



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي  
جامعة الدكتور مولاي الطاهر بسعيدة



كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم الاقتصادية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية، تسيير و علوم تجارية

الشعبة: مالية و محاسبة

التخصص: محاسبة و تدقيق

بعنوان:

# فعالية الرقابة الجبائية في التحصيل الضريبي دراسة حالة لمديرية الضرائب لولاية البيض

تحت إشراف الأستاذ:

- د. غوتي محمد

من إعداد الطالبين :

- بوخريص عز الدين

- محمامي عبد الوهاب

نوقشت و أجزيت علنا بتاريخ: 2021/07/11

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الدكتور/	نزعي عز الدين	/ الدرجة العلمية/ رئيسا
الدكتور/	غوتي محمد	/ الدرجة العلمية/ مشرفا
الدكتور/	بوعرفة عبد القادر	/ محاضر (ب) / مساعد المشرف
الدكتور/	رفافة إبراهيم	/ الدرجة العلمية/ مناقشا

السنة الجامعية: 2021/2020

## شكر وتقدير

قال الله تعالى : "وان تأذن ربكم لئن شكرتم لأزيدنكم ولئن كفرتم إن عذابي لشديد" سورة إبراهيم الآية "7"

بعد السجود لله نشكر الله سبحانه و تعالى خالق الإنسان، وواهب العقل والبيان الذي هدانا بخير خلقه محمد صلى الله عليه وسلم، ويسر لنا سبل النجاح وأخرجنا من ظلمات الجهل إلى نور العلم.

"من لم يشكر الناس لم يشكر الله" رواه أحمد والترمذي إذ يدعوني واجب الوفاء والعرفان بالجميل أن أتقدم بالشكر والتقدير إلى كل من ساهم في هذا البحث على رأسهم الأستاذ المشرف الدكتور "غوتي محمد" لما قدمه لي من توجيهات قيمة وعلى اهتمامه الدائم وتوجيهاته ونصحه وصبره كما وجب علينا تقديم الشكر الجزيل اشكر كل من أساتذة قسم علوم اقتصادية سعيدة ، ولا ننسى أن نشكر جزيل الشكر الاخ "ح عبد العزيز" على ما بذله من مجهودات من اجل إخراج هاته المذكرة وفي الأخير تخصيصا لا تأخيرا اشكر كل زملائي وزميلاتي الذين وقفوا على نجاحي والله في عون نجاحي والله في عون العبد ما دام العبد في عون أخيه إلى كل أساتذتي منذ بدأت رسم الألف إلى ختم هذه المذكرة إلى كل من ساهم من قريب أو بعيد في انجاز هذا البحث متمنين أن يكون هذا الأخير بادر في نفع ورفع البحث العلمي



المؤمنين

## الملخص :

تعالج هذه المذكرة موضوع الرقابة الجبائية و فعاليتها في التحصيل الضريبي حيث تعد الرقابة الجبائية من أهم وسائل الإدارة الضريبية للتأكد من حقيقة الإيرادات المحققة و مدى صحة المعلومة المصرح بها من قبل المكلفين الخاضعين للضريبة و زيادة الحصيلة الضريبية .

و باعتبار الجزائر تعتمد على جمع مواردها من الضرائب و خاصتا في الأونة الأخيرة بسبب تراجع أسعار النفط . و بتالي فالدولة تسعى الى تعويض الجباية البيترولوية بالجباية العادية ممايتوجب على الدولة تشديد الرقابة على المكلفين بالضريبة للحفاظ على الضرائب كمورد هام لخزينة الدولة .

إضافة أن الرقابة الجبائية لوحدها غير كافية للقضاء على هذه الظاهر لذلك و جب على الدولة اتخاذ التدابير و الاجراءات التنظيمية و التشريعية لتدعيم آليات الرقابة الجبائية لمكافحة الغش و التهرب الضريبي .

## الكلمات المفتاحية :

الرقابة الجبائية . التحصيل الضريبي . التهرب الضريبي . الادارة الجبائية .

## Summary :

This note deals with the issue of fiscal control and its effectiveness in tax collection, as fiscal control is one of the most important means of tax administration to ascertain the reality of the revenues generated and the validity of the information declared by the taxpayers and to increase the tax proceeds.

And considering that Algeria depends on collecting its resources from taxes, especially in recent times due to the decline in oil prices. Thus, the state seeks to compensate the petroleum levy with the normal levy, which requires the state to tighten control over taxpayers in order to maintain taxes as an important resource for the state treasury.

In addition, fiscal control alone is not sufficient to eliminate this phenomenon. Therefore, the state must take regulatory and legislative measures and measures to strengthen fiscal control mechanisms to combat fraud and tax evasion.

## key words :

Fiscal control. Tax collection. Tax evasion. Fiscal administration.

## الفهرس

IV	الملخص	.....
VIII	قائمة الجداول:	.....
X	قائمة الأشكال:	.....
XII	قائمة الملاحق:	.....
أ	المقدمة العامة:	.....
2	الفصل الأول: ماهية الرقابة الجبائية والتحصيل الضريبي وأهم الدراسات التي تناولت الموضوع	.....
2	مقدمة الفصل الأول:	.....
3	المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية والتحصيل الضريبي	.....
3	I. ماهية الرقابة الجبائية	.....
3	1. مفهوم وأسباب قيام الرقابة الجبائية:	.....
11	2. أشكال الرقابة الجبائية وإجراءات التحقيق الجبائي:	.....
39	3. فعالية النظم الضريبية:	.....
49	II. التحصيل الضريبي:	.....
49	1. طرق تحصيل الإيرادات الضريبية:	.....
61	2. أساسيات التحصيل الضريبي:	.....
67	III. الرقابة الجبائية والتحصيل الضريبي:	.....
67	1. مفهوم وأسباب التهرب الضريبي:	.....
70	2. طرق وآثار التهرب الضريبي:	.....
72	3. مكافحة التهرب الضريبي والعقوبات المترتبة عليه:	.....
75	المبحث الثاني: دراسات سابقة وتحليل نتائجها	.....
75	I. الدراسات السابقة:	.....
87	II. تحليل ومناقشة الدراسات السابقة وما يميز دراستنا عنها:	.....
87	1. من الناحية النظرية والأهداف:	.....
87	2. من الناحية المنهجية والمضمون:	.....

87	.....3 من حيث النتائج:
89	..... خاتمة الفصل الأول:
91	..... الفصل الثاني: دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية البيض
91	..... مقدمة الفصل الثاني:
92	..... المبحث الأول: نبذة عن مديرية الضرائب لولاية البيض
92	..... I. نشأة مركز الضرائب:
92	..... 1. تقديم عام للمؤسسة المستقبلية:
94	..... II. الهيكل التنظيمي للمؤسسة.
94	..... 1. الهيكل التنظيمي للمديرية وفروعها
104	..... المبحث الثاني: دراسة حالات الرقابة الجبائية لمديرية الضرائب لولاية البيض
104	..... I. أشكال الرقابة الجبائية
104	..... 1التحقيق المحاسبي: (verification de comptabilité)
105	..... II. وضعية التقدير الجزافي:
107	..... 2-وضعية التقدير الحقيقي REEL:
108	..... 3.التحقيق المحاسبي (verification comptable):
117	..... خاتمة الفصل الثاني:
119	..... خاتمة عامة.
123	..... قائمة المراجع.
132	..... الملاحق

# قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
10	آجال التحقيق الجبائي في عين المكان	01
30	معامل مرونة النظام الضريبي لبعض الدول لسنة 2001	02
48	تطور نسبة تنفيذ الإيرادات الضريبية (1992-2004)	03
49	الرسم على القيمة المضافة كنسبة من الناتج المحلي الإجمالي بالدول المتقدمة الوحدة: %	04
62	الجدول التصاعدي السنوي للضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 2018	05
103	شرح خطط علاقة المؤسسو بالمحيط الخارجي	06
109	حساب الاستهلاكات المعتمدة 2014-2015-2016 و2017	07
110	رقم الاعمال المعتمد 2014-2015-2016 و2017	08
110	الكشف التفصيلي للرسم على النشاط المهني -TAP2014- 2016-2015 و2017.	09
111	الكشف التفصيلي الرسم على القيمة المضافة -TVA 2014- 2016-2015 و2017	10
111	إجمالي المستحقات 2014-2015-2016 و2017	11
112	الأرباح الصناعية و التجارية: -BIC2014-2015- 2016 و2017	12
112	الضريبة على أرباح الشركات -IBS 2014-2015- 2016 و2017	13
113	الضريبة على الدخل الإجمالي -IRG 2014-2015- 2016 و2017	14
114	مفصل للضرائب و الرسوم المذكور بها عن سنوات 2014-2015- 2016 و2017	15

# قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
21	الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث و المراجعات	01
23	الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية	02
24	الهيكل التنظيمي العام لمديرية كبريات المؤسسات	03
26	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب	04
36	منحنى LAFFER	05
43	المفاضلة بين السياسة الضريبية و السياسة النقدية	06
96	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب بالبيضا	07
101	موقع مديرية الضرائب بالبيضا	08
102	مخطط حركة بين المديرية و الفروع	09
103	مخطط علاقة المؤسسة بالمحيط الخارجي	10

قائمة الملحق

الصفحة	العنوان	رقم الملحق
132	التصريح بالوجود	01
134	الضرائب و الرسوم المحصلة فورا او عن طريق الاقتطاع من المصدر تصريح يقوم مقام حافظ اشعار بالتسديد	02
138	Serie g . N 50 a	03

المقدمة العامة

منذ القدم والدول تسعى إلى تطوير اقتصادياتها وتنميتها فأصبحت تعمل جاهدة لإيجاد مصادر التمويل التي تعتبر القلب النابض لقيام المشاريع وسيرها ومنه تنمية الاقتصاد، وهذه المصادر تنقسم إلى مصادر خارجية وداخلية، لكن الدولة تعتمد على المصادر الداخلية بشكل خاص.

ومن المفهوم أن الدولة تلجأ إلى التنبؤ بالنفقات العامة للسنة القادمة وتقوم على أساس ذلك بتقدير الإيرادات اللازمة لمواجهة تلك النفقات، وهذا يضيف صفة العمومية على إيرادات الدولة ونفقاتها، وتعتبر الضريبة أحد مصادر التمويل الهامة للخزائن العامة ويتم تحصيلها من الأفراد مساهمة منهم في تدبير المال اللازمة للإنفاق.

من أهم هذه المصادر الضرائب التي تعتبر الوسيلة المالية التي تستخدمها السلطات العامة لتحقيق أغراضها ومعالجة أزماتها، لكن ديمومة هذه الضرائب مرهون بمدى استجابة المكلفين لواجباتهم الضريبية.

ان النظام الضريبي الجزائري تصريحي، يمنح الحرية النسبية للمكلفين بتقديم تصريحاتهم الضريبية المكتتبه بشكل يوافق نشاطاتهم ومداخلهم الحقيقية من تلقاء أنفسهم .فان المشرع الجبائي يمنح لكل من المكلفين بالضريبة حقوق و واجبات كما منح في نفس الوقت للإدارة الجبائية كل الوسائل القانونية و التنظيمية اللازمة بهدف مراقبة تلك التصريحات لكونها في الكثير من الأحيان تكون غير صحيحة و هذا ما يسمى بالغش الضريبي.

التدقيق المحاسبي الذي يمارس من طرف أجهزة مختصة في الرقابة الجبائية وأعاون محققين لديهم الكفاءة المهنية في المحالين الضريبي والمحاسبي من اجل التأكد من صحة وعدالة حسابات وأرصدة القوائم المالية ومراجعة الدفاتر المحاسبية والوثائق اللازمة بهدف تطهير الملفات الجبائية من كل التجاوزات المستعملة من طرف المكلفين والتي تعود سلبا على إيرادات الخزينة العمومية وبالتالي تمويل المشاريع ومنه التعطيل عجلة التنمية الاقتصادية.

### الإشكالية:

وعلى ضوء ما سبق يمكن صياغة الإشكالية على النحو التالي:

### مأثر الرقابة الجبائية في التحصيل الضريبي؟

وللأجابة على الإشكالية أعلاه، تم تبني الفرضية البحثية التي مفادها:

إن تطبيق الرقابة الجبائية لها أثر على التحصيل الضريبي لمديرية الضرائب في الجزائر.

## الأسئلة الفرعية:

تفودنا هذه الإشكالية إلى طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ما مدى تأثير الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة؟
- لماذا هذا النقص في مردودية التحصيل الضريبي على مستوى الجباية العادية؟ حيث أن موارد الجباية العادية لو إستغلت جيدا لمكنت الخزينة العمومية من تغطية نفقات التسيير ولأستغلت موارد الجباية البترولية في تمويل المشاريع الإستثمارية وبعث عجلة التنمية الإقتصادية نحو الأمام.
- ما هي الأسباب الحقيقية لضعف التحصيل الضريبي في الإدارة الجبائية الجزائرية؟
- هل الهيكل التنظيمي والإداري للإدارة الجبائية الجزائرية يبقى بعيدا عن المطلوب منه تحقيقه أم هو راجع إلى نقل العبء الضريبي الذي يدفع بالمكلفين إلى التهرب أكثر فأكثر؟

## فرضيات البحث:

- يبقى التحصيل الضريبي ضعيف
- تؤثر الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة بمراقبتهم في تأدية واجباتهم والعمل على اكتشاف كل الأخطاء والتجاوزات.
- حتى تكون الجباية العادية فعالة وذات مردودية عالية لابد ان تكون الادارة الجبائية قوية، ناجعة وتعمل في شفافية كما عليها ان تبسط من الاجراءات الادارية حتى تستطيع التعامل مع المكلفين بكل وضوح وانضباط، وان تراجع التشريع الجبائي وتحكم التصرف فيه.
- لا بد من التاكيد على ضرورة تحسين العلاقة بين المصالح الجبائية والمكلفين بالضريبة، اذ نشير بصفة خاصة الى عدم توفر المعلومات الجبائية على المستوى المحلي، وعليه يجب تعزيز مجال التكوين وتحسين موظفي الادارة الجبائية أما ونوعا.
- ايجاد تنظيم جبائي مناسب للحد من التهرب الضريبي.

## أهداف البحث:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز الدور الفعال الذي تلعبه الرقابة الجبائية لزيادة الحصيلة الضريبية عن طريق مكافحة الغش والتهرب الضريبي ودورها في اكتشاف هذه التجاوزات والأخطاء، كما تهدف إلى تبيان أهمية التحقيقات المحاسبية والجبائية في إضفاء مبدأ العدالة والمنافسة الشريفة بين المكلفين ودوره في تمويل الخزينة العمومية.

كما تهدف إلى إبراز أهمية الرقابة الجبائية من خلال التأكيد على مدى صحة وصدق التصريحات الجبائية والمحاسبية المكتسبة من طرف المتعاملين الإقتصاديين والتعرف على آليات تحصيل فعالة للضرائب.

## أهمية البحث:

تتمثل أهمية هذه الدراسة الدور في أهمية تحصيل الضرائب الذي يعتبر من الأدوات الفعالة في تزويد خزينة الدولة بموارد المالية لتغطية النفقات المختلفة، والدور للرقابة الجبائية وما يمكن أن تسفر عنه من اكتشاف الأخطاء ومحاولات الغش والتضليل التي يمكن أن تشوب وتعترى المعلومات المحاسبية المصرح بها والتي تؤثر على التحصيل الفعال للضريبي.

## أسباب اختيار بحث الدراسة:

- نظرا لأهمية الكبيرة لضريبية في الاقتصاد الوطني واعتبارها ممول أساسي لدولة.
- التطلع لأهمية الرقابة الجبائية ومدى قدرتها على دعم التحصيل الضريبي واسترجاع ولو القليل من حقوق الخزينة العمومية.
- محاولة الوصول إلى كيفية تحقيق الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي.
- معرفة أسباب لجوء المكلفين بالضريبة إلى التهرب الضريبي وعدم الدفع وتجنب إلتزاماتهم الضريبية.
- التخصص في مجال التدقيق.
- الرغبة الشخصية في التعرف على الموضوع.
- الرغبة في مساهمة بنشر الوعي الضريبي.

— عدم استقرار الموارد المالية كالنفط والجبابة الجمركية واعتبار الضريبة احد الموارد المالية الداخلية الهامة للدولة في تنمية النفقات العامة وضرورة تحصيلها.

**الصعوبات البحث :** عند إعدادنا لهذا البحث واجهتنا الصعوبات ولمشاكل:

- قلة المراجع التي تتحدث عن التحصيل الضريبي بحد ذاته وبأكثر دقة وأكثر شمولاً.
- صعوبة الحصول على معلومات من طرف عمال الضرائب.
- الظرف الراهن الذي يمر به العالم الوباء من تباعد وحجر.

**منهجية الدراسة:**

للإجابة على الإشكالية المطروحة ومحاولة لاختبار صحة الفرضيات، إعتمدت هذه الدراسة طريقة وصفية وتحليلية لدراسة العلاقات بين الرقابة الجبائية ومدى فعاليتها في التحصيل الضريبي. وقد شمل الدراسة لمديرية الضرائب لولاية البيض. وكانت أدوات جمع البيانات وتحليلها إعتمادا على سجلات المديرية خلال الفترة الزمنية 2014-2018.

عليه تم تقسيم هذه الدراسة إلى فصلين نظري وتطبيقي، حيث تضمن الفصل النظري ماهية الرقابة الجبائية والتحصيل الضريبي، أين تناولنا تعاريف الرقابة الجبائية والتحصيل الضريبي وكذلك أهميتهما وخصائصهما. فضلا عن التطرق للعلاقة بين الرقابة الجبائية والتحصيل الضريبي.

ولقد تم أيضا عرض أهم الدراسات والبحوث التي تناولت إشكالية البحث التي تخدم هذه الدراسة، وقمنا بتحليلها ومناقشتها ومن ثم ذكر ما يميز درستنا عنها.

أما في الفصل التطبيقي، فقمنا بدراسة لمديرية الضرائب لولاية البيض، فنترقنا إلى الإطار العام للدراسة، الذي تناولنا تعريف مديرية الضرائب وهيكلها، وقد تم تحليل البيانات باستخدام البرنامج EXE . وإعتمدنا في دراستنا على طريقة IMRAD ونظام التوثيق APA، وفي الأخير تم تحليل ودراسة النتائج.

## الفصل الاول:

ماهية الرقابة الجبائية

و التحصيل الضريبي

و أهم الدراسات التي

تناولت الموضوع

الرقابة الجبائية ليست غاية بقدر ما هي وسيلة أسسها المشرع الجبائي الجزائري لمكافحة ظاهرة خطير تهدد أكبر اقتصاديات دول العالم، ألا وهي ظاهرة الغش والتهرب الضريبي.

ومن أجل ذلك هناك قواعد تأسيس وتحصيل الضرائب التي هي الإجراءات الجبائية المحددة والمفصلة لفرض وتأسيس الضريبة وتحميلها ومتابعة أثارها على الهيكل الضريبي تنظيمها وتنسيقها ومختلف الصور التقنية للضرائب بمختلف تطوراتها، ومتابعتها، حيث يتوقف نجاح الدولة في اختيار النظام الضريبي الأمثل على معرفة كاملة بإيديولوجيات المجتمع وكافة أوضاعه الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

فالمكلفين بالضريبة لا يتوانون في إتباع وسلك كل أساليب التهرب والاحتيايل واستغلال الثغرات الجبائية القانونية. يسعى القانون لتنظيم عملية الرقابة الجبائية، وممارستها بكفاءة أكثر، لذا وضع لها المشرع الجزائري أدوات قانونية، وتتمثل في مجموعة من الإجراءات والوسائل التي يعتمد عليها الأعوان المراقبون أثناء تأدية مهامهم.

وهو ما سيتم معالجته في هذا الفصل ضمن مبحثين وهي:

## المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية و التحصيل الضريبي

### المبحث الثاني: دراسات سابقة

## المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية والتحصيل الضريبي

تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات المتخذة لمكافحة التهرب الضريبي كما أنها تكتسي أهمية بالغة كون أن النظام الضريبي نظاما تصريحيًا أي أنه يمنح الحرية النسبية للمكلف بالتصريح بمداخله من تلقاء نفسه. لذا تعتبر الرقابة على هذه التصريحات لازمة لأنها في كثير من الأحيان تكون غير صحيحة بالنظر للأخطاء المرتكبة في إعدادها سواء عن حسن نية أو سوء نية بغية التملص من دفع الضريبة.

### I. ماهية الرقابة الجبائية

#### 1. مفهوم وأسباب قيام الرقابة الجبائية:

للرقابة الجبائية صيغتها العامة ومفهومها الخاص كباقي النظم المتعارف عليها، فهي تعتبر أداة فعالة في المحافظة على حقوق الخزينة والحد من التهرب الضريبي.

#### 1.1 مفهوم الرقابة الجبائية:

تعد الرقابة الجبائية جزء لا يتجزأ من الرقابة العامة التي تفرضها الدولة للحفاظ على مصدر تمويل الخزينة العمومية إلا أنها تتميز عن باقي أشكال الرقابة، لذا كان من الضروري تحديد مفهوم الرقابة الجبائية. حسب دراسة (حفيظة، مقرابي; نوال، قصر، 2017، صفحة 14) فإن الرقابة الجبائية هي الإجراءات التي يقوم بها المفتش للتحقق من مدى صحة ومصداقية المحاسبة سواء من حيث الشكل أو المضمون، ومن خلالها يقيم المحقق نوعية المحاسبة في الشكل والمضمون المؤسسة ما ويتحقق من صحة ودقة العمليات وأرصدة الحسابات المقيدة في الوثائق المحاسبية ومقارنتها بعناصر استغلال النشاط من تلك الخارجية، المشتريات، المبيعات، رصيد البنك، الممتلكات وهذا بهدف مراقبة التصريحات المكتبة من طرف المكلفين بالضريبة وكذا التحقق لنشاط معين وإجراء تعديلات مصرح بها.

وحسب دراسة (وفاء، صفحة 285) الرقابة الجبائية هي حالة التشخيص المحتوى السجلات المحاسبية بما يتلاءم مع مقتضيات التشريع الجبائية والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة. كما تعرف على أنها مجموعة من العمليات التي غايتها تتمثل في مراقبة التصريحات الجبائية من طرف المكلفين بالضريبة ومقارنتها بمحاسبة المكلف.

وحسب دراسة (محمد و سليمان، صفحة 41) الرقابة الجبائية فحص لتصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك يقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفات الجبائية، على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل للاستعلام الاستفسار، الاستيضاح، على كل ما هو مدون بالتصريحات والوثائق المرفقة بها ولا يكفي بدراسة

ومراجعة التصريحات بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة بين ما هو مصرح به والمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى وبالتالي التأكد من مدى التطابق الموجود بينهما وكذلك النظر في الوضعية المالية للممول. و حسب دراسة (منور و محمد، 2009) الرقابة الجبائية هي مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من مصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين، لغرض اكتشاف العمليات المالية التي ترمي إلى التملص والتهرب من دفع الضريبة وتقويمها.

و حسب دراسة (عبد القادر، 2017، صفحة 51) عرفت الرقابة الجبائية من الناحية القانونية على أنها مجموع العمليات والإجراءات التي تهدف إلى التحقق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف وذلك من خلال مقارنتها بعناصر ومعطيات خارجية وهذا الحق محفوظ بنصوص ومواد التشريع الجبائية. ومن هذه التعاريف نستخلص أن الرقابة الجبائية وسيلة التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم الجبائية وتصحيح الأخطاء الملاحظة في إطار قوانين محددة تهدف إلى التقليل من التهرب الضريبي.

### 2.1 فعالية الرقابة الجبائية:

وتعني القدرة المنظمة على تحقيق الأهداف التشغيلية، وتعتبر الأهداف التشغيلية عن النتائج النهائي الذي يرتبط بالسياسات التي تتبعها المنظمة أي ما تحاول تحقيقه في الواقع العملي، وعلى ضوء متغيرات البيئة الخارجية والداخلية المحيطة بها، كما أن استخدام تلك الأهداف في قياس الفعالية يحقق المرونة بما يتلاءم مع الهيكل التنظيمي والبيئة.

وبإسقاط مفهوم الفعالية على نظام الرقابة الجبائية فإن فعالية هذا الأخير تكمن في مدى تحقيقه لأهدافه المتواجد من أجلها بشكل متوازن، حيث أنه قد تتعارض بعض الأهداف فيما بينها، فالهدف المالي للرقابة قد يتعارض مع الهدف الاجتماعي، نتيجة أنه في بعض المناطق قد يتم إعداد برامج رقابية مكثفة بغية إعادة تحصيل الموارد الضائعة من الخزينة، ويتم التضحية بالهدف الاجتماعي في وقوف جميع المكلفين أمام قدم المساواة.

كما تعرف فعالية الرقابة الجبائية بأنها: الفحص الشامل للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة احترام القوانين الجبائية، من جهة وبغرض تعزيز الأمن الجبائي من منظور السياسة المتبعة في التسيير من جهة أخرى، وذلك بالتحكم في الإمكانيات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بمصالح الخزينة العمومية. (إسماعيل، 2014، الصفحات 210-211)

### 3.1 أسباب قيام الرقابة الجبائية :

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

**1.3.1 الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية:**

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

**2.3.1 الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي:**

نظرا للأسباب المتعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب أو لتخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق والأساليب الشرعية والغير شرعية، لذلك فإن عمليات مكافحة هذه الممارسات التدليسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية والتي تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة على مختلف أصناف المكلفين والتي من بينها الرقابة الجبائية التي تعد الأداة الضرورية لمكافحة التهرب الضريبية لأنها تشكل ضمان لتحقيق مصالح الخزينة العمومية. (د لباس، 2011، صفحة 20)

**4.1 أهداف الرقابة الجبائية:**

تتمثل الأهداف التي تسعى الرقابة الجبائية إلى تحقيقها فيما يلي:

**1.4.1 الهدف القانوني:**

يتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين مع القوانين والأنظمة الضريبية، لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة المعاقبة للمكلفين بالضريبة على أي انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب مع دفع مستحقاتهم الضريبية.

**2.4.1 الهدف الإداري:**

تؤدي الرقابة الجبائية دورها للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل كبير وحيوي في زيادة الفعالية والأداء ويمكن تحديدها في النقاط التالية:

- الرقابة الجبائية تساعد على التنبيه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الضريبية على اتخاذ الإجراءات الصحيحة.
- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الضريبية على 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 (بلواضح و سعدي، 2014، الصفحات 33-34)

**3.4.1 الهدف الاجتماعي :**

يتمثل في هدفين رئيسيين هما:

- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.
- منع ومحاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال أو تقصيره في أداء وتحمل واجباته تجاه المجتمع. (عبد القادر، 2017، صفحة 53) والتي تتمثل في:
- الحد من الغش والتهرب الضريبي وذلك باكتشاف الغش والأخطاء المرتكبة وكل المخالفات والتلاعبات.
- تنمية التحصيل الضريبي عن طريق المحافظة على الأموال العمومية وزيادة إيرادات الخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام والمساهمة في التنمية المحلية.
- تحديد الوضعية المالية الحقيقية للمكلفين بالضريبة. (مغازي و شيخي، 2013، صفحة 31)

**5.1 الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية:**

سعيًا لتنظيم الرقابة الجبائية قد رسم المشرع إطار قانوني لا يمكن من خلاله التعسف بحجة القانون، فألزم أعوان الضرائب بإتباع إجراءات معينة للإتمام عملية الرقابة الجبائية، فقد حدد القانون صورًا متتابعة ومتكاملة فيما بينها وألزم المحقق بإتباعها عند عملية الرقابة فالتصريحات المكتتبه من طرف المكلفين سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين، تكون محل فحص دقيق من طرف المصالح الجبائية وتستعمل الإدارة الجبائية مجموعة من الحقوق المخولة لها من طرف القانون وهذا في إطار ضمانات الحماية المكلف من التعسف الإداري والتزامات يجب إتباعها.

**1.5.1 حقوق المكلف بالضريبة:**

والتي تتمثل في ثلاث حقوق.

**(أ) حق الاطلاع:**

يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس دعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها. (قانون الاجراءات الجبائية، 2018، صفحة 24)

يتعين على المؤسسات المذكورة في المادة 51 أن ترسل إلى الإدارة الجبائية الكشف الشهري عن عمليات تحويل الأموال إلى الخارج التي تقوم بها لحساب زبائنها يبين هذا الكشف تعيين وصفة وعنوان الزبون ورقم التوطين البنكي وتاريخ ومبلغ التسوية ومقابل المبلغ بالعملة الوطنية والتعيين البنكي ورقم حساب المستفيد من التحويلات

ومراجع أو شهادة ووصل دفع رقم التوطين البنكي يجب إرسال هذا الكشف خلال العشرين اليوم الأولى من الشهر الذي يلي عمليات التحويل.

يتمتع بنفس حقوق الموظفين الذي لهم رتبة مراقب على الأقل والمكلفون على وجه الخصوص من قبل الوزارة المكلفة بالمالية بالتأكد من التطبيق الحسن للتنظيم الخاص بالصرف، ويمكن أن يطلب هؤلاء (قانون الاجراءات الجبائية ا.، 2018، صفحة 28) الأعوان من جميع المصالح العمومية المعلومات التي يرونها ضرورية للقيام بمهمتهم من دون أن يحتج عليهم بالسر المهني.

### العقوبات المطبقة عند رفض حق الاطلاع:

يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5000 دج إلى 50000 دج كل شخص أو شركة ترفض منح حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق النصوص عليها في المواد 45 إلى 61 أعلاه والتي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع وفقا للتشريع أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها.

يترتب على هذه المخالفة زيادة على ذلك تطبيق تلجئة مالية قدرها 100 دج كحد أدنى عن كل يوم تأخير يبدأ سريانها من تاريخ المحضر المحرر لإثبات الرفض وينتهي يوم وجودها عبارة مكتوبة من قبل العون المؤهل على أحد دفاتر المعني تثبت بأن الإدارة الجبائية قد تمكنت من الحصول على حق الإطلاع على الوثائق يتم النطق بالغرامة والتلجئة المالية من طرف المحكمة الإدارية المختصة إقليميا التي تبت في القضايا الاستعجالية، بناء على عريضة يقدمها مدير الضرائب بالولاية بدون مصاريف، تبلغ نسخة من العريضة للأطراف من طرف كتابة ضبط المحكمة الإدارية، ويقوم قابض الضرائب بتحصيل الغرامة والتلجئة المالية. (قانون الإجراءات الجبائية ا.، 2018، صفحة 28)

### ب) حق الزيارة والتحقيق:

وستنطبق إلى هذه الحقوق كل على حدى (محمد و طارق، 2016، صفحة 35):

#### ❖ حق الزيارة:

لقيام المحققون بمهمتهم على أكمل وجه وفي إطار مباشرة البحوث الميدانية المتمثلة في المعاينة الميدانية، فإن أعوان الضرائب يستمدون من القانون الجبائي حق زيارة المكلفين الذين يسمح لهم بموجبه التحرك بحرية في المقرات المهنية حيث يمكنهم مصادرة ما بداخل مقرات المكلفين عندما يخزن هؤلاء البضائع أو يقومون بنشاطات تجارية صناعية، أو حرة بدون تصريحات، مما يسمح بالتهرب من دفع الضرائب والرسوم.

هذا الحق أيضا يستعمل عادة في مجال الرقابة على المؤسسات إذ يعتبر الوسيلة الوحيدة الممكنة لمعرفة رقم الأعمال الحقيقي، وهذا عن طريق مراقبة مستودعات المواد الأولية والمنتجات المصنعة ... إلخ.

كما يمكن للمحقق استعمال المراقبة المفاجئة عندما تقتضي الضرورة، ذلك لأنه أحيانا عند إرسال إشعار بالمراقبة تفقد الرقابة فعاليتها، فمثلا في حالة وجود محاسبة حقيقية يمكن أن يحجبها في حالة استلامه الإشعار لتحقيق.

### ❖ حق التحقيق:

إن النظام الجبائي نظام تصريحي والذي يجعل الإدارة الجبائية تنظر دوما للمكلف بعين التملص من دفع الضريبة ولذا فهي تحقق دوما في مدى صحة التصريحات المقدمة من طرفه وعليه فإن القانون الجبائي منح لأعوان الضرائب حق التحقيق في ملفات المكلفين.

### ت) حق استدراك الأخطاء:

يجوز استدراك كل خطأ يرتكب سواء في نوع الضريبة أو في مكان فرضها بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم المؤسسة عن طريق الجداول وذلك إلى غاية السنة الثانية التي تلي السنة الثانية التي يصدر فيها القرار القاضي بالإعفاء من الضريبة الأولى. (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2018، صفحة 85)

### 6.1 التزامات المكلفين بالضريبة:

يجب على المكلف احترام الالتزامات سواء كانت ذات طابع محاسبي أو طابع جبائي حتى يتفادى العقوبات الجبائية وقد ذكرت هذه الالتزامات في المواد 9-10-11-12 من القانون التجاري، والتي تتمثل في:

- كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية يقيد فيه يوما بيوم عمليات المقاوله أو أن يراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهريا بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات يوميا. (القانون التجاري ا.، 2018، صفحة 4)
- يجب عليه أن يجري سنويا جرد العناصر أصول وخصوم مقاوله وأن يقفل كافة حساباته يقصد إعادة الميزانية وحسب النتائج وتسمح بعد ذلك هذه الميزانية وحساب النتائج في دفتر الجرد؛ (القانون التجاري ا.، 2018، صفحة 4)

- يمك دفتر اليومية ودفتر الجرد بحسب التاريخ وبدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل إلى الهامش.

- وترقم صفحات كل من المفترين ويوقع عليها من طرف القاضي المحكمة حسب الإجراء المعتاد ؛ (القانون التجاري ا.، 2018، صفحة 4)

- يجب أن تحفظ الدفاتر والمستندات المشار إليها في المادتين 9 و10 لمدة عشر سنوات، كما يجب أن ترتب وتحفظ المراسلات الواردة ونسخ المراسلات الموجهة طيلة نفس المدة. (القانون التجاري ا.، 2018، صفحة 5)

أما الالتزامات الجبائية للمكلف بالضريبة فتتمثل في القيام بمختلف التصريحات والتي تتمثل فيما يلي: (حداد، 2017، صفحة 35)

### 1.6.1 التصريح بالوجود:

يقوم المكلف بالضريبة بالتصريح بوجوده إلى مفتشية الضرائب التابع لها إقليميا وذلك في أجل ثلاثين يوما من تاريخ انطلاق النشاط الفعلي، ويشترط أن يكون هذا التصريح مطابق لذلك الذي تقدمه الإدارة الجبائية (من حيث اسم ولقب المكلف، طبيعة النشاط، العنوان، تاريخ بداية النشاط) وهذا لأهمية التي يحظى بها هذا التصريح، حيث أنه يزود الإدارة الجبائية بكل المعلومات اللازمة عن المكلف الجديد.

### 2.6.1 التصريح السنوي:

يلزم المكلف بتقديم الميزانية ولو احقها وكذا التصريح بالمدخيل السنوية، ويقوم بهذا حتى وإن كان في فترة التوقف المؤقت لأن الإدارة الجبائية لم تعفه من ذلك، كما يتم تقديم كل التصريحات السنوية قصد تقديم الوعاء الضريبي الخاضع وهذا قبل الفاتح من أفريل للسنة الموالية وهذا فيما يخص الدورة المفصلة للتصريح.

### 3.6.1 التصريح أو التسديد الشهري أو الثلاثي للضرائب أو الرسوم المماثلة:

يلتزم المكلف قبل كل 20 يوم من انتهاء كل شهر أو ثلاثي تقديم تصريح نموذجي إلى قباضة الضرائب المختصة إقليميا وذلك باستعمال الوثيقة الرسمية G50، مع الالتزام بتسديد مختلف الضرائب المستحقة على المكلف والتي تخص الشهر أو الثلاثي الفارط

### 4.6.1 التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط أو الوفاة:

يلتزم المكلف بالضريبة في حالة تنازله عن نشاطه أو توقفه سواء جزئيا أو كليا بالتصريح بذلك في أجل عشرة أيام على الأكثر وفي حالة الوفاة في أجل ستة أشهر، يقدمه إلى مفتشية الضرائب التابع لها إقليميا يبين فيه تاريخ التوقف عن النشاط وكذا هوية المتنازلين عن نشاط الشركة.

### 7.1 ضمانات المكلفين بالضريبة.

في مقابل السلطات القانونية المخولة للإدارة الجبائية في مجال الرقابة منح المشرح للمكلف بالضريبة جملة هذه الضمانات والحقوق، لحماية من أي تعسف قد يلحق به من قبل أعوان الإدارة الجبائية هذه الضمانات تنقسم إلى:

### 1.7.1 ضمانات قبلية:

أي قبل الشروع في عملية التحقيق الجبائي الميداني ومنها ما هو متعلق بعملية التحقيق الميداني، وأخرى عند نهاية التحقيق وباستقراء المادتين 20 و 21/3 من قانون الإجراءات الجبائية نجدها تنص على الضمانات التي تسبق عملية سريان التحقيق الجبائي، خاصة فيما يتعلق بإبلاغ المكلف بخضوعه للتحقيق من خلال تسليمه إشعار بالتحقيق، مرفقا بميثاق المكلف الخاضع للرقابة وكذا منحه أجلا زمنيا من أجل تحضير نفسه، حيث تختلف مدة هذا الأجل باختلاف نوع التحقيق، فإذا كان هذا التحقيق متعلقا بالتحقيق المحاسبي، تقدر المدة ب 10 أيام، أما إذا كانت تتعلق بعملية التحقيق في الوضعية الجبائية للأشخاص الطبيعيين فإن المدة تقدر ب 15 يوم، كما أن الإدارة الجبائية يقع على عاتقها تحت طائلة البطلان احترام مجموعة من الإجراءات أثناء عملية التحقيق الجبائي، خاصة فيما يتعلق بمدة سريان التحقيق في عين المكان، تجدر الإشارة إلى أن الإدارة الجبائية غير ملزمة باحترام هذه المدة في حالة ثبوت استعمال المكلف طرقا تدليسية.

أما فيما يتعلق بالضمانات بعد انتهاء عملية التحقيق الجبائي الميداني فهي تتعلق على وجه الخصوص بالحق في عدم تجديد التحقيق لنفس الضريبة ولنفس المدة، إلا في حالة ثبوت استعمال طرقا تدليسية من طرف المكلف الخاضع للرقابة، وكذا الحق في التبليغ بنتائج التحقيق، والحق في الطعن في هذه النتائج سواء أمام الجهات الضريبية المختصة أو أمام الجهات القضائية المدنية (محمد ق.، 2016، صفحة 213)

#### جدول رقم (01) : آجال التحقيق الجبائي في عين المكان

نوع التحقيق	نوع النشاط الممارس	رقم الأعمال محقق خلال سنة مالية	مدة التحقيق
التحقيق المصوب في المحاسبة	/	/	3 أشهر
التحقيق في المحاسبة	مقدموا الخدمات	أقل من 1000000	3 أشهر
		أقل من 5000000	6 أشهر
	كل المؤسسات الأخرى	أقل من 2000000	3 أشهر
		أقل من 10000000	6 أشهر
	جميع الحالات الأخرى	/	9 أشهر
التحقيق المكلف في مجمل الوضعية الجبائية	/	/	12 شهرا

المصدر: (محمد ق.، 2016، صفحة 2014)

## 2. أشكال الرقابة الجبائية وإجراءات التحقيق الجبائي:

نظرا لأهمية الرقابة الجبائية فقد تم إنشاء هياكل إدارية تختص بعملية الرقابة الجبائية وإجراءاتها وتسهر على تنفيذ قوانينها ومراقبة السير الحسن لها وفق مبادئ أساسية، كما حدد المشرع أشكالا تختلف باختلاف نوع النشاط وأهمية رقم الأعمال ومن جهة أخرى قام بسن مجموعة من القوانين والإجراءات تنظم سير عملية الرقابة الجبائية من خلال الحقوق الممنوعة لكل من الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة والتي يؤدي عدم الالتزام بها إلى بطلان إجراءات الرقابة الجبائية.

### 1.2 مبادئ الرقابة الجبائية:

كي تؤدي الرقابة الجبائية وظائفها لابد أن توفر المبادئ الأساسية لها والمتمثلة في (مساعد، 2015، ص 8)

#### 1.1.2 إقامة نظام ضريبي محكم:

يعتبر النظام الضريبي من بين المقدمات الأساسية للرقابة الجبائية حيث تتعكس 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 حيث يتسنى للمكلفين فهمه، إذ يجب أن تكون القوانين والنصوص التشريعية واضحة وسهلة الأسلوب.

❖ تحقيق العدالة الضريبية أي أن تكون المعاملة متساوية بين المكلفين بالضريبة.

#### 2.1.2 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 الإمكانيات البشرية والمادية اللازمة والتي يمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه، إلا أن اليد العاملة لا تفي بالغرض إذ لم تكن ذات خبرة وكفاءة في الميدان ولذلك فمن الضروري العمل على الرفع من كفاءة الموظفين وتكوين إطارات متخصصة في مجال الضرائب والرقابة، إضافة إلى إجراء تربيصات لموظفي وأعوان الإدارة الجبائية وأعوان الإدارة الجبائية والرقابة الجبائية، إضافة إلى إجراء تربيصات لموظفي وأعوان الإدارة الجبائية ووضع برامج تكوينية تتماشى مع التحديدات التي يشهدها النظام الجبائي، كما تتمثل الإمكانيات المادية في توفير الشروط الأساسية للإدارة الجبائية من أماكن عمل ملائمة تعطي انطبعا جيدا لدى الموظفين، إضافة إلى توفير أجهزة الإعلام الآلي ووسائل الاتصال الحديثة، كما ينبغي تحفيز موظفي الإدارة الجبائية من خلال رفع أجورهم كتوفير الخدمات اللازمة لهم.

**2.2 أشكال الرقابة الجبائية:**

ويتم التمييز بين عدة أنواع من الرقابة والتي تمثل التدخلات المباشرة للأعوان المحققين بأماكن تواجد المكلفين.

**1.2.2 رقابة شكلية:**

تبدأ هذه الرقابة من استلام المصالح المعنية للتصريحات الجبائية الموسعة من طرف المكلفين وتتم أيضا عن طريق إجراء مقارنة بين المعلومات المتأنية من التصريحات G50: A و G50 وتلك المذكورة في التصريح السنوي ومع المعلومات وقائمة الزبائن التي تمتلكها وتهدف إلى تصحيح الأخطاء الملحوظة في التصريحات وذلك وفق الإجراءات التالية: (عبد القادر، 2017، الصفحات 53-54)

**1- 1- المكلف:** يجب أن يحتوي كل ملف جبائي على نسخة من الوثائق والمستندات التالية: السجل

التجاري، بطاقة إثبات الهوية، شهادة إقامة، شهادة التصريح بالوجود البطاقة الإحصائية، فضلا عن كل مراسلات المكلف.

**1- 2- النشاط:** يجب توفر بطاقة التعريف الجبائي والتصريحات الشهرية والثلاثية الخاصة بمجموع وملخصات أرقام الأعمال لكل سنة.

**1- 3- الأخطاء المادية:** التأكد من إيداع التصريحات الشهرية والثلاثية في آجالها المحددة كما يتم التأكد أيضا من أن العمليات الحسابية المدونة في التصريحات وبدون وجود أخطاء في العمليات الحسابية فضلا على أن البيانات المشار إليها في الخانة الصحيحة وأن كل بيان يخص الخانة متعلقة بها.

**2.2.2 رقابة على وثائقها:**

تعني مجموعة الأعمال المنجزة والتي من خلالها تقوم مفتشيات الضرائب المعنية بانتهاج فحص انتقائي للتصريحات الوثائق اعتمادا على المعلومات المكونة للملف الجبائي وبصفة خاصة تلك التي تمثل زيادة في رقم الأعمال، إذ تقارن كل محتويات التصريح بالوثائق الملحقة به ومجموع المعلومات التي هي بحوزة المصلحة، والتي تتحصل عليها من مختلف الهيئات والمؤسسات المتعاملة مع المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة على الوثائق، وذلك في إطار حق الإطلاع المخول لها. (بلواضح و سعدي، 2014، صفحة 35)

**3.2.2 التحقيق في المحاسبة VC:**

هو التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التصريحات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها ويرمي هذا التحقيق إلى مراقبة التصريحات الجبائية من طرف المكلفين بالضريبة. (وزارة ، المديرية العامة للضرائب، 2021)

ويعني التحقيق في المحاسبة أنه "مجموعة العمليات التي تستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتبة من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبتها مهما كانت طريقة حفظها والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها. (للضرائب، 2013، صفحة 14)

- يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها.

