

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: علوم التسيير التخصص: تسيير استراتيجي

دور الرقابة الجبائية في التحصيل الضريبي

دراسة حالة بالمركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم

تحت إشراف الأستاذة:

دباحي يمينة

مقدمة من طرف الطالب:

➤ لمّام أحمد

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	أ.قصاص زكية	أستاذة محاضرة أ	جامعة مستغانم
مقررا	أ.دباحي يمينة	أستاذة محاضرة ب	جامعة مستغانم
مناقشا	أ.قبايلي الحاجة	أستاذة محاضرة ب	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2020/2019

شكر وتقدير

بسم الله الرحمن الرحيم : " فتبسم ضاحكا من قولها و قال رب
اوزعني ان اشكر نعمتك التي انعمت علي وعلى والدي وان اعمل
صالحا ترضاه وادخلي برحمتك في عبادك الصالحين " الآية 19 من
سورة النمل.

أتقدم بخالص الشكر والامتنان إلى الأستاذة الفاضلة الأستاذة
دباحي على تفضلها بقبول تأطيرنا والسهر على توجيهنا في كل مرحلة
من مراحل هذا العمل المتواضع.

شكر موصول إلى أعضاء لجنة المناقشة لدراستهم هذه المذكرة.
شكر خاص لجميع أساتذتنا الموقرين الذين يعجز لساننا على
إيفاءهم حقهم وقدرهم.

شكرا وألف شكر لشهدائنا الأبرار الذين لولاهم ما تعلمنا حرفا.

الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى الأعمام أبي ، أمي و جميع إخواني .
كما لا أنسى في هذا المقام كل من ساعدنا من قريب أو بعيد في إتمام
هذا العمل .

كما لا يفوتنا أيضا أن نقدم تحية محبة إلى جميع عمال المركز
الجواري للضرائب سيدي علي .

الفهرس :

شكر و تقدير

إهداء

أ	فهرس
ج	قائمة الجداول
د	قائمة الأشكال
هـ	قائمة المختصرات
1	مقدمة عامة

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للنظام الضريبي ، التحصيل الضريبي و التهرب الضريبي

5	تمهيد
6	المبحث الأول: النظام الضريبي و السياسة الضريبية
6	المطلب الأول : مفهوم النظام الضريبي
8	المطلب الثاني : ماهية السياسة الضريبية
13	المطلب الثالث : مفهوم وعاء الضريبة
16	المبحث الثاني : مدخل عام حول التحصيل الضريبي
16	المطلب الأول : مفهوم التحصيل الضريبي
17	المطلب الثاني : قواعد التحصيل الضريبي
19	المطلب الثالث : طرق و ضمانات التحصيل الضريبي
25	المبحث الثالث : عموميات حول التهرب الضريبي
25	المطلب الأول : مفهوم التهرب الضريبي
27	المطلب الثاني : أسباب التهرب الضريبي
29	المطلب الثالث : آثار التهرب الضريبي
31	خلاصة

الفصل الثاني : الرقابة الجبائية

32	تمهيد
33	المبحث الأول : أسباب الرقابة الجبائية وأشكالها
33	المطلب الأول : ماهية الرقابة الجبائية



35.....	المطلب الثاني : أسباب إجراء الرقابة الجبائية ومظاهرها
36.....	المطلب الثالث : أشكال الرقابة الجبائية
41.....	المبحث الثاني : أركان الرقابة الجبائية
41.....	المطلب الأول : الإدارة الجبائية
44.....	المطلب الثاني : المكلف بالضريبة
46.....	المطلب الثالث : صعوبات الرقابة الجبائية والحلول المقترحة لتفعيل دور الإدارة الجبائية
50.....	المبحث الثالث : سير ونتائج الرقابة الجبائية
50.....	المطلب الأول : الإشعار بإعادة التقييم
52.....	المطلب الثاني : الإجراء التلقائي
54.....	المطلب الثالث : العقوبات الجبائية
57.....	خلاصة

الفصل الثالث : دراسة تجريبية بالمركز الجوارى للضرائب سيدي علي مستغانم

58.....	تمهيد
59.....	المبحث الأول: لمحة عامة عن المركز الجوارى للضرائب سيدي علي مستغانم
59.....	المطلب الأول: التعريف بالمركز الجوارى للضرائب سيدي علي مستغانم
61.....	المطلب الثاني: مصالـح و مهام المركز الجوارى للضرائب سيدي علي مستغانم
66.....	المبحث الثاني: طرق الرقابة الجبائية المطبقة على مستوى المركز الجوارى للضرائب سيدي علي مستغانم
66.....	المطلب الأول : الرقابة الشكلية بالمركز الجوارى للضرائب سيدي علي مستغانم
67.....	المطلب الثاني : الرقابة على الوثائق بالمركز الجوارى للضرائب سيدي علي مستغانم
70.....	المبحث الثالث: أثر الرقابة الجبائية على التحصيل الضريبي بالمركز الجوارى للضرائب سيدي علي مستغانم لسنوات (2016-2019)
70.....	المطلب الأول : أثر الرقابة الشكلية على التحصيل الضريبي بالمركز الجوارى للضرائب سيدي علي مستغانم
72.....	المطلب الثاني : أثر الرقابة على الوثائق على التحصيل الضريبي بالمركز الجوارى للضرائب سيدي علي مستغانم
76.....	خلاصة
77.....	خاتمة عامة
78.....	قائمة المراجع



قائمة الجداول :

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
27	أوجه التشابه والاختلاف بين الغش والتجنب الضريبي	1-1
66	البطاقة الفنية للمكلفين بالضريبة الخاصة بسنة 2018	III-2
67	تصريحات رقم الأعمال للمكلف حسب السنوات	III-3
70	نتائج الرقابة الشكلية بالمركز الجوارى للضرائب سيدي علي مستغانم	III-4
72	نتائج الرقابة على الوثائق بالمركز الجوارى للضرائب سيدي علي مستغانم	III-5

قائمة الأشكال :

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
36	أشكال الرقابة الجبائية	II- 1
39	النموذج العام للرقابة على الوثائق	II- 2
60	الهيكل التنظيمي للمركز الجوّاري للضرائب	III-3
72	نتائج الرقابة الشكلية بالمركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم	III-4
74	نتائج الرقابة على الوثائق بالمركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم	III-5

قائمة المختصرات :

المختصر	تفسير المختصر باللغة العربية	تفسير المختصر باللغة الفرنسية
G12	التصريح برقم الأعمال التقديري للضريبة الجزافية الوحيدة لسنة	DECLARATION PREVISIONNELLE DE L'IFU AU TITRE DE L'ANNEE
G50	الضرائب والرسوم المحصلة فورا أو عن طريق الاقتطاع من المصدر	IMPOTS ET TAXE PERCUS AU COMPTANT OU PAR VOIE DE RETENUE A LA SOURCE
G50A	الضرائب والرسوم المحصلة فورا أو عن طريق الاقتطاع من المصدر	IMPOTS ET TAXE PERCUS AU COMPTANT OU PAR VOIE DE RETENUE A LA SOURCE
C04	إشعار بإعادة التقويم	NOTIFICATION DE REDRESSEMENTS
O19	محضر معاينة	PROCES VERBAL DE CONSTAT
D37	جدول فردي	AVIS A PAYER DU ROLE INDIVIDUEL
C18	إستدعاء	CONVOCATION
C02	طلب معلومات	DEMANDE DE RENSEIGNEMENTS
ج ر	جريدة رسمية	JOURNAL OFFICIEL
ق م	قانون المالية	LOI DE FINANCES
ق ر على رقم الأعمال	قانون الرسوم على رقم الأعمال	CODE DES TAXES SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES
ق ض م ر م	قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة	CODE DES IMPOTS DIRECTS ET TAXES ASSIMILLES



مقدمة عامة

يطلق على مجمل الضرائب المفروضة على فئة من المكلفين بالضريبة وكذا تلك القواعد المطبقة على وضعية أو حالة محددة خاصة بهم في علم الاقتصاد بمصطلح الجباية , حيث أن هذه الأخيرة تسمح بمعرفة القواعد المطبقة والمتعلقة بالنظام الضريبي لأي بلد والذي يعتبر من أهم المصادر المالية الأساسية لتمويل خزينة الدولة ، وذلك لما تتطلبه عملية التنمية الاقتصادية من أموال ضخمة ، ونظرا لأهمية هذا النظام في تحقيق السياسات المالية للدول , فإنها تولي له أهمية بالغة وذلك من خلال العمل على تطويره وإجراء إصلاحات مستمرة على منظومته القانونية بغية زيادة الحصيلة الضريبية , والتي تهدف من خلالها إلى تحقيق مجموعة من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية , متمثلة في تحقيق التنمية الاقتصادية عبر تمويل المشاريع الاقتصادية وتغطية مختلف النفقات العمومية إضافة إلى تحقيق العدالة الاجتماعية.

وبما أن الضريبة بمثابة اقتطاع من دخول و ثروات أفراد المجتمع ومختلف النشاطات التجارية والصناعية باعتبارها إلزامية يقرها القانون , فمن الطبيعي أن يلجأ بعض الأفراد إلى محاولة التخلص من أداءها كليا أو تخفيضها عن قصد أو دون قصد بالطرق الشرعية والغير شرعية , ويعتبر التهرب والغش الضريبي من الطرق التي يلجأ إليها المكلفون بالضريبة والتي أصبحت تشكل في الآونة الأخيرة تهديدا كبيرا على اقتصاديات الدول , مما استدعى من هذه الأخيرة البحث عن آليات ووسائل لمكافحة مثل هذه الظواهر وتدخل الإدارة الجبائية و منظومة القوانين الجبائية ضمن هذه الآليات و الوسائل.

وقد أقرت التشريعات الجبائية خصوصا تلك التي تعتمد أنظمتها الجبائية على التصريحات الجبائية , الرقابة الجبائية كآلية للحد من الظواهر الضريبية السلبية عن طريق مراقبة المكلفين بالضريبة , وفقا للقوانين الجبائية ومتابعة مختلف التصريحات الجبائية والوثائق والدفاتر الضرورية بهدف تصويب هذه التصريحات وزيادة التحصيل الجبائي بغية الرفع من حصيلة الإيرادات الجبائية ودعم المركز المالي للخزينة العمومية , حتى تستطيع الوفاء بالتزاماتها التنموية , ولهذا الغرض فقد كلفت الإدارة الجبائية لتقوم بهذه المهمة من خلال تسخير كافة الإمكانيات المادية والبشرية والعمل بمختلف مصالحها لتحقيق هذا الغرض , غير أن عملية الرقابة الجبائية لا زالت تحتاج إلى جهود أكبر من قبل الإدارة الجبائية للقضاء على مختلف المعوقات والصعوبات التي تواجهها في التصدي لظاهرتي الغش والتهرب الضريبي , وهذا ما تسعى الإدارة الجبائية لتحقيقه من خلال توجيه قدراتها المادية والبشرية بكفاءة لتفعيل الرقابة الجبائية .

وعلى ضوء ما تقدم يمكن أن نطرح الإشكالية التالية:

- ما هو دور الرقابة الجبائية في التحصيل الضريبي لدى المراكز الجوارية للضرائب في الجزائر؟
و يتفرع عن هذا التساؤل تساؤلات فرعية:
- ما هي أهم وظائف الإدارة الجبائية التي تسبق عملية الرقابة الجبائية؟
- هل تحقق الرقابة الجبائية جميع أهدافها في الجزائر؟
- ما هي معوقات الرقابة الجبائية في الجزائر وكيف يمكن لهذه الأخيرة أن تحقق أهدافها؟

فرضيات الدراسة :

لمعالجة إشكالية بحثنا والإجابة على الأسئلة المطروحة قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- يكمن دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي وبالتالي زيادة التحصيل الضريبي.
- التحصيل الضريبي على مستوى المركز الجوارى للضرائب سيدي علي لا يتوقف فقط على عملية الرقابة الجبائية بل يعتمد كذلك على مدى فاعلية مصالحه في متابعة الديون الضريبية.

أسباب اختيار الموضوع :

يمكن تقسيم أسباب اختيار الموضوع إلى:

* أسباب ذاتية :

- بصفتنا أحد إطارات الدولة في هذا المجال.
- محاولة إثراء المكتبة الجامعية بدراسة نوعية.
- عدم تركيز الدراسات السابقة على التحصيل الضريبي.
- توعية الطلاب الجامعيين بالجانب الجبائي.

* أسباب موضوعية :

- نظرا لأهمية موضوع الدراسة ومدى أهميته بالنسبة للدولة الجزائرية خصوصا وأن الجزائر تحاول منذ سنوات , التحول من الاعتماد على الجباية البترولية إلى الجباية العادية.
- نظرا لأهمية التحصيل الضريبي في عملية التنمية الاقتصادية.

أهمية الدراسة :

تكمن أهمية البحث في :

- تسليط الضوء على آلية الرقابة الجبائية ومحاولة دراسة مختلف جوانبها ومعرفة أهميتها في زيادة التحصيل الجبائي.
- معرفة أسباب الرقابة الجبائية.
- توضيح العلاقة بين كل من الرقابة و التحصيل الضريبي.
- محاولة معرفة مختلف الآليات و الطرق لزيادة التحصيل الجبائي , باعتباره مورد هام من موارد الخزينة العمومية .

أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى توضيح مجموعة المعالم التالية :

- الإحاطة بعناصر البحث فيما يخص كل من التحصيل و الرقابة الجبائية.
- معرفة مدى مساهمة الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الجبائي.
- التعرف على مختلف الصعوبات التي تواجه الإدارة الجبائية خلال عملية الرقابة الجبائية.
- اقتراح مجموعة من الحلول الممكنة لتفعيل عملية الرقابة الجبائية.

المنهج المتبع:

من أجل الإجابة على الإشكالية وتوضيح مختلف المفاهيم الأساسية للدراسة اتبعنا المنهج الوصفي في الجانب النظري باعتباره المنهج الأنسب لدراستنا , حيث قمنا باستعراض مختلف الجوانب المتعلقة بالدراسة فيما يخص الرقابة الجبائية و التحصيل الجبائي , إضافة إلى منهج دراسة حالة في الجانب التطبيقي وذلك بالتطرق إلى مجموعة من الحالات الميدانية ودراستها في كل نوع من أنواع الرقابة الجبائية (الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق) لتوضيح دور وأهمية الرقابة الجبائية في التحصيل الجبائي .

الدراسات السابقة :

جاءت هذه الدراسة كنقطة انطلاق لمجموعة من الدراسات السابقة نذكر منها :

- أ/خلوفي سفيان من جامعة العربي تبسي -تبسة و أ/بوجريو عبد الرؤوف من المركز الجامعي عبد الحفيظ بو الصوف -ميلة , دور الرقابة الجبائية في تفعيل عملية التحصيل الضريبي خلال الفترة (2010-2014) دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية ميلة- مجلة ميلاف العدد 01 جوان 2019.

وقد توصلت الدراسة إلى :

- إن التنسيق التام بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات والمؤسسات الأخرى يلعب دورا فعالا في تبادل المعلومات.
- إن الإدارة الجبائية لا تستطيع أن ترفع من التحصيل الضريبي دون أن تواجه مجموعة من العراقيل والصعوبات.
- الرقابة الجبائية تضمن المساواة بين المكلفين بالضريبة من خلال تطبيق العقوبات.
- التحقيقات التي تتم على مستوى المفتشية هي الخطوة الأولى والأكثر نجاعة بالمقارنة مع عمليات التحقيق التي تتم على مستوى المديرية الولائية للضرائب.
- يسمح نظام المعلومات الآلي من تحسين عمليات الرقابة الجبائية وانتقال المعلومات بالدقة والسرعة المناسبة.

- أ.د مغاوي عبد الرحمن و د.شيخي بلال من جامعة بومرداس , دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر-مجلة دراسات جبائية العدد 02 جوان 2013.

وقد توصلت الدراسة إلى :

- التعاون مع دول أوروبية لتطوير الرقابة الجبائية في إطار تفعيل شراكة بين الجزائر والاتحاد الأوروبي.
- إقامة مصلحة التحقيق الجبائي تكون مستقلة عن المديرية العامة للضرائب.
- إقامة هيكل ووسائل لتنسيق الاتصال وفقا لوجهة نظر المديرية العامة للضرائب.
- تحسين وتحديث الإجراءات الجبائية عن طريق وضع طرق حديثة ومتطورة تسمح بالتحصيل الجيد للضرائب.

صعوبات الدراسة :

- يعتبر التشريع الجبائي من التشريعات المعقدة و المعدلة باستمرار حيث اضطررنا إلى تتبع التحديثات التي طرأت على مختلف القوانين وبالتالي عدم الاعتماد على مختلف المراجع التي درست هذا الموضوع.
- نقص المراجع المكتبية في جانب التحصيل الجبائي وكذا موضوع الرقابة الجبائية.

تقسيمات الدراسة :

تبعاً لأهداف الدراسة قمنا بتقسيم البحث إلى : ثلاث فصول، فصلين نظريين وفصل تطبيقي حيث شمل الفصل الأول الشطر الأول للدراسة والمتمثل في التحصيل الضريبي و قبل ذلك قمنا بإلقاء نظرة عن النظام الضريبي والسياسة الضريبية وكل ما يتعلق بهما كمدخل لبحثنا و أردفنا بعدها التهرب الضريبي باعتباره سبب من أسباب الرقابة الجبائية بينما خصصنا الفصل الثاني للرقابة الجبائية كآلية من آليات زيادة التحصيل الضريبي في حين خصصنا الفصل الثالث كدراسة تجريبية حيث قمنا بدراسة أنواع الرقابة الجبائية التي تمارس على مستوى المركز الجوازي للضرائب سيدي علي وأثرها على التحصيل الضريبي.

الحدود المكانية والزمنية :

الحدود المكانية : تمت الدراسة على مستوى المركز الجوازي للضرائب والمتواجد على مستوى دائرة سيدي علي ولاية مستغانم.

الحدود الزمنية : شملت الفترة ما بين ديسمبر 2019 و فيفري 2020.

الحدود الموضوعية : لم تشمل الدراسة الحالية الرقابة المعمقة باعتبارها لا تجرى على مستوى المركز .

الفصل الأول :

الإطار المفاهيمي للنظام الضريبي،
التحصيل الضريبي و التهرب الضريبي

تمهيد :

تحتل الضريبة مكانة خاصة في نظريات المالية العامة, ليس لكونها صورة من أهم صور الإيرادات العامة فقط و إنما لأهمية الدور الذي تلعبه في تحقيق أهداف السياسة المالية, إضافة إلى ما تثيره من مشكلات فنية واقتصادية عند فرضها, وتمر هذه الضريبة بعدة مراحل حتى تصبح واجبة الدفع وعليه فإن إدارة الضرائب ملزمة باحترام مجموع هذه المراحل وتوضيح جميع الخطوات التي تمر بها الضريبة للمكلفين بها تفاديا لجملة من المشكلات المطروحة ميدانيا كالتهرب في مجال فرضها أو حتى التأخر في تحصيلها مما قد يشكل صعوبات و إختلالات في موازنة الدولة .

وعليه سنقوم بتقسيم هذا الفصل إلى:

- النظام الضريبي والسياسة الضريبية
- التحصيل الضريبي.
- التهرب الضريبي

المبحث الأول: النظام الضريبي و السياسة الضريبية

"إن النظم الضريبية تركز على مجموعة من العناصر و الدعائم الاجتماعية و السياسية والاقتصادية. لذا فهي في تغيير مستمر وفقا للأوضاع والظروف المحيطة بها ونظرا لذلك فإن الأنظمة الضريبية تختلف من دولة لأخرى ومن مجتمع لأخر.¹"

"ويتطلب اختيار النظام الضريبي معرفة كاملة بإيديولوجية المجتمع، وكافة أوضاعه الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وكذا أهداف السياسة الضريبية التي يسعى إلى تحقيقها."²

المطلب الأول : مفهوم النظام الضريبي

أولا- تعريف النظام الضريبي:

اختلفت وجهات نظر الكتاب و علماء الاقتصاد في تعريف النظام الضريبي. فيرى البعض أن مفهوم النظام الضريبي "يتراوح ما بين المفهوم الضيق ومفهوم واسع، وفي مجملها ينحصر تعريف النظام الضريبي في مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاقتطاع الضريبي في مراحلها المتعددة و المتتالية من التشريع إلى تأسيس الضريبة و انتهاء بعملية التحصيل."³

أما ما نراه حسب وجهة نظرنا من أكثر التعاريف إماما حول مفهوم النظام الضريبي هو أنه يعرف بـ "مجموعة محددة ومختارة من الصور الفنية للضريبة (ضرائب نوعية ، ضرائب الدخل ، الثروة ، ضرائب الجمركية..الخ) تتلاءم مع ظروف وخصائص البيئة التي تعمل في نطاقها وتتمثل في مجموعة برامج ضريبية متكاملة تعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية الصادرة وما يصاحبها من لوائح تنفيذية."⁴

"رغم أن النظام الضريبي ما هو إلا ترجمة عملية للسياسة الضريبية، إلا أن اختلاف النظم الضريبية بين الدول قد لا يعني اختلاف السياسة الضريبية لهذه الدول، ذلك أن السياسة الضريبية الواحدة من الممكن ترجمتها عملياً إلى أكثر من نظام ضريبي، أو بعبارة أخرى فإن النظام الضريبي الذي يصلح لتحقيق أهداف سياسة ضريبية معينة في مجتمع معين قد لا يصلح لتحقيق نفس السياسة الضريبية في مجتمع آخر .

ويتكون النظام الضريبي من ثلاثة مكونات أساسية تتمثل فيما يلي:

- أهداف محددة مشتقة من أهداف السياسة الضريبية السائدة؛
- مجموعة الصور الفنية المتكاملة للضريبة التي تمثل وسائل تحقيق الأهداف المحددة؛
- مجموعة التشريعات والقوانين الضريبية واللوائح التنفيذية التي تمثل في مجموعها طريقة محددة يعمل من خلالها النظام الضريبي وأجهزته المختلفة."⁵

¹ عبد الهادي مختار، "الإصلاحات الجبائية ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية في الجزائر"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراة في العلوم الاقتصادية تخصص تسيير، تلمسان، جامعة أبو بكر بلقايد، 2015-2016، ص 14

² محمد لعلاوي، "دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراة، تخصص علوم اقتصادية، بسكرة، جامعة محمد خيضر، 2014-2015، ص 99

³ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون، 2011، ص 18 بالتصرف

⁴ بللعماء أسماء، "دور السياسة الضريبية في تحقيق التنوع الاقتصادي في الجزائر"، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراة، شعبة علوم اقتصادية تخصص نقود ومالية، أدرار، جامعة أحمد دارية، 2017-2018، ص 86

⁵ عبد الهادي مختار، مرجع سبق ذكره، ص 15

ثانيا- محاور النظام الضريبي:

"يمكن التمييز بين ثلاثة محاور أساسية يركز عليها النظام الضريبي وهي:

- محور التنظيم الفني : يضم السياسات والإجراءات المقررة التي يتم إعدادها واتخاذها بصدد فرض ضريبة معينة تحقيقاً للأهداف التي حددتها الدولة، والسياسة المقصودة هنا هي السياسة الضريبية.
- المحور التشريعي : يضم التشريعات التي تحدد فلسفة وأهداف وسائل النظام الضريبي في المجتمع، والتي تعكس طبيعة الدولة السياسية وخياراتها الاجتماعية والاقتصادية.
- المحور التنفيذي : يضم الأجهزة الفنية والإدارية التي تعمل على تنفيذ السياسة الضريبية عن طريق قيامها بعمليات الحصر والفحص والربط والتحصيل من الأشخاص الطبيعيين والمعنويين. لذا فالإدارة الضريبية(الجهاز الفني والإداري)عليها التزامات محددة في القانون الضريبي يتعين القيام بها لضمان حقوق كل من المكلف والخزينة العمومية، كالتزام بتوفير المعلومات والتطبيق الجيد والصحيح للقانون والالتزام بالسرية. إن نجاح أي نظام ضريبي يقتضي تكامل النجاح لهذه المحاور الثلاثة مجتمعة بالإضافة إلى الآتي:
- سياسة ضريبية متجانسة ومتوازنة يراعي فيها كل القواعد الفنية؛
- تشريع ضريبي مستقر واضح يعبر عن تلك السياسة؛
- جهاز ضريبي ذو كفاءة يتولى تطبيق التشريع، وتنفيذ السياسة الضريبية على أكمل وجه.¹

ثالثا- خصائص النظام الضريبي :

تختلف خصائص النظام الضريبي من دولة لأخرى وعلى سبيل المثال :

"يتميز النظام الضريبي الجزائري بخصائص تواكب وبصفة فعالة انتقال الاقتصاد الجزائري من حالة الاقتصاد الموجه إلى حالة اقتصاد السوق حيث اعتمد على الخصائص التالية :

1- التحاور بين المكلف والإدارة الجبائية : تحتوي على التصريحات التي يقوم بها المكلف والاقتراحات التي تفرضها الإدارة الجبائية بالإضافة إلى تقديم الطعون، لذا نجد التحاور بين المكلف والإدارة الضريبية يتم من خلاله حساب مبلغ الضريبة التي يستوجب دفعها. وبهذا التحاور يتم تصحيح وضعيته غير القانونية ويحق للمكلف الرد والتغير في التصريحات، حيث يعتبر هذا التحاور الذي يقوم بين المكلف والإدارة الجبائية أهم رابطة لمعالجة المشاكل القائمة بينهما.

2- تصريح المكلف برقم أعماله بنفسه : أعطى المشرع الجزائري للمكلف حق التصريح برقم أعماله بنفسه . بمجرد الحصول على نماذج التصاريح من طرف الإدارة الضريبية يقوم بملئها وإعادتها إلى الإدارة إلا أن هذه التقارير والتصاريح تكون في أغلب الأحيان غير واقعية مما يؤدي حتما بالإدارة الضريبية إلى فحصها بحيث لا تعتبر الحرية الممنوحة للمكلف بالتصريح برقم أعماله حرية مطلقة وإنما مقيدة بتبريرات من أجل أن تكون التصريحات ذو مصداقية وواقعية²

¹ للعلما أسماء، مرجع سبق ذكره، ص 85

² سميرة بوعكاز ، "مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي". رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، بسكرة، جامعة محمد خيضر، 2014-2015، ص 5.4

3- حق الإدارة الضريبية في الرقابة : "تقوم الإدارة الضريبية بمراقبة ومتابعة جميع التصريحات المقدمة من قبل المكلفين من أجل تجنب أنواع الغش والتهرب. غير أن القانون منع الإدارة الجبائية من الإطلاع أو مراقبة التصريحات المعدلة بدون إعلام المكلف أو المصالح الأخرى بالسر المهني."¹

رابعا- فعالية النظام الضريبي :

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

ونتيجة لتعارض أهداف النظام الضريبي يتعين على المشرع مراعاة المصالح التالية :

- مصلحة الدولة ، - مصلحة المكلف بالضريبة ، - مصلحة المجتمع."²

"وترتكز الفعالية الضريبية على الخصائص التالية :

- الفعالية الاقتصادية ، - البساطة ، - الحساسية ، - الشفافية ، - العدالة."³

المطلب الثاني : ماهية السياسة الضريبية

"تمارس السياسة الضريبية دوراً مهماً في التأثير على كافة فروع الاقتصاد، كونها أحد مكونات السياسة الميزانية وجزء أساس من السياسات الاقتصادية التي تستخدمها الدولة لتحقيق أهدافها المختلفة، فقد تطور دور الضريبة من مجرد وسيلة للتمويل إلى أداة توجيه وتدخل. تحاول الدراسة في هذا المطلب تحديد مفهوم السياسة الضريبة وتوضيح أهم أهدافها ومختلف أدواتها.

أولاً- مفهوم السياسة الضريبية:

اختلف الباحثون في وضع تعريف محدد للسياسة الضريبية، بسبب اختلاف وجهات النظر حول دقة ما يعنيه هذا المفهوم ولغرض الوصول إلى تعريف يجمع مضامين السياسة الضريبية، لا بد من استعراض بعض التعريفات التي وردت عن هذا المفهوم.

- تعبر السياسة الضريبية عن مجموع التدابير ذات الطابع الضريبي المتعلقة بتنظيم التحصيل الضريبي قصد تغطية النفقات العمومية من جهة والتأثير على الوضع الاقتصادي والاجتماعي حسب التوجهات العامة للاقتصاد من جهة ثانية.

- عرفت السياسة الضريبية بأنها مجموعة من الاتجاهات العامة التي تعلن عنها الدولة مسبقاً بصيغة أحكام قانونية يتضمنها التشريع الضريبي للتعبير عن نيتها في تحقيق مجموعة أو هيكل من الأهداف الاجتماعية والاقتصادية والمالية والسياسية لأفرادها."⁴

¹ سميرة بوعكاز ، مرجع سبق ذكره، ص5

² ناصر مراد، مرجع سبق ذكره، ص76،77

³ نفس المرجع السابق ، ص83

⁴ بللعماء أسماء. مرجع سبق ذكره ، ص77

- " السياسة الضريبية هي السياسة التي تتبعها الدولة حيال توجيه ضرائها نحو تحقيق أهداف معينة محددة، ونابعة من الإستراتيجية العامة لها، مستخدمة في ذلك سلطتها العامة وكافة الوسائل والأدوات الضريبية الممكنة، الحالية والمتوقعة واللازمة لتحقيق تلك الأهداف.
- انطلاقاً من التعريف السابقة نستنتج أن السياسة الضريبية هي عبارة عن إجراءات تمس الجانب الضريبي، تتخذها الدولة بهدف التأثير على الوضع الاقتصادي والاجتماعي، بما يتماشى مع الأهداف والتوجهات العامة للاقتصاد.¹
- " يتضح مما سبق أن السياسة الضريبية تتسم بالخصائص التالية :
- مجموعة متكاملة ومتراطة من البرامج، ذلك أن تصميم مكونات السياسة الضريبية يتم في ضوء علاقات التناسق والترابط بين أجزائها، بحيث لا يتم النظر إلى كل مكون على حدى، بل ينظر إليه على أنه جزء من مكونات السياسة الضريبية، وهو ما من شأنه أن يسهم في مواجهة التناقضات التي قد تظهر على الأهداف المراد تحقيقها.
- يمتد نطاق السياسة الضريبية ليشمل الإيرادات الضريبية الفعلية والمحتملة، والبرامج المتكاملة و المرتبطة بها، وكذا الحوافز الضريبية التي تمنحها الدولة لأنشطة اقتصادية معينة ترغب في تشجيعها.
- جزء مهم من أجزاء السياسة الاقتصادية التي تسهم في تحقيق أهداف المجتمع، فالأهداف التي يمكن أن تضعها الدولة لسياستها الضريبية ما هي إلا أهداف فرعية تنبثق عن الأهداف العامة للمجتمع وتسهم في تحقيقها في نفس الوقت .
- إن رسم أي سياسة ضريبية يتطلب التركيز على مجموعة من القواعد وهي تحديد أولويات أهداف النظام الضريبي انطلاقاً من الواقع السياسي، الاقتصادي والاجتماعي المحلي والدولي.
- التنسيق بين السياسات الضريبية والسياسات الاقتصادية الأخرى بصفة عامة.
- التوليف المناسب بين أدوات السياسة الضريبية خاصة فيما يتعلق بتحديد الهيكل الضريبي من حيث أنواع الضرائب المباشرة وغير المباشرة، وأوزانها النسبية في الحصيلة الضريبية، وكذا تحديد أسعار هذه الضرائب والتمييز فيها من حيث الارتفاع والانخفاض على حسب نوع النشاط الاقتصادي وموقعه، والظروف الشخصية والاجتماعية للممولين.
- تقليل عدم التوافق في قرارات السياسة الضريبية في سعيها لتحقيق أهدافها، وذلك حسب الأولويات المحددة لها، حيث أن التوسع في تطبيق سياسة الإعفاءات الضريبية قد يكون على حساب تحقيق الهدف المالي للنظام الضريبي.²

ثانياً- أهداف السياسة الضريبية:

- "تسعى السياسة الضريبية إلى تحقيق مجموعة متباينة من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والثقافية، ورغم التطور الحاصل في دور الضريبة إلا أنها تبقى الأداة المفضلة لتوفير الموارد العمومية، نتيجة المشكلات المرتبطة بأشكال التمويل الحكومي الأخرى من قروض والإصدار النقدي إلى غير ذلك."³

¹ بللعماء أسماء. مرجع سبق ذكره، ص 77.

