الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة أكلي محند أولحاج
- البويرة -
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

Ministère de l'Enseignement Supérieur
et de la Recherche Scientifique
Université Akli Mohand Oulhadj - Bouira -
Tasdawit Akli Muḥend Ulḥağ - Tubirett -
Faculté des Sciences Economiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion

الموضوع:

آليات وإجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الإقتصادية
تخصص : اقتصاديات المالية والبنوك

من إعداد الطالبة:

* **آيت بلقاسم لامية**

تحت إشراف الأستاذ:

* **قاشي يوسف**

أعضاء لجنة المناقشة:

أ.عزوز أحمد.....رئيسا

أ.قاشي يوسف....مشرفا

أ.حبيش علي.....مناقشا

السنة الجامعية 2014/2013

كلمة شكر وتقدير

الحمد لله وحده أحمده وأستعينه على ما رزقني من نعمّ أعانني بها على إنجاز هذا البحث والصلاة والسلام على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه وسلم تسليما كثيرا

إنه من العرفان بالجميل أن أتوجه في بداية هذا البحث بجزيل الشكر والتقدير إلى أستاذي المشرف قاشي يوسف على توجيهاته و نصائحه القيمة التي أفادتني كثيرا في إثراء معارفي العلمية، وحرصه على تقديم يد العون والمساعدة ولم يدخر جهدا في تشجيعي ومساعدتي لإنجاز هذا العمل، نعمّ الأستاذ بارك الله فيه وجعله في ميزان حسناته.

وأتقدم بالشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة الذين شرفوني بقبول مناقشة المذكرة وتقييمها.

كما لا يفوتني في هذا المقام أن أتقدم بخالص الشكر والتقدير لكل من أسهم برأيه وشجعني ولو بكلمة طيبة لإخراج هذا البحث إلى حيز الوجود من زملاء وعاملين بمفتشية الضرائب بمشدالة

الإهداء

أهدي هذا العمل:

* إلى والدتي التي غطتني بدفئها وكانت مثلا للتضحية والحنان، حفظها الله وأطال في عمرها.
* إلى الذي نفسه أحب إليّ من نفسي والدي حفظه الله، وأطال في عمره.
* إلى أفراد عائلتي، إخواني وأخواتي وزوجاتهم وأولادهم.
* إلى كل صدقاتي و زميلاتي كل باسمها
* إلى من أناروا لي الطريق في سبيل تحصيل ولو قدر بسيط من المعرفة أساتذتي الكرام
* إلى جميع الزملاء بدفعة ماستر2 اقتصاديات المالية والبنوك

-جامعة البويرة-

* إلى كل من قدم يد المساعدة والنصح.

لامية

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

كلمة شكر وتقدير	I
الإهداء	II
فهرس المحتويات	IV
قائمة الجداول، الأشكال والملاحق	IX- VII
مقدمة عامة	أ- د
الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول الضريبة والتهرب الضريبي	27-2
تمهيد	2
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للضريبة	17 -3
المطلب الأول: مفهوم الضريبة ومبادئها	3
المطلب الثاني: أنواع الضرائب وأهدافها	6
المطلب الثالث: التنظيم الفني للضريبة	14
المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي	26 -18
المطلب الأول: تعريف وأنواع التهرب الضريبي	18
المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي	21
المطلب الثالث: طرق التهرب الضريبي	23
المطلب الرابع: آثار التهرب الضريبي	25
خلاصة	27
الفصل الثاني: ماهية الرقابة الجبائية وإطارها التنظيمي والقانوني في الجزائر	62 -29
تمهيد	29
المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية	41 -30
المطلب الأول: تعريف الرقابة الجبائية وأهدافها	30
المطلب الثاني: أسباب إجراء الرقابة الجبائية ومبادئها	32
المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية	34
المبحث الثاني: الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية في الجزائر	61 -42
المطلب الأول: الوسائل الهيكلية المكلفة بالرقابة الجبائية	42
المطلب الثاني: الوسائل البشرية للرقابة الجبائية	50
المطلب الثالث: الوسائل القانونية المخصصة للرقابة الجبائية	53
خلاصة	62

الفصل الثالث: واقع الرقابة الجبائية في الجزائر	64- 98
تمهيد	64
المبحث الأول: دور أشكال الرقابة الجبائية في الكشف عن التهرب الضريبي	65- 88
المطلب الأول: دور الرقابة الداخلية في الكشف عن التهرب الضريبي	65
المطلب الثاني: دور التحقيق المحاسبي في الكشف عن التهرب الضريبي	70
المطلب الثالث: دور التحقيق المعمق في محمل الوضعية الشاملة في الكشف عن التهرب الضريبي	80
المبحث الثاني: تقييم وتفعيل آليات الرقابة الجبائية	89- 97
المطلب الأول: الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية	89
المطلب الثاني: الأدوات المستحدثة لتفعيل الرقابة الجبائية	92
المطلب الثالث: مقترحات تفعيل دور الرقابة الجبائية	94
خلاصة	98
الخاتمة العامة	100- 103
قائمة المراجع	105- 111
الملاحق	113- 138

قائمة الأشكال،
الجداول والملاحق

قائمة الجداول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
الجدول رقم (01)	السلم الضريبي التصاعدي الإجمالي" الطبقات"	**9**
الجدول رقم (02)	السلم الضريبي التصاعدي بالشرائح	**10**
الجدول رقم (03)	أوجه التشابه والاختلاف بين التجنب الضريبي والغش الضريبي	**20**
الجدول رقم (04)	آجال فترة الرقابة في عين المكان	**60**
الجدول رقم (05)	إعادة تقييم العناصر العينية	**83**
الجدول رقم (06)	إعادة التقييم من خلال الميزان النقدي	**85**

قائمة الأشكال

رقم الشكل	العنوان	الصفحة
الشكل رقم (01)	أشكال الرقابة الجبائية	**34**
الشكل رقم (02)	مخطط الرقابة على الوثائق	**37**
الشكل رقم (03)	الهيكل التنظيمي العام لمديرية البحث والمراجعات	**43**
الشكل رقم (04)	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب	**44**
الشكل رقم (05)	الهيكل التنظيمي العام لمفتشية الضرائب	**46**
الشكل رقم (06)	الهيكل التنظيمي العام لمديرية كبريات المؤسسات	**47**
الشكل رقم (07)	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب	**49**
الشكل رقم (08)	الهيكل التنظيمي العام لمفتشية الضرائب بمشدالة	**67**

قائمة الملاحق

رقم الملحق	العنوان
رقم (01)	التصريح بالوجود
رقم (02)	التصريح الشهري، الفصلي أو الثلاثي (سلسلة G50)
رقم (03)	التصريح الشهري، الفصلي أو الثلاثي (سلسلة GA50)
رقم (04)	التصريح برقم الأعمال
رقم (05)	التصريح السنوي بالمداخيل الخاضعة الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)
رقم (06)	وثيقة طلب المعلومات
رقم (07)	وثيقة طلب التبريرات والتوضيحات
رقم(08)	بطاقة المراقبة
رقم (09)	التصريح بالمداخيل المتأتية من الرواتب والأجور (سلسلة G29)
رقم (10)	بطاقة تلخيصيه عن عملية التحقيق في المحاسبة
رقم (11)	بطاقة نهاية عملية التحقيق في المحاسبة
رقم (12)	نموذج إشهار التحقيق المحاسبي خارج مقر المكلف
رقم (13)	نموذج إشعار محضر المعاينة

مقدمة عامة

تعتبر الضرائب من أهم الأدوات التي تلجأ إليها الدولة في سياستها المالية لتحقيق الأهداف التي ترجوها سواء كانت اقتصادية أو اجتماعية أو تنموية، فلم تعد الضريبة وفقا لذلك غاية بحد ذاتها وإنما وسيلة تسعى الدولة من خلالها في تطبيق سياستها التدخلية وتحقيق غاياتها الاجتماعية وأهدافها الاقتصادية، لكن ديمومة هذا المفهوم واستمراره مرهون بمدى استجابة المكلفين لواجباتهم الضريبية.

بما أن النظام الضريبي الجزائري تصريحيا، يمنح الحرية النسبية للمكلفين بتقديم تصريحاتهم الضريبية المكتتبة بشكل يوافق نشاطاتهم ومداخلهم الحقيقية من تلقاء أنفسهم، فإن المشرع الجزائري منح للإدارة الجبائية كل الوسائل القانونية والتنظيمية اللازمة بهدف مراقبة تلك التصريحات لكونها في الكثير من الأحيان تكون غير صحيحة وغير صادقة، نظرا للأخطاء المرتكبة أثناء إعدادها سواء عن حسن النية أو سوء النية لغرض التملص من دفع الضريبة وهذا ما يسمى بالتهرب الضريبي.

إن ظاهرة التهرب الضريبي تفشت وتعددت صورها عبر الزمن، سواء من حيث الوسائل أو الأساليب المعتمدة لتشهد في الآونة الأخيرة أبعادا خطيرة، فهي لا تقتصر على منطقة جغرافية محددة، ولا على فترة زمنية معينة، بل أصبحت ظاهرة عالمية مرتبطة بالضرائب توجد حيثما توجد هذه الأخيرة. ولهذا أصبحت تعتبر من أبرز العقبات التي تواجهها الدولة في رسمها وتنفيذها لمختلف سياستها، مما يستدعي ضرورة مجابهة هذه الظاهرة بشتى السبل والوسائل المتاحة.

من بين أهم تلك الوسائل التي تعتمد عليها إدارة الضرائب في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي نجد الرقابة الجبائية بمختلف هياكلها وآلياتها تسعى للتأكد من التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة والتي من خلالها يتم كشف كل الإغفالات والتجاوزات التي يمكن أن يستعملها المكلف.

أولا– إشكالية البحث:

من خلال ما تقدم يمكن طرح الإشكالية الرئيسية التالية:

إلى أي مدى يمكن أن تساهم الرقابة الجبائية بمختلف آلياتها وإجراءاتها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر؟.

على أساس هذه الإشكالية يمكننا طرح الأسئلة الفرعية التالية:

1. باعتبار ظاهرة التهرب الضريبي مسببة للرقابة الجبائية، فما هو الإطار المفاهيمي لها؟ وماهي أسباب ونتائج حدوثها؟
2. كيف تمارس الرقابة الجبائية في الجزائر،؟ وماهي أهم الأجهزة المختصة المخول لها قانونيا؟
3. ماهو تقييم جودة الرقابة الجبائية في التقليل من حدة ظاهرة التهرب الضريبي؟ وكيف يمكن تفعيلها؟

ثانيا– فرضيات البحث:

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

1. تجسيد العدالة الضريبية لها دور أساسي في القضاء على ظاهرة التهرب الضريبي؛
2. تتوقف فعالية الرقابة الجبائية على مدى فعالية أدواتها وأجهزتها؛
3. الرقابة الجبائية في الجزائر كفيلة لوحدها لكبح تفشي ظاهرة التهرب الضريبي.

ثالثا– أهداف البحث:

يهدف موضوع هذا البحث إلى تحقيق مايلي:

1. تغيير النظرة السلبية الشائعة عن الضريبة والتأكيد على أهميتها التنموية؛
2. تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي باعتبارها تحد من موارد خزينة الدولة وتحول دون تحقيق مسار التنمية الاقتصادية؛
3. ابراز الأجهزة المكلفة بالقيام بالرقابة الجبائية ومكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، وأهم الوسائل والإجراءات المتخذة لذلك للوقوف على مدى قدرتها وفعاليتها في المكافحة؛
4. تبيان معوقات الرقابة الجبائية والتي تعمل عل الحد من كفاءتها بغية تحسينها.

رابعا– أسباب اختيار الموضوع:

من أبرز الأسباب الداعية لاختيار الموضوع هو:

1. الميول الشخصي للبحث في مواضيع خاصة بالمجال الجبائي؛
2. نظرا لأهمية الضرائب في بلادنا وتعرضها للنهب والسلب بشتى الطرق، حاولنا تبيان أهم وسيلة ردعية المتمثلة في الرقابة الجبائية؛
3. محاولة المساهمة في إثراء الدراسات الجبائية عموما والرقابة الجبائية خصوصا.

خامسا– أهمية البحث:

يستمد البحث أهميته من المكانة التي تحتلها الضريبة في الاقتصاد الوطني بشكل عام وتمويل الخزينة العمومية بشكل خاص، وكذلك نظرا لاستفحال ظاهرة التهرب الضريبي إلى درجة أنها أصبحت ظاهرة اقتصادية عالمية تحتاج إلى ايجاد سبل لمكافحتها، وهو الأمر الذي دفعنا إلى دراسة آليات وإجراءات الرقابة الجبائية كوسيلة رقابية وردعية لمحاربة ظاهرة التهرب الضريبي والتقليل من حدتها.

سادسا– المنهج المتبع في البحث:

من أجل الإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة، والتي تعكس إشكالية البحث، ومن أجل اختبار صحة الفرضيات المذكورة أعلاه، فقد تم اختيار المنهج الوصفي التحليلي للبحث، حيث يتم استخدام المنهج الوصفي من خلال التطرق إلى المفاهيم النظرية المتعلقة بالضريبة والتهرب الضريبي والرقابة الجبائية، أما المنهج التحليلي فقد تم الاعتماد عليه في دراسة واقع الرقابة الجبائية في الجزائر انطلاقا من القيام بعرض مختلف التوجهات والعروض للحالة التي ستتم معالجتها ومن ثم استخلاص بعض النتائج والتوصيات التي تخدم أغراض البحث.

سابعا– صعوبات البحث:

من أهم الصعوبات التي اعترضتني أثناء عملية البحث مايلي:

1. صعوبة الحصول على المعلومات والإحصائيات من المديرية العامة للضرائب، مثل الملف الجبائي للمكلف محل التحقيق بتعدد الحجج منها السر المهني؛
2. عدم وجود دليل مفصل لإجراءات بعض التحقيقات الجبائية، مثل التحقيق المصوب في المحاسبة؛
3. نقص الكتب في موضوع الرقابة الجبائية.

ثامنا– تقسيمات البحث:

للوصول إلى دراسة علمية تحيط بجوانب الإشكالية المطروحة قسمنا بحثنا إلى ثلاثة فصول، وقد سبقت هذه الفصول مقدمة عامة.

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول الضريبة والتهرب الضريبي

تم التطرق في هذا الفصل إلى مختلف الجوانب النظرية ذات الصلة بالضريبة والتهرب الضريبي، حيث قسم بدوره إلى مبحثين، تناولنا في المبحث الأول الإطار المفاهيمي للضريبة من خلال عرض مختلف المفاهيم والأسس المتعلقة بالضريبة، وأنواعها والتنظيم الفني لها. أما المبحث الثاني، فقد خصصناه لتشخيص ظاهرة التهرب الضريبي، وذلك من خلال تناولنا لمفهوم هذه الظاهرة، أقسامها، ثم معرفة أسبابها ونتائجها.

الفصل الثاني: ماهية الرقابة الجبائية وإطارها التنظيمي والقانوني في الجزائر

تم التركيز في هذا الفصل على أهم طريقة لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر، متمثلة في الرقابة الجبائية من خلال تحديد ماهية الرقابة الجبائية لتوضيح مختلف أهدافها وأشكالها كمبحث أول، و في المبحث الثاني تطرقنا إلى الإطار القانوني والتنظيمي لها مبرزا في ذلك أهم الوسائل الهيكلية، والبشرية والقانونية المخصصة للرقابة الجبائية.

الفصل الثالث: واقع الرقابة الجبائية في الجزائر

يتم في هذا الفصل تبيان دور الرقابة الجبائية في الكشف عن التهرب الضريبي، حيث تم تقسيمه إلى مبحثين، في المبحث الأول قمنا بدراسة مختلف الإجراءات التي تتضمنها الرقابة الجبائية ودورها في اكتشاف لطرق الغش والتهرب الضريبيين التي يستخدمها المكلف، بالإضافة إلى توضيح الإجراءات العملية التي يتبعها المراقب في احدى طرق الرقابة الجبائية وذلك من خلال الاستعانة بدراسة حالة خاصة في الرقابة الداخلية وهذا على مستوى مفتشية الضرائب بالمشدالة، أما في المبحث الثاني حاولنا تقييم فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

في الأخير ننهي هذا البحث بخاتمة عامة نلخص فيها نتائج اختبار الفرضيات، وأهم النتائج التي تم التوصل إليها في جميع جوانب البحث، مع تقديم بعض التوصيات والاقتراحات وإعطاء إشارات لموضوعات لاحقة يمكن أن تكون كآفاق مستقبلية لهذا البحث.

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول الضريبة والتهرب الضريبي

تمهيد:

تعتبر الضرائب من أهم الموارد المالية التي تعتمد عليها الدولة في تمويل نفقاتها العامة المستمرة والمتعددة، كما تعتبر وسيلة فعالة تمكنها من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، ومعالجة الاختلالات الاقتصادية، وهذا مرهون بمدى استجابة والتزام المكلفين بالضريبة لواجباتهم الضريبية، لكن هذه الاستجابة في معظمها نسبية نتيجة الجدلية القائمة بين دفع الضريبة والتهرب منها وهذا باستغلال كل الوسائل الممكنة.

فالتهرب من دفع الضريبة يعد من أخطر الآفات التي تصيب الحصيلة الضريبية بصفة خاصة والاقتصاد الوطني بصفة عامة، لكونه يؤدي إلى استنزاف الموارد المالية التي كان من المفروض أن تستفيد منها خزينة الدولة لإنفاقها فيما يحقق المنفعة العامة، من خلال استثمارها في مختلف المشاريع التنموية بدلا من انسيابها في قنوات مجهولة.

من هذا المنطلق وبهدف التعرف أكثر على الضريبة وظاهرة التهرب الضريبي قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين التاليين:

* **المبحث الأول:** تم التطرق فيه إلى الضريبة عموما من حيث تعريفها وأهدافها، ومبادئها وأنواعها وكذا التنظيم الفني لها.
* **المبحث الثاني:** خصص لتهرب الضريبي من خلال تعريفه وأنواعه وأسبابه، بالإضافة إلى طرق وآثار التهرب الضريبي.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للضريبة

تحتل الضرائب مكانة متميزة وأهمية كبيرة في التشريعات المالية لما لها من نتائج إيجابية في دعم الموازنة العامة باعتبارها إحدى الأدوات الهامة للسياسة الاقتصادية للدولة، بالإضافة إلى ما تحققه من أهداف في مختلف المجالات. وعليه سيتم التطرق في هذا المبحث الذي تم تقسيمه إلى ثلاثة مطالب إلى كل من مفهوم الضريبة ومبادئها أولا، ثم تبيان أنواعها وأهدافها ثانيا، لنختتم هذا المبحث بالتنظيم الفني للضريبة.

المطلب الأول: مفهوم الضريبة ومبادئها

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى تعريف الضريبة وتبيان أهم مبادئها.

الفرع الأول: مفهوم الضريبة

عرفت الضريبة بالعديد من التعريفات أهمها مايلي:

* **التعريف الأول:** تعرف الضريبة على أنها "استقطاع نقدي تفرضه السلطات العامة على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين وفقا لقدراتهم التكليفية، بطريقة نهائية، وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة ولتحقيق تدخل الدولة[1]".
* **التعريف الثاني:** تعرف أيضا على أنها "مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية والتي تقوم عن طريق السلطة بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي، ودون مقابل محدد نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية[2]".
* **التعريف الثالث:** كما تعرف على أنها "اقتطاع مبلغ نقدي بشكل إجباري يدفعه الممول للدولة، وبدون حصوله على مقابل خاص مباشر لتحقيق نفع عام يتماشى مع أهداف الدولة ويسهم في تحقيقها[3]".
* **التعريف الرابع:** الضريبة هي كل "اقتطاع مالي في شكل مساهمة نقدية إجبارية من الأفراد للمشاركة في تحمل أعباء الخدمات العامة والإنفاق العام، تبعا لمقدرتهم على الدفع ودون النظر إلى تحقيق نفع خاص يعود عليهم من هذه الخدمات أو من هذه النفقات، وتستخدم حصيلتها في تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية ومالية وغيرها تقوم الدولة بتحصيلها[4]".

من خلال هذه التعاريف يمكن أن نقول بأن الضريبة فريضة نقدية تستأديها الدولة من خلال الهيئات التابعة لها وطبقا لقواعد محددة بصورة إجبارية ونهائية من الأشخاص المكلفين بها بهدف تغطية النفقات العامة وتحقيق الرفاهية

---

[1] خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، **أسس المالية العامة** (الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الاردن، 2005)، ص 146.

[2] محمد عباس محرزي، **اقتصاديات الجباية والضرائب** (الطبعة الرابعة، دار هومة، الجزائر، 2008)، ص 13.

[3] فليح حسن خلف، **المالية العامة** (عالم الكتاب الحديث، الأردن، 2008)، ص 170.

[4] عبد الحميد عبد المطلب، **اقتصاديات المالية العامة** (الدار الجامعة، مصر، 2004)، ص 239- 240.

الاقتصادية والاجتماعية دون أن يقابل دفعها التزام محدد. ويمكن من خلال هذا التعريف أن نستخلص الخصائص التي تتميز بها الضريبة وهي كالتالي:

1. **الضريبة فريضة نقدية:** تدفع الضريبة في العصر الحديث في صورة نقدية تماشيا مع مقتضيات النظام الاقتصادي ككل لكون أن المعاملات كلها أصبحت تقوم على استخدام النقود سواء في القطاعات العامة أو الخاصة وبما أن النفقات العامة تتم في صورة نقدية فإن الإيرادات بما في ذلك الضرائب لابد و أن تحصل كذلك بالنقود[1].
2. **الضريبة تفرض من قبل الدولة:** إن الضريبة – من حيث المبدأ– لا يمكن أن تفرض أو تعدل أو تلغى إلا من قبل السلطة التشريعية؛ فالإدارة الضريبية تقوم بتنفيذ أحكام القانون فلا تستطيع إلا جباية وتحصيل الضرائب المسموح بها من قبل السلطات المختصة. ولذلك يجب أن تكون أحكام قانون الضريبة ملزمة للدولة، كما هي ملزمة للفرد، والقضاء يجب أن يكون رقيبا على كل مخالفة إحقاقا للعدل وواضعا للضوابط ومانعا للتعسف[2].
3. **الضريبة اقتطاع إجباري:** إذ يكون الالتزام بأداء الضريبة واجبا على جميع المكلفين بأدائها ما دام قد توفرت لديهم الشروط التي حددها قانون الضريبة، وأن التهرب من أدائها جريمة تستوجب العقاب.
4. **الضريبة تفرض بصورة نهائية:** والجباية بصورة نهائية تعني أن مبلغ الضريبة الذي تستوفيه الدولة، يخرج عن ملكية الفرد ويدخل في ملكية الدولة بصورة نهائية، دون أن تكون ملزمة بعد ذلك بإعادته إلى من دفعه[3].
5. **الضريبة تدفع بدون مقابل:** أي أن الضريبة تدفع للدولة دون اشتراط الحصول على مقابل أو نفع معين، فالفرد يدفع الضريبة باعتباره أحد أفراد المجتمع وذلك من خلال مساهمته في الأعباء العامة للدولة[4].
6. **فرض الضريبة تحقق نفع عام:** هنا الدولة لا تلتزم كما ذكرنا بتقديم خدمة معينة أو نفع خاص إلى المكلف بدفع الضريبة بل أنها تحصل على حصيلة الضرائب بالإضافة إلى غيرها من الإيرادات العامة من أجل القيام باستخدامها في أوجه الإنفاق العام الذي يترتب عليها القيام بها لتحقيق منافع عامة للمجتمع[5].

---

[1] سعودي محمد الطاهر، **المالية العامة** (دار قانة للنشر، بدون بلد النشر، 2009)، ص 92.

[2] عدي عفانة، عادل القطاونة، أحمد الجدع، **الجديد في المحاسبة الضريبية** (الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2004)، ص 5.

[3] عبد الغفور ابراهيم أحمد، **مبادئ الاقتصاد والمالية العامة** (دار زهران للنشر، الأردن، 2009)، ص 238.

[4] فاضل مرشد حمدان محمود، **المعالجة الضريبية لمعاملات المصارف الإسلامية** (قدمت هذه الأطروحة استكمالا لمتطلبات درجة الماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2005)، ص 55.

[5] زينب حسين عوض الله، **مبادئ المالية العامة** (بدون دار النشر، مصر، بدون سنة النشر)، ص 121- 122.

الفرع الثاني: مبادئ الضريبة

تعني المبادئ الأساسية للضريبة تلك القواعد والأسس التي يتعين على المشرع المالي مراعاتها وهو بصدد تصميم النظام الضريبي في الدولة. وتهدف هذه القواعد إلى التوفيق بين مصلحة الممولين من جهة ومصلحة الخزانة العمومية من جهة أخرى، ويعتبر آدم سميث أول من صاغ مجموعة متماسكة من القواعد الضريبية في كتابه "بحث عن طبيعة وأسباب ثروة الأمم" الصادر سنة 1776، وهي قاعدة العدالة، قاعدة اليقين، وقاعدة الملائمة، وقاعدة الاقتصاد في نفقات التحصيل، ولا تزال إلى الآن تعتبر كمبادئ عامة يحسن الاسترشاد بها في هذا المجال[1].

سنتناول مضمون كل قاعدة على حدى فيمايلي:

1. **مبدأ العدالة:** على مواطني كل دولة أن يساهموا في النفقات الحكومية حسب قدراتهم التكليفية بمعنى تناسبا مع الدخل الذين يتمتعون به تحت حماية الدولة، ووفقا لهذه القاعدة يجب أن يوزع العبء المالي للضريبة على جميع الأفراد وتكون مساهمة الفرد في نفقات الدولة وفقا لدخله، وبالتالي فالعدالة لا تعني أن المكلفين بدفع الضريبة مطالبون بنفس المبلغ وإنما تعني مشاركة كل الأشخاص المعنويين والطبعيين في الأعباء العامة لدولة وذلك حسب القدرة التكليفية[2].
2. **مبدأ اليقين:** أن تكون الضريبة محددة بصورة قاطعة دون أي غموض، والغرض من ذلك أن يكون المكلف على يقين بالتزاماته بصورة واضحة لا لبس فيها، ومن ثم يمكنه أن يعرف مقدما موقفه الضريبي من حيث الضرائب الملزم بأدائها وسعرها وكافة المسائل الفنية المتعلقة بالضريبة[3]. وحتى يتحقق اليقين بمفهومه المتقدم، فإنه يلزم لذلك تحقيق أمرين اثنين: أولهما، أن تكون التشريعات المالية والضريبية واضحة جلية، بحيث يفهمها عامة الناس دون عناء أو التباس وثانيهما، أن تجعل الدولة في متناول المكلفين جميع القوانين المتعلقة بالضرائب، وذلك عن طريق النشر والإيضاح في الجريدة الرسمية أو بإحدى وسائل النشر الأخرى[4].
3. **مبدأ الملائمة في الدفع:** فإنها تقضي بوجوب تنظيم أحكام الضريبة بما تتلاءم مع أحوال المكلفين، سواء من حيث اختيار وعائها وأسلوب تحديده أو من النواحي المرتبطة بكيفية الجباية وموعدها وإجراءاتها، أي أن ميعاد تحصيل ضريبة ما يجب أن يكون في الوقت الذي يحصل فيه المكلف على دخله الخاضع للضريبة[5].

---

[1] عادل أحمد حشيش، **أصول الفن المالي في الاقتصاد العام** (دار النهضة للنشر والتوزيع، بيروت، 1974)، ص 311.

[2] علي العربي، عبد المعطي عساف، **إدارة المالية العامة** (جامعة الاسكندرية، مصر، دون سنة النشر)، ص 84.

[3] سوزي عدلي ناشد، **المالية العامة** (منشورات الحلبي الحقوقية، مصر، 2006)، ص 156.

[4] عادل أحمد حشيش، **أساسيات المالية العامة** (دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2006)، ص 157.

[5] نفس المرجع، ص 158.

4. **مبدأ الاقتصاد في نفقات التحصيل:** ويقصد بهذه القاعدة أن يتم تحصيل الضريبة بأسهل الطرق التي لا تكلف إدارة الضرائب أعباء ومصاريف ذات تكلفة كبيرة، ولهذا ينبغي على الدولة أن تعتمد على التقنيات المثلى للتحكم في مختلف التكاليف، ومراعاة هذه القاعدة تضمن للضريبة فعاليتها كمورد هام تعتمد عليه الدولة دون ضياع جزء منه للحصول عليه[1].

المطلب الثاني: أنواع الضرائب وأهدافها

تضم الضريبة في الوقت الحاضر أنواعا عديدة تتفاوت في أهميتها، وكذلك في آثارها المختلفة، لذلك لا تستطيع الدولة أن تعتمد على نوع دون الآخر، وعليه تحاول الدولة أن تشكل نظاما ضريبيا متكاملا من تلك الأنواع وسنستعرض فيما يأتي أهم تصنيفات الضرائب مع دراسة أهدافها الأساسية.

الفرع الأول: أنواع الضرائب

تنقسم الضريبة حسب عدة تصنيفات إلى أنواع متعددة، ومن هذه التصنيفات نجد:

أولا– التصنيف القائم على طبيعة الضريبة

وفقا لهذا التصنيف يتم تقسيم الضرائب إلى ضرائب مباشرة وأخرى غير مباشرة، فالضرائب المباشرة تقتضي ضرورة اقتطاع مباشر يمس دخل الأفراد أو المؤسسات أو الثروات التي كانت بحوزتهم، أما الضرائب غير المباشرة فتكون حينما يكون هناك انتاج سلعي أو خدمي أو انتقال لسلع أو تداول الثروات بين الأشخاص[2].

نظرا للصعوبة الموجودة في التمييز بينهما كان لابد من وجود معايير التفرقة بينهما وهي[3]:

* **المعيار الإداري (طريقة التحصيل):** حيث يتم التفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة على أساس طريقة الجباية. فالضرائب المباشرة تجبى بناء على جداول اسمية توضع بصفة دورية ويوضح فيها أسماء المكلفين ومقدار ما ينبغي عليهم دفعه من ضريبة. أما الضرائب غير المباشرة فلا تجبى بمقتضى جداول اسمية إذ أنها تحصل كلما حدثت الوقائع التي تؤدي قانونا لفرضها، وإن الإدارة الضريبية لا يمكنها التعرف مقدما على أشخاص المكلفين بها وبالتالي فإنها لا تستطيع تحصيلها بواسطة جداول اسمية.

---

[1] محمد عباس محرزي، مرجع سبق ذكره، ص 30.

[2] بلوفي عبد الحكيم، **ترشيد نظام الجباية العقارية** (رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم، تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012/2011)، ص 35.

[3] سالم عميرة العمور، **ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل، دراسة تحليلية على قطاع غزة** (قدم هذا البحث استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة (فلسطين)، 2007)، ص 29-30.

* **المعيار الاقتصادي (راجعية الضريبة)**: يقوم هذا المعيار على التفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة على أساس قدرة المكلف الأصلي على نقل عبء الضريبة إلى الغير، فالضريبة المباشرة هي التي يستقر عبئها على المكلف قانونا بدفع الضريبة، أما الضرائب غير المباشرة فهي التي يدفعها المكلف بها ولكنه يستطيع أن يتخلص منها بنقلها للغير.
* **المعيار الفني (ثبات المادة الخاضعة للضريبة)**: يقوم هذا المعيار على ضرورة التركيز على المادة الخاضعة للضريبة وذلك بالتفرقة بين الضرائب بحسب مدى ثبات الأموال التي تنصب عليها، فالضريبة المباشرة هي التي تفرض على عناصر ثابتة أو مراكز مستمرة لمدة طويلة لدى المكلف، مثل مزاولته مهنة ما بصورة منتظمة أما الضرائب غير المباشرة فهي التي تفرض على وقائع عارضة أو أعمال عرضية خاصة كالاستهلاك والتداول.

1. التصنيف القائم على أساس المادة الخاضعة للضريبة

وفقا لهذا المعيار تصنف الضرائب إلى ضرائب على الأشخاص وضرائب على الأموال.

فالضرائب على الأشخاص يقصد بها أن يكون الإنسان نفسه هو محل الضريبة أو وعاء الضريبة[1]، حيث كانت هذه الضريبة منتشرة سابقا وبأسماء مختلفة منها: ضريبة الرؤوس، أو الجزية، أو ضريبة الفردة وهي التي تفرض على جميع الأفراد بسعر واحد ودون النظر إلى مكانتهم الشخصية وبصرف النظر عن ثرواتهم لذلك تعتبر هذه الضريبة غير عادلة، إلا أنها تمتاز بسهولة تحصيلها وتحديد مقدارها[2]، ويبدو أن ذلك كان ملائما للأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية آنذاك. أما في الوقت الحاضر انتهى الأمر بزوال هذه الضريبة تماما نظرا لعيوبها التي تتمثل أساسا في عجزها عن تحقيق العدالة الضريبية[3].

أما الضريبة على الأموال: هي تلك الضريبة التي تفرض على المال في حد ذاته دون النظر إلى من يحوزه، هذا المال قد يأخذ في الحياة الإقتصادية أكثر من شكل؛ فقد يكون عبارة عن أراضي وعقارات وأصول مختلفة؛ وقد يكون دخلا يتحقق للفرد جراء نشاط تجاري أو صناعي أو خدمي؛ بجهد ذهني كان أو عضلي[4].

2. التصنيف القائم على امتداد مجال التطبيق

حسب هذا المعيار نميز بين الضرائب الشخصية والضرائب العينية من جهة، والضرائب المتعددة والضريبة الوحيدة

---

[1] ذكار عمر، **المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل على ضوء النظام المالي والمحاسبي والمعيار 12** (مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص: دراسة محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011/2010)، ص 19.

[2] سمر عبد الرحمن محمد الدحلة، **النظم الضريبية بين الفكر المالي المعاصر و الفكر المالي الاسلامي، دراسة تحليلية مقارنة** (قدمت هذه الأطروحة استكمالا لمتطلبات درجة الماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين، 2004)، ص 20- 21.

[3] مجدي شهاب، **أصول الاقتصاد العام "المالية العامة"** (دار الجامعة الجديدة، مصر، 2004)، ص 325- 326. بتصرف

[4] قاشي يوسف، **فعالية النظام الضريبي في ظل إفرازات العولمة الاقتصادية دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري** (مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع اقتصاديات المالية والبنوك، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير وعلوم التجارية، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، 2009/2008)، ص 31.

من جهة أخرى.

أ/ **الضرائب الشخصية والضرائب العينية:** الضرائب الشخصية هي تلك الضرائب التي تأخذ بعين الاعتبار عند فرضها ظروف المكلف الشخصية والعائلية والمهنية والمالية، وهذا يؤدي إلى تكييف العبء الضريبي مع المقدرة التكليفية لكل مكلف، وهذا ما يبين قدرتها على تحقيق العدالة الضريبية، إلا أن كثرة إعفاءاتها ومعاملاتها الفردية للمكلفين أدى إلى تعقيد إجراءاتها، أما الضرائب العينية فهي التي تفرض دون مراعاتها لظروف المكلف الشخصية والمالية ومن أمثلتها الضرائب الجمركية، والضرائب المفروضة على الاستهلاك[1].

ب/ **الضريبة الوحيدة والضرائب المتعددة:** يقصد بالضريبة الوحيدة فرض ضريبة موحدة على جميع أنواع الدخل المتولد من مختلف المصادر بعد خصم جميع التكاليف اللازمة للحصول عليه، وبعبارة أخرى جمع ما يحصل عليه الشخص من دخول مختلفة ومعاملتها على أنها وعاء واحد[2]، وتعود نشأة فكرة هذا النوع من الضرائب إلى أنصار المذهب الطبيعي خلال القرنين السابع عشر، والثامن عشر، باعتبارهم أول من تبنوا فكرة فرض الضريبة الوحيدة، وذلك تماشيا مع نظريتهم الاقتصادية في الانتاج، والتي أساسها أن الأرض هي المصدر الوحيد للثروة[3]. ويرى أنصار الضريبة الوحيدة أن من مزاياها تحقيق العدالة وبساطة إجراءاتها وبعدها عن التعقيد وسهولة وانخفاض تكاليف جبايتها وتعذر التهرب منها[4]، إلا أنه يؤاخذ عليها أنها لا تحقق إلا الأهداف المالية فقط، وأنها لا تناسب الإقتصاد العصري حيث لا يوجد مصدر وحيد للثروة وأنها بعيدة عن تحقيق العدالة[5]. أما الضرائب المتعددة فهي الضريبة التي تفرض على كل مصدر من مصادر الإيراد والدخل التي يحصل عليها المكلف على حدى وبسعر معين[6].

3. التصنيف القائم على ظروف وضع الضريبة

تنقسم الضريبة حسب هذا المعيار إلى ضريبة توزيعية وضريبة قياسية، ضريبة نسبية وضريبة تصاعدية.

أ/ **الضريبة التوزيعية والضريبة القياسية:** يقصد بالضريبة التوزيعية تلك الضريبة التي لا يحدد فيها المشرع سعرا محددا ينطبق على المادة الخاضعة لها، وإنما يحدد المقدار الكلي لحصيلتها، أي مجموع ما يتعين على الإدارة الضريبية تحصيله من المكلفين الخاضعين لها. وعادة ما يتم توزيع عبء الضريبة على المكلفين بواسطة الأجهزة الإدارية العامة على

---

[1] بلوفي عبد الحكيم، مرجع سبق ذكره، ص 35- 36.

[2] قاشي يوسف، مرجع سبق ذكره، ص 31.

[3] بن أحمد لخضر، **دراسة مقارنة للضريبة والزكاة** (مذكرة ضمن مقتضيات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، معهد العوم الاقتصادية فرع التسيير، جامعة الجزائر، 2001/2000)، ص 65.

[4] دراز حامد عبد المجيد، **مبادئ الاقتصاد العام** (الطبعة الأولى، دار الجامعة، مصر، 1989)، ص110.

[5] قاشي يوسف، مرجع سبق ذكره، ص 32.

[6] عبد الغفور ابراهيم أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 241.

عدة مراحل. أما الضرائب القياسية فهي تلك الضرائب التي يحدد فيها المشرع سعر الضريبة بنسبة معينة من قيمة المادة الخاضعة لها دون أن يحدد مقدما حصيلتها الاجمالية[1].

أ/ **الضريبة النسبية والضريبة التصاعدية:** يقصد بالضريبة النسبية تلك الضريبة التي لا يتغير معدلها المفروض مهما تغير حجم المادة الخاضعة للضريبة، ومن أمثلة الضرائب النسبية الضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيم المضافة. أما الضريبة التصاعدية فهي تلك الضريبة التي يزداد سعرها بازدياد المادة الخاضعة للضريبة ومثل ذلك الضريبة على الدخل الإجمالي، ويمكن تقسيم الضريبة التصاعدية إلى ما يلي[2]:

* **التصاعدية الإجمالية "بالطبقات":** يتلخص هذا الأسلوب في تقسيم المادة الخاضعة للضريبة وليكن الدخل مثلا إلى عدة شرائح تبدأ كل شريحة من الصفر وتنتهي عند حد معين يزداد كلما انتقلنا من شريحة إلى أخرى، ويفرض على كل شريحة معدل خاص بها يزداد بازدياد الحد الأعلى للشريحة، والجدول الموالي يبين لنا التصاعدية الإجمالية "بالطبقات".

الجدول رقم 01: السلم الضريبي التصاعدي الإجمالي "بالطبقات"

المادة الخاضعة للضريبة	المعدل
من 0 ون الى10000 ون	**%10**
من0 ون الى20000 ون	**%20**
من 0 ون الى35000 ون	**%35**
من 0 ون إلى أكثر من 35000 ون	**%40**

المصدر: قاشي يوسف، مرجع سبق ذكره، ص 29.

فإذا كانت قيمة المادة الخاضعة للضريبة 19000 ون فإنها تخضع لمعدل الطبقة الثانية وعليه تكون الضريبة المستحقة والدخل الصافي كالآتي:

- قيمة الضريبة: 19000×20%=3800 ون.
- قيمة الدخل الصافي:19000-3800=15100 ون.

ولنفرض أن المادة الخاضعة للضريبة انتقلت إلى21000 ون فتخضع لمعدل الطبقة الثالثة وتصبح قيمة الضريبة والصافي منها كما يلي:

- قيمة الضريبة هي: 21000×35%=7350ون.

[1] مجدي شهاب، مرجع سبق ذكره، ص 376.

[2] قاشي يوسف، مرجع سبق ذكره، ص 28- 30.

- الدخل الصافي من الضريبة هو:21000-7350=13650ون.

إن الزيادة في مقدار المادة الخاضعة للضريبة بمقدار2000 ون (21000-19000) أدى إلى زيادة الضريبة بـ:3550 ون (7350-3800)، وهذا إجحاف في حق المكلف مما قد يدفعه للتهرب من دفع ضرائب.

* **التصاعدية بالشرائح:** وفقا لهذا الأسلوب تقسم المادة الخاضعة للضريبة إلى عدة شرائح قد تكون متساوية أو غير متساوية، ويطبق على كل شريحة سعر خاص بها يزداد هذا السعر كلما انتقلنا من شريحة معينة إلى شريحة أعلى منها، والجدول الموالي يوضح سلم الضريبة التصاعدية بالشرائح.

الجدول رقم 02: السلم الضريبي التصاعدي بالشرائح

المادة الخاضعة للضريبة	المعدل المطبق على الشريحة
من 0 ون إلى 10000 ون	%0
من 10001 ون إلى 20000 ون	%10
من20001 ون الى30000 ون	%20
من30001 ون إلى 40000 ون	%30
أكبر من 40000 ون	%40

المصدر: قاشي يوسف، نفس المرجع، ص 29.

ولتكن لدينا المادة الخاضعة للضريبة هي28000 ون، ثم ارتفعت قيمة هذه المادة الضريبية إلى 31000 ون، سوف نقوم بحساب قيمة الضريبة بناءا على المعدلات المبينة في الجدول أعلاه.

الحالة 01: قيمة المادة الخاضعة للضريبة هي28000 ون

المادة الخاضعة للضريبة	طول الشريحة	المعدل	قيمة الضريبة على الشريحة
من 0 ون إلى10000ون	10000	%0	**0ون**
من10001ون إلى20000ون	10000	%10	**1000ون**
من20001ون إلى28000ون	8000	%20	**1600ون**
المجموع	28000		**2600ون**

المصدر: قاشي يوسف، نفس المرجع، ص 30.

- الضريبة المستحقة هي: 1000 +1600=2600 ون
- الدخل الصافي هو:28000-2600=2540 ون

الحالة 02: قيمة المادة الخاضعة للضريبة هي31000 ون

المادة الخاضعة للضريبة	طول الشريحة	المعدل	قيمة الضريبة على الشريحة
من 0 ون إلى10000ون	10000	%0	0ون
من10001ون إلى20000ون	10000	%10	1000ون
من20001ون إلى 30000ون	10000	%20	2000ون
من 30000ون إلى 31000ون	1000	%30	300ون
المجموع	31000		3300ون

المصدر: قاشي يوسف، نفس المرجع، ص 30.

- الضريبة المستحقة هي: 1000+2000+300=3300 ون
- الدخل الصافي هو: 31000-3300=27700 ون

من خلال هذه الطريقة نجد أن زيادة المادة الخاضعة للضريبة بـ 3000 ون (31000-28000) أدى إلى زيادة الضريبة بـ 700 ون (3300-2600) كما أن ذلك لم يساهم في نقص مقدار المادة الخاضعة للضريبة على عكس الحالة الأولى.

4. التصنيف القائم على أساس الطبيعة الاقتصادية للضريبة

يمكن تقسيم الضرائب وفقا لهذا المعيار إلى ضرائب على رأس المال، ضرائب على الدخل وضرائب على الإنفاق.

أ/ **الضرائب على رأس المال:** يعرف رأس المال من وجهة النظر الضريبية بأنه مجموع الأموال العقارية والمنقولة، المادية والمعنوية والقابلة للتقويم نقدا والتي يمتلكها الشخص في لحظة معينة، سواء كانت تنتج دخلا نقديا، أو عينيا، أم خدمات، أم كانت عاطلة عن كل إنتاج، مثل رؤوس الأموال المتمثلة في العقارات المبنية وهي تعتبر رؤوس أموال منتجة، أما رؤوس الأموال غير المنتجة فهي رؤوس الأموال المتمثلة في التحف والمجوهرات والأراضي المعدّة للبناء ... الخ[1].

