، لإرسال ملاحظاته أو قبوله، ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقويم؛

(6) - إن ممارسة التحقيق المصوب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقا و الرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة، و لكن يجب أن تأخذ بعين الإعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة إعادة التقويم المتم عند التحقيق المصوب.¹

ثانيا: الإجراءات القانونية، قبل، أثناء، بعد، التحقيق المصوب

هناك مجموعة من الإجراءات القانونية يجب إحترامها من الأعوان المؤهلين قانونا سواء قبل أو بعد عملية التحقيق وهذه الإجراءات هي:²

- لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب دون إعلام الخاضع للضريبة حيث يتم إرسال إشعار بالتحقيق مرفقا بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة على أن يستفيد الخاضع للضريبة محل التحقيق من أجل قدره عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ إستلام هذا الإشعار والهدف هو التحضير لعملية التحقيق؛

- تقديم وثائق توضيحية عادية على غرار الفواتير، وصولات طلبيات أو التسليم، ولا يمكن أن ينتج هذا التحقيق بأي حال فحص معمق ونقدي لمجال محاسبته؛

- لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين (02)؛

- يتمتع الخاضع للضريبة بأجل ثلاثين (30) يوما لإرسال ملاحظاته أو قبوله إبتداء من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقويم.

ثالثا: أهداف التحقيق المحاسبي المصوب وباقي التحقيقات الأخرى

مما سبق يمكننا إستنتاج أهداف كل من التحقيق المحاسبي المصوب والتحقيق المحاسبي و كذا التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة حيث يهدف إلى: مكافحة التهرب الضريبي من خلال التدقيق في محاسبة المكلف، وكذا مطابقتها لنصوص القانون التجاري من حيث مسكها، ويهدف كذلك إلى معالجة أي خطأ أو إغفال يكون قد وقع فيه أعوان الضرائب على مستوى المفتشيات بإعادة التدقيق في مختلف التصريحات، و تعديل الأسس الخاضعة للضريبة سابقا، كما يهدف التحقيق المحاسبي إلى تمويل الخزينة العمومية.

¹ - المادة 20 مكرر 1، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص ص 11 - 12 .

² - د. لعلاوي محمد جمال، زينات السعيد، جامعة محمد خيضر بسكرة، جامعة محمد بوضياف المسيلة، التحقيق المصوب كأداة رقابية على أرصدة الرسم على القيمة المضافة TVA القابلة للاسترجاع في النظام الجبائي الجزائري، مجلة البحوث المالية و الاقتصادية، العدد السابع، جامعة أم البواقي، ديسمبر 2016، ص 186.

إن ممارسة التحقيق المصوب لا يمنع الإدارة الجبائية للقيام لاحقا بعملية التحقيق في المحاسبة ويمكن تلخيص الفروقات المجودة ما بين التحقيق في المحاسبة والتحقيق المصوب والتحقيق المعمق في الجدول التالي:

جدول رقم (06): الفرق بين التحقيق المصوب و الأشكال الأخرى للرقابة

نوع الرقابة	التنفيذ بعين المكان	ضريبة أو مجموعة من الضرائب و الرسوم	جميع الضرائب والرسوم	كل الفترة غير المتقادمة	جزء من الفترة غير المتقادمة	فحص جميع الوثائق المحاسبية	فحص بعض العمليات المحاسبية
التحقيق في المحاسبة	×		×	×		×	
التحقيق المصوب في المحاسبة	×	×			×		×
التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية		×			×		×

المصدر : من إعداد الطالبات بالاعتماد على محاضرات الأستاذ المشرف .

خلاصة الفصل الثاني:

نستخلص من خلال دراستنا للفصل الثاني أن الرقابة الجبائية تعد من أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الجبائية التأكد من صحة التصريحات المقدمة كما تعتبر أداة قانونية في يد الإدارة تسعى من خلالها مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية والعمل في إكتشاف التهرب الضريبي وكل الأخطاء والمخالفات المسجلة بهدف تصحيحها وتقويمها وتحقيق الأهداف المرجوة من عملية الرقابة الجبائية وهذا بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية بالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق مما يؤدي إلى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع.

كما إستخلصنا أهمية التحقيق المحاسبي المصوب كإجراء تم إستحداثه سنة 2008 تستخدمه الإدارة الجبائية للتحقيق في عدد محدد من الضرائب والرسوم لفترة محددة وهذا ما يقلل من ظاهرة التهرب الضريبي ويغطي النقائص التي ظهرت في باقي الإجراءات الأخرى.

الفصل الثالث:

دراسة ميدانية

-مديرية الضرائب لولاية ميله-

تمهيد:

بعد الإنتهاء من الشق النظري والذي تناولنا فيه مختلف الجوانب المتعلقة بالتحقيق المحاسبي المصوب كآلية فعالة في محاربة التهرب الضريبي، والرقابة الجبائية، وباعتبارها أداة مهمة في معالجة حالات عدم الإلتزام الضريبي، وتعزيز الإلتزام الطوعي من قبل المكلفين بالضريبة، وبالتالي الوصول إلى تصريحات جبائية أحسن وأصدق بمعلوماتها.

إعتمدنا في معالجتنا لهذا البحث على المنهج الوصفي والتحليلي، وهذا بتخصيص الفصل الأخير للقيام بدراسة ميدانية لمديرية الضرائب لولاية ميلة، وبالتحديد المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لتسليط الضوء لكل متطلبات البحث في المجال التطبيقي، التي سنكشف من خلاله دور التحقيق المصوب في محاربة التهرب الضريبي.

تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث نستهلها بتقديم مديرية الضرائب لولاية ميلة ومختلف نشاطاتها ومكاتبها مع دراسة ملفات الخاضعين للرقابة الجبائية من حيث عددها وأنواع الأنشطة الخاضعة لها وهذا لمقارنة التحقيق المصوب مع التحقيقات الأخرى، وصولا إلى الحقوق الناتجة عن مختلف هذه التحقيقات، واختتمناها بدراسة ملف جبائي خضع للتحقيق المصوب في مديرية الضرائب لميلة.

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية ميلة والمديرية الفرعية للرقابة الجبائية

نظرا لأهمية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي تم إختيار 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: تقديم المديرية الولائية للضرائب (DWI)

تعتبر المديرية العامة للضرائب أحد الركائز الأساسية في الإقتصاد الوطني و تعتمد عليها الحكومة في تنفيذ برامجها، لكونها مكلفة بإدارة النظام الضريبي و التحكم في كل جوانبه.

أولا: نشأة المديرية الولائية للضرائب لولاية ميلة

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

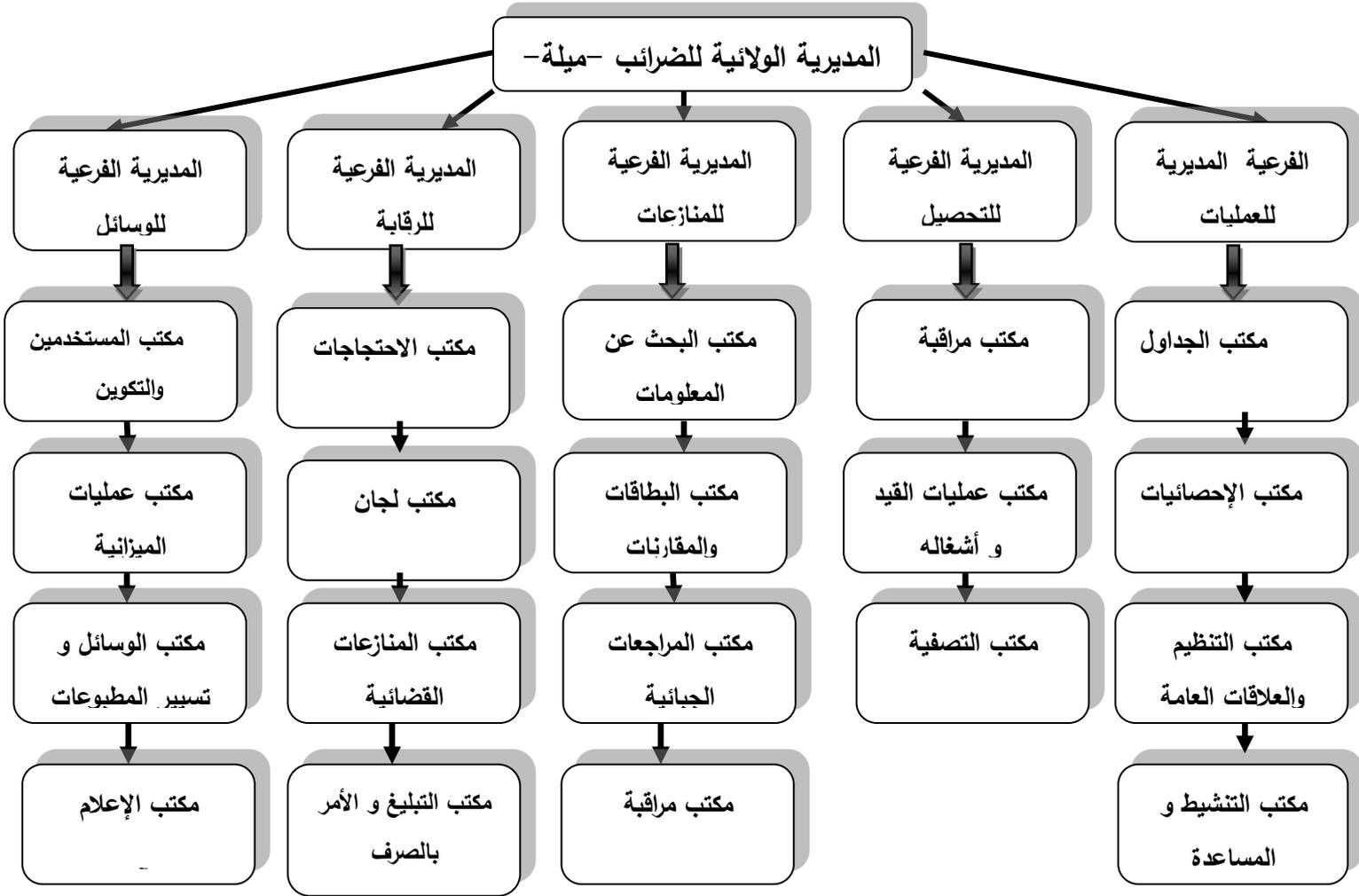
- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.
- المديرية الفرعية
- المديرية الفرعية للمنازعات.
- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.
- المديرية الفرعية للوسائل.

ثانيا: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية ميلة

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

- المديرية الولائية للضرائب.
- مفتشيات الضرائب.
- قباضات مختصة.
- مراكز الضرائب.
- ✓ الهيكل التنظيمي التالي يبين فروع مديرية الضرائب لولاية ميلة.

الشكل رقم(03): الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب -مديرية الضرائب لولاية ميلة -



المصدر: معلومات من مديرية الضرائب.

المطلب الثاني: مهام مديرية الضرائب لولاية ميلة

المديرية الولائية للضرائب لولاية ميلة مقسمة إلى خمسة (05) مديريات فرعية ، ولكل مديرية وظائف و مهام تؤديها بانتظام من أجل نجاح سير العمل ، وهي كالتالي:

أولاً: مهام المديرية الفرعية للعمليات الجبائية

وتكلف بما يأتي:

- تنشيط المصالح و إعداد الإحصائيات و تجميعها ، كما تكلف بأشغال الإصدار.
- التكفل بطلبات اعتماد حصص شراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة و متابعتها و مراقبتها.
- متابعة أنظمة الإعفاءات و الامتيازات الجبائية الخاصة.

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

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

- التكفل بالجداول العامة و المصادقة عليها.

- التكفل بمصفوفات الجداول العامة و سندات التحصيل.

(2) - مكتب الإحصائيات : ويكلف ب:

- استلام إحصائيات الهياكل الأخرى في المديرية الولائية.

- مركزة المنتجات الإحصائية الدورية الخاصة بالوعاء الضريبي.

- مركزة الوضعيات الإحصائية الدورية وضمن إحالتها إلى المديرية الجهوية للضرائب.

(3) - مكتب التنظيم والعلاقات العامة: و يكلف بما يلي:

- استلام ودراسة طلبات الاعتماد في نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيم المضافة مع تسليم الإعتمادات.

- متابعة الأنظمة الجبائية الخاصة و الإمتيازية.

- نشر المعلومات الجبائية واستقبال الجمهور و إعلامه و توجيهيه.

(4) - مكتب التنشيط و المساعدة: و يكلف بضمن ما يأتي:

- التكفل بالاتصال مع الهياكل الجهوية و المديريات الولائية للضرائب، و كذا تنشيط المصالح المحلية

ومساعدتها قصد تحسين مناهج العمل وانسجامها.

- متابعة تقارير التحقيق في التسيير و معالجتها.

ثانيا: مهام المديرية الفرعية للتحصيل

وتتكفل بما يلي:

- التكفل بالجداول و سندات الإيرادات و مراقبتها و متابعتها ، وكذا التكفل بوضعية تحصيل الضرائب و

الرسوم و الأتاوى.

