الجمهـــــورية الجزائـــرية الديمقـــراطية الشعبيـــــة
وزارة التعليـــم العـــالي و البحـــث العلمـــي
جـــامعة محـــمد خيضـــر – بسكرة –
كـــلية العلـــوم الاقتصـــادية و التجـــارية و علـــوم التسييـــر
قســـــم : العلوم التجارية

الموضـــــوع

دور الرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي

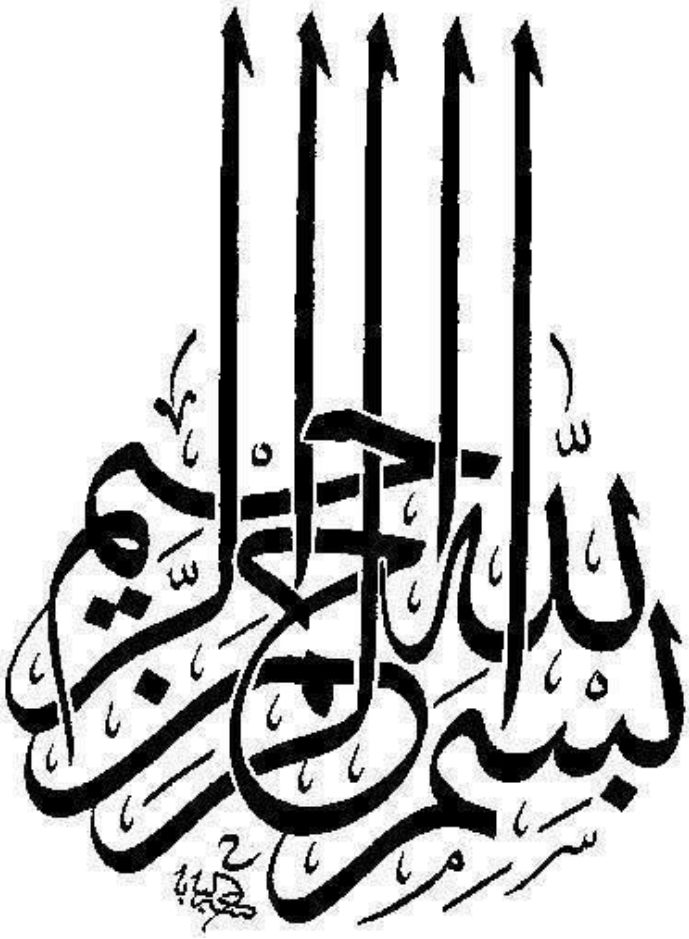
دراسة حالة – مديرية الضرائب : لولاية بسكرة–

مذكـرة مقـدمـة كجـزء مـن مـتطلـبات نيـل شهـــادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة
تخـــــصص: تدقيق محاسبي

إعـداد الطـــالـــب:
➢ جودي محمد رياض

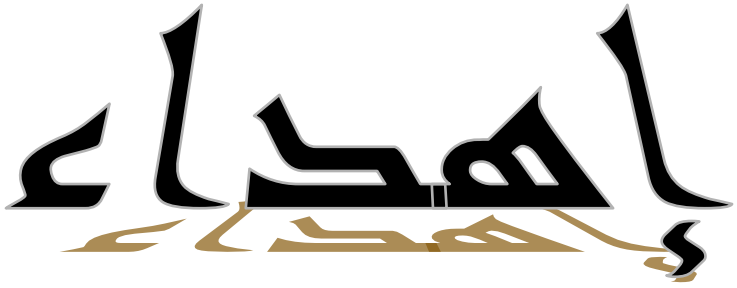
الأستاذ الـمشرف:
➢ بلحسن محمد علي

رقـــم التسجيـل:	...../2013
تـــاريخ الإيـداع	.....



[وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون وستردون إلى عالم الغيب والشهادة فينبئكم بما كنتم تعملون].

سورة التوبة الآية: 104



أهدي ثمرة جهدي إلى التي حملتني كرها ووضعتني كرها وحملي

وفصلي ثلاثين شهرا...

إلى التي ترعرعت في حدها وعمرتني في حنانها .....

إلى التي سهرت من أجلي الليالي ولم تفارق خيالي ....

إليها التي لا ترقى لوصفها قواميس فكري وزخرفة حروفي...

إلى أول من نطق بها لساني ...

" أمي الغالية "

إلى روح أبي الطاهرة " رحمة الله عليه "

إلى أخي العزيز وأخواتي الأعزاء وخاصة بنات أختي الأعزاء على قلبي " مـــريم و

فريال "

إلى جميع الأهل والأقارب

إلي جميع أصدقائي وزملائي في الدراسة

رياض

قائمة المحتويات

الاهداء	
الشكر	
قائمة المحتويات	I
قائمة الجداول	II
قائمة الأشكال	III
المقدمة	أ
الفصل الأول : مدخل للرقابة والتحقيقات الجبائية	1
المبحث الأول : ماهية الرقابة الجبائية	3
المبحث الثاني : ماهية التحقيق المحاسبي " V C "	15
المبحث الثالث : التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية " VASFE "	34
الفصل الثاني : النظام الجبائي وأليات التحصيل الضريبي	45
المبحث الأول : ماهية النظام الجبائي في الجزائر	47
المبحث الثاني : أهم الالتزامات الجبائية في الجزائر	63
المبحث الثالث : آليات التحصيل الضريبي	80
الفصل الثالث : دراسة ميدانية – مديرية الضرائب : لولاية بسكرة.	89
المبحث الأول : الهيكل الإداري لمديرية الضرائب الولائية – بسكرة.	91
المبحث الثاني : الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية	97
المبحث الثالث : آلية تحصيل الضرائب في مديرية الضرائب لولاية بسكرة	121
الخاتمة	131
قائمة المراجع	135
الملاحق	139
الفهرس	150

قائمة الجـــداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
الجدول I-1	الحالة المقارنة للميزانيات	19
الجدول I-2	طريقة تقييم عناصر مسار الحياة	32
الجدول II-1	جدول تصاعدي سنوي للضريبة على الدخل الاجمالي	69
الجدول III-1	رقم الأعمال من المشتريات المهربة	109
الجدول III-2	الفرق في رقم الأعمال	110
الجدول III-3	المقبوضات المستخرجة بالنسبة للرسم على نشاط المهني TAP	110
الجدول III-4	المقبوضات المستخرجة بالنسبة للرسم على القيمة المضافة TVA	111
الجدول III-5	الرسم المسدد على المشتريات	111
الجدول III-6	الحقوق والغرامات بالنسبة للرسم على نشاط المهني TAP	112
الجدول III-7	الحقوق والغرامات بالنسبة للرسم على القيمة المضافة TVA	113
الجدول III-8	التعديلات على الربح والفواتير وخصوم	114
الجدول III-9	الربح الخاضع الضريبة على الدخل الإجمالي IRG	115
الجدول III-10	الحقوق والغرامات لضريبة على الدخل الإجمالي IRG	116
الجدول III-11	مجموع الحقوق والغرامات الواجبة الدفع "المبلغ النهائي"	117

قائمة الأشكـــال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
الشكل I - 1	مختلف أليات الرقابة والتحقيقات الجبائية	14
الشكل I – 2	مخطط نتائج الفحص المحاسبي	33
الشكل III - 1	**الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية – بسكرة –**	96
الشكل III - 2	**الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات**	100
الشكل III - 3	**وثيقة ممارسة حق الاطلاع**	104
الشكل III - 4	**وثيقة إشعار بالتحقيق**	106
الشكل III - 5	**وثيقة إشعار بالتقويم بعد التحقيق المحاسبي**	119

توطئة

إن المراجعة ميدان واسع عرفت تطورات كبيرة متواصلة، صاحبت تعقد النشاطات وتنوعها مع كبر حجم المؤسسات وضخامة الوسائل البشرية المادية والمالية المستعملة يصعب فيها يوما بعد يوم التسيير، إذا كثرت العمليات المنجزة والمعلومات المتداخلة والأخطاء والانحرافات، بل إلى حد التلاعبات أحيانا.

ولقد اهتم الاقتصاديون السياسيون اهتماما بالغا بالتنمية الاقتصادية للدولة حيث يجعلون التنمية من الأهداف الجوهرية التي تسعى إليها الدولة لتحقيقها، وذلك من خلال مجموعة من السياسات التي يمكن عن طريقها توجيه الحياة الاقتصادية والاجتماعية في مختلف الميادين، وعبر فترة زمنية معينة، ومن ابرز هذه السياسات السياسة الجبائية التي ازدادت أهميتها وتعاظم دورها بتطور مفهوم ودور الدولة في ذاتها من خلال تجاوز مفهوم الدولة الحيادي الذي كان سائدا لفترة من الزمن وأصبح دور الرقابة والتوجيه والبحث عن التوازنات الكلية من أهداف الدولة التي تسعى إلى تحقيق النمو الاقتصادي.

من خلال ترشيد النظام الجبائي كحل لإشكالية الحاجات الكثيرة والمتعددة من فترة إلى أخرى ومن مكان إلى أخر وبين الموارد المحددة مما يفرض العقلانية من أجل اتخاذ القرار الأفضل لتخصيص مختلف الموارد المتاحة بحثا عن تحقيق أكبر الأهداف العامة، حيث تعتبر السياسة الجبائية أهم مكون للسياسة المالية والاقتصادية، لذلك فرض للدولة فرض الضرائب والرسوم في إطار رسم نظام جبائي راشد وفعال.

كما أن أهم الأسس التي يبنى عليها النظام الجبائي هو التصريح أي المكلف بالضريبة هو الذي يقوم بإعداد تصريحاته بنفسه مما يفتح المجال واسعا للمكلفين بالضريبة لإخفاء كلي أو جزئي للوعاء الخاضع للضريبة، وهذا من خلال التلاعب في مختلف المعطيات المحاسبية وغيرها، ذلك لأنهم يرون أن الضريبة مجرد قيد من نفوذهم المالي وحريتهم الاقتصادية مما يجعلهم يفكرون في مختلف الوسائل التي تمكنهم من تفادي الضريبة، والأمر الذي يؤثر مباشرة على مصالح الخزينة العمومية، هذا ما جعل المشرع يثبت حقا أساسيا من حقوق الدولة في المحافظة على مصادر التمويل للخزينة العمومية، وللحد من هذه الظواهر تعد المراجعة الجبائية إحدى آليات الإدارة الجبائية في كشف انحرافات عن هذا التشريع الجبائي فانه يكلف المكلف بالضريبة فقدان عدة امتيازات كاسترجاع الرسم على القيمة المضافة وكذا فقدان الاستفادة من بعض التخفيضات الجبائية الممنوحة بالإضافة انه تبدأ مصلحة الضرائب بفرض عقوبات مالية متلاحقة حول الأخطاء الموجودة .

إشكالية البحث :

على ضوء المعطيات السابقة تتحدد معالم لإشكالية هذا البحث في السؤال التالي :

ماهو دور التي تلعبه المراجعة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي ؟

وتحت هذا التساؤل المحوري تندرج الأسئلة الفرعية التالية:

- ما المقصود بالرقابة الجبائية؟ وما هي أشكالها؟
- ما هي أهم الآليات المعتمدة من قبل الإدارة الجبائية لزيادة التحصيل الجبائي؟
- ما المقصود بالتحصيل الضريبي وكيف يتم ذلك؟
- ما هي أثار الرقابة الجبائية في مديرية الضرائب لزيادة التحصيل الضريبي؟

فرضيات البحث :

كإجابات قبلية لإشكالية الدراسة قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- الرقابة الجبائية وسيلة لمعرفة مدى انحرافات المكلف بالضريبة (المؤسسة) .
- الرقابة الجبائية من أهم الوسائل الردعية المستخدمة من قبل الإدارة الجبائية .
- تحصيل الضريبة هو عبارة عن إجراءات من طرف الإدارة الجبائية لنقل دين الضريبة من المكلف إلى الخزينة في إطار النظام الضريبي المطبق .
- تعد العقوبات الجبائية وبالخصوص الغرامات المالية المطبقة في مديرية الضرائب من أهم الإجراءات المؤدية إلى زيادة التحصيل الضريبي .

أسباب اختيار الموضوع :

- علاقة الموضوع الرقابة أو التدقيق بالتخصص تدقيق محاسبي.
- الميول الشخصي للموضوع للاستفادة منه مستقبلا في الحياة المهنية.
- نظرة و حساسية المجتمع الجزائري للمراجعة (التدقيق) بصورة عامة، وللمراجعة الجبائية خاصة.

- وجود انتشار كبير لظواهر الانحرافات الضريبية في ظل الانفتاح الاقتصادي في الجزائر، والذي يمثل خطر على موارد الدولة وعلى التنمية الاقتصادية.

أهمية البحث :

تنبع أهمية الدراسة لمكانة الضريبة والسياسة المتبعة من تلك الأثار السيئة، والسلبية لظاهرتي التهرب والغش الضريبي التي جعلت أموال هائلة تتداول بكل حرية ومن دون مراقبة، ولأهميتها في الدراسات الجبائية المعتمدة من طرف الدولة، تعد الضرائب مصدرا من مصادر التمويل للخزينة العمومية وكيفية زيادة التحصيل الضريبي ودور الرقابة الجبائية في ذلك، وفي ظل البحث المتزايد من قبل السلطات المعنية للرفع من موارد الجباية العادية، وبالتالي ضرورة اتخاذ كل سبل العلاج لمجابهة هذه الظاهرة، ومن هنا يبرز الدور وأهمية الرقابة كونها من الوسائل الهامة والفعالة للعلاج مما يؤدي الى المحافظة على موارد الخزينة العمومية.

أهداف البحث :

من خلال تسليط الضوء على الاشكالية الرئيسية للبحث والفرضيات المقترحة تمثلت الأهداف المنقاة فيما يلي :

- إبراز مدى أهمية المراجعة الجبائية لكونهما من الوسائل الهامة والفعالة للإدارة الضريبية.
- الوقوف عند مختلف قوانين التشريع الجبائي الجزائري.
- إبراز العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية في إطار النظام الضريبي المعمول به في الجزائر.
- إسقاط الدراسة النظرية بالجانب التطبيقي وذلك من خلال الإجراءات المؤدية إلى زيادة التحصيل الضريبي.

حدود الدراسة :

فيما يتعلق بحدود الدراسة فقد تم معالجة موضوع الرقابة الجبائية خلال السنوات الأربع الأخيرة 2008، 2009، 2010، 2011، نظرا لتزايد الاهتمام بالرقابة الجبائية في الجزائر خلال هذه الفترة عن طريق تعزيزها بآليات وأجهزة جديدة إضافة إلى اعتماد بعض الوسائل المستحدثة هذا من جهة، ومن جهة

أخرى أن المدة القانونية الواجب التحقيق فيها هي أربع سنوات، لذا حاولنا إسقاط نفس الفترة على سنوات الدراسة.

كما أنه ستقتصر دراستنا لطرق الرقابة الجبائية على التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية لأنهما الأكثر تطبيقا من قبل المصالح المختصة.

صعوبات البحث :

يتعرض أي عمل الى عثرات وصعوبات أثناء التقاط وتجميع المعلومات أو أثناء تطبيقها عمليا، نذكر منها الصعوبات أثناء انجاز هذا البحث المتواضع :

- صعوبات في اقتناء الكتب والدراسات السابقة وذلك لعدم توفرهم في مكتبة الكلية بشكل دائم.
- صعوبات من حيث الإجراءات البيروقراطية لإدارة الضرائب، في عدم تقديم بعض الإحصاءات والمعطيات محتجة في ذلك بالسرية.

منهجية البحث:

من أجل الإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة، والتي تعكس إشكالية البحث، ومن أجل اختبار صحة الفرضيات المذكورة أعلاه، وذلك باختيار المنهج الوصفي التحليلي بهدف جمع المعلومات المتعلقة بالموضوع وتصنيفها وتحليلها والاعتماد في أسلوب هذا البحث على مختلف القوانين والتشريعات االجبائية الجزائرية المتعلقة بموضوع دراسة الرقابة الجبائية والنظام الضريبي وكيفية زيادة التحصيل الضريبي بغرض فهم الإطار النظري ومنهج دراسة حالة من خلال جمع الملاحظات والمعلومات الميدانية وتطبيق التقنيات والأدوات المستعرضة نظريا على معطيات البحث مما يسمح بالتعمق في مختلف جوانب البحث.

هيكل البحث :

بغية الإجابة عن الإشكالية المطروحة واختبار مدى صحة الفرضيات التي انطلقنا منها في الدراسة قمنا بتقسييم موضوع الدراسة إلى ثلاث فصول للإلهام بكل الجوانب إن شاء الله.

الفصل الأول بعنوان مدخل للرقابة والتحقيقات الجبائية حيث تجزئة إلى ثلاث مباحث : المبحث الأول تناول فيه ماهية الرقابة الجبائية من خلال تعريفها وأهدافها والاطار القانوني للرقابة الجبائية وفي الأخير الى أشكالها كذلك أما المبحث الثاني تناول فيه نوع من أنواع التحقيقات في عين المكان (مقر المكف) التحقيق المحاسيبي من خلال تعريفه والمهام الأولية لإجرائه ثم الى عملية سير التحقيق الى غاية الاجراءات المتخذة بعد التحقيق المحاسبي.

أما في المبحث الثالث والأخير تطرق إلى نوع أخر من أنواع التحقيق الجبائي هو التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية وذلك من خلال التعريف به ومسار سير التحقيق الى غاية نهايته لتوضيح العقوبات المندرجة في زيادة التحصيل الضريبي.

أما الفصل الثاني بعنوان النظام الجبائي وآليات التحصيل الضريبي حيث تجزئة أيضا إلى ثلاث مباحث المبحث الأول تناول النظام الضريبي في الجزائر من خلال مفهوم ومكوناته ، أما المبحث الثاني فقد تطرق إلى أهم الالتزامات الجبائية في الجزائر، أما المبحث الثالث تطرق الى آليات تحصيل الضريبة من خلال تعريف التحصيل الضريبي وقواعده وضماناته والعقوبات الجبائية المنصوص عليها في زيادة التحصيل الضريبي .

وفي الفصل الثالث والأخير الذي يتمثل في الدراسة الميدانية بإبراز الدور التي تلعبه الرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي وذلك من خلال الإجابة عن التساؤلات المطروحة في هذا البحث، ومن خلال عملية الرقابة الجبائية وبالتحديد التحقيق المحاسبي والعقوبات الناتجة عن الانحرافات في التصريحات الجبائية للمكلف مما يترتب تسديد الحقوق واجبة الدفع والغرامات المالية التي تؤدي إلى زيادة التحصيل الضريبي .

تمهيد

لقد منح المشرع الجزائري لكل من المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية حقوق وواجبات من أجل حماية الحقوق العامة والخاصة، ولذلك أوجب على المكلفين إعطاء تصريحات صحيحة ودقيقة وتامة، بحيث تختلف هذه التصريحات باختلاف الأنظمة التي يخضع لها هؤلاء المكلفين، إلا أن بعض المكلفين يرون أن الضريبة مجرد قيد من نفوذهم المالي وحريتهم الاقتصادية مما يجعلهم يفكرون في مختلف الوسائل التي تمكنهم من تفادي الضريبة مما يؤثر مباشرة على مصالح الخزينة العمومية.

فهدف الإدارة الجبائية يكمن بشكل خاص في البحث عن أسس تمكنها من التأكد من صحة ونزاهة ودقة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، وفقا لما ينص عليه القانون والتشريع الجبائي المطبق ميدانيا وهذا ما يسمى بالرقابة الجبائية التي تفرض لكشف المكلفين الذين يقومون بالتخلص والتملص من الضريبة بشتى الطرق حتى يتم تفادي ما ينجم عن ذلك من آثار مالية واقتصادية وكذا اجتماعية تؤثر في الخزينة العمومية والعمل على ضمان استفاء الإدارة لمستحقاتها من المكلفين بالضريبة ومنه تصحيح الأخطاء والمخالفات والتجاوزات.

وسعيًا من طرف القانون لتنظيم عملية الرقابة الجبائية، وممارستها بكفاءة أكثر، وضع لها المشرع الجزائري أدوات قانونية، وتتمثل في مجموعة من الإجراءات والوسائل التي يعتمد عليها الأعوان المراقبو ن في تنفيذ مهامهم الرقابية، ويمكننا أن نميّز بين طريقتين للرقابة وهما التحقيق المحاسبي، والتحقيق المعمّ ق في مجمل الوضعية الجبائية.

وسيتم من خلال هذا الفصل التطرق الى المباحث التالية :

المبحث الأول : ماهية الرقابة الجبائية

المبحث الثاني : ماهية التحقيق المحاسبي

المبحث الثالث : التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية

يتميز النظام الضريبي الجزائري بصفة أساسية بطابعه التصريحي حيث يمنح الحرية الكاملة للمكلف لكي يحدد مقدار الوعاء الضريبي، لذلك يفترض أن يكون المكلف بالضريبة نزيها عند تصريحه بالمعلومات الخاصة بمداخليه، نفقاته وأن تكون له القدرة على تبرير تلك المعلومات عند مطالبته بذلك بحيث يبرز هنا دور الإدارة الجبائية التي تعمل على مراجعة تلك التصريحات والتأكد من مدى صحتها ومصداقيتها بالاستناد إلى مصادر خارجية ووفق خطوات منظمة كل هذه الخطوات تعرف بالرقابة الجبائية

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية

هناك عدة تعاريف للرقابة الجبائية، وبالرغم من هذا التعدد إلا أن مغزاها ينحصر في كونها تلك الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية بغرض التأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة وقبل التطرق إلى مفهوم الرقابة الجبائية يجب أن نتطرق أولا إلى تعريف الرقابة.

أولا/ تعريف الرقابة : تعتبر الرقابة أحدى الوظائف الأساسية التي تقوم بها أجهزة متعددة بغية التأكد من تحقيق النشاط المالي في حدود السياسة العامة لها ، كما تعمل على الكشف عن السلوكيات اللاأخلاقية واللاقانونية مثل الرشوة والسرقة في المؤسسات الإدارية، حيث يعرف هنري فايول الرقابة : " بأنها التحقق من أن التنفيذ يتم طبقا للخطة المقررة التعليمات ابة الصادرة والمبادئ المعتمدة، فهي عملية اكتشاف ما إذا كان كل شيء يسير حسب الخطط الموضوعة وذلك لغرض الكشف عن ما يوجد هناك من نقاط ضعف والأخطاء ومعالجتها وتفادي تكرارها "[1].

وكتعريف شامل للرقابة نجد أن الرقابة هي الإشراف والفحص والمراجعة من جانب سلطة أعلى لها الحق في التعرف على كيفية سير العمل داخل الوحدة وكشف نقاط الضعف والانحرافات والاختلافات وتصحيحها

[1] حمدي سليمان، سحيمات القبيلات، **الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية "دراسة تحليلية وتطبيقية "**، مكتبة دار الثقافة، الأردن، 1998، ص13.

ثانيا/ تعريف الرقابة الجبائية : تعتبر الرقابة الجبائية الوسيلة الأكثر نجاعة للكشف عن موطن الغش والتهرب الضريبي حيث تعرف بأنها : " السلطة الممنوحة للإدارة الجبائية لأجل متابعة ومراقبة مدى التزام المكلف بالضريبة بالنظام الجبائي والضريبي السائد في البلاد بهدف التقليل ومحاولة الحد من التهرب الضريبي والمحافظة على موارد الخزينة العمومية وكذلك تحقيق العدالة الاجتماعية بين المكلفين بالضريبة ."[1]

و تعرف على أنها : " عملية تدقيق وفحص للتصريحات التي يقدمها المكلفون بالضريبة سواء كانوا ذو شخصية معنوية أو طبيعية، وذلك بقصد التأكد من صحة ونزاهة المعلومات المقدمة على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل للاستعلام والاستفسار والاستيضاح عن كل ما هو مدون بالتصريحات، بل عليه إن يقوم بعملية مقارنة بين ما هو مصرح والمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى وبالتالي التأكد من مدى تطابق الموجود بينهما وكذلك النظر في الوضعية المالية للممول[2].

وعرفت أيضا بأنها : هي مجمل العمليات التي تهدف إلى تحقيق في عين المكان على جميع الدفاتر المحاسبية لمكلف ما، ومقارنتها مع جميع العناصر الاستغلال وذلك من أجل: [3]

- احترام المعايير المحاسبية المتعارف عليها.
- ترجمة جميع العمليات التي تمس النشاط الفعلي للمؤسسة إلى كتابات محاسبية.
- التجانس التام بين الكتابات المحاسبية والأرقام المصرح بها للإدارة الجبائية.

مما سبق يمكن إعطاء تعريف شامل للرقابة الجبائية ، هي مجموعة من الإجراءات التي تقوم بها الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات والمعلومات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة في إطار قوانين محددة تهدف إلى التقليل من التهرب الضريبي، وكل التجاوزات الجبائية المهددة للاقتصاد الوطني.

[1] عوادي مصطفى، **الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة**، مطبعة مزوار، الجزائر، 2009، ص11.

[2] عبد المنعم فوزي، **المالية العامة والسايسات المالية**، منشأة المعارف الاسكندرية، مصر، 1972، ص46.

[3] يونس أحمد البطريق، **مقدمة في النظم الضريبية**، المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر، مصر، 1972، ص70.

ومن هنا نستنتج أن الرقابة الجبائية هي مراقبة سير النظام الجبائي التصريحي بهدف التقليل من التهرب الضريبي، وكذا تحقيق العدالة بين المكلفين بالضريبة والمحافظة على موارد الخزينة.

المطلب الثاني : أهداف الرقابة الجبائية

للرقابة الجبائية أهمية كبيرة، فهي الوسيلة التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي التي تخرب الاقتصاد الوطني وتقلص الموارد العمومية، حيث تعمل الإدارة الجبائية على تحقيق عدة أهداف باستعمالها للرقابة الجبائية من أهمها :[1]

أولا/ الهدف الإداري : إذ تؤدي الرقابة الجبائية دورًا هامًا للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية والأداء ويمكن تحديدها في النقاط التالية:

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

ثانيا/ الهدف المالي والاقتصادي : حيث تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال، وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع، إذ أنّ الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد والجباية.

ثالثا/ الهدف الاجتماعي : ويتمثل في :

[1] نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر" 1999-2004" رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير،جامعة الجزائر، فرع مالية ونقود، 2004/2003، ص 36.

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

رابعا/ الهدف القانوني : ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين القوانين والأنظمة، لذا وحرصًا على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرّب من دفع مستحقاتهم الجبائية[1].

المطلب الثالث : الإطار القانوني للرقابة الجبائية

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

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

1- حق الإطلاع : هو وسيلة قانونية منحها المشرع الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية، فبواسطته يمكنهم الإطلاع على مختلف الوثائق والمستندات الخاصة بالمكلف، الذي هو بصدد التحقيق معه، بغية الحصول على أكبر قدر من المعلومات الكافية لأداء مهمة التحقيق.

[1] محمود حسين الوادي، زكرياء أحمد عزام، **المالية العامة والنظام المالي في الإسلام**، دار المسيرة للنشر، الأردن، 2000، ص 166.

طبقا للمادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية والتي تنص على : " يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها "[1]. وفي إطار البحث عن المعلومة الجبائية، كلف المشرع الجبائي السلطات الجبائية بجمع كل المعلومات الضرورية لعمليات التحقيق والرقابة الخاصة بالمكلف ، كما يمكن لهؤلاء الأعوان أن يمارسوا هذا الحق على كل المؤسسات التي يمكن أن تفيدهم وتساعدهم في الحصول على المعلومات اللازمة للسير المحكم لمهامهم، ومن بينهم :

أ -حق الاطلاع لدى الإدارات و الهيئات العمومية و المؤسسات الخاصة

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

ب -حق الاطلاع لدى المؤسسات المالية والمكلفين بالضريبة الآخرين

طبقا للمادة 51 من قانون الإجراءات الجبائية : " يجب على المؤسسات أو الشركات والقائمين بأعمال الصرف والمصرفيين وأصحاب العمولات، وكل الأشخاص أو الشركات أو الجمعيات أو الجماعات المتحصلة بصفة اعتيادية على ودائع للقيم المنقولة، أن يرسلوا إشعارا خاصا للإدارة الجبائية، بفتح و إقفال كل حساب إيداع السندات أو القيم أو الأموال أو حساب التسبيقات أو الحسابات الجارية أو حسابات العملة الصعبة أو أي حسابات أخرى تسيرها مؤسساتهم بالجزائر .

كما يمس هذا الإلزام خصوصًا، البنوك وشركة البورصة والدواوين العمومية والخزائن الولائية ومركز الصكوك البريدية والصندوق الوطني للتوفير وصناديق القرض التعاوني وصناديق الإيداع والكفالات"[3].

2- حق الرقابة : يعتبر حق الرقابة من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية للتأكد من صدق المعلومات المقدمة ضمن التصريحات المكتتبة من قبل المكلفين، فهو يمثل مجموع العمليات المنجزة من قبل

[1] وزارة المالية، **قانون الإجراءات الجبائية**، الجزائر، 2012، المادة 45.

[2] وزارة المالية، **قانون الإجراءات الجبائية**، مرجع سابق، المادة 46.

[3] المرجع نفسه، المادة 51.

الأعوان المراقبين لمراقبة تلك التصريحات المقدمة بعناصر ومعطيات خارجية بغية التحقق من صحتها ونزاهتها.

كما تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمسندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة وكذلك يراقب المفتش التصريحات ويطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة ، حيث للإدارة الجبائية سلطة شرعية تسمح لها بمراقبة المكلفين بالضريبة في إطار قواعد منظمة من خلال التحقيق في الوثائق والنتائج المصرح بها عن طريق الرقابة المحاسبية أو الرقابة على مجمل الوضعية الجبائية[1].

ويمكن التمييز بين شكلين للرقابة:[2]

- الرقابة في المحاسبية ومعاينة الدفاتر والوثائق المحاسبية ومقارنتها بعناصر الاستغلال للتأكد من صحة التصريحات المقدمة.
- الرقابة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية قصد التأكد على مدى صحة المداخيل المصرحة، وذلك ومقارنتها بالوضعية الجبائية للمكلف.

3- حق استدراك الأخطاء الادارية : حق استدراك الأخطاء هو الوسيلة الممنوحة للإدارة الضريبية لإجراء تقويمات لنفس المدّة ونفس الضرائب، عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة أو خاطئة، وهذا عن طريق إعادة النظر في الاقتطاع الضريبي سواء بتعديله أو إنشاء اقتطاع جديد.

وطبقا للمادة 327 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: "يجوز إستدراك كل خطأ يرتكب سواء في نوع الضريبة أو في مكان فرضها، بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم المؤسسة عن طريق الجداول،

[1] بن عكشة مصطفي، **التحقيق الجبائي في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماستير غير منشورة، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2010/2009، ص 51.

[2] محمد عناب، **مقومات النظام الجبائي الجزائري**، ديوان المطبوعات الجامعية للنشر،الجزائر، 2004، ص86

وذلك إلى غاية إنتهاء السنة الثانية التي تلي السنة التي يصدر فيها القرار القاضي بالإعفاء من الضريبة الأولى"[1].

4- حق المعاينة : يمكن للإدارة الجبائية الذي أقرته المادة 74 من قانون المالية لسنة 2001 ويكون ذلك بعد أمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض مفوض عنه ، حيث تعطي الإدارة الجبائية ترخيص لأعوانها الذين لهم رتبة مراقب على الأقل القيام بإجراءات المعاينة في كل المجالات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التخلص من الوعاء والمراقبة والدفع ، ويجوز لأعوان الإدارة الجبائية القيام بكل التحقيقات والمعاينات التي تبدو لهم ضرورية في المجالات المهنية للمكلفين بالضريبة، وعملية المعاينة يجب أن تتم بحضور الشخص المعني أو ممثله الذي يكون قد أعلم مسبقا بهذه العملية، وبعد انتهاء عملية المعاينة يحرر محضر يسرد فيه مجريات العمليات وندون فيه المعاينات المسجلة وهذا حسب نص المادة 78 من قانون المالية لسنة 2001 ، ثم تسلم نسخة من محضر الجرد على المعني وترسل النسخة الأصلية للقاضي الذي رخص المعاين[2].

وهذا طبقا للمادّة 34 من قانون الإجراءات الجبائية : " من أجل ممارسة حقّها في الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية ، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص، ضمن الشروط المبينة في المادة 35 أدناه، للأعوان الذين لهم على الأقل رتبة مفتش ومؤهلين قانونا، القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلاّت قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرّر التصرّفات الهادفة إلى التملّص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة "[3] .

ثانيا/ الضمانات الممنوحة للمكلف الخاضع للرقابة : يحتاج المكلف بالضريبة إلى ضمانات تحميه من تعسف الإدارة الضريبة عند قيامها بمهمة التحقيق وبالتالي يجب خلق توازن بين الالتزامات المفروضة على المكلف والحقوق التي منحت للإدارة الضريبية كما يجب على الأعوان المحققين احترام هذه الضمانات، وفي حالة الإخلال بها فانه يؤدي إلى بطلان إجراء التحقيق، ومن أهم هذه الإجراءات :[4]

---

[1] وزارة المالية، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، الجزائر، 2012، المادة 327.

[2] سعيدي عبد الحليم، **التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية**، رسالة الماستر غير منشورة، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2010/2009، ص40.

[3] وزارة المالية، **قانون الإجراءات الجبائية**، مرجع سابق، المادة 34.

[4] محمد عناب، **مقومات النظام الجبائي الجزائري** مرجع سابق، ص97 .

1 -الإعلام المسبق: طبقا للمادة 04/20 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه " لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسباته على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة (10) أيام، إبتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار"[1].

2- الإستعانة بمستشار: لقد منح المشرع الجبائي للمكلف إمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره، سواء كان محاسباً أو مستشاراً جبائياً، محاميا وهذا قصد متابعة سير عمليات المراقبة، ومناقشة الاقتراحات التي تطرحها الإدارة الجبائية[2].

3 -تحديد مدة الرقابة : لا يمكن تحت طائلة البطلان الاجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من 03 أشهر فيما يخص :

- مؤسسات تأدية الخدمات، اذا كان رقم الأعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.
- كل المؤسسات الأخرى، اذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فبها.

ويمدد هذا الأجل إلى 06 أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي5.000.000 دج و10.000.000 دج، عن كل سنة مالية يحقق فيها، ويجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى 09 أشهر.

إلا أن الإدارة الجبائية غير مقيدة بمدة الرقابة بعين المكان المذكورة أعلاه في حالة :[3]

- استعمال مناورات تدليسية مثبتة قانوناً.
- تقديم المكلف بالضريبة معلومات ناقصة أو خاطئة أثناء التحقيق.
- عدم الرد أو الرد المتأخر على طلبات التوضيحات والتبريرات.

[1] وزارة المالية، **قانون الإجراءات الجبائية**، مرجع سابق،2010، المادة 20 .

[2] المرجع نفسه، المادة 20.

[3] وزارة المالية، **الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة**، المديرية العامة للضرائب، 2010، ص 80.

4- عدم امكانية تجديد عملية التحقيق في المحاسبة : بموجب المادة 08/20 من قانون الإجراءات الجبائية والتي تنص : " بعد انتهاء التحقيق في المحاسبة الخاصة بفترة معينة بالنسبة لضريبة أو رسم أو مجمعة من الضرائب أو الرسوم وباستثناء حالة ما اذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، لا يمكن للادارة أن تشرع في تحقيق جديد لنفس التقييدات المحاسبية لنفس الضرائب والرسوم، وللفترة نفسها[1].

5 -السر المهني : تبعا لأحكام المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية والتي تنص على الإلزام بالسر المهني أن: " يلزم بالسر المهني، بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات، ويتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة، كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به "[2].

6 -الإشعار بالتقويم : يجب على الإدارة الجبائية بعد انتهاءها من عملية التحقيق، سواء كان هذا التحقيق محاسبي أو في مجمل الوضعية الجبائية إبلاغ المكلف بالنتائج، وذلك حتى في غياب التقويمات، وهذا بإرسال إشعار بالتقويم عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، ويجب أن يكون مفصلاً ومعللا بصفة كافية تسمح للمكلف بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة، ومبيناً فيه أسباب وطرق التقويم المتبعة، والسماح للمكلف بإبداء ملاحظاته وذلك في أجل 40 يوماً وقبل انقضاء أجل الرد على المحقق أن يعطي كل الشروحات الشفهية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون الإشعار إذا طلب هذا الأخير منه ذلك.

7 -**حق الطعن :** لم يهمل المشرع هذا الجانب الذي يعد حقاً من حقوق المكلف بالضريبة، لمعالجة مختلف الخلافات بين الإدارة الضريبة والمكلف حول نتائج التحقيق، لذا منح المشرع لهذا الأخير إمكانية الطعن، وتلك النتائج يطلب من خلاله التخفيض الجزئي أو الكلي أو التعديل أو إعادة الحساب للنسب المطبقة وذلك بتقديم شكايات لدى الجهات المعنية، وهذا ما تناولته المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية " يمكن حسب الحالة للمكلف بالضريبة الذي لم يرض بالقرار المتخذ بشأن شكواه، من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للـــضرائب، اللجوء إلى لجنة

[1] وزارة المالية، **قانون الإجراءات الجبائية**، المادة 20.

[2] المرجع نفسه، المادة 65 .

الطعن المختصة المنـــصوص عليها في المواد أدناه، في أجـــل أربعة (04)أشهر إبتداء من تاريخ استلام قرار الإدارة "[1].