² نفس المرجع السابق . ص، 78.

³ نفس المرجع السابق . ص، 79.

1- أهداف اقتصادية :

" تعتبر الأهداف الاقتصادية من أهم أهداف الضريبة في الاقتصاديات المعاصرة، بحيث تستخدم الضريبة لتوجيه سياستها الاقتصادية لحل الأزمات التي تتعرض لها، ومن أهم الأهداف الاقتصادية للضريبة ما يلي:

- تحقيق النمو الاقتصادي : ويكون ذلك عن طريق منح امتيازات ضريبية كخفض معدل الضريبة أو الإعفاء من أداءها بالنسبة للأنشطة الاقتصادية التي ترغب الدولة رفع معدل النمو فيها، وتكمن علاقة السياسة الضريبية بالنمو الاقتصادي في الآتي :- تؤدي زيادة العبء الضريبي على أفراد المجتمع إلى عرقلة النمو الاقتصادي، خاصة إذا تجاوز هذا العبء الطاقة الضريبية لأفراد المجتمع.¹
- تؤثر التغيرات المتكررة في التشريع الضريبي سلباً على محددات النمو الاقتصادي.
- يعد الادخار الخاص من الموارد الهامة التي تحقق النمو الاقتصادي، لذا يتوجب تخفيض معدلات الضرائب المفروضة على الدخل.
- زيادة سرعة التطور التكنولوجي : تؤثر السياسة الضريبية في سرعة التطور التكنولوجي، من خلال تفضيل طرق إنتاجية معينة على أخرى، فمثلاً الإعفاءات أو التخفيضات من بعض الرسوم الجمركية على التجهيزات والمكونات التكنولوجية.
- تحقيق الاستقرار الاقتصادي : يظهر إسهام السياسة الضريبية في تحقيق الاستقرار الاقتصادي، من خلال تخفيض الضرائب لمعالجة ظاهرة الركود و رفعها لمعالجة ظاهرة التضخم وتوقف فعالية السياسة الضريبية في تحقيق الاستقرار الاقتصادي على توفير عناصر نوعية ضمن النظام الضريبي تمكن الدولة من الزيادة في معدلات الضريبة وتوسيع الوعاء الضريبي، بما لا يتجاوز الطاقة الضريبية للمجتمع ومدى حساسية ومرونة النظام الضريبي
- توجيه الاستهلاك : تستعمل الضريبة كأداة للتأثير على السلوك الاستهلاكي، من خلال تأثيرها على الأسعار النسبية للسلع والخدمات، مما يعني أنه كلما فرضت ضرائب مرتفعة على بعض السلع الضارة والكمالية مثلاً، يؤدي إلى انخفاض الطلب عليها، إلا أن هذا الانخفاض لا يتم دفعة واحدة بل بتفاوت من سلعة إلى أخرى والعكس إذا فرضت ضرائب منخفضة على بعض السلع فهذا يؤدي إلى تشجيع استهلاكها.
- توجيه وتشجيع الاستثمار : تستخدم الضريبة في تحقيق التوازن الجهوي للاستثمار، ويكون ذلك عن طريق منح إعفاءات وتخفيضات في ضرائب المؤسسات التي تعمل في المناطق النائية مما يسمح بتنقل عوامل الإنتاج إلى الأنشطة الاقتصادية التي يقل العبء الضريبي فيها، فموارد الإنتاج تسعى دائماً إلى التنقل أين يمكن استغلالها في أكثر الوجوه ربحية، ومن هنا يمكن القول أن للضريبة تأثير في هيكل الاستثمارات بتوجيهها نحو قطاعات معينة تسعى الحكومة إلى ترقيتها؛ لكونها أكثر قدرة على استحداث مناصب الشغل أو خلق القيمة المضافة أو إحلال الواردات أو كونها أكثر صداقة للبيئة.²

¹ بللغما أسماء. مرجع سبق ذكره، ص79

² نفس المرجع السابق، ص80

• توجيه قرارات أرباب العمل : فيما يتعلق بالكميات التي يرغبون في إنتاجها، أو القطاعات التي يفضلون النشاط فيها، لأنه يمكن استخدام الضريبة للتأثير على حجم ونوعية ساعات العمل، حجم المدخرات ، ومن ثم يمكن استخدام الضريبة لتغيير الهيكل الوظيفي للمجتمع بإعادة توزيع الموارد البشرية بين مختلف الأنشطة الاقتصادية.¹

2- أهداف اجتماعية وثقافية:

"تستعمل السياسة الضريبية لتحقيق مجموعة من الأهداف الاجتماعية منها:

- إعادة توزيع الدخل : تؤثر الضريبة على الحصة النسبية من الدخل الوطني الموجه لمختلف الشرائح والفئات المكونة للمجتمع. وهذا قصد تقليل الفوارق بينها وتقليص درجة تركيز الدخل لدى بعض الفئات، أين تقوم الضريبة بدور المصحح للاختلالات في الدخل. وتجدر الإشارة إلى أن تحقيق هذا الهدف يتطلب مراعاة التوازن بين كفاءة تخصيص الموارد من جهة وتحقيق العدالة الضريبية من جهة أخرى.
 - تمويل التدخلات العمومية : "هذا الهدف هو الهدف الأصلي والثابت للضريبة، ورغم وجود عدة إمكانيات لتمويل الإنفاق العام، فإن اللجوء إلى الضريبة يتميز بكونه إجراء غير تضخمي، خاصة إذا اعتمد أنماطاً معينة من الضرائب، كالضريبة على الدخل التي تعمل على تقليص حجم المداخل المتاحة للإنفاق الخاص وحتى الضريبة على الاستهلاك فإنها تعمل على كبح الطلب، ومن بين المزايا التي يوفرها التمويل الضريبي هي قدرة الدولة في الواقع على الإخضاع الضريبي غير محدودة بخلاف الإصدار النقدي.
 - معالجة مشكل السكن : يكون ذلك بإعفاء رأس المال المستثمر في قطاع السكن من الضرائب، وتخفيض الضرائب على الأراضي المبنية لإغراض سكنية بما يدفع المالكين لها إلى بنائها قصد الاستفادة من هذا التخفيض . كما يمكن للضريبة أيضاً أن تقلل من المظاهر الاجتماعية السيئة، كالتدخين، شرب الكحول بفرض ضرائب مرتفعة عليها.
 - المحافظة على التراث الثقافي للمجتمعات وتثمينه :
- وذلك من خلال تمويل الضريبة للصناديق الموضوعة لهذا الغرض أو بتقديم مزايا ضريبية.²

ثالثاً- أدوات السياسة الضريبية:

"تعتمد السياسة الضريبية في تحقيق أهدافها على مجموعة من الأدوات المستخدمة في صورة مزايا ضريبية تعرف في الأدبيات الاقتصادية بالنفقات الضريبية.³

¹ بللعماء أسماء. مرجع سبق ذكره، ص80

² نفس المرجع السابق، ص82

³ نفس المرجع السابق، ص 83

1- الإعفاء الضريبي :

" نعني بالإعفاء الضريبي عدم فرض الضريبة على دخل معين، إما بشكل مؤقت أو بشكل دائم وذلك ضمن القانون، وتلجأ الدولة إلى هذه الأداة لاعتبارات تقدرها بنفسها بما يتلاءم مع ظروفها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، فالإعفاءات الضريبية هي دخول بكل معنى الكلمة، تخضع للضريبة أصلاً، لكن قرر المشرع استثناءها من الضريبة ليس باعتبارها من تكاليف إنتاج الدخل، وإنما لاعتبارات أخرى، وعليه فالإعفاء الضريبي ميزة قانونية تقررها التشريعات، إما بنص عام أو خاص، وهذه الميزة تعطي منافعها المالية والاقتصادية إلى الدولة عن طريق تطوير الصناعة وتشجيع التجارة، إن الإعفاء الدائم هو إسقاط حق الدولة في مال المكلف طالما بقي سبب الإعفاء قائماً، ويتم منح هذا الإعفاء تبعاً لأهمية النشاط ومدى تأثيره على الحياة الاقتصادية والاجتماعية أما الإعفاء المؤقت فهو إسقاط لحق الدولة في مال المكلف لمدة معينة من حياة النشاط المستهدف بالتشجيع."¹

2- التخفيضات الضريبية :

"هي تقليص يمس قيمة الضريبة المستحقة مقابل الالتزام ببعض الشروط كإعادة استثمار الأرباح، بمعنى يتم استخدام التخفيضات الضريبية بناء على توجهات السياسة الاقتصادية والاجتماعية المستهدفة. ويمكن التمييز بين نوعين من التخفيضات الضريبية :

- تخفيضات ضريبية خاصة بالوعاء : وهي عبارة عن إجراءات ضريبية تسمح بتخفيض بعض أجزاء الدخل عن طريق خصومات يتم إجراؤها على المادة الخاضعة للضريبة، يمكن أن تستند هذه الخصومات إلى نفقات حقيقية أو جزافية حسب مبلغ يحدده التشريع.
- تخفيضات ضريبية خاصة بالمعدل : ويعني ذلك إخضاع المكلف بالضريبة إلى معدلات ضريبية أقل من المعدلات العادية المستخدمة في النظام الضريبي، كالمعدل المفروض على الأرباح المعاد استثمارها بدلاً من المعدل العادي على أرباح الشركات.

3- المعدلات التمييزية :

ويقصد بها تصميم جدول للأسعار الضريبية يحتوي على عدد من المعدلات ترتبط بنتائج محددة لعمليات المشروع، حيث ترتبط هذه المعدلات عكسياً مع حجم المشروع أو مدى مساهمته في تحقيق التنمية الاقتصادية، فتزداد المعدلات تدريجياً كلما انخفضت نتائج عمليات الاستثمار والعكس صحيح. تأخذ معدلات التمييز الضريبي الأشكال التالية :

- تحديد معدل عام للضريبة وتخفيضه بالنسبة للأنشطة أو المناطق المستهدفة بالتحفيز.
- تحديد معدل مخفض للضريبة لمختلف الأنشطة والمناطق قصد تشجيع الاستثمار بوجه عام.
- تطبيق تخفيضات على مقدار الضريبة ثم إخضاعها للمعدل العام.
- تطبيق تخفيضات على الأوعية الضريبة المحسوبة أساساً على المعدل العام.²

¹ بللعماء أسماء. مرجع سبق ذكره، ص 83.

² نفس المرجع السابق . ص 84

4- القرض الضريبي :

" هو عبارة عن قرض مقدم للخزينة العامة من الأرباح التي يحققها المكلف بالضريبة، ويقدم كإقطاع ضريبي مسبق على الضرائب المستحقة عليه، وهذا القرض يضاف إلى الدخل الخاضع للضريبة وفي نفس الوقت يتم تخفيضه من الضريبة الإجمالية.

5- نظام الإهلاك :

يعرف الإهلاك على أنه النقص الحاصل في قيمة الاستثمارات أو الأصول الثابتة نتيجة الاستخدام أو بمرور الزمن ، ويعتبر الإهلاك مسألة ضريبية بالنظر إلى تأثيره المباشر على النتيجة ، من خلال المخصصات السنوية التي يتوقف حجمها على النظام المرخص استخدامه.

6- إمكانية ترحيل الخسائر إلى السنوات اللاحقة :

تشكل هذه التقنية وسيلة لامتناع الآثار الناجمة عن تحقيق خسائر خلال سنة معينة ، وهذا بتحميلها على السنوات اللاحقة حتى لا يؤدي ذلك إلى تآكل رأسمال المؤسسة.¹

المطلب الثالث : مفهوم وعاء الضريبة

أولاً- تعريف الوعاء الضريبي :

"يمكن تعريف الوعاء الضريبي بأنه المادة أو المال أو الشخص الخاضع للضريبة ، مع ضرورة توافر العنصر الزمني لهذا الوعاء (فقد تفرض الضريبة سنويا أو عند جني المحصول)، حسب الأنظمة المحددة لذلك، كما يقصد بالوعاء الضريبي المنبع الذي تغترف الدولة منه مؤونها بواسطة الضرائب أو بعبارة أخرى ما يخضع للضريبة ، ويتأثر الوعاء الضريبي بدرجة التطور والنمو الاقتصادي ففي المجتمعات الزراعية نجد أن الوعاء قد يكون على الإنتاج الزراعي مباشرة أو اللجوء إلى الضرائب غير المباشرة لسهولة فرضها، بينما في الدول المتقدمة نجد الاعتماد على الضرائب المباشرة المفروضة في الغالب على دخول الأفراد من العمل والأرباح المحققة."²

ثانيا- أساليب تحديد وعاء الضريبة :

يتضمن تحديد المادة الخاضعة للضريبة أسلوبين أولهما التحديد الكيفي ، أما الأسلوب الثاني فيتمثل في التحديد الكمي لوعاء الضريبة.

¹ بللعا أسماء. مرجع سبق ذكره، ص 84، 85

² حميد بوزيدة ، جباية المؤسسات (دراسة تحليلية في النظرية العامة لضريبة الرسم على القيمة المضافة : دراسة نظرية وتطبيقية)، الجزائر . ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون ، 2005 ، ص 30

1- التحديد الكيفي لوعاء الضريبة :

" يقصد به تحديد المقدرة التكليفية للمكلف عن طريق التعرف على حدود المادة الخاضعة للضريبة باستبعاده حتى لا يخضع للضريبة، ولما كان التطور قد انتهى في النظم الضريبية الحديثة إلى أن الضريبة تعرض أساسا على الأموال وليس على الأشخاص يستوي في ذلك أن تكون على الأموال نفسها أو على الدخل الناتج عن نشاط المكلف ، فإن الضريبة تفرض وفقا للمقدرة التكليفية للمكلف على أساس أمواله أو نشاطه ، إلا انه يعاب عليها أنها لا تراعي الظروف الشخصية للمكلف وبالتالي مقدرته التكليفية ، كما أنها غير مرنة أي لا يمكن التغيير في حصيلتها بسهولة إذ يحجم المشرع عن تعديل سعرها .

أما الضريبة الشخصية فإنها تفرض على المال مع مراعاة المركز الشخصي للمكلف وذلك بإدخال مجموعة من العوامل التي تسمح بتشخيص الضريبة ، وترتب على ذلك أنه كلما ازداد عدد العوامل التي تؤخذ بعين الاعتبار فإن درجة شخصية الضريبة تزداد ويصبح فرضها أكثر ارتكازا على المقدرة التكليفية الحقيقية للمكلف".¹

2- التحديد الكمي لوعاء الضريبة : إن حجم الضريبة يتوقف على طريقة تحديد الوعاء الضريبي، أو طريقة تحديد الدخل الخاضع للضريبة، وهناك عدة طرق لتقدير هذه المادة الخاضعة للضريبة:

1-2 طريقة المظاهر الخارجية :

"حسب هذه الطريقة يتم تقدير وعاء الضريبة على أساس عدد من المظاهر الخارجية التي تعبر عن درجة يسر المكلف فيمكن مثلا الاستدلال بالقيمة الإيجارية لسكن المكلف بالضريبة أو محل عمله ، عدد العمال أو عدد السيارات التي يملكها.

تمتاز هذه الطريقة بالسهولة في التطبيق والتقليل من حالات الغش والتهرب من دفع الضريبة خصوصا إذا أحسن اختيار المظاهر الخارجية ويعاب عليها أنها تؤدي إلى فرض الضريبة على أساس قد يبتعد عن الواقع كما أن التساوي في المظاهر الخارجية قد يؤدي إلى فرض ضريبة متساوية بالنسبة للأشخاص وذلك بالرغم من اختلاف ظروفهم ودخلهم.²

2-2 طريقة التقدير الجزافي :

" حسب هذه الطريقة يتم تقدير وعاء الضريبة بطريقة جزافية بالاستناد إلى بعض القرائن والأدلة لها صلة وثيقة بالمادة الخاضعة للضريبة.

إن القرائن التي يعتمد عليها التقدير الجزافي قد تكون قانونية يحددها النظام الضريبي ويقتصر دور الإدارة الضريبية على تطبيق تلك القواعد، ومن ذلك تقدير الأرباح التجارية للمكلف بالضريبة بنسبة معينة من رقم الأعمال وهذا ما يسمى بالجزاف القانوني.

أما إذا ترك تقدير الوعاء الضريبي للاتفاق بين المكلف والإدارة الضريبية على رقم معين يمثل مقدار دخله فهذا ما يسمى بالجزاف الاتفاقية وفي بعض الأحيان يطلق عليه بالجزاف الإداري.

يعاب على هذه الطريقة عدم قيامها على أساس التحديد الدقيق ومن ثم بعدها عن الحقيقة والعدالة.³

¹ عبد الحميد الشواربي، موسوعة الضريبة (الفقه، القضاء، التشريع)، مصر، منشأة المعارف بالإسكندرية، 1997، ص 12

² نفس المرجع السابق، ص 14

³ حميد بوزيدة ، مرجع سبق ذكره ، ص 31، 32

2-3 طريقة التقدير المباشر :

تعتبر أكثر دقة من الطرق السالفة الذكر، إذ أنها تستند مباشرة على معرفة المادة الخاضعة للضريبة، وتتم هذه المعرفة بصورتين، إما بالتصريح وإما عن طريق التقدير المباشر بواسطة الإدارة الضريبية.

- التصريح :

يمكن تمييز نوعين من التصريح :

• التقدير بواسطة المكلف :

" يلتزم المكلف بتقديم للإدارة الضريبية نتيجة أعماله كما هو مثبت في دفاتره ومستندات، وقد يقوم المكلف بالضريبة بالتقليل من قيمة المادة الخاضعة للضريبة المصرحة وبذلك يتهرب جزئياً من الضريبة، وعليه يخضع القانون الضريبي هذه التصريحات لرقابة الإدارة الضريبية للتأكد من صحتها."¹

" وفي هذا السياق يخول القانون الضريبي لأعوان الإدارة الضريبية برتبة مفتش على الأقل حق الاطلاع على محاسبة المكلفين وطلب الكشوف المفصلة لدى الإدارات العمومية."²

• التصريح المقدم من الغير:

" بمقتضى هذه الطريقة تلزم الإدارة الضريبية شخصا آخر غير المكلف بتقديم تصريح يحدد فيه مقدار دخل المكلف الأصلي الخاضع للضريبة، والأصل في ذلك أن يكون هذا الغير مدينا للممول بمبالغ تعتبر من ضمن الدخل الخاضع للضريبة."³

- التقدير بواسطة الإدارة الضريبية :

" يكون من حق الإدارة الضريبية أن تقدر وعاء الضريبة بالاسترشاد بالمعلومات التي يمكن أن تتوصل إليها سواء من مناقشة المكلف أو فحص دفاتره التي يمسكها ودون أن تكون بياناتها جميعها هي أساس التقدير فللإدارة في هذا الخصوص حرية واسعة في التوصل إلى وعاء الضريبة."⁴

¹ حميد بوزيدة ، مرجع سبق ذكره ، ص 33 بالتصرف

² قانون ، رقم 17-11 ، الصادر بتاريخ 27 ديسمبر 2017 ، المتضمن ق م لسنة 2018 ، ج ر ، الصادرة بتاريخ 28 ديسمبر 2017 ، العدد 76 ، ص 21.

³ حميد بوزيدة ، مرجع سبق ذكره ، ص 33

⁴ عفيف عبد الحميد ، " فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (2001-2012) " ، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، تخصص الاقتصاد الدولي والتنمية المستدامة ، سطيف ، جامعة فرحات عباس ، 2013-2014 ، ص 13 بالتصرف

المبحث الثاني : مدخل عام حول التحصيل الضريبي

"إذا ما تم تحديد الضريبة وتحديد مقدارها تتمثل الخطوة التالية في دفعها بواسطة الممول أي تحصيلها بواسطة الإدارة.

وتتبع الإدارة الجبائية طرقا لتحصيل الضريبة بحيث تختار لكل ضريبة طريقة التحصيل المناسبة التي تحقق كلا من الاقتصاد في نفقات الجباية , والملائمة في تحديد مواعيد أداء الضريبة دون ما تعسف أو تعقيد في إجراءاتها الإدارية , بحيث تحد بقدر الإمكان من حساسية الممول تجاه الضريبة ."¹

المطلب الأول : مفهوم التحصيل الضريبي

أولا- تعريف التحصيل الضريبي:

تعددت التعاريف بشأن التحصيل الضريبي نذكر منها:

التعريف الأول : نعي بالتحصيل الضريبي "مجموعة العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية وفقا للقواعد القانونية والضريبة المطبقة في هذا الإطار"²

التعريف الثاني : "مجموعة من الإجراءات الإدارية والتقنية، التي بواسطتها يتم تحويل قيمة الضريبة من ملكية المكلف بدفعها الى ملكية الخزينة العمومية.

- و من خلال التعريفين السابقين يمكن تعريف التحصيل الضريبي بشكل عام كما يلي :

يقصد بالتحصيل الضريبي مجموع العمليات التي تهدف إلى نقل قيمة الضريبة من ذمة المكلف إلى الخزينة العمومية."³

ثانيا- أركان التحصيل الضريبي:

حتى تتم عملية التحصيل الضريبي لا بد من توفر مجموعة من الأركان الأساسية و المتمثلة في موعد التسديد و مكان التسديد ومن يلتزم بدفع هذه الضريبة :

1- موعد التسديد : بعد أن يتم التقدير فعلى السلطة المالية تبليغ المكلف خطيا بدفع الضريبة موضحا في إخطارها مقدار الضريبة و تاريخ استحقاقها و يظهر توقيع المكلف على مذكرة التقدير تبليغا له بالدفع .

2- مكان التسديد : "إذا كان المكلف بالضريبة محل إقامة وحيد تقرر الضريبة في مكان وجود محل الإقامة هذا. وإذا كان للمكلف بالضريبة عدة محلات إقامة في الجزائر فإنه يخضع للضريبة في المكان الذي توجد فيه مؤسسته الرئيسية.

غير أنه تخضع المداخل المحققة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين للنظام الحقيقي في مكان ممارسة النشاط أو المهنة."⁴

¹ عبد الحميد الشواربي، مرجع سبق ذكره، ص 24

² محمد عباس محرزي. اقتصاديات الجباية والضرائب. الطبعة 5، الجزائر. دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، 2013. ص 156

³ داودي محمد ، " الإدارة الجبائية و التحصيل الضريبي في الجزائر " ، مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، تخصص المالية العامة، تلمسان ، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير ، 2005-2006 ، ص 13

⁴ قانون ، رقم 14-16 ، الصادر بتاريخ 28 ديسمبر 2016 ، المتضمن في م لسنة 2017 ، ج ر ، الصادرة بتاريخ 29 ديسمبر 2016 ، العدد 77 ، ص 08.

3- المكلف بالضريبة : القاعدة العامة أن كل شخص ملزم بدفع الضريبة لإدارة الضرائب مادام القانون قد كلفه بذلك ، ويمثل المكلف أحد أطراف العلاقة الضريبية فهو كلّ شخص ملزم بدفع ديونه من ضرائب ورسوم أمام قباضات الضرائب، من هنا يمكن لنا القول أنّ اسم مكلف استخلص من التّكليف والالتزام الذي يفرضه القانون الضريبي على الأفراد المخاطبين بأحكامه فكل شخص ملزم بدفع الضريبة يعتبر مكلفا، ويمكن لهذا الأخير أن يكون إما شخصا طبيعيا أو شخصا معنويا.

المطلب الثاني : قواعد التحصيل الضريبي

يقصد بقواعد التحصيل الضريبي تلك القواعد القانونية التي حددها المشرع الجبائي لتحصيل و جباية الضريبة ، و التي يمكن تلخيصها في الفعل المولد للضريبة ، الملائمة في التحصيل الضريبي ، الاقتصاد في نفقات التحصيل الضريبي.

أولا- الفعل المولد للضريبة:

"الفعل المولد للضريبة تحدده نصوص التشريع الجبائي ، و يعني المناسبة أو السلوك الموجب والمؤدي إلى تحصيل حق الضريبة من طرف مصالح الإدارة الجبائية على حساب المكلف بالضريبة ، ويحدد التشريع الجبائي مجموعة من القواعد التي تخص كل حالة على كل مكلف إذا توفرت فيه شروط خضوعه للضريبة ، إذن هذا الفعل المولد للضريبة يختلف باختلاف نوع و طبيعة الضريبة.

فيما يخص الضرائب المباشرة، نجد أن الضريبة على الدخل الإجمالي بموجب دخول القيم المنقولة ، مثلا الفعل المولد لهذه الضريبة يتمثل في توزيع إيرادات القيم الخاضعة للضريبة أي وضعه تحت تصرف مستحقيه ، أما فيما يتعلق بالضرائب غير مباشرة ، فيعتبر مرور السلعة للحدود الإقليمية للدولة هو الفعل المولد للضريبة بالنسبة للاستيراد أو التصدير.

إن عملية تحديد الفعل المولد ، لها أهمية قصوى لتحديد الشخصية القانونية للمكلف بالضريبة و بالتالي تحديد قيمة أو دين الضريبة التي في ذمته ، كما يلعب دورا أساسيا في تحديد معدل الضريبة و ما إذا كان قد طرأ عليه أي تغيير سواء كان زيادة أو نقصان بعد تحقق الفعل المولد للضريبة ، إذ أن المكلف بالضريبة يلتزم بدفعها حسب معدلها وفقا لما هو قائم وقت تحقق الفعل المولد للضريبة بغض النظر عن صدور أي قانون جديد يقضى برفع المعدل أو تخفيضه ، و يجب إتباع هذه القاعدة حتى في حالة إلغاء الضريبة كليا أو جزئيا ، فيجب الاستمرار في تحصيل الضريبة بالنسبة للحالات التي تم فيها الفعل المولد لها قبل الإلغاء ، إلا إذا نص القانون الجديد صراحة بإلغاء الضريبة بأثر رجعي.¹

¹ داودي محمد، مرجع سبق ذكره ، ص ص 16,17

ثانيا- الملائمة في التحصيل الضريبي:

"تنصرف هذه القاعدة إلى ضرورة أن تكون مواعيد تحصيل الضريبة وإجراءات التحصيل ملائمة للمكلف، وذلك بتسيير إجراءات وعاء ومقدار الضريبة ودفعها بأقل مشقة لتجنب إرهاق المكلفين بها واللجوء إلى التهرب منها ، ويتجلى ذلك في النظام الضريبي الجزائري من خلال الضرائب على الأجور والمرتببات التي تقتطع من الأجر في آخر الشهر بعد دفع المرتب وهو الوقت المناسب للموظفين ، وعليه يجب أن يكون التحصيل الضريبي في وقت يناسب كلا الطرفين، فمن جهة لا يضر المكلف بالضريبة و لا يترتب عنه إضرار بالخزينة العمومية"¹

ثالثا- الاقتصاد في نفقات التحصيل الضريبي:

"تخفيض نفقات التحصيل الضريبي يبقى ضرورة ملحة و لازمة على الإدارة الجبائية ، بحيث يكون الفرق بين ما يدفعه المكلف بالضريبة و ما تحصله الإدارة الجبائية أقل مما يكن ، لأن أي زيادة في نفقات الضريبة سوف يؤثر سلبا على التحصيل الضريبي ، و بالتالي إيرادات الخزينة العمومية ، أو بتعبير آخر كلما قلت نفقات التحصيل الضريبي كلما كانت المردودية الجبائية أحسن، وعلى هذا الأساس يهدف مبدأ الاقتصاد في نفقات التحصيل الضريبي إلى زيادة ووفرة حصيلة الضرائب ، إلا أن هذا المبدأ يبقى بطبيعته نسبيا ، وهذا راجع إلى أن التنظيم الفني للضرائب يتطلب عدة عمليات و تقنيات جد معقدة في بعض الأحيان ، حيث يشمل على تحديد وعاء الضريبة ثم تصفيتهما ليلهما بعد ذلك عملية التحصيل الضريبي بالإضافة إلى عملية الرقابة الجبائية للتأكد من التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة إلى مصالح الإدارة الجبائية المختلفة.

كل هذا يتطلب وجود جهاز إداري معتبر، و توسع الجهاز الإداري سيؤدي و بدون شك إلى ارتفاع نفقات الإدارة الجبائية ، نفقات التسيير و نفقات التجهيز على حد سواء ، إذن هذا التوسع و ارتفاع النفقات يؤثر على المردودية الجبائية و بالتالي على التحصيل الضريبي ، و لتجنب هذا الوضع يجب مراعاة الاعتبارات التالية :

- تعيين الموظفين في المصالح الجبائية يكون على حساب الحاجة و ليس لاعتبارات أخرى ، لأن أجور الموظفين تمثل نفقات تدفع من خزينة الدولة ، كما يجب اختيار الموظفين الذين لديهم كفاءة و مستوى علمي عالي.
- استعمال التقنيات المتطورة مثل الإعلام الآلي من أجل ربح الوقت و إتقان العمل .
- تطبيق الضرائب التي لا تتطلب نفقات كبيرة في فرضها و تحصيلها.
- حسن استعمال الوثائق الجبائية باعتبارها تقدم مجانا ، فإن تكلفتها تتحملها الإدارة الجبائية أي خزينة الدولة."²

المطلب الثالث: طرق و ضمانات التحصيل الضريبي:

¹ داودي محمد، مرجع سبق ذكره ، ص 18 بالتصرف

² نفس المرجع السابق ، ص ص 19, 20

"وعندما تصل الضريبة إلى مرحلة التحصيل فإنها تصل بذلك إلى آخر مراحلها وأخطرها ، فلا جدال في أن كافة المراحل السابقة إنما كانت تمهد وتهدف إلى هذه المرحلة النهائية."¹

أولاً- طرق التحصيل الضريبي :

وفي هذه المرحلة هناك طريقتين متفاوتتين في الأهمية : طريقة التحصيل الودي والتحصيل الجبري .