- متابعة العمليات و القيود المحاسبية و المراقبة الدورية لمصالح التحصيل وتنشيط قباضات الضرائب

في مجال تنفيذ أعمالها للتطهير و تصفية الحسابات ، وكذا التحصيل الجبري للضريبة.

- التقسيم الدوري للوضعية الجبائية و تحليل النقائص لاسيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير من

شأنها أن تحسن من الناتج الجبائي.

- مراقبة القباضات و مساعدتها قصد تطهير حسابات قباضات الضرائب بغية تصفية الحسابات و

تطهيرها.

و تتكون هذه المديرية الفرعية من:

(1) - مكتب مراقبة التحصيل: ويكلف بما يلي:

- دفع نشاطات التحصيل.

- المحافظة على مصالح الخزينة بمناسبة الصفقات العقارية الموثق وعند إرجاع فائض المدفوعات.

- إعداد عناصر الجباية الضرورية لوضع الميزانية وتبليغها للجماعات المحلية وكذا الهيئات المعنية.

(2) - مكتب متابعة عمليات القيد و أشغاله : ويكلف بضمان :

- متابعة أعمال التأشير و التوقيع على المدفوعات وعلى شهادات الإلغاء من الجداول وسندات الإيرادات المتكفل بها.

- المراقبة الدورية لوضعية الصندوق و حركة الحسابات المالية و القيم الغير نشطة.

- التكفل الفعلي بالأوامر والتوصيات التي يقدمها المحققون في التسيير، بخصوص مهام مراقبتها وتنفيذها.

- ضمان إعداد وتأشير عمليات القيود عند تسليم المهام بين المحاسبين.

(3) - مكتب التصفية: ويكلف بما يلي:

- مراقبة التكفل بالجداول العامة و سندات التحصيل أو الإيرادات المتعلقة بمستحقات ومستخرجات الأحكام والقرارات القضائية في مجال الغرامات و العقوبات المالية أو الموارد غير الجبائية.

- استلام المنتجات الإحصائية التي يعدها قابضو الضرائب و المصادقة عليها.

- مركزة حسابات تسيير الخزينة والمستندات الملحقة.

- التكفل بجداول القبول في الإرجاء للمبالغ المعترذر تحصيلها و جدول تصفية منتجات الخزينة و سجل الترحيل مراقبة كل ذلك.

ثالثا: مهام المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

سيتم التطرق إليها في المطلب الثالث.

رابعا: مهام المديرية الفرعية للمنازعات

وهي مكلفة بما يلي:

- معالجة الاحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي أو المرحلة الإعفائية وتبليغ القرارات المتخذة والأمر بصرف الإلغاءات و التخفيضات الممنوحة.

- معالجة طلب الاسترجاع والدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة.

- تشكيل ملفات إيداع التظلمات أو طعون الاستئناف و الدفع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الإدارة الجبائية وتتكون من أربع (مكاتب 04).

- (1) - مكتب الاحتجاجات : ويكلف بما يلي :
- استلام ودراسة الطعون الهادفة سواء إلى إرجاع الحقوق أو إلى إلغاء قرارات الملاحقة أو إلى المطالبة بأشياء محجوزة.
 - استلام ودراسة الطلبات المتعلقة باسترجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.
- (2) - مكتب لجان الطعن: ويكلف بما يلي :
- الاحتجاجات أو الطلبات التي يقدمها المكفون بالضريبة و تقديمها للجان المصالح والطعن النزاعي 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 وعرضها على لجنة الطعن الاعفائي المختصة.

- (3) - مكتب المنازعات القضائية: و يكلف بما يلي :
- إعداد وتكوين ملفات إيداع الشكاوى لدى الهيئات القضائية الجزائية المختصة.
 - الدفاع إمام الهيئات القضائية المختصة على مصالح الإدارات الجبائية عند الاحتجاج على فرض ضريبة.
- (4) - مكتب التبليغ بالصرف: ويكلف بما يلي :
- تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات المتخذة برسم مختلف أصناف الطعن.
 - الأمر بصرف الإلغاءات و التخفيضات الممنوحة مع إعداد الشهادات الخاصة بذلك.

خامسا : مهام المديرية الفرعية للوسائل

وتكلف بما يأتي:

- تسيير المستخدمين و الميزانية و الوسائل المنقولة و غير المنقولة للمديرية الولائية للضرائب.
- السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية و تنسيقها، و كذا السهر على إبقاء المنشآت التحتية و التطبيقات المعلوماتية في حالة تشغيل.

وتتكون هذه المديرية من أربعة (04) مكاتب:

- (1) - مكتب المستخدمين و التكوين: ويكلف بما يلي:
- السهر على احترام التشريع و التنظيم الساريين المفعول في مجال تسيير الموارد البشرية والتكوين.
 - انجاز أماكن ضبط التعداد و ترشيد مناصب العمل التي يشرع فيها بالاتصال مع الهياكل المعنية في المديرية الجمهورية.

(2) - مكتب عمليات الميزانية : و يكلف بما يلي:

- القيام في حدود صلاحياته بتنفيذ عمليات الميزانية.
- تحرير أمر بصرف ملفات استرداد الرسم على القيمة المضافة، و ذلك في حدود الاختصاص المخول به.

- تحرير أمر بصرف فوائد المدفوعات الناتجة عن استعمال شهادات الإلغاء الصادرة بخصوص الضرائب محل النزاعات الموجودة في حدود اختصاص المديرية الولاية للضرائب و مراكز الضرائب.
- العداد السنوي للحساب الإداري للمديرية.
- (3)- مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف: وتكلف بما يأتي:
- تسيير الوسائل المنقولة وغير المنقولة ، وكذا مخزن المطبوعات و أرشيف كل المصالح التابعة للمديرية الولاية للضرائب.
- تنفيذ التدابير المشروع فيها من اجل ضمان أمن المستخدمين والهياكل و العتاد و التجهيزات مع إعداد تقارير دورية عن ذلك.
- (4)- مكتب الإعلام الآلي: ويكلف بما يلي :
- التنسيق في مجال الإعلام الآلي بين المصالح على الصعيدين المحلي و الجهوي.
- المحافظة في حالة شغل المنشآت التحتية التكنولوجية و مورده.

المطلب الثالث: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية ميله

أولاً: تعريف المديرية الفرعية لولاية ميله

تظم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية تحت سلطتها (04) مكاتب:

- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية.
- مكتب البطاقات و المقارنات.
- مكتب المراجعة الجبائية.
- مكتب مراقبة التقييمات.

ثانياً: مهام المديرية الفرعية لولاية ميله

وتكلف بما يلي :

- إعداد برامج مراجعة و مراقبة التقييمات و متابعة إنجازها . و تتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة (04) مكاتب تتمثل فيما يلي :
- (1)- مكتب البحث عن المعلومة الجبائية : والذي يعمل في شكل فرق و يكلف بما يلي :
- تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعنى بوعاء الضريبة ومراقبتها وكذا تحصيلها.
- تنفيذ برامج التدخلات والبحث : وكذا تنفيذ حق الإطلاع و حق الزيارة بالتنسيق مع المصالح و المؤسسات المعنية.
- (2)- مكتب البطاقات و المقارنات: ويكلف بما يلي :
- تكوين وتسيير مختلف البطاقات الممسوكة.
- التكفل ببطاقات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة.

- مراقبة واستغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة و إعداد وضعيات إحصائية و حواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب.

(3)- مكتب المراجعة الجبائية : الذي يعمل في شكل فرق و يكلف بضمان ما يأتي :

- متابعة تنفيذ البرامج والمراجعة .

- تسجيل المكلفون بالضريبة في مختلف برامج المراقبة.

- إعداد الوضعيات الإحصائية و التقارير الدورية التقييمية.

(4)-مكتب مراقبة التقييمات : يعمل في شكل فرق و يكلف بما يلي :

-استلام واستغلال عقود الملكية .

-المشاركة في أشغال التعيين للمعايير.

المبحث الثاني: مقارنة التحقيق المصوب مع التحقيقات الأخرى

سوف نعرض في هذا الجزء الإحصائيات المسجلة بمركز الضرائب لولاية ميلة الخاصة بالتحقيق المصوب والتحقيقات الجبائية الأخرى وذلك عن طريق دراسة عدد الملفات المدروسة ونوع الأنشطة المدروسة، بالإضافة إلى الحقوق الناتجة عن التحقيق المصوب والتحقيقات الأخرى وكذلك التطور النسبي للحقوق الناتجة عن أنواع الضرائب المختلفة.

المطلب الأول: من حيث عدد الملفات

من بين أهم الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها الرقابة الجبائية لإسترجاع أكبر قدر من الأموال التي لم يصرح بها من قبل المتهربين وهذا مرتبط بعدد الملفات المدروسة، حيث انه كلما زاد عدد الملفات المدروسة زادت الحقوق المحصلة عن التهرب الضريبي.

عدد الملفات المدروسة

الجدول الموالي يبين عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب و التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية والتي قامت فرقة التفتيش والتحقيق الجبائية بمديرية الضرائب لولاية ميلة على مر السنوات من 2010 إلى سنة 2018 (توقفنا في سنة 2018 لعدم توفر معلومات عن سنة 2019) .

جدول رقم (07) : تطور عدد الملفات المدروسة.

السنوات	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
التحقيق المحاسبي	22	36	27	35	45	36	37	36	24
التحقيق المصوب	14	15	15	15	19	18	17	15	12
التحقيق المعمق	06	00	06	12	02	08	08	04	04
المجموع	42	51	48	62	66	62	62	55	40

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

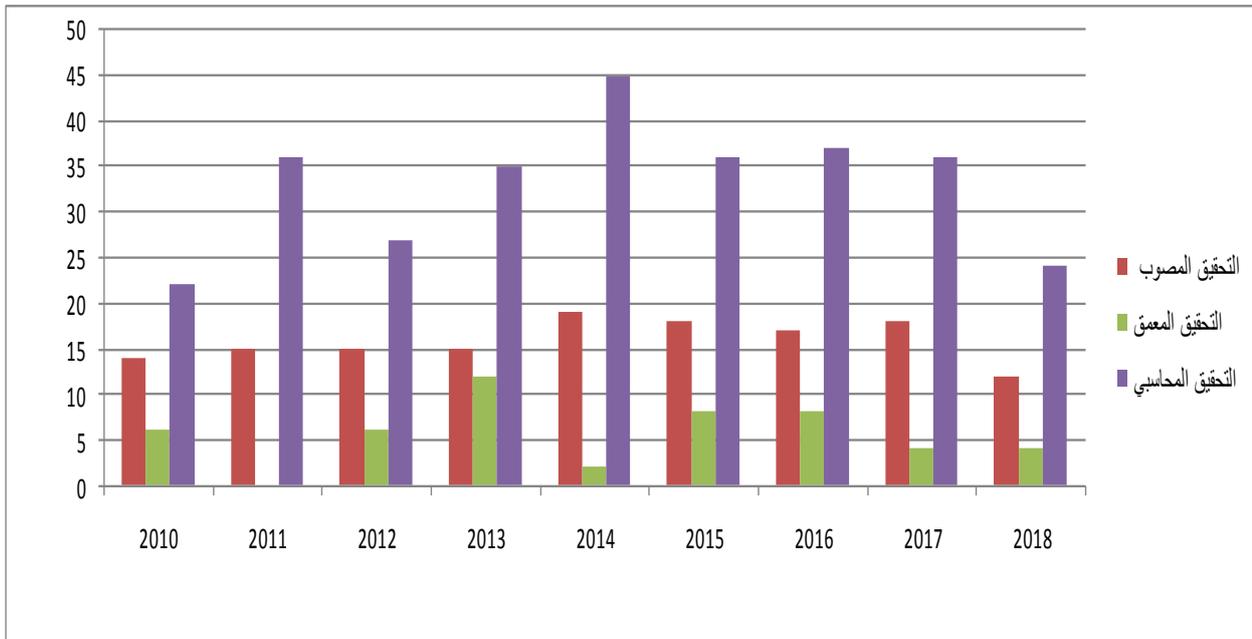
جدول رقم (08) : الأهمية النسبية للتحقيقات الجبائية.

2018	2017	2016	2015	2014	2013	2012	2011	2010	
%60	%65.45	%59.68	%58.06	%68.18	%56.45	%56.25	%70.59	%52.38	التحقيق المحاسبي
30%	%27.27	%27.42	%20.03	%27.79	%24.19	%31.25	%29.41	33.33%	التحقيق المصوب
%10	%7.27	%12.90	%12.90	%3.03	%19.35	12.50%	%00	14.30%	التحقيق العمق
100%	100%	100%	100%	100%	100%	%100	100%	%100	المجموع

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

يمكن تمثيل الجدول السابق في الشكل الموالي :

الشكل رقم (04) : تطور عدد الملفات المدروسة.



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

من خلال الجدول و التمثيل البياني يمكننا أخذ صورة عن الرقابة الجبائية في مركز الضرائب لولاية ميلة ما بين فترة 2010 -2018، حيث أن هناك إختلاف من حيث عدد الملفات المدروسة مع إختلاف السنوات وكذلك إختلاف نوع التحقيق المطبق على كل ملف.