ب/ **الضرائب على الدخل:** حيث تحتل الضرائب على الدخل مكان الصدارة في كل النظم الضريبية للعالم أجمع حيث وجدت الدول في الضرائب على الدخل من الخصائص ما دفعها إلى الاعتماد عليها في تمويل نفقاتها بمورد مالي غزير الحصيلة، متجدد الوعاء تتجاوب إجراءات ربطه وتحصيله مع عديد من مستويات الكفاءة الإدارية. كما وجدت في الضرائب على الدخل من الصفات ما يجعلها سهلة التقبل لدى الممولين، وبذلك فقد وجدت للضرائب على الدخل

[1] بركات عبد الكريم صادق، يونس أحمد بطريق وآخرون، **المالية العامة** (مؤسسة كتاب الجامعة، مصر، 1979)، ص 107.

من المميزات ما يجعلها أداة مهمة من أدوات السياسة المالية لتحقيق أهداف المجتمع[1].

ج/ الضرائب على الإنفاق: وتفرض هذه الضرائب حين قيام الأشخاص بإنفاق دخولهم على السلع والخدمات، وتتعد تسميات هذا النوع من الضرائب "ضرائب على الاستهلاك، ضرائب على السلع وضرائب على المبيعات والمشتريات"....الخ[2].

الفرع الثاني: أهداف الضرائب

لقد تغيرت الأدوار الممنوحة للضريبة بتطور دور الدولة، فقد نادى الكلاسيك بحياد الدولة ما يجعل ضرورة كون الضريبة حيادية ولا يتعدى دورها تغطية النفقات اللازمة لقيام الدولة بمهامها المحدودة. ويعني حياد الضريبة بأن لا تلحق الضرر بأي أحد ولا يوجد لها أي تأثير على الحياة الاقتصادية، أي لا ينتج عنها أي ضغط على الأفراد في سبيل توجيه نشاطهم في اتجاه معين[3].

عليه لم تكن الضريبة في المفهوم التقليدي تهدف إلى أي غاية اقتصادية، فقد كانت موجهة لتغطية خزينة الدولة بالإيرادات اللازمة.

إن المفهوم الحديث للضريبة يقوم على اعتبارها أحد أهم مصادر التمويل، ووسيلة فعالة لتدخل الدولة في الحياة الاقتصادية، وبذلك لم يصبح الهدف من فرضها توفير الأموال لتغطية النفقات العامة فقط، بل أصبحت تؤدي أهدافا أخرى في المجال الاقتصادي والاجتماعي والسياسي[4].

1. الأهداف المالية:

يقصد بها تغطية الأعباء العامة، أي أن الضريبة تسمح بتوفير الموارد المالية للدولة بصورة تضمن لها الوفاء بالتزاماتها اتجاه الإنفاق على الخدمات المطلوبة لأفراد المجتمع (كبناء السدود والمستشفيات والجامعات وشق الطرق...الخ)[5].

2. الأهداف الاقتصادية:

تعد الضريبة أداة تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية وذلك من أجل التأثير على الواقع الاقتصادي وتحقيق أهداف

---

[1] دراز حامد عبد المجيد، مرجع سبق ذكره، ص 128- 129.

[2] قاشي يوسف، مرجع سبق ذكره، ص 33.

[3] العاقر جمال الدين، **التجانس الضريبي كآلية لتفعيل التكامل الاقتصادي، دراسة حالة بلدان المغرب العربي** (مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص التحليل والاستشراف الاقتصادي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، 2009/2008)، ص 6.

[4] ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق** (دار هومة، الجزائر، 2003)، ص 38.

[5] حميد بوزيدة، **جباية المؤسسات** (الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007)، ص 12.

السياسة الاقتصادية وذلك من خلال التخصيص الأمثل للموارد الاقتصادية ومعالجة بعض المشاكل الاقتصادية[1]. وتتجلى هذه الأهداف في[2]:

* **محاربة الضغوط التضخمية و المحافظة على النقد الوطني:** يمر النشاط الاقتصادي بفترات تضخم وفترات انكماش. ففي فترات الانكماش والركود الاقتصادي تقوم الدولة بتخفيض العبء الضريبي الذي يؤدي إلى إرتفاع أو زيادة الدخول ومنه زيادة الادخار وهو ما يؤدي بدوره إلى زيادة الاستثمار.

أما في فترات التضخم (الذي يرجع إلى زيادة العرض النقدي عن حجم السلع، فترتفع الأسعار و تتدهور قيمة النقد الوطني) فتعمد الدولة إليها برفع نسبتها والتوسع في فرضها، وهذا ما يؤدي إلى انخفاض الإنفاق وبالتالي إلى نقص الطلب فتنخفض الأسعار وترتفع القدرة الشرائية للنقد.

* **حماية الصناعة الوطنية من المنافسة الخارجية:** ويكون ذلك من خلال فرض ضرائب جمركية مرتفعة على السلع المستوردة بهدف الحد من استيرادها، وتشجيع الصادرات عن طريق إعفائها جزئيا أو كليا من الضرائب الجمركية.
* **تشجيع بعض أنواع النشاط الإقتصادي:** عن طريق إعفاء النشاط من الضريبة أو تخفيضها على نسبة النشاط أو إعفاء المواد الأولية المستوردة.

3. الأهداف الاجتماعية:

تسعى السياسة الضريبية في المجتمع إلى تحقيق الأهداف الاجتماعية المختلفة، ومن أهمها[3]:

* يتمثل الهدف الإجتماعي الأساسي في استفادة الممول للضريبة من الخدمات العامة التي تقوم الدولة بتقديمها بصفة متساوية غير آخذة بعين الاعتبار النسب المدفوعة من قبل الأفراد.
* تحقيق العدالة الاجتماعية بإعادة توزيع الدخل بين أفراد المجتمع، فهي تهدف إلى الحد من الفجوة الموجودة بين الفقراء والأغنياء، والحد من تكتل الثروات بأيدي القلة من أفراد المجتمع عن طريق الضريبة التصاعدية، حيث تفرض ضريبة تصاعدية على الدخول والثروات الكبيرة وتعفى الدخول الضعيفة من الضرائب، وبذلك يقل التفاوت في الدخول والثروات ويتجه توزيع الدخل والثروة نحو المساواة[4].

---

[1] ناصر مراد، مرجع سبق ذكره، ص 40.

[2] العاقر جمال الدين، مرجع سبق ذكره، ص8.

[3] أيمن عبد الكريم السكافي، **أثر الإعفاءات الضريبية على القوائم المالية للوحدات الاقتصادية المدرجة في بورصة فلسطين** (قدمت هذه الرسالة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعة الأزهر، فلسطين، 2013/2012)، ص 39- 40.

[4] واكواك عبد السلام، **فعالية النظام الضريبي في الجزائر، دراسة حالة بقباضة قمار ولاية الوادي** (مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر في علوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائيه معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012/2011)، ص 18.

* تجنب المظاهر الاجتماعية السيئة: هناك الكثير من العادات والظواهر الاجتماعية السيئة التي تعاني منها المجتمعات منها التدخين وشرب الكحول والتي تضر بصحة الأفراد في المجتمع، ويمكن للدولة من خلال السياسة الضريبية أن تعمل على الحد من انتشارها عن طريق فرض ضرائب مرتفعة على صنعها وبيعها وفرض ضرائب جمركية مرتفعة على استيرادها.
* توجيه سياسة النسل في الدول: هناك دول عديدة تعاني من مشكلة عدد السكان، سواء كان بارتفاع عدد السكان أو انخفاضه، ويمكن للدولة من خلال استخدام السياسة الضريبية معالجة هذه المشكلة، فالدول التي تعاني من ارتفاع عدد سكانها تفرض ضرائب مرتفعة بشكل يتناسب مع أعداد أفراد الأسرة، والدول التي تعاني من نقص في عدد سكانها تخفض الضريبة المفروضة على الأفراد وتزيد من الإعفاءات الضريبية وتقديم الحوافز المختلفة التي تشجع الأفراد على الإنجاب.
* معالجة أزمة السكن: حيث تعاني معظم الدول من وجود أزمة السكن أي عدم توفر وحدات سكنية لازمة للأفراد، وتستخدم السياسة الضريبية في هذا المجال عن طريق الإعفاءات الضريبية على رأس المال المستثمر في قطاع الإسكان أو من خلال فرض ضرائب مرتفعة على السكنات غير المستأجرة مما يدفع ملاكها من تأجيرها لتجنب دفع ضرائب عالية.

4. الأهداف السياسية:

سواء فيما يتعلق بالسياسة الداخلية أو الخارجية ففي الداخل تمثل الضريبة أداة في يد القوى الاجتماعية المسيطرة سياسيا في مواجهة الطبقات الاجتماعي الأخرى، وهي بذلك تحقق مصلحة القوى المسيطرة على حساب فئات الشعب، أما في الخارج فهي تمثل أداة من أدوات السياسة الخارجية مثلا منح الإعفاءات والامتيازات الضريبية لتسهيل التجارة مع بعض الدول أو الحد منها برفع سعر الرسوم الجمركية من أجل تحقيق أغراض سياسية[1].

المطلب الثالث: التنظيم الفني للضريبة

يقصد بالتنظيم الفني للضريبة العمليات والإجراءات الفنية المتعلقة بفرض الضريبة وتحصيلها وعلى ذلك فإن التنظيم الفني للضريبة يتضمن تقدير الوعاء الضريبي، وعملية تحديد سعر الضريبة، وكيفية تحصيلها[2].

[1] فاطمة محمد عبد الحافظ حسونة، **أثر كل من الزكاة والضريبة على التنمية الاقتصادية** (قدمت هذه الأطروحة استكمالا لمتطلبات درجة الماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2009)، ص 87.

[2] حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 30.

الفرع الأول: تحديد وعاء الضريبة

يقصد بوعاء الضريبة من تفرض عليه الضريبة أو من يتحمل الضريبة سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا[1].يتضمن وعاء الضريبة عنصرين مهمين، أولهما، اختيار موضوع أو محل الضريبة[2]. ثانيهما، تقدير المادة الخاضعة للضريبة التي تتم بعدة طرق، منها ما هو مباشر مثل: طريقة التصريح المقدم من طرف المكلف نفسه أو قبل الغير، وما هو غير مباشر من خلال الاعتماد على المظاهر الخارجية والتقدير الجزافي، ويمكن تلخيصها فيمايلي[3]:

أ/ **الطريقة المباشرة:** وضمنها نميز بين التصريح المقدم من طرف المكلف والتصريح المقدم من غير المكلف.

* **تصريح المكلف:** من خلاله يصرح الممول نفسه عن مقدار دخله أو رأس ماله وتقوم إدارة الضرائب بالتحقيق في حالة شكوك في المعلومات المتوفرة لديها عن المكلف، وذلك بالاطلاع على السجلات والدفاتر التجارية للمكلف، كما تقوم بفرض عقوبات على من يقدم معلومات كاذبة.
* **تصريح الغير:** حسب هذه الحالة فإن تقدير المادة الخاضعة للضريبة يتم بواسطة تصريح يلتزم به شخص آخر غير المكلف بالضريبة، ومثال ذلك التزام أرباب العمل بتقديم تصريح عن أجور عمالهم، وكذلك مستأجر العقارات الذي يلتزم بتقديم تصريح عن القيمة الايجارية التي يحصل عليها صاحب العقار.

ب/ الطريقة غير المباشرة: وتشمل

* **المظاهر الخارجية:** وتعتمد على اعتبارات تدل على ثروة المكلف ونذكر على سبيل المثال، عدد المساكن التي يمتلكها، وعدد السيارات أو عدد العمال، أو عدد الآلات ورغم بساطة هذه الطريقة وعدم تدخلها في الشؤون الداخلية للمكلف إلا أنها قد لا تعبر بصفة حقيقية عن الدخل الحقيقي.
* **طريقة التقدير الجزافي:** في هذا النوع تحدد قيمة المادة الخاضعة للضريبة جزافا أي على أساس تقريبي للقرائن التي يحددها المشرع الضريبي مسبقا، هذا ويلجأ إلى طريقة التقدير الجزافي في النشاطات التي يصعب فيها اتباع طرق محاسبية منتظمة (النشاط الزراعي، المهن الحرة مثلا).

---

[1] سليمان عتير، **دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي** (مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012/2011)، ص 71.

[2] سوزي عدلي ناشد، مرجع سبق ذكره، ص 134.

[3] حمودي ولد شيخنا، **السياسة الضريبية في موريتانيا** (رسالة مقدمة ضمن مقتضيات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع التخطيط والتنمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002/2001)، ص 20- 21.

* **التقدير الإداري المباشر**: وتلجأ إليه الإدارة في حالة انقضاء المهلة القانونية المحددة للمكلف لتقديم التصريح المطلوب منه، وفي هذه الحالة تقوم الإدارة نفسها بالتقدير، وكل ما يستطيع المكلف القيام به هو طلب إعادة النظر في حالة اعتماده بوجود عبء زائد على قدرته التكليفية.

الفرع الثاني: تحديد سعر الضريبة (معدل الضريبة):

يقصد بسعر الضريبة النسبة بين مقدار الضريبة والقدر من المادة المكونة لوعائها، أي هو مقدارها منسوبا إلى قيمة محلها أو وعائها[1].

بتعبير آخر هي النسبة بين مبلغ الضريبة والمادة الخاضعة لها حيث تسعى الدولة دوما إلى تحقيق المعدل الأمثل للضرائب، فارتفاع سعر الضريبة لا يؤدي بالضرورة إلى ارتفاع الحصيلة الضريبية، بل يؤدي في معظم الأحيان إلى انخفاضها، خاصة إذا تجاوز المعدل الأمثل لها، لهذا السبب يجب على الدولة أن تحاول دائما اختيار السعر الأمثل الذي يضمن لها تعظيم حصيلتها الضريبية. وهناك طريقتان لتحديد سعر الضريبة، الأولى هي التحديد النسبي لسعر الضريبة ويعرف بأنه السعر الذي يبقى ثابتا لا يتغير بتغير وعاء الضريبة، والطريقة الثانية هي التحديد التصاعدي للضريبة وهو السعر الذي يزداد بازدياد المادة الخاضعة للضريبة، والعكس، أي ينخفض بانخفاضها[2].

بشكل عام فإن معدل الضريبة يتحدد من قبل السلطات العامة بناء على احتياجاتها من أجل تغطية أعبائها. وخاصة أن الدولة تحدد أولا نفقاتها ثم تعمل بعد ذلك على تأمين الإيرادات الضرورية[3].

الفرع الثالث: تحصيل الضريبة

يقصد بتحصيل الضريبة مجموعة من العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية وفقا للقواعد القانونية المطبقة في هذا الإطار[4].

تتم هذه المرحلة وفق عدة إجراءات وعمليات يتم من خلالها جمع مبالغ الضرائب المستحقة على المكلفين بتسديدها من قبل مصالح الضرائب لصالح الخزينة العمومية في مواعيد مناسبة ومحددة. ويتم تحصيل الضرائب بعدة طرق منها:

---

[1] عادل أحمد حشيش، **أساسيات المالية العامة**، مرجع سبق ذكره، ص 170.

[2] حمودي ولد شيخنا، مرجع سبق ذكره، ص 72.

[3] صالح الرويلي، **اقتصاديات المالية العامة** (الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992)، ص 122.

[4] Louis Trotabas, **Finances Publiques,** (Edition Dalloz, Paris, France, 1997), p 130.

1. طريقة التسديد المباشر من قبل المكلف نفسه:

القاعدة العامة، أن يلتزم المكلف بدفع الضريبة إلى الإدارة الضريبية من تلقاء نفسه دون مطالبة الإدارة له بأدائها في محل إقامته، وهذه الطريقة تعد أكثر شيوعا[1].

2. طريقة التسديد لمبلغ الضريبة التقديري على أقساط مسبقا:

قد لا تنتظر مصلحة الضرائب إلى نهاية السنة حتى يقوم المكلف بتوريد الضريبة إلى الخزينة العمومية، وإنما تلزمه بدفع أقساط مقدما تتناسب مع دخله المتوقع ومقدار الضريبة التي يتوقع أن يدفعها سنويا، وفي نهاية السنة تتم التسوية (المقاصة)، فإذا كانت المدفوعات الضريبية أقل من دين الضريبة في ذمة المكلف، قام هذا الأخير بتسديد ما تبقى عليه من الضريبة. وإن كان إجمالي ما دفعه من أقساط يفوق مقدار الضريبة الواجب دفعها، قامت مصلحة الضرائب بسداد مستحقاته أو قيدت له ذلك كأقساط مقدمة للسنة التالية[2].

3. طريقة الاقتطاع من المصدر:

تعتبر من أهم طرق تحصيل الضرائب، حيث تنعدم فرص التهرب الضريبي من قبل المكلف لأنه في الواقع يحصل على الدخل الصافي بعد أن تدفع الضريبة بواسطة شخص آخر، وتتميز هذه الطريقة بـ[3]:

* سهولة وسرعة التحصيل؛
* استحالة التهرب من الضريبة، حيث تحصل قبل حصول المكلف نفسه على المادة الخاضعة للضريبة؛
* لا يشعر المكلف بوقع الضريبة وفي أغلب الأحيان يجهل مقدارها؛
* انخفاض النفقات الجبائية في هذه الطريقة، لأن الشخص المكلف بتحصيل الضريبة وتوريدها للخزينة لا يتقاضى أجرا نظير ذلك.

[1] محمد عباس محرزي، مرجع سبق ذكره، ص 307.

[2] المرسي سيد الحجازي، **مبادئ الاقتصاد العام** (الدار الجامعية، مصر، 2000)، ص 80.

[3] ثابتي خديجة، **دراسة تحليلية حول الضريبة والقطاع الخاص، دراسة حالة ولاية تلمسان** (مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2012/2011)، ص 32.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي

بتعدد وتنوع الضرائب وتوسع مجال تطبيقها، صارت تمثل واحدة من أهم إيرادات الدولة المهمة جدا ناهيك عن باقي الأدوار الأخرى التي يمكن أن تلعبها الضرائب وخاصة في المجالات الاقتصادية، المالية والاجتماعية، وفي المقابل تمثل الضرائب عبء قد يكون ثقيلا على بعض المكلفين بأدائها، وهو ما يدفع بهؤلاء إلى التهرب الضريبي، حيث أضحت هذه الظاهرة تهدد اقتصاديات الكثير من الدول.

المطلب الأول: تعريف وأنواع التهرب الضريبي

إن ظاهرة التهرب الضريبي أصبحت من أكبر انشغالات الدولة والباحثين في ميدان التشريع الضريبي، كونها أخذت بعدا وطنيا ودوليا في الإساءة للحياة الاقتصادية للمجتمع، ومع تطور النشاط الاقتصادي والاجتماعي وما صاحب ذلك من تطور للتشريع الضريبي، أخذت هذه الظاهرة عدة أشكال وأوجه بحكم أنها ناتجة عن عدة أسباب ودوافع، وفي ما يلي سنتعرض لتعريف هذه الظاهرة وأنواعها.

الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي

لقد تعددت المفاهيم والتعاريف التي جاء بها المختصين حول ماهية التهرب الضريبي ومن بين التعاريف نجد:

* **التعريف الأول:** يعرف التهرب الضريبي على أنه "ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر، ولتحقيق التهرب الضريبي يتخذ المكلف القانوني عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة[1]".
* **التعريف الثاني:** يعرف أيضا بأنه "تخلص المكلف من دفع الضريبة المفروضة عليه كلياً أو جزئياً ويتم التهرب قبل بدء فترة الدفع أو خلالها باستخدام وسائل معينة غير مشروعة[2] ".

فالتهرب الضريبي ما هو إلا قيام المكلف باستغلال الثغرات القانونية وغير القانونية للتخلص من دفع الضرائب

الفرع الثاني: أنواع التهرب الضريبي

يتم التخلص من دفع المستحقات الجبائية باستغلال الثغرات الموجودة في التشريع الجبائي، وهو ما يطلق عليه بالتهرب المشروع (أو تجنب الضريبي)، أو باستخدام طرق احتيالية، تقديم تصريحات كاذبة والتدليس، وهو ما يطلق عليه بالتهرب غير المشروع (أو الغش الضريبي).

---

[1] ناصر مراد، **التهرب والغش الضريبي في الجزائر** (الطبعة الأولى، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004)، ص 6.

[2] محمد طاقة، هدى العزاوي، **اقتصاديات المالية العامة** (دار المسيرة، الأردن، 2010)، ص 118.

1. التهرب المشروع (التجنب الضريبي):

من التعريفات التي تم وضعها للتهرب المشروع نذكر:

التهرب الضريبي المشروع: هو الفعل الشخصي الذي يقوم به المكلف وذلك باستعمال تقنيات قانونية مؤسسة معتمدة على حرية التسيير، تسمح له باختيار وضعية جبائية محددة للحصول على نتائج اقتصادية مساوية لنتيجة جبائية مقبولة[1].

كما يعرفه: J. C. MARTINEZ بأنه: "هو فن تفادي الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي[2]".

إذن وعلى ضوء ما تم ذكره، فالتهرب الجبائي المشروع هو تخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي الذي ينتج عنها التخلص من دفع الضريبة دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية، ومن أمثلة التهرب الضريبي المشروع نجد[3]:

* تعتبر ضريبة التركات إحدى أشكال ضرائب الثروة، والتي تفرض على عملية انتقال تركة المتوفى إلى ورثته، حيث يقوم المالك بغرض التجنب الجبائي بتقسيم ثروته على كل الورثة الشرعيين وهو على قيد الحياة في شكل هبات حتى لا تخضع أمواله لضريبة التركات؛
* بعض الشركات قصد التهرب من تصاعدية ضريبة الدخل تقوم بتجزئة الشركة الأم إلى شركات فرعية مستقلة قانونا وبترخيص من القانون التجاري؛
* الامتناع عن استهلاك وإنتاج المواد والسلع التي تفرض عليها ضرائب مرتفعة، أو تغيير النشاط التجاري الذي تفرض عليه ضرائب مرتفعة.

2. التهرب غير المشروع (الغش الضريبي):

بالنسبة للتهرب غير المشروع أو ما يعرف بالغش الضريبي فقد تم تعريفه على أنه: "المخالفة الصريحة للقانون بغية تجنب تسديد الضريبة أو تخفيض أساس الضريبة"[4].

عموما التهرب غير المشروع هو تهرب مقصود من طرف المكلفين، وذلك عن طريق مخالفتهم عمدا لأحكام القانون الجبائي قصدا منهم عدم دفع الضرائب المستحقة عليهم إما بالامتناع عن تقديم أي تصريح بالأرباح، أو بتقديم

---

[1] سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص 74.

[2] نوي نجاة، **فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999– 2003** (رسالة مقدمة ضمن مقتضيات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع مالية ونقود، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004/2003)، ص 3.

[3] نفس المرجع السابق، ص 4.

[4] Lucien Michel, **Traité de politique fiscale** (éditions PUF, Paris, France, 1996), p 84.

تصريح ناقص أو كاذب، أو إعداد سجلات وقيود مزيفة، أو الاستعانة ببعض القوانين التي تمنع مصالح الضرائب الاطلاع على حقيقة الأرباح لإخفاء قسم منها[1].

يمكن إعطاء بعض الصور لهذا النوع من التهرب الضريبي الغير مشروع أو ما يعرف بالغش الجبائي كما يلي[2]:

* العمل على تضخيم التكاليف القابلة للخصم؛
* عدم تقديم تصريح كلي أو جزئي عن العمليات الخاضعة للضريبة؛
* عدم مسك محاسبة منتظمة أو الدفاتر التجارية المنصوص عليها في القانون؛
* البيع بدون الفواتير؛
* عدم التصريح بالقيم الحقيقية للأجور.

من خلال ما سبق يمكن التميز بين التجنب الضريبي والغش الضريبي من خلال تبيين أوجه التشابه والاختلاف بينهما كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (03): أوجه التشابه والاختلاف بين التجنب الضريبي والغش الضريبي

أوجه التشابه	
* كل منهما سلوك يهدف من خلاله المكلف إلى التخلص من دفع الضريبة كليا أو جزئيا. * كل منهما ناتج عن سوء النية. * كل منهما ناتج عن ضعف الوعي الضريبي للمكلف. * كل منهما يؤدي إلى إنقاص الحصيلة الضريبية للدولة.	
أوجه الاختلاف	
التجنب الضريبي	**الغش الضريبي**
* يتم باستعمال تقنيات قانونية (الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي). * لا يعاقب عليه القانون.	* يتم باستعمال أساليب مخالفة للتشريع الضريبي. * يعتبره القانون جريمة ويعاقب على ارتكابه.

المصدر: اعداد الطالبة انطلاقا من التعريفات السابقة الذكر.

[1] سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص 75.

[2] يحي لخضر، **دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية** (رسالة مقدمة ضمن مقتضيات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع إستراتيجية السوق في ظل اقتصاد تنافسي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، 2007/2006)، ص 74.

المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي

أسباب التهرب الضريبي عديدة ومتشعبة ومتداخلة في بعضها البعض، وهذا لأن ظاهرة التهرب الضريبي مرتبطة بالكثير من العوامل التي ساعدت على تفشيها واستفحالها، فلا تعرف حدودا ولا تعترف بالأقاليم، وأسباب هذه الظاهرة ترتبط ببعض الأطراف ذات الصلة بالعملية الجبائية إضافة إلى عوامل أخرى نوجز كل ذلك في النقاط التالية:

الفرع الأول: الأسباب النفسية والأخلاقية (الأسباب المرتبطة بالمكلفين)

حيث تلعب العوامل النفسية دورًا هامًا في عملية التهرب الضريبي، فكلما زاد الوعي الضريبي* والأخلاقي قل التهرب الضريبي، ويرجع ضعف الوعي إلى عوامل منها[1]:

1. شعور بعض المكلفين بعدم عدالة النظام الضريبي وبالظلم الواقع عليهم من فرض الضريبة فهي تحد من حريتهم، أن هناك فئات أخرى بالمجتمع هي التي يقع على عاتقها دفع الضريبة؛
2. اعتقاد أن المتهرب من الضرائب هو سارق شريف يقوم بسرقة الدولة وهي شخص معنوي؛
3. سوء تخصيص النفقات العمومية، حيث يشعر المكلفون بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود عليهم بالمنفعة العامة؛
4. اتساع أشكال مختلفة من الممارسات الفاسدة في قطاعات المجتمع، مما أدى إلى ضياع البنية الأخلاقية والقيم الاجتماعية وسهل على الغالبية ممارسة الفساد وقبوله كمكون شبه طبيعي في الحياة العامة؛

الفرع الثاني: الأسباب التشريعية

ينظم كل العمليات المتعلقة بالجباية جملة من التشريعات الضريبية، ابتداء من تحديد الأوعية والمعدلات الضريبية وانتهاء بتحصيلها من المكلفين بها، وما يميز هذه التشريعات بعض العيوب في بعض الجوانب، مما ساهم وبشكل كبير في وجود ظاهرة التهرب الضريبي وانتشارها، ونلخص كل تلك العيوب في النقاط التالية[2]:

1. عدم استقرار التشريعات الجبائية، والذي يعود للتعديلات المتوالية والمختلفة وكذا إلغاء بعض الأحكام الجبائية التي تستحدث بمناسبة قوانين المالية السنوية والتكميلية، فبهذه السرعة لم تتمكن لا العناصر الجبائية ولا موظفو الإدارة الجبائية من استيعاب مضمون النظام الجبائي؛
2. تعقد التشريعات والقواعد الضريبية (مثل: الإعفاءات، التخفيضات، الإضافات)، وهذا ما يترك مجالا لتأويلات كبيرة وخاصة أثناء التطبيق، كما أن التشريعات الضريبية غير منسجمة وغير مترابطة، وتحتوي الكثير من الإبهام والتعقيدات

---

* الوعي الضريبي هو شعور المواطن بواجبه نحو وطنه، وما يقتضيه ذلك من تضحيات مادية تعين الدولة على مواجهة ما يلقى عليها من أعباء.

[1] يسرى مهدي حسن السامرائي، زهرة خضير عباس العبيدي، **تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي** (مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والادارية، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، عراق، المجلد 4، العدد 9، 2012)، ص 135. بتصرف.

[2] سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص 77.

والثغرات، الأمر الذي يترك مجالا للتهرب والغش الضريبي[1]؛

3. إن كثرة وتعدد الضرائب وارتفاع سعرها، يجعل وطأتها تشتد على المكلف، فيكون ذلك حافزا للتهرب منها، والثابت أنه كلما ارتفع سعر الضريبة، وازداد عبئها، كلما كان ذلك مدعاة للتهرب منها؛
4. ضعف وعدم صرامة القوانين في معاقبة المتهربين، فإذا قلت احتمالات القبض وانخفض معدل العقوبة في حالة المحاكمة والقبض، سيؤدي هذا في النهاية إلى فتح الطريق باتجاه مزيد من جرائم التهرب.

الفرع الثالث: الأسباب الإدارية والفنية

توجد عدة عوامل إدارية وفنية تؤثر في التهرب، ومن هذه العوامل ما يلي[2]:

1. **ثقل العبء الضريبي:** قد اشتدت وطأة الضرائب بصورة ضخمة في العصر الحديث بسبب تزايد النفقات العامة من ناحية، وبسبب استخدام الضرائب كأداة من أدوات السياسة الاجتماعية والاقتصادية في معظم الدول من ناحية أخرى، ويميل المكلف إلى التهرب بدرجة أكبر كلما زادت وطأة الضرائب، فزيادة العبء الضريبي عن الحد المعقول قد يولد لدى المكلف شعورا بالظلم مما يدفعه إلى محاولة التهرب من دفع الضرائب.
2. **تعقد النظام الضريبي:** حيث تزيد فرص تهرب المكلف كلما زاد النظام الضريبي تعقيدا، ففي الماضي عندما كان وعاء الضرائب وبصفة خاصة الدخل يقدر على أساس المظاهر الخارجية، كانت فرص المكلف في التهرب محدودة حيث كان بإمكان الدوائر المالية أن تراقب هذه المظاهر بسهولة، أما بعد أن أصبح تصريح المكلف هو الطريق الأساسي لتقدير قيمة الضرائب زادت فرص التهرب أمام المكلف، وكذلك فإن طرق تقدير الضريبة تؤدي دورا في التهرب، ففي الحالات التي يصعب فيها تقدير سعر الضريبة تقدر تقديرا جزافيا استنادا لتعليمات لا تستند إلى أي نص(ديكتاتورية الإدارة)، وخصوصا إذا لم يكن للقضاء أي دور يشعر المكلف بعدم صحة الضريبة التي يدفعها مما يدفعه للتهرب منها لعدم اقتناعه بها، كما أدى استخدام أسلوب التمييز في المعاملة الضريبية تبعا لأوجه النشاط أو أشكال المشروعات وعدم المساواة في المعاملة بين المكلفين إلى زيادة فرص التهرب من الضرائب دون الوقوع تحت طائلة القانون.
3. **نوع الضريبة:** حيث تقل فرص التهرب بصفة عامة في نطاق الضرائب غير المباشرة أكثر منه في نطاق الضرائب المباشرة، وبصفة خاصة ضرائب الدخل، وكذلك مختلف ضرائب الدخل فيما بينها اختلافا كبيرا من هذه الناحية فمثلا تزيد فرص التهرب كقاعدة عامة في نطاق الضرائب المهن غير التجارية عنها في نطاق ضرائب المهن التجارية

[1] عبد المنعم فوزي، **المالية العامة والسياسة المالية** (دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1972)، ص 237.

[2] خالد الخطيب، **التهرب الضريبي** (مجلة جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، المجلد 16، العدد 2، 2000)، ص 168، 169.

وتزيد فرص التهرب زيادة واضحة في ضريبة الدخل المقطوع عنها في ضريبة الأرباح الحقيقية، لأن المكلفين بضريبة الدخل المقطوع غير ملزمين بمسك الدفاتر في أغلب الأحيان.

4. **طرق تحصيل الضريبة:** من المؤكد أن استخدام طريقة الحجز من المنبع قد أدى إلى تقليل فرص التهرب أمام المكلفين، وهناك اتجاه عام نحو التوسع في هذه الطريقة كلما سمحت الظروف الفنية للضريبة بذلك، كما أن إجراءات التكليف والجباية تدفع المكلف إلى التهرب من الضريبة.

الفرع الرابع: الأسباب الاقتصادية والسياسية

تؤثر الظروف الاقتصادية التي يمر بها كل من الدولة والمكلف على مستوى انتشار التهرب الضريبي بين أوساط المكلفين، ويمكن تلخيص هذه الظروف لكلا الطرفين في النقطتين التاليتين[1]:

1. يزيد التهرب الضريبي في أوقات الكساد التي يمر بها الاقتصاد العام للدولة، ويقل في أوقات وفترات رخائه؛
2. تؤثر الظروف الاقتصادية الخاصة بالمكلف على التهرب الضريبي، حيث نجد أن ميل المكلف نحو التهرب من دفع الضريبة يزيد كلما ساء مركزه المالي والعكس صحيح.

كما تلعب السياسة التي تتبعها الدولة دورا هاما في التهرب الضريبي، فإذا أنفقت الدولة حصيلة الضرائب التي تجبيها في وجوه نافعة فإن الأفراد يشعرون أن ما يدفعونه يعود عليهم بالفائدة وبالتالي يقل تهربهم من الضرائب المفروضة، أما إذا بددت الدولة حصيلة الضرائب في وجوه لا تعود بالنفع على المواطنين فإنهم سيبذلون قصارى جهدهم في التهرب من الضريبة. أي كلما رأى المواطن أن ضريبته تستغلها الدولة في الصالح العام وتنشأ المستشفيات والمصانع والمدارس وتقدم خدمات أفضل، كلما التزم المواطن بدفع ما عليه من ضريبة[2].

المطلب الثالث: طرق التهرب الضريبي

تتعدد أشكال التهرب الضريبي باختلاف نوع النشاط ومهارة المتهرب، وقد أدى التفتح والتطور التكنولوجي وزيادة التعاملات الاقتصادية إلى تطور الطرق والأساليب المتبعة في التهرب الضريبي، ومن أبرز هذه الطرق والأساليب المستعملة في ذلك مايلي:

1. التهرب عن طريق تقديم معلومات محاسبية غير حقيقية:

ذلك بلجوء المكلف إلى تقديم إقرار ضريبي استنادا إلى دفاتر وسجلات وحسابات مصطنعة مخالفة للدفاتر

[1] سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص 78.

[2] محمد سليم وهبه، **التهرب الضريبي– واقع وتوصيات–** (مداخلة مقدمة للمؤتمر الثاني للشبكة العربية حول تعزيز النزاهة ومكافحة الفساد، صنعاء، الجمهورية اليمنية، 26- 27 جويلية 2010)، ص 8.

والسجلات الحقيقية. بهدف التقليل من الإيرادات وزيادة النفقات، ومن الأمثلة العملية لهذه الطريقة من التهرب[1]:

* اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع؛
* توزيع الأرباح على شركاء وهميين أي غير موجودين أصلا؛
* التناسي المتعمد لبعض المبيعات التي تتم يدا بيد أي دون تحرير فواتير، ويتم التسديد نقدا؛
* التسجيل الوهمي لمبيعات مسترجعة أو خصومات تجارية ممنوحة؛
* تسجيل قيمة المبيعات بأقل من ثمنها الحقيقي بالتواطؤ مع الزبون.

2. التهرب عن طريق إخفاء الممتلكات:

يعتمد هذا النوع من التهرب على الإخفاء المتعمد لبعض الممتلكات مثل المخزونات، وهذا الإخفاء قد يكون كلي أو جزئي، ومن الأمثلة العملية لهذه الطريقة من طرق التهرب الجبائي مايلي[2]:

* إخفاء جزء من المخزونات وبيعها سرا في السوق الموازية؛
* عدم التصريح بكل الأنشطة الممارسة من قبل المكلف.

3. التهرب عن طريق استغلال القانون:

يعتبر التحايل القانوني الأسلوب الأكثر استعمالا وتنظيما والأرقى تقنية، إذ يتم التهرب عن طريق ثغرات القانون من خلال استغلال بعض النقائص الموجودة في النظام الجبائي أو التجاري لصالح المكلف، وبذلك لا يستطيع المشرع الجبائي فرض أي عقوبة على مرتكبيها، حيث يستعين المتهرب الضريبي بأهل الخبرة والاختصاص لاستنباط طرق التحايل مستندين بذلك إلى نصوص قانونية، ويتجلى ذلك في حالات قانونية تسمح للمكلف بالضريبة الاستفادة من مزايا ليس له الحق في الاستفادة منها[3]، ومن الأمثلة الحية عن ذلك[4]:

* تحقيق عدة مداخيل يصرح بها في عناوين مختلفة لإخضاعها لمعادلات منخفضة؛
* الحصول على امتيازات جبائية وشبه جبائية في إطار الوكالة الوطنية لتدعيم الاستثمارات (APSI) أو الوكالة الوطنية لتدعيم تشغيل الشباب (ANSEJ) ثم القيام بعد ذلك بالتنازل عن هذه الاستثمارات للتهرب من قيمة الضريبة التي

---

[1] نوي نجاة، مرجع سبق ذكره، ص 9.

[2] سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص 79- 80.

[3] بوشرى عبد الغني، **فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 1999– 2009** (مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص مالية وبنوك، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة تلمسان، 2011/2010)، ص 63.

[4] ونادي رشيد، **دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش حالة الجزائر** (رسالة مقدمة وفقا لمتطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع التخطيط، كلية العلوم وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002/2001)، ص 43.

تترتب عليها، مما يفوت على خزينة الدولة مبالغ ضخمة؛

* تسجيل عملية بيع لأصل من الأصول على أنها هبة؛

المطلب الرابع: آثار التهرب الضريبي

تعتبر الضريبة وسيلة مالية تستخدمها السلطات العامة لتحقيق أغراضها، وتعتبر ظاهرة التهرب الضريبي أحد العوامل الرئيسية التي تبين مدى تحقيق الضريبة لأهدافها، هذه الأهداف التي تعكس الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للبلد الذي تفرض فيه، وبالتالي فان آثار التهرب الضريبي تكون ملازمة لهذه الأهداف، من خلال الحد من درجة تحقيقها.

الفرع الأول: الآثار المالية

ينتج عن التهرب الضريبي أثر سلبي على خزينة الدولة العمومية، بسبب اختلال التوازن بين الإيرادات والنفقات، بحيث يفوت على الدولة جزءا هاما من الموارد المالية، ويترتب على ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل، وبالتالي تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتها الأساسية اتجاه مواطنيها، مما يدفع بالدولة إلى البحث عن بدائل تمويلية أخرى لسد العجز المالي بإحدى الوسائل التالية[1]:

* الإصدار النقدي دون التغطية، أي خلق نقود جديدة من عملة البلد دون مقابل من السلع والخدمات في السوق وبالتالي زيادة التضخم؛

* رفع سعر الضريبة المفروضة وفرض ضريبة جديدة لتعويض الحكومة عن النقص الحاصل نتيجة التهرب؛

* اللجوء إلى القروض الداخلية والخارجية، مما يجعل الدولة تحت سيطرة المديونية.

الفرع الثاني: الآثار الاقتصادية

تعتبر الضريبة أداة للتحكم في النشاط الاقتصادي من خلال تمويل وتوجيه الأنشطة الاقتصادية، ويؤدي التهرب من دفعها إلى إضعاف دور الدولة في المجال الاقتصادي، ويمكن تحليل الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي كمايلي[2]:

1. التأثير على المنافسة:

يقود التهرب الضريبي بإخلال بقواعد المنافسة حيث تكون المؤسسات المتهربة من دفع الضرائب أحسن وضعية من المؤسسات التي تلتزم بأداء واجباتها الضريبية وخاصة عندما تكون الضرائب مرتفعة، وذلك عن طريق الاستفادة من مبالغ الضرائب غير المقتطعة ومساهمتها في التمويل وتقوية مكانتها في السوق، إضافة إلى حصولها على تكاليف منخفضة

[1] لابد لزرق، **ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، دراسة حالة ولاية تيارت** (مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2012/2011)، ص 60.

[2] بوشرى عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 80- 81.

تسمح لها بطرح أسعار منخفضة تمكنها من اقتناص الزبائن، وهو ما يؤدي إلى إزاحة المؤسسات الأخرى ويخلق جوا من المنافسة غير المشروعة.

2. التأثير على توجيه النشاط الاقتصادي:

يؤدي التهرب الضريبي إلى جذب عناصر الإنتاج نحو الأنشطة التي تكثر فيها هذه الظاهرة، حيث يقوم المكلفون باختيار النشاط بناءا على اعتبارات جبائية كمعدل الضرائب الخاصة بالنشاط، وطريقة التحصيل ودرجة الحساسية تجاه التهرب الضريبي وتوفر طرق التهرب من دفع الضريبة، ومدى إمكانية الافلات من قبضة الرقابة الجبائية وهو ما يوجه النشاط الاقتصادي إلى وجهة قد لا تخدم سياسة الدولة في توظيفها للضريبة.

3. التأثير على الصناعة الوطنية:

يؤدي التهرب الضريبي إلى زيادة حجم النقد المتاح في أيدي المتهربين، مما يدفعهم على زيادة انفاقهم الاستهلاكي وزيادة اقبالهم على السلع المستوردة والأجنبية أحيانا والتي يسعى المشرع في الدول النامية إلى حماية الانتاج الوطني منها وذلك نظير تمتعها بعامل الجودة والتنوع، وهو ما تفتقده الصناعة الوطنية في بداية نشأتها، وهو ما يؤدي إلى انخفاض حجم الطلب عليها بما يؤثر على سير تلك المشروعات ويضعف من صمودها أمام منافسة السلع الأجنبية.

في الأخير يمكن القول أن التهرب الضريبي يؤدي إلى عرقلة مشاريع الدولة والحكومات في التنمية الاقتصادية والنهوض بالبلد.

الفرع الثالث: الآثار الاجتماعية

يعمل التهرب الضريبي على إحداث الآثار الاجتماعية التالية[1]:

1. عدم المساواة بين المكلف في تحمل عبء الضريبة ومن ثم عدم عدالة توزيع العبء الضريبي؛
2. إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع؛
3. تعميق الفوارق الاجتماعية بين مختلف الطبقات الاجتماعية؛
4. انتشار الفساد الاخلاقي (ظاهرة الرشوة) بين موظفي القطاع.

[1] ولهي بوعلام، عجلان العياشي، **التهرب الضريبي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي** (مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، العدد 8، 2008)، ص 156.

خلاصة الفصل:

من خلال تطرقنا للإطار المفاهيمي للضريبة والتهرب الضريبي، استخلصنا أن الضريبة فريضة نقدية يخضع لها كافة المكلفين بها قانونيا سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو اعتباريين، وقد تطورت أهداف الضريبة من اقتصارها على تحقيق هدف الحصيلة إلى استعمالها كأداة لتحقيق أهداف اقتصادية، اجتماعية وسياسية، وذلك بالموازنة مع تطور وظيفة الدولة وتدخلها في النشاط الاقتصادي، وهذا الاقتطاع الإجباري يتم وفقا لإجراءات إدارية وتقنية تتكلف الإدارة الجبائية بالسهر على تنفيذها ابتداء من تقدير المادة الخاضعة للضريبة مرورا بتصفية دين الضريبة أي قيمة الضريبة وصولا إلى تحصيل هذا المبلغ من المكلف لصالح الدولة، وذلك لضمان تحصيل إيرادات ضريبية كافية للخزينة العمومية وتحقيق أهداف الدولة المتوخاة من فرض الضريبة كتوجيه الاستهلاك والاستثمار والادخار من جهة، ومراعاة مصلحة المكلف من جهة أخرى.

كما خلصنا إلى أن التهرب الضريبي يعتبر من أخطر الظواهر التي تنهك الاقتصاد بصفة عامة والنظام الضريبي بصفة خاصة، حيث يعيق التطبيق الجيد له، ويقف حائلا دون تحقيق الأهداف المسطرة، وتتعدد أسبابه فمنها ما هو متعلق بالإدارة الجبائية من خلال تعقد اجراءاتها، ومنها ما يختص بالمكلف بالضريبة ومدى فعالية التشريع الضريبي، وبطبيعة الظرف الاقتصادي، غير أنه مهما كانت السبب وراء التهرب الضريبي فإن النتيجة واحدة، وتتمثل في الآثار السلبية التي تخّلفها هذه الظاهرة على عدة مستويات: المالية، والاقتصادية، والاجتماعية والسياسية.

لمجابهة مثل هذه الظواهر، فإن المشرع الجبائي أنشأ مجموعة من المصالح الجبائية تقوم بالعديد من الأدوار في هذا الإطار وعلى رأسها الرقابة الجبائية، وهذا ما سنعالجه في الفصل التالي.

الفصل الثاني: ماهية الرقابة الجبائية وإطارها التنظيمي والقانوني في الجزائر

تمهيد:

إن في بيئة الأنظمة الضريبية التصريحية الحديثة، تعد الرقابة الجبائية الفعل المقابل والضروري لهذا النظام الذي يخول للإدارة الضريبية مراقبة التصريحات ومعاينة الأخطاء و النقائص والإغفالات، وكذلك عدم احترام الالتزامات الجبائية من قبل المكلفين. وبذلك فهي تشكل وسيلة فعالة تضمن مصلحة الخزينة العمومية من جهة، ومن جهة أخرى لردع المكلفين وتحسيسهم بأن إدارة الضرائب ذات حضور دائم، وهذا ما ينعكس على تصريحاتهم وسلوكاتهم اتجاه التزامهم الضريبي.