1- التحصيل الودي لدين الضريبة:

التحصيل الضريبي على هذا الأساس يتم لما يكون دفع الضريبة في الوقت المحدد للفعل المولد، ويلاحظ هذا جلياً فيما يخص حقوق التسجيل التي يتم دفع قيمتها بمجرد انعقاد أو تسجيل العقد الذي يخص العملية.

1-1 طرق وأساليب التحصيل الودي:

يكمن الاختلاف بين طرق التحصيل، وأساليبه في أنّ الأوّل يشمل أنواع التحصيل بشكل عام، أما الثاني فكل أسلوب يخص نوعاً معيناً من الضرائب.

1-1-1 طرق التحصيل الودي:

هناك أربع طرق أوجدها المشرع بهدف القيام بعملية التحصيل على أكمل وجه وهي:

- التحصيل المباشر : فالمكلف هنا يلتزم بدفع الضريبة مباشرة إلى الجهة الضريبية المختصة من تلقاء نفسه ودون مطالبة الإدارة له بأدائها، وتعتبر هذه الطريقة أكثر شيوعاً.

- التحصيل غير المباشر : "فيعتبر بمثابة استثناء من الأصل (التحصيل المباشر) ففيه يدخل شخص ثالث غير المكلف ليدفع مبلغ الضريبة لإدارة الضرائب وذلك بشرط استرجاعها وتحصيلها فيما بعد من المكلف وهذا ما نجده في الضرائب على الدخل."²

- التحصيل الزمّي : "في أغلب الحالات التحصيل الضريبي يأخذ مدة زمنية معينة بعد الفعل المولد للضريبة حتى يشرع في تنفيذه، والنقطة الحساسة التي يتميز بها هذا النوع من التحصيل تلك المدة الزمنية الفاصلة بين الفعل المولد للضريبة والتحصيل النقدي لهذه الضريبة فيما يخص طولها وقصرها"³، وهذا التحصيل يسمى أيضاً بالتحصيل الممدد.

- التحصيل الفوري : "يكون في وقت محدد من الفعل المولد للضريبة ، ويلاحظ هذا جلياً فيما يخص حقوق التسجيل التي يتم دفع قيمتها بمجرد انعقاد أو تسجيل العقد الذي يخص العملية ، كما نجد هذا النوع من التحصيل في حالة حقوق الطوابع، الطوابع على جوازات السفر ، رخص."⁴

1-1-2 أساليب التحصيل الودي :

¹ حامد عبد المجيد دراز. مبادئ المالية العامة . مصر ، مركز الإسكندرية ، 2000 ، ص 202

² محمد عباس محرز ، مرجع سبق ذكره ، ص 158

³ داودي محمد ، مرجع سبق ذكره ، ص 25

⁴ صالح العبد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية (الأنظمة الجبائية، الرقابة الجبائية، المنازعات الجبائية)، الطبعة الثالثة، الجزائر، دار

هومة، 2008 ، ص 139

يتميز عمل الإدارة الجبائية بالتعقيد في بعض الحالات ذلك لحساسية الضرائب وعليه عملت هذه الأخيرة على إيجاد أساليب عدة لتحصيل دين الضريبة ، ومن بينها نجد :

- التحصيل عن طريق الجداول :

"في إطار احترام آجال التقادم يقوم قابض الضرائب بعمله الإداري المتمثل في إعداد جداول التحصيل"¹

"حيث تعتبر الجداول التي تدخل حيز التنفيذ بمثابة أداة لتحصيل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، و يحدد تاريخ إدراج هذه الجداول في التحصيل ضمن نفس الشروط ويبين هذا التاريخ في الجدول"²، "وتصبح الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المصدرة عن طريق الجداول واجبة التحصيل في اليوم الأول من الشهر الثالث الموالي للشهر الذي يدرج فيه الجدول للتحصيل"³.

- التحصيل عن طريق الاقتطاع من المنبع:

"يقتطع من المنبع لحساب الخزينة العمومية للضرائب والرسوم القابلة للاستحقاق على العمليات التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الذين لا يتوفرون على المحلات في الجزائر من قبل الأشخاص أو الشركات أو الهيئات أو الجمعيات."⁴

- التحصيل عن طريق الدفع الجزائي :

"حسب المادة 14 من قانون المالية التكميلي لسنة 2020 يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة الأشخاص الطبيعيين الذين يمارسون نشاطا صناعيا وتجاريا وحرفيا و الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي خمسة عشرة مليون دينار جزائري، ماعدا تلك النشاطات التي اختارت نظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي بشرط أن لا يتجاوز الفترة المحددة قانونيا و ذلك قبل 01 فيفري، بالإضافة إلى بعض الأنشطة التي تم استثناءها بشكل تلقائي من نظام الضريبة الجزافية الوحيدة مهما كان رقم الأعمال الذي تحققه و التي تخضع بشكل حتمي للنظام الضريبي على أساس الربح الحقيقي .

وطبقا للمادة 01 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه يتعين على المكلف بالضريبة الخاضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة اكتابة و إرسال إلى مفتش الضرائب التابع له مكان ممارسة النشاط تصريحاً خاصاً ، تحدد الإدارة الجبائية نموذجه ، وذلك قبل أول فبراير من كل سنة.

يجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة الذين اكتبوا التصريح المنصوص عليه في المادة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية ، أن يشرعوا في حساب الضريبة المستحقة وإعادة تسديدها للإدارة الجبائية حسب الدورية المنصوص عليها في المادة 365 من هذا القانون."⁵

¹ قانون ، رقم 02-11 ، الصادر بتاريخ 24 ديسمبر 2002 ، المتضمن ق م لسنة 2003 ، ج ر ، الصادرة بتاريخ 25 ديسمبر 2002 ، العدد 86 ، ص 10.

² صالح العبد، مرجع سبق ذكره ، ص 134

³ قانون ، رقم 02-11 ، مرجع سبق ذكره ، ص 10.

⁴ داودي محمد. مرجع سبق ذكره. ص 27

⁵ قانون ، رقم 07-20 ، الصادر بتاريخ 04 جوان 2020 ، المتضمن ق م ت لسنة 2020 ، ج ر ، الصادرة بتاريخ 04 جوان 2020 ، العدد 33 ، ص ص 08 ، 09.

يتعين على المكلفين بالضريبة المعنيين أن يكتتبوا بحلول 20 جانفي على الأكثر ، من السنة ن + 1 تصريحا نهائيا يتضمن رقم الأعمال المحقق فعليا .

في حالة ما إذا تجاوز رقم الأعمال المحقق رقم الأعمال المصرح به بعنوان التصريح المؤقت ، فإن المكلف بالضريبة عليه أن يسدد الضريبة التكميلية الموافقة عندما يقوم باكتتاب التصريح النهائي.

عندما تحوز الإدارة الجبائية عناصر تكشف عن تصريح غير مكتمل فيمكنها إجراء تصحيحات على الأسس المحددة وفق الإجراء المنصوص عليه في المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية ويتم إجراء التقويم بعنوان الضريبة الجزافية الوحيدة عن طريق جدول ضريبي مع تطبيق العقوبات الجبائية المتعلقة بالتصريح غير المكتمل المنصوص عليها في المادة 282 مكرر 10 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

لا يمكن أن يتم هذا التقويم إلا بعد انقضاء أجل اكتتاب التصريح النهائي.

"وحسب المادة 282 مكرر 4 من قانون المالية لسنة 2015 تحدد معدل الضريبة الجزافية الوحيدة كما يلي:

- 5% بالنسبة لأنشطة الإنتاج وبيع السلع.

- 12% بالنسبة لأنشطة الأخرى"¹

- التحصيل عن طريق الأقساط الوقتية الشهرية:

"يطبق هذا النوع من التحصيل على المكلفين بالضريبة الذين لهم مؤسسة دائمة ويمارسون نشاطهم

منذ سنة على الأقل وتدفع الضريبة بهذا الأسلوب بناء على طلبهم، وأحسن مثال على ذلك الرسم على النشاط

المهني و الرسم على القيمة المضافة للذات يدفعها شهريا."²

"ومن محاسن هذا الأسلوب أنه يضمن تدفق الإيرادات الى خزينة الدولة بصورة مستمرة خلال السنة.مما يؤدي

الى سد حاجة الدولة ,كما يخفف تأثير الضريبة على دافعها."³

- التحصيل عن طريق التسبيقات على حساب :

"يطبق هذا النظام على المكلفين بالضريبة غير الأجراء الذين قيدوا في جدول السنة السابقة بمبلغ

يفوق 1500 دج، ويتم تحصيل هذه الضريبة على مرتين على التوالي:

- من 20 فيفري إلى 20 مارس.

- من 20 ماي إلى 20 جوان.

من السنة التي تلي السنة التي حققت فيها الأرباح أو المداخيل المعتمدة كأساس لحساب الضريبة المذكورة أعلاه

و استثناءا لأحكام المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يترتب أداء الضريبة على أرباح

الشركات على (03) تسبيقات :

- من 20 فيفري إلى 20 مارس.

- من 20 ماي إلى 20 جوان.

- من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر"⁴

¹ قانون , رقم 10-14 , الصادر بتاريخ 30 ديسمبر 2014 , المتضمن ق م لسنة 2015 , ج ر , الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 2014 , العدد 78, ص 06.

² داودي محمد. مرجع سبق ذكره. ص 27

³ علي محمد خليل. سليمان أحمد اللوزي. المالية العامة . عمان , دار زهران للنشر والتوزيع . 2013 , ص 203

⁴ قانون , رقم 10-13 , الصادر بتاريخ 29 ديسمبر 2010 , المتضمن ق م لسنة 2011 , ج ر , الصادرة بتاريخ 30 ديسمبر 2010 , العدد 80, ص 07.

2- التحصيل الجبري لدين الضريبة :

"هي وسيلة فعالة هدفها إجبار المتهاونين على تأدية واجباتهم الضريبية فيدفعون بفضلها كل ما عليهم من مبالغ، فتسترجع الدولة بذلك كل أموالها لدى المكلفين، بالتالي يتم اللجوء إلى الإجراءات الجبرية في حالة عدم نجاح الإجراءات الودية للتحصيل، ويشتمل التحصيل الجبري على الغلق المؤقت للمحل التجاري، إضافة إلى الحجز على البضائع والمعدات وغيرها من الممتلكات سواء المنقولات أو العقارات، وفي الأخير إجراء البيع الذي يقع على هذه المحجوزات."¹ ومن بين هذه الإجراءات نجد :

1-2 الإنذار :

هو سلوك قانوني تحضيري سابق لكل الإجراءات الجبرية، حيث يرسل قابض الضرائب المختلفة إنذار إلى كل مكلف بالضريبة مسجل في جدول الضرائب، ويبين في هذا الأخير حصة الضريبة المطلوب أدائها وكذا شروط الاستحقاق وتاريخ الشروع في التحصيل ومن بين شروطه :

"- وجوب إرفاقها بحوالة الخزينة محررة سلفاً"²

"- إرسال الإنذارات المتعلقة بالضرائب والرسوم في ظرف مختوم"³

2-2 إشعار الغير الحائز:

"تلجأ الإدارة إلى استعمال طريق إشعار الغير الحائز (مدين المكلف) بهدف تحصيل دينها الضريبي، وذلك بمجرد تحديد مقداره وحلول آجاله القانونية ومثال ذلك إشعار الشيك والحسابات، وإن لم تتمكن الإدارة من استيفاء حقها بعد استعمالها لهذا الإجراء وذلك لمدة أقصاها 8 أيام تلجأ مباشرة إلى الحل الثاني ألا وهو إجراء الحجز ولهذا الإجراء صلاحية تتمثل في سنة بالنسبة لشخص الطبيعي، وأربع سنوات بالنسبة للشخص المعنوي للمكلف، وقد تمت الإشارة إلى هذا الإجراء في مواد متعددة لكن ذلك دون القيام بتعريفه أو ذكر أحد شروطه."⁴

3-2 الغلق المؤقت :

"نصت المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية : "يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المكلف بالمؤسسات الكبرى ومدير الضرائب بالولاية، كل حسب مجال اختصاصه، بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع، ولا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق 6 أشهر ويبلغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة الموكل قانوناً أو المحضر القضائي."⁵

ويشترط فيه كما جاء في نص المادة :

- توجيه تنبيه: فيبلغ المعني بعد يوم كامل من تاريخ وجوب الاستحقاق
- عدم تجاوز المهلة المحددة قانوناً: وهي ألا يتجاوز الغلق مدة 6 أشهر.
- أن يتم تبليغ الغلق من طرف عون المتابعة أو عن طريق محضر قضائي.

¹ داودي محمد ، مرجع سبق ذكره. ص 29

² قانون، رقم 01-21، الصادر بتاريخ 22 ديسمبر 2001، المتضمن ق م لسنة 2002، ج ر، الصادرة بتاريخ 23 ديسمبر 2001، العدد 79، ص 49.

³ أمر، رقم 76-101، الصادر بتاريخ 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون ض ر م، ج ر، الصادرة بتاريخ 22 ديسمبر 1976، العدد 102، ص 1469.

⁴ نفس المرجع السابق، ص 1508.

⁵ قانون، رقم 05-16، الصادر بتاريخ 31 ديسمبر 2005، المتضمن ق م لسنة 2006، ج ر، الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 2005، العدد 85، ص 13.

زيادة إلى وجوب تنفيذ هذا القرار في مهلة 10 أيام ابتداء من تاريخ التبليغ بشرط عدم تحرر المكلف من دينه الضريبي، أو أنه لم يكتتب سجلاً للاستحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب صراحة خلال مدة 10 أيام.

4-2 الحجز:

"هو مجموعة من الإجراءات التي تقوم بها إدارة الضرائب بهدف وضع أموال المكلف بالضريبة وذلك لامتناعه عن تسديد الضرائب وذلك بموجب قرار يصدره المدير الولائي للضرائب ويشترط في الحجز أن يكون وفقاً لأحكام المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية."¹

• أنواع الحجز: هناك 3 أنواع معروفة للحجز وهي:

-الحجز التحفظي: "هو وضع بعض أموال المدين المنقولة المادية و العقارية تحت يد القضاء، لمنعه من التصرف فيها"²

-الحجز التنفيذي: "إذا مضت مدة خمسة عشر (15) يوماً من تاريخ تكليف المدين (المكلف) بالوفاء ولم يتم بتسديد ما عليه من ديون، يستفيد الدائن (إدارة الضرائب) من السند التنفيذي ويقوم بالحجز على جميع المنقولات و/أو الأسهم و/أو حصص الأرباح في الشركات و/أو السندات المالية للمدين، ويتم هذا النوع من الحجز بناء على أمر على عريضة يصدره رئيس المحكمة الذي توجد بدائرة اختصاصه الأموال المراد الحجز عليها وذلك بناء على طلب من الدائن أو ممثله القانوني"³

-الحجز من المنبع:

"حسب هذه الطريقة يلزم القانون جهة معينة أو شخصاً معيناً بتحصيل الضريبة من المكلف بالضريبة لحساب الخزينة العمومية"⁴

"ويلجأ المشرع إلى هذه الطريقة بالنسبة للضرائب على الدخل ومقتضاها أن يقوم المكلف بالضريبة الذي يدفع الدخل إلى المكلف خصم قيمة الضريبة من الدخل قبل توزيعه. بحيث يستلزم المكلف الفعلي دخلاً صافياً وليس عند استلامه. وتطبق هذه الضريبة عادة على ضرائب (الأجور والمرتبات) والضريبة على الإيرادات"⁵

5-2 البيع:

"يعتبر البيع الإجراء و الوسيلة الأخيرة بيد إدارة الضرائب، ولا يمكن أن يحدث إلا بعد المرور بإجراء الحجز، بالتالي فهو إجراء للمتابعة نصت عليه المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية، ويخص مباشرة الحجز التنفيذية في المرحلة الوحيدة السابقة لعملية البيع، وذلك بعد التبليغ الرسمي لهذا الأمر للمحجز عليه ويكون التبليغ من طرف المحضر القضائي."⁶

"و عند الاقتضاء يجوز القيام بالبيع المنفرد لإحدى أو لكل العناصر المادية المكونة للمحل التجاري محجوز، لكن يجب الحصول أولاً على الترخيص المذكور في المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث يمنح لقابض

¹ قانون، رقم 01-21، مرجع سبق ذكره، ص 50.

² قانون، رقم 08-09، الصادر بتاريخ 25 فيفري 2008، المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، ج ر، الصادرة بتاريخ 23 أبريل 2008، العدد 21، ص 56.

³ نفس المرجع السابق، ص 60.

⁴ حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 37.

⁵ سوزي ناشد. (النفقات العامة. الإيرادات العامة. الميزانية العامة). الإسكندرية، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2000، ص 211.

⁶ قانون، رقم 08-09، مرجع سبق ذكره، ص 60.

الضرائب رخصة البيع من طرف الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامها لكن هذا لا يكون إلا بعد أخذ رأي المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية، أما في حالة مرور 30 يوما دون الحصول على هذا الترخيص من هذه الهيئات يمكن لمدير المؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب حسب الحالة أن يرخص لقاطب الضرائب المباشر بمتابعة البيع، لكن بالنسبة للمواد أو السلع سريعة التلف يمكن الشروع مباشرة في البيع المستعجل بناء على ترخيص من المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية.¹

عملية البيع تستوجب إتباع عدة إجراءات نذكر منها ما يلي:

- الإعلان (الإشهار) : جاءت أحكام الإعلان في الفقرة الثانية من المادة 151 من قانون الإجراءات الجبائية ، حيث يكون البيع بعد 10 أيام من إصاق (نشر) الإعلانات، ويكون الإعلان وفق عدة شكلية.
- رسو المزااد : يعني هذا الإجراء أن يرسو المزااد العلني على الثمن الأعلى المعروض والذي يجب أن يساوي أو يفوق ثمن التقدير المقترح، والقاطب هو من يعد محضر البيع، وتسلم نسخة منه للمشتري ولصاحب العمارة حيث يشغل المحل التجاري، ويتم دفع الثمن نقدا إضافة إلى جميع مصاريف البيع.
- صياغة عقد تحويل الملكية : تتم صياغة عقد تحويل الملكية على يد مفتش رئيس قسم شؤون الأملاك والعقارات بالولاية.
- نشر البيع : تنص المادة 151 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه يتم نشر البيع بغضون شهر من قانون وذلك من قبل القاطب المباشر للمتابعة²

ثانيا- ضمانات التحصيل الضريبي:

- "كما هو معلوم أن التحصيل الضريبي يعني جباية الحصيلة الضريبية وإدخال الإيرادات الجبائية إلى خزينة الدولة. وحتى تضمن الدولة الحصول على مستحقاتها من الضرائب ، فقد حدد التشريع الجبائي للخزينة العمومية العديد من الضمانات ومن أهمها نذكر:
- النص على حق الامتياز لدين الضريبة على معظم الديون الأخرى ، حيث يستوفي دين الضريبة قبل غيره من الديون ويكون للإدارة الجبائية حق المتابعة للحصول على المبالغ المستحقة ضمانا للتحصيل الضريبي.
 - تقرير حق إصدار أمر بالحجز الإداري على الممتلكات ضد المكلفين بالضريبة الذين يتأخرون ويرفضون دفع دين الضريبة. ويعتبر هنا الحجز تحفظيا ولا يجوز التصرف في هذه الممتلكات.
 - منح المشرع للموظفين المختصين على مستوى المصالح الجبائية حق الاطلاع على الوثائق والأوراق والدفاتر المحاسبية التي يتعامل بها المكلف بالضريبة. من أجل تمكينهم من تحديد دين الضريبة.
 - تفرض قاعدة (الدفع ثم الاسترداد) وهي قاعدة مقررة في التشريع الجبائي حيث يلتزم المكلف بدفع الضريبة إلى الجهة المختصة ثم بعد ذلك يستطيع أن يطعن في فرضها أساسا أو في مقدارها أو حتى استردادها والغرض من ذلك استقرار المعاملات الجبائية.³

المبحث الثالث : عموميات حول التهرب الضريبي

¹ قانون ، رقم 08-09 ، مرجع سبق ذكره ، ص 60.

² قانون ، رقم 05-16 ، مرجع سبق ذكره، ص 13.

³ داودي محمد . مرجع سبق ذكره، ص 31-32.

"تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي من أهم انشغالات المشرع ، حيث أنها تقلص أهمية النظام الضريبي وتهدد وجوده ، ونظرا للدور الهام الذي تؤديه الضريبة في المجال الاقتصادي والاجتماعي إذ تعتبر المصدر الرئيسي لتمويل خزينة الدولة ، ومساهمتها في صياغة السياسة التنموية ، لذلك يترتب على التهرب الضريبي عدة انعكاسات سلبية تضر بالاقتصاد الوطني ، مما يستوجب مكافحة هذه الظاهرة."¹

المطلب الأول : مفهوم التهرب الضريبي

أولا- تعريف التهرب الضريبي : للتهرب الضريبي عدة تعاريف نذكر منها :

"يقصد بالتهرب الضريبي تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي ، أو الثغرات الموجودة في القانون من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل والأشكال سواء تعلق الأمر بالعمليات المحاسبية أو الحركات المادية، وذلك بكل أو بجزء من المبلغ الواجب دفعه للخزينة العمومية و الذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها ، وتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية."²

كما يعرف على أنه "التخلص من الالتزام بدفع الضريبة وهنا يسعى الملتزم بالضريبة إلى التخلص منها رغم تحقق الواقعة المنشأة الضريبة فيعتمد على سلوك احتيالي للتخلص من عبئها.

ويعرف أيضا على أنه محاولة الممول التخلص من الضريبة ، عدم الالتزام القانوني بأدائها حيث يسعى الملتزم بدفع الضريبة إلى التخلص منها دون ارتكاب أية مخالفة لقانون الضريبة.

كما يعرف التهرب الضريبي بأنه : لجوء الأفراد إلى وسائل غير شرعية للامتناع عن دفع الضرائب المقررة عليهم أو دفعها ولكن بمقدار أقل من المقدار المحدد قانونيا .

ومن هنا نلاحظ أن للتهرب نوعين أو شكلين رئيسيين وهما التهرب المشروع والتهرب الغير مشروع.

ثانيا- أنواع التهرب الضريبي:

من خلال تحديد طبيعة التهرب الضريبي لاحظنا أنها متعلقة بالكيفية التي يتم من خلالها التخلص من دفع المستحقات الجبائية، وهذا إما بالغش أو التجنب الضريبي، ونظرا لتداخل وتشابه هذين المصطلحين يجب الفصل بينهما لأنهما ظاهريا يؤديان إلى نفس المعنى، أما جوهريا فهما غير ذلك ومنه يمكن تصنيفها من ناحية شرعية القصد إلى:

1- التهرب المشروع (التجنب الضريبي): يعرفه J.C.MARTINEZ هو فن تفادي الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي.

يمكن القول أن التهرب المشروع هو تخلص المكلف من أداء الضريبة دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية قد يكون مقصودا من طرف المشرع لتحقيق بعض الغايات الاقتصادية والاجتماعية كأن تفرض ضريبة دخل على جميع الأرباح الصناعية والتجارية ثم تستثنى منها أرباح بعض المؤسسات الصناعية ضمن شروط معينة تشجيعا لإنشاء هذه المؤسسات."³

¹ ناصر مراد ، مرجع سبق ذكره ، ص 151

² حميد بوزيدة ، مرجع سبق ذكره ، ص 39

³ سميرة بوعكاز، مرجع سبق ذكره ، ص 25 ، 26

"فالتهرب المشروع هو طريق طبيعي يقره القانون فقد يرى فرد أن نشاطا ما لا يخضع للضريبة فيمارسه ويستثمر فيه أمواله كالمشاريع الزراعية والحيوانية وغيرها وقد يجد ثغرة في التشريع الضريبي ينفذ منها للابتعاد عن مجال الضريبة وهو ما يطلق عليه بالتخطيط الضريبي"¹
ومن نماذج التهرب المشروع:

- "تجزئة الشركة الأم إلى شركات صغيرة مستقلة قانونيا وبترخيص من القانون التجاري.
- يرفض استيراد بعض السلع الأجنبية لتفادي الضرائب الجمركية.
- إعطاء بعض الأنشطة صفة غير تجارية.
- إعادة الاستثمار الأرباح غير موزعة مستفيدا من تخفيضات عليها، دون القيام فعلا بإعادة استثمارها.
- زيادة النفقات عن طريق تضخيمها.
- تقديم مساعدات وإعانات للغير.
- توزيع المالك ثروته على كل الورثة الشرعيين وهو على قيد الحياة في شكل هبات حتى لا تخضع أمواله لضريبة التركات.
- تواطؤ المشرع مع بعض الشركاء بإعفاءات ضريبية.

2- التهرب غير المشروع (الغش الضريبي): فالغش الضريبي يعرفه Andrée Barilari بأنه: الامتناع أو التخفيض بطريقة غير شرعية عن دفع الضرائب المستحقة، ونماذجه متنوعة جدا، كالأخطاء الإدارية في التصريحات، تخفيض الإيرادات، تضخيم النفقات.

ويتضمن التهرب غير مشروع مخالفة قوانين الضرائب وتندرج تحته كافة طرق الغش المالي وما تنطوي عليه من طرق احتيالية من الضريبة كإدخال السلع المستوردة خفية أو تقديرها بأقل من قيمتها، أو إعلان قيمة بعض عناصر الدخل أو الثروة الخاضعة للضريبة وقد يحدث التهرب غير المشروع عند ربط الضريبة بالحيلولة دون حصر مادتها عن طريق عدم تقديم الإقرار الضريبي أو تقديم إقرار فيه غش وتلاعب ومن التهرب غير المشروع ما يلي:

- بيع المكلف لممتلكاته بيعا صوريا، أو إنشاء عقود غير حقيقية.
- فتح إتمادات بأسماء وهمية أو نقل أمواله إلى الخارج.
- تزوير الوثائق و إعداد سجلات وقيود مزيفة.
- تقديم تصريح ناقص أو كاذب.
- التهرب على الحدود من أجل الحوافز الجمركية.
- استعمال النفوذ والمحابة واستغلال المناصب.
- التواطؤ مع الغير في تدمير و حرق الملفات (مقر المؤسسة أو الضرائب).²

¹ سميرة بوعكاز، مرجع سبق ذكره، ص 26

² نفس المرجع السابق، ص ص 27، 28

ومما سبق يمكن استنباط أهم أوجه التشابه والاختلاف بين الغش والتجنب الضريبي فيما يلي:

الجدول رقم (1-1) أوجه التشابه والاختلاف بين الغش والتجنب الضريبي

أوجه الاختلاف	أوجه التشابه
-التجنب دون مخالفة القانون الجبائي على عكس الغش. -التجنب الضريبي لا يوقع على المكلف أي عقوبة أو جزاء على غرار الغش الضريبي.	-كل منهما يؤدي إلى تخفيض العبء الضريبي. -كل منهما ناجم عن انعدام الحس المدني. -كل منهما ناجم عن سوء النية.

المصدر: سميرة بوعكاز ، "مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي" .رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، بسكرة، جامعة محمد خيضر، 2014-2015، ص 28

المطلب الثاني : أسباب التهرب الضريبي

"إن الضريبة تمثل عبئا على المكلف بها، نتيجة عدم وجود مقابل خاص يعود عليه مباشرة منها وكل هذا يدفعه إلى محاولة التخلص منها إما بنقل عبئها إلى شخص آخر أو التخلص من عبئها. وبصورة خاصة، عندما يكون محملا بالعديد من الضرائب أو عندما تكون معدلاتها مرتفعة، تجعله يسعى بكل الطرق إلى محاولة التخلص منها سواء بطرق الشرعية أو غير الشرعية . هناك جملة من الأسباب والعوامل التي تدفع جل المكلفين بعدم الالتزام بواجباتهم الضريبية و من بين هذه الأسباب نجد :

أولاً- الأسباب المباشرة :

1- الأسباب التشريعية :

لقد زادت تعقيدات القواعد التشريعية للنظام الضريبي من احتمالات التهرب الضريبي سواء في تقدير الوعاء أو في حساب قيمة الضريبة أو الإعفاءات أو التخفيضات ومن هنا يمكن حصر أهم الأسباب التشريعية في عيوب التشريع الضريبي في النقاط التالية:

- نظام جبائي معقد وهذا لتعقد التشريع الضريبي (عدم وضوح الصياغة) ووجود بعض الثغرات ما يؤدي إلى خلق مشاكل للإدارة الجبائية وبالتالي تزايد احتمال التهرب.
- نظام جبائي غير مرن أي أنه غير مرتبط بالتنمية وطبيعة تطور الأنشطة الاقتصادية لذلك يجب تتبع أساليب عمل مرنة تتلاءم مع الظروف الاقتصادية العامة.
- تعدد الضرائب مما يؤدي إلى إرهاق المكلف بالضريبة وترك ثغرات يمكن التسلل منها بسهولة.
- عدم استقرار التشريعات هذا راجع إلى التغيرات الدائمة التي تحدث في مجال التقنين الجبائي مما يصعب على المكلفين من جهة مسايرة التغيرات التي تطرأ على النظام والقواعد المعمول بها، ومن جهة أخرى تؤدي إلى خلق حالة حساسية من الضريبة، تدفع بهم إلى رفض كل مشروع للإصلاح الضريبي وبالتالي زيادة ميلهم للتهرب الضريبي.

إن ارتفاع نسبة الضريبة وزيادة عبئها، يؤدي إلى حدوث ضغط جبائي¹.

¹ سميرة بوعكاز، مرجع سبق ذكره ص ص 29 , 30

• تعريف الضغط الجبائي:

"هو النسبة المئوية للدخل المقتطع في شكل ضرائب ورسوم على الدخول المحققة من طرف كل فرد مكلف بالضريبة أو من طرف الدولة في حد ذاتها.

يعبر الضغط الضريبي عن نسبة الاقتطاع الضريبي مقارنة بالنتائج المحلي الخام، وهو إحدى المؤشرات المستخدمة لتقييم الأنظمة الضريبية بسماحه بالمقارنة بينها، فضلا عن أن ارتفاعه فوق مستويات معينة يمكن أن يكبح النشاط الاقتصادي.¹

• حدود الضغط الجبائي:

"تمثل هذه الحدود على مستويين اثنين الأول اجتماعي –سياسي والثاني اقتصادي ، ففي المجال الاجتماعي –السياسي يظهر في المقاومة الضريبة والتي يمكن أن تجر إلى زعزعة السلم المدني، من جهة أخرى. لما تطبق دولة معينة ضغطا جبائيا مرتفعا. يميل المكلفون بالضريبة إلى العمل على تهريب رؤوس أموالهم نحو دول تكون فيه مستويات الاقتطاعات منخفضة بشكل جد محسوس.