➤ عدد الملفات المدروسة عن طريق التحقيق المحاسبي

من خلال ما ورد في الجدول نجد أن هناك تزايد في عدد الملفات المدروسة خلال سنوات الدراسة (2010-2018) حيث تم تسجيل 22 ملف سنة 2010 ليرتفع العدد إلى 36 ملف سنة 2011، و هذا راجع إلى زيادة عدد المراقبين و الجهود المبذولة من طرفهم و إتباع كل صغيرة و كبيرة يقوم بها المكلفين من

أجل حدهم من التهريب، و قد سجل إنخفاضا لصبح عدد الملفات المدروسة 27 سنة 2012 ليلبغ ذروته سنة 2014 ب 45 ملف و هذا راجع الى إرتفاع عدد المكلفين بالضريبة من جهة، و زيادة عدد الأعوان المفتشين بمديرية الضرائب لولاية ميلة من جهة أخرى، لينخفض سنة 2018 إلى 24 ملف بحيث كان عدد الملفات لكل سنة على النحو التالي (32-36-27-35-45-36-37-36-24) لسنوات 2010-211-2012-2013-2014-2015-2016-2017-2018 على التوالي.

➤ عدد الملفات المدروسة عن طريق التحقيق المصوب

هو نوع جديد أضيف لأنواع الرقابة الجبائية لم يكن يطبق من قبل بدأ تطبيقه سنة 2010، من خلال معطيات الجدول نلاحظ عدد الملفات المدروسة سنة 2010 قد بلغت 14 ملف لتصل سنة 2011 إلى 15 ملف يبقى نفس عدد الملفات لسنتي 2012 - 2013، ليعرف ارتفاعا سنة 2014 حيث قام مركز الضرائب بدراسة 19 ملف هذا راجع أيضا الى إرتفاع عدد المكلفين بالضريبة من جهة، و زيادة عدد الأعوان المفتشين بمديرية الضرائب لولاية ميلة من جهة أخرى، أما سنوات 2015-2016-2017-2018 قد شهدت إنخفاضا ليلبغ على التوالي (18-17-15-12) ملف.

➤ عدد الملفات المدروسة عن طريق التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

من خلال ما ورد في الجدول نلاحظ نسبة قليلة لعدد الملفات الخاضعة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية إذ لم تتعدى 12 ملف و هو أكبر عدد من الملفات المدروسة و سجل هذا سنة 2013 ولم تدرس أي ملف سنة 2011 لأنه قانونيا من المفروض أن الملفات الخاضعة لهذا النوع من الرقابة محدد بنسبة 10% من عدد الملفات المبرمجة للتحقيق إلا انه قد تخالف هذه القاعدة مثلما حدث في سنة 2013 إذ برمج 12 ملف للرقابة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية بناءا لطلب مديرية الأبحاث و المراجعات في حين قلص عدد الملفات في السنة الموالية إلى ملفين فقط و هو ما يوضح إن البرمجة تتماشى مع ما تفرضه DRV من سنة إلى أخرى.

عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المصوب يعتبر أكبر من عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية و أقل من عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي، إذ يمثل هذا الأخير أكبر نسبة مقارنة مع باقي التحقيقات لكل سنة، وهذا ما يتضح في جدول النسب المئوية للتحقيقات مقارنة مع مجموع الملفات فنجد أن التحقيق المحاسبي يتراوح ما بين 52% كأقل نسبة إلى 70.59% كأعلى نسبة، أما التحقيق المصوب يتراوح ما بين 20.03% إلى 33.33% كأقصى تقدير، أما التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية فيتراوح ما بين 0% إلى 19.35% كأقصى نسبة.

وكل هذا راجع للثبات النسبي لعدد الملفات الخاضعة للتحقيق المصوب بسبب تقيد المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالنسب المفروضة عليها من طرف مديرية الأبحاث و المراجعات فيما يخص الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي، حيث تحسب بالطريقة التالية معدل ثابت يحدد من طرف مديرية الأبحاث و المراجعات

وفق معايير معينة مضروبا في عدد ثنائيات الأعوان المحققين، أما التحقيق المصوب فراجع إلى برمجة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بما يتناسب مع الإمكانيات البشرية و المادية و الوقت الذي تتوفر عليه.

المطلب الثاني: من حيث نوع النشاط

الجدول التالي يوضح عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي والمصوب حسب نوع وطبيعة النشاطات الممارسة في ولاية ميلة خلال الفترة (2010-2018).

جدول رقم (09): توزيع الملفات الخاضعة لتحقيق المحاسبي والمصوب حسب نوع النشاط.

السنوات	نوع النشاط	عدد الملفات	السنوات	نوع النشاط	عدد الملفات
2010	مقابلة الأشغال العمومية والبناء	16	2010	مقابلة الأشغال العمومية والبناء	07
	تصدير واسترداد	00		تصدير استرداد	00
	استغلال المحاجر	00		استغلال المحاجر	00
	نشاط البيع بالجملة والتجزئة	01		نشاط البيع بالجملة والتجزئة	00
	أخرى	05		أخرى	07
2011	مقابلة الأشغال العمومية والبناء	26	2011	مقابلة الأشغال العمومية والبناء	08
	تصدير واسترداد	01		تصدير واسترداد	01
	استغلال المحاجر	01		استغلال المحاجر	01
	نشاط البيع بالجملة والتجزئة	02		نشاط البيع بالجملة والتجزئة	00
	أخرى	06		أخرى	05
2012	مقابلة الأشغال العمومية والبناء	11	2012	مقابلة الأشغال العمومية والبناء	08
	تصدير واسترداد	04		تصدير واسترداد	01
	استغلال المحاجر	02		استغلال المحاجر	00
	نشاط البيع بالجملة والتجزئة	03		نشاط البيع بالجملة والتجزئة	04
	أخرى	07		أخرى	02
2013	مقابلة الأشغال العمومية والبناء	16	2013	مقابلة الأشغال العمومية والبناء	10
	تصدير واسترداد	03		تصدير واسترداد	01
	استغلال المحاجر	02		استغلال المحاجر	00
	نشاط البيع بالجملة والتجزئة	07		نشاط البيع بالجملة والتجزئة	01
	أخرى	07		أخرى	03
2014	مقابلة الأشغال العمومية والبناء	30	2014	مقابلة الأشغال العمومية والبناء	16
	تصدير واسترداد	06		تصدير واسترداد	01
	استغلال المحاجر	01		استغلال المحاجر	00

02	نشاط البيع بالجملة والتجزئة		04	نشاط البيع بالجملة والتجزئة	
00	أخرى		04	أخرى	
15	مقاوله الأشغال العمومية والبناء	2015	24	مقاوله الأشغال العمومية والبناء	2015
02	تصدير واسترداد		02	تصدير واسترداد	
00	استغلال المحاجر		06	استغلال المحاجر	
01	نشاط البيع بالجملة والتجزئة		02	نشاط البيع بالجملة والتجزئة	
00	أخرى		02	أخرى	
13	مقاوله الأشغال العمومية والبناء	2016	26	مقاوله الأشغال العمومية والبناء	2016
03	تصدير واسترداد		06	تصدير واسترداد	
00	استغلال المحاجر		02	استغلال المحاجر	
01	نشاط البيع بالجملة والتجزئة		01	نشاط البيع بالجملة والتجزئة	
00	أخرى		02	أخرى	
11	مقاوله الأشغال العمومية والبناء	2017	23	مقاوله الأشغال العمومية والبناء	2017
03	تصدير واسترداد		05	تصدير واسترداد	
00	استغلال المحاجر		02	استغلال المحاجر	
01	نشاط البيع بالجملة والتجزئة		03	نشاط البيع بالجملة والتجزئة	
00	أخرى		03	أخرى	
10	مقاوله الأشغال العمومية والبناء	2018	08	مقاوله الأشغال العمومية والبناء	2018
02	تصدير واسترداد		06	تصدير واسترداد	
00	استغلال المحاجر		03	استغلال المحاجر	
00	نشاط البيع بالجملة والتجزئة		05	نشاط البيع بالجملة والتجزئة	
00	أخرى		02	أخرى	
140	المجموع		298	المجموع	

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

من الجدول نلاحظ أن نوعية النشاطات المحقق فيها خلال الفترة (2010- 2018) تتمثل في مقاوله الأشغال العمومية والبناء، تصدير وإستيراد، إستغلال المحاجر، نشاط البيع بالجملة والتجزئة، أخرى، حيث نجد أن النسبة الأكبر من الملفات المعروضة للرقابة الجبائية هي ملفات مقاوله الأشغال العمومية والبناء ففي التحقيق المحاسبي نجد 180 ملف خضع لتحقيق من أصل 298 ملف خضع للتحقيق بنسبة مئوية 60.40% أما التحقيق المصوب فنجد 98 ملف من أصل 140 ملف خضع للتحقيق بنسبة مئوية 70% لتوزع النسب الباقية على باقي الأنشطة الأخرى.

من خلال المعطيات السابقة يتضح توجه المكلفين في ولاية ميلة إلى أنشطة البناء ومقاوله الأشغال العمومية على حساب الأنشطة الأخرى خاصة منها الصناعية والإنتاجية، وهذا راجع بالخصوص إلى إنعدام

الفكر الإستثماري، بالإضافة إلي توجه الدولة نحو تكثيف عمليات البناء بمختلف صيغه (التساهمي، الترقوي، الاجتماعي) هذا من جهة، ومن جهة أخرى يعتبر قطاع الأشغال العمومية والبناء من بين أكثر القطاعات مردودية، ولهذا نجد أن الرقابة الجبائية تركز بالخصوص على هذا النشاط في عمليات التحقيق بالنظر إلى كثرة الملفات التي تحمل نشاط مقاولات الأشغال العمومية والبناء، إضافة إلى سهولة التهرب الضريبي وكثرته في هذا النوع من النشاط.

المطلب الثالث: الحقوق الناتجة عن التحقيقات المحاسبية

من خلال عمليات التحقيق التي قامت بها فرق التفتيش والتحقيق الجبائي، من اجل كشف الهرب الضريبي نتجت حقوق مالية، سنقوم بدراسة التطور الحاصل فيها خلال سنوات الدراسة ومقارنة الحقوق الناتجة عن التحقيق المصوب مع الحقوق الناتجة عن باقي التحقيقات.

أولاً: الحقوق الناتجة عن التحقيق المحاسبي

جدول رقم (10): الحقوق الناتجة عن التحقيق المحاسبي للفترة (2010-2014).

الوحدة: دج

السنوات	2010	2011	2012	2013	2014
TVA	22.204.160	30.380.964	75.400.638	37.913.615	39.610.133
TAP	8.214.944	6.049.527	20.592.704	20.516.460	26.705.976
IRG	22.595.858	21.485.469	46.448.275	52.078.299	45.864.340
IRG/S	248.541	-	1.463.439	554.400	665.465
D.T	-	60.060	409.632	2.083.442	206.174
IBS	7.063.428	2.062.266	17.977.470	18.334.647	11.986.780
العقوبات	14.272.600	14.038.645	39.488.813	32.870.215	30.859.286
المجموع	74.599.531	74.076.931	201.780.971	164.351.078	155.898.154

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

جدول رقم (11) : الحقوق الناتجة عن التحقيق المحاسبي للفترة (2015-2018).

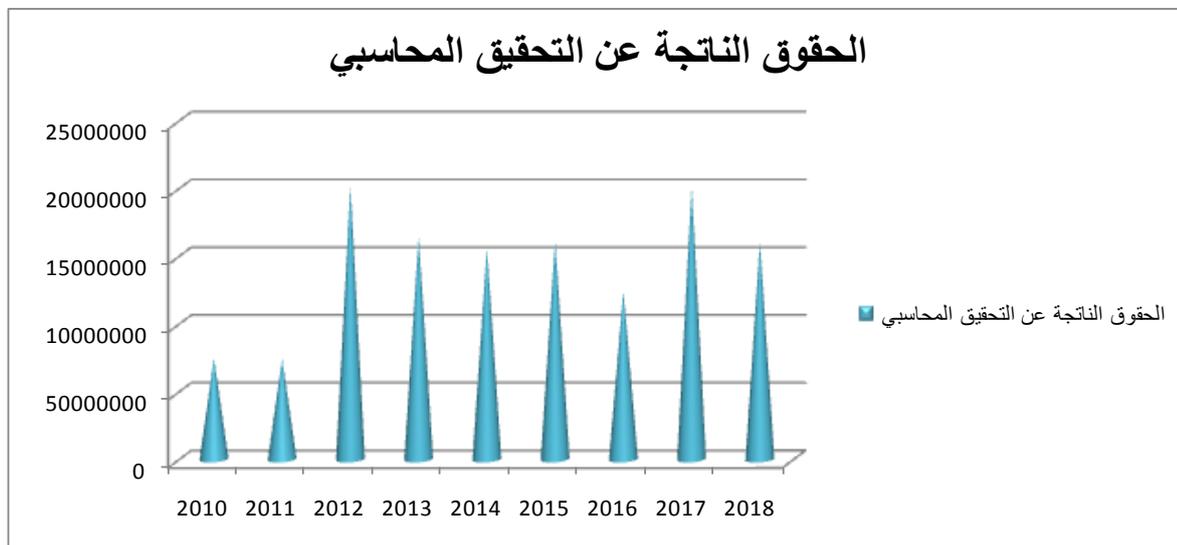
الوحدة: دج

السنوات	2015	2016	2017	2018
TVA	30.857.323	24.315.264	31.169.152	89.941.011
TAP	37.333.088	21.847.044	61.279.253	10.801.533
IRG	52.564.795	35.364.152	56.918.388	12.109.615
IRG/S	343.362	544.000	30.558	1.010.470
D.T	/	/	89.059	256.064
IBS	8.253.810	17.285.862	11.454.130	14.037.181
العقوبات	32.338.094	24.839.080	40.235.135	32.038.968
المجموع	161.690.472	124.195.402	201.175.675	160.194.842

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

يمكن تمثيل الجدول السابق في الشكل الموالي :

الشكل رقم (05): تطور الحقوق الناتجة عن التحقيق المحاسبي



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

من بين أهداف الرقابة الجبائية المحافظة على الأموال العامة من الضياع بإعادة إسترجاع أكبر قدر من الأموال المستحقة و التي هي بحوزة المتهربين من الضريبة.