نظرا لأولوية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي فإن المشرع الجزائري حصر الرقابة الجبائية في إطار تشريعي وتنظيمي دقيق وواضح لينظم ويسير مختلف إجراءاتها ومراحلها، فضلا عن التحكم في آليات تطبيقها. وعليه سنستعرض في هذا الفصل في سبيل الإلمام بجوانب الموضوع المختلفة، المبحثين التاليين:

* **المبحث الأول:** ماهية الرقابة الجبائية من خلال التعرف على مفهوم الرقابة الجبائية وأسبابها، وكذلك إلى مبادئها وأشكالها المختلفة.
* **المبحث الثاني:** الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية وذلك بإبراز مختلف الوسائل الهيكلية والبشرية والقانونية المخصصة للرقابة الجبائية.

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية

تعد الرقابة جزء من عمل المؤسسة التي تريد أن تعظم أرباحها، فالرقابة لها دور فعال في تحقيق الأهداف المختلفة، فهي تقوم بتقييم عمل المؤسسة، وذلك بإعطاء نتائج أعمالها، ولا تختلف الرقابة المالية في المؤسسة عن الرقابة الجبائية كثيرا، فالرقابة المالية في المؤسسة تحافظ على أموالها، أما الرقابة الجبائية تحافظ على أموال الخزينة وتحارب من يختلسها. وبالتالي سنحاول في هذا المبحث البحث عن ماهية الرقابة الجبائية من خلال مفهومها وأهدافها، ومبادئها وأشكالها المختلفة.

المطلب الأول: تعريف الرقابة الجبائية وأهدافها

نبدأ الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية بمفهومها وكذا أهدافها كمايلي:

الفرع الأول: تعريف الرقابة الجبائية

قبل التطرق إلى مفهوم الرقابة الجبائية تجدر بنا الاشارة إلى المفهوم العام للرقابة، حيث تعددت وتنوعت التعاريف المرتبطة بالرقابة، رغم اتحادها في المعنى، كما اختلفت وجهات نظر الكتاب في مجال تحديد تعريف موحد ودقيق يختص بالرقابة، ومن أبرز التعريفات المقدمة للرقابة هي:

* **التعريف الأول:** الرقابة هي: "التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والقواعد المقررة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها[1]".
* **التعريف الثاني:** عرف كل من قالة وهيكس (Gullet وHicks) الرقابة على أنها: " العملية التي تسعى الإدارة من خلالها إلى التحقق من أن ما حدث هو الذي كان يفترض أن يحدث وإذا لم يحدث ذلك فلابد من إجراء التعديلات اللازمة[2]".

أما عن التعريفات المقدمة للرقابة الجبائية نلخصها فيمايلي:

* **التعريف الأول:** الرقابة الجبائية " هي تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات و التصريحات المقدمة[3]".
* **التعريف الثاني:** تعرف كذلك على أنها "فحص لتصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء أكانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها

---

[1] حمدي سليمان، **الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية** (مكتبة دار الثقافة، الأردن، 1998)، ص 13.

[2] عبد الرحمان الصباح، **مبادئ الرقابة الإدارية المعايير، التقييم، التصحيح** (دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 1997)، ص 17.

[3] Ahmed Hamini, **L'audit comptable et financier** (Edition Berti, Algérie, 2001), p 172.

ملفاتهم الجبائية[1]".

* **التعريف الثالث:** تعرف أيضا على أنها "الوسيلة التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم وتسمح لها بتصحيح الأخطاء الملاحظة[2]".

مما سبق، يمكن بلورة مفهوم الرقابة الجبائية، على أنها مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين، لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التملص والتهرب من دفع الضريبة وتقويمها.

الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية

من خلال التعاريف السابقة للرقابة الجبائية يمكننا استخلاص بعض الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها والمتمثلة في[3]:

1. **الهدف القانوني:** يتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين للقوانين والأنظمة، لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة، تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب الضريبي من دفع مستحقاتهم الجبائية.
2. **الهدف الإداري:** تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها، والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية والأداء، ويمكن تحديدها في النقاط التالية:

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

---

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

[2] العياشي عجلان، **ترشيد الرقابة الجبائية على قطاع البنوك والمؤسسات المالية لحوكمت أعمالها ونتائجها بالتطبيق على حالة الجزائر** (مداخلة مقدمة للملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 20- 21 أكتوبر 2009)، ص 3.

[3] كحلة عبد الغني، **تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الاصلاح الضريبي** (مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد ومالية دولية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2011/ 2012)، ص 85- 86.

3. **الهدف المالي والاقتصادي**: حيث 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 للخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع، إذ أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد والجباية.

4. **الهدف الاجتماعي**: يتمثل في:

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

المطلب الثاني: أسباب إجراء الرقابة الجبائية ومبادئها

تتمثل أسباب الرقابة الجبائية ومبادئها فيمايلي:

الفرع الأول: أسباب إجراء الرقابة الجبائية

هناك عدة أسباب دعت إلى ضرورة إيجاد نظام رقابي يقوم بمراقبة تصريحات المكلفين والحفاظ على حقوق الخزينة العمومية ومراقبة تنفيذ التشريعات الجبائية، ونلخصها فيمايلي[1]:

1. **حرية المكلف بالضريبة في التصريح بمداخيله**

بما أن الأنظمة الجبائية الحديثة أنظمة تصريحية تسمح للمكلف بالتصريح بمداخيله من تلقاء نفسه من خلال تقديم المعلومات المتعلقة بنشاطه ومداخيله للإدارة الجبائية باعتبارها أساس لتحديد الوعاء الضريبي ويفترض أنها صحيحة ما لم يثبت العكس، وللتأكد من ذلك وجدت الرقابة الجبائية لمراقبة هذه التصريحات والتأكد من صحتها ومطابقتها لما هو موجود في الحقيقة.

2. **محاربة التهرب الضريبي**

يسعى بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب من دفعها عن طريق التحايل بشتى الطرق المختلفة، بالإضافة إلى ضخامة هذه الظاهرة وتوسع نطاقها وصعوبة قياسها، لذلك دعت الضرورة إلى وجود آلية رقابية تهدف إلى المحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة التهرب الضريبي.

[1] بوشرى عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 91- 92.

الفرع الثاني: مبادئ الرقابة الجبائية

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكاله وخاصة التهرب الضريبي بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية وتوجيهها لتحقيق أهداف الدولة المنشودة، ولكي تؤدي الرقابة الجبائية وظائفها لابد من توفر المبادئ الأساسية لها والمتمثلة في[1]:

1. **إقامة نظام ضريبي محكم:**

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

* تبسيط صياغة التشريع الضريبي حتى يتسنى للمكلفين فهمه، إذ يجب أن تكون القوانين والنصوص التشريعية واضحة وسهلة الأسلوب، إضافة إلى إدراج مذكرات توضيحية للقوانين والنصوص التشريعية بلغة بسيطة وسهلة في متناول عامة المكلفين بالضريبة للتقليل من إحساسهم بتعقد التشريع الضريبي واقتناعهم به مما يؤدي بهم إلى الالتزام بواجباتهم الضريبية وعدم التهرب منها.
* تحقيق العدالة الضريبية وذلك بتطبيق العدالة الأفقية ويقصد بها أن تتم معاملة المكلفين المتساويين في الدخل والحالة الاجتماعية والاقتصادية معاملة ضريبية متساوية، وكذلك تجسيد العدالة العمودية والتي تقتضي اختلاف المعاملة الضريبية للمكلفين الذين يحتلون مراكز مالية واجتماعية مختلفة.

2. **ترقية وتطوير الإدارة الجبائية:**

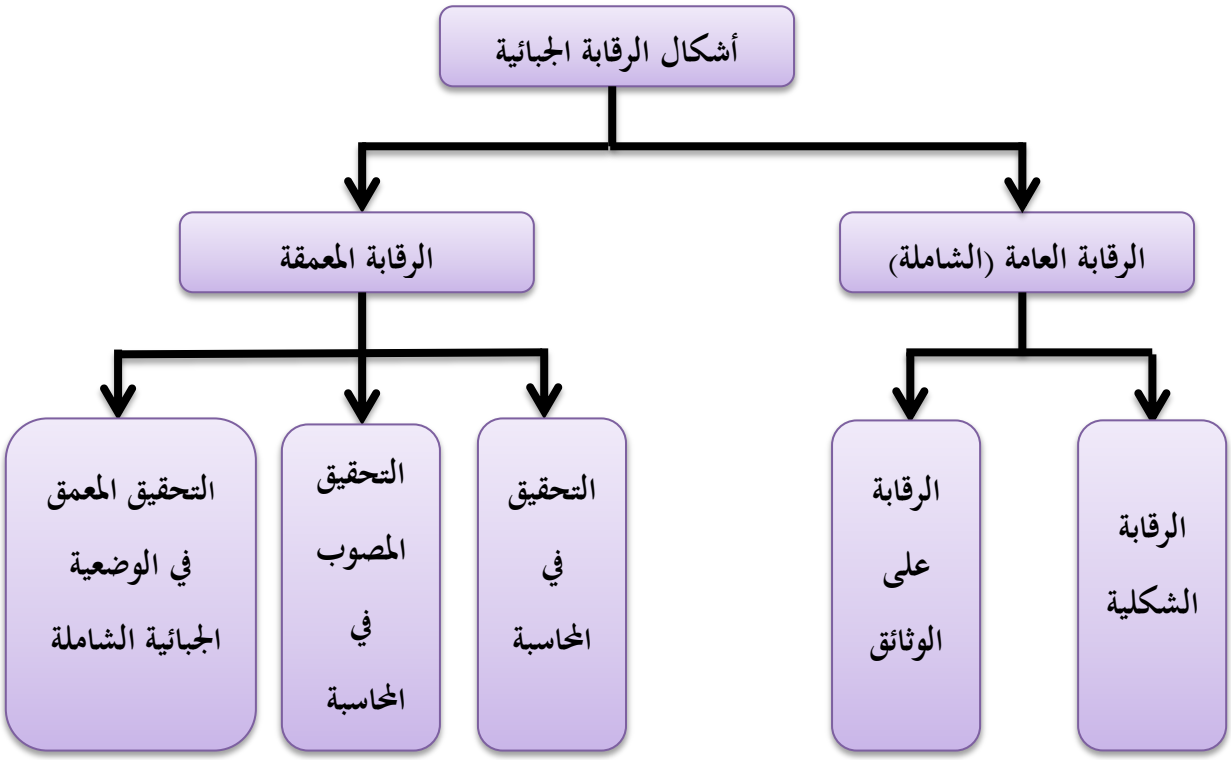
إن التشريع الضريبي لا يكفي لمحاربة التهرب الضريبي ما لم يرفق بإدارة جبائية فعالة، والتي يجب توفرها على مستوى عال من التطور والكفاءة إضافة إلى توفرها على الامكانيات البشرية والمادية اللازمة، والتي تمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه، إلا أن اليد العاملة لا تفي بالغرض إذا لم تكن ذات خبرة وكفاءة في الميدان ولذلك فمن الضروري العمل على الرفع من كفاءة الموظفين وتكوين إطارات متخصصة في مجال الضرائب والرقابة الجبائية، إضافة إلى إجراء تربصات لموظفي وأعوان الإدارة الجبائية ووضع برامج تكوينية تتماشى مع التجديدات التي يشهدها النظام الجبائي، كما تتمثل الامكانيات المادية في توفير الشروط الأساسية للإدارة الجبائية من أماكن عمل ملائمة تعطي انطباعا جيدا لدى الموظفين، إضافة إلى توفير أجهزة الاعلام الآلي ووسائل الاتصال الحديثة، كما ينبغي تحفيز موظفي الإدارة الجبائية من خلال رفع أجورهم وتوفير الخدمات اللازمة لهم.

[1]Michel Bovier, Marie Christine, **l'administration fiscale en France** (PUF, Parie, 1988), p 48.

المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية

إن الرقابة الجبائية للتصريحات الجبائية تأخذ عدة أشكال متتابعة ومتكاملة و هذا ما يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم (01): أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص 113

الفرع الأول: الرقابة العامة أو الشاملة

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

1. الرقابة الشكلية: Le contrôle formel

تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف، والتي تشمل مختلف التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية المرتكبة أثناء تقديم المكلفين للتصريحات، أي التأكد من كيفية تقديم

المعطيات والمعلومات التي تتضمنها التصريحات من الناحية الشكلية دون إجراء أي مقارنة بين ما تتضمنه من معلومات وتلك التي تتوفر عليها الإدارة الجبائية[1].

يتم هذا النوع من الرقابة الجبائية عموما على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص والتابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة، ويتم القيام بها كل سنة، وتعتبر كمرحلة تمهيدية وكخطوة أولى لباقي أنواع الرقابة الجبائية الأخرى[2]. وتشمل مجموع التدخلات التي تهدف إلى[3]:

* التأكد من هوية المكلف بالضريبة وعنوانه، وكذا مختلف العناصر التي تدخل في تحديد الوعاء الضريبي، وفق مايلي[4]:

- **المكلف:** يجب أن يحتوي كل ملف جبائي على نسخة من الوثائق والمستندات التالية: السجل التجاري، بطاقة إثبات الهوية، شهادة الإقامة، شهادة التصريح بالوجود، البطاقة الإحصائية، فضلا عن كل مراسلات المكلف.
- **النشاط:** يجب توفر بطاقة التعريف الجبائي، والتصريحات الشهرية والثلاثية الخاصة بمجموع الضرائب، وملخصات أرقام الأعمال لكل سنة.

* تصحيح الأخطاء المادية المحتملة من خلال التأكد من أن إيداع التصريحات الشهرية والثلاثية في آجالها المحددة، كما يتم التأكد أيضا من أن العمليات الحسابية مدونة في التصريحات وبدون وجود أخطاء في العمليات الحسابية، فضلا على أن البيانات المشار إليها في الخانة صحيحة، وان كل بيان يخص الخانة المتعلقة بها، دون تصحيح ما صرح به المكلف.
* كشف المعلومات أو العناصر المهملة وتكليف في حالة الاستحقاق المكلف بالضريبة بتصحيح الأخطاء والهفوات التي تحتويها التصريحات.

2. الرقابة على الوثائق: Le contrôle sur pièces

تتمثل المرحلة الموالية للرقابة الشكلية في الرقابة على الوثائق التي تتم على مستوى مفتشيات الضرائب، والتي تقوم بإجراء فحص شامل للتصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين، من خلال مقارنتها بمختلف المعلومات والوثائق التي هي بحوزة الإدارة الجبائية، انطلاقا من ملفاتهم الخاصة[5].

---

[1] يحي لخضر، مرجع سبق ذكره، ص 18.

[2] ولهي بوعلام، **نحو إطار مقترح لتفعيل أليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة، حالة الجزائر**، مرجع سبق ذكره، ص 7.

[3] العثماني مصطفى، **نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، حالة الجزائر** (مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع مالية ومحاسبة، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي الدكتور يحي فارس، المدية، أكتوبر 2008)، ص 166- 167.

[4] كحلة عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 103.

[5] سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص 124.

وما يمكن إبرازه حول هذا النوع من الرقابة أنه منصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية حيث تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة، حيث يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها[1]. إن هذا النوع من الرقابة يهدف إلى[2]:

* اكتشاف الأخطاء في الحسابات و المعدلات و الهوامش المختلفة للربح؛
* معرفة الوضعية المالية للمكلف كل سنة؛
* مراقبة مصداقية التصريحات بالمقارنة مع ما هو متوفر من معلومات لدى مفتشية الضرائب؛
* إعداد قاعة المكلفين المقترحين للرقابة المعمقة.

وفي حالة وجود نقاط غامضة أو مبهمة من طرف المراقب يحق له أن يطلب بعض المعلومات والتبريرات من طرف المكلف بالضريبة، ويتم ذلك على مرحلتين هما[3]:

* **طلب المعلومات:** بموجب المهام والامتيازات المخولة لمفتش الضرائب، يمكنه أن يطلب من المكلف بالضريبة إمداده ببعض المعلومات حول النقاط التي احتوتها التصريحات المقدمة، وقد يتخذ هذا الطلب الصيغة الشفوية أو الكتابية، ومثل هذا الإجراء من شأنه أن يساهم في إرساء نوع من الحوار بين الطرفين، وفي حالة عدم استجابة المكلف للطلب، فإنه لا يلزم بعقوبة بل على الإدارة ارسال طلب كتابي تطلب فيه التوضيحات اللازمة.
* **طلب التوضيحات:** عندما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة على الطلب الشفوي، أو لما يكون الجواب يمثل الرفض عن كل أو جزء من النقاط المطلوب تقديمها، يتعين على المفتش أن يعيد طلبا كتابيا لأنه يضفي طابع الإلزامية أكثر ليبين بشكل صريح النقاط التي يراها ضرورية للحصول عل التبريرات والتوضيحات اللازمة بتقديم أدلة على صحة التصريحات المقدمة وهذا خلال ثلاثون (30) يوما من تاريخ الطلب.

غير أن أهم ما يعترض فعالية هذا النوع من الرقابة هو عدم كفاءة أعوان الادارة الجبائية المكلفين بهذا النوع من الرقابة من جهة، وكثرة تعدد التصريحات الواجب فحصها من جهة أخرى، إضافة غياب المتابعة الدقيقة للسلطات الوصية.

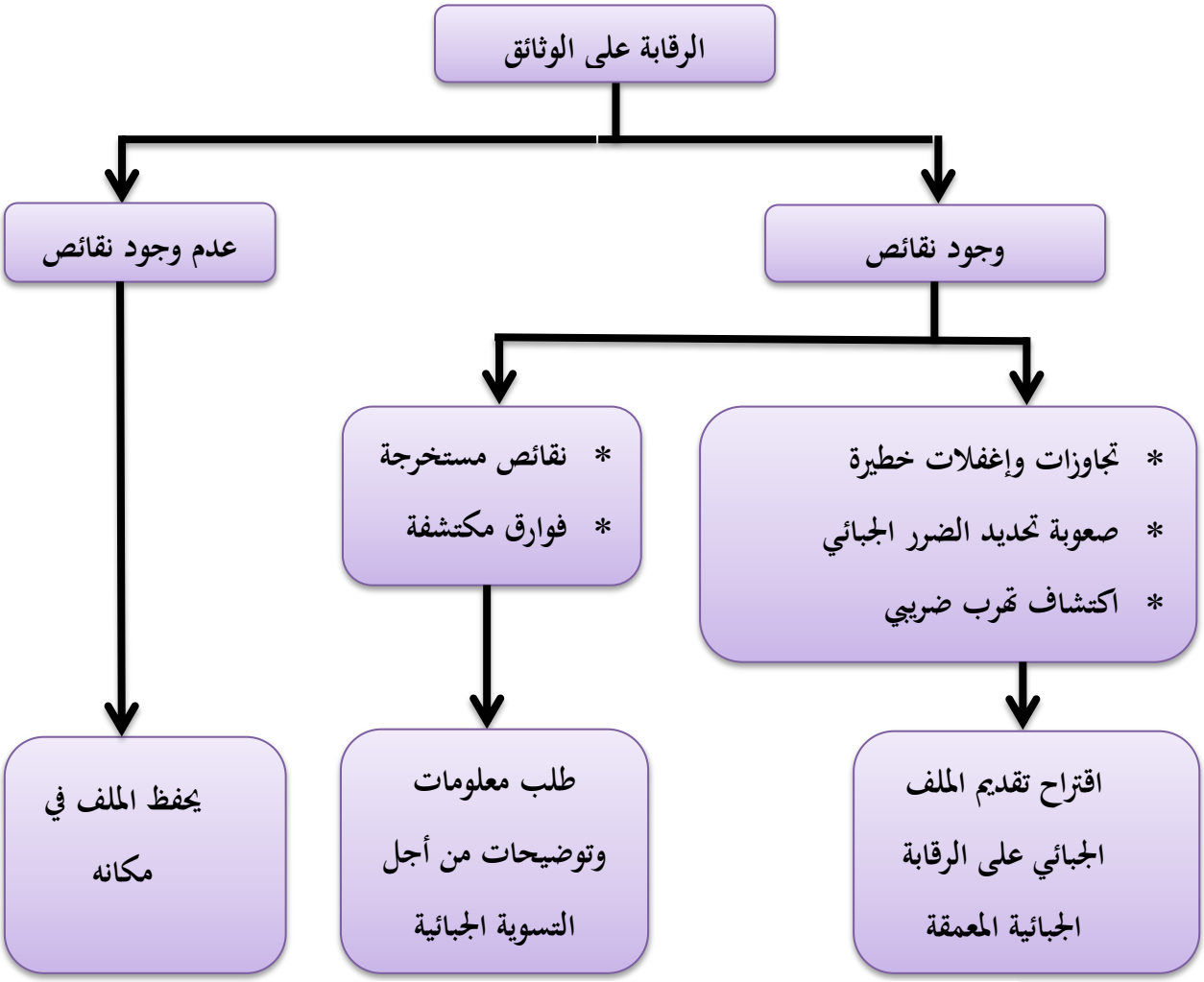
---

[1] المديرية العامة للضرائب، **قانون الإجراءات الجبائية**، 2014، المادة 18 الفقرة 1 منه.

[2] ولهي بوعلام، **نحو إطار مقترح لتفعيل أليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة، حالة الجزائر**، مرجع سبق ذكره، ص 7.

[3] لياس قلاب ذبيح، **مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية** (مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ممد خيضر، بسكرة، 2011/2010)، ص 23.

الشكل رقم (02): مخطط الرقابة على الوثائق



المصدر: لياس قلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص 23.

الفرع الثاني: الرقابة المعمقة

بخلاف الرقابة الجبائية الشاملة، تتمثل الرقابة الجبائية المعمقة في التدخلات المباشرة للأعوان المحققين بأماكن تواجد نشاطات المكلفين، إذ تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة ونزاهة التصريحات المكتتبة من طرفهم، كما يتم الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية مع تبريراتها اللازمة وهذا لأربعة (04) سنوات لم يمسها التقادم لمحاولة الكشف عن احتمالات التهرب الضريبي[1] . وتتمثل الرقابة الجبائية المعمقة في:

* التحقيق المحاسبي VC؛
* التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية VASFE؛
* التحقيق المصوب في المحاسبة (تم استحداثه بموجب قانون المالية 2010)VCP.

[1] Michel Bovier, Marie Christine, op cit, p 47.

1. التحقيق المحاسبي: La vérification de comptabilité

أ/ تعريف التحقيق في المحاسبة:

يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة[1]، ويعني التحقيق في المحاسبة كذلك أنه" مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته (مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية إلا الدفاتر التجارية الواجبة قانونا) والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها[2]". وعليه فالتدقيق في المحاسبة يهدف إلى التأكد من صحة وصدق التصريحات المكتتبة بمقارنتها مع مختلف المعطيات المتاحة والوثائق الثبوتية. لذلك يتبين للذين يعنيهم الفحص المحاسبي الالتزام بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية التي أكد عليها القانون التجاري والجبائي، فبغياب هذه الوثائق والملفات لا يكون للتحقيق الجبائي معنى[3].

ب/ شروط التحقيق في المحاسبة:

وضع المشرع الجبائي جملة من الشروط التي يجب مراعاتها واحترامها قبل وخلال إجراء هذا النوع من التحقيق، يمكن تلخيصها في العناصر التالية[4]:

* يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر المحاسبية والوثائق المحاسبية بعين المكان، ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة، يوجه كتابيا وتقبله المصلحة، أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة؛
* لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل؛
* تمارس الإدارة حق الرقابة مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات، وإذا 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؛
* يمكن أن تتم عمليات التحقيق إما في عين المكان باستعمال تجهيزات الإعلام الآلي ملك المكلف بالضريبة، وإما على مستوى المصلحة، بناء على طلب صريح من المكلف بالضريبة، وفي هذه الحالة يجب على المكلف بالضريبة أن يضع تحت تصرف الإدارة كل النسخ والدعائم التي استعملت في تأسيس المحاسبة المعدة بواسطة الإعلام الآلي؛

---

[1] **قانون الاجراءات الجبائية** ، مرجع سبق ذكره، المادة 20 الفقرة 1 منه.

[2] المديرية العامة للضرائب، **ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة**، 2013، ص 13.

[3] العثماني مصطفى، مرجع سبق ذكره، 167.

[4] **قانون الإجراءات الجبائية**، مرجع سبق ذكره، المادة 20 منه.

* 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 المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار؛
* يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين، وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها والحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها وأن يشير صراحة، تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة؛
* في حالة استبدال المحققين يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك؛
* في حالة حدوث مراقبة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، 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؛
* 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 10.000.000دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها؛
- يجب ألا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان، في جميع الحالات الأخرى، سنة واحدة.

* إن الإدارة غير مقيدة بمدة الرقابة في عين المكان عند قيامها بالتحقيق في الملاحظات والعرائض المقدمة من طرف المكلف بالضريبة بعد انتهاء عمليات التحقيق في عين المكان، وعلاوة على ذلك، لا تطبق من المراقبة بعين المكان المحددة أعلاه، في حالة استعمال مناورات تدليسيه مثبتة قانونا، أو إذا قدم المكلف بالضريبة معلومات غير كاملة أو صحيحة أثناء التحقيق أو إذا لم يرد في الآجال على طلبات التوضيح أو التبرير المنصوص عليها في المادة 19؛
* عندما ينتهي التحقيق في المحاسبة الخاص بفترة معينة، بالنسبة لضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب أو الرسوم وباستثناء ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسيه أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال

التحقيق، لا يمكن للإدارة أن تشرع في تحقيق جديد لنفس التقييدات الحسابية بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم، وبالنسبة لنفس الفترة؛

* يثبت عدم تقديم المحاسبة بمحضر يدعى بموجبه المكلف بالضريبة للتوقيع عليه حضوريا، كما يكون موضوع إعذار يدعى من خلاله المكلف بالضريبة لتقديم المحاسبة في أجل لا يزيد عن ثمانية (8) أيام، كما يذكر الرفض المحتمل للتوقيع على المحضر.

2. التحقيق المصوب في المحاسبة:

أ/ تعريف التحقيق المصوب في المحاسبة:

التحقيق المصوب في المحاسبة هو طريقة من طرق الرقابة الجبائية التي تم استحداثها مؤخرا ضمن قانون المالية لسنة 2010، وهو لا يختلف عن التحقيق في المحاسبة العادي من حيث الإجراءات[1].

هو عبارة عن تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة، أو مجموعة العمليات أو المعطيات المحاسبية المتعلقة بفترة تقل عن سنة جبائية[2].

ب/ شروط التحقيق المصوب في المحاسبة:

يخضع هذا النوع من التحقيق لجملة من الشروط التي يجب مراعاتها واحترامها، وهي كما يلي[3]:

* يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق، تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبيات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق؛
* لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق بأي حال فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة؛
* لا يطلب من المكلفين بالضريبة، أثناء هذا التحقيق، سوى تقديم وثائق توضيحية عادية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبيات أو التسليم؛
* يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق العام المذكور سابقا؛
* لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته،

---

[1] سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، 134.

[2] **ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة**، مرجع سبق ذكره، ص 13.

[3] **قانون الإجراءات الجبائية**، مرجع سبق ذكره، المادة 20 مكرر منه.

على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة (10) أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار؛

* يجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق، بالإضافة إلى العناصر المشترطة أثناء التحقيق في المحاسبة المذكورة سابقا، توضيح طابع التصويب في التحقيق كما يجب إعلامه بطبيعة العمليات المحقق فيها؛
* لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين؛
* يتمتع المكلف بالضريبة بأجل ثلاثين (30) يوما، لإرسال ملاحظاته أو قبوله، ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقويم؛
* إن ممارسة التحقيق المصوب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقا والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة، ولكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التقييم المتمم عند التحقيق المصوب.

3. التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية: La vérification Approfondie de situation fiscale ensemble

أ/ تعريف التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية:

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

ب/ الهدف من إجراء التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية:

في هذا التحقيق، يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها من جهة، والذمة المالية والحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى، كما يمكن القيام بهذا التحقيق عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصي جبائيا وجود أنشطة أو مداخيل متملصة من الضريبة[2].

[1] نفس المرجع السابق، المادة 21 الفقرة 1 منه.

[2] نفس المرجع؛ المادة 21 الفقرة 1منه.

المبحث الثاني: الإطار التنظيمي و القانوني للرقابة الجبائية في الجزائر

تعتبر الرقابة الجبائية أداة فعالة لضمان امتيازات الخزينة العمومية، لهذا قد حدد القانون الجبائي إطار تشريعي وتنظيمي للرقابة الجبائية، وأسند للإدارة الجبائية صلاحيات وسلطات واسعة تسمح لها بقيام مهمتها في شروط قانونية محددة، وكما طالب المكلفين بالضريبة بعدة التزامات وفي المقابل منح لهم عدة ضمانات من أجل حمايتهم من تعسف الإدارة والتجاوزات المحتملة. وهذا ما سنتطرق إليه بالتفصيل من خلال هذا المبحث.

المطلب الأول: الوسائل الهيكلية المكلفة بالرقابة الجبائية

إن المهمة التي تؤديها مصالح الرقابة الجبائية ليست بالسهلة، وهذا راجع لطبيعة وتشعب وتعقد هذه المهمة، ولأن عملية الرقابة الجبائية تعتبر ضرورة ملحة أقرتها الوقائع على أرض الواقع، وارتباطها بأحد أهم الموارد والأدوات المالية لأي اقتصاد كان، وحتى يتسنى تحقيق هذه الأهداف وباقي الأهداف الأخرى، كان لزاما إعداد مخطط هيكلي منظم ومحكم، يسمح بتناسق وتكامل مختلف هياكل الرقابة الجبائية، وفي ما يأتي سنحاول التطرق إلى هاته المصالح للرقابة الجبائية المنتشرة عبر تراب الوطن وإلى مختلف فروعها وأقسامها.

الفرع الأول: الأجهزة المختصة بالرقابة الجبائية

تتمثل في:

1. مديرية البحث والمراجعات: Direction des Recherches et Vérifications

تعتبر مديرية البحث والمراجعات أعلى الهيئات الجبائية للرقابة الجبائية على المستوى الوطني، حيث تسهر على ضمان استمرارية وتوحيد تنفيذ إجراءات الرقابة الجبائية عبر التراب الوطني.

أ/ التعريف بمديرية البحث والمراجعات:

تسير عمليات الرقابة الجبائية على المستوى المركزي عن طريق مديرية البحث والمراجعات، وهي مصلحة مركزية لها صلاحيات وسلطات على المستوى الوطني، أنشأت بموجب المرسوم التنفيذي رقم (98/ 288) المؤرخ في 13 جويلية 1998، وتتضمن ثلاث مصالح جهوية للبحث والمراجعات (SRV)*، وأربع مديريات فرعية[1].

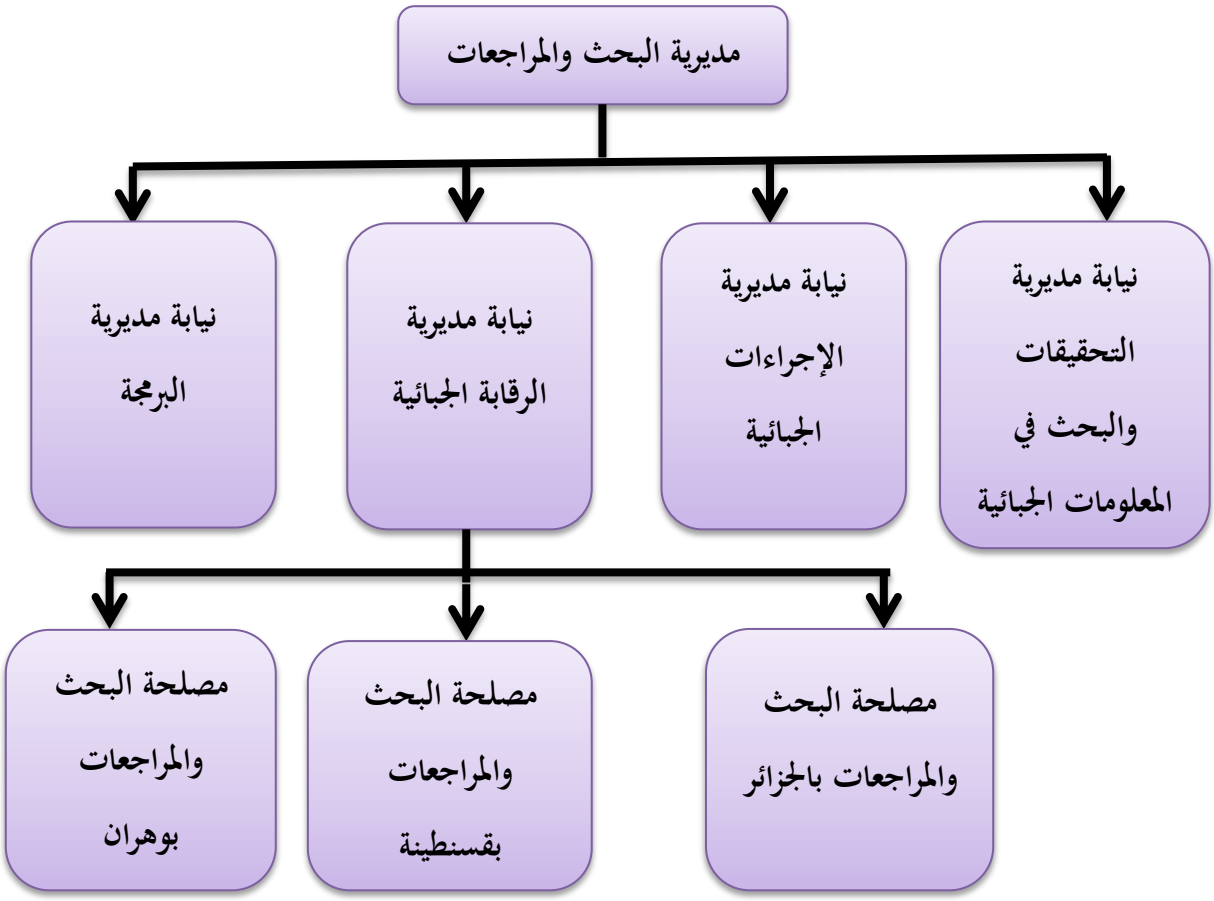
ب/ الهيكل التنظيمي العام لمديرية البحث والمراجعات:

وفقا لما تم ذكره سابقا فالهيكل التنظيمي العام لمديرية البحث والمراجعات يكون على النحو التالي:

* **Service des Recherches et Vérifications**

[1] سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص 87.

الشكل رقم (03): الهيكل التنظيمي العام لمديرية البحث والمراجعات



المصدر: سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص 88.

ج/ مهام مديرية البحث والمراجعات:

تسند لمديرية البحث والمراجعات مهمة الرقابة الجبائية بتوفير شرط مستوى رقم الأعمال للأربع السنوات الأخيرة محل التدقيق، عل أن يتجاوز 4,000,000 دج سنويا بالنسبة لمقدمي الخدمات والنشاطات الحرة، ورقم أعمال 10,000,000 دج سنويا بالنسبة للمؤسسات الأخرى، أما الهدف الرئيسي لمديرية البحث والمراجعات هو مكافحة التهرب الضريبي، ولأجل ذلك قامت بوضع إستراتيجية للمراقبة بغية تحقيق بعض الأهداف المساهمة في بلوغ هدفها الرئيسي ومن بينها[1]:

* رفع نوعية التحقيق والارتقاء به إلى مستويات أحسن؛
* تحسين مردودية الرقابة الجبائية؛
* الأولوية في برمجة الملفات ذات الأهمية والمداخيل الكبيرة؛

[1] نوي نجاة، مرجع سبق ذكره، ص 40- 41.

* تقليص حجم المنازعات التي هي في تزايد مقارنة بالتحقيق.

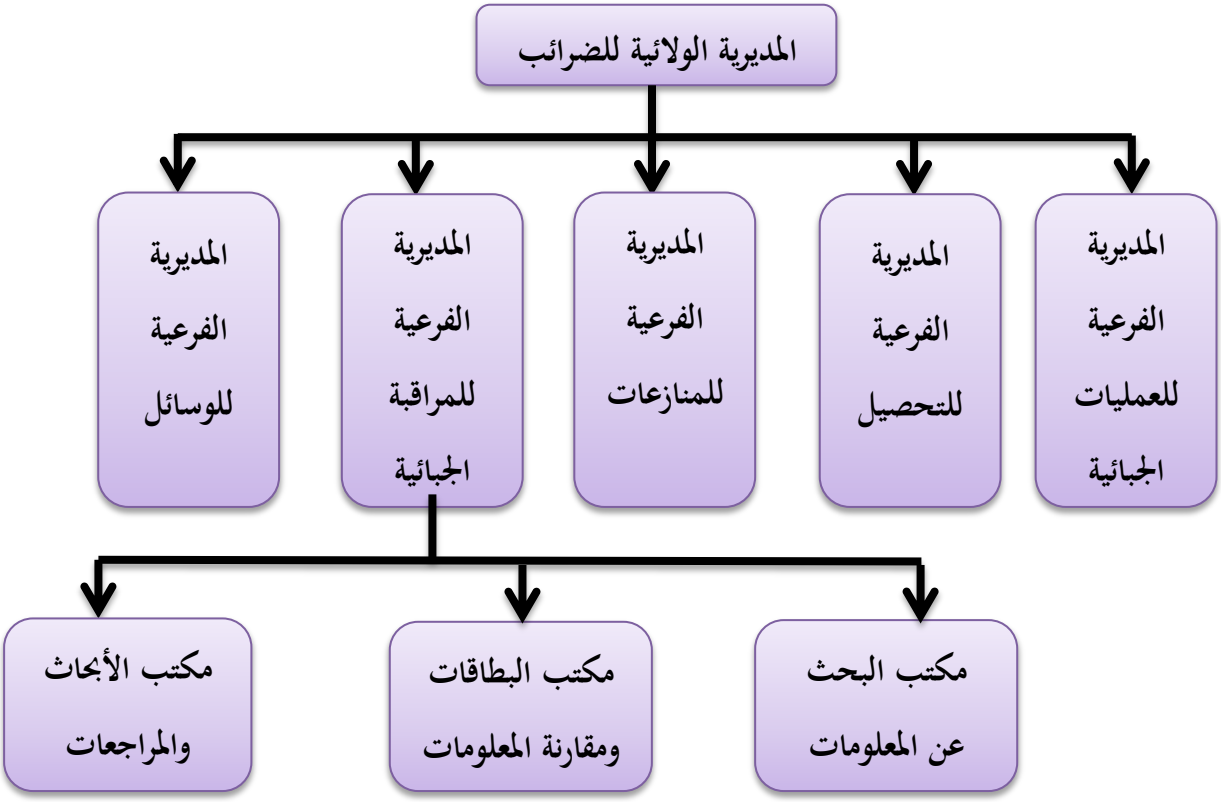
2. المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية

إضافة إلى مديرية البحث والمراجعات، فإن المديرية الولائية للضرائب هي أيضا مكلفة بالقيام بعملية الرقابة الجبائية، وتتكفل مديريتها الفرعية للرقابة الجبائية بمهمة ذلك، إذ تعد الهيئة المختصة بعملية الرقابة، لذا تسند إليها مهمة تنفيذ برامج التحقيق[1].

أ/ الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب:

الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب، يأخذ الشكل التالي:

الشكل رقم (04): الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



المصدر: قرار وزاري مشترك مؤرخ في 25 صفر عام 1430هـ الموافق لـ 21 فبراير 2009، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، المواد من 59- 79 منه، الجريدة الرسمية المؤرخة في 2 ربيع الثاني عام 1430هـ الموافق لـ 29 مارس 2009، العدد 20.

[1] نفس المرجع السابق، ص 41.

ب/ مهام المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية:

إن المديرية الولائية للرقابة الجبائية مكلفة بتطبيق برامج التحقيق المصادق عليها من طرف مديرية البحث والمراجعات، وهذه الأخيرة مكلفة بالتحقيقات الكبرى أما المديرية الفرعية للرقابة الجبائية فلقد وكلت إليها مهمة التحقيق في النشاطات الحرة ومقدمي الخدمات التي يبلغ رقم أعمالها أقل من 4.000.000دج، وباقي المؤسسات التي يقدر رقم أعمالها بأقل من 10.000.000دج.

في هذا الإطار فإن المديرية الفرعية للرقابة الجبائية مكلفة بما يلي[1]:

* البرمجة والتحقيق في كل نقطة من حدود الولاية، وكل التحريات والتحقيقات والأبحاث المتعلقة بالتحقيق الجبائي؛
* دراسة واقتراح التقنيات الجبائية التي تمكن من الرقابة؛
* السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة من خلال التحقيق، وكذا على وصول تقارير التحقيق للإدارة في أحسن الظروف؛
* البحث وتحليل أسباب التهرب والغش الضريبيين وإيجاد حلول واقتراحات ناجعة لهذا الإشكال؛
* تنسيق وتنشيط مصلحة التحقيقات على مستوى الولاية.

3. مفتشيات الضرائب

إن مصالح الضرائب السالفة الذكر ليست لها علاقة مباشرة بالمكلفين بالضريبة مثل مفتشيات الضرائب، فهي التي تمسك ملفاتهم الجبائية وتتابع وتستلم تصريحاتهم، كما أنها تعتبر المقرر الأول في إعداد برنامج الرقابة الجبائية لكل سنة.

أ/ التعريف بمفتشيات الضرائب

تتولى مفتشية الضرائب على الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة، فتقوم بالبحث وجمع المعلومات الجبائية واستغلالها، ومراقبة التصريحات وإصدار الجداول الضريبية وكشوف العائدات وتنفيذ عمليات التسجيل[2].

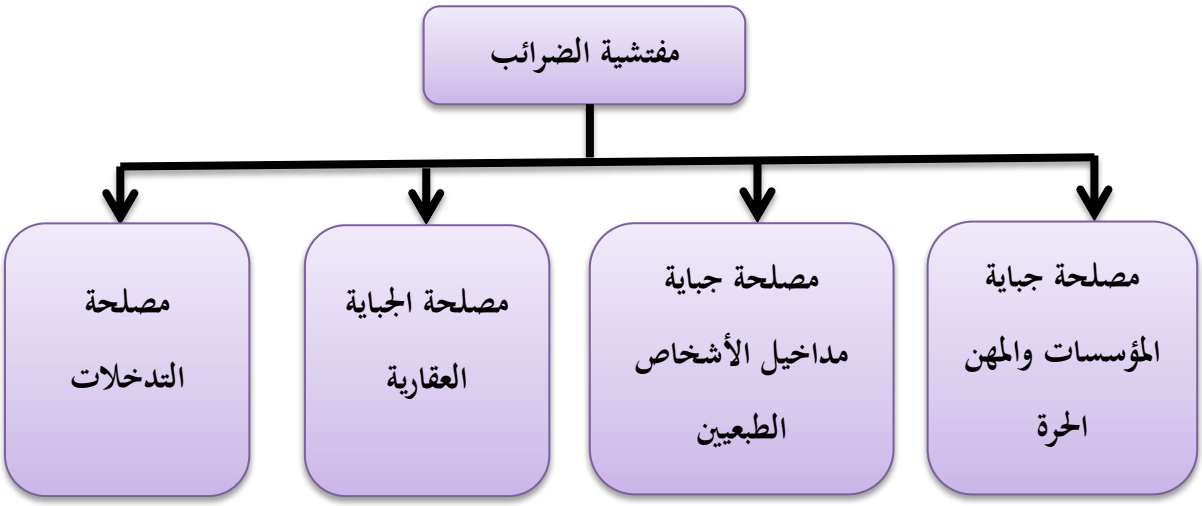
ب/ الهيكل التنظيمي العام لمفتشية الضرائب

الهيكل التنظيمي العام لمفتشية الضرائب، يأخذ الشكل التالي:

[1] سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص 106.

[2] المرسوم التنفيذي رقم 91- 60 المؤرخ في 23 فبراير 1991، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، المادة 12 منه، الجريدة الرسمية المؤرخة في 27 فبراير 1991، العدد 9.