أما على المستوى الاقتصادي. فلدينا فكرة أن "الضريبة تقتل الضريبة" التي قام بشرحها الاقتصادي الأمريكي لافير. حيث أوضح أن هذه العبارة تتحقق لما تقوم دولة بتجاوز حد أو عتبة معينة من فرض الضرائب ويصبح ذلك عامل معرقل للاقتصاد ، باعتبار أنه يمكن استلاب مجمل الدخل ولتفادي وضعية مثل هذه الوضعية أين تكون معدلات الضريبة مرتفعة ، سيبحث كل مكلف بالضريبة عن التهرب من دفعها أو حتى الغش عند التصريح بدخله أو الحد من نشاطه الاقتصادي بسبب الضغط الجبائي المفروض.

إذن فالضغط الجبائي القوي سيكون له أثر معاكس فيما يتعلق بالإيرادات الجبائية، التي سوف تنقلص شيئا فشيئا بسبب تهرب المكلفين بالضريبة من دفعها مما سيؤدي إلى تباطؤ في نمو النشاط الاقتصادي بصفة عامة. والعكس في حالة ضعف الضغط الجبائي أين يكون فيها مستوى التهرب والغش الضريبي ضئيلا من جهة وترجع الثقة للمستثمرين المحليين والأجانب للمساهمة في النهوض بالاقتصاد من جهة أخرى مما يسمح بتسجيل إيرادات جبائية كبيرة.²

2- الأسباب الإدارية :

"وتتعلق الأسباب الإدارية بالعاملين في الدوائر الضريبية فقد نجدهم غير مؤهلين وغير أكفاء وقد نجدهم يعقدون الإجراءات المتبعة في التحصيل الضريبي وقد لا يعدلون في تطبيق القوانين الضريبية، إذ أن النقائص الموجودة فيها هي التي تدفع بالمكلف إلى التهرب الضريبي.³

¹ سميرة بوعكاز، مرجع سبق ذكره ص 30

² نفس المرجع السابق ، ص ص 184-185

³ سميرة بوعكاز. مرجع سبق ذكره ، ص 32

ثانيا- الأسباب غير مباشرة :

1- الأسباب النفسية : "هناك مجموعة من العوامل النفسية التي تجعل المكلف يتهرب من دفع الضريبة لاعتقاده بعدم عدالة الضريبة أو شعوره بعدم الانتماء.أو حتى الاعتقاد الديني.الخ.

2- الأسباب السياسية : انعدام الاستقرار السياسي والاقتصادي داخل الدولة عادة ما يكون سببا لشيوع التهرب الضريبي لأنه يولد الإحساس لدى الأفراد بعدم قدرة السلطات العامة على القيام بوظائفها وبالتالي عدم قدرتها على مطالبتهم بأداء التزاماتهم الضريبية حيث تبين الدراسات أن التهرب يرتفع كلما ساد المجتمع حالة من السخط العام على الضرائب كـ :

-زيادة الشكوى من عدم إنفاق حصيلة الضرائب في المنافع العامة.

-عدم وجود عدالة في توزيع الدخل القومي أو في توزيع الخدمات الاجتماعية التي تقوم بتأديتها الحكومة والقطاع العام، خاصة إذا شاع بينهم أن حصيلة الضرائب إنما تذهب للإنفاق على قلة من صفوف المجتمع الذين يعتبرون من أكثر المتهربين من دفع الضرائب، وكذلك تذهب للإنفاق على أغراض مظهرية لا طائل منها.

3- الأسباب الاقتصادية:

إن للأسباب الاقتصادية دورا مهما في عملية التهرب، فكلما كانت حالة المكلف الاقتصادية متدهورة إلى جانب الحالة الاقتصادية العامة، كلما كان التهرب الضريبي كبيرا والعكس صحيح، حيث أن وضعية المكلف الاقتصادية لها انعكاسا كبيرا في أداء واجبه تجاه الضريبة، فإذا كان المكلف يتمتع بوضعية مالية جيدة فإن ميله للتهرب من دفع الضريبة يكون ضعيفا وهذا نتيجة قدرته على التسديد، أما في الحالة العكسية أين يكون المكلف يتمتع بوضعية مالية متدهورة فإن ميوله للتهرب عن دفعها يكون أقوى، وهذا ما يبين لنا أن نسبة التهرب الضريبي في الدول المتقدمة منخفضة مقارنة بالدول النامية نظرا لارتفاع عوائد الأفراد.¹

المطلب الثالث : أثار التهرب الضريبي

"تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي من الظواهر الضارة، فهي تلحق الضرر بالخزينة العمومية للدولة وبالتالي تؤدي إلى تعطيل المشاريع العامة، كما أنها تضر بالمكلفين الذين لا يستطيعون التهرب من الضريبة أو يستطيعون ولكنهم لا يقدمون على ذلك لحسبهم الوطني. مما يجعلهم يتحملون عبء الضريبة بدرجة أكبر من غيرهم."²

¹ سميرة بوعكاز. مرجع سبق ذكره ، ص ص 33 - 34

² سالم محمد الشوابكة. المالية العامة والتشريعات الضريبية، الأردن، دار الثقافة للنشر والتوزيع عمان، 2015 . ص 32.

ويترتب عن التهرب الضريبي مجموعة من الآثار نذكر منها على سبيل المثال:

أولاً- الآثار الاقتصادية : منها

- " كبح روح المنافسة بين المؤسسات الاقتصادية حيث نجد أن درجة الامتياز عن المؤسسات المتهربة منها على حساب التي تقوم بواجباتها الضريبية، فالمؤسسات التي تبحث عن تعظيم أرباحها باستعمال أنجح الطرق لأنها تجد أن التهرب الضريبي من أنجح الوسائل لتعظيم ربحها وبصفة سريعة، مثال على ذلك فيما نجده عند المؤسسات الخاصة حيث نجد أنها تريد الاحتفاظ بأموالها الهائلة دون أن يمسه أي اقتطاع ضريبي.
- يخل الغش والتهرب الضريبي من قاعدة حرية المنافسة وذلك لغايات الحماية الضريبية.

ثانياً- الآثار المالية :

- الخسارة في الخزينة العمومية وفقدانها لحصيلتها المعتبرة من المداخل المتوقعة من وراء الإيرادات الضريبية مما يؤدي إلى ارتفاع نسبة الديون كطريقة تنتجها الدولة لسد الفراغ الكبير المالي الذي يسببه التهرب الضريبي في الخزينة العامة.
- اختلال توازن ميزانية الدولة.
- عجز الدولة أمام الأعباء والكوارث الاستثنائية.
- إضعاف الإيرادات العامة.
- ارتفاع معدلات الضرائب وأسعارها.¹

ثالثاً- الآثار الاجتماعية والنفسية (بسيكولوجي):

"بغيب العدالة الضريبية تغيب العدالة الاجتماعية بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يخل بإعادة توزيع المداخل بين الطبقات المجتمع ويزيد الفوارق الطبقة بينها.بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يؤثر على سيكولوجية المكلفين النزهاء نظرا لسقوط العبء الضريبي كله عليهم .فانتشار الغش والخداع بين مختلف طبقات المجتمع يؤدي إلى تدهور الحس الجبائي وغياب الوعي الفردي لدى المكلفين وتغيب الثقة في سياسة الدولة الاقتصادية والاجتماعية."²

¹ سميرة بوعكاز. مرجع سبق ذكره , ص ص35-36

² حميد بوزيدة . مرجع سبق ذكره , ص ص 52-53

خلاصة :

لا يخلو أي بلد مهما كانت درجة تطوره من الخسارة على مستوى الحصيلة الضريبية وذلك ناجم عن التهرب الضريبي وهو ليس وليد عصرنا هذا ولا يقتصر على منطقة جغرافية محددة , ويعد التهرب الضريبي ظاهرة عالمية تستنفر جميع الهيئات التشريعية في العالم لما له من آثار سلبية على خزينة هذه الدول وعليه فإن هذه الأخيرة بادرت بردود أفعال تجاه هذه الظاهرة متمثلة في مجموعة من الآليات والوسائل تعتبر منطقية وشرعية للحد من هكذا تصرفات لامتسولة ولعل ما تقوم به الإدارة الجبائية من عملية فحص وتدقيق لمختلف التصريحات المتعلقة بالملكيين بالضريبة إحدى الوظائف الهامة التي تقوم بها ومن هنا يتبين دور الرقابة الجبائية كوسيلة فعالة وناجعة في التقليل على الأقل من آثار التهرب من جهة و الرفع من الحصيلة الضريبية من جهة أخرى وهذا ما سنراه جليا في الفصل الثاني.

الفصل الثاني :

الرقابة الجبائية

تمهيد :

يعد النظام الضريبي في الجزائر كغيره من الأنظمة الضريبية للعديد من الدول نظام تصريحي بامتياز. في انتظار مستجدات قانون المالية التكميلي لهذه السنة 2020 وهذا ما يطرح إشكالية مدى مصداقية التصريحات الجبائية التي يقوم بها المكلفين بالضريبة, ومن أجل التأكد من صحة هذه التصريحات فقد حدد المشرع الجزائري مجموعة من الصلاحيات والحقوق للإدارة الجبائية تجاه المكلفين بالضريبة , تمثل الرقابة الجبائية إحدى هذه الصلاحيات , حيث تقوم مصالح الإدارة الجبائية بعمليات مهمة من تحقيق وفحص ومقارنة المعلومات الجبائية المصرح بها مع تلك المتوفرة لديها من أجل محاربة الغش الجبائي والحد من التهرب الضريبي , بهدف زيادة التحصيل الضريبي.

وعليه سنتناول في هذا الفصل مجموعة النقاط التالية :

- الرقابة الجبائية وأشكالها

- أركان الرقابة الجبائية

- سير ونتائج الرقابة الجبائية.

المبحث الأول : أسباب الرقابة الجبائية وأشكالها

"تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات المتخذة لمكافحة التهرب الضريبي. كما أنها تكتسي أهمية بالغة كون أن النظام الضريبي الجزائري نظاما تصريحيًا، أي أنه يمنح الحرية النسبية للمكلف بالتصريح بمداخله من تلقاء نفسه، لذا تعتبر الرقابة على هذه التصريحات لازمة، لأنها في كثير من الأحيان تكون غير صحيحة بالنظر للأخطاء المرتكبة في إعدادها سواء عن حسن أو سوء نية بغية التملص من دفع الضريبة."¹

المطلب الأول: ماهية الرقابة الجبائية

يمكن تحديد مفهوم الرقابة الجبائية من خلال التعاريف الموالية:

أولا- تعريف الرقابة الجبائية :

تعرف الرقابة الجبائية على أنها "مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين لغرض اكتشاف العمليات التديسية التي ترمي إلى التهرب من دفع الضريبة.

كما تعرف على أنها فحص تصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك قصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية، على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل للاستعلام والاستفسار عن كل ما هو مدون في التصريحات والوثائق المرفقة لها. ولا يكفي فقط بدراسة ومراجعة التصريحات بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة بين ما هو مصرح به والمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى وبالتالي التأكد من مدى التطابق الموجود بينهما وكذلك النظر في الوضعية المالية للمكلف."²

و يعرفها : LAURENT Claude " على أنها الوسيلة التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم الجبائية و تصحيح الأخطاء الملاحظة."³

ومنه نستنتج أن الرقابة الجبائية هي : " قيام الإدارة الجبائية بالإجراءات اللازمة للتأكد من صحة ومصداقية التصريحات التي يقدمها المكلفون بالضريبة بداية من الناحية الشكلية لهذه التصريحات إلى التحقق من صحة المعلومات الواردة فيها تحسبا لأي تهرب أو غش ضريبي."⁴

ومن خلال هذه التعاريف يمكننا استخلاص أهم الأهداف المرجوة من الرقابة الجبائية .

¹ محمد لعلاوي , مرجع سبق ذكره , ص86

² شبيخي بلال مغاري عبد الرحمان. " دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر ".مجلة دراسات جبائية, العدد02, جامعة بومرداس, جوان 2013, ص31

³ محمد لعلاوي , مرجع سبق ذكره , ص86

⁴ شبيخي بلال مغاري عبد الرحمان, مرجع سبق ذكره , ص 31

ثانيا- أهداف الرقابة الجبائية :

يمكننا أن نميز بين أهداف رئيسية وأهداف ثانوية للرقابة الجبائية

1- الأهداف الرئيسية : "وتتمثل فيما يلي :

- التأكد والتحقق من مدى انتظام المؤسسة اتجاه القوانين الجبائية.
- مراقبة شروط معالجة المشاكل ذات الطابع الاجتماعي بالنسبة للإجراءات السارية المفعول.
- تقييم مدى قابلية المؤسسة لاستعمال الإمكانيات التي يتيحها المشرع الجبائي.

2- الأهداف الثانوية : وتتمثل فيما يلي :

- تقييم الحظر الجبائي الناتج عن التطبيق السيئ للقواعد الجبائية.
- توضيح أهمية الحظر الجبائي الناتج عن عدم الأمن الجبائي.
- تجنب العقوبات والزيادات الناتجة عن عدم التصريح أو التأخر فيه.
- إبراز نقاط القوة ونقاط الضعف للمساهمة في وضع القرار.¹

بالإضافة الى أن هناك أهداف أخرى منها :

3- أهداف مالية واقتصادية : والتي تتمثل في :

- التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة بدفاتر وسجلات واكتشاف ما قد يوجد فيها من أخطاء أو غش.²

- الحد من الغش والتهرب الضريبي وذلك باكتشاف الغش والأخطاء المرتكبة وكل المخالفات والتلاعبات.
- تنمية التحصيل الضريبي عن طريق المحافظة على الأموال العمومية وزيادة إيرادات الخزينة العمومية ، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام والمساهمة في التنمية المحلية.
- تحديد الوضعية المالية الحقيقية للمكلفين بالضريبة.

4- أهداف إدارية : وتتمثل في :

- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء مما يساعد الإدارة على معرفة وتقييم أداؤها، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشاكل التي تنجم عن ذلك.
- إعداد الإحصائيات كنسب التهرب الضريبي وهو ما يساعد على وضع الإدارة الجبائية في الصورة.
- كشف الثغرات القانونية والتشريعية التي تساعد على التهرب من الضريبة.

5- أهداف اجتماعية : وتتمثل في :

- تحقيق مبدأ العدالة الاجتماعية وضمان منافسة نزيهة بين المتعاملين من خلال توسيع نطاق الرقابة الجبائية لتشمل جميع المتعاملين الاقتصاديين.³

¹ ولهي بوعلام ، "نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة -حالة الجزائر -مداخلة مقدمة للملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية"، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، أيام 20-21 أكتوبر 2009 ، ص 4-5

² عبد الرؤوف جابر ، الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية، الطبعة الأولى، لبنان، دار النهضة العربية بيروت ، 2004. ص 20

³ شيخي بلال مغاري عبد الرحمان ، مرجع سبق ذكره ، ص 31 ، 32

المطلب الثاني : أسباب إجراء الرقابة الجبائية ومظاهرها

هناك عدة أسباب دعت إلى ضرورة إيجاد نظام رقابي يقوم بمراقبة تصريحات المكلفين و الحفاظ على حقوق الخزينة العمومية و مراقبة تنفيذ التشريعات الجبائية.

أولا- أسباب إجراء الرقابة الجبائية :

1- حرية المكلف بالضريبة في التصريح بمدخله :

بما أن المكلف بالضريبة يقوم بالتصريح بمدخله من تلقاء نفسه من خلال تقديم المعلومات المتعلقة بنشاطه على شكل تصريحات للإدارة الجبائية، باعتبار أن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي كغيره من الأنظمة الحديثة وللتأكد من ذلك وجدت الرقابة الجبائية ، فحسب المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية و التي تنص على أنه " تراقب الإدارة الجبائية التصريحات و المستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتوة ، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات و الهيئات التي ليست لها صفة التاجر و التي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها .يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها، الدفاتر و الوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها."¹

ومن هنا يتضح أن السبب الأساسي لوجود الرقابة الجبائية هو كون النظام الجبائي نظام تصريحي ،ولذلك أوجب المشرع وسيلة قانونية لمراقبة هذه التصريحات و التأكد من مدى توافقها لما هو موجود في الحقيقة.

2- الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي :

"تتعدد أسباب ودوافع التهرب الضريبي سواء عن طريق انتهاج أساليب شرعية أو غير شرعية، لأن التهرب يمس بإحدى إيرادات الخزينة العمومية والمتمثلة في الضريبة وعليه فإن القضاء على هذه الظاهرة يعتبر من الأمور الرئيسية التي تسعى الإدارة الضريبية إلى تحقيقها.وتقوم المصالح الجبائية بذلك من خلال الاستعانة ببعض الأساليب التي تعتبر الرقابة الجبائية من أفضلها وأنجعها.وذلك باعتبارها أداة ضمان من أجل مكافحة مختلف الممارسات التدليسية وقمع مختلف محاولات التهرب وتسليط أقصى العقوبات على المتهربين."²

ثانيا- مظاهر الرقابة الجبائية :

"يمكن إبراز مظاهر الرقابة الجبائية من خلال ثلاثة نقاط أساسية هي :المظهر القانوني،الاجتماعي و الإنساني ، وذلك كالآتي:

- الرقابة الجبائية هي قبل كل شيء مفهوم قانوني بحيث تعتبر السلطة المعترف بها و المتمثلة في الإدارة الجبائية التي تقوم بتصحيح النقائص ، السهو ، الإغفال و الأخطاء المرتكبة أثناء فرض الضريبة.

فالدولة يخول لها دستوريا إلزامية الرقابة لمجابهة التهرب الضريبي مع مراعاة الحقوق الفردية للأشخاص التي يحميها الدستور ذاته ، وبما أن النظام الضريبي الجزائري يقوم على أساس التصريح فمن الضروري أن تكون الرقابة فعالة و إجبارية ، و لكنها أيضا مقيدة بضمانات سواءً بالنسبة للدولة أو الأشخاص الممارسة عليهم والتي نجدها في دليل الخاضع لعملية التحقيق."³

¹ قانون رقم 17-11 ، مرجع سبق ذكره ص 21.

² لياس قلاب ذبيح، "مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية .دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم بواقي"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة ، بسكرة، جامعة محمد خيضر ، 2010-2011، ص 20 بالتصرف محمد لعلاوي ، مرجع سبق ذكره ص 87-88

- "الرقابة الجبائية هي نتاج مجتمع ، فمن الصعب قياس التهرب الضريبي الذي يستدعي عدم الخلط بين مفهومي الغش و التجنب الضريبي ، وقد ركزت الإدارة الضريبية على الأشخاص الذين يستخدمون الطرق الغير القانونية للتملص من دفع الضرائب.

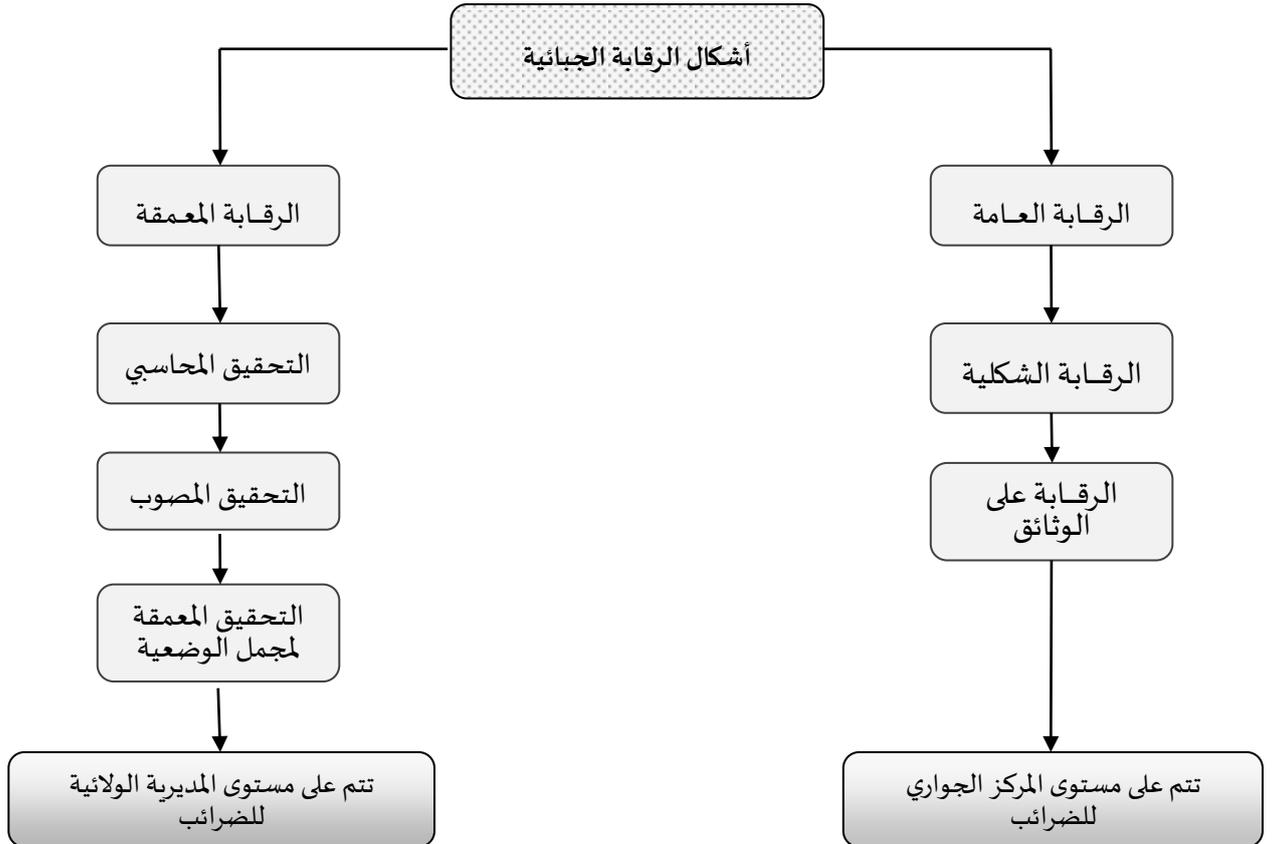
- تكتسي الرقابة الجبائية بُعداً إنسانياً لا يجب إهماله ، فبالرغم من المجهودات المبذولة من قبل الإدارة الجبائية لمحاربة التهرب

فإن ما يجب الإشارة إليه هو أن الرقابة الجبائية تقتصر على عدد ضئيل من المكلفين ، إضافة إلى أن المكلف محل الرقابة لا يقبل بسهولة التحقيق الذي يجري عليه ، فأغلب تظلمات المكلفين تتركز على القلق و الإرباك الذي يصيبهم اتجاه الإدارة الجبائية إضافةً إلى الشكوك و الشبهات التي تحوم حولها و كذا إحساسهم بالضعف اتجاه هذه الإدارة ، فالمكلف لا يجب أن يشعر بالتعسف و الضعف لأنه يملك حقوقا قبالة الإدارة الجبائية، وهذا في كل مرحلة الرقابة سواء أثناء سير العمليات والإجراءات أو عندما يتم التوصل إلى نتائج الرقابة الجبائية.¹

المطلب الثالث : أشكال الرقابة الجبائية

وفقا للنظام الجبائي الجزائري، يمكن تقسيم الرقابة الجبائية إلى رقابة عامة أو شاملة تتم على مستوى المركز الجواري ورقابة معمقة تتم على مستوى نيابة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، وهذا ما يوضحه الشكل الموالي :

الشكل (1- II): أشكال الرقابة الجبائية



المصدر : محمد لعلاوي ، " دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر "، أطروحة مقدمة لنيل شهادة

الدكتوراة ، تخصص علوم اقتصادية، بسكرة ،جامعة محمد خيضر، 2014-2015، ص 89

¹ محمد لعلاوي ، مرجع سبق ذكره. ص ص 87-88

أولاً- الرقابة العامة أو الشاملة :

"إن الرقابة الجبائية العامة تتم على مستوى المركز الجوارى للضرائب بشكل دوري دون التنقل أو بحث خاص من طرف أعوان الإدارة الجبائية، بحيث يتم فحص ومراقبة تصريحات المكلفين المتواجدة في ملفهم الجبائي"¹ ويمكن التمييز في هذا المستوي بين نوعين من الرقابة :

1- الرقابة الشكلية :

" إن الرقابة الشكلية تغطي جميع التدخلات التي تهدف لتصحيح الأخطاء المادية و الملاحظة عادة في التصريحات المقدمة وكذا التحقق من هوية المكلفين كما تعتبر أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات الجبائية و التي تعتمد على القراءة السطحية لها وتمثل بالخصوص في التحقق الشكلي من المعلومات التي يجب أن يتضمنها التصريح، مثل الهوية الجبائية، إمضاء وختم المكلف، تصحيح الأخطاء الحسابية التي تأتي من ترحيل المجاميع والأرصدة، وعليه فإن هذا النوع من الرقابة الجبائية يعتبر أساسي بهدف ضمان صحة وصدق التصريحات المقدمة دون التعمق في محتوياتها. أما في حالة نقص المعلومات المقدمة من طرف المكلفين أو ظهور معطيات تثير الشك في مصداقية التصريحات يقوم المفتش بطلب المزيد من المعلومات والتوضيحات وذلك بالاتصال المباشر مع المكلف في أجل لا يقل عن 30 يوم لتقديم الرد بهدف تقديم الرقابة الشكلية كفكرة أولية عن الملف الجبائي ليتم من خلاله إعطاء قرار مبدئي عن مصداقية التصريحات سواء بقبوله أو بتحويله إلى الرقابة على الوثائق أي أن الرقابة الأولى تعتبر تمهيدا للرقابة الجبائية الموالية."²

2- الرقابة على الوثائق :

يتم هذا النوع بمراقبة التصريحات السنوية بأكثر دقة، حيث يقوم العون المكلف الذي يفترض أن تكون له درجة معينة من المعلومات المحاسبية بتفحص هذه التصريحات و مقارنتها مع المعلومات المتوفرة لدى المركز الجوارى للضرائب. و ما يمكن إبرازه في هذا النوع من الرقابة أنه جاء منصوص عليه في قانون الإجراءات الجبائية، " تراقب الإدارة الجبائية التصريحات و الأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة، حيث يتعين على المؤسسات و الهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها، الدفاتر و الوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها."³

إن هذا النوع من الرقابة يهدف إلى :

- اكتشاف الأخطاء في الحسابات و المعدلات و الهوامش المختلفة للربح ;
- معرفة الوضعية المالية للمكلف كل سنة;
- مراقبة مصداقية التصريحات بالمقارنة مع ما هو متوفر من معلومات لدى الإدارة الجبائية;
- إعداد مجموعة المكلفين المقترحين للرقابة المعمقة.⁴

¹ لياس قلاب، مرجع سبق ذكره، ص 22 بالتصرف.

² خلوفي سفيان، بوجريو عبد الرؤوف، " دور الرقابة الجبائية في تفعيل عملية التحصيل الضريبي خلال الفترة 2010-2014 دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الميلة"، مجلة ميللاف للبحوث والدراسات، مجلد 05، العدد 01، ميلة، جوان 2019، ص 203.

³ قانون، رقم 17-11، مرجع سبق ذكره، ص 21.

⁴ ولهي بوعلام، مرجع سبق ذكره، ص 08.

"غير أن أهم ما يعترض فعالية هذا النوع من الرقابة هو عدم كفاءة أعوان الإدارة الجبائية المكلفين بهذا النوع من الرقابة من جهة ، و كثرة تعدد التصريحات الواجب فحصها من جهة أخرى ، إضافة إلى غياب المتابعة الدقيقة للسلطات الوصية."¹

وبإمكان المحقق طلب بعض التوضيحات والتبريرات من المكلف إذا لزم الأمر، لا سيما المتعلقة بنمط المعيشة أو بعض الأعباء المخصصة، ويتم طلب ذلك كالتالي :

• طلب المعلومات :

"بموجب المهام و الامتيازات المخولة للمحقق من قبل القانون الجبائي بإمكانه أن يطلب من المكلف إمداده بمعلومات حول نقاط و أمور احتوتها التصريحات المقدمة ، وقد يتخذ هذا الطلب الصيغة الشفهية أو الكتابية، ومثل هذا الإجراء من شأنه أن يساهم في إرساء نوع من الحوار بين الطرفين ، و في حالة عدم استجابة المكلف لهذا الطلب فإنه لا يلزم بأية عقوبة وما على الإدارة سوى إعادة إرسال طلب كتابي آخر تطلب فيه التوضيحات."²

• طلب التبريرات والتوضيحات :

"في حالة رفض المكلف الإجابة على الطلب الشفهي أو لما يكون الجواب الذي تم تقديمه يوحى برفض الإجابة عن كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها ، يتعين على المحقق أن يعيد إرسال طلب كتابي ، يجب أن تبين الطلبات الكتابية بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التوضيحات أو التبريرات."³

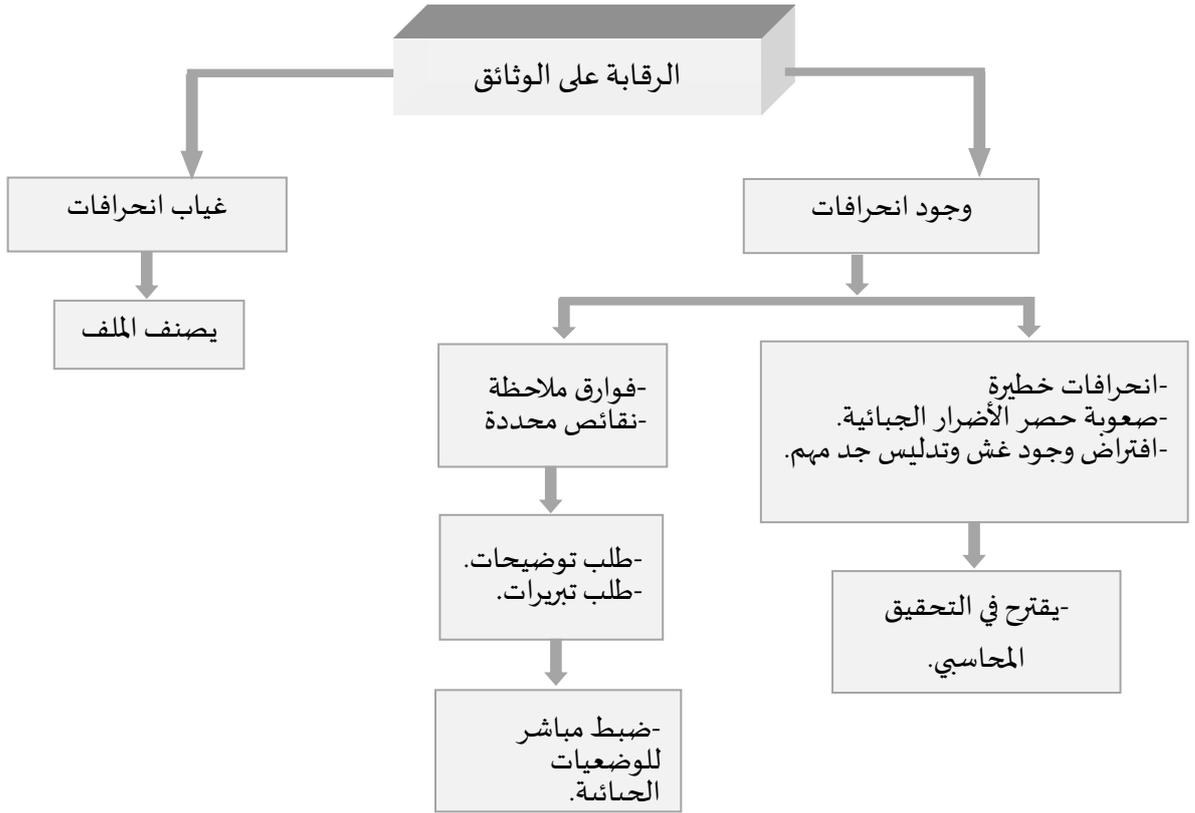
ويمكن استخلاص أن الهدف من الرقابة على الوثائق هو اكتشاف المكلفين غير الأمناء و تصحيح الأخطاء المرتكبة في التصريحات، مع اختيار الملفات التي تشكل موضوعا للرقابة المعمقة.