المعلومات المبينة في الجدول توضح تطور مقدار الحقوق الناتجة عن التحقيق المحاسبي المتحصل عليه من خلال الفترة ما بين 2010 إلى سنة 2018 ، حسب معطيات الجدول و الشكل السابق نلاحظ انه

تم تسجيل سنة 2010 قيمة 74.599.531 دج، تبقى على نفس الوتيرة سنة 2011 حيث كان مبلغ الحقوق المستحقة 74.076.931 دج، ثم تم تسجيل إرتقاعا كبيرا جدا سنة 2012 حيث بلغ مجموع الحقوق أقصى قيمة 201.780.971 دج ، و شهد سنة 2013 إنخفاضا ليبلغ قيمة 164.351.078 دج و يواصل الانخفاض ليصل إلى 155.898.154 دج سنة 2014، ثم يرتفع قليلا ليصل إلى 161.690.472 دج سنة 2015، و يواصل الانخفاض ليبلغ 124.195.402 دج سنة 2016، أما سنة 2017 تعتبر الحقوق المستحقة في أعلى قيمها خلال الأربع سنوات الأخيرة إذ وصل المبلغ ل 201.175.675 دج ، و في سنة 2018 إنخفض مجددا إذ بلغ 160.194.842 دج.

- من خلال المعطيات المذكورة أعلاه نلاحظ تناقض ما بين عدد الملفات المحقق فيها و مجموع الحقوق المستحقة، ف سنة 2010 كان عدد الملفات المحقق فيها 22 ملف، و بلغت الحقوق الناتجة عنها 74.599.531 دج، بينما في سنة 2011 تمت مراقبة 36 ملف انخفضت الحقوق الناتجة عنه إنخفاضا طفيفا ليصل إلى 74.076.931 دج، نفس الملاحظة مع باقي السنوات ف 2012 بلغ عدد الملفات 27 ملف تقابله حقوق ناتجة بقيمة 201.780.971 دج ، و في سنة 2013 ارتفع عدد الملفات إلى 35 ملف إما الحقوق الناتجة عنه منخفضة مقارنة بسنة 2012 إذ بلغت 164.351.078 دج ، و كذلك سنتي 2015 و 2016 رغم أن عدد الملفات متقارب نلاحظ أن الحقوق الناتجة متناقضة، و هي نفس الملاحظة مع باقي السنوات فهناك تناقض واضح ما بين عدد الملفات و الحقوق الناتجة .

- وكتحليل للنتائج المتوصل إليها تبين أن التذبذب الحاصل في الحقوق الناتجة عن عمليات الرقابة الجبائية وعدم تناسبها طرديا مع عدد الملفات المدروسة راجع بالأساس إلى:

✓ خصائص الملفات المقترحة للرقابة خلال كل سنة من سنوات الدراسة، من حيث أهمية أرقام الأعمال و الأرباح المحققة، و كذلك طبيعة الأنشطة الممارسة.

✓ حجم التهرب الضريبي المكتشف من قبل فرق التحقيق و التفتيش الجبائي يختلف من سنة إلى أخرى و من ملف إلى آخر.

✓ مدى انتشار الوعي الجبائي في صفوف المكلفين بالضريبة وقناعاتهم باحترام التزاماتهم اتجاه إدارة الضرائب.

✓ المعرفة العلمية و المهنية للمحاسبين الموكلين بتسيير محاسبة المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية ومستوى كفاءاتهم في التعامل مع النظام المحاسبي و المالي الجديد و كذا مدى التزامهم بالمحافظة و الدفاع على حقوق زبائنهم.

• الأهمية النسبية لمختلف ضرائب التحقيق المحاسبي

جدول رقم (12): الأهمية النسبية لمختلف الضرائب (التحقيق المحاسبي) من (2010 إلى 2014).

Nature d'imports	2010	2011	2012	2013	2014
TVA	36.80%	50.60%	46.47%	28.83%	31.67%
TAP	13.61 %	10.07%	12.69%	15.60%	21.36%
IRG	37.45%	35.79%	28.63%	39.60%	36.68%
IRG/S	0.41 %	00%	0.90%	0.42%	0.53%
D.T	00%	0.10%	0.25%	1.58%	0.16%
IBS	11.70%	3.43%	11.08%	13.94%	9.58%
TOTAL	100%	100%	100%	100%	100%

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

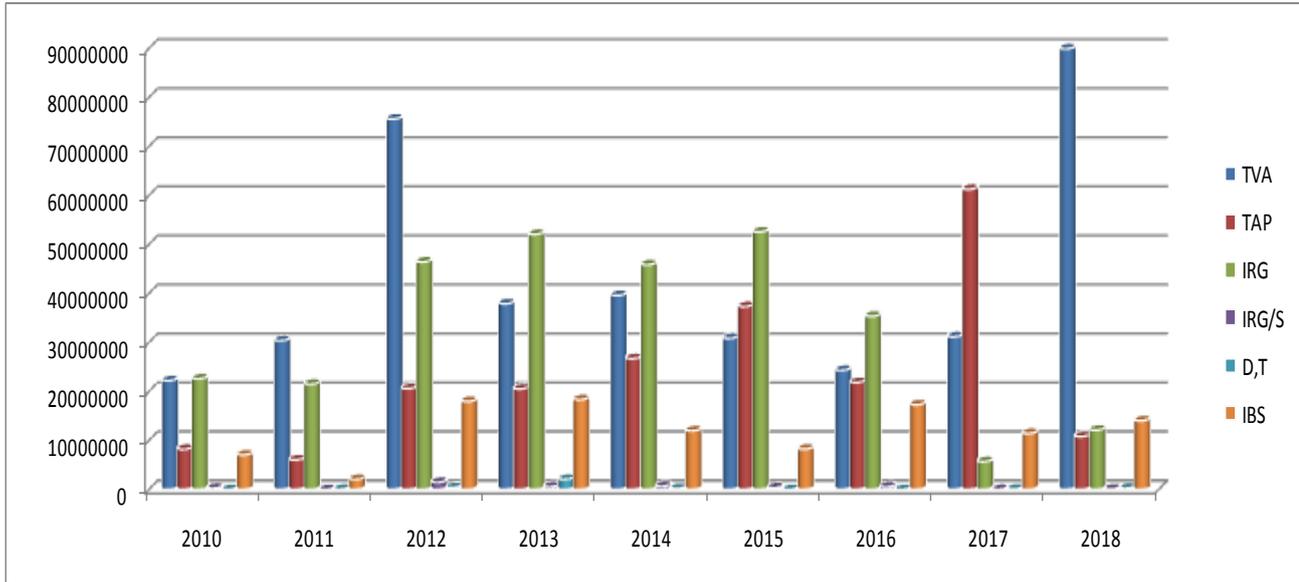
جدول رقم (13): الأهمية النسبية لمختلف الضرائب (التحقيق المحاسبي) من (2015 إلى 2018).

Nature d'imports	2015	2016	2017	2018
TVA	23.85%	24.47%	19.36%	70.18%
TAP	28.86%	21.99%	40%	8.42%
IRG	40.63%	35.60%	35.36%	9.45%
IRG/S	0.26%	0.55%	0.02%	0.78%
D.T	00%	00%	5.54%	0.20%
IBS	6.38%	17.39%	7.11%	10.95%
TOTAL	100%	100%	100%	100%

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

يمكن تمثيل الجدول السابق في الشكل الموالي:

الشكل رقم (06): تطور نتيجة الضرائب الناتجة عن التحقيق المحاسبي.



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

من معطيات الجدول نجد أن أنواع الضرائب تختلف أهميتها فيما بينها حيث أن الحقوق الضريبية الناتجة في كل سنة تختلف حسب الوعاء المفروض عليها و حسب الجدول و التمثيل البياني نلاحظ أن ضريبة TVA تحتل الصدارة بأعلى قيمة كما هو موضح في سنوات 2011-2012-2018، و في سنوات 2010-2013-2014-2015-2016 نجد ضريبة IRG بأعلى قيمة، أما سنة 2017 نجد ضريبة TAP هي أعلى قيمة مقارنة مع الضرائب الأخرى.

ثانيا: الحقوق الناتجة عن التحقيق المصوب

الجدول رقم (14) : الحقوق الناتجة عن التحقيق المصوب.

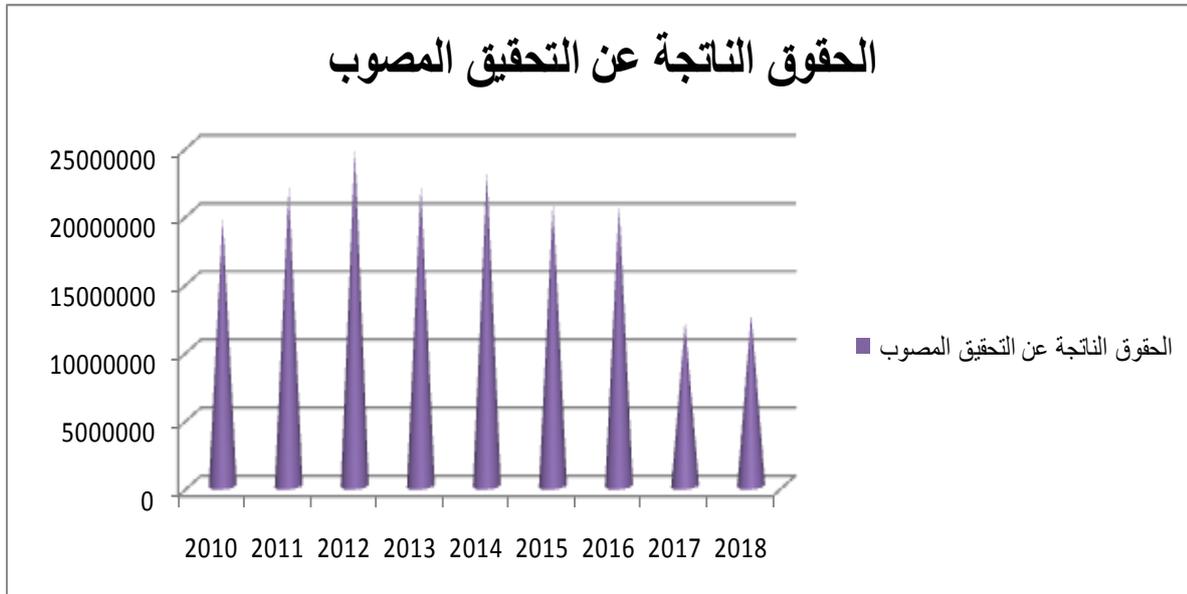
الوحدة : دج

السنوات البيان	الرسم على القيمة المضافة	ضريبة الدخل الإجمالي	الضريبة على الأرباح	العقوبات	المجموع
2010	8.742.545	6.362.548	410.250	4.124.358	19.639.701
2011	10.356.214	7.120.154	230.251	4.230.415	21.937.034
2012	11.939.388	7.333.918	580.482	4.873.517	24.727.305
2013	11.230.211	6.119.187	534.371	4.197.714	22.081.483
2014	4.771.796	9.875.089	3.896.052	4.489.381	23.032.318
2015	3.755.910	10.375.608	2.474.240	4.151.439	20.757.197
2016	9.820.674	6.323.389	3.109.738	4.113.450	20.567.251
2017	4.187.979	5.122.317	242.388	2.388.171	11.940.855
2018	3.036.985	5.432.129	1.610.692	2.519.951	12.599.757

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

يمكن تمثيل الجدول السابق في الشكل الموالي:

الشكل رقم (07) : تطور الحقوق الناتجة عن التحقيق المصوب.



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

من خلال الجدول و التمثيل البياني أعلاه نلاحظ أن إجمالي الحقوق المستحقة متقاربة خلال سنوات الدراسة إذ بلغت سنة 2017 أدنى قيمة 11.940.851 دج، تليها سنة 2018 بمبلغ 12.599.757 دج، ثم سنة 2010 بمبلغ 19.639.701، و بعدها سنتي 2016 و 2015 بقيمتي 20.567.251 دج - 20.757.197 دج، أما سنة 2011 نجد أنها بلغت 21.937.034 دج، و سنوات 2013 و 2014 بلغت على التوالي 22.081.483 دج و 23.032.318 دج، و أعلى الحقوق المستحقة تم تسجيلها سنة 2012 بقيمة 24.727.305 دج.