المطلب الرابع : أشكال الرقابة الجبائية

بموجب المنشور رقم 78 المؤرخ في 1994/03/26 الذي حدد بوضوح المهام والوظائف والقواعد الداخلية للمفتشيات المتمثلة في الرقابة الجبائية وتدعى الرقابة على الوثائق وتتم داخل المفتشيات تبدأ بمراقبة التصريحات إلى المراقبة المعمقة للملف " النشاط " ومن هنا يتبين لنا أن للرقابة شكلين وهما:

أولا/ الرقابة العامة : إن هذا النوع من الرقابة يتم على مستوى مفتشيات الضرائب، وتتم من دون تنقـــل أفراد مصلحـــة الضرائب أو اجراء أبحاث خاصة من طرف الإدارة الجبائية، إلا أن أهمية هذه الرقابة يمكن أن تتغير وتتسع، ويتم التمييز بين نوعين الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق :[2]

1 -الرقابة الشكلية "السطحية" : تعتمد بالدرجة الأولى على القراءة الشكلية للوثائق والتصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة دون التعمق في محتواها، وتتم الرقابة في مكاتب المفتشيات ووفق الملفات الممسوكة من قبلها دون الخروج إلى الميدان، وذلك من خلال فحص المعلومات التي أدلى بها ومقارنتها بملفات المكلفين وهي تهدف إلى تصحيح الأخطاء الجوهرية البارزة الناتجة عن تصريحات المكلف ونوع النشاط الذي يمارسه بغية تكوين ملف صحيح من حيث الشكل ومن جهة أخرى تقوم بالتحقق من المعطيات والمعلومات المصرح بها وهذا بالاعتماد على أدلة وإثباتات تتحصل عليها من المصادر المختلفة التي تتعامل مباشرة مع المكلف (البنوك الموردون، الجمارك، الضمان الاجتماعي ...) وهذا بمقتضى حق الاطلاع المخول لها من طرف المشرع الجبائي وذلك بغية إجراء مقارنة للوثائق المصرح بها وما ورد فيها من معلومات مع ما هو مدون لدى الإدارة الجبائية من أدلة عن تطور الذمة المالية والعناصر المكونة للدخل ووعائه الضريبي التي تخص المكلف بالضريبة. في حالة نقص المعلومات المقدمة من طرف المكلفين أو ظهور معطيات تثير الشك في مصداقية التصريحات يقوم المراقبون بطلب المزيد من المعلومات وذلك بالاتصال المباشر مع المكلف للإدلاء بالمعلومات لدى الإدارة ، إلا أن للمكلف حق الرفض عن الاتصال

[1] وزارة المالية، **قانون الإجراءات الجبائية**، مرجع سابق، المادة 80.

[2] ناصر مراد، **التهرب والغش الضريبي في الجزائر**، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004، ص 45.

المباشر وفي هذه الحالة يقوم المحققون بتوجيه طلب رسمي إلى المكلف بالضريبة يتضمن قصة تقديم التوضيحات والتبريرات التي بها إلتباس أو غموض.

2- الرقابة على الوثائق : تتمثل في مجموع الأعمال التي تتم على مستوى المكتب حيث تقوم مصلحة التحقيق بإجراء فحص نقدي وشامل للتصريحات الجبائية المكتبية من خلال مقارنتها بمختلف المعلومات والوثائق التي هي بحوزة الإدارة الجبائية عن الوضعية الحقيقية لكل مكلف. وذلك انطلاقا من ملفاتهم الخاصة المبينة لتطور ذممهم المالية والعناصر المكونة لمسارهم المعيشي.

فالمحقق يقوم بالتحليل والتدقيق والمقارنة في التصريحات المقدمة من المكلف ودراسة مدى ترابطها وانسجامها من سنة إلى أخرى مستعينا في ذلك بالملف الجبائي للمكلف الذي بحوزة الإدارة الجبائية، ومصادر خارجية مثل : البنوك والإيرادات والهيئات والمؤسسات العامة والخاصة والمتعلقة بالمعاملات أو الصفقات التي أبرمت مع المكلف وبعض الكشوفات، إضافة إلى كل هذا فبإمكان المحقق طلب معلومات وتبريرات أخرى من المكلف حول خصم معين أو توضيحات حول نقطة معينة كالتأكد من صحة مبالغ الرسوم المخصومة **TVA** التحقيق في المعدلات المطبقة، وكما إذا كانت فعلا تلك الخاصة بالعمليات المحققة أو أن هذه الأخيرة قد تم إعفائها، فالغرض من هذه الرقابة هو ضمان أنّ التصريحات المقدمة كتبت بطريقة صحيحة من الناحية الشكلية دون التعمق فيها بإجراء مقارنة بما تحتويه من معلومات وتلك التي تتوفر لدى الإدارة الجبائية.

ومما سبق نستخلص خاصيتين لهذه الرقابة :

- تعتبر أوّل عملية رقابية للتصريحات.
- تهدف إلى مراقبة شكل وكيفية التصريحات دون التأكد من صحة هذه الأخيرة.

ثانيا/ الرقابة المعمقة : كما يدل عليها العنوان فإن هذا النوع من الرقابة يتناول مجمل الوضعية الجبائية والمالية للمكلف بالإضافة إلى الوضعية المادية حيث تغوص في الفحص والتحقيق في كل المعطيات والمعلومات التي لها صلة بنشاط المكلفين بالضريبة وخاصة في الوثائق المحاسبية والوضعية الجبائية.

وقد عرف الرقابة المعمقة : " بأنها مجموع العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان لمحاسبة مؤسسة ما أو شخص معين ومقارنة النتائج مع بعض المعطيات المادية بهدف مراقبة مدى سلامة ودقة

التصريحات المكتتبة وعند اقتضاء الحال يمكن الالتجاء إلى الإجراءات الضرورية لتحقيق التعديلات اللازمة".

كما عرفها أيضا : " أنها مجموعة العمليات التي تهدف إلى التحقق من صحة ودقة التصريحات على مجمل المداخيل التي لها علاقة بالضريبة على الدخل الإجمالي".

ويعتبر التحقيق المحاسبي من أهم أشكال الرقابة الجبائية باعتبار أن مسك الدفاتر محاسبية وفق نصوص القانون التجاري يضمن أكثر معلومات عن الوضعية المالية للمكلف[1] .

وهذا الشكل من الرقابة يتضمن وسيلتين هما:

- التحقيق المحاسبي.
- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

ويمكن تلخيص مجمل أشكال الرقابة والتحقيقات الجبائية في الشكل الموالي :

[1] مراح فاروق، **دور الرقابة والتحقيق الجبائي في قمع التهرب الضريبي**، رسالة ماستير غير منشورة، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية، وعلوم التسيير،جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2011/2010، ص 29.

المبحث الثاني: ماهية التحقيق المحاسبي

يسمح هذا التحقيق للإدارة الجبائية بالتأكد من صحة وقانونية الكتابات المحاسبية ومقارنتها مع الوضعية الحقيقية للنشاط الممارس، حيث يخرج التحقيق المحاسبي من إطاره الضيق المتمثل في المراجعة الشكلية للملفات إلى مراجعة لكل الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان

المطلب الأول: مفهوم التحقيق المحاسبي

ويقصد بالتحقيق في المحاسبة : " مجموعة العمليات والتي تهدف إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته مهما كانت طريقة حفظها، حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية، والتأكد من مدى تطابقها مع بعض العمليات، بما فيها المعطيات المادية، حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها"[1].

ووفقا للمادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية : " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، ووفقا لنفس نص المادة السابقة، يقصد بالتحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة، ويجب إن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ما عدا في طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة، يوجه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة"[2].

إن التحقيق في المحاسبة ليس غرضه المراقبة الجبائية فقط ، بل انه يمكن المؤسسات من الاطلاع على واجباتها الجبائية، كما يحاول الأعوان المحققين البحث إذا كانت النتائج مطابقة فعلا للقواعد المحاسبية والجبائية السارية المفعول وهذا ما يسمى : (الفحص الانتقادي المحاسبي)، فأثناء التحقيق يطلع أعوان الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة على مصادر الأخطاء التي وقع فيها والتي ترتكب أحيانا من غير قصد، وفي هذه الحالة يمكنه تقديم الطعون الأزمة، إن الهدف من التحقيق المحاسبي هو إظهار النقائص و التجاوزات التي يمكن أن تكون في المحاسبة بقصد التأكد من صحة وعاء مختلف الضرائب و الرسوم المستحقة و للتحقق من صحة الأرقام و النتائج التي قدمتها المحاسبة ، وذلك باتخاذ الأساليب الأزمة وبالتالي يتبين أن الذين يعنيهم التحقيق المحاسبي هم المكلفين الملزمون بمسك الدفاتر و الوثائق المحاسبية التي أكد عليها القانون التجاري والجبائي ، حيث بغياب هذه الوثائق و الملفات لا يكون للتحقيق الجبائي معنى وهذا ما تم ذكره في المواد من 09 إلى 12 من القانون التجاري.

---

[1] عيسى بولخوخ ، **الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي** ، رسالة الماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، فرع اقتصاد التنمية، جامعة حاج لخضر باتنة، 2004/2003، ص 70.

[2] وزارة المالية، **قانون الاجراءات الجبائية**، مرجع سابق، المادة 20.

ومنه فالتحقيق المحاسبي يهدف إلى التأكد من :

- صحة الإقرارات الضريبية المقدمة.
- صدق المحاسبة بمقارنتها مع مختلف المعطيات المتاحة والوثائق الثبوتية.

المطلب الثاني: المهام الأولية للتحقيق المحاسبي

تستبق عملية التحقيق المحاسبي مهام أساسية وضرورية تقوم بها الإدارة الجبائية حتى توفر الشروط اللازمة للسير الحسن لهذه العملية ويكون ذلك من خلال الخطوات التالية :

أولا/ إعداد برنامج التحقيق الجبائي : تقوم المفتشيات والمديرية الفرعية للرقابة الجبائية ، بوضع برنامج التحقيق الجبائي السنوي، وذلك باقتراح المكلفين الواجبة فيهم عملية الرقابة الجبائية، ثم تقوم بإرسال هذا البرنامج إلى المديرية المركزية للضرائب، للفصل سواء بقبوله أو زيادة عدد الملفات المقترحة أو إنقاصها، بعد ذلك تقوم المديرية المركزية بالمصادقة على البرنامج النهائي للتحقيق الجبائي ، وتقوم بإرساله إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لمباشرة العمل به، وطبقا للمرسوم رقم 52 المؤرخ في 1994/04/29 الصادر عن وزارة المالية فإنه ينص على أن المديرية الفرعية للرقابة الجبائية هي المسؤولة عن إعداد وتنفيذ التحقيق المحاسبي عليهم، كما أن هذه المعايير والأسس ليست ثابتة، لكن مع هذا فقد نصت المديرية العامة للضرائب علة بعض المعايير والتي تخدم سياسة الإدارة الجبائية في محاربة التهرب وزيادة الحصيلة الضريبية وتتمثل هذه المعايير في ما يلي:[1]

- أهمية رقم الأعمال المصرح به خلال السنتين الأخيرتين .
- تكرار نتائج الخسارة أو الربح الضعيف مقارنة بطبيعة النشاط الممارس ورقم الأعمال المصرح به.
- ضعف القيمة المضافة مقارنة بأهمية النشاط وماهي عليه المنشآت المماثلة .
- ضعف الهامش الإجمالي مقارنة بالهامش العادي المطبق في النشاط .
- تغيرات جد مهمة في رقم الأعمال وفي النتائج المصرح بها في مدة 04 سنوات الأخيرة .
- ملاحظة استعمال الطرق التدليسية واكتشاف المخالفات ذات طابع اقتصادي .
- الزيادة المذهلة في المستوى المعيشي للمكلف بالضريبة .

[1] سعيدي عبد الحليم، **التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية**، مرجع سابق، ص 53.

بالإضافة إلى هذا فإن الإدارة الجبائية تقوم بالتحقيق في محاسبة المؤسسات المهمة التي لم يسبق لها أن خضعت للرقابة الجبائية ، كما أن التحقيق الجبائي يجب أن يشمل مختلف النشاطات.

ثانيا/ سحب الملف الجبائي للمكلف بالضريبة من مفتشية الضرائب المسيّرة لهذا الملف : إذ يمثل المصدر الأوّل بالنسبة للمحقق، وهذا لاحتوائه على كل الوثائق والبيانات المتعلقة بالمكلف بالضريبة، حيث يتضمن كل تصريحاته وكل الاتصالات والمراسلات الموجهة إليه وتجدر الإشارة إلى أنّ الملف الجبائي يختلف في بياناته حسب طبيعة المكلف بالضريبة، وعلى الشخص الطبيعي والشخص المعنوي ابراز ما يلي :[1]

أ- بالنسبة للشخص الطبيعي يضم:

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

ب- بالنسبة للشركة يحوي:

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

ثالثا/ إبلاغ المكلف بالضريبة : حيث يقوم العون المحقق بإرسال إشعار بالتحقيق للمكلف، يعلمه فيه بعملية خضوعه للرقابة، وهذا طبقا للمادة 20 من قانون الاجراءات الجبائية: " لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسباته ، على أن

[1] مراح فاروق، **دور الرقابة والتحقيق الجبائي في قمع التهرب الضريبي**، مرجع سابق، ص 45.

يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة (10) أيام، إبتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين، وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها والحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية وكذا الوثائق الواجب الإطلاع عليها وأن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء ، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة "[1].

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

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

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

رابع/ استمارات التحقيق : فاستنادًا للمعلومات الموجودة ضمن الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية يقوم العون المحقق بملأ جدولان هامان في تحديد ومعرفة الشكل الخارجي للمحاسبة قبل استسلامها وأهمية

رأس مال الشركة، وتطوراته، وجميع الإمكانيات التي تمتلكها المؤسسة، ويتمثلان في : [1]

[1] وزارة المالية، **قانون الإجراءات الجبائية**، مرجع سابق، المادة 20.

[2] مراح فاروق، **دور الرقابة والتحقيق الجبائي في قمع التهرب الضريبي**، مرجع سابق، ص46.

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

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

والجدول الموالي يوضح حالة مقانة للميزانيات للأربع سنوات محل التحقيق.

الجدول I – 1 : الحالة المقارنة للميزانيات

السنوات / البيانات	إلى 12/31/ن	إلى 12/31/ن+1	إلى 12/31/ن+2	إلى 12/31/ن+3
الأصول				
حسابات الأصول المثبة				
حسابات الأصول الجارية				
حسابات الغير				
إجمالي الأصول				
الخصوم				
حسابات رؤوس الأموال				
حسابات الخصوم الغير جارية				
حسابات الخصوم الجارية				
نتيجة الدورة (ربح)				
إجمالي الخصوم				

المصدر: مراح فاروق، دور الرقابة والتحقيق الجبائي في قمع التهرب الضريبي،مرجع سابق، ص 47.

[1] سهام كردودي، **المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، فرع الاعلام تكنولوجيا والاتصال، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2010/2009، ص 108.

خامسا/ التحقيقات الخارجية المساعدة : وقد يلجأ المحقق الى اجراء بعض البحوث الخارجية المساعدة للإحاطة والإلمام أكثر وبصورة جيدة بالوضعية الحقيقية للمكلف على مستوى : [1]

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

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

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

4 الإدارات العمومية : التي تقدم للمؤسسة المحقق في محاسبتها أعمالا وخدمات كمديرية التجارة، مصالح الجمارك، وغيرها.

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

المطلب الثالث: عملية سير التحقيق المحاسبي

بعد انقضاء الأجل المحدد للتحضير، والذي حدده قانون الإجراءات الجبائية بـــ 10 أيام وفي حالة أن المكلف لم يتم تحضير كل الدفاتر والوثائق المحاسبية، فانه يمكن منحه مدة إضافية مقدرة بـــ 8 أيام وبوصول أوّل موعد تدخل مباشر بعين المكان يذهب المحققون لمباشرة أعمالهم داخل المؤسسة قيد التحقيق فيها، لأنه قانونيًا لا يسمح لهم بأخذ الدفاتر المحاسبية مكاتبهم، إلا في حالة إذا ما طلب المكلف ذلك نظرًا لعدم توفر الإمكانيات اللازمة للقيام بعملية التحقيق داخل إلى المؤسسة وهذا بتقديمه لطلب موقع ومقدّم لمدير الإدارة الجبائية، وفي هذه الحالة يقوم المحققون بالتوقيع على تعهد باستلامهم للوثائق المحاسبية، وإرجاعها بعد عملية فحصها[2].

[1] مراح فاروق، **دور الرقابة والتحقيق الجبائي في قمع التهرب الضريبي**، مرجع سابق، ص 47.

[2] المرجع نفسه، ص 48.

وتتجسد عملية الرقابة المحاسبية في فحص كل الدفاتر والمستندات المحاسبية للمؤسسة ويكون عبر مرحلتين:[1]

أولا/ فحص المحاسبة من حيث الشكل : إنَّ الرقابة الشكلية للمحاسبة تتمثل في المعاينة المادية للوثائق الموضوعة للرقابة، أي التأكد من وجود وصحة الدفاتر القانونية الإجبارية. وبما أنّ المحاسبة هي ترجمة صادقة لوضعية المؤسسة فإنها لا تكون منتظمة شكلا إلا إذا كانت تحترم المعايير التالية :

1 -محاسبة تامة ومنظمة : حتى تكون المحاسبة تامة ومنتظمة يجب أن يمسك المكلف بالضريبة الوثائق الإجبارية المنصوص عليها في المادة 09 إلى 12 من القانون التجاري ، أي يجب توفر الشروط في محاسبة المكلف بالضريبة[2].

2- محاسبة صادقة : يقصد بهذا المفهوم أن القيم المحاسبية المسجلة في مختلف الوثائق المحاسبية قد تم تقييمها بطريقة صحيحة.

3 -محاسبة مقنعة : وتكون كذلك اذا استطاعت المؤسسة تبرير واثبات صحة كل العمليات المسجلة في الدفاتر بواسطة تقديم المستندات والوثائق التبريرية.

ثانيا/ فحص المحاسبة من حيث المضمون : بعد انتهاء المحقق من مراجعة المحاسبة من الناحية الشكلية ينتقل إلى مراجعتها من ناحية المضمون أو المحتوى وينقسم هذا المضمون إلى الأقسام التالية :

1- حسابات الاستغلال : تشمل حسابات الاستغلال وبصفة خاصة كل حسابات المشتريات، المخزونات والمبيعات، والتي من خل الها ينتج الربح العام إضافة إلى كل الأعباء والإيرادات الخاصة بالاستغلال.

أ -**فحص حسابات المشتريات:** يتم هذا الفحص عن طريق قيام المحقق بمقارنة الكشوفات المقابلة التي ينجزها مع التسجيلات المحاسبة من جهة ومن جهة أخرى بين وصلات الطلبيات والتسليم والوثائق المحاسبة المساعدة وكما يقوم بعملية الفحص النقدي لفواتير الشراء والتسجيل المحاسبي لها، وأهم المخالفات التي يمكن أن يقع فيها المكلف بالضريبة هي :

– الزيادة في قيمة المشتريات : ويكون الهدف هنا هو تخفيض الربح الصافي عن طريق تخفيض الربح الإجمالي .

[1] سعدي عبد الحليم، **التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية**، مرجع سابق، ص 55.

[2] مصطفى بتول، **المبادئ الأساسية للمحاسبية العامة**، دار هومة للنشر، الجزائر، 2008، ص37.

- التخفيض في كمية المشتريات : وغالبا ما تكون الغاية من هذه العملية إخفاء الإيرادات والناتجة من المبيعات المحققة من تحويل المشتريات إلى مخرجات .

ب- فحص حسابات المبيعات : وتعتبر أهم حساب وجب التركيز عليه، لأنه من الصعب الكشف عن الوسائل الاحتيالية للتقليل من قيمة المبيعات وبالتالي التقليل من رقم الأعمال الذي بدوره يؤثر على نتيجة المؤسسة .

ومن أهم المخالفات التي يمكن أن يقع فيها المكلف بالضريبة هي :

- السهو والإهمال خاصة في بقايا المواد الأولية أو المنتوج نصف المصنع .
- البيع بدون فاتورة .
- البيع بفاتورة جزئية لا تحتوي المبلغ الحقيقي والصريح .

ج- فحص حسابات المخزون : ويستعين المحقق أثناء هذا الفحص بدفتر الجرد الذي يعد أهم وسيلة لمراقبة المخزون، ويقوم بمقارنة الجرد الحقيقي مع الجرد المحاسبي وأهم الأخطاء التي يمكن للمكلف بالضريبة أن يقع فيها هي:

- التخفيض في قيمة المخزونات .
- التخفيضات في قيمة وكمية المخزونات .

بعد قيام المحقق بمراقبة وفحص حسابات الاستغلال تتكون صورة أحسن لديه حول محاسبة المكلف وبالتالي يستطيع أن يحكم عليها، ولكن بالرغم من ذلك يجب عليه مواصلة التحقيق في باقي الحسابات.

2 -حسابات الميزانية : تعتبر الميزانية المرآة العاكسة للحالة المالية والاقتصادية للمؤسسة إذ تعبر عن الممتلكات التي بحوزة المكلف سواء المؤقتة منها أو الدائمة كما تظهر الديون المترتبة على ذمته، وتنقسم الميزانية إلى هما:

أ- **الأصول :** وهي مجموع الاستخدامات والممتلكات التي تعتبر ملكا دائما أو مؤقتا للمؤسسة، ففي هذا الجانب من الميزانية يبين لنا مختلف المجالات التي استعملت فيها المؤسسة أموالها وتتمثل : [1]

- **التثبيتات** : وتتمثل في حسابات الصنف الثاني من النظام المحاسبي المالي الجديد وتنقسم الى: تثبيتات معنوية وتثبيتات مادية وتثبيتات معنوية .
- **المخزونات ومنتوجات قيد التنفيذ :** تتمثل في حسابات الخاصة بالبضائع، المواد واللوازم، والمنتجات قيد التنفيذ، وتصنف في حسابات الصنف الثالث من النظام المحاسبي المالي الجديد .
- **حسابات الغير :** تتمثل في حسابات كل من الموردين، المستخدمين، البنك، الصندوق، الهيئات الاجتماعية، والحسابات الملحقة وغيرها، ويوضحها النظام المحاسبي المالي الجديد.

حيث يتوجب على المحقق التأكد من أن : [2]

- الزيادات والتخفيضات الطارئة على رأس المال المحققبصفة قانونية.
- الاحتياطات والمؤونات التي أصبحت بدون هدف أعيد ادماجها في حساب الأرباح لتخضع فيما بعد للضريبة.
- العمل على كشف المؤونات غير المبررة والتي تستغلها المؤسسة لتضخيم التكاليف.

ب **الخصوم:** وهي مجموع مصادر الأموال المحضرة والموضوعة تحت تصرف المؤسسة بصفة دائمةأو مؤقتة لتستخدم من أجل تمويل نشاط المؤسسة وتتكون من :

- **رؤوس الأموال الخاصة :** وتتضمن وسائل التمويل الموضوعة تحت تصرف المؤسسة بصفة دائمة من قبل المالك أو المالكين، وتتجسد في عدة حسابات من بينها راس المال، الاحتياطات، النتائج قيد التخصص مؤونة الخسائر والأعباء وغيرها.

- **الخصوم الغير جارية والجارية :** تعبر عن مجمل التزامات المؤسسة الناجمةمن علاقاتها مع الغير.

[1] قورين حاج قويدر، **الميزانية في النظام المالي المحاسبي الجديد**، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010، ص 14.

[2] مراح فاروق، **دور الرقابة والتحقيق الجبائي في قمع التهرب الضريبي**، مرجع سابق، ص 53.

حيث يعمل المحقق على التأكد من أن هذه المبالغ المقيدة في هذه المبالغ المقيدة في هذه الحسابات مطابقة للحقيقة فمثلا :[1]

- التحقق من مصادرها مهما كان نوعه، فبجب تبريرها بعقد موثق للدين يبين فيه قيمته ومدته.
- التأكد من أن القروض الممنوحة للمؤسسة ليست وهمية، وهذا بمطابقة هذه الحسابات بالفواتير والكشوفات.

3 -حسابات التسيير والنتائج : بعد انتهاء المراقب من التحقق والتأكّد من صحة حسابات الميزانية، فإنه ينتقل إلى مراقبة والتأكد من صحة وسلامة البيانات المسجلة في حسابات التسيير والنتائج.

وتمثل حسابات التسيير (الاستغلال) مجموع الأعباء التي تقوم المؤسسة بتحملها، وفي المقابل تتحصل على إيرادات تكون نتيجة للعمليات التي تقوم بها المؤسسة، ومن أهم حسابات التسيير ما يلي :[2]

أ - **حساب الأعباء :** وتتمثل في جميع النفقات التي تتطلبها طبيعة نشاط المؤسسة بهدف إنجاز مهامها لذا فالمحقق الجبائي يقوم بفحص مختلف هذه الحسابات ومن بينها:

- حساب البضائع المستهلكة وهذا بهدف تحديد القيمة الحقيقية للكمية المستهلكة.
- حساب نفقات المستخدمين للتأكّد من أنّ كل المبالغ المدفوعة هي فعلا لأشخاص عاملين بالمؤسسة.
- حساب النفقات المالية للتحقق من أنّ الفوائد المسدّدة من طرف المؤسسة هي ناجمة فعلا من القروض المقدمة لها من قبل المؤسسات المالية.

ب -**حسابات الإيرادات:** وتشمل كل المبالغ المستلمة أو التي ستستلم كمقابل للمنتجات والأعمال التي تقدمها المؤسسة إلى الغير بحكم نشاطها، بالإضافة إلى الإيرادات المتأتية دون مقابل، وكذلك إنتاج المؤسسة لذاتها.

[1] مراح فاروق، **دور الرقابة والتحقيق الجبائي في قمع التهرب الضريبي**، مرجع سابق، ، مرجع سابق، ص 54.

[2] رويبح ماليك، **جباية الشركات**، دار المنابع للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004، ص 186.

حيث أنّ المراقب يقوم بفحص مختلف هذه الحسابات مثل :

-حساب مبيعات البضاعة والإنتاج المباع بمراقبة الوثائق من فواتير البيع، المخزون المتبقى، وكذا التسديد من طرف الزبون.

- حساب الإنتاج المخزن وهذا بجرد ما هو داخل المخزن ومقارنته بما هو مصرح به من قبل المؤسسة.

- حساب الخدمات المقدمة وهذا بمراقبة فاتورة الخدمة والثمن المقبوض لإجراء المقارنة بينهما.

ج- حساب النتائج: يتم من خلال هذا الحساب معرفة وحساب كل من :

- **حساب القيمة المضافة:** تمثل الفرق بين الإنتاج الإجمالي والإستهلاكات، وتحسب نسبة القيمة المضافة بالطريقة التالية :

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

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

- **هامش الربح:** ويتم تحديده بالطريقة التالية:

هامش الربح الخام للمشتريات = الربح الخام/ سعر تكلفة البضاعة المباعة × 100

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

هامش الربح الخام للمبيعات = الربح الخام / المبيعات × 100

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

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

❖ **بالنسبة للأنشطة التجارية**

الربح الخام = المبيعات – (المشترايات ± تغيرات المخزون)

❖ **بالنسبة للأنشطة الصناعية**

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

❖ **بالنسبة لأنشطة تأدية الخدمات**

الربح الخام = رقم الأعمال – الأعباء المباشرة

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

المطلب الرابع: اجراءات ما بعد التحقيق المحاسبي

إنَّ التدخل في عين المكان ومعاينة وضعية المكلف وكل ما يتعلق بنشاطه، والمراجعة المحاسبية للدفاتر شكلا ومضمونا، تمكن المحقق من استخلاص نتيجة رفض أو قبول المحاسبة، وفي كلتا الحالتين فإنّ المحقق ملزم بإرسال نسخة من هذه النتائج إلى المكلف بالضريبة مبينا له فيها التجاوزات الضريبية المكتشفة، والطرق المعتمدة في إعادة تأسيسها، ولا تنتهي مهمة المحقق عند هذا الحد بل تتواصل إلى إبلاغ المكلف بالضريبة لنتائج التحقيق، وفي الأخير يعد التقرير النهائي لمحقق المحاسبي.

أولا/إعادة تقييم المحاسبة : في هذه المرحلة يقوم المحقق المحاسبي بتقديم محاسبة المكلف بالضريبة و يكون ذلك إما بقبولها أو برفضها، ويتضح ذلك من خلال ما يلي :[1]

1 –قبول المحاسبة : وسبب وراء قبول المحاسبة يمكن أن يكون :

[1] مراح فاروق، **دور الرقابة والتحقيق الجبائي في قمع التهرب الضريبي**، مرجع سابق، ص 57.

-المحاسبة منظمة من حيث الشكل، وهذا راجع الى أن الدفاتر المحاسبية مطابقة لنصوص القانون التجاري، وكذا ملتزم بتطبيق قواعد النظام المالي المحاسبي.

-المحاسبة صادقة، كون الاغفالات والاهمالات المسجلة تكون طفيفة وغير خطيرة.

-المحاسبة مقنعة أي أنها مثبتة كونها مدعمة بكل الوثائق ومستندات الإثبات والدفاتر المساعدة فواتير، مذكرات، وثائق محاسبية...الخ.

إن قبول المحاسبة من قبل العون المراقب يمكن أن يصنف إلى صنفين: قبول صريح أو قبول نسبي.

أ -**قبول صريح** : أي أنه مقنع بدرجة كبيرة أي أن المحاسبة منظمة، وصادقة، وبالتالي فهو ملزم بإشعار المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق أو هذا دون إجراء أية تقديمات عن طريق إشعار بغياب التقويم.

ب -**قبول نسبي** : أي هناك ارتياب، وهذا من خلال تسجيل بعض التجاوزات والانحرافات من قبل المكلف وفي هذه الحالة يقوم المحقق باللجوء الى إجراءات التقويم الثنائي " **Contardictoire procedure**" والمقصود به أن يكون اتصال بين الخاضع للضريبة والمحقق الجبائي للنقاش وإبداء ملاحظات المكلف بالضريبة حول هذه الانحرافات المسجلة، ثم يقوم المحقق بإعادة تأسيس رقم الأعمال ويجب إبلاغ المكلف بهذا التقييم، وذلك عن طريق الإشعار بالتقويم الأولي، مع تحديد منح مدة 40 يوم للرد على هذا التقويم.

2 -**رفض المحاسبة** : لا يمكن رفض المحاسبة نتيجة التحقيق في التصريح الجبائي أو في المحاسبة إلا في الحالات التالية:[1]

- عندما يكون مسك الفاتر المحاسبية غير مطابق لأحكام المواد من 9 إلى 11 من القانون التجاري ولشروط وكيفيات تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة.
- عندما لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة، بسبب انعدام وثائق الثبوتية.
- عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكورة في عمليات المحاسبة.

تبلغ الإدارة الجبائية أسس فرض الضريبة المحددة تلقائيا، على اثر رفض المحاسبة، و هي ملزمة على ملاحظات المكلف بالضريبة .

[1] وزارة المالية، **قانون الاجراءات الجبائية**، مرجع سابق، المادة 43.

ثانيا/ إجراءات التقويم : تكون هذه الإجراءات حسب الوضعية التي وصل إليها المحقق فإما أن تطبق إجراءات التقويم الثنائي، أو تطبيق إجراءات التقويم الأحادي.

1- **إجراءات التقويم الثنائي** : يخضع لمثل هذه الإجراءات المكلف الذي لا يخل بالتزاماته الجبائية و المحاسبية بحيث يحق له مناقشة المحقق في نتائج التحقيق المتوصل إليها، و هذه المناقشة بدايتها تكون بإرسال إشعار التقويم الأولي عن طريق رسالة مضمونة مسجلة أو عن طريق الاستلام اليد باليد ويستطيع المكلف الطلب التوضيحات و التبريرات لبعض النتائج المتوصل إليها في أجل لا يزيد عن 90 يوم، ابتداء من يوم تسليمه للإشعار، فبعد مناقشة الحجج المقدمة من طرف المكلف أو تبريرها يكون التقويم النهائي أي الإعلان النهائي لنتائج التحقيق.

2 -**إجراءات التقويم الأحادي** : يعاقب بالحرمان من إجراءات التقويم الثنائي والمناقشة كل من أخل بواجبه الجبائي والمحاسبي، و بالتالي تطبق إجراءات التقويم الأحادي ولا تكون هذا الإجراء الإستراتيجية في حالة من الحالات التي ذكرها المشرع الجبائي ، لكن لا يكون وسيلة للتعسف الإدارة اتجاه المكلفين و تتم عملية التقويم الأحادي بإتباع الإجراءات التالية :

أ -إجراءات التصحيح التلقائي.

ب -إجراءات إعادة التصحيح التلقائي.

ج- إجراءات التعديل التلقائي.

إن نتائج التحقيق تكون في ثلاث نسخ :

- نسخة إشعار نهاية التحقيق و نتائجه تسلم للمكلف .
- نسخة تبقى في نهاية مديرية الرقابة الجبائية .
- نسخة تسلم لمفتشية الضرائب المباشرة للتحصيل.

ثالثا/إعادة تأسيس قواعد الضريبة : يقوم المحقق المحاسبي بإعادة تشكيل الوعاء الضريبي الذي ستفرض على أسسه الضريبة فيستعمل عدة طرق في هذه العملية، و ذلك تبعا لنوع النشاط و حجم المؤسسة التي تمت عليها عملية التحقيق المحاسبي، و كذلك بناء على المعطيات والمعلومات الجديدة التي اكتشفت أثناء التحقيق ومن أهم الطرق المستعملة في إعادة التأسيس نجد: [1]

1- اعادة تقدير رقم الاعمال عن طريق عناصر كمية : تعتبر هذه الطريقة من أكثر الطرق انتشارا واستعمالا من طرف المحققين وذلك لبساطتها ونجد أن أغلب النشاطات تخضع لهذه الطريقة ماعدا المهن الحرة، قطاع البناء، والأشغال العمومية.

أ- في حالة مؤسسة تجارية : ان حساب المواد لمؤسسة تجارية يمكن تقديمه لسنة معينة كما يلي :

- الإستهلاك المحقق = مخزون أول مدة + مشتريات – مخزون آخر المدة.
- الفرق = الإستهلاك المحقق – الإستهلاك المصرح به.
- معامل الإخفاء = (الفرق / رقم الأعمال المصرح) + 1.
- رقم أعمال الإخفاءات = رقم الأعمال المصرح به **x** نسبة الفرق
- النتيجة (التقويم النهائي) = رقم أعمال الإخفاءات – رقم الأعمال المصرح به

ب – في حالة مؤسسة إنتاجية : حساب المواد لمؤسسة تقوم بعملية الانتاج يكون على النحو التالي :

- الإستهلاك الخام للمادة = مخزون أول مدة + مشتريات – مخزون آخر مدة
- الإستهلاك الصافي للمادة = الإستهلاك الخام للمادة – نسبة الضياع (التلف)
- البيع المعاد تقديره = الإستهلاك الصافي + مخزون أولي للإنتاج تام الصنع- مخزون نهائي للإنتاج تام الصنع
- الإخفاء : البيع المشكل المعاد تقديره – البيع المصرح به
- معدل الإخفاء : (الإخفاء / البيع المصرح به) + 1 .

[1] سعيدي عبد الحليم، **التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية**، مرجع سابق، ص 66.

2- إعادة تقدير رقم الاعمال عن طريق عناصر مالية : تعتمد هذه الطريقة أساسا على المقبوضات المحققة على مدى السنوات المحقق فيها مقارنتها بأرقام المصرح بها وتكون كالتالى :

-المجموع = محموع مقبوضات البنك + مجموع مقبوضات الصندوق.

-رقم الأعمال المكون = المجموع + تسبيقات الزبائن إلى 01/01 من سنة التحقيق – تسبيقات الزبائن إلى 12/31 من سنة التحقيق – رصيد الزبائن إلى 12/31 من سنة التحقيق – رصيد الزبائن إلى 01/01 من سنة التحقيق.

ومنه رقم الأعمال المعاد تأسيسه سوف يقارن مع رقم الأعمال المصحح به لإيجاد الفروقات.

3 -إعادة تأسيس رقم الأعمال على أساس الفوترة : في مؤسسات الأشغال العمومية تعد الفوترة الأساس في مجال الضرائب المباشرة، وإعادة تأسيس الفواتير لا تكمن فقط من التحقيق في الأرصدة وتسبيقات الزبائن وإنما كذلك التسديدات والفواتير المصرح بها ويكون ذلك على النحو التالي :

-فوترة فعلية = مقبوضات مصرح بها – رصيد الزبائن إلى 01/01 من سنة التحقيق + تسبيقات الزبائن إلى 01/01 من سنة التحقيق + رصيد الزبائن إلى 12/31 من سنة التحقيق + تسبيقات الزبائن إلى 12/31 من سنة التحقيق.

-الفارق = فوترة فعلية – فوترة مصرح بها.

الفارق الايجابي يمثل المقبوضات غير المصرح بها خاضعة لـــ **TVA** والفروقات السالبة تمثل أرباح غير مصرح بها

4- إعادة تقدير الأعمال إنطلاقا من أعباء الإنتاج : والتي تتمثل في رواتب العمال، فواتير الكهرباء المستهلكة في تشغيل الآلات، فواتير الوقود المستعملة بالإضافة إلى بعض العناصر الخاصة التي تستعملها المؤسسة ثم يقوم المحقق بمقارنتها بأعباء إنتاج الوحدة الواحدة من المنتج المتحصل عليه من خلال القيام بعملية تجريبية لإنتاج المنتج .

رابعا/ نهاية التحقيق : بعد الانتهاء من عملية التحقيق و مراجعة نتائجه و عرضها على المكلف بالضريبة لإجراء المقارنة اللازمة معه يقوم المحقق بما يلي:[1]

1 -**ابلاغ المكلف بنتائج التبليغ** : تلتزم الإدارة الجبائية بإبلاغ المكلف الخاضع للتحقيق بنتائج المراقبة الجبائية حتى وان لم يكن هناك تقويم، ويتم هذا التبليغ على مرحلتين :

أ -**الابلاغ الأولي:** يحرر المحقق إبلاغا أوليا بنتائج التحقيق يكون موفقا بوثيقة تعلم المكلف بإمكانية الرد خلال (40) يوما من استلامه للتبليغ وإدراج ملاحظاته وتبريراته أوقبوله لنتائج التحقيق المتوصل إليها ويكون

هذا التبليغ مستوف لمجموعة من الشروط هي :

- مكتوب بخط واضح و بعبارات سهلة ومفهومة.
- أن يكون داخل فترة التحقيق أي قبل 12/31 من السنة الخامسة للتحقيق حتى لا تتقادم السنة الأولى.
- إن تحتوي على شكل المحاسبة من حيث وجود الدفاتر وطريقة القيد ...الخ و رأي الإدارة الصحيح حول المحاسبة من خلال الشكل.
- فيما يخص المضمون، لتبليغ يكون مفصل بجداول وأرقام و طريقة إستخراجها حتى يتمكن المكلف بالطريقة من الرد عليه بسهولة و معرفة مصدر التسوية المفتوحة .
- تقديم التبليغ يكون إما بدأ مقابل الإمضاء على النسخة الثانية منه أو عن طريق البريد المضمون يحتوي على المبالغ المطالب تسديدها إلى الخزينة العمومية .