الشكل (2 - II): النموذج العام للرقابة على الوثائق

¹ ولهي بوعلام ، مرجع سبق ذكره ، ص 08

² محمد لعلاوي ، مرجع سبق ذكره ، ص 91

³ قانون ، رقم 17-11 ، مرجع سبق ذكره . ص 21.



المصدر: من إعداد الطالب، وثائق داخلية، المركز الجوازي للضرائب بسيدي علي.

ثانيا- الرقابة المعمقة:

"على خلاف الرقابة العامة ، تتمثل الرقابة المعمقة في التدخلات المباشرة للأعوان المحققين في الأمكنة التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة نشاطاتهم ، إذ تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة و نزاهة الإقرارات المصرح بها من خلال الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية وجميع الوثائق الملحقة و تبريراتها اللازمة في محاولة للكشف عن احتمالات التهرب من خلال مقارنة العناصر و المعطيات المصرح بها مع تلك الموجودة على أرض الواقع وهذا الشكل من التحقيق يتضمن وسيلتين هما التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية."¹

فالرقابة المعمقة بدورها تنقسم إلى :

1- التحقيق في المحاسبة :

"هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته ، و التأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها."²

كما عرفته المادة 20 الفقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة ، و إجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها ، إن

¹ لياس قلاب ذبيح ، مرجع سبق ذكره ، ص 24.
² العيد صالح ، مرجع سبق ذكره ، ص 37.

التحقيق في المحاسبة هو عبارة عن مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مغلقة.¹

"وتتمثل هذه الرقابة في إتباع كل الطرق والوسائل و الكيفيات التي تساعد في صحة و تنظيم المحاسبة وفقا لقواعد و أسس عملية و علمية ، باعتبار أن المحاسبة هي المرآة العاكسة لمختلف مراحل نشاط المؤسسة ، و هي مصدر كل البيانات و المعلومات المالية.

2- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة :

تعزيزا لآليات الرقابة الجبائية تم استحداث التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية كتكملة و امتداد منطقي و ضروري للتحقيق المحاسبي ، وقد تم إنشاء هذا النوع من التحقيقات في سنة 1992 مساهمة لحركة الإصلاحات التي عرفتها السياسة الجبائية بالجزائر و ذلك من خلال قانون المالية لسنة 1992 و المتمم بالمادة 101 مكرر من قانون الضرائب المباشرة.²

وفقا لأحكام المادة 21 الفقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية عرفت التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة على أنه: "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة"³

3- التحقيق المصوب في المحاسبة :

التحقيق المصوب في المحاسبة تم استحداثه بموجب قانون المالية لسنة 2010 ، و لقد نصت المادة 20 مكرر الفقرة 03 على أنه " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في المحاسبة المكلفين بالضريبة أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة ، أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية، و يتم كذلك التحقيق عندما تشك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة و التي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية."⁴

المبحث الثاني : أركان الرقابة الجبائية

¹ قانون ، رقم 18-18 ، الصادر بتاريخ 27 ديسمبر 2018 ، المتضمن ق م لسنة 2019 ، ج ر ، الصادرة بتاريخ 30 ديسمبر 2018 ، العدد 79 ، ص 08.

² محمد لعلاوي، مرجع سبق ذكره ، ص ص 92 ، 93.

³ قانون ، رقم 15-18 ، الصادر بتاريخ 30 ديسمبر 2015 ، المتضمن ق م لسنة 2016 ، ج ر ، الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 2015 ، العدد 72 ، ص 10.

⁴ قانون ، رقم 14-16 ، مرجع سبق ذكره ، ص 24.

ترتكز عملية الرقابة الجبائية على ركنين أساسيين وهما الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة حيث يعمل كل منهما على تحقيق مجموعة من الأهداف الخاصة به ونظرا لتعارض هذه الأهداف فإنه لا بد من وجود نزاع بينهما وعليه فإن التشريع الجبائي قد حدد مجموعة من الحقوق والالتزامات الخاصة بكل طرف.

المطلب الأول : الإدارة الجبائية

"تشكل إدارة الضرائب الجهاز المكلف بتطبيق التشريع الضريبي والتحقق من سلامة ذلك التطبيق حماية لحقوق الخزينة العمومية , كما يمكنها أن تساهم في فعالية النظام الضريبي , فالنظام الضريبي الأمثل لا يكون له تجسيدا على أرض الواقع إلا بفضل الإدارة التي تطبقه.

أولا- تعريف الإدارة الجبائية :

تعتبر الإدارة الضريبية مزيجا من العناصر الإدارية والقانونية والمالية, فهي فرع من فروع الإدارة المالية, لذلك فهي تحتوي على نفس الوظائف الإدارية الرئيسية والمتمثلة في التخطيط, التنظيم , التوجيه والرقابة. ويتم تنظيم إدارة الضرائب وفقا لمبدأ مركزية التوجيه و لا مركزية التنفيذ , حيث تتولى الإدارة المركزية وظائف التخطيط وإصدار التعليمات بينما تتولى الإدارة التنفيذية كافة الأعمال التي تتطلبها إجراءات ربط وتحصيل الضريبة بما فيها عملية الرقابة الجبائية.¹

ثانيا- حقوق الإدارة الجبائية :

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

1- حق الرقابة :

حسب المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية و التي نصت صراحة على أنه " تراقب الإدارة الجبائية التصريحات و المستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة ، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات و الهيئات التي ليست لها صفة التاجر و التي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها، يتعين على المؤسسات و الهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناءا على طلبها، الدفاتر و الوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها. تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت و المؤسسات المعنية ، خلال ساعات فتحها للجمهور و ساعات ممارسة نشاطها."²

2- حق الإطلاع :

¹ رجاشته عبد المجيد , "تقييم الإصلاح الجبائي" , مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية , تخصص تسيير المؤسسات , سطيف , جامعة فرحات عباس, 2018-2019, ص 75.
² قانون, رقم 17-11, مرجع سبق ذكره. ص 21.

"هذا المبدأ هو الأصل العام في عمل الإدارة الجبائية وذلك لتحقيق أهدافها وبالتالي الحفاظ على مصالح الدولة، ولم يعرف المشرع حق الاطلاع تعريفا لغويا لكنه أشار من خلال نص المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية"¹ والتي نصت على أنه "يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية ، قصد تأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها ، بتصفح الوثائق و المعلومات."²

وفي إطار البحث عن المعلومة الجبائية، كلف المشرع الجبائي السلطات الجبائية بجمع كل المعلومات الضرورية لعمليات التحقيق والرقابة الخاصة بالملكف، كما يمكن لهؤلاء الأعوان أن يمارسوا هذا الحق على كل المؤسسات الذي يمكن أن تفيدهم وتساعدهم في الحصول على المعلومات اللازمة للسير المحكم لمهامهم ومن بين حقوق الإطلاع نجد :

- حق الاطلاع لدى الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات الخاصة : "طبقاً للمادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري لا يمكن بأي حال من الأحوال لإدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاصة وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة والولايات والبلديات وكذلك كل المؤسسات والهيئات، أياً كان نوعها والخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية، أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطالبون منها الاطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها."³

- حق الاطلاع لدى المؤسسات المالية والمكلفين بالضريبة الآخرين : "طبقاً للمادة 51 من قانون الإجراءات الجبائية يجب على المؤسسات أو الشركات والقائمين بأعمال الصرف والمصرفيين وأصحاب العملات، وكل الأشخاص أو الشركات أو الجمعيات أو الجماعات المتحصلة بصفة اعتيادية على ودائع للقيم المنقولة، أن يرسلوا إشعاراً خاصاً للإدارة الجبائية بفتح وإقفال كل حساب، إيداع السندات أو القيم أو الأموال أو حساب التسبيقات أو الحسابات الجارية أو حسابات العملة الصعبة أو أي حسابات أخرى تسيرها مؤسساتهم بالجزائر."⁴

3- حق طلبات التوضيح أو التبرير:

"تتمتع الإدارة الضريبية في الحق في الاستعلام بالإيضاحات والتبريرات لبيانات أو مستندات معينة تراها الإدارة ضرورية لعملية تقدير الوعاء الضريبي ، ففي إجراء حق الاطلاع الإدارة تتصل بالغير للحصول على معلومات عن الملكلف بالضريبة وعلى العكس في طلبات التوضيح والتبرير فهي تتصل مباشرة بالملكلف بالضريبة فبعد قيام إدارة الضرائب بفحص للتصريحات يمكن أن تطلب من الملكلف بالضريبة معلومات وتوضيحات أو تبريرات لتوضيح ما غمض أو نقص من بيانات اللازمة للإثبات."⁵

4- حق استدراك الأخطاء :

¹ العيد صالح ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 62-63.

² قانون ، رقم 01-21 ، مرجع سبق ذكره ، ص 30.

³ نفس المرجع السابق، ص 30 و المتمم بقانون ، رقم 02-11 ، مرجع سبق ذكره ، ص 9.

⁴ قانون ، رقم 05-16 ، مرجع سبق ذكره ، ص 12.

⁵ أحمد فنيديس ، الرقابة الجبائية في الجزائر ، دار الجامعة الجديدة قامة ، 2018 ، ص 70.

حق استدراك الأخطاء هو الوسيلة الممنوحة للإدارة الضريبية لإجراء تقويمات لنفس المدّة ونفس الضرائب، عندما يقدّم لها المكلف عناصر غير كاملة أو خاطئة، وهذا عن طريق إعادة النظر في الاقتطاع الضريبي سواء بتعديله أو إنشاء اقتطاع جديد. وفقا للنص التالي: "يمكن استدراك الاغفالات الكلية أو الجزئية المسجلة في وعاء الحقوق والضرائب والرسوم وكذا النقائص وعدم الصحة أو الأخطاء المسجلة في فرض الضريبة من طرف إدارة الضرائب حسب الحالة".¹

"نصّت المادة 327 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة يجوز استدراك كل خطأ يُرتكب سواء في نوع الضريبة أو في مكان فرضها، بالنسبة لأيّ كان من الضرائب والرسوم المؤسسة عن طريق الجداول، وذلك إلى غاية انتهاء السنة الثانية التي تلي السنة التي يصدر فيها القرار القاضي بالإعفاء من الضريبة الأولى".²

5- حق المعاينة :

"المقصود بالمعاينة هو إجراء إداري يسمح بالبحث عن الغش الضريبي"³

"نصت عليه المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية " من أجل ممارسة حقها في الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية ، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص للأعوان الذين لهم على الأقل رتبة مفتش والمؤهلين القيام بإجراء المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات و الوثائق و الدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة و دفع الضريبة".⁴

و بحسب المادة 35 من نفس القانون " لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض يفوضه هذا الأخير، كما يجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل، مؤسسا وأن يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة بحيث تبرر بها الإدارة المعاينة وتبين على وجه الخصوص ما يأتي:

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة .
 - عنوان الأماكن التي ستتم بمعاينتها .
 - العناصر الفعلية و القانونية التي يفترض منها وجود طرق تدليسية، والتي يتم البحث عن دليل عليها.
 - أسماء الأعوان المكلفين بإجراء عمليات المعاينة و رتبهم و صفاتهم.
- تتم المعاينة وحجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة على وجود طرق تدليسية تحت سلطة القاضي ورقابته ولهذا الغرض يقوم وكيل الجمهورية بتعين ضابط من الشرطة القضائية ويعطي كل التعليمات للأعوان الذين يشاركون في هذه العملية".⁵

6- حق التقادم :

¹ قانون ، رقم 21-01 ، مرجع سبق ذكره ص 43 .
² أمر ، رقم 101-76 ، مرجع سبق ذكره ص 1495 .
³ أحمد فنيديس، مرجع سبق ذكره ص 86
⁴ قانون ، رقم 21-01 ، مرجع سبق ذكره ص 26 ، 27 .
⁵ قانون ، رقم 12-07 ، الصادر بتاريخ 30 ديسمبر 2007 ، المتضمن ق م لسنة 2008 ، ج ر ، الصادر بتاريخ 31 ديسمبر 2007 ، العدد 82، ص 09 .

"نصّت المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية التي حدّدت الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة الجبائية والمحدد بـ (4) سنوات إلا في وجود مناورات تدليسية وهذا بالنسبة لما يأتي:

- تأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها.
- القيام بأعمال الرقابة.
- قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي.¹

ثالثا- مقومات نجاح إدارة الضرائب :

- "يتطلب نجاح إدارة الضرائب في تأدية وظائفها على أكمل وجه ويمكن حصرها فيما يلي :
- توفر العناصر الفنية والإدارية ذات الكفاءة العالية والخبرة الواسعة وذلك من خلال تكوين متخصص في الضرائب، الذي يرفع مستوى التأهيل وتدريب تلك العناصر مع وضع برنامج تكوين دوري، كلما كان هناك جديد في ميدان الضرائب.
 - ترقية الحوار بين الإدارة الجبائية والمكلفين لتحسين العلاقة بينهما وكسب ثقة المكلف.
 - يجب على إدارة الضرائب أن تضمن أحسن تطبيق للنظام الضريبي وتؤمن له الظروف الموضوعية لأخلاقيات العمل الضريبي ومردوديته التامة.
 - تزويد مختلف الإدارات الضريبية بالتجهيزات والإمكانات اللازمة خاصة المعلوماتية منها والتي تسمح بإتقان العمل والسرعة في تنفيذه.
 - تبسيط القوانين والإجراءات الجبائية قصد تسهيل عمل الموظفين الجبائية من جهة وتخفيض حجم المنازعات التي قد تنشأ.²

المطلب الثاني : المكلف بالضريبة

يمثل المكلف أحد أركان عملية الرقابة الجبائية ويمكن القول أن المكلف هو كل شخص ملزم بدفع الحقوق الضريبية المتمثلة في مختلف الضرائب والرسوم والتي تشكل ديون المكلف تجاه الخزينة العمومية ومنه يستخلص أن مصطلح المكلف ناتج عن عملية الإلزام والتكليف الذي تطال كل شخص مدين للخزينة العمومية ويمكن أن يكون المكلف بالضريبة شخصا طبيعيا أو شخصا معنويا و كون أن عملية الرقابة الجبائية تتميز بنوع من التعقيد فإن التشريع الجبائي أعطى لهذا المكلف مجموعة من الحقوق إضافة إلى مجموعة من الالتزامات التي يجب أن يتحلى بها تجاه الإدارة الجبائية قبل وأثناء عملية الرقابة الجبائية.

أولا- حقوق المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية : و تتمثل في :

- 1- الإشعار بالتحقيق : "لا يمكن الشروع في أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقاً عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف المحقق في المحاسبة."³

¹ قانون، رقم 01-21، مرجع سبق ذكره ص 28.

² رجاشته عبد المجيد، مرجع سبق ذكره ص 76.

³ "ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة"، منشورات المديرية العامة للضرائب، 2017، ص 9.

2- الاطلاع على ميثاق المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية: "قبل الخضوع في عمليات التحقيق يجب إجباراً على المراقب إرسال أو منح المكلف ميثاق المكلفين المراقبين، وهي وثيقة ملخّصة بطريقة جيّدة وواضحة للقواعد الأساسية للرقابة الجبائية وكذا حقوق وواجبات المكلفين، حيث يقوم المراقب بمنح هذه الوثيقة مرفوقة بالإشعار بالتحقيق إلى المكلف المراقب في أول يوم لتدخّله .

3- إمكانية الاستعانة بمستشار جبائي : تحت طائلة بطلان الإجراءات يجب أن يشار صراحة أنّ المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بوكيل يختاره بمحض إرادته أثناء عملية المراقبة للاستشارة به أو الإنابة عنه، لكن حضوره ليس ضروريا أثناء المراقبة المفاجئة لمعاينة العناصر المادية التي قد تفقد قيمتها في حالة ما إذا تم تأجيلها .

4- مدى التحقيق : يمكن للمحقق أن يطلب كل الوثائق المحاسبية .نسخ البرقيات.مستندات الإيرادات والمصاريف..الخ التي يمكن من وراء فحصها التأكد من مدى مصداقية التصريحات الجبائية.

5- الامتناع عن تقديم المحاسبة: يثبت عدم تقديم المحاسبة الامتناع عن تقديمها في محضر .يؤشر عليه من طرف المكلف بالضريبة .يلزم المحقق في حالة رفض المكلف بالضريبة التأشير أو التوقيع ذكر ذلك في المحضر وهذا بعد إشعاره بتقديم المحاسبة في أجل أقصاه 08 أيام.¹

6- نهاية أشغال التحقيق في عين المكان: "ينبغي على العون المحقق بموجب أحكام المواد 20-5 و 20 مكرر 4 من قانون الإجراءات الجبائية معاينة نهاية أعمال التحقيق في عين المكان عن طريق محضر .يدعى المكلف بالضريبة المحقق معه لتأشيريه .وتوضع الإشارة عند الاقتضاء في المحضر في حالة رفض توقيع هذا الأخير.²

ثانيا- التزامات المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية :

"على المكلفين بالضريبة احترام الالتزامات الموجهة إليهم سواء كانت ذات طابع محاسبي أو ذات طابع جبائي وهذا تفاديا لفرض عقوبات جبائية عليهم وتمثل في :"³

1- التزامات ذات طابع محاسبي :

"قد حدد القانون التجاري الجزائري في مواده من 09 إلى 12 مدى التزام التاجر بمسك الدفاتر المحاسبية بشكل إجباري، ويشترط الاحتفاظ بها و تلك الدفاتر هي:"⁴

• دفتر اليومية : "بالنسبة للأشخاص الذين يمارسون نشاطات تجارية و صناعية فدفتر يوميتهم موقع و مرقم من طرف القاضي لدى المحكمة المختصة إقليميا، أما الأشخاص الذين يمارسون أنشطة غير تجارية كالمهن الحرة فدفتر يوميتهم موقع من طرف رئيس مركز الضرائب التابعين له إقليميا ، كما يعزز قيد كل عملية مسجلة بسند قانوني يثبت صحتها و يقدم عند طلب الإدارة الجبائية ، أما غيابه سببا كافيا لإلغاء محاسبة المكلف."⁵

¹ " ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة"، منشورات المديرية العامة للضرائب، 2017، ص 9 ، 10.

² قانون، رقم 14-16 ، مرجع سبق ذكره ، ص 24.

³ لياس قلاب ذبيح ، مرجع سبق ذكره ، ص 36.

⁴ أمر ، رقم 59-75 ، الصادر بتاريخ 26 سبتمبر 1975 ، المتضمن القانون التجاري ، ج ر ، الصادرة بتاريخ 19 ديسمبر 1975 ، العدد 101، ص 1307.

⁵ لياس قلاب ذبيح ، مرجع سبق ذكره ، ص 36.

• "دفتر الجرد : هو دفتر خاص بالميزانية ينص إلى إجراء الجرد بصفة دقيقة على جميع عناصر الأصول و الخصوم سنويا وبصفة دقيقة ، إذ يتم تسجيل نتائج الميزانية السنوية ، كما يعد كشفا لجميع عناصر الأصول و الخصوم."¹

2- التزامات ذات طابع ضريبي :

وهي الالتزامات التي فرضها المشرع الجبائي قصد تنظيم العلاقة بين الإدارة الجبائية و المكلفين بالضريبة وتنحصر هذه الالتزامات في عدة تصريحات نذكرها بإيجاز :

1-2 التصريح بالوجود : "يجب على المكلف بالضريبة أن يقدم التصريح بالوجود إلى مركز الضرائب التابع لها إقليميا و ذلك في آجال (30) ثلاثين يوما من بداية النشاط مطابقا للنموذج الذي تقدمه الإدارة الجبائية و الذي يحتوي على اسم ولقب المكلف ، طبيعة النشاط ، العنوان، تاريخ بداية النشاط."²

2-2 التصريح الشهري: " يجب على المكلفين الخاضعين للضريبة، سواء طبيعيين أو معنويين أن يقدموا تصريحاً شهرياً عن نشاطهم لمركز الضرائب التابعين لهم ويحتوي هذا التصريح على: الاسم و اللقب، النشاط الاجتماعي، العنوان في الجزائر أو خارج الجزائر بالنسبة لذوي الجنسية الأجنبية، طبيعة النشاط، رقم التعريف الإحصائي، رقم الأعمال الشهري.

3-2 التصريح السنوي :يجب على كل شخص خاضع للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، و جب عليه اكتابة تصريح بمدخله كل سنة ، ويكون مصادق من طرف المحاسب وذلك قبل أول أفريل من كل سنة."³

4-2 التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط : "في حالة التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي للمكلفين عن نشاطاتهم و جب عليهم في أجل 10 عشرة أيام على الأكثر اكتابة تصريح بذلك يعلم فيه مركز الضرائب التابع له إقليميا عن تاريخ التوقف النشاط."⁴

المطلب الثالث : صعوبات الرقابة الجبائية والحلول المقترحة لتفعيل دور الإدارة الجبائية

إن عملية الرقابة الجبائية ليست بالعملية الهينة والسهلة وإنما تعتبر من المهام الصعبة والمهمة التي تقوم بها الإدارة الجبائية وعليه فإن هذه الأخيرة تلقى أثناء تأدية مهامها مجموعة من الصعوبات والعراقيل التي تواجهها للقيام بعملية الرقابة الجبائية ومن خلال هذا المطلب سنحاول استعراض مجموعة من أهم الصعوبات التي تواجه عملية الرقابة الجبائية و إبراز أهم الحلول المقترحة في هذا المجال.

¹ لياس قلاب ذبيح ، مرجع سبق ذكره ، ص 36

² قانون ، رقم 24-06 ، الصادر بتاريخ 26 ديسمبر 2006 ، المتضمن ق م لسنة 2007 ، ج ر ، الصادرة بتاريخ 27 ديسمبر 2006 ، العدد 85 ، ص 8.

³ أمر ، رقم 101-76 ، مرجع سبق ذكره ، ص 1475.

⁴ قانون ، رقم 24-06 ، مرجع سبق ذكره ، ص 06.

أولاً- صعوبات الرقابة الجبائية :

ويمكن أن نلخص هذه الصعوبات في ثلاث محاور أساسية وهي :

1- "صعوبات متعلقة بالتشريع الجبائي"¹ : وتتمثل في:

- إن النظام الجبائي التصريحي رغم إيجابياته إلا أنه في واقع الأمر يزيد من حالات التهرب وبالتالي تعقيد عمل الإدارة والمراقبين.
- عدم استقرار النظام الضريبي والذي يؤدي إلى خلق بيئة غير مشجعة على الاستثمار.

2- صعوبات متعلقة بالإدارة الجبائية :

تعتبر الإدارة الجبائية أداة تنفيذ النظام الضريبي لذلك كلما كانت هذه الإدارة ضعيفة الكفاءة والنزاهة كلما سهل التهرب الضريبي وبالتالي تراجع في التحصيل الضريبي وترجع أسباب عدم كفاءة الإدارة الجبائية إلى :

1-2 قصور الإمكانيات البشرية : ومن بين هذه القصور :

"- نقص الأيدي العاملة الفنية ونقص الخبرة المهنية للموظفين في الإدارة.

- ضعف الأجور في الوظيفة العمومي .

- قلة المعاهد المتخصصة في تكوين الإطارات.

- الفساد الضريبي أو ما يعرف بظاهرة الرشوة في المصالح الضريبية عامة والتحقيق خاصة."²

"- جهل الأعوان الإداريين بالقوانين الجبائية وأصول الفحص المحاسبي والتشريعات الجبائية.

2-2 قصور الإمكانيات المادية : فنقص الأجهزة والوسائل المتطورة التي تسمح بجمع المعلومات و التنسيق بين

مختلف الجهات وتعجيل الإجراءات"³, هذا ما يحد من فعالية الرقابة الجبائية ومن بين هذه القصور :

- عدم توفر وسائل النقل الضرورية التي تساعد أعوان الرقابة الجبائية للوصول إلى المكلفين بالضريبة من

أجل القيام بالتحقيقات , خاصة في المناطق البعيدة والمعزولة.

- نقص ومحدودية استعمال أجهزة و برامج الإعلام الآلي لمراقبة وتسيير ملفات المكلفين بالضريبة

3-2 تعقيد الإجراءات الإدارية والتنظيمية : يمكن القول أن تعدد الإجراءات وتعقيدها يعد عاملاً مهماً من

العوامل التي تعرقل عمل المحقق الجبائي الذي يدفعه إلى التهاون في عملية المراقبة أو حتى عدم القيام بعمله

نتيجة لصعوبة الإجراءات وتعقيدها, ويلاحظ ذلك في البلدان النامية .

4-2 عدم المساواة في التطبيق: "قد تكون الضريبة عادلة من الناحية القانونية كما أرادها المشرع ولكن تعترضها

صعوبات في التطبيق تؤدي إلى عدم تحقيق العدالة المرجوة وبالتالي تضعف الثقة بعدالة الضريبة"⁴

5-2 عدم تطبيق القانون : إن عدم تطبيق مختلف العقوبات والجزاءات سواء كان ذلك طريق المحاباة أو حتى

لاعتبارات أخرى قد يضعف من عملية الرقابة ويضعف من كيان الجهاز الضريبي ويساعد ذلك في ضياع الجهود

المبدولة في هذا السياق.

¹ مغاري عبد الرحمن , شيخي بلال , مرجع سبق ذكره , ص 43

² ناصر مراد , مرجع سبق ذكره , ص 157

³ مغاري عبد الرحمن , شيخي بلال , مرجع سبق ذكره , ص 43

⁴ رنا أديب منذر , مفهوم الضريبة تعريفها – أشكالها , جامعة دمشق , دبلوم الدراسات العليا, 2006/2005 , ص 35

3- صعوبات متعلقة بالملكف بالضريبة :

"تندرج الأسباب المتعلقة بالملكف في إطار اعتبارات نفسية، أخلاقية ومالية نذكر منها:

- ضعف المستوى الخلقي.
- ضعف الوعي الضريبي.
- الوضعية المالية السيئة للمكلف.¹

ثانيا- الحلول المقترحة لتفعيل دور الإدارة الجبائية :

"تتوقف عملية الرقابة الجبائية على فعالية الإدارة الجبائية , الأمر الذي يتطلب من هذه الأخيرة اتخاذ مختلف الإجراءات التحسيسية والمادية التي من شأنها تفعيل دور المصالح الرقابية الجبائية في القيام بمهمتها وتحقيق الهدف من وجودها.²"

ومن بين الحلول التي يمكن ذكرها نجد :

1- تطوير وتحديث الجهاز الإداري والرقابي : "بغية تحسين أداء مصالح الرقابة الجبائية , يتعين على الإدارة الجبائية العمل على توفير مختلف الإمكانيات والوسائل المادية المتطورة والتي تساعد على انجاز المهام وفق أسلوب عصري ومتطور ومن بين هذه الوسائل نذكر ما يلي :

- توفير هياكل قاعدية مجهزة بكل المعدات الحديثة التي توفر الراحة للموظفين أثناء أداء مهامهم.
- وسائل النقل الضرورية التي يحتاجها الأعوان للتنقل إلى أماكن المعاينة.³
- تدعيم الجهاز الضريبي بالآلات الحديثة من حواسيب وأجهزة متطورة لتسريع العمل الإداري والرقابي.

2- إشراك المحاسبين في المسؤولية وإلزام المكلفين بمسك الدفتر المحاسبية : إن إشراك المحاسب القانوني في المسؤولية يساعد كثيرا الإدارة الجبائية في عملية الرقابة وتحديد الأساس الضريبي.⁴ , كما نصت المادة 282 مكرر 10 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: "يترتب عن عدم مسك الدفاتر المنصوص عليها في المادة الأولى من القانون الإجراءات الجبائية, تطبيق غرامة مالية قدرها عشرة آلاف دينار.⁵"

3- التعامل بالفواتير : "إن مبدأ الفاتورة مفروض قانونا للتعامل به من طرف تجار الجملة والخواص المستوردون والمنتجون , وقد أسست مجموعة من العقوبات الرادعة مشكلة من غرامات مالية حسب قيمة السلع أو الحجوز والمتابعات القضائية ضد من لا يتعامل بهذا المبدأ.⁶"

¹ ناصر مراد , مرجع سبق ذكره , ص ص , 156 155.

² مغاري عبد الرحمن , شيخي بلال , مرجع سبق ذكره , ص 44.

³ نفس المرجع السابق , ص 45.

⁴ رنا أديب منذر , مرجع سبق ذكره , ص 37.

⁵ قانون , رقم 14-19 , مرجع سبق ذكره , ص 07.

⁶ داودي محمد , مرجع سبق ذكره , ص 192 .