➤ الأهمية النسبية لمختلف ضرائب التحقيق المصوب

جدول رقم (15) : الأهمية النسبية لمختلف الضرائب (التحقيق المصوب) من (2010 إلى 2014).

Nature d'imports	2015	2016	2017	2018
TVA	22.61%	51.00%	43.84%	30.12%
IRG	62.48%	32.84%	53.62%	53.89%
IBS	14.89%	16.15%	2.53%	15.97%
TOTAL	100%	100%	100%	100%

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

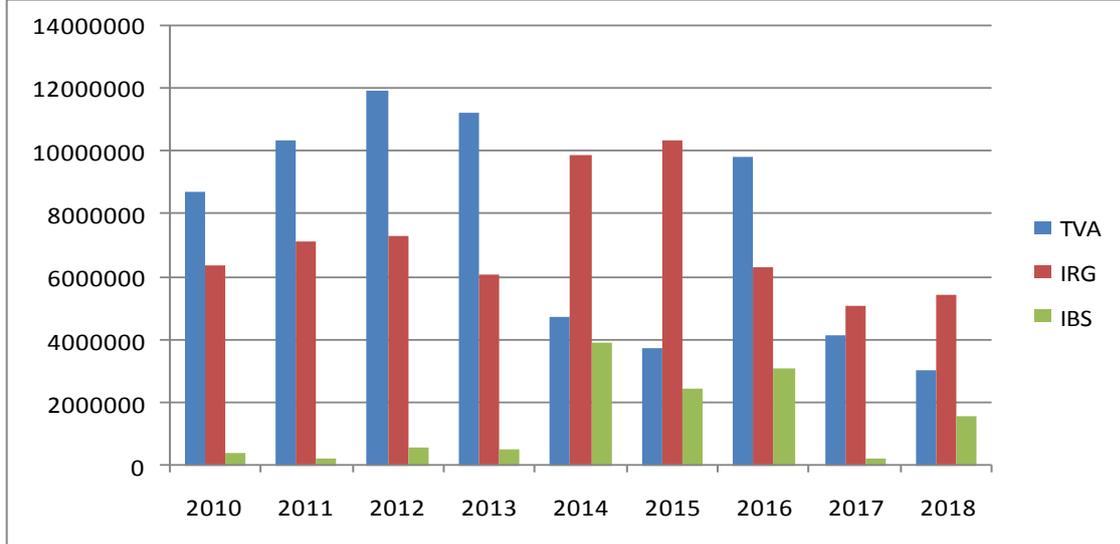
جدول رقم (16) : الأهمية النسبية لمختلف الضرائب (التحقيق المصوب) من (2015 إلى 2018).

Nature d'imports	2010	2011	2012	2013	2014
TVA	56.34%	58.48%	90%	61.65%	25.73%
IRG	41.00%	40.21%	5.62 %	33.60%	53.25%
IBS	2.64%	1.30%	4.37%	2.93%	21.01%
TOTAL	100%	100%	100%	100%	100%

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

يمكن تمثيل الجدول السابق في الشكل الموالي:

الشكل رقم(08): تطور الحصيلة الضريبية للتحقيق المصوب.



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

حسب ما هو موضح في جدول الأهمية النسبية للحقوق الضريبية الناتجة عن التحقيق المصوب والتمثيل البياني أعلاه نلاحظ إن ضريبة TVA تأخذ أعلى قيمة في سنوات 2010 - 2011 - 2012 - 2013 - 2016، أما السنوات 2014 - 2015 - 2017 - 2018 فضريبة IRG هي أكبر قيمة مقارنة بالضرائب الأخرى.

نلاحظ أن ضريبتى TVA و IRG تنتج عنهما حقوق أكبر من حقوق IBS.

ثالثاً: الحقوق الناتجة عن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

الجدول رقم (17): الحقوق المستحقة الناتجة عن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للفترة (2010-2018).

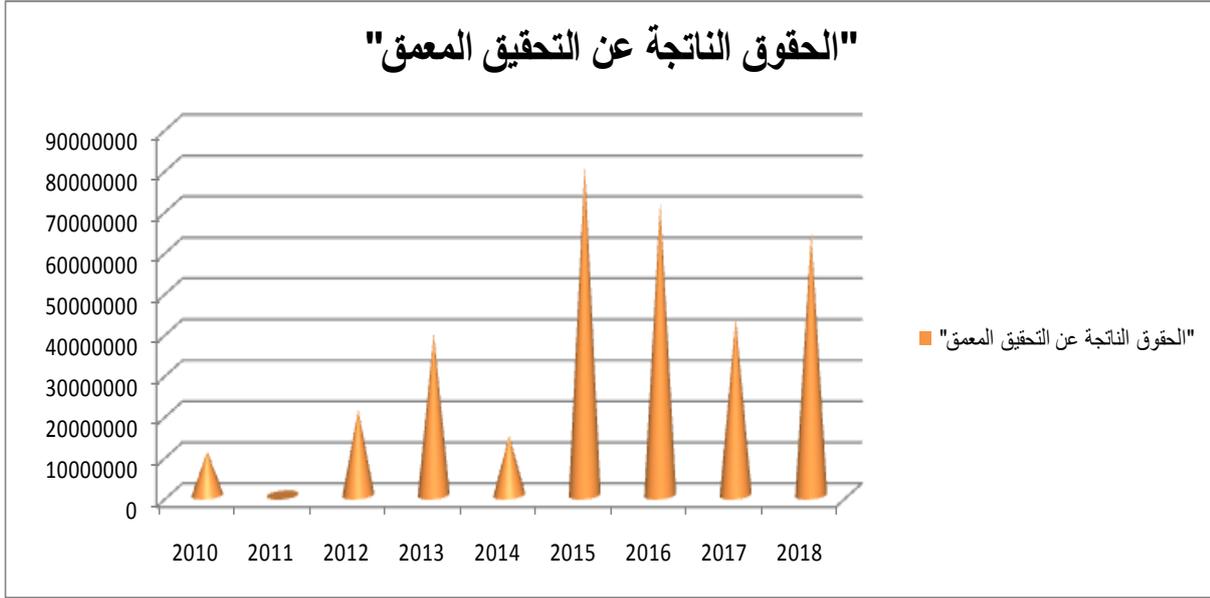
الوحدة: دج

المجموع	العقوبات	ضريبة الدخل الإجمالي	البيان السنوات
10.658.030	2.071.988	8.586.042	2010
-	-	-	2011
20.801.697	4.142.807	16.658.890	2012
39.351.191	7.786.785	31.564.406	2013
14.594.363	2.913.485	11.680.878	2014
80.495.852	16.099.170	64.396.682	2015
71.634.395	14.326.879	57.307.516	2016
43.288.432	8.657.656	34.630.746	2017
64.147.228	12.829.445	51.317.783	2018

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

يمكن تمثيل الجدول السابق في الشكل الموالي:

الشكل رقم (09): تطور الحقوق الناتجة عن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

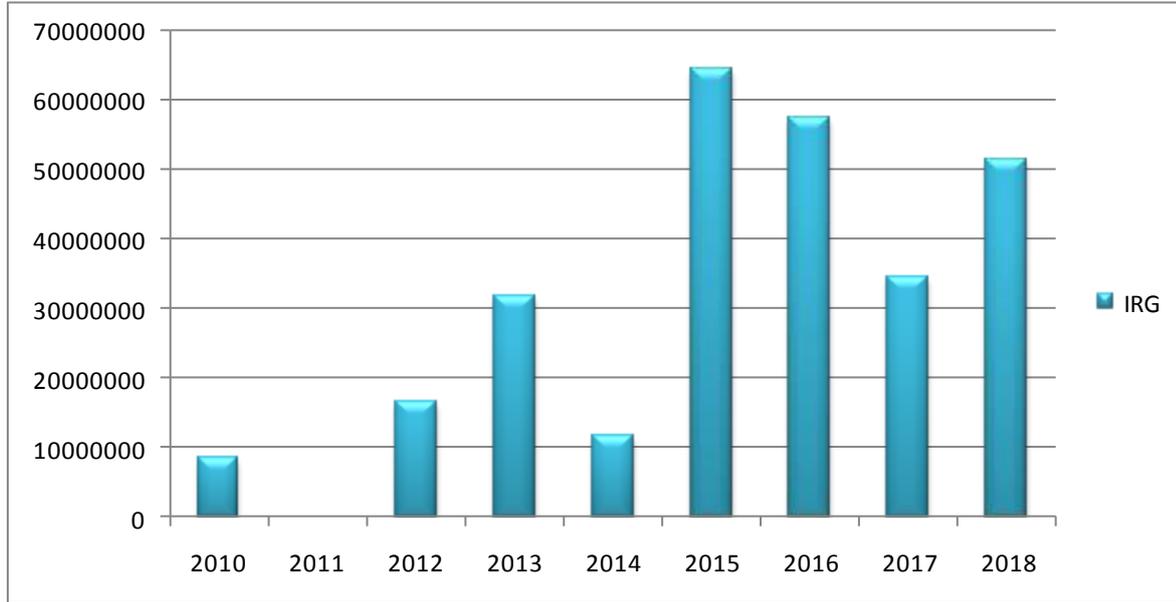


المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معطيات مقدمة من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

يتضح لنا من خلال الجدول أعلاه و الشكل البياني أن الحقوق الناتجة عن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية تتناسب طرديا مع عدد الملفات الخاضعة للتحقيق حيث أن أعلى مستوى للحقوق تم تسجيله سنة 2015 و التي كان عدد الملفات الخاضعة للرقابة خلالها (8 ملفات) مجموع الحقوق سجل ب 80.495.852 دج وهو مبلغ كبير مقارنة مع الحقوق الناتجة في السنوات الأخرى، عند مقارنته بأكبر عدد من الملفات (12 ملف) الذي تم مراقبته سنة 2013 الحقوق الناتجة عنه بلغت 39.351.191 دج، و منه نلاحظ التناقض الموجود بين عدد الملفات و الحقوق الناتجة.

يمكن تمثيل الجدول السابق في الشكل الموالي:

الشكل رقم (10) : تطور الحصيلة الضريبية للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.



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

حسب ما هو مبين في الشكل أعلاه نلاحظ أن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية يخص الأشخاص الطبيعيين فقط لذا يهتم بدراسة الضريبة على الدخل الإجمالي فقط و هدفها الأساسي هو محاربة التهرب الضريبي بناء على مظاهر الثراء التي تلاحظ على الأشخاص.

و حسب الشكل البياني نلاحظ التدرب في الحقوق الناتجة عن ضريبة IRG إذ نجد أنها تنعدم سنة 2011 لتتصعد حتى سنة 2013 ، و تنخفض بعدها سنة 2014 و ترتفع مجددا لتصل لأعلى قيمها في سنة 2015 ، بعدها تندهور قيمها من جديد حتى سنة 2017 لترتفع مرة أخرى في سنة 2018.

المبحث الثالث: دراسة حالة ملف جبائي خضع للتحقيق المصوب

فيما سيأتي سنتناول دراسة حالة ميدانية لإحدى طرق الرقابة الجبائية " التحقيق المصوب " هذه الحالة تمت معالجتها على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية ميلة.

المطلب الاول: المرحلة التحضيرية والتعريف بطبيعة ونوع نشاط المكلف محل التحقيق

أولاً: 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 إستخدام الإدارة الجبائية لحق الإطلاع.

ثانياً: التعريف بطبيعة ونوع نشاط المكلف محل التحقيق

المكلف المعني: مؤسسة (X) للأشغال العمومية.

طبيعة و نوع نشاط المكلف: أشغال البناء في كل مراحل (المقاوله).

سنوات التحقيق : 2015.

الضرائب و الرسوم المعنية بالتحقيق: الرسم على القيمة المضافة (TVA)، الرسم على النشاط المهني (TAP)، الضريبة على الدخل الجمالي (IRG).

المطلب الثاني: إجراءات التحقيق المصوب في محاسبة المكلف المعني

بعد أن تمت برمجة ملف المعني للتحقيق في محاسبته، سنتعرض في الآتي إلى مراحل عملية التحقيق وكيف تمت المعالجة.

أولاً: مرحلة فحص الملفات

بعد قيام مفتشية الضرائب بإرسال ملف المكلف المعني المشكوك فيه إلى المديرية المركزية للمراجعة الجبائية والتي بدورها أرسلته للمديرية الفرعية للرقابة لمباشرة أعمال الرقابة والمراجعة وفقاً لبرنامج مصادق عليه.

سيتم دراسة واقع عملي للرقابة الجبائية وذلك من خلال دراسة ملف هذه المؤسسة والتي خضعت للتحقيق في إطار البرنامج السنوي للتحقيقات الجبائية.

وقد أسندت المهمة لفرقة التحقيقات حيث قامت الفرقة بمباشرة عملية التحقيق وقد اختير ملف المعني بناء

على بعض المؤشرات منها:

- عدم تقييد مشتريات محاسبياً.