ب -**الابلاغ النهائي:** بعد مرور (40) يوما و بعد قراءة الرد على التبليغ الأولي، فقد تكون حالة الرد هي إما الرفض الكلي، أو الجزئي لنتائج التبليغ الأولي و حالة عدم الرد هو القبول الضمني من طرف المكلف بالضريبة و هنا يتحول التبليغ الأولي إلى تبليغ نهائي حيث يحتفظ المحققون بالتعديلات والتقويمات المرسلة في التبليغ الأولي و يقومون بإرسالها مرة ثانية على شكل تبليغ نهائي، و تجدر الإشارة هنا إلى أنه المكلف حق اللجوء إلى الطعن لدى المحاكم القضائية(الغرفة الإدارية) قبل 12/31 من السنة الثانية التي تلي سنة إرسال القوائم حتى في حالة غياب الرد عن الأشعار الأولى .

[1] مراح فاروق، **دور الرقابة والتحقيق الجبائي في قمع التهرب الضريبي**، مرجع سابق، ص 61.

أما في حالة رد المكلف عن التبليغ الأولي بتقديم الاعتراضات والملاحظات المرفقة بالوثائق التربوية خلال المدة القانونية المحددة لذلك، يقوم المحققون بدراسة ما ورد في رد المكلف ثم اتخاذ قرار فيما يخص العناصر المذكورة في الرد، ويكون ذلك إما برفض تلك الاعتراضات و الملاحظات بعد التأكد من عدم مصادقتها أو بقبولها وبالتالي إجراء تعديلات جديدة على التقويمات المقدمة في التبليغ الأولي وفي كلتا الحالتين تقوم الإدارة الجبائية بإرسال تبليغ نهائي متضمن التعديلات والتقويمات النهائية ثم يقوم المحققون بإصدار الأوردة التي تحتوي على الحقوق والغرامات الواجبة الدفع من طرف المكلف بالضريبة وإرسالها إلى مفتشية الضرائب لتي تقوم بمتابعة المكلف من أجل تحصيلها.

2- كتابة التقرير النهائي: ينتهي عمل المحقق بكتابة التقرير النهائي الذي يجب أن يتضمن على المعلومات و الأرقام والمبالغ التي تسمح بالتأكد من نتائج المراقبة وكذا الإجراءات المعمول بها في عملية التحقيق المحاسبي و بدون في هذا التقرير ما يلي: [1]

- كيفية إرسال الإشعار بالتحقيق عن طريق البريد أو التسليم الشخصي .
- طبيعة المخالفات المكتشفة.
- العقوبات المطبقة.
- المدة الإضافية للتحقيق مع ذكر أسبابها.

و يرفق التقرير النهائي بما يلي :

- حالة مقارنة الميزانيات.
- كشف المحاسبة.
- كشف الإشعار بالتحقيق.
- نسخة من الإشعار بالتعديل.
- نسخة من ردود المكلف.
- توضيحات حول طبيعة الضريبة و العقوبات المطبقة.

وفي الأخير يتم إرسال نسخة من ملف التحقيق إلى المديرية الجهوية للضرائب التابعين لها ونسخة أخرى إلى المديرية العامة للضرائب وتبدأ بعدها عملية تحصيل الحقوق والغرامات التي تترتب على عاتق المكلف بالضريبة.

[1] سعيدي عبد الحليم، **التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية**، مرجع سابق، ص 68.

والشكل الموالي يوضح نتائج التحقيق المحاسبي.

المبحث الثالث: التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية " VASFE "

تعزيزا لآليات الرقابة الجبائية تمّ استحداث التحقيق المعمّق في مجمل الوضعية الجبائية كتكملة أو امتداد منطقي وضروري للتحقيق المحاسبي.

لذا تم إنشاء هذا التحقيق في سنة 1992 مسايرة لحركة الإصلاحات التي عرفتها السياسة الجبائية في الجزائر.

المطلب الأول: مفهوم التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية " VASFE "

ينصب مفهوم هذا التحقيق في التعريف الشائع له والمتمثل في ذلك التحقيق الذي يقوم على مراقبة شخص طبيعي التأكد بأن تطور أملاكه وأمواله تتوافق مع المداخيل المصرح بها.

حيث عرف على أنه : " مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة صحة التصريحات للدخول الإجمالية الخاضعة للضريبة على الدخل، وتكون بمقارنة الدخول المصرح بها مع إجمالي الدخول المحققة أثناء مسيرة الحياة "[1].

وطبقا للمادة 20-2 : "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمّق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم إلتزامات متعلقة بهذه الضريبة. وفي هذا التحقيق، يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرّح بها من جهة، و الذمّة أو الحالة المالية و العناصر المكوّنة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي، من جهة أخرى، و هذا حسب المادتين 6 و 98 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة "[2].

ومنه فإنَّ التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية يسعى إلى تحقيق هدفين رئيسيين وهما:

- ضمان أن التصريحات الموضوعة مشكلة بطريقة شرعية.
- مراقبة التجانس بين المداخيل المصرحة مع الذمة المالية الإجمالية للمكلف.

[1] مراح فاروق، **دور الرقابة والتحقيق الجبائي في قمع التهرب الضريبي**، مرجع سابق، ص 64.

[2] وزارة المالية، **قانون الإجراءات الجبائية**،2010، المادة 20 .

المطلب الثاني: التحضير للتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية

إنّ أيّ عملية رقابية يجب أن تسبقها مرحلة تحضيرية لتهيئة الأرضية الكافية لانطلاقها، وهذه المرحلة لا تختلف كثيرًا في التحقيق المعمّق لمجمل الجبائية عنها في التحقيق المحاسبي.

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

إضافة إلى أنّ الأشخاص الخاضعين لـــ VASFE يجب اختيارهم عن طريق معايير ومؤشرات موضوعية وهادفة منها :[1]

- الأشخاص الذين سجلت المفتشية في ملفاتهم عدم التوافق وفروقات هامة بين المداخيل المكتتبة في التصريحات السنوية والنفقات المستعملة.
- لما تبعا للتحقيق المعمق من قبل المفتشية للملف الذي بحوزتها تحصل على مؤشرات ودلائل تضع التصريحات المقدمة في موضع شك.
- لما في خلال عملية التحقيق المحاسبي استغلال بعض عناصر الميزانية (الحساب الجاري للشركاء الأرباح الموزعة....) تظهر منها فوارق معتبرة بين الدخول المصرحة من طرف الشركاء والدخول الحقيقية المحققة.
- الأشخاص الذين ليس لهم ملف جبائي، وفي مسار حياتهم اليومية تظهر عليهم مؤشرات تؤكد وجود مداخيل مخفية هامة.

وباختيار مجموعة الملفات المراد التحقيق فيها تسند مهمة ذلك إلى الأعوان المراقبين المختصين، ومع إتباع نفس مراحل وخطوات التحقيق المحاسبي يقوم هؤلاء الأعوان بـــ: [2]

[1] مراح فاروق، **دور الرقابة والتحقيق الجبائي في قمع التهرب الضريبي**، مرجع سابق، ص 65.

[2] المرجع نفسه، ص 66.

أولا/ سحب الملف الجبائي للمكلف المعني بالتحقيق : وهذا على مستوى المفتشية التي يقيم بها، لفحص مختلف المعلومات التي يضمها، إضافة إلى إمكانية فحصهم مختلف الملفات الجبائية للأشخاص الذين يعيشون مع هذا المكلف. ويكون فحص الملف الجبائي لغرض:

- أخذ فكرة عن الهوية والعنوان الحقيقي للشخص المراقب.
- التأكد من وجود مجمل التصريحات السنوية للدخل.
- استخراج مؤشرات تحدد حالة الذمة المالية (العقارات، المحلات التجارية...).
- التأكد من أنّ كشوفات الربط قد استغلت بطريقة صحيحة.
- مراقبة إنْ كان الخضوع للضريبة قد احتوى مجمل المداخيل وذلك بفحص كشوفات الضريبة، ونسخ الإنذارات المطلوبة من المكلف.

وهذه الدراسة تسمح للمحققين باستخراج مجمل التناقضات بين المداخيل المصرح بها، والعناصر المعيشية للمكلف الخاضع للتحقيق.

ثانيا/ إبلاغ المكلف بالضريبة: إذ يقوم المراقب الجبائي بإرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق للمكلف المعني بعملية الرقابة، يعلمه فيه عن خضوعه لهذه الأخيرة، طبقا للمادة 21-3 من قانون الاجراءات الجبائية:" لا يمكن القيام بتحقيق معمّق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي ، فيما يتعلق بالضريبة على الدخل دون إعلام المكلّف بالضريبة بذلك مسبّقا، من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام، مرفوقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية، و منحه أجلا أدنى للتحضير يقدر بـــ خمسة عشر(15) يوم، إبتداءا من تاريخ الاستلام. يجب أن يذكر الإشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق و أن يشير صراحة، تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلّف بالضريبة له الحق في أن يستعين خلال عملية المراقبة بمستشار يختاره هو"[1].

ثالثا/ جمع المعلومات من مصالح الخارجية : بعدما ينهي المحقق فحص الوثائق الإدارية الخاصة بالمكلف بالضريبة، وتلك التي استقاها من ملف هذا الأخير، وكذا بعض المعلومات المقدمة من مصالح البحث عن المعلومات الجبائية التابعة للهياكل المحلية والمركزية، يلجأ إلى بعض الأبحاث الخارجية والمتمثلة في القوى المبذولة من قبل المراقب لأجل البحث عن المعلومات غير الموجودة في الوثائق الإدارية، وذلك

[1] وزارة المالية، **قانون الإجراءات الجبائية**، مرجع سابق، المادة 20.

باستخدامه لحقوقه الإدارية التي منحها له المشرع الجبائي كحق الإطلاع، حيث يتصل بكل المؤسسات الخارجية التي لها علاقة مع المكلف بالضريبة، لأجل الحصول على معلومات وتوضيحات يعتمد عليها في تحقيقه.

فيعمد المراقب إلى فحص كل الحسابات البنكية للمكلف ، لتحديد مداخيله بناءًا على المعلومات المقدمة من المصالح البنكية، كما أنّ هذا الفحص للحسابات البنكية يجب أنْ يطول جميع الأشخاص الذين يعيشون معه مثل أولاده، أقاربه....الخ.

كما يمكنه الإطلاع على مختلف حساباته المالية المتواجدة في العديد من المؤسسات، كمصلحة البريد، الخزينة العمومية، الصندوق الوطني للتوفير والاحتياط، إضافة إلى مراقبة الأسهم التي قد توجد في بعض الشركات وكذا الأموال المتحصلة من جراء بيع العقارات أو المنقولات.[1]

وأخيرًا نلاحظ أنّ المعلومات المجمعة من مختلف المصالح والمؤسسات السابقة الذكر تهدف أساسًا إلى:

- كشف وإحصاء الحسابات المالية.
- الحصول على معلومات تتعلق بالكلفة الحقيقية لممتلكات المكلف من منازل، أراضي.

رابعا/ إعداد الميزان الشكلي : بعد إجراء فحص الملف الجبائي وكذا المعلومات المتحصل عليها، يقوم المحقق بوضع ميزانية أولية تحتوي على مجمل المعطيات المتحصلة، هذه الميزانية لها دور أولي في تحديد درجة صدق التصريحات الجبائية عن طريق عمل مقاربات شكلية مع بعض المعلومات المتحصلة من أجل إظهار الدخول غير المصرحة.

أما هدفها الثاني فيتمثل في فحص تغييرات الذمة والمتاحات من جهة، ومن جهة أخرى قروض الحسابات المالية. وأخيرًا تعمل على توجيه المراقب إلى طريقة السير المتبعة من أجل:

- إتمام المعلومات المتحصل عليها.
- اكتشاف المعطيات الناقصة.
- إعادة توجيه البحوثات.

[1] مراح فاروق، **دور الرقابة والتحقيق الجبائي في قمع التهرب الضريبي**، مرجع سابق، ص66.

المطلب الثالث: سير التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية

بعد المرحلة التحضيرية وإعداد الميزان الشكلي، وبانتهاء المدة المحددة للتحضير، تأتي عملية التحقيق المعمق التي تتم في مصالح الإدارة الضريبية، إلا في حالة طلب المكلف أن تُجرى في بيته أو في مكتب مستشاره، والغرض من ذلك هو عدم مضايقة أفراد المنزل ، حيث يقوم المراقب باستدعاء المكلف المعني بالتحقيق لتزويده بكشوفات الحسابات البنكية، البريدية، وكذا جميع الحسابات الأخرى التي من الممكن ممارستها.

وبعد تسليم هذه الحسابات من قبل المكلف، فإنّ المراقب يخوض في حوار مع هذا الأخير ليبيّن له أنّ هذا التحقيق نابع من ضرورة توضيح وضعيته الجبائية، وفي كل الحالات فإنه ملزم بـــ:[1]

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

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

أولا/ إعادة تكوين الأسس الخاضعة للضريبة : إنّ إعادة تكوين المداخيل المحققة من قبل المكلف، هي نتيجة استغلال المعطيات المتعلقة بوضعية الذمة المالية وعناصر مسار الحياة، وهذا بهدف كشف الدخول غير المصرحة وإعادة إخضاعها للضريبة، وفي هذا الإطار يقوم المكلف بـــ :

[1] مراح فاروق، **دور الرقابة والتحقيق الجبائي في قمع التهرب الضريبي**، مرجع سابق، ص68.

1 -**عملية التقييم لممتلكات ونفقات المكلف تحت المراقبة :** وهذه العملية يمكن أنْ تتم بطرق مختلفة بسبب غياب وثائق الإثبات أو وجودها دون إمكانية الاستعلام منها المبلغ الحقيقي، ولتقييم هذه العناصر يجب الرجوع إلى المعايير المحددة في الجدول التالي:

الجدول I - 2 : طريقة تقييم عناصر مسار الحياة

بيـــان العناصـــر	طريــقة التقييـــم
العقارات شهرة المحل	مبلغ الفاتورة أو السعر المحدد مقارنة مع مواد المماثلة المبلغ المعاد تقييمه والمأخوذ من قبل المصالح الجبائية (مصالح التقييم والأسعار)
المنقولات الأسفار	القيمة الحقيقية المبلغ يحدد جزافيا
الصيانة العائلية + النفقات اليومية	يحدد المبلغ جزافيا بعد المحاورة مع المكلف
المخزونات	الاحتفاظ بما هو موجود في المحاسبة

المصدر: مراح فاروق، دور الرقابة والتحقيق الجبائي في قمع التهرب الضريبي مرجع سابق، ص68.

2 -تحليل الحسابات المالية :[1]

ونعني بها مراقبة التدفقات المالية للمكلف، إذ يلجأ المراقب إلى مقارنة الكشوفات البنكية مع المداخيل المصرح بها لتحديد رصيد الميزان النقدي للمكلف، والنتائج المتحصل عليها يجمعها فيما بعد في ميزان الخزينة الذي يشكل وسيلة تقنية شاملة.

أ- **الميزان النقدي** " **Balance d'espèce** ": إنّ دراسة الميزان النقدي يتيح للإدارة ضمان أنّ السيولة المستعملة من طرف المكلف خلال فترة المراقبة لا تفوق تلك التي من الممكن الحصول عليها خلال نفس الفترة، ويتجسد هذا الميزان في مقارنة السيولة المتاحة مع السيولة المستعملة.

حيث إذا كان المكلف لا يدفع عن طريق شيك نفقاته المعيشية مع عدم ممارسته بالموازاة اقتطاعات نقدية كافية من أجل تغطية نفقاته اليومية، فإنه حقا بإمكانه الحصول على مبالغ ذات أصل غير محدد.

ب- ميزان الخزينة " **Balance de Trésorerie** ": إنّ ميزان الخزينة يتيح تحديد المبلغ الإجمالي للنفقات خلال فترة المراقبة، يساوي لتل ك المصادر التي من الممكن للمكلف الحصول عليها خلال نفس الفترة، لأنَّ هذا الميزان يجب أن يحتوي على جميع التحصيلات والنفقات المحققة من طرف المكلف الخاضع للرقابة وكذا الأشخاص الذين يعيشون معه.

وبالتالي يسمح لنا أن نأخذ بعين الاعتبار عدم التوازن الذي إذا لم يفسّر يشكل الدليل على وجود دخول غير مصرح بها، ومنه العمل على إخراج الاختلافات الموجودة بين المتاحات المستخرجة والمتاحات المستعملة.

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

- رصيد الحسابات البنكية أو البريدية، ومختلف دفاتر وحسابات الإدخار المفتوحة باسم المكلف أو باسم أفراد عائلته الذين يعيشون معه عند فترة التحقيق.

- تغييرات حساب المستغل في المؤسسات التجارية أو غير التجارية، المستعملة نقدًا أو بالدفع إلى الحسابات البنكية أو البريدية الشخصية للمستعمل أو لأفراد عائلته.

- التنازل عن المباني الشخصية ومجموع المبالغ المتحصل عليها من سعر البيع والتي تظهر غالبا على كشوفات التسجيل التي يتم تنظيمها داخل ملف المكلف الخاضع للتحقيق.

[1] مراح فاروق، **دور الرقابة والتحقيق الجبائي في قمع التهرب الضريبي**، مرجع سابق، ص69.

- بيع المعدات، الذهب، الأشياء الشخصية، يمكن استبعادها، شرط أن يقدم المكلف الوثائق الثبوتية اللازمة.

- المبالغ المتحصل عليها من القروض الشخصية والتي يتم قبولها يجب التحقيق فيها، بتقديم العقود أو تصريحات التسليف.

- إعادة تسديد القرض المتفق عليه مع الأفراد، يمكن أن يتم قبوله في المتاحات المستخرجة إذا كانت كل الإثباتات المقدمة على تصريح العقد صحيحة.

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

- رصيد الحسابات البنكية، الحساب الجاري المفتوح باسم المكلف أو أفراد عائلته.
- المساهمات داخل المؤسسة.
- مصاريف الصيانة وتهيئة المباني الشخصية، أشغال إعادة البناء، أو التوسعة للأماكن.

-المصاريف المستعملة بشكل فردي من طرف المكلف لغرض المحل الذي يشغله، وكذا الإقامة الثانوية التي يمتلكها.

-حيازة المباني أو مصاريف البناء، ويجب الفحص بدقة لشهادات التسجيل الموجودة داخل ملف الخاضع للتحقيق، لأنه يمكن أن يكون قد حاز على أشياء تتعلق بفترة غير معينة بالتحقيق، والتسديد ثم خلال فترة التحقيق.

- القروض المتفق عليها مع الغير، عوائد الريوع والمعاشات، إعادة تسديد القروض، تسديد علاوة التأمين تعويض عن الخسائر، غرامات، مؤونة متفق عليها، كل هذه المصاريف يجب تبريرها بوثائق وعقود، لكي يتم قبولها في المتاحات المستعملة.

إنَّ مصاريف مسار الحياة يجب أنْ تحدد وتقيّم مع المكلف إلا إذا رفض التعاون، وهنا يتم تقييمها بصفة تقريبية، وهي نقطة ضعف بالنسبة إليه، لأنّ هذه المصاريف تكون حسب الوضعية الاجتماعية، أخيرًا نلاحظ أنّ ميزان الخزينة ما هو إلا ثمرة ناتجة عن مقارنة المتاحات المستخرجة والمتاحات المستعملة، والذي يظهر في شكل رصيد الحساب المالي.

هذا الأخير لا تكون له أيّ دلالة، إلا إذا كان رصيدًا دائناً، وهو ما يعني أنّ المتاحات المستعملة أكبر من المتحصل عليها، لأنه بنهاية هذه المقارنة يمكن أنْ نواجه ثلاث حالات وهي:

- **المتاحات المستخرجة = المتاحات المستعملة**، ومنه الإدارة ليست لها أية ملاحظات.

- **المتاحات المستخرجة > المتاحات المستعملة**، إذن هناك فائض يمكن أنْ يرجع إلى سوء تقييم النفقات.

- **المتاحات المستخرجة < المتاحات المستعملة**، بالتالي هناك نقص، وفي هذه الحالة المراقب يخضع هذا النقص للضريبة، إلا إذا أتى المكلف بتبريرات كافية.

3- أشكال ميزان الخزينة: يمكن أن نجد نوعين من ميزان الخزينة والمتمثلين في :

❖ **الميزان الخاص:** يستعمل عندما يمارس المكلف نشاطات تجارية أو غير تجارية بشكل فردي، والتي من الممكن إبعاد الخزينة الخاصة عن الخزينة المتعلقة بنشاطه، وتطبّق أيضا عندما نريد تقديم ميزان المتاحات الخاص بالمسيرين والشركاء الرئيسيين للمؤسسة،وهذا دون إضافة لتحركات هذا الميزان الاقتطاعات والتحصيلات الممارسة من قبل المعني في تجارته أو استغلاله.

❖ **الميزان الإجمالي (الصندوق الإجمالي)** : على غرار الميزان الخاص، ففي حالة عدم التمكن من فصل الخزينة الشخصية عن الخزينة التجارية أو غير التجارية، فإنه يجب على المراقبين الرجوع والاستناد إلى الميزان الإجمالي، ويتعلق الأمر بالحالات التي تكون فيها مبالغ الإقتطاعات والتحصيلات غير قابلة للتحديد رقميا بصفة دقيقة.

- الأرباح والمداخيل محددة جزافيا.
- غياب المحاسبة.
- المحاسبة غير ممسوكة بطريقة جيّدة.

في هذه الحالات إنه من الصعب معرفة تحركات رؤوس الأموال الموجهة نحو المؤسسة أو الآتية منها، إلا أنه من الضروري تقديم حساب الخزينة التجارية، لذي يبين المتاحات المستخرجة من خلال ممارسة نشاط المؤسسة.

ثانيا/ طلبات التوضيحات والتبريرات: في حالة جمع المحقق عدّة عناصر تثبت أنَّ المكلف يحقق مداخيل مهمة مقارنة بما صرحه، يمكنه طلب توضيحات وتبريرات لنقطة أو عدّة نقاط حول ما صرح به المكلف كضريبة وما حققه من موارد ونفقات[1].

1 -**طلب التبريرات :** حيث تلتمسها الإدارة من المكلف في إحدى الحالات التالية :

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

2 -**طلب التوضيحات :** تلتمسها الإدارة لرفع الشك عن كل غموض في التصريحات وتخص أي نقطة واردة في التصريح، ويجب على المكلف تقديم شروحات وافية حول النقاط الغامضة المطلوب توضيحها، كما أنّ المحقق ملزم بأن يوضح للمكلف بأنّ لديه مهملة 30 يوما للرد على هذه الطلبات. وفي حالة غياب الإجابة من قبل المكلف يمكن للمراقب الجبائي اللجوء إلى طريقة التقدير الجزافي.

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

- تقديم ميزان الخزينة .
- اللجوء إلى التقييم الجزافي.
- وضع التسعير التلقائي.

وبعد إعادة تكوين أسس الإخضاع يقوم المراقب بإبلاغ المكلف المحقق في وضعيته الجبائية بنتيجة المراقبة

[1] مراح فاروق، **دور الرقابة والتحقيق الجبائي في قمع التهرب الضريبي**، مرجع سابق، ص72.

المتوصل إليها، ويجب أنْ يكون مفصلا بأرقام وجداول بكيفية تسمح له بفهم التقويمات المجراة حتى يتسنى له الرد عليها بملاحظاته أو قبوله، مع منحه مدّة 40 يومًا، ويجب أن يحتوي أساسا هذا الإبلاغ على ما يلي:

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

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

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

الخلاصة :

إن التهرب من دفع الضريبة من قبل المكلفين بها كان ولا يزال، وعلى هذا الأساس تحتل الرقابة الجبائية دورا هاما في تمويل الخزينة العمومية، الأمر الذي يستوجب الاهتمام بالرقابة الجبائية ومحاولة تطوير الطرق المستحدثة على الدوام، فإذا كانت الرقابة الجبائية على مستوى المفتشية تتم من غير تنقل أو إجراء أبحاث خاصة من طرف مصلحة الضرائب وتقتصر على الفحص الشكلي لجميع التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، فان الرقابة المعمقة تكون أكثر نجاعة، باعتبارها تتم في محلات المكلف نفسه، فيمكن اعتبار الرقابة الجبائية العنصر المهم والفعال لأي إدارة جبائية، وذلك للدور الذي تلعبه في كشف التلاعبات المحاسبية وطرق الغش المختلفة واسترداد القيم المستحقة .

وتأخذ الرقابة الجبائية أشكالا مختلفة بحسب التدرج الإداري، كما أنها تقوم بتبيين الصورة الفعلية للمؤسسة ومدى صدق ودقة بياناتها المحاسبية، أيضا تبين مدى نجاح نشاطها، وما يجب الإشارة إليه هو أن للرقابة الجبائية، مفهوم أساسه التصريحات والذي يترجم واقعيا مبدأ المساواة وذلك بالدفاع عن مصالح المكلفين لأنه يضمن مساواة الفرص.

وتجمع الرقابة الجبائية علاقة جد وطيدة بالتحصيلات الضريبية كون أن نهاية الرقابة الجبائية توضح ما على المكلف بالضريبة دفعه من مستحقات لمصالح الضرائب، في حال ظهور نتائج تبرز تهربه ضريبيا وهذا ما يتم التطرق بشيء من التفصيل في الفصل الثاني.

تمهيد :

ان التطور الذي عرفته الجزائر من اقتصاد اشتراكي إلى اقتصاد السوق فقد احتلت الضريبة حيزا كبيرا من الدراسات المالية والاقتصادية والاجتماعية، حيث أصبحت أداة من أدوات السياسة المالية للدولة التي تؤثر بشكل مباشر على اقتصاد الدولة ونظرا للأهمية التي تتصف بها الضريبة في مختلف المجالات الجبائية ولكثرة ما تثيره من مسائل تستحق الدراسة أصبح الحديث عن هذا الموضوع علما قائما في كل أقطار العالم.

ونظرا لأهمية النظام الضريبي في تحقيق السياسات المالية للدولة، فقد مر هذا النظام بتطورات ومراحل عبر النظم الاقتصادية، واختلف باختلاف الأنظمة الاقتصاديـــــــــة وباختلاف المجتمعات كان لهذا النظام الضريبي دور أساسي في كل مرحلة لتوضيح القوانين والتشريعات التي تقوم على أساسها الضريبة، التي تعتبر متغيـــــــــرا اقتصاديا في يد الدولة تتخذها كأداة فعالة تستطيع بواسطتها التأثير على مختلف المجالات الاقتصادية سواء في ما يتعلق بمالية الدولة وإعادة توزيع الدخل الوطني أو بما يرتبط بالحركية الإقتصادية .

ومن أجل تحقيق أهداف النظام الجبائي الجزائري والمتمثل أساسا في تحقيق حصيلة ضريبية ملائمة في تمويل برامج النفقات العامة للدولة، بالاضافة الى رفع مستوى الكفاءة الاقتصادية في استقلال الموارد الاقتصادية والتحقق من مشكلات عدم الاستقرار الاقتصادي وأخيرا تحقيق العدالة في توزيع الدخل الفردي بين أفراد المجتمع.

ولهذا سيتم من خلال هذا الفصل التطرق الى النظام الجبائي في الجزائر، ثم الى أهم التزامات هذا النظام وفي الأخير الى آليات التحصيل الضريبي وذلك كالآتي :

المبحث الأول : ماهية النظام الجبائي في الجزائر .

المبحث الثاني : أهم الالتزامات الجبائية في الجزائر.

المبحث الثالث : آليات التحصيل الضريبي.

المبحث الأول : ماهية النظام الجبائي في الجزائر

تنشأت النظم الجبائية وفقا لدعائم ومقومات إقتصادية وإجتماعية وسياسية خاصة، فتنمو وتتطور دوما وفقا للمحيط الذي تنشأ فيه، فتؤثر فيه وتتأثر به هادفة إلى تحقيق غايات المجتمع التي تصورها فلسفته وإيديولوجيته، ولهذا نجد إختلافا في النظم الجبائية في المجتمعات الرأسمالية عنها في النظم الإشتراكية، كما تختلف كذلك صور الهيكل الجبائي في الدول المتقدمة إقتصاديا عنها في الدول المتخلفة والسائرة في طريق النمو.

إن دراسة النظم الجبائية تهدف إلى تحليل هذه النظم على ضوء ما ترتكز عليه من أسس ومبادئ وكذا ما تحاول تحقيقه من أهداف للنظام الجبائي.

المطلب الأول : ماهية الضريبة

للضريبة دور أساسي في مجال تنفيذ أهداف السياسة المالية للدولة، و كما لاحظنا مرور الضريبة بعدة تطورات عبر الأفكار الإقتصادية، وتغيرت أهدافها ومنافعها حسب السياسة المالية المرسومة من طرف السلطة وذلك توفيقا مع المصلحة الإقتصادية للدولة والمنفعة العامة للمجتمع.

أولا/ مفهوم الضريبة : تعدد تعاريف الضريبة واختلفت باختلاف المدارس والمفكرين، ولكنها تنصب في قالب واحد بحيث تتلاقى أغلبها في خصائص الضريبة وكذا الأهداف المرجوة منها، وسنتناول بعض هذه التعاريف للخروج بتعريف شامل وجامع للضريبة.

التعريف الأول : " هي مساهمة نقدية، تفرض على المكلفين حسب قدراتهم التساهمية والتي تقمم عن طريق السلطة بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي ودون مقابل محدد نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية "[1].

التعريف الثاني : " الضريبة، اقتطاع الزامي ونهائي من النقود المحددة سلفا، ودون مقابل يقع على كاهل الذمة المالية لبعض الجماعات والأفراد من أجل تحقيق النفع العام وتغطية النفقات العامة "[2].

[1] محمد عباس محرزي، **اقتصاديات المالية العامة**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 175.

[2] محمد جفال، **المبادئ الأساسية للرسوم على رقم الأعمال**، دار الشهاب، الجزائر، 1987، ص 20.

التعريف الثالث : " هي اقتطاع مالي وإلزامي ونهائي تحدده الدولة دون مقابل بغرض تحقيق الأهداف العامة ."[1]

وكخلاصة لما سبق يمكن تعريفها الضريبة هي اقتطاع نقدي اجباري بدون مقابل وبصفة نهائية تقوم به الدولة وفقا لقواعد قانونية، وهذا الاقتطاع يكون من أموال الأشخاص الطبيعيين والمعنويين حسب قدراتهم التكليفية بغرض استخدامه لتحقيق المنفعة العامة.

ونكتفي بهذه التعاريف الشائعة حيث نلاحظ أنها اتفقت على :

- أن السلطة أو الدولة هي المكلفة بفرض الضريبة و تحصيلها.
- تجمعها الدولة جبرا ولا دخل لاختيارات الأفراد في تقديمها.
- نحقق منافع عامة بتنفيذ السياسة المالية للدولة ، ومنافع ذاتية لمتحملي الضريبة.
- تقوم الضريبة بتغطية النفقات العامة، أي لها دور التمويل، وأن الاقتطاع الضريبي نهائي وبدون مقابل، أي أنه لا يمكن استرجاعها مرة ثانية، كما أن الممول لا يحصل على نفع خاص كمقابل لما يدفعه من ضرائب، وإنما يكون ذلك بطريقة غير مباشرة.

ثانيا/ خصائص الضريبة : من خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص الخصائص التالية:[2]

1 -الضريبة اقتطاع مالي: ويعني بذلك أن قيمتها تنتقل انتقالا نهائيا من المكلف بها الى الدولة، وقد كانت قديما تجبر عينا، اما في شكل سخرة أو تسليم أشياء أو جزءا من المحصول، ثم حلت محلها الضرائب النقدية حين عرفت النقود حيث أصبح نظام الضرائب العينية لا يتلائم مع الاحتياجات الاقتصادية الضخمة للدولة الحديثة.[3]

وكذلك يقصد بأن الضريبة فريضة مالية أنها استقطاع مالي من ثروة أو دخل الأشخاص الطبعيين أو المعنويين وبما أنها فريضة مالية فان ما يتم جبايته من الأفراد يجب أن يأخذ صفة المال، سواء كان الاقتطاع في شكل نقدي أو عيني.

---

[1] حميدة بوزيدة، **جباية المؤسسات**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 08.

[2] سوزي عدني ناشد، **أساسيات المالية العامة**، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2003، ص117.

[3] محمد الصغير بعلي، **المالية العامة**، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2003، ص 58.

2 -الضريبة فريضة الزامية: أي أن المكلف ليس حرا في دفع الضريبة بل ان السلطات العامة، هي التي تحدد مقدارها وكيفيتها وموعد دفعها.[1]

كما أن صفة الاجبار في الضريبة ّذات صبغة قانونية بمعنى أن الاجبار هنا اجبار قانوني وليس معنوي، يجد مصدره في القانون وليس في ارادة الأفراد أو الدولة.

3 - الضريبة تفرض من قبل الدولة وبصورة نهائية: تفرض الضريبة على كل شخص قادر للدفع تبعا لمقدرته المالية، فالضريبة طريقة لتقسيم الأعباء العامة بين الأفراد وفقا لمقدرتهم، حيث تفرضها الدولة وفقا لقواعد قانونية تحكمها.

ان الأفراد يدفعون الضريبة للدولة بصفة نهائية، بمعنى أن الدولة لا تلتزم برد قيمتها لهم أو بدفع أي فوائد عنها، وبذلك تختلف الضريبة عن القرض العام الذي تلتزم الدولة برده الى المكتتبين فيه كما تلتزم بدفع فوائد عن قيمة القرض.

4 -الضريبة تدفع بدون مقابل : ويعني ذلك أن دافع الضريبة لا يحصل على منفعة خاصة به مقابل ما دفعه من نقود كضريبة، فليس هناك علاقة بين ما يدفعه الأفراد من الضرائب و بين ما يحصلون عليه من منافع آنية من الدولة. بل قد لا يحصلون على أية منافع[2] .

وبمعنى ان الفرد ينتفع بالخدمات التي تقدمها الدولة بواسطة مرافقها العامة المختلفة، وأن الدولة تستخدم حصيلة الضرائب وإيراداتها الأخرى لتسيير هذه المرافق، إلا أن الفرد يتمتع بهذه الخدمات، كالدفاع والأمن والقضاء..الخ ليس باعتباره مكلفا بأداء الضريبة، بل كونه عضو في الجماعة السياسية التي ينتمي اليها المجتمع، وهذا النفع ليس حكرا عليه وحده لكنه يعود على جميع أعضاء المجتمع.

ثالثا/ المبادئ والأهداف العامة للضريبة :

1 -المبادئ العامة للضريبة : يقصد بها تلك القواعد الأساسية التي التي يستحسن أن يستحسن أن يسترشد بها المشرع المالي عند سنه للتشريع الضريبي واعداده، من طرف السلطة المختصة، وكل ذلك من أجل التوفيق بين مصلحة الخزينة العامة والممول معا، ويعتبر فكر أدم سميت من بين الذين حددوا المعايير و

[1] أحمد زهير شامية، خالد شحاتة الخطيب، **أسس المالية العامة**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2005، ص146.

[2] غازي عناية، **المالية العامة والتشريع الضريبي** ، دار البيارق، الجزائر، 1998، ص 74.

القواعد الأساسية للضريبة في كتابه "ثروة الأمم" أخذا بعين الاعتبار مصلحة الدولة وحق الأفراد في تبرير وعدالة فرض الضريبة وتتمثل هذه القواعد فيما يلي :[1]

أ -**مبدأ العدالـــــة :** لقد وضعت هذه القاعدة قيد العمل للقضاء على الامتيازات التي كانت سائدة في الأنظمة السياسية القديمة أين كانت بعض الطبقات المخصوصة معفاة من دفع الضرائب[2]. ويقصد بالعدالة ذلك النظام الذي يوزع الأعباء المالية للضرائب " بعدالة " بين أفراد المجتمع أي مساهمة الأفراد في النفقات العامة دون تمييز، وبمعنى أخر أن تكون مساهماتهم متناسبة مع مداخيلهم باستثناء أصحاب المداخيل الضعيفة .

و حسب " أدم سميت " يجب أن يشارك رعايا الدولة في نفقات الحكومة كل بحسب الإمكان تبعا لمقدرتهم أي نسبة دخل كل منهم الذي يتمتع به في حماية الدولة. وحديث أدم سميت على مبدأ المساواة في القدرة يعني أن تكون الضرائب المحققة للمساواة بين الناس في القدرة على أداء الضريبة [3]. والمساواة تتركز على كيفية الحساب وتحمل العبء الضريبي من طرف المكلف. ونلاحظ نتيجة لتطور الفكر المالي التخلي عن النظام الذي كان سائدا من قبل، وخاصة في تحديد العبء الضريبي والمتمثل في الضريبة النسبية والتي يبقى معدلها ثابتا مهما تغير الدخل ، وظهرت فكرة تصاعدية الضريبة ، ورغم هذا التطور في الفكر المالي تبقى عدالة الضريبة نسبية.

ب- مبدأ اليقين : يجب أن تكون الضريبة أو جزء منها يلزم كل فرد بدفعها، أن تكون يقينية وليست عشوائية وكون الضريبة إلزامية تحددها السلطات المركزية لقانون يحدد فيه معالم الضريبة من حيث نسبتها و وعائها ومواعيد تحصيلها والإعفاءات الخاصة بها حيى تكون المكلف بها علي دراية تامة بالنصوص القانونية بها وهذا لا يأتي إلا إذا كانت النصوص التشريعية مستقرة وثابتة وليست عرضة التبديل والتغيير دون أن يترك ذلك لاجتهاد الإداريين[4].

ج -مبدأ الملائمة في التحصيل : تقتضي هذه القاعدة بأن يكون موعد دفع الضربة مناسبا للظروف المالية والمعيشية للمكلف، والتخفيف قدر المستطاع من وقع ثقلها وتحصل عند حصول المكلف على دخله أو بعده بقليل[5].