4- تبادل المعلومات : "حتى تستطيع الإدارة الجبائية ومصالحها المختلفة لاسيما المصالح الرقابية منها التحكم في الأسس الضريبية ومراقبتها عليها إقامة علاقات مباشرة بينها وبينها مختلف الإدارات الأخرى مثل مصالح الجمارك , البنوك, الغرف التجارية وغيرها وفي هذا الشأن تكونت فرق رقابة مختلفة تجمع بين أعوان من مصالح الضرائب و التجارة وكذا الجمارك ورغم النقص في الإمكانيات إلا أنه انعكس ايجابيا في أداء عملية الرقابة من خلال تبادل المعلومات بين هذه المصالح وبالتالي سهل كثيرا التحكم في فرض الضريبة على الأشخاص الخاضعين لها."¹

5- تطوير الإمكانيات البشرية ورفع كفاءة أعوان الرقابة : " إن تدعيم الجهاز الإداري بالإمكانيات البشرية العالية والكفاءة أصبح الركيزة الأساسية لدفع الإدارة الجبائية إلى إنجاز مهامها على أكمل وجه إذ أصبح من الضروري على السلطات المعنية اتخاذ كل الإجراءات الكفيلة لتحسين كفاءة أعوان الرقابة وتكوين إطارات متخصصة في هذا المجال ومن بين هذه الإجراءات :

- انتقاء أعوان الرقابة على الأساس العلمي و العملي والخلقي.
- تأهيل وتدريب أعوان الرقابة من خلال دورات محلية وأجنبية.
- فتح مدارس متخصصة في مجال الرقابة الجبائية عبر مختلف ربوع الوطن على غرار المدرسة الوطنية للضرائب بالقليلة .
- التكوين المتواصل والمستمر للأعوان من أجل مواكبة التغيرات الحاصلة.
- ضرورة ترقية أخلاق المهنة بغية تحسين الأداء الوظيفي.
- زيادة رواتب عمال الإدارة الجبائية وتحسين ظروف معيشتهم وتحفيزهم ماديا ومعنويا."²

6- "الإصلاح الجبائي"³ : وذلك من خلال مراجعة مختلف النصوص التنظيمية والمواد القانون حتى يتسنى للمصالح المعنية من القيام بمهامها في أحسن الظروف ومواكبة مختلف التغيرات في المجال التجاري والرقابي على حد سواء.

¹ داودي محمد , مرجع سبق ذكره , ص 193.

² مغاري عبد الرحمن , شيخي بلال , نفس المرجع السابق , ص ص 44 45.

³ داودي محمد , مرجع سبق ذكره , ص 188.

المبحث الثالث : سير و نتائج الرقابة الجبائية

"تعتبر سلطة إعادة التقييم التكملة المنطقية لاستعمال حق الاسترداد فهذه السلطة تشكل ضغط هائل على المكلف بالضريبة، أين يقابلها ضمانات إجرائية ولا يجوز لإدارة الضرائب إعادة تقييم الضريبة الذي تم بناء على تصريح المكلف بالضريبة لمجرد شك عون إدارة الضرائب في مدى صحة هذا التصريح، وإنما يجب لإجراء هذا التعديل أن لا يتم إلا من واقع البيانات والمستندات المؤيدة له أو على أساس ما يتوفر لإدارة الضرائب من مستندات تثبت عدم مطابقة التصريح الضريبي للحقيقة.

المطلب الأول : الإشعار بإعادة التقييم

إن إجراء إعادة التقييم يسمح لإدارة الضرائب بإعادة تقييم ضريبة المكلف ويمكن أن يجري ذلك في كل الحالات التي يكتشف فيها نقص أو عدم الدقة أو حذف أو إخفاء في العناصر المستعملة في حساب الضريبة. يجب على إدارة الضرائب أن ترسل الى المكلف بالضريبة الإشعار بإعادة التقييم والذي يجب أن يكون مسببا بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة المعني بتقديم ملاحظاته أو أن يقدم موافقته مع المعرفة التامة للسبب، وتحت طائلة البطلان يجب أن يتضمن الإشعار بإعادة التقييم عدد من البيانات الواضحة، لأنه يعتبر التصرف المهم في إجراء التدقيق وأن يتضمن من جهة أخرى الضرائب المعنية وأسس حساب التصحيح أو إعادة التقييم"¹ وهنا يجدر الإشارة إلى إمكانية استعانة المكلف بالضريبة بمستشار من اختياره لمناقشة التصحيح وللإجابة عليها، وعليه فإن المكلف مطالب بتقديم إجابته في أجل 30 يوما.² ويهدف حماية مصالح المكلف بالضريبة وضمان نقاش وجاهي مع الإدارة، يخضع الإشعار بإعادة التقييم لقواعد تخص الكيفية والآثار.

أولاً- كيفية الإشعار بإعادة التقييم :

"يظهر الإشعار بإعادة التقييم بثلاث خصائص أساسية :

- أنه إلزامي وعلى الإدارة تقديم الدليل على إرسال الإشعار بإعادة التقييم و في حالة عدم الإثبات يعلن سقوط الفرض الضريبي.
- الإشعار بإعادة التقييم هو قرار، بمعنى التعبير عن إرادة سلطة، فيجب أن يميز عن المراسلات التي ليست لها قيمة القرار التي تتبادلها الإدارة مع المكلف بالضريبة.
- الإشعار بإعادة التقييم هو الخطوة الأولى لإجراء إعادة التقييم، وهو التصرف الذي بواسطته تفتح إدارة الضرائب حوار مع المكلف بالضريبة والذي يجب أن يكون شخصيا، ويجب أن يخص المكلف بالضريبة نفسه أو ممثله القانوني.³

ثانيا- شكل الإشعار :

¹ أحمد فنيديس، مرجع سبق ذكره، ص 278.

² قانون، رقم 17-11، مرجع سبق ذكره، ص 21.

³ أحمد فنيديس، مرجع سبق ذكره، ص ص 279-280.

"يجب أن يكون الإشعار بإعادة التقييم منتظما وسليما ,ويجب أن يرسل باسم المكلف بالضريبة إلى مقر سكناه الشخصي أو إلى مقر ممارسة نشاطه ,تتضمن بيانات إلزامية ,وضوح مبررات إعادة التقييم وتبعاته المالية."¹

• **التوجيه :** "كل اقتراح إعادة التقييم يجب أن يرسل إلى المكلف بالضريبة المعني عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام ,ويمكن أن يسلم إليه شخصا باليد ,وفي هذه الحالة لا يكون صحيحا إلا إذا وقع المكلف بالضريبة كتابة على نسخة من ذلك الإشعار

• **محتوى الإشعار بإعادة التقييم :** يجب أن يكون الإشعار مفصلا بقدر كاف ومعللا,كما يتعين إعادة ذكر أحكام المواد التي يؤسس عليه إعادة التقييم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة أو من أجل الإجابة عليها و يجب أن يتضمن الإشعار بإعادة التقييم اقتراحات التصحيح الموجهة من إدارة الضرائب, هذه الاقتراحات يجب أن تكون مفصلة لكل ضريبة, سنة بسنة."²

• **وضوح مبررات إعادة التقييم :** "إن رفع أسس الضريبة يجب أن يرفق بكل المعلومات الضرورية لدفاع المكلف بالضريبة المعني ويجب أن يكون اقتراح إعادة التقييم واضحا وكذا الحقوق المسترجعة ويحدد التبعات المالية ووضوح الرفع الضريبي هنا عنصر أساسي حيث يمكن أن يؤسس اقتراح إعادة تقييم لضريبة واحدة أو لصنف من الضرائب , كما يجب أن تعرض أسباب إعادة التقييم بوضوح حتى يتمكن المكلف بالضريبة إبداء رأيه بصفة نهائية ويجب تحديد طبيعة الضريبة والأسباب ومبلغ الرفع الضريبي والجزاءات المطبقة دون غموض أو إبهام."³

• **التبعات المالية :** "يجب على الإدارة أن تبين للمكلف بالضريبة التبعات المالية لإعادة التقييم المقترح ومبلغ الحقوق المستحقة للدفع والجزاءات المحتملة ويجب على المكلف المعني أن يعرف مقدار الرفع الضريبي وتفصيل أسسه .

ثالثا- إجابة المكلف بالضريبة :

إن إرسال الإشعار بإعادة التقييم إلى المكلف بالضريبة المعني لا يقطع الحوار والنقاش مع المدقق فيمكن للمكلف بالضريبة أن يطلب منه معلومات أو يقدم له شروح تعارض بعض أسس التصحيح. وإجابة المكلف بالضريبة على اقتراح إعادة التقييم الذي أرسل إليه من قبل إدارة الضرائب يمكن أن تكون بالقبول أو بالرفض ويمنع على إدارة الضرائب إجراء تدقيق ثاني لنفس المدة ولنفس الضرائب"⁴, ويرسل المكلف بالضريبة موافقته أو يقدم ملاحظاته في أجل ثلاثين يوما بداية من تاريخ الذي استلم فيه المعني الإشعار بإعادة التقييم."⁵

"أما بالنسبة لشكل الإجابة فإنه لا توجد شروط شكلية منصوص عليها قانونا تخص إجابة المكلف بالضريبة, فالمكلف بالضريبة يمكنه تقديم ملاحظاته شفويا أو كتابيا وفي حالة الإجابة الشفوية العون الذي يستقبل

¹ أحمد فنيديس, مرجع سبق ذكره , ص 284.

² قانون, رقم 08-21, الصادر بتاريخ 30 ديسمبر 2008, المتضمن ق م لسنة 2009, ج ر, الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 2008, العدد 74, ص 11.

³ أحمد فنيديس. مرجع سبق ذكره , ص 288

⁴ نفس المرجع السابق, ص ص 291-292

⁵ قانون, رقم 17-11, مرجع سبق ذكره, ص 21.

المكلف بالضريبة يسجل ملاحظاته وتاريخها مباشرة في ملفه. أما إذا كانت كتابية فعلى المكلف بالضريبة أو ممثله القانوني الإجابة والتوقيع عليها.

المطلب الثاني : الإجراء التلقائي

إن الأصل في تقدير الضريبة هو الرجوع إلى تصريح المكلف بالضريبة المستند إلى دفاتر ومستندات صحيحة بشرط أن تكون هذه الدفاتر منتظمة من الناحية الشكلية وممسوكة وفقا لأصول المحاسبة السليمة .

أما الإجراء التلقائي فهو طريقة من طرق تحديد الريج الضريبي ,والذي تكتنفه عدة صعوبات مردها نقص البيانات الدقيقة والمتاحة لدى إدارة الضرائب وتختلف طريقة تقدير الأرباح بالنسبة للمكلفين بالضريبة الذين ليس لديهم حسابات أصلا. ¹

"ويباشر الإجراء التلقائي في الحالات التالية :

- المكلفين بالضريبة الذين يتخلفون عن تقديم تصريحاتهم في الأجال القانونية يكونون محالا للتقدير تلقائي.
- إذا تعذرت الرقابة الضريبية بفعل المكلف بالضريبة أو بفعل الغير يتم تقييم أسس الضريبة تلقائيا.
- المكلفون بالضريبة الممتنعون عن الإجابة على طلبات التوضيح أو التبرير تفرض عليهم الضريبة على الدخل تلقائيا.

- الأشخاص غير المقيمين بالجزائر والذين لم يمثلوا لطلب تعيين ممثل ضريبي تفرض عليهم الضريبة تلقائيا.
هذه الحالات تبرر لإدارة الضرائب التقدير التلقائي وبمساعدة المعلومات التي بحوزتها تقدير رقم الأعمال الخاضع للضريبة.

على عكس الإجراءات الوجيهة فإن الإجراءات التلقائية هي إجراءات الفرض الأحادية لها نقطة مشتركة وهي معاقبة السلوك الضريبي للمكلف بالضريبة الذي لم يمتثل لالتزاماته القانونية.

أولا- حالات الإجراء التلقائي :

1- التخلف عن تقديم التصريحات : إن عدم تقديم التصريح الضريبي المتضمن للبيانات الخاصة بإيرادات النشاط الخاضع للضريبة ونفقاته يعطي لإدارة الضرائب الحق في أن تقوم بتقدير الضريبة المستحقة على المكلف بالضريبة من وجهة نظرها.²

2- معارضة الرقابة الضريبية : " خلال عمليات الرقابة للتصريحات المحررة من قبل المكلفين بالضريبة والتي يجربها أعوان إدارة الضرائب دوريا, غير أنه يمكن أن يجدوا أنفسهم في مواجهة مواقف مختلفة لمنعهم بطرق مباشرة أو غير مباشرة من ممارسة مهمتهم في إطار استعمال إما حق الاطلاع أو سلطة التدقيق.

3- حالة التخلف عن الرد على طلبات التوضيح والتبرير: وذلك في حالة التخلف عن الرد على طلبات التوضيح أو التبرير خلال المدة المحددة قانونيا.³

¹ أحمد فنيديس. مرجع سبق ذكره , ص ص 294-325.

² نفس المرجع السابق , ص ص 327, 333.

³ نفس المرجع السابق , ص ص 338-339.

أما في حالة الرد غير الكافي على الطلبات فإن إدارة الضرائب تلتزم بتوجه إنذار إلى المكلف بالضريبة لاستكمال الرد "على أن تحدد له صراحة العناصر الواجب استكمالها وتتبع إجراءات إعادة التقييم التلقائي إذا ما كان رد المكلف بالضريبة بعد الإنذار غير كافي".¹

4- التخلف عن تعيين ممثل في الجزائر: "حالة الامتناع عن تعيين من يمثل المكلف بالضريبة إذا كان مقيما في الخارج بالنسبة للمكلفين بالضريبة على الدخل والضريبة على أرباح الشركات, ولكنه يمارس فيها نشاطات أو يمتلك أموالا هو ملزم بطلب من الإدارة بتعيين ممثل له في الجزائر".²

5- عدم مسك محاسبة قانونية: "يتم التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة على المدين بها في حالة عدم مسكه لمحاسبة قانونية, والمحاسبة المقصودة هي المنتظمة والصادقة.

ثانيا- شروط مباشرة الإجراء التلقائي:

"لتحديد أسس الضريبة تستعمل إدارة الضرائب كل المعلومات المتاحة لديها بما في ذلك التبريرات المقدمة من قبل المكلف بالضريبة, ويجب عليها أن تأسس على عناصر أكثر دقة, ويمكنها أن تدرج ضمن أسس الضريبة الثراء غير المفسر.

وبخصوص هذا الإجراء مبدئيا إدارة الضرائب غير ملزمة قانونا بإعلان الأسس المستعملة, والمكلف بالضريبة ليس له إمكانية تقديم ملاحظاته وفي المقابل يمكن أن يكون محلا لعقوبات جبائية أخرى".³

ثالثا- سير الإجراء التلقائي :

"ويجب على الإدارة إرسال إشعار يبين العناصر والطرق المستعملة في حساب الضرائب التلقائية, و تلزم الإدارة بالقيام بتقييم دقيق قدر الإمكان للأسس مع استبعاد مبدئيا كل حوار مع المكلف بالضريبة. و مخالفة هذا الإجراء يؤدي إلى بطلانه.

رابعا- تحديد أسس الفرض الضريبي :

معلوم أنه في حالة امتناع المكلف بالضريبة عن تقديم التصريح أو المستندات أو البيانات المنصوص عليها في القانون, فإن إدارة الضرائب تلجا إلى تحديد الأرباح عن طريق التقدير التلقائي وفي هذا ضرر شديد بالمكلف لأن الرقابة الضريبية في هذه الحالة لا تركز على بيانات تساعد في تحديد الأرباح بطريقة عادلة , علما أن هذا التقييم لا يكون مناسباً إلا نادرا.

إن مجمل إجراءات الرقابة الضريبية تتناقض ظاهريا مع الحرية الممنوحة الإدارة الضرائب أثناء تقييم صدق وانتظام التصريحات الضريبية, فنقص النصوص التي تحكم إعادة تشكيل أسس الضريبة هي إحدى المميزات الخطيرة للنظام الجبائي الحالي".⁴

¹ قانون, رقم 17-11, مرجع سبق ذكره, ص 21.

² قانون, رقم 13-08, الصادر بتاريخ 30 ديسمبر 2013, المتضمن ق م لسنة 2014, ج ر, الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 2013, العدد 68, ص 11.

³ أحمد فنيديس, مرجع سبق ذكره, ص ص 343-346.

⁴ أحمد فنيديس, نفس المرجع السابق, ص ص 346-348.

المطلب الثالث : العقوبات الجبائية

تتوقف فعالية الرقابة الضريبية على مدى أهمية العقوبات والغرامات المحددة إلا أن المبالغة في تلك العقوبات قد يكون له أثر عكسي و في هذا المجال فرض المشرع الجزائري عدّة إجراءات عقابية على كل من يخالف القانون الضريبي لضمان التحصيل الجيد للضريبة وزيادة مردوديتها.

أولا- الغرامات الجبائية : ونميز بين :

1- الغرامات في حالة الرسوم المغفلة :

"وتنصب على الذمة المالية لتحصيل الحقوق والرسوم المتملص من دفعها والمقررة بموجب القوانين الضريبية. في حالة الرسوم المغفلة فإن الغرامة المعاقب بها كعقوبة جبائية تكون دائما مساوية لثلاث مرات مبلغ هذا الرسم دون أن تقل عن 5000 دج."¹ "وحسب قانون التسجيل فإن الغرامات المترتبة عن إخفاء جزء من ثمن بيع عقار يدفعها المتعاقدين بصفة تضامنية."²

2- الغرامات في حالة أفعال الاعتراض تجاه الضريبة :

"في حالة التقييم التلقائي لأسس الضريبة من طرف إدارة الضرائب وعندما يتعذر إجراء الرقابة الضريبية بفعل المكلف بالضريبة أو بفعل الغير، فإنه هناك حقوق إضافية توضع على عاتق المكلف بالضريبة."³ "وتتمثل في مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في غرامة جبائية تتراوح بين 10 000 و 30 000 دج وتحدد هذه الغرامة بـ 50 000 دج عندما يتم التأكد خلال المعاينة أن المحل مغلق لأسباب تهدف إلى منع المصالح الجبائية من إجراء الرقابة، كما يمكن في حالة إجراء معاينتين متتاليتين مضاعفة مبلغ الغرامة بثلاث مرات وتكون هذه الغرامة مستقلة عن تطبيق العقوبات الأخرى."⁴

"وفي مجال الضرائب الغير المباشرة تكون العقوبة بغرامة جبائية من 10 000 إلى 100 000 دج"⁵

"أما في الرسم على القيمة المضافة تكون العقوبة بغرامة جبائية من 1 000 إلى 10 000 دج"⁶

3- الغرامات في حالة المشاركة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها:

"المشاركة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها من قبل وكيل أعمال أو خبير وبصفة عامة من قبل كل شخص أو شركة تتمثل مهمتها في مسك السجلات الحسابية أو في المساعدة على مسكها لعدة زبائن فإنه يعاقب عليها بغرامة جبائية قدرها :

• 1000 دج عن المخالفة الأولى المثبتة عليه.

• 2000 دج عن المخالفة الثانية.

• 3000 دج عن المخالفة الثالثة."⁷

¹ أحمد فنيديس، مرجع سبق ذكره ، ص 380.

² أمر ، رقم 76-105 ، الصادر بتاريخ 09 ديسمبر 1976 ، المتضمن قانون التسجيل ، ج ر ، الصادرة بتاريخ 18 ديسمبر 1977 ، العدد 81 ، ص 1225.

³ أحمد فنيديس ، مرجع سبق ذكره، ص 381.

⁴ أمر ، رقم 76-101 ، مرجع سبق ذكره، ص ص 1491 ، 1492.

⁵ قانون ، رقم 02-11 ، مرجع سبق ذكره ، ص 17.

⁶ أمر ، رقم 76-102 ، الصادر بتاريخ 09 ديسمبر 1976 ، المتضمن ق ر على رقم الأعمال ، ج ر ، الصادرة بتاريخ 26 ديسمبر 1976 ، العدد 103 ، ص 1559.

⁷ قانون ، رقم 99-11 ، الصادر بتاريخ 23 ديسمبر 1999 ، المتضمن ق م لسنة 2000 ، ج ر ، الصادرة بتاريخ 25 ديسمبر 1999 ، العدد 92 ، ص 13.

4- الغرامة في حالة رفض الاطلاع :

"يعاقب كل شخص أو شركة ترفض منح حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد 45- 61 من قانون الإجراءات الجبائية التي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الأجل المحددة لحفظها, بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5000 إلى 50 000 دج"¹

5- الغرامة في حالة الغش الضريبي :

لقد حدد لها المشرع عقوبات متفاوتة ففي قانون الرسم على القيمة المضافة حدد لها غرامة جبائية تتراوح من 500 الى 2500 دج , وفي حالة استعمال طرق تدليسية يحدد مبلغ هذه الغرامة ب 1000 الى 5000 دج², "وفي قانون الضرائب غير المباشرة غرامة جبائية من 5000 إلى 25000 دج."³

6- غرامة عدم تقديم التصريح بالوجود :

يترتب عن عدم تقديم التصريح في الأجل المحددة طبقا للقانون , إذ تنص المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه "يعاقب المكلف بالضريبة الذي لا يقدم تصريحاً بالوجود المنصوص عليه في المادة 183 من هذا القانون بدفع غرامة جبائية محددة بـ 30 000 دج وهذا دون المساس بالعقوبات المنصوص عليها في هذا القانون."⁴

7- عقوبة الدفع المتأخر للحقوق :

"تطبق على المبالغ المصحح بها زيادة 10 % قبل انتهاء الشهر الذي تكون فيه الحقوق مستحقة ثم تضاف غرامة تقدر بـ 03 % كل شهر دون تجاوز العقوبة 25 %"⁵ , أما فيما يخص الإيداع المتأخر للتصريح G50 و G50A بعلامة لاشئ وحسب نص المادة 360 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة "فتفرض عقوبة تقدر بـ 500 دج."⁶

8- عقوبة التحصيل الخاصة بالجداول الإضافية:

"تبدأ عقوبة التأخير للجداول الإضافية عند نهاية أجل وضع الجداول حيز التسديد."⁷

9- عقوبة التحصيل فيما يخص حقوق التسجيل:

"يتعرض المحضرون القضائيون الذين لم يسجلوا عقودهم في الأجل المحددة حسب المادة 93 من قانون التسجيل لعقوبة 10 % لما يكون التأخير في حدود الشهر يرتفع بـ 03 % لكل شهر عندما يتجاوز الإيداع 30 يوما على أن لا تتعدى النسبة 25 %"⁸

¹ قانون , رقم 21-01 , مرجع سبق ذكره , ص 33.

² أمر , رقم 102-76 , مرجع سبق ذكره , ص 1557.

³ قانون , رقم 11-02 , مرجع سبق ذكره , ص 17.

⁴ مرسوم تشريعي , رقم 21-08 , الصادر بتاريخ 11 أكتوبر 1992 , المتضمن م م ت لسنة 1992 , ج ر , الصادرة بتاريخ 11 أكتوبر 1992 , العدد 73, ص 1877.

⁵ قانون , رقم 11-17 , مرجع سبق ذكره , ص 08.

⁶ قانون , رقم 14-19 , مرجع سبق ذكره , ص 12.

⁷ خلوفي سفيان , بوجريو عبد الرؤوف . مرجع سبق ذكره , ص 200

⁸ أمر , رقم 105-76 , مرجع سبق ذكره, ص 13.

ثانيا- فوائد التأخير:

" لا تعتبر فائدة التأخير كعقوبة فهي مطبقة في جميع الحالات التي لم تدفع فيها الضريبة كليا أو جزئيا في الأجل القانوني.

إن إدارة الضرائب ليست ملزمة بتبرير تطبيق فائدة التأخير لأنها لا تتعلق بعقوبة ويتعين على إدارة الضرائب أن تعلم المكلف بالضريبة بتطبيقها أثناء احتجاجه عليها تبعا للتدقيق المعمق للوضعية الضريبية للأشخاص الطبيعيين أو للتدقيق في المحاسبة وفائدة التأخير يجب أن تدرج في اقتراح إعادة التقييم. وتعتبر فوائد التأخير أجرة نقدية مخصصة لتعويض الإجحاف في حق الخزينة العامة بفعل التحصيل المتأخر للضرائب المستحقة.

ثالثا- الزيادات:

إن المشرع الضريبي لم يكتف بتقرير جزاء على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم تصريحه الضريبي أو قدمه بعد الميعاد. إنما امتد بالنص على جزاءات أيضا بالنسبة للمكلف بالضريبة الذي تقدم بالتصريح في الميعاد , وتحسب الزيادات في هذه الحالة على مبلغ الحقوق المستحقة.

وتختلف حسب ما إذا كانت تتعلق بنقائص في التصريح أو التقصير في الالتزامات الشكلية , ففي حالة النقص في التصريح أي إهمال أو عدم دقة أو إخفاء في الدخل فإن طبيعة ومبلغ الزيادات يختلف حسب ما إذا كان المكلف بالضريبة قد تصرف بطريقة لإرادية (حسن النية) أو إرادية (سوء النية).¹

"وتفرض تلقائيا الضريبة على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي حسب الحالة, إما بصدد الضريبة على الدخل وإما بصدد الضريبة على أرباح الشركات ويضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25 %"² و حسب الفقرة الأولى للمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فإن التصريحات المتضمنة معلومات ناقصة تؤدي غرامة مالية تختلف حسب حجم المبلغ المتلاعب، بحيث يتضاعف مبلغ الحقوق المنقوصة كما يلي :

- 10 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه .
- 15 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50 000 دج ويقل عن مبلغ 200 000 دج أو يساويه.
- 25 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200 000 دج.³

¹ أحمد فنيديس، مرجع سبق ذكره، ص 369 .

² قانون، رقم 14-16، مرجع سبق ذكره، ص 08 .

³ أمر، رقم 27-95، الصادر بتاريخ 30 ديسمبر 1995، المتضمن م لسنة 1996، ج ر، الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 1995، العدد 82، ص 08.

خلاصة :

تسعى الدول جاهدة إلى تحسين ورفع من نسب التحصيل الضريبي من خلال اعتماد إدارة جبائية ناجحة تستطيع العمل على تفعيل عملية الرقابة الجبائية لمواجهة مختلف الأساليب والطرق التي ينتهجها بعض المكلفين تهربا من واجهم الضريبي تجاه الخزينة العمومية , إلا أن عملية الرقابة الجبائية لا تزال تلقى الكثير من المعوقات والصعوبات التي تقف في وجه التصدي لظاهرتي التهرب والغش الضريبي , مما يتطلب البحث عن مجموعة من الخيارات والسبل للرفع من كفاءة الإدارة الجبائية وتفعيل عملية الرقابة الجبائية على حد سواء وبالتالي زيادة التحصيل الجبائي ,وهنا نكون بصدد التمهيد لعدة بحوث في هذا المجال انطلاقا من مجموعة من الإحصائيات التي سنتطرق إليها في الفصل التطبيقي.

الفصل الثالث :

دراسة تجريبية

بالمركز الجوي للضرائب

سيدي علي مستغانم

تمهيد:

بعد الانتهاء من الشق النظري للبحث الذي تناولنا فيه مختلف جوانب الرقابة الجبائية وآلياتها وكذا طرق التحصيل الضريبي، إضافة إلى دراسة أركان الرقابة الجبائية والمتمثلة في المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية وباعتبار الرقابة الجبائية أداة مهمة في تحصيل الإيرادات الضريبية، ولغرض تبيان أثر الرقابة الجبائية على عملية التحصيل الجبائي كان لا بد من ربط الجانب النظري بالجانب التطبيقي للقيام بدراسة ميدانية بالمركز الجوّاري للضرائب سيدي علي التابع لمديرية الضرائب لولاية مستغانم وتسلط الضوء على متطلبات البحث . كما ارتأينا تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث كالتالي :

المبحث الأول : لمحة عامة عن المركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم

المبحث الثاني : طرق الرقابة الجبائية المطبقة على مستوى المركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم

المبحث الثالث : أثر الرقابة الجبائية على التحصيل الضريبي بالمركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم لسنوات(2016-2019)

المبحث الأول: لمحة عامة عن المركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم

تأثرت الإدارة الجبائية باعتبارها طرف هام في القطاع المالي بالإصلاحات الاقتصادية التي عرفتها الجزائر خلال تلك الفترة وفي هذا الصدد وجدت هذه الإدارة نفسها مطالبة بوضع إستراتيجية لعصرنة هيكلها . قصد تحقيق هذه الغاية، تم إنشاء هيكل جديدة تواكب هذه التطورات وتعتبر المراكز الجوّارية للضرائب إحدى الهياكل المستحدثة في هذا الصدد، هدفها تجميع المفتشيات و القباضات حسب طبيعة المكلفين بالضريبة.

يعتبر المركز الجوّاري للضرائب مصلحة عملية جديدة للمديرية العامة للضرائب ، مخصصة حصريا لتسيير الملفات الجبائية و تحصيل الضرائب المستحقة من فئة واسعة ممثلة أساسا في المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة.

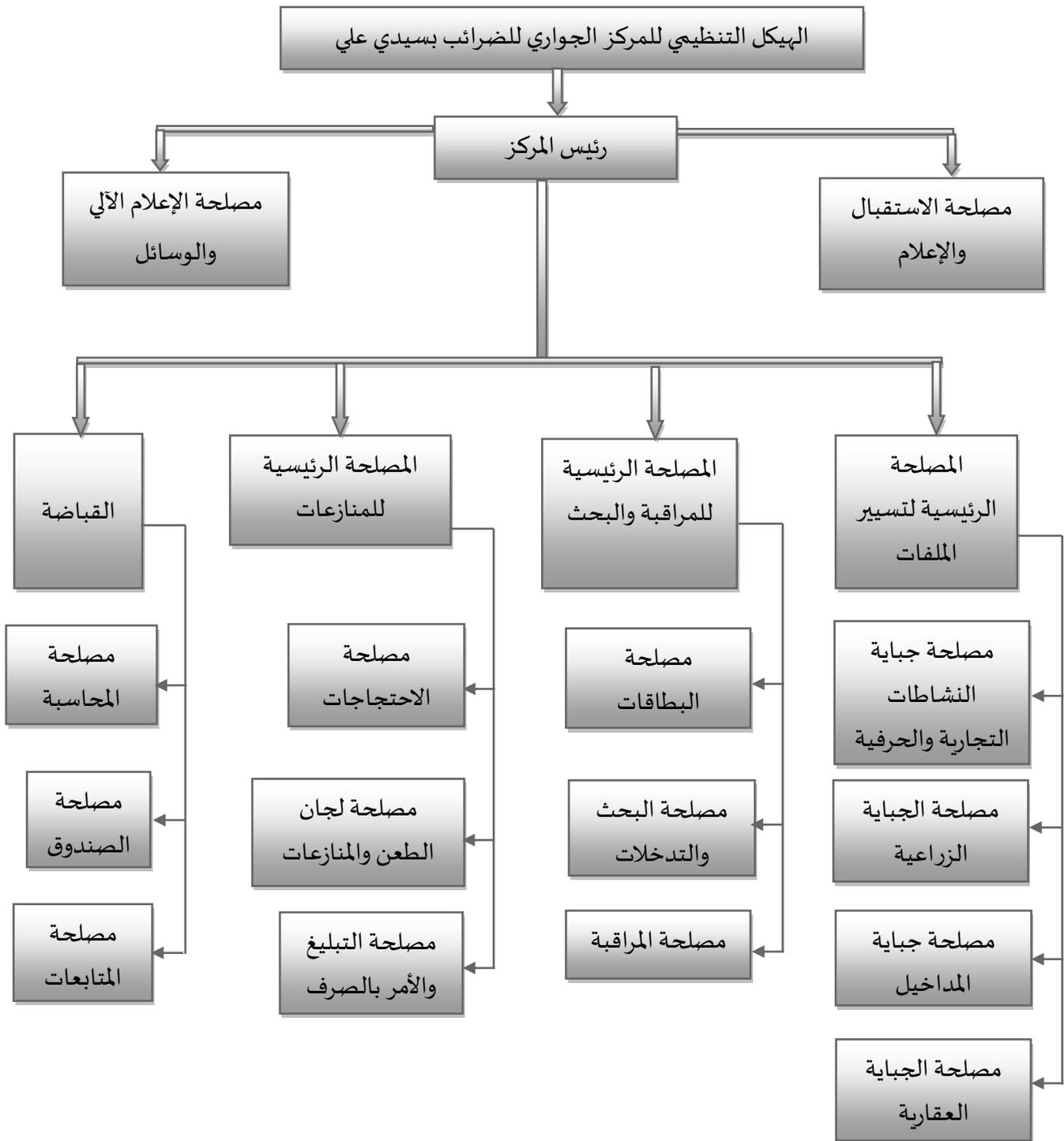
المطلب الأول: التعريف بالمركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم

تم إنشاء المركز الجوّاري للضرائب بسيدي علي في الفاتح من نوفمبر سنة ألفين وثلاثة عشر وهو تابع للمديرية الولائية لمستغانم والتي بدورها تتبع للمديرية الجهوية بشلف ضمن قطاع وزارة المالية، وقد وجد هذا المركز من أجل الإمام والمتابعة بشكل أحسن بالمعلومات والتصريحات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة. يتواجد المركز الجوّاري بدائرة سيدي علي، والذي هو تنظيم إداري حديث لإدارة الضرائب جاء ليحل محل المفتشية والقباضة وإن صح التعبير من أجل الجمع بين المصلحتين، الهدف من إنشائه تقديم خدمة نوعية وتطوير شراكة جديدة تجمعها بالمكلفين بالضريبة تقوم أساسا على التواجد، الاستماع، الاستجابة، ومعالجة سريعة لكل الطلبات التي يقدمها المكلف بالضريبة.

