وزارة التعليـم العـالي و البحـث العلمـي- الجزائر
جـامعة محـمد خيضـر – بسكرة –
كـلية العلـوم الاقتصـادية و التجـارية و علـوم التسيـير
قسـم: علـــوم التسيير

المـــوضـــوع

دور الرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي

دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية بسكرة

مذكـرة مقدمـة كجزء من متطلبات نيل شهـادة المـاستر في المسار العلوم المالية والمحاسبية
تخـصص: فحص محاسبي

إعداد الطـالـب:
➢ بن خرارة طارق

الأستاذ المشرف:
➢ بوسكار ربيعة

رقـم التسجيل:	.....تطلب من القسم
تـاريخ الإيداع	.....

السنة الجـامعية: 2014-2015

بسم الله الرحمن الرحيم

الإهداء

أهدي هذا العمل:

إلى أبي الغالي أطال الله في عمره.

إلى أمي العزيزة حفظها الله.

إلى كل أفراد العائلة، إخواني وأخواتي.

إلى كل من درس معي من الابتدائي إلى الجامعة.

إلى كل الأحباب والأصدقاء.

إلى كل من عرفته في يوم من الأيام.

إلى كل من قدم يد المساعدة والنصح.

طارق

شكر وعرفان

في البداية نشكر الله عز وجل الذي أعاننا ووفقنا في انجاز هذا العمل فالحمد لله حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه .

ثم نتوجه بجزيل الشكر إلى الأستاذة "بوسكار ربيعة " على توجهاتها القيمة وإشرافها علينا في هذا البحث.

نتقدم بالشكر :

إلى مديرية الضرائب ببسكرة على حسن استقبالنا وإيفائنا بالمعلومات فيما يخص الجانب التطبيقي من هذه المذكرة إلى كل العاملين بها .

وأخيرا نشكر كل من ساعدنا من قريب أو بعيد في إعداد هذه المذكرة.

الملخص:

تهدف هذه الدراسة الى تبيان دور الرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي، ولتحقيق ذلك قمنا بدراسة ميدانية على مستوى مديرية الضرائب لولاية بسكرة وبالتحديد المديرية الفرعية للرقابة الجبائية وتحليل نتائج التحقيق، وقد اتضح من هذه النتيجة أن هناك تهرب ضريبي، وهذا الأخير يخلف أثار سلبية على مستوى المالي، ويؤدي الى الاضرار بالخزينة العمومية نتيجة حرمانها من جزء هام من الموارد المالية، وخاصة أن الرقابة الجبائية لوحدها غير كافية للقضاء على هذه الظاهرة، لذلك على الهيئة المعنية اتخاذ بعض الاجراءات والتدابير لتدعيم الرقابة الجبائية لمكافحة الغش والتهرب الضريبي.

الكلمات المفتاحية: الرقابة الجبائية، التحصيل الضريبي، مديرية الضرائب.

Résumé:

Cette étude vise à démontrer le rôle de contrôle fiscal dans la collecte des impôts a augmenté, Pour atteindre cet objectif, nous avons une étude de terrain sur le niveau de la direction des impôts du mandat de Biskra Plus précisément, la Sous-Direction de contrôle et d'analyse des résultats de l'enquête fiscale, a été montré à partir de ce résultat qu'il ya évasion fiscale, Celui-ci laisse des effets négatifs sur le plan financier, conduit à endommager au trésor public à la suite du refus d'une partie importante des ressources financières, Surtout que le contrôle fiscal ne suffit pas à éliminer ce phénomène, Par conséquent, le Groupe d'étude sur certaines des procédures et des mesures prises pour renforcer les contrôles budgétaires pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscale.

mots clés: Le contrôle fiscal, la collecte des impôts, Direction de l'impôt.

فهرس المحتويات

المحتــوى	الصفحة
الاهداء	I
الشكر	II
الملخص	III
قائمة المحتويات	IIV
قائمة الجداول	IV
قائمة الأشكال	IV
المقدمة	أ – ث
الفصل الأول : الإطار النظري للرقابة الجبائية	1
تمهيد	2
المبحث الأول : ماهية الرقابة الجبائية	3
المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية	3
المطلب الثاني : أهداف الرقابة الجبائية	4
المطلب الثالث : الاطار القانوني للرقابة الجبائية	5
المطلب الرابع : أشكال الرقابة الجبائية	13
المبحث الثاني: ماهية التحقيق المحاسبي	15
المطلب الأول : مفهوم التحقيق المحاسبي	15
المطلب الثاني : الاجراءات الأولية للتحقيق المحاسبي	15
المطلب الثالث : عملية سير التحقيق المحاسبي	18
المطلب الرابع : نتائج التحقيق التحقيق المحاسبي ونهايته	27
المبحث الثالث : التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية	31
المطلب الأول : مفهوم التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية	31
المطلب الثاني : التحضير للتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية	31
المطلب الثالث : سير التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية	33
الخلاصة	38
الفصل الثاني : التحصيل الضريبي في الجزائر	39
تمهيـد	40

المبحث الأول: ماهية التحصيل الضريبي	**41**
المطلب الأول: مفهوم التحصيل الضريبي	**41**
المطلب الثاني: أهداف التحصيل الضريبي	**43**
المطلب الثالث: قواعد التحصيل الضريبي	**43**
المبحث الثاني: مصادر التحصيل الضريبي	**46**
المطلب الأول :الضريبة الجزافية الوحيدة	**46**
المطلب الثاني : الضريبة على الدخل الاجمالي	**48**
المطلب الثالث : الضريبة على أرباح الشركات	**54**
المطلب الرابع :ضرائب أخرى	**58**
المبحث الثالث: أليات التحصيل الضريبي	**64**
المطلب الأول: كيفية واجراءات التحصيل الضريبي	**64**
المطلب الثاني: ضمانات التحصيل الضريبي	**66**
المطلب الثالث: نتائج التحصيل الضريبي	**66**
الخلاصة:	**68**
الفصل الثالث : دور الرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي	**69**
تمهيد:	**70**
المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية بسكرة:	**71**
المطلب الأول: تعريف مديرية الضرائب لولاية بسكرة:	**71**
المطلب الثاني: التنظيم الإداري للمديرية العامة للضرائب :	**71**
المطلب الثالث: الإطار التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية – بسكرة–	**72**
المبحث الثاني: الدراسة الميدانية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة:	**76**
المطلب الأول: خطوات واجراءات عملية التحقيق:	**76**
المطلب الثاني: النقائص التي تحتويها محاسبة المكلف:	**77**
المطلب الثالث: تحديد الأسس الضريبية وفق نتائج التحقيق المحاسبي وتبليغ النتائج.	**78**
المبحث الثالث : آلية تحصيل الضرائب في مديرية الضرائب لولاية بسكرة	**86**
المطلب الأول : تكوين الملف .	**86**

المطلب الثاني : إخضاع المكلف لنظام جبائي معين:	**87**
المطلب الثالث: تحضير الإشعار بالدفع وتحصيل الضرائب:	**88**
الخلاصة	**94**
الخاتمة	**95**
قائمة المراجع	**99**
الملاحق	**104**

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
1-1	أجال فترة الرقابة المحاسبية في عين المكان	10
2-1	طريقة تقييم العناصر المتوفرة لدى مصلحة التحقيق	34
1-2	تصاعدي سنوي للضريبة على الدخل الاجمالي	53
2-2	تحديد معدل الرسم على النشاط المهني	59
3-2	توزيع الرسم على النشاط المهني	59
1-3	تحديد رقم الاعمال الاجمالي	80
2-3	تحديد الربح	81
3-3	تحديد رقم الاعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة	81
4-3	تحديد قواعد و اسس فرض الضريبة على الدخل الاجمالي	82
5-3	حساب الحقوق و الغرامات الخاص بالرسم على النشاط المهني	82
6-3	حساب الحقوق و الغرامات الخاص بالرسم على القيمة المضافة	83
7-3	حساب الحقوق و الغرامات الخاص بالضريبة على الدخل الاجمالي	83
8-3	الجدول العام للحقوق و الغرامات حسب التبليغ الأولي	83
9-3	الجدول العام للحقوق و الغرامات	85

فهرس الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
3-1	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب بولاية بسكرة	75

المقدمة

إن التطور الاقتصادي لأي دولة يقاس بمدى قدرتها على التحكم في دواليب الاقتصاد و خاصة مصادر الإيرادات و أساليب و طرق الرقابة في تسديد النفقات حيث عملت الجزائر على سد هذه النفقات باعتمادها على الجباية البترولية التي تعتبر المحور الرئيسي لتمويل الخزينة العامة للدولة اذ تمثل نسبة من الدخل الوطني الخام مع ضعف إيرادات المحروقات و عدم قدرتها على تسديد النفقات توجهت لجزائر إلى الاعتماد على مورد مالي آخر غير المحروقات و هي الجباية العادية المتمثلة في مدا خيل التحصيل الضريبي.

فللضريبة أهمية بالغة في المجال الاقتصادي و الاجتماعي اذ تعتبر مورد هام للإيرادات العامة لخزينة الدولة من جهة، و أداة تستعملها الدولة للمحافظة على الاستقرار الاقتصادي و معالجة ظاهرتي الانكماش و التضخم من جهة أخرى ،و بالتالي أعطيت أولوية كبيرة للضريبة في قوانين المالية و هذا لمكانتها و أهميتها في تمويل خزينة الدولة .

و على هذا الأساس اهتمت الدولة بالنظام الجبائي، إذ نجد آن المشرع الجزائري يحاول دائما أن يجد نظاما جبائيا يتماشى مع التطور الاقتصادي الوطني و الدولي و خاصة مع اقتصاد السوق مركزا على الضرائب المباشرة باعتبارها ركيزة أساسية يقوم عليها أي نظام ضريبي في مختلف دول العالم ،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 .

الاشكالية

على ضوء ما سبق تظهر لنا إشكالية هذا البحث و التي يمكن صياغتها في ما يلي:

ما هو دور التي تلعبه الرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي ؟

من هذه الإشكالية ارتأينا طرح بعض التساؤلات و تتمثل في:

- ما المقصود بالرقابة الجبائية؟ وما هي أشكالها؟
- كيف تتم عملية التحقيق المحاسبي؟
- ما هي أهم الآليات المعتمدة من قبل الإدارة الجبائية لزيادة التحصيل الجبائي؟
- ما المقصود بالتحصيل الضريبي وكيف يتم ذلك؟

فرضيات البحث:

تبعا لما سبق وكإجابة أولية على هذه التساؤلات 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:

-ارتباط الموضوع بمقياس الجباية وهو الذي من ضمن التخصص.

- حب الاطلاع لمعرفة خبايا هذا الموضوع للاستفادة منه مستقبلا في الحياة المهنية.

– لقد اخترنا هذا الموضوع نظرا لاعتبار الضرائب أحد الموارد المالية الداخلية والهامة للدول في تمويل النفقات العامة وفي توجيه النشاط الاقتصادي .

– المساهمة في إثراء الدراسات الجبائية عموما و الرقابة الجبائية خصوصا.

أهمية البحث :

يكتسي هذا الموضوع أهميته من خلال التعريف بالدور الأخر والغير مباشر للرقابة الجبائية، وما يمكن أن تسفر عنه هذه الرقابة باكتشاف واحباط الكثير من محاولات الغش والتهرب 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 :

يهدف هذا البحث الى تحقيق جملة من الأهداف نوجزها فيما يلي:

- التعرف على الرقابة الجبائية وأشكالها وأهم أساليبها.
- لفت الانتباه الى الدور الذي يمكن أن تلعبه الرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي.
- تغيير النظرة السلبية الشائعة عن الجباية والتأكيد على أهميتها الرقابية والاقتصادية.
- إسقاط الدراسة النظرية بالجانب التطبيقي وذلك من خلال الإجراءات المؤدية إلى زيادة التحصيل الضريبي.

حدود الدراسة :

الحدود الزمنية: تم انجاز هذه الدراسة خلال السنة الجامعية 2015/2014

الحدود المكانية: يتم اجراء الجانب التطبيقي للدراسة بولاية بسكرة ، وبتحديد بمديرية الضرائب لولاية بسكرة.

صعوبات البحث :

لا يوجد أي عمل يخلو من لصعوبات والعقبات ، ومن الصعوبات التي وجهناها في هذا العمل:

- صعوبات في اقتناء الكتب والدراسات السابقة وذلك لعدم توفرهم في مكتبة الكلية بشكل دائم.
- صعوبات الحصول على المعلومات من طرف لإدارة الضرائب، محتجة في ذلك بالسرية.

منهجية البحث:

المنهج الوصفي التحليلي: وتم الاستعانة به بهدف جمع المعلومات المتعلقة بالموضوع وتصنيفها وتحليلها والاعتماد في أسلوب هذا البحث على مختلف القوانين والتشريعات الجبائية الجزائرية المتعلقة بموضوع دراسة الرقابة الجبائية 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.

الدراسات السابقة:

- قتال عبد العزيز،أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين حالة الجزائر من 2003ال 2008 ،مذكرة ماجستير غير منشورة، المركز الجامعي بالمدية ،2009/2008.
- سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، مذكرة ماجستيرغير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم تجارية و التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة ،2012/2011
- نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 2003/1999 ،مذكرة ماجستيرغير منشورة،، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم تجارية و التسيير جامعة الجزائر ،2004/2003
- داودي محمد ، الإدارة الجبائية والتحصيل الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستيرغير منشورة،، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم تجارية و التسيير، جامعة تلمسان ،2006/2005

الفصل الأول

الإطار النظري للرقابة لجبائية

التمهيد:

نظم المشرع الجبائي جملة من الإجراءات وذلك لتنظيم العلاقة الرابطة بين الإدارة والمكلف بالضريبة وعلى هذا الأساس منح الإدارة الجبائية صلاحيات وحقوق تجعلها تقوم بدورها دون عائق .

وتبقى الرقابة والتحقيق الجبائي من أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الجبائية من أجل التأكد من صحة التصريحات والتطبيق الميداني للقوانين والتشريعات الجبائية فالرقابة الجبائية دور في تمكين الإدارة من تأدية الضريبة لمستحقيها وبالتالي تصحيح الأخطاء والمخلفات والتجاوزات التي يتوصلون إليها من خلال التحقيق الجبائي والإدارة الجبائية ، إطار واسع يسمح لها من خلال أعوانها حق التدخل وفحص المستندات المحاسبية والتحقق فيها وإجراء مقارنات للواقع من خلال:

- طلب التوضيحات والتبريرات .
- ممارسة حق الإطلاع وتبادل المعلومات .
- ممارسة حق التفتيش داخل المحلات التجارية والمخازن .

وسنتطرق في هذا الفصل إلى :

المبحث الأول : ماهية الرقابة الجبائية

المبحث الثاني ماهية التحقيق المحاسبي

المبحث الثالث : التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية:

يتميز النظام الجبائي الجزائري، بصفة أساسية، بطابعه التصريحي ، حيث أن المكلفين بالضريبة يحددون بأنفسهم المصادر المتعلقة بفرض الضريبة المطالبين بدفعها تلقائيا للإدارة ، يفترض أن المكلفون بالضريبة أصحاب نزاهة وأن تكون تصريحاتهم صادقة مدققة وتامة وأن يكون قادرين على تبرير المعلومات المصرح بها في حالة المطالبة بذلك

وهنا تأتي الإدارة الجبائية التي تعمل على مراقبة التصريحات الجبائية المفترض أن تكون دقيقة ونزيهة وهذا للقيام بالتحقيق من ظاهرة الغش الضريبي وفي هذا الإطار قامت الإدارة الجبائية ، بفرض قواعد وأحكام على المكلفين بالضريبة للالتزام بها والتي من دونها قد يكون المكلفون بالضريبة ضد دفع الضرائب بشكل كلي .

تعد الرقابة الجبائية من أهم الحلقات المتممة لحلقات النظام العام للدولة الهادف للحد من ظاهرة الغش الضريبي لذا كان لزاما إعطاء الرقابة الجبائية صيغتها العامة ومفهومها الخاص ، كباقي النظم المتعارف عليها مع تحديد الأهداف المرجوة منها حتى يكون الجميع على دراية بمحتواها .

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].

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 "[2].

---

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

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

وتعرف أيضا: هي مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين، لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التملص والتهرّب من دفع الضريبة وتقويمها[1].

وتعرف على أنها" هي تشخيص لمحتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي والتحقق من هذا مع الاثباتات والتصريحات المقدمة".[2]

وعرفت أيضا" فحص لتصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضربة الخاضعين لها سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أ معنوية وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية".[3]

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.

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:

إن الهدف الأساسي الذي ترمي إليه عملية الرقابة الجبائية هو محاربة الغش والتهرب الضريبي الذي يمثل موتا بطيئا لأي اقتصاد مهما كان متطورا ومتقدما لأنه يعمل على تخفيض إيرادات الميزانية العامة للدولة الذي ينعكس سلبا على مساهمتها في زيادة الاستثمار ومنه تحقيق التنمية الاقتصادية كانت أو اجتماعية[4]

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

[1] نوي نجاة، **فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر**، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر،2004،ص35

[2] ولهي بوعلام ، ملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدوليةو الحوكمة العالمية ، **نحو اطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة** ،كلية العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف،20-2009/10/21،ص،6

[3] سهام كردودي، **الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق**، دارالمفيد للنشر والتوزيع،الجزائر،2011،ص،47

[3] نوي نجاة مرجع سابق،ص36

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] :

- 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 :

وتتمثل الأهداف القانونية فيما يلي[2]:

–التحقق والبحث في مدى شرعية وصحة مختلف العمليات المالية المسجلة في دفاتر المكلفين وتطابقها مع ما تم التصريح به للإدارة الجبائية.

– التأكد من تنفيذ وتحصيل الضريبة وفقا للتشريع الجبائي.

– مراقبة تطبيق القوانين والتشريعات وتعميمها على جميع الأشخاص المكلفين بها من خلال تأدية واجباتهم الجبائية وضمان الحقوق التي يستفيدون منها.

المطلب الثالث: : الاطار القانوني للرقابة الجبائية:

يسمح القانون للإدارة الجبائية باستخدام وسائل قانونية في الحقيقة تتمثل قي حقوق وصلاحيات تمارس من خلالها التحقق من صحة التصريحات ومدى مصداقيتها وقانونيتها وهذا عن طريق العناصر الخاضعة للضريبة وبالتالي تحديد مبلغ الضريبة مع ضمان تحصيها.

---

[1] كحلة عبدالغني ،**تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الاصلاح الضريبي**،مذكرة ماجستير غير منشورة ،كلية العلوم اقتصاديةوالتجارية وعلوم التسيير ،جامعة المدية،2012،ص،85

[2] بوشري عبد الغاني، **فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي الجزائر**،مذكرة ماجستير غير منشورة،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة تلمسان،2011،ص،89

أولا: سلطات الادارة الجبائية:

لقد خول القانون الجبائي لإدارة الجبائية العديد من السلطات يمكن أن نوجزها فيما يلي:

1- حق الرقابة:

هذا الحق نصت عليه المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية ،وخولت لمصالح الدارة الجبائيةبالقيام بكل اشكال الرقابة الجبائية سواء الرقابة على التصريحات أو المستندات المستعملة من أجل تأسيس كل ضريبة أو رسم ، ومراقبة المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة التاجر وتدفع أجور وأتعاب أو مرتبات من أي طبيعة كانت[1] ، وحق الرقابة ليس محدودا فقط بالضرائب والرسوم المباشرة ولكن يمتد أيضا الى الحقوق غير المباشرة والتسجيل.

2-حق الاطلاع:

يعتبر من الحقوق التي تتمتع بها الادارة الجبائية، اذ يسمح لها بالاطلاع على مستندات وملفات المكلف سعيا لجلب المعلومات وبالتالي الكشف عن مختلف المخالفات ،وفي هذا إطار فان حق الإطلاع يعد وسيلة مساعدة للرقابة الجبائية التي بحوزة الادارة الجبائية للتأكد من صحة المعلومات المجمعة من دراسة الملفات والمستندات[2] ،وهوأيضا من أهم الحقوق القانونية الممنوحة للادارة الجبائية والذي يسمح لعا بالاطلاع على أي مصدر من مصادر المعلومات في ما يخص وعاء وتحصيل الجباية.[3]

- **حق الاطلاع لدى الإدارات العمومية:**

لا يمكن في أي حال من الأحوال ، لإدارات الدولة والولايات والبلديات ، وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة ، أن تدفع بالسر المهني أمام أعوان ادارة المالية ،الذين هم على الأقلمن رتبة مراقب ويطالبون منها الاطلاع على وثائق الخدمة التي توجد في حوزتها.

ولتسهيل عملية الاطلاع، يتعين على هيئات الضمان الاجتماعي أن توافي سنويا ادارة الضرائب عن كل طبيب بكشف فردي يوضح فيه رقم تسجيل المؤمن لهم ، والشهر الذي دفعت فيه الاتعاب ، والمبلغ الإجمالي لهذه الأتعاب ،كم هي واردة في الأوراق العلاج .كما يجب على السلطات الضائية أن تطلع ادارة الضرائب بكل معلومات يمكن أن تساعد المفتش على كشف حالات التهرب1[4].

- **حق الاطلاع لدى المؤسسات الخاصة:**

يمارس حق الاطلاع على المؤسسات الخاصة ،وذلك مهما كان نضام الضريبة الخاضعة له،وهذا ما يبينه قانون الإجراءات الجبائية[5].

---

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب،المادة18-01 من **قانون الاجراءات الجبائية**.

[2] بوشري عبد الغاني ، مرجع سابق،ص،95

[3] العياشي عجلان،الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية وحوكمة العالمية،**ترشيد الرقابة الجبائية على قطاع البنوك والمؤسسات المالية لحوكمت أعمالها ونتائجها بالتطبيق على حالة الجزائر**،جامعة فرحات عباس سطيف،20-2009/10/21،ص8.

[4] ناصر مراد،**التهرب والغش الضريبي في الجزائر**،دار قرطبة لنشر والتوزيع،الطبعة الثانية،2009،ص،48.

[5] الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية،وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب ،المادة46 مكرر 1من **قانون الإجراءات الجبائية**.

- **حق الاطلاع لدى الهيئات المالية:**

لقد خوّل القانون الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية حق الإطلاع لدى مختلف الهيئات المالية، من بنوك، مؤسسات التأمين ... وعلى هذه الأخيرة أنْ لا ترفض طلبات الأعوان المراقبين بحجة السر المهني، بل عليها تزويدهم بمختلف الوثائق والمستندات الضرورية ككشوفات الحسابات البنكية للمكلف، عقود التأمين....

ومنه يتجلى لنا أنّ الغاية والهدف من حق الإطلاع هو السماح لأعوان الرقابة الجبائية بإثراء المادة المتوفرة لديهم والمتعلقة بالإثباتات التي تمنح مصداقية وشرعية أكبر لحكمهم النهائي تجاه المكلف المعني بالرقابة[1].

لتمكين أعوان الرقابة الجبائية من أداء عملية الاطلاع على أحسن وجه ،فرض المشرع جزاءات على كل من يعرقل عمل الادارة الضريبية لحق الاطلاع سواء بالامتناع أو اتلاف الأوراق والمستندات التجارية وذلك بمعاقبة بغرامة مالية قيمتها تتراوح بين 1000 دج و10000دج[2].

3- حق المعاينة والحجز:

عندما تكون هناك ممارسات تدليسية رخص القانون تحت بعض الشروط الى أعوان الادارة الجبائية بالقيام بمعاينات في كل الأمكنة بهف البحث ،وجمع وحجز الوثائق أوالمستندات اللازمة لاثبات ممارسة التهرب الضريبي ،وحق المعاينة لايتم الا بترخيص من رئيس المحكمة الادارية المختصة اقليميا أو قاض مفوض من قبله.وأن يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الادارة ، بحيث تبررها المعاينة وتبين على وجه الخصوص مايلي[3]:

- تعرف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعنوي المعني بالمعاينة.
- عنوان الأماكن التي سيتم معاينتها .
- العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود ممارسات تدليسية ،والتي يتم البحث عن دليل عليها.
- أسماء الأعوان المكلفين بعمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم.

4- حق اجراء البحث:

ويقصد به اجراء التحقيق من طرف أعوان الادارة الجبائية بالتدخل بشكل مفاجئ في المؤسسات التي تقوم بالعمليات خاضعة للرسم على القيمة ولدى كل شخص يقوم بهذه العمليات ، وهذا الحق يمكن أن يمارس أبتداء من الساعة 08 صباحا ال غاية 20 مساءا في المحلات التجارية ذات الاستعمال المهني ،ويتم اثر كل عملية

---

[1] كردودي سهام،**المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية**،مذكرة ماجستير غير منشورة،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة محمد خيضر بسكرة،2009،ص،49.

[2] ناصر مراد، **التهرب والغش الضريبي في الجزائر** ، مرجع سابق ،ص،49.

[3] الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية،وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب ،المادة35من **قانون الإجراءات الجبائية**.