---

[1] أحمد حمدي العناني ، **إقتصاديات المالية العامة و نظام السوق** ، دار المعرفة البنانية، لبنان، 1992، ص 263.

[2] محمد عباس محرزي، **اقتصادبات المالية العامة**، مرجع سابق، ص 187.

[3] حسن مصطفى حسن، **المالية العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992، ص 44.

[4] عبد المنعم فوزي، **المالية العامة و السياسات المالية**، دار النهضة العربية ، لبنان، 1965، ص 95.

[5] حسن عواضه، عبد الرؤوف قطيش، **المالية العامة، موازنة الضرائب ورسوم دراسة مقارنة**، دار الخلود، لبنلن ، 1995، ص 350.

ويتعلق هذا المعيار بميعاد التحصيل و طريقته و إجراءاته، أي أن التحصيل يكون مع معاد تحقيق الإيراد الفعلي، فلا يجب أن يطالب الفرد بدفع الضريبة إلا بعد حصوله على الثروة أو الدخل الخاضع لها.

د- الاقتصاد في نفقة التحصيل : ويقصد بهذه القاعدة أن يتم تحصيل الضريبة بأسهل طرق التي لا تكلف إدارة الضرائب مبالغ كبيرة، خاصة إذا سادت إجراءات وتدابير إدارية في غاية التعقيد، مما يكلف الدولة نفقات قد تتجاوز حصيلة الضرائب ذاتها ، فيجب الاقتصاد في تكاليف جباية الضرائب بعيدا عن الإسراف والمبالغة في نفقات التحصيل الضريبي[1].

ولا تنزع من الممول إلا أقل ما يمكن فوق ما يدخل خزانة الدولة، و لما كان جلب الأموال اللازمة لتغطية نفقات الحكومة عن طريق الضرائب يجب أن لا تذهب إلى تغطية نفقة الجهاز الإداري المكلف بتحصيل الضرائب، ولا يجب أن يكون هناك تبديد للأموال .

ولتفادي هذه السلبيات وتكاليف الإدارة المكلفة بفرض الضريبة يجب استعمال التقنيات الحديثة كالإعلام الآلي، تعيين موظفين أكفاء واستعمال الأساليب العلمية الحديثة وذلك لربح الوقت.

2- أهداف الضريبة : تفرض الدولة النظام الجبائي بموجب قوانين وذلك من أجل تغطية أعبائها ونفقاتها في جميع الميادين الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والمالية ويظهر ذلك من خلال الأهداف التي ترمي الى تحقيقها والتي يمكن أن تكون كما يلي :[2]

أ -**الهدف المالي** : للهدف المالي دور كبير في تحقيق أهداف الدولة حيث تسيطر على جميع العمليات المالية من خلال الضرائب، ويقصد به تغطية الأعباء العامة أي أن الضريبة تسمح بتوفير الموارد المالية للدولة بصورة تضمن لها الوفاء بالتزاماتها اتجاه الانفاق على الخدمات المطلوبة لأفراد المجتمع أي تمويل الانفاق على خدمات العامة وعلى استثمارات الادارة الحكومية. كما يعتبر الهدف المالي للضريبة هو تجميع الموارد المالية التي يراد بها تغطية مقدار النفقات العامة[3].

ب -الهدف الاقتصادي : تسعى الدولة دائما للوصل الى حالة استقرار الاقتصادي بعيدا عن التضخم أو الانكماش وذلك عن طريق استخدام الضريبة في مواجهة هذه الحالات. ففي حالة التضخم تستعمل

[1] محمد عباس محرزي، **اقتصاديات المالية العامة**، مرجع سابق، ص 196.

[2] بن عمارة منصور، **الضرائب على الدخل الاجمالي**، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2010، ص 43.

[3] عبد الكريم صادق بركات، يونس البطريق، **النظم الضريبية**، دار النشر والتوزيع، لبنان،1986 ، ص 103.

الضريبة عن طريق رفع نسبت والتوسع في فرضها لغرض امتصاص كمية النقود الإضافية، وفي حالة الانكماش تخفض أسعار الضريبة و تزيد التحفيزات أو الإعفاءات، لزيادة الادخار وبالتالي زيادة الاستثمار.

ويمكن ايجاز أهم الأهداف الاقتصادية فيما يلي :[1]

-تشجيع بعض أنواع المشروعات لاعتبارات معينة فتعفيها من الضرائب كليا أو جزئيا.

-حماية الصناعات الوطنية ومعالجة العجز في ميزان المدفوعات ويتم ذلك بفرض الضرائب الجمركية المرتفعة للاستيراد من الخارج وبإعفاء الصادرات من الضرائب كليا أو جزئيا.

-استعمال حصيلة الضرائب المفروضة على أصحاب الدخول المرتفعة لتمويل النفقات الحكومية مما يعمل على زيادة الاستهلاك وبالتالي يعمل على رفع الطلب الكلي وهذا من أجل تحقيق مستوى التشغيل الكامل.

- تخفيض نسب الضريبة على المنتوجات ذات الاستهلاك الواسع.

ج- الهدف الاجتماعي : تسمح الضريبة باعادة توزيع الدخل بما يتفق والعدالة الاجتماعية وهذا من خلال الضرائب على الدخل المحصلة من الأشخاص الطبعين والمعنويين والتي لها دور ايجابيا في تحقيق توزيع أكثر عدالة بين مختلف طبقات وشرائح المجتم عوهو ما يميز تطبيقها على كل التشريعات الحديثة على حساب الضريبة النسبية التي تزيد من سعة الفارق بهذه الطبقات ، هذا من جهة ومن جهة أخرى الضرائب على راس المال حيث هذه الأخيرة لا تقل أهمية عن الأولى وتفرض غالبا بأسعار تصاعدية تمكن من تحقيق نوعا من المساواة حسب المقدرة التكليفية وتمكن من الحد من تمركز الثروات والوصول الي استخدام أمثل للثروات والأموال بالإضافة الى فرض رسوم على الانتاج تكون مرتفعة خاصة على بعض المنتوجات المضرة بالصحة كالمشروبات الكحولية، والتبغ يؤدي هذا الى التقليل من استهلاكها وان تخفيض الرسومات على بعض المستويات الأخرى أو السلع يؤدي بالضرورة الى الزيادة في استهلاكها وهكذا تسعى الدولة الى تحقيق العدالة الاجتماعية من خلال اعادة توزيع الضرائب.

د- الهدف السياسي : تسطيع الدولة عن طريق الضرائب أن توجه السياسة العامة للبلاد وذلك حسب المنهج السياسي، والسياسة العامة للبلاد الاقتصادية والسياسية والمالية التي ترسمها وهكدا فان الضراب أداة في يد الدولة تستعملها لتوجيه سياستها المعنية فاذا كانت سياسة الدولة اشتراكية تهدف الي التقليل من الفوارق

[1] ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**، دار هومة للطباعة والنشروالتوزيع، الجزائر 2003، ص 40.

الاجتماعية فستعمل الضريبة التصاعدية وفرض رسومات جمركية على منتجات الدول الأخرى، فستطيع القول ان الدولة تستعمل الضرائب بصورة أو بأخرى لتشجيع سياستها الاشتراكية ، اما الدول الرأسمالية فهي تتحكم في زيادة أو نقصان نسب الضرائب أو معدلات حسب المنهج السياسي أو السياسة الاقتصادية التي ترسمها.

المطلب الثاني : النظام الجبائي في الجزائر

إن دراسة النظم الجبائية تهدف إلى تحليل هذه النظم على ضوء ما ترتكز عليه من أسس ومبادئ و كذا ما تحاول تحقيقه من أهداف للنظام الجبائي بتعرضنا لمفهومه ومكوناته واعتباراته.

أولا/ مفهوم النظام الجبائي : يرى البعض أن تعريف النظام الجبائي هو مجموعة العناصر الايديولوجية والاقتصادية والفنية التي يؤدي تراكمها الى كيان ضريبي معين. ذلك الكيان الذي يمثل الواجهة الحسية للنظام وهذا بالمفهوم الواسع.

أما بالمفهوم الضيق فهو يعني مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المتتالية من التشريع الى الربط والتحصيل.

وبالتالي فالنظام الضريبي هو مجموعة من الضرائب المطبقة والصادرة على شكل قوانين وتشريعات وتطلع الادارة الضريبية بتحصيل هذه الضرائب في اطار القوانين الخاصة والعامة المتعارف عليها بعيدا عن المعارضة و التضارب[1].

كما يرى البعض أن النظام الضريبي يتمثل في هيكل ضريبي ذي ملامح وطريقة عمل محددة وملائمة للنصوص حيث يعمل على تحقيق أهداف المجتمع التي تصوغها الظروف المختلفة والتي تمثل بدورها الاطار الذي تعمل فيه الضرائب[1].

[1] محمد حمو، منور أسرير، **محاضرات في جباية مؤسسة**، مكتبة الشركة الجزائرية، الجزائر، 2009، ص 51.

اذن فالنظام الضريبي هو مجموعة من الضرائب والرسوم التي يراد من اختيارها وتطبيقها في مجتمع معين وخلال فترة زمنية محددة تحقيق السياسة الضريبية.

ثانيا/ مكونات النظام الجبائي : استنادا الى التعاريف السابقة يتضح لنا أن النظام الضريبي يتكون من:[2]

1 –**التشريعات واللواحق:** وهي التي تنظم مجموعة الضرائب، فالضريبة تؤسس بهذه القوانين، ففرض الضريبة يجب أن يكون بقانون حتى لا يشوبها أي التباس أو غموض، حيث يعمل التشريع على توضيح الأحكام وتقريبها لذهن المواطن مما يسهل على الادارة الأخذ بعين الاعتبار كل من الاختلافات والقواعد والأسس من بلد لأخر.

2– الادارة الضريبة : الادارة بصفة عامة هي تنفيذ وظائف معينة باستخدام الامكانيات البشرية والمادية التي تكون في يد من يتولى الادارة، فمفهوم الادارة هو تلك العملية التي تتطلب قدرات ومهارات قيادية لتجميع المجهودات والموارد المتاحة وتوجيهها ناحية الاستغلال الأمثل.

ثالثا/ اعتبارات النظام الضريبي : حتى يمكن الحكم على النظام الضريبي بأنه نظام جيد فيجب مراعاة الاعتبارات الآتية:

أ –**الإعتبار القانوني:** بالنظر إلى أن النظام الضريبي هو عبارة عن مجموعة من القواعد القانونية التي تطبق على مجال معين هو مجال الضرائب فهو يمكن إعتبار النظام الضريبي كمجموعة معيارية و على ذلك لا يمكن أن تتجاهل في النظام الضريبي الجوانب السياسية و الإدارية و الاجتماعية و الإقتصادية للضرائب.

ويشمل هذا النظام ما يغطي الاعتبارات القومية و كذلك ينبغي أن يتسع ليغطي المجال الضريبي الدولي، وعلى ذلك ينبغي عند إعداد القانون الضريبي ملاحظة علاقته بفروع القوانين الأخرى و بالتالي لا يمكن أن يستقل القانون الضريبي عن الفروع الأخرى للقوانين و على ذلك يمكننا القول بأن القانون الضريبي هو قانون غير مستقل عن القوانين الأخرى، و لا يجوز أن يكون كذلك و لا يجب أن يكون

[1] سعيد عبد العزيز عثمان، **النظام الضريبي وأهداف المجتمع**، الدار الجامعية، جامعة بيروت العربية، لبنان، 2008، ص12.

[2] محمد حمو، أوسرير، **محاضرات في جباية مؤسسة**، مرجع سابق، ص 52.

ب- الإعتبار التنظيمي: يتم فرض الضريبة و تعديل أحكامها، يتم تحصيلها في إطار تنظيمي معين لذلك فإن النظام الضريبي يضم إلى الجوار السلطة السياسية التي قامت بتشريعه نظاما إداريا فرعيا يشمل على إدارات مالية على المستوى المركزي و المحلي.

وعلى ذلك يعتبر هذا الجانب التنظيمي أمرا أساسيا فحتى يتسنى تعديل أو إلغاء نظام ضريبي معين، يجب بالتأكيد توفر الرغبة السياسية. و لكن يجب الأخذ بعين الإعتبار الإمكانيات التي يوتيحها النظام السياسي، و الصعوبات التطبيقية المتصور مواجهتها في المجال الضريبي و من جهة أخرى. فحتى يتوافر للنظام الضريبي وجود حقيقي. و ليس شكليا فيجب أن توجد سلطة قضائية كقوة تراقب هذا التطبيق.

ج- الإعتبار الاقتصادي: نظرا لأن مصلحة الضرائب تقوم بتحصيل الإستقطاعات المقررة. من دخول الأشخاص و الشركات... لصالح الخزينة العامة للدولة فإنه يمكن إعتبار النظام الضريبي لهذه الوجهة أحد أوجه النظام الاقتصادي و بمراعاة كثرة الأعباء التي تمثلها الضريبة و بصفة عامة مجموعة الإستقطاعات الإجبارية فيبدو واضحا أنه لا يمكن تجاهل الآثار الإقتصادية للضرائب و على ذلك يجب أن نأخذ في الإعتبار كافة آثار الضرائب سواء في ذلك آثار مباشرة و غير مباشرة.

وهكذا تعتبر الضريبة مهما كانت طبيعتها و مجال و طرق تحصيلها ظاهرة اقتصادية تقوم على متغيرات اقتصادية بل أنها هي نفسها متغير اقتصادي.

د- الإعتبار النفسي: أصبح من المسلم به أن النظام الضريبي في تكوينه و تعديلاته إنما يتأثر بالعوامل النفسية بل و يحدث أيضا كثير من ردود الفعل و التصرفات و هنا تباينت ردود الفعل و الموافق تجاه الضرائب. فإنه لا يمكن بأي حال من الأحوال تجاهل هذا الأمر.

وخلاصة القول أنه عند فرض أي ضريبة ينبغي مراعاة جوانبها الإدارية وغايتها الاجتماعية والإقتصادية

وآثارها النفسية.

المطلب الثالث: أهداف ودوافع النظام الجبائي

أولا/ أهداف النظام الجبائي : إن الواقع الاقتصادي والاجتماعي لبلد معين من جهة ونظامها الضريبي، ومن جهة أخرى، علاقة تبادلية واضحة، فدراسة الاقتصاد والأوضاع الاجتماعية، والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها الدولة يمكن من تفهم الكبير من القواعد الضريبية. واختيار صور الفنية الملائمة وتشكيل النظام

الضريبي الذي يضمن حصول الدولة على الإيرادات اللازمة وتحقيقها لأهدافها المختلفة لذلك هناك اختلاف بين الأنظمة الضريبية من بلد لآخر حسب الفلسفة الاقتصادية الإستراتيجية يأخذ بها المجتمع و درجة تقدمه و كيفية تنظيمه.

ومن أهم الأهداف التي تدخل ضمن الأهداف الاقتصادية العامةمما يلي:

-تحسين الانتاج وترقية الصادرات.
-تدعيم وتحفيز الاستثمارات مع اعطاء الأولوية للادخار.
-التقليل من حدة التضخم.
-تخفيض المعدلات الحدية الاجمالية للضرائب.
-ربط الضريبة على الأفراد وليس على الأسرة كوحدة ضريبية.
-زيادة الاعفاءات على محدودية الدخل.
-توسيع وعاء الضريبة.
-رفع مردودية الضريبة نظرا لأهمية المداخيل الجبائية.
-تحقيق العدالة الضريبية.
-انشاء ادارة ضريبية فعالة.
-محاربة الغش والتهرب الضريبي.
-توحيه النشاط الاقتصادي عموما.
-مواجهة العجز المالي والأزمات الاقتصادية.

ثانيا/ دوافع النظام الجبائي : من أهم دوافع النظام الجبائي نجد:

1 - تعقد وعدم استقرار النظام الجبائي : ان النظام الجبائي الجزائري كان يتسم بصعوبة التطبيق وذلك لعدة اعتبارات منها اختلاف المعدلات واختلاف المواعيد، بالإضافة الى تعقد النظام الضرائب في حد ذاته، هذه العوامل جعلته يتميز بعدة صعوبات تحقيق المؤسسات والإدارات الضرائب .

2-ثقل العبء الضريبي : بسبب تعدد الضرائب وارتفاع معدلاتها أدى الى ثقل العبء الضريبي على المؤسسة على اعتبار أنها البنية الأساسية للاقتصاد الوطني، وهذا نتيجة لكثرة الاقتطاعات الضريبية. فالضريبة على أرباح الشركات كانت تقدر بـــ 55 % وتم تخفيضها الى 50% سنة 1989.

3- خصام ضريبي غير ملائم لمتطلبات المرحلة الراهنة : بالنظر الى التطورات التي شهدتها المؤسسات الاقتصادية والتي تساير اقتصاد السوق فان النظام الجبائي الجزائري كان لا يتكيف مع هذه التكورات التي تحدث في الميدان الاقتصادي فهناك أنواع من الضرائب نسبية وليست تصاعدية مما جعلها غير عادلة، بالإضافة الى اختلاف مواعيد التحصيل يجعل هناك من الاجحاف في حق بعض المكلفين وخاصة فبما يخص الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية، اضف الى ذلك عدم ملائمة الاستهلاك الخطي لا مركزية ضريبية BIC و TAIC في المؤسسة تحديد غير عقلاني لأعباء ألقى به للخصم .

4- ضعف العدالة الضريبية : ان النظام الجبائي الجزائري كان بعيدا عن المنطق العدالة الضريبية، بحيث كان هناك عدم الاستقرار في المعدلات المفروضة، بحيث كان الاقتطاع الضريبي مقتصرا فقط على بعض المداخيل دون الأخرى كما أن الضرائب المباشرة يغلب عليها الطابع النسبي وليس التصاعدي، وبفرض هذا المعدل على جميع مستويات الدخل وهذا ما يسمى اجحاف في حق الدخول الضعيفة، بالإضافة الى اختلاف المعاملة الضريبية بين المؤسسات الوطنية والأجنبية.

5- **عدم فعالية الحوافز الضريبية في توجيه الاستثمار :** يمكن أن نقول ان المشرع الجزائري وضع نظام الحوافز من أجل التأثير على سلوك المكلفين وذلك بتنازل الدولة عن جزء من الضريبة بهدف الاستثمار بمعنى حث المؤسسة على الاستثمار المقابل، اعفاءات ضريبية جزئية وذلك لتحقيق الأهداف العامة للاقتصاد عن طريق الاستثمار، لكن الملاحظ أن نظام الحوافز المنيع غير فعال وتضع ذلك من خلال عدم توازن قطاع الاستثمار بالاضافة الى عدم التوازن الجغرافي للمؤسسة عبر التراب الوطني .

6 **-انشاء الغش والتهرب الضريبي :** توجد عدة عوامل مساهمة في انتشار الغش الضريبي ومن بين أسباب هذه العوامل عدم وجود ثقافة اقتصادية لدى طبقات المجتمع ونقص الوعي بأهمية الضريبة أضف الى ذلك وجود عدة تغيرات في التشريع الجبائي أدت الى انتشار الرشوة والغش والتهرب الضريبي.

المطلب الرابع :أنظمة الاخضاع الضريبي للنظام الجبائي

إن أهم عملية في تحصيل الضريبة هي تحديد الوعاء الضريبي للموضوع الذي تفرض عليه الضريبة من دخل أو إيواء، فهو العملية التي بموجبها تحدد ادارة الضرائب المبلغ الواجب الدفع و من أجل الوصول إلى ذلك لابد 03 خطوات ضرورية أساسية و هي :

- اختيار أساس فرض الضريبة : أي الشكل الملموس للمادة الخاضعة للضريبة.

- التعرف على المناسبة التي تفرض فيها الإدارة.
- تحديد المادة الخاضعة تحديدا ماديا وكميا.

و لقد حدد المشرع الجزائري أنظمة للإخضاع و أنظمة تحديد الوعاء في ثلاث أنظمة و هي :

أولا/ النظام الجزفي : تؤسس ضريبة جزافية وحيدة تحل محل النظام الجزافي للضريبة على الدخل و تعوض الضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على القيمة المضافة وكذا الرسم على النشاط المهني.

وطبقا المادة 282 مكرر1: يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة :[1]

- الأشخاص الطبيعيون الذين تتمثل تجارتهم الرئيسية في بيع البضائع و الأشياء، عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي عشرة ملايين دينار (10.000.000 دج) .

- الأشخاص الطبيعيون الذين يمارسون الأنشطة الأخرى (تأدية الخدمات التابعة لفئة الأرباح الصناعية و التجارية) عندما لايتجاوز رقم أعمالهم السنوي عشرة ملايين دينار (10.000.000 دج).

- لا يخضع الأشخاص الطبيعيون الذين يمارسون في آن واحد أنشطة تنتمي للفئتين المذكورتين في الفقرتين 1 و 2 للضريبة الجزافية الوحيدة إلاّ إذا لم يتم تجاوز حد عشرة (10) ملايين دينار جزائري.

يبقى نظام الضريبة الجزافية الوحيدة مطبقا من أجل تأسيس الضريبة المستحقة بعنوان السنة الأولى التي تم خلالها تجاوز سقف رقم الأعمال المنصوص عليه بالنسبة لهذا النظام. ويتم تأسيس هذه الضريبة تبعا لهذه التجاوزات.

وطبقا المادة 282 مكرر3 : " عندما يقوم مكلف بالضريبة بإستغلال في آن واحد وفي نفس المنطقة أو في مناطق مختلفة عدة مؤسسات، أو دكاكين، أو متاجر أو ورشات أو أماكن أخرى لممارسة نشاط ما. تعتبر كل واحدة منها بمثابة مؤسسة مستغلة بصورة مغايرة وتكون في كل الحالات خاضعة للضريبة بصفة منفصلة ما دام رقم الأعمال الكلي المحقق بعنوان مجموع الأنشطة الممارسة لا يتجاوز سقف خمس ملايين دينار(5.000.000 دج) .

[1] وزارة المالية، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، مرجع سابق، المادة 282.

في الحالة المخالفة، يمكن للمكلف بالضريبة المعني إختيار الخضوع للضريبة على الدخل الإجمالي حسب النظام المبسط، بالنسبة لمجمل مداخيله ".

وطبقا للمادة 365 : بغض النظر عن كل الأحكام المخالفة يسدد المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة لدى قابض الضرائب الذي يتبع له مكان ممارسة أنشطتهم الخاضعة للضريبة ضمن الشروط التالية :[1]

- يتفق على النظام الجزافي حسب الأحكام الواردة في المادتين 282 مكرر 1 و 282 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- تدفع الضريبة الجزافية الوحيدة بالربع (¼) كل ثلاثة أشهر، قبل أخر يوم من كل فصل مدني. عندما ينقضي الفصل في يوم عطلة قانونية يؤجل الدفع لأول يوم عمل يليه.
- يستمر المكلف بالضريبة في تسديد الضريبة الجزافية الوحيدة على أساس النظام الجزافي السابق.

وطبقا للمادة 365 مكرر: لا يمكن أن يقل مبلغ الضريبة المستحقة على الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة عن 5000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية، مهما يكن رقم الأعمال المحقق.

بغض النظر عن أحكام المادة 282 مكرر2 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، يخصص مجموع ناتج الحد الأدنى من الضريبة الوحيدة المفروضة لفائدة البلدية.

ثانيا/ النظام الحقيقي : ويمكن تقسيم هذا النظام الى :

1 -النظام المبسط (المختصر) : تنص المادة 20 مكرر من قانون الضرائب المياشرة والرسوم المماثلة :

" يخضع المكلفون بالضريبة غير التابعين للضريبة الجزافية الوحيدة، الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم عشرة ملايين دج أن يقدموها عند الإقتضاء عند كل طلب لأعوان الإدارة الجبائية طبقا للتنظيم، للنظام المبسط لتحديد الربح الخاضع للضريبة"[1].

[1] وزارة المالية، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، مرجع سابق، المادة 365 .

وطبقا للمادة 20 مكرر 1 : يتعين على المكلفين بالضريبة، المذكورين في المادة 20 مكرر أعلاه، اكتتاب تصريح، قبل أول أبريل من كل سنة، يتضمن مبلغ الربح الخاضع للضريبة المتعلق بالسنة أو السنة المالية السابقة.

إذا حققت المؤسسة خسارة، يقدم التصريح المتضمن مبلغ الخسارة ضمن نفس الشروط.

تسلم الإدارة الجبائية استمارة التصريح[1].

❖ **الالتزامات الجبائية والمحاسبية :** يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام المبسط أن يقدموا بدلا و عوضا عن الوثائق المنصوص عليها في المادة 152 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة :

-ميزانية ملخصة.

-حساب مبسط للنتيجة الجبائية يبين الربح الإجمالي وكذا المصاريف والأعباء.

-جدول الإهتلاكات.

-كشف المؤونات.

-جدول تغيرات المخزون.

تسلم الإدارة الجبائية الجداول المبينة أعلاه.

2 **النظام الحقيقي :** تنص المادة 17 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة : "يحدد الربح الذي يدرج في وعاء الضريبة على الدخل الاجمالي ، فيما يخص المكلفين بالضريبة الذين لا يخضعون للنظام المبسط المنصوص عليه في المادة 20 مكرر، نظام الربح الحقيقي وجوبا "[2] .

❖ **الالتزامات الجبائية والمحاسبية :** نظرا للعلاقة المتميزة التي تربط المكلفين بالإدارة الجبائية ونظرا لخوف المشرع من تسلط الإدارة على المكلفين، فقد قام بتحديد مجموعة من الحقوق التي تسمح بحماية المكلفين، لكن حتى يستطيع المكلف الاستفادة من هذه الحقوق فقد أوجب عليه المشرع جملة من الواجبات الجبائية سواء ذات الطابع المحاسبي أو الجبائي :

[1] وزارة المالية، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، مرجع سابق، المادة 20.

[2] وزارة المالية، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، مرجع سابق، المادة 17.

الالتزامات ذات الطابع المحاسبي : ونقصد بها احترام المكلف للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتقيد التام بها، وذلك وفقا النظام المحاسبي المالي ومسك مجموعة من الدفاتر، وفقا لمجموعة من الشروط الضمنية والشكلية محتفظين بها لمدة عشر سنوات، وأي إخلال بهذه الشروط يؤدي إلى رفض المحاسبة. هذه الالتزامات محددة في القانون التجاري ويمكن تلخيصها في النقاط التالية :

- **دفتر اليومية** : نص القانون التجاري على أن كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة تاجر ملزم بمسك دفتر اليومية، يقيد فيه يوما بيوم العمليات المقامة، شرط أن يحفظ هذا الدفتر وكل المستندات التي تسمح بالتحقيق في هذه العمليات يوماً بيوم [1]. ومن ثم يجب أن تقيد في الدفتر جميع العمليات التجارية التي يقوم بها، ويجب أن يقدم هذا الدفتر عند كل طلب من الإدارة الجبائية، كما أن غياب هذا الدفتر يشكل سبب كافي لإلغاء ورفض محاسبة المكلف بالضريبة[2].
- **دفتر الجرد** : ألزم المشرع الجزائري على كل تاجر بمسك دفتر الجرد وأن يجري سنويا جردا لعناصر أصول وخصوم مقاولته وأن يقفل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية وحساب الخسائر والأرباح، وتنسخ بعد ذلك هذه الميزانية وحساب الخسائر والأرباح في دفتر الجرد[3].
- **حفظ دفاتر المحاسبة وسندات المراسلة :** لقد نص المشرع الجزائري على ضرورة ما يلي : دفاتر المحاسبة وسندات المؤشر ، في المادة 09 – 10 من القانون التجاري يلوم أن يحفظ لمدة 10 سنوات زهي تشمل المراسلات القابلة والصور المطابقة للرسائل.

الالتزامات ذات الطابع الجبائي: إن مجمل الالتزامات الجبائية التي شرعتها القوانين تهدف إلى تنظيم العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة، وتتجلى هذه الالتزامات في :

- **التصريح بالوجود:** يجب إلى المكلفين الخاضعين للضريبة وعلى الشركات أن يقدموا في الأيام الثلاثين الأولى من بداية نشاطهم إلى مفتش الضرائب المباشرة التابعين له تصريحاً مطابقاً للنموذج الذي تقدمه للإدارة، هذا التصريح يجب أن يشمل على:اللقب، الاسم، السبب الاجتماعي، العنوان في الجزائر أو خارج الجزائر (بالنسبة للأشخاص المعنويين ذوي الجنسية الأجنبية).
- **التصريح السنوي** : وجب علي المكلف بالضريبة اكتتاب تصريح بمداخليه وذلك كل سنة، من خلال نموذج ملزمون بملأ وإيداع تصريحات قبل 01 ماي من كل سنة مالية. هذا التصريح يسمح لأعوان

[1] سهام كردودي، **المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية**، مرجع سابق، ص 98.

[2] وزارة المالية، **القانون التجاري**، 1992، المادة 9.

[3] بن عكسة مصطفى، **التحقيق الجبائي في المؤسسةالاقتصادية**، مرجع سابق، ص 53.

الإدارة بمعرفة الوضعية الجبائية لكل مكلف بالضريبة، وحتى في حالة عدم ممارسة نشاطه كوجود فترة فراغ بالنسبة له فإن الإدارة لا تعفيه من هذا الالتزام.

➢ **التصريح للرسم على القيمة المضافة :** على كل خاضع للضريبة أن يقدم (شهريا/ الثلاثيا) وقبل العشرين(20) يوما الأولى من الشهر الموالي(للشهر/الثلاثي) الذي حقق فيه رقم الأعمال لقباضة الضرائب المختلفة المختصة إقليمياً، كشفاً يبين فيه من جهة مبلغ العمليات المنجزة، ومن جهة أخرى تفصيلا بالعمليات الخاصة بالرسم، وتسديد الرسم على القيمة المضافة يكون في نفس الوقت مع دفع أو تقديم هذا الكشف[1].

➢ **التصريح بالتنازل أوتوقف المؤسسة :** في حالة التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي للمؤسسة الخاضعة للضريبة المفروضة على الربح الحقيقي لنشاطها التجاري، أو غير التجاري وجب على المكلفين بالضريبة أن يشعروا مفتش الضرائب بالتنازل أو التوقف عن النشاط ضمن أجل 10 أيام، كما هو محدد أو يحيطوه علما بالتاريخ الذي أصبح أو سيصبح فيه هذا التنازل أو التوقف فعليا وكذا عند الاقتضاء اسم المتنازل له ولقبه وعنوانه.

➢ **وضع رقم التعريف الإحصائي:** نص قانون المالية وضع رقم التعريف الإحصائي: ويعتبر إجراء جبري بالنسبة للمكلفين بالضريبة، لهذا يجب "على كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المزاولين نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرا أو تقليديا أن يشيروا إلى رقم التعريف الإحصائي على كل الوثائق المتعلقة بنشاطهم". في حالة عدم تقديم رقم التعريف الإحصائي أو التصريح بمعلومات خاطئة يؤدي إلى تعليق:

- تسليم مختلف شهادات الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة.
- تسليم المستخرجات من جدول الضرائب.

ثالثا/ النظام المراقب : يخضع المكلفون بالضريبة الذين يتقاضون أرباحا غير تجارية أو مماثلة لها، المذكورة في المادة 22 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فيما يخص طريقة تحديد الربح الواجب اعتماده لإقرار الضريبة على الدخل الإجمالي لنظام التصريح المراقب للربح الصافي.

وطبقا لمادة28 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة : " يجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام التصريح المراقب، أن يكتتبوا على الأكثر يوم 30 أفريل من كل سنة، تصريحا خاصا يبينون فيه المبلغ المضبوط لربحهم الصافي وتدعيمه بكل وثائق الإثبات اللازمة[2] .

[1] وزارة المالية، **قانون الرسم على القيمة المضافة**، مرجع سابق، المادة 75.

[2] وزارة المالية، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، مرجع سابق، المادة 28.

عندما ينتهي أجل إيداع التصريح يوم عطلة قانونية، يؤجل تاريخ الاستحقاق إلى اليوم الأول المفتوح الموالي.

وطبقا للمادة 29 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة : " يجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام التصريح المراقب أن يمسكوا سجلا يوميا، مرقما وموقعا من قبل رئيس مفتشية الضرائب التابعة لدائرتهم، وأن يقيدوا فيه يوما بيوم، دون بياض ولا شطب إيراداتهم ونفقاتهم المهنية بالتفصيل.وعليهم كذلك أن يمسكوا وثيقة مدعمة بوثائق الإثبات المطابقة، تتضمن تاريخ الإقتناء أو الإنشاء وسعر تكلفة العناصر المخصصة لممارسة مهنتهم، ومبلغ الإستهلاكات المحققة على هذه العناصر وإحتمالا سعر التنازل عن هذه العناصر وتاريخه ، ويجب على المكلفين بالضريبة أن يحتفظوا بالسجلات وكل وثائق الإثبات إلى غاية إنقضاء السنة الرابعة التي تلي السنة التي تم فيها قيد الإيرادات والنفقات،علاوة على ذلك، يجب أن تقدم هذه السجلات عند كل طلب يتقدم به عون من أعوان الضرائب تكون له رتبة مراقب على الأقل"[1].

المبحث الثاني : أهم الالتزامات الجبائية في الجزائر

يظهر النظام الجبائي الجزائري عبر تلك القوانين والإجراءات التي تستعملها الدولة الجزائرية في تحصيل الإيرادات وذلك فإنه من خلال التعرض إلى هذا النظام بالدراسة يسهل معرفة أهم الإ 1جراءات المتخذة للتحكم في الجباية، وتظهر أهم الالتزامات الجبائية الحالية في الجزائر فيما يلي :

المطلب الأول : الضريبة الجزافية الوحيدة

تم احداث هذه الضريبة بموجب قانون المالية لسنة 2007، الذي ادخل تعديلات على قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، تنص المادة 282 مكرر على أنه " تؤسس ضريبة جزافية وحيدة تحل محل

[1] المرجع نفسه، المادة 29.

النظام الجزافي للضريبة على الدخل وتعوض الضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على القيمة المضافة وكذا الرسم على النشاط المهني".

أولا/ مجال تطبيق الضريبة الجزافية الوحيدة : يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة كل من :[1]

- الأشخاص الطبيعيون الذين تتمثل تجارتهم الرئيسية في بيع البضائع و الأشياء، عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي عشرة ملايين دينار (10.000.000 دج).

- الأشخاص الطبيعيون الذين يمارسون الأنشطة الأخرى (تأدية الخدمات التابعة لفئة الأرباح الصناعية و التجارية) عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي عشرة ملايين دينار (10.000.000 دج).

- لا يخضع الأشخاص الطبيعيون الذين يمارسون في آن واحد أنشطة تنتمي للفئتين المذكورتين في الفقرتين للضريبة الجزافية الوحيدة إلاّ إذا لم يتم تجاوز سقف عشرة ملايين دينار (10.000.000 دج).

يبقى نظام الضريبة الجزافية الوحيدة مطبقا من أجل تأسيس الضريبة المستحقة بعنوان السنة الأولى التي تم خلالها تجاوز سقف رقم الأعمال المنصوص عليه بالنسبة لهذا النظام .

ثانيا/ استثناءات نظام الضريبة الجزافية الوحيدة : يستثنى من نظام الضريبة الجزافية الوحيدة ما يلي:

- عمليات البيع بالجملة.
- عمليات البيع التي يقوم بها الوكلاء المعتمدون.
- موزعو محطات الوقود.
- المكلفون بالضريبة الذين يقومون بعمليات التصدير.
- الأشخاص الذين يقومون بعمليات البيع لمؤسسات مستفيدة من الإعفاء المنصوص عليه في التنظيم المتعلق بالمحروقات ولمؤسسات تستفيد من نظام الشراء بالإعفاء من الرسم.
- الفراز وتجار الأملاك وما شابههم وكذا منظمو العروض و الألعاب والتسليات بمختلف أنواعها.

ثالثا/ حساب الضريبة الجزافية الوحيدة : تفرض وتحسب الضريبة الجزافية الوحيدة بمعدلين اثنين هما: معدل 5% ، معدل12% كما يلي:[2]

[1] وزارة المالية، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، مرجع سابق، المادة 282 .

[2] وزارة المالية، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، مرجع سابق، المادة 282.

- 5% بالنسبة لأنشطة الشراء قصد البيع،الأنشطة الحرفية والتقليدية الفنية، وكذا نشاط صناعة الخبز.
- 12% بالنسبة لأنشطة الإنتاج و تقديم الخدمات.

رابعا/ طريقة تسديد الضريبة الجزافية الوحيدة : تسدد على أربعة أقساط متساوية خلال السنة، ويحدد الحد الأدنى للتسديد السنوي بـــ 5000 دج مهما كان رقم الأعمال.

المطلب الثاني: الضريبة على الدخل الاجمالي IRG

أولا/ مفهوم الضريبة على الدخل الاجمالي IRG : لقد تأسست الضريبة على الدخل الاجمالي من خلال قانون المالية لسنة 1991، وتنص المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:

" تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى «الضريبة على الدخل الإجمالي» وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة."[1]

بحيث يتكون الدخل الصافي الإجمالي من مجموع المداخيل الصافية للأصناف التالية :[2]

- الأرباح الصناعية، والتجارية، والحرفية.
- أرباح المهن غير التجارية.
- عائدات المستثمرات الفلاحية.
- الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية.
- عائدات رؤوس الأموال المنقولة.
- المرتبات والأجور والمعاشات والريوع العمرية.

ومن خلال هذه المادة فان الضريبة على الدخل الاجمالي تتميز بالخصائص التالية :[3]

- تطبق على الأشخاص الطبيعيين : عكس الضريبة على أرباح الشركات فهي تطبق على الأشخاص المعنويين

[1] المرجع نفسه، المادة 1.

[2] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **النظام الجبائي الجزائري**، 2010، ص 79.

[3] محمد حمو، منور أسرير، **محاضرات في جباية مؤسسة**، مرجع سابق، ص 95.

- ضريبة سنوية : تحصل كل سنة بالنظر إلى الأرباح أو المداخيل التي حققها أو حصل عليها الشخص خلال السنة الماضية.
- ضريبة اجمالية : تخص الدخل الاجمالي الصافي الذي يتم الحصول عليه بعد طرح جميع الاعباء التي يسمح بها القانون.
- ضريبة تصاعدية : تحسب على جدول تصاعدي.
- ضريبة تصريحية : بحيث يجب على المكلف تقديم تصريح سنوي يجمع مداخيل وأخر أجل في 31 مارس من السنة المقبلة عن سنة الاستغلال.
- ضريبة واحدة شاملة: تجمع كل دخل الشخص الخاضع للضريبة الناتج عن مزاولته لمختلف الأنشطة فيكون وعاء لهذه الضريبة.