يعني التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة. (قانون الإجراءات الجبائية ا.، 2018، صفحة 11)

- تمارس الإدارة حق الرقابة مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات، لا يهدف التحقيق المحاسبي إلى مراقبة الوضعية الجبائية للمؤسسة خلال السنوات المحقق فيها فحسب، بل يسمح كذلك بإصلاح هذه الأخيرة على واجباتها الجبائية أثناء التحقيق المحاسبي، يطلع عون الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة على مصادر الأخطاء التي وقع فيها والتي قد ترتكب أحيانا على حسابه وفي هذه الحالة يمكنه أن يطلب لاحقا تخفيض الزيارات نتيجة لهذه الأخطاء ويطلع المحقق عن كيفية تقديم الطعون اللازمة. (للضرائب، 2013، صفحة 14)

## 4.2.2 التحقيق المصوب في المحاسبة VCP:

هو طريقة تم استحداثها ضمن قانون المالية 2010 وهو لا يختلف عن التحقيق المحاسبي العادي من حيث الإجراءات، التحقيق المصوب هو تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية. (وزارة ، المديرية العامة للضرائب، 2021)

هذا النوع من المراقبة هو عبارة عن وسيلة تسمح بالقيام بتحريات مصوبة أو برامج أولوية بما أنه لا يمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء تحقيق معمق للمحاسبة والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة مع الأخذ بعين الاعتبار الحقوق المدفوعة نتيجة لإعادة التقييم من جراء التحقيق المصوب.

ويخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق المحاسبي والمكلف بالضريبة محل التحقيق المصوب يتمثل بنفس الضمانات الممنوحة في إطار التحقيق يوجب على الأعوان المحققين توضيحه على إشعار بالتحقيق بالإضافة إلى العناصر التي ينبغي أن يحملها هذا الأخير (للضرائب، 2013، الصفحات 13-14)، مرفقا بميثاق حقوق والتزامات المكلف على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته عشرة أيام ابتداء

من تاريخ استلام هذا الإشعار، لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين. (قانون الاجراءات الجبائية ا.، صفحة 13)

كما يملك المكلف بالضريبة أجل ثلاثين يوما لإرسال ملاحظاته أو قبوله ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقويم.

## 5.2.2 التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة - VASFE:

ويقصد به مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة والدخل المصرح به أي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل العام، يستلزم هذا الإجراء مقارنة المداخل المصرح بها بالمداخل المستنتجة من وضعية أملاك المكلف، حالة خزينته وكذا المتعلقة بسياق الحياة لسائر أفراد أسرته. (للضرائب، 2013، صفحة 31)

- يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشعروا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة وفي هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة والذمة أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى؛ (قانون الاجراءات الجبائية ا.، 2018، صفحة 15)

- لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي، فيما يتعلق بالضريبة على الدخل دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام مرفوقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية ومنحه أجلا أدني للتحضير يقدر بخمسة عشر يوما ابتداء من تاريخ الاستلام.

- يجب أن يذكر الإشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق وأن يشير صراحة تحت طائلة البطلان الإجراء أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين بمستشار خلال عملية المراقبة بمستشار يختاره هو (قانون الاجراءات الجبائية ا.، 2018، صفحة 15)

- يمكن برمجة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية إثر التحقيق في المحاسبة سواء باسم المستغل الشخصي لمؤسسة أو الرؤساء والشركاء الأساسيين للشركة أو كل شخص ملزم قانونا بتصريح مجمل دخله.

- ينفذ هذا التحقيق كذلك في حالة ما لوحظ فارق محسوس بين الدخل المصرح من طرف المكلف من جهة وعناصر نمطه المعيشي والنفقات المخصصة لصيانة أملاكه من جهة أخرى.

- تقدم الإدارة على طلب التبريرات والتوضيحات التي تراها أساسية مما قد يحملها إلى إعادة تقويم الوعاء الضريبي وهذا عن طريق التصحيح الحضورى أو التصحيح التلقائى. (للضرائب، 2013، صفحة 32)

### 3.2 إجراءات عملية التحقيق الجبائي:

حتى تتم عملية التحقيق على أحسن وجه وتؤدي الأهداف والنتائج المرجوة منها، وضع المشرع مجموعة من الإجراءات ونص على إتباعها.

بحيث تقوم مصالح الرقابة الجبائية بتنظيم عملية التحقيق وتحضيرها، وذلك عن طريق إعداد برامج التحقيق والمصادقة عليه وبعد ذلك تأتي عملية دراسة الملفات، وذلك للشروع في عملية التحقيق والتدخل بعين المكان لإجراء التحقيقات الفحوصات اللازمة من أجل القيام بعملية التقويم إن وجدت وإتباع الإجراءات التي تلي التقويم وصولاً إلى العمليات الختامية لعملية التحقيق.

### 1.3.2 الأعمال الأولية لعملية التحقيق:

تعتبر هذه الأعمال بمثابة تهيئة الأرضية المناسبة للقيام بعملية التحقيق وهي تتمثل في:

#### 1- إعداد برنامج التحقيق الجبائي: أن مهمة البحث عن الأشخاص المعنيين بالضريبة من أملاك وتحديد

هويتهم هي تابعة بشكل أساسي لاختصاص مصالح الأبحاث والمراجعة. (قانون الاجراءات الجبائية ١،، صفحة 18) تقوم المفتشيات والمديرية الفرعية الجبائية بوضع برامج التحقيق الجبائي السنوي وذلك باقتراح المكلفين الواجب فيهم عملية الرقابة الجبائية، ثم تقوم بإرساله إلى المديرية المركزية للضرائب للفصل فيه سواء بقبوله أو زيادة عدد الملفات المقترحة أو إنقاصها.

بعد ذلك تقوم المديرية المركزية بالمصادقة على البرنامج النهائي للتحقيق وتقوم بإرساله إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لمباشرة العمل به.

#### 2- معايير اختيار ملفات التحقيق: إن اختيار ملفات التحقيق الجبائي تعتمد على أساس ومعايير عقلانية

وظرفية حتى تكون هناك عدالة بين المكلفين بالضريبة في فرض التحقيق عليهم وتتمثل هذه المعايير في :

- أهمية رقم الأعمال المصرح به خلال السنتين الأخرتين.
- تكرار نتائج الخسارة أو الربح الضعيف مقارنة بطبيعة النشاط الممارس ورقم أعمال مصرح به.
- ضعف القيمة المضافة مقارنة بأهمية النشاط وما هي عليه المنشأة المماثلة.
- تغيرات جد مهمة في رقم الأعمال وفي نتائج المصرح بها في الأربع سنوات الأخيرة.
- ملاحظة استعمال الطرق التدليسية واكتشاف المخالفات ذات الطابع الاقتصادي.
- الزيادة المذهلة في المستوى المعيشي للمكلف بالضريبة.

- بالإضافة إلى النقاط السابقة فإن الإدارة الجبائية تقوم بالتحقق في محاسبة المؤسسات المهمة التي لم يسبق لها إن خضعت لرقابة جبائية.

وتبقى هذه المعايير المذكورة على سبيل المثال وليس الحصر، فالقائمون باختبار الملفات لهم الحرية في اقتراح الملفات التي يرونها ضرورية لإخضاعهم إلى التحقيق.

**3-دراسة الملفات:** يقوم أعوان الإدارة الجبائية بدراسة الملفات المكونة للمكلف بالضريبة لدى الإدارة الجبائية قبل البدء في الأعمال الميدانية وتكون الغاية من دراسة الملفات البحث عن العناصر في تنفيذ التحقيق، يسحب المحقق الجبائي هذه الملفات بعد إظهار وثيقة، الأمر بمهمة التحقيق وإمضاء تعهد بأخذ الملف كما نص عليه القانون.

**3- 1- الملف الجبائي:** هو إجباري على كل مكلف بالضريبة ويحتوي على مختلف تصريحاته السنوية الكل أنواع الضرائب الخاضع لها، ويفتح في مقر نشاطه باسم المؤسسة.

**3- 2- الملف الشخصي:** هو خاص على الضريبة على الدخل الإجمالي للمكلف وهو كذلك إجباري ويفتح في الإدارة الجبائية التابعة لمقر سكن المكلف. (خديجة، 2015، الصفحات 32-33)

### 2.3.2 الأعمال الميدانية لعملية التحقيق الجبائي:

بعد العملية الأولية لعملية التحقيق تأتي مرحلة الانطلاق في عملية الرقابة الجبائية والتي تتم عن طريق:

❖ إرسال إشعار بالتحقيق.

❖ التدخل في عين المكان.

أ -إرسال إشعار بالتحقيق: يجب إعلام المكلف الخاضع مسبقا قبل البدء في عمليات الرقابة، ذلك عن طريق إرسال إشعار بإجراء الرقابة مع وصل الاستلام مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف، ويمنح له أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ الإشعار، ويحتوي هذا الأخير على:

❖ الاسم أو المقر الاجتماعي للمكلف الخاضع للضريبة مع العنوان الصحيح؛

❖ تاريخ وساعة البدء في التدخل بعين المكان.

❖ إمكانية الاستعانة بالمكلف بمستشار من اختياره.

❖ مختلف الضرائب والرسوم المحقق فيها.

❖ السنوات المعنية وهي السنوات غير متقدمة التي تذكر حتى ولو في حالة وجود عجز منقول ويجب

أن يحتوي على ختم المصلحة التي تباشره وممضي من طرف المحقق ورئيس مجموعة التحقيق بذكر

أسمائهم وألقابهم ورتبهم.

كما أتاح القانون الجبائي للمحقق أن يجري مراقبة مفاجئة لمعينة العناصر المادية للمكلف وحالة الوثائق المحاسبية، دون أن يجري فحص نقدي لهذه الأخيرة وتبقى هذه الرقابة وسيلة استثنائية لمكافحة الغش الضريبي ويحرر المحقق محضر نهاية عمليات المراقبة ويمنح للمكلف أو ممثله.

**ب-التدخل في عين المكان:** إن أول لقاء مع المكلف يسمح بخلق نوع من الثقة المتبادلة ويكون بإجراء محادثات مع المكلف الخاضع للرقابة حول التنظيم العام للمؤسسة ووسائلها ويضع المحقق مجموعة من الأسئلة لمعرفة الإطار القانوني للمؤسسة، كشوفات الربط الداخلية كسجل الإنتاج، محاسبة المواد، الاستثمارات الحالية ووسائل الإنتاج، المحلات المسجلة في أموال الميزانية هل هي مؤجرة أم مملوكة. (finances, guide de vérificateur de comptabilité, p. 35)

يقوم المحققون أثناء التداخل بعين المكان بزيادة ورشات المؤسسة والقيام بعملية تجريبية للمنتج الذي تنتجه أو تقدمه كخدمة ويسمح هذا بتزويد المحققين بمعلومات جد مهمة يستفيدون منها للتأكد من صحة التصريحات المكلف بالضريبة خاصة بما يتعلق بمستلزمات إنتاج الوحدة من المنتج من مواد أولية أو ساعة عمل أو عدد الموظفين، وهذا يعطي صورة واضحة عن الطاقة الإنتاجية لهذه المؤسسة ومرد وديتها كما يمكن المحققين من معرفة الآلات والتجهيزات المكتسبة وكذا التكنولوجيا المستعملة. (خديجة، 2015، صفحة 38)

### 3.3.2 إجراءات ما بعد التقويم:

من المهام الأولية الملقاة على عاتق المحقق التأكد من مطابقة الوثائق المصرح بها للواقع ومدى مصداقيتها وقد يتوصل هذا العون بعد قيامه بعملية التحقيق في المحاسبة إلى نتائج أما مطابقة التصريحات المقدمة وأما مخالفة لها والتي تكون قد ارتكبت عن غير قصد.

وعلى المحقق بعد ذلك إبلاغ المكلف بالأخطاء والتجاوزات المعينة من حيث الشكل والمضمون وعلى هذه الأخيرة الرد على العناصر والنقاط التي أشعر بها مع تسجيل ملاحظاته وذلك خلال فترة محددة قانونا والتي تقوم خلالها الإدارة الجبائية بواسطة أشخاص معينين بالنظر فيها ودراستها واتخاذ القرار بشأنها ضمن إبلاغ نهائي حيث تتمثل هذه الإجراءات فيما يلي:

1-عمليات التحقيق في الوثائق المحاسبية: تتمثل عملية التحقيق في المحاسبة فحص محاسبة المكلف من

حيث الشكل والمضمون (مغازي و شيخي، 2013، صفحة 34):

(أ) التحقيق من حيث الشكل: يقوم هذا الفحص على التأكد من مدى وجود واحترام التقيد بالوثائق المحاسبية خاصة الدفاتر الإلزامية منها للتأكد من تاريخ ختمها والمصادقة عليها من المحكمة ومن كونها ممسوكة لما جاء به القانون التجاري في مادتيه 09 و 0 وكذا وفق المبادئ النظام المحاسبي المالي SCF .

(ب) **التحقيق من حيث المضمون:** أي من حيث مدى جدية المكلف في مسك المحاسبة واكتشاف المخالفات والإغفالات التي تساعد على إعادة تقييم المادة الخاضعة للضريبة واتخاذ العقوبات المترتبة عن تلك المخالفات.

2- **مرحلة إعلام المكلف بنتائج التحقيق:** ويتم عبر ثلاث مراحل: (د لباس، 2011، الصفحات 80-81)

(أ) **مرحلة إعلام المكلف بنتائج التحقيق:** يجب أن يكون هذا الإشعار مفصلا جيدا ومضاف بطريقة تسمح للمكلف بفهمه وتسجيل ملاحظاته ويتم تسليم هذا إشعار للمكلف شخصيا مع وصل الاستلام.

إضافة على ذلك من الضروري أن يحتوي هذا التبليغ الأولي على الطرق التي استعملت في التقييم والتي أدت إلى تعديل الأسس الضريبية أي يقوم العون المدقق من خلال توضيح كل التعديلات والتقويمات المنجزة خلال فترة التدقيق.

كما قد حدد المشرع الجبائي مدة أربعين يوما كإجال قانونية تسمح للمكلف للرد على التبليغ الأولي في شكل مراسلة مع مرافقتها بوثائق وبيانات تبرر عدم رضاه بإعادة التقدير ويدافع عن حقوقه إن لاحظ هناك ظلم في تسوية وضعيته الجبائية وعلى العون المحقق الالتزام بالرد على التوضيحات والملاحظات المقدمة في مراسلة المكلف.

(ب) **التبليغ النهائي بنتائج التحقيق:** عند إرسال التبليغ الأولي للمكلف بالضريبة ينتظر العون المدقق انتهاء

الأجال القانونية للرد الممنوحة للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية ويكون في ذلك أمام حالتين يمكن حدوثهما:

— إما المكلف لا يرد على التبليغ الأولي أو يرد بعد الآجال القانونية المحددة في هذه الحالة فإن الأسس المعدلة تبقى على حالها والعون المدقق غير مسؤول عن إعلام المكلف لأنه يعتبره قبولا ضمنيا.

— أما المكلف يرد على التبليغ في المدة المحددة قانونيا ويسجل ملاحظاته الخاصة على نتائج هذا التحقيق أو لاعتراضه عن الأسس المعدلة مدعما ذلك ببيانات ووثائق ترفق مع الرد المرسل. وبمجرد تقديم المكلف لملاحظاته في الأجل المحدد أو بعده يبدأ المحقق في دراستها دراسة معمقة ودقيقة، ثم تحليلها نقطة بنقطة، للتأكد من أنها مؤسسة فعلا، وهذا من أجل أخذها بعين الاعتبار عند تحرير التبليغ وبعد دراسة الملاحظات وحساب أسس الضريبة يتم تحرير التبليغ النهائي مباشرة وهذا الأخير يعبر عن الوضعية الجبائية الحقيقية للمكلف المحقق معه. (قميدة، 2014، صفحة 85)

3- **إصدار الورد الفردي وتحرير التقرير النهائي:**

ويتم عن طريق ثلاث خطوات: (خديجة، 2015، الصفحات 42-43)

(أ) إصدار الورد(الجدول): بعد إقفال عمليات التحقيق يستوجب على أعوان التحقيق إصدار بطاقة المتابعة والتي يقوم من خلالها العون بحساب الحقوق والغرامات الواقعة على المكلف بالضريبة والتي ترسل إلى مفتشية الضرائب التابعة لها المكلف وتقوم هذه الأخيرة بمتابعة المكلف وإجراءات التحصيل عن طريق إرسال الإخطارات.

(ب) إرسال الإخطارات: بعد إرسال الإخطارات والتي تحتوي على الحقوق والغرامات المستوجبة الدفع من طرف المكلف مع تحديد آجال الدفع وكيفية الدفع ويتم إعداد ثلاث نسخ منها.

(ت) كتابة التقرير النهائي: المدونة النهائية تعبر عن الموقف النهائي للإدارة الجبائية تجاه الأخطاء التي أحصاها المحققون من خلال المراقبة والتي يتم من خلالها عملية التحقيق الذي يجب أن يبين مجموع المعلومات والأرقام التي تسمح بمعرفة مدى احترام المكلفين بالضريبة للإجراءات المنصوص عليها وكذا تقييم نتائج التحقيق كما يجب أن يرتكز هذا التقرير على ما يلي:

- الإشعار بالتحقيق مرسل عن طريق البريد أو سلم إلى مكلف مباشرة.
- تحديد الفترة الإضافية بالنسبة لبداية التحقيق بعين المكان وكذلك الأسباب التي منعت الأعوان من مباشرة مهامهم في الوقت المناسب.
- طبيعة المخالفات المكتشفة وكذلك العقوبات المطبقة.
- نسخة أو صورة من الإشعار بالتحقيق.
- حالة مقارنات الميزانيات.
- كشف المحاسبة.
- نسخة من التبليغ بالتقويم.
- نسخة من إجابة المكلف بالضريبة.
- توضيحات حول طبيعة الضرائب والعقوبات المطبقة.
- نسخة من الجدول أو الورد النهائي.

## 4.2 وسائل الرقابة الجبائية:

تعتمد الرقابة الجبائية على مجموعة من الهياكل والوسائل الإدارية المخولة قانونيا بأداء هذه المهمة، إلى جانب الوسائل البشرية التي يقوم بالتطبيق الفعلي لكل الإجراءات المنصوص عليها طبقا لما تمتلكه من حقوق وصلاحيات، والتي يجب الاستناد إليها بغية القيام بعملية الرقابة الجبائية بطريقة جيدة وفعالة.

**1.4.2 الوسائل الهيكلية المكلفة بالرقابة الجبائية:**

يعتمد تنفيذ برامج التحقيق الجبائي على وجود أجهزة هيكلية وميدانية تعنى بالقيام بمهام المراقبة والمراجعة الجبائية وتتمثل أساس في:

**(أ) مديرية الأبحاث والمراجعات (DRV):**

تتكون من مجموعة من النيابةات وهي (قانونا لإجراءات الجبائية، 2008):

1. نيابة مديرية الإجراءات الجبائية.
2. نيابة مديرية البرمجة.
3. نيابة مديرية الرقابة الجبائية.
4. نيابة التحقيقات والبحث عن المعلومات.

وتقوم هذه المديرية ب:

أ. التعريف بالعمليات الدائمة الواجب تحقيقها من أجل تجميع، استغلال الاحتفاظ ومراقبة استعمال المعلومة الجبائية.

ب. البرمجة والتحقيق على المستوى الوطني فيما يخص التحقيقات الجبائية.

ت. التوجيه، التعاون وتقييم نشاطات مصالح التحقيقات المحاسبية والجبائية جهويا ومحليا.

ث. وقد أنشأ مديرية البحث والمراجعات (drv) بموجب المرسوم التنفيذي رقم 98 / 228 الصادر في 13 جويلية 1998 والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة، وقد جاءت هذه المديرية لتحسين وتطوير باقي المديرية الجبائية على المستوى الولائي، والتي هي تحت سيطرتها، وقد كان الانطلاق الفعلي لنشاط مديرية البحث والمراجعات في سبتمبر 1998.

ج. وتعنى مديرية الأبحاث والمراجعات بممارسة المهام التالية (منور و محمد، 2009، صفحة 207):

ح. الكشف عن التيارات الكبيرة للتهرب مما يساعد على معرفة الملفات ذات الأولوية والأهمية من أجل دراستها.

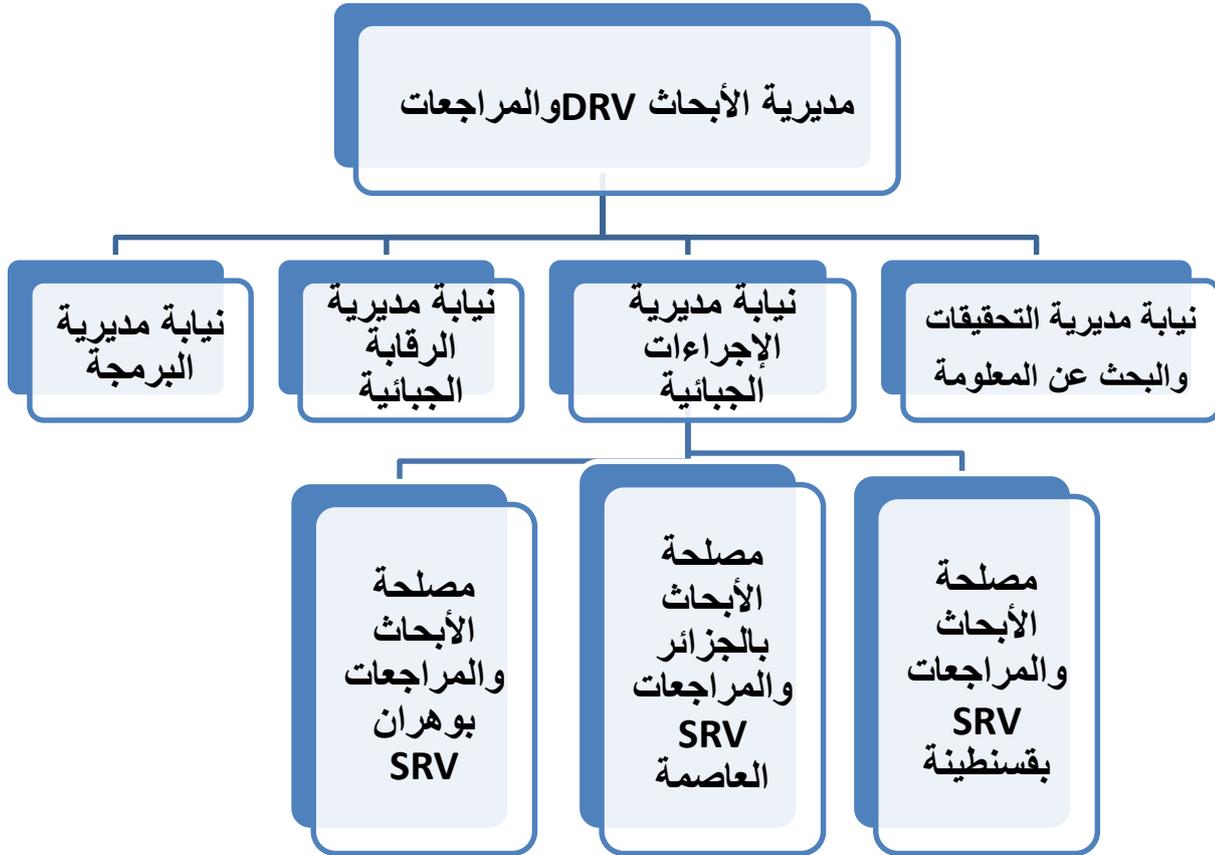
خ. جعل الرقابة أكثر شفافية حماية المصالح الخزينة العمومية وحقوق.

د. إجراء سلسلة من العمليات من أجل تحسين نوعية مردودية الجبائية العامة؛ ط. تقليص حجم المنازعات الجبائية نظرا لخطورتها.

أما الهدف الأساسي لهذه المديرية هو مكافحة التهرب الضريبي ولذلك فإنها تبنت إستراتيجية محكمة من أجل

بلوغ هذا الهدف وتتمثل أساسا في تحقيق كل ما سبق ذكره.

الشكل رقم (01): الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث و المراجعات



المصدر : (الجريدة الرسمية ، 2006 ، صفحة 6)

#### ب) المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ( DCF / S ) :

حيث تقوم هذه المديرية بالبحث والكشف عن المادة الخاضعة للضريبة، والسهر على تنظيم العمل وتقديم ، بيئة العامة (قتال، 2009، صفحة 42).

وبموجب المرسوم التنفيذي 91/60 الصادر بتاريخ 23 فيفري 1991 فإنه قد تم إنشاء تسع مديريات جهوية تتوزع كالتالي: الجزائر، البلدية، وهران، سطيف، قسنطينة، عنابة، ورقلة، بشار وقد خصص لكل مديرية ثلاث مديريات فرعية هي: (ناصر، 2003، الصفحات 168-169)

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

وتتولى هذه المديرية القيام بالمهام التالية: (منور و محمد، 2009، الصفحات 207-208)

- البرمجة والتحقيق والتحري على الممارسات الواقعة في الإقليم الولائي والقيام بالأبحاث المتعلقة بالتحقيق الجبائي.
- تحديث تقنيات الرقابة الجبائية والقيام بكل الأعمال والأبحاث التي تعود بالفائدة على عملية الرقابة.
- القيام بعملية التحصيل الضريبي وكذا السهر على تزويد الإدارة بتقارير موضوعية عن التحقيق.
- تحليل نتائج التحقيقات والعمل على التنسيق مع مصلحة التحقيقات على المستوى الوطني.
- التوصل إلى دوافع التهرب والغش الضريبيين واقتراح حلول جذرية لهاتين الظاهرتين.
- إن المديرية الفرعية للرقابة الجبائية تندرج تحت سلطتها ثلاث مصالح التي تختص بتسطير وتنفيذ برامج التحقيق الجبائي. وتتمثل في : (نوي، 2004 ، الصفحات 41-42)

أ. مكتب البحث عن المعلومات الجبائية: والذي يعني بالقيام بالمهام التالية:

- إعداد بطاقيّة خاصة بكل المصالح التي من شأنها أن توفر المعلومات التي تفيد الإدارة الجبائية في تأسيس وعاء الضريبة وتحصيلها.
- برمجة التدخلات المباشرة المخولة لهذا المكتب والتي تقوم بها فرق البحث وجمع المعلومات وإرسالها إلى المكتب المكلف بمقارنتها.
- برمجة التدخلات المحلية التي تختص بها فرق البحث المختلفة فيما يخص المادة الجبائية، والسهر على إجرائها في الأجال المحددة.

• تقييم أنشطة المكتب والمفتشيات وتقديم الاقتراحات قصد تحسين عملية البحث عن المادة الخاضعة للضريبة.

ب. مكتب البطاقات ومقارنة المعلومات: يكلف هذا المكتب بالقيام بما يلي:

- تسير البطاقات ومساعدة مفتشيات الوعاء على تأسيس بطاقيتها.
- استقبال المعلومات من طرف مكتب ومصالح البحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتصنيفها وتوزيعها.
- تنظيم استغلال الوثائق بطريقة تعمل على تعجيل الاستفادة من المعلومات التي تتضمنها.
- تقديم كل الاقتراحات قصد تحسين حفظ المعلومات واستغلالها ومراقبة استعمالها.

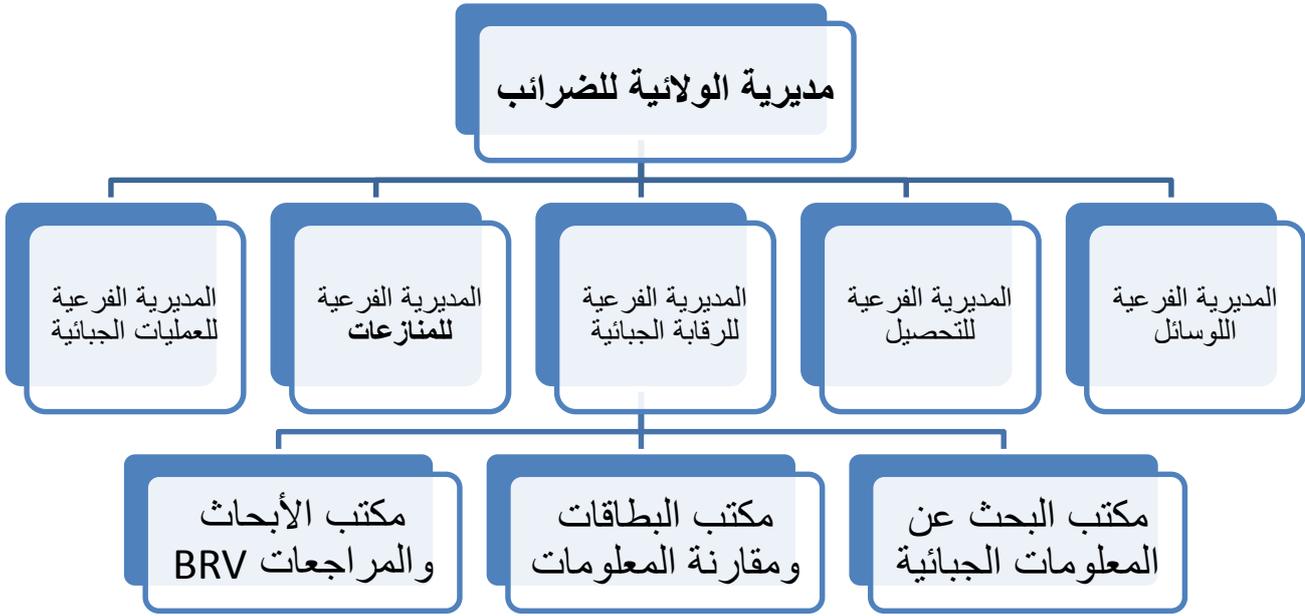
ج. مكتب التحقيقات والمراقبة: مهمتها إنشاء وتسيير البطاقات للمؤسسات والأشخاص الطبيعيين، الذين يمكن أن

يكونوا محل تحقيق أو مراقبة عميقة لوضعيتهم الجبائية وكذلك عن طريق قيامه بالعمليات الآتية (قتال، 2009،

صفحة 20) :

- متابعة ومراقبة أعمال الفرق المكلفة بالتحقيق والسهر أثناء التدخلات على احترام التشريع الجبائي المعمول به.
- السعي إلى حماية حقوق المكلفين بالضريبة الخاضعين للمراجعة والمحافظة على مصالح الخزينة.
- السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة عن المراجعة وإرسال تقاريرها بصفة منتظمة إلى الإدارة المركزية.

الشكل رقم (02): الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية



المصدر: (الجريدة ، 2005 ، صفحة 20)

## 5.2 الهيئات المختصة حديثا بالرقابة الجبائية:

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

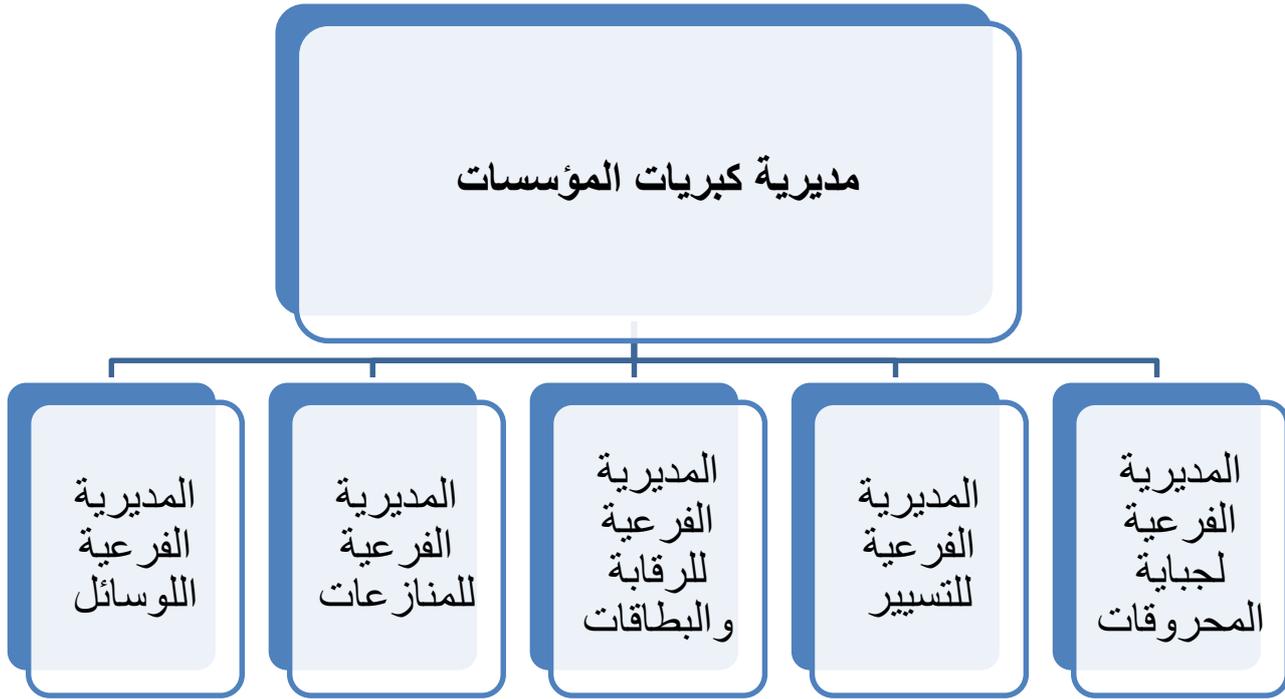
### 1.5.2 مديرية كبريات المؤسسات: Direction des grandes entreprises:

1-تعريف: تم إنشاء مديرية كبريات المؤسسات في سنة 2002م، وهي مديرية تابعة للإدارة العامة للضرائب، تقوم بالرقابة الجبائية للمؤسسات الكبرى في الجزائر، وتقوم بمتابعة المؤسسات الكبيرة التي لا يقل رقم أعمالها عن 100 مليون دج، كما تشكل مكان لدفع التصاريح وتسديد الضرائب، وقد بذات هذه المديرية مشروعها في سنة 2002م، واكتمل هذا المشروع في سنة 2005م، الذي نص على تنظيم وعمل المديرية الفرعية لمديريات كبريات المؤسسات، وباشرت عملها في سنة 2006م، حيث تقوم بمتابعة المؤسسات البترولية والمؤسسات التجارية والصناعية من الناحية الجبائية . (أيت، 2014)

### 2.5.2 الهيكل التنظيمي العام لمديرية كبريات المؤسسات:

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

الشكل رقم (03): الهيكل التنظيمي العام لمديرية كبريات المؤسسات



المصدر: (سليمان، 2012، صفحة 47)

### 3.5.2 مديرية كبريات المؤسسات ومهام:

تتكفل مديرية كبريات المؤسسات فيما يخص المؤسسات الخاضعة للمجال اختصاصها بمهام الوعاء والتحصيل والمراقبة ومنازعات الضرائب والرسوم الواقعة على عاتق الأشخاص الطبيعيين والمعنويين والجماعات المشكلة بقوة القانون أو فعليا أو الكيانات مهما يكن شكلها القانوني، ومهما كان محل مؤسستها الرئيسي أو مديرياتها الفعلية أو مقرها، ويمكن حصر مهامها في المجالات التالية: (06-327، 2006)

#### أ-في مجال الوعاء:

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

#### ب-في مجال التحصيل:

- التكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى.
- المراقبة المسبقة وتصفية حسابات التسيير.
- التمرين ومسك محاسبتها.

**ج-في مجال الرقابة:**

- تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتشغلها وتراقب التصريحات.
- تعد وتنجز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين بالضرائب وتقييم نتائجها.

**د-في مجال المنازعات:**

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

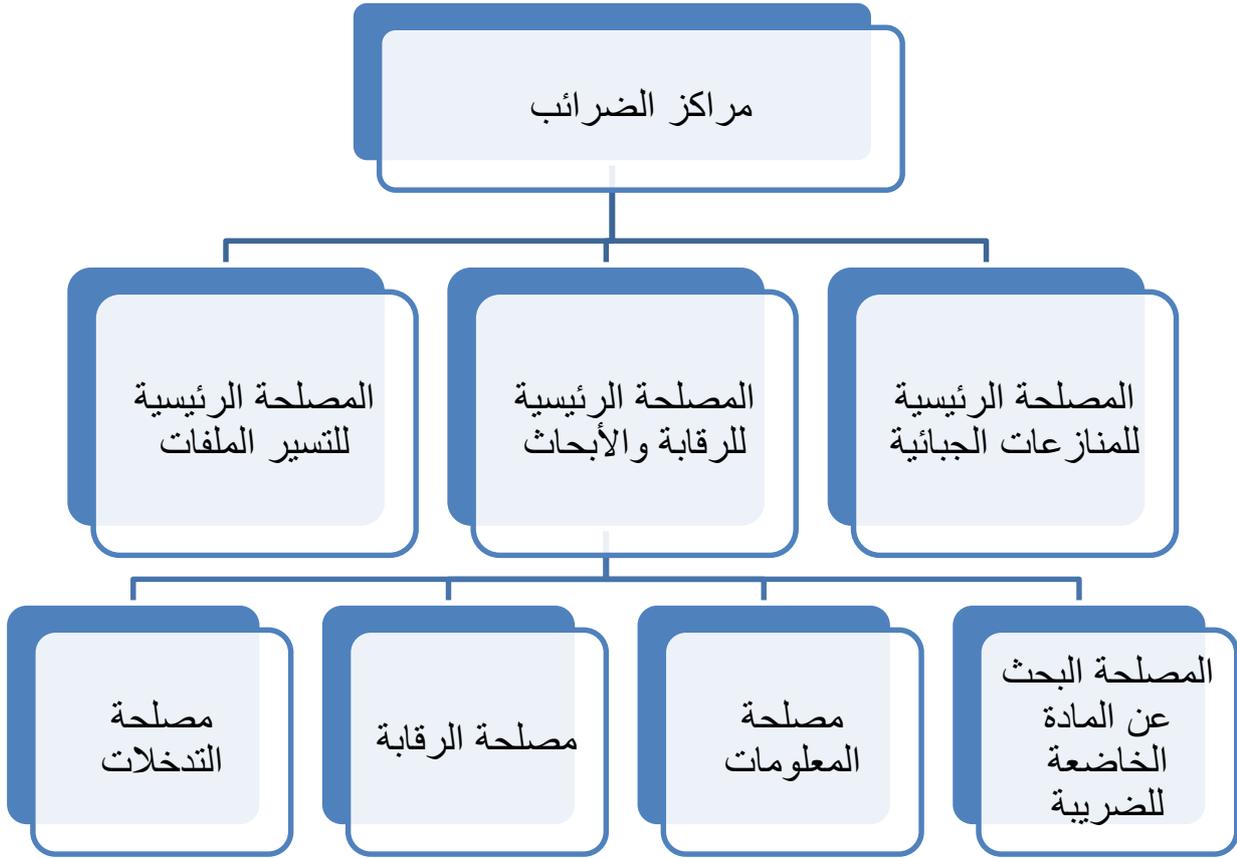
**هـ-في مجال تسيير الوسائل:**

- تعد الإجراءات المتعلقة بالاعتمادات والتصفية، والأمر بصرف نفقات التسيير والتجهيز مهما كانت طبيعتها وتسهر على تنفيذها وتحسينها.
- تضمن تسيير المستخدمين وتقييم الاحتياجات من الوسائل المادية والبشرية والتقنية وتعد تقديرات الميزانية المطابقة لذلك.
- توظف وتعين المستخدمين الذين لم تقرر طريقة أخرى لتعيينهم.

**4.5.2 مراكز الضرائب**

- 1-تعريف:** هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي والمرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب، كما يتكفل مركز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية لمختلف المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي، ولا يتجاوز رقم أعمالها السنوي 1000 . 000 . 000 دج بالإضافة إلى المهن الحرة ويختص هذا المركز بكل المراحل من تحديد الوعاء التحصيل مع تكليفه بالرقابة الجبائية والمنازعات في حدود صلاحيته. (06-327، 2006)
- 2-الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب:** يمكن توضيح الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (04): الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب



المصدر : (سليمان، 2012، صفحة 20)

### 3- مهام مراكز الضرائب:

تتخصر هذه المهام في النقاط التالية: (أيت، 2014، صفحة 50)

- أ- التسيير والتكفل الحسن للملفات المكلفين ومراقبتها باستمرار للتخفيض من ظاهرة التهرب الضريبي.
- ب- تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتستغلها وتراقب التصريحات.
- ج- التعجيل بتسوية النزاعات الجبائية والشكاوى الخاصة بالمكلفين بالضريبة والتي تحت سلطتها.

### 5.5.2 المراكز الجوارية للضرائب:

**1) تعريف:** من المصالح المستحدثة بالنظام الجبائي الجزائري، المراكز الجوارية للضرائب وهي بمثابة النموذج المصغر للمراكز الضرائب السابقة الذكر.

فهي تتابع ملفات المكلفين الغير تابعين للهيئات الجبائية السابقة الذكر، والخاضعين للضريبة الجزافية، بالإضافة إلى إقامة مراكز متخصصة في متابعة الجبائية العقارية، المعادن النفسية، الكحول، التبغ، وكذا الجبائية المحلية الفلاحية. (سليمان، 2012، صفحة 109)

**2) مهام المراكز الجوارية للضرائب:**

- أ. تمسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاصها.
- ب. تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتشغلها.
- ج. تراقب التصريحات وتنظم التدخلات.
- د. تدرس الشكاوى وتعالجها.

**6.2 الوسائل البشرية للرقابة الجبائية:**

القيام بعملية الرقابة الجبائية وكافة مراحل التحقيق يتطلب أن يكون الأشخاص الذين يقومون بهذه المهام أكفاء وذوي خبرة عالية تمكنهم من اكتشاف حالات التدليس الموجودة، وكذا أن يتمتعوا بسلوك حضاري وأن يكونوا ذوي أقدمية على الأقل ثلاث سنوات في الميدان، وهذا من أجل تسهيل عملية الرقابة ككل. وسنتناول هؤلاء الأشخاص في هذا المطلب بالتفصيل كما يلي:

**1.6.2 الأعوان المكلفون بالرقابة الجبائية**

ويمكن ذكر الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية فيما يلي: (د لباس، 2011، الصفحات 31-32)

**1. نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية:**

يعتبر نائب المدير هو الشخص المكلف بصفة مباشرة بإعداد برنامج المراجعات التي تقوم بها المصلحة كما يتولى مهمة مراقبة فرق التدقيق وكيفية قيامهم بعملهم، إلى جانب حرصه على سير عملية التدقيق بصفة قانونية منظمة، بالإضافة إلى أنه بإمكانه استقبال المكلفين الخاضعين للضريبة إن تطلب الأمر ذلك وكذا السهر على تطبيق ضمانات المكلفين وحقوقهم. كما أن نائب المدير يعني كذلك بالاجتماع برؤساء فرق التدقيق قصد دراسة الأعمال المنجزة مع تقديم الاقتراحات اللازمة، بالإضافة إلى تحويل التقارير المتوصل إليها للمديريات الجهوية للضرائب التابعة لها.

**2. رئيس مكتب الأبحاث والمراجعات:**

إن رئيس مكتب الأبحاث يشترط أن يكون له على الأقل رتبة مفتش وذو خبرة لا تقل عن ست سنوات كمحقق جبائي، وباستلامه هذه المهام رسمياً فإنه يصبح تحت سلطته كل فرق التدقيق باعتباره المسؤول عن النظام العام لها وكذا يحرص على حضور ومواظبة الأعوان المدققين، وكذا التكفل بالقضايا المبرمجة وتنفيذها، كما يمكنه التدخل من أجل مناقشة النتائج المتوصل إليها مع نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية وتقييم السير الحسن للجهود المبذولة من طرف الأعوان.

## 3. الأعوان المدققين:

يشترط في الأعوان المدققين أن يحملوا على الأقل رتبة مفتش ضرائب وهذا طبقا لما جاء في التشريع الجبائي، الذين تسند إليهم مهام التدخل والمراجعة بكل مراحلها وهذا كله في مقرات المكلفين ما عدا في الحالات المرخصة من طرف المدير الولائي مع طلب المكلف لذلك، مع التسبب المقنع الذي كان وراء القيام بعملية التدقيق خارج مقر المكلف.