تدخل تحرير محضر تدون فيه التحرياض التي تمت وتفصل المخالفات الملاحظة ، ويسجل فيه جرد الوثائق التي سلمها المكلف بالضريبة.[1]

5- حق التقادم:

نصت المادة 39 من قانون الاجراءات الجبائية التي حددت الأجل الذي يتقادم فيه عمل الادارة الجبائية والمحدودة ب(4) سنوات ،الا في وجود مناورات تدليسية لما يلي [2]:

- تأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها .
- القيام بأعمال الرقابة.
- قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي.

ثانيا: حقوق المكلف الخاضع للرقابة:

أن الصلاحيات والسلطات الواسعة الممنوحة للادارة الجبائية بخصوص عمليات الرقابة الجبائية تقابلها حقوق وضمانات أعطاها المشرع الى المكلفين الخاضعين لهاته الرقابة والتي هي كالتالي:

1- الاعلام المسبق وأجل التحضير:

ان أعوان الإدارة الجبائية لا يستطيعون أجراء أي مراقبة جبائية دون ارسال اشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة من أجل إعلامه،ويجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقابهم وأسمائهم ورتب المحققين،وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها والحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعينة وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها وأن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء ، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء اجراء عملية الرقابة،وفي حال استبدال المحققين يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك.ويستفيد المكلف بالضريبة من أجل أدنى للتحضير، قبل قيام عملية المراقبة وفق مايلي:

- التحقيق المحاسبي و التحقيق المصوب في المحاسبة: مدة التحضير للمكلف (10) أيام، ابتداءا من تاريخ استلام هذا الاشعار[3].
- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:يتم منحه أجل أدنى للتحضير (15) يوما ابتداءا من تاريخ الاستلام[4].

[1] الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية،وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب ،المادة33 **قانون الإجراءات الجبائية**.

[2] الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية،وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب ،المادة39 **قانون الإجراءات الجبائية**.

[3] لجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية،وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب ،المادة20-4 **قانون الإجراءات الجبائية**.

[4] لجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية،وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب ،المادة31-3 **قانون الإجراءات الجبائية**.

2- الاستعانة بمستشار:

يمكن لكل مكلف خاضع للرقابة الجبائية أن يستعين بمستشار من اختياره (محامين محاسب ، مستشار جبائي).[1]ويمكن للمستشار الاستعانة به أو الانابة عن المكلف بالضريبة أثناء عمليات التحقيق .لكن حضوره ليس ضروريا أثناء المراقبة المفاجئة لمعاينة العناصر المادية التي قد تفقد قيمتها في حالة ما اذا تم تأجيلها.[2]

3- عدم اعادة الرقابة:

لا يمكن للادارة الجبائية أن تجري رقابة أخرى فيما يخص نفس الضرائب والرسوم ونفس الفترة وتكون الرقابة الجبائية نهائية عندما يعطي المكلف موافقته على التعديلات والاقتراحات أو في حالة عدم الرد في أجل 30يوما أو أيضا في حالة غياب التعديلات ،ويرسل اشعار آخر بالمراقبة يخص الضرائب والرسوم التي لم تذكر في الاشعار الأول ، وبصورة استثنائية عندما يكشف المحقق مخالفات تمس هذه الضرائب والرسوم.[3]

4-محدودية فترة الرقابة في عين المكان:

تحت طائلة بطلان الاجراءات ،فانه لايمكن أن تمتد مدة اجراء التحقيق الآجال المحددة قانونا ،بحسب النشاطات الممارسة ورقم الأعمال المصرح به:

- **التحقيق المحاسبي:**

جدول رقم(1-1): آجال فترة الرقابة المحاسبية في عين المكان الوحدة :دج

طبيعة النشاط	مبلغ رقم الأعمال في كل سنة مالية محقق فيها(دج)	فترة المراقبة
مؤدي الخدمات	< 1.000.000 دج 1000000دج< رقم الأعمال< 5.000.000دج >5.000.000دج	4أشهر 6 أشعر لا تتجاوز سنة
كل المؤسسات الأخرى	< 1.000.000 دج 1000000دج< رقم الأعمال< 5.000.000دج >5.000.000دج	4 أشهر 6 أشهر لا تتجاوز سنة

المصدر :عوادي مصطفى ،مرجع سابق،ص،23

[1] عوادي مصطفى،**الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة**،مرجع سابق،2009،ص،22.

[2] وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ،**ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين لرقابة** ،2013،ص،16.

[3] عوادي مصطفى ، مرجع سابق،ص،23.

- **التحقيق المصوب:**

لايمكن تحت طائلة بطلان الاجراء ،أن يستغرق مدة التحقيق في عين المكان أكثر من شهرين.[1]

- **التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:**

تحت طائلة بطلان فرض الضريبة ، لايمكن أن يمتد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة طيلة فترة تفوق سنة واحدة (01) اعتبارا من تاريخ استلام الاشعار بالتحقيق.[2]

- **أوقات المعاينة اليومية:**

لايمكن لأعوان الضرائب الدخول الى المحلات الصناع والصناعيين والتجار والمكلفين بالضريبة الأخرين ، من أجل القيام بكل أعمال المعاينة والتحقيق الضرورية لضمان حق الضريبة ، الا خلال النهار وفي الساعات التالية[3]:

- من أول أكتوبر الى غاية 31 مارس، من الساعة السادسة صباحا الى غاية الساعة السادسة مساءا.
- من أول أفريل الى غاية 30 سبتمبر ،من الساعة الخامسة صباحا الى غاية الثامنة مساءا.

5- الاجراء الاعتراضي(حق الرد):

أن الاجراء الاعتراضي هوالنقاش الشفوي أو الكتابي بين المحقق والمكلف من أجل السماح لهذا الأخير بالاستعلام حول سير الأشغال عملية الرقابة الجبائية من ناحية ،وتسمح له بمعرفة كل التوضيحات الضرورية حول التعديلات المجراة من ناحية أخرى ، وهو ليس فقط الالتزام بتبليغ نتائج الرقابة الجبائية و اجراء تعديلات ، وهذا الاجراء يسمح باقامة جو من الثقة المتبادلة بين الادارة الجبائية والمكلف الخاضع للرقابة وضمان مقابلة مختلف الوضعيات بينهما وكما يسمح بتقليل عدد المنازعات الجبائية في المستقبل.[4]

6- السر المهني:

تبعا لأحكام المواد 65ال69 من قانون الاجراءات الجبائية التي تنص على الالتزام بالسر المهني حيث تنص المادة 65 منه يلزم بالسر المهني بمقضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات ويتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة كل شخص يدعوا أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في اعداد أوتحصيل أ في المنازعات المتعلقة بالضريبة[5].

7- الجوء النزاعي أو الجوء الودي[6]:

أن تصرفات وسلوكيات المكلفين ذوي السلوك الجبائي السئ هم دائما مطالبون من قبل الادارة الجبائية بتسديد الضريبة والعقوبات التأخيرية ، على كل حال وبسبب هذه السلوكيات فأن فان القانون الجبائي منح لهذه النوع من

---

[1] الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية،وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب ،المادة20 مكرر4من **قانون الإجراءات الجبائية**.

[2] الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية،وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب ،المادة21-4 من **قانون الإجراءات الجبائية**.

[3] الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية،وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب ،المادة23 من **قانون الإجراءات الجبائية**.

[4] عوادي مصطفى ، مرجع سابق ،ص،24.

[5] الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية،وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب ،المادة65من **قانون الإجراءات الجبائية**.

[6] عوادي مصطفى ، مرجع سابق،ص، 25.

المكلفين وتحت طائلة بطلان الاجراءات بعض الضمانات في حال خضوع المكلف للرقابة الجبائية من قبل مصالح الوعاء ، حيث يوجد أحيانا بعض الضرائب المؤسسة من قبل المفتش المحقق قد يحتج عليها المكلف ، وخول المشرع الجبائي للمكلف الجوء الى السلطات العليا (مديرية الولاية) واستئناف الاجراءات الاعتراضية ، وطرق الاسئناف هي :

- اللجوء النزاعي الذي يهدف الى تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء .
- الجوء الودي يسمح للمكلفين الذين يوجدون في حالة عسر مالي ويستحيل عليهم تسديد دينهم الجبائي بالاستفادة من تخفيض أو تعديل للحقوق المفروضة.

ثالثا : التزامات المكلف الخاضع للضريبة:

من أجل الاستفادة من كل الحقوق والضمانات التي تنص عليها القانون، يجب على المكلفين أن يستوفوا بشكل كامل لالتزامات ذات الطابع الجبائي والمحاسبي، وخصوصا اكتتاب التصريحات الجبائية.

1- الالتزامات المحاسبية للمكلف:

على المكلفين الذين نظامهم الجبائي حقيقي باحترام المبادئ العامة للمحاسبة ،يجب أن تكون محاسبتهم قانونية ، دقيقة ومعمول بها،كما يفرض القانون التجاري على المكلف مسك مجموعة من الوثائق والسجلات وهي[1]:

- مسك دفتر اليومية لتسجيل العمليات والتحركات التي تحدد الذمة المالية للمؤسسة مع شرط الاحتفاظ بالوثائق التي تسمح بمراقبة هذه العمليات.
- مسك دفتر الجرد والقيام كل سنة بجرد عناصر الأصول والخصوم للمؤسسة واقفال كل حساباتها واعداد الميزانية وجدول حسابات النتائج

كما يجب ألا يحتوي أي من الدفترين (اليومية والجرد) على فراغ أو بياض او شطب أو كتابة هامشية، كما يجب ان يكون مرقمي الصفحات ومؤشرين من طرف قاضي المحكمة ولابد على المكلف الاحتفاظ بالدفاتر لمدة عشرة (10) سنوات ابتداءامن تاريخ اقفال السنة المالية.

2- الالتزامات الجبائية للمكلف:

بموجب التشريع الجبائي ، يجب على المكلفين تقديم مجموعة من التصريحات المكتتبة في آجالها القانونية:

- **التصريح بالوجود:**

يجب إلى المكلفين الخاضعين للضريبة وعلى الشركات أن يقدموا لمفتش الضرائب التابعين له في ثلاثين يوماً من بداية نشاطهم تصريحاً مطابقاً للنموذج الذي تقدمه، وهذا التصريح يجب أن يحتوي على:

[1] كحلة عبد الغني، مرجع سابق ،ص،96

- الاسم واللقب، النشاط الاجتماعي، العنوان في الجزائر أو خارج الجزائر بالنسبة لذوي الجنسية الأجنبية، طبيعة النشاط، رقم التعريف الإحصائي.

هذا التصريح له أهمية كبيرة لأنه يعطي للإدارة الجبائية المعلومات عن ميلاد ضريبة جديدة (ممول جديد)، حيث تعرف الإدارة مكان مزاولة النشاط وبدايته يتسنى لها مراسلة وحساب الضرائب وتحصيلها.[1]

- **التصريح الشهري أو الفصلي بالضرائب والرسوم:**

الزم القانون المكلفين أن يكتتبوا تصريحا شهريا أو فصليا بمجمل الضرائب والرسوم المدفوعة نقدا أو عن طريق الاقتطاع من المصدر لدى قباضة الضرائب التي يتبعونها قبل اليم العشرين (20) الموالية للشهر المعني في النموذج الذي تحدده الادارة.[2]

- **التصريح السنوي:**

الزم القانون التجاري المكلفين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات أن يكتتبوا قبل أول ماي تصريحا بقيمة الأرباح المحققة خلال السنة الفارطة، أما الخاضعين للضريبة على الدخل الاجمالي صنف أرباح صناعية وتجارية، فقد ألزمهم بإيداع قبل أول أفريل من كل سنة تصريحا بمبلغ الأرباح الخاضعة للضريبة التي حققتها المؤسسة أو المكلف والمتعلقة بالدورة السابقة لدى مفتشية الضرائب بمقر فرض الضريبة أو في التي يقع في مجالها الاقليمي المقر الرئيسي للمؤسسة ،والنموذج يقدم مجانا من الادارة الجبائية ،ونفس الشيء بالنسبة للمكلفين الممارسين لمهن تجارية ،صناعية ، حرفية، فلاحية أو المهن الغير تجارية كذلك هم ملزمون بالاكتتاب تصريح خاص في اطار مداخيلهم الصنفية.[3]

- **التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط أو الوفاة:**

في حالة التنازل أو التوقف (الكي أو الجزئي) عن النشاط لمكلف خاضع للنظام الحقيقي عليه أن يكتسب في عشرة 10 أيام مايلي:

- تصريح اجمالي بالمداخيل التي لم تفرض عليه الضريبة .
- تصريح خاص بالمداخيل الصنفية.
- وهاته التصريحات يجب أن تودع في أجل (10) أيام أبتداءا من تاريخ التنازل أو التوقف عن النشاط ، وفي حالة وفاة مستغل خاضع للنظام الحقيقي ،فان المعلومات الضرورية الضرورية لتأسيس الضريبة تودع من قبل ذوي المتوفي خلال ستة أشهر التي تتبع تاريخ الوفاة.[4]

---

[1] نوي نجاة،مرجع سابق،ص،53

[2] عوادي مصطفى ،مرجع سابق،ص،27

[3] نفس المرجع السابق

[4] الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية،وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب ،المادة 195 من **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.**

المطلب الرابع : أشكال الرقابة الجبائية:

نظرا لعدد المتزايد للتصريحات الجبائية المكتسبة من قبل المكلفين والخاضعين للرقابة الجبائية ، تحتم على الإدارة الجبائية تنويع نشاطها باستعمال نوعين من الرقابة وهي:

- الرقابة الداخلية .
- الرقابة الخارجية.

1- الرقابة الداخلية:

ويقصد بها الرقابة التي تتم من طرف أعوان الادارة الجبائية في المكتب بناءا على الوثائق التي في حوزتهم ، ومفتشية الضرائب هي المصلحة المكلفة بالقيام بهذا النوع من الرقابة دوريا ولأهداف مسطرة مسبقا ويمكن أن تكون رقابة شكلية أو رقابة على الوثائق.

أ-الرقابة الشكلية:

ان الرقابة الشكلية تعطي جميع التدخلات التي تهدف لتصحيح الأخطاء المادية الملاحظة عادة في التصريحات المقدمة وكذا التحقق من هوية المكلفين ، كما تعتبر أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات الجبائية والمعتمدة على القراءة السطحية لها ، مثل الهوية الجبائية ، امضاء وختم المكلف..أو تصحيح الأخطاء الحسابية التي تأتي من ترحيل المجاميع والأرصدة،وعيه ان هذا النوع من الرقابة الجبائية يعتبر أساسي بهدف ضمان صحة وصدق التصريحات المقدمة دون التعمق في محتوياتها.[1]

ب-الرقابة على الوثائق :

تتم الرقابة على الوثائق على مستوى مفتشيات الضرائب، والتي تقوم باجراء فحص شامل للتصريحات الجبائية المكتتبة من من طرف المكلفين ، من خلال مقارنتها بمختلف المعلومات والوثائق التي بحوزة الإدارة الجبائية ، انطلاقا من ملفاتهم الخاصة.وهذا كله يتم في اطار تطبيق حق الاطلاع .[2]

وتتمثل أيضا في"الفحص النقدي للتصريحات الجبائية المكتتبة وتلاؤمها و تجانسها مع المداخيل المصرح بها،والوثائق والمعلومات التي في حوزة المصلحة ، والتي يتم استكمالها في حال النقصان بطلبات استيضاح أو طلبات تبرير تطلب من المكلفين".[3]

---

[1] لياس ذبيح قلاب ، **مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية** ،مذكرة ماجستير غير منشورة،كلية العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير،جامعة بسكرة ،ص،22

[2] سليمان عتير، **دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**، كلية العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير،جامعة بسكرة،ص124

[3] عوادي مصطفى، مرجع سابق ،ص13

2- الرقابة الخارجية:

يقصد بها الرقابة التي تتطلب اجراء معاينات خارج المكتب ويتم هذا النوع من الرقابة دائما وفق برمجة سنوية وتكتسي شكلين هما:

- **التحقيق المحاسبي:**

نصت المادة 20- 01 من قانون الاجراءات الجبائية على أن التحقيق المحاسبي هو عبارة عن مجموع العمليات الرامية الى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة، يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر و الوثائق المحاسبية بعين المكان، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا و تقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة[1].

- **التحقيق المصوب في المحاسبة:**

يعد التحقيق تحقيقا محاسبيا مصوبا اذا اقتصر التحقيق المحاسبي على نوع أو عدة أنواع من الضرائب أوشمل كل الفترة الغير المتقادمة أو جزء منها ، أو مجموعة من العمليات أو المعطيات المحاسبية المتعلقة بفترة تقل عن سنة جبائية.هذا النوع من المراقبة هو وسيلة تسمح بالقيام بتحريات مصوبة أو برامج أولية بما أنه لايمنع الادارة الجبائية من امكانية اجراء تحقيق معمق للمحاسبة، يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق المحاسبي والمكلف بالضريبة محل التحقيق المصوب يتمتع بنفس الضمانات الممنوحة في اطار التحقيق المحاسبي.[2]

- **التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:**

ونصت المادة21-1 من قانون الاجراءات الجبائية وهي مجمل العمليات البحث والتفتيش المعمق بهدف الكشف عن فروقات محتملة بين المداخيل المصرح بها من قبل المكلف مقارنة مع ما لى المصالح الجبائية من معطيات ومعلومات عنه،و تتعلق بجميع المكلفين الخاضعين للضريبة.[3]

ويعرف أيضا بأنه"تتمثل في دراسة الملفات بدقة وبصفة معمقة وبكل موضوعية ومقارنتها مع العناصر الخارجية لكل ملف، وهذا النوع من الرقابة يستطيع لمس النشاط وكذلك الشخص الطبيعي"[4]

و تأخذ الرّقابة المعمّقة عادّة شكل التحقيقات وهي بمثابة المدفعية الثقيلة للإدارة الجبائية. و قد تخص النّشاط المهني للعنصر الجبائي، كما تخص ممتلكاته و مختلف مداخليه. [5]

---

[1] الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية،وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب ،المادة 20-1 **من قانون الاجراءات الجبائية**

[2] وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ،**ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين لرقابة** ،2013،ص-ص،13-14.

[3] الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية،وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب ،المادة21-1 من **قانون الاجراءات الجبائية**.

[4] بن عمارة منصور،**إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية**،دار هومة للنشر والتوزيع ،الجزائر،2011،ص22.

[5] فلاح محمد،**السياسة الجبائية الاهداف والأدوات**،أطروحة دكتوراه غير منشورة،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر،2006،ص193.

المبحث الثاني: ماهية التحقيق المحاسبي:

إن عملية التحقيق المحاسبي التي تقوم بها المصالح الجبائية ليست موجهة للقيام بمراجعة شاملة للعمليات المحاسبية بل تهدف إلى إكتشاف الغش و التهرب الضريبي ، الذي أضر بموارد الدولة و منه القيام بالتسويات اللازمة .

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]

من خلال هذا التعريف يتضح لنا أن التحقيق المحاسبي يكون على مختلف الوثائق المحاسبية الممسوكة من طرف المكلفين بالضريبة سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين ، تهدف إلى التأكد من صحة المعلومات المدونة في هذه الوثائق وأنها مطابقة مع المعطيات المادية المتوفرة ، ثم تقديم الاقتراحات والتعديلات اللازمة لتصحيح الأخطاء المكتشفة .

المطلب الثاني : الإجراءات الأولية للتحقيق المحاسبي:

أولا: التحضير لعملية التحقيق المحاسبي:أن عدم التزام المحققين بالاجراءات الرقابة الجبائية ، يجعها تحت طائلة البطلان ،لذلك يستوجب على المحققين اتباع الاجراءات التي ينص عليها التشريع الجبائي.

1- برمجة التحقيق المحاسبي :

أن عملية برمجة المكلفين الذين سيخضعون للتحقيق المحاسبي تحضع الى قواعد اجرائية والى معايير انتقاء محددة من قبل الادارة المركزية ، واعداد هذه البرامج ومتابعة تنفيذها تتم من قبل المديريات الجهوية للضرائب .

---

[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.

1-1- إجراءات اعداد برنامج التحقيق المحاسبي :

ان اعداد قائمة المكلفين الذين سيكونون محل التحقيق تتم من طرف المديرية الولائية للضرائب ، حيث يكلف رؤساء المفتشيات نهاية كل سنة بارسال اقتراحات الى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية الولائية ، ويقوم المدير الولائي للضرائب المعني للتشاور معها ، ويحدد القائمة النهائية بالأخذ بعين الاعتبار معيير الانتقاء وتوجهات المصالح المركزية، ومن ناحية أخرى الامكانيات المتوفرة .

وبعد فحص وتحليل مختلف الاقتراحات التسجيل في برنامج التحقيق المحاسبي المعمق ، تقوم بعد ذلك الادارة المركزية (مديرية الابحاث والمراجعات) بحديد البرنامج النهائي السنوي الذي سينفذ منقبل المصالح المكلفة بالرقابة، كما يمكن الادارة المركزية أن تطلب في أي لحظة تسجيل مكلف ما في عملية التحقيق المحاسبي أو التحقيق في للوضعية الشخصية خارج البرنامج ، بناءا على معطيات أبيانات خاصة في حوزتها أو مرسلة إلى المصالح المعنية ، ويمكن تلخيص برمجة المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية[1]:

1) اقتراح ملفات المكلفين الخاضعين للرقابة في المفتشية ثم ترسل الى المديرية الولائية للضرائب.

2) ارسال قائمة برنامج المراقبة إلى المديرية الجهوية للضرائب .

3) ارسال قائمة برنامج المراقبة مديرية الأبحاث والمراجعات من أجل الموافقة.

4) تنفيذ برنامج مراقبة عن طريق مصلحة الأبحاث والمراجعات .

5) تنفيذ برنامج المراقبة عن طريق المديرية الولائية والمديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

6) تنفيذ المراقبة لدى المكلفين عن طريق نيابة مديرية الرقابة الجبائية.

7)اعداد جدول(roles) بعد تقرير المراقبة

8) ارسال الجداول للقباضة للتحصيل .

9) تسديد الحقوق والعقوبات من طرف المكلفين.

10) تنفيذ المراقبة لدى المكفين.

[1] عوادي مصطفى ،**الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة** ، مرجع سابق، 2009 ،ص81

1-2- معايير انتقاء المكلفين[1] :

ان انتقاءالمكفين الذين سيخضعون لعملية الرقابة لا تتم وفق معايير محددة لكن تتعلق بحالات ظرفية، حيث توجد عدة معايير يمكن أتتبع في أعداد برامج التحقيق :

- الأنشطة التي يمكن أن تنطوي على عمليات غش كبيرة و/ أو فرص غش مرتفعة (المهن الحرة ، مؤدي الخدمات ، نشاطات البيع بالجملة ....الخ)
- الأنشطة المحتكرة وغير تنافسية مع السلع المستوردة.
- تقسيم جغرافي متوازن من أجل أن يسمح بتغطية اقليم الولاية.
- تقسيم عادل يمس مجمل الأنشطة والمهن .
- ملفات جبائية للمكلفين تحتوي على أخطاء وحالات نسيان خطيرة مكتشفة عند الرقابة الداخلية.

2- التحضير لاجراء التحقيق:

يقوم المحقق بمنح أجل لمكلف حتى يحضر محاسبته ، بينما يقوم هو بدجراسة الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة ، ودراسة الوثائق التقنية للمكلف وهي:

- دراسة الملف الجبائي للمكلف.
- دراسة الوثائق التقنية لنشاط المكلف.

2-1- سحب وفحص الملفات الجبائية:

- يقوم المحقق بفحص الملف الجبائي المفتوح باسم المؤسسة بخصوص الرسم على النشاط المهني ، والارباح الصناعية والتجارية أو الأرباح المهني غير التجارية.
- إعداد الملف الشخصي(IRG) للمستغل أو الشركاء أو المسيرين الأساسيين في الشركات.

2-2- دراسة الوثائق التقنية المتعلقة بالنشاط المهني :

على المحقق أن يقوم بدراسة الوثائق التقنية المتعلقة بالنشاط المهني للمكلف الخاضع للرقابة قبل البدء في أعمال المراقبة ، كنسب الربح المعيارية ، وكيفية تصنيع المنتوج ، الآلات المستخدة في التصنيع التكنولوجيا المستخدمة ، معدل ضياع المادة الأولية المسموح به أثناء عملية الانتاج ، معدل الارباح العادية للنشاط.

2-3- إعداد كشف حالة المقارنات للميزانيات :

تظهر هذه الوثائق حالة الميزانيات (الأصول- الخصوم) الخاصة بالسنوات الأربعة غير الساقطة بالتقادم فضلا عن السنة الخامسة الحالية ، حيث تسمح هذه الوثيقة بدراسة التغيرات الحاصلة في الأصول والخصوم المؤسسة ، خاصة فيما يتعلق بالاهتلاكات ، المؤونات ، لحركة القروض ، وكذا إمكانية ظهور أو اختفاء حسابات في محاسبة المكلف.