❖ **الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الاجمالي IRG**

لكي يخضع الشخص للضريبة على الدخل الإجمالي لابد أن يتوفر فيه الشرطين التاليين:

- **أن يكون شخصا طبيعيا**
- **أن يكون له موطن اعتيادي في الجزائر أو أن يكون له مدخول من مصادر جزائرية.**

إضافة إلى أن هذه الضريبة تنص على مداخيل معينة. ولذلك فإن مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي يشمل أولا الأشخاص وثانيا المداخيل.

ثانيا/ مجال تطبيق الضريبة على الدخل الاجمالي : تطبق هذه الضريبة على كل من :

1- الأرباح الصناعية والتجارية : تعتبر أرباحا صناعية وتجارية، لتطبيق ضريبة الدخل الأرباح التي يحققها الأشخاص الطبيعيون والناجمة عن ممارسة مهنة تجارية أو صناعية أو حرفية، وكذلك الأرباح المحققة من الأنشطة المنجمية أو الناتجة عنها[1].

تكتسي طابع الأرباح الصناعية والتجارية لتطبيق ضريبة الدخل، الأرباح التي يحققها الأشخاص الطبيعيون الذين :[2]

[1] وزارة المالية، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، مرجع سابق، المادة 11.

[2] وزارة المالية، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، مرجع سابق، المادة 12.

- يقومون بعمليات الوساطة من أجل شراء عقارات أو محلات تجارية أو بيعها أو يشترون باسمهم نفس الممتلكات لإعادة بيعها.
- يستفيدون من وعد بالبيع من جانب واحد يتعلق بعقار، ويقومون بسعي منهم أثناء بيع هذا العقار بالتجزئة أو التقسيم أو بالتنازل عن الإستفادة من الوعد بالبيع إلى شاري كل جزء أو قسم.
- يؤجرون مؤسسة تجارية أو صناعية بما فيها من أثاث أو عتاد لازم لاستغلالها سواء أكان الإيجار يشتمل على كل العناصر غير المادية للمحل التجاري أو الصناعي أو جزء منها أم لا.
- يمارسون نشاط الراسي عليه المناقصة وصاحب الإمتياز ومستأجر الحقوق البلدية.
- يحققون أرباحا من أنشطة تربية الدواجن والأرانب عندما تكتسي هذه الأنشطة طابعا صناعيا.
- يحدد عند الإقتضاء النشاط المتسم بطابع صناعي عن طريق التنظيم.
- يحققون إيرادات من استغلال الملاحات أو البحيرات المالحة أو الممالح.
- كما تكتسي طابع الأرباح الصناعية والتجارية لتطبيق ضريبة الدخل، المداخيل المحققة من قبل التجار الصيادين، الربابنة الصيادين، مجهزي السفن ومستغلي قوارب الصيد.

2- أرباح المهن الغير التجارية : تعتبر صادرة عن ممارسة مهنة غير تجارية وكمداخيل مماثلة للأرباح غير التجارية، أرباح المهن الحرة والوظائف والمهام التي لا يتمتع أصحابها بصفة التاجر، والمستثمرات المدرة للأرباح، والتي هي مصادر كسب لا تنتمي إلى صنف آخر من الأرباح والمداخيل، وتحتوي هذه الأرباح أيضا على ما يلي :

- ريوع عائدات المؤلف التي يتقاضاها الكتاب أو المؤلفون الموسيقيون، وورثتهم والموصى لهم بحقوقهم.
- الريوع التي يتقاضاها المخترعون من منح رخصة استغلال شهاداتهم أو بيع علامات صنع أو طرق أو صيغ أو التنازل عنها.

3- الإيرادات الفلاحية : تعتبر إيرادات فلاحية، الإيرادات المحققة من الأنشطة الفلاحية وتربية المواشي، وتشكل كذلك إيرادات فلاحية الأرباح الناتجة عن أنشطة تربية الدواجن، والنحل والمحار، وبلح البحر، والأرانب واستغلال الفطريات في السراديب داخل باطن الأرض.[1]

[1] وزارة المالية، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، مرجع سابق المادة 35.

4-المداخيل العقارية الناتجة عن إيجار الأملاك المبنية وغير المبنية : تدرج المداخيل الناتجة عن إيجار العقارات المبنية أو أجزاء منها ، وكذا إيجار كل المحلات التجارية أو الصناعية غير المجهزة بعتادها، إذا لم تكن مدرجة في أرباح مؤسسة صناعية أو تجارية أو حرفية أو مستثمرة فلاحية أو مهنة غير تجارية وكذا تلك الناتجة عن عقد العارية في تحديد الدخل الإجمالي المعتمد كأساس في تحديد الضريبة على الدخل الإجمالي.

5 -ريوع رؤس الأموال المنقولة : وتتمثل ريوع رؤوس الأموال المنقولة فيما يلي :

أ- ريوع الأسهم أو حصص الشركة والإيرادات المماثلة لها : تتمثل ريوع الأسهم وحصص الشركة والإيرادات المماثلة لها في الإيرادات التي توزعها:[1]

- شركات الأسهم بمفهوم القانون التجاري.
- الشركات ذات المسؤولة المحدودة.
- الشركة المدنية المتخذة شكل شركة أسهم.
- شركات الأشخاص وشركات بالمساهمة التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال.

ب -**إيرادات الديون والودائع والكفالات** : تعد كمداخيل من الديون والودائع والكفالات، الفوائد والمبالغ المستحقة من الدخل وكافة الحواصل الأخرى :[2]

- الديون العقارية الممتازة منها والعادية وكذا الديون الممثلة بالأسهم والسندات العامة وسندات القرض الأخرى القابلة للتداول باستثناء كل عملية تجارية لا تكتسى الطابع القانوني للقرض.
- الودائع المالية تحت الطلب أو لأجل محدد، مهما كان المودع ومهما كان تخصيص الوديعة.
- الكفالات نقدا.
- الحسابات الجارية.
- سندات الصندوق.

6 -المرتبات والأجور والمنح والريوع العمرية : تدرج المرتبات والتعويضات والأتعاب والأجور والمنح والريوع العمرية في تكوين الدخل الإجمالي المعتمد أساسا لاقرار الضريبة على الدخل الإجمالي.

[1] المرجع نفسه، المادة 45.

[2] وزارة المالية، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، مرجع سابق، المادة 55.

ثالثا/ الدخل الخاضع للضريبة على الدخل الاجمالي : يقرر أساس ضريبة الدخل الإجمالي حسب المبلغ الإجمالي للدخل الصافي السنوي الذي يتوفر عليه كل مكلف بالضريبة. يحدد هذا الدخل الصافي بالنظر لرؤوس الأموال التي يملكها المكلف بالضريبة، والمهن التي يمارسها والمرتبات والأجور والمعاشات والريوع العمرية التي يتقاضاها، وكذا أرباح كل العمليات المربحة التي يقوم بها بعد خصم التكاليف التالية:[1]

- الخسائر المسجلة للسنوات الخامس الأخيرة.
- فوائد القروض والديون المقترضة لأغراض مهنية وتلك المقترضة لشراء مساكن أو بنائها والتي هي على عاتق المكلف بالضريبة.
- إشتراكات منح الشيخوخة والضمان الإجتماعي التي يدفعها المكلف بالضريبة بصفة شخصية.
- نفقات الإطعام.
- عقد التأمين الذي يبرمه المالك المؤجر.

رابعا/ ألية حساب الدخل الخاضع للضريبة على الدخل الاجمالي: للحصول على الضريبة الصافية الواجب دفعها من طرف المكلف توجد أربعة خطوات تتمثل في:[2]

الخطوة الأولى/ تحديد الدخل الخام الاجمالي: وذلك بجمع المداخيل الصافية لكل من : الأرباح الصناعية والتجارية وأرباح المهن غير التجارية والمداخيل الفلاحية والايرادات المحققة من ايجار الملكات المبنية والغير المبنية وعائدات رؤوس الأموال المنقولة والمرتبات والأجور.

الخطوة الثانية/ تحديد الدخل الصافي الاجمالي : ذلك بخصم بعض التكاليف المحددة قانونا من الدخل الخام الاجمالي.

الخطوة الثالثة/ حساب الضريبة الخام على الدخل الاجمالي: تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي تبعا للجدول التصاعدي الآتي:

الجدول II -1 : جدول تصاعدي سنوي للضريبة على الدخل الاجمالي

[1] رابح العيدي، **الاصلاح الضريبي في الجزائر**، دار الأفاق الأبيار، الجزائر، ص 89.

[2] ناصر مراد، **النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**، مرجع سابق ، ص57.

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

المصدر : وزارة المالية، قانون المالية لسنة 2008

وتحسب الضريبة الخام على الدخل الاجمالي بالعلاقة التالية :

الضريبة الخام على الدخل الاجمالي = ((مبلغ الدخل الخام للضريبة - الحد الأدنى للمجال الواقع فيه) * نسبة الضريبة) + الحقوق المتراكمة)

الخطوة الرابعة/ حساب الضريبة الصافية : للحصول على الضريبة الصافية الواجبة الدفع نطرح قيمة القرض الضريبي.

ويتم دفعها خلال الأقساط التالية :

القسط الأول : ضريبة IRG $_{ن}$ x 30 % يدفع من 02/15 الى 03/15 سنة $_{ن+1}$.

القسط الثاني : ضريبة IRG $_{ن}$ x المعدل x 30% يدفع من 05/15 الى 06/15 سنة $_{ن+1}$.

رصيد التصفية : ضريبة IRG $_{ن}$ - مجموع الأقساط المسددة في سنة$_{ن+1}$ يدفع قبل 04/30 سنة $_{ن+2}$.

المطلب الثالث : الضريبة على أرباح الشركات IBS

أولا/ مفهوم الضريبة على أرباح الشركات IBS : تم تأسيس الضريبة على أرباح الشركات بموجب قانون المالية لسنة 1991، حيث تنص المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة : " تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136، وتسمى هذه الضريبة "الضريبة على أرباح الشركات"[1] .

[1] وزارة المالية، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، مرجع سابق، المادة 135.

ومن خلال التعريف يمكن تلخيص خصائص الضريبة على أرباح الشركات و ذلك فيما يلي:[1]

-ضريبة وحيدة : حيث أنها تتعلق بضريبة واحدة تفرض على الأشخاص المعنويين.

- ضريبة عامة : حيث تفرض مرة واحدة في السنة على الأرباح المحققة خلال السنة.

- ضريبة نسبية : بحيث يخضع الربح لمعدل ثابت وليس لجدول تصاعدي.

-ضريبة تصرحية : بحيث يتعين على المكلف تقديم تصريح سنوي لجميع أرباحه لدى مفتشية الضرائب التابعة للمقر الإجتماعي للمؤسسة الرئيسية ، و ذلك كآخر أجل نهاية شهر مارس للسنة التي تلي سنة الإستغلال.

ثانيا/ المجال الاقليمي لتطبيق الضريبة على أرباح الشركات IBS : تطبق الضريبة على أرباح الشركات حسب الشخصية القانونية للمكلف بالضريبة، وعليه يجب الأخذ بمبدأ التفرقة بين الشركات الخاضعة بسبب شكلها أو لاختيارها من بين الشركات المعفاة سواء لمدة محدودة أو مدى حياتها، أما الأرباح الخاضعة لها فهي:[2]

- الأرباح المحققة في شكل شركات، والعائد من الممارسة العادية لنشاط ذو طابع صناعي أو تجاري أو حرفي عند عدم وجود اقامة ثابتة.
- أرباح المؤسسات التي تتعين في الجزائر في ممثلين ليست لهم شخصية مهنية مميزة عن هذه المؤسسات.
- أرباح المؤسسات وان كانت لا تملك اقامة أو ممثلين معنيين الا أنها تمارس بصفة مباشرة أو غير مباشرة نشاطا يتمثل في انجاز حلقة كاملة من العمليات التجارية.

إذا كانت مؤسسة ما تمارس في آن واحد نشاطها بالجزائر و خارج التراب الوطني، فإن الربح الذي تحققه من عمليات الإنتاج أو عند الإقتضاء من عمليات البيع المنجزة بالجزائر يعد محققا فيها، ماعدا في حالة إثبات العكس من خلال مسك محاسبتين متباينتين.

[1] خلاصي رضا، **النظام الجبائي الجزائري الحديث "حياته الأشخاص الطبعيين والمعنويين"**، دار هومة، الجزائر، 2005، ص 29.

[2] وزارة المالية، **النظام الجبائي الجزائري**، مرجع سابق، ص 5.

ثالثا/ الشركات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات IBS : تخضع للضريبة على أرباح الشركات حسب المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة :[1]

1- الشركات مهما كان شكلها وغرضها، باستثناء :

- شركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري، إلا إذا اختارت هذه الشركات الخضوع للضريبة

على أرباح الشركاتوفي هذه الحالة يجب أن يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه فيالمادة 151 و لا رجعة في هذا الاختيار مدى حياة الشركة.

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

- هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة والمعتمدة حسب الأشكال والشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الجاري بهما العمل.

2- المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

كما تخضع لضريبة على أرباح الشركات الحالات التالية :

- الشركات التي تنجز العمليات والمنتجات المذكورة في المادة 12.
- الشركات التعاونية والاتحادات التابعة لها باستثناء الشركات المشار إليها في المادة 138.

رابعا/ المادة الخاضعة للضريبة: تنص المادة 139 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ما يلي :[2]

-تستحق الضريبة سنويا على الأرباح المحققة خلال السنة المنصرمة أو أثناء مدة 12 شهرا التي استعملت النتائج المحققة فيها لإعداد آخر حصيلة عندما لا تتزامن هذه المدة مع السنة المدنية.

-إذا إمتدت السنة المالية المختتمة في السنة المنصرمة إلى أكثر من 12 شهرا تدفع الضريبة المستحقة حسب النتائج المحققة في تلك السنة المالية وهنا نميز حالتين :

[1] وزارة المالية، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، مرجع سابق، المادة 136.

[2] وزارة المالية، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، مرجع سابق، المادة 139.

أ- في حالة عدم إعداد أية حصيلة خلال سنة ما : تؤسس الضريبة المستحقة بصدد السنة الموالية على الأرباح المحققة في الفترة المنصرمة إبتداء من نهاية آخر فترة فرضت فيها الضريبة، أو من بداية العمليات بالنسبة للمؤسسات الحديثة، إلى غاية 31 ديسمبر من السنة المعتبرة. ثم تخفض فيما بعد هذه الأرباح من نتائج الحصيلة التي تضمنتها.

ب- في حالة التي يتم إعداد حواصل متتالية في ظرف سنة واحدة : تجمع نتائج هذه الحواصل لتحديد وعاء الضريبة المستحقة بصدد السنة الموالية.

خامسا/ حساب الضريبة على أرباح الشركات IBS ودفعها : تحسب الضريبة على أرباح الشركات بتطبيق معدل الضريبة على الأرباح الصافية الخاضعة للضريبة بعد طرح النفقات والإعفاءات وفقا لقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وطبقا لقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة نميز بين فئتين تخضع لمعدلين هما : المعدل العادي المقدر 25 % والمعدل الخاص المقدر 19 %.

ويتضح ذلك كما يلي :[1]

المعدل 19 % : بالنسبة للأنشطة المنتجة للمواد والبناء و لأشغال العمومية وكذا الأنشطة السياحية.
و يطبق هذا المعدل كذلك على الأنشطة اخملتلطة في حالة ما إذا كان رقم أعمال الأنشطة المذكورة في الفقرة السابقة يساوي 50 % من رقم الأعمال الإجمالي أو يفوقه.

المعدل 25 % : بالنسبة للأنشطة التجارية والخدمات ، وكذلك بالنسبة للأنشطة المختلطة عندما يتجاوز رقم الأعمال المحقق في التجارة والخدمات أكثر من 50% من رقم الأعمال الإجمالي خارج الرسوم.

بغض النظر عن أحكام المادة 4 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، يقصد بنشاطات إنتاج المواد تلك المتمثلة في استخراج أو صنع أو تشكيل أو تحويل المواد باستثناء نشاطات التوضيب أو العرض التجاري للمواد الموجهة لإعادة بيعها. ولا تشمل أيضا عبارة " نشاطات الإنتاج" المستعملة في هذه المادة نشاطات المنجمية والمحروقات، ويقصد بنشاطات البناء والأشغال العمومية تلك الأنشطة المسجلة كما هي في السجل التجاري والمترتب عليها دفع الاقتطاعات الاجتماعية الخاصة بالقطاع، ويقصد بالنشاط السياحي التي تسير المركبات السياحية وكذا محطات العلاج في الحمامات المعدنية باستثناء وكالات الأسفار.

[1] وزارة المالية، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، مرجع سابق، المادة 150.

ويتم دفعها خلال ثلاث أقساط كما يلي : [1]

القسط الأول : ربح سنة ن x المعدل x 30% يدفع من 02/15 الى 03/15 سنة ن+1 .

القسط الثاني : ربح سنة ن x المعدل x 30% يدفع من 05/15 الى 06/15 سنة ن+1 .

القسط الثالث : ربح سنة ن x المعدل x 30% يدفع من 10/15 الى 11/15 سنة ن+1 .

رصيد التصفية: ربح سنةن+1 x المعدل ـ مجموع الأقساط المسددة في سنةن+1 يدفع قبل 04/30 سنة ن+2 .

المطلب الرابع : الرسمين على النشاط المهني TAP وعلى القيمة المضافة TVA

أولا/ الرسم على النشاط المهني TAP

لقد أنشأ هذا الرسم بموجب قانون المالية لسنة 1996، حيث عوض كلا من الرسم على النشاط الصناعي والتجاري (TAIC) والرسم على النشاط غير تجاري (TANC) فهو يفرض على الأشخاص الطبعيين والمعنويين الذين يمارسون نشاطا صناعيا أو تجاريا أو غير تجاري بمعدل 2% ويرفع هذا المعدل الى نسبة 3% عندما يتعلق بنشاط نقل المحروقات بواسطة الأنابيب، اذ يحسب على أساس رقم الأعمال الذي يحققه هؤلاء الاشخاص بغض النظر عن نتيجتهم المحققة.

1 -مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني TAP : نقصد بالمجال التطبيق للرسم تلك الايرادات وأرقام الأعمال المهنية التي تفتح المجال لتطبيقه، ويستحق الرسم على النشاط المهني من:[2]

-الإيرادات الإجمالية التي يحققها المكلفون بالضريبة الذين لديهم في الجزائر محلاّ مهنيًا دائمًا و يمارسون نشاطًا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف الأرباح غير التجارية.

-رقم أعمال يحققه في المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطًا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح الصناعية والتجارية، الضريبة على أرباح الشركات.

-يفرض حسب مكان المقر أو المؤسسة الرئيسية وذلك بالنسبة للمؤسسات التي يتعذر عليها تحديد رقم أعمال كل مؤسسة فرعية تابعة لها أو وحدة من وحداتها وذلك نتيجة لطبيعة نشاطها.

-يفرض على كل مؤسسة على أساس رقم أعمال المحقق من كل مؤسسة أو في كل بلدية من البلديات التابعة لمكان اقامتها.

-وبالنسبة للشركة مهما كان شكلها يؤسس الرسم على غرار الشركات باسم الشركة أو الجمعية.

---

[1] ناصر مراد، **النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**، مرجع سابق، ص 97.

[2] المرجع نفسه، ص 106.

ويقصد برقم الأعمال، مبلغ الإيرادات المحققة على جميع عمليات البيع أو الخدمات أو غيرها التي تدخل في إطار النشاط المذكور أعلاه. غير أنه تستثنى العمليات التي تنجزها وحدات من نفس المؤسسة فيما بينها من مجال تطبيق الرسم المذكور في هذه المادة. وبالنسبة لوحدات مؤسسات الأشغال العمومية والبناء فيتكوّن رقم الأعمال من مبلغ مقبوضات السنة المالية. يجب تسوية الحقوق المستحقة على مجموع الأشغال على الأكثر عند تاريخ الاستلام المؤقت، باستثناء الديون لدى الإدارات العمومية والجماعات المحلية.

2 -المادة الخاضعة للرسم على النشاط المهني : تنص المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يؤسس الرسم على المبلغ الإجمالي للمداخيل المهنية الإجمالية خارج الرسم على القيمة المضافة، أو رقم الأعمال خارج الرسم على القيمة المضافة عندما يتعلق الأمر بالخاضعين لهذا الرسم المحقق خلال السنة، خارج الرسم على القيمة المضافة عندما يتعلق الأمر بالخاضعين لهذا الرسم، وحسب نفس المادة يستفيد الخاضعين لهذا الرسم من التخفيضات بالنسب كالأتي:[1]

أ- **تخفيض قدره 30 % :** وتستفيد منه العمليات التالية : عمليات البيع بالجملة، عمليات البيع بالتجزئة والمتعلقة بمواد يشتمل سعر بيعها بالتجزئة على ما يزيد عن 50 % من الحقوق غير المباشرة.

ب- **تخفيض قدره 50 % :** وتستفيد منه العمليات التالية :

- عمليات البيع بالجملة الخاصة بالمواد التي يتعلق سعر بيعها بالتجزئة أكثر من 50 % من الحقوق غير المباشرة.
- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالأدوية، بشرط أن :

تكون مصنفة ضمن المواد الاسترتيجية و ن يكون معدل الربح للبيع بالتجزئة يتراوح بين 10% و 30%.

ج- **تخفيض قدره 75% :** وتستفيد منه عمليات البيع بالتجزئة للبنزين الممتاز و العادي و الغازوال.

إن امتياز التخفيضات المنصوص عليه أعلاه غير تراكمي. ويمنح تجار التجزئة الذين لهم صفة عضو جيش التحرير الوطني أو المنظمة المدنية لجبهة التحرير الوطني و أرامل الشهداء، تخفيضًا بنسبة 30% من رقم الأعمال الخاضع للضريبة، غير أنّه لا يستفيد من هذا التخفيض المطبق سوى على السنتين الأوليتين من الشروع في مباشرة النشاط، المكلفون بالضريبة الخاضعون لنظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي.

[1] وزارة المالية، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، مرجع سابق المادة 219.

3 -**طرق دفع الرسم على النشاط المهني :** يتم دفع الرسم على النشاط المهني TAP وفق نظامين هما:

أ -**نظام التسديد العفوي المحقق شهريا :**

عندما يتجاوز رقم الاعمال 240000 دج بالنسبة للنشاط الانتاجي والبيع والشراء كذلك بالنسبة للخدمة المقدمة.

عندما يتجاوز المداخيل المهنية الاجمالية 30000 دج بالنسبة للمهن الحرة.

مؤسسات الأشغال العمومية مهما كان رقم أعمالها المحقق.

- بنظام التسديد العفوي المحقق في كل ثلاثي :

عندما يتضمن رقم الأعمال مابين 80.000-240.000 دج بالنسبة للنشاطات الخاصة بالانتاج والشراء والبيع.

عندما يتضمن المداخيل الاجمالية مابين 15.000-30.000 دج بالنسبة للمهن الحرة .

❖ وقد تم تعديل هذا القانون حسب القانون رقم 06-24 من قانون المالية لسنة 2007.

أن المكلف بالضريبة الذي يتجاوز مبلغ الحقوق المدفوعة من قبلهم خلال السنة المنصرمة 150.000 دج أو تجاوز رقم أعمالهم المصرح السنة المنصرمة 10.000000 دج اكتتاب تصريحاتهم بالنسبة للسنة الموالية كل شهر خلال الـــ 20 أيام الأولى من الشهر الموالي للشهر المكتتب.

ثانيا/ الرسم على القيمة المضافة : أسس الرسم على القيمة المضافة في الجزائر بموجب قانون المالية لسنة 1991، بالمقابل ألغي النظام السابق المتشكل من الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (TUGP)، والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات (TUGPS)، وذلك نتيجة المشاكل التي شهدها هذا النظام من حيث تعقده وعدم ملاءمه مع الإصلاحات التي شهدها الاقتصاد الوطني، إن هذا الرسم وحسب تسميته يتعلق بالقيمة المضافة المنشأة خلال مرحلة من مراحل العمليات الإقتصادية والتجارية فهي إذا ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك يتحملها المستهلك النهائي.

القيمة المضافة هي الفرق بين الانتاج العام والاستهلاكات الوسيطة للسلع والخدمات، بمعنى أخر فهي تقيس القيمة المحصل عليها من طرف المؤسسة للسلع والخدمات الأتية من المتعاملين[1].

1 – مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة : تخضع للضريبة على القيمة المضافة ما يلي :[2]

- عمليات البيع والأعمال العقارية والخدمات من غير تلك الخاضعة للرسوم الخاصة، التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا، ويتم انجازها في الجزائر بصفة اعتيادية أو عرضية.
- عمليات الاستيراد.

وهناك نوعين من العمليات : عمليات خاضعة اجباريا وأخرى خاضعة اختياريا :

أ –العمليات الخاضعة للضريبة وجوبـــا : وتخضع وجوبا للرسم على القيمة المضافة :[3]

- المبيعات والتسليمات التي يقوم بها المنتجون
- الأشغال العقارية.
- المبيعات والتسليمات على الحال الأصلي، من المنتوجات أو البضائع الخاضعة للضريبة والمستوردة والمنجزة وفقا لشروط البيع بالجملة من قبل التجار المستوردين.
- المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة.
- العمليات تثبيت القيم المنقولة التي يقوم بها الخاضعون للرسم.
- الأملاك غير تلك المثبتة التي يقوم بها الخاضعون للرسم، لأنفسهم، لتلبية حاجياتهم الخاصة أو حاجيات مستثمراتهم بموجب المختلفة، على ألا تستعمل هذه الأملاك لا نجاز عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة .

–عمليات الإيجار، وأداء الخدمات، وأشغال الخدمات والبحث وجميع العمليات من غير المبيعات والأشغال العقارية.

– بيوع العقارات أو المحلات التجارية التي يمارسها الأشخاص الذين يشترون هذه الأملاك باسمهم، وذلك بصفة اعتيادية أو عرضية، قصد إعادة بيعها.

–العمليات التي يقوم بها الوسطاء لشراء أو بيع الأملاك المشار إليها في الفقرة السابقة.

---

[1] بن عمارة منصور، **أعمال موجهة في تقنيات الجباية**، ، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2007، ص 10.

[2] وزارة المالية، **قانون الرسم على القيمة المضافة**، مرجع سابق، المادة 1.

[3] وزارة المالية، **قانون الرسم على القيمة المضافة**، مرجع سابق، المادة 2.

-عمليات تجزئة الأراضي لأجل البناء وبيعها التي يقوم بها ملاك القطع الأرضية، وفقا للشروط المنصوص عليها في التشريع المعمول به.

-عمليات بناء العمارات ذات الإستعمال السكني أو المخصصة لإيواء النشاط المهني أو الصناعي أو التجاري وبيعها إذا كانت منجزة في إطار نشاط الترقية العقارية، كما هو محدد في التشريع المعمول به.

-المتاجرة في الأشياء المستعملة من غير الأدوات، والمكونة كليا أو جزئيا من البلاتين أو الذهب أو الفضة أو من أحجار كريمة طبيعية، وكذا التحف الفنية الأصلية، والأدوات العتيقة والأشياء المشمولة.

- العمليات المحققة في إطار ممارسة المهنة الحرة التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيون والشركات باستثناء العمليات ذات الطابع الطبي، وشبه الطبي والبيطري.

-الحفلات الفنية والألعاب التسليات بمختلف أنواعها التي ينظمها أي من الأشخاص ولو تصرف تحت ستار الجمعيات الخاضعة للتشريع الجاري به العمل.

-الخدمات المتعلقة بالهاتف والتيلكس التي تؤديها إدارة البريد والمواصلات.

-عمليات البيع التي تقوم بها المساحات الكبرى ونشاطات التجارة المتعددة وكذا تجارة التجزئة باستثناء العمليات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة الخاضعون للنظام الجزافي.

- العمليات التي تنجزها البنوك وشركات التأمين.

ب - العمليات الخاضعة للضريبة اختياريا : يجوز للأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم، أن يختاروا، بناء على تصريح منهم، لاكتساب صفة المكلفين بالرسم على القيمة المضافة، على أن يزودوا بسلع أو خدمات[1].

يخضع المعنيون وجوبا لنظام الربح الحقيقي. ويمكن طلب الاختيار، في أي وقت من السنة ويجب أن ينهى الاختيار إلى علم مفتشية الرسوم على الأعمال التي يتبع لها مكان فرض الضريبة، ويصبح نافذا اعتبارا من اليوم الأول من الشهر الذي يلي الشهر الذي يكتتب فيه الاختيار ، ويمكن أن يشمل الاختيار كل العمليات أو جزءا منها ما لم يحمل تنازل أو توقف عن النشاط يغطي الاختيار وجوبا فترة تنتهي في يوم 31 ديسمبر من السنة الثالثة التي تلي السنة التي بدأ فيها سريان الاختيار ، ويحدد الاختيار ضمنيا، ما لم يحمل نقص صريح، يقدم في ظرف ثلاثة أشهر، قبل انقضاء كل فترة.

[1] وزارة المالية، **قانون الرسم على القيمة المضافة**، مرجع سابق، المادة 3.

2 – الوعاء الخاضع للرسم على القيمة المضافة : ان وعاء الرسم على القيمة المضافة عبارة عن المبلغ الذي يطبق عليه معدل الضريبة، وهو يشمل رقم الأعمال الخاضع للرسم الذي يتحدد بثمن البضائع أو الأشغال أو الخدمات بما فيه كل المصاريف والحقوق والرسوم، باستثناء الرسم على القيمة المضافة ذاته. ويتحدد هذا الأخير حسب طبيعة العمليات المحققة كما يلي : [1]

أ –**بالنسبة لعمليات البيع:** يتحدد وعاء الضريبة من المبلغ الإجمالي للمبيعات .

ب– بالنسبة لعمليات تبادل البضائع أو المواد الخاضعة للرسم : يتحدد الوعاء الضريبي من قيمة المواد أو البضائع المسلمة مقابل تلك المستلمة، بزيادة معدل الفرق عند الاقتضاء، وذلك بين يدي كل طرف في التبادل، وتدخل في مبلغ البيع والتبادل حقوق الاستهلاك المفروضة على البضاعة، وذلك حتى لو لم تسدد بعد هذه الحقوق، عند حدوث العملية التي ينشأ منها وجوب أداء الرسم على القيمة المضافة.

وقد يضاف أو يطرح من العمليات تبادل البضائع أو المواد الخاضعة للرسم بعض العناصر وتشمل ما يلي :[2]

العناصر التي تضاف الى رقم الأعمال:

- مصاريف النقل المنجزة من قبل الغير.
- الغلافات الغير قابلة للاسترجاع أو التالفة تحسب كعنصر خاضع للرسم.
- الحقوق والرسوم باستثناء الرسم على القيمة المضافة.
- أعباء الاستغلال وهي تمثل كل مصاريف التي ترتبط بالاستغلال، يتحملها المكلف بصفة نهائية.

العناصر التي تطرح من رقم الأعمال :

- التخفيضات الممنوحة وحسوم القبض.
- حقوق الطوابع الجبائية.
- الكفالات المخصصة للأغلفة القابلة للاسترجاع.

[1] المرجع نفسه، المادة 15.

[2] جمال بوغاف، **الاصلاحات في النظام الجبائي الجزائري**، دار الحديث للنشر، الجزائر، 2007، ص 197.

- مصاريف النقل الذي قام بها المدين لتسليم البضاعة القابلة للرسم.

ج- بالنسبة للأموال المنقولة : يتحدد وعاء الضريبة من ثمن البيع بالجملة المنتوجات المماثلة يضاف إليه ربح عادي للمنتوج المصنع.

د- **بالنسبة لصفقات الأشغال العقارية المبرمة مع الشركات الأجنبية :** يتكون الوعاء الضريبي من المبالغ المسددة بالعملة الأجنبية، والمحولة إلى الدينار الجزائري بقيمة الصرف السارية عند تاريخ التوقيع على العقد أو الملحق الذي تستحق بموجبه هذه المبالغ.

عنـــــد الاستيراد : يتكون الأساس الخاضع للضريبة من القيمة المحددة لدى الجمارك، بما فيها الحقوق والرسوم، باستثناء الرسم على القيمة المضافة. [1]

عند التصدير : يتكون الأساس الخاضع للضريبة، بالنسبة المنتوجات الخاضعة للرسم، من قيمة البضائع عند التصدير، بما فيها الحقوق والرسوم، باستثناء الرسم على القيمة المضافة. [2]

3 -معدلات ضريبة الرسم على القيمة المضافة : يفرض الرسم على القيمة المضافة على أساس رقم الأعمال خارج الرسم بتطبيق معدلين هما :

- بالنسبة لعمليات البيع والشراء فالمعدل عادي هو 17 %
- بالنسبة لتأدية الخدمات فالمعدل مخفض والمقدر 07 %

[1] وزارة المالية، **قانون الرسم على القيمة المضافة**، مرجع سابق، المادة 16.

[2] المرجع نفسه، المادة 17.

المبحث الثالث: آليات التحصيل الضريبي

يعد تحصيل الموارد المالية لتغطية النفقات العامة للدولة وتحقيق توازن الميزانية العامة، هدفا كلاسيكيا لأي نظام جبائي، بالرغم من تغيير مفهومها بحيث أصبح لها دور على مستوى السياسة الإقتصادية والتوجيه الاقتصادي، فإن هدفها المالي المباشر ظل عنصرا رئيسيا في السياسة الجبائية للدول النامية، لعدم تمكنها من إنشاء أجهزة إنتاجية ضخمة و فعالة لتشغيل الموارد المعطلة و ضمان مصادر لموارد مالية أكثر.

المطلب الأول : مفهوم التحصيل الضريبي

يقصد بالتحصيل الضريبي : " مجموع العمليات التي تقوم بها الادارة المالية في سبيل وضع القوانين والأنظمة الضريبية موضع التنفيذ وبالتالي ايصال حاصلات الضرائب الى خزينة الدولة "[1].

كما يقصد بتحصيل الضريبة : " مجموع العمليات والاجراءات التي تؤدي الى نقل دين الضريبة المطبقة في ذمة المكلف الى خزينة العامة وفقا للقواعد القانونية والضريبة المطبقة في هذا الصدد "[2].

وتجدر الاشارة أن الدولة في الماضي كانت تلجأ الى تحصيل عدد كبير من الضرائب عن طريق الالتزام وبمقتضى هذا النظام كان يتعهد فرد أو هيئة يسمى الملتزم بدفع مقدار الضريبة للدولة ثم يتولى الملتزم بعدئذ عملية التحصيل لحسابه الخاص. وهجرت هذه الطريقة نظرا لكثرة عيوبها والمتمثلة أساسا في

[1] علي زغدود، **المالية العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998، ص 230.

[2] سوزي عدلي ناشد، **أساسيات المالية العامة**، مرجع سابق، ص 199.

كون الخزينة بمقتضى هذه الطريقة لا تحصل على كامل المبالغ المحصلة من الممولين وإنما تحصيل فقط على المبلغ الذي يدفعه لها الملتزم وتضييع عليها الأموال التي تتمثل في الفرق بين ما يجيب الملتزم من الممولين وما يدفعه للخزينة هذا الفرق الذي كان يتجاوز في بعض الاحيان نفقات الجباية، ومن جهة أخرى أن الدولة تعطي الملتزم سلطات واسعة وكثيرا ما كان يسيء استعمالها مما أدى بكثير من الدول في العصر الحديث بالعدول هذا الاسلوب ومباشرة هذا الاختصاص الذي يعد من ابرز اختصاصاتها ويتولى تحصيل الضرائب في الجزائر عدد من الادارات الحكومية تخص كل منها بأنواع معينة من الضرائب.

كما أن تحصيل الضرائب يتضمن : [1]

أولا/ مكان السداد : بعد أن يتم التقدير فعلي السلطة المالية تبليغ المكلف خطيا بدفع الضريبة موضحا في اختصارها مقدار الضريبة وتاريخ استحقاقها ويظهر توقيع المكلف على مذكرة التقدير تبليغا له بالدفع، وقد أجاز المشرع الضريبي لوزير المالية أو من يخوله اعفاء المكلف من المبلغ الاضافي اذا تأخر عن الدفع جزئيا أو كليا اذا حصلت لديه قناعة بان المكلف بالضريبة قد تأخر عن الدفع للأسباب الاتية:

1 -غياب المكلف عن المدينة يعتبر مبررا للإعفاء

2 -أو المرض الذي أقعده عن العمل

3 -أو أي سبب قهري أخر

ثانيا/ مكان السداد : يتم جباية الضريبة والمبالغ الاضافية وفق تحصيل الديون الحكومية ويتم تسديد الضريبة عادة في فرع الهيئة التي قدرت الضريبة ذلك لان القاعدة العامة في نطاق الضرائب أن دين الضريبة محمول لا مطلوب بمعنى أن المكلف بالضريبة ملزم بتسديد دين الضريبة من تلقاء نفسه في دائرة ضريبة الدخل دون تكون هي ملزمة بالسعي اليه لاستحال مبلغ الضريبة منه واستثنى من ذلك بعض أنواع الدخول التي تتم عن طريق الاقتطاع المباشر كالرواتب والأجور والمخصصات وأرباح الأسهم.

ثالثا/ من يلزم بدفع الضريبة : القاعدة العامة أن كل شخص ملزم بدفع الضريبة للسلطة المالية ما دام القانون قد كلفه بذلك، يلزم بدفع الضريبة ما يأتي :

-المكلف نفسه عن دخله ودخل زوجته وأولاده القاصرين.

-اذا افترق الزوجال أو عجز الزوج عن الدفع يجب من الزوجة والأولاد القاصرين ما يجب عليهم دفعه بالقياس الى مجموع الضريبة المستحقة.

[1] عادل قليج العلي، **المالية العامة والتشريع الضريبي**، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2007،ص 398.

-الأرملة أو المطلقة عن دخلها ودخل أولادها الذين هم تحت وصايتها.