خصص هذا المركز لدائرة سيدي علي وبلدياتها المتمثلة في بلدية تازقايت، بلدية أولاد مع الله وكذا دائرة سيدي لخضر وبلدياتها المتمثلة في بلدية حجاج، بن عبد الملك رمضان.

يحتوي المركز الجوّاري للضرائب على 52 عاملا موزعين على ثلاث مصالح رئيسية وهي: (المصلحة الرئيسية للتسيير، المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، المصلحة الرئيسية للمنازعات) وثلاث مصالح ثانوية وهي: (مصلحة الاستقبال والإعلام، مصلحة الإعلام الآلي والوسائل، القباضة).

الشكل (3-III): الهيكل التنظيمي للمركز الجوّاري للضرائب



المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات المركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم.

المطلب الثاني: مصالح ومهام المركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم

يعتبر المركز الجوّاري للضرائب من المصالح المستحدثة بالنظام الجبائي الجزائري، يختص بتسيير ملفات المكلفين الخاضعين للضريبة الجزائرية، يقسم المركز الجوّاري للضرائب إلى ثلاث (3) مصالح رئيسية ومصليحتين (2) وقباضة وهو مكلف بـ:"

- تسيير المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الجزائي.
 - تسيير المستثمرات الفلاحية.
 - تسيير الأشخاص الطبيعيين برسم الضريبة المفروضة على الدخل الإجمالي أو على الذمة المالية وكذا الرسوم المفروضة على ممتلكاتهم العقارية المبنية وغير المبنية.
 - تسيير المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والجمعيات أو أي تنظيم آخر برسم الضرائب أو الرسوم المفروضة على الأجور والرواتب المدفوعة أو أي جزء آخر من نشاطهم الخاضع للرسم.
 - مسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاصه.
 - إصدار الجداول وقوائم التحصيل وشهادات الإلغاء أو التخفيض ومعاينتها والمصادقة عليها.
 - التكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والحقوق و الرسوم والأتاوى.
 - تنفيذ العمليات المادية للدفع والقبض واستخراج النقود.
 - ضبط الكتابات وتمركز تسليم القيم.
 - البحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها واستغلالها.
 - مراقبة التصريحات وتنظيم التدخلات.
 - دراسة الشكاوى ومعالجتها.
 - متابعة المنازعات الإدارية والقضائية.
 - دراسة طلبات التخفيض الإداري.
 - ضمان مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة.
 - التكفل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء لاسيّما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات أو التصريح بكل تعديل.
 - تنظيم المواعيد وتسييرها.
 - نشر المعلومات والآراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاص المركز.
- و يتكون المركز الجوّاري للضرائب من ثلاث (03) مصالح رئيسية و قباضة ومصليحتين¹.

أولاً- المصلحة الرئيسية للتسيير: تعمل على تسيير المصالح التالية:

¹ موقع المديرية العامة للضرائب : www.mfdgi.gov.dz

1- مصلحة جباية النشاطات التجارية والحرفية:

• "التكفل بالملفات الجبائية واستلام التصريحات التي يحررها المكلفين بالضريبة التابعون حسب نظام الضريبة الجزافية الوحيدة وقد حدد رقم أعمالهم طبقا لقانون المالية 2020 نص المادة 282 مكرر 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي تم بموجبها مراجعة عتبة الخضوع للضريبة الجزافية الوحيدة التي كانت محددة بـ 30 000 000 دج لتصبح 15 000 000 دج وبناء على ذلك يصبح النظام الضريبة الجزافية الوحيدة منحصرًا في الأشخاص الطبيعيين الذين يحققون رقم أعمال لا يتعدى عتبة 15 000 000 دج باستثناء أولئك الذين اختاروا الخضوع للضريبة وفق نظام الربح الحقيقي وكذا استثناء بعض النشاطات وذلك بغض النظر عن مبلغ رقم الأعمال المحقق ويتعلق الأمر بالأنشطة التالية:

- نشاطات الترقية العقارية وتجزئة الأراضي.
- نشاطات استيراد السلع والخدمات.
- النشاطات الممارسة وفقا لشروط بيع بالجملة.
- النشاطات الممارسة من طرف الوكلاء.
- النشاطات الممارسة من طرف العيادات.
- الأشغال العمومية.

وهذه النشاطات تخضع إجباريا لنظام الضريبة وفق النظام الربح الحقيقي.¹

• "اقتراح ملفات المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات التي تقوم مصلحة الرقابة بدراسة هذه الملفات.

2- مصلحة الجباية الزراعية: وتكلف بـ:

- التكفل بالملفات الجبائية للمزارعين والمربين وكذا استقبال واستغلال التصريحات ومراقبتها الشكلية واقتراح تسجيل ملفات المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات.

3- مصلحة جباية المداخيل والممتلكات:

- التكفل بالملفات الجبائية للأشخاص الطبيعيين بعنوان الضريبة على الدخل مقر السكن أو الضريبة على الممتلكات أو الأشخاص المعنويين الذين يمارسون نشاطات غير ربحية للضريبة على الدخل الإجمالي، أجور أو أي جزء من نشاطاتهم يمكن فرض الضريبة عليه.

-المراقبة الشكلية للتصريحات واقتراح التسجيل حسب الحالة في برنامج المراقبة على أساس المستندات أو المراجعة المعمقة للوضعية الجبائية الشاملة.²

4- مصلحة الجباية العقارية:

¹ قانون، رقم 07-20، مرجع سبق ذكره. ص ص 08، 09.
² موقع المديرية العامة للضرائب: www.mfdgi.gov.dz

- "التكفل بالملفات الجبائية واستغلال تصريحات الأشخاص بعنوان الضرائب أو الرسوم المفروضة على الممتلكات العقارية.

- المراقبة الشكلية للتصريحات واقتراح تسجيل ملفات المكلفين بالضريبة لبرنامج المراقبة على أساس المستندات

ثانيا- المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث: تتكلف :

- تشكيل ومسك فهارس المصادر المحلية للمعلومات وبطاقات المكلفين بالضريبة المقيمين في محيط المركز الجوّاري للضرائب والممتلكات العقارية المتواجدة فيه.

- متابعة تنفيذ برامج المراقبة على أساس مستندات التصريحات والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتقييم نشاطات المصالح المعنية.

تقوم هذه المصلحة بتسيير ثلاث مصالح وتقسم هذه المصالح كالتالي:

1- مصلحة البطاقيات والمقارنات : تتكلف هذه المصلحة بـ :

- تشكيل قاعدة المعطيات ومختلف البطاقات المسوكة والتي تخص الوعاء والمراقبة والتحصيل الضريبي وتسييرها.

- متابعة استعمال المعلومات المستردة وإعداد الوضعيات الإحصائية الدورية وكذا تقييم نشاطات المصلحة لاسيما التي ترتبط مع مؤشرات التسيير.

2- مصلحة البحث والتدخلات :

هذه المصلحة تعمل على البحث عن المعلومات ومن بين مهامها كالتالي:

- تشكيل وتسيير فهرس مصادر المعلومات التي تخص وعاء الضريبة مع مراقبة الضريبة وتحصيلها.

- تنفيذ البرامج الدورية للبحث عن المعلومة الجبائية بعنوان حق الاطلاع، وهذا ما نصت عليه المواد من 45 إلى 68 من قانون الإجراءات الجبائية وخاصة المادة 45 التي تسمح بحق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها وتصفح الوثائق والمعلومات.

3- مصلحة المراقبة :

تتكلف هذه المصلحة بـ :

- تنفيذ البرامج المقررة من خلال الرقابة الجبائية وإذا أردنا تعريفها: فهي مجموعة العمليات والإجراءات التي تهدف إلى التحقق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف ومن خلال مقارنتها بعناصر ومعطيات خارجية وهذا الحق محفوظ بنصوص ومواد التشريع الجبائي، فمن خلال هذا التعريف نلاحظ أن الرقابة الجبائية عموما عبارة عن سلطة بيد الإدارة الجبائية ممثلة في سلطاتها المختصة بذلك والهادفة إلى مراقبة تصريحات المكلفين والتأكد من صحتها بوسائل مختلفة وذلك حسب نوع أو شكل الرقابة.¹

ثالثا- المصلحة الرئيسية للمنازعات :

¹ موقع المديرية العامة للضرائب : www.mfdgi.gov.dz

وتنقسم إلى ثلاث مصالح :

1- مصلحة الاحتجاجات: وتكلف بـ:

- "دراسة الطعون المسبقة المتعلقة بوعاء الحقوق والضرائب والرسوم المتنازع عليها وتوجه هذه الشكاوي على مستوى المركز الجوّاري للضرائب ويسلم وصل بذلك إلى المكلف بالضريبة وبعدها توجه هذه الشكاوي إلى مصلحة الاحتجاجات بحيث تقوم هذه المصلحة بدراسة الشكاوي من ناحية الأجل والشكل".¹

• من ناحية الأجل: ينقضي أجل الشكاوي في :

- "31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي استلم خلالها المكلف بالضريبة إنذارات جديدة في حالة أو إثر وقوع أخطاء في إرسال , حيث توجه له مثل هذه الإنذارات من طرف مصلحة الضرائب.

- 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تأكد فيها المكلف بالضريبة من وجود ضرائب مطالب بها يعتبر أساس قانوني جراء خطأ أو تكرار.

- يجب أن تقدم الشكاوي المتعلقة بتقدير رقم الأعمال للمكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية في أجل 6 أشهر ابتداء من تاريخ التبليغ النهائي لإشعار التقييم".²

• من ناحية شكل ومحتوى الشكاوي:

- "يجب أن تكون الشكاوي فردية، غير أنه يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضريبة جماعيا وأعضاء شركات الأشخاص الذين يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركة أن يقدموا شكاوي جماعية.

- يجب ذكر الضريبة المعترض عليها.

- توقيع صاحبها باليد.

حيث تقوم المصلحة باستدعاء المكلف بالضريبة برسالة موصي عليها مع إشعار بالاستلام لتكملة ملف الشكاوي وتقديم كل وثيقة ثبوتية مذكورة من طرفه وقابلة لدعم نزاعه في أجل (30) ثلاثين يوم اعتبارا من تاريخ الاستلام إذا تعذر الرد في أجل ثلاثين يوما أو كان الرد ناقصا، يقوم رئيس المركز الجوّاري للضرائب بتبليغ قرار الرفض بعدم القبول".³

2- مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية: وتكلف بـ:

- "دراسة الطعون الخاضعة لاختصاص لجان طعن الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة ولجان الطعن الإعفائي.

إذا لم يرضى المكلف بالضريبة، القرار المتخذ بشأن شكواه من طرف رئيس المركز الجوّاري للضرائب يمكنه اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة في أجل أربعة أشهر ابتداء من تاريخ استلام قرار الإدارة".⁴

- "تقوم مصلحة لجان الطعون بإبداء رأيها حول طلبات المكلفين بالضريبة المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة والرامية إما إلى تصليح الأخطاء المرتكبة في الوعاء أو حساب الضريبة وإما الاستفادة من حق

¹ موقع المديرية العامة للضرائب : www.mfdgi.gov.dz

² قانون، رقم 19-14، الصادر بتاريخ 11 ديسمبر 2019، المتضمن ق م لسنة 2020، ج ر، الصادرة بتاريخ 30 ديسمبر 2019، العدد 81، ص 23.

³ قانون، رقم 11-16، الصادر بتاريخ 28 ديسمبر 2011، المتضمن ق م لسنة 2012، ج ر، الصادرة بتاريخ 29 ديسمبر 2011، العدد 72، ص 13.

⁴ قانون، رقم 06-24، مرجع سبق ذكره، ص 15.

ناجم عن حكم تشريعي أو تنظيمي، تلزم لجان الطعن بإصدار قرارها حول الطعون المرفوعة إليها بالقبول أو بالرفض في أجل 4 أشهر ابتداء من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة، وإذا لم تبدي اللجنة قرارها في الأجل المذكور أعلاه فإنها تعتبر رفضا ضمنيا للطعن، وفي هذه الحالة يجوز للمكلف بالضريبة أن يرفع دعوى إلى المحكمة الإدارية في أجل أربعة أشهر ابتداء من تاريخ انقضاء الأجل الممنوح للجنة لكي تبث في الطعن.¹

3- مصلحة التبليغ والأمر بالصرف: في حدود الاختصاص القانوني للمركز الجوّاري للضرائب تكلف بـ:

- "تبليغ القرارات المتخذة في مجال مختلف الطعون إلى المكلفين بالضريبة وإلى المصالح المعنية.
- الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة وإعداد الشهادات المتصلة بها.
- إعداد المعلومات الإحصائية الدورية المتعلقة بمعالجة المنازعات وتبليغها إلى المصالح المعنية للتكفل بها.

رابعا- القباضة:

- التكلّف بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان المدفوعات التلقائية التي تمت أو بعنوان جداول عامة أو فردية أصدرت في حقهم وكذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل.
- تنفيذ الإجراءات المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساريين المفعول والمتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة.

- مسك محاسبة مطابقة لقواعد المحاسبة العامة و تقديم حسابات التسيير المعدة إلى مجلس المحاسبة.

كما تعمل على تسيير المصالح التالية :

- 1- مصلحة الصندوق : تتكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة عن طريق جداول عامة أو فردية أصدرت في حقهم.
- 2- مصلحة المحاسبة : مسك محاسبة مطابقة لقواعد المحاسبة العامة وتقديم حسابات التسيير المعدة إلى مجلس المحاسبة.

3- مصلحة المتابعات : تنظم هذه المصلحة في شكل متابعات ومن أجل تحصيل الضريبة.

خمس- مصلحة الاستقبال والإعلام : تقوم بـ:

- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم.
- نشر المعلومات حول الحقوق والواجبات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين للمركز الجوّاري للضرائب.

سادسا- مصلحة الإعلام الآلي والوسائل :

- استغلال التطبيقات المعلوماتية والتأمينات، وكذا تسيير التأهيلات و رخص الدخول الموافقة لها.
- إحصاء حاجيات المصالح من عتاد و لوازم أخرى و كذا التكلّف بصيانة التجهيزات.
- الإشراف على المهام المرتبطة بالنظافة وأمن المركز.²

المبحث الثاني: طرق الرقابة الجبائية المطبقة على مستوى المركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم

¹ قانون رقم 24-06، مرجع سبق ذكره، ص 15.

² موقع المديرية العامة للضرائب: www.mfdgi.gov.dz

فيما سيأتي سنتناول طرق الرقابة الجبائية المطبقة على مستوى المركز الجوّاري للضرائب سيدي علي (المراقبة الشكلية والرقابة على الوثائق) والتي سبق التطرق إليها. حيث سنكتفي بأخذ حالة واحدة عن كل طريقة من طرق الرقابة الجبائية.

المطلب الأول: الرقابة الشكلية بالمركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم:

ترتكز الرقابة الشكلية على مجموعة المعلومات المتوفرة لدى المركز والمتواجدة ضمن ملف المكلفين منها تصريح المكلف و محضر المعاينة , سنقوم بعرض حال لثلاث مكلفين حسب وضعيات مختلفة ونشاطات مختلفة وبعد جمع المعطيات في شكل بطاقة فنية للمكلفين يظهر جدول توضيحي على النحو التالي :

جدول (III-2):البطاقة الفنية للمكلفين بالضريبة الخاصة بسنة 2018

رقم الأعمال المحتسب	تصريح المكلف حسب محضر معاينة	تصريح المكلف حسب G12	معدل الضريبة	نوع النشاط	
1 500 000 دج	5 000 دج يوميا	800 000 دج	5 %	بيع مواد البناء	المكلف الأول
لا توجد تسوية	2 500 دج يوميا	800 000 دج	5 %	حرفي صناعة الأواني المنزلية	المكلف الثاني
600 000 دج	لا يوجد محضر معاينة	لا شيء	12 %	نقل البضائع	المكلف الثالث

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات المركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم.

ملاحظة:

رقم الأعمال المحتسب = تصريح المكلف حسب محضر المعاينة × 300 يوم
فيما يخص المكلف الثاني لا تقوم المصلحة بتسوية وضعيته لأن رقم الأعمال المصرح به يتناسب مع نشاطه وتصريحاته لأعوان المعاينة.

فيما يخص المكلف الثالث فإن رقم الأعمال المحتسب يتم فرضه تلقائيا حسب المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية لتوفر الشرطين الأساسيين وهما عدم مسك المكلف محاسبة قانونية إضافة إلى تعذر القيام بمعاينة لنشاط المعني.

التعليق واحتساب الضرائب:

على ضوء ما تبين ذكره وبالاعتماد على الإجراءات المنصوص عليها في المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية , قامت المصلحة المختصة بالمركز الجوّاري للضرائب بتحرير إشعار أولي بالتسوية C04 لكل مكلف على حدى كما يلي :

المكلف الأول :

- حساب الحقوق :

$$\text{الضريبة الجزافية الوحيدة} : 1\,500\,000 - 800\,000 = 700\,000 \times 05\% = 35\,000 \text{ دج}$$

- حساب الغرامات :

طبقا للمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تطبق زيادة بسبب نقص في التصريح تقدر بـ: 10 % من الحقوق المتملص منها :

$$35\,000 \times 10\% = 3\,500 \text{ دج}$$

• حساب المبلغ الإجمالي :

$$38\,500 = 3\,500 + 35\,000 \text{ دج}$$

✚ المكلف الثالث :

• حساب الحقوق :

$$\text{الضريبة الجزافية الوحيدة : } 600\,000 \times 12\% = 72\,000 \text{ دج}$$

• حساب الغرامات :

طبقا للمادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تطبق زيادة بسبب عدم التصريح تقدر بـ: 25 % من الحقوق المتملص منها :

$$18\,000 = 25\% \times 72\,000 \text{ دج}$$

• حساب المبلغ الإجمالي :

$$90\,000 = 18\,000 + 72\,000 \text{ دج}$$

وحسب المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية فإن الإدارة الجبائية تمنح المكلف مهلة 30 يوما للإجابة على الإشعار وذلك ابتداء من تاريخ استلامه , بعدها تقوم الإدارة إما في حالة إجابته على الإشعار بدراسة ملاحظاته أو في حالة عدم رده على الإشعار بتحرير إشعار نهائي بالحقوق المستردة وكذا تحرير دور بمجموع المبالغ الواجب دفعها.

المطلب الثاني : الرقابة على الوثائق بالمركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم:

بعد اقتراح المركز للقائمة الاسمية للمكلفين بالضريبة الذين سيخضعون للرقابة على الوثائق ترسل هذه القائمة إلى المديرية الولائية للضرائب للاطلاع عليها واعتمادها وذلك قبل سنة من تاريخ إجراء الرقابة. فيما يلي سنقوم بعرض حال لمكلف خضع للرقابة على الوثائق , مع العلم أن المعني لديه مكتب دراسات. وبعد الاطلاع على الملف الجبائي للمكلف تبين ما يلي :

جدول (3-III): تصريحات رقم الأعمال للمكلف حسب السنوات

السنوات المعنية بالرقابة	التصريح السنوي G12	نوع الوثيقة	رقم الأعمال المحتسب
2016	400 000 دج	كشف التحري	1 000 000 دج
2017	200 000 دج	محضر معاينة	600 000 دج
2018	300 000 دج	حساب البنكي	1 200 000 دج
2019	عدم إيداع التصريح	محضر معاينة	500 000 دج

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات المركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم.

ملاحظة:

كشف التحري هو وثيقة إدارية تشمل جميع المعاملات المالية للمكلف مع المؤسسات والإدارات العمومية.
التعليق واحتساب الضرائب:

بعد الاطلاع على المستندات تقوم الإدارة بإرسال وثيقة طلب المعلومات CO2 للمعني قصد تقديم الوثائق والمعلومات في غضون مدة لا تتجاوز 10 أيام و إعلامه أنه سيخضع للرقابة على الوثائق لمدة 04 سنوات كالتالي :
2016-2017-2018-2019 وبعد تقديم المكلف لهذه الوثائق تقوم الإدارة الجبائية بدراستها.

و على ضوء ما تبين ذكره وبالاعتماد على الإجراءات المنصوص عليها في المادة 18 و 19 من قانون الإجراءات الجبائية تقوم المصالح المختصة بالمركز الجوّاري للضرائب بتحرير إشعار أولي بالتسوية CO4 يتضمن ما يلي :

- توضيح للمعني بأن ملفه الجبائي أخضع للرقابة للسنوات المذكورة أعلاه ;

- إعلام المعني بمصدر المعلومات التي سيتم إخضاعه لها ;

- تذكير المعني بأنه لم يتم بتسديد الحقوق الواجبة.

وعليه تصبح وضعية المكلف كالاتي :

✚ بالنسبة لسنة 2016:

• حساب الحقوق :

$$\text{الضريبة الجزافية الوحيدة} : 1\ 000\ 000 - 400\ 000 = 600\ 000 \times 12\ \% = 72\ 000 \text{ دج}$$

• حساب الغرامات :

طبقا للمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تطبق زيادة بسبب نقص في التصريح تقدر بـ: 15

% من الحقوق المتملص منها :

$$10\ 800 = 15\ \% \times 72\ 000 \text{ دج}$$

• حساب المبلغ الإجمالي :

$$82\ 800 = 10\ 800 + 72\ 000 \text{ دج}$$

✚ بالنسبة لسنة 2017:

• حساب الحقوق :

$$\text{الضريبة الجزافية الوحيدة} : (300 \times 2\ 000) - 200\ 000 = 400\ 000 \times 12\ \% = 48\ 000 \text{ دج}$$

• حساب الغرامات :

طبقا للمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تطبق زيادة بسبب نقص في التصريح تقدر بـ: 10

% من الحقوق المتملص منها :

$$4\ 800 = 10\ \% \times 48\ 000 \text{ دج}$$

• حساب المبلغ الإجمالي :

$$52\ 800 = 4\ 800 + 48\ 000 \text{ دج}$$

✚ بالنسبة لسنة 2018:

• حساب الحقوق :

الضريبة الجرافية الوحيدة : $1\,200\,000 - 300\,000 = 900\,000 \times 12\% = 108\,000$ دج

• حساب الغرامات :

طبقا للمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تطبق زيادة بسبب نقص في التصريح تقدر بـ : 15

% من الحقوق المتملص منها :

$108\,000 \times 15\% = 16\,200$ دج

• حساب المبلغ الإجمالي :

$108\,000 + 16\,200 = 124\,200$ دج

+ بالنسبة لسنة 2019:

• حساب الحقوق :

الضريبة الجرافية الوحيدة : $500\,000 \times 12\% = 60\,000$ دج

• حساب الغرامات :

طبقا للمادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تطبق زيادة بسبب عدم التصريح تقدر بـ : 25 %

من الحقوق المتملص منها :

$60\,000 \times 25\% = 15\,000$ دج

• حساب المبلغ الإجمالي :

$60\,000 + 15\,000 = 75\,000$ دج

الإجراءات :

بعد الانتهاء من تحرير الإشعار الأولي بالتسوية تقوم المصلحة بإرساله للمكلف مع إشعار بالتوصية وانتظار المدة

القانونية للرد والتي حددها المشرع الجبائي في قانون الإجراءات الجبائية بـ 30 يوم من تاريخ استلام الإشعار .

بعد انقضاء المدة القانونية نميز ثلاث حالات :

- الحالة الأولى : رد المكلف بمبررات قانونية في هذه الحالة لا تتم التسوية.

- الحالة الثانية : رد المكلف يكون غير مبرر قانونيا، يتم إرسال إشعار نهائي بالتسوية.

- الحالة الثالثة : عدم الرد يعتبر قبول ضمني من قبل المكلف بالتسوية المقترحة.

بعد انتظار المصلحة الأجال القانونية للرد ، لم يتم المكلف بالرد وعليه تم إشعاره بالتبليغ النهائي للتسوية

وتحرير الجدول الفردي ويمضى ويسجل على مستوى المركز الجوّاري للضرائب ثم يرسل إلى قباضة الضرائب في

نفس المركز ، والتي بدورها ترسله إلى المكلف قصد تحصيله.

المبحث الثالث: أثر الرقابة الجبائية على التحصيل الضريبي بالمركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم لسنوات (2016-2019)

سيتم دراسة أثر الرقابة الجبائية على التحصيل الضريبي من خلال تحليل و تقييم أثر الأشكال المختلفة للرقابة الجبائية المستعملة على مستوى المركز الجوّاري للضرائب سيدي علي بولاية مستغانم , حيث سوف يتم التركيز على كل من الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق باعتبارهما الأكثر فعالية في اكتشاف محاولات الغش و التهرب الضريبي , وتصحيح الأخطاء المادية الظاهرة في التصريحات الجبائية ومقارنتها بالمعلومات المتوفرة لدى المركز.

المطلب الأول: أثر الرقابة الشكلية على التحصيل الضريبي بالمركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم

هي أول عملية تخضع لها التصريحات المكتتبه و تشكل مجمل التدخلات التي تهدف إلى إحداث تصحيحات مادية للأخطاء والنقائص المرتكبة أثناء كتابة وتقديم المكلفين لتصريحاتهم ، والتحقق من هوية وعنوان المكلف وكذا مختلف العناصر التي تدخل في تحديد وعاء الضريبة والغرض من هذا النوع من الرقابة هو التصحيح الشكلي للتصريحات دون إجراء أية مقارنة بين ما تحمله من محتويات وتلك التي تتوفر لدى الإدارة كما لا تهدف إلى التأكد من صحة المعطيات والمعلومات التي تحملها، وإنما تركز على ما جاء فيها من معطيات و معلومات وستقوم بعرض الإحصائيات الخاصة بنتائج الرقابة الشكلية في شكل جدول و القيام بتحليلها.

الجدول رقم (4-III) : نتائج الرقابة الشكلية بالمركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم

سنوات الرقابة	عدد الأشخاص الخاضعين للرقابة	التحصيّل قبل الرقابة	الحقوق المسترجعة من عملية الرقابة	التحصيّل بعد الرقابة	التحصيّل الإجمالي	ديون المكلفين لصالح الخزينة العمومية	نسبة التحصيل قبل الرقابة	نسبة التحصيل بعد الرقابة
2016	74	5 439 123	17 846 888	687 333	6 126 456	17 159 555	%88.78	%11.22
2017	58	1 634 830	4 030 292	1 195 766	2 830 596	2 834 526	%57.76	%42.24
2018	46	471 425	1 276 144	190 575	662 000	1 085 569	% 71.21	% 28.79
2019	81	371 000	7 789 780	161 500	532 500	7 628 280	% 69.67	% 30.33

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على معطيات المركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم

- من خلال الجدول رقم (4-III) الخاص بنتائج الرقابة الشكلية، نلاحظ أن عدد الملفات الخاضعة للرقابة جد قليل فمثلا :

في سنة 2016 تم برمجة فقط 74 ملف ، حيث بلغت قيمة المبالغ المسترجعة من عملية الرقابة حوالي أكثر من 17 مليون دينار جزائري تم تحصيل منها حوالي 0.6 مليون دينار جزائري بمعدل يقدر بـ : 11.22 % وهي نسبة جد منخفضة مقارنة مع ما تم تحصيله قبل عملية الرقابة حيث بلغ حوالي أكثر من 5 مليون دينار جزائري أي بمعدل يقدر بـ : 88.78 %.

أما في سنة 2017 تم برمجة 58 ملف ، حيث لاحظنا تراجع ملحوظ في المبالغ المسترجعة من عملية الرقابة حيث بلغت حوالي أكثر من 4 مليون دينار جزائري في حين أن المبالغ المحصلة منها شهدت ارتفاعا نوعيا حيث بلغت حوالي أكثر من مليون دينار جزائري بمعدل يقدر بـ : 42.24 %، لتشهد المبالغ المحصلة قبل عملية الرقابة هي الأخرى انخفاضا محسوسا حيث بلغت حوالي أكثر من مليون دينار جزائري أي بمعدل يقدر بـ : 57.76 % وهي نسبة منخفضة مقارنة مع سنة 2016.

فيما يخص سنة 2018 تم برمجة 46 ملف، حيث شهدت هذه السنة كذلك تراجع ملحوظ في المبالغ المسترجعة من عملية الرقابة حيث بلغت حوالي أكثر من مليون دينار جزائري لتشهد هي الأخرى المبالغ المحصلة منها انخفاضا قياسيا حيث بلغت حوالي أقل من 0.2 مليون دينار جزائري بمعدل يقدر بـ : 28.79 %، لتسجل هي الأخرى المبالغ المحصلة قبل عملية الرقابة انخفاضا حيث بلغت حوالي أكثر من 0.4 مليون دينار جزائري أي بمعدل يقدر بـ : 71.21 % .