[1] مصطفى عوادي،مرجع سابق ص-ص: 54-55

2-4- إعداد كشف المحاسبة :

يتضمن هذا الكشف ملخص حسابات النتائج للسنوات غير الساقطة بالتقادم حيث يسمح هذا الفحص بتقدير تطور رقم الأعمال والأعباء وكذا الربح الصافي لكل سنة.

2-5- كشف مفصل عن المصاريف العامة:

يسمح هذا الكشف بمتابعة التطور السنوي للأعباء بحسب طبيعتها والتأكد من أن كل المصاريف تم الحصول عليها ، وهي متعلقة بالمؤسسة فعلا ، وكذا التدقيق فيما يخص الأعباء المبالغ فيها ، وهل هي قابلة للخصم فعلا[1].

المطلب الثالث: عملية سير التحقيق المحاسبي:

يجب اعلام المكلف الخاضع مسبقا قبل البدء في عمليات الرقابة ، ذلك عن طريق ارسال اشعار باجراء الرقابة مع وصل استلام مرفقا بميثاق حقوق المكلفق ، ويمنح له أجل 10أيام ابتداءا من تاريخ استلام الاشعار، ويحتوي هذا الأخير على:

- الاسم أو المقر الاجتماعي للمكلف الخاضع للضريبة مع العنوان الصحيح .
- تاريخ وساعة البدء في التدخل بعين المكان .
- إمكانية استعانة المكلف بمستشار من اختياره .
- مختلف الضرائب والرسوم المحقق فيها .
- السنوات المعينة، وهي السنوات غير متقادمة التي تذكرحتي ولوفي حالة وجود عجز منقول .

ويجب أن يحتوي الإشعار بإجراء الرقابة على العنوان كاملا وختم المصلحة التي تباشره ويجب أن يكون ممضيا من قبل المحقق ورئيس مجموعة التحقيق بذكر أسمائهم والقابهم ورتبهم.

أولا: فحص المحاسبة من حيث الشكل:

حتى تكون المحاسبة منتظمة من حيث الشكل يجب أن تتوفر على الشروط التالية:

1- المحاسبة يجب أن تكون كاملة ومنتظمة :

يجب على محاسبة المكلف أن تحتوي دفاتر محاسبية تشمل دفترا يوميا ودفتر كبيرا ودفتر جرد المنصوص عليها في القانون رقم 07-11 مؤرخ في2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي حيث تتلخص هذه الدفاتر فيما يلي[2]:

- دفتر اليومية: تسجل في دفتر اليومي حركات الأصول والخصوم والأموال الخاصة والأعباء ومنتجات الكيان (المؤسسة). وفي حالة استعمال دفتر مساعد فان الدفتر اليومي يتضمن فقط الرصيد الشهري للكتابات الواردة في الدفاتر المساعدة (المجاميع العامة الشهرية لكل دفتر مساعد)
- الدفتر الكبير : يتضمن الدفتر الكبير مجموع حركات الحسابات خلال الفترة المعنية
- دفترالجرد: تنقل في دفتر الميزانية وحساب النتائج الخاصان بالكيان (المؤسسة)

[1] عوادي مصطفى،مرجع سابق،ص-ص،55-58

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب،المادة 20 من قانون رقم 07-11 مؤرخ في 2007/11/25 يتضمن النظام المحاسبي المالي ، **الجريدة الرسمية 74** ، الصادرة ب2007/11/25.

بالاضافة الى الوثائق التبريرية لجل الوثائق والمستندات الأصلية التي تثبت القيام بالعمليات فعليا ، لاسيما المتعلقة بالمشتريات والمبيعات ، البنك ، الصندوق ، الخدمات المختلفة ، وغيرها....، والتاكد من أنها خالية من كل أشكال التزوير.

يجب على العون المحقق التحقق ما اذا كانت مجاميع الأرصدة متساوية في المدين والدائن وصحيحة في دفتر اليومية ، فضلا من أن مجاميع هذه الأخيرة مساوية مجموع جانبي المدين والدائن لدفتر الأستاذ بناءا على التحقيق من الأرصدة الدائنة والمدينة لميزان المراجعة قبل الجرد وبعده.

وفي هذا الصدد ، اذا لوحظ عدم صحة الميزانيات فعلى المحقق أن يقوم باستدعاء محاسب المؤسسة للبحث في ملابسات عدم الصحة ، واذا ما تم الاقرار بوجود ممارسات تدليسية فسوف يتم رفض المحاسبة.

3- المحاسبة يجب أن تكون مقنعة :

تكون المحاسبة مقنعة إلا اذاكانت مجمل الكتابات المحاسبية يمكن تبريرها بالمستندات والوثائق الثبوتية،حيث على يبرر الكائنات المحاسبية عن طريق تقديم وثائق اسمية حقيقية ووثائق الجرد للمواد والمنتجات الموجودة في المخزن ، وهذا شرط لصحة المحاسبة، حيث تبرر المشريات عن طريق فواتير مسلمة من قبل المورد[1].

ثانيا: فحص المحاسبة من حيث المضمون:

هذا الفحص يهدف الى التأكد من مصداقية المعلومات المحاسبية ، أي المشتريات ، المخزونات وأشغال قيد التنفيذ، والمبيعات من ناحية ، ومراجعة الحسابات الرئيسية للميزانية وحسابات التسيير من ناحية أخرى

1 – مراقبة المعطيات والبيانات المحاسبية:

تتركز مراقبة المعطيات والمعلومات المحاسبية على العناصر التي لها تأثير على تكوين الربح الخام أو القيمة المضافة، وهي المشتريات والمخزونات والأشغال قيد التنفيذ والمبيعات.

1-1- مراقبة المشتريات [2]:

أن عدم الانتظام الذي من الممكن أن يظهر عند مراقبة حسابات المشتريات يمكن تصنيفه الى صنفين هما :

1-1-1- تضخيم المشتريات

يهدف تضخيم المشتريات الى تخفيض الربح الخام والربح الصافي ، ويمكن أن يظهر في عدة أشكال هي:

- التسجيل المزدوج للفاتورة الأصلية والفاتورة النسخة ،حيث يجب كشف هذه الفاتورة
- تسجيل المشتريات الوهمية.
- تسجيل نفس الفاتورة في يوميتين مساعدتين مختلفتين
- التسجيل المحاسبي للمشتريات الوهمية غير مبررة محاسبيا بفاتورة الشراء

[1] عوادي مصطفى ،مرجع سابق ،ص-ص ،59-63.

[2] نفس مرجع سابق ،ص-ص،64-65،

– التسجيل المحاسبي لفاتورة قد استعملت منذ فترة طويلة ، وذلك بتغيير التاريخ أو تسجيل فاتورة وهمية لا تتعلق بأية عملية.

– تسجيل نفس فاتورة الشراء في دفترين مساعدين مختلفين مثل :دفتر الشراء ودفتر العمليات المختلفة.

– التقييد المحاسبي في حساب المدين لحساب المشتريات لعمليات الحيازة على عقارات ، والآلات والمعدات ، والأدوات ،والمصاريف الصيانة، التي تم تسجيلها في حساب الأعباء العامة ، والمصاريف الشخصية لحساب المؤسسة أوالشركة.

1-1-2- تخفيض المشتريات:

أن عملية تخفيض المشتريات يترافق غالبا مع اخفاء مماثل لالارادات ، وهذا النوع من الغش الضريبي يمكن أن يظهر تحت عدة أشكال :

– نسيان التسجيل المحاسبي لفواتير الشراء.

– مشتريات مخفية تحتشكل مصاريف عامة ومسجلة في حساب تكلفة آخر.

– أخطاء مادية عمدية (نقل خاطئ للمجاميع ،اضافات خاطئة)

– مشتريات تمت تحت تعريف وهوية خاطئتين .

– مشتريات دون فواتير.

– مشتريات تمت بالتجزئة (خاصة من قبل المنتنج).

وعن طريق الفحص الدقيق للفواتير يمكن أن يكتشف الغش في المشتريات المفوترة ولكن من الصعب اكتشاف اذا كانت هذه السلع مشتراة دون فولتير عن طريق فحص المحاسبة فقط لذك على المحقق أن يجري مراقبة للسلع الموجودة في المخزن بطلب فواتير الشراء ووصلات الطلب أو الاستلام ،وكما يمكن له طلب تقديم محاسبة تحليلية للمواد الأولية والمنتجات المباعة والمحقق عندما يلاحظ مشتريات أومبيعات بدون فواتير عليه أن يتبع ذلك على مختلف الأصعدة(الموردين والعملاء).

1-2- مراقبة المخزونات[1] :

ان العناصر المكونة للمخزون هي البضاعة ،المواد واللوازم ، المنتجات والأشغال قيد التنفيذ وأغلفة غير مسترجعة ، قد يكون موضوع التلاعب المكلف وعلى المحقق أن يراقبها بدقة، ويمثل دفتر الجرد الوثيقة الأساسية لاجراء عملية الرقابة على المخزون ، ولكنها مسعرة بقيم أقل من السعر الحقيقي (تخفيض قيمة المخزون).

–الجرد يظهر الكميات الحقيقية للمخزون، ولكنها مسعرة بقيم أقل من السعر الحقيقي (تخفيض قيمة المخزون)

– الجرد لا يظهر الا جزء من المخزونات (تخفيض كمية المخزون)

[1] نفس المرجع السابق

1-3- مراقبة أشغال قيد التنفيذ[1]:

هي الأشغال غير المنتهية في نهاية السنة والتي يجب أن تظهر في المحاسبة بتكلفتها الحقيقية أي بدون تخفيض أو مؤونة وبدمج الأعباء الملحقة عند القيام بعملية الجرد ، وكما هو الحال بالنسبة للمخزونات فان المؤسسة تستطيع تخفيض الأشغال قيد التنفيض مبلغ الأرباح الخاضعة للضريبة، وهذا التخفيض يكون غالبا ضمن الشروط التالية:

-التخفيض كميا (اغفال أحد أو بعض الأشغال قيد التنفيذ)

- التخفيض قيميا (تحديد سعر التكلفة بمبلغ أقل من قيمته الحقيقية لأحد أو بعض العناصر المكونة له).

1-4- مراقبة المبيعات[2]:

أن أكثر التلاعبات المحاسبية التي يمكن أن تحدث على مستوى المبيعات هي كما يلي:

-بيع بدون فواتير.

- تخفيض القيمة الحقيقية لبعض المبيعات.

- نسيان أواغفال ايرادات متأتية من صناعة التحويل و أنشطة قطاع البناء وبيع الفضلات والمهملات .

- القيام بتسجيل المردودات الوهمية للسلع في الجانب المدين لحساب المبيعات .

- عدم التسجيل في المحاسبة للسلع التي أخذها التاجر أو المستغل لحاجته الشخصية.

وعلى المحقق أختيار الاجراء الذي يبدوا له أكثر ملائمة لكل نوع من المؤسسات الخاضعة للرقابة بحسب نشاطها.

2- مراقبة حسابات الميزانية وحسابات التسيير:

ويقوم المحقق بمراقبة الحسابات الرئيسية للميزانية عن طريق فحص أصولها وخصومها في حين أن مراقبة حسابات التسيير تتضمن حسابات التكاليف ،وحسابات الايرادات وكذا حسابات النتائج.

2-1- مراقبة حسابات الميزانية:

حيث تعرف الميزانية على أنها:" هي جدول ذو جانبين يعد بتاريخ معين ويظهر بالجانب الأيمن أصول المؤسسة وبالجانب الأيسر خصومها (أو الاموال الخاصة للمؤسسة وكذا التزاماتها نحو الغير)" [3]،حيث يقوم العون المحقق بالتأكد من أن النفقات مبررة بواسطة الفواتير أو أي وثيقة أخرى ، والمحقق يقوم بها عن طريق فحص أصول وخصوم الميزانية.

- **فحص أصول الميزانية:**

الأصول وتعرف أيضا بالموجودات ، وهي الممتلكات المادية والمعنوية للمؤسسة (مثل المباني والمعدات والبضاعة والنقديات والمحل التجاري...) والأصول تظهر كيفية استخدام المؤسسة للأموال التي حصلت عليها من الشركات أو

---

[1] عبد الجليل لخذاري، **الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي**،مذكرة ماستر غير منشورة،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة بسكرة،2014،ص83

[2] نفس مرجع السابق ،ص،66.

[3] عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة و فق النظام المالي و المحاسبي** ، دار النشرجيطلي ، الجزائر ،2009،ص 10.

المساهمين أو من الغير لذا فان الأصول تعرف أيضا بالاسعمالات لأنها تبين كيف استعملت المؤسسة الأموال التي حصلت عليها.[1]

- **التثبيتات (الصنف 2):**[2]

هي الأصول المعنوية أو المادية أو المالية التي تظل في حيازة المؤسسة لفترة تزيد عن سنة حتى ولولم تكن ملكا لها كما في حالة التجهيزات المحصلة بواسطة ايجار تمويل.

بداية نلاحظ أن النظام المحايبي المالي قد استبعد العديد من المصاريف الاعدادية أو التمهيدية التي وردت في امخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 وهذا تماشيا مع المعايير المحاسبية الدولية.

حيث كانت تسجل محاسبيا حسب المخطط المحاسبي اوطني ضمن الاستثمارات ويتم اطفاؤها بعد ذلك في مدة أقصاها خمس(5) سنوات ، أي أن كل مؤسسة كانت تملك مصاريف تمهيدية في 2009/12/31 ليس لها الحق في وضعها في الميزانية الافتتاحية لسنة 2010 أي في 2010/01/01 (لأنها ليست أصول)، وذلك حسب الفقرة 3 من المادة 169 من قانون ضرائب المباشرة " تخصم المصاريف الأولية المسجلة في المحاسبة قبل بداية سريان النظام المحاسبي المالي ، من النتيجة الجبائية تبعا لمخطط الامتصاص الأصلي.

وتتم العملية بقيام المحقق بمراقبة جل الوثائق المرتبطة بالاستثمارات المؤسسة سواء المشتراة منها أو المنشأة وذلك حسب التسلسل المحدد من طرف النظام المحاسبي بالاضافة الى التركيز على النقاط التالية :

– مراقبة الوجود المادي للاستثمارات بواسطة فحص بطاقات تقييم الاستثمارات سواء المنجزة من طرف المؤسسة، أو المبالغ المضخمة للاستثمارات التي تسمح بتحقيق هوامش اهتلاك كبيرة.

– مرقبة ملكية المؤسسة لهذه الاستثمارات، وذلك بفحص الوثائق الثبوتية لاكتسابها أو انشاء العقارات وكذلك فحص وثائق تسديد حقوق التسجيل، وان الاستثمار قد تم تسجيله في المحاسبة بسعر الاكتتاب أو التكلفة خارج الرسم على القيمة المضافة.

– مراقبة نظام الاهتلاكات في الوقت الذي يتم فيه حسابات الاستثمارات ،باعتبارأقساط الاهتلاك هي أعباء قابلة للخصم من الربح الخاضع للضريبة.

- **المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ(الصنف3):**

عرفها النظام المحاسبي المالي على أنها" تمثل المخزونات أصولا يمتلكها الكيان وتكون موجهة للبيع في اطار الاستغلال العادي، هي قيد الانتاج بقصد مماثل، هي مواد أولية أو لوازم ، موجهة للاستهلاك في عمليات الانتاج أو تقديم الخدمات ، وتكون المخزونات في اطار عملية تقديم خدمات هي كلفة الخدمات التي لم يقم الكيان باحتساب النواتج المناسبة لها. يتم تصنيف أصل ضمن المخزونات (أصول جارية) أوضمن التثبيتات (أصول غير جارية) ليس على نوع الأصل بل تبعا لوجهته أو استعماله في اطار نشاط الكيان.[3]

---

[1] عبد الرحمان عطية،**المالية العامة وفق النظام المحاسبي المالي**،مرجع سابق،ص،11.

[2] لخذاري عبد الجليل،مرجع سابق،ص–ص،84–85.

[3] عبد الرحمان عطية ، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، مرجع سابق،ص،46.

وتتم مراقبة المخزونات بفحص الكميات والقيم المسجلة في السجل الجرد ومقارنته مع الجرد الحقيقي عند عملية التحقيق في عين المكان ، وهذا العمل يتطلب معرفة و فحص مفصل لمدخلات ولمخرجات السلع في المخزن ، وعلى المحقق أن يقوم بتحليل معمق لحركة المخزونات باستعمال المعادلة التالية: [1]

مخزون أول مدة+ مدخلات = مخزون نهائي + مخرجات

و عليه التأكد من :

- التقييم الصحيح للمواد وللمنتجات في المخزن .
- صحة بطاقة الجرد والحسابات (الكميات ،و سعر الوحدة).
- صحة ماذا نقصت قيم المخزون .

- **حسابات الغير(الصنف4)**[2]:

- الديون التي اكتسبتها المؤسسة من تعاملها مع الغير والتي لم تحصل بعد (عملاء ،أوراق قبض...)
- الالتزامات أو الديون المستحقة الدفع الى الغير (موردون، أوراق دفع،ضرائب..)

حيث يمكن القول انه تسجل في هذه المجموعة معاملات المؤسسة مع أشخاص قد يكونون من داخل كالشراء أو العمال وقد يكونون من الداخل كالشركاء أو العمال وقد يكونون خارجا عنها كالهيئات العمومية والخاصة والأطراف الأكثر تعاملا مع المؤسسة كالموردين والزبائن ، حيث يجب علة العون المحقق التأكد من :

- ✓ متابعة جميع التسبيقات مع طلب تبريرها ، خاصة اذا كانت نفدا .
- ✓ التحقق من التخفيضات الممنوحة خارج الفواتير.
- ✓ الفحص المادي الحقيقي لفواتير الاستلام.
- ✓ التأكد من صحة حساب المورد في الجانب الدائن بمقارنته مع يومية المشتريات.
- ✓ استغلال كشوفات الربط وبطاقات المعلومات الموجودة في ملف المكلف الخاضع للرقابة

- **الحسابات المالية(الصنف5)**:[3]

تتكون الحسابات المالية من السيولة التي بحوزة المؤسسة وغالبا ما تنحصر في حساب البنك ، الحساب الجاري وخرينة الصندوق ، أما اجراءات التدقيق الخاصة بهذه الحسابات يتمثل أهمها قي:

- التأكد من صحة العمليات المتعلقة بحساب البنك عن طريق جدول المقابة بين دفاتر المؤسسة والكشوف المرسلة من طرف البنك من أجل تصحيح الأخطاء وتسوية الفروقات المستخرجة.

الفحص الجيد لحساب البنك والحساب البريدي لكشف علاقة المؤسسة بالعملاء والموردين،مما يسمح بتابعة المبيعات والمشتريات المصرح بها من طرف المكلف والموجودة في الملف الجبائي.

[1] عوادي مصطفى، مرجع سابق ،ص،69.

[2] لخذاري عبد الجليل ،مرجع سابق،ص،87.

[3] لياس قلاب ذبيح،مرجع سابق ،ص،71.

– حساب الصندوق غالبا ما يتضمن مخالفات واغفالات يمكن اختصارها في تخفيض الايرادات أو تضخيم المصاريف، وعليه لابد من مراقبة ذلك بفحص المستندات و الوثائق المبررة .

– لما يكون حساب الصندوق رصيده دائن يتم التأكد من كل التسجيلات دون أهمال أعدم الترحيل.

❖ **فحص خصوم الميزانية:**

أن الخصوم تبين مصادر تمويل المؤسسة،وهذه المصادر قد تكون ذاتية مثل مساهمات الشركات والأرباح غير الموزعة وقد تكون خارجية مثل القروض بمختلف أنواعها.[1]

▪ **حسابات رؤوس الأموال(الصنف1)**[2]:

تتلخص أهم إجراءات التدقيق لحسابات الأموال الخاصة في:

– فحص حساب رأس المال وهذا بالتأكد من التعديلات المنجزة بطلب وثائق اثبات لانها توثر في الضريبة على الدخل الاجمالي لكل شريك، اما في حالة التنازل على الاسهم أو الحصص على العون المدقق أن يضمن بأن فائض القيمة المحقق قد فرضت عليه الضريبة المستحقة ، وفي حالة رأس المال الشخصي يجب التأكد من وجود اثباتات عن كل المسحوبات و الاضافات التي يقوم بها المستغل.

– فحص حساب الاحتياطي وتعديلاته بالعتماد على محاضر مداولات مجلس الادارة والجمعية العامة للمساهمين بالتزامن مع محتوى نصوص القانون الأساسي للشركة .

– تدقيق حساب الأرباح الخاضعة لمعدل مخفض بهدف النتظيم المحكم لهذا الحساب ومدى مطابقته شكلا ومضمونا للشروط المطلوبة لهذه الأرباح.

– تدقيق حساب فائض القيمة الناتج عن التنازل المعاد استثماره،على المؤسسة أن تتعهد باعادة استثماره في آجال لا تتعدى ثلاث (3) سنوات بقيمة تعادل المبالغ المتعهد بها، وعلى العون المدقق التأكد من احترام الشروط القانونية مع ذكر في التصريحات السنوية على شكل توضيحات.

– تدقيق الإعانات الممنوحة للاستثمار من طرف الدولة ، أو الجماعات المحلية ،ولا تدرج ضمن نتيجة الدورة الجارية في تاريخ دفعها، وعلى العون المدقق التأكد من أن الاعانات ترحل بشكل دفعات لنتيجة الدورة عن طريق دفع حساب الإيرادات الاستثنائية مع مراعاة الاستثمارات الخاضعة للاهتلاك.

– تدقيق فرق اعادة التقدير وما ينجم عنه من فائض قيمة لإدراج هذا الأخير في نتيجة الدورة على شكل دفعات تعادل الاهتلاكات الإضافية، وبعد فحص انتظام ودقة العملية يجب التأكد من المبالغ الموجهة على شكل امتيازات للشركات لكونها تمثل أرباح موزعة تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي.

– التأكد من الأرباح المحجوزة لم يتم تخصيصها بعد وقد اقتطعت منها الضرائب المستحقة،أما في حالة شركة الأموال لا توزع الأرباح إلا بعد ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ إقفال الدورة.

---

[1] عبد الرحمان عطية،**المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، مرجع سابق،ص،12.

[2] لياس قلاب ذبيح، مرجع سابق ،ص–ص،71–72.

– فحص مؤونة الأعباء والخسائر بواسطة التأكد من أنها تستجيب للشروط والشكلي والموضوعية، وأنها لا تعتبر دون هدف خلال سنة تكوينها ليعاد إدراجها إلى نتيجة الدورة.

– أما في ما يتعلق بالقروض البنكية وقروض الاستثمار فانه لا توجد مشكلة لأنها تمنح من طرف مؤسسات وهيئات مالية، وفي ما يخص القروض الأخرى يجب أن تحلل بشكل معمق وعلى المحقق أن يطلب كل الوثائق الضرورية حتى يتأكد أن هذه القروض ليست وهمية ، وفيما يخص دفعات التسديد للقروض يجب التأكد من أنها لم تدمج ضمن تكاليف المؤسسة.

2-2- فحص حسابات التسيير:

بعد القيام بتدقيق حسابات الميزانية على المراقب القيام بتدقيق التسجيلات المحاسبية التي تتضمنها حسابات التسييروالنتائج وهذا بهدف كشف التجاوزات و الاغفالات التي يمكن أن يستعملها المكلف للتهرب من الضريبة.

- **مراقبة التكاليف(الصنف6):**

التكاليف هي:"المبالغ المالية التي ستسددها أو سددتها المؤسسة خلال السنة المالية مقابل المواد والمنتجات والخدمات التي استهلكتها في عمليات الانتاج والاستغلال أو بدون مقابل مباشر ، مثل بعض الضرائب والرسوم المسددة الى الدولة والى الجماعات المحلية ومن الأعباء ماهي غير نقدية.[1]

- **استهلاكات السلع والمواد الأولية:**

لمراقبة هذا الحساب على المحقق أن يقارن بين المبالغ المسجلة في اليومية العامة مع تلك المذكورة في الفواتير من أجل ضمان صحتها والتكلفة المسجلة بها ، والتي تتساوى مع سعر الشراء بالاضافة الى مصاريف الشراء مع تخفيض الخصومات الممنوحة من الموردين، حيث أن مصاريف لا يجب أن تدرج في حسابات التكاليف بحسب طبيعتها بل في حسابات المخزونات.[2]

- **الخدمات والمصاريف العامة:**

هذه التكاليف ترتبط أساسا بموضوع ونشاط المؤسسة،على المحقق مراقبة مراقبة خصم هذه التكاليف في حدود السقف المحدد جبائيا بااضافة الى حدوثها فعليا.

- **مصاريف المستخدمين:**

فحص هذا الحساب بتمثل في مراقبة تطابق مبلغ مصاريف المستخدمين الموجودة في دفتر الاجور ومقارنته مع المبلغ المصرح به في التصريحات الجبائية المتعلقة بالضريبة على الدخل الاجمالي

(مرتبات أجور) كما على المحقق التأكد بأن هذه الأجور تتعلق بمستخدي المؤسسة، وليست وهمية

[1] عبد الرحمان عطية ، المالية العامة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق،ص،81.

[2] عوادي مصطفى ، مرجع سابق،ص73.