الشكل رقم (05): الهيكل التنظيمي العام لمفتشية الضرائب



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

ج/ مهام مفتشية الضرائب:

اعتمادا على هذه المصالح تقوم مفتشية الضرائب بمايلي[1]:

* مراقبة التصريحات الشهرية أو الفصلية أو الحقوق الفورية؛
* المتابعة والمراقبة المستمرة للملفات الجبائية فيما يخص التغيرات التي تطرأ على طبيعة النشاط من جهة، وعلى الطبيعة القانونية للمكلفين بالضريبة من جهة أخرى؛
* تحديد الوعاء الضريبي للمكلفين الجدد، وإعادة تحديد الوعاء للذين ثبت عليهم نشاط أكبر من الذي صرحوا به؛
* تسجيل المنازعات والطعون، وتقديم الحلول المناسبة.

الفرع الثاني: الأجهزة المختصة حديثا بالرقابة الجبائية

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

1. مديرية كبريات المؤسسات Direction des Grandes Entreprises

تعتبر مديرية كبريات المؤسسات حديثة النشأة مقارنة بباقي المصالح الجبائية الأخرى، وجاء إنشاؤها تلبية لدواع وأغراض خاصة تتماشى وطبيعة الاقتصاد الجزائري، الذي يتميز بتمركز أكبر المداخيل ضمن عدد محدود من المؤسسات

[1] قتال عبد العزيز، **أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين – حالة الجزائر 2003 إلى 2008–** (مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، تخصص: مالية ومحاسبة، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي يحي فارس، المدية، 2009/2008)، ص 43.

الكبرى.

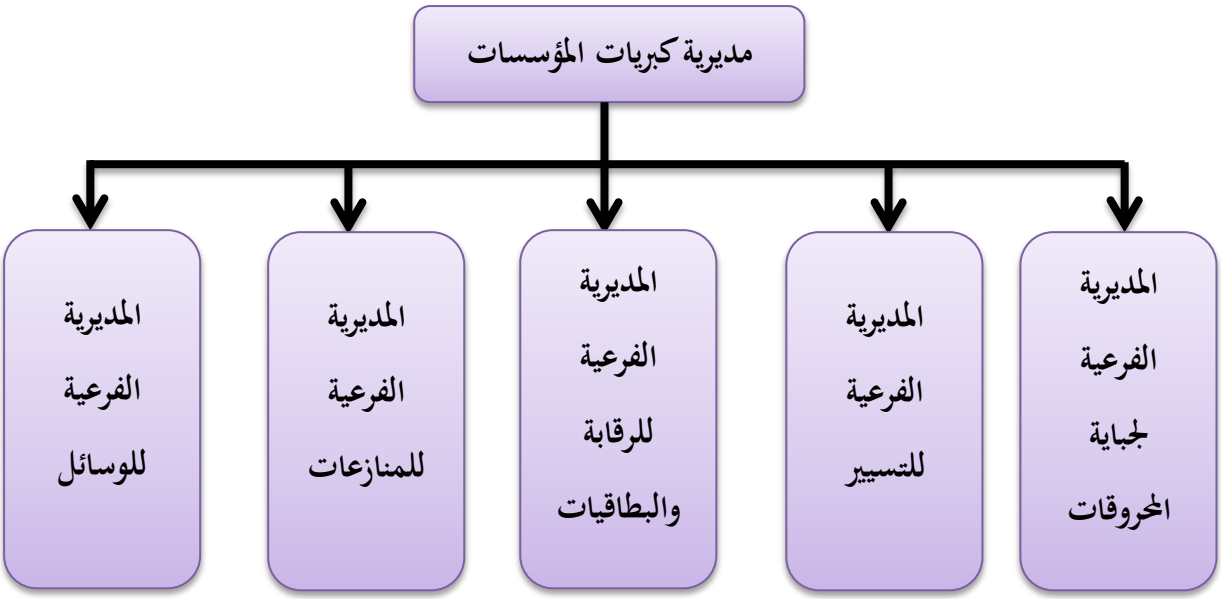
أ/ التعريف بمديرية كبريات المؤسسات:

تم إنشاء مديرية كبريات المؤسسات في سنة 2002، هي مديرية تابعة للإدارة العامة للضرائب، تقوم بالرقابة الجبائية للمؤسسات الكبرى في الجزائر، وتقوم بمتابعة المؤسسات الكبيرة التي لا يقل رقم أعمالها عن 100 مليون، كما تشكل مكان لدفع التصاريح، وتسديد الضرائب. وقد بدأت هذه المديرية مشروعا في سنة 2002 واكتمل هذا المشروع في 2005، حسب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 7 جوان 2005، الذي نص على تنظيم وعمل المديرية الفرعية لمديريات كبريات المؤسسات، وباشرت عملها في سنة 2006، حيث تقوم بمتابعة المؤسسات البترولية والمؤسسات التجارية والصناعية من الناحية الجبائية[1].

ب/ الهيكل التنظيمي العام لمديرية كبريات المؤسسات:

تتكون مديرية كبريات المؤسسات من خمسة (5) مديريات فرعية على النحو التالي:

الشكل رقم (06): الهيكل التنظيمي العام لمديرية كبريات المؤسسات



المصدر: قرار وزاري مشترك مؤرخ في 25 صفر عام 1430هـ الموافق لـ 21 فبراير 2009، مرجع سبق ذكره، المواد من 2 إلى 18 منه.

ج/ مهام مديرية كبريات المؤسسات:

تتكفل مديرية كبريات المؤسسات فيما يخص المؤسسات الخاضعة لمجال اختصاصها، بمهام الوعاء والتحصيل والمراقبة ومنازعات الضرائب والرسوم الواقعة على عاتق الأشخاص الطبيعيين والمعنويين والمجمعات المشكلة بقوة القانون أو

[1] قتال عبد العزيز، مرجع سبق ذكره، ص 45.

فعليا أو الكيانات مهما يكن شكلها القانوني، ومهما كان محل مؤسستها الرئيسي أو مديريتها الفعلية أو مقرها، ويمكن حصر مهام مديرية كبريات المؤسسات في المجالات التالية[1]:

* **في مجال الوعاء:**

- تمسك وتسير الملف الجبائي للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصها؛
- تراقب الملفات حسب كل وثيقة؛
- إصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتنفذ عمليات التسجيل والطابع وتعاينها وتصادق عليها.

* **في مجال التحصيل** :

- التكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى؛
- المراقبة المسبقة وتصفية حساب التسيير؛
- التموين بالطوابع ومسك محاسبتها.

* **في مجال الرقابة:**

- تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتستغلها وتراقب التصريحات؛
- تعد وتنجز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين بالضريبة وتقيم نتائجها.

* **في مجال المنازعات** :

- تدرس التظلمات وتعالجها؛
- تتابع المنازعات الإدارية والقضائية؛
- تعالج طلبات التخفيض الإداري.

* **في مجال تسيير الوسائل:**

- تعد الإجراءات المتعلقة بالاعتمادات والتصفية، والأمر بصرف نفقات التسيير والتجهيز مهما كانت طبيعتها وتسهر على تنفيذها وتحيينها؛
- تضمن تسيير المستخدمين وتقيم الاحتياجات من الوسائل المادية والبشرية والتقنية وتعد التقديرات الميزانية المطابقة لذلك؛

[1] المرسوم التنفيذي رقم 06- 327، المؤرخ في 25 شعبان عام 1427هـ الموافق لـ 18/ 09/ 2006، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، المادة 3 منه، الجريد الرسمية المؤرخة في 1 رمضان 1427هـ الموافق لـ 24 / 09/ 2006، العدد 59.

- توظف وتعين المستخدمين الذين لم تتقرر طريقة أخرى لتعيينهم.

2. مراكز الضرائب:

تعتبر مراكز الضرائب من الهياكل الجديدة المستحدثة في الإدارة الجبائية، غير أنه لم يتم تعميمها بعد على كامل التراب الوطني، واقتصار وجودها على بعض المناطق، وفي انتظار تعميمها على كل الوطن تواصل مفتشيات وقباضات الضرائب عملها بصفة انتقالية في انتظار إدماجها الكلي حسب الحالة في مراكز الضرائب أو المراكز الجوارية للضرائب[1].

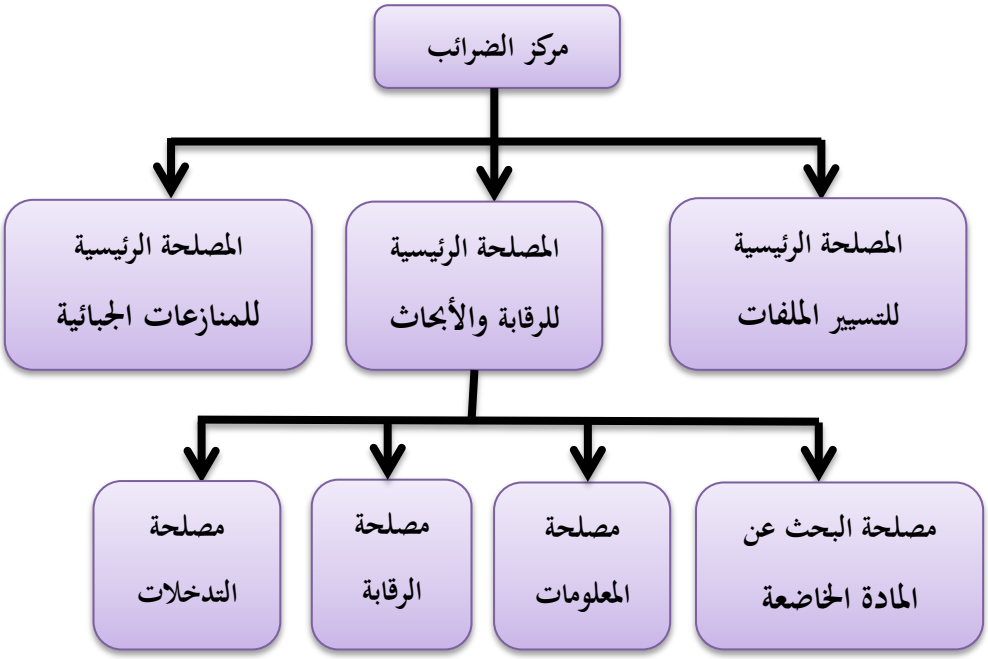
أ/ التعريف بمراكز الضرائب:

هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي ومرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب، كما يتكفل مركز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية لمختلف المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي ولا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 100,000,000 دج بالإضافة إلى المهن الحرة ويختص هذا المركز بكل المراحل من تحديد الوعاء إلى التحصيل مع تكليفه بالرقابة الجبائية والمنازعات في حدود صلاحيته[2].

ب/ الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب:

يأخذ الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب الشكل التالي:

الشكل رقم (07) : الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب



المصدر: قرار وزاري مشترك مؤرخ في 25 صفر عام 1430هـ الموافق لـ 21 فبراير 2009، مرجع سبق ذكره، المواد من 2 إلى 18 منه

[1] نفس المرجع السابق، المادة 32 منه.

[2] نفس المرجع، المادة 20 منه.

ج/ مهام مراكز الضرائب:

تنحصر هذه المهام في النقاط التالية[1]:

* التسيير والتكفل الحسن لملفات المكلفين ومراقبتها باستمرار للتخفيض من ظاهرة التهرب الضريبي.
* تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتستغلها وتراقب التصريحات؛
* تعد وتنجز برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقيم نتائجها.
* التعجيل بتسوية النزاعات الجبائية والشكاوي الخاصة بالمكلفين بالضريبة والتي تحت سلطتها.

3. المراكز الجوارية للضرائب:

من المصالح المستحدثة بالنظام الجبائي الجزائري، المراكز الجوارية للضرائب، وهي بمثابة النموذج المصغر لمراكز الضرائب السابقة الذكر.

أ/ التعريف بالمراكز الجوارية للضرائب:

تتابع مراكز الضرائب الجوارية ملفات المكلفين الغير تابعين للهيئات الجبائية السابقة الذكر، والخاضعين للضريب الجزافية، بالإضافة إلى إقامة مراكز متخصصة في متابعة الجباية العقارية، المعادن النفيسة، الكحول، التبغ وكذا الجباية المحلية والفلاحية[2].

ب/ مهام المراكز الجوارية للضرائب:

يمكن إبراز هذه المهام في النقاط التالية[3]:

* تمسك وتسير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاصها؛
* تصدر الجداول وقوائم التحصيل وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعاينها وتصادق عليها؛
* تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتستغلها؛
* تراقب التصريحات وتنظم التدخلات؛
* تدرس الشكاوى وتعالجها.

المطلب الثاني: الوسائل البشرية للرقابة الجبائية

لأداء مهام الرقابة الجبائية وفرت إدارة الضرائب الإمكانيات البشرية اللازمة لتمارس مهامها على أكمل وجه والتي خول لها القانون معايير انتقاء الموارد البشرية التي تمتاز بالخبرة والكفاءة المهنية العالية، كم حدد المشرع الجبائي مسؤولياتهم

[1] لياس قلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره، 30.

[2] سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص 109.

[3] المرسوم التنفيذي رقم 06- 327، المؤرخ في 25 شعبان عام 1427هـ الموافق لـ 18/ 09/ 2006، مرجع سبق ذكره، المادة 26 منه.

تجاه الإدارة الجبائية وتجاه المكلفين بالضريبة.

الفرع الأول: الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية

إن الرقابة الجبائية هي من حق الإدارة الجبائية وحدها التي تمارس من طرف موظفيها إجراء التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل المراجعات الضرورية للوعاء ومراقبة الضريبة، كما يجب أن يكون للعون المدقق بطاقة انتداب تسلم له من طرف المديرية العامة للضرائب لإظهارها عند القيام بوظيفته، وهي تبين صفة العون المدقق كالهوية، الرتبة وحتى الوظيفة المسندة إليه، كما يمكن أن تسحب هذه البطاقة في حالة التوقف عن العمل وترجع له عند الاستئناف، والموظفين المكلفين بذلك هم[1]:

1. نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية:

هو المسؤول عن الإعداد وفي أحسن الظروف الممكنة لبرنامج التحقيقات الممنوحة للمصلحة، وفي هذا المجال يراقب أعمال التحقيق الجبائي، كما يستقبل في بعض الحالات الممكنة المكلفين بالضريبة لحضورهم المحتمل للمجلس بصفته الممثل للإدارة أمام المكلفين، حيث يحرص على ضمان إجراء التحقيق وفقا للقانون، ويرى مدى تطبيق الضمانات المخولة للمكلفين في إطار التحقيق.

بالإضافة إلى أنه يقوم بصفة دورية بجمع رؤساء وفرق التحقيق للقيام بدراسة حول الأعمال المنجزة، وتقديم الملاحظات حول برامج التحقيق المنجزة، ووضع وتقديم اقتراحات لتحسين شروط التدخلات، كما يعمل على نقل تقارير التحقيقات للمديرية الجهوية للضرائب في 30 يوما بعد إرسال كل إبلاغ نهائي.

2. رئيس مكتب الأبحاث والمراجعات:

إن القانون يستوجب أن تكون لرئيس فرقة التحقيق رتبة مفتش، وخبرة لا تقل عن ستة سنوات كمحقق جبائي. ويكون رئيس فرقة التحقيق مسؤولا عن النظام العام داخل فرقته ويسهر على حضور الأعوان المحققين في أماكن عملهم، وهو مسؤول أيضا مع المحققين على القضايا المبرمجة لصالح فرقتهم، ويتدخل أحيانا عند أول تدخل في مناقشة نتائج التحقيق، وبصفة عامة كلما كان هناك تقييم نافع لضمان السير الحسن للأعمال في إطار ضمان تنفيذ برنامج التحقيق يستطيع رئيس فرقة التحقيق أن يقوم بمهمة أحد المحققين.

3. الأعوان المحققين:

حتى تسند مهمة التحقيق لأعوان الإدارة الجبائية يجب على الأقل أن يكونوا حاملي لـ:

[1] نوي نجاة، مرجع سبق ذكره، ص 44.

* رتبة مراقب وهذا التزاما بالتشريع الجبائي، فكل عون للإدارة الجبائية الذي له رتبة مراقب على الأقل له الكفاءة على إجراء تحقيق فيما يخص التصريحات الجبائية؛
* بطاقة انتداب تسلم لهم من المديرية العامة للضرائب تبين صفتهم.

المحققين الذين تسند إليهم مهام التدخل، هم وحدهم المكلفين بأعمال التحقيق ومراقبة النتائج وحسابها، مع إرسال التقويمات، ومعالجة الملاحظات الاحتمالية للمكلف بالضريبة المحقق معه، وإقفال التحقيق تحت إدارة وحضور رئيس فرقة التحقيقات مع الإشارة إلى أنه يجب أن تتم أعمال التحقيق في مقرات المكلفين، باستثناء حالات خاصة ومرخصة من طرف المسؤول (نائب المدير) تحت طلب من المكلف للقيام بعملية التحقيق على مستوى مكاتب إدارة الرقابة الجبائية.

الفرع الثاني: مسؤولية الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية

عند ممارسة أعوان الضرائب مهامهم لاسيما تلك المتعلقة بالرقابة الجبائية يتعين عليهم احترام قواعد أخلاقيات المهنة، لذلك يرمي توازن بين حقوق وواجبات الأعوان إلى وقايتهم من النزاعات التي تعترضهم، كما وضع المشرع الجبائي عدة التزامات مرتبطة بصفته كممثل للدولة نذكر أهمها[1]:

1. تأدية الخدمة في إطار احترام العلاقات السلمية لكونه قد يكون رئيسا أو مرؤوسا.
2. تأدية اليمين أمام المحكمة وواجب الالتزام بخدمة الدولة؛
3. ممارسة الوظيفة وحدها فقط وبصفة فعلية ومستمرة؛
4. تأدية الخدمة بكل استقلالية وحياد اتجاه المكلفين بالضريبة؛
5. الالتزام بالنزاهة والسر المهني واحترام النظام الداخلي للإدارة.

كما يترتب على عاتق الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية عدة مسؤوليات ملخصة فيمايلي[2]:

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

[1] لياس قلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص 32.
[2] نفس المرجع، ص 33.

2. **المسؤولية الجنائية:** يمكن اعتبار الموظف مسؤولا من الناحية الجنائية عندما يقوم بارتكاب جناية أو جنحة ينص ويعاقب عليها قانون العقوبات، ويلغى الإجراء الجنائي المتخذ تجاه العون آليا الإجراء التأديبي، ومن بين الأعمال التي تعتبر جناية أو جنحة نجد منها: التعسف في استعمال النصب، استغلال النفوذ، الرشوة، اختلاس الأموال، تزوير الوثائق...الخ.
3. **المسؤولية التأديبية:** يعتبر الموظف الذي يقوم بارتكاب خطأ مهني مسؤولا من الناحية التأديبية ويتعرض للعقوبات المقررة حسب درجة الخطأ المرتكب والمصنفة بأربعة (04) درجات مختلفة، وهذا حسب درجة الخطأ المرتكب أما العقوبات التي حددها القانون نجد: التنبيه، الإنذار الكتابي، التوبيخ، التوقيف المؤقت عن العمل ، التنزيل من الدرجة، النقل الجبري إلى غاية التسريح.

المطلب الثالث: الوسائل القانونية المخصصة للرقابة الجبائية

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

الفرع الأول: الحقوق القانونية للإدارة الجبائية

تتمتع الإدارة الجبائية بوسائل قانونية في حقوق تسمح لها بالتحقق من صحة التصريحات ومدى مصداقيتها فهي تسمح برقابة العناصر الخاضعة للضريبة والتي من خلالها يمكن تحديد الضريبة مع ضمان تحصيلها وتتمثل فيما يلي:

1. **حق المعاينة:**

خول المشرع الجبائي لأعوان الضرائب حق المعاينة الميدانية لمقرات المكلفين في إطار مباشرة الرقابة والمتمثلة في المعاينة المادية. فيمكنهم التحرك بحرية في المقرات المهنية قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة، وتكون هذه المراقبة عندما توجد القرائن تدل على ممارسات تدليسية[1]. ويكون الترخيص بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاضي يفوضه هذا الأخير كما أن طلب الترخيص يكون من مسؤول الإدارة الجبائية وتتم المعاينة وحجز الوثائق والأملاك

[1] **قانون الإجراءات الجبائية**، مرجع سبق ذكره، المادة 34 منه.

التي تشكل أدلة على وجود طرق تدليسية، تحت سلطة القاضي ورقابية. ولهذا الغرض، يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية ويعطي كل التعليمات للأعوان الذين يشاركون في هذه العملية[1].

2. حق الرقابة:

يعتبر حق الرقابة من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الضريبية، حيث تراقب هذه الإدارة تصريحات المكلف والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي دفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها. ويتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الضريبية بناءا على طلبها الدفاتر والوثائق التي تتوفر عليها. وتتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت والمؤسسات المعنية خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها[2].

3. حق استدراك الخطأ:

هو الوسيلة الممنوحة للإدارة الجبائية لإجراء تقويمات لنفس المدة ونفس الضريبة، عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة أو خاطئة في تأسيس الضرائب المعنية[3]، ويتمثل هذا الحق في إعادة النظر في الاقتطاع الضريبي سواء بتعديله أو انشاء اقتطاع جديد وفقا للنص التالي:" يجوز استدراك كل خطأ يرتكب سواء في نوع الضريبة أو في مكان فرضها، بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم المؤسسة عن طريق الجداول[4]". وقد حدد الأجل القانوني لاستدراك الأخطاء إلى أربع "4" سنوات[5].

4. حق الاطلاع:

تسمح للعون المحقق بمعرفة كل المستندات والوثائق المستعملة من طرف المكلف الذي هو بصدد التحقيق معه بغية الحصول على أكبر قدر من المعلومات الكافية لأداء مهمة التحقيق، وتصريحاتهم المكتوبة والموجهة للإدارة الضريبية.

في هذا الصدد يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها في مواد قانون الإجراءات الجبائية[6]. والتي تمس عدة هيئات ومنشآت ومؤسسات متمثلة فيمايلي:

---

[1] نفس المرجع السابق، المادة 35 منه معدلة بموجب المادة 23 من ق م لسنة 2008.

[2] نفس المرجع، المادة 18 منه.

[3] العثماني مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص 173.

[4] المديرية العامة للضرائب، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، 2014، المادة 327 الفقرة 1 منه.

[5] نفس المرجع، المادة 326 منه.

[6] **قانون الإجراءات الجبائية**، مرجع سبق ذكره، المادة 45 منه.

أ/ الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات:

يتعين على كل من أودعت لديه سجلات الحالة المدنية أو جداول الضرائب، وكل الموظفين المكلفين بالأرشيف وإيداع السندات العمومية أن يقدموها عند كل طلب إطلاع من دون نقلها إلى أعوان التسجيل، وأن يسمحوا لهم بأخذ المعلومات والمستخرجات والنسخ اللازمة لهم من أجل حماية مصالح الخزينة، وذلك دون دفع مصاريف.[1].

*** المعلومات المقدمة من طرف مصالح الضمان الاجتماعي:**

يتعين على هيئات الضمان الاجتماعي أن توافي سنويا إدارة الضرائب بكشف فردي عن كل طبيب أو طبيب أسنان أو قابلة أو مساعد طبي، يبين فيه رقم تسجيل المؤمن لهم والشهر الذي دفعت فيه الأتعاب، والمبلغ الإجمالي لهذه الأتعاب كما هي واردة في أوراق العلاج، وكذا مقدار المبالغ المسددة من قبل الهيئة المعنية إلى المؤمن له. ويجب أن تصل الكشوف التي تعد على نفقة الهيئات المذكورة أعلاه، قبل 31 ديسمبر من كل سنة، إلى مدير الضرائب بالولاية، قبل أول أفريل من السنة الموالية[2].

*** المعلومات المقدمة من طرف السلطة القضائية:**

يجوز في كل دعوى أمام الجهات القضائية المدنية والإدارية والجزائية أن تمنح النيابة العامة حق الاطلاع على عناصر من الملفات للإدارة الضريبية.

يجب على السلطات القضائية أن تطلع الإدارة الضريبية على كل البيانات التي يمكن أن تتحصل عليها والتي من شأنها أن تسمح بافتراض وجود غش مرتكب في المجال الجبائي أو أية مناورة كانت نتائجها الغش أو التملص من الضريبة، سواء كانت الدعوى مدنية أو جزائية، حتى وإن أفضى الحكم إلى انتفاء وجه الدعوى.

تبقى الوثائق مودعة لدى كتابة الضبط وتحت تصرف إدارة الضرائب خلال خمسة عشر (15) يوما الموال للنطق بأي قرار من طرف الجهات القضائية .تخفض هذه المدة إلى عشرة (10) أيام فيما يخص الجنايات[3].

*** المعلومات المقدمة من طرف المؤسسات المالية:**

يجب على المؤسسات أو الشركات والقائمين بأعمال الصرف والمصرفيين وأصحاب العمولات وكل الأشخاص أو الشركات أو الجمعيات أو الجماعات المتحصلة بصفة اعتيادية على ودائع للقيم المنقولة، أن يرسلوا إشعارا خاصا للإدارة الضريبية بفتح وإقفال كل حساب إيداع السندات أو القيم أو الأموال أو حساب التسبيقات أو الحسابات الجارية أو حسابات العملة الصعبة أو أي حسابات أخرى تسيرها مؤسساتهم بالجزائر.

---

[1] **قانون الإجراءات الجبائية**، مرجع سبق ذكره ، المادة 48 منه.

[2] نفس المرجع، المادة 46 منه.

[3] نفس المرجع، المادة 47 منه.

كما يمس هذا الالتزام خصوصا، البنوك وشركة البورصة والدواوين العمومية والخزائن الولائية ومركز الصكوك البريدية والصندوق الوطني للتوفير وصناديق القرض التعاوني وصناديق الايداع والكفالات[1].

ب/ حق الاطلاع على المؤسسات الخاصة:

تيسيرا لمراقبة التصريحات بالضرائب المكتتبة إما من قبل المعنيين أنفسهم وإما من قبل الغير، يتعين على جميع المصرفيين والقائمين بإدارة الأموال وغيرهم من التجار الذين تتمثل مهنتهم في دفع إيرادات عن قيم منقولة أو الذين تشمل مهنتهم بصفة ثانوية القيام بتسديدات من هذا النوع، وكذا جميع التجار وجميع الشركات، أيا كان غرضها، الخاضعين لحق الاطلاع من قبل أعوان التسجيل، أن يقدموا عند كل طلب من أعوان الضرائب الذين لهم رتبة مراقب على الأقل الدفاتر التي نص على مسكها القانون التجاري، وكذا جميع الدفاتر و الوثائق الملحقة ومستندات الإيرادات والنفقات[2].

يتعين على المؤسسات والهيئات غير المشار إليها، والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات من أي نوع كانت، أو تقبض أو تسير أو توزع أموالا لحساب أعضائها، أن تقدم عند كل طلب لأعوان الضرائب الذين لهم رتبة مراقب على الأقل، جميع الوثائق ذات الصلة بنشاطها لتتسنى مراقبة التصريحات المكتتبة سواء من قبلها أومن قبل الغير. ويجب أن يلحق كشف اسمي لهذه الدفوعات الفعلية عن طريق قيدها في خصوم أو أصول حساب معين بالتصريح السنوي للضريبة على أرباح الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين[3].

ج/ حق الاطلاع على المكلفين الآخرين:

يتعين على كل شخص أو شركة تقوم بعملية الوساطة من أجل شراء أو بيع عقارات أو محلات تجارية أو تشتري بصفة اعتيادية باسمها نفس الممتلكات التي تصبح مالكة لها لإعادة بيعها، أن تتقيد، قصد ممارسة أعوان إدارة التسجيل لحق الاطلاع[4]، كما يمكن ممارسة السلطات المخولة لأعوان التسجيل تطبيقا للتشريع الجاري به العمل تجاه شركات لأسهم على كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يمارسون مهنة التجارة المصرفية أو مهنة مرتبطة بهذه التجارة قصد مراقبة دفع الضرائب المستحقة سواء على هؤلاء أو على الغير[5].

---

[1] **قانون الإجراءات الجبائية**، مرجع سبق ذكره ، المادة 51 منه.

[2] نفس المرجع، المادة 53 منه.

[3] نفس المرجع، المادة 57 منه.

[4] نفس المرجع، المادة 58 منه.

[5] نفس المرجع، المادة 59 منه.

الفرع الثاني: التزامات المكلفين بالضريبة والضمانات الممنوحة لهم

من أجل تحقيق عدالة ما بين الإدارة والمكلف بالضريبة والمكلف بها حدد المشرع الجبائي مجموعة من الالتزامات وجب على المكلف احترامها ومقابل ذلك منحه ضمانات تحميه من أي تعسف قد ينجم عن الإدارة.

1. **التزامات المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية:**

يخضع المكلف بالضريبة إلى نوعين من الالتزامات احداهما جبائية والأخرى محاسبية.

أ/ **الالتزامات الجبائية:**

يقوم المشرع الجبائي المكلفين بالضريبة القيام بالتصريحات التالية:

* **التصريح بالوجود:**

يجب على المكلفين بالضريبة الجدد والخاضعين للضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة الجزافية الوحيدة أن يقدموا في الثلاثين (30) يوما الأولى من بداية نشاطهم تصريحا بالوجود صنف (G n°8) إلى مفتشية الضرائب التابعين له، ويجب أن يتضمن المعلومات التالية[1]:

- شهادة الميلاد الأصلية؛
- الاسم واللقب، العنوان بالجزائر بالنسبة للجزائريين وخارج الجزائر بالنسبة للأجانب.
- نسخة طبق الأصل لعقود الدراسات أو الأشغال التي يتولى هؤلاء الأشخاص انجازها في الجزائر.

* **التصريح الشهري أو الثلاثي لرقم الأعمال:**

يجب على المكلفين أن يودعوا كشفا شهريا أو فصليا صنف (Gn°50) لرقم الأعمال، وتفاصيل العمليات الخاضعة للضريبة، وتسديد الضريبة المستحقة في نفس الوقت مثل الرسم على النشاط المهني، اقتطاعات الضرائب على الأجور، الرسم على القيمة المضافة...الخ وهذا خلال عشرين (20) يوما الموالية للشهر أو الفصل المعني التي تحدده إدارة الضرائب[2].

* **التصريح السنوي للدخول والنتائج**

يجب على كل مكلف بالضريبة تقديم الميزانية الجبائية وملاحقها المرفقة، مع التصريح بالمداخيل والأرباح السنوية المحققة، من خلال ملئ نماذج واستمارات مقدمة من طرف الإدارة الجبائية، ويقدم ذلك حتى في فترة التوقف المؤقت لأن الإدارة لم تعفيه من هذا الالتزام، كما يتم إيداع التصريحات السنوية بكل ملحقاتها القانونية ليستخرج الوعاء الخاضع

[1] **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، مرجع سبق ذكره، المادة 183 منه.

[2] لياس قلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص 37.

للضريبة وهذا قبل (30) أفريل لسنة الموالية من الدورة المقفلة المعنية بالتصريح[1].

*** تصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط:**

في حالة التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي عن النشاط لمكلف خاضع للنظام الحقيقي، يتوجب عليه تقديم إشعار عن ذلك خلال عشرة (10) أيام للجهة المختصة[2]، ويكون ذلك من خلال تقديم مايلي:

- تصريح إجمالي لدخوله؛
- تصريح خاص لمختلف فئات دخله.

ب/ الالتزامات المحاسبية:

قد حدد القانون التجاري الجزائري في مواده من 9 إلى 12 ما مدى التزام التاجر بمسك الدفاتر المحاسبية بشكل اجباري، ويشترط الاحتفاظ بها مع الإثباتات القانونية كالفواتير وغيرها من المراسلات الرسمية التي يمارس عليها حق الرقابة والاطلاع لمدة عشر (10) سنوات[3]، أما الدفاتر المحاسبية القانونية والملزمة على المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي[4]:

*** دفتر اليومية:**

هو دفتر موقع ومرقم من طرف القاضي لدى المحكمة المختصة إقليميا ويفرض على كل الأشخاص الطبعيين أو المعنويين المصنفين في النظام الحقيقي ويمارسون نشاطات تجارية وصناعية، في حين الأشخاص الذين يمارسون أنشطة غير تجارية كالمهن الحرة فدفتر يوميتهم موقع من طرف رئيس مفتشية الضرائب التابعين له إقليميا، كما يعزز قيد كل عملية مسجلة بسند قانوني يثبت صحتها ويقدم عند طلب الإدارة الجبائية، أما غيابه يشكل سببا كافيا لإلغاء ورفض محاسبة المكلف.

*** دفتر الجرد:**

إن الزامية مسك دفتر الجرد ناتج عن الأهمية التي يكتسيها هذا الدفتر الذي يسمح لنا برصد جميع الحسابات المعنية بالدورة من أجل انجاز القوائم المالية في نهاية السنة المالية، كما يجب أن يكون دفتر الجرد مؤشر من طرف قاضي المحكمة حتى يحمل الصبغة القانونية، وأن يخلوا من كل فراغ أو بياض، ويمنع الكتابة في الهوامش ومنع الشطب أو التزوير.

الفرع الثاني: الحقوق الممنوحة للمكلف بالضريبة

مقابل الحقوق الممنوحة لأعوان الإدارة الضريبية لممارسة مهمتهم الرقابية، فقد منح المشرع الضريبي مجموعة من الضمانات والحقوق للمكلفين بالضريبة بهدف خلق جو من التفاهم والتراضي بين المكلف بالضريبة والعون المحقق. هذه

---

[1] نفس المرجع السابق، ص 37.

[2] **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، مرجع سبق ذكره، المادة 195 منه.

[3] **قانون الإجراءات الجبائية**، مرجع سبق ذكره، المادة 64 منه.

[4] لياس قلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص 36.

الحقوق يمكن قسمتها الى ضمانات متعلقة أساسا بالتحقيق، وضمانات متعلقة بحالة إعادة التقويم.

1. **الحقوق المتعلقة بالتحقيق:** وتتمثل فيمايلي:

أ/ حق الإشعار المسبق وأجل التحضير:

لا يمكن الشروع 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 محاسباته. على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته (10) أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.

يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين، وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها والحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها، وأن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة. وفي حالة استبدال المحققين يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك[1]. أما بالنسبة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية فالأجل القانوني الأدنى المخول للمكلف لتسوية أموره وتهيئة نفسه خمسة عشر (15) يوما ابتداء من تاريخ استلام الاشعار[2].

لكن يمكن أن تلغى هذه المدة في حالة حدوث مراقبة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال، أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات المراقبة[3].

ب/ حق الاستعانة بمستشار:

تحت طائلة بطلان الاجراءات، يستطيع المكلف أن يستعين بوكيل يختاره بمحض إرادته قصد متابعة سير عمليات التحقيق ومناقشة الاقتراحات التي تطرحها إدارة الضرائب وهذا مع بداية عمليات التحقيق إلى غاية ارسال الاشعار بالتقويم، لكن حضوره ليس ضروريا أثناء الرقابة الجبائية المفاجئة لمعاينة العناصر المادية التي قد تفقد قيمتها في حالة ما إذا تم تأجيلها[4].

ج/ عدم إمكانية تجديد التحقيق:

عند انتهاء التحقيق الخاص بفترة معينة فإنه لا يمكن للمراقب إجراء تحقيق جديد لنفس الفترة أو لنفس الضرائب والرسوم إلا في حالة وجود معلومات ناقصة أو خاطئة أثناء التحقيق أو اكتشاف استعمال المكلف لطرق ومناورات

[1] **قانون الاجراءات الجبائية**، مرجع سبق ذكره، المادة 20 الفقرة 4 منه.

[2] نفس المرجع، لمادة 21 الفقرة 3 منه.

[3] نفس المرجع، المادة 20 الفقرة 4 منه.

[4] ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سبق ذكره، ص 16.

تدليسية[1].

د/ تحديد مدة التحقيق:

لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية آجالا محددة وهذا طبقا لرقم الأعمال المحقق سنويا مع طبيعة نشاط المؤسسة، والموضح في الجدول التالي:

جدول رقم (04): آجال فترة الرقابة في عين المكان

طبيعة النشاط	مبلغ رقم الأعمال في كل سنة مالية محقق فيها (دج)	فترة المراجعة
مؤدي الخدمات	1.000.000>	3 أشهر
	1.000.000< رقم الأعمال< 10.000.000	6 أشهر
	5.000.000 <	لا تتجاوز 9 أشهر
كل المؤسسات الأخرى	2.000.000	3 أشهر
	2.000.000< رقم الأعمال< 10.000.000	6 أشهر
	10.000.000 <	لا تتجاوز 9 أشهر

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، المادة 20 الفقرة 5 منه.

يمكن أن تتجاوز هذه الآجال عندما يعطي المكلف خلال عمليات الرقابة الجبائية معلومات ناقصة أو غير دقيقة، أو لم يرد على طلبات التوضيح في الآجال المحددة قانونا

2. الحقوق المتعلقة بإجراءات التقويم:

أ/ الإشعار بالتقويم:

يجب على الإدارة الجبائية بعد انتهاءها من عملية التحقيق إبلاغ المكلف بنتائج التقويم، حتى في حالة انعدام التقويمات تنتهي عملية التحقيق إثر إبلاغ المكلف بوضعيته، وهذا بإرسال إشعار في رسالة موصى عليها أو يسلم له مع اشعار بالاستلام، كما يجب أن يكون الاشعار مفصلا ومعللا بطريقة تسمح للمكلف بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو قبوله[2].

ب/ حق الرد:

من المشرع المكلف الخاضع للرقابة الجبائية آجال أربعين (40) يوما ليرسل ملاحظاته أو قبوله، ويعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني، كما يمكن للعون المحقق بعد الرد الاستماع إلى المكلف أو بإعطاء تفسيرات تكميلية، أما

[1] بوشرى عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 104.

[2] نفس المرجع، ص 104.

في حالة القبول الصريح يصبح أساس فرض الضريبة محددة نهائيا ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه إلا في حالة ما إذا أكتشف أن المكلف استعمل مناورات تدليسية أثناء عملية التحقيق[1].

ج/ حق الطعن:

تطبيقاً لمبدأ العدالة الضريبية، يحق للمكلف الاحتجاج على بعض الضرائب المفروضة عليه المنشأة من طرف المحقق، حيث يتم الاحتجاج كما يلي:

*** حق الطعن النزاعي:**

تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب في اختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي[2].

يجب أن توجه هذه الشكاوى إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة، ويسلم وصل بذلك إلى المكلف بالضريبة[3].

تقبل الشكاوي إلى غاية31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل، أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى[4].

*** حق الطعن الإداري:**

يمكن للمكلف بالضريبة أن يلجأ إلى مدير البحث والمراجعات أو مدير كبريات الشركات أو المدير الولائي للضرائب كل حسب اختصاصه للنظر في الصعوبات التي تنشأ خلال التحقيق أو النتائج المترتبة عنها، ويقدر كل منهم دراسة الشكاوى في أجل أربعة أشهر ابتداء من تاريخ تقديم الشكوى[5].

*** حق الطعن الولائي:**

يجوز للمكلفين بالضريبة أن يلتمسوا الإعفاء من الضرائب المفروضة قانونا أو التخفيف منها في حالة العوز أو ضيق الحال التي تضعهم في حالة عجز على إبراء ذمتهم إزاء الخزينة، ويمكنهم أيضا، أن يلتمسوا الإعفاء أو التخفيض من الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية التي يتعرضون لها لعدم مراعاة النصوص القانونية[6]

---

[1] لياس قلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص 39.

[2] **قانون الاجراءات الجبائية**، مرجع سبق ذكره، المادة 70 منه.

[3] نفس المرجع، لمادة 71 منه.

[4] نفس المرجع، المادة 72 الفقرة الأولى منه.

[5] كحلة عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 105.

[6] **قانون الاجراءات الجبائية**، مرجع سبق ذكره، المادة93 الفقرة الأولى منه.

خلاصة الفصل:

خلصنا في هذا الفصل إلى أن أهم طريقة منتهجة لمكافحة التهرب والغش الضريبيين في الجزائر هي الرقابة الجبائية باعتبارها من أهم الوسائل المستخدمة لدى الإدارة الضريبية كمقابل للنظام التصريحي الذي منح للمكلف بالضريبة، بهدف التأكد من صحة ومصداقية تصريحاته واسترجاع المبالغ المتهرب منها في ظل مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي.

محاولة تحقيق أهداف الرقابة الجبائية، عمل المشرع الجبائي على تأسيس الإطار القانوني لها من خلال تنظيم العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف بدءا بالسلطات المخولة لإدارة الضرائب ووصولا إلى حقوق والتزامات المكلف من أجل السير الحسن لها، كما عمل المشرع أيضا على توفير الإطار التنظيمي لها من خلال تقسيم المهام بين مصالح الإدارة الضريبية.

أما فيما يخص نمطية الرقابة الجبائية فقدتم تقسيمها إلى قسمين :رقابة داخلية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف، ورقابة خارجية التي تنقسم بدورها إلى :التحقيق المحاسبي خاصة بفحص محاسبة المكلفين المعنويين، والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة المتعلقة بالتحقيق في الوضعية المالية الإجمالية للمكلفين الطبيعيين.

تماز آليات الرقابة الجبائية بإجراءات دقيقة وواضحة تساعد على تبيان مواطن الغش والتهرب الضريبيين، وهذا ما سنحاول التعرض إليه في الفصل الموالي.

الفصل الثالث: واقع الرقابة الجبائية في الجزائر

تمهيد:

تعتبر الرقابة الجبائية الوسيلة الممنوحة للإدارة الجبائية من أجل مراقبة تصريحات المكلفين بالضريبة، ومن أهم الطرق التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية في الجزائر طريقتي التحقيق المحاسبي المتعلق بالأشخاص المعنويين والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة المتعلقة بدخول الأشخاص الطبعيين، باعتبارهما أكثر شيوعا وتطبيقا من طرف مراقبي الإدارة الضريبية، إضافة إلى الطريقة الابتدائية أو الأساسية ألا وهي الطريقة الداخلية والتي تتضمن الرقابة على المستندات الخاصة بالمكلفين بالضريبة.

من خلال هذا الفصل سنحاول شرح الإجراءات العملية والتطبيقية لكل وسيلة على حدى، وتوضيح كيفية اكتشاف مراقبي الإدارة الجبائية لطرق الغش والتهرب الضريبيين التي يستعملها المكلف بالضريبة.

كما سيتم استعراض دراسة حالة تم إجراءها على مستوى مفتشية الضرائب الخاصة بالطريقة الداخلية، وفي الختام نقوم بدراسة المشاكل التي تعاني منها الرقابة الجبائية في الجزائر وبعض التدابير المتخذة من طرف السلطات للحد من هذه الصعوبات. ويتم ذلك من خلال التطرق إلى المباحث التالية:

* **المبحث الأول**: دور الرقابة الجبائية في الكشف عن التهرب الضريبي
* **المبحث الثاني**: تقييم وتفعيل دور الرقابة الجبائية

المبحث الأول: دور أشكال الرقابة الجبائية في الكشف عن التهرب الضريبي

سيتم التركيز في هذا المبحث على توضيح مراحل وسائل الرقابة الجبائية وكيفية اكتشاف مراقبي الإدارة الضريبية لطرق التهرب الضريبي التي يستعملها المكلف للتهرب من دفع الضريبة، وكيفية إعادة تحصيلها لصالح الإدارة الجبائية.

المطلب الأول: دور الرقابة الجبائية الداخلية في الكشف عن التهرب الضريبي

إن إجراءات الرقابة الداخلية تتمثل في فحص ملفات المكلفين من ناحية الشكل ليتم بعدها الفحص الدقيق لهذه الملفات من ناحية المضمون من خلال الوثائق والمستندات التي بحوزة إدارة الضرائب، والتي تمس أساسا التصريحات الشهرية للمكلفين وعناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج...إلخ من أجل كشف النقائص والأخطاء التي ترتكب من طرف المكلف. ويتم سريان الرقابة الداخلية وفق المراحل التالية:

الفرع الأول: مراحل سريان الرقابة الداخلية

يتم سريان الرقابة الداخلية وفق المراحل التالية:

1. مقارنة المعلومات المتحصل عليها من طرف الإدارة الضريبية

من خلال حق الإطلاع التي تتمتع به الإدارة الضريبية، يتم الحصول على الوثائق والمعلومات التي من خلالها يتم مقارنتها مع الوثائق والمعلومات التي في حوزة المكلف، كأن يتم مقارنة المشتريات الفعلية مع المصرح بها، من أجل اكتشاف الأخطاء في الحسابات والمعدلات والهوامش المختلفة للربح، من أجل معرفة الوضعية المالية للمكلف كل سنة.