ثانيا: إرسال الإشعار وبداية التحقيق

- بتاريخ .../.../2018 قام أعوان الضرائب بإرسال إشعار بالتحقيق¹ رقم .../2018 المتضمن ما يلي:
- اسم المؤسسة الخاضعة للتحقيق.
- تحديد فترة التحقيق سنة 2015.
- ذكر الضرائب التي يمسهها التحقيق عامة وهي:
 - الرسم على القيمة المضافة (TVA) 17%.
 - الرسم على النشاط المهني (TAP) 2 %.
 - الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG).
- للمكلف مهلة 10 أيام لتحضير وثائقه ويمكنه الإستعانة بمستشار محاسبي من إختياره وبدون ذكر التفاصيل الدقيقة الخاصة بعملية الرقابة.
- وبعد إنقضاء المهلة قامت الفرقة بالانتقال إلى مقر المؤسسة الموضحة في الملف الجبائي وذلك لإجراء معاينة أولية على كيفية سير النشاط، سمحت بأخذ نظرة شاملة على الوضعية الحقيقية، كما أنه تم طلب الوثائق المحاسبية التي يحوزها المعني.
- حيث قام المحققون بدراسة هذه السجلات وأن لكل عملية لها ما يبررها.
- نقل مباشر لحسابات أصول و خصوم الميزانية مع جدول حسابات النتائج للسنوات محل التحقيق، وهذا على جدول المقارنة الميزانيات وكشف المحاسبة،² حيث ستعين الفرقة بتقاريرها أطراف خارجية كالموردين، البنوك، وقد تم الإطلاع الدقيق على الأعباء والإيرادات حيث وجدت عدة نقائص و إغفالات بناء على ما توصلوا إليه من تحقيقات قاموا بإرسالها للمكلف، وذلك لإعطاء صورة واضحة عن ميزانية المكلف، كما يعد المحقق بطاقة بداية أشغال التحقيق.³
- أن يثبت تاريخ انتهاء التحقيق بعين المكان بمحضر يدعى المكلف لإمضائه مع المحققين تسجل الإشارة عند رفض المكلف الإمضاء.

من حيث الشكل والمضمون :

- 1- من حيث الشكل : تم تقديم الدفاتر المحاسبية التالية :
 - دفتر اليومية العامة مسجل تحت رقم:/0000 بتاريخ:...../.... / 0000 من طرف محكمة ميلة.
 - دفتر الجرد مسجل تحت رقم:/0000 بتاريخ:...../...../ 0000 من طرف محكمة ميلة.

¹ - انظر للملحق رقم(03و02).

² - انظر الملحق رقم (04).

³ - انظر الملحق رقم (05).

- دفتر الأجور مسجل تحت رقم:/0000 بتاريخ:/...../0000.
- دفتر الأستاذ واليوميات المساعدة والوثائق التبريرية المختلفة.

2- من حيث المضمون :

هناك بطاقة معلومات من الموردتبين أنه لديكم مشتريات بقيمة 731.758.60 دج غير مسجلة محاسبيا.

المطلب الثالث: الشروع في المعالجة اللازمة للملف الجبائية

أولا: التعديلات المتعلقة بكل ضريبة

1-إعادة تشكيل رقم الأعمال :

رقم الأعمال المفوتر: تم الحصول عليه من أرقام الأعمال المعترف به والمحاسبة المقدمة بالإضافة إلى المعلومات المتحصل عليها وبالتالي تكون الوضعية كالاتي:

- رقم الأعمال المحقق نتيجة بيع مشتريات على حالها بهامش ربح يقدر ب 20 % سيضاف لرقم الأعمال المفوتر لسنة 2015.

الجدول رقم (18) : ملخص رقم الأعمال المفوتر .

الدورة	2015
رقم الأعمال المفوتر المعترف به	12.925.372.00
رقم الأعمال المفوتر المصرح به	12.047.263.00
الزيادة	878.109.00

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

رقم الأعمال المحصل : تم الحصول عليه من الكشف البنكي بالإضافة إلى المعلومات المتحصل عليها وبالتالي تصبح الوضعية كما يلي :

الجدول رقم (19) : رقم الأعمال المحصل المعترف به.

الدورة	رقم الأعمال المحصل المعترف به
2015	12.925.372.00

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

2-الرسم على القيمة المضافة :

رسم القيمة المضافة على رقم الأعمال :

يخضع رقم الأعمال المحصل إلى الرسم على القيمة المضافة بمعدل 17% وفقا للمادة 21 من قانون الرسم على رقم الأعمال .

كما تخضع المبالغ المحصلة الغير مصرح بها إلى مضاعفات المنصوص عليها في المادة 116 من نفس القانون كما هو موضح في الجدول :

الجدول رقم (20) : فرض الرسم على القيمة المضافة على رقم الأعمال المحصل.

السنة/البيان	رقم أ الإجمالي	المعدل	الحقوق	رصيد سابق	الرسم/المشتريات	الحقوق المسددة	الرصيد الباقي	حقوق التسديد	العقوبات	المجموع
2015	12.925.372	17%	2.197.313	103.399	1.695.339	117.220	/	281.355	70.338	351.693

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

3-الرسم على النشاط المهني (TAP) :

تخضع أرقام الأعمال المحصلة إلى الرسم على النشاط المهني وذلك طبقا للمواد 217-222 من قانون الضرائب المباشر، كما تخضع حقوق الرسم على النشاط المهني المستحقة التي لم تسدد إلى:

- الزيادات (majorations) المنصوص عليها في المادة 193 من قانون الضرائب المباشر.

الجدول رقم (21) : فرض الرسم على النشاط المهني على رقم الأعمال المحصل.

السنة/البيان	رقم أ المعترف به	رقم أ المصرح به	الفرق	المعدل	الحقوق	العقوبات	المجموع
2015	12.925.372	12.047.263	878.109	2%	17.562	1756	19.318

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

- إعادة تشكيل الأرباح الصناعية والتجارية :

تم تحديد الأرباح الصناعية والتجارية بإضافة الزيادة في رقم الأعمال و الإستهلاكات الغير مبررة عن فواتير الشراء الوهمية والمصاريف المرفوضة إلى الربح المصرح به.

الجدول رقم (22) : إعادة تشكيل الأرباح الصناعية والتجارية.

البيان / الدورة	2015
الأرباح الصافية المصرح بها	431.085
الزيادة المسجلة في رقم الأعمال	878.109
الاستهلاكات غير المبررة	/
مصاريف غير قابلة للخصم	/
الربح الصافي المعترف به	1.309.194
الزيادة	878.109

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

4-الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)

بعد إعادة تشكيل أرباح صناعية وتجارية تصبح القواعد الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي والحقوق المستحقة وفقا للمادة 104 من قانون الضرائب المباشرة على الشكل التالي :

الجدول رقم (23): إعادة تشكيل الضريبة على الدخل الإجمالي.

البيان / السنة	2015
وعاء الضريبة الخاضع	1.309.194
الحقوق الواجبة	332.758
الحقوق المسددة	69.326
الفرق الواجب الدفع	263.432
مبلغ الزيادة	65.858
المجموع	329.290

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

5-تفصيل التعديلات والتقويمات

الجدول رقم (24) : تفصيل التعديلات والتقويمات.

الدورة	تعيين الضريبة أو الرسم	المستحقات	العقوبات	إجمالي المستحقات
2015	الرسم على النشاط المهني	17.562	1.756	19.318
	الرسم على القيمة المضافة	281.355	70.338	351.693
	الضريبة على الدخل الإجمالي	263.432	65.858	329.290
	المجموع	562.349	137.952	700.301

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

بعد تثبيت أسس الإخضاع وتبليغها للمكلف، ومنحه أجل 30 يوما لإرسال ملاحظاته أو قبوله إبتداء من تاريخ التبليغ الأولي كان الرد كالتالي:

ثانيا: الرد على التبليغ الأولي للتحقيق المحاسبي المصوب

سيدي يشرفني أن أقدم إلى سيادتكم بهذا الرد على الملاحظات والمعطيات الواردة في تبليغكم بالتقويمات أثناء التحقيق المحاسبي لملف مؤسستي لفترة 2015.

• أرجوا من سيادتكم تخفيض هامش الربح المطبق على المشتريات المغفل تصريحها.

ثالثا: التبليغ النهائي

دراسة وتفحص ردمك المؤرخ في :/...../2018 والمتضمن الإحتجاج المقدم حول النتائج الأولية للتحقيق المحاسبي التي تضمنها التبليغ الأولي رقم:...../...../2018 هذا الإحتجاج يكمن فيما يلي:

تخفيض هامش الربح على المشتريات الغير مصرح بها لسنة 2015.

• احتجاجكم مرفوض.

وبتالي تقرر تثبيت التسوية الجبائية نهائيا عن طريق إرسال تبليغ نهائي لنتائج التحقيق المصوب بتاريخ:/...../2018 تحت رقم :/2018.

خلاصة الفصل الثالث

تناولنا في هذا الفصل من خلال دراستنا الميدانية بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بميلة والتي كانت بغرفة التحقيق المحاسبي التابع للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية، في بداية هذا الفصل قمنا بتقديم مديرية الضرائب لولاية ميلة من حيث النشأة ومحتوى الهيكل التنظيمي بذكر مهام كل مكتب. كما شملت الدراسة حالة التحقيق المحاسبي المصوب الذي يعتبر من أدوات الرقابة الجبائية إضافة إلى التحقيق المحاسبي والتحقق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، ومنه إتضح لنا مدى أهمية هذه التحقيقات في الكشف عن التهرب الضريبي من خلال العديد من الطرق القانونية والإسهام في إسترداد مبالغ هامة للخزينة بالإضافة إلى العقوبات التي لا تعتبر موردا فقط للخزينة فهي تعتبر رادعا لكل من أراد ممارسة التهرب الضريبي. بالإضافة إلى دراسة حالة مؤسسة أشغال عمومية خاضعة للتحقيق المصوب وعند التطلع لحيثيات عملية التحقيق في محاسبة المكلف بالضريبة والخاضع للرقابة الجبائية تم التطرق إلى كل الخطوات والإجراءات التي ينتهجها العون المحقق في أداء مهمته، وكذا التسهيلات المقدمة من قبل مصالح الرقابة الجبائية المتمثلة في حق الطعن والأجال الممنوحة للمكلف ولإرسال ملاحظاته أو قبوله بنتائج التحقيق. التي أفرزت لنا عدت نتائج تم التوصل إليها فقمنا بتفسيرها وتحليلها بهدف إسقاطها على الفرضيات المقترحة من أجل إختبار صحتها أو نفيها من جهة والإجابة على إشكالية البحث من جهة أخرى.

A decorative border with intricate scrollwork and floral patterns, framing the central text. The border is composed of repeating motifs of stylized leaves and scrolls, with a central section of a repeating diamond pattern.

خاتمة.

خاتمة

من خلال دراستنا النظرية والتطبيقية تمكنا من معرفة الجوانب الجوهرية للموضوع وفهمها، بحيث تبين لنا أن التهرب والغش الضريبي من العراقيل التي تصيب خزينة الدولة والتي تحد من تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية، إضافة إلى تعدد أسبابه لأن المكلفين همهم الوحيد هو تخفيض العبء الجبائي باستخدام شتى الطرق، فالدولة تسعى جاهدة للحد من ظواهر التهرب والغش الضريبي عن طريق الرقابة الجبائية، وهذا ما قمنا بدراسته من خلال التطرق إلى إجراءاتها في إطار التحقق من التصريحات، فقد تم إبراز الدور الجبائي لمديرية الضرائب وإسهاماتها في حماية موارد الدولة من خلال تأكيد حضورها الدائم عن طريق التدخلات وعمليات التحقيق المتكررة، كما أن دور هذا الجهاز الرقابي لا يقتصر على مراقبة تصريحات المكلفين فقط، بل يتعداه إلى إعلام المكلفين بالضريبة وعن الحقوق المخولة لهم والتي تحميهم من تعسف الإدارة، وكذا مختلف الواجبات والإلتزامات المفروضة عليهم.

تطرقنا في دراستنا إلى تقنيات التحقيق المحاسبي المصوب كإلية من آليات الرقابة الجبائية، التي تهدف إلى فحص محاسبة الممولين واختيار مدى مصداقيتها ونزاهتها.

وفي الأخير جاءت الخاتمة لهذه الدراسة والتي قسمناها إلى ثلاث أجزاء رئيسية وهي:

نتائج الدراسة: إستطعنا في دراستنا التوصل إلى نتائج معتمدين في ذلك على دراسة ميدانية.

نتائج اختبار الفرضيات: سنحاول من خلال هذا الجزء من الخاتمة إستعراض نتائج إختبار الفرضيات.

التوصيات: بعد التطرق للنتائج المتوصل إليها، سنحاول من خلال هذا الجزء من الخاتمة العامة إستعراض التوصيات التي نراها مناسبة.

آفاق الدراسة: في هذا الجزء ومن خلال الدراسة التي قمنا بها والنتائج التي توصلنا إليها نقترح مواضيع بحوث مستقبلية وهذا من أجل إستمرار الدراسة.