## 2.6.2 مسؤولية الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية

عند ممارسة أعوان الضرائب مهامهم لاسيما 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 الجزائري عدة التزامات مرتبطة بصفته كممثل للدول نذكر منها: (المالية، صفحة 4)

(أ) تأدية الخدمة في إطار احترام العلاقات السليمة لكونه قد يكون رئيسا أو مرؤوسا.

(ب) تأدية اليمين أمام المحكمة وواجب الالتزام بخدمة الدولة.

(ت) الالتزام بممارسة الوظيفة وحدها، أي يمنع منعاً باتاً الجمع بين وظيفته ونشاط آخر مريح.

(ث) الالتزام بممارسة الوظيفة بصفة شخصية.

(ج) الالتزام بالحياد اتجاه المكلفين بالضريبة.

(ح) الالتزام بالنزاهة والسر المهني احترام النظام الداخلي للإدارة.

كما يترتب على عاتق الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية عدة مسؤوليات وهي كما يلي: (أيت، 2014، الصفحات 52-53)

أ. **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 تحت مسؤولياته وهذا بمقتضى المادة 124 من القانون المدني الجزائري.

ب. **المسؤولية الجنائية:** يمكن اعتبار الموظف مسؤولاً من الناحية الجنائية عندما يقوم بارتكاب جناية أو جنحة ينص ويعاقب عليها قانون العقوبات، ومن بين الأعمال التي تعتبر جناية أو جنحة بحد منها: الرشوة، اختلاس الأموال، تزوير الوثائق استغلال النفوذ.

ج. **المسؤولية التأديبية:** يعتبر الموظف الذي يقوم بارتكاب خطأ مهني مسؤولاً من الناحية التأديبية ويتعرض للعقوبات المقررة حسب درجة الخطأ المرتكب، والعقوبات التي حددها القانون بحد: التنبيه الإنذار الكتابي، التوبيخ، التوقيف المؤقت عن العمل، التنزيل من الدرجة، النقل الجبري إلى غاية التسريح.

**3.6.2 علاقة الحساسية الضريبية والضغط الجبائي بالتحصيل الضريبي:**

إضافة إلى كل ما ذكرناه هناك بعض العوامل الأخرى التي تؤثر بصفة غير مباشرة على درجة فعالية التحصيل الضريبي على مستوى الإدارة الجبائية، من بين هذه العوامل نجد ما يعرف بالحساسية الضريبية، وما يعرف بالضغط الجبائي.

**1.3.6.2 الحساسية الضريبية:**

التحصيل الضريبي مرتبط ارتباطا وثيقا بطبيعة الوعاء الضريبي، التي تختلف درجة حساسيته من ضريبة إلى أخرى وفي هذا المجال لابد من التمييز ما بين الضرائب على الدخل والضرائب على الإنفاق والضرائب على رأس المال.

ففي مرحلة الرواج الاقتصادي يرتفع حجم الأجور كنتيجة لزيادة الطلب على العمل وارتفاع عدد الذين ينشطون في مختلف النشاطات الاقتصادية، أما في فترات الكساد الاقتصادي تظل الأجور ثابتة لأنه ليس من السهل تخفيض الأجور الاسمية فهناك المعارضة والنقابات العمالية التي تعارض ذلك، التي لا تتنازل أبدا إذا تعلق الأمر بتخفيض أجور العمال، وكنتيجة لهذا فإن الضريبة على الدخل حصيلتها ستتأثر دون شك بالوضع الاقتصادي السائد في البلاد.

أما فيما يخص الضرائب المطبقة على أرباح الشركات فحساسيتها أيضا كبيرة، إذ أنها ترتبط أيضا بفترات الرواج والازدهار الاقتصادي.

حساسية الضريبة تلعب دورا هاما في مدى ازدهار المحصول الجبائي وحسن تحصيل ضرائب النظام الضريبي، إلا أن هذه الحساسية الضريبية تتأثر في حد ذاتها بكيفية التنظيم التقني لهذه الضريبة والمراحل التي تمر بها عند تحديد وعائها وتحصيلها.

فلاحظ أن الحساسية الضريبية ترتفع في حالة حساب وتحديد قيمة الضريبة انطلاقا من التصريحات المقدمة من طرف المكلف بدفع الضريبة، حيث أن هذه التصريحات تعطي صورة واضحة عن أهمية النشاط الاقتصادي الممارس من طرف المكلف بدفع الضريبة، خاصة إذا كان الوعي الجبائي منتشرا وكانت الإدارة الجبائية على كفاءة عالية على مستوى الرقابة الدقيقة التصريحات المقدمة لها.

من هذا نستنتج أن حساب الضريبة على أساس التصريح، التحصيل الضريبي سيكون أحسن والتلاعبات ستكون أقل، والعدالة الجبائية تكون أكثر تجسيدا على أرض الواقع.

في حين الحساسية الضريبية تكون أقل عندما يكون تحديد قيمة الضريبة انطلاقا من التقدير الجزافي من طرف الإدارة الجبائية، لأن التقدير الجزافي قد لا يعكس الحقيقة وبالتالي الحساب سيكون غير دقيق، مما ينعكس

سلبا على التحصيل الضريبي حيث يكون في هذه الحالة متدبدا. وفي هذه الحالة تكون قيمة الضريبة غير منسجمة مع نشاط المكلف إذن يمكن أن تكون مرتفعة جدا حيث أن المكلف بدفعها سيرفضها أو يحاول الغش فيها مما سيؤثر على تحصيلها، كما أنه من جهة أخرى يمكن أن تكون منخفضة جدا وهذه ما يعود بالخسارة على الإدارة ونقص في تحصيل الضريبة.

والكلام على الحساسية الضريبية يدفعنا إلى الكلام عن ما يعرف " بالمرونة الجبائية أو مرونة الضرائب "تعني بالمرونة الجبائية، مدى إستجابة التحصيل الضريبي للتغير في معدل الضريبة والتنظيم التقني لها على مستوى الإدارة الجبائية تعتبر المرونة كبيرة كلما كان التغير في الحصيلة يزيد عن التغير في المعدل والعكس صحيح". ملاحظة: تقدير أو حساب المرونة الجبائية لا يكون مطلقا أو مرتبط بطريقة معينة، فالمرونة يرتبط حسابها بالنظام الضريبي ككل.

تحسب المرونة الجبائية انطلاقا من العلاقة الرياضية التالية:

$$E_i = \frac{VarR/R}{VarPIB/BIP} \quad (\text{Alain, 1981, p. 318})$$

حيث أن:

**E<sub>i</sub>** : المرونة الجبائية.

**VarR / R**: التغير النسبي للإيرادات الجبائية (التحصيل الضريبي).

**VarPIB / PIB**: التغير النسبي في الناتج الداخلي الخام.

ومن خلال هذه العلاقة الرياضية، يمكن معرفة مدى مرونة النظام الضريبي مقارنة بالوضع الإقتصادي السائد حيث أنه إذا كان معدل المرونة الجبائية أكبر من الواحد فإن النظام الضريبي هو مرن، أما إذا كان أصغر من الواحد فإن النظام الضريبي لا يعد مرنا، أما إذا كان مساويا للواحد، فإن النظام هو متكافئ المرونة، وفي هذا الصدد لا بأس أن نشير إلى أن الأنظمة الضريبية للدول المتقدمة تمتاز بالمرونة وعلى سبيل المثال فإنه من الممكن ملاحظة هذا من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (02): معامل مرونة النظام الضريبي لبعض الدول لسنة 2001.

البلد	VarR/R	VarPIB/PIB	E <sub>i</sub>
كندا	6.95	2.04	3.41
اليابان	9.89	7.87	1.26
USA	4.97	3.91	1.27

المصدر: (ناصر، 2003، صفحة 49)

والملاحظ من هذا الجدول المقدم فقط على سبيل المثال، لفهم مدى تأثير المرونة الجبائية لنظام ضريبي معين على معرفة ارتباط درجة التحصيل الضريبي بالأوضاع الاقتصادية السائدة.

الملاحظ من خلال الجدول المقدم أعلاه أن معامل المرونة يتجاوز الواحد في مختلف دول الجدول، هذه الدول وبالطبع كلها تعتبر دول متقدمة اقتصاديا، وهذا راجع إلى:

أولاً: إلى تنوع النشاطات الاقتصادية ومهارة اليد العاملة وارتفاع الدخل الوطني.

ثانياً: إلى ارتفاع الوعي الجبائي وانخفاض التهرب الضريبي.

ثالثاً: وأخيراً كفاءة الإدارة الجبائية.

إلا أن فيما يتعلق بالدول المتخلفة، ففي أغلبية الأنظمة الضريبية، فإن الضريبة غير مرنة لا تتماشى مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي لهذه الدول.

وعلى سبيل المثال معدل المرونة الجبائية للجزائر سنة 2000 كان مساوياً إلى 0.68 وسنة 2001 انخفض أكثر ليصل إلى 0.09، هذا يعكس عدم مرونة الضريبة في الجزائر حيث ارتفاعها لا يتماشى مع الوضع الاقتصادي والاجتماعي المعاش، وهذا بطريقة أو أخرى سيؤثر سلباً على التحصيل الضريبي.

كل هذا يدخل في إطار فعالية النظام الضريبي والإدارة الجبائية بالخصوص، ولمعرفة هذه الفعالية يجب مقارنة حصيلة الاقتطاعات الجبائية الفعلية مع حصيلة الاقتطاعات الجبائية التقديرية إن:

### حصيلة الاقتطاعات الضريبية الفعلية

$$\text{الفعالية المالية للضريبة} = \frac{\text{حصيلة الاقتطاعات الضريبية الفعلية}}{\text{حصيلة الاقتطاعات الضريبية التقديرية}} \quad (\text{ناصر، 2003، صفحة 78})$$

حصيلة الاقتطاعات الضريبية التقديرية هذه العلاقة توضح جيداً وضعية التحصيل الضريبي في أي نظام ضريبي كان، حيث تكون الفعالية المالية للضريبة جيدة وبالتالي:

التحصيل الضريبي معتبر، كلما اقتربت حصيلة الاقتطاعات الضريبية الفعلية من حصيلة الاقتطاعات الضريبية التقديرية، أما في حالة العكس فالإدارة الجبائية تبقى غير فعالة على مستوى التحصيل وهناك خلل لا بد من معالجته. الواقع المعاش يعبر دائماً عن علاقة سلبية، حيث أنه يلاحظ دائماً انخفاض معتبر ما بين التحصيل المقدر والتحصيل المحقق، وهذا العجز قد يعود إلى عدة أسباب تعود أغليبتها إلى درجة فعالية النظام الضريبي، وذكر المختصون في الميدان الجبائي ثمانية اختبارات تشخيصية لفعالية نظام ضريبي ما. (لقدي، 1995)

مؤشر التركيز: هل يأتي جزء كبير من إجمالي الإيراد الضريبي من عدد ضئيل نسبياً من الضرائب والمعدلات

الضريبية؟

مؤشر التشتت: هل توجد ضرائب: عبء، قليلة الإيراد وهل عندها قليل جداً إن وجدت؟

مؤشر التآكل: هل الأوعية الضريبية الفعلية أقرب ما يمكن من الأوعية الضريبية الممكنة؟

مؤشر تأخيرات التحصيل: هل تدفع المستحقات الضريبية من جانب المكلفين بالضريبة دون تأخير، وبالقرب

من مواعيد الدفع الواجبة؟

مؤشر التحديد: هل يعتمد النظام الضريبي على أقل عدد ممكن من الضرائب ذات المعدلات المحددة؟

مؤشر الموضوعية: هل تحصل معظم الضرائب من أوعية ضريبية مقاسه ومحددة بموضوعية؟

مؤشر التنفيذ: هل النظام الضريبي منفذ بالكامل وبفعالية؟

مؤشر تكلفة التحصيل: هل تكلفة التحصيل الضريبي على خزينة الدولة أقل ما يمكن؟

أما فيما يخص النظام الضريبي الجزائري فحسب المختصين في الميدان فإنه يجمع أربعة مؤشرات فقط، في

حين الباقي هو غير محسوم إلى حد الآن، وهذا يدل على أن النظام الضريبي الجزائري يحتاج إلى تحسين أكبر

حتى يصل إلى الكفاءة المطلوبة

### 2.3.6.2 الضغط الجبائي:

إن الضريبة متغير اقتصادي في غاية الأهمية، قد يحدث تغيرات معتبرة في سلوك وتصرفات الأفراد، قد تكون

هذه التصرفات إيجابية كما قد تكون سلبية وهذا تبعا لحجم الاقتطاعات الضريبية. ومن المؤشرات الكمية المستعملة

في اتخاذ القرارات المتعلقة بزيادة فعالية التحصيل الضريبي، نجد ما يعرف " بالضغط الجبائي، فما هو الضغط

الجبائي؟ وما هي كيفية حسابه وقياسه؟ وما هي حدوده المثلي؟

#### أ) مفهوم الضغط الجبائي:

"تعني بالضغط الجبائي ذلك التأثير الذي يحدثه فرض الضرائب المختلفة، والذي يختلف تبعا لحجم الاقتطاعات

الضريبية من جهة، ومن صورة التركيب التقني للهيكल الضريبي من جهة أخرى." (Alain, 1981, p. 204)

يعبر الضغط الجبائي على العبء الذي يحدثه الاقتطاع الضريبي على الاقتصاد الوطني. " وتهدف النظرية

العامّة للضغط الجبائي إلى الكشف عن صيغ الإخضاع الضريبي التي تتقلص بها الآثار السلبية إلى أقصى حد

على ضوء الوضع الأمثل الذي تحدده ظروف المجتمع وإيديولوجيته " (ناصر، 2003، صفحة 135)

فحساب الضغط الجبائي يكتسي أهمية بالغة على مستوى معرفة درجة التحصيل الضريبي، وكذلك على مستوى

السياسة الجبائية ككل، فهو مؤشر ذو أهمية كبيرة حيث أنه يبحث عن الإمكانيات المتاحة للاقتطاعات الضريبية

للوصول إلى أكبر تحصيل ممكن دون إحداث ضرر على الاقتصاد الوطني ومن تم تحديد المعدلات الضريبية

الملائمة والمناسبة للاقتطاعات الضريبية.

## (ب) حساب الضغط الجبائي:

إن الضغط الجبائي مؤشرا كميا للتقدير الكلي للحصيلة الضريبية على مستوى الاقتصاد الوطني، فمن الضروري حسابه وتحديد بطريقتين دقيقة فحسابه يتم بطريقتين مختلفتين، إما على أساس الاقتطاع الضريبي نسبة إلى الناتج الداخلي الخام (le produit interieur brut)، أو إما على أساس الإنتاج الداخلي الخام (la production). (أقسام، 1994، صفحة 30)

لكن حساب الضغط الجبائي بصورة دقيقة يبقى أمرا نسبيا لأنه يواجه عدة صعوبات وهذا راجع إلى صعوبة حسابات وتقدير المتغيرين اللذان يدخلان في حسابه، أي كل من الاقتطاعات الضريبية والدخل الوطني. حيث أن تحديدهما يختلف من دولة إلى أخرى ومن إدارة إلى أخرى. هذه الصعوبة في التحديد هي نتيجة كذلك إلى اختلاف مستوى التقدم الإقتصادي والإداري هذه الصعوبات يمكن حصرها في العناصر الآتية:

- طريقة تحديد مجموع المداخل الجبائية.
  - اختيار المجمع (agrégat'1) الإقتصادي لحساب الدخل الوطني.
  - تفسير النتيجة النهائية للضغط الجبائي.
  - تحديد مجموع المداخل الجبائية (الإيرادات الجبائية):
  - الإيرادات الجبائية تجمع كل إيرادات ضرائب الدولة والجماعات المحلية، بالإضافة إلى الأعباء شبه الجبائية، والتي تعتبر اقتطاعات إجبارية تتم لصالح الدولة على حساب الأفراد على اختلاف شخصيتهم القانونية.
- ملاحظة:** الجزائر تدخل في حسابة الإيرادات الجبائية الكلية الإيرادات الناتجة عن الجباية البترولية اختيار المجمع الإقتصادي.

إن حساب الناتج أو الإنتاج يختلف من نظام اقتصادي إلى آخر، حيث الاختلاف يكون عند اختبار الطرق التقليدية لحساب ذلك. في بعض الأنظمة الاقتصادية يتم التمييز ما بين القطاعات المنتجة وغير المنتجة في تحديد الثروة المنتجة، مما يؤدي إلى اختلاف النتائج تبعا للنظام المتبع. أما فيما يخص نظام الحسابات الاقتصادية الجزائرية (SCEA)، فيعتمد على الإنتاج الداخلي الخام (La PIB) كمجمع اقتصادي للحساب. "الإنتاج الداخلي الخام هو مجموع السلع والخدمات الإنتاجية التي تم إنتاجها من قبل الوحدات المقيمة والتي تكون موضوعا للاستخدامات النهائية فقط " (أقسام، 1994، صفحة 30)

يمكن صياغة الإنتاج الداخلي الخام على أساس العملية الحسابية التالية :

$$\text{La PIB} = \sum \text{VAR} + \sum \text{TVA} + \sum \text{DD}$$

الإنتاج الداخلي الخام LA PIB

مجموع القيم المضافة VAB  $\sum$

مجموع الرسم على القيمة المضافة TVA  $\sum$

مجموع الحقوق الجمركية DD  $\sum$

من تم فإن الضغط الجبائي يتم حسابه إنطاقا من العملية الرياضية التالية :

$$\text{الضغط الجبائي} = \frac{\text{مجموع الإيرادات الضريبية}}{\text{الإنتاج الداخلي الخام}} \times 100$$

إن حساب معدل الضغط الجبائي على أساس هذا المجمع الاقتصادي (الإنتاج الداخلي الخام) قد واجه عدة انتقادات من طرف المختصين في الميدان، لأن هذا المجمع الاقتصادي لا يستند إلى نظرية اقتصادية معينة، بقدر ما هو عبارة عن معدل أو مؤشر للنشاطات التي يعتبرها النظام إنتاجية، حيث أنه يستبعد عند الحساب عناصر أساسية كقطاعي المؤسسات المالية والأشغال العقارية على الرغم من كونهما يقدمان خدمات هامة في السوق. ومن هذا المنطلق فإن هذه الطريقة في الحساب لا تعبر بصدق وموضوعية عن الحجم الحقيقي للنشاط الاقتصادي الجزائري.

إذن هناك طريقة أخرى لتحديد الضغط الجبائي وهذا إنطلاقا من مجمع اقتصادي آخر ألا وهو الناتج (le produit) الداخلي الخام وليس الإنتاج. وهذه الطريقة معتمدة من طرف أنظمة المحاسبة الوطنية للأمم المتحدة، حيث أن الناتج الداخلي الخام يتميز بأتساع حقله الإنتاجي من خلال اعتماده على نظرية القيمة المنفعة (cout avantage) وهو المستعمل أكثر عند المقارنات الدولية.

ويتم حسابه على أساس الصيغة الرياضية التالية:

$$\text{Le PIB} = \text{La PIB} + \text{VAB ad} + \text{VAB if} + \text{VAB ai} + \text{VAB sd} + \text{layers}$$

حيث أن:

الإنتاج الداخلي الخام La PIB

الناتج الداخلي الخام Le PIB

القيمة المضافة للمؤسسات المالية VABif

القيمة المضافة للإدارات العمومية VABad

القيمة المضافة للخدمات المنزلية VABsd

القيمة المضافة للأشغال العقارية VABai

الإيجار Loyers

ومن هذا المجمع الاقتصادي فإن معدل الضغط الجبائي يحسب كالآتي:

$$\text{الضغط الجبائي} = \frac{\text{مجموع الإيرادات الجبائية}}{\text{الناتج الداخلي الخام}} \times 100$$

#### ملاحظة:

هذا الاختلاف في تحديد معدل الضغط الجبائي الناتج عن إختلاف إستعمال المجمعان الاقتصاديان (الناتج والإنتاج) يؤدي إلى تفاوتات وفروقات قيمية في قيمة الضغط الجبائي في كلتا الحالتين وهذا لنفس البلد. فمثلا في الجزائر وفي دراسة حديثة الممتدة من 2000 إلى 2005 تراوح الفرق بينهما ما بين 12 % و 5, 13 % وهو فرق معتبر .

يمكن تفسير إرتفاع مستوى الضغط الجبائي إما لإرتفاع الإقتطاعات الضريبية وضعف الموارد المتاحة للأفراد الذي يسمح بمواصلة الإنتاج، أو إلى ضعف المردودية الجبائية والتحصيل الضريبي حيث أن تقل عبء الضريبة يدفع بالمكلف إلى البحث عن مختلف وسائل التهرب الضريبي. ومن هذا فإن حساب الضغط الجبائي يعطينا صورة واضحة عن الإيرادات الجبائية وحصتها ضمن الإيرادات الكلية التي تدخل خزينة الدولة، إلا أن للضغط الجبائي حدود، لأنه قد يعود بالسلب على هذه الحصيلة الجبائية لأنه كما هو معروف كثرة الضرائب تقتل الضرائب.

#### ت) حدود الضغط الجبائي:

يتضح مما سبق وجود عدة حدود للضغط الجبائي الأمثل، وفي الواقع لا توجد حدود معينة للاقتطاع الضريبي، بحيث يتوقف ذلك على مدى إنتاجية الإنفاق العام الذي تموله هذه الاقتطاعات بالإضافة إلى ظروف كل دولة. الزيادة مستوى الضغط الجبائي يمكن استخدام أربعة وسائل:

- زيادة معدلات الضريبة.

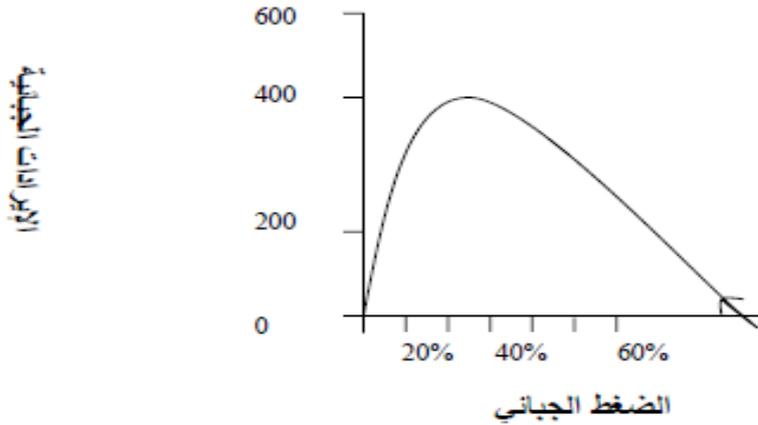
- فرض ضرائب جديدة.

- تحسين طرق التحصيل الضريبي.

- مكافحة التهرب الضريبي.

وانطلاقا من الآثار السلبية لنقل العبء الضريبي، فإن للضغط الجبائي حدود ينبغي ألا يتجاوزها وفي هذا المجال قد بين الاقتصادي الأمريكي " LAFFER " العلاقة الموجودة ما بين الإيرادات الجبائية ومستوى الضغط الجبائي من خلال المنحنى التالي:

## الشكل رقم (05): منحنى LAFFER



المصدر: (ناصر، 2003)

يمكن تقسيم منحنى laffer إلى مرحلتين:

**المرحلة الأولى:** العلاقة طردية بين الضغط الجبائي والإيراد الجبائي، حيث أنه كلما زاد معدل الضريبة كلما زاد حجم الإيراد الجبائي (الإيراد في تزايد)

**المرحلة الثانية:** العلاقة عكسية بين الضغط الجبائي والإيراد الجبائي، حيث أنه كلما زاد معدل الضريبة إنخفض حجم الإيراد الجبائي (الإيراد في تناقص).

ومن هذا المنحنى نستنتج أن زيادة معدلات الضريبة من أجل رفع حصيلة الضرائب لا يخدم هذه الأخيرة، بل سيؤدي إلى انخفاضها فهو تأثير سلبي، حيث سيفتح باباً أمام المكلفين بالضريبة للتهرب أكثر فأكثر، مما سيؤثر سلباً على التحصيل الضريبي على مستوى الإدارة الجبائية.

وفي سياق مقارنة مستوى الضغط الجبائي في مختلف الدول، نجد إنخفاض مستوى الضغط الجبائي في الدول المتخلفة مقارنة مع الدول المتقدمة، مما يسمح بملاحظة وجود علاقة طردية ما بين مستوى الضغط الجبائي ودرجة التطور الاقتصادي.

يمكن تبرير إنخفاض الضغط الجبائي في الدول المتخلفة إلى ما يلي:

- إنخفاض الدخل الوطني نتيجة تخلف الوضع الاقتصادي.
- ضعف التشريع الجبائي وعدم كفاءة الإدارة الجبائية.
- إنخفاض الوعي الجبائي في المجتمع.
- إنتشار ظاهرتي الغش والتهرب الجبائيين.

أما فيما يخص الضغط الجبائي في الجزائر، فإننا نواجه مشكلة تقنية فيما يخص مجموع الإيرادات الجبائية، بحيث إذا أدرجت إيرادات الجباية البترولية فإنه يؤدي إلى ارتفاع مستويات الضغط الجبائي، فعلى سبيل المثال وفي دراسة حديثة بلغت النسبة (إجمالي الجباية / الإنتاج الداخلي الخام) نسبة 35 % وهذه النسبة تبقى مرتفعة نسبيا، أما في حالة عدم إدراج الجباية البترولية فإن هذه النسبة تساوي 21.93 % وهو مستوى منخفض وهذا الأمر يمكن إرجاعه إلى العوامل التالية:

ضعف الإدارة الجبائية في إيجاد الأوعية الضريبية الملائمة ذات المردودية العالية:

تواضع مساهمة القطاعات خارج المحروقات في الإنتاج الداخلي الخام الجزائري، مما انعكس سلبيا على مردودية الجباية العادية.

ضعف الإقتطاعات الجبائية نتيجة انخفاض الدخل الفردي وانتشار ظاهرة التهرب الضريبي.

إنتشار البطالة التي تقوت على الدولة إخضاع فئة كبيرة من أفراد المجتمع.

ارتفاع حدة التضخم وتدهور قيمة العملة الوطنية، مما يخفض القيمة الحقيقية للتحصيل الضريبي.

من أهم النتائج التي حددتها اللجنة المنصبة على مستوى وزارة المالية لدراسة إمكانيات إصلاح الإدارة الجبائية والنظام الضريبي ككل، أن الضغط الجبائي في السنوات الأخيرة على مستوى الإقتصاد الجزائري لا يتعدى نسبة 21%، هذه النسبة تعتبر في الحسابات الاقتصادية معقولة جدا، ومن هذا المنطلق وبعض إصلاحات 1992 فلا داعي ولا جدوى من الكلام عن الإصلاح الجبائي في مفهومه التقني، بل يجب الرجوع إلى إصلاح آخر وعلى مستوى آخر. فالأمر يتوقف على تعميم الثقافة الجبائية لدى مختلف الشرائح الاجتماعية وتحسين الإتصال بين المصالح الجبائية وهذه الشرائح، وكذا بين المصالح الجبائية ومختلف الإدارات والمؤسسات التي يرتبط نشاطها بالإدارة الجبائية، كالجمارك والغرف التجارية والصناعية والسلطات المحلية والبنوك ....

وقد يسمح تحسين العلاقة بين مختلف هذه المصالح بتأطير أحسن للنشاط الإقتصادي للدولة، ومن تم مساعدة الإدارة الجبائية على إجراء تقدير أحسن للإنتاج الداخلي الخام الذي يستوجب إخضاعه للضريبة، لأن المصالح الجبائية لايمكنها أن تقلت من المبدأ الذي يشكل نقطة إنطلاق عملها مهما كانت التكنولوجيا والعنصرية البشرية والنزاهة الإنسانية، هذا المبدأ هو النظام التصريحي، فلا يمكن للإدارة الجبائية حساب إلا ما هو مصرح به من طرف المكلفين بالضريبة.

تقدر نسبة الإنتاج الوطني الخفي في حسابات الإنتاج الداخلي الخام نسبة 30 % التي قد تكون أعلى من النسبة الحقيقية، والمهم في هذه النسبة أن ال 21% التي تقتطعها الإدارة الجبائية لا تسقط إلا على 70 % من الإنتاج الداخلي الخام، ويعني ذلك أن الضغط الجبائي على النشاط الإقتصادي المصرح به بالطبع، يصبح أقل

ويرتفع إلى حوالي 30% وهي نسبة تبقى معقولة في الحسابات الإقتصادية. لكن مجال النشاط الإقتصادي الوطني غير الخاضع للضريبة لا تتوقف عند حد النشاط الإقتصاد المصرح به ، فنتيجة للإصلاحات الإقتصادية التي تعيشها الجزائر وتحديات النمو الإقتصادي الذي تبحث عنه الجزائر منذ سنوات ، كان لا بد من إعتناء مجموعة من الإعفاءات ، أو ما يعرف بالتحفيزات الضريبية حيث بلغت في مجملها 45 إجراء ، بين إلغاء و تعديل و إتمام ، يتعلق 27 منها بالضرائب المباشرة ، و 19 بالرسم على القيمة المضافة (عبد المجيد، 2001) ، وذلك في إطار تشجيع الإستثمار و السماح بإنشاء مؤسسات وطنية جديدة وكذلك من أجل جلب رؤوس أموال أجنبية ، تقرر في هذا الإطار :

عدم خضوع المشاريع الاستثمارية التي تعتمد عليها وكالة ترقية ومتابعة الإستثمارات ANDI للضريبة مدة خمس سنوات.

إعفاء الملكيات العقارية التي تدخل في إطار الإستثمار من الرسم العقاري ابتداء من تاريخ الحصول عليه. الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة على السلع والخدمات التي توظف مباشرة في إنجاز المشروع، سواء كانت مستوردة أو محلية، شريطة أن توجه إلى إنتاج مواد وخدمات تخضع للرسم على القيمة المضافة. إعفاء لمدة تتراوح بين سنتين وخمس سنوات من الضريبة على أرباح الشركات IBS ومن الرسم على النشاط المهني TAP" (عليوش، 1999 ، صفحة 59)

إعفاء معظم الإستثمارات الخاصة بقطاع السياحة من الضرائب لمدة عشر سنوات، وتدخل في ذلك المطاعم والفنادق ووكالات السفر والصناعات التقليدية ....

لا يخضع للضرائب لمدة عشر سنوات كذلك، مزارعو الحبوب بمختلف أنواعها، إلى جانب إعفاءات أخرى متفاوتة المدة بالنسبة لعدة نشاطات فلاحية أخرى، مما يجعل قطاع الفلاحة شبه معفي من الضرائب في الجزائر. إن المشرع الجزائري بهذه الإصلاحات والإعفاءات الجبائية، قد أخذ بالرهان والمجازفة لما تخلى عن بعض الإيرادات الجبائية وبالتالي انعكس هذا جليا على وضع الضغط الجبائي، بالطبع إنعكس إيجابا. وهذا تم في إطار الإصلاحات الجديدة التي حدثت على مستوى المنظومة الضريبية الجزائرية، وذلك لجعلها تتماشى أكثر مع النهج الإقتصادي الجديد المتبع من طرف الجزائر. هذه الإصلاحات كما قلنا جاءت من أجل تحفيز الإستثمار وخلق مناصب جديدة للعمل، وهذا من خلال تخفيض معدلات الضرائب المباشرة وغير المباشرة، ويجب الإشارة في هذه النقطة أن هذه الإصلاحات إن كان يريد بها إنعاش الإقتصاد الوطني، فقد إنعكست سلبا على حصيلة الضرائب، حيث أنها إنخفضت إنخفاضا معتبرا جراء الإصلاحات.

لكن الدولة كانت تسعى من وراء هذه الإصلاحات، إلى توسيع مجال الوعاء الضريبي، إنطلاقاً من بعث عجلة الإستثمار وخلق نشاطات إقتصادية جديدة تكون خاضعة بدورها للضريبة ومن تم إسترجاع ما خسرتة من خلال التخفيضات والإعفاءات المعتمدة في الإصلاح.

إن الإصلاح الجبائي لم يستطع تجاوز إشكالية ثنائية الإقتصاد بين النفطى وغير النفطى، وهذا ما يتجلى من خلال هيكل الجباية العائدة للدولة حيث أن الجباية العادية على مدار الفترة الممتدة ما بين 1993 و 2000 كانت تتراوح ما بين 33.4 % و 47.49%، بمعنى أن وزن الجباية البترولية مازال مهيمنا. وهذا ما نلاحظه من خلال تشوه هيكل معدل الضغط الجبائي الذي يتراوح خلال الفترة 93-2000 ما بين 28.5 % - 30.95 % من الإنتاج الداخلي الخام، إذ أن هذا المعدل يخفي حقيقة الضغط الجبائي خارج المحروقات الذي تراوح في نفس الفترة ما بين 16.7 % - 18.65% أما ما بين سنتي 2001 و 2002 فقد تراوح ما بين 13% و 15% (محمد ت.، 2002) من الناتج المحلي خارج المحروقات. وهي نسب تبقى ضعيفة للضغط الجبائي الجزائري خارج المحروقات إذا ما قورنت مع الدول المجاورة كتونس والمغرب مثلاً أين تتراوح نسبة الضغط الجبائي ما بين 30% و 35% .

### 3. فعالية النظم الضريبية:

تشكل الفعالية مؤشراً هاماً يسعى المنظم إلى تحقيقها في جميع المجالات سواء على المستوى الكلي أو الجزئي، حيث يعمل على نجاح النظام المطبق، ونظراً لتعدد مفهوم الفعالية نستعرض مفهوم الفعالية بصفة عامة ثم نحاول تحديد مفهوم فعالية النظام الضريبي بالإضافة إلى التطرق إلى عوامل ومقومات الفعالية وإبراز مختلف طرق قياس الفعالية.

### 1.3 مفهوم فعالية النظام الضريبي وعواملها:

للضرورة المنهجية وجب تقديم مفهوم للفعالية عامة ثم تقديم مفهوم فعالية النظم الضريبية وحوصلتها على العوامل التي تقوم عليها الفعالية:

أ- مفهوم الفعالية (ناصر، 2003، صفحة 73):

(1) يرى الباحث "روز نقيج" و "تيجا ندي" أن الفعالية تعني قدرة المنظمة على تحقيق أهدافها وتحقيق رضا العملاء والعاملين بها وتنمية المواد البشرية بالإضافة إلى النمو والربحية.

(2) وهناك مفهوم شامل وضعه فريق من الباحثين من بينهم "ياشتمان Yuchtmen" "سيشور Sechore" و "إتريوني Etrioni" الذين يرون أن الفعالية تعني قدرة المنظمة على تحقيق أهدافها التشغيلية. وتعتبر الأهداف التشغيلية عن الناتج النهائي، الذي يربط السياسات التي تتبعها المنظمة أي ما تحاول المنظمة تحقيقه في الواقع

العملي وعلى ضوء تغيرات البيئة الداخلية والخارجية المحيطة بها كما أن استخدام الأهداف التشغيلية في قياس الفعالية يحقق المرونة بما يتلائم مع الهيكل التنظيمي والبيئة.

ب- مفهوم فعالية النظام الضريبي (ناصر، 2003، صفحة 75):

يقصد بفعالية النظام الضريبي مدى قدرته على تحقيق أهدافه بشكل متوازن حيث أن تلك الأهداف قد تتعارض فيما بينها، فالهدف المالي للضريبة قد يتعارض مع الهدف الاقتصادي نتيجة لدعم الدولة لبعض القطاعات من خلال إعفائها كلياً أو جزئياً من الضريبة، أي أن الدولة قد تضحي بالهدف المالي لتحقيق هدف اقتصادي ما، كالتوازن الجهوي. كما قد يتعارض الهدف المالي مع الأهداف الاجتماعية.

ت- عوامل فعالية النظام الضريبي

تعود فعالية النظام الضريبي في تكوينه بالأساس إلى ثلاث عوامل (قدي، 1995، صفحة 243):

**العامل الأول: التوافق مع البيئة:** وهذا يقضي بأن يكون النظام الضريبي متلائماً في أسسه وأدواته وغاياته مع طبيعة البيئة التي يطبق فيها، لما فيها من قيم وأنماط ثقافية وما تحتويه من تركيب اقتصادية ونفسية واجتماعية، إذ أن تحقق ذلك يجعل المجتمع يقبل مضمون النظام الضريبي ويعمل على تحقيقه، ومن ثم تزداد القدرة الكامنة على تحمل العبء، ولو كان مرتفعاً.

**العامل الثاني: القدرة على تعبئة الموارد:** وهذا يعني قدرة النظام الضريبي على الإتيان على كل أو معظم الفوائض الاقتصادية المتاحة، متى تسربت، وهذا يتطلب في الواقع إدارة ضريبية عالية التكوين، وآليات عمل متطورة.

**العامل الثالث: القدرة على توظيف الموارد:** وهذا من خلال قدرة النظام الضريبي على الوقوف أمام تسرب الفوائض المالية إلى مسارب إنفاقية غير رشيدة، وذلك أن طبيعة النفقات العامة إذا كانت غير مقنعة تقف حائلاً أمام استعداد الأفراد للتعامل بشكل إيجابي مع النظام.

### 2.3 مقومات فعالية النظام الضريبي والعوامل المقيدة لها:

يتصف النظام الضريبي الفعال بعدة خصائص، ولتحقيقه يجب توفر عدة مقومات ضرورية ترتبط بالجانب التنظيمي والمادي والبشري، بالمقابل توجد عدة عوائق وحدود تعرقل فعالية النظام الضريبي.

#### 1.2.3 مقومات فعالية النظام الضريبي (ناصر، 2003، الصفحات 83-82):

ترتكز فعالية النظام الضريبي على الخصائص التالية:

- الفعالية الاقتصادية: وذلك من خلال الاستخدام العقلاني للمواد المتاحة وتجنب جميع أشكال التبذير.
- البساطة: يجب أن يكون النظام الضريبي بسيطاً وبأقل تكلفة ممكنة.

- الحساسية: يجب على النظام الضريبي أن يستجيب بسهولة لمختلف التغيرات على مستوى الاقتصاد الكلي.

- الشفافية: حتى يتمكن المكلف من معرفة واجباته الضريبية دون أي تعقد.

- العدالة: يجب مراعاة العدالة في المعاملة الضريبية لجميع فئات المجتمع.

وتتحكم في فعالية النظام الضريبي مجموعة من المقاييس والاعتبارات التي يجب مراعاتها عند إعداد وتطبيق أي نظام ضريبي، وتتمحور هذه الاعتبارات في مجموعة من المبادئ التي تعمل على ضبط النظام الضريبي، وكذلك وجود تنظيم فني جيد للنظام الضريبي، بالإضافة إلى توفر إدارة ضريبية كفأة تسهر على تطبيق النظام الضريبي، جانب الاعتماد على التحريض الضريبي الفعال والذي يدعم فعالية النظام الضريبي.

### 2.2.3 العوامل المقيدة لفعالية النظام الضريبي (ناصر، 2003، صفحة 138 إلى 152):

توجد عدة عوامل تعيق فعالية النظام الضريبي، مما ينعكس سلبا على دور وأهمية الضريبة في المجتمع، لذلك يجب معالجتها وتجنبها قدر الإمكان وتتمحور هذه العوامل في:

#### أولا: جمود النظام الضريبي

يؤدي بقاء أي نظام ضريبي لفترة زمنية طويلة إلى خلق تقاليد فنية وإدارية ترتبط بطبيعة عناصر نوعية الضرائب من جهة، وبإجراءات تقديرها وربطها وتحصيلها وبتنظيم إدارتها من جهة أخرى، ينشئ ارتباط كل من المكلفين الإدارة الضريبية بهذه التقاليد مما يصعب إحداث أي تغيير في النظام الضريبي ذلك يشكل الجمود الضريبي كعائق كبير لإحداث أي إصلاح ضريبي.

إن جمود الأنظمة سوف لن يمكن السلطات العمومية إلا بصعوبة استخدامها كأداة فعالة لسياسة اقتصادية حرفية أو كوسيلة تدخلية جبائية لرصد الموارد العمومية وإعادة توزيعها.

#### ثانيا: الازدواج الضريبي

تعتبر ظاهرة الازدواج الضريبي من الظواهر الهامة التي تكتسي اهتماما واسعا على المستوى المحلي والدولي، هي إحدى المشكلات التي تطرح عند تقرير أي نظام ضريبي لأنها تحد من فاعليته.

ويقصد به فرض نفس الضريبة أو ضريبة مشابهة لها أكثر من مرة على نفس الشخص وعن نفس المال وفي نفس المدة وله نوعين داخلي وخارجي وقد يكون أحيانا مقصودا لتحقيق بعض الأهداف الاقتصادية والسياسية.

#### ثالثا: ارتفاع مستوى الضغط الضريبي

من المؤشرات الكمية المستخدمة في اتخاذ القرارات المتعلقة بزيادة الحصيلة الضريبية أو تخفيضها نجد ما يسمى بالضغط الضريبي، أي ذلك التأثير الذي يحدثه فرض الضرائب المختلفة والذي يختلف تبعا لحجم

الاقتطاعات الضريبية من جهة، وصورة التركيب الفني للهيكل الضريبي من جهة أخرى، ويعتبر الضغط الضريبي على العبء الذي يحدثه الاقتطاع الضريبي على الاقتصاد الوطني.

إن تعقد النظام الضريبي من جهة، وإلحاح الدولة في البحث عن موارد إضافية لتمويل النفقات العامة المتزايدة من جهة أخرى يؤدي إلى زيادة الضغط الضريبي، مما ينعكس سلباً على فعالية النظام الضريبي، كما يدفع بالمكففين إلى استعمال كافة الطرق للتهرب من دفع الضريبة، لتجنب ذلك الوضع يجب مراعاة حدود الضغط الضريبي الأمثل.

#### رابعاً: الفساد الاقتصادي

يشكل الفساد الاقتصادي إحدى الظواهر السلبية للنظام الاقتصادي وأهم العوائق لفعالية النظام الضريبي، لذا يجب مكافحته ومعالجة أسبابه، لكن نشير أن الدولة قد تتغاضى عن هذه الظاهرة، أو تعمل على مكافحتها جزئياً، نظراً للتواطؤ القائم لقاء دفع الرشوة بين العاملين الاقتصاديين في القطاعات الخفية والموظفين في الإدارة. نشير إلى أنه نتيجة لهذه العوائق يصبح النظام الضريبي بعيداً عن تحقيق أهدافه، حيث تنتشر ظاهرة التهرب الضريبي.

### 3.3 فاعلية السياسات الضريبية:

حتى يتسنى للنظام الضريبي لأي دولة من تحقيق الأهداف الاقتصادية والمالية والاجتماعية، فإنه يجب رسم سياسة ضريبية معينة محكمة.

حيث استمدت السياسة الضريبية أهميتها كأداة من أدوات التدخل الاقتصادي لتحفيز الاستثمارات إلى جانب سياسة النفقات العامة بالتكامل معها، انطلاقاً من وحدة السياسة المالية (CONRIE و LEMAIRE، 1984، صفحة 3)، حيث سنعمل على معرفة مجال تطبيق السياسة الضريبية (الفاعلية)

عند البحث عن مجال فاعلية السياسة الضريبية يجب المفاضلة بين السياستين الضريبية والنقدية ومجال فاعلية كل منها وهذا بمساعدة الرسم البياني.

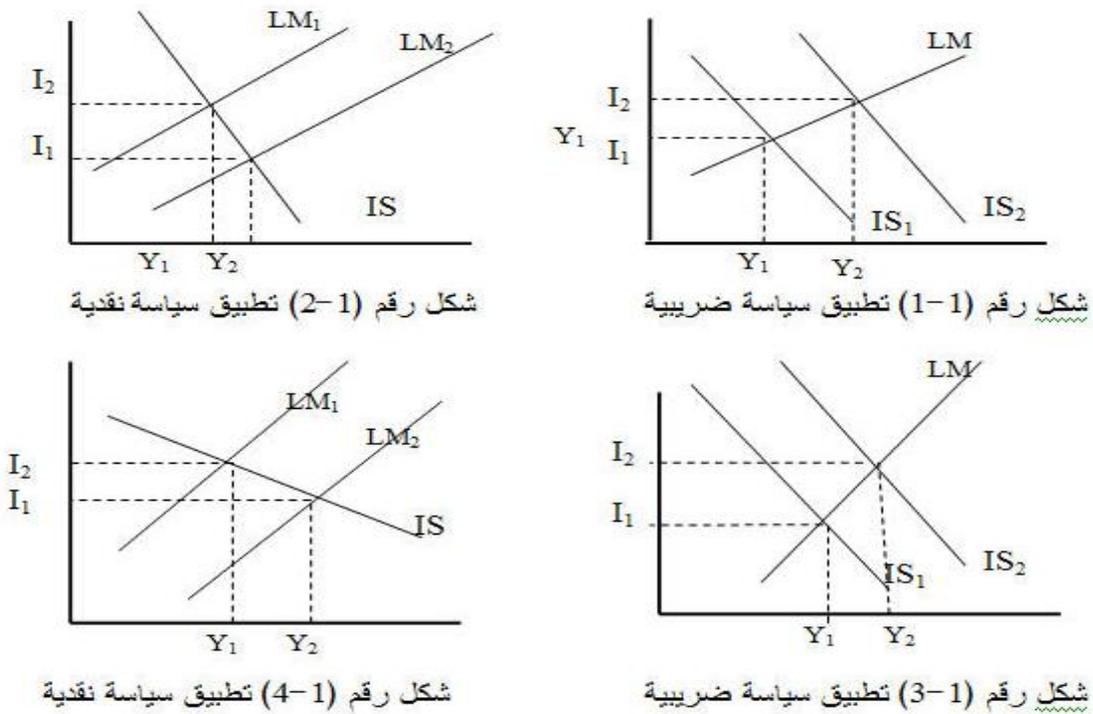
• المفاضلة بين السياسة الضريبية والسياسة النقدية للاختيار بين السياسة الضريبية والسياسة النقدية نجد في الفكر الاقتصادي نظريتين مختلفتين، فحسب النظرية الكينزية فإن الأولوية للسياسة الميزانية بشقيها الايرادي والانفاقي، بينما النظرية النقدية تفضل السياسة النقدية.