2. مراقبة مصداقية التصريحات الضريبية

خلال هذه المرحلة يقوم العون المحقق بمجموعة من الإجراءات العملياتية، الهدف منها مراقبة مصداقية تصريحات المكلفين بالمقارنة مع ماهو متوفر من معلومات لدى مفتشية الضرائب، حيث تتمثل فيمايلي[1]:

* مقارنة الأجور المصرح بها والظاهرة في سجل الأجور من خلال نموذج (G 29)* ومقارنتها مع القائمة الاسمية الحقيقية للمستخدمين المتحصل عليها بمناسبة إجراء العون المحقق لمحضر المعاينة نتيجة زيارته الميدانية المفاجئة لمقر المؤسسة؛
* التأكد من أن الأرقام المصرح بها تتوافق مع الضرائب المدفوعة في التصريحات (G50)♦.

[1] Direction Générale des Impôts, Direction des recherches et vérifications, **Guide du contrôle sur pièces**, Alger, 2004, p 12.

* أنظر الملحق رقم (09).

♦ أنظر الملحق رقم (02).

* التأكد من أن رقم الأعمال المصرح به في مادة الرسم على القيمة المضافة هو نفسه رقم الأعمال المصرح به في مادة الرسم على النشاط المهني؛
* التأكد في مادة الرسم على القيمة المضافة (TVA) من خلال :
- المعدلات المطبقة للنشاط المزاول؛
- وجود شهادة إعفاء في الرسم على القيمة المضافة في حالة التصريح بالإعفاء.

3. إقفال ملف المكلف

يتم إقفال ملف المكلف من طرف مفتشية الضرائب بإحدى الطرق التالية:

أ/ حفظ وتصنيف الملف بدون أي متابعة:

يتم ذلك عند عدم تسجيل أي نقص أو خطأ في الملف يتوجب عليه التسوية والتعديل.

ب/ إرسال طلب معلومات التبرير والتوضيح لملف المكلف:

يطلب العون المحقق (التوضيحات والتبريرات) كتابيا في حالة وجود بعض العناصر المبهمة في ملف المكلف في مدة لا يمكن أن تقل عن ثلاثين (30) يوما، كما يستمع العون المحقق للمكلف إذا تبين هذا الأخير أن استدعاءه لهذا الغرض ضروري، أو لما يطلب هو تقديم توضيحات شفوية، عندما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة على طلب شفوي على كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها، يتعين عليه أن يعيد طلبه كتابيا للحصول على التوضيحات والتبريرات في مدة لا يمكن أن تقل عن ثلاثين (30) يوما، ويعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني، حيث يلجأ العون المحقق إلى تسوية وضعية ملف المكلف بتحرير سلسلة (c4) بشكل واضح ودقيق متضمنة النقائص المستخرجة والتوضيحات اللازمة مع الحقوق والغرامات الواجبة، ليتم في الأخير إعداد الجداول متضمنة الحقوق واجبة التحصيل، لترسل الجداول إلى المديرية الفرعية للعمليات الجبائية للتسجيل، وتحويلها إلى قباضة الضرائب المختصة إقليميا بهدف متابعة ملف المكلف وتنفيذ الحقوق الواجبة التحصيل، ليقوم رئيس المفتشية بعد التنفيذ بإعداد بطاقة المراقبة تتضمن بيانات ملف المكلف لا سيما اسمه ولقبه وتاريخ وسنوات المراقبة والنقائص المستخرجة[1].

ج/ اقتراح ملف المكلف للمراجعة الخارجية:

في حالة وجود أخطاء جسيمة في ملف المكلف يتوجب مراجعة دقيقة، حيث يتم اقتراح الملف إلى المراجعة الخارجية متمثلة في التحقيق المحاسبي، والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

[1] كحلة عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 105- 106.

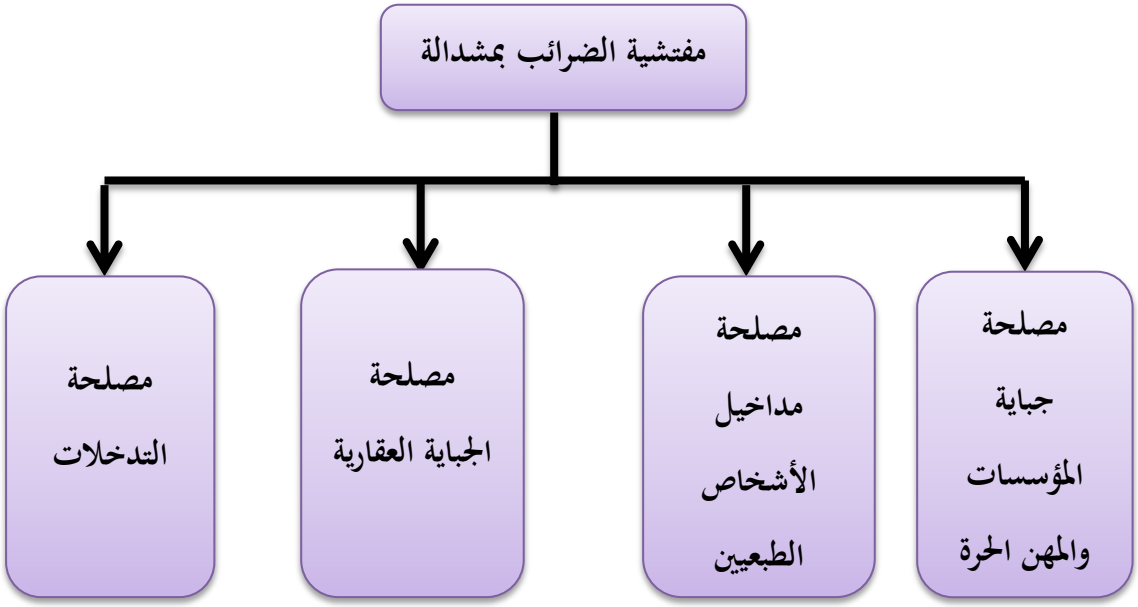
الفرع الثاني: دراسة حالة تطبيقية لملف في إطار الرقابة العامة على مستوى مفتشية الضرائب بمشدالة

سوف نقدم في هذا الفرع دراسة لملف (س.م) خاضع للرقابة على الوثائق على مستوى مفتشية الضرائب بمشداله وقبل عرض ملف الرقابة نعطي تعريف لهذه المفتشية وهيكلها التنظيمي ومهام مصالحها.

1. تعريف مفتشية الضرائب بمشدالة

هي بمثابة هيئة إدارية محلية، تأسست في 01/ 08/ 1994 بهدف تطبيق النظام الضريبي وتسيير الملفات الجبائية[1]، وهي تتكون من أربعة (04) مصالح حسب الشكل التالي:

الشكل رقم (08): الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب بمشدالة



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على معطيات من مفتشية الضرائب مشدالة

أ/ مصلحة جباية المؤسسات والمهن الحرة:

تقوم هذه المصلحة بمتابعة الملفات الجبائية الخاضعة سواء للنظام الحقيقي أو النظام الجزافي حسب طبيعة النشاط، ويمكن تلخيص مهامها في النقاط التالية:

* المتابعة والمراقبة المستمرة للملفات الجبائية فيما يخص تغيير طبيعة النشاط أو توقيف النشاط أو تحويله، التغيرات التي تطرأ على الطبيعة القانونية للمكلفين بالضريبة (شخص طبيعي أو معنوي).
* مراقبة التصريحات الشهرية أو الفصلية أو الحقوق الفورية.
* إخضاع الأشخاص المعنويين إلى ضريبة على أرباح الشركات IBS.

[1] وثائق من مفتشية الضرائب مشدالة.

ب/ مصلحة مداخيل الأشخاص الطبعيين:

تقوم هذه المصلحة بمتابعة ملفات الضريبة على الدخل الإجمالي التي ترتبط بعنوان إقامة المكلف بالضريبة، ويمكن تلخيص مهامها كمايلي:

* تسيير ملف ضريبة الدخل الإجمالي IRG.
* استقبال التصريحات IRG.
* تحديد الوعاء الضريبي على الدخل IRG.
* المراقبة الدورية والمعمقة للملفات معالجة المنازعات.

ج/ مصلحة الجباية العقارية:

توكل لها مهمة إرساء مختلف الضرائب والرسوم المتعلقة بالممتلكات العقارية المبنية وغير المبنية، ويمكن تلخيص مهامها في النقاط التالية:

* حساب فائض القيمة الناتجة عن التنازلات عن العقارات المبنية وغير المبنية.
* استغلال عقود الإيجار الواردة من مفتشية التسجيل لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي وكذا المداخيل الناتجة عن تأخير العقارات المبنية وغير المبنية.

د/ مصلحة التدخلات:

تعتبر المصلحة عملية تفتيشية، حيث تقوم بدوريات منتظمة وفجائية قصد البحث عن المادة الخاضعة للضريبة، ويمكن تلخيص مهامها في النقاط التالية:

* العمل على إحصاء النشاطات التجارية والصناعية غير المصرح بها وإجبار أصحابها على التصريح بالوجود، والقيام بواجباتهم اتجاه الإدارة الضريبية.
* إعداد محاضر المعاينة التي تساعد المصالح الأخرى على إعداد الأسس الضريبية بصفة عقلانية.
* فتح الملفات الجبائية عن طريق التصريحات بالوجود.
* ممارسة حق الاتصال للحصول على المعلومات التي تفيد المصالح الأخرى.

2. دراسة ملف جبائي على مستوى مفتشية الضرائب بمشدالة.

أ/ المرحلة التحضيرية (المرحلة الشكلية):

تمت على مستوى مفتشية الضرائب بمشدالة بدراسة ملف التاجر (س.م) من بلدية أغبالو ولاية البويرة ويمارس نشاط تجاري وهو نقل عمومي للسلع (TPM)، وتم التأكد من اكتماله على الوثائق المطلوبة وهي:

* شهادة الميلاد الأصلية؛
* شهادة الإقامة؛
* السجل التجاري،
* شهادة (التصريح بالوجود)* لنشاطه الذي تم تأسيسه في 02/18/ 2009،
* كافة التصريحات الشهرية والفصلية؛

ب/ مرحلة دراسة الوثائق: تمت هذه المرحلة وفق مايلي:

* **مراقبة مصداقية التصريحات الضريبية المكتتبة من طرف المكلف:**

في هذه المرحلة، اكتشف موظف المفتشية المكلف بفحص ملف التاجر (س،م) على التجاوزات التالية:

- وجود وثيقة تثبت قيام التاجر (س،م) بنشاط آخر هو بيع الملابس والأحذية الذي تم تأسيسه في 27/ 09/ 2011، تم إدراجه ضمن ملف النشاط الأول.
- خلل في تصريح IRG للدورة 2011؛
- عدم دفع رسم على القيمة المضافة (TVA) للدورتين 2010، 2011.

* **إرسال طلب تقديم تبريرات و توضيحات حول الملف للمكلف:**

في 19 / 03/ 2013 قام العون المحقق بإرسال طلب تقديم (توضيحات وتبريرات)♦ للمكلف حول:

- عدم دفع TVA للدورتين 2010، 2011؛
- عدم التصريح بالوجود فيما يخص النشاط الثاني،

في 20/ 07/ 2013 استلمت المفتشية إشعار بالاستلام؛ لكن لم يستجب المكلف لهذا الطلب.

في 15/ 08 / 2013 قامت المفتشية بإعادة الطلب موضحة فيه مايلي:

- تسوية وضعية الملف الخاص بالنشاط الثاني، ودفع كل الالتزامات المتعلقة به وإلا سيتم متابعته قضائيا؛
- تسوية مستحقات TVA، فاتورة رقم 34 في 03/10/ 2010، بنسبة 17% قيمتها 68440دج + 25 % غرامة عدم الدفع.
- تسوية مستحقات TVA، فاتورة رقم 69 في 17/ 04/ 2011، بنسبة 17 % قيمتها 291281 دج + 25 % غرامة عدم الدفع.

* أنظر الملحق رقم (01).
♦ أنظر الملحق رقم (07).

- تسوية مستحقات IRG بقيمة 134516 دج.

لم يستجب المكلف بالضريبة كذلك لهذا الطلب، وفي هذه الحالة اعتبرت عدم استجابته قبول ضمني لما ورد في الطلب، وعليه قام المحقق بتسوية وضعية هذا الملف بتحليل سلسلة (C4) متضمنة بشكل واضح ودقيق جميع النقائص المستخرجة والتوضيحات اللازمة مع الحقوق والغرامات الواجبة، ليتم في الأخير إعداد الجداول متضمنه الحقوق واجبة التحصيل لترسل هذه الجداول إلى المديرية الفرعية للعمليات الجبائية للتسجيل، ثم ترسل إلى قباضة الضرائب المختصة بالمشدالة بهدف متابعة ملف المكلف وتنفيذ الحقوق الواجبة التحصيل. ليقوم رئيس المفتشية بعد التنفيذ بإعداد (بطاقة المراقبة)• تتضمن بيانات ملف المكلف، اسمه ولقبه وتاريخ وسنوات المراقبة والنقائص المستخرجة.

من خلال هذا المثال، توضح شكل من أشكال التهرب الضريبي الذي تم اكتشافه من قبل أعوان مفتشية الضرائب وآلية معالجته.

المطلب الثاني: دور التحقيق المحاسبي في الكشف عن التهرب الضريبي

تتمثل هذه الرقابة في انتهاج مجموع الطرق والأساليب التي تساعد على التأكد من صحة وتنظيم محاسبة المكلف، وايجاد الأخطاء التي تجردها من معيار النزاهة وفقا لقواعد وأسس علمية التي تساعد في الكشف على الغش الضريبي نتيجة التلاعبات المحاسبية.

الفرع الأول: التحضير للتحقيق

تعد المرحلة التحضيرية للتحقيق خطوة هامة ورئيسية للقيام بالرقابة المحاسبية حيث يتم من خلالها اختيار الملفات المراد البحث والتحقيق فيها استنادا إلى بعض الأسس والمقاييس، والتي من بينها[1]:

* تكرار الخسارة في النتائج والربح الضعيف مقارنة مع رقم الأعمال المصرح به وطبيعة النشاط المزاول.
* ضعف القيمة المضافة مقارنة بأهمية النشاط المزاول.
* مدى احترام المكلف لالتزاماته الجبائية (مسك المحاسبة، إيداع التصريحات)؛
* أهمية الأرباح والمداخيل المصرح بها مقارنة مع أرقام الأعمال المحققة؛
* مظاهر الثروة الخارجية للشخص المستغل، أو المسير، أو الشركاء؛
* طبيعة النشاط الممارس وأهمية المنتوج في السوق؛
* التغير المستمر لمكان النشاط التجاري؛

• أنظر الملحق رقم (08).

[1] سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، 129.

* التعديلات في القوانين الأساسية للمؤسسة أو الشركة بشكل مستمر مما يوحى بوجود نية للتهرب الضريبي؛

بانتقاء مجموعة من الملفات المراد مراقبتها، تسند مهمة التحقيق فيها إلى الأجهزة المخول لها قانونا بذلك (كما سبق التطرق إليه من خلال الفصل الثاني) وهذا عن طريق أعوانها المراقبين.

بعد تسليم هؤلاء الأعوان المحققين الإشعار بالتحقيق من طرف رئيس المكتب وإمضاؤه يقومون ببعض الإجراءات الأولية، وهذا حتى يتسنى لهم ممارسة مهامهم على أحسن وجه، إذ تتيح لهم أخذ صورة مستوفية عن المكلف المعني بعملية الرقابة، وتتجسد هذه الإجراءات فيما يلي:

1. **سحب الملف الجبائي للمكلف من مفتشية الضرائب المسيّرة لهذا الملف،** إذ يمثل المصدر الأوّل بالنسبة للمحقق، وهذا لاحتوائه على كل الوثائق والبيانات المتعلقة بالمكلف بالضريبة، حيث يتضمن كل تصريحاته وكل الإتصالات والمراسلات الموجهة إليه وتجدر الإشارة إلى أنّ الملف الجبائي يختلف في بياناته حسب طبيعة المكلف بالضريبة[1].

أ/ بالنسبة للشخص الطبيعي يضم:

* الحالة الشخصية.
* طبيعة النشاط الخاضع للفحص.
* الوضعية العائلية.
* مقر السكن.
* منبع العائدات والتصريحات.

ب/ بالنسبة للشركة يحوي:

- طبيعة نشاطها.
- رأسمالها الاجتماعي.
- عنوان مقرّها الرئيسي.
- وحداتها.
- اسم المسيّر وحصته في رأس المال.

2. **إبلاغ المكلف بالضريبة،** حيث يقوم العون المحقق بإرسال إشعار بالتحقيق للمكلف، يعلمه فيه بعملية خضوعه للرقابة، مع منحه مدّة 10 أيام للتحضير، ويجب أنْ يكون هذا الإشعار مفصلا، إذ يحتوي على عنوان واسم المكلف

[1] كحلة عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 108

الخاضع للتحقيق، النشاط الممارس، الفترة المعنية بالتحقيق، الضرائب التي سوف تراقب ومن جهة أخرى إمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره، كما يجب أن يرفق هذا الإشعار بالتحقيق بميثاق المكلفين بالضريبة[1].

3. **الرقابة المفاجئة**، إذ يمنح القانون في إطار التحقيقات المحاسبية حق ممارسة التدخلات المفاجئة في المؤسسة من أجل ممارسة معاينات مادية قبل الرقابة المعمقة للوثائق المحاسبية. والهدف منها هو السماح للإدارة بإجراء بعض المعاينات المادية التي تفقد قيمتها إن أجلت، والمتمثلة في[2]:

* معاينة وسائل الإنتاج (الجرد المادي للوسائل غير المنقولة، المنقولة، وكذا الوسائل البشرية).
* معاينة مادية للمخزون (الجرد المادي للمخزون الموجود في تاريخ التدخل).
* معاينة وجود الوثائق المحاسبية، ولكن ليس من حق المحقق فحص مضمونها.
* كشف أسعار البيع المطبقة من قبل المؤسسة.

هذا كله من أجل جمع المحقق أكبر قدر من المعلومات حول طبيعة نشاط المؤسسة الممارس ومقارنته بما هو مصرّح به. وفي الأخير يقوم المكلف بتحرير محضر المعاينة، ويسجل فيه المعلومات التي أسفرت عنها عملية الجرد المادي، ويطلب من المكلف التوقيع عليه وإن رفض هذا الأخير التوقيع، يتم تبيان ذلك في محضر المعاينة.

4. **استمارات التحقيق**: استنادا للمعلومات الموجودة ضمن الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية يقوم العون المحقق بملأ جدولان هامان في تحديد ومعرفة الشكل الخارجي للمحاسبة قبل تسليمها، وأهمية رأس مال الشركة، وتطوراته، وجميع الإمكانيات التي تمتلكها المؤسسة، ويتمثلان في[3]:

أ/ كشف المحاسبة (K. 37) Relevé de comptabilité

تملأ هذه الاستمارة وفق جدول حسابات النتائج الموجود ضمن التصريح السنوي المقدّم من قبل المكلف للإدارة الجبائية لأربع سنوات الماضية، التي سوف تكون محل المراقبة حيث تسمح هذه الاستمارة بتقدير تطوّر رقم الأعمال والأعباء وكذلك الربح الصافي لكل سنة.

[1] **قانون الإجراءات الجبائية**، مرجع سبق ذكره، المادة 20 الفقرة 4 منه.

[2] Claude laurent, **Contrôle fiscale , la vérification de comptabilité** (Bayeusaine, Paris, 1995), p 23.

[3] Direction Générale des Impôts, Direction des recherches et vérifications, **Guide de vérificateur de comptabilité**, Alger, 2001, p 31.

ب/ الحالة المقارنة للميزانيات Etat comparatif des bilans

هذه الوثيقة تحتوي على أسطر وأعمدة تسجل عليها مختلف الأصول والخصوم للسنوات الأربع قيد التحقيق، وتشمل دراسة التغيرات الحاصلة في أصول وخصوم المؤسسة، خاصة فيما يتعلق بالاهتلاكات، المؤونات، حركة العقارات، وكذا فوائض القيمة المحققة.

5. **التحقيقات الخارجية المساعدة:** من أجل الإحاطة والإلمام أكثر وبصورة جيدة بكل الجوانب المحيطة بالوضعية الحقيقية للمكلف أو المؤسسة المراقبة يعمد المحقق إلى إجراء بعض البحوث الخارجية على مستوى[1]:

أ/ **الممولين:** قد يلجأ المحقق عند الحاجة إلى الممولين لجلب المعلومات التي تخص الشركة قيد التحقيق فيها، حيث يجيز له القانون ذلك، وعلى الممول إفادته بكل الكشوف والحسابات التي قدمها لهذه الشركة.

ب/ **الزبائن:** نفس الشيء، فإنَّ زبائن الشركة قد يقدمون للمحقق الكثير من المعلومات كثمن بعض المواد مع الكميات المشتراة من هذه الشركة.

ج/ **البنوك:** فإنها ملزمة بتقديم كل المعلومات التي يطلبها العون المحقق والتي تخص كشوفات المؤسسة والأشخاص، والتي تبيّن حركة الحسابات (الأرصدة) البنكية للمكلف من أجل التقريب مع الكتابات المحاسبية للدلالة على الأخطاء المحتملة.

د/ **الإدارات العمومية:** التي تقدم للمؤسسة المحقق في محاسبتها أعمالا وخدمات كمديرية التجارة، مصالح الجمارك،...الخ.

منه فالعون المحقق من خلال هذه المرحلة التحضيرية يحاول جمع أكبر قدر من المعلومات التي بوسعها تسهيل عملية التحقيق، وذلك باستغلال حق الاطلاع على مستوى المؤسسات العامة منها والخاصة.

الفرع الثاني: سير التحقيق

بعد انقضاء الأجل المحدد للتحضير وبوصول أوّل موعد تدخل مباشر بعين المكان يذهب المحققون لمباشرة أعمالهم داخل المؤسسة قيد التحقيق فيها، لأنه قانونيا لا يسمح لهم بأخذ الدفاتر المحاسبية إلى مكاتبهم، إلا في حالة إذا ما طلب المكلف ذلك نظرًا لعدم توفر الإمكانيات اللازمة للقيام بعملية التحقيق داخل المؤسسة وهذا بتقديمه لطلب موقع ومقدّم لمدير الإدارة الجبائية، وفي هذه الحالة يقوم المحققون بالتوقيع على تعهد باستلامهم للوثائق المحاسبية، وإرجاعها بعد عملية فحصها.

تتجسد عملية الرقابة المحاسبية في فحص كل الدفاتر والمستندات المحاسبية للمؤسسة ويكون عبر مرحلتين:

[1] كحلة عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 111.

* الأولى وتكون بالفحص الشكلي لهذه الوثائق من حيث مطابقتها للتنظيمات المنصوص عليها.
* الثانية تتمثل في فحص هذه الوثائق من ناحية المضمون وهذا بما تحويه من تسجيلات.

1. فحص المحاسبة من حيث الشكل:

إن الرقابة الشكلية للمحاسبة تتمثل في المعاينة المادية للوثائق الموضوعة للرقابة، أي التأكد من وجود وصحة الدفاتر القانونية الإجبارية.

بما أن المحاسبة هي الترجمة الصادقة لوضعية المؤسسة فإنها لا تكون منتظمة شكلا إلا إذا كانت تحترم المعايير التالية[1]:

أ/ **محاسبة منتظمة:** تعتبر المحاسبة منتظمة إذا كانت ممسوكة حسب القواعد والاجراءات المنصوص عليها قانونيا، أي توفر كل الدفاتر المنصوص عليها في القانون التجاري في مواده من 9 إلى 12: دفتر اليومية، دفتر الجرد، وكذا احترام مبادئ النظام المحاسبي المالي (SCF).

ب/ **محاسبة صادقة:** ويقصد بهذا المفهوم أن القيم المحاسبية المسجلة في مختلف الوثائق قد تم تقييمها بطريقة صحيحة. فالعون المراقب يتحقق إذا كانت مجاميع الأرصدة وعمليات الترحيل صحيحة، وكذا من صحة المعلومات الملخصة والمكتوبة في الدفتر العام، دفتر اليومية، بالمقارنة مع ميزان الجرد، الدفاتر المساعدة، اليوميات المساعدة كيومية المشتريات، المبيعات، الميزانية العامة...الخ.

ج/ **محاسبة مثبتة (مقنعة):** وتكون كذلك إذا استطاعت المؤسسة تبرير و إثبات صحة كل العمليات المسجلة في الدفاتر بواسطة تقديم المستندات و الوثائق التبريرية.

2. فحص المحاسبة من حيث المضمون:

المقصود بدراسة المحاسبة من حيث المضمون هو قيام المحقق بدراسة معمقة ودقيقة للحسابات الرئيسية للميزانية، وحسابات التسيير والنتائج.

أ/ فحص حسابات الميزانية العامة:

يقوم المحقق بمراقبة الحسابات الرئيسية للميزانية حسب التسلسل المحدد من طرف النظام المحاسبي المالي ويتم التركيز على الحسابات التي يحرص المراقب على المراقبة الدقيقة لها لأن المكلف يعمد إلى التلاعب فيها للتهرب من دفع الضريبة من أهم هذه الحسابات مايلي[2]:

[1] العثماني مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص 167.
[2] بوشرى عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 131 – 132.

* **الاستثمارات:** وهي تتجسد في حسابات الصنف(2) مثل: المصاريف الإعدادية، القيم المعنوية، الاستثمارات قيد التنفيذ، الاهتلاك...إلخ. وعلى العون المحقق التأكد من:
- الوجود الفعلي والمادي للاستثمارات عن طريق فحص بطاقات تقييم هذه الاستثمارات؛
- التأكد من أن هذه الاستثمارات ملك للمؤسسة، عن طريق فحص الوثائق الإثباتية لاكتساب أو إنشاء العقارات؛
- مراقبة معدلات الاهتلاك ومدى قانونيتها، أي مدى تطابقها مع المعدّلات المحدّدة من طرف القانون الجبائي.
* **المخزونات:** تتمثل في حسابات الصنف(3) مثل البضائع، مواد ولوازم، مشتريات البضائع ...إلخ. ومن بين العمليات التي يقوم بها المراقب لمراجعة عناصر المخزون هي:
- التأكد من أنّ المبالغ المسجلة في الدفاتر المحاسبية تتطابق مع المبالغ المسجلة في الفواتير؛
- فحص إذا ما كانت التسجيلات المحاسبية الموجودة في دفاتر الموردين والزبائن تتطابق مع دفاتر المؤسسة؛
- التأكّد من تحقق المعادلة: مخزون أوّل مدّة + مشتريات = مخزون آخر مدّة + مبيعات، ومطابقتها مع مخزون يوم التدخل.
* **الحقوق:** تتمثل في حسابات الصنف(4) مثل: البنك، الصندوق، التسبيقات ...إلخ، فيقوم المراقب بمراجعة والتأكد من هذه الحسابات فمثلا :
- مقارنة الرصيد المستخرج من الحسابات البنكية والبريدية لدى المؤسسة مع نظيره المعلن من طرف البنك أو البريد؛
- متابعة جميع التسبيقات مع طلب تبريرها، خاصة إذا كانت نقدا،
- مراجعة الصندوق ومجموع المقبوضات نقدا يوما بيوم، والتأكد من أن رصيد الصندوق موجب،
* **الأموال الخاصة:** وتتضمن وسائل التمويل الموضوعة تحت تصرّف المؤسسة بصفة دائمة من قبل المالك أو المالكين، وتتجسد في عدة حسابات من بينها، رأس المال، الاحتياطات، النتائج قيد التخصص، مؤونة الخسائر والأعباء ...إلخ. فعلى المحقق التأكد من أن:
- الزيادات والتخفيضات الطارئة على رأس المال محققة بصفة قانونية؛
- الاحتياطات والمؤونات التي أصبحت بدون هدف أعيد إدماجها في حساب الأرباح لتخضع فيما بعد للضريبة؛
- العمل على كشف المؤونات غير المبرّرة والتي تستغلها المؤسسة لتضخيم التكاليف؛
* **الديون:** وهي مجمل التزامات المؤسسة الناجمة من علاقاتها مع الغير، حيث أن المحقق يعمل على التأكد بأن هذه المبالغ المقيدة في هذا الحساب مطابقة للحقيقة فمثلا:
- التحقق من مصدرها مهما كان نوعه، فيجب تبريرها بعقد موثق للدين يبيّن قيمته ومدّته؛

- التأكد من أن القروض الممنوحة للمؤسسة ليست وهمية، وهذا بمطابقة هذه الحسابات بالفواتير والكشوفات؛

ب/ فحص حسابات التسيير والنتائج:

يهدف المراقب من خلال مراقبة حسابات النتائج إلى معرفة القيمة المضافة وهامش الربح الخاص بالمؤسسة وتغيراتهما خلال فترة المراقبة لمعرفة وضعية المؤسسة والحالة المالية لها، قصد اكتشاف المكلفين الذين يصرحون بهامش ربح ضعيف أو نتيجة خسارة والتأكد من صحة الوضعية المالية لهم. ويتم مراقبة مايلي:

* **القيمة المضافة:** تمثل الفرق بين الإنتاج الإجمالي والاستهلاكات وتحسب نسبة القيمة المضافة بالطريقة التالية[1]:

نسبة القيمة المضافة = القيمة المضافة/ رقم الأعمال (الإنتاج + الخدمات) * 100.

إذ تمثل هذه النسبة مقدار القيمة المضافة المحققة بالنسبة لرقم الأعمال، لمعرفة مدى تطورها خلال السنوات الأربع الخاضعة للتحقيق.

* **هامش الربح:** ويتم تحديده بالطرق التالية[2]:

هامش الربح الخام للمشتريات = الربح الخام/ ثمن تكلفة البضاعة المباعة * 100.

يعبر هامش الربح الخام للمشتريات عن قيمة الربح الخام بالنسبة لثمن تكلفة البضاعة المباعة.

هامش الربح الخام للمبيعات = الربح الخام/ المبيعات * 100.

يعبر هامش الربح الخام للمبيعات عن قيمة الربح الخام بالنسبة للمبيعات، ويتم تحديد هامش الربح الخام للمشتريات والمبيعات لمعرفة السنوات الخاضعة للتحقيق.

أما بخصوص حساب الربح الخام فإنه يختلف حسب طبيعة نشاط المؤسسة[3]:

- **بالنسبة للأنشطة التجارية:**

الربح الخام = المبيعات – (المشتريات ± تغيرات المخزون).

- **بالنسبة للأنشطة الصناعية:**

الربح الخام = (المبيعات ± المنتجات المخزنة) – (مشتريات للمواد الأولية ± تغيرات المخزون).

---

[1] Guide du vérification de comptabilité, op.cit., p 94.

[2] Ibid., p 94.

[3] بوشرى عبد الغني، مرجع سبق ذكره، 134.

- **بالنسبة لأنشطة تأدية الخدمات:**

الربح الخام = رقم الأعمال – الأعباء المباشرة

إن كل هذه النسب والمؤشرات السابقة الذكر تسمح للمكلف من تكوين نظرة عامة حول وضعية المؤسسة وظروف تسييرها.

الفرع الثالث: نتائج التحقيق المحاسبي ونهايته

إن التدخل في عين المكان ومعاينة وضعية المكلف وكل ما يتعلق بنشاطه، والمراجعة المحاسبية للدفاتر شكلا ومضمونا، تمكن المحقق من استخلاص نتيجة رفض أو قبول المحاسبة، وفي كلتا الحالتين فإنّ المحقق ملزم بإرسال نسخة من هذه النتائج إلى المكلف بالضريبة مبينا له فيها التجاوزات الضريبية المكتشفة، والطرق المعتمدة في إعادة تأسيسها.

1. قبول المحاسبة:

يقبل المراقب محاسبة المكلف إذا كانت مطابقة لأحكام القانون التجاري ومبادئ النظام المحاسبي المالي وصحيح من حيث المضمون، إن قبول المحاسبة من قبل العون المراقب يمكن أن يصنف إلى[1]:

* **قبول صريح:** أي أنه مقنع بدرجة كبيرة أن المحاسبة منتظمة، مثبتة وصادقة، وبالتالي فهو ملزم بإشعار المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق، وهذا دون إجراء أية تقويمات عن طريق إشعار بغياب التقويم.
* **قبول نسبي:** أي هناك ارتياب، وهذا من خلال تسجيل بعض التجاوزات والانحرافات من قبل المكلف، وفي هذه الحالة يقوم المحقق باللجوء إلى إجراءات التقويم الثنائي " Procédure contradictoire" والمقصود به أن يكون اتصال بين الخاضع للضريبة والمحقق الجبائي للنقاش وإبداء ملاحظات المكلف بالضريبة حول هذه الانحرافات المسجلة، ثم يقوم المحقق بإعادة تأسيس رقم الأعمال ويجب عليه إبلاغ المكلف بهذا التقييم، وذلك عن طريق الإشعار بالتقويم الأولي، مع منح مدّة 40 يوم للرد على هذا التقويم.

2. رفض المحاسبة:

في بعض الأحيان قد يخلص المراقب الجبائي إلى رفض المحاسبة نظرًا لكثرة الأخطاء الموجودة فيها، وهذا من أجل حماية المكلف بالضريبة من تعسف وتمادي العون المحقق في اللجوء إلى التقدير التلقائي للضريبة من خلال رفضه للمحاسبة، ويكون هذا في الحالات التالية[2]:

[1] بوشرى عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 134- 135.

[2] **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، مرجع سبق ذكره، المادة 191 منه.

أ/ عندما يكون مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابق لأحكام القانون التجاري ولشروط تطبيق المخطط الوطني المحاسبي أو النظام المحاسبي المالي.

ب/ عندما لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الإثباتية.

ج/ عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكرّرة في عمليات المحاسبة.

ملاحظة: هناك بعض الحالات الأخرى يتم فيها التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة منها :

* عندما تستحيل عملية الرقابة الجبائية بسبب اعتراض المكلف بالضريبة.
* عندما يمتنع المكلف بالضريبة عن الإجابة على الطلبات الواردة من مفتش الضرائب والمحقق بخصوص التوضيحات والإثباتات الواجب تقديمها.

3. إعادة تشكيل القاعدة الخاضعة للضريبة:

بعد أن يتم رفض المحاسبة من قبل العون المحقق، يلجأ إلى إعادة تأسيس رقم الأعمال الخاضع للضريبة، وتختلف طرق إعادة التأسيس حسب نوع ونشاط المؤسسة، حيث أن المحقق يقوم باختيار الطريقة التي تتناسب مع المعلومات المتحصل عليها حول المؤسسة، ومن بين هذه الطرق نجد[1]:

أ/ إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الحساب المادي Compte matière: تعتبر هذه الطريقة من أكثر الطرق انتشارا واستعمالا من طرف المحققين، وذلك لبساطتها، ونجد أن أغلب النشاطات تخضع لهذه الطريقة ما عدا المهن الحرة، قطاع البناء والأشغال العمومية...إلخ.

*** في حالة مؤسسة تجارية "شراء وبيع":**

مخزون أول مدة + المشتريات – مخزون آخر مدة = الإستهلاك المشكل

الإستهلاك المشكل – الإستهلاك المصرح به = الفرق

نسبة الفرق = (الفرق / الاستهلاك المصرح به) + 1

رقم أعمال الإغفالات = رقم الأعمال المصرح به x نسبة الفرق

النتيجة (التقويم النهائي) = رقم أعمال الإغفالات – رقم الأعمال المصرح به

*** في حالة مؤسسة إنتاجية:**

مخزون أول مدة + المشتريات – مخزون آخر مدة = الإستهلاك المشكل

الإستهلاك المشكل – نسبة الضياع = الاستهلاك الحقيقي (الصافي)

[1]Guide du vérification de comptabilité, op.cit., p 122- 123.

الاستهلاك الحقيقي – مخزون أول المدة (المنتجات تامة الصنع) + مخزون آخر المدة (المنتجات تامة الصنع) = الفرق (الإغفال)

معامل الإخفاء = (الفرق / البيع المصرح به) +1

ب/ إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الإيرادات: حتى يمكن حصر الإيرادات المحققة فعلا من طرف المؤسسة التي هي موضع التحقيق، يمكن استعمال الحساب المالي "un compte financier" والذي يشمل إجمالي مديونية الصندوق وكذا الأرصدة الدائنة للحسابات البنكية للمؤسسة، وذلك بأخذ حساب التغيرات في تسبيقات الزبائن وأرصدتهم من بداية الدورة وحتى نهايتها. ويظهر هذا الحساب المالي بالطريقة التالية :

الصندوق + حساب البنك (الدائن) + تسبيقات الزبائن في 01 جانفي – تسبيقات الزبائن في 31 ديسمبر – رصيد الزبون في 01 جانفي + رصيد الزبون في 31 ديسمبر = رقم الأعمال المعاد تأسيسه.

ومنه فإن رقم الأعمال المعاد تأسيسه سوف يقارن مع رقم الأعمال المصرح به وهذا لإيجاد الفروقات.

ج/ إعادة تأسيس رقم الأعمال على أساس الفوترة: في مؤسسات الأشغال العمومية تعد الفوترة الأساس في مجال الضرائب المباشرة، وإعادة تأسيس الفواتير لا تكمن فقط من التحقيق في الأرصدة وتسبيقات الزبائن، وإنما كذلك التسديدات والفواتير المصرح بها.

4. نهاية التحقيق:

تعد هذه المرحلة خلاصة عمل المحقق، حيث يقوم بإبلاغ المكلف بالضريبة بنتائج المراقبة المحاسبية وهذا عن طريق الإبلاغ الأولي والنهائي، وكخطوة أخيرة يقوم بكتابة التقرير النهائي، الذي من خلاله يسجل كل المعلومات الخاصة بعملية المراقبة التي قام بها.

أ/ إبلاغ المكلف بنتائج التحقيق: تلتزم الإدارة الجبائية بإبلاغ المكلف الخاضع للتحقيق بنتائج المراقبة الجبائية حتى وإن لم يكن هناك تقويم، ويتم هذا الإبلاغ على مرحلتين[1]:

* **الإبلاغ الأولي:** يجب أن يكون هذا الإشعار مفصلا جيدا ومصاغا بطريقة تسمح للمكلف بفهمه وتسجيل ملاحظاته، ويجب أنْ يرسل هذا الإشعار إلى المكلف شخصيا مع وصل الاستلام بذلك، إضافة إلى أنه من الضروري أن يحتوي هذا الإبلاغ الأولي على الطرق التي استعملت في التقييم والتي أدت إلى تعديل أسس الضريبة، أي يقوم المحقق من خلال هذا الإبلاغ بتبيان جميع التعديلات والتقويمات التي قام بها.

[1] كحلة عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 124- 125.

قد حدد المشرع الجبائي مدة أربعين (40) يوما لتلقي رد المكلف على إبلاغ الأولي والإدارة الجبائية ملزمة بالرد على طلبات التوضيح أو التفسير من قبل المكلف.

* **الإبلاغ النهائي:** عند إرسال الإبلاغ الأولي للمكلف هناك حالتين يمكن حدوثهما:

- المكلف لا يرد على الإشعار أو يرد بعد الفترة القانونية –بعد 40 يوما– المحددة، في هذه الحالة فإن الأسس المعدلة تبقى على حالها، والمحققين ليسوا مسؤولين عن إعلام المكلف، لأنهم يعتبرونه قبولا ضمنيا من قبل المكلف.
- المكلف يرد على الإبلاغ في المدة المحددة قانونيا، ويسجل ملاحظاته الخاصة على نتائج هذا التحقيق، أو لاعتراضاته عن الأسس المعدلة.

بعد دراسة هذه الملاحظات، والاعتراضات من طرف المحققين، يقررون قبولها أو رفضها في هذه الحالة يجب على المحققين أن يعلموا المكلف، وذلك عن طريق الإبلاغ النهائي ويجب كذلك أن يكون مفصلا بشكل جيد.

أما في حالة الرد الإيجابي للمكلف أي قبوله بالتعديلات والأسس الجديدة للضريبة فإن يعد قبولا صريحا ويصبح أساس فرض الضريبة المحددة نهائيًا، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه، كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن من قبل المكلف بالضريبة.

5. كتابة التقرير النهائي:

إن كتابة تقرير التحقيق هو العمل الذي عن طريقه ينهي المحقق مهمته في التحقيق، ويجب أن يتضمن هذا التقرير كل المعلومات، الأرقام، والمبالغ التي تسمح بالتأكد من احترام الإجراءات وتقييم نتائج المراقبة. حيث يجب أن تدون الملاحظات التالية[1]:

* إذا كان تقرير الإشعار مرسلا عن طريق البريد أو مسلّما للمكلف مباشرة.
* تحديد المدة أو الفترة الإضافية بالنسبة لبداية المراقبة.
* طبيعة المخالفات المكتشفة، وكذلك العقوبات المطبقة مع توضيح النصوص القانونية المقرة بذلك.

توضع نسخة من هذا التقرير في ملف المكلف ويتم إرجاعه إل المفتشية التي سحب منها، وترسل نسخة منه إلى المديرية الجهوية وكذا مصلحة البحث والتحقيقات عل المستوى المركزي.

المطلب الثالث: دور التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الشاملة في الكشف عن التهرب الضريبي

تعزيزا لآليات الرقابة الجبائية تم استحداث التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية تدعيما للتحقيق المحاسبي، ويختص بالأشخاص الطبعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي.

[1] بوشرى عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 139.

الفرع الأول: التحضير للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

إن أي عملية رقابية يجب أن تسبقها مرحلة تحضيرية لتهيئة الأرضية الكافية لانطلاقها، وهذه المرحلة لا تختلف كثيرا في التحقيق المعمق لمجمل الجبائية عنها في التحقيق المحاسبي.

إذ يتم من خلالها اختيار مجموعة الملفات المراد مراقبتها، ولكن هذا الاختيار يخضع إلى مقاييس سواء من حيث الكمية وهذا حسب الإمكانيات المتواجدة على مستوى كل ولاية، وكذا لخصوصية وشكل هذه الرقابة.

إضافة إلى أن الأشخاص الخاضعين لـ VASFE يجب اختيارهم عن طريق معايير ومؤشرات موضوعية وهادفة، منها[1]:

1. الأشخاص الذين سجلت المفتشية في ملفاتهم عدم التوافق وفروقات هامة بين المداخيل المكتتبة في التصريحات السنوية والنفقات المستعملة؛
2. اكتشاف المفتشية لوجود تلاعب في التصريحات المقدمة فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي، أو التوصل إلى مؤشرات تثبت عدم صدق هذه التصريحات؛
3. الأشخاص الذين يشك في استعمالهم لطرق ومناورات تدليسية، أو أن التحقيق المحاسبي لهم لم يؤدي إلى تعديلات رغم ظهور ملامح التهرب والغش عليهم؛
4. الأشخاص الذين ليس لهم ملف جبائي، وتظهر على نمط حياتهم المعيشية مؤشرات تؤكد وجود مداخيل هامة مخفية،

باختيار مجموعة الملفات المراد التحقيق فيها تسند مهمة ذلك إلى الأعوان المراقبين المختصين، ومع إتباع نفس مراحل وخطوات التحضيرية للتحقيق المحاسبي يقوم الأعوان بالتجميع المعلومات اللازمة.

الفرع الثاني: سير التحقيق

فالتحقيق في VASFE يجري في مكتب الإدارة الجبائية في التاريخ المحدد من قبل العون المحقق، إلا إذا طلب المكلف تأجيل التاريخ، فمن المستحب هنا أن يوافق على طلبه حتى وإن وجدت شكوك في مصداقية الظروف التي أدت إلى التأجيل، فهذا التصرف غالبا ما يجعل المراقبة تقوم على أسس التفاهم المتبادل .

1. **اللقاء الأول مع المكلف : le premier entretien avec le contribuable**

حيث يقوم المراقب باستدعاء المكلف المعني بالتحقيق لتزويده بكشوفات الحسابات البنكية، البريدية، وكذا جميع الحسابات الأخرى التي من الممكن ممارستها.

[1] طالبي محمد، **الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري للفترة 1995– 1999** (رسالة من متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص التحليل الاقتصادي، كلية الاقتصاد وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001/ 2002)، ص 108.

بعد تسليم هذه الحسابات من قبل المكلف، فإن المراقب يخوض في حوار مع هذا الأخير ليبين له أن هذا التحقيق نابع من ضرورة توضيح وضعيته الجبائية، وفي كل الحالات فإنه ملزم بـ[1]:

* أن لا يناقش بسرعة المشاكل التقنية المتعلقة بفحص ملفه الجبائي، ولكن يترك الحوار يسير لبعض الوقت حول انشغالات المكلف، إذ يترك له كامل الحرية في الكلام.
* تهيئة جو من الثقة معه وتفادي إثارته.
* استقبال كل المعلومات الضرورية من الجانب الجبائي، والمقدمة من طرف المكلف.
* التحلي بالصبر مع المكلف دون دفعه إلى تقديم توضيحات خلال المقابلة معه.
* عدم الكشف بسرعة عن المعلومات المتوفرة لديه، والتي توحي للمكلف بأنه على دراية معمقة بملفه.