-الأولاد الذين لم يتموا الثامنة عشر في حالة وفاة الوالد أو عدم وجود الوالدين فتجب الضريبة من أموالهم الخاصة.

-الأشخاص المستخدمين ملزمين بدفع الضريبة المستحقة على مستخدميهم وكذلك الحال بالنسبة للمبالغ الاضافية.

-الشخص المقيم في الذي يستحق عليه مباشرة أو بالنيابة عن غيره مبلغ لشخص أو أشخاص في خارج البلد سواء دفعه نقدا أو قيدا بالحساب.

-يلتزم سواق وسائط النقل البحرية والنهرية والبرية بدفع الضريبة باعتبارهم وكلاء لأصحاب وسائط أو مستأجرتها.

المطلب الثاني : قواعد التحصيل الضريبي

حدد المشرع قواعد وأحكام المنظمة التي تهدف إلى حماية المكلف و صيانة حقوقه وكذلك حماية حقوق الدولة، فالقواعد والضمانات من أجل حماية المكلف تتمثل في احترام إدارة الضرائب، مواعيد تحصيل الضرائب، وعدم تحصيل الضريبة لا يتوفر فيها الواقعية المنشئة لها ، ويمكن للمكلف الطعن في قيمة الضريبة إذا كانت غير واقعية، ومن ناحية أخرى فالقواعد والضمانات من أجل حماية حقوق الدولة هي [1] :

- الضريبة هي دين من ضمن الديون المميزة للدولة في حصول الدين قبل أي دين أخر.
- إعطاء قانون لإدارة الضرائب وضمانات ورتب لها حقوق للوصول الى المادة الخاضعة للضريبة عن طريق الإطلاع على الوثائق والمستندات وكذلك التقدير لها.
- عدم المقاصة في دين الضريبة أي أن إدارة الضرائب مكلفة بتحصيل الضرائب كاملة وللمكلف أن يقوم بمطالبة الدولة بحقه.
- متابعة المتتنع عن الضريبة حيث ينص القانون على إجراءات المتابعة قد يتم عن طريق القضاء.

إن مبررات هذه القاعدة هي أن حق الدولة مستحق الأداء بعكس حق المكلف قد يكون موضع النزاع.

[1] ناصر مراد، **النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**، مرجع سابق، ص 45.

أولا/ الواقعة المنشئة للضريبة : يلزم لتحصيل الضريبة تحقيق الواقعة المنشئة لها ويحدد القانون الشروط التي يتوفرها تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة أي نشوء الدين في ذمة المكلف. فالحصول على الربح التجاري أو الصناعي أو توزيع أرباح الأسهم وفوائد السندات أو الحصول على الرواتب تشكل الوقائع الأساسية المنشئة للضريبة أهمية كبيرة من حيث المحاسبة على الشعر الذي ساريا وقت تحقق فان جرى تغير في سعر الضريبة مثلا فلا يسري السعر الجديد مبدئيا اذا كانت الواقعة المنشئة قد توافرت قبل تغير السعر وذلك ما لم يتضمن القانون نصوص تغير ذلك.[1]

ثانيا/ طرق تحصيل الضريبة: ان تحصيل الضريبة هي المرحلة الأخيرة، حيث يدخل العائد الضريبي الى خزانة الدولة وفقا للأصول والقواعد المقررة قانونيا حيث يترك للدوائر المالية، أمر اتخاذ التدابير والاجراءات القانونية لجميع ايرادات الضرائب، فالتشريع الضريبي يحدد عادة بالاضافة الى ما طرح ومعدلها المدة التي يجب أن تدفع خلالها هذه الضريبة والمؤيدات والامتيازات التي تتمتع بها الدولة تأمينا لجباية الأموال العامة، وهناك أكثر من شكل لجباية الضرائب منها :[2]

1 -التحصيل المنظم : وبه يتم العمل بموجب جداول مهيأة من قبل الادارة المالية، التي تقوم بإعداد جداول تدعى جداول تحقق، وهي عبارة عن قائمة تبين أسماء المكلفين، ومكان الضريبة ومبلغ الضريبة ونوعها والمستندات التي تقرر بموجبه الضريبة.

2 -التحصيل الطوعي : يتم التحصيل الضريبي وفق هذه الطريقة دون الحاجة الى صدور جداول تحقق فالمكلف يقوم بنفسه بتوريد الضرائب المستحقة عليه للدوائر المالية مثل الضريبة على القيمة المضافة بفرنسا حيث يتم توريد الضريبة للخزانة العامة كل ثلاثة أسهم و كذللك الضريبة على المبيعات في الأردن.

وينص أيضا قانون الضرائب في الجزائر على أن سعر الضريبة يمكن يفرض بسعر واحد أو بأسعار مختلفة اتباعا لاختلاف قيمة المادة الخاضعة للضريبة ويرتفع سعر الضريبة حسب نسبتها تصاعديا على أساس المنفعة العامة الاجتماعية وتأخذ الجزائر بالتصاعد بالطبعة والتصاعد بالشريحة أي حسب الدخل الذي يتحدد على أساسه سعر الضريبة، وتعتبر هذه الطريقة القاعدة العامة بحيث يسدد المكلف أو من يمثله قانونا مبلغ الضريبة الى جهة التحصيل أي قابضة الضرائب.[3]

---

[1] علي زغدود، **المالية العامة**، مرجع سابق، ص231 .

[2] أحمد زهير شامية، خالد شحاته الخطيب، **أسس المالية العامة**، الأردن، 2005، ص 193.

[3] علي زغدود، **المالية العامة**، مرجع سابق، ص232.

3 – التحصيل بالعودة الى المنبع: وبها يقوم الغير بدفع الضريبة الى الادارة المالية نيابة عن المكلف وأكثر حجزا في المنبع هي ضريبة الرواتب والأجور، حيث يقوم صاحب العمل سواء كان شخص عاما أو شخص خاصا بتوريد الضريبة الى الدوائر المالية وفق القوانين والقواعد الناظمة لذلك.[1]

وتعتبر هذه الطريقة استثناء عن القاعدة العامة بحيث يكلف المشرع شخصا اخر غير الممول بدفع مبلغ الضريبة للخزينة العامة الذي يقوم بتحصيلها بدوره من الممول وتتبع هذه الطريقة خاصة في نطاق الضرائب الغير المباشرة ويمكن أيضا تصورها لعدد من الضرائب المباشرة، يلجأ المشرع الى هذه الطريقة في نطاق الضرائب على الدخل وتسمى هذه الطريقة بالحجز عند المنبع وتبعا لهذه الطريقة يقوم الشخص الذي يدفع الدخل الممول عند بخصم الضريبة من هذا الدخل قبل توزيعه.

فالضريبة تحتجز من دخول الممول عند المنبع وتطبيق هذه الطريقة في الجزائر بالنسبة للضريبة على الاجور والمرتبات عن طريق خصمها من الاجراء لدى صاحب العمل وكذلك بالنسبة للضريبة على الايرادات القيم المنقولة فان تحصيلها يتم عن طريق الزام الشركة التي تقوم بالتوزيعات بتوريد الضرائب المستحقة على توزيعها، ويلجأ المشرع الى هذه الطريقة في نطاق الضرائب على الانتاج والاستهلاك بحيث تضاف الضريبة الى ثمن السلعة التي تحتكر انتاجها ويحصل مبلغ الضريبة مع الثمن بمناسبة دفعه.[2]

4 –التحصيل بطريقة لصق الطابق: حيث تستوفى الضريبة عن طريق استعمال ورقة مدفوعة القيمة من فئات مختلفة أو الصاق طوابع منفصلة.

الدمغة يحدث كثيرا للضرائب على التداول يأخذ تحصيل الضريبة صورة شراء طوابع أو أوراق مدفوعة أو التزام بقيد أو تسجيل بعض الأعمال في السجلات وتدفع الضريبة بهذه المناسبة وتطبق طريقة الدمغة بصورة واسعة في نطاق الرسوم.

المطلب الثالث : ضمانات التحصيل الضريبي

لقد قطعت التشريعات القانونية والمالية أشواطا كبيرة فيما يتعلق بتوفير ضمانات التحصيل الضريبي حتى تضمن الحكومات الحصول على الاموال الضريبة المقدرة والمرسومة وذلك بتقرير هذه التشريعات لتعليمات وقواعد تتعلق بالتحصيل بعيدا عن شواهد والظلم ، والتعسف وقريبا من شواهد العدالة، والمعاملة

[1] أحمد زهير شامية، خالد شحاته الخطيب، **أسس المالية العامة**، مرجع سابق، ص 194.

[2] علي زغدود، **المالية العامة**، مرجع سابق، ص 232.

اللينة وبحيث نبني هذه القواعد على مظاهر السلوك ،والالتزام الأخلاقي ونكرسها في نفوس الممولين، وكذلك على مظاهر الاجراءات الادارية والقانونية الكفيلة بضمان التحصيل للضرائب وعلى اختلاف أنواعها.

ومن بين هذه الضمانات الاجرائية الادارية في تحصيل الضرائب ما يلي: [1]

- امتياز دين الضريبة على غيره من الديون.
- حق الادارة في الاطلاع على أوراق، ملفات، دفاتر وحسابات الممولين.
- الحجز الإداري والاقتطاع عند المنبع للضريبة من أموال الممولين.
- عدم جواز المقاصة بين دين الضريبة وبين ديون الممولين الآخرين.
- تكليف الممول تقديم الاقرارات المالية عن نشاطاته المالية والتجارية.
- توقع العقوبات البدنية، النفسية، المادية والمعنوية على الممولين الممتنعين.
- دفع الممول للضريبة مسبقا وقبل المطالبة باستردادها وخاصة عند الزيادة عن مقدارها عملا بالقاعدة ادفع ثمن استرداد.
- اعطاء حوافز في شكل خصومات أو مكافآت للملتزمين بدفعها وفي الأوقات المناسبة.
- عدم وقف دفع الضريبة في أحوال رفع دعاوي بالتنظيم منها.

المطلب الرابع: الغرمات المنصوص عليها في زيادة التحصيل الضريبي

ان محاولة التملص من الوجبات الجبائية من طرف المكلف بالضريبة يترتب عنه فرض عقوبات والمتمثلة في الغرامات الجبائية، هي عبارة عن عقوبات مالية تفرض في حالة عدم تقديم التصريحات أو التأخير في تقديمها الى الادارة الجبائية أو في حالة عدم صحة العناصر المصرح بها.

أولا/ غرامات عدم تقديم التصريح بالوجود: وذلك يترتب بعدم تقديم التصريح في الأجال المحددة، وهذا طبقا القانون اذ تنص المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: " يعاقب المكلف بالضريبة الذي لا يقدم تصريحا بالوجود، المنصوص عليه في المادة 183 من هذا القانون، بدفع غرامة جبائية محددة بـــ 30.000 دج وهذا دون المساس بالعقوبات المنصوص عليها في هذا القانون."[2]

[1] غازي عناية، **المالية العامة والتشريع الضريبي**، مرجع سابق، ص 160.

[2] وزارة المالية، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة** ، مرجع سابق، المادة 194.

ثانيا/ غرامات عدم تقديم التصريح السنوي: وذلك يترتب بعدم تقديم التصريح في الأجال المحددة، وهذا طبقا القانون اذ تنص المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:

" تفرض تلقائيا الضريبة على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي، حسب الحالة، إما بصدد الضريبة على الدخل وإما بصدد الضريبة على أرباح الشركات. ويضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25 %.

تخفض هذه الزيادة إلى 10% أو 20% ضمن الشروط المحددة في المادة 322.

إذا لم يصل التصريح إلى الإدارة خلال أجل قدره ثلاثين (30) يوما اعتبارا من تاريخ التبليغ في ظرف موصى عليه مع إشعار بالاستلام والقاضي بوجوب تقديم هدا التصريح في هذا الأجل تطبق زيادة بنسبة 35% ".[1]

ثالثا/ غرامات نقص في التصريحات الجبائية : يترتب على كل مكلف بالضريبة قدم للادارة الجبائية نقص أو تهرب في التصريح المنصوص عليه عقوبات مالية وهذا طبقا للقانون اذ تنص المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: " عندما يصرح مكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة، أو يبين دخلا أو ربحا ناقصا أو غير صحيح، يزاد على مبلغ الحقوق التي تملص منها أو أخل بها نسبة :

- 10%، إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه.
- 15 %، إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج ويقل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه.
- 25 %، إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج".[2]

[1] المرجع نفسه، المادة 192.

[2] وزارة المالية، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة** ، مرجع سابق، المادة 193.

كما تنص المادة 193 –1 من نفس القانون ما يلي : " عند محاولة القيام بأعمال الغش، تطبق زيادة قدرها 100% على كامل الحقوق إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها أقل من خمسة ملايين دينار جزائري (5.000.000) دج أو يعادلها.

ترفع هذه الزيادة إلى 200%، عندما تفوق الحقوق المتملص منها سنويا خمسة ملايين دينار جزائري (5.000.000 دج) ".[1]

اما فيما يخص الرسم على القيمة المضافة: تنص المادة 114 من قانون الرسم على القيمة المضافة : [2]

يعاقب على كل المخالفات للأحكام القانونية أو النصوص التنظيمية التطبيقية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة، بغرامة جبائية يتراوح مبلغها بين 500 دج و2.500 دج.

في حالة استعمال طرق تدليسية، يحدد مبلغ هذه الغرامة بـــ 1.000 دج إلى 5.000 دج.

كل مخالفة للالتزامات المنصوص عليها في المادة 61 أعلاه، تطبق عليها مصلحة الرسوم على رقم الأعمال غرامة جبائية يتراوح مبلغها بين 1.000 دج و 5.000 دج

وطبقا للمادة 115 من قانون الرسم على القيمة المضافة : " يترتب عن الإيداع المتأخر لبيان رقم الأعمال المنصوص عليه في المادة 76 أعلاه، تطبيق غرامة نسبتها 10 % وترفع هذه الغرامة إلى25 % بعد قيام الإدارة الجبائية بإعذار المدين بالضريبة، عن طريق رسالة موصي عليها مع وصل إستلام، بتسوية وضعيته في أجل شهر واحد".

وطبقا للمادة 116 من قانون الرسم على القيمة المضافة : إذا تبين بعد عملية التحقيق أن رقم الأعمال السنوي المصرح به من طرف المدين، غير كاف، أو إذا طبق الخصم في غير محله، يضاف إلى مبلغ الرسوم المتملص منها، النسب الآتية :[3]

- 10 % إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها المجموعة في السنة المالية أقل أو تساوي مبلغ 50.000 دج أو يساويه.

[1] المرجع نفسه، المادة 193.

[2] وزارة المالية، **قانون الرسم على القيمة المضافة**، مرجع سابق، المادة 114.

[3] وزارة المالية، **قانون الرسم على القيمة المضافة**، مرجع سابق، المادة 116.

- 15 % إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها في السنة المالية يزيد عن مبلغ 50.000 دج ويقل أو يساوي عن مبلغ 200.000دج أو يساويه.
- 25% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها في السنة المالية يزيد عن مبلغ 200.000دج.
- 40% مهما كان مبلغ الحقوق إذا تجاوز تاريخ استحقاقها أجل سنة.

الخلاصة

حسب ما ذكرناه فان الضريبة هي عبارة عن فريضة نقدية جبرية دفعها يكون بلا مقابل مباشر ونهائي يخضع لمجموعة من المبادئ والقواعد تتمثل في مبدأ العدالة واليقين، الملائمة في التحصيل وأخيرا قاعدة الاقتصاد في التحصيل، والهدف من هذه القواعد هو التوفيق بين مصلحة الدولة و مصلحة المكلفين أي أنها تحقق مصلحة المكلفين بها من جهة ومن جهة أخرى تحقق مصلحة الخزينة العمومية ، فلإضافة إلى دورها المالي المتمثل في جلب مصادر مالية كبيرة للدولة، فإنها وسيلة هامة للتوجيه الاقتصادي ، فحتى يتحقق هذان الهدفان لابد من تنظيمها في إطار نظام جبائي فع ال، وتتوقف هذه الفعالية على التقنيات المطبقة وأنواع الضرائب الممارسة، لأن ذلك يبين درجة تعقد أو بساطة النظام الجبائي و مدى اعتماده على ضغط جبائي مرتفع أو منخفض حتى تتجسد فعاليته، وعليه نظرا لأهمية هذا المورد في زيادة تحصيل الإيرادات للدولة فيجب على هذه الأخيرة أن تحافظ عليه.

و المشكل المطروح هو مشكل اهمال الموارد المتوفرة جراء تفاشي ظاهرتي التهرب والغش الجبائي اللذان قد يأخذان منعرجا خطيرا في سياسة النظام الجبائي المطبق للدولة، حيث جاءت الرقابة الجبائية بوسيلة من وسائل المكافحة وتكملة بما جاءت به الدراسة النظرية ارتأينا في الفصل الثالث الى دراسة حالة تطبيقية بها بعض الجوانب القانونية والمحاسبية لتطبيق الرقابة الجبائية والخصوص التحقيق المحاسبي للمكلف بعملية الرقابة وخضوعه للحقوق والغرامات المالية الواجبة الدفع والتي تقوم على زيادة تحصيل الإيرادات للدولة.

تمهيد

لأجل دعم الدراسة النظرية سيتم التطرق الى الدراسة الميدانية التطبيقية بالمديرية الولائية للضرائب التابعة لولاية بسكرة حيث تمحورت هذه الاخيرة حول حالة خضعت للرقابة الجبائية والتي خصت بها المديرية الفرعية للرقابة الجبائية أين تم دراسة ملف المكلف المعني بالتحقيق المحاسبي والمتمثل نشاطه في مؤسسة الأشغال العمومية .

وقد قامت المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالانتهاج والتنسيق مع مختلف الفرق المختصة كل الاجراءات القانونية في عملية الرقابة الجبائية لملف المكلف وابلاغه في الشروع بعملية التحقيق المحاسبي ثم التطرق الى مختلف مراحل التحقيق الى غاية التحصيل الضريبي للحقوق والغرامات المالية جراء عمليات تديلسية اذا ثبت ذلك وتتم عملية التحصيل لدى مفتشية الضرائب التابعة لولاية بسكرة.

وقبل استعراض الحالة سالفة الذكر قمنا بالتطرق الى الاطار التنظيمي للمديرية الضرائب الولائية حيث تتواجد بها مجموعة من المديريات الفرعية وكل مديرية فرعية تضم مجموعة من المكاتب وكل هذا يعمل بالتنسيق مع بعضهم البعض في عملية المراقبة الجبائية من بدايتها الى غاية نهاية الرقابة الى عملية التحصيل الضريبي.

ومن خلال هذا الفصل سيتم التطرق بشيء من التفصيل ولفهم سيرورة عمل المديرية ودورها في عملية الرقابة الجبائية، حيث قسم الفصل الى المباحث التالية :

المبحث الأول : الهيكل الإداري لمديرية الضرائب الولائية – بسكرة.

المبحث الثاني : الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية

المبحث الثالث : آلية تحصيل الضرائب في المديرية الضرائب الولائية – بسكرة.

المبحث الأول : الهيكل الإداري لمديرية الضرائب الولائية – بسكرة.

عمد المشرع الجزائري الي وضع التنظيم الاداري والهيكلة الادارية للمديرية العامة للضرائب، فأصبحت لكل ولاية مديرية مستقلة تابعة لها، إلا أن هذه الأخيرة تظل دائما تابعة للمديرية الجهوية في بعض الأمور الجهوية.

المطلب الأول : التنظيم الاداري للمديرية العامة للضرائب

تعتبر المديرية العامة للضرائب أعلى هيئة يستند اليها النظام الجبائي الجزائري، حيث تتواجد المديرية على مستوى وزارة المالية، وطبقا للمادة الخامسة من المرسوم التنفيذي رقم 95/55 المؤرخ في 15 رمضان 1415 الموافق لـــ 15 فيفري 1995 الذي يتضمن تنظيم الادارة المركزية لوزارة المالية، فان المديرية العامة للضرائب تتكون من :

- المفتشية العامة للضرائب.
- مديرية التشريع والتنظيم الجبائي.
- مديرية المنازعات.
- مديرية العمليات الجبائية والتحصيل.
- مديرية الأبحاث والتحقيقات.
- مديرية الاعلام الآلي والتنظيم.
- مديرية ادارة الوسائل والمالية.

وبموجب المادة الخامسة من المرسوم التنفيذي رقم 07/364 الصادر بتاريخ 2007/12/02 والمتضمن تنظيم الادارة المركزية لوزارة المالية تم اضافة كل من :

- مديرية العلاقات العمومية والاتصال.
- مديرية الاعلام والوثائق المحاسبية.

المطلب الثاني : الاطار التنظيمي لمديرية الضرائب الولائية – بسكرة.

تعتبر الضرائب من أهم الموارد المساهمة في ميزانية الدولة وعلى هذا النطاق تم إنشاء المديرية العامة للضرائب في جانفي 1985 بعد التقسيم الإداري ثم انقسمت هذه المديرية إلى تسعة مديريات جهوية موزعة عبر التراب الوطني وهي كما يلي : الشلف، بشار، البليدة، الجزائر، سطيف، عنابة، قسنطينة، ورقلة، وهران.

لكن هذا التقسيم لم يظهر الا في سنة 1991 وذلك طبقا للمرسوم الوزاري رقم 60–91 المؤرخ في 1991/02/21 المتضمن تنظيم الاختصاصات للمصالح الخارجية للإدارة الجبائية وهذه المديريات الجهوية تضم تحت نطاقها عدة مديريات ولائية، أما المديرية الولائية للضرائب ببسكرة فهي تدخل ضمن المديرية الجهوية بقسنطينة، تتكون مديرية الضرائب لولاية بسكرة من خمسة مديريات فرعية وكل مديرية تضم مكاتب ولكل مكتب مهام يقوم بها ويظهر ذلك فيما يلي :

أولا/ المديرية الفرعية للعمليات الجبائية : وتضم أربع مكاتب :

1– مكتب الجداول : ومن مهامه:

– المصادقة على الجداول التي تمت تصفيتها من الضرائب والرسوم عن طريق مركز الإعلام الآلي
– إعداد نسخ ثانية من الإنذارات وتسليمها.
– تحضير العناصر الضرورية لإعداد الميزانيات الأولية للجماعات المحلية وبلاغها.

2– مكتب الإحصائيات : ومن مهامه:

– جمع الحالات الإحصائية الدورية وإرسالها إلى المديرية الجهوية للضرائب المختصة بتثبيتها.

3– مكتب التنظيم والتشطيب والعلاقات العامة : ومن مهامه

– توزيع العمليات والمناشير والمذكرات الواردة للإدارة المركزية والمديرية الجهوية المتعلقة بتطبيق التشريع والتنظيم الجبائيين.
– متابعة ومراقبة تنفيذ برنامج عمل المفتشيات والوعاء فيما يخص الرقابة المعمقة للملفات الجبائية والإحصاء الدوري للمكلفين بالضريبة وعمليات الرقابة الدورية.

- استقبال الجمهور وإعلامه وتوجيهه، وإعطاء المكلفين بالضريبة المعلومات الخاصة بالتشريع والتنظيم الجبائيين.

4- مكتب التسجيل والطابع: ومن مهامه:

- تقييم أعمال مفتشيات التسجيل والطابع، وتقديم الاقتراحات التي من شأنها تحسين مهام هذه المفتشيات.
- الإشراف على عمليات المراقبة المتعلقة بضريبة الطابع على العموم وبكل الإعلانات.
- اقتراح كل التدابير التي من شأنها أن تساهم في الاجراءات الخاصة بالتسجيل والطابع.

ثانيا/ المديرية الفرعية للمنازعات : تتكفل هذه المديرية بالمنازعات بين إدارة الضرائب والمكلفين بالضريبة، لأن القوانين الجبائية كلها تنص على أنه من بين حقوق المكلفين حق الطعن في الضرائب المفروضة، وهذه الطعون لا تقبل إلا بعد تقديم شكاية في إطار التظلم أمام المدير الولائي للفصل فيها، وهذا مايسمى بالطعن الإداري.

و المكلف ليس له الحق بتقديم الطعن أمام العدالة اذا لم يقدم أمام المدير الولائي، وتتكون هذه المديرية من ثلاث مكاتب وهي :

1 -مكتب المنازعات القضائية ولجان الطعن : ومن مهامه :

- تلقي ودراسة الطعون المشكلة ضد قرارت المدير الولائي في مجال المنازعات، وعرضها على لجنة المنازعات المختصة.
- الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة عن الاحتجاجات الخاصة بالضرائب أو الإجراءات التي تلزم الإدارة الجبائية.

2- مكتب الشكايات : ومن مهامه:

- تلقي الطلبات الرامية إلى الإعفاء أو تخفيض الضرائب التي أسست وعاءها المفتشية .
- تلقي الطلبات الرامية إلى الإعفاء من الزيادات أو التخفيضات أو العقوبات وتعويضات التأخر تطبقها قباضات الضرائب.

3- **مكتب التبليغات والأمر بالصرف :** من مهامه :

- تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات بعد استشارة لجان الطعن.
- تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارت الصادرة عن المدير الولائي في مجال المنازعات وكذا القرارت الصادرة في مجال الطعون الولائية.
- الأمر بالتخفيض والتصحيح بعد القابلية المقررة في مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ثالثا/ المديرية الفرعية للتحصيل : وتضم ثلاثة مكاتب وهي :

1 -مكتب مراقبة التحصيل : ومن مهامه :

- متابعة الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة، وفحص وضعية الآخرين المتأخرين في دفع مستحقاتهم الجبائية واتخاذ الإجراءات اللازمة ضدهم والتدابير الإلزامية للتنمية السريعة لأقساط الضريبة غير المحصلة.
- مراقبة حالة تصفية محاصيل الخزينة والسجل الخاص بترحيل المبالغ.

2- مكتب مراقبة التسيير المالي للبلديات والمؤسسات العمومية والمحلية: ومن مهامه :

- مراقبة الميزانيات الأولية والإضافية والتراخيص المتضمنة فتح الاعتماد المخصصة للبلديات والمؤسسات العمومية المحلية التي تتكفل بتسييرها ماليا قابضات الضرائب الموجودة في الولاية.
- مراقبة تنفيذ العمليات المقررة في ميزانيات تلك البلديات والمؤسسات العمومية.

3- مكتب التصفية : ومن مهامه :

- مراقبة عمليات التكفل بمستخلصات الأحكام القضائية والقرارات فيما يتعلق بالغرامات والعقوبات المالية.
- تلقي النتائج المتعلقة بالإحصائيات التي تعهدها قباضات الضرائب، وتقوم بتجميعها ماديا وتضمن إرسالها إلى الإدارة المركزية.

رابعا/ المديرية الفرعية للوسائل : تضم أربع مكاتب :

1 -مكتب الموظفين والتكوين : ومن مهامه :

- تنظيم لجان المستخدمين واستدعائها للاجتماع وتولي أمانتها.
- تسيير المستخدمين ومتابعة مسارهم المهني.
- المساهمة في إعداد برامج تحسين المستوى وتحديد معارف الأعوان الذين يزاولون نشاطاتهم.

2 -**مكتب عمليات الميزانية :** يتكفل هذا المكتب بدفع الرواتب وأجور المستخدمين وكذلك تسديد نفقات الإدارة (الهاتف...).

3 -**مكتب الوسائل :** ومن مهامه :

- يتكفل بجرد العتاد والوسائل (شراء كل الوسائل التي تحتاجها إدارة الضرائب للولاية).
- مكتب متابعة المطبوعات ومن مهامه.
- ضمان توزيع وتحويل المطبوعات إلى غاية التكفل بها من طرف المفتشيات والقابضات المعنية.
- تقديم الاقتراحات الخاصة بإلغاء أو تعديل محتوى المطبوعات الجبائية إلى المديرية الجهوية للضرائب.

خامسا/ المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

بحكم ان الأهداف الأساسية المتوخاة من الإصلاح الجبائي عن محاربة الغش الضريبي، وفي هذا الصدد تم إنشاء المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، والتي تتلخص مهامها الأساسية في التحقيق في المحاسبة الجبائية وضمان حسن تبادل المعلومات ذات الطابع الجبائي والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة

والشكل التالي يظهر الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بسكرة :

المبحث الثاني: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية

من أجل تحقيق النتائج المرجوة من الرقابة الجبائية وجب وجود جهاز إداري كفؤ وفعال يتم فيه تحديد المهام وتقسيمها بالشكل الذي ينهي التغطية الكاملة لجوانب الرقابة الجبائية. ونظرا لأن العنصر البشري هو أهم عنصر في هذا الجهاز، فلا بد من اختيار الأعوان الذين تتوفر فيهم الكفاءة والدراية بالمهام والمسؤوليات الموكلة إليهم .

المطلب الأول : التنظيم الهيكلي للرقابة الجبائية

كانت عملية الرقابة الجبائية قبل عملية الإصلاح الجبائي لسنة 1991 من مهمة هيئة عملية مشكلة من قبل مصالح الأبحاث والتحقيقات التي كانت تابعة مباشرة للإدارة المركزية حيث تقوم بنفسها بعملية البرمجة وتابعة عملية التحقيق وبعد صدور مرسوم 11 أبريل 1991 تم تحول الصلاحيات على مديريات الضرائب الولائية. أما التقسيم الجديد للرقابة الجبائية فيعتمد على هيئتين وهما مديرية الأبحاث والمراجعات (DRV)ونيابة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (SDCF) .

أولا/ مديرية الأبحاث والمراجعات (DRV)

أنشأت مديرية الأبحاث والمراجعات من خلال المرسوم التنفيذي رقم 98/288 المؤرخ في 13 جويلية 1998 معدلا للمرسوم التنفيذي رقم 95/54 المؤرخ في 15 فيفري 1995، وهي امتداد لمكاتب

الرقابة الجبائية لمديريات الرقابة على مستوى المديريات الولائية للضرائب والتي هي تحت غطاءها. كما أن اختصاصها يمتد على مستوى التراب الوطني وهي تضم أربع مديريات فرعية وهي:

1- نيابة مديرية التحقيقات والبحث عن المعلومات الجبائية

وهي مكلفة ببرمجة وإنجاز كل التحريات والتحقيقات المتعلقة بالتحقيق الجبائي وتحديد أدوات ووسائل البحث عن المادة الخاضعة للضريبة. كما تعمل على حفظ ومراقبة المعلومات الجبائية واستقلالها.

2- نيابة مديرية البرمجة

وهي المكلفة بتوفير الأدوات التي تسمح بتأمين أحسن انتقاء واختيار البرامج الرقابية الجبائية وذلك بخصوص الرقابة المحاسبية أو إعادة تقييم العقارات أو الرقابة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية وضع ومتابعة تنفيذ الرقابة الجبائية المعدة وتحرير الإحصائيات الدورية المصادقة على البرامج السنوية للتحقيقات المقترحة من طرف الإدارة الولائية والتي تم التصديق عليها من قبل المديرية للضرائب وهي تتكون من المكاتب التالية : مكتب برمجة التحقيقات، مكتب برمجة التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية وإعادة التقييمات، مكتب الإحصائيات.

3- نيابة مديرية المقاييس والإجراءات

وهي مكلفة بتحضير وإعداد المقاييس والثوابت التي سوف تستعمل بمناسبة تنفيذ التحقيقات المحاسبية ومراقبة للأسعار وإعادة التقييمات، وربط مختلف عمليات مكافحة التهرب الجبائي بالإدارة والمنظمات الأخرى المكلفة بهذه المهمة، وهي تتكون من المكاتب التالي : مكتب المقاييس والطرق مكتب الإجراءات والتوثيق، مكتب تنسيق إجراءات لمكافحة التهرب الضريبي.

4- نيابة مديرية الرقابة الجبائية

وهي مكلفة بمتابعة عمل الفرق المكلفة بتنفيذ برنامج الرقابة من طرف نيابة مديرية البرمجة وكذا تقييم مرد وديتها، كما تسهر على احترام القواعد وإجراءات الرقابة ومراقبة نشاط فرق التحقيق.

ثانيا: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

بمقتضى المرسوم 52 المؤرخ في 12 جويلية 1998 تم إنشاء المديرية الفرعية للرقابة الجبائية في المديريات الولائية للضرائب وتتضمن 3 مكاتب :

1 -**مكتب البحث عن المعلومة الجبائية :** يتكون من رئيس المكتب وأعوان ولجنة البحث ودوره يتمثل في إعداد بطاقة خاصة بالجمعيات والإدارات والأجهزة والمؤسسات والأشخاص الذي من المفروض أن تتوفر لديهم المعلومات التي يمكن أن تهم تأسيس وعاء الضريبة أو تحصيلها.كما تقوم ببومجة وساطات لجمع المعلومات وإبلاغها، وبرمجة وساطات مع مفتشي الضرائب للبحث عن المعلومات المالية، وتساهم أيضا بتقدير نشاطات المكتب وعرض اقتراحات.

2- مكتب البطاقات ومقارنة المعلومات : يتمثل دوره في :

- تسيير البطاقات ومساعدة مفتشيات الوعاء على تأسيس بطاقاتها.
- تقديم الآراء والمقترحات التي تهدف إلى تحسين المعلومات واستعمالها.
- حفظ رزم العقود بجميع أنواعها والخاضعة لإجراءات التسجيل وتسليم مستخلصات منها ضمن الشروط المنصوص عليها في التشريع المعمول به.
- تلقي المعلومات المتحصل عليها من المكتب والمصالح المكلفة بالبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتصنيفها وتوزيعها بين مفتشيات الضرائب المعنية باستقلالها.
- تنظيم جداول الزبائن وسندات التسليم والوثائق الأخرى بكيفية تعمل على التعجيل في توزيع المعلومات التي تتضمنها هذه الجداول والسندات.

3- مكتب التحقيقات الجبائية : يتكون هذا المكتب من رئيس وفرق محققين وهم مهتم بالقيام بما يلي :

- إحداث وتسيير بطاقة خاصة بالمؤسسات والأشخاص الطبيعيين الذين يحتملون أن يكونوا محل مراجعة ومراقبة معمقة على أساس المعايير التي تقدرها الإدارة المركزية.

- برمجة القضايا الخاضعة للمراجعة سنويا ومتابعة إنجاز البرامج في الآجال المحددة.
- متابعة ومراقبة عمل فرق المراقبة والسهر على احترام التصريح والتنظيم المعمول به عند إجراء تدخلات هذه الفرق.
- احترام حقوق المكلفين الخاضعين والمراقبة والمحافظة على مصالح الخزينة.
- العمل على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة عن عمليات المراجعة.
- إرسال تقارير منتظمة للمراجعة إلى الإدارة المركزية.
- برمجة عملية مراقبة الأسعار المصرح بها عند إبرام عقود البيع المتعلقة بالعقارات والحقوق العقارية والمحلات التجارية وكذا التعويضات التي تمس العقود الخاضعة لإجراءات التسجيل.

ويتكون هذا المكتب من رئيس مكتب أو مدير، الذي يشرف على أربعة فرق للتحقيق لكل منها رئيس على المحققين، وتوزيع المهام في هذا المكتب كما يلي:

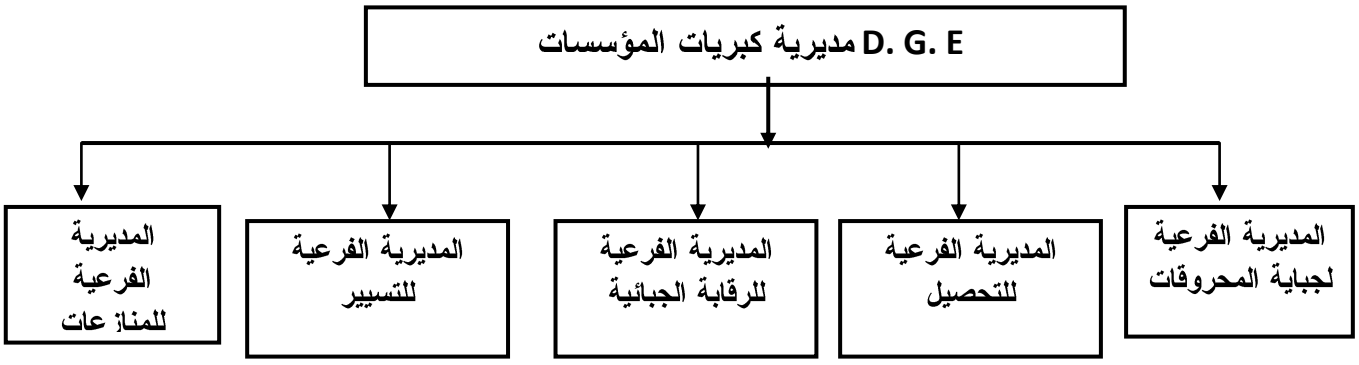
- **دور نائب المدير** : بالإضافة إلى مهمة تسيير المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، يقوم بإعداد برامج التحقيقات، كما يراقب أعمال فرق التحقيق، كما يقوم باستقبال المكلفين بالضريبة.
- **دور رئيس فرقة التحقيق** : رؤساء فرق التحقيق لهم رتبة مفتش. ولا تقل خبرتهم عن ستة سنوات كمحقق جبائي. يسهر رئيس الفرقة على السير الحسن لعملية التحقيق، كما يوقع كل إشعاراته .
- **دور المحققين** : القيام بالأعمال الميدانية وتستند إليهم مهمة التحقيق والمراقبة، وعند نهاية التحقيق يقومون بإقفال التحقيق وهذا بحضور رئيس فرقتهم.

ثالثا/ مديرية كبريات المؤسسات (DGE)

بالإضافة إلى الجهازين السابقين الذكر، والمكلفين بالقيام بعملية الرقابة الجبائية، فقد استحدث جهاز ثالث تدعيما لهما في مكافحة التهرّب الضريبي والمتمثل في مديرية كبريات المؤسسات (DGE)، وهذا بموجب المرسوم التنفيذي في رقم 303/02 المؤرخ في 21 رجب 1423 الموافق لـــ 28 سبتمبر 2002

الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها، ولكن الملاحظ هو أنه حتى وقتنا الحالي لم تدخل هذه المديرية الميدان العملي. تتكون مديرية كبريات المؤسسات من خمس مديريات منبثقة منها تتمثل في: المديرية الفرعية لجباية المحروقات؛ المديرية الفرعية للتحصيل؛ المديرية الفرعية للتسيير؛ المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، المديرية الفرعية للمنازعات.