وللاختيار بينهما، نتخذ نموذج التوازن في السوق العيني والنقدي (نموذج IS-LM)، والذي من خلاله نوضح في أي الظروف نطبق إحدى السياستين أي اختيار السياسة الأكثر فعالية في التأثير على النشاط الاقتصادي، و يوضح انحدار-ميل-المنحنى IS مدى استجابة الدخل للتغير في سعر الفائدة، ويوضح انحدار المنحنى LM

مدى استجابة الأفراد في طلب النقود نتيجة حدوث تغير في سعر الفائدة. أن تطبيق سياسة ضريبية معينة من خلال إحداث تغيرات في معدلات الاقتطاع الضريبي سيؤدي إلى انتقال المنحنى **IS** عن موضعه، أما في حالة تطبيق سياسة نقدية معينة من خلال تغير عرض النقود سيؤدي إلى انتقال المنحنى **LM** عن موضعه، وتكون السياسة الضريبية أكثر فعالية في تحقيق زيادة الدخل القومي مقارنة بالسياسة النقدية عندما يكون المنحنى **IS** أكثر انحدار من المنحنى **LM**.

أما في حالة العكس فهذا يعني فاعلية السياسة النقدية، ويمكن توضيح ذلك في الشكل التالي (ناصر، 2003، صفحة 26):

الشكل رقم (06) المفاضلة بين السياسة الضريبية و السياسة النقدية



المصدر: (ناصر، 2003، صفحة 26)

يوضح الشكل رقم (1-1) انتقال منحنى **IS** إلى **IS<sub>2</sub>** نتيجة تقليص الضرائب، أما الشكل (2-1) فيوضح انتقال المنحنى **LM** إلى **LM<sub>2</sub>** نتيجة زيادة عرض النقود. وبالمقارنة بين الشكلين السابقين نلاحظ أن الزيادة في الدخل عند تطبيق سياسة ضريبية توسعية أكبر من الزيادة في الدخل الناتج عن تطبيق سياسة نقدية توسعية مما يدل على فعالية السياسة النقدية.

أما المقارنة بين الشكل رقم (1-3) والشكل (1-4) نلاحظ فعالية السياسة النقدية مقارنة مع السياسة الضريبية حيث أن الزيادة الحاصلة في الدخل والنتيجة عن تطبيق سياسة نقدية توسعية أكبر من زيادة الدخل الناتجة عن تطبيق سياسة ضريبية توسعية وينتج:

• فمن ناحية الظروف التي نطبق فيها إحدى السياستين، فحسب الاقتصاديون الكينزيون فإن سياسة الاستقرار ستكون أكثر فعالية في محاربة الانكماش الاقتصادي، وقليلة الفعالية في محاربة التضخم، بينما يرى الاقتصاديون النقديون أن سياسة الاستقرار ستكون أكثر فعالية في محاربة التضخم و قليلة الفعالية في محاربة البطالة، و عليه نطبق السياسة الضريبية بصورة جديدة في اقتصاد يتميز بمعدل كبير للبطالة، أما السياسة النقدية فتصلح أكثر في اقتصاد يتميز بالتشغيل الكامل أو يقترب منه (محمود، 1996، صفحة 120).

• أما من الناحية الزمنية فإن الفوارق الزمنية بين تطبيق السياسة الضريبية وظهور رد فعلها على الطلب الإجمالي صغيرة جدا، بينما تتجلى آثار السياسة النقدية ببطء كبير لتغيرات معدلات الفائدة.

أن محدد اختيار إحدى السياستين النقدية أو الضريبية من الشكل هو ميل **IS** و **LM**:

فكلما كان ميل **LM** صغير يقترب من الصفر 0 كانت السياسة الضريبية فعالة.

وإذا كان ميل **IS** صغير يقترب من الصفر 0 كانت السياسة النقدية فعالة.

- تعتبر السياسة الضريبية إحدى أدوات السياسة المالية، بحيث تهدف إلى تحقيق الأغراض المالية، والاقتصادية، والاجتماعية، والسياسية.

### 4.3 محددات تصميم نظام ضريبي فعال.

هناك الكثير من الدراسات المتعلقة بتحديد ملامح النظام الضريبي الجيد:

#### 1.4.3 مؤشرات فيتو تانزي للنظام الضريبي الجيد

يحدد فيتو تانزي مؤشرات أساسية يمكن اعتمادها لتصميم نظام ضريبي فعال

أ- مؤشرات التركيز: يقضي على المؤشر بأن يأتي جزء كبير من إجمالي الإيراد الضريبي من عدد ضئيل نسبيا من الضرائب والمعدلات الضريبية، لأن ذلك من شأنه أن يساهم في تخفيض تكاليف الإدارة والتنفيذ. فتجنب وجود عدد كبير من الضرائب وجداول المعدلات التي تغل إيرادات محدودة، يمكن أن يؤدي إلى تسهيل تقييم آثار تغيرات السياسة وتفاذي خلق الانطباع بأن الضرائب مفرطة.

ب - مؤشر التثنت: ويتعلق الأمر بما إذا كانت هناك ضرائب مزعجة قليلة الإيراد، وإذا كانت موجودة هل عددها قليل. هذا النوع من الضرائب يجب التخلص منه سعيا لتبسيط النظام الضريبي دون أن يكون لحذفه على مرودية النظام.

**ج- مؤشر التآكل:** ويتعلق الأمر بما إذا كانت الأوعية الضريبية الفعلية قريبة من الأوعية الممكنة، لأن اتساع الوعاء الضريبي يمكن من زيادة الإيرادات رغم اعتماد معدلات منخفضة نسبياً. وإذا ابتعدت الأوعية الضريبية الفعلية عن الممكنة بفعل الإفراط في منح الإعفاءات للأنشطة والقطاعات، فإن ذلك يؤدي إلى تآكل وعاء الضريبي. وهذا ما يدفع إلى رفع المعدلات طمعا في تعويض النقص الحاصل في الإيرادات ومثل هذا المسعى (رفع المعدلات) من شأنه أن يحفز على التهرب الضريبي.

**د- مؤشر تأخرات التحصيل:** ويتعلق الأمر بوضع الآليات الدافعة إلى جعل المكلفين يدفعون المستحقات الضريبية في آجالها. لأن التأخر يؤدي إلى انخفاض القيمة الحقيقية للمتحصلات الضريبية بفعل التضخم، ولهذا لا بد أن يتضمن النظام الضريبي عقوبات صارمة تحد من الميل إلى التأخر في دفع المستحقات.

**هـ- مؤشر التحديد:** ويتعلق الأمر بمدى اعتماد النظام الضريبي على عدد قليل من الضرائب ذات المعدلات المحددة. وهذا لا يفي في الواقع إمكانية إحلال بعض الضرائب بخرى. فمثلا يمكن إحلال الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل بخرى واحدة على كامل الثروة ذات معدل منخفض. **و- مؤشر الموضوعية:** ويتعلق الأمر بضرورة جباية الضرائب من أوعية يتم قياسها بموضوعية، بما يضمن للمكلفين التقدير بشكل واضح لالتزاماتهم الضريبية على ضوء أنشطتهم التي يخططون لها. ويصعب هذا ضمن مبدأ اليقين، الذي يقضي حسب آدم سميث بأن تكون الضريبة الملزم بدفعها المواطن محددة على سبيل اليقين دونما غموض، أو تهكم، بحيث يكون ميعاد الدفع وطريقته والمبلغ المطلوب دفعه واضحا ومعلوما للممول، أو لأي شخص آخر. وهذا ما يمكن الممول من الدفاع عن حقوقه ضد أي تعسف أو سوء استعمال للسلطة من قبل الإدارة الضريبية.

**ز- مؤشر التنفيذ:** ويتعلق بمدى تنفيذ النظام الضريبي بالكامل وبفعالية. وهذا يتعلق أيضا بمدى سلامة التقديرات والتنبؤات، ومستوى تأهيل الإدارة الضريبية لأنها القائم الأساسي على التنفيذ، فضلا عن مدى معقولية التشريعات وقابليتها للتنفيذ على ضوء الواقع الاجتماعي والاقتصادي.

**ح- مؤشر تكلفة التحصيل:** وهو مؤشر مشتق من مبدأ الاقتصاد في الجباية والنفقة، وهذا يجعل تكلفة تحصيل الضرائب أقل ما يمكن، حتى لا ينعكس ذلك سلبا على مستوى الحصيلة الضريبية.

### 2.4.3 مؤشرات أخرى لتصميم الأنظمة الضريبية الجيدة:

يرى حمدي أحمد العناني أن تصميم الأنظمة الضريبية وفق مقتضيات الفعالية يمكن أن يتم وفق أسلوبيين:

- أ- الأسلوب الأول:** وذلك بوضع معايير محددة يجب توفرها في النظام الضريبي، وهذه المعايير هي:
- العدالة.
  - الوضوح.
  - الملاءمة في الدفع.
  - المحافظة على كفاءة جهاز السوق.
  - الاقتصاد في نفقة التحصيل.
  - عدم التعارض بين الضرائب وأهداف النظام المالي.

ب-الأسلوب الثاني: من خلال الربط بين النظام الضريبي والرفاهة العامة للمجتمع، حتى وإن كان تطبيق هذا الأسلوب صعباً بالنظر إلى كون نظرية الرفاهة لم تتطور وتبين بالشكل الكافي. إلا أنه بالرغم من ذلك من الإشارة إلى مجموعة من الأهداف الضرورية لتحقيق الحجم الأمثل للرفاهة. هذه الأهداف هي:

- توفير الحد الأدنى من حرية الاختيار.
- تحقيق أعلى مستوى معيشة.
- توظيف عوامل الإنتاج الراغبة في العمل.
- النمو الإقتصادي.
- العدالة في توزيع الدخل.

### 5.3 آليات قياس فعالية النظام الضريبي:

لقياس فعالية النظام الضريبي تستعمل عدة آليات مساعدة على ذلك بالإضافة إلى مؤشرات أداء النظم الضريبية الفعالة.

توجد عدة طرق لقياس فعالية النظام الضريبي يمكن حصرها في المداخل التالية:

أ- **مدخل الأهداف:** وفق هذا المدخل تقاس فعالية النظام الضريبي بناء على مدى تحقيقه للأهداف التي تبرز وجوده، والتساؤلات المطروحة، هل نأخذ بالأهداف الرسمية المعلن عنها أو الأهداف العملية؟ - كيف يمكن التوفيق بين الأهداف المتعارضة للنظام الضريبي؟

وهل نقيس الفعالية بمدى تحقيق النظام الضريبي لأهم الأهداف أو بمدى تحقيقه لأكثر من هدف ولإجابة نستعرض المداخل الفرعية لمدخل الأهداف على النحو التالي:

**مدخل الهدف السائد:** أي الهدف الرسمي المعلن مثل إعداد المشاريع الاستثمارية الواجب إنجازها نتيجة للتحريض الضريبي للاستثمار.

**مدخل تعدد الأهداف:** يمكن قياس الفعالية بقدرة النظام الضريبي على تحقيق أكثر من هدف، مثل حصيلته ضريبية غزيرة، وكسب رضا موظفين إدارة الضرائب، وكذلك ثقة المكلفين، إلا أن جميع تلك الأهداف صعب، لذلك يتعين على المشرع تحديد الأهداف... أهمية دون إهمال باقي الأهداف.

**مدخل الأهداف المرحلية:** يستند هذا المدخل على أن للنظام الضريبي مجموعة من الأهداف يسعى إلى تحقيقها، وهذه الأهداف مقسمة من الناحية الزمنية إلى أهداف قصيرة ومتوسطة وطويلة الأجل وبالتالي تقاس فعالية النظام الضريبي بقدرته على تحقيق هذه الأهداف المرحلية، أي اتخاذ الزمن كمعيار لقياس فعالية النظام الضريبي.

ب- **مدخل الموارد:** يستند هذا المدخل على افتراضين هما:

- أن النظام الضريبي هو نظام مفتوح يؤثر ويتأثر بالبيئة.

- تتوقف فعالية النظام الضريبي على قدرته في توفير احتياجاته المادية والبشرية في ظل التغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المحيطة به.

- أي كلما استطاع النظام الضريبي توفير احتياجاته من الموارد المادية والبشرية والأدوات المساعدة للاستخدام الأمثل لهذه الموارد كلما أدت فعاليته واستطاع تحقيق أهدافه المحددة.

ج- المدخل المالي: يستند المدخل المالي على القياس الكمي لفعالية النظام الضريبي، وذلك بمقارنة حصيللة الاقتطاعات الضريبية الفعلية مع حصيللة الاقتطاعات الضريبية التقديرية، ويمكن صياغة هذا المقياس كما يلي:

### حصيللة الاقتطاعات الضريبية الفعلية

الفعالية المالية للضريبة =

### حصيللة الاقتطاعات التقديرية

من خلال العلاقة السابقة تكون الفعالية المالية للضريبة جيدة كلما اقتربت أو تجاوزت حصيللة الاقتطاعات الضريبية الفعلية من حصيللة الاقتطاعات الضريبية التقديرية، أما في حالة العكس فيؤدي إلى عدم فعالية النظام الضريبي. سنعتمد في قياس فعالية النظام الضريبي الجزائري على المؤشرات سالفه الذكر.

1- قياس فعالية النظام الضريبي الجزائري من خلال مقارنة الانجازات الفعلية بالتقديرات: يمكن توضيح مدى تحقيق النظام الضريبي الجزائري لتقديرات إيرادات الضرائب العادية من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (03) تطور نسبة تنفيذ الإيرادات الضريبية (1992-2004).

البيان السنوات	الإيرادات الضريبية العادية المقدرة. 10 د.ج	الإيرادات الضريبية العادية المنجزة. 10 د.ج	نسبة التنفيذ %*
1992	121,6	108,86	87,12
1993	129,5	121,46	93,75
1994	143,2	176,17	118,3
1995	236,5	241,99	102,3
1996	295,70	290,60	98,27
1997	334,60	314,01	93,84
1998	344,50	329,82	95,73
1999	380,10	314,76	82,8
2000	425,84	349,50	82,07
2001	415,84	398,23	95,7
2002	438,85	482,89	110
2003	475,89	519,90	109,25
2004	532,30	578,50	108,68

\* نسبة التنفيذ = الإيرادات الضريبية العادية المنجزة: الإيرادات الضريبية العادية المقدرة  
المصدر: (BANQUE, 2005, p. 71)

تشير بيانات الجدول أعلاه المتعلقة بسنتي 1992، 1993 إلى نسبي التنفيذ: 87,17 % و 93,75 % اللتان قد تردا إلى عدم تجاوب وتحكم وتسيير الإدارة الضريبية في الضرائب المتمخضة عن الإصلاح الضريبي، بالإضافة إلى الصعوبات الناتجة عن توحيد مفتشية الضرائب المباشرة ومفتشية الضرائب غير المباشرة في شكل المفتشية الوحيدة المتعددة. وأظهرت سنتي 1994، 1995 نسبي تنفيذ حسنة فاقت التقديرات، كنتيجة لزيادة تحكم الإدارة الضريبية في التحصيل. تظهر الإيرادات الضريبية العادية المنجزة لسنوات 2002، 2003، 2004 أنها فاقت التوقعات بفعل استتباب واستقرار الوضع الأمني الذي ساهم تفعيل أداء الإدارة الضريبية.

فعالية الرسم على القيمة المضافة: يمكن توضيح مدى فعالية الرسم على القيمة المضافة من خلال عرض الجدول التالي:

الجدول رقم (04): الرسم على القيمة المضافة كنسبة من الناتج المحلي الإجمالي بالدول المتقدمة الوحدة %

السنة	البلد
2004	2003
7,2	7,3
9,8	9,6
7	7,2
9,1	9,2

المصدر: من إعدادنا، اعتمادا على إحصائيات: (.impots-dz).

تعود عدم فعالية الرسم على القيمة المضافة في الجزائر إلى كلفة الإعفاءات منها، وضعف الالتزام الضريبي لدى المكلفين بها، إذ قدرت معدل عدد التصريحات الشهرية المودعة في الأجال سنة 2003 بـ 58 % (finances)، - (des impôts Direction générale) من المجتمع الضريبي الخاضع لهذا الالتزام.

## II. التحصيل الضريبي:

الرقابة الجبائية ليست غاية بقدر ما هي وسيلة أسسها المشرع الجبائي الجزائري لمكافحة ظاهرة خطيرة تهدد أكبر اقتصاديات دول العالم، ألا وهي ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، فالمكلفين بالضريبة لا يتوانون في إتباع وسلك كل أساليب التهرب والاحتتيال واستغلال الثغرات الجبائية القانونية. وهذه الظاهرة تؤثر مباشرة على التحصيل الضريبي مما يؤدي إلى الإضرار بالمصلحة العامة للبلاد، وذلك باستنزاف الخزينة العمومية باعتبار الضرائب أكبر مورد لها.

### 1. طرق تحصيل الإيرادات الضريبية:

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

**1.1 مفهوم التحصيل الضريبي وتحديد سعر الضريبة:****1.1.1 مفهوم التحصيل الضريبي:**

تعني تحصيل الضريبة مجموعة العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف إلى الخزينة العمومية وفقا للقواعد القانونية والضريبة المطبقة في هذا الإطار.

ويقصد بالتحصيل الضريبي أيضا مجموعة العمليات التي تقوم بها الإدارة المالية في سبيل وضع قوانين والأنظمة الضريبية موضوع التنفيذ وبالتالي إيصال حالات الضرائب إلى خزينة الدولة، قد دخل المشرع الضريبي بوضع القواعد التي تتضمن تحصيل دين الضرائب دون حدوث أي عقبات تمنع الدولة من الحصول على حقها سواء من جانب الإدارة الضريبية المختصة أو من جانب المكلف نفسه، وإذا كان تحصيل عدد كبير من الضرائب يتم عن طريق نظام الالتزام، وبمقتضى هذا النظام يتعهد مثلا فردا أو مؤسسة بدفع مقدار الضريبة مقدما للدولة ثم يتولى عملية التحصيل فيما بعد لحسابه الخاص، بمساعدة السلطات الإدارية، كما يجب أن نشير أنه يتم تحصيل الضريبة بصورة نقدية أو يقوم مقامها من شبكات أو حوالات بريدية أو غيرها أما الصورة العينية فقد اختلفت تماما، فمن الملاحظ أن يتم تحصيل دين الضريبة في صورة عينية كما هو الحال بالنسبة للمجتمعات الزراعية إلا أن هذا الاستثناء من القاعدة العامة يجب عدم التوسع فيه أو القياس عليه. (سوزي عدلي، 2003، صفحة 203)

**2.1.1 تحديد سعر الضريبة:**

يقصد بسعر الضريبة العلاقة أو النسبة بين مبلغ الضريبة والمادة الخاضعة لها، وقد عرف النظام الضريبي على مر التاريخ صورة متعددة لسعر الضريبة، فإما تكون الضريبة توزيعية أو قياسية (تحديدية)، وإما أن تكون الضريبة نسبية أو تصاعدية وسنعرض لكل صورة على النحو التالي: (عواد، 2013، صفحة 143)

**1.2.1.1 الضريبة التوزيعية والضريبة القياسية:**

يقصد بالضريبة التوزيعية تلك التي لا يحدد المشرع سعرها مقدما، ولكنه يقوم بتحديد حصيلتها الإجمالية، وفي مرحلة حالية يقوم بتوزيع هذه الحصيلة على الأفراد، مستعينا بالأجهزة الإدارية في المناطق المختلفة المحافظات، مجالس المدن، مجالس القرى) بحسب ما يمتلكه كل فرد من المادة الخاضعة للضريبة، وحينئذ يمكن معرفة سعر الضريبة ولتوضيح ذلك نفترض أن الدولة تحتاج إلى مبلغ عشرة ملايين جنيه كضريبة على دخل العقارات المبنية في الدولة، فيقوم المشرع مستعينا بالأجهزة الإدارية المختصة في أنحاء الجمهورية بتوزيع هذا المبلغ بكل محافظة، مثلا على الأفراد المقيمين فيها والخاضعين لهذه الضريبة، وهنا فقط في هذه المرحلة يتم معرفة سعر الضريبة، الذي يدفعه الفرد وبين مقدار المادة الخاضعة للضريبة (وعاء الضريبة التي يملكها الفرد).

وقد كانت الضرائب التوزيعية منتشرة في الماضي لعدة اعتبارات لعل أهمها هو عدم حاجتها لإدارة ضريبية على درجة عالية من الكفاءة لتقوم جذورها في تقدير المادة الخاضعة للضريبة في مرحلة أولى، بل كانت تكتفي بتحديد حصيلة الضريبة تاركة أمر توزيعها بين المكلفين للسلطات المحلية.

بالرغم من انحسار دور الضرائب التوزيعية في الوقت الحالي، لدرجة اختفائها تماما إلا أنه يمكن تحديد مزايا هذه الضرائب وعيوبها كما يلي:

تمتاز الضرائب التوزيعية بقدرة الدولة على تقدير حصيلتها منها مقدما، كما أنها تضمن تحقيق هذه الحصيلة: وتفسير ذلك أن المكلفين بالضريبة التوزيعية يلتزمون بدفعها بالتزامن. فإذا لم يقدم بعضهم بسداد حصته منها التزم الباقون بهذا السداد. بما يرتب مصلحة شخصية ومباشرة لكل مكلف بما في عدم تمرب أحد من المكلفين الآخرين من دفع الضريبة، إذ أن ذلك يعني زيادة العبء على الباقين، ومن ثم فإن كل مكلف يمارس نوعا من الرقابة على غيره مما يقلل من حالات التهرب الضريبي إلى حد كبير كما تشرك الدولة بمجالس الحكم المحلي في توزيع مبلغ الضريبة الواجب للأعباء العائلية أو لمحدودية دخله، وبذلك يختلف سعرها من مكلف لآخر حسب ظروفه، ويترتب على ذلك اختلاف السعر الاسمي للضريبة عن سعرها الحقيقي وفقا لظروف كل مكلف على حدى.

بالإضافة إلى ما تقدم، فإن الضريبة القياسية تتمتع بالمرونة إلى حد كبير فمن الممكن رفع سعر الضريبة أو خفضه بحسب التغيرات والتطورات الاقتصادية التي قد تطرأ على دخول المكلفين و ثروتهم، أو سلوكياتهم الاستهلاكية والأفريقية، كذلك فإن الضرائب القياسية تتميز بالشمول، فهي تناسب الضرائب المباشرة وغير المباشرة على السواء، وأخيرا فإنها تعبر عن مدى كفاءة الأجهزة الضريبية والمالية في الدولة والعاملين فيها.

وبالرغم مما تقدم، فيؤخذ عليها عدم وجود مصلحة شخصية مباشرة لكل مكلف في عدم تمرب الآخرين من دفعها، حيث لا يمارس المكلفون بالضريبة القياسية رقابة على الغير، ويمكن الرد على ذلك، أن أي نظام مهما كانت درجة دقته وإحكامه لا يمكن أن يكون بمنأى عن النقد، وهذا النقد يكن بلا قيمة بنشر الوعي الضريبي الواجب اجتماعي واقتصادي يعود على الجميع بالتقدم والرفق، وباعتبار التهرب الضريبي جريمة مخلة بالشرف والاعتبار كما هو الشأن في الولايات المتحدة الأمريكية.

### 2.2.1.1 الضريبة النسبية والضريبة التصاعدية:

من الشائع عمليا، أن يأمر المشرع إما بالضريبة النسبية أو الضريبة التصاعدية ويقصد بالضريبة النسبية النسبة المئوية الثابتة التي تفرض على المادة الخاضعة للضريبة ولا تتغير بتغير قيمتها، وخير مثال عليها الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية والضريبة على إيرادات القيم المنقولة، فتفرض كل منها بسعر ثابت يتراوح ما بين

15% إلى 20% ولا يتغير السعر بتغير قيمة المادة الخاضعة للضريبة، وتزداد الحصيلة الضريبية في الضريبة النسبية بنفس نسبة الزيادة في المادة الخاضعة لها، أما الضريبة التصاعدية فتفرض بأسعار مختلفة باختلاف قيمة المادة الخاضعة للضريبة، بحيث يرتفع سعر الضريبة بارتفاع قيمة مادة تحصيله، مما يؤدي إلى نشر نوع من اللامركزية المالية.

إلا أنه يعاب عليها أنها ضريبة غير عادلة، لأنها توزع على المكلفين على أساس نسبة معينة أو ثابتة من المادة الخاضعة للضريبة وليس على أساس القدرة التكاليفية لكل منهم، وقد يترتب على ذلك أن يدفع أحد المكلفين أكثر من الآخر بمجرد اختلاف محل إقامة كل منهما، وبالرغم من تساوي المقدرة التكاليفية لكليهما أو تساوي دخلهما. (الحاج، 2012، الصفحات 77-78)

كما أنها تتسم بعدم المرونة، حيث تحدد الدولة ابتداء الحصيلة المطلوبة فيكون من غير المتصور إمكان إدخال تعديلات عليها بالزيادة أو النقصان لمسايرة أي تغيرات اقتصادية. بالإضافة إلى أن نظام الضرائب التوزيعية غير شامل، فلا يتصور تطبيقه إلا بالنسبة للضرائب المباشرة. إذ يكون الشخص المكلف معروفا مقدما، وبالتالي يمكن حصر المكلفين على نحو ثابت، وعليه فلا يتصور تطبيقه على الضرائب غير المباشرة، وأخيرا فإن الضرائب التوزيعية تعبر بصورة محددة عن عجز الأجهزة الضريبية في الدولة من حيث معرفة الأشخاص الخاضعين لها، وتحديد قيمة المادة الخاضعة للضريبة، وتطبيق الأسعار الضريبية المختلفة، واتخاذ إجراءات الربط والتحصيل. وإزاء تلك العيوب، فقد عدلت الدولة في العصر الحديث عن الأخذ بالضرائب التوزيعية واتجهت إلى نظام الضرائب القياسية.

يقصد بالضريبة القياسية، أو كما يفضل تسميتها بالضريبة التحديدية، تلك التي يحدد المشرع سعرها مقدما دون أن يحدد حصيلتها الإجمالية بصورة محددة، تاركا أمر تحديدها للظروف الاقتصادية.

ويتم تحديد الضريبة القياسية بفرض سعر معين يتناسب مع قيمة المادة الخاضعة للضريبة إما في صورة نسبة مئوية على إجمالي وعاء الضريبة، وإما في صورة مبلغ معين يتم تحصيله عن كل وحدة من وحدات المادة الخاضعة للضريبة، وبذلك فإن المكلف بها يعلم مقدما الضريبة الواجب دفعها. (الحاج، 2012، صفحة 79)

وتمتاز الضريبة القياسية بأنها ضريبة عادلة، حيث يكون العبء الضريب على أساس المقدرة التكاليفية لكل مكلف بغض النظر عن محل إقامته، كما أنها تراعي الظروف الشخصية المتعلقة بكل مكلف، ومن ثم يمكن مراعاة ظروفه العائلية بمنحه إعفاء يكون عشرين بالآلاف ومعدل الضريبة على الدخل مثلا (10%) عشرة بالمئة ومبلغ مقطوعا عن كل وزن أو وحدة من البضاعة أو طول من القماش كما هو الحال في الضرائب الجمركية

ومعدل أو سعر الضريبة يجب أن يحدد من قبل المشرع في القانون الضريبي، وقد يكون معدل أو سعر الضريبة بصورة ثابتة أو تصاعدية.

وتطبيقها لذلك فقد قررت المحكمة الدستورية العليا في مصر أن السلطة التشريعية تتولى بنفسها تحديد معدل أو سعر الضريبة ويقف نفس الموقف المجلس الدستوري في لبنان عندما قرر دستورية قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (379) لسنة 2001 كونه قد حدد لهذه الضريبة معد " (سعر) ثابت وموحد بشكل قاطع وغير قابل للتعديل إلا بموجب القانون.

مما سبق يمكن القول إن نص الفقرة (ب) من المادة (06) لسنة 1994 يشوبه عيب عدم الدستورية كون المشرع أعطى مجلس الوزراء صلاحية التدخل في موضوع معدل أو سعر الضريبة الخاصة بأنظمة يصدرها خلاف بمادة (111) من الدستور.

## 2.1 تحديد وعاء الضريبة:

يمكن تحديد وعاء الضريبة كما يلي: (عواد، 2013، صفحة 138)

### 1.2.1 التحديد الكيفي لوعاء الضريبة:

إن الاتجاه الحديث في المالية العامة هو الأخذ بعين الاعتبار بالظروف الشخصية للمكلف بالضريبة عند فرض الضريبة، وهذا يستدعي التفرقة بين الضريبة الحقيقية والضريبة الشخصية، والتي تطرقنا إليها سالفًا فالضريبة الحقيقية تفرض على الدخل بغض النظر عن شخصية المكلف بالضريبة أو بالظروف العائلية أو الاجتماعية، فإذا فرضت ضريبة على الدخل الناتج عن ملكية الأرض الزراعية فإنها تعد ضريبة حقيقية، إذا كانت واحدة بالنسبة لجميع الملاك بغض النظر عن ظروفهم الخاصة، فلا فرق بين من يملك هكتار واحد أو أكثر.

ولا تتطلب الضريبة الحقيقية جهداً كبيراً من جانب الإدارة الضريبية بشأن تحديدها، كما لا تحتاج إلى إدارة على جانب كبير من الكفاءة، فهي تتميز ببساطتها وسهولة تطبيقها وتمتاز بأن حصيلتها غزيرة فهي لا تدخل في حسابها الظروف الشخصية والعائلية للمكلف بالضريبة، كما أنها لا تقرر أية إعفاءات وبالرغم مما تقدم، فإن الضريبة الحقيقية لا تتلاءم مع مبدأ العدالة الضريبية الذي يستوجب مراعاة المقدرة للمكلف بالضريبة، كما أنها غير مرنة فلا يمكن إحداث تغيير في حصيلتها بسهولة.

أما الضريبة الشخصية فهي التي تفرض على الدخل وتتخذ بعين الاعتبار المركز الشخصي، والظروف الشخصية للمكلف بالضريبة، فعند تحديد المقدرة التكاليفية للشخص، لا يقتصر الأمر على تحديد مقدار الدخل الذي يحصل عليه ولكن لا بد من الأخذ في الاعتبار عدة ظروف شخصية تتعلق بذات الشخص الخاضع للضريبة نفسه تتمثل في:

أ. المركز الاجتماعي والعائلي للمكلف بالضريبة: يستلزم ذلك استبعاد جزء من الدخل من إطار فرض الضريبة، وهو ذلك الجزء المخصص لإشباع الحاجات الضرورية للفرد، وهو ما يطلق عليه بحد الكفاف، يختلف هذا الحد من مجتمع إلى آخر، وفي داخل المجتمع من وقت إلى آخر، بالإضافة إلى خصم ما هو لازم بالأعباء العائلية، وتتخذ بعض الدول من ذلك سلاحا إما لتشجيع النسل أو لفرض عقوبة لغير المتزوجين، ويكون ذلك عادة بالنسبة للدول التي تعاني من الزيادة السكانية.

ب. مصدر الدخل: إن شخصية الضريبة تأخذ في اعتبارها مصدر دخل المكلف بالضريبة الدخل الناتج عن العمل يعامل معاملة مختلفة عن ذلك الناتج عن رأس المال. ويرجع ذلك إلى أن الدخل الناتج عن العمل قد يتعرض لظروف متعلقة بشخص العامل نفسه كالمرض أو العجز أو الوفاة، بالإضافة إلى اختلاف مدة استثمار كل منهما، فالدخل المتولد عن رأس المال يبقى مدة أطول من الدخل المتولد عن العمل، وهذا يستوجب معاملة كل منهما معاملة ضريبية مختلفة وفقا لظروف كل منهما.

ج. المركز المالي: إن شخصية الضريبة لكونها تعند بالمركز المالي للمكلف بالضريبة، تميز في المعاملة بين الدخول المختلفة، من حيث أحجامها وشرائحها بحيث تخضع كل منهما لسعر خاص يرتفع كلما ازداد مقدار الدخل (الضريبة التصاعدية) ويقل بانخفاض الدخل وذلك كي تتحقق المساواة في في التضحية بين كافة المكلفين بالضريبة.

### 2.2.1 التحديد الكمي لوعاء الضريبة:

يتوقف حجم الحصيلة الضريبية على طريقة تحديد الوعاء الضريبي، أو تقدير قيمة الدخل الخاضع للضريبة وهناك طرق مختلفة لتقدير قيمة المادة الخاضعة للضريبة وتتمثل في استخدام عدة أسس: (محمد ع.، 2013، الصفحات 145-146)

أ. طريقة المظاهر الخارجية: تتمثل هذه الطريقة في اعتماد الإدارة الضريبية عند تحديد الضريبة على بعض المظاهر الخارجية التي تتعلق بالمكلف بالضريبة والتي تكون من السهل على الإدارة الضريبية تقديرها، على سبيل المثال تقدير دخل المكلف على أساس القيمة الإلزامية لمنزله أو عدد النوافذ والأبواب أو عدد العمال والآلات المستخدمة وعدد السيارات التي يمتلكها وغيرها من المظاهر الأخر.

وقد كانت هذه الطريقة مستخدمة في التشريع الضريبي الفرنسي في القرن التاسع عشر وحتى عام 1925 حيث كانت تفرض الضريبة على الدخل على أساس مظاهر خارجية معينة تتمثل في عدد أبواب ونوافذ المنزل المكلف بالضريبة، استنادا إلى أن منزل المكلف الغني أكثر أبوابا ونوافذ من منزل المكلف الفقير.

ويبدو واضحا، أن هذه الطريقة تتسم بالبساطة وقلة النفقات كما لا تلزم المكلف بالضريبة تقديم أية وثائق، إلا أنها طريقة غير منضبطة بشأن تحديد وعاء الضريبة ولا تتناسب مع المجتمعات الحديثة والمتقدمة وبذلك فلا يمكن الاعتماد عليها لتقدير وعاء الضريبة، فهناك بعض المظاهر مخالفة للحقيقة كما أن هذه الطريقة لا تأخذ بعين الاعتبار الظروف الشخصية للمكلف بالضريبة وإنما قد يحقق المكلف خسارة معينة كل سنة، ومع ذلك يلتزم بدفع الضريبة على أساس المظاهر الخارجية التي لا تختلف بالطبع خلال هذه السنة، نظرا للثبات النسبي للمظاهر الخارجية، أي أن هذه الطريقة لا تطبق إلا نادرا وبصورة تكميلية للتأكد من صحة التقدير.

### ب. طريقة التقدير الجزافي: (محمد ع.، 2013، الصفحات 147-148)

تقوم هذه الطريقة على أساس تحديد دخل المكلفين تحديدا جزافيا استنادا إلى بعض المؤشرات: مثل القيمة الإيجارية إذ يعد مؤشر أو دليلا لتحديد دخل صاحب العقار ورقم الأعمال الذي يعد دليلا لمعرفة ربح التاجر وعدد ساعات الطبيب يعد دليلا على دخله، نفس الشيء الحال بالنسبة لأصحاب المهن الحرة. وإما أن يضع القانون تلك الدلائل وتسمى بالجزاف القانوني، حيث تحدد إدارة الضرائب وعاء الضريبة بصورة جزافية، بالاستناد إلى قرائن معينة ينص عليها المشرع مثل: أن يعتبر دخل الفلاح مساويا للقيمة الإيجارية للأرض الفلاحية التي يستغلها.

وإما أن تحدد هذه القرائن بصورة اتفاقية بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة وغالبا ما يتم ذلك عن طريق مناقشة المكلف والاتفاق معه على رقم معين يمثل مقدار دخله، وتسمية هذه الطريقة بالجزاف الاتفاقي. وتتشابه طريقة التقدير الجزافي مع طريقة المظاهر الخارجية، حيث أن كلا منهما لا تعتمد على الحقائق في تقدير الوعاء الضريبي ومن ثم فإنهما يفتقدان الدقة والانضباط بشأن تحديد المادة الخاضعة للضريبة. وإن كانت طريقة التقدير الجزافي تعد أكثر دقة لكونها تعتمد على قرائن موضوعية تعبر بصورة أدق عن مقدار الدخل الحقيقي.

ويلجأ المشرع الضريبي إلى استخدام تلك الطريقة في بعض الحالات ويحصرها على حالات خاصة، مثل المكلفين بالضريبة الذين لا يملكون دفاتر محاسبية منتظمة وصادقة، وفي حالة ما إذا كانت تلك الدفاتر تخالف الحقيقة، ومرد ذلك إلا أنها تؤدي إلى فرض الضريبة على الدخل الحقيقي، بالإضافة إلى إمكانية تطرق الإدارة في تقدير الدخل الخاضع للضريبة.

## ج. طريقة التقدير المباشر:

تتمثل تلك الطريقة لتقدير المادة الخاضعة للضريبة، تحديد أكثر انضباط ودقة من الطرق سالفة الذكر، إذ أنها تستند مباشرة إلى معرفة المادة الخاضعة للضريبة، وتتم هذه المعرفة بصورتين: إما بالتصريح وإما عن طريق التقدير المباشر بواسطة الإدارة الضريبية.

**1. التصريح:** ويتمثل التصريح في شكلين أساسيين، تصريح المكلف بالضريبة، وتصريح الغير: (زغدود، 2005، صفحة 230)

**أ. تصريح المكلف بالضريبة:** مضمون هذه الطريقة أن يقوم المكلف بالضريبة بنفسه بتقديم تصريح في موعد يحدد القانون ويتضمن هذا التصريح عناصر ثروته أو دخله أو المادة الخاضعة للضريبة بصورة عامة، افتراض حسن النية وأمانة المكلف بالضريبة، باعتباره أقدر شخص يعرف مقدار دخله على نحو صحيح.

ولضمان دقة وصحة التصريح، فإن الإدارة تحتفظ لنفسها بالحق في رقابة التصريح وتعديله إذا بي على غش أو خطأ، فقد يلجأ المكلف بالضريبة إلى تقليل حجم دخله لكي تفرض الضريبة على مبلغ أقل من دخله الحقيقي فيكون للإدارة الحق في أن تلجأ إلى طريقة المظاهر الخارجية أو التقدير الجزافي للوصول إلى حقيقة الدخل الخاضع للضريبة. وقد تفرض بعض التشريعات جزاءات جنائية أو مالية في حالة تعد التهرب من الضريبة عن طريق تقديم تصاريح غير صحيحة.

وتتميز هذه الطريقة بتحقيق العدالة الضريبية، فهي من جهة تعمل على تقدير المادة الخاضعة للضريبة تقديراً منضبطة، ومن ثم فإن ربط الضريبة يتناسب مع الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة، ومن جهة أخرى يمكن مراعاة الظروف الشخصية للمكلف بالضريبة، فتزداد الحصيلة الضريبية بنفس زيادة الدخل.

ومن الانتقادات التي وجهت لهذه الطريقة تداخل إدارة الضرائب في شؤون المكلفين بالضريبة والإطلاع على أسرارهم حتى تتأكد من صحة عناصر التصريح، كما أنها تتطلب إدارة ضريبية على جانب كبير من الكفاءة والوعي لتشديد الرقابة على المكلفين حتى لا يتمكنوا من أن يتهربوا من دفع الضريبة وبالرغم من ذلك، فإن هذه الطريقة تمثل أفضل الطرق لتقدير المادة الخاضعة للضريبة، وقد تبنتها العديد من التشريعات الضريبية.

**ب. تصريح الغير:**

بموجب هذه الطريقة يلتزم شخص آخر غير المكلف بالضريبة بتقديم التصريح إلى إدارة الضرائب. ويشترط أن تكون علاقة قانونية تربط بين المكلف بالضريبة وشخص الغير ومثال ذلك: أن يكون الغير مدينة المكلف بالضريبة بمبالغ تعد ضمن الدخل الخاضع للضريبة، كصاحب العمل الذي يقدم تصريح إلى إدارة الضرائب

بالمبالغ المستحقة لديه للعاملين عنده والخاضعة للضريبة على الأجور والمرتببات، وغالبا ما يتم اقتطاع هذه المبالغ وجمعها لفائدة إدارة الضرائب قبل أن يحصل عليها العامل وتعرف هذه الطريقة بالاقتطاع عند المنبع. ومما هو واضح أن هذه الطريقة تعد أكثر ملاءمة لتحديد المادة الخاضعة للضريبة، خاصة أن الغير ليس له مصلحة في إخفاء مقدار الدخل أو التهرب من الضريبة، بل العكس هو الصحيح، فصاحب العمل يكون محبرا على تقديم تصريح صحيح ومطابق للواقع لتجنب الجزاءات التي يمكن أن تقع عليه في حالة المخالفة، بالإضافة إلى أن مبلغ الضريبة يخصم من وعائه الضريبي باعتباره أحد بنود التكاليف الواجبة الخصم من الدخل الإجمالي. وتطبق هذه الطريقة بشأن تحديد وعاء الكثير من الضرائب، فالضريبة على نواتج القيم المنقولة والضريبة على فوائد الديون والتأمينات والضريبة على دخل كراء الملكية العقارية المبنية وغير المبنية (في العلاقة بين المالك والمستأجر)، أما مميزات هذه الطريقة فقد أخذت بها العديد من التشريعات الضريبية المختلفة لضمان تقدير المادة الخاضعة للضريبة.

## 2. التقدير بواسطة الإدارة الضريبية:

يخول القانون الإدارة الضرائب حق تقدير المادة الخاضعة للضريبة دون أن تتقيد بقوانين أو مظاهر معينة ومحددة، ولذا تسمى هذه الطريقة بالتقدير أو التفتيش الإداري. ويكون للإدارة حرية واسعة في اللجوء إلى كافة الأدلة للوصول إلى تحديد سليم لوعاء الضريبة. ومن هذه الأدلة مناقشة المكلف بالضريبة أو فحص دفاتره وسجلاته المحاسبية، وعادة ما تلجأ إدارة الضرائب إلى طريقة التقدير المباشر في حالة تخلف المكلف بالضريبة أو امتناعه عن تقديم التصريح الضريبي أو إذا كان التصريح غير مطابق للواقع أو ينطوي على خطأ أو غش. وقد أعطى القانون للمكلف بالضريبة في صحة التقدير وفقا لقواعد محددة، ومن تبرير عدم تمكنه من تقديم التصريح.

### 3.1 قواعد تحصيل الضريبة:

يقصد بقواعد التحصيل الضريبي القواعد القانونية التي حددها المشرع الضريبي بجباية الضريبة ويمكن تلخيصها فيما يلي: الواقعة المنشأة للضريبة، طرق تحصيل الضريبة، ضمانات تحصيل الضريبة.

#### 1.3.1 الواقعة المنشأة للضريبة:

يحدد كل قانون الواقعة المنشأة للضريبة، والتي تعني المناسبة أو السلوك الموجب لحصول الدولة على الضريبة من المكلف بها، ويحدد القانون مجموعة القواعد التي تطبق في كل حالة على مكلف بالضريبة إذا ما توفرت بالنسبة له شروط خضوع للضريبة.

