



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلا
معهد العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

المرجع : / 2015

قسم : علوم التسيير

الميدان : علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية

الشعبة: علوم التسيير

التخصص : مالية

مذكرة بعنوان:

**آليات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في التقليل من
ظاهرة الغش الضريبي
دراسة حالة - مفتشية الضرائب فرجوة-**

مذكرة مكتملة لنيل شهادة الليسانس في علوم التسيير (ل.م.د) تخصص "مالية"

إشراف الأستاذ:

- مصباح حراق

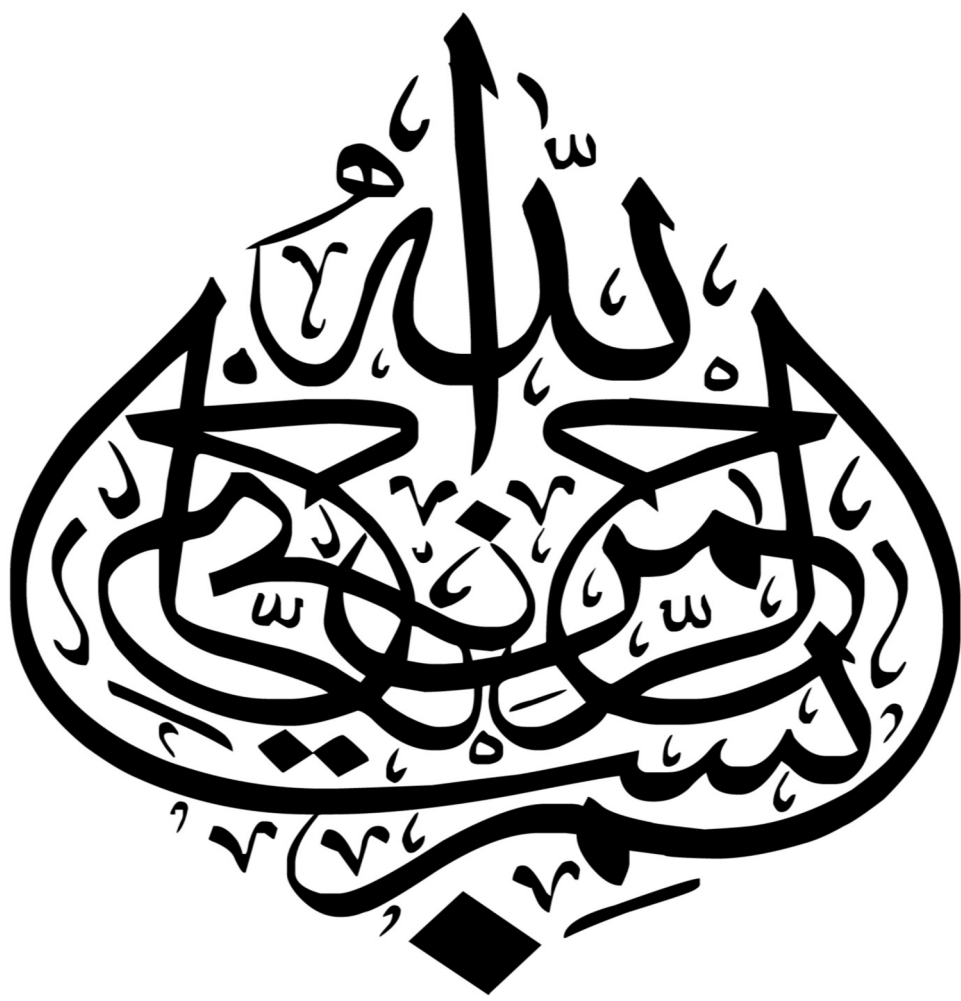
إعداد الطلبة:

- شافية بوحناش

- لمياء بوخدشة

- نجاه لمقدرز

السنة الجامعية: 2015/2014



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿ وَقُلِ اعْمَلُوا فَسِيرَی اللّٰهُ

عَمَلَكُمْ وَرَسُولَهُ وَالْمُؤْمِنُونَ ﴾

(التوبة 105)



شكر وتقدير

ربنا لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك ومجدك على ما أجمعه علينا من
نعم لا تحصى منها توفيقك إيانا لإنجاز هذا العمل المتواضع

نتقدم بالشكر والتقدير إلى أستاذنا المشرف الأستاذ الدكتور "حراق مصباح" حفظه الله
ورعا، الذي لم يبخل علينا بنصائحه وتوجيهاته السديدة والدقيقة

كما نتقدم بجزيل الشكر إلى كل من ساعدنا وقدم لنا يد العون في إنجاز هذه
المذكرة، وأخص بالذكر كل موظفي مكتبة الضرائب لفرجوة الذين
لم يبخلوا علينا بعونهم ونصحتهم كما نشكر جميع أساتذة
المركز الجامعي لميلة الذين زودونا بالمراجع

كما نشكر الأستاذ رئيس معهد العلوم الاقتصادية "محمد بوطلاحة"