الشكل III – 2 : الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات



المصدر: المديرية العامة للضرائب.

تكلف مديرية كبريات المؤسسات فيما يخص المؤسسات الخاضعة لمجال اختصاصها بمهام الوعاء، التحصيل، المراقبة، ومنازعات الضرائب والرسوم الواقعة على عاتق الأشخاص المعنويين والمجمعات المشكلة بقوة القانون أو فعليا أو الكيانات مهما كانت صبغتها القانونية ومحل مؤسستها الرئيسي أو مديريتها الفعلية أو مركزها الاجتماعي. لذا فهي تهتم بـــ:

- مسك الملف الجبائي لكل مكلف بالضريبة.
- البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها.
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين بالضريبة وتقييم نتائجها.
- التحقيق في التظلمات ومعالجتها وضمان متابعة المنازعات الإدارية والقضائية.
- تحليل عمليات التسيير والمراقبة والمنازعات وتقييمها وضبط خلاصتها واقتراح كل تدبير من شأنه تحسين عملها.

المطلب الثاني: الأعوان المكلفين بالرقابة ومسؤولياتهم

لقد بين ووضع المشرع الجبائي الأعوان المكلفين بالرقابة وحدد مسؤولياتهم. حيث يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحقيقات الضرورية للوعاء ومراقبة الضريبة. فالرقابة الجبائية هي من حق الإدارة الجبائية وحدها وتمارس من طرف موظفيها أما فيما يخص التحقيق المحاسبي فإنه لا يمارس إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل ولا يمكن إجراء تحقيق في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الذين لديهم رتبة مراقب على الأقل. ومن الشروط الواجب توافرها في المحقق هو عمل بطاقة انتداب (يجب أن يكون المحقق حاملا بطاقة انتداب تسلم له من طرف المديرية العامة للضرائب تبين صفته). هذه البطاقة يجب إظهارها عند القيام بوظيفته وهي تبين مهنته ورتبته المهنية، ويتم سحب هذه البطاقة منه في حالة التوقف عن العمل ونرجع له عند استئنافه لمهنته وذلك طبقا للمادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 90 – 334 المؤرخ في 1990/10/27 المتضمن القانون الأساسي للعمال التابعين للأسلاك الخاصة بالإدارة المكلفة بالمالية.

يترتب على عاتق المكلفين بالرقابة مسؤولية مدنية وجزائية وتأديبية.

أولا/المسؤولية الجنائية : إذا ارتكب الجبائي جناية أو جنحة ينص، ويعاقب عليها قانون العقوبات فإنه مسؤول مسؤولية جنائية، ومن الجنح التي يقع فيها المراقب الجبائي:

1-التعسف في استعمال المنصب : تنص المادة 138 من قانون العقوبات أن "كل موظف يطلب أو يأمر بتدخل القوة العمومية، أو استقلالها ضد تنفيذ قانون أو تحصيل ضرائب مقررة قانونا، أو ضد كل أمر صدر عن السلطة الشرعية يعاقب بالحبس من سنة إلى 5 سنوات". وهذا حتى لا يبالغ الموظفون في استعمال الحقوق المخولة لهم لأغراض شخصية أو نزوات غير مبررة تجاه الغير.

2- تولي المسؤولية : بدون تكليف أو بعد العزل : " كل موظف يبدأ في العمل قبل أن يؤدي بفعله اليمين المطلوب لها يجوز معاقبته بغرامة من 500 إلى 1000. وهذا تطبيقا لمضمون المادة 142 من قانون العقوبات ولا يجوز أيضا الاستمرار في العمل بعد العزل أو الإقالة.

3–استغلال النفوذ أو المنصب : تنص المادة 126 من قانون العقوبات على أنه "كل موظف عمومي طلب بنفسه أو لغيره أو قبل أو أخذ وعد أو عطايا لأداء عمل من أعمال وظيفته يعد مرتشيا ويعاقب بالحبس من سنتين إلى 10 سنوات. وبغرامة مالية من 500 إلى 5000دج حتى لا يمكن أن تؤثر الهدايا أو الهبات على مهامه وقراراته.

ثانيا/ المسؤولية التأديبية : طبقا للمرسوم رقم 82 – 302 في المواد 62 إلى 72 المؤرخ في 1982/09/11، والخاص بكيفية تطبيق الأحكام الشرعية الخاصة بعلاقات العمل الفردية، فإنه يستعمل المراقب الجبائي عقوبات من طرف الإدارة الجبائية عن الأخطاء المهنية الناتجة عن أداء وظيفته والأخطاء التي يرتكبها المراقب تنقسم إلى:

1–أخطاء من الدرجة الأولى : وهي التي تمس الانضباط العام المنصوص عليه في التنظيم خاصة في النظام الداخلي للإدارة الجبائية وكذا نصوص أخلاقيات المهنة.

2–أخطاء من الدرجة الثانية : وهي ناتجة عن الخطأ أو سهو أو إهمال من طرف المراقب الجبائي أثناء مزاولته لوظيفته سواء في المقر أو خارج الإدارة الجبائية وينتج عنها ضرر بأمن المستخدمين أو بممتلكات الهيئة المستخدمة. وهكذا نجد أن الرقابة الجبائية ليست بالأمر الهين، وحتى يتسنى القيام بها وجب وجود جهاز ذو كفاءة عالية ومن طرف أشخاص ذوي خبرة ودراية بالمهام الموكلة إليهم.

المطلب الثالث : دراسة حالة خضعت للتحقيق المحاسبي

لقد تم التطرق في الفصل الأول إلى عملية التحقيق المحاسبي التي يمر عبر عدة مراحل، المتمثلة في الإجراءات الأولية التي تسبق عملية التحقيق وتليها التحقيق المحاسبي، وفي النهاية لأعمال نهاية التحقيق وإجراءات الختامية، حيث نتطرق بالتفصيل لهذه المراحل من خلال دراستنا لإحدى المؤسسات الاشغال العمومية التي خضعت لعملية التحقيق المحاسبي.

أولا/ التحضير للتحقيق : تعد المرحلة التحضيرية للتحقيق خطوة هامة ورئسية للقيام بعملية الرقابة والتحقيق المحاسبي، حيث تقوم المفتشيات باختيار واقتراح الملفات المراد البحث والتحقيق فبها، ثم ترسل قائمة تضم أسماء المكلفين الذين وقع عليهم الاختيار، والرقم الجبائي الخاص بملفاتهم الى المديرية الفرعية للرقابة

الجبائية. وبعد الاطلاع على القائمة السابقة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ترسل هذه الأخيرة الى المفتشية طلب استلام الملف الجبائي للمكلف المعني بالتحقيق.

اذ يمثل الملف الجبائي المصدر الأول للمعلومة الجبائية عن المكلف بالنسبة للمحقق، وهذا لاحتوائه على كل الوثائق والبيانات المتعلقة بالمكلف بالضريبة، حيث يتضمن جميع تصريحاته وكل الاتصالات والمراسلات الموجهة إليه اضافة الى طبيعة نشاطه، عنوان مزاولة النشاط، ورأسماله.

وعلى هذا الأساس تم سحب الملف الجبائي للمكلف المعني بالتحقيق من مفتشية الضرائب بسكرة التابعة للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بسكرة، بعد تقديم وثيقة أمر ممارسة الاطلاع الموضحة في الشكل التالي :

الشكل III – 3 : وثيقة ممارسة حق الاطلاع

الجمهورية الجزائرية الشعبية الديمقراطية

وزارة المالية

مديرية الضرائب الولائية - بسكرة -

المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

رقم :

السيد: رئيس مفتشية الضرائب إلى

الموضوع : ممارسة حق الاطلاع

المرجع : المواد 44 الى 63 من قانون الإجراءات الجبائية

في إطار ممارسة حق الاطلاع المعترف به لمصالح الإدارة الجبائية وفقا لنصوص المواد المذكورة أعلاه، وحتى يتسنى لنا القيام بعملية التحقيق الجبائي والمحاسبي، لنا الشرف أن نطلب منكم تسليمنا الملف الجبائي الخاص بالمكلف(س).

المصدر : وثائق مديرية الضرائب لولاية بسكرة

ثانيا/ سير عملية التحقيق : بعد استكمال مختلف المراحل القانونية التي تسبق عملية التحقيق ومراجعة الملف الجبائي للمكلف يتم الشروع في عملية التحقيق التي تمر بدورها بالمراحل التالية :

1 –إشعار بالتحقيق : يتم إشعار المؤسسة محل التحقيق وهذا بوثيقة تتضمن البيانات التالية طبقا لنصوص أحكام قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة :

- اسم المؤسسة، عنوان المؤسسة، نشاط المكلف
- حساباتها البنكية.
- تاريخ إرسال الإشعار.
- سنوات قيد المراجعة
- تاريخ استلامه.
- عبارة لكم الحق في اختيار مستشار جبائي.
- أمضاء المحقق ورئيس الفرقة.

وقد تم إرسال الإشعار بالتحقيق بتاريخ 2012/07/14 ويشمل التحقيق للسنوات التالية : 2011/2010/2009/2008 كما على المكلف بحقه بالاستعانة بمستشار من اختياره وقد تم أول تدخل بعين المكان بعد استنفاذ الأجل القانوني الممنوحة للمكلف والمحددة ب 10 أيام، بتاريخ 2012/07/24 تمت عملية تحقيق من قبل المحققين ومن قبل مكتب التحقيقات وتحت إشراف السيد المدير للرقابة الجبائية.

ويكون الإشعار بالتحقيق حسب الشكل التالي:

الشكل III – 4 : وثيقة إشعار بالتحقيق

الجمهورية الجزائرية الشعبية الديمقراطية

وزارة المالية

المديرية العامة لضرائب

مديرية الضرائب الولائية - بسكرة -

المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

رقم : الى السيد :

اشعار بالتحقيق

لنا شرف إعلامكم أننا سوف نتقدم إلى مقر مؤسستكم في .....

على الساعة ..... ، وهذا من اجل مراقبة التصريحات :

أرباحكم المتعلقة بنشاطات سنوات :

رقم أعمالكم لسنوات:

مداخيل المهنية لنشاطات السنوات:

ولذا فإنكم ملزمون بوضع تحت تصرفنا مختلف الوثائق الخاصة بالمحاسبة من أجل فحصها ومراقبتها وخاصة منها : دفتر الأستاذ، دفتر اليومية، دفتر الجرد، والوثائق المبررة.....الخ.

مع الإشارة أن لكم الحق في إحضار مستشار من اختياركم خلال عملية التحقيق

المصدر: وثائق مديرية الضرائب لولاية بسكرة

2 –**تحديد النظام الجبائي الذي تخضع له المؤسسة** تخضع هذه المؤسسة لنظام السريع الحقيقي، و مادامت الشركة تنشط في مجال الأشغال العمومية فهي بالتالي خاضعة لـ:

– الرسم على القيمة المضافة (TVA) بنسبة 17% خلال كل السنوات وذلك بموجب المادة 23 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

– الرسم على النشاط المهني (TAP) بمعدل 2% خلال كل السنوات، وذلك تطبيقا للمواد 217 إلى 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

– الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) طبقا للمواد 85 الى 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

كما أنها خاضعة للقانون الطابع طبقا للمواد 100–106–104–258 من قانون الضرائب الغير مباشرة وهذا بالنسبة للسنوات الغير ساقطة بالتقادم.

3 –**مراجعة الملف الجبائي :** قام المحققان للفرقة (ب) بدراسة الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة بعد سحبه من مفتشية الضرائب المختصة إقليميا بإظهارها لأمر مهمة المراقبة وتبين من خلال الفحص أن هذا المكلف تصريحاته كانت مدتها قانونية وكذا تقديمه للوثائق المحاسبية (سجل اليومية، سجل الجرد، سجل الأجور،الأصول،...).

ثانيا/ بداية التحقيق : قام المحقق بفحص أغلب القيود، الدفاتر والسجلات، الحسابات والمستندات، والذي نتج عنه اكتشاف بعض الأخطاء تعين إجراء تصحيح لها مضافا لها عقوبات من الحقوق المتملص منها.

انتقل بعدها إلى المرحلة الثانية والمتمثلة في العمل الميداني لعملية التحقيق والتي تمر عبر المراحل السابقة الذكر والتي يمكن تجسيدها فيما يلي:

- التحقيق المحاسبي من حيث الشكل والمضمون.
- تحديد الأسس وفق نتائج التحقيق المحاسبي.
- التبليغ بنتائج التحقيق.

1 -**التحقيق المحاسبي من حيث الشكل والمضمون**

أ -**فحص المحاسبة من حيث الشكل :** فمن الناحية الشكلية لم يتم رفضها لاحتوائها على كل السجلات المطلوبة من الناحية القانونية لا سيما منها سجل اليومية العامة، سجل الجرد، سجل الأجور كذلك السجلات الأخرى المساعدة الممسوكة بكيفية قانونية دون تشطيب ولا بياض، مرقمة ومؤشر عليها مقيدة بكيفية تسمح لنا بمراجعة قيودها.

ب -**فحص المحاسبة من حيث الموضوعية :** سجلت عليها بعض النقاط والتي ارتأينا تصحيحها وإعادة تأسيس المقبوضات ورقم الأعمال والمتمثلة فيما يلي :

- وجود مشتريات سنة 2009 غير مصرح بها بقيمة 2.700.225.00 خارج الرسم.
- تم اكتشاف ما قيمته 600.000.00 مقبوضات خارج الرسم في سنة 2010، مهربة ظهرت من خلال فحص الكشف البنكي المتحصل عليه من المصالح الخارجية.
- وجود فواتير غير قانونية خارج الرسم خلال السنتين 2009– 2010 بالمبالغ 1.025.626.70 – 865.275.00 على التوالي.
- من خلال تفقد فواتير الأعباء المحسومة التي تم خصمها خلال السنتين 2008، 2011 بالمبالغ 746100.00 – 854707.89 على التوالي.
- تم اكتشاف مبلغ بالزيادة لحساب الموردين (ح/ 530) بمبلغ 400.000.00 دج الظاهر في الموازنة في 31–12–2011 والذي سوف ندمجه في الربح.

بعد الانتهاء من مختلف المراحل الأولية للتحقيق ومراجعة الملفات الجبائية، والتحقيق في المحاسبة من الناحية الشكلية من حيث مطابقتها للقواعد القانونية المعمول بها ومن حيث المضمون وذلك بمراجعة الكشوفات المحاسبية والميزانية ومختلف الدفاتر المحاسبية الممسوكة من قبل المكلف بالضريبة ، ثم تأتي في مرحلة الثانية والتي تتمثل في تصحيح ما تم اكتشافه من أخطاء وانحرافات.

الإشعار الأول بالنتائج : تم إبلاغ المكلف بالنتائج المتوصل إليها في يوم 2012/12/20 في رسالة مضمونة ومسجلة منحت له 40 يوما لإعطاء اقتراحات وكذا الحق في الاستعانة بوكيل من اختياره وكانت النتائج المتوصل إليها كما يلي:

جدول III – 1 : رقم الأعمال من المشتريات المهربة

الوحدة بالدينار الجزائري

البيانات	2008	2009	2010	2011
مشتريات غير مصرح بيها		2.700.225.00	---	---
mB معامل		15%		
رقم الاعمال المهرب من المشتريات		3.105.258.75	---	---

المصدر: مديرية الضرائب – المديرية الفرعية للرقابة الجبائية – بسكرة

– يوضح هذا الجدول كيفية استخراج وإيجاد رقم الأعمال الغير مصرح به والذي تم اكتشافه من مبلغ المشتريات الغير مصرح بها وذلك بضرب مبلغ رقم الأعمال في المعامل mb الذي يعطينا قيمة مبلغ رقم الأعمال المتهرب منه لسنة 2009

2 -تحديد الأسس الضريبية وفق نتائج التحقيق المحاسبي : بعد أن قام المحقق بتسجيل ملاحظاته والمعلومات التي اكتسبها، وبعد أن قام كذلك بفحص الأوراق والمستندات والحسابات قرر قبول المعلومات المحاسبية الواردة على الرغم من بعض النقائص التالية:

– استعمال طرق احتيالية تتمثل في محاولة إخفاء المبالغ من المبيعات.
– إغفال تسجيل فواتير الشراء محررة قانونا من طرف الموردين.
– بعض التسجيلات المحاسبية غير مدعمة بمستندات تبريرية.

انتقل المحقق بعدها إلى عملية إعادة تشكيل الأسس الضريبية

تحديد رقم أعمال : قام المحقق بتحديد رقم الأعمال للسنوات من 2008 إلى 2011 بالاحتفاظ على المبيعات المصرحة مع إضافة رقم الأعمال الناتج عن المشتريات غير المصرح بها خلال سنة 2009، ومبلغ

المقبوضات الغير المصرح بها خلال سنة 2010 وعليه يمكن حساب رقم الأعمال الجديد، والجدول الموالي يوضح ذلك :

جدول III – 2 : الفرق في رقم الأعمال

الوحدة بالدينار الجزائري

البيانات	2008	2009	2 010	2011
رقم أعمال مصرح	19 310 280,00	15 228 233,00	16 705 093,00	17 277 661,00
رقم أعمال غير مصرح		3 105 258,75	600 000,00	
رقم الأعمال المشكل	19 310 280,00	18 333 491,75	17 305 093,00	17 277 661,00
الزيادات	-	3 105 258,75	600 000,00	-

المصدر: مديرية الضرائب – المديرية الفرعية للرقابة الجبائية – بسكرة –

يوضح هذا الجدول رقم الأعمال لسنوات الأربعة محل التحقيق والاعتماد على رقم الأعمال الغير مصرح به لسنتي 2009 و 2010 حيث أن مبلغ رقم الأعمال الغير مصرح به لسنة 2009 هو الذي استخرجناه من مشتريات 2009 الغير مصرح بها أما مبلغ رقم الأعمال لسنة 2010 فهو يمثل قيمة رقم الأعمال الغير مصرح به تم استخراجه من حساب المؤسسة عن طريق الكشف البنكي.

تحديد القاعدة الخاضعة للرسم على نشاط المهني TAP : وفق الجدول التالي :

جدول III – 3 : المقبوضات المستخرجة بالنسبة للرسم على نشاط المهني TAP

الوحدة بالدينار الجزائري

البيانات	2008	2009	2 010	2011
مقبوضات	19 310 280,00	15 228 233,00	16 705 093,00	17 277 661,00

مصرح بها				
مقبوضات غير مصرح بها		3 105 258,75	600 000,00	
الفاتورة المستخرجة	19 310 280,00	18 333 491,75	17 305 093,00	17 277 661,00
الزيادات	–	3 105 258,75	600 000,00	–

المصدر: مديرية الضرائب – المديرية الفرعية للرقابة الجبائية – بسكرة –

– إن الهدف من هذا الجدول هو استخراج الفارق في رقم الأعمال الغير مصرح به لمعرفة حقوق الرسم على النشاط المهني (TAP) والذي يمثل 2% من رقم الأعمال

تحديد القاعدة الخاضعة للرسم على القيمة المضافة TVA : وفق الجدول التالي :

جدول III – 4 : المقبوضات المستخرجة بالنسبة للرسم على القيمة المضافة TVA

الوحدة بالدينار الجزائري

البيانات	2008	2009	2 010	2011
مقبوضات مصرح بها	19 310 280,00	15 228 233,00	16 705 093,00	17 277 661,00
مقبوضات غير مصرح بها		3 105 258,75	600 000,00	
الفاتورة المستخرجة	19 310 280,00	18 333 491,75	17 305 093,00	17 277 661,00
الزيادات	–	3 105 258,75	600 000,00	–

المصدر: مديرية الضرائب – المديرية الفرعية للرقابة الجبائية – بسكرة

إن الهدف من هذا الجدول هو استخراج الفارق في رقم الأعمال الغير مصرح به لمعرفة حقوق الرسم على القيمة المضافة (TVA) والذي يمثل 17% من رقم الأعمال.

الرسم المسدد على المشتريات : وفق الجدول التالي :

السنة	الرسوم المسترجعة	الرسوم القابلة للاسترجاع	الفرق

2008	1 654 821,75	1 527 984,75	126 837,00
2009	1 256 487,25	1 082 130,71	174 356,54
2010	2 548 762,00	2 401 665,25	147 096,75
2011	3 155 456,00	3 010 155,65	145 300,35

جدول III – 5 : الرسم المسدد على المشتريات الوحدة بالدينار الجزائري

المصدر: مديرية الضرائب – المديرية الفرعية للرقابة الجبائية – بسكرة –

تحديد الحقوق والغرامات الجبائية بالنسبة للرسم على نشاط المهني TAP

جدول III – 6 : الحقوق والغرامات بالنسبة للرسم على نشاط المهني TAP

البيانات	2008	2009	2010	2011
رقم اعمال المشكل	19 310 208,00	18 333 491,75	17 305 093,00	17 277 661,00
رقم اعمال مصرح	19 310 208,00	15 228 233,00	16 705 093,00	17 277 661,00
معدل الرسم	2%	2%	2%	2%
الحقوق المستحقة	386 204,16	366 669,84	346 101,86	345 553,22
الحقوق المقيدة سلفا	386 204,16	304 564,66	334 101,86	345 553,22
الزيادات	-	62 105,18	12 000,00	-
معدل العقوبة	/	15%	10%	/
مبلغ العقوبة	/	9 315,78	1 200,00	/
مجموع الحقوق	/	71 420,95	13 200,00	/

الواجب دفعها				

الوحدة بالدينار الجزائري

المصدر: مديرية الضرائب – المديرية الفرعية للرقابة الجبائية – بسكرة –

يوضح هذا الجدول قيمة مبلغ الرسم على النشاط المهني والتي تمثل 2% من فارق مبلغ رقم الأعمال الذي تم استخراجه في سنتي 2009، 2010 حيث أن هناك غرامات الوعاء التي تم حسابها انطلاقا من قيمة الحقوق المستخرجة وفق السلم الخاص بمديرية الضرائب

تحديد الحقوق والغرامات الجبائية بالنسبة للرسم على القيمة المضافة TVA

جدول III – 7 : الحقوق والغرامات بالنسبة للرسم على القيمة المضافة TVA

الوحدة بالدينار الجزائري

البيانات	2008	2009	2 010	2011
رقم اعمال المشكل	19 310 208,00	18 333 491,75	17 305 093,00	17 277 661,00
رقم اعمال مصرح	19 310 208,00	15 228 233,00	16 705 093,00	17 277 661,00
معدل الرسم	17%	17%	17%	17%
الحقوق المستحقة	3 282 735,36	3 116 693,60	2 941 865,81	2 937 202,37
الحقوق المقيدة سلفا	3 282 735,36	2 588 799,61	2 839 865,81	2 937 202,37
الزيادات	–	527 893,99	102 000,00	–

الرسوم المدمجة	126 837,00	174 356,54	147 096,75	145 300,35
اجمالي الحقوق	126 837,00	702 250,53	249 096,75	145 300,35
معدل العقوبة	25%	25%	25%	25%
مبلغ العقوبة	31 709,25	175 562,63	62 274,19	36 325,09
مجموع الحقوق الواجب دفعها	31 709,25	877 813,16	311 370,94	36 325,09

المصدر: مديرية الضرائب – المديرية الفرعية للرقابة الجبائية – بسكرة –

– يوضح هذا الجدول قيمة مبلغ الرسم على القيمة المضافة والتي تمثل 17% من فارق مبلغ رقم الأعمال الذي تم استخراجه في سنتي 2009، 2010 حيث أن هناك غرامات الوعاء التي تم حسابها انطلاقا من قيمة الحقوق المستخرجة للسنوات الأربعة 2208، 2009، 2010،2011 وفق السلم الخاص بمديرية الضرائب .

تحديد الربح الخاضع للضريبة : وذلك بعد كل التعديلات وهي كالأتي :

جدول III – 8 : التعديلات على الربح والفواتير وخصوم

الوحدة بالدينار الجزائري

البيان	2008	2009	2010	2011
رقم الأعمال المهرب		3 105 258,75	600 000,00	
الهامش الصافي		12%	12%	
تعديل على الربح		372 631,05	72 000,00	
تعديلات على الخصوم				400 000,00
تعديلات على الفواتير		13 033,00	17 425,00	
مجموع التعديلات		385 664,05	89 425,00	400 000,00

المصدر: مديرية الضرائب – المديرية الفرعية للرقابة الجبائية – بسكرة –

بالنسبة للتعديلات على رقم الأعمال تم الحصول على المبالغ الظاهرة في فقرة التعديلات على رقم الأعمال بأخذ 12% من رقم الأعمال المهرب المستخرج من رقم الأعمال غير مصرح به كما هو مبين في المحاسبة من الناحية الموضوعية.

جدول III – 9 : الربح الخاضع الضريبة على الدخل الإجمالي IRG

الوحدة بالدينار الجزائري

البيان	2008	2009	2010	2011
الربح المصرح	8 148 259,00	4 046 450,00	5 093 832,00	6 256 654,00
الأعباء المعاد دمجها	746 100,00			854 707,89
تعديل على رقم الأعمال		372 631,05	72 000,00	
تعديلات على الخصوم				400 000,00
تعديلات على الفواتير		1 025 626,70	865 275,00	
مجموع التعديلات		1 398 257,75	937 275,00	400 000,00
الربح المشكل	8 894 359,00	5 444 707,75	6 031 107,00	7 511 361,89

المصدر: مديرية الضرائب – المديرية الفرعية للرقابة الجبائية – بسكرة –

هذه التعديلات الجديدة على الربح تكون متبوعة بغرامات عند فرض الضريبة ويتم خصم الرسم على النشاط المهني TAP من الأساس الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي IRG.

جدول III – 10 : الحقوق والغرامات لضريبة على الدخل الإجمالي IRG

الوحدة بالدينار الجزائري

البيانات	2008	2009	2010	2011
الربح الجديد	8 894 359,00	5 444 707,75	6 031 107,00	7 511 361,89
الرسم على النشاط المهني		62 105,17	12 000,00	
الربح الخاضع	8 894 359,00	5 382 602,58	6 019 107,00	7 511 361,89
الربح المصرح به	8 148 259,00	4 046 450,00	5 093 832,00	6 256 654,00
الحقوق المستخرجة	2 592 225,65	1 363 110,90	1 585 887,45	2 122 176,70
الحقوق المصرح بها	2 331 090,65	895 457,50	1 262 041,20	1 669 028,90

الزيادات	261 135,00	467 653,40	323 846,25	453 147,80
معدل العقوبة	25%	25%	25%	%25
مبلغ العقوبة	65 283,75	116 913,35	80 961,56	113 286,95
الحقوق الواجبة الدفع	326 418,75	584 566,75	404 807,81	566 434,75

المصدر: مديرية الضرائب – المديرية الفرعية للرقابة الجبائية – بسكرة –

يوضح هذا الجدول كيفية استخراج قيمة مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) من خلال الأرباح المستخرجة من رقم الأعمال .

تحديد مجمل الحقوق والغرامات الواجبة الدفع : ويتضح ذلك من خلال الجدول التالي :

الجدول III – 11 : مجموع الحقوق والغرامات الواجبة الدفع "المبلغ النهائي"

الوحدة بالدينار الجزائري

الضرائب / السنوات	الرسم على النشاط المهني TAP	للرسم على القيمة المضافة TVA	الضريبة على الدخل الإجمال IRG
2008	--	31 709,25	326 418,75
2009	71 420,95	877 813,16	584 566,75

2010	13 200,00	311 370,94	404 807,81
2011	--	36 325,09	566 434,75
المجموع	84 620,95	1 257 218.44	1 882 228, 06
المجموع العام للغرامات	3 224 067,45		

المصدر: مديرية الضرائب – المديرية الفرعية للرقابة الجبائية – بسكرة –

– يوضح هذا الجدول النتيجة النهائية لمبلغ الحقوق والغرامات لسنوات 2008، 2009، 2010، 2011 لكل من الرسم على النشاط المهني (TAP)، الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)، الرسم على القيمة المضافة(TVA).

3 –التبليغ الأولي لنتائج التحقيق المحاسبي

أ – الاشعار بالتقويم بعد التحقيق المحاسبي

– بعد القيام بفحص والتدقيق في الوثائق التي تم استلامها.

– بعد استغلال كل المعلومات المتحصل عليها والتي تم إرسالها على الموردين قصد إفادة المصلحة بالمعلومات الضرورية وفقا للنصوص القانونية ، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، قانون الرسم على رقم الأعمال واستغلال محضر المعاينة ومقارنة التصريحات.

– بعد دراسة حالات ومقارنتها بأرقام الأعمال الحقيقية

– بعد دراسة كشوفات المحاسبة التي تم إعدادها من طرف المصلحة والمتضمنة الأرصدة الخاصة بحسابات جدول النتائج لأربعة سنوات.

– بعد دراسة حالات المقارنة المتضمنة أرصدة أصول وخصوم ميزانية متعلقة لأربعة(04) سنوات

– بعد دراسة الملاحق الأخرى التي قد تعيد التحقيق في الملف تم إعداد تبليغ من خلاله أشع ار المكلف بالنقائض المبينة أدناه التي تم استخلاصها من عملية المراجعة.

وقد منح الحقوق القانونية في :

– آجال الرد المقدر بأربعين (40) يوما.

– حق الاستعانة بمستشار.

– بالإضافة على الحقوق الشكلية الأخرى.

ويوضح الشكل الموالي إشعار بالتقويم بعد التحقيق المحاسبي:

الشكل III- 5 : وثيقة إشعار بالتقويم بعد التحقيق المحاسبي

الجمهورية الجزائرية الشعبية الديمقراطية

وزارة المالية

المديرية العامة لضرائب

مديرية الضرائب الولائية - بسكرة -

المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

رقم المرجعي : الى السيد :

اشعار بالتقويم بعد التحقيق المحاسبي

بعد إرسال الإشعار بالتحقيق رقم:.... والذي أعلمناكم من خلاله بموضوع التحقيق المحاسبي من:.....إلى ..... في العمليات المتعلقة بالسنوات:.....،بالضرائب والحقوق والرسوم التالية:

ضرائب ورسوم مماثلة، ضرائب غير مباشرة الرسم على رقم الأعمال، التسجيل والطابع.

ونتيجة لذلك لنا الشرف أن نعلمكم بأن الإدارة تقترح تغيير العناصر المكونة للقاعدة الضريبية التي تساهم في حساب بعض الضرائب، الحقوق والرسوم، وتطالبكم بضرائب تكميلية للأسباب المعروضة في الإشعار.

بحوزتكم مهلة 40 يوم ابتدءا من تاريخ استقبال هذا الإشعار من أجل توضيح ملاحظاتكم أو قبول الاقتراحات المتعلقة بالتقويم، وعدم الرد خلال هذه الفترة يعتبر قبولا من طرفكم.

ونلفت انتباهكم بأن الحقوق المذكورة أعلاه في هذا الإطار طبقا للشروط المحددة قانونيا يمكن أن تنجر عنها عقوبات جبائية وبإمكانكم اختيار مستشار لمناقشة هذه الاقتراحات.

المصدر:

وثائق

مديرية الضرائب لولاية بسكرة

2 –رد المكلف بالضريبة على النتائج :

بعد تلقيه المكلف بالضريبة الإشعار الأولي بالنتائج بحيث كان الإشعار مفصل ومحلل لكل نتيجة متوصل إليها في التحقيق لم يقم بالرد خلال المهلة القانونية المقدرة ب 40 يوما من تاريخ تلقيه إشعار أولي لنتائج التحقيق بالتالي تقوم إدارة الضريبة بإعداد التبليغ النهائي يكون فيه مجمل الحقوق والغرامات

ثالثا/ نهابة التحقيق واجراته الختامية

1 –الإشعار النهائي للتحقيق :

أبقى المحقق لكل النتائج المتوصل إليها وبالتالي أصدر الإشعار النهائي للتقييم الجبائي.

2 – التقييم النهائي للتحقيق :

بعد استلام المكلف بالضريبة للتبليغ بالتقويم النهائي يتم اعداد جدول مجموع الحقوق والغرامات الواجبة التسديد من قبل المكلف المتهرب من دفعها ومن خلال الجدول أعلاه فالمكلف يدفع ما قيمته 3 224 067,45 دج في وثيقة فردية تسمى سلسلة (D) رقم (37) تتضمن المعلومات التالية :

- اسم ولقب المكلف.
- نشاط المكلف.
- عنوان المكلف.
- رقم المادة.
- رقم التعريف الاحصائي.
- رقم التعريف الجبائي.

اضافة الي المعلومات السابقة، تتضمن الجداول جملة من الضرائب المتوقع اجراء تعديلات عليها لاسيما : الرسم على النشاط المهني TAP والرسم على القيمة المضافة TVA والضريبة على الدخل الاجمالي IRG وحقوق التسجيل الطابع بالاضافة الى الغرامات الواجبة التسديد اتجاه الخزينة العمومية، وفي الأخير ترسل نسخة الى المكلف، وأخرى الى مصلحة التحصيل (قابضة الضرائب).

المبحث الثالث : آلية تحصيل الضرائب في مديرية الضرائب لولاية بسكرة

قبل التحدث عن سير آليات التحصيل الضريبي لابد أن يكو ن المكلف على استعداد و قابلية للدفع كي يكون كذلك لابد أن يصرح بوجود نشاط تجاري يخضعه للضريبة و ذلك بامتثاله للقواعد و القوانين التي تسيّر مجالات الضريبة و تتولى هذه المهام مفتشية الضرائب .

المطلب الأول : تكويـــن الملـــــف .

يقوم الأشخاص مهما كانت صفتهم طبيعيين أو معنويين بتكوين ملف جبائي يودع لدى مفتشية الضرائب التابعة للمنطقة التي سوف يزاولون بها نشاطهم و يتضمن الملف ما يلي :

أولا/ بالنسبة للأشخاص الطبيعيين :

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

ثانيا/ بالنسبة للأشخاص المعنويين (المؤسسات) :

- شهادة الميلاد الأصلية للمسير و شركاؤه .
- هيكل المؤسسة .
- عقد الكراء أو الملكية .
- شهادة الإقامة للمسير و شركاؤه .
- طلب خطي للوضعية الجبائية .
- تقرير المحضر القضائي .

إذا بدأ المكلف نشاط تجاري دون التصريح بالوجود لمدة شهر فتمتلك مصالح مفتشيات الضرائب الحرة المطلقة في تحديد مبلغ الغرامة المالية حتى تحديد سنوات النشاط .

المطلب الثـــاني : إخضاع المكلف لنظام جبائي معين

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

أولا/ النشـــــاط التجـــــاري :

إذا تعدى رقم الأعمال المحقق :

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

ثانيا/ النشـــــاط الصنـــاعي :

إذا تعدى رقم الأعمال المحقق :

سوف يفرض عليه النظام الحقيقي، أما إذا كان أدنى من ذلك سيخضع مباشرة للنظام الجغرافي.

و لكل نظام خصائصه التي تختلف عن الآخر ، وكي يتم تسجيل المكلف في النظام الجزافي تقوم مفنشية الضرائب ببعض الخطوات و تكون على النحو التالي :

حيث يقوم المكلف بملئها و إعادتها قبل 02/01 من السنة **G12** تقوم المفتشية بإرسال وثيقة سنوية للمكلف تسمى **G**08 أين تقوم باقتراح رقم الأعمال المكلف وذلك بمراعاة طبيعة النشاط الممارس ، موقع مزاولة النشاط ...الخ .

وفي حالة رفض المكلف لرقم العمال المقترح يقوم بتبرير الرفض في نفس الوثيقة و بها يمكن للمفتشية أن تقوم بتخفيض رقم الأعمال الخاضع ، إذا ما اقتنعت بالتبريرات المقدمة من طرف المكلف في الأخير تقوم المفتشية بإرسال وثيقة جبائية أخرى تسم ى **G**09 نهائية تبين خضوع المكلف للنظام الجزافي و تقوم بنسخها في أربعة نسخ.

- النسخة الأولى يتم إدراجها في الملف.
- النسخة الثانية إلى قباضة الضرائب.

- النسخة الثالثة ترسل إلى المكلف.
- النسخة الرابعة ترسل إلى المديرية العامة للضرائب.

و يبقى المكلف تحت هذا النظام مدة سنتين قابل للتجديد إما بنسبة مرتفعة أو منخفضة .

أما النظام الحقيقي فهو يتعامل مع نسب متغيرة حسب تغير رقم الأعمال المحقق , وهذا النظام يتطلب عملا ميدانيا أكثر أهمية من النظام الجزافي , نظرا لأهمية المبالغ المالية المتغيرة الخاضعة للنظام الجبائي , كالمؤسسات الكبيرة التي يكون لها رقم الأعمال مرتفع و متغير و لكل من النظامين مزايا و عيوب منها :

النظـــام الحقيقـــي : تتميز مزايا هذا النظام في :

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

أما عيوبه فهي :

- يفرض على المكلف مسك محاسبة منظمة .
- الدفع يكون شهريا .
- صعوبة تحديد رقم الأعمال الحقيقي .

النظـــام الجزافـــي : لهذا النظام مزايا يمكن تحديدها في العبارة التالية :

- لا يفرض على المكلف مسك محاسبة منظمة و الدفع يكون فصلي.

أما بالنسبة لعيوبه فهي كالتالي :

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

المطلـــب الثـــالث: تحضير الإشعار بالدفع وتحصيل الضرائب .

تقوم المفتشية بتحضير وإرسال الإشعار بالدفع المكلف ثم يقوم بالتوجيه على القباضة ، بعد حصوله على هذا الإشعار ويكون سنويا ويخص الضريبة على الدخل الإجمالي **IRG** ، والضريبة على أرباح الشركات **IBS.**

أولا/ الإشعار بالدفع الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي IRG :

تقوم المفتشية بإرسال هذا الإشعار سنويا , في شهر جانفي من السنة الموالية للسنة التي يتم فيها تحقيق الدخل من طرف المكلف الذي يقوم بملأ هذه الوثيقة التي تسمى **G01** وإعادتها قبل 04/01 من السنة التي تتم فيها تحقق الدخل.

وإذا تأخر المكلف عن التسديد في الأجل القانوني تفرض عليه غرامة قدرها 10 % إذا كان التأخر بشهر يمكن أن يصل مبلغ الغرامة إلى حد أقصى 25 % بعد الشهر الأول ومهما طالت مدة التأخر .