وفيما يتعلق بالضرائب المباشرة، نجد أن الضريبة على الدخل الإجمالي بموجب دخول القيم المنقولة مثلا تمثل الواقعة المنشأة لها في توزيع إيراد القيم الخاضعة للضريبة، أي وضعه تحت تصرف مستحقيه فيما يخص الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية فهي تحقق في نهاية السنة المالية للمؤسسة. أم الأجور والمرتببات الواقعة المنشأة لها هي حصول الفرد على المرتب أو الأجر. أما أرباح المهن الحرة فيعتبر انتهاء السنة الميلادية يتحقق أرباح هو الواقعة المنشأة للضريبة وفيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي تكون الواقعة منشأة هي انتهاء السنة الميلادية بتحقيق الدخل التي ينص عليها قانون هذه الضريبة.

أما في الضرائب غير المباشرة، فيعتبر اجتياز السلعة للحدود الإقليمية للدولة هي الواقعة المنشأة للضريبة على الاستيراد أو التصدير، كما يعتبر إنتاج السلعة هو الواقعة المنشأة للضريبة على الإنتاج وانتقال السلعة من مرحلة أخرى من مراحل إنتاجها أو تداولها هو الواقعة المنشأة للرسوم على رقم الأعمال، ويعتبر توثيق العقد الناقل للتصرف القانوني بنقل الملكية هو الواقعة المنشأة للضريبة على انتقال الملكية (رسوم التوثيق أو التسجيل). وبالنسبة إلى ضريبة الطابع فإن كتابة الوثائق أو المحررات المفروضة عليها الضريبة هي الواقعة المنشأة لهذه الضريبة.

وتمثل تحديد الواقعة المنشأة للضريبة أهمية كبيرة لتحديد شخص المكلف بالضريبة الذي ينشأ في ذمته دين الضريبة، كما يؤثر كذلك في تحديد معدل الضريبة وما إذا كان قد طرأ عليه تغيير سواء بالزيادة أو بالنقصان بعد تحقق الواقعة المنشأة للضريبة إذ أن المكلف بالضريبة يلتزم بدفع الضريبة حسب معدلها وفقا لما هو قائم وقت تحقق الواقعة المنشأة لها بغض النظر عن صدور أي قانون جديد يقضي برفع المعدل أو تخفيضه. ويجب إتباع هذه القاعدة، حتى في حالة إلغاء الضريبة كليا أو جزئيا فيجب الاستمرار في تحصيل الضريبة بالنسبة للحالات التي تمت فيها الواقعة المنشأة لها قبل الإلغاء، إلا إذ نص القانون الجديد صراحة بإلغاء الضريبة بأثر رجعي.

### 2.3.1 طرق تحصيل الضريبة:

يتم تحصيل الضريبة بعدة طرق أهمها: (محمد ع.، 2013، الصفحات 158-161)

1. الأصل العام: أن يلتزم المكلف بما بدفعا إلى الإدارة الضريبية من تلقاء نفسه دون مطالبة الإدارة له بأدائها في محل إقامته. وهذه الطريقة تعد أكثر شيوعا، وتسمى بطريقة التوريد المباشر.
2. قد يتم دفع الضريبة: معرفة شخص آخر غير المكلف بها، ويعد ذلك استثناء من الأصل العام، وتسري هذه الطريقة بصورة عامة في الضرائب غير المباشرة، إن كان من المتصور تطبيقها بشأن عدد محدود من

الضرائب المباشرة، ومضمونها أن يكلف المشرع شخص آخر (المكلف القانوني) غير المكلف الفعلي بدفع مبلغ الضريبة إلى الخزينة العامة، على أن يقوم بتحصيلها فيما يعد من المكلف الفعلي.

ويلجأ المشرع إلى هذه الطريقة، بالنسبة للضرائب على الدخل وتسمى (بالحجز عند المنبع)

«retenue a la source» ومقتضاها أن يقوم رب العمل (المكلف القانوني الذي يدفع الدخل إلى المكلف بخصم قيمة الضريبة من الدخل قبل توزيعه، بحيث يستلم المكلف الفعلي دخلا صافيا خالية من الضريبة. أي أن تحصيل الضريبة يتم عند تولد الدخل وليس عند استلامه. وتطبق هذه الضريبة عادة على ضرائب كسب العمل (الأجور والمرتبات والمهايا) والضريبة على إيرادات القيم المنقولة.

كذلك قد يلجأ المشرع إليها بالنسبة للضرائب على الإنتاج والاستهلاك، كما سلف ذكره، فالضريبة تحصل على المنتج والتاجر أو المستورد الذي يقوم بتحصيلها بدوره من المستهلك عن طريق رفع ثمن السلعة مقدار الضريبة. وأخيرا بالنسبة لضرائب الدمغة، فيتم تحصيلها عن طريق وضع طابع الدمغة على المحررات القانونية، المكلف بنفسه بهذه العملية، حيث يقوم بدفع هذه الطوابع ويقوم بأعوها بتوريد حصيلتها إلى مصلحة الضرائب.

وغني عن البيان عدم جواز إجراء المقاصة بالنسبة لدين الضريبة مع أي دين للمكلف عن الحكومة، ويرجع ذلك إلى أن الضريبة تعد من الموارد السيادية التي تمس كيان الدولة، ولذلك فإن من الأصح أن يكون لها كيان خاص بعيدا عن العلاقات التي يمكن أن تنشأ بين الدولة والأفراد،

بالإضافة إلى أن مصلحة الدولة تقتضي حصولها على كافة الإيرادات المقررة في الميزانية لتتمكن من الوفاء بالتزاماتها ونفقاتها العامة، وأخيرا فإن إجراء المقاصة يستلزم إجراءات طويلة ومعقدة مما يؤدي إلى عدم استقرار المراكز المالية من المكلفين والدولة.

وفيما يتعلق بميعاد التحصيل، فإن القانون يحدد ميعاد لتحويل كل ضريبة مراعيًا في ذلك مصلحة الخزنة العامة، من جهة ومصلحة المكلفين، من جهة أخرى، من حيث الملائمة وإمكانية تقسيط مبلغ الضريبة. فبالنسبة للضرائب المباشرة، يحدد المشرع لها فترة معينة من السنة تحصل فيها، كما هو الحال بالنسبة للضرائب على أرباح المهن غير التجارية والضريبة العامة على الإيراد، حيث يحصل في الأشهر الثلاثة الأولى من السنة الميلادية عن إيرادات السنة السابقة، أما الضريبة على المرتبات والأجور فهي تحصل مرة واحدة خلال الأشهر الثلاثة الثانية لانتهاؤ السنة المالية للمكلف. أما بالنسبة للضرائب غير المباشرة فإن حصيلتها توزع على مدار العام، وليس لها وقت محدد.

### 4.3.1 أهداف وأهمية عملية التحصيل الضريبي:

التعمق أكثر في التحصيل الضريبي لابد من معرفة أهداف وأهمية التحصيل.

**1.4.3.1 أهداف التحصيل:**

تعتبر الضرائب من أهم الموارد المالية للدولة حيث تزود الخزينة العمومية بمختلف إيراداتها وهذه الأخيرة تقوم بدورها بتغطية مختلف النفقات العامة وتسعى لتحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي وهنا يمكننا تلخيص أهم الأهداف:

- (1) الحفاظ على الاقتصاد الوطني بالتمويل المتواصل لميزانية الدولة.
- (2) تحصيل الضريبة سنويا كونها من أهم الإيرادات الدولة يساهم في تحقيق التوازن بين الإيرادات العامة للدولة ونفقاتها.
- (3) منع التهرب من دفعها عن طريق مختلف العقوبات التي تقرها الدولة.
- (4) كما أن بواسطة التحصيل تستطيع المصالح المؤهلة قانونا تحويل المبالغ الضريبية المتأتية من أموال وممتلكات المدينين إلى خزينة الدولة.
- (5) يساهم في تحقيق التنمية الاقتصادية في الدول النامية وذلك بزيادة الادخار من خلال الحد من الاستهلاك غير الضروري وذلك بفرض ضرائب مرتفعة وتحصيلها انجح الطرق والوسائل وتستعمل في هذه الحالة كأداة لتشجيع الاستثمار من خلال منح الإعفاءات والتخفيضات.
- (6) إعادة توزيع الدخل الوطني لفائدة الفئات الفقيرة محدودة الدخل.
- (7) إخضاع بعض من السلع الضارة بالصحة العمومية والمؤدية لأمراض صحية لضرائب عديدة ومرتفعة بهدف الحد من استهلاكها.

**2.4.3.1 أهمية عملية التحصيل:**

- (1) تعد الضرائب من أهم الموارد المالية التي تساهم في تمويل ميزانية الدولة والجماعات المحلية.
- (2) تعد مرحلة التحصيل أهم مرحلة وذلك ففيها يتم جمع الحصيلة التي تم تقديرها ساففا، كما أنها تجعل جميع الخطوات السابقة لا قيمة لها في حالة عدم إتمام عملية التحصيل.
- (3) إن إخفاق في عملية التحصيل ومهما كان سببه يضر بالخزينة العمومية وقد يؤدي حتى إلى العجز في الموازنة (العلی، 2011، صفحة 172)
- (4) عدم لجوء الدول إلى القروض وذلك كون عملية التحصيل تساعد على تحقيق اكتفاءها الذاتي.
- (5) نجاح عملية التحصيل تؤدي إلى لجوء الدولة إلى الاستثمارات التي تحقق تنمية الدول.

**2. أساسيات التحصيل الضريبي:**

نظرا للطابع الحيوي الذي يتميز به المداخل الضريبية يحث المكلفين بالضريبة على ضرورة أداء واجباتهم تجاه الخزينة العمومية، حيث تسعى الإدارة المالية لتحصيل الضرائب لأنها تعد مصدرا هاما وأساسيا للإيرادات الدولة التي تحتاجها لسد النفقات العامة اللازمة لتلبية حاجيات الأفراد في ظل تعدد التشريعات والقواعد الضريبية.

**1.2 مصادر التحصيل الضريبي**

تتعدد مصادر التحصيل الضريبي وسوف نوجزها في النقاط التالية:

**1.1.2 الضريبة على الدخل الإجمالي IRG**

تنص المادة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة "تؤسس الضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي وتقرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة " من نص المادة نستنتج عدة خصائص هي ضريبة سنوية تصريحية وحيدة وشاملة وتصاعدية تفرض على الأشخاص الطبيعيين.

إلا أنه توجد هناك استثناءات فيما يخص هذه الميزات حيث يقال أنها سنوية إلا أنها تدفع شهريا على أجور العمال، كذلك يقال عنها تصريحية إلا أنها تعتمد على تطبيق الاقتطاع من المنبع (خلاصي، 2006، صفحة 69).

**❖ أصناف الدخل الإجمالي:**

يتكون الدخل الصافي الإجمالي من مجموع المداخل الصافية للأصناف الآتية:

- (1) أرباح المهنية.
- (2) الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية أو غير المبنية.
- (3) عائدات رؤوس الأموال المنقولة.
- (4) المرتبات والأجور والمعاشات والريوع العمرية.
- (5) فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقدار عن العقارات المبنية أو غير المبنية المشار إليها في المادة 77 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (قانون الضرائب ا.، - المادة 2من ،، صفحة 10).

❖ معدلات فرض الضريبة:

الجدول رقم (05): الجدول التصاعدي السنوي للضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 2018.

نسبة الضريبة	قسم الدخل الخاضع للضريبة (بالدينار)
0 %	لا يتجاوز 120.000 دج
20%	من 120.001 إلى 360.000
30%	من 360.001 إلى 1440.000
35%	أكثر من 1440.000

المصدر: المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ص 24

2.1.2 الضريبة على أرباح الشركات IBS:

تأسست الضريبة على أرباح الشركات في الجزائر بموجب قانون 90 /36 وحسب المادة 135 تؤسس الضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136:

أولاً: مجال تطبيقها.

المادة 136 تخضع الضريبة على أرباح الشركات:

1) الشركات مهما كان شكلها باستثناء:

—الشركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري.

—لشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة بالأسهم، باستثناء الشركات التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات.

—هيأت التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة والمتعددة حسب الأشكال الشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الجاري بهما العمل.

2) المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع والتجاري.

كما تخضع لهذه الضريبة: الشركات التعاونية والاتحادات التابعة لها (قانون الضرائب ا.، المادة 135-136، ص 52).

الأساس الخاضع للضريبة:

يخضع لضريبة على أرباح الشركات الربح الصافي المحقق والذي يشمل من الفرق بين النتائج المحققة من طرف المؤسسة والأعباء التي تحملها المؤسسة في إطار ممارسة النشاط. (قانون الضرائب ا.، ص 50)

ثانيا: معدلات الضريبة على أرباح الشركات.

### 1. المعدل العام:

يحدد معدل الضريبة على أرباح الشركات كالتالي:

19%: يطبق هذا المعدل على أنشطة إنتاج السلع.

23%: يطبق هذا المعدل على أنشطة البناء والأشغال العمومية والري، وكذا الأنشطة السياحية والحمامات، باستثناء وكالات الأسفار.

26%: يطبق على باقي الأنشطة الأخرى.

### 2. معدلات الاقتطاع من المصدر:

تحدد نسبة الاقتطاعات من المصدر بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات كما يلي:

10%: بالنسبة لعوائد الديون والودائع والكفالات، ويمثل الاقتطاع المتعلق بهذه العوائد اعتمادا ضريبيا يخصم من مبلغ الضريبي النهائي.

40%: بالنسبة للمداخل الناتجة عن سندات الصناديق غير الاسمية أو لحاملها ويكتسي هذا الاقتطاع طابعا محررا.

20%: بالنسبة للمبالغ المحصلة من قبل المؤسسات في إطار عقد تسيير الذي يخضع إلى الاقتطاع من المصدر ويكتسي هذا الاقتطاع طابعا محررا.

24%: يطبق على: • المبالغ المدفوعة مقابل خدمات منكل نوع أو تستعمل في الجزائر.

• للحواصل المدفوعة مقابل للمخترعين المقيمين في الخارج، إما بموجب امتياز رخصة

استغلال براءتهم إما بموجب التنازل عن علامة الصنع أو أسلوبه أو صيغته أو منح امتياز ذلك.

10%: بالنسبة للمبالغ التي تقبضها شركات النقل البحري الأجنبية إذا كانت بلدانها الأصلية تفرض الضريبة

على مؤسسات جزائرية للنقل البحري. (زواش، 2017، الصفحات 23-24)

### 3.1.2 الرسم على القيمة المضافة TVA.

تعرف على أنها الفرق بين قيمة السلع عند إنتاجها وقيمة هذه السلع عند تسويقها وتداول أو استهلاكها وتعتبر من أنواع الضرائب المباشرة:

أولا: العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة.

يخضع للرسم على القيمة المضافة العمليات التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا والتي يقوم بها

الأشخاص بصفة اعتيادية أو عرضية بحيث تنقسم العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة إلى قسمين:

أ) العمليات الخاضعة للضريبة وجوبا: يستحق الرسم على القيمة المضافة وجوبا وبصفة إلزامية على العمليات التالية:

- ❖ العمليات المتعلقة بالسلع كالمبيعات التي يقوم بها المنتجون والمستوردون وتجار الجملة وعمليات بناء العقارات من أجل بيعها في إطار بناءات الترقية العقارية أو السكنات الاجتماعية.
  - ❖ أداء الخدمات كعمليات النقل البضائع والأشخاص والعمليات المنجزة من قبل البنوك وشركات التأمين.
  - ❖ المتاجرة في الأشياء المستعملة غير الأدوات والمكونة كليا أو جزئيا من البلاتين أو الذهب أو الفضة أو من أحجار كريمة طبيعية وكذا التحف الفنية الأصلية والأدوات العتيقة.
- ب) العمليات الخاضعة للضريبة اختياريًا: يجوز للأشخاص الطبيعيين والاعتباريين الذين نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم، أن يختاروا وبناء على تصحيح منهم لاكتساب صفة المكلفين بالرسم على القيمة المضافة على أن يزودوا بسلع أو خدمات:

- ❖ للتصدير
- ❖ الشركات البترولية.
- ❖ المكلفين بالرسم الآخرين.
- ❖ المؤسسات التي تتمتع بنظام المشتريات بالإعفاء المنصوص عليه في المادة 42 من قانون الرسم على القيمة المضافة.
- ❖ معدل الرسم على القيمة المضافة:
- ❖ المعدل المخفض للرسم على القيمة المضافة: % 9 ويطبق هذا المعدل على المنتجات والمواد الغذائية الضرورية وذات الاستعمال الواسع، المنتجات الفلاحية، منتجات الحرف التقليدية، المنتجات التعدينية.
- ❖ السلع التجهيزية والعمليات محددة بموجب المادة 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.
- ❖ المعدل العادي للرسم على القيمة المضافة: % 19 ويطبق على باقي السلع عدا المعفاة منها (امينة و منال، 2016، الصفحات 59-61).

## 2.2 إجراءات التحصيل والامتيازات الإدارية:

### 1.2.2 إجراءات التحصيل:

للتحصيل الضريبي إجراءات تتمثل فيما يلي:

#### الفرع الأول: التحصيل الودي لضريبة

أو الطريقة العادية الودية ونرى أن هذه الطريقة هي الأصل في دفع قيمة الضريبة من المكلفين إلى صناديق

الخزينة العامة، بحيث أنه في هذه الحالة يلتزم المكلف بدفع ما عليه من مبالغ مستحقة وفي هذه الحالة يتم تحصيل الضريبة وفق العديد من الطرق والتقنيات يمكن حصرها أهميتها فيما يلي:

**1-التوريد المباشر:** وذلك بأن يقوم المكلف بالضريبة بتوريد قيمتها إلى الجهات الضريبية طواعية ومن تلقاء نفسه، وهذا هو الأصل طالما أن المكلف يقوم بتقديم إقراراته إلى الإدارة الضريبية والتي بناء عليها يتم تحديد قيمة الضريبة ما لم يكن هناك تدليس وتضليل بخصوص هذه الإقرارات.

**2-التوريد عن طريق الأقساط المقدمة:** في سبيل تخفيف العبء الضريبي على المكلفين بالضريبة تلجأ السلطات إلى وضع تقنية الأقساط حيث تتيح أمام المكلف دفع قيمة الضريبة، التي تستحق في شكل أقساط قد تكون شهرية أو ثلاثية أو سداسية حيث بموجبها يلتزم المكلف بدفع هذه الأقساط في الآجال المحددة من طرف الإدارة الضريبة وفي نهاية السنة تجري عملية المقاصة بين الأقساط المدفوعة وقيمة الضريبة المستحقة من خلال قسط التسوية، ما تجدر الإشارة إليه أن المشرع الجزائري قد أخذ هذه التقنية في العديد من الضرائب المفروضة على غرار الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات. وهذه الطريقة تخفف من دفع الضريبة على المكلف وتجعل أداءها سهلا كما أنها تضمن للخزينة موارد مالية مستثمرة على مدار السنة.

**3-الحجز عند المنبع:** في هذه الحالة يتم اقتطاع الضريبة عند منبعها، حيث يتم دفع من طرف شخص آخر غير مكلف قانوني بها وتطبق هذه الطريقة إذا توافرت العلاقات القانونية (دائنة ومدينة) بين المكلف القانوني والممول مثل أن يقتطع صاحب العمل قيمة الضريبة من مرتبات وأجور عماله وموظفيه، وأن تقتطع إدارة البنك قيمة الضريبة المستحقة على فوائد أموال زبائنها المودعة في حسابات البنك، إن هذه الطريقة من طرق التحصيل تتعدم فيها فرصة التهرب الضريبي طالما أنه ما يؤخذ عليها هو أن تولي موظف غير مختص ومن خارج دائرة الإدارة الضريبية حساب قيمة الضريبة واستقطاعها، قد يلحق الضرر بالمكلف والخزينة العامة نتيجة نقص الخبرة (قاشي، 2015، الصفحات 23-24).

### الفرع الثاني: التحصيل الجبري

أو الطريقة الغير العادية عند استحالة استفتاء الإدارة الضريبية من مال المكلف تلجأ إلى الطريقة الثانية وهي طريقة التحصيل القسري أو الإجباري، وفي هذه الحالة فإن إدارة الضرائب تقوم بتحصيل دين الضريبة بقوة القانون وفي بعض الأحيان الاستعانة بالقوة العمومية وليس بإدارة المكلفين هذه الطريقة لها العديد من الآليات والأنماط وتختلف من دولة إلى أخرى فقد تكون عن طريق الحجز على أموال المدين بالضريبة وكل حقوق العامة، وقد تصل بالحبس لمدة إذا كانت هناك طرق تدلسية ومخالفات خطيرة للقانون كما قد تتخذ شكل حرمان المكلف بالضريبة من استخراج بعض الوثائق الإدارية وممارسة بعض الأنشطة التجارية، كما تشير إلى أن قيمة الضريبة

المستحقة تعد دينا امتيازيا، بحيث استفتاء من أموال المدين، بها عند انتقال الملكية منه إلى أشخاص آخرين مثلا حالة التركة. (حميدة، 2005 ، الصفحات 18-25)

### 2.2.2 الامتيازات الإدارية لتحصيل دين الضريبة:

إن عملية التحصيل تستوجب في بعض الأحيان استعمال الإدارة سلطاتها المخول لها قانونيا وهذا في حالة فشل التحصيل العادي لدين الضريبة، حيث يمكن للإدارة بحجز سواء على المنقول أو على العقار كما يمكنها القيام بالغلاق المؤقت للمحل التجاري أو تقوم ببيع المحجوزات، وكل هذا دون اللجوء إلى القضاء وهذا ما نصت عليه المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية.

**1-الحجز:** هو مجموعة من الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية، وتهدف من وراء ذلك وضع المال بيدها وذلك عن طريق بيع الأملاك المحجوزة، ولكن ذلك بعد صدور قرار من المدير ولائي للضرائب ويشترط في الحجز أن يكون وفق أحكام نص المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية.

**2-غلق المؤقت:** يعتبر امتياز من امتيازات الإدارة الضريبية فهو إجراء رديعي وهو ضمن الإجراءات الاستثنائية التي وضعها المشرع تحت سلطة الإدارة الضريبية لتمكينها من تحصيل الدولة (الخزينة العمومية) والتي تنص عليها صراحة في نص المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية.

**3-البيع:** كما قلنا سابقا فالهدف الأول الحجز سواء على المنقولات أو على العقارات هو البيع وهذا ما أكده المشرع الجزائري في نص المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية، إضافة إلى نص المادة 151، 145 من نفس المادة التي تحدد كل الشروط والإجراءات الواجب على الإدارة إتباعها، فيجوز للإدارة القيام بعملية البيع المنفرد لإحدى أو كل العناصر المالية المكونة للمحل التجاري المحجوز. (اغيت و حميدوش، الصفحات 51-55)

### 3.2 النطاق الزمني للتحصيل الضريبي:

سنتطرق في هذا الشأن إلى عرض المجال الزمني للتحصيل ويظهر ذلك في المواعيد التي قيد القانون بها المكلف بالضريبة بالالتزام بواجب دفع الضريبة خلال فترة محددة، وبمقابل ذلك فإن إدارة الضريبة تخضع الآجال التقادم في حالة عدم قيامها بالإجراءات الواجب عليها اتخاذها.

#### 1.3.2 مواعيد التحصيل:

تختلف مواعيد التحصيل باختلاف الضريبة:

**الضرائب المباشرة:** تحصل في هذه المرحلة معينة يحددها المشرع فتفرض الضرائب المباشرة والعوائد والرسوم المماثلة المذكورة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في اليوم الأول من الشهر الثالث الموالي للشهر

الذي يدرج فيه الجدول للتحصيل وأحسن مثال على ذلك أنه تودع البنوك وشركات القرض وغيرها من المدنيين بالفوائد لدى قابض الضرائب المختلفة الذي يتبع له مقر المؤسسة المفروضة عليها الضرائب خلال 20 يوما الأولى من الشهر الثالث من كل ثلاثي، وهذا هو الشأن أيضا بالنسبة لربوع القيم المنقولة أما بالنسبة الربوع الودائع والكفالات قيودها المكلف خلال 20 يوما الموالية لكل ثلاثي أما بالنسبة للمداخيل المتأتية من الإيجار فتؤدي الضريبة في أجل أقصاه 30 يوما ابتداء من تاريخ تحصيل الإيجار أما الضرائب على الأجور فتحصل بصورة شهرية.

**الضرائب غير المباشرة:** ليس محددة وحصيلتها على مدار السنة كالضرائب التي تفرض على المبيعات والقيمة المضافة والضرائب على الواردات والإنتاج والاستهلاك، ومثال ذلك الضرائب على عملية الاستيراد والتصدير التي تفرض عليها الضريبة حال مرورها بالحدود الإقليمية، إضافة إلى ضريبة الطابع التي تفرض وقت شراء الطابع ولصقته على المحررات المفروض عليها الضرائب.

### 2.3.2 آجال التقادم:

يعتبر التقادم أحد أسباب انقضاء الالتزام يوجه إلى الحق الموضوعي فيؤدي إلى سقوطه بانقضاء المدة في القانون، وهذا ما أخذ به المشرع في المجال الضريبي فيقيد القابضون حق المراجعة وتسقط كل دعوى يبشرونها في حالة عدم قيامها بأي إجراء ضد المكلف الضريبة طيلة مدة أربعة سنوات متتالية ابتداء من اليوم الأخير التي تم فيها فرض هذه الرسوم، أما الغرامات الثابتة ذات الطابع الجبائي فيبدأ التقادم اعتبارا من اليوم الأخير من السنة التي ارتكبت أثناء المخالفة أما في حالة ثبات التدليس من المكلف فيمدد الأجل المذكور أعلاه (اغيت و حميدوش، الصفحات 23-25)

## III. الرقابة الجبائية والتحصيل الضريبي:

تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات الضرورية المتخذة لمكافحة التهرب الضريبي كما أنها تحظى باهتمام كبير أي أن المكلف بالضريبة سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا يصرح ويدفع مستحقاته الجبائية لدى قباضة الضرائب، لذا اعتبرت الرقابة الجبائية أمرا إلزاميا لكشف الأخطاء والتجاوزات التي قام بها المكلف بالضريبة سواء بحسن نية أو بغير حسن نية.

### 1. مفهوم وأسباب التهرب الضريبي:

تكنم خطورة ظاهرة التهرب الضريبي في كونها متعلقة بجانب من جوانب المجتمع فهي تمس باستقرار الحياة الاقتصادية وتمس بناحية قانونية وسيادية من جهة أخرى كونها تقف عقبة في وجه سياسة الدولة وتختلف أسباب التهرب باختلاف العوامل.

**1.1 مفهوم التهرب الضريبي:**

هو وسيلة التخلص من دفع الضريبة وهو لا ينطوي حتما على العبث بالقانون أو الإخلال بأحكامه، ذلك لأنه قد ينحصر في تجنب العمل أو التصرف الذي قد يؤدي إلى التحصيل الضريبي، كما يعتبر وسيلة يلجأ إليها الممول في سبيل التخلص من عبء ضريبي يفترض الوقوع على عاتقه. ("الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة"، 2011)

ولتحقيق التهرب الضريبي يتخذ المكلف القانوني عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة، وعلى هذا الأساس نميز بين شكلين للتهرب الضريبي هما:

- ❖ تهرب ضريبي بدون انتهاك القانون الضريبي وهو ما يعرف بالتجنب الضريبي.
- ❖ تهرب ضريبي بانتهاك القانون الضريبي وهو ما يعرف بالغش الضريبي.

**1.1.1 التجنب الضريبي:**

ويقصد به أن يتخلص المكلف القانوني من دفع الضريبة دون مخالفة أحكام التشريع الضريبي القائم، وفي هذا الإطار يمكن التمييز بين ثلاث حالات لذلك التهرب وهي:

**تهرب ضريبي ينظمة التشريع الضريبي:** يستند هذا التهرب كون أن الضريبة أداة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة أهداف: مالية، اقتصادية، اجتماعية، لذلك ينظم المشرع هذا التهرب المشروع لتحقيق أهداف معينة مثل إخضاع الأرباح المعاد استثمارها بالنسبة للشركات إلى معدل خاص 15 % عوض 30 % قصد تشجيع الاستثمار. (ناصر، 2003، صفحة 125)

حالة الاستفادة من الثغرات القانونية التي يتضمنها التشريع الضريبي كأن يفرض المشرع ضريبة على أرباح الأسهم فتعتمد الشركات على توزيع بعض الأرباح في صورة مقابل حضور جلسات الجمعيات العمومية للشركة كي لا تلحق الضريبة ولتلاقي ذلك تخضع بعض التشريعات كالتشريع الفرنسي للضريبة مقابل حضور الجلسات أيضا أو أن يلجأ الأفراد لهبة أموالهم بغية التخلص من ضريبة الشركاء.

عدول الأفراد عن شراء السلعة التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة أو الانصراف عن ممارسة استغلال معين، لأن الضريبة على دخله أكثر ارتفاعا منها على دخل غيره. (عادل، 2003، صفحة 123)

**2.1.1 الغش الضريبي:**

ويتمثل في عدم احترام غرادي لأنه انتهاك لروح القانون وإرادة المشرع باستخدام طرق احتياضية (تدليسية) من جانب المكلف بقصد التخلص من عبء الضريبة ومن صور الغش الضريبي، الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي أو تعمد الكذب في مضمون هذا الإقرار، أو تقديم بيانات غير صحيحة عن قيمة الوعاء الضريبي أو حقيقة المركز

المالي للمكلف أو التمسك بمحتوى دفاتر حسابية صورية في مواجهة مصلحة الضرائب، أو إخفاء وعاء الضريبة إخفاء ماديا كما هو الحال بشأن السلع المهربة من الخارج أو من المناطق الحرة، ويكمن جوهر التفرقة بين التهرب الضريبي والغش في أن التهرب تكون فيه إرادة المكلف متجهة نحو تخفيف العبء الضريبي، إلا أنه يسلك في سبيل ذلك سبلا مشروعة، فالمكلف هذا يمارس حق من حقوقه القانونية والاقتصادية ليحقق هدفا مشروعا بالنسبة له، وبالتالي فلا يوقع عليه أي عقوبة أو جزاء، فالتهرب الضريبي بهذه الصورة يتوفر فيه العنصر المعنوي سوء نية) دون العنصر المادي (الحيل التدليسية )،

أما الغش الضريبي فنتجته فيه إرادة المكلف نحو تخفيف أو إسقاط العبء الضريبي ولكنه يسلك في سبيل تحقيق ذلك طرق غير مشروعة تصل به إلى حد التدليس والاحتيال، ومن ثم يستوجب سلوكه مؤاخذته قانونا. فالغش الضريبي بهذه الصورة يتوفر فيه العنصر المعنوي المادي، ولذلك يتعين عدم الخلط بين التهرب الضريبي والغش الضريبي، فالأول يمثل العام والثاني يمثل الخاص فالغش الضريبي يمثل حالة خاصة من حالات التهرب الضريبي. هي حالة التهرب من الضريبة عن طريق انتهاك القانون. (سوزي، 2000، الصفحات 217-218)

## 2.1 أسباب التهرب الضريبي:

أسند الفقه التهرب إلى عدة أسباب هي: (سالم، 2015، الصفحات 130-131)

### 1.2.1 العامل النفسي والأخلاقي والظروف التاريخية:

أيا كان التبرير لفرض الضريبة إلا أن الفرد محب لماله وحريص عليه وهذا يرجع إلى عامل نفسي مغروس في طبيعة الإنسان، وزاد هذا الشعور أن الضرائب في العصور القديمة كانت تتصف بالظلم واستخدام أفسى وسائل الإكراه في تحصيلها مما دفع آدم سميث إلى القول "ليس أثقل على نفوس الناس من طرف جابي الضرائب" فالظروف التاريخية التي صاحبت فرض الضرائب أثرت تأثيرا كبيرا في ترك الانطباع بالكراهية للضرائب من قبل الأفراد.

وعلى الرغم من تطور النظم الضريبية الحديثة من حيث العدالة في فرضها وضرورة شرعية الضريبة بموافقة البرلمان باعتبارها ممثل الشعب على فرضها، مما ترتب عليه تقييد الحكومة في فرض الضرائب إلا أنه ينقص ذلك في دول العالم الثالث الوعي الضريبي.

### 2.2.1 الإدارة الضريبية:

للإدارة الضريبية دورا كبيرا في التوسع أو التضييق من التهرب الضريبي فإذا كانت الغدارة الضريبية على درجة كبيرة من الكفاية والنزاهة في فرض الضريبة فإن ذلك سوف يحد من التهرب الضريبي في حين عدم كفاية الإدارة

الضريبية وانتشار الفساد في هذه الغدارة الذي بدوره يؤدي إلى إيقاع الظلم على المكلفين الذي ليس أمامهم في مواجهة هذا الظلم إلا عن طريق التهرب الضريبي.

### 3.2.1 التشريع الضريبي:

لنصوص القانون دورا كبيرا في مسألة التهرب الضريبي، فعدم مراعاة المشرع عند فرض ضريبة أو زيادة سعر ضريبة مدى العبء الضريبي الذي يتحمله الفرد سوف يؤدي بالفرد إلى مواجهة هذا العبء عن طريق التهرب الضريبي كما أن ضعف الجزاءات التي توقع على التهرب من دفع الضريبة تكون حافزا على التهرب الضريبي.

### 4.2.1 الظروف الاقتصادية:

فالمشاهد أن التهرب الضريبي يقل في أوقات الرخاء، لتوفر الأموال، في حين يزداد في أوقات الأزمات.

### 2. طرق وآثار التهرب الضريبي:

#### 1.2 طرق التهرب الضريبي "

التهرب الضريبي من الأفعال التي تتطلب تحايلا وتلاعبا بحيث يستغل المكلف بالضريبة الذي يريد التخلص منها جميع الفرص ويسلك كافة السبل للوصول إلى غايته، سواء كانت بطرق مشروعة أو غير مشروعة والتي يترتب عليها آثار وهذا ما سنتطرق إليه في هذا المطلب. أولا: طرق التهرب الضريبي: تتعدد أشكال التهرب الضريبي باختلاف نوع النشاط ومهارة التهرب، وقد أدى التفتح والتطور التكنولوجي وزيادة التعاملات الاقتصادية، ومن أبرز الطرق والأساليب المستعملة ما يلي: (مساعد، 2015، الصفحات 43-44)

#### 1.1.2 التهرب عن طريق تقديم معلومات محاسبية غير حقيقية:

وذلك بلجوء المكلف إلى تقديم إقرار ضريبي استنادا إلى دفاتر وسجلات وحسابات مصطنعة والتطور التكنولوجي والسجلات الحقيقية بهدف التقليل من الإيرادات وزيادة النفقات ومن الأمثلة العملية لهذه الطريقة من التهرب:

- 1) اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع.
- 2) توزيع الأرباح على شركاء وهميين أي غير موجودين أصلا.
- 3) التسجيل الوهمي لمبيعات مسترجعة أو خصومات تجارية ممنوعة.
- 4) تسجيل قيمة المبيعات بأقل من ثمنها الحقيقي بالتواطؤ مع الزبون.

#### 2.1.2 التهرب عن طريق إخفاء الممتلكات:

يعتمد هذا النوع من التهرب على الإخفاء المعتمد لبعض الممتلكات مثل المخزونات وهذا يكون كلي أو جزئي ومن أمثلة العملية لهذه الطريقة من طرق التهرب الجبائي ما يلي:

- 1) إخفاء جزء من المخزونات وبيعها سرا في السوق الموازية.

(2) عدم التصريح بكل الأنشطة من قبل المكلف.

### 3.1.2 التهرب عن طريق استغلال القانون:

ويتم ذلك باستغلال الامتيازات القانونية الممنوحة لبعض العمليات والنشاطات، حيث يقوم بعض المكلفين بإدراج جزء من أنشطتهم ضمن الأنشطة المعفية أو التي لها إعفاء جزئي ومن الأمثلة الحية على ذلك:

(1) تسجيل عملية بيع أصل من الأصول على أنها هبة.

(2) إعتبار عمليات توزيع الأرباح على المساهمين أنها رواتب وأجور.

### 2.2 آثار التهرب الضريبي:

يؤدي التهرب من الضريبة إلى آثار مالية واجتماعية واقتصادية ضارة بالجماعة وأعضاءها فهو من الناحية المالية يضر بمصلحة الدولة كما يضر بمصلحة المكلفين الأمناء الذين يؤديوا الضريبة المستحقة عليهم وعليه يؤدي التهرب الضريبي إلى عدة آثار يمكن تصنيفها في:

#### 1.2.2 الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي:

تتمثل آثار التهرب الاقتصادية بما ينطوي عليه التهرب من انتهاك وخرق للأسس الاقتصادية التي تقوم عليها نظرية الضريبة، حيث نجد أن التهرب الضريبي يخل شروط المنافسة بين المشروعات فهو لا يسمح بانتصار المشروعات الأكثر كفاءة أو الأكثر فائدة للمجتمع أو الأفضل تجهيزا أو الأحسن تنظيما على ما يقضي به منطق الإنتاجية بل العكس فإنه يعطي فرصة الانتصار للمشروعات الأكثر قدرة على التهرب من الضرائب.

(خليل، 2010، الصفحات 453-454)

#### 2.2.2 الآثار المالية للتهرب الضريبي:

يؤدي التهرب الضريبي إلى الإضرار بالخزينة العامة للدولة بحيث يفوت على الدولة جزءا هاما من الموارد المالية ويترتب على ذلك عدم قيام الدولة بالإفناق العام على الوجه الأكمل وبالتالي تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتها الأساسية تجاه مواطنيها، وفي ظل عجز الميزانية تضطر الدولة إلى اللجوء إلى وسائل تمويلية أخرى كالإصدار النقدي واللجوء إلى الاقتراض إلا أن ذلك الاتجاه قد يسبب مخاطر تمس الاستقلال المالي والاقتصادي للبلد المعني.

### 3.2.2 الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي:

يؤدي التهرب الضريبي إلى إضعاف روح المتضامن بين أفراد مجتمع كما يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبء الضريبة، إذ يتحمل العبء الضريبي بكاملها بينما يتخلص منها الذين تمكنوا الهرب منها أي عدم عدالة التوزيع العبء الضريبي، وتؤدي كثرة التهرب الضريبي إلى لجوء الدولة إلى رفع معدلات الضرائب الموجودة

أو إضافة ضرائب جديدة، فيزداد العبء على من لم يتهرب من الضريبة لذلك تصبح الضريبة عاجزة عن تحقيق عامل إفساد أخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء المشروعة أو الغير المشروعة قصد التحايل والإفلات من الواجب الضريبي

### 4.2.2 الآثار على فعالية النظام الضريبي:

يعتبر التهرب الضريبي نتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي لذلك فإن انتشار ظاهرة التهرب الضريبي كدليل على عدم فعالية النظام الضريبي في هذا المجال نجد أن التهرب الضريبي لا يحقق مبدأ العدالة الضريبية و يبتعد عن التكافل الاجتماعي، كما يقلص الإيرادات المالية للدولة لذلك يعمل التهرب الضريبي على عدم تحقيق أهداف السياسة الضريبية -المالية، الاقتصادية، الاجتماعية- وبالتالي يقلص من أهمية الضريبة. بناء على ما سبق، فإن التهرب الضريبي ظاهرة اجتماعية خطيرة تضر الاقتصاد الوطني ولا تسمح للدول بتنفيذ سياساتها المالية لأهدافها التنموية، ونظرا للآثار التي تترتب على التهرب الضريبي فإن مختلف التشريعات الضريبية تعمل على مكافحة هذا التهرب بشتى الوسائل المتاحة. (ناصر، 2003، الصفحات 160-161)

### 3. مكافحة التهرب الضريبي والعقوبات المترتبة عليه:

تعتبر الرقابة الجبائية من الإجراءات الضرورية لمكافحة التهرب الضريبي حيث رتب المشرع عقوبات حسب المخالفات التي يرتكبها المكلف بالضريبة.

### 1.3 مكافحة التهرب الضريبي:

إن مكافحة التهرب الضريبي على كل دولة والمكافحة تتحقق بالقضاء أو بالتضييق قدر الإمكان من مسبباتها، فالحكومة تتخذ عدة إجراءات للمكافحة وهذه الإجراءات قد تكون وقائية أو عقابية، وكلما زادت إمكانية الدولة في ذلك كلما اقتربت من تحقيق أهدافها ولهذا فإن مكافحة التهرب تتم عن طريق التشريع والإدارة الضريبية والمكلف والرقابة الجبائية. (عبد الباسط، 2015، الصفحات 122-123)

(1) **التشريع:** فعن طريق تفسير القوانين وتعديلها يمكن سد الثغرات التي يستفيد منها المكلف للتهرب من

الضريبة العائدة لعمومية القوانين وغموضها وعدم دقتها وتضاربها وتعقيدها أو القصور فيها، وقد تتطلب المكافحة فرض عقوبات مادية وجسدية في حالة عدم وجودها أو تطبيقها بجدية وحزم على المكلفين والغدرة إذا ثبت تواطؤها مع المكلفين مما يجعل التهرب أو التأخر في دفعها عملية مكلفة جدا.

(2) **الإدارة الضريبية:** وضرورة المتابعة والرقابة على الإدارة الضريبية من قبل موظفين مشهود لهم بالحزم

والنزاهة والصمود أمام الإغراءات المالية عن طريق مراقبة عيشهم والمستوى المادي الذي يعيشون فيه وعن طريق التفتيش المفاجئ للإدارة، فالجهاز غير الكفاء يمكن أن يحول أحسن الضرائب إلى أسوئها

وهذا ما يتطلب أن يتم اختيار النظام الضريبي بما يتلاءم وكفاءة الادارة الضريبية لضمان حسن تطبيق القانون وتحقيق نتائجه المرجوة.

(3) **المكلف:** إن مكافحة التهرب الضريبي عن طريق المكلف يكون في الأساس في رفع درجة وعيه وإشعاره بالمساواة أمام القانون الضريبي، فضلا عن بيان المتهربين وصرامة عقابهم والتأكيد على اعتبار التهرب الضريبي دليل الانهيار الخلفي في المجتمع.

تعتبر الضريبة أداة من أدوات السياسة المالية والاقتصادية تستخدمها الدولة لتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية، لذلك يمكن أن تستخدمها كأداة لتحفيز المستثمرين وتشجيعهم في الاستثمار داخل حدودها نظرا لما لها من أهمية في التأثير في عمليات الاستثمار والتبادل التجاري الإقليمي والدولي، ونظرا للأهمية القصوى المرجوة من الضرائب سواء على الصعيد المحلي أو الداخلي، فقد ظهرت العديد من الدراسات التي تنصب على مفهوم الضريبة وتنظيمها الفني والمشاكل التي تعترض ذلك التنظيم.

(4) **الرقابة الجبائية:** تعتبر الرقابة الجبائية إجراء ضروري لمكافحة التهرب الضريبي كما أنها تكتسي أهمية بالغة وذلك نظرا لطبيعة النظام الضريبي الذي يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين والتي قد لا تعكس الحقيقة، لذلك تقوم الإدارة الضريبية بعدة أشكال للرقابة الجبائية قصد الكشف عن مختلف المخالفات المرتكبة، وتتوقف فعالية الرقابة الجبائية على ما يلي

- تنظيم الإطار القانوني للمراقبة الجبائية؛

- تعدد أشكال الرقابة الجبائية؛

- أهمية الغرامات والعقوبات الجبائية. (ناصر، 2003، صفحة 169)

### 2.3 العقوبات المترتبة على التهرب الضريبي:

رتب المشرع على كل من قدم إقرارا ضريبيا غير صحيح أو أعطي معلومات أو بيانات أو إلى غير ذلك من الأمور التي من شأنها العمل على التهرب من الضريبة جزاء حدده في عقوبات جبائية وعقوبات جزائية:

1. **العقوبات الجبائية:** تختلف العقوبات الجبائية حسب المخالفات التي يرتكبها المكلف:

1-1 - عقوبة غياب التصريح أو تأخره:

تلزم الإدارة الجبائية المكلفين بالضريبة بتقديم تصريحات في الآجال المحددة قانونا وغياب هذا التصريح أو

تأخره تسلط الغدرة العقوبات التالية على المكلفين:

**غياب التصريح:** تفرض تلقائيا الضريبة على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي حسب الحالة، إما بصدد الضريبة على الدخل وإما بصدد الضريبة على أرباح الشركات وبضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25 % . (192-1، 2018، صفحة 49)

**تأخر التصريح:** أما في حالة الإيداع المتأخر للتصريح السنوي خلال الشهرين المواليين لتاريخ انقضاء الآجال المحددة قانونا تنزل الزيادة المقدرة ب 25 % إلى: 10 % إذا لم تزد فترة التأخر شهرا واحدا. 20 % إذا زادت فترة التأخر من شهر واحد.