- **الضرائب والرسوم:**

على المحقق أن يتأكد من أن الضرائب والرسوم قد تم تسديدها ، وأن عقوبات التأخير والزيادات ليست مسجلة في هذا الحساب لانها غير قابلة للخصم جبائيا.[1]

- **المصاريف المالية:**

عموما تتضمن المصاريف المالية الفوائد البنكية وفوائد الحسابات الجارية ، وتراقب اعتمادا على كشوفات الربط وبطاقات المعلومات التي ارسلتها المؤسسات المالية.[2]

- **الاهتلاكات:**

يتم تعريف الاهتلاك على أنه"هو الانخفاض قيمة الاستثمارات نتيجة الاستخدام أو التآكل أو القدم،أما النظام المحاسبي المالي فقد عرف الاهتلاك على أنه استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي ، ويتم حسابه كعبء الا أنه كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان لنفسه"[3]

أما الشروط التي وضعها المشرع الجزائري من أجل قبول الاهتلاك كعبء يطرح من الربح الخاضع للضريبة فتتمثل في:

- ✓ أن يكون العنصر المهتلك من الأصول الثابة للمؤسسة ، ويتعرض لنقائص في قيمته.
- ✓ أن يكون العنصر القابل لاهتلاك مقيد محاسبيا.
- ✓ يجب أن يحسب الاهتلاك على أساس قاعدة الاهتلاك،والتي تتمثل في ثمن شراء الأصل، أو تكلفة انتاجه، ويحسب أساس الاهتلاك خارج الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للمكلفين الخاضعين لهذا الرسم أن يكون الاهتلاك متضمنا لكل الرسوم اذا كان المكلفين غير خاضعين لهذا الرسم.

فيما يخص الشرط الأخير ، فان حالة استثنائية ، هي حالة السياراة السياحية ، والتي حدد المشرع الجبائي قاعدة اهتلاكها بـ 1.000.000 دج

ملاحظة: يجب الاشارة الى أنه هناك ثلاث طرق مقبولة جبائيا هي:

– الاهتلاك الخطي: يطبق على كل الاستثمارات الخاضعة لتدهور القيمة،هذه الطريقة تعتمد على تحديد قسط الاهتلاك قابت خلال فترة الاهتلاك.

– طريقة الاهتلاك المتناقص: يعتمد على تطبيق معدل الاهتلاك في السنة الأولى تكلفة الاستثمار وبداية من الدورة الثانية على القيمة الباقية للاستثمار الى غاية انتهار فترة الاهتلاك.

– طريقة الاهتلاك التصاعدي: يعتمد على تحديد قسط الاهتلاك السنوي متزايد من سنة لأخرى.[4]

---

[1] نفس المرجع السابق ،ص74.

[2] نفس المرجع السابق.

[3] عبد الرحمان عطية ، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**،دار جيطلي للنشر ، الجزائر ،2011،ص13.

[4] عوادى مصطفى، مرجع سابق،ص74.

❖ **مراقبة الايرادات(الصنف7):**

النواتج هي المبالغ المالية المحصلة أو التي ستحصل ، مقابل المنتجات والخدمات التي قدمتها المؤسسة الى الغير أبدونمقابل مثل الاعانات المستلمة، كما تشمل هذه المجموعة على حسابات تكاليف الانتاج (حـ/72و73)وحساب استرجاع عن خسائر القيمة والمؤونات (حـ/78)وهذه الحسابات الأخيرة لاتمثل مقبوضات نقدية.[1]

- **مبيعات السلع:**

بالنسبة لنشاطات الشراء واعادة البيع على المحقق أن يتأكد من تحقق المعادلة التالية:

الكمية المباعة = المخزون الأولى + المشتريات – المخزون النهائي.

- **الإيرادات المالية:**

يقصد بها النواتج الأسهم والسندات والخصومات المحصل عليها ، وفوائد سعر الصرف ، وعلى المحقق أن يتأكد من التسجيل المحاسبي للايرادات المالية الخاضعة للضريبة، ان تكون ضمن وعاء الضريبة.

- **الايرادات الاخرى:**

عموما على المحقق أن يأخذ بعين الاعتبار هذه الايرادات والتي قد تنتج من المبيعات الفضلات والمهملات والأغلفة المتداولة وعمليات أخرى.

- **الايرادات الاستثنائية:**

هذا الحساب يتطلب تركيزا خاصا من جانب المحقق من أجل الكشف عن الأرباح التي لم تكن محل التصريح ، ويتم الكشف عن طريق مراقبة معمقة للملف الجبائي،من أجل فعالية أكبر،من الضروري مراقبة الطلبيات المستلمة ووصلات التسليم ، سجلات أمين المخزن والقيام بكشوفات الربط لدى عملاء المؤسسة.[2]

المطلب الرابع : نتائج التحقيق المحاسبي ونهايته:

أولا:نتائج التحقيق المحاسبي:

ان التدخل في عين المكان ومعاينة وضعية المكلف وكل ما يتعلق بنشاطه،ومراجعة المحاسبية للدفاتر شكلا ومضمونا ،تمكن المحقق من استخلاص منتيجة رفض أو قبول المحاسبة، وفي كلتا الحالتين فان المحقق ملزم بارسال نسخة من هذه النتائج الى المكلف بالضريبة مبينا فيها التجاوزات الضريبية المكتشفة، والطرق المعتمدة في اعادة تأسيسها.

[1] عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي والمالي**، مرجع سابق ،ص93.

[2] عوادي مصطفى ، مرجع سابق،ص75.

❖ **قبول المحاسبة** :أن قبول المحاسبة يمكن أن يصنف الى[1]:

1- قبول صريح: أي أن التصريح مقنع بدرجة كبيرة أن المحاسبة منتظمة ،مثبتة وصادقة، وبالتالي فهو ملزم باشعار المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق ، وهذا دون اجراء أي تقويمات عن طريق اشعار بغياب التقريم.

2- قبول نسبي: أي أن هناك ارتياب وهذا من خلال تسجيل بعض التجاوزات والانحرافات من قبل المكلف، وفي هذه الحالةيقوم المحقق بالجوء الى اجراءات التقريم الثنائي والمقصود بها أن يكون اتصال بين الخاضع للضريبة والمحقق الجبائي للنقاش وابداء ملاحظات المكلف بالضريبة حول هذه الانحرافات المسجلة ، ثم يقوم المحقق باعادة تأسيس رقم ويجب عليه ابلاغ المكلف بهذا التقييم ، وذلك عن طريق الاشعار بالتقويم الأولي ، مع مدة أربعين (40) يوم للرد على هذا التقويم.

❖ **حالة رفض المحاسبة:**

في حالة رفض الادارة الضريبية المحاسبية التي يقدمها المكلف بالضريبة عقب اجراء تحقيق في التصريح الجبائي لا يطيق اجراء التصحيح الحضوري.

لايمكن رفض المحاسبة الا في الحالات الآتية:

- عندما يكون مسك الدفاتر الحسابية غير مطابق لأحكام المواد من 9 الى 12 من القانون التجاري،ولشروط تطبيق النظام المحاسبي المالي وكيفياته.
- عندما لاتحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الاثباتية.
- عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو اغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة في عمليات المحاسبة.

اذا أبلغت الادارة الضريبية قواعد فرض الضريبة المحددة تلقائيا على اثر رفض المحاسبة فانها غير ملزمة بالرد على ملاحظات المكلف بالضريبة.

ثانيا:نهايته[2]:

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

1- **إبلاغ المكلف بنتائج التحقيق:** تلتزم الإدارة الجبائية بإبلاغ المكلف الخاضع للتحقيق بنتائج المراقبة الجبائية حتى وإنْ لم يكن هناك تقويم، ويتم هذا الإبلاغ على مرحلتين:

[1] قتال عبد العزيز ، **أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين**،مذكرة ماجستير غير منشورة،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،المركز الجامعي يحيى فارس بالمدية،2009،ص-ص،83-84.

[2] كردودي سهام،**المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية**،مرجع سابق،ص-ص،78-79.

1-1 : الإبلاغ الأوّلي: يجب أنْ يكون هذا الإشعار مفصلا جيّدًا ومصاغًا بطريقة تسمح للمكلف بفهمه وتسجيل ملاحظاته، ويجب أنْ يرسل هذا الإشعار إلى المكلف شخصيًا مع وصل الاستلام بذلك، إضافة إلى أنه من الضروري أنْ يحتوي هذا الإبلاغ الأوّلي على الطرق التي استعملت في التقييم والتي أدّت إلى تعديل أسس الضريبة، أي يقوم المحقق من خلال هذا الإبلاغ بتبيان جميع التعديلات والتقويمات التي قام بها.

وقد حدّد المشرع الجبائي مدّة أربعين (40) يومًا لتلقي رد المكلف على إبلاغ الأولي والإدارة الجبائية ملزمة بالرد على طلبات التوضيح أو التفسير من قبل المكلف.

1-2: الإبلاغ النهائي: عند إرسال الإبلاغ الأولي للمكلف هناك حالتين يمكن حدوثهما:

أ- المكلف لا يرد على الإشعار أو يرد بعد الفترة القانونية -بعد 40 يوما- المحددة، في هذه الحالة فإن الأسس المعدلة تبقى على حالها، والمحققين ليسوا مسؤولين عن إعلام المكلف، لأنهم يعتبرونه قبولا ضمنيًا من قبل المكلف

ب- المكلف يرد على الإبلاغ في المدة المحددة قانونيا، ويسجل ملاحظاته الخاصة على نتائج هذا التحقيق، أو لاعتراضاته عن الأسس المعدلة.

وبعد دراسة هذه الملاحظات، والاعتراضات من طرف المحققين، يقررون قبولها أو رفضها في هذه الحالة يجب على المحققين أنْ يعلموا المكلف، وذلك عن طريق الإبلا غلانهائي ويجب كذلك أنْ يكون مفصلا بشكل جيّد.

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

2-: كتابة التقرير النهائي:

إنّ كتابة تقرير التحقيق هو الملف الذي عن طريقه ينهي المحقق مهمته في التحقيق، ويجب أن يتضمن هذا التقرير كل المعلومات، الأرقام، والمبالغ التي تسمح بالتأكد من احترام الإجراءات وتقييم نتائج المراقبة.

حيث يجب أن تُدَوَّن الملاحظات التالية:

- إذا كان تقرير الإشعار مرسلا عن طريق البريد أو مسلمًا للمكلف مباشرة.
- تحديد المدّة أو الفترة الإضافية بالنسبة لبداية المراقبة.
- طبيعة المخالفات المكتشفة، وكذلك العقوبات المطبقة مع توضيح النصوص القانونية المقرة لذلك.

ومن جهة أخرى الوثائق التالية يجب وبشكل إلزامي أنْ تكون ملحقة بنسخ لتقرير التحقيق موجهة إلى المديرية الجهوية للضرائب وكذا مديرية البحث والمراجعات، ومفتشية الوعاء للمقاطعة.

- حالة مقارنة الميزانيات.
- كشف المحاسبة.
- نسخة من الإشعار بالتقويم.
- نسخة من ردود المكلف.
- الحالة التي تعكس طبيعة الضرائب، الحقوق والعقوبات المثبتة.

المبحث الثالث: التحقيق المعمّق في مجمل الوضعية الجبائية

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:

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.

وقد عرفه Thierry Lambert 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]

حيث يمكن لأعوان الإدارة الجبائية القيام بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي، ومن خلاله يقوم بمراقبة مدى الانسجام بين المداخيل المصرح بها من جهة، والذمة المالية، والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى.[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.

المطلب الثاني: التحضير للتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية:

هذه المرحلة لا تختلف كثيرا في التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية عنها في التحقيق المحاسبي.اذ يتم من خلالها اختيار مجموعة الملفات المراد مراقبتها، وهذا حسب الامكانيات المتواجدة على مستوى كل ولاية،وكذا لخصوصيات وشكل هذه الرقابة.والأشخاص الخاضعين للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية يجب اختيارهم عن طريق معايير ومؤشرات موضوعية وهادفة منها[3]:

– الأشخاص الذين سجلت المفتشية في ملفاتهم عدم التوافق وفروقات هامة بين المداخيل المكتتبة في التصريحات السنوية والنفقات المستعملة.

---

[1] نفس المرجع السابق،ص81.

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،وزارة المالية، مديرية العامة للضرائب،المادة 20–1 من **قانون الاجراءات الجبائية**.

[3] العثماني مصطفى،**نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية**،مذكرة ماجستير غير منشورة،معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم تسيير،المركز الجامعي يحيى فارس المدية،2008،ص178

– حصول المفتشية على مؤشرات ودلائل تصع التصريحات المقدمة في موضوع شك للملف الذي بحوزتها وخضع للتحقيق المعمق من قبلها.

– استغلال بعض عناصر الميزانية(الحساب الجاري للشركاء،الأرباح الموزعة...)من خلال عملية التحقيق المحاسبي،لما 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 موضوع الملفات المراد التحقيق فيها مهمة ذلك الى الأعوان المراقبين المختصين، ومع اتباع مراحل وخطوات التحقيق المحاسبي يقوم هؤلاء الأعوان بـــ[1]:

1– سحب الملف الجبائي للمكلف المعني بالتحقيق:وهذا على مستوى المفتشية التي يقيم بها، لفحص مختلف المعلومات التي يضمنها، اضافة الى امكانية فحصهم مختلف الملفات الجبائية للأشخاص الذين يعيشون مع هذا المكلف.

ويكون فحص الملف الجبائي لغرض:

– أخذ فكرة عن هوية والعنوان الحقيقي للشخص المراقب والتأكد من وجود مجمل التصريحات السنوية للدخل،واستخراج مؤشرات تحدد حالة الذمة المالية(العقارات، المحلات التجارية..)

– مراقبة ان كان الخضوع للضريبة قد احتوى مجمل المداخيل وذلك بفحص كشوفات الضريبة ، ونسخ النذارات المطلوبة من المكلف،والتأكد من أن الكشوفات الربط قد استغلت بطريقة صحيحة.

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

2– ابلاغ المكلف بالضريبة:اذ يقوم المراقب الجبائي بارسال أو تسليم بالتحقيق للمكلف المعني بالعملية الرقابة، يعلمه فيه خضوعه لهذه الأخيرة، مع منحة مدة 15 يوما للتحضير، وهذا الاشعار يجب أن يحدد بشكل ضروري بعض العناصر مثل سنوات التحقيق ، امكانية الاستعانة بمستشار من اختياره.

3– جمع المعلومات من مصالح الخارجية:بعجما ينهي المحقق فحص الوثائق الادارية الخاصة بالمكلف بالضريبة، وتلك التي استقاها من ملف هذا الأخير، وكذا بعض المعلومات المقدمة من مصالح البحث عن المعلومات الجبائية التابعة للهياكل المحلية و المركزية، يلجأ الى بعض الأبحاث الخارجية والمتمثلة في القوى

[1] نفس المرجع السابق،ص–ص،179–180.

المبذولة من قبل المراقب لأجل البحث عن معلومات غير الموجودة في الوثائق الادارية،وذلك باستخدام لحقوقه الادارية التي منحها له المشرع الجبائي كحق الاطلاع حيث يتصل بكل المؤسسات الخارجية التي لها علاقة مع المكلف بالضريبة ،لأجل الحصول على معلومات وتوضيحات يعتمد عليها في تحقيقه.

4- اعداد الميزانية الشكلية:بعد اجراء فحص الملف الجبائي وكذا المعلومات المتحصل عليها ، يقوم المحقق بوضع ميزانية أولية تحتوي على مجمل المعطيات المتحصلة، لتحديد درجة صدق التصريحات الجبائية عن طريق عمل مقاربات شكلية مع بعض المعلومات المتحصلة من أجل اظهار الدخول غير المصرحة وفحص تغييرات الذمة والمتاحات من جهة، من جهة أخرى قروض الحسابات المالية.

المطلب الثالث: سير التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية:

بعد المرحلة التحضيرية واعداد الميزان الشكلي، وبانتهاء المدة المحددة للتحضير، تأتي عملية التحقيق المعمق التي تتم في مصالح الادارة الضريبية، الا في حالة طلب المكلف أن يجري في بيته أو في مكتب مستشاره.

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

وبعد تسليم هذه الحسابات من قبل المكلف، فان المراقب يخوض في حوار مع هذا الأخير ليبين له ان هذا التحقيق نابع من ضرورة توضيح وضعيته الجبائية.

بحصول المراقب على مختلف المعلومات وكشوفات الحسابات، يقوم بفحصها،تحليلهاومقارنتها مع تلك التصريحات بهدف استخراج المخالفات والأخطاء المرتكبة،وذلك من خلال القيام بـــ:

1- إعادة تكوين الأسس الخاضعة للضريبة[1]:

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

– عملية تقييم لممتلكات ونفقات المكلف تحت المراقبة،وهذه العملية يكمن أنتتم بطرق مختلفة بسبب غياب الإثبات أو وجودها دون إمكانية الاستسلام منها المبلغ الحقيقي، ولتقييم هذه العناصر يجب الرجوع إلى المعايير المحددة في الجدول التالي:

[1] نفس المرجع السابق،ص-ص،180-181.

جدول رقم(1-2): طريقة تقييم العناصر المتوفرة لدى مصلحة التحقيق

بيان العناصر	طريقة التقييم
العقارات	مبلغ الفاتورة أو سعر المحدد مقارنة مع مواد
شهرة المحل	المماثلة
	المبلغ المعتاد تقييمة والمأخوذ من قبل المصالح
المنقولات	الجبائية(مصالح القييم والأسعار)
الاسفار	القيمة الحقيقية
الصيانة العائلية+النفقات اليومية	المبلغ يحدد جزافيا
المخزونات	يحدد المبلغ جزافيا بعد المحاورة مع المكلف
	الاحتفاظ بما هو موجود في المحاسبة

المصدر: طالبي محمد،الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري،مذكرة ماجستير غير منشورة،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة الجزائر ،2002،ص117

- **تحليل الحسابات المالية**: ونعني بها مراقبة التدفقات المالية للمكلف ، اذ يلجأ المراقب الى 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.

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

* **ميزان الخزينة**: إن ميزان الخزينة يتيح تحديد المبلغ الإجمالي للنفقات خلال فترة المراقبة، يساوي لتلك المصادر التي يحتوي على جميع التحصيلات والنفقات التي من الممكن للمكلف الحصول عليها خلال نفس الفترة، لأن هذا الميزان يجب أن يحتوي على جميع التحصيلات والنفقات المحققة من طرف المكلف الخاضع للرقابة وكذا الأشخاص الذين يعيشون معه وبالتالي يسمح لنا أن نأخذ بعين الاعتبار عدم التوازن الذي اذا لم يفسر يشكل الدليل على وجود دخول غير مصرح بها، ومنه العمل على اخراج الاختلافات الموجودة بين المتاحات المستخرجة والمتاحات المستعملة.

- **المتاحات المستخرجة [1]:**

وهي تحتوي على جميع المبالغ التي تحصل عليها العون المحقق بصفة دقيقة والتي استطاع المكلف الحصول عليها خلال فترة التحقيق وتشمل العناصر الآتية :

– رصيد الحسابات البنكية أو البريدية ومختلف دفاتر وحسابات الإدخار المفتوحة بإسم المكلف أو بإسم أفراد عائلته الأحياء والذين يعيشون معه عند فترة التحقيق .
– تغيرات حساب المستغل في مؤسسة تجارية أو غير تجارية المستعملة نقدا أوشيك أو بالدفع إلى الحسابات البنكية أو البريدية الشخصية للمستعمل أو لأفراد عائلته.

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

– بيع المعدات ، الذهب، أشياء شخصية ، يمكن أن تستبعد بشرط أن يقدم المكلف الوثائق الثبوتية اللازمة كما يمكن أن تكون سيارات .

– القروض الشخصية : المبالغ المتحصل عليها من القروض الشخصية والتي يتم قبولها يجب التحقيق فيها ، يجب التأكد أنها حقيقية ، يعني أن تقدم عقد 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 وتاريخ العقد صحيح وكذا إجراءات تسجيله .

– الحصول على علاوة التأمين أو التخفيض الضريبي(dégrèvement) الشخصي والموارد لمجمل التحصيلات (les encaissements) المعروفة من طرف المكلف الموجود والقاعدة العامة على الحسابات البنكية أو البريدية يجب أن تبرر .

المتاحات المستعملة[2]:

وتشمل كل المبالغ المنفقة من طرف المكلف على مستواه المعيشي فهي تكون الوجه المقابل للمتاحات المتحصل عليها التي تسمح بوجود عدم التوازن بين القسمين ، فإذا لم يتم تفسيرها فهذا يعني وجود مدخول غير مصرح به مخفى .

[1] طالبي محمد،**الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري**،مذكرة ماجستير غير منشورة،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة الجزائر،2002،ص-ص،122-123.
[2] نفس المرجع السابق،ص-ص،123-124.

فموازنة الخزينة لا تكون ذات قيمة إذا لم تقدم رصيد دائن وهو ما يعني أن المتاحات المستعملة أكبر من المتاحات المتحصل عليها .

فإذا كان تقديم الإثباتات يمكن أن يشكل مشكل رئيسي للمكلف بالنسبة للإنفاق فيكون له ميل لتخفيضه ، أما هدف الإدارة فيكون تحديد الدائن .

من جملة هذه المتاحات المستعملة نذكر :

– رصيد الحسابات البنكية ، الحساب الجاري المفتوح بإسم المكلف أو أفراد عائلته عند غلق فترة التحقيق .

– 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 يملكها .

– حيازة المباني أو مصاريف البناء .

يجب الفحص بدقة لشهادات التسجيل الموجودة داخل ملف المكلف الخاضع للتحقيق (الرقابة) ، هذا الفحص يجب أن يكون صارم لأنه يمكن أن يكون قد حاز على أشياء تتعلق بفترة غير معنية بالتحقيق والتسديد تم خلال فترة التحقيق .

– مصاريف خاصة معروفة: بشراء معدات شخصية .
– القروض المتفق عليها مع الغير، عوائد الريوع أو المعاشات ، إعادة تسديد القروض – تسديد علاوة التأمين ، تعويض عن الخسائر ، غرامات، مؤونة متفق عليها نقدا أو شيك الضرائب الشخصية .

كل هذه المصاريف يجب تبريرها بوثائق أو عقود أو تصريحات لكي يتم قبولها في المتاحات المستعملة .

2- **طلبات التوضيحات والتبريرات:** في حالة جمع المحقق عدة عناصر تثبت أن المكلف يحقق مداخيل مهمة بما صرحه، يمكنه طلب توضيحات وتبريرات لنقطة أو عدة نقاط حول ما صرح به المكلف كضريبة وما حققه من موارد ونفقات، وطلب التبريرات تستلمها الادارة من المكلف حين تتوفر لدى الادارة الادارة عناصر تثبت أن المكلف يتمتع بمداخيل هامة مقارنة مع تلك المصرح بها،وكذلك فيما يخص وضعيته الجبائية،والتكاليف التي تم خصمها من الدخل الاجمالي أما طلب التوضيحات تلتمسها الادارة لرفع الشك عن كل غموض في التصريحات وتخص أي نقطة واردة في التصريح.

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

3- **الابلاغ بالنتائج:** بعد انتهاء المراقب من عملية التحقيق والمقاربة قد يتوصل الى نتيجتين،اما قبوله لأسس فرض الضريبة المصرح بها من قبل المكلف، ومن ثم عليه اشعار هذا الأخير بغياب التقويم،أو رفضها اذا علم أن ماهو مصرح به كمداخيل هي ليست ليست حقيقية، وغير مطابقة للواقع، فيقوم باعادة تكوين المداخيل التي بحوزة هذا المكلف وكذا تلك الدخول المحققة من قبل أولاده والأشخاص الذين يعيشون معه، وطرق اعادة تكوين أسس الاخضاع كما سبق الذكر تتغير حسب الحالة المقدمة والتي تتلخص في تقديم ميزان الخزينة، واللجوء الى التقييم الجزافي، وضع التسعير التلقائي.

وبعد اعادة تكوين أسس الاخضاع يقوم يقوم المراقب بابلاغ المكلف المحقق في وضعيته الجبائية بنتيجة المراقبة المتوصلة اليها، ويجب أن يكون مفصلا بأرقام وجداول بكيفية تسمح له بفهم التقويمات المجرأة حتى يتسنى له الرد عليه بملاحظاته أو قبوله، مع منحة مدة 40 يوما للرد.

ويجب أن يحتوي الابلاغ على النقائص المكتسفة عند فحص الملف الجبائي، وعدم التوافق الملاحظ مابين الدخول المصرحة وتلك المعاد تشكيلها مع اظهار مصدر وطبيعة المعلومة المستقلة.بإضافة إلى طريقة وكيفية التقييم والتسويات المقترحة.

وبانقضاء أجل الرد هناك حالتين يمكن حدوثها مثلما ذكرنا سابقا من خلال التحقيق المحاسبي وفي كليهما يكون المحقق ملزم بإعلام المكلف عن طريق الابلاغ النهائي الذي يكون مفصلا بشكل جيد.