أولاً: النتائج:

- إن النظام الجبائي الجزائري نظام جبائي متكامل يتوفر على وسائل وهياكل معتبرة، إلا أنه يعاني من نقص في التشريع نتج عنه ظاهرة التهرب الضريبي بإستغلال الثغرات الموجودة في القوانين الجبائية.
- يلجأ المكلفين بالضريبة للتهرب من دفع مستحقاتهم في تصريحات مغالطة لا تعطي صورة حقيقية لوضعيتهم المالية، وهذا ما إنعكس سلباً على الاقتصاد الوطني.
- من خلال الدراسة الميدانية لإحدى طرق الرقابة الجبائية، ألا وهي التحقيق المحاسبي المصوب بجميع مراحلها خلصنا إلى النتائج الإيجابية التي حققتها مديرية الضرائب والتي أسفرت عن قدرتها في كشف التهرب والتلاعبات في التصريحات ما ينجر عنه تعديل في الأسس الضريبية وبنالي تحقيق مداخل إضافية إلى الخزينة.
- تلتزم الإدارة الجبائية عند خضوع المكلف للتحقيق المصوب بمجموعة من الحقوق والضمانات ترافقه طوال فترة التحقيق ففي حالة الإخلال بها تؤدي إلى بطلان هذه الحقوق.

- نجاح التحقيق المحاسبي المصوب مرتبط بمدى صدق المعلومات المحاسبية المتحصل عليها من مختلف الوثائق والسجلات الممسوكة من طرف المكلف.
- غياب الوعي الضريبي والثقافة الجبائية لدى المكلفين بالضريبة.

ثانيا: نتائج اختبار الفرضيات

لقد أدى اختبار فرضيات البحث إلى ما يلي:

- **إثبات الفرضية الأولى** والتي مضمونها تعتبر الرقابة الجبائية أداة أساسية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي أي انه يعتمد على التصريحات المقدمة من قبل المكلف إذ أن المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة ويصرح بها، ولهذا وجب على الرقابة الجبائية أن تقوم بمراقبة هذه التصريحات والتأكد من سلامتها ومطابقتها للقوانين والتشريعات الجبائية واكتشاف الأخطاء والتلاعبات.

- **إثبات الفرضية الثانية** والتي مضمونها يعتبر التحقيق المصوب والتحقيق المحاسبي من بين أهم إجراءات الرقابة الجبائية في الكشف عن التهرب الضريبي في الجزائر، يتم التحقيق المصوب والتحقيق المحاسبي من خلال مجموعة من الإجراءات التي تستهدف مراقبة التصريحات الجبائية والمكتبية وفحص محاسبته من حيث الشكل ومن حيث المضمون، ثم تبليغ النتائج وإصدار الجداول والأوردة الإضافية.

- **إثبات الفرضية الثالثة** والتي مضمونها تعتمد الرقابة الجبائية في الجزائر أكثر على التحقيق المحاسبي، و ما يؤكد ذلك الإحصائيات التي تبين أن عدد الملفات الخاضعة لهذا التحقيق و أيضا الحقوق الناتجة عن الضرائب ما بين 2010/2018 و الناجمة عن هذه التقنية، أكثر مما هي في التحقيقات الأخرى كالتحقيق المصوب و التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، و هذا ما يبين أن الرقابة الجبائية تعتمد على التحقيق المحاسبي أكثر من التحقيقات الأخرى.

- **إثبات الفرضية الرابعة** والتي مضمونها يعتبر التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية أقل مردودية مالية، من خلال دراسة الحالة ثبت ان مساهمة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية جد ضعيفة مقارنة مع التحقيق المحاسبي و التحقيق المصوب، كما أن مردوديته المالية أيضا ضعيفة مع مقارنتها مع مثيلاتها. و هذا لأن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية يخص الأشخاص الطبيعيين فقط أي يرتبط بالضريبة على الدخل الإجمالي فقط. و هو ما تم التأكد منه من خلال دراسة الحالة التي تمت على مستوى مديرية الضرائب لولاية ميلة.

ثالثا: التوصيات

- ضرورة إرساء مبدأ العدالة في توزيع العبء الضريبي على المكلفين، وتحسين العلاقة بينهم وبين مصالح الضرائب.

- صياغة قوانين واضحة وغير معقدة من أجل أن يفهمها الجميع بإعتبار أن المكلفين ليس لديهم مستويات علمية مرتفعة أو بدون مستوى.
- نشر الثقافة الضريبية وسط المجتمع الجزائري، وتوعيته بأهمية المورد الجبائي.
- تأطير الموارد البشرية في المجال الجبائي وتطوير الإمكانيات والهيكل بما يتماشى مع الوقت الراهن.
- تقديم تحفيزات جبائية للمكلفين بالضريبة، الذين تمتاز تصريحاتهم بالشفافية.
- الاهتمام بالعمال من خلال زيادة رواتبهم مع التحفيزات من أجل الحد من عملية السرقة والرشوة التي تعاني منها الإدارة الجبائية بالإضافة إلى إجراء دورات تكوينية لهم، وبالتالي الحفاظ على المال العام.
- تخفيض الضغط الضريبي بما يسمح للمكلف بعدم التهرب من دفع الضريبة.
- توفير الحماية القانونية للمحقق أثناء تأديته مهامه.
- التأكيد من ملفات التحقيق المحاسبي المصوب لمختلف الأنشطة لإرساء مبدأ العدالة والمنافسة الشريفة.

رابعاً: آفاق الدراسة

بعد تحليلنا لموضوع التحقيق المصوب كشكل من أشكال الرقابة الجبائية وقدرته في محاربة التهرب الضريبي في ظل النظام الضريبي الجزائري في خضم الإصلاحات وبعدها وبالرغم من محاولة الإلمام بكل جوانب الموضوع إلا أنه في إعتقادنا مازالت هناك بعض النقاط تعتبر غامضة ويمكن أن تعالج في بحوث جديدة، حيث تبقى الآفاق مفتوحة إلى:

✓ دراسة مدى فعالية الرقابة الجبائية بصفة عامة وما هي المعوقات الكابحة لسيورها الحسن وكيفية تطوير وسائلها مستقبلاً على المستوى الوطني والعالمي مع دراسة مقارنة مع مختلف تجارب الدول خاصة التي تتشابه ظروفها الاقتصادية مع ظروف إقتصادنا من جهة، ومن جهة أخرى مختلف النظم الضريبية الحديثة وما توصلت إليه وما تقترحه من حلول في ميدان الرقابة الجبائية.

وفي الأخير نسأل العلي القدير أن نكون قد وفقنا في إختيار الموضوع ومعالجته بالشكل الذي يزيد معارفنا و أن نكون قد ساهمنا و لو بالشكل القليل في إثراء المكتبة العلمية.

ولله من وراء القصد وهو يهدي السبيل

تم بحمد الله.



قائمة المراجع.

اولا: مراجع باللغة العربية

1/ الكتب

- 1- أحمد زهير شامية، خالد الخطيب، المالية العامة، دار زهران للنشر و التوزيع، عمان، 2012.
- 2- أحمد عبد السميع علام، المالية العامة المفاهيم و التحليل الاقتصادي و التطبيق، النشر مكتبة الوفاء القانونية، ط1، 2012.
- 3- أسامة خيرى، الادارة العامة، دار الياية للنشر و التوزيع، عمان -الأردن، 2012 .
- 4- بن اماره منصو، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبايئية، دار هومه لطباعة و النشر، الجزائر، 2011.
- 5- حسيب مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
- 6- حميد بوزيدة، جباية المؤسسة، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية الساحة المركزية، الجزائر، 2007.
- 7- خالد شحاد الخطيب، احمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر و التوزيع ط2، عمان الأردن، 2008.
- 8- رحال نصر، عوادي مصطفى، جباية المؤسسة بين النظرية و التطبيق، مطبعة سخري حي المنظر الجميل، الوادي، 2010-2011.
- 9- سهام كردودي، الرقابة الجبايئية بين النظرية و التطبيق، دار المفيد للنشر و التوزيع، الجزائر 2011.
- 10- سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، ط1، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2009.
- 11- صالح الرويلي، اقتصاديات المالية العامة، ط4، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992.
- 12- عادل احمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1992.
- 13- عادل العلي، المالية العامة و القانون المالي الضريبي ، ط2 ، اثناء للنشر و التوزيع، عمان - الاردن، 2011.
- 14- عادل محمد القطاونة، عدي حسين عفانة، المحاسبة الضريبية، ط1، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان - الأردن، 2008.
- 15- عبد المجيد قدي، دراسات علم الضرائب، ط1، دار جرير للنشر و التوزيع، عمان، 2011 .
- 16- عصام بشور، المالية العامة و التشريع المالي، منشورات جامعة دمشق، ط7، 199.
- 17- علي خليل، سليمان اللوزي : المالية العامة، ط 1، دار زهران للنشر و التوزيع، الاردن، 1434 هـ 2013-
- 18- فليح حسن خلف، المالية العامة، ط1، جدارا للكتاب العلمي للنشر و التوزيع، عمان، 2008.
- 19- محمد الصغير بعلي، يسري ابو العلاء، المالية العامة، دار العلوم للنشر و التوزيع، 2003.

- 20- محمد القاسم القزويني، مهدي حسين زوييف، المفاهيم الحديثة للرقابة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1993.
- 21- محمد خير العكام، المالية العامة، منشورات الجامعة الافتراضية السورية، سورية، 2018.
- 22- محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية و الضرائب، دار هومه للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2004
- 23- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق ،دار هومه لطباعة و النشر و التوزيع، البليدة، 2003 .
- 24- ياسر صالح الفريجات، المحاسبة في علم الضرائب، ط1، دار الناهج للنشر و التوزيع، عمان - الاردن، 2009.

2/ مذكرات

- 1- احمد بساس، اثر المراقبة الجبائية على التهرب الضريبي في ظل الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة عمار تليجي الاغواط، 2013/2014 .
- 2- إلياس قلاب ديبج، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2009-2010 .
- 3- بالواضح الجيلاني، التهرب الضريبي بين فعالية آليات الرقابة و إستراتيجية مكافحة، مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه جامعة مجمد بوالضياف المسيلة، 2014/2015 .
- 4- بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق جامعة الجزائر 1، 2013/2014 .
- 5- بن غماري ميلود، الرقابة الجبائية كوسيلة لحماية أموال الخزينة العمومية، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم الإنسانية كلية الحقوق، جامعة ابوبكر بلقايد - تلمسان، 2017-2018 .
- 6- حجلة عبد الغني، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية الفترة 2000-2010، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد ومالية دولية جامعة المدية، 2012.
- 7- حنان شلغوم، اثر الاصلاح الضريبي في الجزائر و انعكاساته على المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير تخصص ادارة مالية، جامعة منتوري قسنطينة -الجزائر، 2011-2012 .
- 8- د. لعلاوي محمد جمال، زنات السعيد، جامعة محمد خيضر بسكرة، جامعة محمد بوضياف المسيلة، التحقيق المصوب كأداة رقابية على أرصدة الرسم على القيمة المضافة TVA القابلة

- للاسترجاع في النظام الجبائي الجزائري، مجلة البحوث المالية و الاقتصادية، العدد السابع، جامعة أم البواقي، ديسمبر 2016 .
- 9- رحمة نابتي، النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر و الفكر المالي الإسلامي، دراسة مقارنة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، 2009/2008 .
- 10- سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة محمد خيضر بسكرة.
- 11- سهام كردودي، المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية، ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر " بسكرة "، الجزائر، 2008_2009 .
- 12- صديق حسوس، تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على الضرائب المؤجلة في ظل التشريع الضريبي الجزائري، اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة المسيلة، 2018/2017.
- 13- عبد الغاني بوشري، فعالية الرقابة الجبائية و اثارها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، تخصص نفود مالية و بنوك، جامعة تلمسان الجزائر، 2011/2010.
- 14- عفيف عبد الحميد، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، 2014-2013.
- 15- قاشي يوسف، واقع النظام الضريبي الجزائري و سبيل تفعيله، اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، بومرداس الجزائر 2015/2014.
- 16- قرواط حسينة، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش و التهرب الضريبي، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه، جامعة البليدة2، 2019-2018 .
- 17- لشح صافية، فعالية النظام الضريبي من خلال الاصلاحات الضريبية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، الاغواط الجزائر، 2015/2014.
- 18- محمد لعلاوي، دراسة تحليلية لقواعد تاسيس و تحصيل الضرائب بالجزائر، اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص علوم اقتصادية ، جامعة محمد خيضر بسكرة -الجزائر، 2015-2014.
- 19- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي و إشكالية التهرب، أطروحة مقدمة لنيل دكتوراه، جامعة الجزائر سنة 2002/2001.
- 20- نوي نجا، فعالية الرقابة الجبائية الجزائرية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، فرع مالية و نفود جامعة الجزائر، 2004.
- 21- وسان احمد، متطلبات تكييف النظام الضريبي الجزائري في ظل تحديات التجارة الالكترونية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة الشلف 2017/216 .

3/ المجالات

- 1- د.خدي صيرينة، جنينة عمر، الرقابة الجبائية بين هدفين مكافحة التهرب الجبائي و تنمية الإيرادات الجبائية، مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، المجلد 12، العدد 02، سنة 2019، جامعة العربي التبسي، تبسة الجزائر.
- 2- لشلح الصافية، الإصلاح الضريبي، الأسباب، الدوافع و الاهداف، مجلة العلوم الإسلامية و الحضارة، العدد الرابع، جامعة الاغواط الجزائر، ديسمبر 2016.
- 3- مجلة القادسية في القانون و العلوم السياسية، العدد الثاني، المجلد الثاني، العراق كانون الأول . 2009 .