ويترتب على الإيداع المتأخر للتصريح عبارة "لا شيء" والتصريحات تكتسب من طرف المكلفين بالضريبة الذين يستفيدون من إعفاء جبائية أو الذين يتحصلون على نتائج عاجزة عن تطبيق الغرامات الآتية:

- ❖ 2500 دج عندما تكون مدة التأخر شهرا واحدا.
  - ❖ 5000 دج عندما يتجاوز التأخر شهرا واحدا ويقل عن شهرين.
  - ❖ 10000 دج عندما يتجاوز التأخر شهرين. (المادة 322، الصفحات 82-83)
- 1- 2- عقوبات نقص التصريح أو القيام بأعمال الغش.

تطبق هذه العقوبات على المكلف الذي يدلي بتصريحات ناقصة أو غير صحيحة قصد إخفاء عناصر متضمنة في المحاسبة:

**نقص التصريح:** عندما يكون المكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة، أو يبين دخلا أو ربحا ناقصا أو غير صحيح يزداد على مبلغ الحقوق التي تملص منها أو أحل بها نية.

10 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50000 دج أو يساويه. 15 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50000 دج ويقل عن مبلغ 200000 دج أو يساويه.

25 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200000 دج. (193-1 و2، صفحة 50)

**القيام بأعمال الغش:** عند القيام بأعمال تدليسية تطبيق زيادة موافقة لنية الأخطاء المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة توافق هذه النية حصة الحقوق التي تم إخفائها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة لا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن 50 % وعندما لا يدفع أي حق تحدد النسبة ب 100 %.

تطبق نسبة 100 % كذلك عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر. (193-1 و2)

2. العقوبات الجزائية: يمكن للإدارة الجبائية أن تباشر متابعات جزائية ضد المكلف الذي يقوم بأعمال فضلا عن العقوبات الجبائية:

- غرامة مالية من 50000 دج إلى 100000 دج عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100000 دج؛
- الحبس من شهرين إلى ستة أشهر وغرامة مالية من 100000 دج إلى 500000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100000 دج ولا يتجاوز 1000000 دج؛
- الحبس من ستة أشهر إلى سنتين وغرامة مالية من 500000 دج إلى 2000000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق المبلغ الحقوق المتملص منها 5000000 دج ولا يتجاوز 1000000 دج؛
- الحبس من خمس سنوات إلى عشر سنوات وغرامة مالية من 5000000 دج إلى 10000000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10000000 دج. (303-1، صفحة 80)

### المبحث الثاني: دراسات سابقة وتحليل نتائجها

يهدف هذا الفصل إلى عرض أهم البحوث والدراسات ذات العلاقة بموضوع الدراسة والتي تتناول، الرقابة الجبائية والتحصيـل الضريبي والعلاقة بينهما. و من خلال هذه الدراسات و البحوث، نتعرف على الأدبيات و النظريات التي اعتمدها الباحثين في دراستهم ، والعبارات المستعملة في تحديد مؤشر لقياس المتغيرات الكامنة، و كذلك الأبعاد التي تعرف متغيرات الدراسة ، وعينات الدراسة و مختلف الطرق الإحصائية المستعملة لتحليل البيانات للوصول إلى نتائج، و أهم النتائج المتوصل إليها و مقارنتها بنتائج دراسات أخرى. وتكون المنطلق لهذه الدراسة لاستكمال جهود الباحثين السابقين في هذا المجال، ومن أهم هذه الدراسات:

### I. الدراسات السابقة:

يعتبر هذا البحث تكملة وتعميق لبعض الدراسات التي سبقته في بعض الجوانب المرتبطة بالضريبة والتهرب الضريبي، وفعالية الرقابة الجبائية، ومن أهم الدراسات التي كانت تصب في سياق البحث نجد:

#### 1-دراسة (Henri، 2006) بعنوان:

#### PROPOSITIONS POUR UNE RÉFORME DU CONTRÔLE FISCAL

يعد التدقيق الضريبي موضوعاً رئيسياً، وذلك لأربعة أسباب على الأقل.

أولاً وقبل كل شيء، على المستوى المدني، تعتبر عمليات التدقيق الضريبي وسيلة لضمان احترام المساواة بين المواطنين. كنقطة مقابلة، التوازن بين صلاحيات الإدارة والحقوق الممنوحة للمكلف خلال أ التدقيق الضريبي هو قضية رئيسية من حيث الحريات العامة. على الخطة اقتصادياً، يعد التدقيق الضريبي شرطاً أساسياً لصحة

جيدة المنافسة بين الشركات. أخيرًا، تكلفة وكفاءة هذه المهمة يجب تقييم السيادة، مثل جميع السياسات العامة، في ضوء حتمية الكفاءة.

بعد المقابلات مع الممارسين، البحث من الوثائق المنشورة من قبل DGI ومن خلال جمع المصادر الخارجية، علاوة على القليل كثير حول هذا الموضوع، تحديث لجنة الضرائب واجه معهد إنتر برايز الإطار المؤسسي والقانوني التدقيق الضريبي في ممارسة DGI. على وجه الخصوص، سعت إلى معرفة في أي مدى مبدأ "قياس تطبيق قانون الضرائب"، إلى أي يشير إلى DGI، تم تنفيذه بالفعل.

## 2-دراسة (William, 2010) بعنوان:

### Le contrôle fiscal informatisé

الأحكام القانونية الأولى المتعلقة بالرقابة الضريبية على ظهرت الحسابات المحوسبة (CFCI) منذ ما يقرب من 30 عامًا.

لا يزال الموضوع غير معروف للعديد من الشركات على الرغم من أنها كذلك تقريباً كل المعنيين. أكدت مصلحة الضرائب مرارًا وتكرارًا رغبتها لاستخدام هذا النوع من التحكم لزيادة الإنتاجية. منذ عام 2006، هي عرضت تفسيرها للأحكام القانونية في نشرات مختلفة مسؤولي الضرائب. بالإضافة إلى ذلك، استثمرت بكثافة في الأدوات تحليل بيانات الكمبيوتر.

الالتزامات المعقدة لتوثيق نظام المعلومات وحفظه وإتاحته تتطلب البيانات من الشركات ومجالسها توقع هذه الضوابط في أقرب وقت ممكن من أجل تجنب العقوبات الشديدة لعدم الامتثال.

يتطلب التحضير لـ CFCI مهارات المحاسبة والضرائب وتكنولوجيا المعلومات والمهارات التنظيمية. داخل الشركة، يعد التعاون بين الإدارات المسؤولة عن هذه المجالات أمرًا أساسيًا. العكست مجموعة العمل في أصل هذا دفتر الملاحظات هذا التعددية التخصصات الضرورية. المشية الإعداد المستعرض الذي يوصى به، سيسمح للشركات بإنشاء "تعليقات على استثمارات كبيرة تتجاوز الامتثال التنظيمي". وتقوم المفوضية الأوروبية بدورها بتشجيع "التدقيق الإلكتروني" لإدارات الدول الأعضاء المالية والاجتماعية، باستخدام أدوات التحكم في البيانات.

## 3-دراسة (BERNARD, 2010) بعنوان:

### Le contrôle fiscal informatisé

ما نصت عليه النصوص الضريبية لمدة عشرين عاما وليست واسعة النطاق في الممارسة العملية، وهي المراجعة الضريبية للحسابات محوسب، أصبح حقيقة واقعة وإجراء معياري لإدارة الضرائب. العقوبات ثقيلة: ضرائب بحكم المنصب، عقوبات 100% انظر عقوبات جنائية في حالة معارضة السيطرة.

البيانات المعنية بهذه الشيكات التي تديرها الكتائب المتخصصة، هي تلك المتعلقة مباشرة بالقيود المحاسبية والإقرارات الضريبية، ولكن أيضاً المزيد من البيانات غير المباشرة المتعلقة ب الإدارة الداخلية للشركة مثل الإدارة التجارية وإدارة شؤون الموظفين والأسهم ... ومحاسبة التكاليف أو الميزانية.

الالتزامات القانونية دقيقة: وثائق حديثة تصف التنظيم وإجراءات المحاسبة، مسار التدقيق (التتبع وقابلية تدقيق البيانات) من خلال نظام تكنولوجيا المعلومات، وقواعد الأرشفة المحاسبة المالية مع القيمة الإثباتية، والحفاظ على الوثائق المحدثة المتعلقة بالتطبيقات والبيانات، أنظمة المعالجة والمعلومات، تتوافق مع متطلبات قانون المحاسبة (المحاسبة التجريبية، عادي وصادق) ...

هذه القائمة ليست شاملة وتتطلب إعداداً دقيقاً داخل الشركة، مع أ التنسيق بين أقسام المالية وتكنولوجيا المعلومات، والتي يجب توقعها وقبل كل شيء عدم إهمالها.

#### 4-دراسة (RAOUYA, 2012) بعنوان:

### Le contrôle fiscal : Points d'étapes et orientations stratégiques

منذ بداية هذا العقد، أي عمل أجرته إدارة الضرائب له ما يبرره بدعوة نهائية للتحديث.

في البيئة الخارجية الحالية، تتميز من خلال تنوع وتعقيد النسيج الضريبي، أهداف إدارة الضرائب من حيث الرقابة المالية، أولاً وقبل كل شيء المالية، لحماية مصالح الخزنة، تمتد أيضاً جودة الخدمة المقدمة، وقت المعالجة، العدالة الضريبية وتعزيز المواطنة الصالحة ضريبية.

الإرشاد، الذي كان يعمل في البداية فقط على المستوى التشغيلية، تم إثرائها وتعمل الآن متغيرات متعددة، من المستوى الاستراتيجي إلى التشغيل.

في ظل هذه الظروف، يجب أن تدار المتغيرات على أنها الارتفاعات الأساسية لإدارة أداء تتزايد عمليات تدقيق الضرائب والنتائج لإدارة الضرائب مهمة.

وهكذا، فإن الإدارة المركزية، في هذه الحالة قسم البحث والتحقق (DRV)، يجب أن توفر جميع الوسائل اللازمة لتنفيذ المبادئ التوجيهية استراتيجي، من البرمجة إلى التنفيذ عمليات التدقيق الضريبي.

وهكذا فإن هذا النهج الاستراتيجي سوف تدريجياً إفساح المجال لتحليل مخاطر السلوك دافعي الضرائب واستغلال البحث الضرائب الخارجية، ولا سيما المعلومات ذات الصلة بالحدث.

وبعيداً عن الطبيعة الإدارية الملازمة للأداء، فمن الضروري أن تقوم الإدارة بذلك يجب أن تفي الضريبة بالتحسين المستمر لأداء الموظفين المعينين للتدقيق الضريبي عن طريق الحصول على الموارد البشرية

المؤهلين وذلك عن طريق زيادة عدد التدريب وإشراف.

سيتم متابعة الإنجازات من قبل الخدمات قسم البحث والتحقق.

للقيام بذلك، المؤشرات المتطورة ذات الصلة بقياس أداء التدقيق الضريبي هي أداة مراقبة خارجية للتدقيق الضريبي تم الانتهاء منه.

### 5-دراسة (وزارة و ع، 2012) بعنوان:

#### الرقابة الجبائية عمل ثابت للإدارة الجبائي

يشكل تحسين تسيير الضريبة وخدمة المكلف بالضريبة الغاية الرئيسية لجميع أنشطة الإدارة الجبائية. حيث هذه الأنشطة في زيادة مردودية الضريبة وكذا تحقيق عدالة أكثر. الهدف من ذلك مزدوج، تشجيع ومساعدة المكلفين بالضريبة الحريصين على دفع المبلغ الصحيح للضريبة في الآجال المحددة والتعامل بصرامة مع الذين لا يمتثلون للواجباتهم الجبائية.

من هذا المنظور، تعتبر الرقابة الجبائية الوسيلة بامتياز التي تحقق مبدأ المساواة أمام الضريبة تجاه الأشخاص الذين لا يوفون بالتزاماتهم الجبائية أو أقل مما يجب.

زيادة على احترام مبدأ المساواة أمام الضريبة، ترمي الرقابة الممارسة من طرف المصالح الجبائية إلى ضمان التوازن في ظروف ممارسة المنافسة، من جهة، ومن جهة أخرى، الحرص على استقرار المالية العامة. تم اتخاذ عدة تدابير على المستويين القانوني والتطبيقي.

ونفس الأمر ينطبق على تأسيس إجراء التحقيق وكذا حق المعاينة بترخيص من القضاء.

وتم تأسيس تقنيات جديدة للرقابة الجبائية من أجل تقوية وسائل مكافحة كل أشكال الإضرار بثروة الوطن. فضلا عن إنشاء شكل جديد للتحقيق وهو «التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة» أسست الإدارة الجبائية تساهم «التحقيق المصوب في المحاسبة».

غير أنه، وفي مقابل هذه الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية من أجل الحرص على التطبيق الصارم للقانون الجبائي، يملك المكلفون بالضريبة عددا من الضمانات سواء ذات طابع عام، يتعلق الأمر بالإجراءات النزاعية أو الرقابة الجبائية، بهدف حمايتهم من كل التجاوزات المحتملة من طرف المحققين. في كل الحالات، يعتبر تعزيز وسائل الرقابة الجبائية واحدة من بين عدة أنشطة تستعملها الإدارة الجبائية لمكافحة ظاهرتي الغش والتهرب الجبائيين. بالفعل، وضعت أنشطة أخرى تحسيسية حيز التنفيذ. يتعلق الأمر بتقديم أحسن خدمة لمستعملي الإدارة الجبائية، وتبسيط الإجراءات، وتخفيف الضغط الجبائي وأخيرا، تحسين استقبال الجمهور وهذا مع دخول «مرجعية نوعية الخدمة» حيز التطبيق قريبا.

**6-دراسة (Olivier, 2013) بعنوان:****Enjeux et limites de la culture du résultat : le cas du processus de contrôle fiscal externe à l'administration des**

لعدة سنوات، نفذت إدارة الضرائب العديد من المؤشرات لتوجيه خدماتها، وهو نهج يبرره الخطاب المتكرر حول الأداء الضروري بسبب الأمة. تم توضيح هذا البحث عن التدابير بشكل خاص لنشاط تدقيق الضرائب في الموقع. ومع ذلك، يبدو أن خصوصيات هذا النشاط ذات الاهتمام العام تثير التساؤل عن أهمية النهج الكمية البحتة. الكلمات الرئيسية: LOLF، الأداء، مراقبة الضرائب الخارجية، مراقبة النشاط، حرية التصرف.

**7-دراسة (سوداني، بايدي، و رحموني، 2013-2014) بعنوان:****دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية -حالة مديرية الضرائب لولاية -أدرار -**

تدخل هذه الدراسة ضمن الدراسات الميدانية التي تهدف إلى التعرف على الدور الذي تلعبه الرقابة الجبائية من أجل التحسين من جودة التصريحات الجبائية، تم اختبار الدراسة على مستوى مديرية الضرائب لولاية أدرار من خلال جمع مجموعة من الإجراءات والإحصائيات للرقابة الجبائية، وقد تم التوصل إلى أن الرقابة الجبائية تحدث نوعا من التحسينات على جودة التصريحات الجبائية، وبالتالي زيادة الحصيلة الجبائية.

**8- دراسة (مساعدا، 2015) بعنوان:****الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي دراسة حالة بمفتشية الضرائب في - الأخريرة-**

تعالج هذه المذكرة موضوع الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي استنادا إلى واقع النظام الجبائي الجزائري والتحديات التي يواجهها هذا النظام من طرف عدة معوقات وأبرزها ظاهرة الغش والتهرب الضريبي لما تفرزه من مخاطر على مستوى الاقتصاد الوطني بشكل خاص من خلال تطبيق الأنواع المختلفة للرقابة الجبائية، وهي وسائل قانونية مفروضة على الأشخاص المكلفين بالضريبة عن طريق هيكل الإدارة الجبائية المتعددة، وهي كإجراء يهدف إلى التحقق من مدى صحة المعلومات المصرح بها من قبل المكلفين الخاضعين للضريبة. وباعتبار الجزائر تعتمد على جمع مواردها من الضرائب، وخاصة الجبائية البترولية وفي الآونة الأخيرة تراجعت أسعار البترول وبالتالي تسعى الدولة لتعويض الجبائية البترولية بالجبائية العادية لتغطية النفقات العامة، مما يستوجب على الدولة تشديد الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة للحفاظ على توازن ميزان مداخل الضرائب.

إضافة إلى أن الرقابة الجبائية لوحدها غير كافية للقضاء على هذه الظاهرة ولذلك يجب على الدولة اتخاذ

التدابير والإجراءات التنظيمية والتشريعية بتدعيم آليات الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي.

**9-دراسة (SOUIILA، 2014) بعنوان:****Le controle fiscale une action constante de l'administration fiscale:**

تعتبر الرقابة الضريبية مفهوماً قانونياً، وبالتالي فهي نتيجة طبيعية لنظام الإبلاغ، وهي أيضاً أداة لمكافحة الاحتيال الضريبي. لأسباب اقتصادية أو اجتماعية، سوف يميل بعض دافعي الضرائب إلى التهرب من ميثاق الضرائب أو تقليصه. لذا فإن تعزيز الرقابة الضريبية أمر ضروري لأنها تشكل وسيلة لضمان مصالح الخزينة العامة. بالإضافة إلى ذلك، تظل فعالية عمليات التدقيق الضريبي مرتبطة ارتباطاً وثيقاً بمعرفة أكثر شمولاً عن السكان الضريبيين، فضلاً عن مستوى وأهمية المعلومات التي تم جمعها.

**10-دراسة (Khanfor & Souaf, 2016) بعنوان:****L'adhésion Au Contrôle Fiscal Du Contribuable Marocain : Etude Critique Des Procédures Fiscales**

الرقابة الضريبية التي تمارسها خدمات الإدارة العامة الضرائب هي الضامن النهائي للامتثال الضريبي. تهدف إلى الفهم جميع مخالفات التشريعات الضريبية والمحاسبية. بدلا من ذلك، فإنه يخلق نوعا من عدم الثقة والإحجام بسبب عدم اليقين القانوني للنصوص أولاً التي تنظم التدقيق الضريبي. وثانياً، للامتيازات الباهظة المدققين.

تبنى الاتجاه العام للضرائب رؤية جديدة توضح أن دافع الضرائب كشريك حقيقي يجب أن يستفيد من عدد من الضمانات، بالنظر إلى الصلاحيات الجوهرية لإدارة الضرائب لصالح استحداث ميثاق دافع الضرائب. تم انتقاد هذه الوثيقة بشدة من قبل الخبراء بسبب عدم تقديم الكثير لنا التشريع الضريبي، إلا أنه يلخص الضمانات المختلفة لأصبح قانون الضرائب العام (GTC) إلزامياً، جنباً إلى جنب مع إشعار تدقيق، خشية عدم جدوى عملية التحقق بأكملها.

**11-دراسة (HAMMOUCHE & AMIRAT, 2016) بعنوان:****Le contrôle fiscal : Techniques et procédures illustration par un cas pratique au sein de la direction des impôts de wilaya de Bejaia**

النظام الضريبي الجزائري تصريحي، أي فإنه يترك دافع الضرائب مسؤولية تحديد الضرائب والإبلاغ عنها ودفعها. ومن أجل محاربة الاحتيال الضريبي، واتخاذ إجراءات صارمة ضد السلوك الاحتيالي والتصحيح أخطاء الإقرار التي يجب على الإدارة الضريبية التحقق منها من صدق الإقرارات ومواجهتهم بالقوانين والأنظمة النافذة.

التدقيق الضريبي هو جميع الإجراءات والوسائل القانونية المستخدمة إدارة الضرائب للتأكد من أن الشخص قد تم فرض ضرائب عليه بشكل صحيح وأوفت بالتزاماتها الضريبية. ومن بين هذه الإجراءات نميز التحقق من

المحاسبة التي يمكن تحليلها على أنها الفحص في الموقع لحسابات الشركة في مواجهة عناصر التشغيل والعناصر الخارجية من أجل السيطرة على إقرارات موقعة والتأكد من صدق أسس الضرائب والرسوم المختلفة المستحقة فيما يتعلق بنشاط. ومع ذلك، لا يقتصر المدقق على ضمان دقة الإقرارات والامتثال المحاسبي لها، ولكنها تتضمن أيضاً تقييم الإخلاص من هذه المحاسبة نفسها، والتي تقتض أن المراجع يخضع للفحص نقد إدخال المحاسبة. يكشف هذا الفحص في كثير من الأحيان عن وجود حالات شاذة التي لها تأثير مهم إلى حد ما على الإعلان عن الدخل الخاضع للضريبة.

وبالتالي فإن أهمية المخالفات الملحوظة تعرض دافع الضرائب للعقوبات إداري أو جنائي. يمكن لهذا الأخير أن يعبر عن معارضته من خلال القنوات المختلفة من العلاجات المتاحة له.

### 12-دراسة (Sophie، 2017) بعنوان:

#### Gestion & Finances Publiques-La revue de référence des professionnels des finances publiques-

يتطور التدقيق الضريبي تحت تأثير إزالة الطابع المادي. تم تكييف التدقيق المحاسبي الكلاسيكي وإنشاء إجراء فحص المحاسبة الجديد. كلاهما يعتمد على نقل الشركة لسجلاتها المحاسبية. تنشر هذه الابتكارات أسئلة جديدة تتعلق بحقوق و ضمانات دافعي الضرائب والمساواة في المعاملة بين الشركات.

### 13-دراسة (حداد، 2017) بعنوان:

#### الرقابة الجبائية ومساهمتها في التحصيل الجبائي - دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية سكيكدة-

تعالج هذه المذكرة موضوع الرقابة الجبائية ومساهمتها في التحصيل الجبائي، استناداً إلى واقع الرقابة الجبائية في الجزائر والتحديات التي تواجهها، أبرزها التهرب الضريبي الذي يؤثر سلباً على الحصيلة الضريبية، ومن خلال تطبيق الأنواع المختلفة للرقابة الجبائية ووسائلها القانونية وهياكل الإدارة الجبائية كإجراء يهدف إلى التحقق من مدى صحة المعلومات المصرح بها من قبل المكلفين الخاضعين للضريبة وزيادة الحصيلة الضريبية. وباعتبار الجزائر تعتمد على جمع مواردها من الضرائب وخاصة في الآونة الأخيرة بسبب تراجع أسعار النفط، وبالتالي فالدولة تسعى إلى تعويض الجباية البترولية بالجباية العادية، مما يتوجب على الدولة تشديد الرقابة على المكلفين بالضريبة للحفاظ على الضرائب كمورد هام لخزينة الدولة.

من هذا المنطلق قمنا بإعداد هذه الدراسة التي تسعى لتوضيح مساهمة الرقابة الجبائية في التحصيل الجبائي، وبالتالي تحقيق مداخل هامة لميزانية الدولة وضمان بلوغ الأهداف المرجوة والمسطرة من طرف السلطات المعنية، ولأجل هذا قمنا بدراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية سكيكدة ومصحة الرقابة الجبائية، حيث تعرضنا لكل من التحقيق المحاسبي والتحقق المعمق في مجمل الوضعية والتحقق المصوب في المحاسبة وكيفية قيام المحققين

بمحاربة التهرب الضريبي من خلال أنواع الرقابة الجبائية. وهذا بإتباع كافة المراحل والإجراءات اللازمة، ثم توصلنا إلى إستخلاص النتائج وتقديم الإقتراحات التي يمكن أن تخدم مديرية الضرائب محل الدراسة قصد التوصل إلى نتائج أفضل في المستقبل.

#### 14-دراسة (نجيبة، 2017-2018) بعنوان:

##### فعالية الرقابة الجبائية على التحصيل الضريبي دراسة حالة في مركز الضرائب -أم البواقي-

هدفت هذه الدراسة إلى اكتشاف العلاقة بين فعالية الرقابة الجبائية ومساهمتها في التحصيل الضريبي، حيث أن الرقابة الجبائية عنصر هام ضمن النظام الضريبي التصريحي، حيث تعد الرقابة الجبائية من أهم وسائل الإدارة الضريبية في التأكد من حقيقة الإيرادات المحققة، إذ أن الدور الذي تقوم به إدارة الضرائب يكمن في كونه وسيلة وغاية تهدف إلى تحديد الوعاء الضريبي على نحو منظم، تحافظ على حقوق المكلفين وحقوق الخزينة جنبا إلى جنب بالإضافة إلى زيادة مستوى الالتزام بأحكام التشريع الضريبي والامتثال له وتتجلى أهميتها بالتأكد من صحة ما جاء بدفاتر المكلفين وتحقق من جوانبها كافة لضمان سلامتها من حالات التهرب الضريبي، حيث يتجسد العائد من عملية التهرب الضريبي في الحصول على أموال هي حق الدولة والمجتمع.

#### 15-دراسة (تواتية، 2017-2018) بعنوان:

##### الرقابة الجبائية كأداة في محاربة التهرب والغش الضريبي

تعالج هذه المذكرة كيفية محاربة التهرب و الغش الضريبي ، حيث تطرقنا الى تحليل هذه الظاهرة مع طرق و أساليب معالجتها ، و علاقتها مع المتغيرات الخارجية ، فمعظم الدول يضعن الرقابة الجبائية كأسلوب للمكافحة ، و ذلك باستعمال ادواتها و أجهزتها للحد منها ، الا أن الرقابة الجبائية لا تستطيع القضاء على التهرب الضريبي لوحدها ، انما يجب الاستعانة بطرق أخرى مثل استخدام طرق وقائية قبل حدوث تهرب او غش ، و التنسيق بين الإدارات للحصول على المعلومات اللازمة ، و في الأخير تقييم واقع الرقابة الجبائية في الجزائر من حيث تطور عدد الملفات المدروسة والنتائج المقدمة ، مع تقديم بعض المشاكل التي تعاني منها ، و إعطاء التحسينات اللازمة لزيادة فعالية الرقابة الجبائية.

#### 16-دراسة (فلة و زيلاب، 2017-2018) بعنوان:

##### دور الرقابة الجبائية في تحسين الإيرادات الضريبية دراسة حالة-المركز الجوي للضرائب بعين بسام

تهدف هذه المذكرة إلى إبراز وفهم دور الرقابة الجبائية في زيادة الحصيلة الضريبية، إذ تعتبر هذه الأخيرة من أهم الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية، لما لها من أهمية في المساهمة في زيادة الإيرادات والحد من التهرب الضريبي. حيث قمنا في دراستنا بالقيام بدراسة حالة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية، ومن خلال هذه الدراسة

خلصنا إلى أن للرقابة الجبائية دور كبير في المحافظة على إيرادات الخزينة العمومية زيادة الحصيلة الضريبية، لكن هذه الأخيرة تواجه عقبات وأهمها ظاهرتي التهرب والغش الضريبي إذ أنها لا تستطيع القضاء على هذه الظاهرة لوحدها، لذلك وجب عليها اتخاذ إجراءات وقائية لزيادة ودعم فعالية الرقابة الجبائية.

### 17-دراسة (LES PROCEDURES, 2018) بعنوان :

#### إجراءات مراقبة الضرائب

إن ممارسة الفحص الفوري لا يحرم إدارة الضرائب في إمكانية إجراء تدقيق متعمق للحسابات لاحقاً و للعودة إلى الفترة المحددة، ولكن يجب مراعاة الحقوق التي تم استدعاؤها بعد ذلك التعديلات التي تم إجراؤها أثناء الفحص الفوري.

تستند الضمانات الممنوحة لك في هذا المجال بشكل أساسي على تنفيذ تنفيذ إجراء استعادة الخصومة الذي يتكون من: الإخطار بالتعديلات حق المكلف في الرد.

### 18-دراسة (Marie, 2018) بعنوان :

#### Contentieux fiscal

تصف دورة التقاضي الضريبي هذه وتشرح حقوق والتزامات إدارة الضرائب ودافع الضرائب. ويهدف، على وجه الخصوص، إلى إثبات أن العملية الضريبية تميل إلى إعادة التوازن في العلاقة بين خدمات الضرائب ودافعي الضرائب.

تهدف هذه الدورة، في الواقع، إلى توضيح، من خلال 13 درسًا، كيف أصبحت الامتيازات الباهظة لإدارة الضرائب الآن محدودة بشكل أفضل من أجل الحفاظ على حقوق دافعي الضرائب.

من ناحية أخرى، إذا تم انتهاك حقوق دافع الضرائب، يمكنه رفع دعوى ضد إدارة الضرائب. من ناحية أخرى، إذا لم يتم الوفاء بالتزامات دافع الضرائب، يمكن للإدارة الضريبية مهاجمة دافع الضرائب.

أيضًا، بعد تقديم عرض عام للتقاضي الضريبي، وتصنيف مصادر الالتزام الضريبي الداخلية -المكتوبة وغير المكتوبة -والخارجية، والتمييز بين إجراءات الضرائب وإجراءات التحصيل، سيتم تحليل التدقيق الضريبي قبل تحليل التقاضي، من ناحية، من ناحية أخرى، من قاعدة الانتعاش. من أجل تقديم دراسة كاملة، ستركز الدورة أيضًا على الإلغاء في المسائل الضريبية (اللجوء إلى تجاوز السلطة)، والقمع الجنائي للاحتيال الضريبي، ومسؤولية الدولة، وبالطبع مسألة الأولوية المتعلقة بالدستورية.

## 19-دراسة (BELBACHIR, 2018) بعنوان:

**L'AUDIT FISCAL IMPORTANCE ET ENJEUX CAS DE L'ALGERIE**

أصبحت الضرائب واحدة من المخاوف الرئيسية لأي عمل تجاري منذ ذلك الحين "إدارة نظامك الضريبي بشكل أفضل يعني إدارة أفضل المالية ". بالتعدد والصعوبة وعدم استقرار نصوصها، والضرائب يولد المزيد بالإضافة إلى المخاطر. هي ينظر إليها على أنها إعادة ومزعجة في كثير من الأحيان القلق الذي الإلتقان صعب، إن لم يكن مستحيلًا فيه إلى الحد الذي يكون فيه أي قرار ذا مغزى العواقب الضريبية، ومن ثم الإلتزام دعوة للتدقيق الضريبي.

من ناحية، يساعد تقوم الشركة بإدارة ضرائبها بشكل جيد ومن ناحية أخرى لقياس المخاطر التي قد تنشأ عن احتمال مراجعة الضرائب. يتم هذا العمل عن طريق تحديد كل المخالفات المرتكبة وتصحيح أطول وقت ممكن.

## 20-دراسة (Jean-Pierre, 2018) بعنوان:

**EFFICACITÉ DU CONTRÔLE FISCAL ET PROTECTION DES CONTRIBUABLES**

زيادة الصلاحيات الرقابية للإدارة من الناحية القانونية، زودت الدولة نفسها بأدوات أكثر قوة لحماية مصالحها ووقع الاحتيال.

وبهذا المعنى، فقد شهد العقد الماضي زيادة غير مسبوق في مصادر المعلومات المتاحة للإدارة الضريبية، سواء من خلال التبادل التلقائي للمعلومات بين الإدارات الضريبية للدول المختلفة أو بفضل التزامات المزيد والمزيد من الاتصالات التي تزن على دافعي الضرائب وشركائهم التجاريين.

نتيح معالجة البيانات بواسطة الكمبيوتر، من خلال التنقيب عن البيانات على وجه الخصوص، استخدام المزيد والمزيد من البيانات التي يتم جمعها بهذه الطريقة، مما يؤدي إلى استهداف أكثر فعالية لعمليات تدقيق الضرائب التي سيتم البدء فيها.

بالإضافة إلى ذلك، لم تتوقف أوقات الاسترداد خلال العقد الماضي ليتم إبطالها من قبل المشرع عندما كانت بالفعل في صالح الإدارة ويجب تقليصها عندما كانت مع ذلك لصالح الإدارة دافعي الضرائب.

## 21-دراسة (BABI و AMOURA, 2018) بعنوان :

**Audit des risques fiscaux liés à la TVA :Cas de l'entreprise Electro-Industries d'Azazga**

أصبحت الضرائب أحد الاهتمامات الرئيسية لأي عمل تجاري منذ ذلك الحين إدارة ضرائبك تعني إدارة أموالك بشكل أفضل. بالتعدد والصعوبة وعدم الاستقرار من نصوصها، تولد الضرائب المزيد والمزيد من المخاطر، لا

سيما فيما يتعلق بضريبة القيمة المضافة.

يُنظر إليه على أنه قلق معتاد يصعب السيطرة عليه، أو حتى مستحيل بقدر ما يحمل أي قرار تأثير مالي، ومن هنا الالتزام لاستخدام التدقيق الضريبي. من ناحية، تساعد الشركة على إدارة ضرائبها بشكل صحيح ومن ناحية أخرى لقياس المخاطر التي قد تنشأ من تدقيق ضريبي محتمل.

## 22-دراسة (مجدول و يوسف، 2018-2019) بعنوان:

### الرقابة الجبائية وأثرها على التحصيل الضريبي دراسة حالة مفتشية الضرائب البويرة 2015/ 2018

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز الرقابة الجبائية و أثرها على التحصيل الضريبي، و لتحقيق ذلك قمنا بدراسة ميدانية على مستوى مديرية الضرائب لولاية البويرة ، وذلك لدراسة حالة ميدانية لتشخيص و تحليل نتائج التحقيق التحقّق المحاسبي و كذا تطور التحصيل الضريبي ، وقد إستخلصنا من هذه الدراسة أن للرقابة الجبائية دور فعال في زيادة التحصيل الضريبي ، إلا أنها لوحدها غير كافية للقضاء على ظاهرتي التهرب و الغش الضريبي، ولذلك يجب على الدولة إتخاذ التدابير والإجراءات التنظيمية و التشريعية لتدعيم آليات الرقابة الجبائية في مكافحة هذه الظاهرتين.

## 23-دراسة (مالكي و حوالي، 2018-2019) بعنوان:

### دور التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية - دراسة ميدانية في مركز الضرائب بالبويرة.

تعالج المذكرة موضوع مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية استنادا إلى واقع النظام الجبائي الجزائري والتحديات التي يواجهها أبرزها ظاهرة التهرب والغش الضريبي لما تفرزه من مخاطر على مستوى الاقتصاد الوطني، بشر عام وامتيازات الخزينة العامة بشكل خاص.

ويهدف إرساء مقاربة علمية وعملية جادة حول إشكالية البحث، فكانت هذه الدراسة هي محاولة تحسيد آلية الرقابة الجبائية لكونها أسلوب وقائي وعقابي في آن واحد لمكافحة هذه الظاهرة التي تتزايد حداثها، وهذا كشف الأخطاء والتجاوزات التي بالإعتماد على التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية كوسيلة للرقابة الجبائية بهدف قد تستعمل من طرف المكلفين بالضريبة وخاصة منهم محاسبة الشركات والمؤسسات الإقتصادية، وهذا سواء بقصد أو دون قصد بهدف حماية الإقتصاد الوطني من جهة واسترجاع حقوق المال العام من جهة أخرى.

## 24-دراسة (Nacer و Fatima، 2019) بعنوان:

### ÉTUDE ANALYTIQUE SUR LE CONTRÔLE FISCAL DES GROUPES DE SOCIÉTÉS

نبذة مختصرة الهدف من هذه المقالة هو تحديد آليات التحكم ضريبية على مجموعات الشركات. خصوصية

المجموعة تكمن في حقيقة أنه من خلال ممارسات إدارة الضرائب والشركات يمكن لأعضاء المجموعة الاستفادة من التوفير الضريبي كبيرة، أكثر مما يمكن أن تفعله شركة مستقلة.

تضمن إدارة الضرائب انتظام هذه الممارسات بهدف الحفاظ على مصلحة الدولة.

يعتمد هذا العمل على المنهج الوصفي وتحليل كشف عمل التدقيق الضريبي عن غموض النصوص التنظيمية المتعلقة بمجموعات الشركات. هذا لا يقلل فقط من كفاءة التدقيق الضريبي، ولكنه يشكل أيضاً أمنع اعتماد نظام الميزانية العمومية الموحدة من قبل دافعي الضرائب.

### 25-دراسة (بن داوي و قوري، 2019-2020)عنوان :

تقييم فعالية التحصيل الضريبي في الجزائر دراسة حالة قباضة الضرائب مليانة.

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على فعالية التحصيل الضريبي، وذلك باعتبار التحصيل الضريبي يكتسي أهمية قصوى بالنسبة لمداخل الميزانية العامة للدولة، حيث تمثل حسب الإحصائيات المصدر الثاني الذي تعتمد عليه الدولة لتحقيق التوازن بين إيراداتها ونفقاتها، وخصوصاً باعتبار الجزائر تعتمد على جمع الجبائية البترولية بالجبائية مواردها من الضرائب خصوصاً بعد تراجع أسعار النفط، لذلك تسعى إلى تعويض العادية.

ومن هذا المنطلق قمنا بإعداد هذه الدراسة التي تسعى لتوضيح فعالية التحصيل الضريبي، والمشاكل التي تعرقل تحقيق المداخل الهامة لميزانية الدولة كالتهرب الضريبي، وكذلك المقترحات من أجل بلوغ الأهداف المسطرة للنظام الضريبي من طرف السلطات المعنية، ولأجل هذا قمنا بدراسة ميدانية بإحدى قباضات الضرائب الولاية عين الدفلى قصد التوصل إلى نتائج أفضل في المستقبل.

### 26-دراسة (Himrane & Larioui, p. 2020) بعنوان :

Le contrôle fiscal en Algérie, quel est l'impact des reformes

إن مهمة خدمة المراقبة هي جزء من المهمة الشاملة لإدارة الضرائب، وهي تمويل الخدمات العامة، والإنصاف، وإعادة توزيع الدخل، فضلاً عن العدالة الضريبية. وبالتالي فإن الهدف الأساسي هو مكافحة التهرب الضريبي والغش من أجل ضمان الوسائل اللازمة لتمويل خدمات الدولة. تحقيقاً لهذه الغاية، تنفذ خدمات الرقابة الضريبية ضوابط تتطلب موارد تحقيقية كبيرة، وإجراءاتها منظمة للغاية. بهدف تحسين أداء أنشطة الخدمات المسؤولة عن عمليات التدقيق الضريبي، يتعلق الأمر بالبحث عن أفضل الممارسات من حيث تنظيم وتشغيل هذه الخدمات، مما يعني وجود تنظيم أفضل في تسيير العمل وإعادة تحديد الدور المنوط بكل من الجهات الرقابية. وبالتالي، تهدف التوجهات الاستراتيجية لعمليات التدقيق الضريبي بشكل خاص إلى تطوير الامتثال الضريبي، ومنح المزيد

من التسهيلات لدافعي الضرائب بحسن نية، ومكافحة الاحتيال الضريبي بشكل فعال. الهدف من عملنا البحثي هو تحليل تأثير الإصلاحات الأخيرة على مستقبل تدقيق الضرائب في الجزائر.

## II. تحليل ومناقشة الدراسات السابقة وما يميز دراستنا عنها:

### 1. من الناحية النظرية والأهداف:

أغلب الدراسات السابقة تركزة على التوجه الى الإصلاحات الاقتصادية للنظام الضريبي بينما الدراسة الحالية كانت حول ابراز مدى مساهمة الرقابة الجبائية في تمويل الخزينة و طرق القيام بعملية التحصيل الضريبي في ضل نظام التحصيل الحالي أما من حيث الهدف تتوعة الاتجاهات البحثية للدراسات السابقة فنجد منها من تهدف الى ابراز السبل الكفيلة لتطوير النظام الضريبي و منها ما هدفة الى تحديد أثر الإصلاحات الاقتصادية على فعالية النظام الضريبي كما نجد منها من تهدف الى الكشف عن معالم و سميات النظام الضريبي قبل الإصلاحات أما دراستنا الحالية تهدف الى بيان تغيرات الحاصلة للنظام الضريبي و أثرها الرجعية على الخزينة نظرا لوجود علاقة موجبة و قوية بينهما .

### 2. من الناحية المنهجية والمضمون:

من حيث المنهج نظرا لتعد المنهجيات وإختلافها ارتأينا الى الاعتماد على طريقة **imrad** بطريقة وصفية لاعداد المذكرة على غرار الدراسات السابقة حيث يعتبر من أشهر الأساليب التي تسهل علينا استعراض وتصفح مختلف أقسام المذكرة وبطريقة سريعة.

### 3. من حيث النتائج:

يوجد هناك تشابه في نتائج الدراسات السابقة ودراستنا الحالية في موضوع الرقابة الجبائية في التحصيل الضريبي وطرق مكافحة التهرب الضريبي وأهم نتائج الدراسة الحالية.

- للرقابة الجبائية مجموعة من الإجراءات تضبط تدخل الإدارة وتحمي المكلفين بالضريبة ويؤدي عدم الإلتزام بها إلى فشل الرقابة في تحقيق أهدافها.
- إن التنسيق التام بين الإدارة الضريبية ومختلف الإدارات والمؤسسات الأخرى يلعب دورا فاعلا في تبادل المعلومات من حيث جمعها واستغلالها وهذا من شأنه تعزيز استراتيجيات مواجهة التهرب الضريبي.

- يساعد التحقيق في المحاسبة شكلا ومضمونا إلى اكتشاف العديد من الإغفالات والمتعلقة بالفواتير الوهمية والتي تؤثر على التحصيل الضريبي.
- الحرص على تطبيق حق الإطلاع والمعاينة لمساعدة أعوان الإدارة الجبائية على كشف الأخطاء والتجاوزات التي ارتكبتها المكلفون بالضريبة عن قصد أو دون قصد.

ليكون دور الرقابة الجبائية فعال، يجب أن تتميز بالتكيف المستمر مع كل الظروف المتغيرة من حين الى آخرالتي يعرفها الاقتصاد الوطني، حيث أن الرقابة الجبائية الفعالية والجيدة ستردع المكلفين بالضريبة المتهاونين في تأدية حقوقهم الجبائية.

إذن الرقابة الجبائية أداة فعالة لتحسين المردودية الجبائية في مختلف النشاطات الاقتصادية، وبالتالي الحفاظ على الصالح العام.

وسعيا منها الى التحسين الضريبي على مستوى الجباية العادية، فقد اتخذت الإدارة الجبائية كل الإجراءات اللازمة لذلك، حيث تعزم مصالح الإدارة الجبائية على كشف العمليات الحقيقية للغش والتهرب الضريبي ومحاربتها بفعالية.

الفصل الثاني :  
دراسة حالة  
بالمديرية الولائية  
للضرائب لولاية  
البيضاء

بعد تطرقنا إلى مختلف جوانب الدراسة في الجانب النظري حيث تطرقنا من خلاله إلى مختلف الجوانب المتعلقة بإشكالية التهرب الضريبي وفعالية الرقابة الجبائية للحد منه وذلك من خلال جملة من الأدوات والآليات التي تتبعها الإدارة الجبائية، وفي هذا الخصوص فعالية الرقابة الجبائية تعني مدى قدرتها على تحقيق ومكافحة التهرب الضريبي بثتى الطرق والوسائل المختلفة من أجل كسب ثقة المكلفين بالضريبة، وسنحاول في هذا الجانب عرض الإحصائيات الخاصة بنتائج تطور الرقابة الجبائية بمختلف أنواعها وتحليلها من أجل تقييم فعاليتها والطرق المستعملة لمكافحة التهرب الضريبي وقد احتوى هذا الفصل على:

### المبحث الأول: نبذة عن مركز الضرائب -البيض -

### المبحث الثاني: دراسة حالات الرقابة الجبائية

## المبحث الأول: نبذة عن مديرية الضرائب لولاية البيض

### I. نشأة مركز الضرائب:

#### 1. تقديم عام للمؤسسة المستقبلية:

##### 1.1 تعريف المديرية:

تأسست المديرية الولائية لولاية البيض بناء على المرسوم التنفيذي رقم 06/91 المؤرخ في 23 فيفري 1991م. أما قبل هذا التاريخ فقد :

- كانت الضرائب تابعة لمديرية التنسيق المالي التي تضم جميع المصالح المالية وهي: أملاك الدولة، الضرائب، الجمارك والخزينة. وتضم المديرية الولائية خمس مديريات فرعية تابعة لها وهي:

المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.

المديرية الفرعية للتحويل.

المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

المديرية الفرعية للمنازعات.

المديرية الفرعية للوسائل.

كما تضم كل مديرية فرعية مكاتب متعددة، والمديرية الولائية للضرائب تتسق في كل عملها مع كل المصالح الخارجية التابعة لها وهي: المفتشيات والقباضات كما تم إنشاء مراكز على المستوى الوطني

##### 2.1 مركز ضرائب:

في كل ولاية خاص بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي.