وأخيرا يقوم المحقق باعداد 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:

من خلال هذا الفصل الذي رأينا فيه أن الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها تعتبر إحدى الوسائل الهامة لتحقيق غرض الزيادة في الإيرادات الجبائية.

وإذا رجعنا إلى التشريع الجزائري وجدنا انه قد أعطى صلاحيات قانونية للمحققين أهمها (حق الإطلاع، حق استدراك الخطاء، حق الرقابة بجميع أشكالها). لتمكينهم من ممارسة مهامهم على أحسن وجه وبالتالي تمكينهم من معاينة الأخطاء والنقض في تصريحات المكلفين مما ينجم عن هذه العملية التغلية في المبالغ الضريبية وبالتالي الزيادة في إيرادات الدولة الجبائية.

يمكن ورغم هذه الصلاحيات والأطر المنصوص عليها قانونا فإننا نرى أنه لا تزال هناك نقائص جديدة تعين المحققين من أداء وظائفهم على أكمل وجه منها مختلف المشاكل التي يتلقاها المحققون أثناء أدائهم لمهامهم وضعف درجة التكوين للمحققين وعدم مواكبتهم لمختلف التطورات الراهنة.

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.

ا

الفصل الثانـي

التحصيل الضريبي في الجزائر

تمهيد:

أن التعرف على أساليب فرض وتحصيل الضريبة، بعد أن تعرفنا على الملامح والسمات العامة للرقابة الجبائية في الجزائر يمكننا من معرفة الآثار العميقة التي تحدثها العميقة التي تحدثها هذه الضرائب لدى الممولين الذين يدفعونها طائعين من جهة ومدى ما تحدثه إسهاماتهم في تنشيط الديناميكية الاقتصادية بتوجيه مبادرتهم الاستثمارية الى ميادين المنتجة المربحة من جهة أخرى.

ومن أجل تحقيق أهداف النظام الجبائي الجزائري والمتمثل أساسا في تحقيق حصيلة ضريبية ملائمة في تمويل برامج النفقات العامة للدولة، ولهذا سيتم من خلال هذا الفصل التطرق إلى ماهية التحصيل الضريبي، ثم إلى أهم مصادر التحصيل الضريبي وفي الأخير إلى آليات التحصيل الضريبي وذلك كالآتي:

المبحث الأول: ماهية التحصيل الضريبي.

المبحث الثاني: مصادر التحصيل الضريبي.

المبحث الثالث: آليات التحصيل الضريبي.

المبحث الأول: ماهية 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:

تعد هذه المرحلة أهم مرحلة من مراحل العمل الضريبي،لأنه يترتب عليها جمع الحصيلة التي تم تقديرها[1]

ونعني بتحصيل الضريبة"مجموع العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل الدين من ذمة المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية وفقا للقواعد القانونية والضريبية المطبقة في هذا الإطار.[2]

ونعني كذلك بتحصيل الضريبة قيام الإدارة المالية بجميع العمليات الضرورية لاستفاء الإيرادات الضرورية من المكلفين وإيداعها خزينة الدولة.وبذلك تكون عملية التحصيل قد شكلت المرحلة التنفيذية والأخيرة من مراحل تنفيذ الواردات العمومية.[3]

على السلطة المالية أن تبلغ المكلف خطيا بدفع الضريبة معينة مقدارها وتاريخ استحقاقها وعلى المكلف دفع الضريبة الى السلطة المالية المختصة،[4]وتجدر الاشارة أن الدولة في الماضي كانت تلجأ الى تحصيل عدد كبير من الضرائب على طريق الالتزام وبمقتضى هذا النظام كان يتعهد فرد أو هيئة يسمى الملتزم بدفع مقدار الضريبة للدولة ثم يتولى الملتزم بعد ئذ عملية التحصيل لحسابه الخاص.وهجرت هذه الطريقة نظرا لكثرة عيوبها والمتمثلة أساسا في كون الخزينة بمقتضى هذه الطريقة لا تحصل على كامل المبالغ المحصلة من الممولين وإنما بمقتضى هذه الطريقة لاتحصل على كامل المبالغ المحصلة من الممولين وانما تحصيل فقط على المبالغ الذي يدفعه لها الملتز وتضيع عليها الأموال التي تتمثل في الفرق بين ما يجبيه الملتزم من الممولين وما يدفعه للخزينة هذا الفرق الذي كان يتجاوز في بعض الأحيان نفقات الجباية.[5]

كما أن تحصيل الضرائب يتضمن :[6]

---

[1]ثابتي خديجة،**دراسة تحليلية حول الضريبة والقطاع الخاص**،مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير،جامعة أبوبكر بن القايد تلمسان،2012،ص30.

[2]محمد عباس محرزي،**اقتصاديات الجباية والضرائب**،دار هومة للنشر والتوزيع،ط4، 2008،ص156.

[3]مهدي محفوظ،**علم المالية العامة والتشريع المالي والضريبي**،ط4،2005،ص-ص،339-340.

[4]عادل فليح العلى، **المالية العامة والتشريع المالي الضريبي**،دار الحامد للنشر والتوزيع،ط1،2007،ص469.

[5]على زغدود، **المالية العامة**،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائرأ2005،ص230.

[6]عادل فليح العلي،مرجع سابق،ص-ص،395-397.

أولا: موعد التسديد: 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 الإضافية 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.
- 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: أهداف التحصيل الضريبي:[1]

تلعب الضرائب دورا هاما في تزويد الخزينة العمومية للدولة التي تقوم بدورها بتزويد المرافق العمومية ومختلف النفقات العامة وتغطيتها وتحقيق توازن اجتماعي واقتصادي،لذلك تهدف الدولة من وراء عملية التحصيل الى:

- خلق التوازن بين الايرادات والنفقات العامة.
- الحفاظ على الاقتصاد الوطني بفضل التموين المتواصل لميزانية الدولة.
- فرض الضرائب من أعمال السلطة العامة وبالتالي ضمان تحصيلها.
- تنظيم الدولة وتسيير مرافقها.
- منع التهرب عن طريق مختلف العقوبات

المطلب الثالث: قواعد التحصيل الضريبي:

نعني بقواعد التحصيل الضريبي تلك القواعد القانونية التي حددها المشرع الجبائي لتحصيل وجبائية الضريبة والتي يمكن تلخيصها في الفعل المولد للضريبة، الملائمة في التحصيل، والاقتصاد في نفقات التحصيل.

1-1- الفعل المولد للضريبة:

الفعل المولد للضريبة تحدده نصوص التشريع الجبائي،ويعني المناسبة أو السلوك الموجب والمؤدي الى تحصيل حق الضريبة من طرف مصالح الادارة الجبائية على حساب المكلف بالضريبة. ويحدد التشريع الجبائي مجموعة من القواعد التي تخص كل حالة،على كل مكلف اذا ما توفرت فيه شروط خضوعه للضريبة، إذن هذا الفعل المولد للضريبة يختلف بالاختلاف نوع وطبيعة الضريبة.

ان عملية تحديد الفعل المولد للضريبة، لها أهمية قصوى لتحديد الشخصية القانونية للمكلف بالضريبة وبالتالي تحديد قيمة أودين الضريبة التي في ذمته،كما يلعب دورا أساسيا في تحديد قيمة أو دين الضريبة التي في ذمته، وما اذا كان قد طرأ عليه أي تغيير سواء كان زيادة أو نقصانا بعد تحقق الفعل المولد للضريبة حسب معدلها وفقا لما هو قائم وقت تحقق الفعل المولد للضريبة بغض النظر عن صدور أي قانون جديد يقضي برفع المعدل أو بتخفيضه.

[1] واكواك عبد السلام،**فعالية النظام الضريبي في الجزائر**،مذكرة ماستر غير منشورة،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة قاصدي مرباح ورقلة،2012،ص76.

ويجب اتباع هذه القاعدة حتى في حالة إلغاء الضريبة كليا أو جزئيا، فيجب الاستمرار في تحصيل الضريبة بالنسبة للحلات التي تم فيها الفعل المولد لها قبل الالغاء، الا اذا نص القانون الجديد صراصة بالغاء الضريبة بأثر رجعي.

1-2- الملائمة في التحصيل الضريبي: [1]

حتى يكون التحصيل الضريبي فعال وناجح، لابد أن تتميز إجراءاته بالبساطة، ومواعيده وأساليبه تتلاءم مع الظروف التي يعيشها المكلف بدفع الضريبة، حيث لايتضرر هذا الأخير عند دفع الضريبة،فعلى الضريبة أن تكون محصلة في الأوقات والظروف وبالطرق الأكثر ملائمة بدفعها.

اذن ففي هذا السياق يجب أن يكون التحصيل الضريبي في وقت مناسب يخدم كلا من الطرفين، فلا يضر بالمكلف بالضريبة و لا يترتب عنه اضرار بالخزينة العومية.ولتحقق ذلك يستدعي توفر بعض الشروط نذكر منها منها ما يلي:

- يجب أن يتصف النظام الجبائي بالشفافية،مما يسمح للمكلف بالضريبة بالتعرف على الضريبة التي هو مطالب بدفعها وتحديد قيمتها اذا لم يكن حسابها معقدا بالطبع.

- بالنسبة للضرائب غير المباشرة تتميز باندماجها في سعر السلعة، لهذا يعتبر وقت الشراء أحسن الأوقات ملائمة للمكلف بالضريبة،بحيث يكون قادرا على الدفع لأنه سيختار وقت الشراء الذي يناسبه.

- أما للضرائب المباشرة لابد من إتباع طريقة الدفع بالتقسيط على فترات تتلائم مع فترات السيولة النقدية التي يتوفر عليها المكلف بالضريبة.

- يجب أن تنظر مصالح الإدارة الجبائية إلى المكلفين بالضريبة وخاصة منهم الذين يعانون من مشاكل مالية أو تمويلية بالاهتمام، ومحاولة تسوية وضعيتهم في الآجال الممكنة دون الإضرار بنشاطهم العادي.

فيما يخص النظام الضريبي الجزائري وعلى مستوى الإدارة الجبائية الجزائرية، فنلاحظ أن هذا المبدأ في الملائمة في التحصيل يبقى محترما نسبيا.

1-3- الاقتصاد في نفقات التحصيل الضريبي:

تخفيض نفقات التحصيل الضريبي يبقى ضرورة ملحة ولازمة على الادارة الجبائية، بحيث يكون الفرق مابين ما بين ما يدفعه المكلف بالضريبة وما تحصله الإدارة الجبائية أقل ما يمكن،لأن أي زيادة في نفقات الضريبة

[1] داودي محمد، **الإدارة الجبائية والتحصيل الضريبي في الجزائر**،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير،مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة تلمسان،2006، ص،18.

سيؤثر سلبا على التحصيل الضريبي وبالتالي إيرادات الخزينة العمومية، أو بتعبير أخر كلما قلت نفقات التحصيل الضريبي كلما كانت المردودية الجبائية أحسن وأهم.

وعلى هذا الأساس يهدف مبدأ الاقتصاد في نفقات التحصيل الضريبي الى زيادة ووفرة حصيلة الضرائب ، الا أن هذا المبدأ يبقى تطبيقه نسبيا وهذا راجع إلى أن التنظيم التقني للضرائب يتطلب عدة عمليات وتقنيات جد معقدة في بعض الأحيان،اذ يشتمل على تحديد وعاء الضريبة ثم تصفية الضريبة لتتبعها بعد ذلك عملية التحصيل، بالاضافة الى عملية المراقبة الجبائية لتتأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة إلى مصالح الإدارة الجبائية المختلفة.

كل هذا يطلب وجود جهاز إداري معتبر،وتوسع الجهاز الاداري سيؤدي وبدون شك الى ارتفاع نفقات الادارة الجبائية، نفقات التسيير ونفقات التجهيز على حد سواء. اذن هذا التوسع وارتفتع النفقات سؤثر سلبا على المردودية الجبائية وبالتالي على التحصيل الضريبي.

ولتجنب هذا الوضع يجب مراعاة الاعتبارات الأتية:

- تعيين الموظفين في المصالح الجبائية يكون حسب الحاجة وليس حسب الاعتبارات الأخرى، لأن الأجور الموظفين تمثل نفقات تدفع من خزينة الدولةان كما يجب اختيار الموظفين الذين لهم كفاءة ومستوى علمي عالي.
- استعمال التقنيات المتطورة مثل أجهزة الإعلام الآلي من أجل ربح الوقت وإتقان العمل.
- تطبيق الضرائب التي لاتتطلب نفقات كبيرة في فرضها وتحصيلها، وتجنب فرض الضراءب التي تحتاج نفقات متزايدة، وفي هذا المجال نجد الضرائب على مجموع الدخل أحسن من الضرائب النوعية.
- حسن استعمال الوثائق الجبائية باعتبارها تقدم مجانا، فان تكلفتها تتحملها الادارة الجبائية أي خزينة الدولة.بالنسبة للجزائر نلاحظ استعمال غير منضبط وغير عقلاني للوثائق والمطبوعات من قبل مستخدمي الإدارة الجبائية، وعلى سبيل المثال فان عملية اصدار وثائق جديدة مثل G50(وهي عبارة من وثيقة جبائية للتصريحات الضريبية صدرت سنة 1995) التي عوضت وثائق قديمة قد كلفت خزينة الدولة تكاليف باهظة، ضف الى ذلك وجود مخزون هام من الوثائق القديمة التي لم يعد لها أي استعمال.[1]

[1] داودي محمد، مرجع سابق،ص21.

المبحث الثاني: مصادر التحصيل الضريبي

إن الكلام عن مصادر التحصيل الضريبي يدفعنا إلى الكلام عن مختلف الضرائب والرسوم التي جاءت بها مختلف النصوص القانونية في التشريع الجبائي الجزائري، والتي لها دور فعال في تغذية الخزينة العمومية من الموارد المالية (الإيرادات الجبائية).

المطلب الأول: الضريبة الجزافية الوحيدة:

تم احداث هذه الضريبة بموجب قانون المالية 2007، الذي أدخل تعديلات على قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وتنص المادة 282 مكرر على أنه " تؤسس الضريبة الجزافية الوحيدة تحل محل الضريبة على الدخل الاجمالي والضريبة على أرباح الشركات، وتغطي زيادة على الضريبة الدخل الاجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني".[1]

1/ مجال تطبيق الضريبة الجزافية الوحيدة: [2]

يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون والشركات التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا أو مهنة غير تجارية ، الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم ثلاثين مليون دينار (30.000.000دج).

كما يخضع للضريبة الجزافية الوحيدة، المستثمرون الذين يمارسون أنشطة أو ينجزون مشاريع. والمؤهلون للاستفادة من دعم "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو"الصنوق الوطني لدم القرض المصغر" أو" الصندوق الوطني للتأمين على البطالة"

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.

2/ تحديد الضريبة الجزافية الوحيدة:

ترسل الادارة الجبائية تبليغا الى المستغل الخاضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة بموجب رسالة موصى عليها مع اشعار بالاستلام تبين فيه بالنسبة لكل سنة من فترة السنتين العناصر المعتمدة لتحديد رقم الأعمال،يتوفر المعني بالأمر على أجل مدته ثلاثون (30) يوما، اعتبارا من تاريخ استلام التبليغ، لإبداء إما موافقته أو لتقديم

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب،المادة 282 مكرر من **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**

[2] مرجع سابق، المادة 282 مكرر 1 من **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**

ملاحظته مع تبيان أرقام الأعمال التي يمكن قبولها.وفي حالة الموافقة أو عدم الرد في أجل المحدد، يعتمد التقدير الذي تم تبليغه كأساس لفرض الضريبة. [1]

3/ معدلات الضريبة الجزافية الوحيدة:[2]

يحدد معدل الضريبة الجزافية الوحيدة كما يلي:

- 5%، بالنسبة لأنشطة الإنتاج وبيع السلع.

- 12%،بالنسبة لأنشطة الأخرى.

4/ توزيع ناتج الضريبة الجزافية الوحيدة:[3]

يوزع ناتج الضريبة الجزافية الوحيدة كما يلي:

- ميزانية الدولة:49%.

- غرفة التجارة والصناعة:0،5%.

- الغرفة الوطنية للصناعة التقليدية:0،01%.

- غرفة الصناعة التقليدية والمهن:0،24%.

- البلديات:25،40.%

- الولاية:5%.

- الصندوق المشترك للجماعات المحلية:5%.

5/الاستثناءات من الضريبة الجزافية الوحيدة:[4]

تعفى من الضريبة الجزافية الوحيدة:

- المؤسسات التابع لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة و كذا المصالح الملحقة بها.

- مبالغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية.

---

[1] مرجع سابق، المادة 282 مكرر2 من **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.**

[2] مرجع سابق، المادة 282 مكرر4 من **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.**

[3] مرجع سابق، المادة 282 مكرر5 من **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.**

[4] مرجع سابق، المادة 282 مكرر6 من **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.**

– الحرفيون التقليديون وكذا الأشخاص الذين يمارسون نشاطا حرفيا فنيا والمقيدين في دفتر الشروط الذي تحدده بنوده عن طريق التنظيم.

تستفيد الأنشطة التي يمارسها ذو المشاريع الاستثمارية أو الأنشطة أو المشاريع، المؤهلون للاستفادة من دعم" الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو " الوكالة الوطنية لدعم القرض المصغر" أو" الصندوق الوطني للتأمين على البطالة" من الاعفاء كامل من الضريبة الجزافية الوحيدة لمدة ثلاث(3) سنوات ابتداء من تاريخ استغلالها،تمتد هذه المدة الى ستة(6)سنوات ابتداءا من تاريخ الاستغلال، عندما تتواجد هذه الأنشطة في مناطق يراد ترقيتها تحدد قائمتها عن طريق التنظيم، تمدد هذه المدة بسنتين(2) عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة (3) مستخدمين على الأقل، لمدة غير محدودة. يترتب على عدم الاحترام الالتزامات المرتبطة بعدد الوظائف المحدثة، سحب الاعتماد واسترداد الحقوق والرسوم التي كان من المفروض تسددها.

غير أن ، المستثمرون يبقون مدينين بدفع الحد الأدنى للضريبة الموافق لنسبة 50% من المبلغ المنصوص عليه بموجب المادة 365 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

المطلب الثاني: الضريبة على الدخل الاجمالي IRG :

أولا: مفهوم الضريبة على الدخل الاجمالي:لقد تأسست الضريبة على الدخل الاجمالي من خلال قانون المالية لسنة 1991 ، وتنص المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة :[1]

"تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على الدخل الأشخاص الطبيعيين تسمى (الضريبة على الدخل الاجمالي) وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الاجمالي للمكلف بالضريبة".

وتعرف ضريبة على الدخل الاجمالي على أنها" هي ضريبة وحيدة سنوية تأسست على الدخل الصافي وهي ضريبة مزايدة تدخل ضمن الضرائب المحصل عليها لصالح الخزينة"[2]

بحيث يتكون الدخل الصافي من مجموع المداخيل الصافية للأصناف التالية:[3]

– الأرباح المهنية.

– عائدات المستثمرات الفلاحية.

– الايرادات المحققة من ايجار الملكيات المبنية وغير المبنية، كما تنص عليها المادة 42 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

[1]مرجع سابق، المادة1 من **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.**

[2]بن عمارة منصور،**أعمال موجهة في تقنيات الجبائية**،دار هومة للنشر والتوزيع ،الجزء الأول، الجزائر،2008،ص62.

[3]مرجع سابق، المادة 2 من **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.**

- عائدات رؤوس الأموال المنقولة.

- المرتبات والأجور والمعاشات والريوع العمرية.

ثانيا الأشخاص الخاضعون للضريبة:[1]

يخضع للضريبة على الدخل ، على كافة مداخلتهم الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر

ويخضع لضريبة الدخل على عائداتهم من مصدر جزائري، الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر.

ثالثا: 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 أو الاعتباريون والناجمة عن ممارسة مهنة تجارية أو صناعية أو حرفية، وكذلك الأرباح المحققة من الأنشطة المنجمية أو الناتجة عنها.[2]

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

- 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 أوالبحيرات المالحة أوالممالح.
- كما تكتسي طابع الأرباح الصناعية والتجارية لتطبيق ضريبة الدخل، المداخيل المحققة من قبل التجار الصيادين، الربابنة الصيادين، مجهزي السفن ومستغلي قوارب الصيد.
- يحققون مكاسب صافية بالرأسمال بمناسبة عملية تنازل لقاء عوض عن اللقيم المنقولة والحقوق الاجتماعية.[3]

[1] مرجع سابق، المادة 3 من **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.**

[2] مرجع سابق، المادة11من **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.**

[3] مرجع سابق، المادة12 من **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.**

2- أرباح المهن الغير التجارية: تعتبر صادرة عن ممارسة مهنة غير تجارية وكمداخيل مماثلة للأرباح غيرالتجارية، 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-الإيراداتالفلاحية:** 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.

4- **المداخيل العقارية الناتجة عن إيجار الأملاك المبنية والغير مبنية:** 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 المعتمد كأساس في تحديد الضريبة على الدخل الاجمالي، في صنف المداخيل العقارية.[1]

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

أ- ريوع الأسهم أو حصص الشركة والايرادات المماثلة لها: تتمثل ريوع الأسهم وحصص الشركة والإيرادات المماثلة لها في الإيرادات التي توزعها:[2]

- 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- ايرادات الديون والودائع والكفالات: تعد كمداخيل من الديون والودائع والكفالات، الفوائد والمبالغ المستحقة من الدخل وكافة الحواصل الأخرى :[3]

- 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.

[1] مرجع سابق، المادة42 من **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.**

[2] مرجع سابق، المادة45 من **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.**

[3] مرجع سابق، المادة55 من **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.**

- 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 لإقرار الضريبة على الدخل الإجمالي.

رابعا:الدخل الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي: 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.

خامسا: أليه الدخل الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي: للحصول على الضريبة الصافية الواجب دفعها من طرف المكلف توجد خمسة خطوات تتمثل في: [2]

الخطوة الأولى/ تحديد الدخل الخام الإجمالي: وذلك بجمع المداخيل الصافية لكل من:

- الأرباح الصناعية أو التجارية والحرفية.

- الأرباح الغير التجارية.

- الإيرادات الاستغلالات الفلاحية.

- الإيرادات العقارية الناتجة عن إيجار الأملاك المبنية والغير مبنية.

[1] بن عمارة منصور، **الضرائب على الدخل الاجمالي**،دار هومة للنشر والتوزيع،الجزائر،2010،ص60.

[2] بن عمارة منصور، نفس المرجع سابق، 149.

– ريوع رؤوس الأموال المنقولة.

– الأجور والمرتبات والمعاشات والريوخ العمرية.

الخطوة الثانية/تحديد الدخل الصافي الإجمالي:ونحصل عليها عن طريق خصم الأعباء والنفقات والتكاليف المحددة قانونا وذلك من الدخل الخام الإجمالي والتي تحتسب كخصم من الدخل الخام الإجمالي.

ونقصد به ذلك الخام الإجمالي مطروح منه جميع النفقات والأعباء والتكاليف التي تخضع لنفس السنة المالية والتي يجوز خصمها قانونا ونحصل بالتالي على المعادلة التالية:

الدخل الصافي الإجمالي= مجموع الإيرادات – مجموع النفقات

الخطوة الثالثة/ الدخل الإجمالي الخاضع للضريبة:نحصل عليه عن طريق خصم التخفيضات الإعفاءات الممنوحة قانونا

الخطوة الرابعة/مبلغ الضريبة الإجمالي:ونحصل عليه اما عن طريق تطبيق جدول الضريبة على الدخل الإجمالي عن الدخل الصافي للضريبة أو عن طريق الاقتطاع من المصدر وذلك طبقا للمعدلات المنصوص علها قانونا.

الخطوة الخامسة/ الضريبة الصافية:

ونحصل عليها عن طريق خصم الضريبة الإجمالية لكل من:

– القرض الضريبي المتعلق بمداخيل الأموال المنقولة.[1]

– القرض الضريبي المتعلق بالرواتب والأجور

ونحصل على الدخل الإجمالي الصافي بخصم الأعباء المحصاة قانونيا،والمأخوذة في الحسبان كتخفيضات على الدخل الإجمالي وهي تتضمن:

– الخسائر

– فوائد القروض المبرمة بطرقة عملية عندما لا يوجد مجال للتخفيض على الإيرادات الفلاحية وأيضا مع القروض المبرمة لشراء أبناء المساكن.

[1]بن عمارة منصور،**أعمال موجهة في تقنيات الجباية**،دار هومة للنشر والتوزيع، الجزء الثاني،الجزائر،2009،ص109.

– المنح الغذائية.

– اشتراكات تأمينات الشيخوخة والتأمينات الاجتماعية المدفوعة من قبل المكلفين بالضريبة بشكل شخصي.[1]

ملاحظة:يتم تطبيق جدول الضريبة على الدخل الإجمالي بالنسبة للمداخيل الإجمالية الصافية

جدول رقم(2–1): تصاعدي سنوي للضريبة على الدخل الاجمالي

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

سادسا:كيفية دفع الضريبة:

هناك حالتين للدفع:

الحالة الأولى:الدفع الشهري:

إن اقتطاعات لشهر ما يجب اعادة دفعها خلال 20 يوم الموالية لشهر اقتطاع الى الخزينة قابض الضرائب المختلفة التابع لها رب العمل إقليميا.