رابعا/ محاضرات

- 1- محمود حمز، منور اوسرير، محاضرات في جباية المؤسسة، ط1، مكتبة الشركة الجزائرية بوداوا، الجزائر 2009 .

4/ القوانين

- 1- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة لضرائب، قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2020.
- 2- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة لسنة 2006.
- 3- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة لسنة 2014.
- 4- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رئاسة الجمهورية، الامانة العامة للحكومة، القانون التجاري لسنة 2007.
- 5- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة لضرائب: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2020. المادة 01 .
- 6- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة لضرائب، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة لسنة 2019.
- 7- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة لضرائب، قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2020، المادة 01.

ثانيا: مراجع باللغة الفرنسية

1/ الكتب:

- 1- Guide Pratique du Contribuable, Edition 2015, Ministère des Finances ,
Direction Générale des impôts.

A decorative border with intricate scrollwork and floral patterns, framing the central text. The border is composed of repeating motifs of stylized leaves and scrolls, creating a rectangular frame.

ملاحقہ

الملحق رقم 01: التصريح الشهري أو الفصلي G50

المديرية العامة للضرائب
DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

مدينة:
DIRECTION:

منطقة الضرائب ل:
INSPECTION DES IMPÔTS DE:

رقعة الضرائب ل:
RÉCETTE DES IMPÔTS DE:

بلدية:
COMMUNE DE:

NIS:
NF:
Avenue d'imposition:

التاريخ: 20
العدد: 20
Mun de: 20
Trimestre 20

التقرير لبلدية
A RAFFELER
OBLIGATOIREMENT

**الضرائب والرسوم المحضلة قورا أو عن طريق الإقتطاع من المصدر
تصريح يقوم مقام حافظة بلعبار بالتسديد
IMPOTS ET TAXE PERÇUS AU COMPTANT OU PAR VOIE DE
RETENUE A LA SOURCE
DECLARATION TENANT LIEU DE BORDEREAU - AVIS DE VERSEMENT**

IMPORTANT!
هذا التصريح يجب ان يقدم الى مصلحة الضرائب خلال العشرين يوم الأولى من الشهر
La présente déclaration doit être déposée à la recette des impôts dans les VINGT PREMIERS JOURS DU MOIS.

رمز النشاط
CODE ACTIVITE
.....

سيرة (ع):
M:
(nom et prénom - raison sociale) (الرقم القيد- اسم الترتيب)
نشاط أو المهنة:
أعوان:
Adresse:

Série G. n° 50

تخمس على النشاط المهني بمعدل 2%
Taxe sur l'activité professionnelle au taux de 2%

Code	العمليات الخاضعة للتخمس	رقم الأعمال	معدل	مبلغ	مبلغ
C1A11	أرباح التبرعات من تخفيض 50%				
C1A12	أرباح التبرعات من تخفيض 30%				
C1A13	أرباح بدون تخفيض				
C1A14	أرباح أخرى				
C1A20	إيرادات مهنية (مهن حرة)				
1. Preciser autres taux de réduction le cas échéant				TOTAL	

التخمس على الحساب للضريبة على ارباح الشركات
Acomptes IBS

Code	Acomptes IBS	مبلغ	مبلغ
E1M10	حساب التخمس		
TOTAL			

الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجور والإقتطاعات الأخرى من المصدر من 1/1/2014
IRG salaires et autres retenues à la source IRG / IBS

Code	الفئة من الإيرادات الخاضعة للتخمس	مبلغ	معدل	مبلغ
E1L20	IRG/تراثبات، تقاعدات، رواتب		Barème	
E1L30	IRG/إيرادات (مخارج، إيداعات، ودائع)		10%	
E1L40	IRG/مكافآت من شركات التأمين، إيجار		15%	
E1L50	IRG/إيرادات (مخارج، إيداعات، ودائع)		50%	
E1L90	IRG/أخرى			
E1M32	IBS/إيرادات الشركات (مخارج غير قابلة للتخمس في الجزائر)		24%	
E1M40	IBS/أخرى			
3. (1) Joindre relevé détaillé des retenues à la source par entreprise.				TOTAL

(1) Joindre relevé détaillé des retenues à la source par entreprise.

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

الملحق رقم (02) : إشعار بالتحقيق في المحاسبة

République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère des Finances
Direction Générale des Impôts
Direction d.....
.....

Avis de vérification de Comptabilité

Référence :.....

Lettre avec
A.R
N°.....

M
.....
.....

N.I.S : |.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.

Le20.....

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votrele..... à.....heures, à l'effet de vérifier au titre des exercicesl'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts droits et taxes ci après désignés :.....

Nous vous saurons gré de bien vouloir tenir à notre disposition vos documents comptables et pièces justificatives et dans la mesure où votre comptabilité est informatisée, l'ensemble des informations, données et traitements visés à l'article 20- 3 du Code des Procédures Fiscales (CPF).

Au cours de ce contrôle, vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix et de demander toutes les précisions sur la conduite de cette vérification.

Si le contrôle fiscal envisagé ne peut être effectué en raison de votre opposition ou celle de tiers, il sera procédé en vertu des dispositions de l'article 44/1 du CPF à l'évaluation d'office de vos bases d'imposition sans préjudice de l'application des sanctions prévues par la législation fiscale en vigueur.

Préalablement à l'examen au fond de vos documents comptables, il peut être procédé dès remise du présent avis à la constatation matérielle des éléments physiques et de l'exploitation, de l'existence et de l'état des documents comptables (dispositions de l'article 20 du CPF).

Je vous prie de trouver ci-joint, un exemplaire de la charte des droits et obligations du contribuable.

Veillez agréer, M l'expression de notre parfaite considération.

Le Chef de Brigade

Noms et Grades des
Vérificateurs

Série O n° 4
ENAG - I.S.C. - Algérie (2007)

المصدر : معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

الملحق رقم (03): ميثاق المكلف بالضريبة.

<p>الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وزارة المالية المديرية العامة للضرائب مديرية الأبحاث والتدقيقات</p>	<p>REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE MINISTRE DES FINANCES DIRECTION GENERALE DES IMPOTS DIRECTION DES RECHERCHES ET VERIFICATIONS</p>			
<p>ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة</p>	<p>CHARTRE DU CONTRIBUABLE VERIFIE</p>			
2011	2011	2011	2011	2011

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

الملحق رقم (04): كشف المحاسبة.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Série D. - N° 17

وزارة المالية

مديرية الضرائب

RELEVÉ DE COMPTABILITÉ

Activité exercée :

المديرية الفرعية للرقابة الإحصائية

CONCERNANT

بلدية M _____

Rue _____ n° _____

ENAG - L.C. - Algérie (2002)

DESIGNATION DES COMPTES	DU	DU	DU	DU	OBSERVATIONS
	AU	AU	AU	AU	
	2	3	4	5	
MARCADE BRUTE					
CREDIT { Vente de marchandises					
DEBIT { Marchandises consommées					
BENEFICE BRUT (crédit - débit) (1)					
POURCENTAGE BRUT = $\frac{\text{bénéfices bruts} \times 100}{\text{ventes}}$					
VALEUR AJOUTÉE					
CREDIT { Production vendue					
DEBIT { Matières et fournitures consommées					
BENEFICE BRUT (crédit - débit) (2)					
POURCENTAGE BRUT = $\frac{V.A. \times 100}{\text{production vendue}}$					
RESULTAT D'EXPLOITATION					
CREDIT { Bénéfices brut total (1) + (2)					
DEBIT { Frais personnels					
BENEFICE NET (crédit - débit)					
POURCENTAGE NET = $\frac{\text{bénéfices net} \times 100}{C.A.}$					

المصدر : معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

الملحق رقم (05) : بطاقة بداية أشغال التحقيق.

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Ministère des Finances
Direction Générale des Impôts

Ministère des Finances
Direction Générale des Impôts

Fiche de début des travaux de vérification

le _____

Numéro de l'Affaire _____ N° d'article d'imposition _____

Numéro d'Identification Statistique _____

Nom et Prénom ou Raison Sociale _____

Adresse _____

Adresse _____ Tél _____

Année de vérification de comptabilité N° _____ de _____

Remis ou Reçu le _____

Période à vérifier du _____ au _____

Noms, prénoms et grades des agents vérificateurs :

M. _____

M. _____

M. _____

Date de début des travaux préparatoires _____

Date du contrôle inspiré (-1) _____

Date d'intervention sur place (contrôle au fond) _____

Lu et approuvé :

Le Directeur Général _____ Le Vérificateur _____

(*) à remplir en cas de contrôle inspiré.

المصدر : معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

الملحق رقم (06) : استدعاء لمناقشة النقائص المسجلة في المحاسبة.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Série C n° 18

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

مديرية الضرائب لولاية

استدعاء

ختم المكتب

السيد (ة):

ر.ت. : []

المرجع :

شارع : رقم :

في :

يشرفني أن أطلب منكم الحضور إلى مصالحنا الكائنة بـ

الطابق مكتب رقم يوم
ما بين الساعة والساعة من أجل القضية التالية التي تخصكم

مرفقين بالوثائق التالية :

تقبلوا مني، فائق التقدير و الاحترام.

حرر بـ في

الرجاء إحضار هذا الاستدعاء معكم

المصدر : معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

الملحق رقم (07): التبليغ الاولي.

MINISTÈRE DES FINANCES

DIRECTION GÉNÉRALE
DES IMPÔTSDIRECTION DES IMPÔTS
DE WILAYA DE

INSPECTION

DE

RUE

N°

N° D'ARTICLE

| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |

Référence :

J'ai l'honneur de vous faire connaître ci-apres les redressements que l'administration envisage d'apporter aux éléments servant de base pour calcul des catégories d'impôts marqués d'une croix ci-dessous :

- Impôts sur le revenu globale
- Bénéfices induts, comm, et artisanaux.
- Bénéfices des profession non commerciales.
- Revenus de la location des propriétés baties et non baties.
- Revenus des capitaux mobiliers.
- Traitements salaires pension et rentes viagères.
- Plus-values de cession a titre onéreux des immeubles baties ou non baties et des droits y afférents.
- Revenus agricoles.
- Impôts sur les bénéfices des sociétés
- Retenue a la source sur les revenus des capitaux mobiliers
- Retenue a la source opérée sur les revenus des entreprises étrangères n'ayant pas d'installation professionnelle en Algérie
- Taxe sur l'activité professionnelle
- Taxe sur la valeur ajoutée
- Autres Impôts et taxe (à préciser)
-
-

Exercice

Année

Année

Année

Période du au

Année

Année

Exercice

Année

Période du au

Période du au

Exercice

Année

Année

Année

Vous disposez de trente (30) jours pour faire parvenir votre acceptation ou vos observation. A cet effet vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix.

Veuillez agréer l'expression de ma considération distinguée.

Le chef d'inspection

L'inspecteur peut rectifier les déclarations, mais il doit, au préalable, adresser au contribuable la rectification qu'il envisage en lui indiquant, pour chaque point de redressement de manière explicite, les motifs et les articles du code des impôts correspondants, il invite, en même temps, l'intéressé à faire parvenir son acceptation ou ses observation dans un délai de trente(30) jours. A défaut de réponse, dans ce délai, l'inspecteur fixe la base de l'imposition sous réserve du droit de réclamation de l'intéressé après établissements du rôle de régularisation. (Article 59 de la loi de finances pour 2002)

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

الملحق رقم (08): التبليغ النهائي.

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
MINISTERE DES FINANCE
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION REGIONALE DES IMPOTS DE
CONSTANTINE
DIRECTION DES IMPOTS DE WILAYA DE
MILA
INSPECTION DES IMPOTS DE
MILA NORD

وزارة المالية
لمديرية العامة للضرائب
لمديرية الجهوية للضرائب
مستطنة
مديرية اعداء لولاية
مدينة
مفتشية الضرائب
مدينة شمال

فوق
الخط

NOTIFICATION DEFINITIVE
DE REDRESSEMENTS

N°

A : MILA LE:

Accusé de
Réception

A

M:

Reference et date de la
Notification initiale de
Redressements :

J'ai l'honneur de vous informer que suite à : (cocher la case correspondante)

N°

Date :

Date d'introduction de
la réponse :

- L'examen de vos observations formulées sur la notification initiale de redressements ci-avant rappelée.
- L'absence de réponse à la notification initiale de redressements ci-avant rappelée. Il a été décidé : (cocher la case correspondante)
- D'abandonner la totalité des rappels envisagés sur la notification initiale de redressements
- De maintenir (totalement, partiellement) les bases initialement proposées en rectification de vos déclarations au titre des impôts et taxes marquée d'une croix ci-dessous :
- Impôt sur le revenu global (préciser la catégorie).

Au titre de la période

Impôt sur bénéfices des sociétés
Au titre de la période

Impôt sur l'activité professionnelle
Au titre de la période

Impôt sur la valeur ajoutée
Au titre de la période

Autres impôts et taxes (à préciser) :

Au titre de la période

Veuillez agréer, monsieur, l'expression de ma considération distinguée

Le chef d'inspection

Après expiration du délai de réponse, l'inspecteur fixe la base de l'imposition qui sera également notifiée au contribuable sans réserve du droit de réclamation de l'intéressé après établissement du rôle de régularisation (Article 24 de la loi de finances pour 2009)

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.