وبعد إيداعها من طرف المكلف تقوم المفتشية بنقل المعلومات إلى وثيقة أخرى تسمى **Primatice** مدون عليها الاسم و اللقب والرقم الجبائي ، مبلغ الدخل، الغرامة، العنوان، تبعث المفتشية وثيقة **G01** الى المركز الميكانوغرافي الذي يقوم بنقل المعلومات الموجودة عليه وحساب الضريبة على الدخل ، ثم يقوم بنقلها على وثيقة أخيرة تسمى **الإشعار بالدفع** .

ثانيا/ الإشعار بالدفع الخاص بالضريبة على أرباح الشركات :

تقوم المفتشية بإرسال هذا الإشعار سنويا , في شهر جانفي من السنة الموالية للسنة التي يتم فيها تحقيق الدخل من طرف المكلف الذي يقوم بملأ هذه الوثيقة التي تسمى **G01** وإعادتها قبل 04/01 من السنة التي تتم فيها تحقق الدخل.

وإذا تأخر المكلف عن التسديد في الأجل القانوني تفرض عليه غرامة قدرها 10 % إذا كان التأخر بشهر يمكن أن يصل مبلغ الغرامة إلى حد أقصى 25 % بعد الشهر الأول ومهما طالت مدة التأخر .

وبعد إيداعها من طرف المكلف تقوم المفتشية بنقل المعلومات إلى وثيقة أخرى تسمى **Primatice** مدون عليها الاسم و اللقب والرقم الجبائي ، مبلغ الدخل، الغرامة، العنوان، تبعث المفتشية وثيقة **G01** الى المركز

الميكانوغرافي الذي يقوم بنقل المعلومات الموجودة عليه وحساب الضريبة على أرباح الشركات، ثم يقوم بنقلها على وثيقة أخيرة تسمى **الإشعار بالدفع** .

بعد التطرق للمراحل التي سبقت عملية التحصيل و كون الملف قابل للتسديد فهذه العملية تحتوي على آليات تحدد سير عملية التحصيل بالتفصيل .

يعرف التحصيل بأنه جميع الموارد الجبائية سواء كانت نقدية , صكوك بريدية أو شيكات بنكية .

عند وصول الإشعار بالدفع نتيجة المكلف إلى قباضة الضرائب و تقوم بتقديم هذا الإشعار إلى أمين الصندوق الموجود في مصلحة الدفع أين يكون دفع مبلغ الضريبة بمختلف طرق الدفع التي يمكن للمكلف الدفع بها .

الدفــع نقــدا :

مقابل عملية دفع مبلغ الضريبة يقوم أمين الصندوق بتحرير وثيقة تسمى وصل **Quittance** وتكون مختومة الاستلام بطابع القباضة والتي تثبت الدفع المادي للمكلف وتتضمن هذه الوثيقة البيانات التالية :

- الرقم الجبائي .
- مبلغ غرامة التأخر .
- نوع الضريبة المدفوعة .

مصدر هذا الوصل هو كتاب يتعامل به أمين الصندوق يسمى **(H1)** .

الدفــع عــن طريــق الشيــك أو صــك بريــدي :

عندما تكون طريقة الدفع بشبك بنكي بمبلغ الضريبة يقوم أمين الصندوق بتحرير وصل الاستلام ؛ يثبت استلام أمين الصندوق لشيك بمبلغ الضريبة ، هذا الوصل يكون مختوم بطابع القباضة . ويأخذ الوصل من كتاب الصندوق مع المكلفين في حالة تسديدهم عن طريق شيك أو وصل بريدي يتعامل به يسمى **(H2)** ثم يقوم بإرسال الشيكات إلى خزينة الولاية مرفقة بوثيقة تسمى **(H10)**، التي تقوم بتحويلها إلى البنك المركزي .

في حالة دفع المكلف زيادة في الصندو ق، فيدخل القابض ويقوم بإرجاع قيمة الزيادة إلى المكلف وهذا باستعمال وثيقة تسمى وصل التعويض، هذا إذا كانت القيمة أقل من 10000 دج وإذا كانت أكثر ترجع بصك بريدي .

هذا كل ما يخص سريان آليات تحصيل الضرائب لكن للمكلف واجبات ضريبية يقدمها لمصلحة أخرى ليست بقباضة الضرائب ، والملاحظ أن عموم الأفراد يجهلون ما هي صفة الضرائب التي يقدمونها ، وجدنا من الضروري الإشارة إلى أهم الضرائب المكلف بها الفرد مهما كانت صفته و وظيفته الاجتماعية ، بعدما تعرفنا على أهم الضرائب التي يجد فيها الفرد ملزم بأدائها و خاصة بالأعمال التجارية ، الخدماتية وكيفية تحصيلها .

يكون المكلف قد أدى ما عليه بالنسبة لقباضة الضرائب المتواجدة بإقليمه لكن هناك ضرائب أخرى لابد للفرد أدائها وهي لفائدة قباضة البلدية الكائن بها **Recette Communal** وهي في مجملها رسوم تقدم مقابل تقديم خدمة من طرف مصلحة البلدية.

من أهم هذه الرسوم و آليات تحصيلها :

- الرسم العقاري .
- رسم التطهير .

بعد تصريح الأشخاص بممتلكاتهم لدى مفتشية الضرائب التابعة لمكان إقامتهم يصبح هؤلاء مجبرون على رفع رسم **T.A** الذي كان يعرف باسم **OMDE**، والرسم العقاري الخاصة بالمساكن والبنايات ، ويعفى بأداء التطهير هذين الرسمين الأشخاص الذين يقيمون بمساكن تم كرائها من الدولة تقوم المفتشية بإرسال وثيقة تسمى **Le Rôle** إلى قباضة البلدية و هي عبارة عن كتاب يحتوي على معلومات تخص كل مالك يقدم بالبلدية و تتمثل هذه المعلومات فيما يلي :

- اســـم و لقـــب المـــالك : .....
- عنـــــوان المـــــالك : .....
- الرقم التسلسلي : .....
- مبلغ رسم التطهير و الرسم العقاري : .....

بالإضافة إلى هذه الوثيقة تقوم بإرسال إشعار بالدفع حيث تقوم قباضة البلدية بدورها إرساله إلى المكلف و هذا العمل يكون على مستوى المفتشية ، تقدم قباضة البلدية للمكلف فترة زمنية تقدر بـــ 03 أشهر من تاريخ إرسال الإشعار بالدفع لتسديد مستحقاته وفي حالة تجاوز هذه المدة تفرض عليه غرامة يصل حدها الأقصى إلى 25 % من قيمة المستحقات .

عند وصول الإشعار بالدفع يتجه المكلف إلى قباضة البلدية لتسديد ما عليه من مستحقات ، يقدم المكلف إلى أمين الصندوق الإشعار مع مبلغ الدفع ، في مقابل يقوم أمين الصندوق بتحرير وصلين من دفتر يسمى (دفتر مداخيل الصندوق)، أحدها يقدمه إلى المساهم بعد المصادقة عليه بخاتم البلدية ويفسر دليل قيام المكلف بدفع مبلغ الرسوم المستحقة ،أما الوصل الثاني يتركه كمرجع في حالة ضياع وصل المكلف ، في هذا المستوى من سريان تحصيل الضرائب الخاصة بالفرد يكون قد أدى واجباته الضريبية الكاملة و هناك نوع ضريبي يسدده عن طريق الإشعار بالدفع و هي الضرائب المباشرة أي الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات .

أما الرسوم التي تتمثل في الرسم على النشاط المهني ، الدفع الجزافي، الرسم العقاري، رسم التطهير يكون دفعها تلقائيا بدون إشعار بالدفع كل 05 اشهر بل بإشعار سنوي و يقوم المكلف بتسديدها تلقائيا خلال كل 03 أشهر .

وما يمكن أن نقوله في آخر مراحل التحصيل الضريبي أن هناك حالات أين نجد آليات أخرى وإجراءات هامة لتسيير وتحصيل المبالغ المالية الجبائية كحالة التهرب الضريبي ، أي عدم دفع المكلف الضريبة أو الرسم المفروض عليه ، أين تتدخل مصلحة المتابعات ضد المكلف الذي لم يسدد مستحقاته في الآجال القانونية و من هذه الإجراءات ما يلي :

1 -التنبيـــــه : وهي أول الوثائق التي تقوم بتحريرها مصلحة المتابعة والتي ترسلها إلى المكلف وتحتوي على نوع من ردع وتخويف للمكلف من أجل قيامه بتسديد ما عليه من رسوم و ضرائب الغير مدفوعة ، إن وجد صدى لهذا التنبيه تكون التسوية، أما إذا كان العكس فنستعمل وثيقة ثانية.

2 -الإنـــــذار : وهي ثاني وثيقة ترسلها مصلحة المتابعة في حالة عدم التسديد، إذ تحدد للمكلف مهلة 08 أيام للاستجابة قبل إرسال وثيقة أكثر أهمية و أخيرة أين يتعرض فيها المكلف إلى إجراءات ردعية على أعلى مستوى وهو الحجز.

3 -الإشعـــــار بالحجـــــز : وهو آخر إجراء تقوم به مصلحة المتابعة ، أين تقوم بتكليف محضر قضائي بغلق وحجز ممتلكات المكلف ويكون مؤقت و لمدة 06 أشهر وفي حالة عدم الاستجابة في حدود الستة أشهر يكون الحجز نهائيا، وتقوم مصلحة الضرائب بإعلان عن طريق الملصقات ببيع ممتلكات المكلف في المزاد العلني و من هنا يظهر لنا مدى أهمية الإنذار والإشعار بالحجز لأنه بمثابة فرض للمكلف لتفاديه الحجز ومن جهة أخرى، محاولة المصالح الضريبية تفادي الحجز بهذه الإجراءات كي لا يعقد الأمر لها أكثر ، في كثير من حالات الحجز وبما أن الهدف هو تحصيل الأموال لفائدة الخزينة العمومية ، وضعت آليات تتيح فرص عالية لتحصيل تلك المبالغ في ظل الآجال القانونية، وما يمكن أن يعلمه المكلف الذي يجهل أبسط التفاصيل عن العلاقة بين المساهمين ومصالح الضرائب هو :

« إذا لم يستدعي المكلف أو يتبع لمدة 04 سنوات من قبل الضرائب فإنه معفى عن تسديد الضرائب المفروضة عليه»

وفي الأخير نجد أن لكل نوع من الضريبة أهمية تميز عن الآخر تذكرها حسب أهميتها .

تمثل الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجور القسط الأكبر من حاصل الضرائب المباشرة ومن هنا نستنتج الدولة ترتكز في تحصيلها للضرائب على اليد العاملة ، وهناك علاقة طردية بين دخل العامل والضريبة أي كلما ارتفع عدد العمال ونسب أجورهم ارتفعت نسب الضرائب ، والدولة حريصة على إبقاء النسبة مرتفعة بإنشاء مؤسسات وتوفير مناصب شغل بتشجيعها للمستثمرين الذين أنشئوا مؤسسات وكل هذه الإجراءات تؤدي لرفع مستوى اليد العاملة وبالتالي ترتفع مبالغ الضريبة المحصلة على الأجور.

تمثل الضريبة على أرباح الشركات المرتبة الثانية من خلال نسبها، بالنسبة لمجموع الضرائب المباشرة وهي منبع ثاني لخزينة الدولة ، ومرتبطة بعدد المؤسسات الموجودة في الدولة سواء كانت شركات متعددة الجنسيات أو شركات وطنية، بالإضافة إلى حجم الأرباح الذي تحققه هذه الشركات هذا فيما يخص الضريبة أما الرسوم فأهمها تكون كالتالي :

- الرسم على النشاط المهني يحتل الحصة الأكبر من مجموع الجباية المحلية و يكون المورد الرئيسي من مداخيل الجباية المحلية لصالح الجماعات المحلية.
- الدفع الجزافي يحتل المرتبة الثانية من حيث الأهمية حيث يعتبر مورد ثاني لخزينة الجماعات المحلية.

أما الرسم العقاري ورسم التظهير ، تحتلان المرتبة الأخيرة من حيث النسب والمورد الأقل أهمية للجماعات المحلية.

والرسم على القيمة المضافة تعود فائدته لميزانية الدولة و ذلك بنسبة 25 % ، أما الباقي فيكون لفائدة البلديات والجماعات ، وللمزيد من التوضيحات يقدم من هذا الجدول تحديد ينسب الضرائب وتوجيهها لمختلف الهيئات سواء لفائدة الخزينة العمومية أو الجماعات المحلية أو غيرها ، وهذا التوجيه تحدده الدولة مع مراعاة الإقليم الجغرافي المحصل بها نسب الضرائب.

الخلاصة

من خلال الدراسة التي قمنا بها في الجانب التطبيقي بالمديرية الولائية للضرائب التابعة لولاية بسكرة والتي تم من خلالها الى تسليط الضوء على آلية الرقابة الجبائية ومختلف المراحل التي تمر بها هذه الأخيرة حيث تم الوقوف على التحقيق المحاسبي، أحد أدوات الرقابة الجبائية والأكثر نجاعة في كشف مواطن الغش والتهرب الضريبي، وأثناء دراسة حالة أحد الملفات لإحدى مؤسسات الأشغال العمومية التي خضعت لعملية التحقيق المحاسبي خلال الفترة الممتدة من سنة 2008/01/01 الى غاية 2011/12/31 والذي يخص كل أنواع الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف اضافة الى بياناته المحاسبية لنشاطه المتعلقة بالأربع السنوات الخاصة بالتحقيق، حيث اتضح بأن هذا الملف متهربا ضريبا مما أدى الى قيام مصالح الضرائب بتبليغه بنتائج التحقيق متضمن الغرامات المالية المنسوبة له، ومن هنا تأكد لنا الدور التي تلعبه الرقابة الجبائية بشتى أنواعها في مكافحة مواطن الغش والتهرب الضريبي لبعض المكلفين بالضريبة وذلك بتسليط الحقوق والغرامات المالية المغفلة، والتي تؤدي الى زيادة الحصيلة الضريبية وبذلك تعتبر هذه الأخيرة آلية فعالة للإدارة الجبائية والتي تخدم الخزينة العمومية.

الخاتمة

يعد كل من التحصيل الجبائي والتهرب الضريبي موضوعان حضي باهتمام كبير من طرف الدولة ولو أنّه كان هذا متأخرا، فالتهرب في بلادنا ظهر في وقت يعتبر بالقريب وذلك لتوفر بنية ملائمة لاستقرارها وانتشارها التي يرجع أساسها إلى الإضطرابات التي شهدتها الساحة الاقتصادية في بلادنا.

ومن خلال البحث يتضح لنا أن لكل من المكلف والإدارة الجبائية حقوق ووجبات، في حين أصبح المكلف يتهرب من دفع مستحقاته الواجبة عليه معتبرا في ذلك أن الإدارة الجبائية نظاما تعسفيا، إلا أن هذه الأخيرة تحرص على الالتزام بالتشريعات والنصوص القانونية، كما على المكلف الالتزام بها حتى تكون العدالة بين الطرفين ومن هنا وجب على الدولة إيجاد نظام فعال توكل إليه مهمة الرقابة الجبائية والمتمثلة في مديرية الضرائب التي تحاول قدر المستطاع التحكم في المداخيل الجبائية، من خلال المراقبة المكلفين بالضريبة، حيث تعتمد أثناء قيامها بعمليات التحقيق على محاسبة المكلف والتي تختلف حسب النشاط كما أن دور النظام الرقابي لا يتوقف عند التضييق والرقابة بل يسعى كذلك إلى إعلام المكلف بمختلف الحقوق المخولة له، بهدف حمايته من أي تعسف قد يحدث في حقه، بالإضافة إلى إرشاده إلى الالتزامات والواجبات المفروضة عليه، كون أنَّ الرقابة الجبائية تكتسي أهمية بالغة نظرًا لكون النظام الضريبي الجزائري تصريحيًا، ومنه فإنها تشكل الأداة القانونية في يد الإدارة الجبائية التي تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية، والعمل على اكتشاف كل الأخطاء والمخالفات المسجلة بهدف تصحيحها وتقويمها.

ان وجود طاقم اداري كفء مع توفر كل ما هو ضروري لعملية الرقابة الجبائية يسهل على مصالح الضرائب اكتشاف التهرب الضريبي مهما كان نوعه، وبالإضافة إلى كل ما سبق وبعد التعرض للدراسة التطبيقية يتضح لنا دور الرقابة الجبائية في اكتشاف كل الأخطاء والمخالفات المسجلة سهوا أو عمادا ونتائجها التي تؤدي الي زيادة التحصيل الضريبي.

بعد معالجتنا لمختلف جوانب البحث بشقيه النظري والتطبيقي توصلنا الى نتائج خاصة باختبار الفرضيات المقترحة.

ان الفرضية الأولى المبنية على الرقابة الجبائية وسيلة لمعرفة مدى انحرافات المكلف بالضريبة تم الاستنتاج من خلالها أن الرقابة الجبائية تتميّز بنقص الفعالية في مكافحة ظاهرة التهرّب الضريبي، وذلك بالرغم من كل هذه الأجهزة الموضوعة، والإجراءات والوسائل المتخذة لتعزيز عمل نظام الرقابة الجبائية، إلا أنه غير كفيل بتحقيق الفعالية في أداء المهام الموكلة إليه ، باعتبار أنَّ الحكم على فعالية نظام الرقابة الجبائية يكمن في مدى قدرته على تحقيق أهدافه، إلا أنَّ المشاكل التي يعاني منها حالت دون ذلك، وهذا ما يستدعي ضرورة اتخاذ كل الوسائل والإجراءات الكفيلة بتحسينها.

أما الفرضية الثانية والمتمثلة في كون الرقابة الجبائية من أهم الوسائل الردعية المستخدمة من قبل الادارة الضريبية، وذلك لكون المجتمع يتحسس من كلمة الرقابة بشكل عام فهو يعمل دائما لاتخاذ الاجراءات اللازمة لتفادي الرقابة الجبائية على ملفه الجبائي.

أما الفرضية الثالثة والمتمثلة في تحصيل الضريبة هو عبارة عن إجراءات من طرف الإدارة الجبائية لنقل دين الضريبة من المكلف إلى الخزينة في إطار النظام الضريبي المطبق، إضافة إلى النتائج التي حققتها الرقابة الجبائية والمتمثلة في مساهمتها في زيادة المردودية المالية إلا أنها مازالت بعيدة عن الطموحات المعلنة في إطار السياسة الجبائية المنتهجة، والتي محورها الأساسي يكمن في الحد من ظاهرة التهرّب الضريبي.

أما الفرضية الأخيرة والمتمثلة في العقوبات الجبائية وبالخصوص الغرامات المالية المطبقة في مديرية الضرائب من أهم الإجراءات المؤدية إلى زيادة التحصيل الضريبي، فالتحصيلات المحققة من الجباية العادية تشكل نسبة هائلة خاصة بعد الإصلاحات خلال السنوات الأخيرة التي مست القطاع الضريبي.

نتائج الدراسة

ومن خلال التعمق في البحث تم استخلاص جملة من النتائج العامة وهي كالأتي:

- يشكل التهرّب الضريبي أحد أهم التحدّيات التي تقف أمام التطبيق الفعال للسياسة المالية والاقتصادية، نظرًا لآثاره السلبية المتعدّدة.
- إنَّ للرقابة الجبائية مجموعة من الإجراءات تضبط تدخل الإدارة، وتحمي المكلفين بالضريبة، ويؤدي عدم الالتزام بها إلى بطلان الرقابة الجبائية.

- شهدت ظاهرة التهرّب الضريبي انتشارا واسعا في القرن الحالي، ويعود ذلك للآثار المتعدّدة التي أفرزتها التغيّرات والتحوّلات الاقتصادية نتيجة زيادة التوجه نحو العولمة، وسقوط الحواجز التجارية وثورة المعلومات والاتصالات، التي أدّت إلى بروز أنواع وطرق جديدة للتهرّب الضريبي، كالتهرّب الإلكتروني، التهرّب عن طريق الجنات الضريبية.
- إنَّ المشاكل التي يعاني منها نظام الرقابة الجبائية كالبرمجة القليلة لملفات التحقيق، مقارنة بعدد المكلفين وضعف الإمكانيات البشرية في غياب العناصر المؤهلة والقادرة على القيام بما أوكل إليها بدرجة عالية من الجودة، وكذا النقص الفادح في الإمكانيات المادية الضرورية للقيام بالمهام على أحسن وجه وفي أوقاتها المحدّدة، لمن شأنها إضعاف مردوديتها.
- إنَّ التنسيق التام بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات والمؤسسات الأخرى يلعب دورًا فعالا في تبادل المعلومات من حيث جمعها واستغلالها، وهذا من شأنه تعزيز إستراتيجيات مكافحة التهرّب الضريبي.

الاقتراحات

من خلال النتائج السابقة المتوصل إليها من هذه الدراسة يمكن تقديم بعض التوصيات التي تساهم في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي وتعمل على رفع قيمة التحصيلات في النظام الضريبي وجعلها تعمل على زيادة الإيرادات الجبائية العادية التي توجه إلى الخزينة العمومية.

- المراجعة المعمقة والمدروسة للتشريعات الضريبية الموضوعة والتي من خلالها يقوم المكلف بالتهرب من دفع مستحقاته الضريبية.
- وضع نظام معلوماتي مركزي ووطني يعمل على تجميع المعلومات الضرورية الخاصة بالمكلف وتوزيعها على المصالح الخاصة وهذا بهدف تذيق مساحة التهرب الضريبي.
- العمل على تقييم حجم ظاهرة التهرب الضريبي من ناحية وحجم الإيرادات التي تحرم منها الخزينة، فهذه التقديرات تجعلنا أكثر إدراكا لحجم الخطر الذي يلم بالإيرادات العامة للدولة ومن ثم أخذ الأمور بالأكثر جدية ممكنة خاصة في ظل العولمة والأساليب المنتهجة للتهرب.

الدراسات المستقبلية

بعد تحليلنا لموضوع الرقابة الجبائية، هياكلها، أدواتها، وآلية عملها ودورها في زيادة التحصيل الضريبي داخل الدولة الجزائرية ومساهمة الادارة الجبائية في ترسيخ مقومات نظام الجبائي ، وبالرغم من محاولة الإلمام بجوانب البحث إلا أنه في إعتقادنا أنه مازالت هناك بعض النقاط تعتبر غامضة ويمكن أن تعالج في بحوث أخرى مستقبلية، واهذا سوف نطرحها كإشكاليات لمواضيع لاحقة :

- ما ـــتأثير الرقابة الجبائية على الوضعية المالية للمكلف (المؤسسة)؟
- هل الرقابة الجبائية مؤهلة للحد من التهرب والغش الضريبي؟
- ما هي الإمكانيات المتبعة من قبل المحقق الجبائي لمسايرته للتطورات الحاصلة في مجاله؟
- ما مدى فاعلية النظام المالي الجديد في تقديم معلومات مالية لخدمة الرقابة الجبائية؟

قائمة المراجع

الكتب :

1 – أحمد حمدي العناني ، إقتصاديات المالية العامة و نظام السوق ، دار المعرفة البنانية، لبنان، 1992.

2 – أحمد زهير شامية، خالد شحاتة الخطيب، أسس المالية العامة، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2005.

3 – بن عمارة منصور، أعمال موجهة في تقنيات الجباية، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2007.

4 – بن عمارة منصور، الضرائب على الدخل الاجمالي، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2010.

5 – حسن عواضه، عبد الرؤوف قطيش، المالية العامة، موازنة الضرائب ورسوم دراسة مقارنة، دار الخلود، لبنلن ، 1995.

6 – حسن مصطفى حسن، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ، 1992.

7 – حمد حمو، منور أسرير، محاضرات في جباية مؤسسة، مكتبة الشركة الجزائرية، الجزائر، 2009.

8 – حمدي سليمان، سحيمات القبيلات، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية"دراسة تحليلية وتطبيقية"، مكتبة دار الثقافة، الأردن، 1998.

9 – حميدة بوزيدة، جباية المؤسسات، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

10 –خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث "حياته الأشخاص الطبعيين والمعنويين"، دار هومة، الجزائر، 2005.

11 – رويبح ماليك، جباية الشركات، دار المنابع للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004.

12 –سعيد عبد العزيز عثمان، النظام الضريبي وأهداف المجتمع، الدار الجامعية، جامعة بيروت العربية، لبنان، 2008.

13 –سوزي عدني ناشد، أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2003.

14 –عادل قليج العلي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.

15 –عبد الكريم صادق بركات، يونس البطريق، النظم الضريبية، دار النشر والتوزيع، لبنان،1986.

16 –عبد المنعم فوزي، المالية العامة و السياسات المالية، دار النهضة العربية ، لبنان، 1965.

17 –عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسايسات المالية، منشأة المعارف الاسكندرية، مصر، 1972.

18 -علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998 .
19 -عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة، مطبعة مزوار، الجزائر، 2009.
20 -غازي عناية، المالية العامة والتشريع الضريبي ، دار البيارق، الجزائر، 1998.
21 -قورين حاج قويدر، الميزانية في النظام المالي المحاسبي الجديد، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010.
22 -محمد الصغير بعلي، المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2003.
23 -محمد جفال، المبادئ الأساسية للرسوم على رقم الأعمال، دار الشهاب، الجزائر، 1987.
24 -محمد عباس محرزي، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
25 -محمد عناب، مقومات النظام الجبائي الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية للنشر،الجزائر، 2004.
26 -محمود حسين الوادي، زكرياء أحمد عزام، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، دار المسيرة للنشر، الأردن، 2000.
27 -مصطفى بتول، المبادئ الأساسية للمحاسبية العامة، دار هومة للنشر، الجزائر، 2008.
28 -ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر،2004.
29 -ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة للطباعة والنشروالتوزيع، الجزائر 2003.
30 -يونس أحمد البطريق، مقدمة في النظم الضريبية، المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر، مصر، 1972.

المذكرات

1 -بن عكشة مصطفي، التحقيق الجبائي في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستير غير منشورة، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2010/2009.
2 -سعيدي عبد الحليم، التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، رسالة الماستر غير منشورة، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2010./2009

3 -سهام كردودي، المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية، رسالة ماجستير غير منشورة، ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، فرع تكنولوجيا الاعلام والاتصال، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2010/2009.

4 -عيسى بولخوخ ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، رسالة الماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، فرع اقتصاد التنمية، جامعة حاج لخضر باتنة، 2004/2003.

5 -مراح فاروق، دور الرقابة والتحقيق الجبائي في قمع التهرب الضريبي، رسالة الماستر غير منشورة، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2010./2009

6 -نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر"1999-2004" رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير،جامعة الجزائر، فرع مالية ونقود، 2003 /2004.

القرارات والقوانين والمراسم

1 وزاة المالية، القانون التجاري للجمهورية الجزائرية، 2007

2 وزاة المالية، القانون المالية التكميلي للجمهورية الجزائرية، 2008.

3 وزاة المالية، القانون المالية التكميلي للجمهورية الجزائرية، 2011.

4 وزارة المالية، **الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة**، المديرية العامة للضرائب، 2010.

5 وزارة المالية، **الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة**، المديرية العامة للضرائب، 2010.

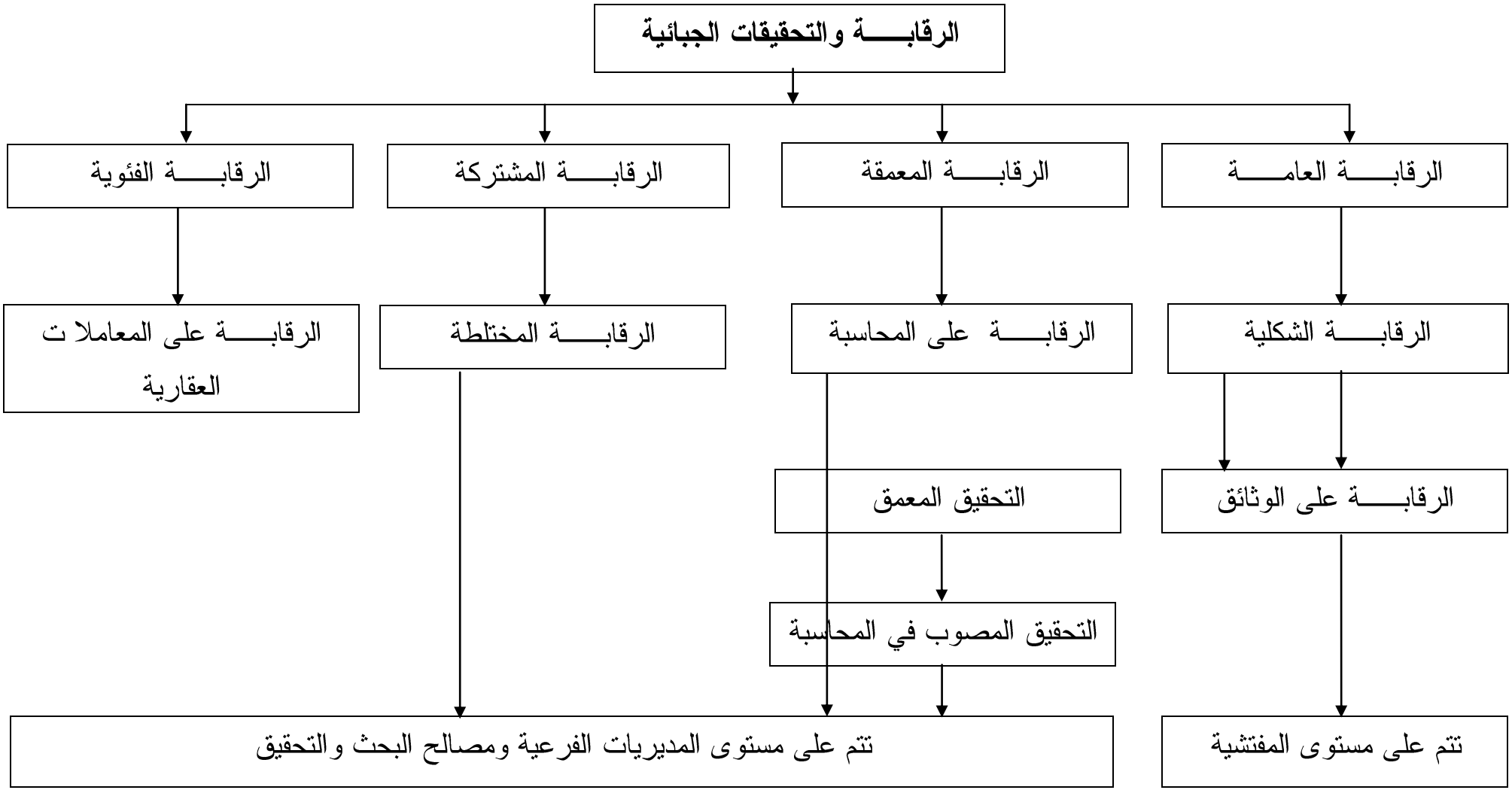
6 وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **النظام الجبائي الجزائري، 2010**

7 وزارة المالية، **قانون الإجراءات الجبائية**، الجزائر، 2012

8 وزارة المالية، **قانون الرسم على القيمة المضافة، الجزائر، 2012**

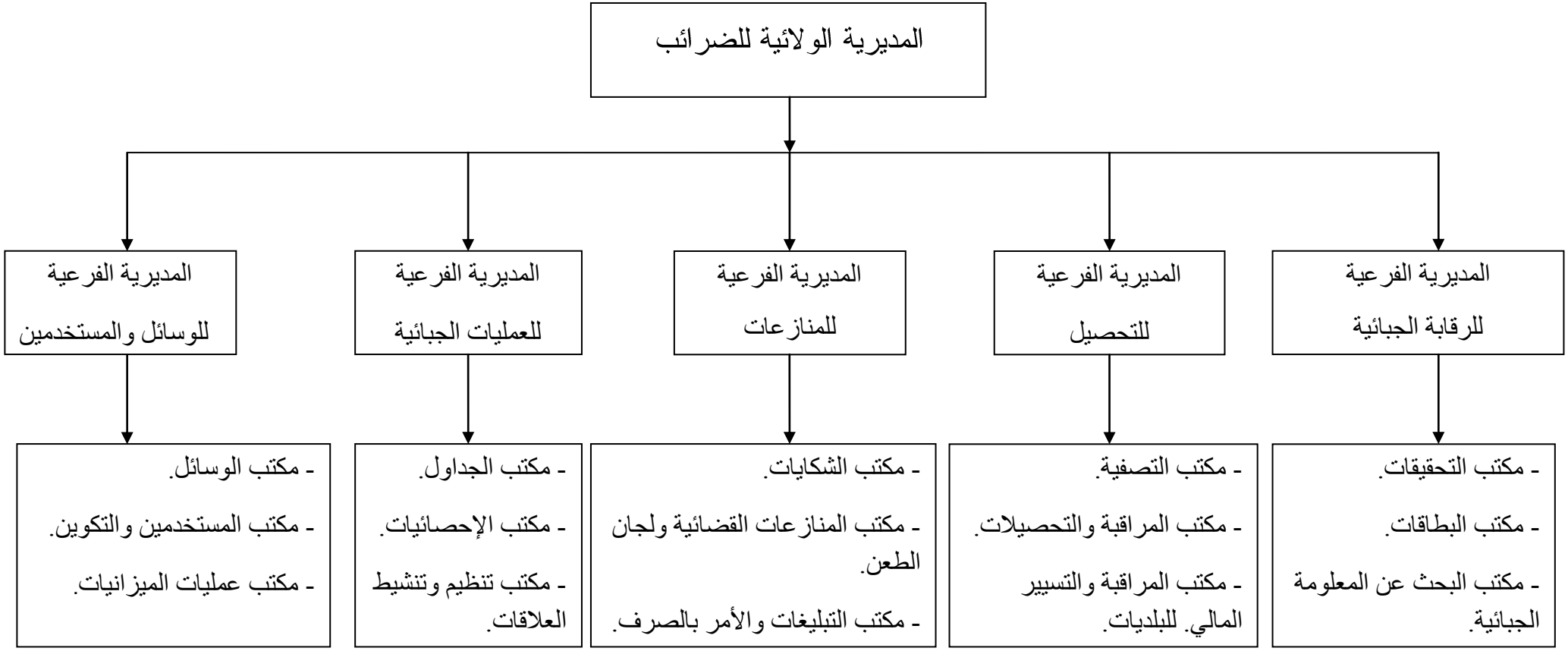
9 -وزارة المالية، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، الجزائر، 2012

الشكل I – 1 : مختلف أليات الرقابة والتحقيقات الجبائية



المصدر:

الشكل III - 1: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية – بسكرة –



المصدر : المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية – بسكرة -

الفهرس

المحتـــــــوى	الصفحة
الاهداء	
الشكر	
قائمة المحتويات	
قائمة الجداول	**II -I**
قائمة الأشكال	**III**
المقدمة	أ - ث
الفصل الأول : مدخل للرقابة والتحقيقات الجبائية	**1**
تمهيد	**2**
المبحث الأول : ماهية الرقابة الجبائية	**3**
المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية	**3**
المطلب الثاني : أهداف الرقابة الجبائية	**5**
المطلب الثالث : الاطار القانوني للرقابة الجبائية	**6**
المطلب الرابع : أشكال الرقابة الجبائية	**11**
المبحث الثاني: ماهية التحقيق المحاسبي	**15**
المطلب الأول : مفهوم التحقيق المحاسبي	**15**
المطلب الثاني : المهام الأولية للتحقيق المحاسبي	**16**
المطلب الثالث : عملية سير التحقيق المحاسبي	**20**
المطلب الرابع : اجراءات ما بعد التحقيق المحاسبي	**26**
المبحث الثالث : التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية	**34**
المطلب الأول : مفهوم التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية	**34**
المطلب الثاني : التحضير للتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية	**34**
المطلب الثالث : سير التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية	**37**
الخلاصة	**44**

الفصل الثاني : النظام الجبائي وآليات التحصيل الضريبي	**45**
تمهيـــــــد	**46**
المبحث الأول: ماهية النظام الجبائي في الجزائر	**47**
المطلب الأول : ماهية الضريبة	**47**
المطلب الثاني : النظام الجبائي في الجزائر	**53**
المطلب الثالث : أهداف ودوافع النظام الجبائي	**55**
المطلب الرابع : أنظمة الاخضاع الضريبي للنظام الجبائي	**57**
المبحث الثاني : أهم الالتزامات الجبائية في الجزائر	**55**
المطلب الأول : الضريبة الجزافية الوحيدة	**55**
المطلب الثاني : الضريبة على الدخل الاجمالي	**64**
المطلب الثالث : الضريبة على أرباح الشركات	**69**
المطلب الرابع : الرسمين على النشاط المهني TAP وعلى القيمة المضافة TVA	**73**
المبحث الثالث: آليات التحصيل الضريبي	**80**
المطلب الأول : مفهوم التحصيل الضريبي	**80**
المطلب الثاني : قواعد التحصيل الضريبي	**80**
المطلب الثالث : ضمانات التحصيل الضريبي	**84**
المطلب الرابع : الغرمات المنصوص عليها في زيادة التحصيل الضريبي	**85**
الخلاصة	**87**
الفصل الثالث : دراسة ميدانية – مديرية الضرائب : لولاية بسكرة.	**89**
تمهيد	**90**
المبحـــث الأول: الهيكل الإداري لمديرية الضرائب الولائية – بسكرة.	**91**
المطلب الأول : التنظيم الاداري للمديرية العامة للضرائب	**91**
المطلب الثاني : الاطار التنظيمي لمديرية الضرائب الولائية – بسكرة.	**92**
المبحث الثاني : الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية	**97**
المطلب الأول : التنظيم الهيكلي للرقابة الجبائية	**97**
المطلب الثاني : الأعوان المكلفين بالرقابة ومسؤولياتهم	**101**
المطلب الثالث : دراسة حالة خضعت للتحقيق المحاسبي	**103**
المبحث الثالث : آلية تحصيل الضرائب في مديرية الضرائب لولاية بسكرة	**121**
المطلب الأول : تكوين الملف	**121**

المطلب الثاني: إخضاع المكلف لنظام جبائي معين	**122**
المطلب الثالث : تحضير الإشعار بالدفع و تحصيل الضرائب .	**124**
الخلاصة	**129**
الخاتمة	**131**
قائمة المراجع	**135**
الملاحق	**139**
الفهرس	**150**