الحالة الثانية: الدفع الثلاثي:

نستطيع أن نقوم بدفع الاقتطاعات كل 3 أشهر وذلك في 20 يوم الموالية لفصل الاقتطاع حينها لايتعدى المبلغ الدفع الجزافي للضريبة على الدخل الاجمالي لا تتعدى 1000 دج في الثلاثي.

حالة خاصة:يجب على المكلف بالضريبة الذي تحصل على نفس هذه المداخيل والمتأتية من أشخاص طبيعيين ومعنويين غير مقيمين في الجزائر بحساب الضريبة الخاصة به بحسب المبالغ المدفوعة إليه وتسديدها الى القابض المختلفة لمقر سكناه وفقا لنفس الشروط والدة.[2]

[1] بن عمارة منصور، **الضرائب على الدخل الإجمالي**، مرجع سابق،150.

[2] نفس المرجع السابق،ص141.

المطلب الثالث:الضريبة على أرباح الشركاتIBS:

أولا/ مفهوم الضريبة على أرباح الشركات IBS :تتمحور أهم الأهداف التي سعى إليها الاصلاح الضريبي سنة 1992، في وضع المؤسسات العمومية في موضع المؤسسات الخاصة نفسه وإخضاعها لمنطق وقواعد السوق، ولتكريس هذا المسعى تم تأسيس الضريبة على أرباح الشركات بموجب المادة (38) من قانون المالية لسنة 1991،حيث تنص المادة رقم (135) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على مايلي: " 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]

وتعرف أيضا على أنها:"ضريبة سنوية تفرض على أرباح المحققة من قبل شركات الأموال وفق معدل سنوي ثابت ، بعد أن يتم التصريح بالأرقام لدى الإدارة الضريبية"[2]

من خلال التعاريف السابقة يتضح لنا أن الضريبة على أرباح الشركات هي ضريبة مباشرة سنوية، تفرض على الأرباح التي يحققها الأشخاص المعنويون، هذه الأخيرة تخضع إجباريا لنظام الحقيقي دون الأخذ بالحسبان حجم رقم الأعمال المحقق . ويندرج تأسيس ضريبة على أرباح الشركات في إطار وضع نظام ضريبي خاص بالشركات الذي يختلف عن النظام المطبق على الأشخاص الطبيعيين، وهذا التمييز يبرره الاختلاف القانوني الموجود بين الشخص المعنوي والشخص الطبيعي، لذا فان الضريبة على أرباح لشركات تلاءم أكثر شركات الأموال وهي تعمل على عصرنة جباية الشركات وجعلها أداة للإنعاش الاقتصادي،فضلا عن ذلك فان الضريبة على أرباح الشركات تهدف إلى:[3]

– تشجيع إقامة الشركات بشكل مجموعات(الشركة الأم وفروعها)

– زيادة الميزات لصالح المساهمين من خلال تقليص الضرائب المدفوعة على الأرباح الموزعة بعد إدراج تقنية الرصد الجبائي.

– تخفيض الضريبة المدفوعة من خلال السماح بترحيل الخسائر السابقة إلى نهاية السنة الخامسة.

ثانيا:خصائص الضريبة على أرباح الشركات:تتميز هذه الضريبة بعدة خصائص يمكن إيجازها فيما يلي:[4]

– إنها ضريبة وحيدة: لأنها تتعلق بضريبة واحدة تفرض على الأشخاص المعنويين.

---

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

[2]قدي عبد المجيد، الملتقى الوطني الأول حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، **النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة**، جامعة سعد دحلب البليدة،20-2002/05/21،ص2.

[3]ناصر مراد، **تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر**،مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية،المجلد25،العدد 2، سوريا،2009،ص184.

[4]بن عمارة منصور، **الضريبة على أرباح الشركات**، دار هومة للنشر والتوزيع ،الجزائر،2010 ،ص16.

– ضريبة عامة: لكونها تفرض على مجمل الأرباح دون تمييز لطبيعتها.

– ضريبة سنوية: إذ أن وعاءها يتضمن ربح سنة واحدة مقفلة.

– ضريبة نسبية: لأن الربح الضريبي يخضع لمعدل واحد وليس إلى جدول تصاعدي.

– ضريبة تعتمد على التصريح الإجباري لمكلف من خلال إرسال ميزانية جبائية لمفتش الضرائب قبل الفاتح من ماي من كل سنة لتحقيق الأرباح.

من خلال الخصائص السابقة للضريبة على أرباح الشركات فان هذه الضريبة تتضمن المزايا التالية:

– **الشفافية:** وذك من خلال النظرة الاجمالية لمجموع الأرباح المكلف وطريقة تحديد الربح الخاضع للضريبة.

– **البساطة:** سواء بالنسبة للمكلف أو لادارة الضرائب، بحيث هؤلاء المكلفين مطالبون بتصريح ربضريبة واحدة على الأرباح، وبالتالي تسهل عملية مسك الملفات الضريبية ومراقبتها.

– **الاقتراب من العدالة:** من خلال الغاء التمييز بين الشركات العمومية والشركات الخاصة وكذلك بين الشركات الوطنية والشركات الأجنبية. [1]

ثالثا:مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات:تخضع للضريبة على أرباح الشركات:[2]

1– الشركات مهما كان شكلها وغرضها، باستثناء:

- ✓ شركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري، إلا إذا اختارت هذه الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات.وفي هذه الحالة، يجب أن يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. ولا 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 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. ولا رجعة في هذا الاختيار مدى حياة الشركة.
- ✓ هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة والمعتمدة حسب الأشكال والشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الجاري بهما العمل.
- ✓ الشركات والتعاونيات الخاضعة الخاضعة للضريبة الجزافية الوحيدة.

[1] ناصر مراد، **الإصلاحات الضريبية في الجزائر**، مجلة الباحث،ع03،كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،ع08، جامعة المسيلة، لمسيلة2008،ص27.

[2] مرجع سابق،المادة136من **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**.

2- المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

كما تخضع لهذه الضريبة:

1- الشركات التي تنجز العمليات والمنتجات المذكورة في المادة12 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

2- الشركات التعاونية والاتحادية التابعة لها باستثناء الشركات المشار اليها في المادة138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

رابعا: المجال الإقليمي للضريبة على أرباح الشركات: تستحق الضريبة على الأرباح المحققة بالجزائر، وتعتبر أرباح محققة بالجزائر على الخصوص:[1]

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

ملاحظة: 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.

خامسا: الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات: 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 :

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.

---

[1] بن عمارة منصور،**الضريبة على أرباح الشركات**، مرجع سابق،ص17.

[2] مرجع سابق، المادة139 من **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.**

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

سادسا:حساب الضريبة على أرباح الشركات:[1]

1)يحدد معدل الضريبة على أرباح الشركات ب23%.

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

- 10%، بالنسبة لعوائد الديون والودائع والكافلات.ويمثل الاقتطاع المتعلق بهذه العوائد اعتمادا ضريبيا يخصم من فرض الضريبة النهائي.

-40%، بالنسبة للمداخيل الناتجة عن سندات الصناديق غير الاسمية أو لحاملها ويكتسي هذا الاقتطاع طابعا محررا.

- 20%، بالنسبة للمبالغ المحصلة من قبل المؤسسات في إطار عقد تسيير الذي يخضع الى الاقتطاع من المصدر. يكتسي هذا طابعا محررا .

- 24%، بالنسبة:

* للمبالغ التي تقبضها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر في إطار صفقات تأدية الخدمات.

* للمبالغ المدفوعة مقابل خدمات من كل نوع تؤدي أو تستعمل في الجزائر.

* للحواصل المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج، إما بموجب امتياز رخصة استغلال براءتهم،واما بموجب التنازل عن العلامة الصنع أو أسلوبه، أو صيغته، أو منح امتياز ذلك.

- 10%، بالنسبة للمبالغ التي تقبضها شركات النقل البحري الأجنبية اذا كانت بلدانها الأصلية تفرض الضريبة على مؤسسات جزائرية للنقل البحري.

غير أن بمجرد ما تطبق هذه البلدان نسبة عليا أو دنيا، تطبق عليها قاعدة المعاملة بالمثل.

[1] مرجع سابق،المادة150من **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.**

المطلب الرابع: ضرائب أخرى:

أولا: الرسم على النشاط المهنيTAP:

أسس هذا الرسم بموجب أحكام المادة رقم21 من قانون المالية لسنة 1996، وقد جاء هذا الرسم كتعويض عن الرسم على النشاط الصناعي والتجاري(T.A.I.C)الذي كان معدلة2،55% ويخضع له شخص طبيعي أو معنوي يمارس نشاطا تجاريا أو صناعيا أو حرفيا، وكذلك الرسم على النشاط غير تجاري(T.A.N.C) ومعدله6،05% ويخضع له جميع الأشخاص الذين يزاولون مهن حرة مثل الأطباء والمهندسين والمحاسبين.

وقد تغير معدل الرسم مرة واحدة منذ التأسيس من 2،55%الى 2% ابتداءا من شهر جويلية 2001 بموجب احكام المادة6 من قانون المالية لسنة2001.

1- مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني:يفرض الرسم على النشاط المهني على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يمارسون نشاط صناعي أو تجاري أو غير تجاري وهو يحسب على أساس رقم الأعمال الذي حققه هؤلاء بغض النظر عن نتيجتهم وفي هذا المجال يتم فرضه على:

- 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.

يقصد برقم الأعمال جميع الايرادات المحققة من عملية البيع والخدمات وغيرها التي تدخل في اطار النشاط المهني، غير أنه تستثنى العمليات التي تنجزها وحدات من نفس المؤسسة فيما بينها من مجال تطبيق TAPالمذكورة في هذه المادة.[1]

2- أساس الرسم على النشاط المهني:يتكون الأساس الخاضع للرسم على النشاط المهني من المبلغ الإجمالي للإيرادات المهنية أو رقم الأعمال خارج الرسم على القيمة المضافة، المحقق خلال السنة، بالنسبة للخاضعين لهذا الرسم.ويستفيد رقم الأعمال من تخفيضات بنسب مختلفة:

- تخفيض قدره 30% على عمليات البيع بالجملة والبيع بالتجزئة المتعلق بمواد يشمل سعر بيعها على مايزيد عن 50% من حقوق غير مباشرة.
- تخفيض قدره 50% على عمليات البيع بالجملة الخاصة بالمواد التي يتضمن سعر بيعها بالتجزئة أكثر من 50% من الحقوق غير مباشرة،وعمليات البيع بالتجزئة للأدوية.

[1] قريشي عائشة، **قياس تأثير آجال دفع الضريبة على خزينة المؤسسة باستخدام جدول تدفقات**، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة،2011،ص21.

– تخفيض قدره 75% على عمليات البيع بالتجزئة للبنزين العادي والممتاز والمازوت.

– تخفيض قدره 30% على رقم الأعمال المحقق من قبل تجار التجزئة الذين لهم صفة عضو جيش التحرير الوطني أو أرامل الشهداء خلال السنتين الأوليتين من المشروع، ويشترط خضوعهم لنظام الحقيقي.[1]

3- حساب الرسم على النشاط المهني:

جدول رقم(2-2): تحديد معدل الرسم على النشاط المهني

الرسم على النشاط المهني	نصيب الولاية	نصيب البلدية	نصيب الجماعات المحلية	المجموع
المعدل %	0.59	1.30	0.11	02

المصدر: ونادي رشيد، دور الرقابة الجباية في مكافحة الغش، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة الجزائر،2002،ص19

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

جدول رقم(2-3): توزيع الرسم على النشاط المهني

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

المصدر: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

4-الأشخاص الخاضعون للضريبة ومكان فرضها:

1) يؤسس الرسم على النشاط المهني كما يلي:

– باسم المستفيدين من الايرادات الخاضعة للضريبة، حسب مكان ممارسة المهنة أو باسم المؤسسة الرئيسية عند الإقتضاء.

– باسم كل مؤسسة على أساس رقم الأعمال المحقق من طرف كل مؤسسة فرعية من مؤسساتها الفرعية أو وحدة وحدة من وحداتها في كل بلدية من بلديات مكان وجودها.

2) يؤسس الرسم في الشركات مهما كان شكلها على غرار مجموعات الشركات بالمساهمة باسم الشركة

[1] محمد حمر العين،**ترشيد الاختبارات الجبائية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية**،مذكرة ماجستير غير منشورة،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة،2011،ص16.

أو المجموعة.[1]

ثانيا: الرسم على القيمة المضافةTVA:أسس الرسم على القيمة المضافة بموجب القانون رقم 36-90 المؤرخ في 1990/12/31 المتضمن لقانون المالية لسنة 1991 ليلغي ويعوض الرسوم على رقم الأعمال السابق والمتكون من الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج(T.U.G.P.S) وذلك نتيجة المشاكل التي عرفها هذا النظام من حيث تعقده وعدم ملاءمته مع الإصلاحات الاقتصادية التي عرفها الاقتصاد الوطني.[2]

1- **مفهوم الرسم على القيمة المضافة:** هو ضريبة غير مباشرة تفرض على استهلاك السلع والخدمات، ويتم تحصيل هذا الرسم من قبل بعض المكلفين(منتجو و موزعو السلع والخدمات) ليدفع إلى مصالح تحصيل الضرائب (أو قباضات الضرائب).إن المتحصل الفعلي للرسم على القيمة المضافة هو المستهلك نهائي للسلعة أو الخدمة الخاضعة للرسم، ذلك أن سعر بيع السلعة أو الخدمة المعينة يشمل تكلف إنتاجها وهوامش ربح كل من المنتج والموزع إضافة إلى الرسم على القيمة المضافة.[3]

2- **خصائص الرسم على القيمة المضافة:**من خصائص الرسم على القيمة المضافة مايلي: [4]

- ✓ **ضريبة حقيقية:**لأنه يشمل كل مستعمل للدخل أي النفقات و الاستهلاك النهائي للسلع والخدمات.
- ✓ **ضريبة غير مباشرة:** تدفع للخزينة لابصفة مباشرة من طرف المستهلك النهائي والذي يعتبر المدين الحقيقي، ولكن عن طريق المؤسسة التي تعتبر المدين القانوني التي تضمن الانتاج والتوزيع للسلع والخدمات.
- ✓ **ضريبة أدت حسب آلية المدفوعات المقسمة:**حقيقية في كل مرحلة من مراحل توزيع الرسم على القيمة المضافة يضرب فقط القيمة المضافة الممنوحة للمنتوج بحيث عند نهاية الدورة. العبء الضريبي الكامل يصبح الرسم المحسوب على سعر البيع للمستهلك.
- ✓ **ضريبة نسبية للقيمة:**ضريبة حسب قيمة السلعة حيث تدفع حسب قيمة المنتوجات وليست حسب الكيفية الطبيعية للمنتوج من ناحية الكم أو الكيف.
- ✓ **ضريبة تتوقف على آلية الخصم:**ضريبة تتركز على آلية الحسم وبهذا الصدد يجب الحسم على مدين في كل مراحل الدورة الاقتصادية أن يقوم بما يلي:
  - حساب الرسم الواجب على المبيعات أو الخدمات المقدمة(الواجب الدفع)
  - طرح أو حسم من الرسم الذي زاد على عناصر المكونة لسعر التكلفة (الواجب الحسم)
  - الدفع الى الخزينة الفرق بين الرسم الواجب الدفع والرسم القابل للحسم
  - أو ترحيل الى الشهر القادم ويسمى مرحل.

---

[1] مرجع سابق، المادة223 من **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.**

[2] قطاف نبيل، **دور الضرائب والرسوم في تمويل البلديات**،مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة،2008،ص67.

[3] عبد الرحمان عطية،**المحاسبة المعمقة حسب النظام المحاسبي المالي**، مرجع سابق،ص124.

[4] بن عمارة منصور، **الرسم على القيمة المضافة**، دار هومة للنشر والتوزيع،الجزائر،2010،ص46.

✓ **ضريبة حيادية:**

– فالرسم على القيمة المضافة هو حيادي على نتائج المدين القانوني لأنه يتحمل من طرف المستهلك النهائي.

– تطهير وتنظيف العلاقات بين المصالح الجبائية والممولين (الموردين).

3– مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة:تخضع للرسم على القيمة المضافة:[1]

- 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.

ويطبق هذا الرسم أيا كان :

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

– شكل أو طبيعة تدخل هؤلاء الأشخاص.

- عمليات الاستيراد.

4– العمليات الخاضعة للضريبة:[2]

❖ **العمليات الخاضعة للضريبة وجوبا:** وتخضع وجوبا للرسم على القيمة المضافة

– 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.

---

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب،المادة 1 **قانون الرسم على رقم الأعمال.**

[2]نفس المرجع السابق، المادة 2 من **قانون الرسم على رقم الأعمال.**

– العمليات التي يقوم بها الوسطاء لشراء أو بيع الأملاك المشار إليها في الفقرة السابقة.
– عمليات تجزئة الأراضي لأجل البناء وبيعها التي يقوم بها ملاك القطع الأرضية، وفقا للشروط المنصوص عليها في التشريع المعمول به.
– عمليات بناء العمارات ذات الاستعمال 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.

❖ **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.

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.

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

[1] مرجع سابق ،المادة15من **قانون الرسوم على رقم الأعمال.**

حسب طبيعة العمليات المحققة كما يلي :

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

- **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.

- **بالنسبة للتسليمات للذات:**

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

✓ **بالنسبة للأموال العقارية:**من ثمن تكلفة الانجاز.

- **بالنسبة لـ:**

✓ **وكلاء النقل والعبور**:ولو كانوا يتعاملون بالجزافي، يتكون رقم أعمالهم من أجورهم الإجمالية

✓ **بالنسبة لأصحاب الامتيازات والملتزمين بالحقوق البلدية:** يتكون المبلغ الخاضع للرسم من:

– مبلغ الإيرادات المخصوم منها مبلغ الالتزام المدفوع للبلدية،إن هؤلاء يقومون بالتحصيل لحسابهم الخاص.

– الأجر الثابت أو النسبي،اذا كانت الحقوق تحصل لحساب البلدية.

✓ **بالنسبة للفرازين وتجار الأملاك العقارية والمتاجر**:يتكون رقم أعمالهم الخاضع للرسم من الفارق بين ثمن البيع وثمن الشراء بما فيه كل المصاريف والحقوق والرسوم ماعدا الرسم على القيمة المضافة.

✓ **بائعو السلع المنقولة وما شابههم:** يتكون وعاء الضريبة الخاضع لرسم على القيمة المضافة من الفارق بين السعر البيع المتضمن كامل الرسوم وسعر الشراء(السعر المفوتر للبائع المكلف بالرسم).

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

– يحصل الرسوم على القيمة المضافة بمعدل عادي نسبته17%[1]

– بالنسبة لتأدية الخدمات فالمعدل مخفض والمقدر 07 %[2]

[1]مرجع سابق، المادة21 من **قانون الرسوم على رقم أعمال.**

[2]مرجع سابق، المادة23 من **قانون الرسوم على رقم أعمال.**

المبحث الثالث: آليات التحصيل الضريبي:

أن التعرف على آليات التحصيل الضريبي يمكننا من معرفة الآثار العميقة التي تحدثها مختلف الضرائب لدى الممولين الذين يدفعونها طائعين من جهة ومدى ما تحدثه إسهاماتهم في تنشيط الديناميكية الاقتصادية بتوجيه مبادراتهم الاستثمارية الى الميادين المنتجة المربحة من جهة أخرى.

المطلب الأول: كيفية وإجراءات التحصيل الضريبي:

1- كيفية التحصيل:يتم التحصيل على مرحلتين: [1]

1-1- المرحلة الإدارية:وتتمثل في العمليات التالية:

- الإثبات:عن طريق تصريح المعني بالأمر أو عن طريق الإدارة التي تحدد الضريبة والوعاء والمعادلة بعد توفر الشروط اللازمة توفر إمكانية التحصيل.

- التصفية:أي المبلغ النهائي الواجب على المدين تسديده.

- تقرير أمر التصريح.

1-2- المرحلة المحاسبية:أي التحصيل الفعلي حيث يصبح المحاسب مسؤولا أمام الحهة التي أصدرت أمر التحصيل لحسابها بتحصيل مبلغ الايراد.

2- إجراءات التحصيل:تعتمد الادارة على عدة طرق من أجل التحصيل الضريبي نوردها فيما يلي:

2-1-التوريد المباشر:[2] حسب هذه الطريقة، عندما يتم تحديد دين الضريبة تخطر الإدارة الضريبية الممول بمقدار الضريبة المستحقة عليه، وميعاد الدفع والإجراءات التي يجب إتباعها بتوريد قيمة الضريبة الى الجهة المختصة(قباضة الضرائب) في الميعاد أو المواعيد المذكورة.

ويتبين لنا من هذا أن التوريد المباشر قد يتم دفعة واحدة على عدة أقساط بحيث يكون تقسيط دين الضريبة محددا بنص قانوني، إذ لاحظ للإدارة الضريبية أو الممول فيه.كما قد يمنح القانون للإدارة الضريبية سلطة الاتفاق مع الممول على عدد ومقدار ومواعيد الإقساط.

2-2- الأقساط المقدمة:وفقا لهذه الطريقة، يكون للممول من الخبرة ما يمكنه من تقديرقيمة الضريبة التي تستحق عليه نهاية العام بطريقة تقريبية، ويكون لدى الممول من بعد النظر ما يجعله يقوم بتوريد المبالغ في شكل أقساط(شهريا أو كل ثلاث شهور) مقدما تحت حساب الضريبة.

---

[1] واكواك عبد السلام،مرجع سابق،ص68.

[2] حميد بوزيدة،**جباية المؤسسات**،ديوان المطبوعات الجامعية،طبعة2،2007،ص35.

ثم تتولى الادارة الضريبية في نهاية العام اتخاذ اجراءات الربط وتحديد دين الضريبة.ثم تقوم بعملية التسوية على أساس ما دفعه من أقساط خلالب السنة، متطالبه بدفع ماتبقى عليه أو ترد له من قيمة الضريبة، أو ترحل هذا المبلغ كقسط مقدم تحت حساب الضريبة.[1]

2-3- التحصيل عن طريق المورد: تسجل في هذه الطريقة أسماء ونشاطات الممولين في السجل تعيد فيه الوعاء الخاضع للضريبة والسعر المستحق ويحدد فيه تاريخ المشروع في التحصيل وآجال التسديد.[2]

2-4- الحجز من 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.[3]

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.[4]

ويتميز هذا الأسلوب بسهولة وسرعة التحصيل واستحالة التهرب منه حيث تحصل الضريبة قبل الممول نفسه على المادة الخاضعة للضريبة، كما أن الممول لا يشعر بوقع الضريبة وفي أغلب الأحيان يجهل مقدارها.إلا أن البعض يعيب على أسلوب الحجز من المنبع وعدم اشعاره للممول بوقع الضريبة مما يجعله لا يكترث بمتابعة ومراقبة النشاط الحكومي،كما عاب البعض الآخر على هذا الأسلوب اعتماده على شخص من غير موظفي الادارة الضريبية قد لا يتوافر فيه الإلمام التام بأحكام القانون الضريبي والكفاءة

اللازمة لتطبيقه فيغفل أو يخطئ في تطبيق أو تفسير البنود مما يفوت على الخزانة بعض ايراداتها أو يثقل العبء على كاهل بعض الممولين.[5]ومن المؤكد أن استخدام طريقة الحجز من المنبع قد أدى الى تقليل فرص التهرب أمام المكلفين، وهناك اتجاه عام نحو التوسع في هذه الطريقة كلما سمحت الظروف الفنية للضريبة بذلك.[6]

---

[1] حميد بوزيدة، مرجع سابق ، ص36.

[2] واكواك عبد السلام،مرجع سابق،ص68.

[3] أحمد زهير شامية، خالد شحاتة الخطيب، أسس المالية العامة، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2005.ص194.

[4] علي زغدود، المالية العامة، مرجع سابق،ص233.

[5] حامد عبد المجيد دراز، سعيد عبد العزيز عثمان، **مبادئ المالية العامة**،الدار الجامعية للنشر والتوزيع،2002،ص119.

[6] لابد لرزق، **ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر**، مذكرة ماجستير غير منشورة،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان،2012،ص58.

المطلب الثاني: ضمانات التحصيل الضريبي:

لضمان حصول الدولة على مستحقاتها من الضرائب، فقد أحاط المشرع هذا الحق بعدة ضمانات، ومن أهم هذه الضمانات:[1]

– تقرير حق امتياز لدين الضريبة على معظم الديون الأخرى. حيث يستوفي دين الضريبة قبل غيرها من الديون الأخرى.

– تقرير حق إصدار أمر بالحجز الإداري على الأموال ضد المكلفين الذين يتأخرون عن سداد دين الضريبة.ويعتبر الحجز هنا حجزا تحفظيا ولا يجوز التصرف في هذه الأموال إلا إذا رفع الحجز بحكم من المحكمة أو بقرار من المدير العام لمصلحة الضرائب.