بحصول المراقب على مختلف المعلومات وكشوفات الحسابات، يقوم بفحصها، وتحليلها، ومقارنتها مع تلك التصريحات بهدف استخراج المخالفات والأخطاء المرتكبة.

2. طلب التوضيحات والتبريرات:

في حالة جمع المحقق عدة عناصر تثبت أن المكلف يحقق مداخيل مهمة مقارنة بما صرحه، يمكنه طلب توضيحات وتبريرات لنقطة أو عدة نقاط حول ما صرح به المكلف كضريبة وما حققه من موارد ونفقات كما يلي[2]:

أ/ **طلب التبريرات:** حيث تلتمسها الإدارة من المكلف في إحدى الحالات التالية:

* حين تتوفر لدى الإدارة عناصر تثبت أن المكلف يتمتع بمداخيل هامة مقارنة مع تلك المصرح بها.
* فيما يخص وضعيته الجبائية.
* فيما يخص التكاليف التي تم خصمها من الدخل الإجمالي (معاش غذائي، فوائد التأمين، ضمانات العقارات ...إلخ).

ب/ **طلب التوضيحات:** تلتمسها الإدارة لرفع الشك عن كل غموض في التصريحات وتخص أي نقطة واردة في التصريح.

يجب على المكلف تقديم شروحات وافية حول النقاط الغامضة المطلوب توضيحها، كما أن المحقق ملزم بأن يوضح للمكلف بأن لديه مهلة 30 يوما للرد على هذه الطلبات. وفي حالة غياب الإجابة من قبل المكلف يمكن للمراقب الجبائي اللجوء إلى طريقة التقدير الجزافي.

---

[1] قحموش سمية، **دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية** (مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011/ 2012)، ص 43.

[2] رحال نصر، **محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة – حالة ولاية الوادي–** (مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص: تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2007/2006)، ص 113.

3. إعادة تقييم الأسس الخاضعة للضريبة:

يعتمد المراقب في إعادة تقييم الأسس الخاضعة للضريبة على عدة عناصر تختلف باختلاف العناصر المراد إعادة تقييمها ونوع الطريقة التي يعتمدها المراقب في إعادة التقييم ورغم الغموض الذي يتصف به هذا النوع من المراقبة إلا أن هناك عدة طرق يتم اعتمادها في إعادة التقييم أهمها:

أ/ إعادة تقييم العناصر العينية المحددة للذمة المالية:

يتم تقييم ممتلكات المكلف ومصاريفه من خلال مقارنتها بالأسعار الموجودة على أرض الواقع، وذلك نظرا لغياب الوثائق الإثباتية لذلك، ولتقييم هذه العناصر يجب الرجوع إلى المعايير المحددة في الجدول التالي:

الجدول رقم (05): إعادة تقييم العناصر العينية

بيان العناصر	طريقة التقويم	الملاحظات
المنقولات أو السيارات	مبالغ الفواتير أو الأسعار المحددة مقارنة مع المواد المماثلة في الواقع	مراعاة سنة الحيازة وطبيعة المواد
	إذا كانت جديدة ينبغي معرفة السعر من خلال وكلاء السيارات أو وثيقة الاستيراد	مراعاة حالة السيارة وأول سنة في السير، والمسافة التي قطعتها
	إذا كانت قديمة يعاد تقييمها بسعر السوق.	تخفيض تقديري من 10% إلى 20%مع مراعاة الة السيارة
سفن النزهة	السعر في الفاتورة أو وثيقةD3إذا كانت مستوردة	مراعاة الغرض من استعمالها
العقارات	القيمة الحالية للعقار المأخوذة عن مصالح التسجيل والتقويمات	الأخذ بعين الاعتبار فترة التقييم وسعر السوق
شهرة المحل	المبلغ المعاد تقييمه من طرف مصلحة التقويمات والأسعار	مراعاة مكان تواجد المحل
الصيانة العائلية + النفقات اليومية	يحدد المبلغ جزافيا بعد المحاورة مع المكلف	عدم المبالغة في تقييم التكاليف
الأسفار والتنقلات	يحدد المبلغ جزافيا بعد المحاورة مع المكلف	عدم المبالغة في تقييم التكاليف
المخزونات	الاحتفاظ بما هو موجود في المحاسبة	مراقبة فواتير الشراء والوصولات

المصدر: بوشرى عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص: 147.

يتم استخراج الفرق بين المبالغ المعاد تقييمها والقيمة المكتتبة في التصريحات والتي يتم اعتبارها مداخيل غير مصرح بها وبالتالي يتم إعادة إخضاعها للضريبة إضافة إلى الغرامات الناتجة عنها.

ب/ تحليل الحسابات المالية:

تحليل الحسابات المالية، ونعني بها مراقبة التدفقات المالية للمكلف، إذ يلجأ المراقب إلى مقارنة الكشوفات البنكية مع المداخيل المصرح بها لتحديد رصيد الميزان النقدي للمكلف، والنتائج المتحصل عليها يجمعها فيما بعد في ميزان الخزينة الذي يشكل وسيلة تقنية شاملة كما يلي[1]:

أ/ تحليل الرصيد الدائن للبنك:

الهدف من هذا التحليل هو معرفة المساهمات المالية للمكلف ومقارنة المداخيل الدائنة من الحسابات البنكية مع المداخيل المصرح بها، ويسمح ذلك بمعرفة الرصيد الدائن الذي لم يتم تبريره من خلال كونه لا يتناسب مع المداخيل المعروفة لدى المصلحة، حيث يقوم المحقق بعزل الدائن الصافي وإبعاد التحويلات من حساب إلى حساب المساهمات النقدية وهذا لتفادي تضخيم موازنة الخزينة ثم مقارنة الدائن الصافي مع المداخيل المعروفة المصدر. وفي هذه الحالة يتم التوصل إلى ثلاثة حالات تفسر كمايلي[2]:

* مجموع الدائن الصافي أكبر من المداخيل المعروفة و هو ما يعني أن هناك مداخيل غير معروفة المصدر، يمكن اعتبارها مداخيل خفية، وأن المكلف تهرب من دفع الضرائب المترتبة عليها إذا لم يقم بإثباتها وتبريرها بطريقة قانونية ومقنعة؛
* مجموع الدائن الصافي يساوي المداخيل المعروفة و هو ما يعني ضرورة مواصلة البحث خاصة فيما يخص الحسابات النقدية؛
* مجموع الدائن الصافي أقل من المداخيل المعروفة و هو ما يعني أن المكلف له حسابات غير معروفة وغير مبررة، أو أنه تحصل على مداخيل بشكل نقدي.

ب/ تحليل المدين البنكي:

يسمح تحليل المدين البنكي بمعرفة المسحوبات الخاصة بالمكلف عن طريق فحص العمليات المدينة من خلال دفتر الشيكات المستعملة و المقدمة من طرف المكلف وتحديدا المستفيدين من السحب و الشيكات المسحوبة، في حالة رفض

[1] طالبي محمد، مرجع سبق ذكره، ص 117.
[2] نفس المرجع، ص 118.

المكلف تبرير وتوضيح هذه المعلومات يتم اللجوء إلى الهيئات والمؤسسات المالية المختصة لتفسير ذلك، ويفضل الحصول على هذه المعلومات من طرف المكلف وذلك لما لها من أهمية للمراقب تتمثل في الحصول على المعلومات التالية[1]:

* إحصاء السحب النقدي،
* إحصاء نفقات مسار الحياة عن طريق البنك؛
* إحصاء نفقات مسار الحياة غير معروفة؛
* تحديد تمويل الذمة المالية و تحديد العناصر الممولة.

ج/ الميزان النقدي Balance d'espèce:

إن دراسة الميزان النقدي يتيح للإدارة ضمان أن السيولة المستعملة من طرف المكلف خلال فترة المراقبة لا تفوق تلك التي من الممكن الحصول عليها خلال نفس الفترة، ويتجسد هذا الميزان في مقارنة السيولة المتاحة مع السيولة المستعملة كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (06): إعادة تقييم من خلال الميزان النقدي

السيولة النقدية المتحصل عليها	السيولة النقدية المستعملة
* إيرادات نقدية معروفة * سحب نقدي على الحسابات البنكية * حساب جاري للشركاء، حساب جاري لدى المؤسسات * عمليات مالية محققة نقدا * تسديد القروض (remboursement de prêt) * اقتطاعات صافية تتم نقدا في المؤسسة	* نفقات نقدية مبينة * نفقات المعيشة مبينة نقدا * مساهمة نقدية على الحسابات المالية * تسديد القروض * مساهمة صافية محققة نقدا داخل المؤسسة

المصدر: طالبي محمد، مرجع سبق ذكره، ص 122.

من خلال الجدول نستنتج أن:

* في حالة توازن الموازنة النقدية ينتقل المراقب إلى فحص الحسابات البنكية وفحص موازنة الخزينة؛
* في حالة عدم التوازن من خلال رصيد مدين فإن ذلك يدل على عدم التقييم الجيد للنمط المعيشي ومسار حياة المكلف بالضريبة؛

[1] بوشرى عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 149.

* أما في حالة الحصول على رصيد دائن فإن ذلك يدل على وجود مداخيل نقدية غير معروفة يجب البحث عن مصدرها، وهي تعبر عن قيمة المبالغ المخفية وبالتالي يتم إعادة إخضاعها للضريبة.

د/ ميزان الخزينة Balance de Trésorerie :

إن ميزان الخزينة يتيح تحديد المبلغ الإجمالي للنفقات خلال فترة المراقبة، المساوي للمصادر التي من الممكن للمكلف الحصول عليها خلال نفس الفترة، لأن هذا الميزان يجب أن يحتوي على جميع التحصيلات والنفقات المحققة من طرف المكلف الخاضع للرقابة وكذا الأشخاص الذين يعيشون معه[1].

بالتالي يسمح لنا أن نأخذ بعين الاعتبار عدم التوازن الذي إذا لم يفسر يشكل الدليل على وجود دخول غير مصرح بها، ومنه العمل على إخراج الاختلافات الموجودة بين المتاحات المستخرجة والمتاحات المستعملة[2]:

* **المتاحات المستخرجة:** وهي تضم كل المبالغ التي يمكن للمكلف الحصول عليها خلال فترة المراقبة، وتشمل:

- رصيد الحسابات البنكية أو البريدية، ومختلف دفاتر وحسابات الادخار المفتوحة باسم المكلف أو باسم أفراد عائلته الذين يعيشون معه عند فترة التحقيق؛
- تغييرات حساب المستغل في المؤسسات التجارية أو غير التجارية، المستعملة نقدًا أو بالدفع إلى الحسابات البنكية أو البريدية الشخصية للمستعمل أو لأفراد عائلته؛
- التنازل عن المباني الشخصية ومجموع المبالغ المتحصل عليها من سعر البيع والتي تظهر غالبا على كشوفات التسجيل التي يتم تنظيمها داخل ملف المكلف الخاضع للتحقيق؛
- بيع المعدات، الذهب، الأشياء الشخصية، يمكن استبعادها، شرط أن يقدم المكلف الوثائق الثبوتية اللازمة؛
- المبالغ المتحصل عليها من القروض الشخصية والتي يتم قبولها يجب التحقيق فيها، بتقديم العقود أو تصريحات التسليف؛
- إعادة تسديد القرض المتفق عليه مع الأفراد، يمكن أن يتم قبوله في المتاحات المستخرجة إذا كانت كل الإثباتات المقدمة على تصريح العقد صحيحة.

* **المتاحات المستعملة:** وتشمل كل المبالغ المنفقة من طرف المكلف على مستواه المعيشي، فهي تكون الوجه المقابل للمتاحات المتحصل عليها ومن بينها:

- رصيد الحسابات البنكية، الحساب الجاري المفتوح باسم المكلف أو أفراد عائلته؛

[1] طالبي محمد، مرجع سبق ذكره، ص 122.

[2] نوي نجاة، مرجع سبق ذكره، ص 87- 88.

- المساهمات داخل المؤسسة؛
- مصاريف الصيانة وتهيئة المباني الشخصية، أشغال إعادة البناء، أو التوسعة للأماكن؛
- المصاريف المستعملة بشكل فردي من طرف المكلف لغرض المحل الذي يشغله، وكذا الإقامة الثانوية التي يمتلكها؛
- حيازة المباني أو مصاريف البناء، ويجب الفحص بدقة لشهادات التسجيل الموجودة داخل ملف الخاضع للتحقيق لأنه يمكن أن يكون قد حاز على أشياء تتعلق بفترة غير معنية بالتحقيق، والتسديد تم خلال فترة التحقيق؛
- القروض المتفق عليها مع الغير، عوائد الريوع والمعاشات، إعادة تسديد القروض، تسديد علاوة التأمين، تعويض عن الخسائر، غرامات، مؤونة متفق عليها، كل هذه المصاريف يجب تبريرها بوثائق وعقود، لكي يتم قبولها في المتاحات المستعملة.

إن مصاريف مسار الحياة يجب أن تحدد وتقيم مع المكلف إلا إذا رفض التعاون، وهنا يتم تقييمها بصفة تقريبية، وهي نقطة ضعف بالنسبة إليه، لأنّ هذه المصاريف تكون حسب الوضعية الاجتماعية.

أخيرا نلاحظ أن ميزان الخزينة ما هو إلا ثمرة ناتجة عن مقارنة المتاحات المستخرجة والمتاحات المستعملة، والذي يظهر في شكل رصيد الحساب المالي.

هذا الأخير لا تكون له أي دلالة، إلا إذا كان رصيدا دائنا، وهو ما يعني أن المتاحات المستعملة أكبر من المتحصل عليها، لأنه بنهاية هذه المقارنة يمكن أن نواجه ثلاث حالات وهي:

* المتاحات المستخرجة = المتاحات المستعملة، ومنه الإدارة ليست لها أية ملاحظات.
* المتاحات المستخرجة > المتاحات المستعملة، إذن هناك فائض يمكن أنْ يرجع إلى سوء تقييم النفقات.
* المتاحات المستخرجة < المتاحات المستعملة، بالتالي هناك نقص، وفي هذه الحالة المراقب يخضع هذا النقص للضريبة إلا إذا أتى المكلف بتبريرات كافية.

4. الإبلاغ بالنتائج:

بعد انتهاء المراقب من عملية التحقيق والمقارنة قد يتوصل إلى نتيجتين، إما قبوله لأسس فرض الضريبة المصرح بها من قبل المكلف، ومن ثم عليه إشعار هذا الأخير بغياب التقويم، أو رفضها إذا علم، أن ما هو مصرح به كمداخيل هي ليست حقيقية، وغير مطابقة للواقع، فيقوم بإعادة تكوين المداخيل التي بحوزة هذا المكلف وكذا تلك الدخول المحققة من قبل أولاده والأشخاص الذين يعيشون معه، وطرق إعادة تكوين أسس الإخضاع كما سبق الذكر تتغير حسب الحالة المقدمة والتي تتلخص في[1]:

[1] طالبي محمد، مرجع سبق ذكره، ص 128.

* تقديم ميزان الخزينة؛
* اللجوء إلى التقييم الجزافي.

بعد إعادة تكوين أسس الإخضاع يقوم المراقب بإبلاغ المكلف المحقق في وضعيته الجبائية بنتيجة المراقبة المتوصل إليها، ويجب أنْ يكون مفصلا بأرقام وجداول بكيفية تسمح له بفهم التقويمات المجراة حتى يتسنى له الرد عليها بملاحظاته أو قبوله، مع منحه مدة 40 يوما.

يجب أن يحتوي أساسا هذا الإبلاغ على ما يلي:

* النقائص المكتشفة عند فحص الملف الجبائي (عدم التصريح، تصريح خارج الآجال ...إلخ)؛
* عدم التوافق الملاحظ ما بين الدخول المصرحة وتلك المعاد تشكيلها مع إظهار مصدر وطبيعة المعلومة المستغلة؛
* طريقة وكيفية التقييم والتسويات المقترحة؛

بانقضاء أجل الرد هناك حالتين يمكن حدوثهما مثلما ذكرنا سابقا من خلال التحقيق المحاسبي، وفي كليهما يكون المحقق ملزما بإعلام المكلف عن طريق الإبلاغ النهائي الذي يكون مفصلا بشكل جيد.

أخيرا يقوم بإعداد التقرير النهائي للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، الذي يحمل جميع المعلومات والملاحظات المسجلة حول عملية التحقيق، ثم يقوم بإرسال نسخ منه إلى الجهات المعنية، كما سبق الذكر من خلال التحقيق المحاسبي في المطلب الثاني.

المبحث الثاني: تقييم وتفعيل آليات الرقابة الجبائية

انطلاقا من الأهمية الكبرى المعطاة للسياسة الجبائية لتعبئة الموارد المحلية للدولة، ينبغي تفعيل الرقابة الجبائية سواء من حيث الهياكل المساعدة لها، أو أدواتها الرقابية بشكل يخفف من حدة انتشار ظاهرة التهرب الضريبي، وعليه سنحول من خلال هذا المبحث تقييم الرقابة الجبائية واقتراح بعض الاجراءات التي تساعد على فعاليتها أكثر.

المطلب الأول: الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية

رغم الصلاحيات المخولة للإدارة الجبائية، والجهود المبذولة من طرف الدولة في هذا المجال، إضافة إلى المبالغ التي يتم استرجاعها من خلال مختلف أشكال الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، إلا أنها لا زالت غير قادرة على تحقيق الأهداف المرجوة منها، وذلك نظرا للمشاكل والصعوبات التي تواجهها.

الفرع الأول: الصعوبات المتعلقة بالنظام الجبائي والإدارة الجبائية

تواجه الرقابة الجبائية عدة صعوبات منها ما يتعلق بالنظام الجبائي ومنها ماهو متعلق بالإدارة الجبائية.

1. غموض وعدم استقرار التشريعات الضريبية

حيث من الصعب تطبيق القوانين التشريعية الخاصة بالرقابة الجبائية وهي في حالة تغيير دائم، ومن الصعب فهم مواد تطبيقه، وعلى من يطبق؟ وفي أي وقت تطبق هذه المواد؟ وهذه الأسئلة يجيب عليها أعوان الرقابة الجبائية حسب مقدرتهم ومعرفتهم بالقوانين الجبائية، أو يرجع في بعض الأحيان إلى رؤسائهم للإجابة عليها، وتؤدي بعض التشريعات إلى الحد من فعالية جهاز الرقابة الجبائية نظرا إلى[1]:

* الثغرات التي يتيحها القانون الجبائي والتي يسعى من خلالها المكلف إلى التهرب من الضريبية؛
* عدم وجود نصوص تشريعية تحمي أعوان الرقابة الجبائية في تنفيذ مهامهم، وتضمن حقوقهم وخاصة أثناء التدخل في عين المكان؛
* صدور العديد من التعديلات في القوانين التي تثير الكثير من الجدل والنقاش، وتؤدي إلى الكثير من النزاعات الفكرية بين الممولين وأعوان الضرائب؛
* عدم مواكبة التشريعات الضريبية المطبقة للتطورات الاقتصادية والتكنولوجية الحاصلة.

2. نقص الكفاءة والإمكانيات البشرية

رغم تدعيم الإدارة الجبائية بمعهدين خاصين بتكوين الإطارات والمتمثلين في كل من المدرسة الوطنية للضرائب والمعهد المغاربي للجباية والجمارك، إلا أنها لا زالت تعاني من نقص في الكفاءات والخبرة في مجال الرقابة الجبائية وخاصة

[1] قتال عبد العزيز، مرجع سبق ذكره، ص 114.

في ظل التطور المستمر لطرق التهرب الضريبي واستعانة المتهربين بذوي الخبرة لاستعمال طرق لا يتم اكتشافها إلا من طرف مراقبين ذوي خبرة مهنية في هذا المجال. كما تساعد الخبرة والكفاءة في كسب الوقت من خلال سرعة اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي يمكن أن يقوم بها المكلف بمجرد الاطلاع على وضعية المكلف ونوع نشاطه والمخالفات التي يرتكبها.

كما تعاني الرقابة الجبائية من مشكل نقص المراقبين، خاصة وأن قانون الإجراءات الجبائية ينص على أن عملية الرقابة الجبائية لا تتم إلا من طرف أعوان الادارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل، بحيث لا يوجد تناسب بين عدد المكلفين و عدد المفتشين في الإدارة الضريبية، وهو ما يدل على ضعف الأهمية الممنوحة للرقابة الجبائية من حيث الإمكانيات البشرية مقارنة بالعدد الهائل والمتزايد من الملفات، وخاصة في ظل الانفتاح الاقتصادي المتميز بكثرة المتعاملين الاقتصاديين وهو ما يقلل إمكانية خضوع هذه الملفات للمراقبة لفترة طويلة مما يبعث في نفوس المكلفين اطمئنانا للتهرب من دفع الضريبة بكل الطرق الممكنة[1].

3. نقص الإمكانيات والوسائل المادية

تعاني الإدارة الجبائية في الجزائر من ضعف الإمكانيات المادية والوسائل التي تساعد أعوان الرقابة في أداء وظائفهم مثل انعدام وسائل النقل للوصول إلى مقرات المكلفين بالضريبة لإجراء التحقيقات بعين المكان، إضافة إلى عدم تهيئة المقرات والمراكز الضريبية وانعدام الأجهزة واللوازم الضرورية لعمل في المكاتب مثل أجهزة الكمبيوتر ووسائل الاتصال والمعلوماتية التي تمكن من سهولة الاتصال وتبادل المعلومات بين هياكل الادارة الجبائية بمختلف مستوياتها، وامكانية الربط مع الهيئات الأخرى لطلب المعلومات[2].

رغم التطور الذي شهدته هياكل الإدارة الجبائية، إلا أنها لا زالت تعتمد على الوسائل التقليدية في جميع الأعمال الرقابية والإدارية في وقت تعرف فيه تكنولوجيا الإعلام والاتصال تقنيات معالجة المعلومات تطورا كبيرا واستعمالا واسعا يشمل جميع المؤسسات العمومية والخاصة.

يكفل المشرع الجبائي للمراقبين ضمان الحماية أثناء تأدية وظائفهم الصعبة، إلا أن هذه الضمانات غير كافية نظرا لما يتعرضون له من اعتداءات معنوية وجسدية من طرف بعض المكلفين، ولذلك فهم في حاجة إلى تعزيزات أمنية وخاصة أثناء التحقيق بعين المكان في المناطق النائية، كما تعاني هذه الفئة من ضعف الأجور والمرتبات والخدمات الأخرى مقارنة

[1] رحال نصر، مرجع سبق ذكره، ص 49.

[2] يوسفي نورالدين، **الجباية المحلية ودورها في تحقيق التنمية المحلية في الجزائر دراسة تقييمية للفترة 2000– 2008** (مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل درجة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة أمحمد بوقرة، جامعة بومرداس، 2009/ 2010)، ص 146.

بالدور الحساس الذي تلعبه في حماية أموال الدولة من الضياع والمبالغ المسترجعة التي كانت الخزينة ستحرم منها لولا القيام بعملية الرقابة، إذ أن غياب أدنى الوسائل الضرورية المحفزة على العمل يؤدي إلى قصور هذه الفئة في أداء وظائفها فضلا عن ما ينتج عنها من تقصير أو انحراف في أداء مهامها جراء اغراءات المكلفين المتهربين من دفع الضريبة وهو ما يؤثر سلبا على مردودية الرقابة الجبائية[1].

الفرع الثاني: الصعوبات المتعلقة بالمكلف بالضريبة والمحيط الخارجي

توجد صعوبات أخرى خارجة عن نطاق الرقابة الجبائية والنظام الجبائي، إذ أنها تختص بأطراف أخرى لها علاقة مباشرة مع الإدارة الجبائية مثل المكلفين بالضريبة ومختلف الهيئات والإدارات الأخرى.

1. نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة

يعتبر نقص الوعي الضريبي وضعف المستوى الأخلاقي للمكلف بالضريبة من بين المشاكل الأساسية التي تعيق عملية الرقابة الجبائية، إضافة إلى الاعتقاد السائد بأن الضريبة أداة افتقار للشعوب وأنها تشكل إجحافا في حق دافعيها، ولذلك يلجأ المكلف إلى التهرب من دفعها قدر الإمكان حتى لو كان مبلغها لا يشكل عبئا كبيرا، وتعتبر ظاهرة الرشوة التي تعكس انعدام الضمير الأخلاقي لدى المكلفين بالضريبة الذين يقومون بمنح هبات وهدايا كرشوة لأعوان الإدارة الجبائية لفتح مجال التهرب من دفع الضريبة من خلال تخفيض المستحقات الضريبية والاستفادة من امتيازات غير مستحقة أو اخفاء الكشوفات والمخالفات التي يرتكبونها في ملفاتهم، وقد تصل إلى التغاضي عن مراقبة ملفاتهم نهائيا من خلال عدم إدراجها أثناء برمجة الملفات داخل مفتشية الضرائب للتهرب من دفع الضريبة.

كما يؤدي غياب التشريعات الضريبية لدى المكلفين بالضريبة فيما يخص الضرائب التي يخضعون لها، وكيفية تحديد الوعاء وطرق التحصيل إلى عدم الاقتناع بالنظام الضريبي المطبق عليهم، وهو ما قد يؤدي بهم إلى اللجوء للتهرب من دفع الضريبة إضافة إلى جهل المكلف للدور الذي تلعبه الضريبة في الحياة الاقتصادية المعاصرة[2].

2. اتساع رقعة الاقتصاد غير الرسمي

يتميز الاقتصاد الموازي بوجود الأنشطة التي تتم في الخفاء بعيدا عن أعين الحكومات وأجهزتها الرقابية كمحاولة للتهرب الضريبي وتجنب القيود الرسمية المحددة لممارسة النشاط الاقتصادي، وقد أخذت هذه الظاهرة بعدا أوسع في السنوات الأخيرة بالجزائر نتيجة الانفتاح الاقتصادي والتحول السريع من اقتصاد مغلق إلى اقتصاد السوق مما أدى إلى

[1] بوشرى عبد الغني، مرجع سبق ذكره، 195.

[2] أوهيب بن سالمة ياقوت، **الغش الضريبي** (مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم الادارية، جامعة الجزائر، 2002/ 2003)، ص 22. بتصرف.

فتح نشاطات جديدة يغلب عليها الطابع السري والذي يصعب قياسه لأنه يتم في الخفاء، ومن أبرز مظاهر الاقتصاد غير الرسمي مايلي[1]:

* البيع والشراء بدون فواتير مما يساهم في ظاهرة التهرب الضريبي؛
* استعمال التسديد النقدي بدل التعامل بالشيكات لعدم الكشف من طرف الرقابة الجبائية؛
* إبرام الصفقات المشبوهة وغير المصرح بها وخاصة في مجال المعاملات العقارية لعدم دفع الضرائب والرسوم المستحقة؛
* تحويل الاعفاءات والامتيازات الجبائية عن مسارها الحقيقي لعدم تحقيقها للأهداف المرجوة منها نتيجة مخالفة شروط الاستفادة منها.

يؤدي الاقتصاد غير الرسمي إلى عدم المساهمة الكلية في الحصيلة الضريبية مما يحرم الخزينة العمومية من موارد هامة، كما يبعد قواعد المنافسة النزيهة بين المتعاملين الاقتصاديين عن مسارها، وينشأ من ذلك الشعور بعدم عدالة الرقابة الجبائية، والتي تطبق على الأشخاص المنخرطين في الاقتصاد الرسمي فقط دون سواهم، وهو ما قد يؤدي بهم إلى اللجوء إلى استعمال ممارسات تدليسية للحفاظ على نشاطاتهم المعلنة.

3. عدم التكامل والتنسيق بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات الأخرى

خول المشرع الجبائي للرقابة الجبائية حق الاطلاع لدى الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات المالية وكذا المؤسسات الخاصة التي لها علاقة مباشرة بالمكلف بالضريبة من أجل الحصول على المعلومات اللازمة لإتمام عملية الرقابة، إذ يمكن لهذه الأخيرة أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة الجبائية الذين يطلبون منها حق الاطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها، إلا أن الملاحظ أن هذه المؤسسات لا تتعاون فيما يخص تقديم المعلومات الخاصة بالمكلفين بالضريبة والتي تعتبر ضرورية لإتمام عملية الرقابة وتسهيل الكشف عن المداخيل غير المصرح بها، إذ يصرح مراقبي الإدارة الجبائية أن البنوك عادة ما تتماطل في تقديم كشف حساب العملاء الذين يخضعون للرقابة الجبائية وتكتفي بتقديم الكشوف لفترة قصيرة لا تتجاوز (06) أشهر، بحجة أن طول الفترة يتطلب البحث عنه في الأرشيف في حين أن المراقبة تمتد لفترة (04) سنوات[2].

المطلب الثاني: الأدوات المستحدثة لتفعيل الرقابة الجبائية

تسعى الدولة الجزائرية إلى اتخاذ عدة إجراءات والتدابير التي تهدف إلى تدعيم وتطوير الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي ومن أهمها مايلي:

[1] لابد لرزق، مرجع سبق ذكره، ص 102. بتصرف.

[2] بوشرى عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 198.

الفرع الأول: إجراءات تحسين نظام الرقابة الجبائية

تتعلق هذه الإجراءات بتحسين وتقوية نظام الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي وتتمثل أهم هذه الإجراءات فيمايلي:

1. تقوية النظام الضريبي

اعتمد مسار إصلاح الإدارة الجبائية بالنظام الجبائي الذي تم تغييره جذريا من خلال تبسيطه وتوجيهه نحو الأنظمة العصرية لفرض الضرائب في العالم، ومن أهم اجراءات تحسين النظام الضريبي مايلي[1]:

* تسهيل الإجراءات الجبائية من خلال تأسيس الملف الجبائي الوحيد، والذي تصنف وتتابع فيه كل التصريحات المختلفة للمكلفين بالضريبة؛
* إنشاء التحقيق المصوب أو التحقيق الظرفي، الذي يعتبر أقل شمولية وأكثر سرعة وأقل تعمقا من التحقيق المحاسبي، إذ أن خاصية الانتظام والتصويب لهذا التحقيق تمكن مراقبي الإدارة الجبائية من اكتشاف التهرب الضريبي فور وقوعه أو التصريح لدى الإدارة الجبائية، وبالتالي يتم إعادة تشكيل رقم الأعمال ثم إصدار الجداول الاضافية الناتجة عن إعادة التقييم، وإرسالها إلى المكلف مباشرة لدفعها إلى قباضة الضرائب التابع لها؛
* زيادة التشديد في العقوبات المفروضة على المكلفين بالضريبة المتهربين من دفع واجباتهم الضريبية بشتى الطرق المختلفة.

2. عصرنة الإدارة الجبائية

خضعت الإدارة الجبائية في الجزائر لعدة اصلاحات تهدف في مجملها إلى تطوير هياكل الإدارة الجبائية وتصنيفها حسب فئات المكلفين بالضريبة، وقد تميز التنظيم الجديد للإدارة الجبائية بمايلي:

* إنشاء ثلاثة هياكل كبيرة جديدة هي مديرية كبريات المؤسسات، مركز الضرائب والمركز الجواري للضرائب؛
* إنشاء مديرية العلاقات العمومية والاتصال ومديرية الاعلام والتوثيق من أجل تحسين العلاقات بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة؛
* رفع كفاءة أعوان الإدارة الجبائية، ويتضح ذلك من خلال إعداد برامج لتكوين الموظفين وتحسين مستواهم، إضافة إلى زيادة عدد المراقبين الرئيسيين والمركزيين المتخرجين من المعهد المغاربي للجباية والجمارك والمدرسة الوطنية للضرائب؛
* تطوير قدرات الاستماع إلى المكلفين بالضريبة من خلال تكثيف اللقاءات مع الجمعيات المهنية؛
* ادخال الأجهزة الالكترونية الحديثة وتقنيات الاتصال والتكنولوجيا لتفعيل نظام الرقابة الجبائية أكثر.

[1] كحلة عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 157.

3. **تعزيز وتدعيم التعاون والتنسيق مع مصالح الجمارك**: وذلك عن طريق[1]:

* خلق وإنشاء فرق مختلطة ما بين الجمارك والضرائب للقيام بالتحقيقات المشتركة؛
* تبادل المعلومات حول قنوات التهريب المعينة من طرف احدى المصلحتين؛
* تبادل الملفات المتعلقة بمكافحة التهرب الضريبي.

4. **التعاون والتنسيق الدولي**:

إن الانفتاح الاقتصادي الذي تعرفه الجزائر اليوم على مختلف دول العالم والتطور الذي عرفته المبادلات المالية والتجارية على الصعيد الدولي، أدى إلى التعاون الدولي في مكافحة التهرب الضريبي من خلال الإجراءات التالية[2]:

* الاطلاع على أموال الأفراد في الخارج وذلك بحثهم على تقديم التصريحات المتعلقة بالمداخيل والايرادات المحققة في الخارج؛
* عقد الاتفاقيات الخاصة بتبادل المعلومات الضريبية وخاصة التي تتعلق بالحسابات الجارية المفتوحة لدى البنوك، وذلك تسهيلا لتحصيل الضرائب المستحقة وفرض العقوبات؛
* الحرص على تتبع وفهم المعاملات التي تتم عبر شبكة الأنترنت مع سن التشريعات الضريبية المناسبة لها.

المطلب الثالث: مقترحات تفعيل دور الرقابة الجبائية

من منظور رفع فعالية الرقابة الجبائية، سنحاول اقتراح آليات تفعيل لها قصد ضمان تحقيق أهداف الرقابة الجبائية المتمثلة في زيادة فعاليتها في مكافحتها لظاهرة التهرب والغش الضريبيين، وضمان آفاق أفضل لها على المدى البعيد.

الفرع الأول: تفعيل نظام المعلومات الجبائي

من الآليات التي يجب أن تهتم بها إدارة الضرائب لتفعيل دور الرقابة الجبائية ضرورة الاهتمام بتطوير نظام المعلومات، فالاتجاه المتزايد نحو التجارة الإلكترونية يتطلب ضرورة تفعيل دور الإدارة الجبائية الإلكترونية تحقيقا للسرعة والدقة في إنجاز المهام وتنفيذ العمليات الجبائية وذلك عبر التقليل من تعقد الإجراءات الإدارية داخل الإدارة الجبائية وما يتعلق بها من عمليات، حيث لا يمكن تنفيذ مختلف برامج الرقابة الجبائية دون الاستناد إلى نظام المعلومات الجبائي الذي يعتبر الأساس المعتمد من طرف مصلحتي الوعاء والتحصيل، نظرا إلى أن وظيفته تبدأ بتجميع البيانات، إدارتها، مراقبتها وحمايتها وأخيرا إنتاجها، أي ضمان وصولها إلى مستعمليها (المكلف وإدارة الضرائب).

[1] ولهي بوعلام، عجلان العياشي، مرجع سبق ذكره، 160.

[2] بوشرى عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 207.

تجدر الإشارة هنا، إلى أنه لا يوجد نظام معلومات جبائي خاص بالإدارة الضريبية الجزائرية، بل فقط محاولات من طرف مصالح هذه الأخيرة لإنشاء وبعث هذا النظام إلى الوجود وهذا الغياب راجع إلى[1]:

* عدم استعمال الإعلام الآلي من طرف مصالح إدارة الضرائب؛
* غياب الربط بين مصالح الضرائب فيما بينها؛
* الاكتفاء باستعمال الورق في نظام المعلومات الجبائي الجزائري وهي طرق تقليدية للحصول واستعمال المعلومة.

الفرع الثاني: تأسيس المحكمة الجبائية

إن إنشاء جهة قضائية متخصصة في مجال المنازعات الضريبية، يعتبر من آليات التفعيل المستقبلية الهامة في مجال ضمان حقوق المكلفين من جهة، والمحافظة على حقوق الخزينة العمومية من طرف إدارة الضرائب من جهة أخرى.

إن تفعيل هذه الآلية يرتبط باقتراح تشكيل المحكمة الجبائية من خلال التكوين التخصصي للقضاة، كون هذا الأخير يجب أن يكون مختص في القانون الإداري والجبائي، ويساعده مستشار جبائي من أعوان الجباية، ذو كفاءة وخبرة، فضلا عن مختص في ميدان المحاسبة شريطة خروجه من دائرة الاختصاص الإقليمي للمحكمة لضمان نزاهة وعدالة الأحكام، بالإضافة إلى إنشاء غرف جبائية على مستوى المحاكم.

إن تطبيق مثل هذه الإجراءات إذا ما استندت إلى هيئات قضائية جبائية متخصصة، فإنها تعتبر من آليات تفعيل النظام الضريبي المستقبلي ومن نتائجها المنظورة، من حيث ضمان استقرار التشريعات الجبائية وتوحيد شروحها وتنفيذها، وذلك حتى لا تبقى وظيفة إدارة المنازعات الضريبية منحصرة في البحث في الملفات المعروضة عليها، بل يجب أن يتم توسيع الدور الوظيفي لهذه الإدارة ليجعل من تظلم المكلف مناسبة لفتح حوار معه والتعرف على ظروفه الاجتماعية وقدرته التكليفية، لكي ينتقل دور الإدارة الضريبية من إدارة ينحصر همها الأول في احتساب الضريبة وضمان تحصيل أكبر إيرادات جبائية إلى إدارة تكون أقرب إلى مجتمع المكلفين ومعرفة نفسياتهم حتى يتحقق الرضا النفسي بالضريبة، وبالتالي لا يجد المكلف دافعا للتفكير في كيفية التهرب من الضريبة[2].

الفرع الثالث: تحسين صياغة القوانين التشريعية

إن غموض التشريع الضريبي وتعقيده للأحكام الجبائية وتعددها، يتعين تداركه والعمل على تيسيره، ليكتسب الإصلاح الضريبي مصداقية علمية وفعالية في أوساط الهيئات الإدارية الساهرة على تنفيذ القوانين الضريبية، ويظهر

[1] كمال رزيق، فضلي عبد الحليم، **نظام المعلومات الجبائي الجزائري** (الموقع الالكتروني: www.drdsi.cerist.dz، يوم: 25/ 03/ 2014، 15h30).

[2] كحلة عبد الغني، مرجع سبق ذكره، 175- 176. بتصرف

للمكلفين الذين يرون في التعقيد الضريبي ظلما جبائيا يدفعهم إلى الشعور بأن التهرب والغش الضريبيين هما الآلية الدفاعية المشروعة في مواجهة ضريبة غير عادلة في صياغة قوانينها وتحديد أحكامها وتطبيق جزاءاتها.

في هذا الإطار لابد من توحيد التشريع الضريبي ونشر كافة القوانين واللوائح وغيرها، وبذلك يجب أن تنسق جميع القرارات التي تتخذها إدارة الضرائب سواء على المستوى المركزي أو الجهوي وحتى الولائي، حتى لا تتضارب في اتجاهاتها ولا تتناقض في تفسيراتها، مما يسمح بتطبيق القوانين على جميع المكلفين ودون التفرقة بينهم، كما يجب التخفيف من حجم الحذف، الإضافة، والإلغاء التي تطرأ سنويا من خلال قوانين المالية السنوية والتكميلية، وهذا لضمان نوع من الاستقرار للتشريع الضريبي. كما أنه من الضروري إصدار نص تشريعي يحمي أعوان الرقابة الجبائية في تأدية مهامهم وما يواجهونه من مخاطر حتى يشكل لهم نوع من الأمان[1].

الفرع الرابع: تحفيز أعوان الإدارة الجبائية

يتم ذلك عن طريق إشباع حاجياتهم المادية والمعنوية، لأن تهميش موظفيها يؤدي إلا اللامبالاة ويدفعهم إلى اللجوء إلى طرق غير مشروعة تجسدها ظاهرة الرشوة، وهو ما يستوجب تحسين أجور موظفي الإدارة الضريبة لرفع أدائهم والحد من ظاهرة الرشوة.

لذلك من الضروري تبني سياسة تحفيز جيدة من خلال السعي إلى تحسين أوضاع أعوان الرقابة الجبائية ماديا واجتماعيا لكسب ولائهم وإخلاصهم في العمل، ورفع روحهم المعنوية لتمكينهم من مواجهة الإغراءات التي تعرض عليهم من بعض المكلفين، وهذا بتطبيق نظام للأجور يكفل حصول هؤلاء الأعوان على أجور تناسب طبيعة وأبعاد ما يضطلعون به من مسؤوليات، وعلى مكافآت تشجيعية تنطوي على حوافز فعالة للمجدين منهم، وكذا وضع نظام سليم لمتابعة سلم أجورهم، وتحديد أسس عادلة للترقية مرتبطة بمدى الإتقان والإخلاص في العمل، وبالمقابل تسليط أقصى العقوبات لمن يثبت في حقهم سلوك مخالف للقانون ولأخلاقيات مهامهم[2].

الفرع الخامس: تحسين العلاقة بين المتعاملين(المكلف) والإدارة الضريبية

إن وجود علاقة جيدة بين الإدارة والمكلف من شأنها أن تنشر الثقة وتقلل من حالات التهرب، ولا شك أن هذه العلاقة ترتبط إلى حد ما بمدى التعاون القائم بين الإدارة والمكلف، وقصد تحسين هذه العلاقة يجب مراعاة الإجراءات التالية[3]:

[1] نوي نجاة، مرجع سبق ذكره، 131.

[2] نفس المرجع، ص 129.

[3] ولهي بوعلام، عجلان العياشي، مرجع سبق ذكره، 159.

* تنمية الوعي الضريبي الذي يتناسب طردا مع الشعور بتحمل المسؤولية في أعباء الدولة في مجال الخدمات العامة وتسيير المرافق العمومية؛
* تكوين وإعلام المكلف عن طريق إتباع سياسة تكوينية وإعلامية واطلاعه على مختلف المستجدات؛
* تخصيص المكافآت للمكلفين الذين يظهرون تعاونا ضريبيا أكبر مع الإدارة الجبائية؛
* اعتماد فكرة الزبونية بين الإدارة والمكلف حتى تتحول العلاقة بينهما من علاقة تصادمية مبنية على الشك إلى علاقة تبادلية مبنية على التعاون.

خلاصة :

خلصنا في هذا الفصل، بعد دراسة مختلف إجراءات أشكال الرقابة الجبائية أن الرقابة بعين المكان أفضل طريقة يتم الاعتماد عليها لاكتشاف سلوكيات المكلف للتهرب من دفع الضريبة من خلال تطبيق نوعين من التحقيق وهما التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق لجمل الوضعية الجبائية نظرا لشموليتهما لكل مراحل المراقبة. كما لا يمكن إهمال الرقابة الداخلية نظرا لأهميتها في اكتشاف التهرب الضريبي بأساليب بسيطة وسريعة، وهذا ما تم توضيحه من خلال دراسة حالة تطبيقية على مستوى مفتشية الضرائب بمشدالة، أين تم اكتشاف شكل من أشكال التهرب الضريبي ألا وهو محاولة دمج نشاطين في نشاط واحد، وكذلك باعتبارها الركيزة الأساسية لإجراءات الرقابة الخارجية بمختلف أشكالها.

كما لاحظنا أن رغم المعايير الموضوعة من قبل الإدارة الجبائية لمحاربة التهرب الضريبي إلا أنها غير كافية نظرا للعدد المحدود للموارد البشرية المؤهلة والوسائل المادية الموضوعة لأعوان الإدارة الجبائية من أجل القيام بمهامهم، إضافة إلى غموض وعدم استقرار التشريعات الضريبية. كل هذه المشاكل أدت بالسلطات المعنية إلى اتخاذ بعض الإجراءات في إطار تفعيل آليات الرقابة الجبائية والتي تتمحور حول تحسين العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف الضريبي، وتحفيز دور العنصر البشري في إطار عصرنة الإدارة الجبائية فيما يخص أعوان وموظفي الإدارة الجبائية لرفع مستوى كفاءتهم، وكذلك تدعيم التنسيق الداخلي والخارجي.

كما تم التطرق من خلال هذا الفصل إلى بعض الاقتراحات المقدمة من طرف المختصين لتفعيل آليات الرقابة الجبائية والتي لابد أن ينطلق من بيئة الإدارة الالكترونية في إطار نظام المعلومات الجبائي، وكذا ايجاد هياكل قضائية متخصصة، كل ذلك في إطار التكامل مع أليات تفعيل التدابير المتعلقة بإجراءات الرقابة الجبائية سواء مس القانون الضريبي أو أعوان الإدارة الجبائية، وكذا تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف الضريبي.

خاتمة عامة

انطلاقا من دراستنا لآليات وإجراءات الرقابة الجبائية ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، نجد أن الضريبة تعتبر من أهم مصادر الإيرادات العامة للدولة، ويكون ذلك عن طريق اقتطاع نقدي من مداخيل وثروات الأفراد والمؤسسات بصفة جبرية ومنتظمة بهدف تحقيق النفع العام.