##### 3.1 مركز الجوازي للضرائب:

خاص ببعض الدوائر التابعة للولاية ويختص بملفات الخاضعين للضريبة التابعين للنظام الجزافي.

##### 4.1 طبيعة المؤسسة:

مديرية الضرائب ذات طابع إداري

مفهوم الضريبة وعناصرها:

- تؤدي الضريبة دورا هاما في الحياة الاقتصادية فهي تمثل أكثر من نصف الإيرادات الجبائية للدولة حيث تعتبر أهم مصدر من مصادر الإيرادات العامة للدولة إلى جانب الرسوم والغرامات.

**تعريف الضريبة:**

إن الضريبة هي اقتطاع نقدي إجباري بدون مقابل وبصفة نهائية تقوم به الدولة وفقا لقواعد قانونية وهذا الاقتطاع يكون من أموال الأشخاص الطبيعيين والمعنويين حسب قدراتهم التكلفية بغرض استخدامه لتحقيق المنفعة العامة.

يتضح لنا من خلال التعريف أن للضريبة عناصر تحددتها وأهداف.

**أهم أنواع الضريبة:**

يمكن تحديد أنواع الضرائب حسب المادة التي تشملها أو طريقة فرضها، أو مجالها الاجتماعي:

(1) الضريبة على الدخل.

(2) الرسم على النشاط المهني: TAP

(3) الرسم التطهيري والرسم العقاري TF.TA

(4) الرسم على القيمة المضافة TVA

(5) الضريبة الجزافية الوحيدة IFU

(6) حقوق الطابع: droit de timbre

(7) حقوق التسجيل: droit d'enregistrement

**الفرق بين الرسم والضريبة:**

يوجد هناك أوجه تشابه بين الرسم والضريبة في عنصر الإيجار إلا أن الاختلاف الرئيسي يكمن بأن الرسم يفرض مقابل خدمة معينة يطلبها الشخص مقابل حصوله على منفعة خاصة وهو بذلك يشبع حاجاته مباشرة ، أما الضريبة كمصدر إيرادي هام فهي تفرض بدون مقابل لاعتبارها مشاركة من المكلف بها في تغطية جزء من أعباء الدولة ، وعليه فإن قيمة الرسم تتحدد حسب قيمة الخدمة المقدمة فيحين أن الضريبة تتحدد على أساس المقدرة التكلفية أو المالية للمكلف بها ويظهر الاختلاف الواضح بينهما من الناحية القانونية فالرسم يفرض بناء على قانون في صورة قرارات إدارية أما الضريبة فلا تفرض إلا بقانون يصدر على السلطة التشريعية لما لها من أهمية كمصدر تمويلي .

## II. الهيكل التنظيمي للمؤسسة

### 1. الهيكل التنظيمي للمديرية وفروعها

#### 1.1 مهام مديرية الضرائب:

إن التطور السريع الذي شهده العالم واتساع نطاق المعاملات التجارية والمالية أجبر مختلف دول العالم على إيجاد وسائل وموارد جديدة لتمويل مشاريعها ونفقاتها العامة ومن بين أهم الموارد نجد الموارد الضريبية التي تلجأ إليها الدول لتغطية متطلباتها الاقتصادية .

من هنا يظهر لنا الدور الذي تلعبه الضريبة باعتبارها أهم مورد يمول الخزينة العامة للدولة ووسيلة لتدخل الدولة في النشاط الاقتصادي.

واعتبارا لهذه الأدوار الهامة التي تلعبها في تدعيم إيرادات الدولة أصبحت موضوع اهتمام رجال الفكر المالي سعيا منهم لإيجاد حلول إيجابية وفعالة للزمات المالية والاقتصادية أي إشباع الحاجات المتزايدة ومن هذا المنطلق أصبح الحديث عن موضوع الضرائب علما قائما في كل أقطار العالم والذي هو لب حديثنا في هذا الفصل. تميزت النظم المالية في الحضارات الأولى باعتمادها على ما يفرض على الشعوب المغلوبة من جزية وعلى عمل العبيد الذين تستخدمهم الدولة.

جاءت الحضارات الأخرى لتبرز فيها مجموعة من النظريات التي صاغها الفقهاء لتنظيم العلاقات الاقتصادية، كانت هذه الضريبة تفرض على الشركات وعلى البيع ثم ظهرت فكرة الضرائب مقابل الخدمات التي تقدمها الدولة للفرد.

جاء بعدها التشريع الإسلامي الذي فرض عدة ضرائب منها الضرائب على الدخل كزكاة الزرع و الثمار و الضرائب على رأس المال كزكاة الأنعام والذهب والفضة والضرائب غير المباشرة كالضرائب الجمركية المتمثلة في عشور التجارة وبذلك يكون الإسلام قد وضع نظاما ضريبيا متكامل مشابهة للأنظمة الضريبية الحديثة التي تأثرت بمستوى التقدم الاقتصادي بالأفكار وبالنظم السياسية التي نبعت من نظرية -كينز- العامة التي هاجمت فكرة الادخار والاستثمار وأشار إلى موازنة الدولة، فأعطى أهمية السياسة المالية أولوية في تحقيق الاستقرار الاقتصادي.

– مهام المديرية الولائية للضرائب: هي مكلفة بـ

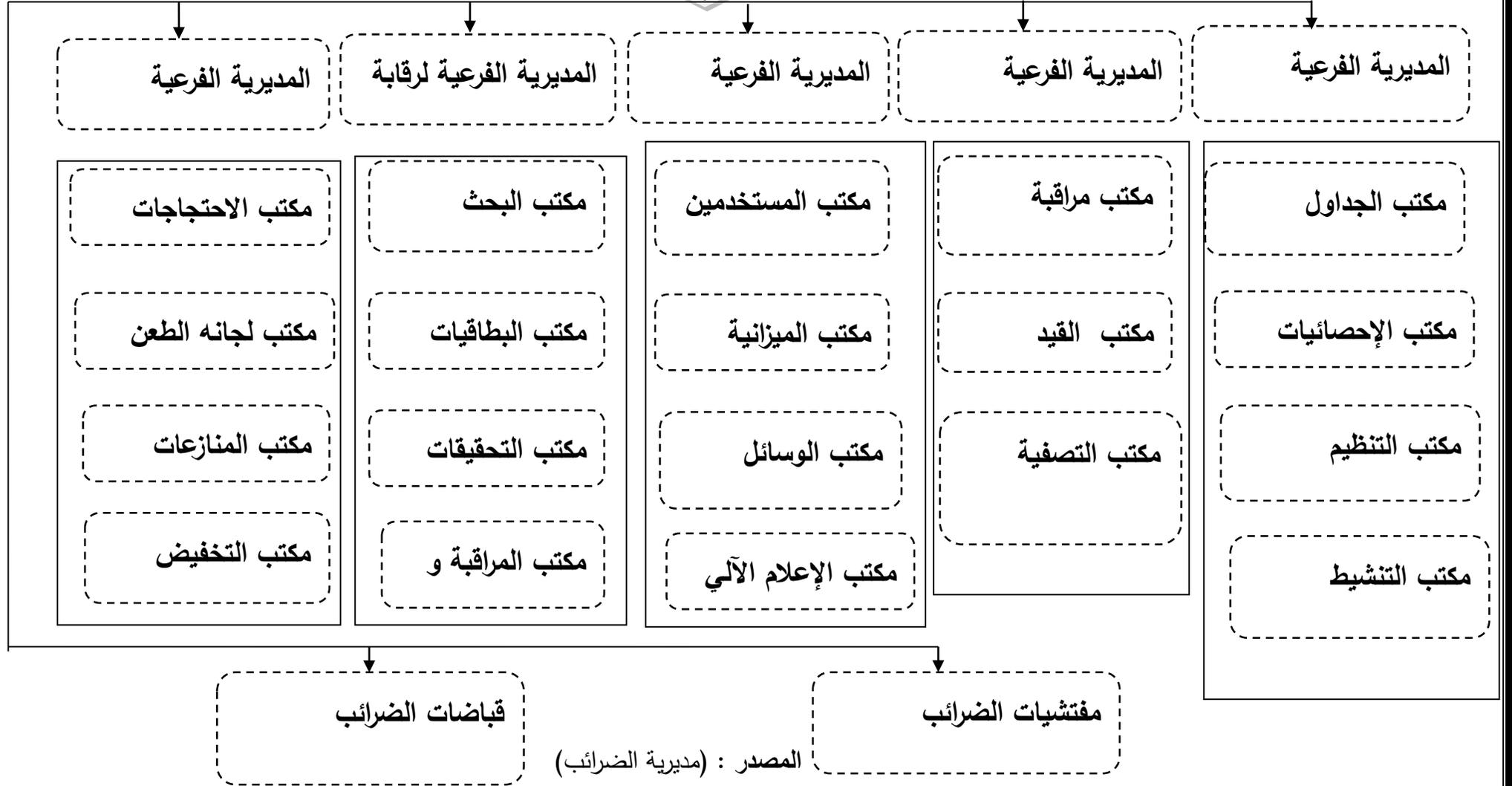
\* ضمان المديرية الولائية للضرائب بممارسة السلطة السلمية لمراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب، السهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي، ومتابعة ومراقبة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددةها، تنظيم جمع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية.

- \* إصدار الجداول وقوائم المنتجات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعابنها وتصادق عليها وتقوم النتائج وتعد الحصيلة الدورية.
- \* تحليل وتقويم دوريا عمل المصالح الخاضعة لاختصاصها، إعداد تلخيصا عن ذلك واقتراح أي إجراء من شأنه أن يحسن عملها.
- \* الجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والأتاوى.
- \* مراقبة التكفل والتصفية اللتين يقوم بهما كل مكتب القباضة ومتابعة تسوية ذلك.
- \* متابعة تطور الدعاوى المرفوعة أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل.
- \* ضمان الرقابة القبلية وتصفية حسابات تسيير القابضين.
- \* تنظيم جمع المعلومات الجبائية واستغلالها.
- \* إعداد برامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة ومتابعة تنفيذها وتقويم نتائجها.
- \* وضع الرقابة المقررة فيما يخص القيم والأسعار وتأذن بالزيادة إن اقتضى الأمر ذلك.
- \* دراسة العرائض وتنظيم أشغال لجان الطعن ومتابعة المنازعات ومسك الملفات المرتبطة بها بصفة منتظمة.
- \* متابعة تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال وعاء الضريبة.
- \* تقدير احتياجات المديرية من الوسائل البشرية والمادية والتقنية والمالية وإعداد تقديرات الميزانية المطابقة لذلك.
- \* ضمان تسيير المستخدمين والاعتمادات المخصصة لهذه المصالح.
- \* توظيف وتعيين المستخدمين الذين لم تقرر طريقة أخرى لتعيينهم.
- \* تنظيم وتطبيق أعمال التكوين وتحسين المستوى التي تبادر بها المديرية العامة للضرائب.
- \* تكوين رصيذا وثائقيا للمديرية الولائية وتسييره وضمان توزيعه وتعميمه.

## 2.1 الهيكل التنظيمي للمديرية

الهيكل التنظيمي للمديرية

الشكل (07) الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب بالبيضا



**3.1 مديريات فرعية:**

تتكون المديرية الولائية للضرائب من خمس (05)

**1. المديرية الفرعية للعمليات الجبائية، وتكلف بـ:**

—تنشيط المصالح وإعداد الإحصائيات وتجميعها، كما تكلف بأشغال الإصدار.

—التكفل بطلبات اعتماد حصص شراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ومتابعتها ومراقبتها.

—متابعة أنظمة الإعفاء والامتيازات الجبائية الخاصة.

(أ) **تعمل على تسيير:** مكتب الجداول، ويكلف بـ:

—التكفل بالجداول العامة والتصديق عليها؛

—التكفل بمصفوفات الجداول العامة وسندات التحصيل.

(ب) **مكتب الإحصائيات، ويكلف بـ:**

—استلام إحصائيات الهياكل الأخرى في المديرية الولائية؛

—مركزة المنتجات الإحصائية الدورية الخاصة بالوعاء والتحصيل؛

—مركزة الوضعيات الإحصائية الدورية وضمان إحالتها إلى المديرية الجهوية للضرائب.

(ت) **مكتب التنظيم والعلاقات العامة، ويكلف بـ:**

- استلام ودراسة طلبات الاعتماد في نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة مع

تسليم هذه الاعتمادات.

- متابعة الأنظمة الجبائية الخاصة والامتيازية.

- نشر المعلومة الجبائية واستقبال الجمهور وإعلامه وتوجيهه.

(ث) **مكتب التنشيط والمساعدة، ويكلف لا سيما، بضمان ما يأتي:**

—التكفل بالاتصال مع الهياكل الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وكذا بتنشيط المصالح المحلية

ومساعدتها قصد تحسين مناهج العمل وانسجامها.

—متابعة تقارير التحقيق في التسيير ومعالجتها.

**2. المديرية الفرعية للتحصيل:** وتكلف بـ:

التكفل بالجداول وسندات الإيرادات ومراقبتها ومتابعتها وكذا بوضعية تحصيل الضرائب والرسوم

وكل ناتج آخر أو أتاوى.

متابعة العمليات والقيود المحاسبية والمراقبة الدورية لمصالح التحصيل وتنشيط قابضات الضرائب في مجال تنفيذ

أعمالها للتطهير وتصفية الحسابات وكذا التحصيل الجبري للضريبة.

التقييم الدوري لوضعية التحصيل وتحليل النقائص لاسيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير من شأنها أن تحسن الناتج الجبائي.

مراقبة القابضات ومساعدتها قصد تطهير حسابات قابضات الضرائب بغية تصفية الحسابات وتطهيرها. تعمل على تسيير:

(أ) مكتب مراقبة التحصيل: ويكلف بـ:

— دفع نشاطات التحصيل.

— المحافظة على مصالح الخزينة بمناسبة الصفقات العقارية الموثقة وعند إرجاع فائض المدفوعات.

— إعداد عناصر الجبائية الضرورية لوضع الميزانية وتبليغها للجماعات المحلية وكذا الهيئات المعنية.

(ب) مكتب متابعة عمليات القيد وأشغاله، ويكلف بضمان.

— متابعة أعمال التأشير والتوقيع على المدفوعات وعلى شهادات الإلغاء من الجداول وسندات الإيرادات المنكفل بها.

— المراقبة الدورية لوضعية الصندوق وحركة الحسابات المالية والقيم غير النشطة.

— التكفل الفعلي بالأوامر والتوصيات التي يقدمها المحققون في التسيير، بخصوص مهام المراقبة وتنفيذها.

— ضمان إعداد وتأشير عمليات والقيود عند تسليم المهام بين المحاسبين.

(ت) مكتب التصفية، ويكلف بضمان:

— مراقبة التكفل بالجداول العامة وسندات التحصيل أو الإيرادات المتعلقة بمستحقات ومستخرجات الأحكام

والقرارات القضائية في مجال الغرامات والعقوبات المالية أو الموارد غير الجبائية.

— استلام المنتجات الإحصائية التي يعدها قابضو الضرائب والمصادقة عليها.

— مركز حسابات تسيير الخزينة والمستندات الملحقة.

— التكفل بجداول القبول في الإرجاء للمبالغ المتعذر تحصيلها وجدول تصفية منتجات الخزينة وسجل الترحيل، ومراقبة كل ذلك.

3. المديرية الفرعية للمنازعات، وتكلف بضمان:

— معالجة الاحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي أو المرحلة الإعفائية،

— وتبليغ القرارات المتخذة والأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة.

— معالجة طلبات استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة.

تشكيل ملفات إيداع التظلمات أو طعون الاستئناف والدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الإدارة الجبائية.

تعمل على تسيير:

(أ) مكتب الاحتجاجات، ويكلف بـ:

—استلام دراسة الطعون الهادفة سواء إلى إرجاع الحقوق أو إلى إلغاء القرارات الملاحقة أو إلى المطالبة بأشياء محجوزة.

—استلام ودراسة الطلبات المتعلقة باسترجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.

(ب) مكتب لجان الطعن، ويكلف بـ:

—دراسة الاحتجاجات أو الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة وتقدّمها للجان المصالحة والطعن النزاعي أو الإعفائي المختصة.

—تلقي الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب الرامية إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو إخلاء المسؤولية أو إرجاء دفع أقساط ضريبية أو رسوم أو حقوق غير قابلة للتحصيل وعرضها على لجنة الطعن الإعفائي المختصة.

(ت) مكتب المنازعات القضائية، ويكلف بـ:

—إعداد وتكوين ملفات إيداع الشكاوى لدى الهيئات القضائية الجزائية المختصة.

—الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة على مصالح الإدارات الجبائية عند الاحتجاج على فرض ضريبة.

(ث) مكتب التبليغ والأمر بالصرف ويكلف بـ:

—تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات المتخذة برسم مختلف أصناف الطعن.

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

4. المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية، وتكلف بـ:

بإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها. تعمل على تسيير:

(أ) مكتب البحث عن المعلومة الجبائية، الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف بـ:

—تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني وعاء الضريبة ومراقبتها وكذا تحصيلها.

—تنفيذ برامج التدخلات والبحث وكذا تنفيذ حق الإطلاع وحق الزيارة بالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية.

(أ) مكتب البطاقات والمقارنات، ويكلف بـ:

—تكوين وتسيير مختلف البطاقات الممسوكة.

—التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة.

—مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة وإعداد وضعيات إحصائية وحوصل دورية لتقييم نشاطات المكتب.

(ب) مكتب المراجعات الجبائية، الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف بضمان:

—متابعة تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة.

—تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة.

—إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية التقييمية.

(ت) مكتب مراقبة التقييمات، الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف:

—استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجانا.

—المشاركة في أشغال التحيين للمعايير المرجعية (التطبيق).

—متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.

5. المديرية الفرعية للوسائل، وتكلف بـ:

—تسيير المستخدمين والميزانية والوسائل المنقولة وغير المنقولة للمديرية الولائية للضرائب.

—السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتنسيقها وكذا السهر على إبقاء المنشآت التحتية والتطبيقات المعلوماتية في حالة تشغيل.

تعمل على تسيير:

(أ) مكتب المستخدمين والتكوين، ويكلف بـ:

—السهر على احترام التشريع والتنظيم الساريين المفعول في مجال تسيير الموارد البشرية والتكوين.

—إنجاز أعمال ضبط التعداد وترشيد مناصب العمل، التي يشرع فيها بالاتصال مع الهياكل المعنية في المديرية الجهوية.

(ب) مكتب عمليات الميزانية، ويكلف بـ:

—القيام في حدود صلاحياته، بتنفيذ العمليات الميزانية.

—تحرير أمر بصرف ملفات استرداد الرسم على القيمة المضافة، وذلك في حدود الاختصاص المخول له.

—تحرير أمر بصرف فوائض المدفوعات الناتجة عن استعمال شهادات الإلغاء الصادرة بخصوص الضرائب محل النزاع، الموجودة في حدود اختصاص المديرية الولائية للضرائب ومراكز الضرائب.

—الإعداد السنوي للحساب الإداري للمديرية.

(ت) مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف، ويكلف بـ:

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

(ث) مكتب الإعلام الآلي، ويكلف بـ:

—التنسيق في مجال الإعلام الآلي بين المصالح على الصعيدين المحلي والجهوي.  
—المحافظة في حالة شغل للمنشآت التحتية التكنولوجية ومواردها.

#### 4.1 موقع مديرية الضرائب:

تقع مديرية الضرائب لولاية البيض بنزل المالية يحدها

جنوبا: مديرية أملاك الدولة

شمالا: الخزينة العمومية

غربا: مجمع سكني

شرقا: المعهد الوطني المتخصص في التكوين المهني

صورة من GOOGLE EARTH

الشكل رقم (08) موقع مديرية الضرائب بالبيض



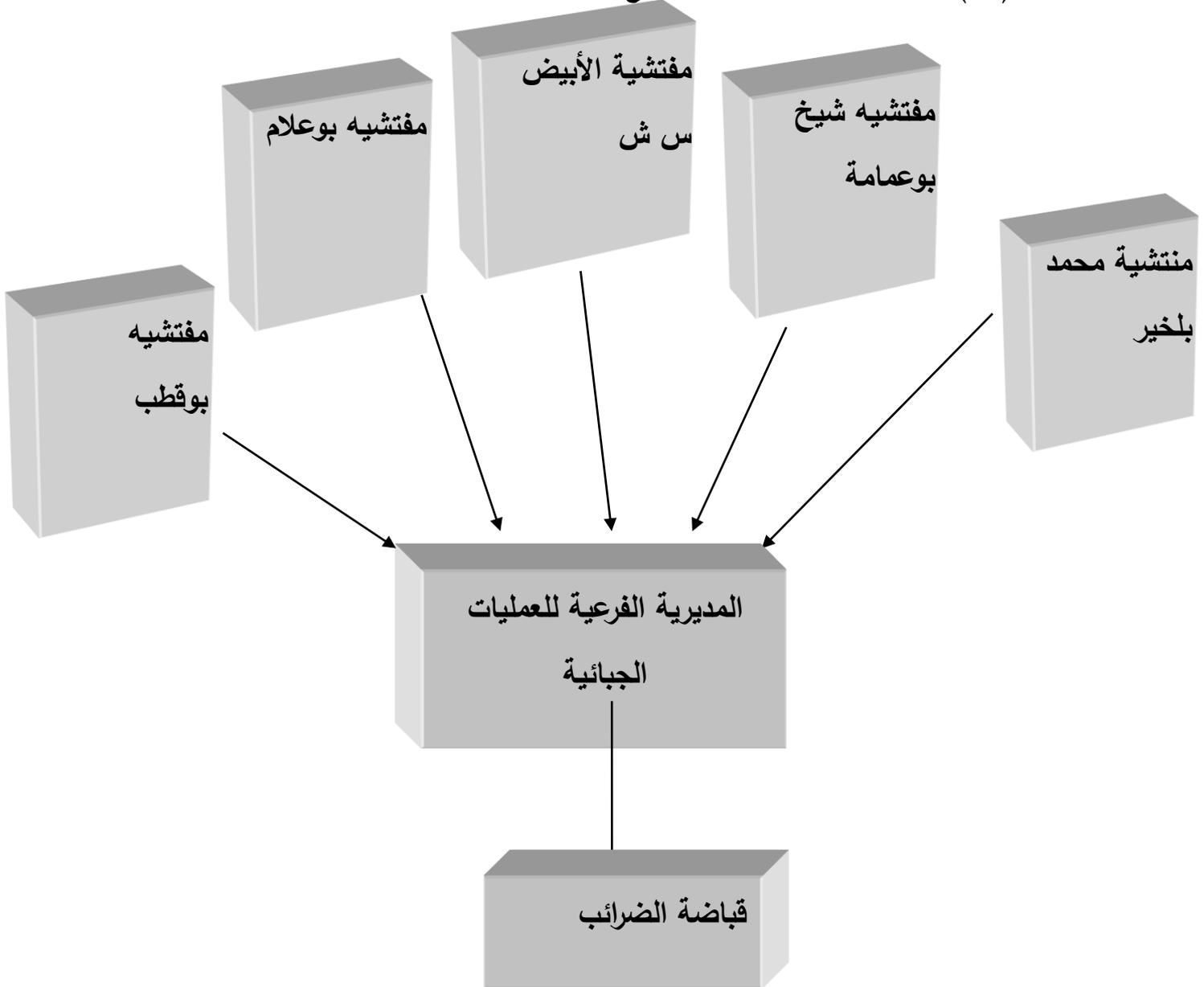
المصدر : (مديرية الضرائب)

## دراسة الوثائق الأساسية:

من أهم الوثائق نجد ما يسمى الورود الفردية التي تثبت عن طريق الحصيلة الشهرية و الورود الجماعية هذه الورود عبارة عن تسويات او فروض تلقائية للضرائب غيرالمصرح بها. قبل إنشاء الورود يتم إستدعاء المكلف بالضريبة من اجل تبرير أو توضيح المبالغ المدونة من طرف مفتشية الضرائب.

## 5.1 مخطط حركة الورود

الشكل (09) مخطط حركة بين المديرية والفروع

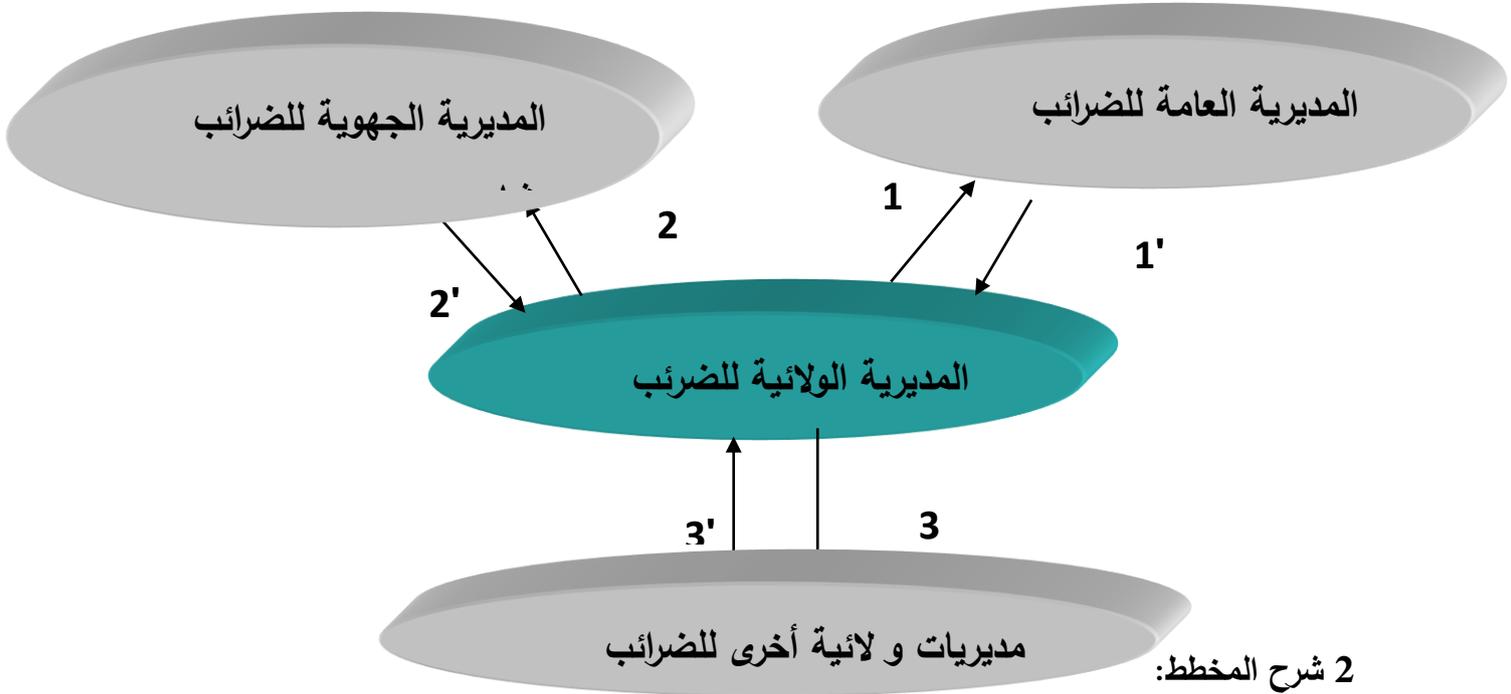


المصدر : (مديرية الضرائب)

## 6.1 تدفق المعلومات:

1- علاقة المؤسسة بالمحيط الخارجي :

الشكل (10) مخطط علاقة المؤسسة بالمحيط الخارجي



جدول ( 06 ) شرح خطط علاقة المؤسسة بالمحيط الخارجي

رقم العلاقة	شرح العلاقة
1	تقوم المديرية الولائية للضرائب بإرسال الإحصائيات الدورية والشهرية والتقارير السنوية وتحويل المبالغ المحصل عليها إلى خزينة الدولة.
1'	إرسال الاعتمادات المالية (ميزانية التسيير + ميزانية التجهيز) وكذا المراقبة.
2	تقوم المديرية الولائية للضرائب بإعداد الإحصائيات وتقارير عن النشاط العام للمديرية وبعثه إل المديرية الجهوية.
2'	تقوم المديرية الجهوية بعمليات المراقبة والتوجيه وتقديم التوضيحات والإيضاحات وتقوم بدور الوسيط بين المديرية العامة والمديرية الولائية.
3	تبادل العقود وبحث عن معلومات الأشخاص مولودين في منطقة البيض وقاطنين بمناطق أخرى.
3'	تتلقى المديرية الولائية من المديرية الأخرى مبالغ المشتريات التي قام بها الخاضعون للضريبة الموجودة ملفاتهم بولاية البيض.

المصدر: (مديرية الضرائب)

## المبحث الثاني: دراسة حالات الرقابة الجبائية لمديرية الضرائب لولاية البيض

### I. أشكال المراقبة الجبائية

إن الإدارة الجبائية يعطيها القانون سلطات واسعة للبحث والمراقبة إلا هذا في بعض الأحيان يكون صعب الإستعاب من طرف المكلفين بالضريبة وقد إتخذت المراقبة الجبائية عدة أشكال:

- المراقبة الشكلية للتصريحات.
- المراقبة الخاصة بالتقدير الجزافي.
- المراقبة المعمقة للملفات.
- التحقيق المحاسبي.
- مراقبة المداخل.
- التحقيق المعمق في مجال الوضعية الجبائية.
- مراقبة أسعارو تقويم المعاملات العقارية.
- المراقبة المشتركة مع مديريات أخرى.

#### 1 التحقيق المحاسبي: (verification de comptabilité)

هو مجموعة من العمليات التي يقوم بها المحقق من أجل التأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة:

- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية هو عبارة عن تقنية جبائية ليست كغيرها من المراقبة الجبائية. بمقدور المحققين أن يلاحظو الفرق بين المداخل المصرح بها ونفقات المكلف بالضريبة اليومية ونمط معيشتة وهذا ما يعرف بالفرنسية Train de vie.

من أجل تدعيم كل مذكرناه من معلومات نظرية حول التحصيل الضريبي وإجراءاته المختلفة، وما يؤثر عليها من عوامل سواءا بطريق مباشرة أو غير مباشرة، ارتأينا أن نلحقه بدراسة حالة تطبيقية بسيطة وذلك من أجل تسهيل الفهم، هذه الحالة تخص إجراءات المراقبة الجبائية controle fiscal للتصريحات الضريبية، وهذا إنطلاقا لما لهذه العملية من أهمية قصوى على مستوى مصالح الإدارة الجبائية ومالها من دور فعال في الرفع من مردودية الجباية العادية والتحصيل الضريبي على الأخص.

ومن خلال هذا سنحاول تسليط الضوء ولو بصورة متواضعة على الإجراءات المعتمدة والتي قد تطرقنا لها بالتفصيل في المبحث الخاص بالمراقبة الجبائية، ومن أجل التوضيح أكثر سنحاول معالجة إجراءات المراقبة في وضعية التقدير الجزافي ووضعية التقدير الحقيقي.

## II. وضعية التقدير الجزافي:

### 1- الضريبة الجزافية الوحيدة IFU

في ظل المعلومات المتحصل عليها من خلال التصريح السنوي لسنة 2018 المودع بتاريخ 13 فيفري 2018 من طرف المكلف السيد/x الممارس لنشاط بيع مواد البناء بالتجزئة المبينة في النموذج "G12":

رقم الأعمال: 450000 CA chiffre d'affaires دج

قاعدة ربح قدرها 135000 دج بنسبة 30% من رقم الأعمال

مشتريات: 346154 Achats دج بنسبة 30% وهي تحسب إنطلاقا من العملية الحسابية التالية:

$$\text{Achats} = \text{CA} / 1,30\%$$

وحسب العقد الجزافي لسنتي 2018-2019 فرضت عليه المصلحة أرقام الأعمال التالية: الحقوق الواجبة التسديد:

2018: 450000 دج × 5% = 22500 دج

2019: 495000 دج × 5% = 24750 دج

وحسب البيانات والمعلومات الموجودة لدى المصلحة والمتمثلة في بطاقة المعلومات نموذج «k18» والتي تتضمن المعلومات الآتية:

إسم المشتري، نشاطه، عنوانه، معلومات خاصة بالمورد، عنوانه، الرقم الجبائي، رقم السجل التجاري والسنة التي إشتري فيها وكذا الرقم المسجل في المصلحة المكلفة بهذه المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية) ومن خلال هذه البطاقة قد تبين أنه قد إشتري ما قيمته:

مشتريات Achats: 1000000 دج في سنة 2018

وعلى هذا الأساس قامت المفتشية بإبلاغ المكلف بالضريبة عن طريق إشعار بالتعديل ( notification de redressement ) (نموذج « C4 »).

موصى عليه بإستلام (lettre recommandee)، وذلك بعد القيام بالتعديلات التالية:

- رقم الأعمال المؤسس الخاضع

1000000 دج × 30% = 300000 دج.

الحقوق الواجبة الدفع: 1300000 دج × 5% = 65000 دج

الحقوق المدفوعة: 450000 دج × 5% = 22500 دج

الحقوق الباقية للتسديد: 22500 - 65000 = 42500 دج

وللمكلف بالضريبة مدة شهر لتبرير وتقديم الأدلة الصحيحة فيما يخص تصريحاته

(Declarations) وذلك في إطار خاص به والموجود على مستوى النموذج C4

لكن بعد مرور 30 يوما لم يتم المكلّف بالضريبة بتبرير تصريحاته، فقامت مفتشية الضرائب بالتعديلات اللازمة مع تطبيق المعدلات الخاصة بكل نوع من الضريبة، تم طبقت عليه الغرامات المالية Penalties الواجبة. والتعديل الجبائي سيكون كالآتي:

IFU1 المحسوب على أساس CA1 المستحود عليه (الموجود في العقد الجزافي)

IFU2 المحسوب على أساس CA2 المعدل من طرف المفتشية

و منه فإن الغرامة المالية ستطبق على قيمة الفرق للحقوق الواجب دفعها ما بين IFU1 IFU2

إن الحقوق المتملصة و التي حاول المكلّف بالضريبة التهرب من دفعها هي IFU1 -IFU2 .

ومن تم تطبيق الغرامة المالية بمعدلات مختلفة حسب قيمة V حيث إذا كانت: V أصغر أو يساوي 50000 في هذه الحالة معدل الغرامة يقدر ب 10 % ، محصور بين 50001 و 200000 معدل الغرامة 15%.

200001 أصغر أو يساوي V معدل الغرامة 25% ونفس الشيء يطبق على الضرائب الأخرى، ومنه يكون التعديل كالآتي: رقم الأعمال 450000 دج

قاعدة الربح (25%) 112500 دج فإن هذا المكلّف بالضريبة لم يتم بدفع ما عليه من الإدارة الجبائية، فرضت عليه غرامة تقدر ب 10% وذلك من اليوم الذي يلي تاريخ إنتهاء مدة التحصيل إلى غاية آخر الشهر الذي تكون فيه أي 01-04-2019 إلى غاية 30-04-2019، وبعدها فرضت عليه حقوق المصالح زيادة تقدر ب 3% لكل شهر تأخير في الدفع (13، 16، 19، 22%) إلى أن تصل إلى 25% أين تبقى ثابتة مهما زادت مدة التأخير وقد طبقت كالتالي:

رغم كل هذه التعديلات المطبقة لم يستجب المكلّف بالضريبة ولم يتم بتسديد ما عليه من حقوق، فأضطرت المصلحة إلى اللجوء إلى إتخاذ إجراءات التحصيل الإلزامي، وأبلغته عن طريق تنبيه نموذج R9 والذي قد و الذي قدم إليه بتاريخ 01 سبتمبر 2019 من قبل عون المتابعة، يعلمه بغلق محله مؤقتا و حرر قابض الضرائب تقرير غلق مؤقت للمحل لمدة 4 أشهر وخلال هذه المدة يمكن للمكلّف بالضريبة أن يصفي ما عليه من ديون إتجاه الإدارة الجبائية.

و عند محاولة تطبيق القرار أي الغلق المؤقت للمحل تراجع المكلّف بالضريبة عن إصراره على عدم الدفع لما علمه من نتائج و خيمة تعود بالضرر عليه أولا و تفوض مع المصالح المعينة و قبلت هذه الأخيرة بأن يسدد ما عليه من حقوق بالتقسيط حيث يتم دفع قيمة 30 من الدين الذي عليه مرة واحدة بتاريخ 15 سبتمبر 2019 و الباقي بالتقسيط خلال 6 أشهر و ذلك إنطلاقا من تحرير وثيقة "التعهد بالدفع" من طرف المكلّف بالضريبة.

## 2-وضعية التقدير الحقيقي REEL :

## دراسة الحالة الأولى:

السيد Y مقال أداغ ميزانيته الجبائية بما فيها الملحقات (Annexes) لسنة 2018 لدى مفتشية الضرائب، بعد تفحص الميزانية وبالأخص جدول حسابات النتائج (TCR) طلبت المصلحة من المكلف بالضريبة تبرير الأعباء القابلة للخصم (charges Deductibles) ب إشعار سلسلة C2 (طلب معلومات) إلا أنه لم يبررها كليا، التزمت الإدارة إشعاره بواسطة سلسلة C4 المطالب في خلال 30 يوم من تاريخ الإستلام الإجابة على كل التجاوزات المبينة مع أدلة تبريرية قانونية، في خلاف ذلك تقوم المصلحة بالتسوية اللازمة.

بعد تقديمه الوثائق المحاسبية اللازمة إتضح أن المكلف قد غش في الأعباء القابلة للخصم حيث أنه:

رقم الأعمال المصرح = 150.000.00 دج

إنتاج مباع = 120.000.00 دج

- مصاريف النقل: قدم فواتير بمبلغ 18000.00 دج بينما صرح في الميزانية 72000,00 دج

- الأتاوات والأتعاب: فواتير بمبلغ 29000.00 دج لكن الميزانية 46000.00 دج

- الكراء: قدم وصل كراء بمبلغ 156000.00 بينما صرح بمبلغ 256000.00 دج

- الرسم على النشاط المهني TAP= 30000.00 دج كما هو مبين في سلسلة G50. من خلال ما صرح به فإن ميزانيته الجبائية قد أظهرت نتيجة سلبية قدرت

ب 104 000.00 دج

إلا أنه مراجعة الأعباء من قبل المصلحة، إتضح أن هناك إختلاف بين النتيجة المصرحة في الميزانية والأعباء المبينة في الوثائق التبريرية، فكانت العمليات المعدلة كالتالي:

- الإيتاوات والأتعاب: 29000.00-46000.00=17000.00 دج

الكراء: 156000.00-256000.00= 100000.00 دج.

مصاريف النقل: 18000,00-72000,00=54000,00 دج

ومنه فإنه النتيجة بعد التعديل أصبحت:

النتيجة المعدلة = 100 000,00+17000,00 = 171000,00 دج بما أن المكلف خاضع للضريبة على الدخل

الإجمالي فإن النتيجة المعدلة هي = أساسها. يقوم حساب الضريبة وفق شريحة الدخل (إنطلاقا من السلم الضريبي

على الدخل الإجمالي) السلم الضريبي على الدخل الإجمالي:

نسبة الضريبة %	الدخل الخاضع للضريبة (دج)
0 %	الاي تجاوز 120000,00 دج
20 %	من 120 001 إلى 360 000 دج
30 %	من 360 001 إلى 1440 000 دج
	أكبر من 1440 000 دج

ومن خلال الجدول المبين أعلاه يتضح أن هذه النتيجة المعدلة (171000,00) والتي تعتبر من المداخل الإجمالية لهذا المكلف بالضريبة تنتمي إلى شريحة (120 001 - 360 000) ومن ثم تطبق عليه نسبة 20% وبما أن المكلف بالضريبة قد حاول الغش في تصريحاته فإن المصلحة المعينة طبقت عليه غرامة مالية تقدر بنسبة 25%

### 3.التحقيق المحاسبي (verification comptable):

#### دراسة الحالة الثانية:

#### التبليغ الأولى لإجراءات التحقيق:

دراسة وتفحص المحاسبة لسنوات 2014، 2015، 2016، 2017 التي تمت وفقا للإشعار بالتحقيق الجبائي والمحاسب المسلم لكم سمحت بتسجيل النقائص التالية:

#### المحاسبة من حيث الشكل:

تم تقديم الدفاتر المحاسبية التالية:

- دفتر اليومية العامة مسجل تحت رقم 03./248 بتاريخ 12 / 06 / 2013 مصادر عليه من طرف محكمة شلغوم العيد، هذا الدفتر خالي من أي تسجيل محاسبية

- سجل الجرد: مسجل تحت رقم 157 / 2015 بتاريخ 14 جوان 2015، مصادر عليه من طرف محكمة شلغوم العيد وهو أيضا خالي من أية تسجيلات محاسبية.

- وفي هذا الإطار تم تقرير محضر غياب التسجيلات المحاسبية في هذين الدفترين بتاريخ 30 / 07 / 2018 وتم المصادقة عليه من طرفكم.

- غياب الدفاتر المساعدة دفتر البنك، الصندوق، العمليات المختلفة، المشتريات، المبيعات ودفتر الأستاذ.

- كما تم تقديم فواتير الشراء، البيع، الكشوف البنكية، التصريحات الشهرية G50 وتصريحات العمال وثائق إثبات المصاريف.

**المحاسبة من حيث المضمون:**

- تم تسجيل الغياب التام للتسجيلات المحاسبية سواء على دفتر اليومية العامة أو على الدفاتر المحاسبية المساعدة وبالتالي لا يمكن دراسة وتفحص هذه المحاسبة.

- فواتير البيع غير مصادق عليها من طرف الزبائن، وفي غياب وصولات التسليم لا يمكن التأكد من صحة محتوى فواتير البيع.

بناء على هذه النقائص والتي تعتبر خطيرة، قرر المحققون رفض المحاسبة المقدمة وإعادة تشكيل الأسس الضريبية إنطلاقاً من المعلومات المتوفرة لدى مصلحة الضرائب وفقاً للمادة 43 و44 من ق. الإجراءات الجبائية. إعادة تشكيل رقم الأعمال:

قبل إعادة تشكيل رقم الأعمال ينبغي إعادة تشكيل مبلغ البضائع المستورد ومنه تكون قيمة البضائع المستهلكة كما يلي:

**جدول (07) حساب الاستهلاكات المعتمدة 2014-2015-2016 و2017.**

السنة	2014	2015	2016	2017	البيان
	861.730,00	1.472.230,00	1.472.230,00	3.450.000,00	المخزون الاولي
	25.634.357,00	23.979.846,00	55.452.278,00	2.251.787,00	(+) المشتريات المعتمدة
	1.472.230,00	1.472.230,00	13.450.000,00	1.908.127,0	(-) المخزون النهائي
	25.023.857,00	23.979.846,00	43.474.508,00	3.793.660,00	= الإستهلاكات المعتمدة

المصدر: (إعداد الطلبة و بالاعتماد المديرية)

**• إعادة تشكيل رقم الأعمال:**

تمت إعادة تشكيل رقم الأعمال إنطلاقاً من مبالغ إستهلاك البضائع وذلك بتطبيق معدل ربح إجمالي قدره 15% ومنه يكون رقم الأعمال المعتمد كما يلي:

## جدول (08) رقم الاعمال المعتمد 2014-2015-2016 و2017.

السنة	2014	2015	2016	2017
البيان				
مبلغ البضائع المستهلكة	25.023.857,00	23.979.846,00	43.474.508,00	33.793.660,00
(×) معدل الربح الإجمالي	1,15	1,15	1,15	1,15
= رقم الأعمال المعتمد	28.777.435,00	27.576.823,00	49.995.684,00	38.862.709,00
(-) رقم الأعمال المصرح	26.860.002,00	26.241.432,00	48.367.118,00	38.187.345,00
= الزيادة	1.917.433,00	1.335.391,00	1.628.566,00	675.364,00

المصدر: (إعداد الطلبة و بالاعتماد المديرية)

## الرسم على النشاط المهني TAP:

تخضع رقم الأعمال المحصل بكامله إلى الرسم على النشاط المهني وفقا لتصريحات شهرية بمعدله القانوني 02% وفقا للمادة 217 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

للإشارة أن الكشف التفصيلي للزبائن لسنوات 2014-2015-2016-2017 تم إيداعه متأخرا "بعد بداية إجراءات التحقيق وذلك بتاريخ 03 / 11 / 2018 وبالتالي فهو غير مقبول.