– منح المشرع الموظفين المختصين في مصلحة الضرائب حق الاطلاع على الوثائق والاوراق والدفاتر الموجودة لدى المكلف أو غير، من أجل تمكينهم من تحديد دين الضريبة.بل يجوز للنيابة العامة أن تطلعهم على ملفات أي دعوى مدنية أو جنائية تساعدهم في تحديد مبلغ الدين.

– تقرير قاعدة "ادفع ثم استرد"، وبذلك لا يترتب على تقديم معارضة، أو تظلم"شكوى،طعن" في ربط وقف دفعها، اذ يجب على المكلف أن يدفع الضريبة أو لا ، وذا أراد أن يطعن فلا يؤثر على التزامه بالدفع.[2]

– يضع المشرع في الغالب جزاءات جنائية ومدنية شديدة على مخالفة أحكام التشريعات الضريبية، حماية لحق الدولة.

المطلب الثالث: نتائج التحصيل الضريبي:

تعد الضرائب من أهم الموارد المالية التي تساهم في تموين ميزانية الدولة والجماعات المحلية لذلك فقد تم تقسيم الضرائب بين الدولة والجماعات المحلية.

1) ميزانية الدولة: تمثل مداخيل بنسبة 100% من مداخيل الضرائب الاجمالي ومداخيل التسجيل والطابع والغرامات أما بعض الضرائب فهي نسب متفاوتة.[3]

2) ميزانية البلدية:تدعم البلدية ميزانيتها بحوالي65% من الرسم على النشاط المهنيTAP و5%من الرسم على القيمة المضافةTVA.

[1]سوزي عدلي ناشد، **المالية العامة**،منشورات الحلبي الحقوقية،لبنان،2003،ص212.

[2]حميد بوزيدة، مرجع سابق،ص38.

[3]**قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.**

- 30% من الدفع الجزافي VF.
- 100% من الرسم على ممتلكات العقارية المبنية والغير مبنية.
- 40% من الرسم IFU نظام الضريبة الجزافية الوحيدة و 100% من IFU للخاضعين لمبلغ 5000.00دج.

3)ميزانية الولاية: تمثل 29.5% من الرسم على المشاط المهني وتكون الولاية أقل حصة من ميزانية البلدية من محصول الجباية وهذا من أجل بناء وإعداد مشاريع وبذلك يعتبر التحصيل العمود الفقري لجباية الضرائب وبالتالي تحقيق مشاريع اقتصادية في مستوى تطلع أفراد المجتمع.

- 50% من الرسم IFU نظام الضريبة الجزافية الوحيد حصة الولاية.[1]

[1] واكواك عبد السلام،مرجع سابق،ص77.

الخلاصة:

على ضوء ما تعرضنا له في هذا الفصل تبين لنا التطور الذي حدث على مستوى إدارة الضرائب والذي تمثل في استحداث أساليب فرض وتحصيل الضريبة وأثرها البالغ على خزينة الدولة التي زادت حصيلتها وكثرت إيراداتها

وكذا تعرضنا في هذا الفصل الى مصادر التحصيل الضريبي وطرق تحصيلها، ولقد خصصناه لعرض تحصيل الضريبة بحيث خلق التوازن بين الإيرادات والنفقات العامة والحفاظ على الاقتصاد الوطني بفضل التموين المتواصل لميزانية الدولة، وكذا فرض الضرائب من الأعمال السلطة وبالتالي ضمان تحصيلها، مع تنظيم الدولة وتسيير مرافقها.

الفصل الثالث

دور الرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي

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 في تجارة بالتجزئة للمواد الصيدلانية و شبه الصيدلانية.

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.

وقد 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: تقديم مديرية الضرائب لولاية بسكرة:

المبحث الثاني: دراسة ميدانية مديرية الضرائب لولاية بسكرة

المبحث الثالث : آلية تحصيل الضرائب في مديرية الضرائب لولاية بسكرة

.

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية بسكرة:

المديرية الولائية للضرائب تعتبر السلطة التنفيذية للدولة لممارسة سيادتها الجبائية، كما تقوم المديرية بتنفيذ مختلف السياسات الجبائية للدولة من خلال تحصيل الضرائب، واحصاء المكلفين بالضريبة واجراء عمليات الرقابة الجبائية للمكلفين الذين لهم تكليف حياتي بتلك الولاية.

المطلب الأول: تعريف مديرية الضرائب لولاية بسكرة:

تعتبر ادارة الضرائب من الهيئات العمومية التي لها طابع المرفق العام، اذ تكسب شخصية معنوية وذات مهام ووظائف سيادية متمثلة في العمل الجبائي، وهو تحديد الوعاء الضريبي وحساب الضريبة وتحصيلها والرقابة على التصريحات وفق القوانين الجبائية السارية المفعول.

المطلب الثاني: التنظيم الإداري للمديرية العامة للضرائب :

تعتبر المديرية العامة للضرائب أعلى هيئة يستند إليها 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 لـ 15 فيفري 1995 الذي يتضمن تنظيم الإدارة 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 الإعلام الآلي والتنظيم.
- مديرية إدارة الوسائل والمالية.

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

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

المطلب الثالث: الإطار التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية – بسكرة–

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 الإجراءات 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 ما يسمى بالطعن الإداري. والمكلف ليس له الحق بتقديم الطعن أمام العدالة إذا 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:

- **مكتب مراقبة التحصيل:** ومن مهامه:
- متابعة الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة، وفحص وضعية الآخرين المتأخرين في دفع مستحقاتهم الجبائية واتخاذ الإجراءات اللازمة ضدهم 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 تعدها 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).

4- مكتب متابعة المطبوعات: من 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:

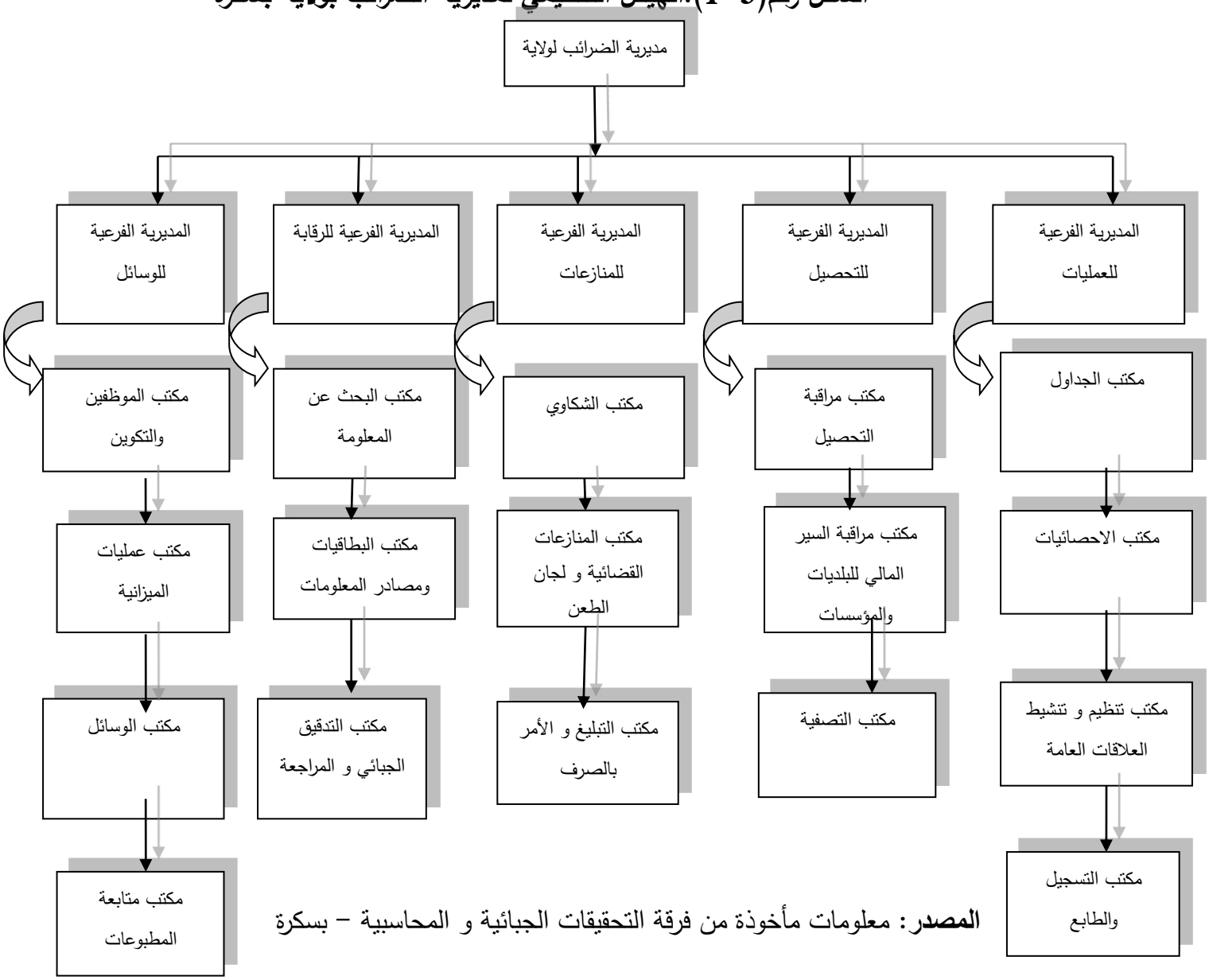
تتلخص مهامها الأساسية في التحقيق في المحاسبة الجبائية وضمان تبادل المعلومات ذات الطابع الجبائي والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة، وتتكون هذه المديرية من (03)مكاتب وهي:

1- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية: ومن مهامه، برمجة التدخلات التي ستجري على وجه الخصوص داخل اللجان والفرق والمختصة ، قصد البحث عن المادة الجبائية والسهر على اجراء هذه التدخلات في الآجال المحددة وارسال المعلومات المحصل عليها الى المكتب المكلف بمصلحة مقارنة المعلومات.

2- مكتب البطاقيات ومصادر الملومات: ومن مهامه تلقي المعلومات التي يتحصل عليها المكتب والمصالح ، المكلفة بالبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتصفيتها وتوزيعها بين مفتشيات الضرائب المعنية باستغلالها.

3- مكتب التدقيقات أو المراجعات الجبائية: ومن مهامه برمجة القضايا الخاضعة للمراجعة السنوية، ومتابعة انجاز البرامج في الآجال المحددة متابعة ومراقبة عمل فرق المراجعة، والسهر على اجراء هذه التدخلات على احترام التشريع والتنظيم المعمول به، وكذا حقوق المنكلفين بالضريبة الذين خضعوا للمراجعة، والمحافظة على مصالح الخزينة، السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة عن عمليات المراجعة والارسال المنتظم لتقارير المراجعة الى الادارة المركزية.

الشكل رقم(3-1):الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب بولاية بسكرة



المصدر: معلومات مأخوذة من فرقة التحقيقات الجبائية و المحاسبية – بسكرة

المبحث الثاني: الدراسة الميدانية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة:

تقوم مفتشية الضرائب بإرسال قائمة بأسماء المكلفين الذين سيكونون محل التحقيق الى المديرية الولائية للضرائب والتي بدورها ترسلها للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لمباشرة أعمال الرقابة والمراجعة وفق برنامج مصادق عليه.

المطلب الأول: خطوات واجراءات عملية التحقيق:

اسندت المديرية الفرعية للرقابة الجبائية هذه المهمة لفرقة التحقيق(مكتب التحقيقات أ) المتكونة من (4) أعضاء على رأسهم رئيس فرقة التحقيقات الجبائية، وتمت دراسة الملف الجبائي للمكلف مع العلم أن قطاع المكلف هو تجارة بالتجزئة للمواد الصيدلانية و شبه الصيدلانية، كما تم التعرف على نشاط المؤسسة والضرائب بمختلف أنواعها.

أولا: ارسال اشعار والاجراءات الأولية لعملية التحقيق:

1- ارسال الاشعار بالتحقيق:[1]

بتاريخ 2014/02/06 قام أعوان الادارة الجبائية بتسليم الاشعار رقم 93/ م و ض / م ف ر ج / م ت ج / ف أ/2014 الى المكلف المعني بالرقابة،حيث أرفق هذا الاشعار بميثاق المكلف بالضريبة، ومنح للمكلف مهلة (10) أيام لتحضير وثائقه وأيضا تم اخباره بأنه يمكنه الاستعانة بمستشار محاسبي من اختياره. وأهم المعلومات التي تضمنها هذا الاشعار:

- اسم المؤسسة محل التحقيق: مؤسسة ذات مسؤولية محدودة وذات الشخص الوحيد(**س**) المتمثل نشاطها في تجارة بالتجزئة للمواد الصيدلانية و شبه الصيدلانية **(صيدلية)**
- تاريخ ارسال الاشعار: 2014/02/06
- السنوات الأربعة المعنية بالتحقيق:2010- 2011- 2012 – 2013.

2- الإجراءات التمهيدية:

بعد تسليم الأعوان المحققين الاشعار قاموا ببعض الإجراءات الأولية، وهذا حتى يتسنى لهم ممارسة مهامهم على أحسن وجه، وتجسدت هذه الإجراءات فيما يلي:

2-1- سحب ودراسة الملف الجبائي:

وهذا من مفتشية الضرائب المعنية بتسيير ملف المؤسسة مقابل وصل الاستلام، وهذا بعد تحرير طلب السحب

2-2- فحص الوثائق ومختلف التصريحات التي تضمنها الملف الجبائي:

من خلالها يركز المحقق على مواعيد الاكتتاب التصريحات السنوية المعنية بعملية التحقيق.

2-3- تحضير استمارات التحقيق:

فاستنادا للمعلومة الموجودة ضمن الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة قام العون المحقق بملأ جدولان

[1] أنظر للملحق رقم1

هامان في تحديد ومعرفة الشكل الخارجي للمحاسبة قبل استلامها، وأهمية رأس مال الشركة، وتطورته، وجميع الامكانيات التي تملكها المؤسسة، ويتمثلان في:

2-3-1- اعداد كشف حالة المقارنة للميزانيات:[1]

تظهر هذه الوثيقة ملخص الميزانيات (الأصول- الخصوم) الخاصة بالسنوات الأربعة غير الساقطة بالتقادم فضلا عن السنة الخامسة الحالية، حيث تسمح هذه الوثيقة بدراسة التغيرات الحاصلة في الأصول وخصوم المؤسسة، خاصة فيما يتعلق بالاهتلاكات، المؤونات، حركة القروض، وكذا امكانية ظهور أو اختفاء حسابات في محاسبة المكلف.

2-3-2- اعداد كشف المحاسبة:[2]

وقد قام المحقق بملء هذه الاستمارارات وفق جدول حسابات النتائج الموجودة ضمن التصريح السنوي المقدم من قبل المكلف للادارة الجبائية لأربع سنوات الماضية، والتي سوف تكون محل المراقبة حيث تسمح هذه الاستمارة بتقدير تطور رقم الأعمال والأعباء وكذلك الربح الصافي لكل سنة.

ثانيا: المرحلة الميدانية لعملية التحقيق:

بعد انقضاء المدة قامت فرقة التحقيقات باجراء أول تدخل في عين المكان، وذلك من خلال زيارة مقر المؤسسة الخاضعة للتحقيق، من أجل ممارسة معاينات قبل الرقابة المعمقة للوثائق المحاسبية .

ونظرا لعدم توفر الامكانيات الازمة للقيام بعملية التحقيق داخل المؤسسة،ولأنه قانونيا لا يسمح لأعوان بأخذ الدفاتر المحاسبية الي مكاتبهم، قام المكلف بتقديم طلب موقع ومقدم لمديرية الضرائب، ففي هذه الحالة قام المحققون بالتوقيع على تعهد باستلامهم للوثائق المحاسبية، وارجاعها بعد عملية فحصها.

وتجسدت عملية الرقابة المحاسبية في فحص كل الدفاتر والمستندات المحاسبية للمؤسسة وذلك عبر مرحلتين:

الأولى: الفحص الشكلي لهذه الوثائق من حيث مطابقتها للتنظيمات المنصوص عليها.

الثانية: فحص هذه الوثائق من ناحية المضمون وهذا بما تحتويه من تسجيلات.

المطلب الثاني: النقائص التي تحتويها محاسبة المكلف:

قامت الفرقة (أ) بالاستعانة بالمعلومات الواردة من الأطراف الخارجية و بعد الاطلاع و فحص الوثائق المحاسبية و التصريحات الشهرية و السنوية وجدت عدة نقائص واغفالات من قبل المكلف يمكن تلخيصها فيما يلي :

1- غياب الدفاتر المحاسبية الاجبارية (دفتر اليومية العامة و دفتر الجرد)و هذا لكل السنوات محل التحقيق و تم اثبات ذلك بمحضر معاينة غياب الدفاتر الاجبارية القانونية مسجل تحت رقم 2014/308 بتاريخ 2014/02/27 مع ارسال اعذار مسجل تحت رقم 2014/309 لتقديم الدفاتر الاجبارية.

2- غياب جرد تفصيلي للمخزونات و هذا لكل السنوات محل التحقيق 2010-2011-2012 و2013 .

[1] انظر الملحق رقم 2

[2] انظر الملحق رقم3

3- عدم ايداع التصريح السنوي الميزانية الجبائية GN°11 ter لسنة 2012 و المنصوص عليه في المادة 20 مكرر 1 و 20 مكرر 02 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

4- وجود فرق في المشتريات لسنة 2010 بين ما هو مصرح به بالمحاسبة و بطاقة المعلومات الواردة الينا من المورد SARL PHYSION PHARM 1.986.598.00 حيث بلغت المشتريات الواردة الى المصلحة مبلغ د ج بينما تم التصريح في المحاسبة بمبلغ 1.320.00 دج

5- عدم تقييد فاتورة الشراء خاصة بمواد صيدلانية رقم 2013/107658 بتاريخ 2013/11/28 بمبلغ 97.072.62 د ج المحققة مع المورد SARL SETIF MEDIC الكائن مقرها برقم 30 شارع حمادو التركي حي تليدجان سطيف.

6- وجود فرق في المخزون النهائي لسنة 2013 الظاهر بالتصريح السنوي (جدول حركة المخزونات) و مبلغ المخزونات الحقيقية التي تم معاينتها من خلال عملية التدخل الاولي و التي تم اثباتها بمحضر معاينة المخزونات و قد بلغ الفرق 8.502.595.96 د ج مع العلم ان هدا الفرق قد تم الحصول عليه بطرح مبلغ المخزون الدي تم معاينته بالصيدلية بواسطة محضر معاينة رقم 2014/683بتاريخ 2014/05/14 من المخزون النهائي لسنة 2013 الظاهر بالتصريح السنوي مع الاخذ بعين الاعتبار مبلغ فواتير الشراء المقدمة و كذا المبيعات المبررة بالكشوف المقدمة من طرف مصالح الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي تخص هذه الفترة اي حتى تاريخ تحرير محضر معاينة المخزونات .

7-غياب كلي للاقرارات الشهرية نموذج G50 لسنة 2010 و سنة 2013 و كذا الاقرارات الشهرية للفصل الاول و الثالث و الرابع لسنة 2012 و هذا ما يخالف نص المادة 76 من قانون الرسوم على رقم الاعمال

8- تطبيق معدل هامش ربح خام اقل من المعدل المتوسط المسموح به و المعمول به قانونا و هذا خلال السنوات التي تم ايداع التصريح السنوي بها 2010 و 2011 .

المطلب الثالث: تحديد الأسس الضريبية وفق نتائج التحقيق المحاسبي وتبليغ النتائج.

أولا: تحديد الأسس الضريبية وتبليغ النتائج الأولية:

بعد اجراء عملية التدخل الأولي ودراسة الدفاتر والوثائق المحاسبية والتصريحات الشهرية والسنوية أتضحت لنا بعض النقائص(السالفة الذكر)،وبالرغم من هذه النقائص فان محاسبة المكلف تبقى مقبولة، حيث انتقل بعدها المحقق الى عملية اعادة تشكيل الأسس الضريبية وتبليغ النتائج الأولية، وعليه فان الطريقة المتبعة في التغريم هي الطريقة التحاورية و هذا للسنوات محل التحقيق 2010-2011و2013

- بالنسبة لسنة 2012 : نظرا لعدم ايداعكم للتصريح السنوي GN°11 و كذا الاقرارات الشهرية للثلاثي الاول و الثالث و الرابع فانه تقرر اتباع طريقة التغريم التلقائي بالنسبة لتحديد الاسس الخاضعة لهذه السنة و هذا استنادا الى المادة 44 من قانون الاجراءات الجبائية و المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و اجراء عملية التسوية للقواعد و الاسس الخاضعة للضريبة لهذه السنة 2012 اما باقي السنوات 2010-2011 و 2013 فانه تقرر اجراء عملية التسوية بالنسبة لهذه السنوات باعادة تطبيق الهوامش المعمول بها قانونا .

أولا: تحديد رقم الأعمال: لقد تم تحديد رقم الاعمال بعد عملية التحقيق لكل سنة من السنوات محل التحقيق كما يلي: [1]

بالنسبة لسنة 2010 : لقد تم تطبيق معدل هامش ربح خام يقدر بـ 1.20 و 1.35 على البضاعة المستهلكة بالتسلسل بالنسبة للمواد الصيدلانية و المواد شبه الصيدلانية و مواد التجميل و الاحتفاظ برقم الاعمال المغرم الحاص بالمواد شبه الصيدلانية و مواد التجميل و و الدي حدد من طرف مفتشية الضرائب عن طريق ورد فردي رقم 2012/103 بتاريخ 2012/05/23 .

سنة 2011 : لقد تم تطبيق معدل هامش ربح خام 1.20 و 1.35 على البضاعة المستهلكة المصرحة و غير المصرحة للمواد الصيدلانية و المواد شبه الصيدلانية و مواد التجميل على التوالي و الاحتفاظ برقم اعمالكم المصرح للمواد الشبه الصيدلانية و مواد التجميل لهذه السنة .

سنة 2012 : لقد تم تطبيق معدل هامش ربح خام 1.20 و 1.35 على البضاعة المستهلكة غير المصرحة للمواد الصيدلانية و مواد الشبه الصيدلانية و مواد التجميل على التوالي

سنة 2013 : تم تطبيق معدل هامش ربح خام 1.20 على البضاعة المستهلكة و غير المصرحة للمواد الصيدلانية لهذه السنة .

ملاحظة هامة:

بالنسبة لسنة 2010 تم تطبيق هامش ربح خام يقدر بـ 1.20 % على البضاعة المستهلكة بالنسبة للمواد الصيدلانية و تطبيق هامش ربح خام يقدر بـ 1.35 % على البضاعة المستهلكة لمواد الشبه الصيدلانية و مواد التجميل و التي لم يصرح بها و يتعلق الامر بمشتريات مصرحة مع اضافة رقم الاعمال المغرم الخاص بهذه المواد ،أما بالنسبة لسنة 2011 فقد تم تطبيق هامش ربح خام يقدر بـ1.20 % على البضاعة المستهلكة المصرحة بالميزانية و هذا لتحديد رقم الاعمال الخاص بالمواد الصيدلانية. و تم تطبيق هامش ربح خام قدره 1.35 %على البضاعة المستهلكة بالميزانية السنوية و هذا لتحديد رقم الاعمال الخاص بالمواد الصيدلانية شبه الصيدلانية.

[1] أنظر الملحق رقم4

الجدول رقم (3-1): تحديد رقم الاعمال الاجمالي :

السنوات التعيين	2010	2011	2012	2013
رقم الاعمال المحقق الخاص بالمواد الصيدلانية	16.310.063.83	13.865.425.00	26.750.768.40	23.772.949.15
رقم الاعمال المحقق الخاص بالمواد الشبه الصيدلانية	200.000.00	262.000.00	209.645.55	لا شيء
رقم الاعمال الاجمالي المحقق	16.510.063.83	14.127.425.00	26.960.413.95	23.772.949.15
رقم الاعمال الإجمالي المصرح	13.829.390.00	13.390.314.00	لا شيء	13.453.345.00
رقم الاعمال المغرم	14.029.390.00	13.390.314.00	لا شيء	13.453.345.00
الزيادات	2.480.673.83	737.111.00	26.960.413.95	10.319.604.15

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف2015.

ثانيا: تحديد الربح : لقد تم تحديد الربح المحقق كمايلي :

بالنسبة للسنوات 2010-2011 و 2013 : لقد تم تحديد الربح بإضافة الزيادة في رقم الاعمال المحقق وحسم البضاعة المستهلكة وحقوق الرسم على النشاط المهني الناتج عن عملية التسوية من جهة اخرى .

اما سنة 2012لقد تم تحديد الربح بعد تخفيض البضاعة المستهلكة من رقم الاعمال المحدد بعد التحقيق دون تخفيض الاعباء الاخرى لأن الطريقة المتبعة فيي عملية التسوية هي طريقة التغريم التلقائي.