إن إلزامية فرض الضريبة وتعددها يؤدي ببعض إلى انتهاج بعض الأساليب المشروعة وغير المشروعة للتهرب من دفعها وهو ما يعرف بظاهرة التهرب الضريبي، والذي توسع بصورة كبيرة في الجزائر وتتعدد أسبابه فمنها ما هو متعلق بالنظام الضريبي الذي يتميز بتعقيد وعدم الإستقرار، ومنها ما يختص بالمكلف بالضريبة والظروف الإقتصادية والاجتماعية المحيطة به، ومن خلال تشخيص هذه الظاهرة يتضح أنها غير قابلة للقياس نظرا لعدم إمكانية حصرها، إضافة إلى ما تخلفه من آثار وخيمة من الناحية المالية والاقتصادية والاجتماعية، لذلك تسعى الحكومة جاهدة وبكل الطرق الممكنة للتخفيف من حدة هذه الظاهرة.

تعتبر الرقابة الجبائية في الجزائر الوسيلة الأولى لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي والمحافظة على الأموال العمومية لذا منح لها المشرع إطار قانونيا يتجسد في الحقوق الممنوحة لها والمتمثلة في حق الاطلاع والمعاينة وحق الرقابة والتحقيق، كما وضع لها المشرع أجهزة وهياكل تنظيمية تسهر على تطبيق وتنفيذ اجراءاتها على جميع المستويات المركزية والجهوية والولائية.

تتخذ الرقابة الجبائية عدة أشكال تنقسم إلى رقابة عامة ورقابة معمقة، ويعتبر التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية من أهم الطرق التي تعتمد عليها الرقابة الجبائية للكشف عن التهرب الضريبي، حيث يختص التحقيق المحاسبي بالأشخاص المعنويين، بينما يختص التحقيق بدخول الأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، ويتم ذلك من خلال الإجراءات التحضيرية للتحقيق التي تتضمن البرمجة وجمع المعلومات، ثم مباشرة أعمال التحقيق من خلال الفحص والمراقبة بعين المكان للتأكد من صحة الممتلكات بغرض اكتشاف الممارسات التدليسية الرامية إلى التهرب من دفع الضريبة، ثم تبليغ النتائج المتوصل إليها وإصدار الجداول والأوردة الإضافية الناتجة عن عملية إعادة التقييم.

لكن على الرغم من كل هذه الأجهزة الموضوعة، والإجراءات والوسائل المتخذة لتعزيز عمل نظام الرقابة الجبائية، إلا أنه غير كفيل بتحقيق الفعالية في أداء المهام الموكلة إليه.

باعتبار أن الحكم على فعالية نظام الرقابة الجبائية يكمن في مدى قدرته على تحقيق أهدافه، إلا أن المشاكل التي يعاني منها حالت دون ذلك، وهذا ما يستدعي ضرورة اتخاذ كل الوسائل والإجراءات الكفيلة بتحسينها.

* **اختبار الفرضيات:**

قدمنا في المقدمة العامة من هذا البحث ثلاث فرضيات نحكم على صحتها من عدمها من خلال مايلي:

الفرضية الأولى: أن تجسيد العدالة الضريبية لها دور أساسي في القضاء على ظاهرة التهرب الضريبي، فقد تحققت، حيث رأينا في الفصل الأول أن كلما كان طريقة تحصيل الضريبة واضحة، وعادلة، وشفافة وغير معقدة كلما زاد ذلك في كسب ثقة المكلفين بالضريبة، مما يخفف من ظاهرة التهرب الضريبي.

الفرضية الثانية: أن فعالية الرقابة الجبائية تتوقف على مدى فعالية أدواتها وأجهزتها، قد تحققت، وهذا ما استطعنا الوصول إليه في كون تفعيل الرقابة الجبائية لابد أن ينطلق من بيئة الإدارة الإلكترونية في إطار نظام المعلومات الجبائي، وكذا إيجاد هياكل قضائية متخصصة، وكل ذلك في إطار التكامل مع آليات تفعيل تدابير المتعلقة بإجراءات الرقابة الجبائية.

الفرضية الثالثة: إن الرقابة الجبائية في الجزائر كفيلة لوحدها لكبح تفشي ظاهرة التهرب الضريبي، فاتضحت عدم صحتها، وهذا ما استطعنا الوصول إليه في الفصل الثالث من خلال أهم الإجراءات الحديثة لمحاولة تدارك نقص فعالية الرقابة الجبائية، والمتمثلة في الإجراءات التشريعية اللازمة لسد النقائص والثغرات من خلال قوانين المالية، وكذا الإجراءات الإدارية متمثلة في تحسين كفاءة العنصر البشري، فضلا عن الإجراءات الميدانية بالتنسيق مع المصالح الأخرى.

* **نتائج الدراسة:**

على ضوء ما سبق تم التوصل إلى **نتائج الدراسة النظرية** التالية:

- يعتبر التهرب الضريبي ظاهرة عالمية والتي تقف أمام التطبيق الفعال لسياسة المالية والاقتصادية للدولة.
- تتم عملية الرقابة الجبائية من طرف مصالح جبائية مخولة قانونا بذلك، تتبع طرق وإجراءات أهمها الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق(على مستوى مفتشيات الضرائب)، إضافة إلى التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب في المحاسبة، التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة (على مستوى مديريات الضرائب الولائية).
- إن طريقة التحقيق المحاسبي تبقى محدودة الفعالية لأنها لا تستطيع أن تصل إلى المداخيل المتحصل عليها من طرف الأشخاص الطبعيين، وهذا ما أدى إلى تدعيمها بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.
- على الرغم من أهمية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية إلا أنه وسيلة ضعيفة الفعالية نظرا لحساسيته من قبل المكلفين بالضريبة، حيث يعتبرونه تدخلا في أمورهم الشخصية، مما يصعب من أداء الأعوان المحققين لمهنتهم الرقابية.

- يمكن أن تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما في الكشف عن مواطن التهرب الضريبي واسترداد مبالغ هامة لخزينة الدولة، إلا أن هذا يحتاج للكثير من الدعم لتحقيق الفعالية المطلوبة والامكانيات المادية والبشرية اللازمة؛
- إن افتقار إدارتنا الضريبية للمراقبين وخاصة المؤهلين والمناسبين لأداء أعمال المراقبة، يكون سببا من أسباب انتشار ظاهرة التهرب الضريبي وانعدام ثقة المكلفين بنظام الضريبي ككل.
- إن تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة من الإجراءات الهامة الواجب اتخاذها للتقليل من ظاهرة التهرب الضريبي وتحقيق الفعالية للرقابة الجبائية.
- كذلك يمكن للتحفيزات المقدمة للمراجعين وأعوان الإدارة الضريبية سواء ماديا أو معنويا أن ترفع من مردودية عملهم، وهذا ما يبعدهم عن كل تأثير خارجي قد يخل باستقلاليتهم وتحيزهم إزاء الممولين.

أما **نتائج الدراسة التطبيقية** فألخصها فيما يلي:

- تسمح نظام الإعلام الآلي بتحسين الرقابة الجبائية عن طريق البرمجة العقلانية والعلمية للملفات، والكشف السريع عن الوضعيات الجبائية، وحفظ الملفات من الضياع والاعلام التلقائي عن التأخيرات في الدفع وهذا ما تفتقر إليه مصالحنا الضريبية.
- التحقيقات الجبائية التي تتم على مستوى مديرية الضرائب الولائية أكثر نجاعة من التحقيقات التي تتم على مستوى مفتشية الضرائب؛
- تعتبر الرقابة على الوثائق أكبر مردودية نظرا لسهولة تطبيقها، إلا أنها تعاني من ضعف التنظيم لانعدام برنامج تنفيذي ينظم تطبيقها فهي تتم بصورة عشوائية، إضافة إلى أنها تتم من طرف أعوان ليست لهم الخبرة الكافية في هذا المجال رغم اعتماد باقي الوسائل الأخرى للرقابة على نتائجها لمواصلة التحقيق.

* **التوصيات والاقتراحات:**

من خلال النتائج السابقة، يمكن تقديم بعض الاقتراحات والتوصيات التالية:

- زيادة تأهيل وتدريب المراقبين والارتقاء بمستواهم العلمي والمهني، وذلك لضمان الرقابة الجيدة، بما يساهم في تحقيق التنمية والمحافظة على الاقتصاد الوطني؛
- التعاون والتنسيق مع الجهات والمصالح الجبائية الأخرى لتوفير الكثير من الجهد والوقت خاصة في استغلال المعلومات؛
- ضرورة تحديد معايير واضحة، شفافة وموضوعية لانتقاء المكلفين الذين سيتم إخضاعهم للرقابة الجبائية، وعدم التركيز على قطاعات دون غيرها؛

- العمل على ادخال واستعمال الاعلام الآلي في كل مصالح الإدارة الضريبية.
- العمل على زيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة، عن طريق القيام بحملات اعلامية في وسائل الاعلام المرئية والمسموعة والمقروءة، والقيام بندوات وورشات عمل في المؤسسات والجامعات والنقابات المهنية؛
- اللجوء إلى التعاون الدولي في إطار تبادل المعلومات التي تفيد في الكشف عن الوضعية المالية للمكلف، وهذا بعقد اتفاقيات دولية لمكافحة التهرب الضريبي؛
- يمكن إنشاء لجنة لدى المديرية العامة للضرائب توكل لها مهمة مراجعة التشريعات الضريبية، قصد تحديد مختلف الثغرات التي يتضمنها النظام الضريبي الجزائري ومن ثم العمل على معالجتها؛
- ضرورة إشراك المكلف بالضريبة أو المستشار الموكل عنه في جميع مراحل وإجراءات التحقيق المحاسبي، وخاصة أثناء إعادة تشكيل رقم الأعمال لتفادي الوقوع في الأخطاء واختصار الوقت دون اللجوء إلى الإجراءات الطويلة للمنازعات الإدارية والقضائية؛
- توضيح وتخفيف إجراءات التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، ومحاولة شرح طريقة تطبيقها، وكيفية إعادة تشكيل رقم الأعمال من خلال التعليمات والدلائل التطبيقية لمحاولة كسب ثقة واطمئنان المكلفين الخاضعين لهذا النوع من الرقابة واقتناعهم بعدالته، وأهميته في مكافحة التهرب الضريبي؛

* **آفاق البحث:**

في الأخير نأمل من خلال هذا البحث أن يكون منطلقا لبحوث أخرى في المستقبل مثل:

- التجارة الالكترونية وتأثيرها على فعالية الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي؛
- فعالية النظام الضريبي الجزائري في المحافظة على البيئة؛
- آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي الجزائري؛
- الرقابة الجبائية في إطار التكتلات الإقليمية؛
- الرقابة الجبائية ومحاربة الجنات الضريبية.

قائمة المراجع

أولا: بالغة العربية

أ/ الكتب

1. المرسي سيد الحجازي، مبادئ الاقتصاد العام (الدار الجامعية، مصر، 2000).
2. بركات عبد الكريم صادق، يونس أحمد بطريق وآخرون، المالية العامة (مؤسسة كتاب الجامعة، مصر، 1979).
3. حميد بوزيدة، جباية المؤسسات (الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007).
4. حمدي سليمان، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية (مكتبة دار الثقافة، الأردن، 1998).
5. خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة (الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الاردن، 2005).
6. دراز حامد عبد المجيد، مبادئ الاقتصاد العام (الطبعة الأولى، دار الجامعة، مصر، 1989).
7. زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة (بدون دار النشر، مصر، بدون سنة النشر).
8. سعودي محمد الطاهر، المالية العامة (دار قانة للنشر، بدون بلد النشر، 2009).
9. سوزي عدلي ناشد، المالية العامة (منشورات الحلبي الحقوقية، مصر، 2006).
10. صالح الرويلي، اقتصاديات المالية العامة (الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992).
11. عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة (دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2006).
12. عادل أحمد حشيش، أصول الفن المالي في الاقتصاد العام (دار النهضة للنشر والتوزيع، بيروت، 1974).
13. عبد الحميد عبد المطلب، اقتصاديات المالية العامة (الدار الجامعة، مصر، 2004).
14. عبد الرحمان الصباح، مبادئ الرقابة الإدارية المعايير، التقييم، التصحيح (دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، **1997**).
15. عبد الغفور ابراهيم أحمد، مبادئ الاقتصاد والمالية العامة (دار زهران للنشر، الأردن، 2009).
16. عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية (دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1972).
17. عدي عفانة، عادل القطاونة، أحمد الجدع، الجديد في المحاسبة الضريبية (الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2004).
18. علي العربي، عبد المعطي عساف، إدارة المالية العامة (جامعة الاسكندرية، مصر، دون سنة النشر).

19. فليح حسن خلف، المالية العامة (عالم الكتاب الحديث، الأردن، 2008).

20. مجدي شهاب، أصول الاقتصاد العام "المالية العامة" (دار الجامعة الجديدة، مصر، 2004).

21. محمد طاقة، هدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة (دار المسيرة، الأردن، 2010).

22. محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب (الطبعة الرابعة، دار هومة، الجزائر، 2008).

23. ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر (الطبعة الأولى، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004).

24. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق (دار هومة، الجزائر، 2003).

ب/ الأطروحات والرسائل:

1. العاقر جمال الدين، **التجانس الضريبي كآلية لتفعيل التكامل الاقتصادي، دراسة حالة بلدان المغرب العربي** (مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص التحليل والاستشراف الاقتصادي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، 2009/2008).

2. العثماني مصطفى، **نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، حالة الجزائر** (مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع مالية ومحاسبة، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي الدكتور يحي فارس، المدية، أكتوبر 2008).

3. أوهيب بن سالمة ياقوت، **الغش الضريبي** (مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم الادارية، جامعة الجزائر، 2002/ 2003).

4. أيمن عبد الكريم السكافي، **أثر الإعفاءات الضريبية على القوائم المالية للوحدات الاقتصادية المدرجة في بورصة فلسطين** (قدمت هذه الرسالة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعة الأزهر، فلسطين، 2013/2012).

5. بلوفي عبد الحكيم، **ترشيد نظام الجباية العقارية** (رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم، تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012/2011).

6. بن أحمد لخضر، **دراسة مقارنة للضريبة والزكاة** (مذكرة ضمن مقتضيات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، معهد العوم الاقتصادية فرع التسيير، جامعة الجزائر، 2001/2000).

7. بوشرى عبد الغني، **فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 1999– 2009** (مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص مالية وبنوك، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة تلمسان، 2011/2010).

8. ثابتي خديجة، **دراسة تحليلية حول الضريبة والقطاع الخاص، دراسة حالة ولاية تلمسان** (مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2012/2011).

9. حمودي ولد شيخنا، **السياسة الضريبية في موريتانيا** (رسالة مقدمة ضمن مقتضيات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع التخطيط والتنمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002/2001).

10. ذكار عمر، **المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل على ضوء النظام المالي والمحاسبي والمعيار 12** (مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص: دراسة محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011/2010).

11. رحال نصر، **محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة – حالة ولاية الوادي–** (مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص: تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2007/2006).

12. سالم عميرة العمور، **ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل، دراسة تحليلية على قطاع غزة** (قدم هذا البحث استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة (فلسطين)، 2007).

13. سليمان عتير، **دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي** (مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012/2011).

14. سمر عبد الرحمن محمد الدحلة، **النظم الضريبية بين الفكر المالي المعاصر و الفكر المالي الاسلامي، دراسة تحليلية مقارنة** (قدمت هذه الأطروحة استكمالا لمتطلبات درجة الماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين، 2004).

15. طالبي محمد، **الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري للفترة 1995– 1999** (رسالة من متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص التحليل الاقتصادي، كلية الاقتصاد وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001/ 2002).

16. فاضل مرشد حمدان محمود، **المعالجة الضريبية لمعاملات المصارف الإسلامية** (قدمت هذه الأطروحة استكمالا لمتطلبات درجة الماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2005).

17. فاطمة محمد عبد الحافظ حسونة، **أثر كل من الزكاة والضريبة على التنمية الاقتصادية** (قدمت هذه الأطروحة استكمالا لمتطلبات درجة الماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2009).

18. قاشي يوسف، **فعالية النظام الضريبي في ظل إفرازات العولمة الاقتصادية دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري** (مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع اقتصاديات المالية والبنوك، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير وعلوم التجارية، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، 2009/2008).

19. قتال عبد العزيز، **أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين– حالة الجزائر 2003، 2008–** (مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي الدكتور يحي فارس، المدية، 2008/ 2009).

20. قحموش سمية، **دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية** (مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011/ 2012).

21. كحلة عبد الغني، **تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الاصلاح الضريبي** (مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد ومالية دولية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2011/ 2012).

22. لابد لزرق، **ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، دراسة حالة ولاية تيارت** (مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2012/2011).

23. لياس قلاب ذبيح، **مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية** (مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ممد خيضر، بسكرة، 2011/2010).

24. نوي نجاة، **فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999– 2003** (رسالة مقدمة ضمن مقتضيات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع مالية ونقود، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004/2003).

25. واكواك عبد السلام، **فعالية النظام الضريبي في الجزائر، دراسة حالة بقباضة قمار ولاية الوادي** (مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر في علوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائيه معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012/2011).

26. ونادي رشيد، **دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش حالة الجزائر** (رسالة مقدمة وفقا لمتطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع التخطيط، كلية العلوم وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002/2001).

27. يحي لخضر، **دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية** (رسالة مقدمة ضمن مقتضيات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع إستراتيجية السوق في ظل اقتصاد تنافسي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، 2007/2006).

28. يوسفي نورالدين، **الجباية المحلية ودورها في تحقيق التنمية المحلية في الجزائر دراسة تقييمية للفترة 2000–2008** (مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل درجة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة أمحمد بوقرة، جامعة بومرداس، 2009/ 2010).

ج/ المقالات:

1. ولهي بوعلام، عجلان العياشي، **التهرب الضريبي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي** (مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، العدد 8، 2008).
2. يسرى مهدي حسن السامرائي، زهرة خضير عباس العبيدي، **تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي** (مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والادارية، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، عراق، المجلد 4، العدد 9، 2012).

د/ المداخلات:

1. العياشي عجلان، **ترشيد الرقابة الجبائية على قطاع البنوك والمؤسسات المالية لحوكمت أعمالها ونتائجها بالتطبيق على حالة الجزائر** (مداخلة مقدمة للملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 20- 21 أكتوبر 2009).
2. محمد سليم وهبه، **التهرب الضريبي– واقع وتوصيات–** (مداخلة مقدمة للمؤتمر الثاني للشبكة العربية حول تعزيز النزاهة ومكافحة الفساد، صنعاء، الجمهورية اليمنية، 26- 27 جويلية 2010).
3. ولهي بوعلام، **نحو إطار مقترح لتفعيل أليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة، حالة الجزائر** (مداخلة مقدمة للملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 20- 21 أكتوبر 2009).

هـ/ القوانين:

1. **قانون الإجراءات الجبائية**، 2014.
2. **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، 2014.
3. المرسوم التنفيذي رقم 91- 60 المؤرخ في 23 فبراير 1991، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية المؤرخة في 27 فبراير 1991، العدد 9.

4. المرسوم التنفيذي رقم 06- 327، المؤرخ في 25 شعبان عام 1427هـ الموافق لـ 18/ 09/ 2006، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريد الرسمية المؤرخة في 1 رمضان 1427هـ الموافق لـ 24 / 09/ 2006، العدد 59.

5. قرار وزاري مشترك مؤرخ في 25 صفر عام 1430هـ الموافق لـ 21 فبراير 2009، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية المؤرخة في 2 ربيع الثاني عام 1430هـ الموافق لـ 29 مارس 2009، العدد 20.

6. **ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة**، 2013.

و/ المواقع الإلكترونية:

1. كمال رزيق، فضلي عبد الحليم، **نظام المعلومات الجبائي الجزائري** (الموقع الالكتروني: www.drdsi.cerist.dz، يوم: 25/ 03/ 2014، 15h30).

ثانيا: بالغة الأجنبية

I Les livres :

1. Ahmed Hamini, **L'audit comptable et financier** (Edition Berti, Algérie, 2001).

2. Claude laurent, **Contrôle fiscale , la vérification de comptabilité** (Bayeusaine, Paris, 1995).

3. Louis Trotabas, **Finances Publiques,** (Edition Dalloz, Paris, France, 1997).

4. Lucien Michel, **Traité de politique fiscale** (éditions PUF, Paris, France, 1996).

5. Michel Bovier, Marie Christine, **l'administration fiscale en France** (PUF, Parie, 1988).

II Les guides

1. Direction Générale des Impôts, Direction des recherches et vérifications, **Guide du contrôle sur pièces**, Alger, 2004.

2. Direction Générale des Impôts, Direction des recherches et vérifications, **Guide de vérificateur de comptabilité**, Alger, 2001.

الملاحق

الملحق رقم (01): تصريح بالوجود

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

مديرية الضرائب

لولاية .....

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

تصريح بالوجود

يكتتبه المكلف بالضريبة الخاضع إلى :

(1) – الضريبة على أرباح الشركات
– الضريبة على الدخل الإجمالي

تاريخ الإستلام

.....

سلسلة G. رقم 8 (2007) المطبعة الرسمية الجزائر

الإسم واللقب أو التسمية : .....

اسم الشهرة التجاري : .....

عنوان المقر الإجتماعي : .....

رقم السجل التجاري : ..... ح.ج. البريدي أو البنكي : .....

رقم بطاقة الحرفي أو رقم الاعتماد : ..... الهاتف : .....

ر.ت. الاحصائي : ☐☐☐☐☐☐☐☐☐☐☐☐☐☐☐☐☐☐ ر.ت. الجبائي : ☐☐☐☐☐☐☐☐☐☐☐☐☐☐☐☐☐☐

عنوان المؤسسة في الجزائر (الشركات الأجنبية) (2) : .....

صفة المصرح : مالك – مستأجر – مسير حر – مسير أجير (1) : .....

تاريخ بدء النشاط : .....

الشكل القانوني للشركة

(ضع علامة في الخانة المناسبة)

☐ مؤسسة فردية.
☐ شركة فعلية.
☐ شركة التضامن.
☐ شركة مدنية مهنية.
☐ جمعية بالمشاركة.
☐ شركة ذات مسؤولية محدودة.
☐ شركة المساهمة.
☐ شركة تعاونية.
☐ مؤسسة عمومية (شركة).
☐ مؤسسة عمومية.
☐ شركة ذات الإقتصاد المختلط.
☐ وحدة اقتصادية محلية (ولائية أو بلدية).
☐ أخرى : .....

☐ شركة أجنبية : أذكر الشكل القانوني : .....

طبيعة النشاط الرئيسي : .....

نشاطات ثانوية أخرى : .....

عناوين المؤسسات الثانوية الأخرى : .....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

مكان مسك المحاسبة : .....

إسم وعنوان المحاسب : .....

(1) اشطب العلامات غير الملائمة

(2) بالنسبة للشركات الأجنبية تقدم نسخة طبق الأصل لعقد أو عقود الأشغال أو الدراسات.

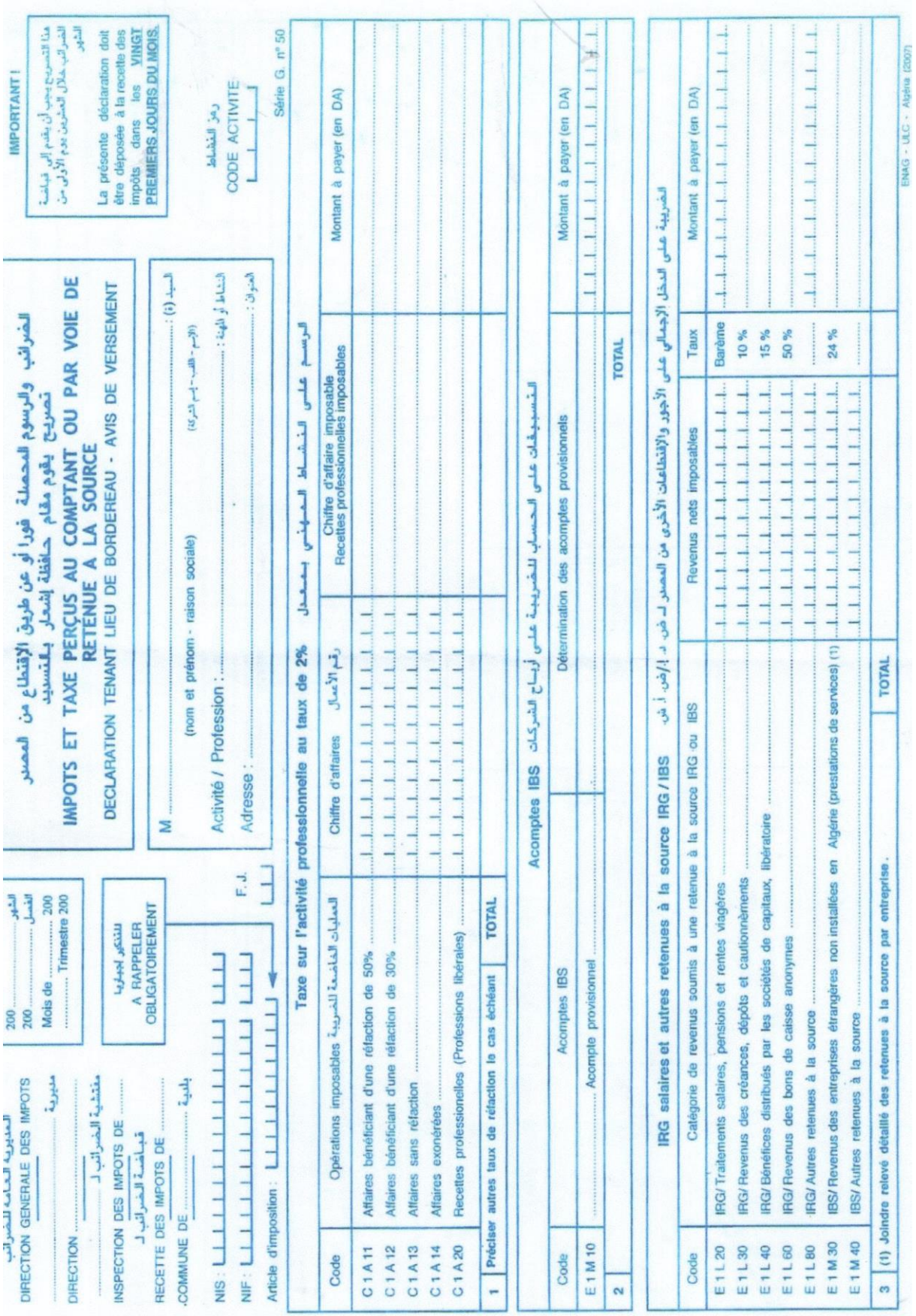
يشهد بصحته من طرف المصرح الممضي أسفله الذي يعترف بإطلاعه على التزاماته الجبائية.

بـ ..... في .....

الإمضاء

يجب إيداع هذا التصريح في الأيام الثلاثين (30) الأولى الموالية لتاريخ بدء النشاط، لدى مفتشية الضرائب المؤهلة.

الملحق رقم (02): التصريح الشهري، الفصلي أو الثلاثي (سلسلة G50)



الضرائب والرسوم المحصلة فورا أو عن طريق الإقتطاع من المصدر
تصريح يقوم مقام حافظة إشعار 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 أن يقدم إلى قباضة 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

Série G. n° 50

المديرية العامة للضرائب
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
مديرية .....
DIRECTION .....
مفتشية الضرائب ل .....
INSPECTION DES IMPOTS DE .....
قباضة الضرائب ل
RECETTE DES IMPOTS DE .....
بلدية .....
COMMUNE DE .....

الشهر 200
الفصل 200
Mois de 200
..... Trimestre 200

سنتكر إجباريا
A RAPPELER OBLIGATOIREMENT

NIS : | | | | | | | | | | | | | | | |
NIF : | | | | | | | | | | | | | | | |
Article d'imposition : | | | | | | | | | | | | | | | |
F. J. | | |

M .....
(nom et prénom - raison sociale) (الإسم - اللقب - إسم الشركة)
Activité / Profession : ..... النشاط أو المهنة :
Adresse : ..... العنوان :

السيد (ة) :

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

Code	Opérations imposables الضريبة الخاضعة العمليات	Chiffre d'affaires رقم الأعمال	Chiffre d'affaire imposable Recettes professionnelles imposables	Montant à payer (en DA)
C 1 A 11	Affaires bénéficiant d'une réfaction de 50%			
C 1 A 12	Affaires bénéficiant d'une réfaction de 30%			
C 1 A 13	Affaires sans réfaction			
C 1 A 14	Affaires exonérées			
C 1 A 20	Recettes professionelles (Professions libérales)			
1	Préciser autres taux de réfaction le cas échéant	TOTAL		

التسبيقات على الحساب للضريبة على أرباح الشركات **Acomptes IBS**

Code	Acomptes IBS	Détermination des acomptes provisionnels	Montant à payer (en DA)
E 1 M 10	Acompte provisionnel		
2		TOTAL	

الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجور والإقتطاعات الأخرى من المصدر ل ض. د. إ/ض. أ ش. **IRG salaires et autres retenues à la source IRG / IBS**

Code	Catégorie de revenus soumis à une retenue à la source IRG ou IBS	Revenus nets imposables	Taux	Montant à payer (en DA)
E 1 L 20	IRG/ Traitements salaires, pensions et rentes viagères		Barème	
E 1 L 30	IRG/ Revenus des créances, dépôts et cautionnements		10 %	
E 1 L 40	IRG/ Bénéfices distribués par les sociétés de capitaux, libératoire		15 %	
E 1 L 60	IRG/ Revenus des bons de caisse anonymes		50 %	
E 1 L 80	IRG/ Autres retenues à la source		.....	
E 1 M 30	IBS/ Revenus des entreprises étrangères non installées en Algérie (prestations de services) (1)		24 %	
E 1 M 40	IBS/ Autres retenues à la source		.....	
3	(1) Joindre relevé détaillé des retenues à la source par entreprise.	TOTAL		

ENAG - ULC - Algéria (2007)

Droit de timbre sur état حق الطابع

Code	Opérations imposables العمليات الخاضعة للضريبة	Chiffre d'affaires imposable	Taux	Montant à payer (en DA)
E 2 E 00				
4	TOTAL			

Impôts et taxes non repris ci-dessus الضرائب و الرسوم الغير واردة أعلاه

Code	Opérations imposables العمليات الخاضعة للضريبة	Chiffre d'affaires imposable	Taux	
5	TOTAL			

RECAPITULATION (EN DA) تلخيص بـ (دج)		
1 - TAP.	C/500 026/A	
2 - AP / IBS.	C/201 001/M1	
3. 1 - IRG Salaires.	C/201 001/100	
3. 2 - IRG/ Autres ret. sources.	C/201 001/101/A/B/C	
3. 3 - IBS/ Ret. à la source.	C/201 001/M2 et 3	
- TIC.	C/201 003/303/A/B	
4 - Droits de timbre.	C/201 002/201	
5 - Autres .	C/	
6 - TVA.	C/500 020/A	
MONTANT TOTAL A PAYER		

Cadre réservé au contribuable
إطار خاص بالمكلف بالضريبة

يشهد بصحة وصدق محتوى هذا التصريح و تطابقه مع الوثائق المحاسبية.

Certifié sincère et véritable le contenu de la présente déclaration et conforme aux documents comptables .

A ..... le .....

Cachet, signature,

Cadre réservé à la recette des impôts
إطار خاص بقباضة الضرائب

Reçu- ce jour, la présente déclaration enregistré sous le numéro : .....

Payée - par chèque bancaire N° : .....

du : .....

tiré sur l'Agence : .....

- par chèque postal N° : .....

- en numéraire : .....

prise en recette par quittance N° : .....

de ce jour.

A ..... le .....

Le receveur des impôts

Cachet, signature,

Cadre réservé au service d'assiette
إطار خاص بمصلحة الوعاء

Déclaration enregistrée le : .....

Observation éventuelles :

الرسم على القيمة المضافة
TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

Les chiffres d'affaires et les revenus sont inscrits en dinars, le dernier chiffre étant ramené au zéro (Exemple : 325 626 DA = 325 620 DA)

تسجل أرقام الأعمال و المداخيل بالدينار و العدد الأخير يرجع الى الصفر (مثال : 325 626 = 325 620 د ج)

A / Chiffres d'affaires imposables

أ - رقم الأعمال الخاضع للضريبة

الرمز Code	Opérations assujetties à la TVA العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة	مجموع رقم الأعمال Chiffre d'affaires total	رقم الأعمال المعفى Chiffre d'affaires exonéré	رقم الأعمال الخاضع للضريبة Chiffre d'affaires imposable	Taux	المبلغ المستوفى – (د ج) Montant des droits (en DA)
E 3 B 11	Bien, produits et denrées visées par l'article 23 du C.TCA				7%	
E 3 B 12	Prestations de services visées par l'article 23 du C.TCA				"	
E 3 B 13	Opérations immobilières visées par l'article 23 du C.TCA				"	
E 3 B 14	Actes médicaux				"	
E 3 B 15	Commissionnaires et courtiers				"	
E 3 B 16	Fourniture d'énergie				"	
	ns bien, produits et denrées visées par l'art. 21 du C.TCA				17%	
	ue en l'état bien, produits et denrées visées par l'art. 21 du C.TCA				"	
E 3 B 24	Travaux immobiliers autres que ceux soumis au taux de 7%				"	
E 3 B 25	Travaux immobiliers				"	
E 3 P ...	...ais et d'assurances				"	
E 3 B 28	Prestations de téléphones et de télex				"	
E 3 B 31	Autres prestations de services				"	
E 3 B 32	Débits de boissons				"	
E 3 B 33	Productions : bien, produits et denrées visées par l'art. 21 du C.TCA				"	
E 3 B 34	Revente en l'état : bien, produits et denrées visées par l'art. 21 du C.TCA				"	
E 3 B 35	Tabacs et allumettes				"	
E 3 B 36	Spectacles, jeux et divertissements autres que ceux de l'art. 21 du C.TCA				"	
E 3 B 37	Autres prestations de services visées à l'article 21 du C.TCA				"	
	Consommations sur place				"	
	المجموع العام لرقم الأعمال TOTAL GENERAL DES CHIFFRES D'AFFAIRES					

B/Déductions à opérer

ب – الخصومات المجراة :

C/TVA à payer

ت – ر ق م الواجب دفعه

	Nature des déductions	Montant			
E 3 B 91	Précompte antérieurs (mois précédent)		C	· Total des droits dus	
E 3 B 92	TVA sur achats de biens, matières et services (art. 29 C.TCA)		E 3 B 97	Régularisation du prorata (art. 40 C. TCA) (+)	
E 3 B 93	TVA sur achats de biens amortissables (art. 38 C. TCA)			(déduction excédentaire)	
E 3 B 94	Régularisation du prorata(déduction complémentaire) (art. 40 C.TCA)		E 3 B 98	· Remboursement de la déduction (art.38 C. TCA) (+)	
E 3 B 95	TVA à récupérer sur factures annulées ou impayées (art.18 C.TCA)			TOTAL A RAPPELER (C) مجموع المستحقات	
E 3 B 96	Autres déductions (notification de précompte, etc ...)		B	· Total des déductions à opérer (B) (-)	
	NB Joindre un état détaillé des fournisseurs conformément à l'article 29 du C. TCA		E 3 B 00	TVA à payer au titre du mois (C - B) (A reporter dans le cadre "récapitulation" ligne10)	6
	مجموع الخصومات المجراة Total des déductions à opérer (B)		E 3 B 99	Précompte à reporter sur le mois suivant (B - C)	

كيفية تسديد الضريبة

يستحسن على كل مكلف بالضريبة، تسديد ضرائبه بواسطة صك بنكي، مما يسمح له بأداء التزاماته الجبائية دون التنقل إلى قباضة الضرائب عن طريق إرسال هذا التصريح إلى قابض الضرائب المختص إقليميا مرفوقا بالصك.

كما يستطيع أن يقوم بالتزاماته بالدفع عن طريق البريد بحيث يرسل هذا التصريح لقابض الضرائب مصحوبا بشك الدفع البريدي.

إذا لم يكن للمكلف بالضريبة حسابا بنكيا أو بريديا، فإنه يمكنه أداء الضريبة باستعمال حوالة خزينة بعنوان قابض الضرائب المختص لدى أي مكتب بريدي. يرسل التصريح في هذه الحالة إلى قابض الضرائب مرفوقا بوثيقة إثبات الدفع المسلمة من طرف مكتب البريد.

إذا لم يمكن التسديد بالكيفيات المذكورة أعلاه، تبقى دائما أمام المكلف بالضريبة إمكانية الدفع نقدا لدى قابض الضرائب المختص عند إيداع التصريح.

تذكير بالتزامات المكلفين بالضريبة

1 . يجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الربح الحقيقي و للنظام العام للرسم على القيمة المضافة وكذا أصحاب المهن الحرة المعنيين بدفع الضرائب و الرسوم فورا أو عن طريق الإقتطاع من المصدر . إيداع هذا التصريح لدى قباضة الضرائب المختصة و دفع المبالغ المقابلة خلال العشرين (20) يوما الأولى من الشهر الموالي الشهر الذي استحقت فيه الحقوق الجبائية أو الذي تم فيه خصم الإقتطاعات من المصدر.

(المواد 110، 121، 129 - 1، 159 - 1، 358 - 2 و359 - 1 من قانون الضرائب المباشر و الرسوم المماثلة و المواد 76، 28 و88 من قانون الرسوم على رقم الأعمال).

2 . إذا كان مبلغ الحقوق المدفوعة خلال السنة أقل من خمسين ألف دينار(50.000 دج) فإنه يرخص للمكلف بالضريبة في السنة الموالية أن يصرح و يدفع هذه الحقوق في العشرين يوم الأولى من الشهر الموالي للفصل المدني.

(المادة 371 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و المادة 78 من قانون الرسوم على رقم الأعمال).

3 . تطبيق عقوبة 10% من الحقوق المستحقة في حالة الإيداع المتأخر لهذا التصريح

ترفع هذه العقوبة إلى 25% بعد إنقضاء ثلاثين (30) يوما من تاريخ الإستحقاق.

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

4 . يترتب عن التسديد المتأخر للحقوق و الرسوم تحصيل عقوبة جبائية قدرها 10%

و فيما يخص الرسوم على رقم الأعمال، تطبق غرامة إرتدادية تساوي 3 % عن كل شهر تأخير أو جزء من شهر دون أن يتعدى هذا الإلزام المجموع مع عقوبة 10% المنصوص عليها أعلاه نسبة 25%.

كيفية ملء التصريح بالضريبة

إن هذا التصريح الذي يعد بمثابة جدول إشعار خاص بالدفع، يشمل كل الضرائب و الرسوم المدفوعة فوريا أو عن طريق الإقتطاع من المصدر الواجبة الأداء من طرف المكلفين بالضريبة حسب نظام الربح الحقيقي و النظام العام للرسم على القيمة المضافة و أصحاب المهن الحرة يخوض هذا التصريح ابتداءا من أول جانفي 1995 كل من :

- جدول الإشعار الخاص بدفع الرسم على النشاط المهني (لون أصفر) .
- جدول الإشعار الخاص بدفع التسبيقات على الحساب المتعلقة بالضريبة على أرباح الشركات (لون أبيض)
- جدول الإشعار الخاص بالدفع الجزافي و ض . ت . على الأجور (لون أزرق).
- جدول الإشعار الخاص بدفع الحق النوعي على البنزين و المواد الصيدلانية
- التصريح الخاص بالرسم الداخلي على الإستهلاك .
- التصريح الخاص بالرسم النوعي الإضافي .
- التصريح الخاص برسم الدمغة على الكشوف .
- التصريح الخاص بالرسم على القيمة المضافة

خانة رقم 2: تصرح و تسدد ثلاثة (03) تسبيقات على الحساب للضريبة على أرباح الشركات في العشرين (20) يوم الأولى من أشهر مارس، جوان و نوفمبر (المادة 60 من قانون المالية لسنة 2003).

خانة رقم 4 : هذه الخانة تخص المكلفين بالضريبة الذين يطلبون تحديد رسم الدمغة على الكشوف.

أمثلة : - المهن الحرة : الخانة 1 و 3

- تجار التجزئة : الخانة 1 و 3
- تجار الجملة : الخانة 3.1 و 6 (الرسم على القيمة المضافة)
- المنتجون 1 ، 3 و 6 (الرسم على القيمة المضافة) و عند الإقتضاء ، الخانة 5 (الرسم الداخلي على الإستهلاك)

عندما تمارس أنشطة التجارة بالتجزئة أو بالجملة أو الأنشطة الإنتاجية من طرف شركات رأس المال ، فإن هذه الأخيرة تندرج ضمن الخانة رقم 2.

ملاحظة : تستعمل الإدارات و المكلفين بالضريبة حسب النظام الجزافي نموذجا مبسطا من التصريح المذكور

(Série G n° 50 A)

Mode de paiement de l'Impôt

Il est vivement recommandé au contribuable le paiement par **chèque bancaire** qui lui permet d'accomplir ses obligations fiscales sans se déplacer, en adressant au Receveur des impôts de sa circonscription la présente déclaration appuyée du chèque.

Il peut également s'acquitter de ses droits et taxes par **virement postal** en adressant au Receveur concerné, la déclaration accompagnée d'un chèque de virement postal.

Au cas ou il ne dispose pas d'un compte bancaire ou postal, le contribuable a la faculté de se libérer de sa dette fiscale, par **Mandat carte Trésor,** libellé au nom du Receveur des impôts concerné, auprès de n'importe quel bureau de poste. La déclaration est alors adressée au Receveur des impôts, appuyée du justificatif de versement délivré par le bureau de poste.

Enfin, il lui reste toujours la possibilité dans le cas ou les modes de paiement cités ci-dessus ne peuvent être utilisés, de s'acquitter en espèces à la caisse du receveur des impôts territorialement compétent, lors de dépôt de la déclaration.

Rappel des obligations des Contribuables

1/ Les contribuables relevant du régime du bénéfice réel et du régime général de la TVA et les titulaires de professions libérales qui sont soumis au versement d'impôts et taxe payables au comptant ou par voie de retenue à la source,sont tenus de déposer, auprès de receveur des impôts de leur circonscription, la présente déclaration tenant lieu de bordereau avis de versement,dans les **vingt (20) premiers jours du mois** qui suit le mois au titre duquel les droits sont dus, ou au cours duquel les retenues à la source ont été opérées et de payer sumultanément les montants correspondants.
(Articles : 110, 121, 129 -1, 159 -1, 358-2 et 359 -1 du Code des Impôts Directs et taxes Assimilées.)
(Articles : 28, 76, et 88 du Code des taxes sur le Chiffre d'Affaires.)

2/ Lorsque le montant des droits payés au cours de l'année est inférieur à cinquante mille dinars **(50.000 DA)**, le contribuable est autorisé, pour l'année suivante, à déposer trimestriellement sa déclaration et à s'aquitter de ses droits et taxes, dans les vingt (20) premiers jours du mois qui suit le trimestre civil.
(Articles : 371 du Code des Impôts Directs et taxes Assimilées et 78 du Code des Taxes sur le Chiffre d'Affaires).

3/ Le dépôt tardif de la déclaration donne lieu à une pénalité égale à 10 % des droits dus.

Cette pénalité est portée à 25 % après mise en demeure du contribuable par l'administration de régulariser sa situation dans un délai d'un mois.

Le défaut de déclaration à l'issue de ce délai d'un mois, entraîne la taxation d'office avec application de la pénalité de 25% citée ci-dessus et l'émission d'un rôle, immédiatement exigible.

4/ Le paiement tardif de ces droits et taxes donne lieu à la perception d'une pénalité de retard de 10%.

En matière de taxes sur le chiff re d'Affaires, une astreinte de 3 % par mois ou fraction de mois de retard est appliquée en sus de la pénalité de 10% citée ci-dessus avec un maximum de 25 %.

Comment servir la déclaration

La présente déclaration, tenant lieu de bordereau avis de versement, est prévue pour l'ensemble des impôts et taxes payables au comptant ou par voie de retenue à la source dus par les contribuables et assujettis relevant du régime du bénéfice réel et du régime général de la TVA et par les titulaires des professions libérales. Elle remplace à compter du 1 er janviers 1995 :

- le bordereau avis de versement de la TAP (Jaune) ;
- le bordereau avis de versement des acomptes IBS (blanc) ;
- le bordereau avis de versement du VF et IRG salaires (bleu) ;
- les bordereau avis de versement des différentes retenues à la source au titre de l'IRG et de l'IBS ;
- le bordereau avis de versement du droit spécifique sur les carburants et les produits pharmaceutiques.
- la déclaration relative à la taxe intérieure de consommation;
- la déclaration relative à la taxe spécifique additionnelle ;
- la déclaration relative au droit de timbre sur état.
- la déclaration de la TVA.