## جدول (09) الكشف التفصيلي للرسم على النشاط المهني TAP 2014-2015-2016 و2017.

السنة	رقم الأعمال المعتمد	رقم الأعمال المصرح به	الزيادة	معدل Tap	المستحقات البسيطة	المضاعفات
2014	28.777.435,00	26.860.002,00	1.917.433,00	%02	38.348,00	3834,00
2015	27.576.823,00	26.241.432,00	1.335.391,00	%02	26.708,00	2671,00
2016	49.995.684,00	48.367.118,00	1.628.566,00	%02	32.571,00	3.257,00
2017	38.862.709,00	38.187.345,00	675.364,00	%02	13.507,00	1351,00

المصدر: (مديرية الضرائب)

## الرسم على القيمة المضافة TVA:

## 1/ رسم القيمة المضافة على المشتريات:

تفحص ملفكم الجبائي بين عدم إيداعكم للكشف التفصيلي للزبائن وذلك لكل السنوات المحقق فيها إلا بعد بداية إجراءات التحقيق المحاسبي حيث تم إيداع الكشوفات التفصيلية للزبائن بتاريخ 15 / 5 / 2018 حيث ينص القانون الجبائي على إيداعها مع الميزانية الجبائية

قبل 01 / 04 من السنة الموالية، وبالتالي هذه الكشوفات مرفوضة، بناء عليه وتطبيقا لأحكام المادة 224 ق.ض. م.

يعاد إدماج رسوم القيمة المضافة المسترجية. هذه الرسوم هي:

سنة 2014 = مبلغ الرسوم المسترجية 4.306.501,00 دج

سنة 2015 = مبلغ الرسوم المسترجية 4.843.359,00 دج

سنة 2016 = مبلغ الرسوم المسترجية 5.852.975,00 دج

سنة 2017 = مبلغ الرسوم المسترجية 7.037.189,00 دج

ارسم القيمة المضافة على رقم الأعمال:

تخضع رقم الأعمال المحقق إلى الرسم على القيمة المضافة بمعدل 17% وفقا للمادة 21 من قانون الرسم على

رقم الأعمال. كل نقص في التصريح يؤدي إلى العقوبات المنصوص عليها في المادة 116 من نفس القانون.

ومنه تكون وضعية هذا الرسم كما يلي:

### جدول (10) الكشف التفصيلي الرسم على القيمة المضافة TVA 2014-2015-2016 و2017.

إجمالي المستحقات البيسطة	إعادة إدماج /TVA المشتریات	المستحقات على رقم الأعمال	الزيادة	رقم الأعمال المصرح به	رقم الأعمال المعتمد	البيان السنة
325.963,00	//////////	325.963,00	1.917.433,00	26.860.002,00	28.777.435,00	2014
5.070.375,00	4.843.359,00	227.016,00	1.335.391,00	26.241.432,00	27.576.823,00	2015
6.129.831,00	5.852.975,00	276.856,00	1.628.565,00	48.367.119,00	49.995.684,00	2016
7.152.001,00	7.037.189,00	114.812,00	675.364,00	38.187.345,00	38.862.709,00	2017

المصدر: (مديرية الضرائب)

وعند حساب المضاعفات المرافقة للمستحقات البسيطة يكون إجمالي المستحقات كما يلي:

### جدول (11) إجمالي المستحقات 2014-2015-2016 و2017.

2017	2016	2015	2014	البيان السنة
7.152.001,00	6.129.831,00	5.070.375,00	325.963, 00	المستحقات البسيطة
1.788.000,00	1.532.458,00	1.267.544,00	81.491,00	المضاعفات المرافقة
8.940.001,00	7.662.289,00	6.337.969,00	407.454,00	إجمالي المستحقات

المصدر: (مديرية الضرائب)

الأرباح الصناعية والتجارية BIC :

تم تحديد الأرباح الصناعية والتجارية بإعتماد معدل ربح صافي قدره % 10 على رقم الأعمال المعتمد.

**جدول (12) الأرباح الصناعية والتجارية BIC: 2014-2015-2016 و2017.**

السنة	2014	2015	2016	2017
البيان				
رقم الأعمال المعتمد	28.777.435,00	27.576.823,00	49.995.684,00	38.862.709,00
(×) معدل الربح الصافي	%10	%10	%10	%10
= الأرباح التجارية المعتمدة	2.877.743,00	2.757.682,00	4.999.568,00	3.886.271,00
(-) الربح المصرح به	1.255.989,00	1.714.907,00	3.700.655,00	2.612.308,00
= الزيادة	1.621.754,00	1.042.775,00	1.298.913,00	1.273.963,00

المصدر : (إعداد الطلبة و بالاعتماد المديرية)

**الضريبة على أرباح الشركات IBS:**

تخضع الأرباح الصناعية و التجارية إلى الضريبة على أرباح الشركات بمعدلها القانوني 30% لسنتي 2014 ، 2015 و 25% لسنتي 2016 و 2017 وكل نقص في التصريح يؤدي إلى العقوبات المنصوص عليها قانونا.

**جدول (13) الضريبة على أرباح الشركات IBS 2014-2015-2016 و2017.**

السنة	2014	2015	2016	2017
البيان				
الأرباح التجارية المعتمدة	2.877.743,00	2.757.682,00	4.999.568,00	3.886.271,00
(×) معدل الضريبة على أرباح الشركات	%30	%30	%25	%25
= الضريبة على أرباح الشركات	863.323,00	827.304,00	1.249.892,00	971.567,00
(-) الضريبة المصرح بها	376.797,00	514.472,00	925.164,00	653.077,00
= الزيادة	486.526,00	312.832,00	324.728,00	318.490,00
(+) المضاعفات المرافقة	121.631,00	78.208,00	81.182,00	79.622,00
= إجمالي المستحقات	608.157,00	391.040,00	405.910,00	398.112,00

المصدر : (إعداد الطلبة و بالاعتماد المديرية)

**الضريبة على الدخل الإجمالي IRG:**

تخضع الأرباح الصافية الموزعة إلى الضريبة على الدخل الإجمالي " إقتطاع من المصدر " تتحملها الشركة بنسبة 15% من الأرباح الصافية لسنتي 2014 و 2015 و 10% من الأرباح الصافية لسنتي 2016 و 2017.

## جدول (14) الضريبة على الدخل الإجمالي IRG 2014-2015-2016 و2017.

2017	2016	2015	2014	السنة البيان
3.886.271,00	4.999.568,00	2.757.682,00	2.877.743,00	الأرباح التجارية المعتمدة
971.567,00	1.249.892,00	827.304,00	863.323,00	(-) IBS المعتمدة
2.914.704,00	3.749.676,00	1.930.378,00	2.014.420,00	= الأرباح الصافية الموزعة
291.470,00	374.967,00	289.556,00	302.163,00	(+) مستحقات ض.د. الإجمالي
/	416.324,00	180.065,00	131.879,00	(-) المستحقات المصرح بها
291.470,00	(41.357,00)	109.491,00	170.284,00	= الزيادة
72.827,00	///////	27.373,00	42571,00	(+) المضاعفات المرافقة
364.337,00	///////	136.864,00	212.855,00	= إجمالي المستحقات

المصدر: (إعداد الطلبة و بالاعتماد المديرية)

**جدول (15) مفصل للضرائب والرسوم المذكور بها عن سنوات 2014-2015-2016 و2017.**

السنة	البيان	المستحقات البسيطة	المضاعفات	المستحقات إجمالي
2014	الضريبة على الدخل الإجمالي	170.284,00	42.571,00	212.855,00
	الرسم على النشاط. م	38.348,00	3.834,00	42.182,00
	الضريبة على أرباح الشركات	486.526,00	121.631,00	608.157,00
	الرسم على القيمة المضافة	325.963,00	81.491,00	407.454,00
مجموع سنة 2014				
2015	الضريبة على الدخل الإجمالي	109.491,00	27.373,00	136.864,00
	الرسم على النشاط. م	26.708,00	2.671,00	29.379,00
	الضريبة على أرباح.ش	312.832,00	78.208,00	391.040,00
	الرسم على القيمة المضافة	5.070.375,00	1.267.594,00	6.337.969,00
مجموع سنة 2015				
2016	الضريبة على الدخل الإجمالي	/	/	/
	الرسم على النشاط. م	32.571,00	3257,00	35.828,00
	الضريبة على أرباح.ش	324.728,00	81.182,00	405.910,00
	الرسم على القيمة المضافة	6.129.831,00	1.532.458,00	7.662.289,00
مجموع سنة 2016				
2017	الضريبة على الدخل الإجمالي	291.470,00	72.827,00	364.337,00
	الرسم على النشاط. م	13.507,00	1.351,00	14.858,00
	الضريبة على أرباح.ش	328.490,00	79.622,00	398.112,00
	الرسم على القيمة المضافة	7.152.001,00	1.788.000,00	8.940.001,00
مجموع سنة 2017				
المجموع الإجمالي				
		20.803.125,00	5.184.070,00	25.987.195,00

المصدر: (إعداد الطلبة و بالاعتماد المديرية)

**التبليغ النهائي لإجراءات التحقيق:**

دراسة وتفحص ردمك المؤرخ بتاريخ 03 / 01 / 2019 على قرار التبليغ الإبتدائي المسلم لكم ب

تاريخ 03 / 12 / 2018 بينت أنكم تطعون في النقاط التالية:

1- غياب الكشف التفصيلي للزيائن

2- معدل هامش الربح الإجمالي والمقدر ب 15%

بناء على ذلك نقدم لكم التوضيحات التالية:

أ/ غياب الكشف التفصيلي للزبائن أمر مؤكد و إدعائكم بأنكم وضعت هذه الكشوف مع الميزانيات الجبائية في تاريخ الإستحقاق غير صحيح، حيث أن الإشعارات بالإستلام تنص على تقديم الميزانيات الجبائية فقط، هذا من جهة من جهة أخرى تم وضع الكشف التفصيلي للزبائن لسنة 2016 في تاريخ إستحقاقه خالي من أي تصريح أمام هذه الوضعية طلبنا نسخ من هذه الكشوف التفصيلية التي قدمت بتاريخ متأخر جدا، 03 / 11 / 2018 أي بعد البدا في إجراءات التحقيق الجبائي و المحاسبي .

ب/ معدل الربح الخام المقدر ب 15% هو الربح المعتمد من طرف مصالح الضرائب بالنسبة لتجار الجملة، وقد أشرنا سابقا إلى غياب وصولات تسليم البضائع المصادق عليها قانونا من طرف الزبائن التي بدونها لا يمكن التأكد من صحة فواتير البيع المقدمة وبالتالي معدل الربح المحقق. ومع ذلك نرى تخفيض هذا المعدل إلى 13% بالنسبة للمعدل الخام و 08% بالنسبة للربح الصافي.

مما سبق تكون المحاسبة المقدمة كما يلي:

المحاسبة من حيث الشكل:

تم تقديم الدفاتر المحاسبية التالية:

دفتر اليومية العامة مسجل تحت رقم 03/248 بتاريخ 06 / 12 / 2013 مصادق عليه من طرف محكمة شلغوم العيد وهو أيضا خالي من أي تسجيلات محاسبية.

سجل الجرد: مسجل تحت رقم 157 / 2015 بتاريخ 14 / 06 / 2015 مصادق.

**من خلال تحليلنا للدرستين توصلنا إلى عدة نتائج منها:**

— من خلال دراستنا توصلنا الى الإجابة على الإشكالية والتي تكمن بأن للرقابة الجبائية دور هام في التحصيل الضريبي حيث تتمكن فعالية الضريبة في تحقيق اقصى مرد ودية بأقل تكاليف ممكنة كما أنها تعتمد على مدى التوفيق بين الأهداف المنتظرة من فرض الضريبة.

— يمكن دراسة ملف واحد يكون ذو حصيللة ضريبية كبيرة أكثر من عدد معين من الملفات.

— تعتبر TVA و TAP من أكثر الرسوم التي يحدث فيها تجاوز وذلك بسبب التلاعب في رقم الأعمال المصرح به في حين أن هذا الأخير يتم من خلال احتساب كل من هذه الرسوم.

— يمكن إعادة التحقيق المصوب عدة مرات لنفس المكلف بالضريبة ولنفس السنوات، كما يمكن أن يخضع أيضا لتحقيق في المحاسبة.

— عند القيام بالتحقيق في المحاسبة لا يمكن أن نعيد التحقيق لنفس السنوات خلافا عن التحقيق المصوب ولكن نستطيع التحقيق لسنوات أخرى. - التحقيق المحاسبي يعتبر معمقا أكثر منه في التحقيق المصوب.

- 
- هناك عدة طرق لتسديد الحقوق والغرامات وذلك حسب رغبة المكلّف فيستطيع أن يسدد نقدا إذا كانت الحقوق قليلة كما يمكنه التعامل بشيك أو التعامل بتقسيط عن طريق جدول الدفعات.
- في دراسة الحالة الثانية لشركة تحويل البلاستيك تم التعامل مع أشخاص طبيعيين أكثر التحقيق المصوب) مما أدى إلى ارتفاع في حصيلة TVA و IRG.

من خلال الدراسة التي قمنا بها في الجانب التطبيقي بمركز الضرائب لأم البواقي والتي تطرقنا فيها الدراسة حالتين خاضعتين لتحقيق في المحاسبة، والتي خصت كل أنواع الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف الضريبة إضافة إلى البيانات المتعلقة بالسنوات الأربعة الأخيرة لنشاطه، حيث تأكد لنا الدور الذي تلعبه الرقابة الجبائية بشتى أنواعها لزيادة الحصيلة الضريبية، عن طريق كشف الأخطاء والتجاوزات والتهرب الضريبي لبعض المكلفين بالضريبة حيث تم تحصيل حقوق الخزينة العمومية والتي تساهم في زيادة اقتصاد الدولة وازدهاره.

للخاتمة العامة

## خاتمة عامة

تعتبر الضرائب من أهم مصادر الإيرادات العامة للدولة، ويكون ذلك عن طريق اقتطاع نقدي من مداخيل وثروات الأفراد والمؤسسات بصفة جبرية ومنتظمة بهدف تحقيق النفع العام، كما يعتبر النظام الضريبي أحد المقومات الأساسية للسياسة المالية في الدولة المعاصرة، وهو عبارة عن مجموعة من التشريعات والقوانين الضريبية التي تختص بالقواعد والإجراءات التي تحكم نظام فرض وربط وتحصيل الضرائب، إضافة إلى اللوائح التنفيذية التي تحرص على تنفيذ ومراقبة هذه الإجراءات متمثلة في الإدارة الجبائية، وتهدف في مجملها إلى تحقيق أهداف السياسة المالية من خلال سياستها الضريبية التي تمكنها من التدخل لتوجيه النشاط الاقتصادي، وإعادة توزيع الدخل والثروات على مختلف فئات المجتمع بهدف الحد من الفروقات الاجتماعية وإرساء مبادئ العدالة الضريبية. إن إلزامية فرض الضريبة وتعددتها يؤدي ببعض المكلفين إلى انتهاج بعض الأساليب المشروعة وغير المشروعة للتهرب من دفعها وهو ما يعرف بظاهرة التهرب والغش الضريبي، والذي ينشر بصورة كبيرة في الجزائر وتتعدد أسبابه فمنها ما هو متعلق بالنظام الضريبي الذي يتسم بالغموض وعدم الاستقرار، ومنها ما هو متعلق بالإدارة الجبائية من خلال تعقد إجراءاتها، ومنها ما يختص بالمكلف بالضريبة والظروف الاقتصادية 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، ولذلك تسعى الحكومة جاهدة وبكل الطرق الممكنة للتخفيف من حدة هذه الظاهرة.

نظرا للأهمية التي تكتسبها الرقابة الجبائية من خلال المحافظة على الأموال العمومية ومكافحة التهرب الضريبي فقد منح لها المشرع إطار قانونية يتجسد في الحقوق الممنوحة لها والمتمثلة في حق الإطلاع والمعاينة وحق الرقابة والتحقق، كما وضع لها المشرع أجهزة وهيكل تنظيمية تسهر على تطبيق وتنفيذ إجراءاتها على جميع المستويات المركزية والجهوية والولائية.

تتخذ الرقابة الجبائية عدة أشكال تنقسم إلى رقابة مختصرة ورقابة معمقة، ويعتبر التحقق المحاسبي والتحقق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية من أهم الطرق التي تعتمد عليها الرقابة الجبائية للكشف عن التهرب الضريبي، حيث يختص التحقق المحاسبي بالأشخاص المعنويين، بينما يختص التحقق المعمق بدخول الأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، ويتم ذلك من خلال الإجراءات التحضيرية للتحقيق التي تتضمن البرمجة وجمع المعلومات، ثم مباشرة أعمال التحقق 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.

يتم تقييم فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي من خلال الإحصائيات الخاصة بنتائج الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها، والمتمثلة في التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة، إضافة إلى باقي الأنواع الأخرى المتمثلة في الرقابة على الوثائق والرقابة المختلطة والرقابة على المعاملات العقارية.

**التوصيات :** من خلال دراستنا لموضوع البحث واستخراج النتائج يمكننا أن نقدم التوصيات التالية:

- العمل على زيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة عن طريق القيام بحملات إعلامية والقيام بندوات وورشات عمل في المؤسسات الجامعات والنقابات المعنية.
- العمل على تفعيل إجراءات عملية برمجة المكلفين بالضريبة وذلك بالتركيز على من هم أكثر خطورة جبائية.
- إعادة النظر في النظام الضريبي وذلك بجعله أكثر ليونة حتى يتسنى للمكلف بالضريبة دفع مستحقته دون اللجوء إلى الغش والتهرب الضريبي
- وضع نظم رقابية فعالة تمتاز بالدقة وسرعة اكتشاف المخالفات المرتكبة مع تقرير عقوبات شديدة على المكلفين المتهربين لمنعهم من مخالفة القوانين الضريبية
- ضرورة التنسيق المحلي والدولي بين إدارة الضرائب ومختلف الإدارات والمؤسسات الأخرى من أجل تزويدها بما تحتاجه من معلومات وتوضيحات حول نشاط المكلفين.

**الاقتراحات :**

- التحقيق النجاعة والفعالية في تحصيل الضرائب والرسوم وجب الأخذ ببعض النقاط التي تبدو هامة في رأينا وهي:
- تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة لتقليل الفجوة الموجودة بين الطرفين وهذا نتيجة للجدلية القائمة منذ القدم بين دفع الضريبة والتهرب منها؛ - تحسين الموارد والإمكانات البشرية للإدارة الضريبية عن طريق دفع مكافأة لأعوان الرقابة الجبائية والتكوين المستمر بالإضافة إلى التدريب المستمر على الأدوات التكنولوجية المتطورة .
  - يجب تحديد الثغرات التي يتضمنها النظام الضريبي ومعالجتها من خلال إنشاء هيئات خاصة بها .
  - يجب أن تكون الجهود المبذولة في عملية التهرب الضريبي في شكل تدخلات دائمة وبدون انقطاع في إطار منظم وألا تكون في شكل حملات ظرفية مؤقتة.

## آفاق الدراسة:

إنّ التعرّض الموضوع فعالية الرقابة الجبائية على التحصيل الضريبي لا يمكن إحاطته بكل جوانبه من خلال دراسة واحدة وبالتالي تعتبر هذه الدراسة مساهمة بسيطة من الباحث.

وقد عالجت دراستنا هذه جانب مهم وهي علاقة الرقابة الجبائية بالتحصيل الضريبي من خلال مكافحة التهرب الضريبي وإبراز أهميتها ودورها في التحصيل الأمثل للضريبة، أملا منا أن تفتح هذه الدراسة المجال لبحوث أخرى التعمق أكثر في الموضوع بحيث نقترح موضوعين للدراسة:

- دور التحقيقات الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.
- دراسة فعالية الرقابة الجبائية في تحديد نسبة نزاهة التصريحات.

# قائمة المراجع

## قائمة المراجع

### الكتب بالعربية:

- أقاسم ق. (1994). *المحاسبة الوطنية* (ق. عبد المجيد (Trans. ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر).
- أثر تطبيق مبادئ الجودة الشاملة على المؤسسات الأهلية الأجنبية العاملة في قطاع غزة 2009 كلية التجارة قسم إدارة الأعمال -الجامعة الإسلامية بغزة 181
- حميدات محمود. (1996). - ، النظريات و السياسات النقدية، الطبعة الأولى، . الجزائر : دار الملكية للطباعة، .
- قربوع كمال عليوش. (1999). *قانون الإستثمارات في الجزائر*. الجزائر : ديوان المطبوعات الجامعية .
- عدلي ناشر سوزي. (2000). *الوجيز في المالية العامة*. الإسكندرية: دار الجامعية.
- فليح العلي عادل. (2003). *المالية العامة والتشريع المالي والضريبي ط 1*. عمان: دار حامد.
- مراد ناصر. (2003). *فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتعليق*.
- سوزي عدلي بن. (2003). *المالية العامة، النفقات العامة، الإيرادات العامة*. لبنان : منشورات الحب الحقوقية.
- علي زغود. (2005). *المالية العامة*. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
- أثر تطبيق فلسفة ادارة الجودة الشاملة وفق منظور الزبون الداخلي والخارجي على الاداء التشغيلي للمنظمات التصنيعية 2008 مجلة الإدارة والاقتصاد العدد الثالث والسبعون 1-31
- عواد أبو حشيش خليل. (2010). *المحاسبة الضريبية ط 1*. عمان : دار إثراء .
- عادل العلي. (2011). *المالية العامة و القانون المالي الضريبي - الطبعة الثانية*. الأردن: إثراء للنشر و التوزيع.
- طارق الحاج. (2012). *المالية العامة*. الأردن: دار صفاء للنشر والتوزيع.
- عباس محرزي محمد. (2013). ، *اقتصادية الجباية والضرائب، ، ،* . الجزائر: دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع.
- فتحي أحمد ديات عواد. (2013). *اقتصاديات المالية العامة*. الأردن: دار الرضوان للنشر والتوزيع.
- محمد ق. (2014). *فعالية الرقابة الجبائية في ظل عصريّة الإدارة الجبائية، 2014*.
- سالم م. ا. (2015). *المالية العامة والتشريعات الضريبية ط 1*. عمان: دار الثقافة.
- علي جاسم الزبيدي عبد الباسط. (2015). *المالية العامة والموازنة العامة للدولة والرقابة على تنفيذها*. الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث.

- يوسف قاشي. (2015). محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية.

#### المذكرات:

- عبد المجيد لقدي. (1995). فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية . ( دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري في الفترة (1988 - 1995). الجزائر : أطروحة دكتوراة دولة جامعة الجزائر .
- عبد المجيد ق. (2001). السياسة الجبائية و تأهيل المؤسسة .سظيف :جامعة فرحات عباس .
- نجات نوي. (2004) . ، "فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999 2003 . فرع مالية ونقود، علوم التسيير. الجزائر : جامعة الجزائر 1.
- بوزيدة حميدة. (2005) . جباية المؤسسات. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
- رضا خلاصي. (2006). النظام الجبائي الجزائري الحديث. بوزريعة الجزائر: دار هومة للطبعة و النشر و التوزيع.
- أوسرير منور، و حمو محمد. (2009). محاضرات في جباية المؤسسات (المجلد ط2). بودواو الجزائر: مكتبة الشبكة الجزائرية.
- عبد العزيز قتال. (2009). أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبي. تخصص مالية و محاسبة، في علوم التسيير المركز الجامعي المدية، الجزائر.
- د لباس ق. ذ. (2011). مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية .جامعة بسكرة.
- عتير سليمان. (2012). دور الرقابة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية. الجزائر: جامعة محمد خيضر، باتنة.
- فاطمة سوداني، عائشة بايدي، و عبد الرحمان رحموني. (2013-2014). دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية -حالة مديرية الضرائب لولاية أدرار - . أدرار، جامعة : بكلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية قسم علوم التسيير.
- قميدة آ. (2014). إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية .تخصص فحص محاسبي . بسكرة :قسم العلوم التجارية.
- بلقاسم لامية أيت. (2014). آليات إجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة .
- خديجة غضابنة. (2015). التحقيق الجبائي ودوره في مكافحة الغش الضريبي. شعبة محاسبة وضرائب، تخصص تدقيق محاسبي. جامعة الوادي.

- بيلة مساعد. (2015). الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي. تخصص محاسبة وتدقيق. الجزائر: جامعة البويرة.
- محمد ف. ك. & طارق ر. ا. (2016). استخدام التحقيق المحاسبي في تعديل الأسس الخاضعة للضرائب والرسوم. جامعة تبسة: شعبة علوم اقتصادية تخصص مالية ونقود.
- امينة رغ. & منال ا. (2016). دور الضريبة في الانتعاش الاقتصادي الجزائري. تبسة: جامعة العربي تبسي.
- مرغاد عبد القادر. (2017). التحقيق الجبائي كأداة للحد من التهرب الضريبي. بسكرة.
- مسيكة اغيت، و بوثينة حميدوش. إشكالية التحصيل الضريبي بين امتيازات ادارة الضرائب و ضمانات المكلف. بجاية: جامعة عبد الرحمان ميرة.
- حفيظة، مقرابي؛ نوال، قصر. (2017). التدقيق المحاسبي ودوره الرقابي في مصلحة الضرائب. مذكرة ماستر تخصص محاسبة وتدقيق. الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية: جامعة خميس مليانة.
- زكرياء حداد. (2017). الرقابة الجبائية ومساهماتها في التحصيل الضريبي. الجزائر: جامعة أم البواقي.
- خولة زواش. (2017). اثر الضريبة على أرباح الشركات على الهيكل المالي للمؤسسة. المسيلة: جامعة محمد بوضياف.
- جرتلي نجبية. (2017-2018). فعالية الرقابة الجبائية على التحصيل الضريبي دراسة حالة في مركز الضرائب - أم البواقي. - أم البواقي، جامعة: كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير.
- حميدي فلة، و نجبية زيلاب. (2017-2018). دور الرقابة الجبائية في تحسين الإيرادات الضريبية دراسة حالة -المركز الجوارى للضرائب بعين بسام. جامعة البويرة: كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير.
- عتاب تواتية. (2017-2018). الرقابة الجبائية كأداة في محاربة التهرب و الغش الضريبي. قسم المالية و المحاسبة. جامعة مستغانم: كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير.
- حنان مالكي، و كنزة حوالي. (2018-2019). دور التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية - دراسة ميدانية في مركز الضرائب بالبويرة. البويرة: كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير.
- محمد نجيب مجدول، و إسلام يوسف. (2018-2019). لرقابة الجبائية وأثرها على التحصيل الضريبي دراسة حالة مفتشية الضرائب البويرة 2018/2015. تلمسان: كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية.

- هاجر بن داوي، و يحيى وردة قوري. (2019-2020). تقييم فعالية التحصيل الضريبي في الجزائر دراسة حالة قبضة الضرائب مليانة . خميس مليانة، جامعة : بكلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير.

#### المجلات:

- محمد ت. (2002). من تصريحات وزير المالية سابقا . *جريدة الوطن* .
- الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة". (2011). *بحوث الملتقى الوطني الثامن المنعقد خلال فترة 11-12 أكتوبر 2010* ، ط 1، 95.
- أثر تطبيق مفهوم إدارة الجودة الشاملة على الأداء التنظيمي -دراسة تطبيقية في عينة من المصارف التجارية الفلسطينية 2011 *مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الانسانية)*، مجلد 25، 879-932 (4)
- مغازي، ع. ا. &، شيخي، ب. (2013). دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر، *مجلة الدراسات الجبائية* ، عدد 2-.
- صاري إسماعيل. (2014). تشخيص الرقابة الجبائية وسبل تفعيلها . *المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية* ، العدد 1.
- الجيلاني بلواضح، و يحي سعيدي. (2014). فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي. *مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية* ، العدد -12-.
- محمد ز، &، سليمان، ع. جدوى الرقابة الجبائية في تحقيق التصريحات الضريبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية *مجلة البديل* ، العدد 1-.
- وفاء ش. الرقابة و ضمانات المكلف بالضريبة *مجلة البحوث* ، العدد 11. (الجزء الثاني)

#### قوانين و نصوص تشريعية:

- القانون التجاري، ا. 1. *وزارة المالية* . المديرية العامة للضرائب، الجزائر.
- المادة 09 القانون التجاري. *وزارة المالية* . المديرية العامة للضرائب، لجزائر.
- المادة 20/1 قانون الإجراءات الجبائية. *وزارة المالية* . المديرية العامة للضرائب، الجزائر.
- المادة 21/1 قانون الإجراءات الجبائية.
- المادة 11 القانون التجاري. *وزارة المالية* . المديرية العامة للضرائب، الجزائر.
- المادة 12 القانون التجاري. *وزارة المالية* . المديرية اعامة للضرائب، الجزائر.
- المادة 1-192. *قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة* . الجزائر.

- المادة 20 مكرر 4 قانون الاجراءات الجبائية. وزارة المالية . المديرية العامة للضرائب .
- المادة 327 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. وزار المالية . المديرية العامة للضرائب ، الجزائر .
- المادة 45 قانون الاجراءات الجبائية. المديرية العامة للضرائب. وزارة المالية الجزائر.
- المادة -45 قانونا لإجراءات الجبائية. ، الأحكام الجبائية المختلفة، ، الجريدة الرسمية رقم 74.
- المادة322. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2018. المديرية العامة للضرائب ،وزارة المالية. الجزائر .
- المالية و (n.d.). دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب .المديرية العامة للضرائب .
- المباشرة و الرسوم المماثلة المعدلة قانون الضرائب. بموجب المادة 2. لسنة 2006. من قانون المالية التكميلي، الجزائر .
- المباشرة و الرسوم المماثلة قانون الضرائب. - المادة 2من ،. وزارة المالية. 2017.
- المباشرة و الرسوم المماثلة قانون الضرائب. المادة 135-136،ص 52. المديرية العامة للضرائب. الوزارة المالية، الجزائر .
- قانون الاجراءات الجبائية، 3.1 .
- قانون الاجراءات الجبائية، 1. 6. وزارة المالية .المديرية العامة للضرائب ،الجزائر.
- قانون الإجراءات الجبائية، 1. 6. وزارية المالية .المديرية العامة للضرائب ، الجزائر .
- وزارة ، & ،ع ر. (2012). الرقابة الجبائية عمل ثابت للإدارة الجبائية .رسالة المديرية العامة للضرائب
- ، 106-327. 1. المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها المادة 03 و المادة 20.
- للضرائب ، 1. 1. (2013) ميثاق الخاضعين للضريبة. طبع بالمؤسسة الوطنية للفنون المطبعية، الجزائر.
- 1-193 و 12. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .2018/للمديرية العامة للضرائب ،وزارة المالية . الجزائر
- 1، 303-1. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .2018/للمديرية العامة للضرائب ،وزارة المالية . الجزائر .

### مراجع أجنبية

- Alain, B. (1981). *Cours d'Economie financière*. Paris : Dalloz.
- CONRIE, j. p., & LEMAIRE, D. (1984) . -, *Les impôts et la politique fiscale*. paris .

- RICHARD, C. (1994). Le fisc, la petite entreprise et l'expert comptable, jeu d'acteur et stratégie judicieuse, . préface de MAURICE COZIAN , Tome 32,ed.LGDJ.
- The relationship between total quality management practices and operational performance1999*Journal of Operations Management* 17 393–409
- Relationships Between Soft TQM, Hard TQM, and Organisational Performance2002*WORKING PAPER ITS-WP-02-10* 1-17
- The relationship between TQM practices, quality performance, and innovation performance2003*International Journal of Quality & Reliability*
- The impact of environmental characteristics on TQM principles and organizational performance2004*The International Journal Of Management Science, Omega* 32 425-442
- BANQUE, D. (2005). - *O.N.S, Retrospective statistique, (1970-2002 )évolution économique et monétaire en Algérie*. Algérie.
- Henri, H. (2006). PROPOSITIONS POUR UNE RÉFORME DU CONTRÔLE FISCAL. Nancy France.
- An analysis of the relationship between TQM implementation and organizational performance: Evidence from Turkish SMEs2006*Journal of Manufacturing Technology Management Vol. 17 No. 6* 829-847
- Reflective Review of Relationship between Total Quality Management and Organizational Performance2008*Mechanical & Manufacturing Engineering*21– 23MalaysiaInternational Conference on Mechanical & Manufacturing Engineering
- William, N. (2010, , avril ). des Sciences et Techniques Comptables et Financières. *Le contrôle fiscal informatisé : Le cadre d'application du CFCI* . cahier n 20.
- BERNARD, M.-P. (2010, avril). des Sciences et Techniques Comptables et Financières. *Le contrôle fiscal informatisé : Le cadre d'application du CFCI* . cahier n 20.
- Relationship between TQM Elements and Organizational Performance: An Empirical Study of Manufacturing Sector of Pakistan2013*Pakistan Journal of Commerce and Social Sciences, Vol. 7 (1)* 01-18
- Olivier, T. (2013). Enjeux et limites de la culture du résultat : le cas du processus de contrôle fiscal externe à l'administration des. *contributeur à des travaux de recherche en droit et gestion* .
- The Effect of Quality Management Practices on Organizational Performance in Jordan: An Empirical Study2013*International Journal of Financial Research Vol. 4, No. 1* 93-109

- A study of the impact of TQM on organizational performance of the Telecommunication Industry in Iran 2013 *Journal of Natural and Social Sciences; vol.2, No. 3(s)* 968-978
- The Relationship Between Total Quality Management (TQM) and Organizational Performance 2013 *INTERDISCIPLINARY JOURNAL OF CONTEMPORARY RESEARCH IN BUSINESS AUGUST, VOL 5, NO 4* 478-489
- The Effects of Total Quality Management Practices on Performance and the Reasons of and the Barriers to TQM Practices in Turkey 2014 *Hindawi Publishing Corporation Advances in Decision Sciences, Article ID 537605, 17 pages* 1-18
- SOUIIIILA, A. (2014, décembre ). Le contrôle fiscale une action constante de l'administration fiscale. Relizane, Numéro 4 : Institut des Sciences Juridiques et Administratives du Centre Universitaire .
- The role of quality management practices in operational performance An empirical study in a transitional economy 2014 *International Conference on Quality Engineering and Management* 717-733
- Quality management practices and their relationship to organizational performance 2014 *International Journal of Operations & Production Management Vol. 34 No. 12* 1487-1505
- Khanfor, A., & Souaf, M. (2016). L'adhésion Au Contrôle Fiscal Du Contribuable Marocain : Etude Critique Des Procédures Fiscales.
- HAMMOUCHE, O., & AMIRAT, L. (2016). Le contrôle fiscal : Techniques et procédures illustration par un cas pratique au sein de la direction des impôts de wilaya de Bejaia. Bejaia : Faculté des sciences économiques, Commerciales et des sciences de gestion.
- The impact of Total Quality Management and entrepreneurial orientation on organizational performance 2016 *International Journal of Quality & Reliability Management , Vol. 33 Iss 5* 597-614
- The impact of TQM practices and KM processes on organisational performance- An empirical investigation 2017 *International Journal of Quality & Reliability Management Vol. 34 No. 7* 1034-1055
- Sophie, L. W. (2017). Le contrôle fiscal des entreprises à l'ère de la dématérialisation. *La revue de référence des professionnels des finances publiques* .
- TQM and organizational performance using the balanced scorecard approach 2017 *International Journal of Productivity and Performance Management Vol. 66 No. 1* 111-125
- LES PROCEDURES, D. C. (2018).
- Marie, C. (2018). Contentieux fiscal.
- Jean-Pierre, L. (2018). EFFICACITÉ DU CONTRÔLE FISCAL ET PROTECTION DES CONTRIBUABLES. *OPTION FINANCE* .

<https://www.optionfinance.fr/droit-affaires/entreprise-expertise/fiscal/la-perpetuelle-recherche-dun-equilibre-des-armes.html>: option droit-affaires.

- BELBACHIR, A. (2018). L'AUDIT FISCAL IMPORTANCE ET ENJEUX CAS DE L'ALGERIE . Oran .Algérie, ème Conférence Internationale en Economie-Gestion : Université d'Oran 2 Mohamed Ben Ahmed. .
- AMOURA, L., & BABI, T. (2018). Audit des risques fiscaux liés à la TVA :Cas de l'entreprise Electro-Industries d'Azazga. TIZI-OUZOU: UNIVERSITE MOULOUD MAMMERI DE .
- Fatima, Z., & Nacer, C. (2019, 09 18). ETUDE ANALYTIQUE SUR LE CONTROLE FISCAL. *Les Cahiers du Cread*, vol. 34 - n° 04 - 2018 .
- finances, M. d. (n.d.). - , Direction générale des impôts. , termes de performances, OP-CIT.
- finances, M. d. *guide de vérificateur de comptabilité*. DGI.
- Himrane, M., & Larioui, A. (s.d.). Le contrôle fiscal en Algérie, quel est l'impact des reformes ?Tax control in Algeria, what is the reforms impact? *Journal of Advanced Economic Research* . Jijel: Université de.

#### مواقع إلكترونية

- <https://cours.unjf.fr/course/info.php?id=29> . universite numérique juridique francophone.
- RAOUYA, A. (2012). Le contrôle fiscal :. *LA LETTRE DE LA DGI* . MINISTERE DES FINANCES:  
[https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/lettres\\_dgi/LDGI%2064.pdf](https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/lettres_dgi/LDGI%2064.pdf).
- *Management Vol. 20 No. 8* 901-918
- [www.mfdgi.gov.dz](http://www.mfdgi.gov.dz). (s.d.). . [www.mfdgi.gov.dz](http://www.mfdgi.gov.dz).
- .impots-dz. (n.d.). - [http/ www.impots-dz](http://www.impots-dz). Org consulté le 07/07/2005.

الملاحق

## التصريح بالوجود

تاريخ الإستلام

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

### تصريح بالوجود

المديرية العامة للضرائب

يكتتبه المكلف بالضريبة الخاضع إلى :

مديرية الضرائب

لولاية ..... (1) } - الضريبة على أرباح الشركات  
- الضريبة على الدخل الإجمالي

سلسلة G. رقم 8 (2018) المطبوعة 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 :
رت. الاحصائي :	رت. الجبائي :
عنوان المؤسسة في الجزائر (الشركات الأجنبية) (2) :	.....
صفة المصروح : مالك - مستأجر - مسير حر - مسير أجير (1) :	.....
تاريخ بدء النشاط :	.....

### الشكل القانوني للشركة

(ضع علامة في الخانة المناسبة)

- |  |   |
|--|---|
| <input type="checkbox"/> مؤسسة فردية.                              | <input type="checkbox"/> شركة تعاونية.                          |
| <input type="checkbox"/> شركة فعلية.                               | <input type="checkbox"/> مؤسسة عمومية (شركة).                   |
| <input type="checkbox"/> شركة التضامن.                             | <input type="checkbox"/> مؤسسة عمومية.                          |
| <input type="checkbox"/> شركة مدنية مهنية.                         | <input type="checkbox"/> شركة ذات الإقتصاد المختلط.             |
| <input type="checkbox"/> جمعية بالمشاركة.                          | <input type="checkbox"/> وحدة اقتصادية محلية (ولائية أو بلدية). |
| <input type="checkbox"/> شركة ذات مسؤولية محدودة.                  | <input type="checkbox"/> أخرى : .....                           |
| <input type="checkbox"/> شركة المساهمة.                            |   |
| <input type="checkbox"/> 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 الاصل لعقد أو عقود الأشغال أو الدراسات.

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

ب ..... في .....  
الإمضاء

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





Droit de timbre sur état حق الطابع				
Code	Opérations imposables المعاملات الخاضعة للضريبة	Chiffre d'affaires imposable	Taux	
E 2 E 00				
4	TOTAL			
Impôts et taxes non repris ci-dessus والضرائب والرسوم الغير واردة أملاء				
Code	Opérations imposables المعاملات الخاضعة للضريبة	Chiffre d'affaires imposable	Taux	
E 2 E 00				
5	TOTAL			
RECAPITULATION (EN DA)		Cadre réservé à la contribuable إطار خاص بالمكلف بالضريبة	Cadre réservé à la recette des impôts إطار خاص بقباضة الضرائب	Cadre réservé au service d'assiette إطار خاص بمعاملة الوعاء
1 - TAP.	C/500 026/A	يشهد بصحة وصديق محتوى هذا التصريح وتلحاقه مع الوثائق المحاسبية.	<b>Reçu-</b> ce jour, la présente déclaration enregistrée sous le numéro : <b>Payée</b> - par chèque bancaire N° : du : tiré sur l'Agence : - par chèque postal N° : - en numéraire : prise en recette par quittance N° : de ce jour.	Déclaration enregistrée le :  Observation éventuelles :  
2 - AP / IBS.	C/201 001/M1	Certifié sincère et véritable le contenu de la présente déclaration et conforme aux documents comptables.		
3. 1 - IRG Salaires.	C/201 001/100	A ..... le ..... Cachet, signature,		
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				

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 )

الرسوم على القيمة المضافة  
TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

تسجيل أرقام الأعمال والمعامل بالبنك والمعد الأخرى يرجع إلى المصفر (مثال : 325.620 = 325.620 د.ج)

أ - رقم الأعمال الخاضع للضريبة A / Chiffres d'affaires imposables

الرمز Code	العمليات الخاضعة للرسوم على القيمة المضافة Opérations assujetties à la TVA	مجموع رقم الأعمال Chiffre d'affaires total	رقم الأعمال المعفى Chiffre d'affaires exonéré	رقم الأعمال الخاضع للضريبة Chiffre d'affaires imposable	تأخذ Taux	المبلغ المدفوع - (د.ج) Montant des droits (en DA)
E 3 B 11	عمليات الخاضعة للرسوم على القيمة المضافة				9%	
E 3 B 12	عمليات الخاضعة للرسوم على القيمة المضافة					
E 3 B 13	عمليات الخاضعة للرسوم على القيمة المضافة					
E 3 B 14	عمليات الخاضعة للرسوم على القيمة المضافة					
E 3 B 15	عمليات الخاضعة للرسوم على القيمة المضافة					
E 3 B 16	عمليات الخاضعة للرسوم على القيمة المضافة					
E 3 B 21	عمليات الخاضعة للرسوم على القيمة المضافة				19%	
E 3 B 22	عمليات الخاضعة للرسوم على القيمة المضافة					
E 3 B 23	عمليات الخاضعة للرسوم على القيمة المضافة					
E 3 B 24	عمليات الخاضعة للرسوم على القيمة المضافة					
E 3 B 25	عمليات الخاضعة للرسوم على القيمة المضافة					
E 3 B 26	عمليات الخاضعة للرسوم على القيمة المضافة					
E 3 B 28	عمليات الخاضعة للرسوم على القيمة المضافة					
E 3 B 31	عمليات الخاضعة للرسوم على القيمة المضافة					
E 3 B 32	عمليات الخاضعة للرسوم على القيمة المضافة					
E 3 B 33	عمليات الخاضعة للرسوم على القيمة المضافة					
E 3 B 34	عمليات الخاضعة للرسوم على القيمة المضافة					
E 3 B 35	عمليات الخاضعة للرسوم على القيمة المضافة					
E 3 B 36	عمليات الخاضعة للرسوم على القيمة المضافة					
E 3 B 37	عمليات الخاضعة للرسوم على القيمة المضافة					
<b>TOTAL GENERAL DES CHIFFRES D'AFFAIRES</b>						

ب - المصروفات المحررة B / Déductions à opérer		ج - الواجب دفعه C / TVA à payer	
المجموع العام الرقم الأعمال Nature des déductions	المبلغ Montant	رقم الأعمال الخاضع للضريبة Chiffre d'affaires imposable	تأخذ Taux
المجموع العام الرقم الأعمال			
Précédente antérieurs (mois précédent)			
TVA sur achats de biens, matières et services (art. 29 C.TCA)			
TVA sur achats de biens amortissables (art. 38 C. TCA)			
Régularisation du prorata (déduction complémentaire) (art. 40 C.TCA)			
TVA à récupérer sur factures annulées ou impayées (art.18 C. TCA)			
Autres déductions (notification de précompte, etc...)			
NB - Joindre un état détaillé des fournisseurs conformément à l'article 29 du C. TCA			
<b>Total des déductions à opérer (B)</b>			
المجموع المصروفات المحررة			
Total des déductions à opérer (B)			
المجموع المستحق (C)			
TOTAL A RAPPELER (C)			
Total des droits dus:			
Régularisation du prorata (art. 40 C. TCA) (+)			
(déduction excédentaire)			
Renversement de la déduction (art.38 C. TCA) (+)			
<b>المجموع المستحق (C)</b>			
Total des déductions à opérer (B) (-)			
<b>TVA à payer au titre du mois (C - B)</b>			
(A reporter dans le cadre "Récapitulatif" ligne 10)			
Précipité à reporter sur le mois suivant (B - C)			