الجدول رقم (3-2): تحديد الربح :

السنوات / التعيين	2010	2011	2012	2013
الربح المصرح	473.650.00	502.481.00	لا شيء	1.274.341.00
الزيادة في رقم الاعمال الناتجة عن عملية التسوية	2.480.673.83	737.111.10	26.960.413.95	10.319.604.15
حسم البضاعة المستهلكة غير مصرحة	1.985.377.00	لا شيء	22.477.600.00	8.599.668.96
حسم النشاط المهني الناتج عن الزيادة في رقم الاعمال	24.806.00	12.611.00	255.290.00	237.729.00
الربح المحقق	944.140.00	1.226.981.10	4.227.523.95	2.756.547.19
الربح المصرح	473.650.00	502.481.00	لا شيء	1.274.341.00
الربح المغرم	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء
الزيادات	470.490.00	724.500.10	4.227.523.95	1.482.206.19

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف2015.

ثالثا: جداول تحديد قواعد وأسس فرض الضرائب والرسوم:

1- الجدول رقم (3-3): تحديد رقم الاعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة

السنوات / التعيين	2010	2011	2012	2013
معدل الرسم على القيمة المضافة	% 17	% 17	% 17	% 17
رقم الاعمال المحقق	200.000.00	262.000.00	209.645.55	لا شيء
رقم الاعمال المصرح وفق G50	لا شيء	262.000.00	لا شيء	لا شيء
رقم الاعمال المغرم	200.000.00	262.000.00	لا شيء	لاشيء
الزيادات	لا شيء	لا شيء	209.645.55	لا شيء

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف2015.

2 – الجدول رقم (3-4): تحديد قواعد و اسس فرض الضريبة على الدخل الاجمالي :

السنوات التعيين	2010	2011	2012	2013
الربح المحقق	944.140.00	1.226.981.00	4.227.523.00	2.756.547.00
اشتراكات الصندوق الوطني للتامينات على الشيخوخة CASNOS	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء
الدخل المحقق	944.140.00	1.226.981.00	4.227.523.00	2.756.547.00
الدخل المصرح	473.650.00	502.481.00	لا شيء	1.274.341.00
الدخل المغرم	473.650.00	502.481.00	لا شيء	لا شيء
الزيادات	470.490.00	724.500.00	4.227.523.00	1.482.206.00

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف2015.

رابعا: جداول الحقوق والغرامات:

1- الجدول رقم (3-5): حساب الحقوق و الغرامات الخاص بالرسم على النشاط المهني :

السنوات التعيين	2010	2011	2012	2013
الحقوق المستحقة	167.100.00	143.894.00	271.700.00	237.729.00
الحقوق المدفوعة	142.294.00	133.903.00	16.410.00	لا شيء
الحقوق المغفلة	24.806.00	991.00	255.290.00	237.729.00
غرامات الوعاء	2.480.00	999.00	63.822.00	59.432.00
غرامات عدم التسديد الدفع التلقائي	2.480.00	999.00	25.529.00	23.772.00
مجموع الحقوق و الغرامات	29.766.00	11.989.00	344.641.00	320.933.00

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف2015

نستنتج من الجدول السابق بأن هناك فرق بين الحقوق المستحقة والحقوق المسددة حسب**G50** لكل من السنوات 2010،2011،2012،2013.ومنه فان هناك بعض الحقوق المغفلة والغير مصرح بها من طرف المكلف والتي التزمت عليها بعض الغرامات.

2- الجدول رقم (3-6): حساب الحقوق و الغرامات الخاص بالرسم على القيمة المضافة :

السنوات التعيين	2010	2011	2012	2013
الحقوق المستحقة	34.000.00	44.540.00	35.639.00	لا شيء
الحقوق المدفوعة	34.000.00	44.540.00	لا شيء	لا شيء
الحقوق المغفلة	لا شيء	لا شيء	35.639.00	لا شيء
غرامات الوعاء	لا شيء	لا شيء	8.909.00	لا شيء
مجموع الحقوق و الغرامات	لا شيء	لا شيء	44.548.00	لا شيء

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف2015

من الجدول أعلاه نستنتج أن هناك بعض الحقوق المغفلة والتي التزمت عليها بعض الغرامات، وذلك للسنة2012 وهي كما يلي:

الحقوق المستحقة هي: 35.639.00دج بينما لم يتم التسديد حسبG50 وعليه فان الحقوق المغفلة هي: 35.639.00

ومنه تطبق غرامات الوعاء بنسبة25% من الحقوق المغفلة وذلك حسب المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة.

3 - الجدول رقم (3-7): حساب الحقوق و الغرامات الخاص بالضريبة على الدخل الاجمالي :

السنوات التعيين	2010	2011	2012	2013
الحقوق المستحقة	188.828.00	245.396.00	845.504.00	551.309.00
الحقوق المدفوعة	5000.00	90.744.00	5000.00	لا شيء
الحقوق المغفلة	183.828.00	154.652.00	840.504.00	551.309.00
غرامات الوعاء	27.574.00	23.197.00	210.126.00	137.827.00
مجموع الحقوق و الغرامات	211.402.00	177.849.00	1.050.630.00	689.136.00

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف2015

من الجدول تبين أنه هناك اختلافات في الحقوق المستحقة والحقوق المسددة وفق G50مما يؤدي بالمحقق الى تغريم المكلف وذلك حسب المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة التي تنص على أن يطبق معدل10% اذا كان مبلغ الحقوق المتملص أقل من 500000دج و معدل15% اذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50000دج و يقل عن مبلغ 200000دج أو يساويه ومعدل25%اذا كان مبلغ الحقوق المتملص أكثر من 200000دج.

ملاحظة: بالنسبة الضريبة على الدخل الاجمالي الخاصة بالأجور و المرتبات لقد تم الاحتفاظ بالقاعدة المصرحة و المغرمة و هذا لكل السنوات محل التحقيق 2010-2011-2012 و 2013 . و بالتالي لا توجد اية تسوية تذكر في هذا الشأن .

4- الجدول رقم (3-8): الجدول العام للحقوق و الغرامات حسب التبليغ الأولي:

التعيين	الحقوق	الغرامات	المجموع
الرسم على النشاط المهني	**527.816.00**	**179.513.00**	**707.329.00**
الرسم على القيمة المضافة	**35.639.00**	**8.909.00**	**44.548.00**
الضريبة على الدخل الاجمالي	**1.730.293.00**	**398.724.00**	**2.129.017.00**
المجموع	**2.293.748.00**	**587.146.00**	**2.880.894.00**

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف2015

التبليغ بالنتائج:

في 2014/07/14 وبعد اعادة تكوبن أسس الاخضاع قام المحقق بابلاغ المكلف بوضعيته الجبائية المتوصل اليها نتيجة التحقيق بتبليغ موصى عليه مع وصل الاستلام، وذلك عن طريق التبليغ رقم 970/م و ض / م ف ر ج / م ت ج / ف أ/2014، وهذا بعد تقديمه للمدير الفرعي للرقابة الجبائية للاطلاع عليه من أ}لأ الأأشير عليه قبل ارساله، حيث كان التبليغ مفصلا بأرقام وجداول تسمح للمكلف بفهم التعديلات في الأسس والقواعد، من أجل الرد عليها بملاحظاته أو قبولها، وتم منح المكلف 40 يوما من أجل ذلك، واحتوى التبليغ على:

- النقائص المكتشفة عند فحص الملف الجبائي.
- عدم توافق الملاحظ م بين الدخول المصرحة وتلك المعاد تشكيلها مع اظهار مصدر وطبيعة المعلومة المستغلة.
- طريقة وكيفية التعديلات والتسويات المقترحة.

ثانيا: ردود المكلف على نتائج التبليغ الأولي.

نظرا لعدم رد المكلف على نتائج التحقيق المحاسبي و الجبائي الواردة بالتبليغ الاولي تحت رقم970/م و ض/

م ف ر ج / م ت ج / ف أ/2014 المؤرخ في 2014/07/14 و بعد انتهاء المهلة القانونية و المقدرة بـ 40 يوما تقرر الابقاء على النتائج المشار اليها في التبليغ الاولي .والتي يمكن تلخيصها في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-9): الجدول العام للحقوق و الغرامات:

التعيين	الحقوق	الغرامات	المجموع
الرسم على النشاط المهني	527.816.00	179.513.00	707.329.00
الرسم على القيمة المضافة	35.639.00	8.909.00	44.548.00
الضريبة على الدخل الاجمالي	1.730.293.00	398.724.00	2.129.017.00
المجموع	2.293.748.00	587.146.00	2.880.894.00

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف2015

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 : تكوين الملـف .

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 الثاني : 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/ النشاط التجاري :

إذا تعدى رقم الأعمال المحقق :

فإن المكلف سوف يخضع للنظام الحقيقي و في حالة عدم تحقيق ذلك الرقم سوف يخضع للنظام الجبائي.

ثانيا/ النشاط الصناعي :

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 G08 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 تسمى G09 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 :

النظام الحقيقي : 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 .

النظام الجزافي : لهذا النظام مزايا يمكن تحديدها في العبارة التالية :

- لا يفرض على المكلف مسك محاسبة منظمة و الدفع يكون فصليا.

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.

المطلب الثالث: 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 .

الدفع نقدا :

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) .

الدفع عن طريق الشيك أو صك بريدي :

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 الصندوق، 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 :

- اسم و لقب المالك : .....
- عنوان المالك : .....
- 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 بـ 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- التنبيـه : 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- الإنـذار : 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- الإشعـار بالحجـز : 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 الصيدلانية التي خضعت لعملية التحقيق المحاسبي خلال الفترة الممتدة من سنة 2010/01/01 الى غاية 2013/12/31 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

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 الاضطرابات 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 والتوصيات:

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 وطني 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.

التوصيات:

انطلاقا من النتائج المستخلصة يمكن تقديم التوصيات التالية:

- يجب أن تكون الجهود التي تبذل في عملية مكافحة التهرب الضريبي، في شكل تكون تدخلات دائمة وبدون انقطاع في اطار منظم، وان لا تكون في شكل حملات ظرفية ومؤقتة.
- ايجاد ادارة عصرية فعالة ومرنة، لا تتمثل في الهياكل والتجهيزات فقط، بقدر ما يرتكز على نوعية الموارد البشرية، وايجاد الأعوان الجبائيين ذوي الكفاءة، وحسن الخلق، والقيم الايجابية العامة.
- التنسيق والعمل على نشر الثقافة الضريبية والوعي الضريبي لدى الأفراد وتعريف والتبسيط النظام الضريبي لهم.
- ضرورة التنسيق بين ادارة الضرائب ومختلف الادارات والمؤسسات الأخرى، من أجل تزويدها بما تحتاجه من معلومات وتوضيحات حول نشاطات المكلفين.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

❖ **الكتب:**

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

2- عوادي مصطفى، **الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة**، مطبعة مزوار، الجزائر، 2009.

3- سهام كردودي، **الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق**، دارالمفيد للنشر والتوزيع،الجزائر،2011.

4- ناصر مراد،**التهرب والغش الضريبي في الجزائر**،دار قرطبة لنشر والتوزيع،الطبعة الثانية،2009.

5- بن عمارة منصور،**إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية**،دار هومة للنشر والتوزيع ،الجزائر،2011.

6- عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة و فق النظام المالي و المحاسبي** ، دار النشر جيطلي ، الجزائر 2009.

7- عبد الرحمان عطية، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي** ،دار جيطلي للنشر، الجزائر 2011.

8- محمد عباس محرزي،**اقتصاديات الجباية والضرائب**،دار هومة للنشر والتوزيع،ط4، 2008.

9- مهدي محفوظ،**علم المالية العامة والتشريع المالي والضريبي**،ط2005،4.

10- عادل فليح العلى، **المالية العامة والتشريع المالي الضريبي**،دار الحامد للنشر والتوزيع،ط2007،1

11- على زغدود، **المالية العامة**،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائرأ2005.

12- بن عمارة منصور،**أعمال موجهة في تقنيات الجبائية**،دار هومة للنشر والتوزيع ،الجزء الأول، الجزائر،2008.

13- بن عمارة منصور، **الضرائب على الدخل الاجمالي**،دار هومة للنشر والتوزئع،الجزائر،2010.

14- بن عمارة منصور،**أعمال موجهة في تقنيات الجباية**،دار هومة للنشر والتوزيع، الجزء الثاني،الجزائر،2009.

15- بن عمارة منصور، **الضريبة على أرباح الشركات**، دار هومة للنشر والتوزيع ،الجزائر،2010.

16- بن عمارة منصور، **الرسم على القيمة المضافة**، دار هومة للنشر والتوزيع،الجزائر،2010.

17- حميد بوزيدة، **جباية المؤسسات**، ديوان المطبوعات الجامعية،طبعة2.

18- أحمد زهير شامية، خالد شحاتة الخطيب، أسس المالية العامة، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2005.

19- حامد عبد المجيد دراز، سعيد عبد العزيز عثمان، **مبادئ المالية العامة**،الدار الجامعية للنشر والتوزيع،2002.

20- سوزي عدلي ناشد، **المالية العامة**،منشورات الحلبي الحقوقية،لبنان،2003.

❖ **المذكرات والأطروحات:**

21- نوي نجاة، **فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر**، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر،2004.

22- كحلة عبدالغني ،**تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الاصلاح الضريبي**،مذكرة ماجستير غير منشورة ،كلية العلوم اقتصاديةوالتجارية وعلوم التسيير،جامعة المدية،2012.

23- بوشري عبد الغاني، **فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي الجزائر**،مذكرة ماجستير غير منشورة،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة تلمسان،2011.

24- كردودي سهام،**المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية** ،مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة محمد خيضر بسكرة،2009.

25- لياس ذبيح قلاب ، **مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية** ،مذكرة ماجستير غير منشورة،كلية العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة.

26- سليمان عتير، **دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسيبة**، كلية العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير،جامعة بسكرة.

27- فلاح محمد،**السياسة الجبائية الاهداف والأدوات**،أطروحة دكتوراه غير منشورة،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر،2006.

28- 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.

29- عبد الجليل لخذاري، **الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي**،مذكرة ماستر غير منشورة،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة بسكرة،2014.

30- قتال عبد العزيز، **أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين**،مذكرة ماجستير غير منشورة،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،المركز الجامعي يحيى فارس بالمدية،2009،ص-ص،83-84.

31- العثماني مصطفى،**نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية**،مذكرة ماجستير غير منشورة،معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم تسيير،المركز الجامعي يحيى فارس المدية،2008.

32- طالبي محمد،**الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري**،مذكرة ماجستير غير منشورة،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة الجزائر،2002.

33- ثابتي خديجة،**دراسة تحليلية حول الضريبة والقطاع الخاص**،مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير،جامعة أبوبكر بن القايد تلمسان،2012.

34- واكواك عبد السلام،**فعالية النظام الضريبي في الجزائر**،مذكرة ماستر غير منشورة،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة قاصدي مرباح ورقلة،2012.

35- داودي محمد، **الإدارة الجبائية والتحصيل الضريبي في الجزائر**،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير،مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة تلمسان،2006.

36- قريشي عائشة، **قياس تأثير آجال دفع الضريبة على خزينة المؤسسة باستخدام جدول تدفقات**، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة.

37- محمد حمر العين،**ترشيد الاختبارات الجبائية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية**،مذكرة ماجستير غير منشورة،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة،2011.

38- قطاف نبيل، **دور الضرائب والرسوم في تمويل البلديات**،مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة،2008.

39- لابد لرزق، **ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر**، مذكرة ماجستير غير منشورة،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان،2012.

❖ الملتقيات:

40- ولهي بوعلام ، ملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدوليةو الحوكمة العالمية ، **نحو اطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة** ،كلية العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف،20-2009/10/21.

41- العياشي عجلان،الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية وحوكمة العالمية،**ترشيد الرقابة الجبائية على قطاع البنوك والمؤسسات المالية لحوكمت أعمالها ونتائجها بالتطبيق على حالة الجزائر**،جامعة فرحات عباس سطيف،20-2009/10/21.

42- قدي عبد المجيد، الملتقى الوطني الأول حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، **النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة**، جامعة سعد دحلب البليدة،20-2002/05/21.

❖ **القوانين والمراسيم:**

43- الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية،وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب ، **قانون الإجراءات الجبائية.** (محدث الى غاية 2015).

44- الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية،وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب ،**قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.** (محدث الى غاية 2015)

45- الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية،وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب ،**قانون الرسم على رقم الأعمال.** (محدث الى غاية 2015)

46- الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية،وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب ،**ميثاق المكلفين بالضريبة،2013.**

47- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب، قانون رقم 07-11 مؤرخ في 2007/11/25 يتضمن النظام المحاسبي المالي ، الجريدة الرسمية 74 ، الصادرة ب2007/11/25.

48- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،وزارة المالية، قانون المالية لسنة 2008.

❖ **المجلات:**

49- ناصر مراد، **تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية،المجلد25،العدد 2، سوريا،2009.

50- ناصر مراد، **الإصلاحات الضريبية في الجزائر**، مجلة الباحث،ع03،كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة المسيلة، لمسيلة2008.

قائمة الملاحق

الملحق رقم :01 الاشعار بالتحقيق المعمق بمجمل الوضعية الجبائية

République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère des Finances **Série O n°5**
Direction Générale des Impôts
Direction d.....
.....

الاشعار بالتحقيق المعمق بمجمل الوضعية الجبائية

Avis de vérification Approfondie de la situation Fiscale d'ensemble

Référence :..... Lettre avec A.R N°.....

M .....
.....
.....

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

Le .....20... .....

Nous avons l'honneur de porter à votre connaissance que nous envisageons de procéder à la vérification approfondie de votre situation fiscale d'ensemble. Cette vérification concerne l'ensemble des revenus que vous avez perçus durant la période du..... .....au.....

Au cours de ce contrôle, nous aurons à analyser la concordance entre les revenus que vous avez déclarés au cours de cette période et la situation patrimoniale, la situation de trésorerie et les éléments de train de vie des membres de votre foyer fiscal.

A l'effet d'exercer ce contrôle, votre concours sera sollicité verbalement ou par écrit, sur des points précis retracés dans vos différentes déclarations.

Pour vous permettre de réunir tous les documents et justificatifs nécessaires, vous disposez d'un délai de préparation de .....à compter de la réception ou de la remise du présent avis de vérification.

Votre attention est appelée sur le fait que le contrôle qui sera effectué portera sur l'ensemble des comptes financiers de votre foyer fiscal, ainsi qu'il vous sera demandé de justifier l'origine des fonds dont vous avez disposé leur composition et les variations de votre patrimoine.

La durée du contrôle est fixée en principe à une (01) année. Toutefois, cette durée n'est pas applicable dans les cas de manœuvres frauduleux, de renseignements incomplets ou inexacts ou en cas de défaut de réponse aux demandes d'éclaircissements ou de justifications (Article 21- 4 du Code des Procédures Fiscales).

Vous avez la faculté de vous faire assister, au cours de ce contrôle, par un conseil de votre choix.

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

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

Le Chef de Brigade **Noms et Grades des Vérificateurs**

ENAG - ULC - Algéria (2006)

الملحق رقم (02): الإشعار بالتحقيق

République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère des Finances
Direction Générale des Impôts
Direction

Série G n° 4

Avis de vérification de Comptabilité

Référence : 2014...

Lettre avec A.R N°.....

M .....
.....
.....

N.I.S :

Le :

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre ... à 9 h 30 heures, à l'effet de vérifier au titre des exercices 2013 à 2015 l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts droits et taxes ci après désignés : .....

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

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

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

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

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

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

Le Chef de ...

Noms et Grades des Vérificateurs

الملحق رقم3:كشف حالة مقارنة الميزانيات

2013	2009	2010	2011	2012	2013	Observations
وفقا للمخطط الوطني للمحاسبة PCN						وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد
	/	/	/	/	/	
معدات نقل	1.350.000	1.420.000	1.420.000		1.420.000	المباني
اهتلاك معدات النقل	540.000	852.000	1.136.000		1.420.000	اهتلاك المباني
القيمة الصافية	810.000	568.000	284.000		/	القيمة الصافية
تجهيزات اخرى للانتاج و الاستغلال	2.152.877	2.082.877	2.082.877		2.082.877	تثبيتات مادية اخرى
اهتلاك التجهيزات	847.750	1.236.325	1.636.325		2.036.325	الاهتلاك
القيمة الصافية	1.305.127	846.551	446.552		46.551	القيمة الصافية
المخزونات	4.231.709	6.093.180	13.349.526		11.278.279	المخزونات
		2.912.398	2.959.755		3.418.020	مدينون اخرون
تسبيقات اخرى للاستغلا	42.127					
		105.364	492.405		7.283.095	الخزينة
اموال جاهزة (نقديات)	1.579.923					
Totaux	7.968.886	10.525.493	17.532.238	/	22.725.946	

PASSIF	2009	2010	2011	2012	2013	Observations
اموال جماعية	3.272.384	3.724.218	4.197.869	/	4.197.869	راس مال تم اصداره
الموردون	2.244.953	473.651	502.482	/	1.274.341	نتيجة صافية
الضرائب و الرسوم المستحقا	382.096					
		5.407.723	11.848.986	/	16.270.833	موردون و حسابات ملحقة
ديون اخرى للاستغلال	1.617.617					
		520.390	520.390	/	520.390	ضرائب
		399.511	462.511	/	462.511	ديون اخرى
نتيجة السنة	451.836					
Totaux	7.968.886	10.525.493	17.532.238	/	22.725.946	

ملحق رقم (4): كشف محاسبة المكلف

,RELEVE DE CMPTABILITE
CONCERNANT

DESIGNATION DES COMPTES		2010	2011	2012	2013	OE
MARGE BRUTE	CREDIT Vent marchandises----------	13.829.390	13.390.314		13.453.345	
	DEBIT Marchandises consommées-----	11.754.491	11.748.595		11.211.121	
	BENEFICE BRUT (crédit -débit)(1)----------	2.074.899	1.641.719		2.242.224	
	POURCENTAGE BRUT =bénéfices brutes x100 / ventes	%15	%13		%17	
	Production vendue ----------					
	Production stockée ----------					
	Production de l'Entre, pour elle-même					
	CREDIT Prestation fournies ----------					
	Transfert de change de production ------					
	TOTAL DU CREDIT ----------					
	Matières et fournitures consommés					
	DEBIT Services ----------	30.675	31.295		3.365	
	TOTAL DU DEBIT----------	30.675	31.295		3.365	
	BENEFICE BRUT(credit -débit)(2)----------	(30.675)	(31.295)		3.365	
	POURCENTAGE BRUT = V.A x 100 / production vendue					
	Bénéfices brut total (1) +(2) ----------	2.044.224	1.610.424		2.238.859	
	CREDIT Produits financières					
	TOTAL DU CREDIT ----------	2.044.224	1.610.424		2.238.859	
	Frais personnel.....	625.542	423.943		274.428	
	Impots et taxe DEBIT	244.454			6.089	
	.....					
	Amortissements----------	700.575	684.000		684.000	
	TOTAL DU DEBIT ----------	1.570.571	1.107.943		964.517	
	Solde du resultat d'exploitation -----	473.653	502.481		1.274.341	
	CREDIT Autres produits ----------					
	TOTAL DU CREDIT ----------	473.653	502.481		/	
	Solde du résultat					
	DEBIT Autres charge ----------					
	TOTAL DU DEBIT					
	BENEFICE NET (credit - debit)--	473.653	502.481	/	1.274.341	
	C,A	%3.42	%3.75	/	%9.47	

ملحق رقم5: تحديد رقم الأعمال

السنوات التعيين	2010		2011		2012		2013	
مخزون اول مدة	4.231.709.00		6.093.180.00		13.349.526.00		5.459.098.00	
مشتريات مصرحة	13.615.962.00		19.004.941.00		14.557.172.00		17.030.303.00	
مشتريات و مخزونات غير مصرحة	1.985.377.00		لا شيء		لا شيء		8.599.668.96	
مخزون اخر مدة	6.093.180.00		13.349.526.00		5.459.098.00		11.278.279.00	
البضاعة المستهلكة بعد التحقيق	13.739.868.00		11.748.595.00		22.447.600.00		19.810.790.96	
البضاعة المستهلكة	المواد الصيدلانية	المواد الشبه صيدلانية	المواد الصيدلانية	المواد الشبه صيدلانية	المواد الصيدلانية	المواد الشبه صيدلانية	المواد الصيدلانية	المواد الشبه صيدلانية
	13.591.719.86	148.148.14	11.554.520.92	194.074.08	22.292.307.00	155.293.00	19.810.790.96	لا شيء
معدل هامش الربح الخام	1.20	1.35	1.20	1.35	1.20	1.35	1.20	/
المبيعات المحققة	16.310.063.83	200.000.00	13.865.425.10	262.000.00	26.750.768.40	209.645.55	23.772.949.15	لا شيء
المبيعالت المغرمة اوالمصرحة	لا شيء	200.000.00	لا شيء	262.000.00	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء
رقم الاعمال المحقق الاجمالي	16.510.063.00.		14.127.425.10		26.960.413.95		23.772.949.15	
رقم الاعمال المصرح او المغرم	14.029.390.00		13.390.314.00		لا شيء		13.453.345.00	
الزيادات	2.480.673.83		737.111.10		26.960.413.95		10.319.604.15	