Cadre N° 2 : Les trois (03) acomptes provisionnels de l'impôts sur le bénéfice des sociétés sont déclarés et payés respectivement dans les vingt (20) premier jours des mois de mars, juin et novembre. (article 60 de la loi de finances pour 2003)

Cadre N° 4 : Ce cadre est utilisé notamment par les contribuables qui auront demandé à s'aquitter du droit de timbre sur état.

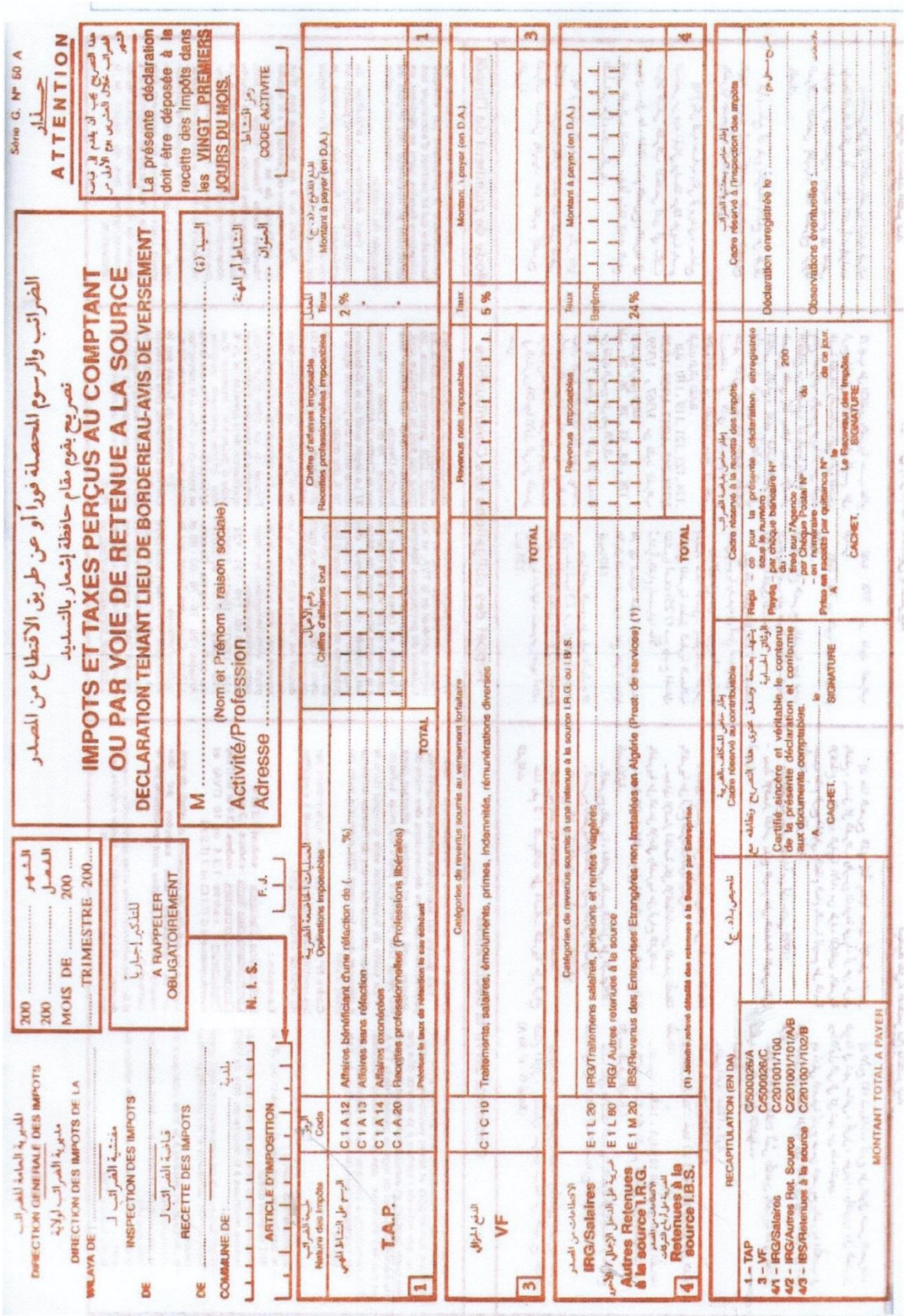
Exemple :

Professions libérales : Cadre 1 et 3.
Commerçants détaillants : Cadre 1et 3.
Commerçants grossistes : Cadre 1,3 et 6 (TVA).
Producteurs : Cadre 1, 3, 6 (TVA) et éventuellement 5 (TIC, ...).

Lorsque les activités de commerce de détail, de gros ou de production sont exercées par des sociétés de capitaux, elles sont concernées par le cadre n° 2

N. B / Les administrations et les contribuables relevant du régime du forfait utiliseront un modèle simplifié de la présente déclaration (Série G - n° 50 A).

الملحق رقم (03): التصريح الشهري، الفصلي أو الثلاثي (سلسلة GA50)



كيفية تسديد الضريبة

يستحب على كل مكلف بالضريبة تسديد ضرائبه بواسطة الصندوق، إذ يسمح له ذلك بأداء المبلغ في مقابل وصل من دون التنقل، بحيث يُسلم إلى قابض الضرائب المختص إقليميا، طبا التصريح مرفقا بالمبلغ.

كما يستطيع أن يقوم بالتزاماته بالدفع عن طريق البريد، بحيث يُسلم لقابض الضرائب التصريح المصحوب بأمر بالدفع البريدي.

إذا لم يكن لديه حساب بنكي أو بريدي، يستطيع الشخص من دون المجيء بواسطة حوالة بريدية أو مصرفية يسلم قابض الضرائب المختص لدى أي مكتب بريدي - وفي هذه الحالة يسلم التصريح بالضريبة إلى قابض الضرائب المختص مرفقا بوثيقة إثبات الدفع المتسلمة من طرف مكتب البريد.

إذا لم يُمكن التسديد بهذه الكيفيات يمكن دفع المكلف بالضريبة إمكانية الدفع عند أول قابض الضرائب المختص إقليميا، عند تقديم التصريح بالضريبة.

Mode de paiement de l'impôt

Il est vivement recommandé au contribuable le paiement par chèque bancaire qui lui permet d'accomplir ses obligations fiscales, sans se déplacer, en adressant au Receveur des Impôts de sa circonscription la présente déclaration appuyée du chèque.

Il peut également s'acquitter de cette obligation par virement postal en adressant au Receveur concerné, la déclaration accompagnée d'un chèque de virement postal.

Au cas où il ne dispose pas d'un compte bancaire ou postal, il a la faculté de se libérer de sa dette fiscale, par Mandat sarte Trésor, libellé au nom du Receveur des Impôts concerné, auprès de n'importe quel bureau de poste. La déclaration est alors adressée au Receveur des Impôts, appuyée du justificatif de versement délivré par le bureau de poste.

Enfin, il lui reste toujours la possibilité, dans le cas où les modes de paiement cités ci-dessus ne peuvent être utilisés, de s'acquitter en espèces à la caisse du Receveur des Impôts de sa circonscription, lors du dépôt de la déclaration.

Rappel des obligations des Contribuables

1/ les contribuables relevant du régime du bénéfice réel et du régime général de la TVA et les redevables de prestations libératoires qui sont soumis au versement d'impôts et taxes payables au comptant ou par voie de retenue à la source, sont tenus de déposer, auprès du Receveur des Impôts de leur circonscription, la déclaration tenant lieu de bordereau avis de versement, dans les vingt (20) premiers jours du mois qui suit le mois au titre duquel les droits sont dus, ou au cours duquel les retenues à la source ont été opérées et de payer simultanément les montants correspondants.

Articles : 110 - 119 - 121 - 123 - 124 - 129/1° - 150/1° - 212/1°- 245 - 358/2° - 358/4° et 367/1° du code des Impôts Directs et Taxes assimilés ; 28 - 76 - 78 - 83 - 89 et 178 du Code des Taxes sur le chiffre d'affaires.

2/ Lorsque le montant total payé au cours de l'année n'a pas excédé cinquante mille dinars (50 000 DA), le contribuable est autorisé, pour l'année suivante, à déposer trimestriellement au

déclaration et à s'acquitter des droits correspondants dans les vingt (20) premiers jours du mois qui suivent le trimestre écoulé.

Article 378 du Code des Impôts Directs et Taxes assimilés ; Article - 78 du Code des Taxes sur le Chiffre d'Affaires.

3/ Le dépôt tardif de la déclaration donne lieu à une pénalité égale à 10 %, des droits dus.

Cette pénalité est portée à 25 % après mise en demeure du contribuable par l'Administration de régulariser sa situation dans le délai d'un mois.

La défaut de déclaration, à l'issue de ce délai d'un mois, entraine la taxation d'office avec application de la pénalité de 25 % citée ci dessus et l'émission d'un rôle immédiatement exigible.

4/ Le paiement tardif de ces droits et taxes donne lieu à la perception d'une pénalité de retard de 10 %.

En matière de Taxes sur le Chiffre d'Affaires, une astreinte de 3% par mois ou fraction de mois de retard est appliquée en sus de la pénalité de 10 % citée ci dessus avec un maximum de 25 %.

Comment servir la déclaration

Le présente déclaration, tenant lieu de bordereau avis de versement, est prévue pour l'ensemble des impôts et taxes payables au comptant ou par voie de retenue à la source dûs par les contribuables et assujettis relevant du régime du bénéfice réel et du régime général de la T.V.A. et par les titulaires des professions libérales.

Elle remplace, à compter du 1er janvier 1995 :

- le bordereau avis de versement de la TAP (patente)

- le bordereau avis de versement des acomptes IBS (ancien)

- le bordereau avis de versement du VF et IRG salaires (ibid.)

- les bordereaux avis de versement des différentes retenues à la source au titre de l'IRG et de l'IBS ;

- le bordereau avis de versement du droit spécifique sur les carburants et les produits pharmaceutiques ;

- la déclaration relative à la taxe intérieure de consommation ;

- la déclaration relative à la taxe spécifique additionnelle ;

- la déclaration relative au droit de timbre sur état ;

- la déclaration TVA.

Cadre N° 2: exemples prévisionnels – IBS :

Les quatre (4) acomptes seront compris respectivement dans les déclarations des mois de janvier, avril, juillet et octobre, à déposer dans les vingt (20) premiers jours du mois suivant.

Le solde de liquidation sera compris dans la déclaration du mois de mars de l'année suivante à déposer dans les vingt (20) premiers jours du mois d'avril.

Cadre N° 5: ce cadre est utilisé notamment par les contribuables qui auront demandé à s'acquitter du droit de Timbre sur Etat.

Exemples :

Professions libérales : cadres 1.3 et 4

Commerçants détaillants : cadres 1.3 et 4

Commerçants grossistes : cadres 1.3.4 et 10 (TVA)

Producteurs : cadres 1.3.4. et 10 (TVA) et éventuellement 6 (T.I.C) et 7 (T.S.A)

Lorsque les activités de commerce de détail, de gros ou de production sont exercées par des sociétés de capitaux, elles sont concernées par le cadre n° 2.

N.B/ Les administrations et les contribuables relevant du régime du forfait utiliseront un modèle simplifié de la présente déclaration (Série G - n° 50 A)

Cadre N° 3 : Eléments de calcul des droits et taxes dus par les contribuables relevant du régime du forfait (Série G - n° 50 A)

تعبيه عن التزامات المكلفين بالضريبة

1/ يجب على المكلفين بالضريبة حسب نظام الربح الحقيقي والنظام العام الإرسال على الفيئة المختصة والحساب المكلفين الجزء المحدد بموجب قانون المالية والرسوم التي يقومون بتحصيلها أو من طريق الاقتطاع من المصدر، أن يقوموا بإيداع هذا التصريح الذي يمثل بمثابة جدول الإيراد المطابق بالدفع، لدى قباضة الضرائب المختصة في المحررين يوما الأول الذي يلي الشهر الذي يتصل به الحق أو الدين المتعلق بالضريبة.

2/ إن إيداع التصريح بالضريبة بعد فوات الميعاد يستوجب دفع غرامة جبائية تساوي 10٪ من الحقوق المستحقة.

توزع هذه الغرامة كل 25٪ بعد إخطار المدين بقرة رصيده في أجل عشرة (10) أيام.

3/ إن الإيداع غير التصريح بالضريبة يعد بمثابة إخفاء عملية بيع، ويستوجب فرض الغرامة المطبقة على المخالفة.

4/ إن تسديد هذه الحقوق والرسوم بعد الآجال المحددة بموجب دفع غرامة جبائية قدرها10٪.

وعلاوة على رقم الأعمال المحقق خلال السنة 50.000 دج، يكلف المكلف بالضريبة أن يقدم تصريحه في السنة الموالية إلى مفتشية الضرائب المختصة إقليميا، في الشهر الأول (30) أيام الأولى من السنة.

الأحكام المطبقة

المادة : 378 من قانون الضرائب المباشرة.

المادة : 78 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

المواد : 110 - 119 - 121 - 123 - 124 - 129/1° - 150/1° - 212/1° - 245 - 358/2° - 358/4° و 367/1° من قانون الضرائب المباشرة.

المادة : 28 - 76 - 78 - 83 - 88 و 178 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

Rappel des obligations des Contribuables

Mode de paiement de l'impôt

الملحق رقم (04): التصريح برقم الأعمال

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série G. n° 12 (2012)

المديرية العامة للضرائب
DIRECTION GENERALE DES IMPÔTS

مديرية الضرائب لولاية.....
DIRECTION DES IMPÔTS DE WILAYA.....

INSPECTION..... مفتشية

COMMUNE..... بلدية

رقم التعريف الجبائي
Numéro d'Identification Fiscale (NIF)

رقم المادة
N° d'article

رقم السجل التجاري
N° du registre de commerce

رقم بطاقة الحرفي
N° de la carte d'artisan

التصريح برقم الأعمال

(نظام الضريبة الجزافية الوحيدة)

DECLARATION DU CHIFFRE D'AFFAIRES

(REGIME DE L'IMPÔT FORFAITAIRE UNIQUE)

الفترة من : .....الى :.....

Période du ..... au .....

يعاد قبل 1 فيفري من سنة التكليف بالضريبة

A renvoyer avant le 1er Février de l'année d'imposition

ختم التاريخ للمصلحة
Timbre à date du service

اللقب : ..... الإسم - NOM : ..... Prénoms :

إسم الشركة : ..... Raison sociale :

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

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

- إلى 01 جانفي : ..... au 1er Janvier 200 -

- إلى 01 جانفي : ..... au 1er Janvier 200 -

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

.....

أذكر العنوان القديم أيضا، في حالة تغيير العنوان خلال السنة. En cas de changement d'adresse en cours d'année, mentionner également l'ancienne adresse.

.....

.....

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

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

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

يرجى ملء الفراغات المبينة أسفله، إذا كنتم تمارسون نشاطا آخر (في حالة تعددالنشاطات، أرفقوا جدولا مفصلا بالشكل المطلوب) :

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

إسم الشركة : ..... Raison sociale :

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

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

نظرا لأهمية هذا التصريح الذي ينبغي أن يكون قاعدة لتثبيت الضريبة الجزافية الوحيدة، يوصى المكلفون بالضريبة بتقديم المعلومات المطلوبة بدقة وإعادة هذه المطبوعة في الآجال المحددة.

Compte tenu de l'importance de cette déclaration qui doit servir de base à la fixation de l'impôt forfaitaire unique, il est recommandé au contribuable de fournir les renseignements demandés avec précision et de renvoyer le présent imprimé dans les délais prescrits.

Imp. Officielle, Alger

Renseignements divers : **معلومات متنوعة :**

a) nombre de personnes employées : ..... : أ - عدد الأشخاص المستخدمين في

b) montant des salaires y compris les charges sociales versées en 20 .... : ..... : ب- قيمة الأجور و الأعباء الاجتماعية المسددة في

c) Montant annuel des loyers privés de l'année 20...: ..... : ج- القيمة السنوية للإيجارات الخاصة لسنة

د- السيارات المستعملة:

	Tourisme سياحية	Utilitaire نفعية
Marque et puissance / سنة الاكتساب	.....	.....
Année d'acquisition / العلامة والقوة	.....	.....
Prix total payé / مجموع الثمن المدفوع	.....	.....

Partie à renseigner en cas de cession ou cessation d'activité : **قسم للإستعلام في حالة التنازل أو توقيف النشاط**

Nom et prénoms du cessionnaire..... : إسم ولقب المتنازل له

Adresse : ..... : العنوان:

Cession d'investissement: **التنازل عن الاستثمار:**

Nature du bien cédé : ..... : طبيعة الملك المتنازل عنه

Date de cession :..... تاريخ التنازل: . Date d'acquisition ..... : تاريخ الاكتساب

Prix de réalisation du bien cédé : ..... : سعر إنجاز الملك المتنازل عنه

Prix de revient du bien cédé : ..... : سعر تكلفة الملك المتنازل عنه

Plus value de cession : ..... : فائض القيمة عند التنازل:

عمود مخصص للمصلحة Colonne réservée au service	Renseignements relatifs au Chiffre d'affaires		معلومات متعلقة برقم الأعمال
	قيمة رقم الأعمال Montant du chiffre d'affaires	معدل الضريبة Taux de l'IFU correspondant	**طبيعة العمليات** (يتعلق الأمربالنشاطات المنجزة داخل نفس المؤسسة) **Nature des opérations réalisées** (Il s'agit des activités réalisées au sein de la même entreprise)
		6 %	(1) بيع البضائع والأشياء وكذا نشاط الحرفيين التقليديين الذين يمارسون نشاط حرفي فني (المادة 282 مكرر 1-1). (1) Vente des marchandises et objets ainsi que les activités des artisans exerçant une activité artisanale artistique (article 282 ter - 1).
		12 %	(2) نشاطات أخرى (المادة 282 مكرر 1-2). (2) autres activités (article 282 ter - 2).
		مجموع قيمة رقم الأعمال المصرح به **Montant total du chiffre d'affaires déclaré (1) + (2)**	

جدول مفصل للأعباء

Etat détaillé des dépenses et frais divers

Désignation	المبالغ Montants	تعيين
Montant des achats de marchandises		مبلغ مشتريات البضائع
Montant des achats de matières premières		مبلغ مشتريات المواد الأولية
Salaires du personnel		أجور المستخدمين
Charges sociales patronales		الأعباء الإجتماعية لرب العمل
Loyers professionnels		الإيجارات المهنية
Impôts et taxes payés		الضرائب والرسوم المدفوعة
-Taxe d'enlèvement des ordures ménagères		- رسم التطهير
- Autres Impôts (à détailler)		- ضرائب أخرى (تذكر بالتفصيل)
Autres frais généraux (détailler sur feuille séparée)		مصاريف أخرى عامة (تذكر بالتفصيل في ورقة منفصلة)
TOTAL		**المجموع**

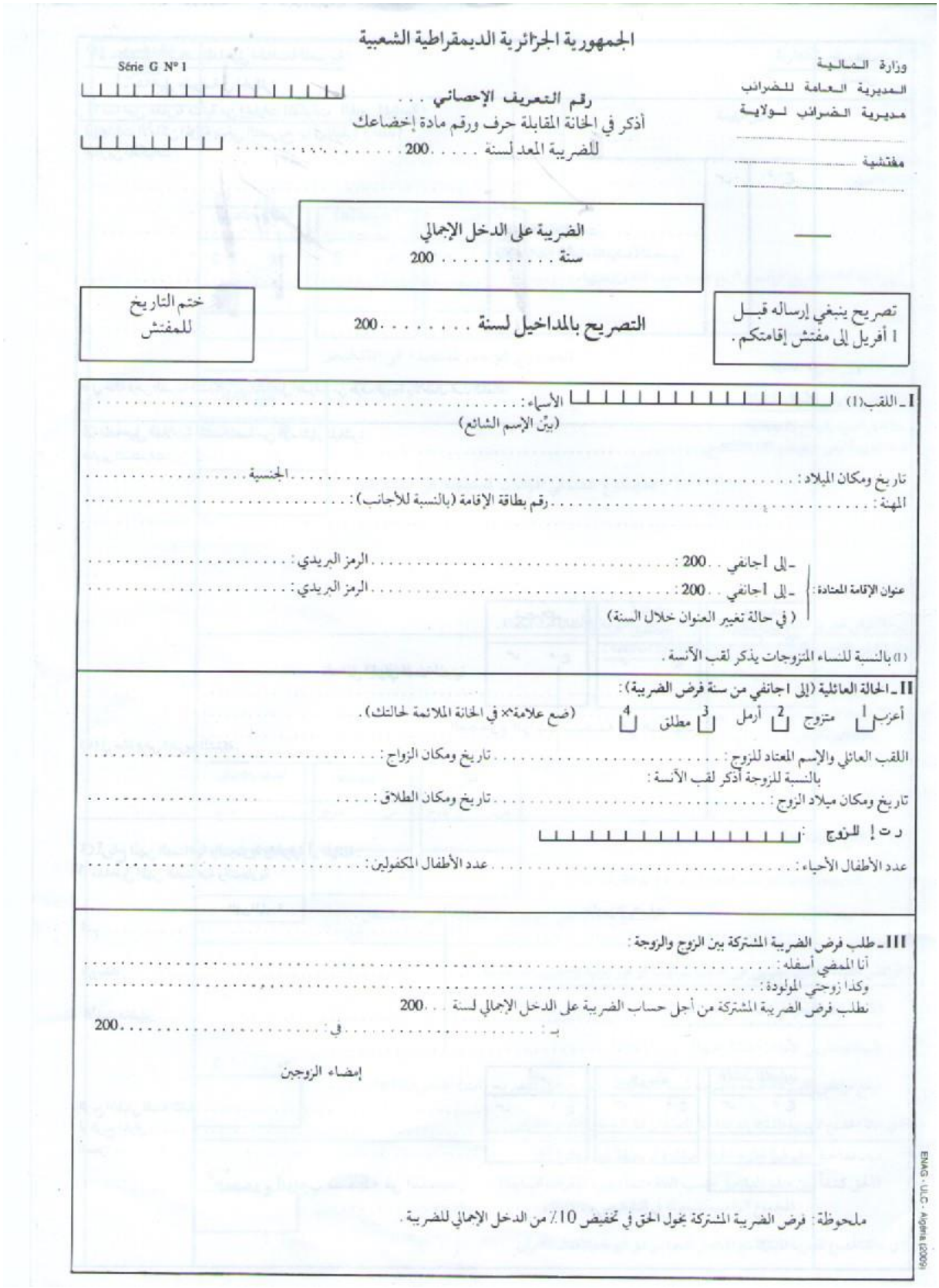
أشهد بأن المعلومات المسجلة على هذه المطبوعة مضبوطة وحقيقية.

J'atteste que les renseignements portés sur la présente déclaration sont réels et exacts.

A ..... في Le ..... بـ

Signature الإمضاء

الملحق رقم (05): التصريح السنوي بالمداخيل الخاضعة لضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
مديرية الضرائب لولاية
.....
مفتشية .....
.....

Série G N° 1

رقم التعريف الإحصائي . . .
أذكر في الخانة المقابلة حرف ورقم مادة إخضاعك
للضريبة المعد لسنة . . . . 200 . . . . . .

الضريبة على الدخل الإجمالي
سنة 200

تصريح ينبغي إرساله قبل 1 أفريل إلى مفتش إقامتكم.

ختم التاريخ للمفتش

التصريح بالمداخيل لسنة 200

I ـ اللقب(1) ..... الأسماء : .....
(بيّن الإسم الشائع)

تاريخ ومكان الميلاد : ..... الجنسية .....
المهنة : ..... رقم بطاقة الإقامة (بالنسبة للأجانب) : .....

عنوان الإقامة المعتادة :
ـ إلى 1 جانفي 200 : ..... الرمز البريدي : .....
ـ إلى 1 جانفي 200 : ..... الرمز البريدي : .....
(في حالة تغيير العنوان خلال السنة)

(1) بالنسبة للنساء المتزوجات يذكر لقب الأنسة.

II ـ الحالة العائلية (إلى 1 جانفي من سنة فرض الضريبة) :
أعزب 1 ☐ متزوج 2 ☐ أرمل 3 ☐ مطلق 4 ☐ (ضع علامة × في الخانة الملائمة لحالتك).

اللقب العائلي والإسم المعتاد للزوج : ..... تاريخ ومكان الزواج : .....
بالنسبة للزوجة أذكر لقب الأنسة :
تاريخ ومكان ميلاد الزوج : ..... تاريخ ومكان الطلاق : .....
ر ت إ للزوج :
عدد الأطفال الأحياء : ..... عدد الأطفال المكفولين : .....

III ـ طلب فرض الضريبة المشتركة بين الزوج والزوجة :
أنا الممضي أسفله : .....
وكذا زوجتي المولودة : .....
نطلب فرض الضريبة المشتركة من أجل حساب الضريبة على الدخل الإجمالي لسنة . . . 200
بـ : ..... في : 200

إمضاء الزوجين

ملحوظة : فرض الضريبة المشتركة يخول الحق في تخفيض 10٪ من الدخل الإجمالي للضريبة.

ENAG - U.L.C - Alger le (2009)

عمود مخصص للمفتش

IV ـ تفصيل أصناف المداخيل الخاضعة للضريبة :

أ ـ مداخيل مقبوضة في الجزائر:

1) مداخيل عقارية متأتية من إيجارات الملكيات المبنية :
(إيجارات الأماكن المؤثثة ينبغي التصريح بها في الفقرة 3 أدناه)

عناوين الملكيات :

.....

.....

.....

.....

المبلغ الخام للإيجارات ..... (الإيجارات + الأعباء المقبوضة) للجسم :	س.	د.ج

• في حالة فرض الضريبة المشتركة ، بين المداخيل المقبوضة من طرف الزوجة والأطفال تحت الكفالة :

2) المداخيل الفلاحية المستخلصة من الإستثمار المباشر:

عناوين المستثمرات :

.....

.....

مستثمراتكم		مستثمرات زوجتكم•		مستثمرات أطفالكم المكفولين		
س	د.ج	س	د.ج	س.	د.ج	
						الدخل الجزافي للسنة المدنية
						المجموع الواجب تسجيله في التلخيص

(•) في حالة فرض الضريبة المشتركة.

3) أرباح المهن الصناعية والتجارية والحرفية أو المماثلة :

أ) مداخيل المهن الصناعية والتجارية

المهن الممارسة	عناوين المستثمرات
أنتم :	.....
الزوجة• :	.....
الأطفال الكفولين :	.....

أنتم		الزوجة•		الأطفال المكفولون		
س	د.ج	س	د.ج	س	د.ج	
						الربح الحقيقي للسنة المالية .....
						أو الربح الجزافي : .....
						العجز : .....
						المجموع الواجب تسجيله في التلخيص

عمود مخصص للمفتش

4) أرباح المهن غير التجارية :

المهن الممارسة	عناوين النشاطات
أنتم :	.....
الزوجة (٥)	.....
الأطفال المكفولين :	.....

	أنتم		الزوجة (٥)		أطفالكم المكفولون	
	س	د.ج	س	د.ج	س	د.ج
ربح السنة (نظام التصريح المراقب أو الربح المحدد حسب التقدير الإداري)						
العجز						
المجموع الواجب تسجيله في التلخيص						

(٥) في حالة فرض الضريبة المشتركة .

5) مداخيل رؤوس الأموال المنقولة :

	المبلغ الخام٥	
	س.	د.ج
ا) مداخيل الديون والودائع والكفالات ٥ بعد تطبيق تخفيض جزافي قدره 5000,00دج		
المجموع الصافي الواجب تسجيله في التلخيص		

٥ في حالة فرض الضريبة المشتركة ، بين المداخيل المقبوضة من طرف الزوجة والأطفال تحت الكفالة .

6) المرتبات والأجور والعلاوات والمداخيل والمكافآت المختلفة :

(المهن الممارسة)	أسماء وعناوين المستخدمين
ـ أنتم :	.....
ـ الزوجة ٥	.....
ـ الأطفال المكفولين :	.....

	أنتم		الزوجة٥		أطفالكم المكفولين	
	س	د.ج	س	د.ج	س	د.ج
المبالغ المقبوضة نقداً						
ـ الإمتيازات العينية (قبل حسم إقتطاعات ض د إ. من المصدر						
المجموع الصافي الواجب تسجيله في التلخيص ...						

(٥) في حالة فرض الضريبة المشتركة .

7) فوائض القيمة للتنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية والحقوق المتعلقة بها .

(العمليات المنجزة في إطار آخر غير المهني) .

طبيعة وعناوين الأملاك المتنازل عنها : .....

مبلغ فوائض القيم الخاضعة للضريبة لسنة ... 200 المصرح به في التصريح (ات) الخاص(ة) (٥)	س	د.ج

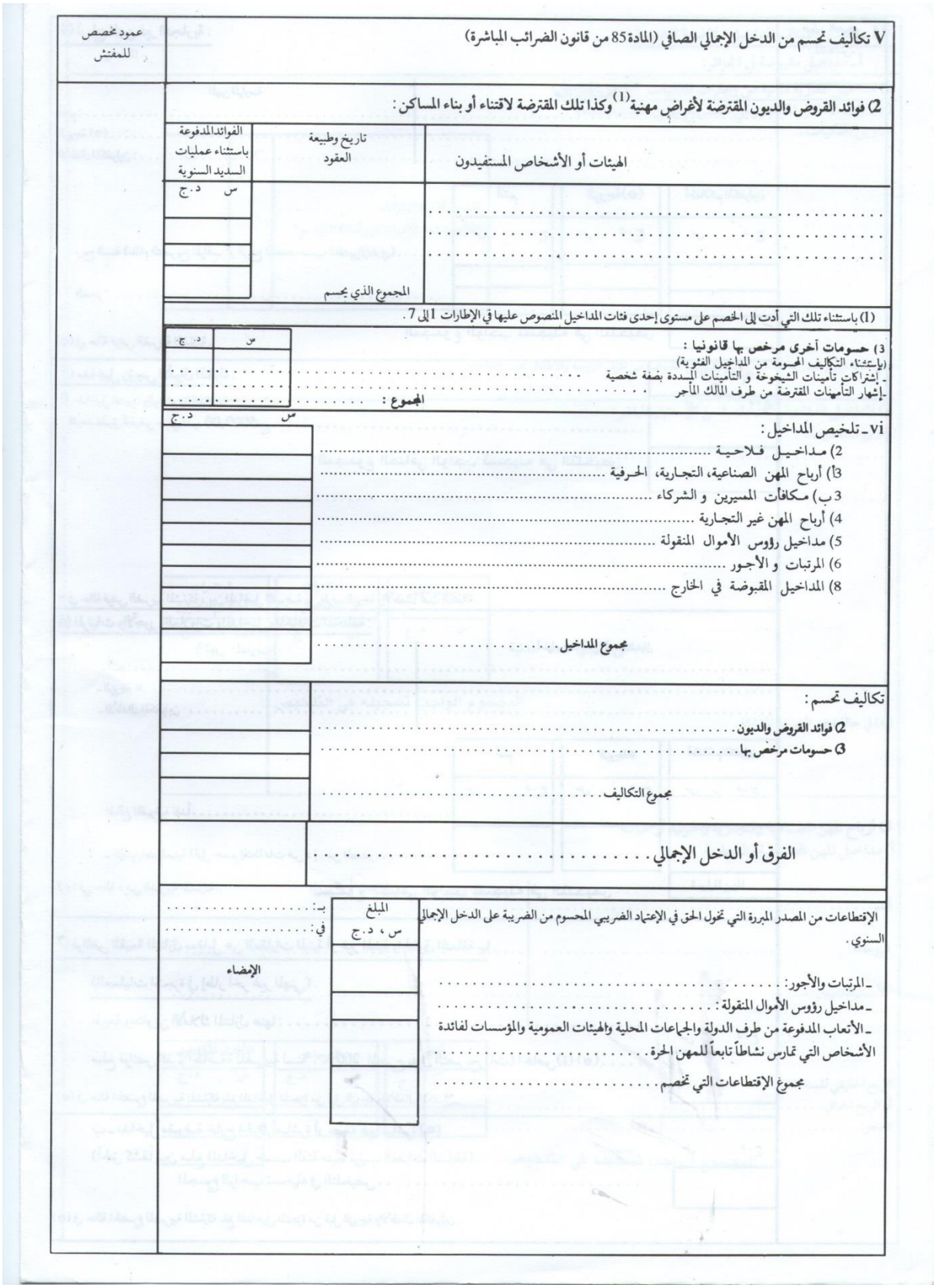
(٥) في حالة الخضوع للضريبة المشتركة بلغ المداخيل المنجزة من قبل الزوجة والأطفال المكفولين .

ب ـ مداخيل مقبوضة خارج الجزائر مباشرة أو بصفة غير مباشرة (٥)

(ألحق كشفاً يبين مبلغ المداخيل حسب الفئة متبعاً ترتيب الفقرات السابقة) .

المجموع الواجب تسجيله في التلخيص	س	د.ج

(٥) في حالة الخضوع للضريبة المشتركة بلغ المداخيل المنجزة من قبل الزوجة والأطفال المكفولين .



V تكاليف تحسم من الدخل الإجمالي الصافي (المادة 85 من قانون الضرائب المباشرة)

عمود مخصص للمفتش

2) فوائد القروض والديون المقترضة لأغراض مهنية[1] وكذا تلك المقترضة لاقتناء أو بناء المساكن :

الهيئات أو الأشخاص المستفيدون	تاريخ وطبيعة العقود	الفوائد المدفوعة باستثناء عمليات السديد السنوية
.....		س د.ج
.....		
.....		
المجموع الذي يحسم		

(1) باستثناء تلك التي أدت إلى الخصم على مستوى إحدى فئات المداخيل المنصوص عليها في الإطارات 1 إلى 7.

3) حسومات أخرى مرخص بها قانونيا :
(باستثناء التكاليف المحسومة من المداخيل الفئوية)
- إشتراكات تأمينات الشيخوخة و التأمينات المسددة بصفة شخصية .....
- إشهار التأمينات المقترضة من طرف المالك المأجر .....

المجموع : .....

س	د.ج

vi - تلخيص المداخيل :

	س د.ج
2) مداخيل فلاحية	
3أ) أرباح المهن الصناعية، التجارية، الحرفية	
3ب) مكافآت المسيرين و الشركاء	
4) أرباح المهن غير التجارية	
5) مداخيل رؤوس الأموال المنقولة	
6) المرتبات و الأجور	
8) المداخيل المقبوضة في الخارج	
مجموع المداخيل	

تكاليف تحسم :

2 فوائد القروض والديون	
3 حسومات مرخص بها	
مجموع التكاليف	

الفرق أو الدخل الإجمالي	

الإقتطاعات من المصدر المبررة التي تخول الحق في الإعتماد الضريبي المحسوم من الضريبة على الدخل الإجمالي السنوي.

	المبلغ س ، د.ج
- المرتبات والأجور:	
- مداخيل رؤوس الأموال المنقولة :	
- الأتعاب المدفوعة من طرف الدولة والجماعات المحلية والهيئات العمومية والمؤسسات لفائدة الأشخاص التي تمارس نشاطاً تابعاً للمهن الحرة	
مجموع الإقتطاعات التي تخصم	

بـ: .....
في: .....

الإمضاء

ملحق رقم (06): وثيقة طلب المعلومات

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

Direction des Impôts de Wilaya d.........................
....
inspection de ....
....

DEMANDE DE RENSEIGNEMENTS

A .... le ....
L .... a l'honneur
de prier M ....
demeurant à ....
....
NIS : | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
de vouloir bien lui fournir, le plus tôt possible, les renseignements suivants :

Série C n° 2

Envoyer la réponse à l'adresse suivante
....
....
....
....

DEMANDE	REPONSE
....	A.......................... le ....
....	....
....	....
....	....
....	....
....	....
....	....
....	....
....	....
....	....
....	....
....	....
....	....
....	....
....	....
....	....
....	....
....	....
....	....
....	....
....	....
....	....
....	....
....	....
....	....
....	....
	(suite au verso)

ENAG - ULC - Algéria (2010)

الملحق رقم (07): وثيقة طلب التبريرات والتوضيحات

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Ministère des Finances
Direction Générale des Impôts
Direction des impôts de la
Wilaya de .. ..
Sous Direction du Contrôle Fiscal
Bureau de Recherches et Vérifications
N° .. / ..

Monsieur :

Avis de vérification N° . Du : .

DEMANDE DE JUSTIFICATIONS

En application des dispositions des articles 187 et 131 bis du code dis impôts directs et taxes assimilées, nous avons l'honneur de vous demande des justifications de revenus de (s) année (s) :

précisées ci-dessous

.
..
..
.

Vous avez à nous faire parvenir votre réponse dans un délai de 30 jours. L'absence de réponse de votre part contrainte en vertu de l'article 131 du C.I.D. l'établissement d'office impositions.

Veuillez croire. Mr .. .., en l'expression de notre parfaite considération.

الملحق رقم (08): بطاقة المراقبة

FICHE DE CONTROLE

I- IDENTIFICATION DE L'ENTREPRISE

- NOM, PRENOM OU RAISON SOCIALE :.....
- ADRESSE :.....
- ACTIVITE :.....
- DATE DE CREATION .....

II- MOTIF DE SELECTION

-
-
-
-
-

III- PORTEE DU CONTROLE

- ANNEES VERIFIEES :.....
- IMPOTS ET TAXES CONTROLES :.....
- OPERATIONS[1]:

[1] Contrôle du précompte, provisions, amortissements.....etc.

1

IV- ANALYSE EFFECTUEES

- OPERATION CONTROLEES

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

- REFERENCES DES DEMANDES D'ECLAIRCISSEMENTS ET JUSTIFICATIONS

- .....
.....
- .....
.....
- .....
.....
- .....
.....
- .....
.....

V- CONCLUSIONS DU CONTROLE

- ABSENCE DE REDRESSEMENT : A PRECISER

.....
.....
.....

- NATURE DES INFRACTIONS RELEVEES

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

- MONTANT DES IMPOTS ET TAXES RAPPELES AVEC REFERENCE DE ROLES

.....
.....
.....
.....
.....

2

2

- PROPOSITION EN VERIFICATION : PRECISER REFERENCE DE L'ENVOI

.....
.....
.....
.....

- AUTRES PRECISIONS :

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

3

الملحق رقم (09): التصريح بالمداخيل المتأتية من الرواتب والأجور (سلسلة G29)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

المديرية العامة للضرائب

الضريبة على الدخل الإجمالي (ض.د.ج)

رواتب، أجور، منح وريوع عمرية :

ملحق تصريح السلسلة G 29 لسنة .....

Série G N° 30

الأصل

المديرية الولائية للضرائب

مفتشية الضرائب

المحطة

المديرية الولائية للضرائب

مفتشية الضرائب

دمغة يؤرخها المفتش

دمغة يؤرخها المفتش

الإسم واللقب، أو اللقب الإجتماعي للهيئة المستخدمة .....

مكان ممارسة النشاط المهني، أو المؤسسة الرئيسية .....

معلومات متعلقة بالرواتب والأجور المدفوعة في .....

الطبعة الرسمية - الجزائر (2009)

إسم ولقب المستفيد وعنوانه الكامل	المبلغ العام السنوي للرواتب والأجور المدفوعة في.....	إمتيازات متنوعة		مبلغ نفقات الأجراء الملخصة		المبلغ الصافي السنوي للمستحقات - الخانة 3 +4 - الخانة 5 +6	خصوم من المصدر (ض.د.ج) مدفوعة للخزينة	
		ذات طبيعة تعويضية متنوعة	مكافآت المردود زيادات إمتيازات أخرى	نفقات إجتماعية	نفقات التقاعد		على الرواتب والأجور	على مكافآت المردود والزيادات
1	2	3	4	5	6	7	8	9

رقم التعريف الجبائي

الملحق رقم (10): بطاقة تلخيصيه عن عملية التحقيق في المحاسبة

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Ministère des Finances
Direction des Impôts de la
Wilaya de .. ..
Sous Direction du Contrôle Fiscal
Bureau des Vérifications Fiscales

Dossier de Vérification N° ./ .

Vérificateur:

Chef de Brigade: .

VERIFICATION DE COMPTABILITE

FICHE DE SYNTHESE

Code d'activité : .. / Numéro Identifiant Fiscal :

Désignation de l'entreprise vérifiée : .

Adresse exacte : .

Désignation de l'activité exercée : .

Date de début d'activité :

Délai de réalisation de la vérification : ..

I - VERIFICATION COMPTABLE

Système comptable : .

Document comptable : ..

En la Forme : .

Au Fond : ..

Motifs précis du rejet de comptabilité :

II - VERIFICATION FISCAL

Réintégration des charges :

Réintégration des rehaussements de CA au Résultat : ..

Réintégration des taxes sue achats : ..

Taux de TVA applicables: .

Modification du régime fiscale : ..

Recherche extérieures :

CA global de la période vérifiée : - 1er notification : .. ...

- 2eme notification : .. ...

BIC global de la période vérifiée : - 1er notification : .. ...

- 2eme notification : .. ...

III - RENSEIGNEMENTS STATISTIQUES

Normes de production : ..

Taux de valeur ajoutée : .

Taux de perte et déchets : ..

- ∞ Approvisionnements : .....
- ∞ Processus de fabrication :
- ∞ Conditionnement : ...

Taux de marge brute (achat /revente) :

Taux de rendement (prestation de service) :

Taux de marge nette : ..

	Année	Année	Année	Année ....
- Rehaussement sur CA (TAP)				
- Réintégration de charges				
- Charges accordées				
- Réintégration de TVA / Achats				
- Déduction en cascade				
Situation après vérification :				
- Chiffre d'Affaire retenus				
- Chiffre d'Affaire déclarés				
- Rehaussement sur CA				
- Résultat retenus				
- Résultat déclarés				
- Rehaussement résultats				
Produits des rôles :				
- T.V.A / C.A				
- T.V.A / Achats				
- I.B.S				
- I.R.G				
- Enregistrement				
- V.F				
- Timbre				
- I.R.G / Salaires				
- T.A.P				
- Autre a précise				
- Pénalités				
- Totale				
Totale générale				

الملحق رقم (11): بطاقة نهاية عملية التحقيق في المحاسبة

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

Fiche de Fin des travaux
De vérification

le, . .

Numéro de l'affaire ..... N° d'article d'imposition .....

Numéro d'identification statistique .....

Nom et Prénom ou Raison Sociale .....

Activité.....

Adresse.....Tél .....

Avis de vérification de comptabilité N°..... du .....

Date de fin des travaux préparatoires .....

Date de notification des résultats de la vérification.....

Date de notification de la position définitive de l'Administration ..

Lu et approuvé :

Le Chef de Service **Les Vérificateurs**

الملحق رقم (12): نموذج إشهار التحقيق المحاسبي خارج مقر المكلف

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIR

Ministère des Finances
Direction Générale des Impôts
Direction des impôts de la
Wilaya de .. ..
Sous Direction du Contrôle Fiscal
Bureau des Vérifications Fiscales

le, .

Monsieur :

Objet : Vérification de comptabilité en dehors de vos lo professionnels.

Réf : Votre demande du :

En réponse à votre lettre citée en référence, j'ai l'honne informe qu'en égard au motif invoqué, j'émets un avis favorable à votr de vérification en dehors de vos locaux, de votre comptabilité par les v de ma devisions.

Veillez agréer, mes salutations distinguées.

Le Sous-directeur des Contrôle F

الملحق رقم (13): نموذج إشعار محضر المعاينة

Série O n° 19

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

المديرية العامة للضرائب

مديرية الضرائب لولاية .....

مفتشية الضرائب لـ .....

رمز مفتشية : .....

رقم التعريف الجبائي :

رقم المادة:

محضر معاينة

(1) .....

المواد 152 و 224- 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
المواد 59 و 73 من قانون المالية لسنة 2002.

في اليوم ..... من عام .....

و على الساعة ..... (2) نحن الممضين أسفله (3) :

.....

.....

.....

الحالفين اليمين و الحاملين لبطاقات انتدابنا، تقدمنا عند (4) : .....

.....

.....

الممثل من طرف (5) : .....

.....

.....

للقيام بمعاينة ميدانية.

قد عاينا مايلي : .....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

و عند نهاية تدخلنا، قمنا بقفل هذا المحضر في اليوم و الشهر المذكورين أعلاه و دعونا السيد : .....

لإمضائه معنا و الذي قبل – رفض – (6) و صرح بمايلي : .....

.....

.....

.....

.....

و بطلب منه، سلمناه نسخة من هذا المحضر مقابل و صل استلام .

إمضاء المعني،

إمضاء الأعوان،

(1) موضوع المعاينة المادية ؛
(2) تكتب السنة و الشهر و اليوم و الساعة بالأحرف كاملة؛
(3) اسم و لقب ورتبة العون ؛
(4) الإسم و اللقب أو العنوان الإجتماعي وعنوان المكلف بالضريبة ؛
(5) اسم و لقب وصفة الممثل ؛
(6) تشطب العبارة غير الملائمة