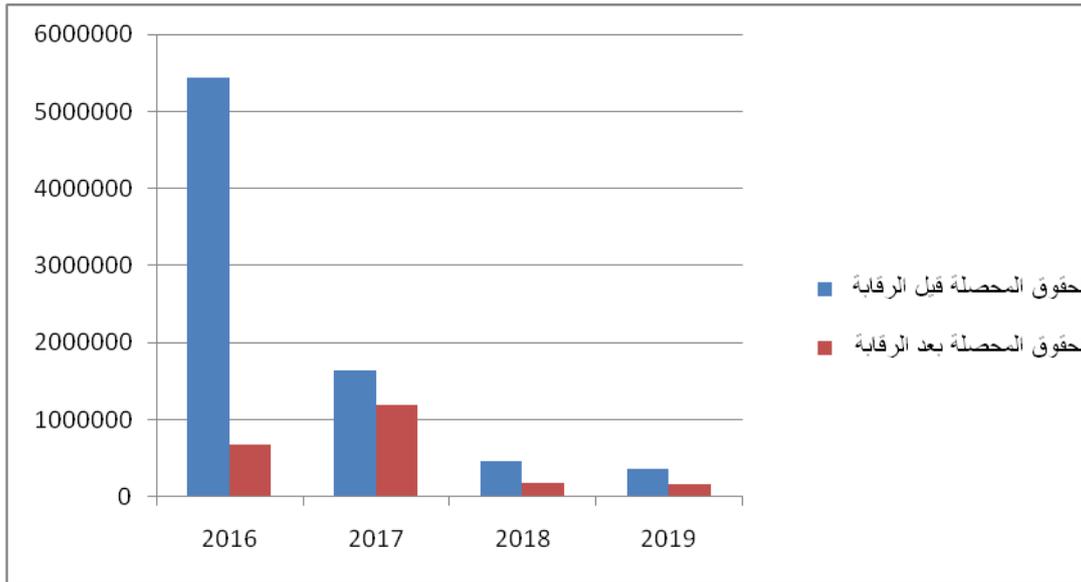
وفي سنة 2019 بلغت عدد الملفات المبرمجة للرقابة 81 ملف ، تم استرجاع منها حوالي أكثر من 7 مليون دينار جزائري وبالرغم من هذا الرقم شهدت المبالغ المحصلة منها انخفاضا استثنائيا حيث بلغت حوالي أكثر من 0.1 مليون دينار جزائري بمعدل يقدر بـ : 30.33 %، كما أن المبالغ المحصلة قبل عملية الرقابة شهدت انخفاضا هي الأخرى حيث بلغت حوالي أكثر من 0.3 مليون دينار جزائري أي بمعدل يقدر بـ : 69.67 %.

ما يستخلص من هذه الأرقام :

- هناك علاقة طردية بين عدد الملفات المدروسة والحقوق المسترجعة منها وتعتبر علاقة منطقية نظرا لأهمية الرقابة في استرجاع الحقوق المتملص منها.
- نقص كبير في عملية التحصيل الضريبي رغم المبالغ المهمة المسترجعة من عملية الرقابة الجبائية وعليه لا بد من تفعيل عملية المتابعة الجبائية بالموازاة مع تفعيل الرقابة الجبائية.
- نقص كبير في عدد الملفات المدروسة مقارنة مع عدد الملفات الإجمالية التي يحوزها المركز والبالغ عددها أكثر من 6000 ملف وهذا راجع إلى نقص الإمكانيات المتوفرة لدى المركز سواء على المستوى المادي أو حتى البشري.
- أن نسبة التحصيل قبل الرقابة مرتفعة مقارنة مع نسبة التحصيل بعدها ويمكن تفسير ذلك إلى أن هناك نقص في متابعة التحصيل حيث بلغت ديون المكلفين لصالح الخزينة العمومية حوالي أكثر من 17 مليون دينار جزائري خلال سنة 2016.

والشكل البياني الموالي يوضح دراسة مقارنة بين المبالغ المحصلة قبل الرقابة وبعدها .

شكل رقم (4-III) : نتائج الرقابة الشكلية بالمركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم



المصدر : من إعداد الطالب انطلاقا من معطيات الجدول أعلاه

المطلب الثاني : أثر الرقابة على الوثائق على التحصيل الضريبي بالمركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم

ثاني إجراء تقوم به الإدارة الجبائية بعد الرقابة الشكلية هو الرقابة على الوثائق ويتجلى دور هذه الرقابة في مجموعة الأعمال والفحوصات الدقيقة التي تتم على مستوى مصلحة الرقابة ، والتي تقوم من خلالها الإدارة بمقارنة المعلومات المصرح بها من طرف المكلف، والمعلومات المتحصل عليها من طرف الإدارات والهيئات والمؤسسات العامة أو الخاصة، والمتعلقة بالمعاملات أو الصفقات المبرمة بين المكلف وهذه الهيئات والتي تكون في شكل كشوفات التحريات وسنقوم بعرض الإحصائيات الخاصة بنتائج الرقابة على الوثائق و القيام بتحليلها .

الجدول رقم (5-III): نتائج الرقابة على الوثائق بالمركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم

سنوات الرقابة	عدد الأشخاص الخاضعين للرقابة	التحصيل قبل الرقابة	الحقوق المسترجعة من عملية الرقابة	التحصيل بعد الرقابة	التحصيل الإجمالي	ديون المكلفين لصالح الخزينة العمومية	نسبة التحصيل قبل الرقابة	نسبة التحصيل بعد الرقابة
2016	74	654 450	14 500 663	1 191 095	1 845 545	13 309 568	% 35.46	% 64.54
2017	58	1 144 415	8 103 546	1 846 044	2 990 459	6 257 502	% 38.27	% 61.73
2018	46	3 721 421	12 789 477	3 122 915	6 844 336	9 666 562	% 54.37	% 45.63
2019	81	13 088 123	18 695 851	2 078 094	15 166 217	16 617 757	% 86.30	% 13.70

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على معطيات المركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم

- من خلال الجدول رقم(5-III) الخاص بنتائج الرقابة على الوثائق ، وقبل التطرق لتحليل هذه النتائج لا بد من توضيح أن عدد الملفات الخاضعة لهذا النوع من الرقابة يتم اختيارها وبرمجتها من طرف رئيس المركز الجوّاري للضرائب سيدي علي وذلك قبل سنة من سنوات التحقيق المدرجة أي سنة 2015 ثم ترسل إلى المديرية الولائية للضرائب بمستغانم قصد المصادقة عليها ثم إعادتها قصد مباشرة عمليات التحقيق .

نلاحظ في سنة 2016 عدد الملفات المبرمجة بلغ 74 ملف للرقابة، حيث بلغت قيمة المبالغ المسترجعة من عملية الرقابة حوالي أكثر من 14 مليون دينار جزائري تم تحصيل منها حوالي أكثر من مليون دينار جزائري بمعدل يقدر بـ 64.54 % وهي نسبة مرتفعة مقارنة مع ما تم تحصيله قبل عملية الرقابة حيث بلغ حوالي أكثر من 0.6 مليون دينار جزائري أي بمعدل يقدر بـ : 35.46 %.

و في سنة 2017 تم برمجة 58 ملف، حيث لاحظنا تراجع ملحوظ في المبالغ المسترجعة من عملية الرقابة حيث بلغت حوالي أكثر من 8 مليون دينار جزائري كما أن المبالغ المحصلة منها شهدت ارتفاعا طفيفا حيث بلغت تقريبا حوالي 2 مليون دينار جزائري بمعدل يقدر بـ : 61.73 %، لتشهد المبالغ المحصلة قبل عملية الرقابة هي الأخرى ارتفاعا محسوسا حيث بلغت حوالي أكثر من مليون دينار جزائري أي بمعدل يقدر بـ : 38.27 %.

بخصوص سنة 2018 تم برمجة 46 ملف، حيث شهدت هذه السنة ورغم قلة الملفات المحقق فيها إلا أن المبالغ المسترجعة من عملية الرقابة عرفت ارتفاعا نسبيا حيث بلغت حوالي أكثر من 12 مليون دينار جزائري لتسجل هي الأخرى المبالغ المحصلة منها ارتفاعا ملحوظا حيث بلغت حوالي أكثر من 3 مليون دينار جزائري بمعدل يقدر بـ : 45.63 %، في المقابل بلغت المبالغ المحصلة قبل عملية الرقابة حوالي تقريبا 4 مليون دينار جزائري أي بمعدل يقدر بـ : 54.37 %.

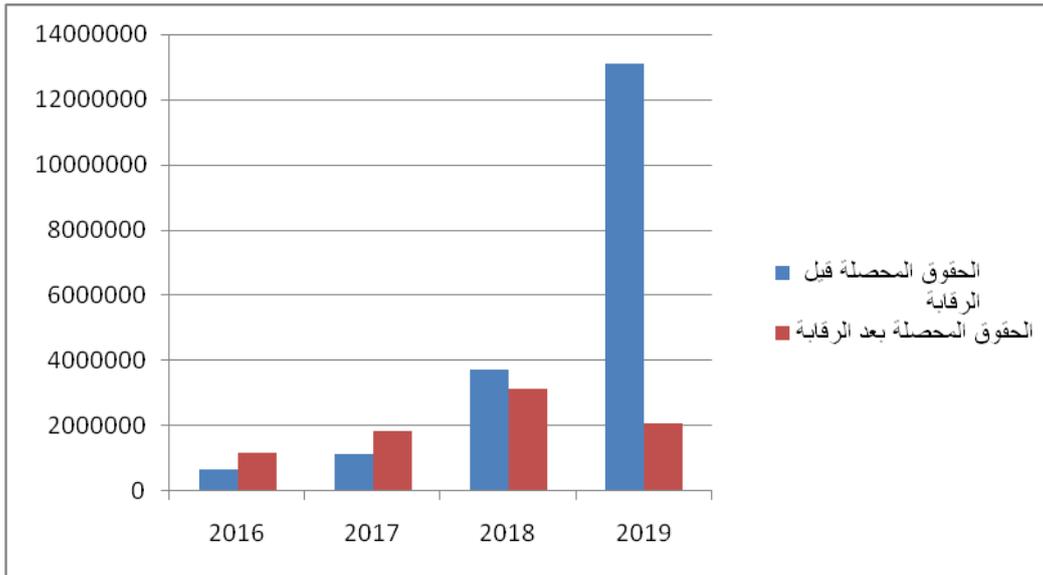
أما بالنسبة لسنة 2019 بلغت عدد الملفات المبرمجة للرقابة 81 ملف ، تم استرجاع منها مبلغ قياسي قدر حوالي تقريبا 19 مليون دينار جزائري وبالرغم من هذا الرقم شهدت المبالغ المحصلة منها انخفاضا محسوسا حيث بلغت حوالي أكثر من 2 مليون دينار جزائري بمعدل يقدر بـ : 13.70 % وهي النسبة الأقل في جميع السنوات، لتسجل المبالغ المحصلة قبل عملية الرقابة ارتفاعا قياسي حيث بلغت حوالي أكثر من 13 مليون دينار جزائري أي بمعدل يقدر بـ : 86.30 %.

ما يمكن استنتاجه من هذه الإحصائيات ما يلي :

- نقص كبير في عدد الملفات الخاضعة للرقابة على الوثائق مقارنة مع عدد الملفات الإجمالية.
- على عكس الرقابة الشكلية فإن نسب التحصيل بعد الرقابة هي التي سجلت ارتفاعا نسبيا مقارنة مع تلك المحصلة قبلها ماعدا سنة 2019 التي شهدت انخفاضا استثنائيا.
- أن المبالغ المسترجعة من هذا النوع من الرقابة جد مهم مقارنة مع الرقابة الشكلية ويرجع ذلك إلى المعلومات التي تتوفر في هذا النوع من الرقابة.
- تبقى ديون المكلفين لصالح الخزينة العمومية مرتفعة مثلها مثل الرقابة الشكلية وهذا راجع إلى نقص متابعة هذه الديون من قبل مصالح المتابعة.

والشكل البياني الموالي يوضح دراسة مقارنة بين المبالغ المحصلة قبل الرقابة وبعدها .

شكل رقم (5-III) نتائج الرقابة على الوثائق بالمركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم



المصدر : من إعداد الطالب انطلاقا من معطيات الجدول أعلاه

اختبار الفرضيات :

لقد تطرقنا في بداية بحثنا إلى فرضيتين أساسيتين وهما :

الفرضية الأولى : يكمن دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي وبالتالي زيادة التحصيل الجبائي وقد أثبتت الدراسة صحة هذه الفرضية حيث أن الحصيلة الضريبية ارتفعت سواء عن طريق الرقابة الشكلية أو الرقابة على الوثائق.

الفرضية الثانية : التحصيل الجبائي لا يتوقف فقط على عملية الرقابة الجبائية بل يعتمد كذلك على مدى فاعلية الإدارة الجبائية في متابعة الديون الضريبية وقد تبين مدى صحة هذه الفرضية حيث أن الحقوق المسترجعة من عملية الرقابة الجبائية تبقى عبارة عن ديون لصالح الخزينة العمومية حتى يتم تحصيلها من قبل مصالح المتابعة الجبائية وهنا يبرز دور الإدارة الجبائية في هذا الشأن.

النتائج :

من خلال دراستنا توصلنا إلى مجموعة من النتائج تتمحور حول :

- تعتبر الرقابة الجبائية من بين حقوق الإدارة الجبائية في متابعة وتدقيق التصريحات الجبائية.
- عملية الرقابة الجبائية لها دور مهم في زيادة التحصيل الضريبي.
- كفاءة الإدارة الجبائية من كفاءة إدارتها.
- تكنولوجيا المعلومات من بين الوسائل التقنية لتفعيل الرقابة الجبائية.
- لا يعتمد التحصيل الضريبي على مستوى المركز الجوّاري للضرائب سيدي علي على عملية الرقابة الجبائية وحسب بل يتعداها إلى دور الإدارة الجبائية وكفاءتها في متابعة الحقوق المسترجعة.
- يواجه المركز الجوّاري للضرائب سيدي علي أثناء القيام بعملية الرقابة الجبائية مجموعة من الصعوبات التي تحول دون تحقيق الأهداف.

الاقتراحات:

- يمكن أن نقدم مجموعة من الاقتراحات والتوصيات التي نراها جد مهمة نذكر منها :
- تفعيل نظام الاتصال لاسيما بين الإدارات الجبائية فيما بينها.
- تفعيل نظام الإعلام للإدارة الجبائية والعمل من أجل الرفع من درجة الوعي ونشر ثقافة الواجب الوطني من خلال الواجب الجبائي.
- تفعيل نظام الفوترة لما لها من أهمية في تحديد الأساس الضريبي.
- ضبط التشريع الجبائي والعمل على استقراره بما يشجع ويرى الوضع للاستثمار وبالتالي الرفع من الإيرادات الضريبية.
- ربط مصالح المواطن بالجبائية.
- إعادة النظر في الإعفاءات الضريبية بحيث أن الاستثمارات التي لا فائدة منها لا تستفيد من الإعفاءات الضريبية.
- فصل الجبائية عن السياسة وتفويض السلطة الكاملة لوزارة المالية في إدماج السوق الموازي وإعادة هيكلة الاقتصاد الوطني.

آفاق الدراسة :

- يمكن لهذه الدراسة أن تكون منطلقا لمجموعة من الدراسات منها :
- نظام المعلومات ودوره في تفعيل عملية الرقابة الجبائية.
- عصنة الإدارة الجبائية ودورها في تفعيل الرقابة الجبائية.
- تفعيل مصالح المتابعة الجبائية ودورها في زيادة التحصيل الضريبي.

خلاصة :

بعد دراستنا لواقع الرقابة الجبائية على مستوى المركز الجوّاري للضرائب سيدي علي والتعرف على مختلف مصالح المركز، لاسيما مصلحة المراقبة والبحث والتي لها صلاحيات واسعة في تقدير وإعادة تقويم الضرائب على أساس المراقبة التي تجريها، ومن خلال التطرق لأشكال الرقابة التي تجري على مستوى المركز، نلاحظ أن لعملية الرقابة الجبائية دور مهم في استرجاع الحقوق المتملص منها وهذا ما أكدته الإحصائيات التي قمنا بها سواء فيما يخص الرقابة الشكلية أو الرقابة على الوثائق، حيث بلغت مبالغ الحقوق المسترجعة من خلال الرقابة الشكلية في سنة 2016 أكثر من 17 مليون دينار جزائري، كما بلغت من خلال الرقابة على الوثائق في سنة 2019 أكثر من 18 مليون دينار جزائري، غير أنه ونظرا لقلّة الإمكانيات المادية و البشرية التي تتوفر لدى المركز، نلاحظ أن عدد الملفات الخاضعة للرقابة لا يتعدى في أحسن الحالات 80 ملفا، هذا ما يجعلنا نتساءل ما هي المبالغ التي لم يتمكن المركز من استرجاعها نظرا لقلّة هذه الإمكانيات، كما لا ننسى أن نسب التحصيل من المبالغ المسترجعة لا يتعدى في أحسن الحالات 30% بالنسبة للرقابة الشكلية و 64% بالنسبة للرقابة على الوثائق، ويستخلص من هذا كله أنه يجب على السلطات المعنية أولا العمل على زيادة التحصيل الجبائي من خلال تفعيل الرقابة الجبائية بما في ذلك تدعيم مصالح الرقابة الجبائية بكل الوسائل الضرورية في هذا الشأن، ثانيا العمل على زيادة التحصيل الجبائي من خلال تفعيل آليات المتابعة الجبائية و التي تقوم بها مصالح المتابعة التابعة لقباطة المركز عن طريق التطبيق الصارم للقوانين الجبائية، إذا يمكن القول أن زيادة التحصيل الجبائي يتركز على عنصرين مهمين ألى وهما الرقابة الجبائية والمتابعة الجبائية.

خاتمة عامة

خاتمة عامة :

لعب نظام الرقابة الجبائية دورا إيجابيا إلى حد ما في الحد من تنامي ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر خلال السنوات الأخيرة ، وبالرغم من الجهود المبذولة من أجل تحسين وتطوير طرق العمل على مستوى الإدارة الجبائية إلا أن النتائج المحققة لا تزال دون المطلوب وهذا ما رأيناه في هذه الدراسة حيث تطرقنا في الفصل الأول إلى النظام الضريبي والسياسة الضريبية كمدخل لبحثنا ثم بعد ذلك انتقلنا إلى كل العناصر المتعلقة بالتحصيل الجبائي باعتباره أحد أطراف البحث بينما تناولنا في الفصل الثاني الرقابة الجبائية ابتداء من شروطها وأشكالها إلى سير العملية ونتائجها ومن خلال الدراسة التطبيقية توصلنا إلى أن الحقوق المسترجعة من خلال عملية الرقابة الجبائية إذا لم تحصل ما هي إلا عبارة عن ديون مستحقة لصالح الخزينة العمومية ويمكن القول أن الرقابة الجبائية هي جزء من حلقة متكاملة مع عملية التحصيل الجبائي كل يتمتع بالأهمية الخاصة به فلا يمكن زيادة التحصيل الجبائي دون عملية الرقابة الجبائية كما لا يمكن أن يكون لهذه الأخيرة أهمية إذا لم تدعم بإجراءات حقيقية على مستوى التحصيل الجبائي و عليه يجب بذل المزيد من الجهود لتعزيز دور الإدارة الجبائية وإنشاء نظام متكامل من القوانين والإجراءات التي تصب في خدمة منظومة الرقابة الجبائية وتعزيز قدراتها في البحث عن المعلومات الجبائية التي تتسم بالمصدقية من جهة ، باعتبار أن الرقابة الجبائية الفعالة هي الحل الوحيد لمحاربة ظاهرتي التهرب والغش الضريبي، ما يؤدي إلى توسيع الوعاء الضريبي بفرض ضرائب ورسوم إضافية مما يعني تحصيل موارد مالية أكثر، و من جهة أخرى تعزيز طرق التحصيل الجبائي بكل الوسائل القانونية إضافة إلى تفعيل الإجراءات اللازمة بتطبيق القوانين بصرامة من قبل مصالح التحصيل الجبائي.

المراجع

قائمة المراجع :

الكتب :

- 1- أحمد فنيديس، الرقابة الجبائية في الجزائر، الجزائر، دار الجامعة الجديدة قالمة ، 2018.
- 2- حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، مصر ، مركز الإسكندرية ، 2000 .
- 3- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات(دراسة تحليلية في النظرية العامة لضريبة الرسم على القيمة المضافة : دراسة نظرية وتطبيقية) ، الجزائر ، ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون.2005 .
- 4- سالم محمد الشوابكة، المالية العامة والتشريعات الضريبية.الأردن، دار الثقافة للنشر والتوزيع عمان،2015.
- 5- سوزي ناشد، الوجيز في المالية العامة (النفقات العامة.الإيرادات العامة.الميزانية العامة) ، مصر، دار الجامعة الجديدة للنشر الاسكندرية، 2000 .
- 6- صالح العبد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية (الأنظمة الجبائية، الرقابة الجبائية، المنازعات الجبائية) ، الطبعة الثالثة، الجزائر ، دار هومة ، 2008
- 7- عبد الحميد الشواربي، موسوعة الضرائب (الفقه.القضاء.التشريع) ، مصر، منشأة المعارف بالإسكندرية، 1997.
- 8- عبد الرؤوف جابر ، الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية، الطبعة الاولى، لبنان، دار النهضة العربية بيروت، 2004.
- 9- علي محمد خليل .سليمان أحمد اللوزي ، المالية العامة.عمان ، دار زهران للنشر والتوزيع ، 2013 .
- 10- محمد عباس محززي ، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة 5 ، الجزائر، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع الجزائر، 2013 .
- 11- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، الجزائر ، ديوان المطبوعات الجامعية. بن عكنون ، 2011.
- 12- رنا أديب منذر ، مفهوم الضريبة تعريفيا - أشكالها، دبلوم الدراسات العليا، جامعة دمشق، 2006/2005 .

الرسائل الجامعية :

- 13- سميرة بوعكاز، "مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي"، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة ،بسكرة ,جامعة محمد خيضر ، 2014-2015 .
- 14- عبد الهادي مختار، "الإصلاحات الجبائية ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية في الجزائر" ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراة في العلوم الاقتصادية تخصص تسيير، تلمسان، جامعة أبو بكر بلقايد، 2015-2016 .

- 15- بللعماء أسماء، " دور السياسة الضريبية في تحقيق التنوع الاقتصادي في الجزائر"، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراة ، شعبة علوم اقتصادية تخصص نقود ومالية ، أدرار ، جامعة أحمد دارية ، 2017-2018 .
- 16- محمد لعلاوي ، "دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراة ، تخصص علوم اقتصادية، بسكرة ، جامعة محمد خيضر ، 2014-2015 .
- 17- داودي محمد ، "الإدارة الجبائية والتحصيل الضريبي في الجزائر" ، مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، تخصص المالية العامة ، تلمسان ، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، 2005-2006
- 18- رجاشته عبد المجيد ، "تقييم الإصلاح الجبائي" ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، تخصص تسيير المؤسسات، سطيف ، جامعة فرحات عباس ، 2018-2019 .
- 19- عفيف عبد الحميد ، "فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (2001-2012)" ، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، تخصص الاقتصاد الدولي والتنمية المستدامة ، سطيف ، جامعة فرحات عباس ، 2013-2014 .
- 20- لياس قلاب ذبيح ، "مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية(دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم بواقي)" ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، تخصص محاسبة، بسكرة ، جامعة محمد خيضر ، 2010 .

الأوراق البحثية :

- 21- خلوفي سفيان، بوجريو عبد الرؤوف، "دور الرقابة الجبائية في تفعيل عملية التحصيل الضريبي خلال الفترة 2010-2014 دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الميلة" ، مجلة ميلاف للبحوث والدراسات العدد 01، ميلة ، جوان 2019 .
- 22- شيخي بلال مغاري عبد الرحمان، " دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر"، مجلة دراسات جبائية، العدد 02، جامعة بومرداس، جوان 2013 .

المدخلات العلمية:

- 23- ولهي بوعلام ، "نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة- حالة الجزائر- مداخلة مقدمة للملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية"، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، سطيف. أكتوبر 2009.

القوانين والمراسيم :

- 24- "ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة"، الجزائر، منشورات المديرية العامة للضرائب، 2017 .
- 25- قانون ، رقم 99-11 ، الصادر بتاريخ 23 ديسمبر 1999 ، المتضمن ق م لسنة 2000 ، ج ر ، الصادرة بتاريخ 25 ديسمبر 1999 ، العدد 92 .

- 26- قانون , رقم 01-21 , الصادر بتاريخ 22 ديسمبر 2001 , المتضمن ق م لسنة 2002 , ج ر , الصادرة بتاريخ 23 ديسمبر 2001 , العدد 79 .
- 27- قانون , رقم 02-11 , الصادر بتاريخ 24 ديسمبر 2002 , المتضمن ق م لسنة 2003 , ج ر , الصادرة بتاريخ 25 ديسمبر 2002 , العدد 86 .
- 28- قانون , رقم 05-16 , الصادر بتاريخ 31 ديسمبر 2005 , المتضمن ق م لسنة 2006 , ج ر , الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 2005 , العدد 85 .
- 29- قانون , رقم 06-24 , الصادر بتاريخ 26 ديسمبر 2006 , المتضمن ق م لسنة 2007 , ج ر , الصادرة بتاريخ 27 ديسمبر 2006 , العدد 85 .
- 30- قانون , رقم 07-12 , الصادر بتاريخ 30 ديسمبر 2007 , المتضمن ق م لسنة 2008 , ج ر , الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 2007 , العدد 82 .
- 31- قانون , رقم 08-09 , الصادر بتاريخ 25 فيفري 2008 , المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية , ج ر , الصادرة بتاريخ 23 أفريل 2008 , العدد 21 .
- 32- قانون , رقم 08-21 , الصادر بتاريخ 30 ديسمبر 2008 , المتضمن ق م لسنة 2009 , ج ر , الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 2008 , العدد 74 .
- 33- قانون , رقم 10-13 , الصادر بتاريخ 29 ديسمبر 2010 , المتضمن ق م لسنة 2011 , ج ر , الصادرة بتاريخ 30 ديسمبر 2010 , العدد 80 .
- 34- قانون , رقم 11-16 , الصادر بتاريخ 28 ديسمبر 2011 , المتضمن ق م لسنة 2012 , ج ر , الصادرة بتاريخ 29 ديسمبر 2011 , العدد 72 .
- 35- قانون , رقم 13-08 , الصادر بتاريخ 30 ديسمبر 2013 , المتضمن ق م لسنة 2014 , ج ر , الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 2013 , العدد 68 .
- 36- قانون , رقم 14-10 , الصادر بتاريخ 30 ديسمبر 2014 , المتضمن ق م لسنة 2015 , ج ر , الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 2014 , العدد 78 .
- 37- قانون , رقم 15-18 , الصادر بتاريخ 30 ديسمبر 2015 , المتضمن ق م لسنة 2016 , ج ر , الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 2015 , العدد 72 .
- 38- قانون , رقم 16-14 , الصادر بتاريخ 28 ديسمبر 2016 , المتضمن ق م لسنة 2017 , ج ر , الصادرة بتاريخ 29 ديسمبر 2016 , العدد 77 .
- 39- قانون , رقم 17-11 , الصادر بتاريخ 27 ديسمبر 2017 , المتضمن ق م لسنة 2018 , ج ر , الصادرة بتاريخ 28 ديسمبر 2017 , العدد 76 .
- 40- قانون , رقم 18-18 , الصادر بتاريخ 27 ديسمبر 2018 , المتضمن ق م لسنة 2019 , ج ر , الصادرة بتاريخ 30 ديسمبر 2018 , العدد 79 .
- 41- قانون , رقم 19-14 , الصادر بتاريخ 11 ديسمبر 2019 , المتضمن ق م لسنة 2020 , ج ر , الصادرة بتاريخ 30 ديسمبر 2019 , العدد 81 .

- 42- قانون , رقم 07-20 , الصادر بتاريخ 04 جوان 2020 , المتضمن ق م ت لسنة 2020 , ج ر , الصادرة بتاريخ 04 جوان 2020 , العدد 33 .
- 43- مرسوم تشريعي , رقم 21-08 , الصادر بتاريخ 11 أكتوبر 1992 , المتضمن ق م ت لسنة 1992 , ج ر , الصادرة بتاريخ 11 أكتوبر 1992 , العدد 73 .
- 44- أمر , رقم 59-75 , الصادر بتاريخ 26 سبتمبر 1975 , المتضمن القانون التجاري , ج ر , الصادرة بتاريخ 19 ديسمبر 1975 , العدد 101 .
- 45- أمر , رقم 101-76 , الصادر بتاريخ 09 ديسمبر 1976 , المتضمن قانون ض ر م , ج ر , الصادرة بتاريخ 22 ديسمبر 1976 , العدد 102 .
- 46- أمر , رقم 102-76 , الصادر بتاريخ 09 ديسمبر 1976 , المتضمن ق ر على رقم الأعمال , ج ر , الصادر بتاريخ 26 ديسمبر 1976 , العدد 103 .
- 47- أمر , رقم 27-95 , الصادر بتاريخ 30 ديسمبر 1995 , المتضمن ق م لسنة 1996 , ج ر , الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 1995 , العدد 82 .

المواقع الالكترونية:

48- موقع المديرية العامة للضرائب : www.mfdgi.gov.dz

الملخص :

يتوقف التحصيل الضريبي على مدى استجابة المكلف بتسديد مستحقاته الضريبية ونظرا لحساسية هذا الموضوع لدى المكلف فإنه عادة ما يلجأ إلى التهرب من دفعها, وتعتبر الرقابة الجبائية التصرف القانوني الذي تباشره الإدارة الجبائية للحفاظ على حقوق الخزينة العمومية .

من خلال دراستنا حاولنا إبراز مدى أهمية ودور الرقابة الجبائية في التحصيل الضريبي باعتبارها آلية من آليات المتابعة و التدقيق التي تباشرها الإدارة الجبائية ومن أجل توضيح ذلك قمنا بدراسة ميدانية على مستوى المركز الجواري للضرائب سيدي علي ومن خلالها توصلنا إلى أن للرقابة الجبائية دور مهم في زيادة الإيرادات الجبائية , غير أن التحصيل الضريبي لا يعتمد فقط على عملية الرقابة الجبائية بل يتوقف كذلك على مدى فعالية المصالح الجبائية لاسيما مصالح المتابعة منها.

الكلمات المفتاحية : الرقابة الجبائية, التحصيل الضريبي, النظام الضريبي, الإدارة الجبائية , السياسة الضريبية.

Summary / Abstract :

Tax collection depends on the response of the taxpayer to paying his tax dues, and due to the sensitivity of this issue to the taxpayer, he usually resorts to evading its payment, and fiscal control is the legal action that the tax administration undertakes to preserve the rights of the public treasury.

Through our study, we tried to highlight the importance and the role of fiscal control in tax collection as one of the follow-up and audit mechanisms that the tax administration undertakes.

In order to clarify this, we have conducted a field study at the level of Sidi Ali tax center, through which we concluded that fiscal control has an important role in increasing tax revenues, but that tax collection does not depend only on the tax control process, but also depends on the effectiveness of tax department, especially the follow-up office/department.

Key words : tax control, tax collection, tax system, tax administration, tax policy.