كما لا يفوتنا في هذا المقام أن نتقدم بخالص الشكر لكل من أسهم برأيه وشجعنا ولو
بكلمة طيبة لإخراج هذا العمل إلى حيز الوجود

إهداء

إلى صاحب الحمد الأول والأخير الذي تذكره البصائر ولا تراه الأبصار إلى الله عز وجل الذي

لولا عونُه ونعمته لما وصلت إلى كل هذا

إلى من قال فيهما الخالق " فلا تقل لهما أفه ولا تنهرهما وقل لهما قولاً كريماً"

إلى أعملى وأطيب الناس إلى التي أقرأتني كل معاني الحب والرحمة إلى التي ملكت كياني وقلبي إلى ضياء

دربي إلى من كان حننا يحتويني ، إليك يا أمي العبيبة، حفظها الله ورعاها

إلى من زرع فيّ حب العلم ومن كان لي السند والحصن القوي والمثل الأعلى في حياتي إلى من اعانني إلى

الذي كان أبا يعطفه وأستاذنا بتوجيهه، إلى من علمني مكارم الأخلاق، أبي العالي أدامك الله سداً لي.

إلى من يقاسمونني حب الوالدين ويشاركونني سعادتي ونجاحي، إلى إخوتي:

عليمة، وليد، عبد الفتاح، محمد، يسرى

إلى الأهل والأقارب خاصة خالي نعمان

إلى من رافقتني في إنجاز هذا العمل : نجاة ، لمياء

إلى الأتي شاركنني حلاوة الدراسة ومرارتها، الأتي تسعهم ذاكرتي ولا تسعهم مذكرتي: خديجة، مونية،

نزيهة، هاجر، ريمه، رفيفة، مسعودة، ريمه، وحاد، أمال، خديجة، سمية، حنان....

إلى كل من يعرفني والذين يحبونني

شافية

إهداء



إلى كل من ينطق بالشهادة على وجه الأرض، إلى كل من ينبض قلبه بذرة حب الوطن،

إلى كل فكر خالص تواق إلى العلم وكفى.

إلى أعز مخلوقين في هذا الوجود إلى من يعطيان العطاء إلا محدود إلى من انارا لي درج حياتي، إلى اللذان ربباني على الطاعة والرحمة وحب العمل إلى من كانا منذ الأزل وسبقيانني ما بقى من هذا الوجود، إلى من

قال فيهما عز وجل " وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحسانا"

إلى المرأة التي لفتني أول درس في الحياة " يا بنيتي العلم مملكة والأخلاق تاجها" إلى التي إذا خیرت بينها وبين كنوز الدنيا قلت أمي، أمي، اداهما الله وحفظها من كل كرب.

إلى الرجل الذي أثار دربي بالنصح والإرشاد إلى تاج رأسي ودليلي إلى من منحني الدعم ووفى بواجبات الأبوة، أبي العزيز " أطل الله في عمره"

إلى من كنت أهديم كل موسم صاد ثمرة فيهدونني فرحة تخترق الفؤاد إلى أقرب الناس إلى إخوتي

وأخواتي: موسى، زكرياء، أسامة، هارون، الكتكوتة منى وإلى سدي اختي حنان

إلى كل الأقارب أعمامي وأخوالي وأبنائهم

إلى القلب النابض زهور الحياة زميلاتي في عملي هذا: شافية، نجاة.

إلى أغلى وأعز من عرفته صديقاتي: أمال، منيرة، إيمان، هدى، إبتسام، خولة، مريم، خديجة، منى، حنان، ريمة،

وسيلة، فلة، عجلة، سميرة، ريمة....

إلى من أخشى في الله وأحبتهم جميعا..

لمحياء



إهداء



أهدي عملي إلى كل صاحب فكر ودين إلى كل من يؤمن بالله واليوم الآخر من إختار الإسلام منهجاً لحياته، إلى كل من يحمل في قلبه حباً لخالقه ورسوله محمد - عليه الصلاة والسلام - إلى كل من يسعى ليضيفه للحياة. إلى من قال فيهما عز وجل: " وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحساناً"، إلى أئمة إنسانية في الوجود إلى من تفانته في تربيتي إلى من ضحى بحياتها وآمالها من أجلي

إلى العالمة إلى من رأيت النور من خلالها إلى من أنجبتني وكانت ولازال سندى في الحياة ومرافقة

دربي وشعلة أثارته طريقي إلى التي لو فديتها بروحي فلن أوفي بقسط من حقها إلى

أمي ، أمي ، أمي "رهيدة" حفظها الله، وإلى أمي "فاطمة" حيث قامت بتربيتي

والتي هي أجلي ذكرى في حياتي رحمها الله

إلى مثلي الأعلى في الحياة إلى تاج رأسي الذي لا يبجل بحبه ولا يحذانه، إلى الذي كان مرشدي طوال مشواري

الدراسي، حبيبي أبي "علي" حفظه الله ورحمته

إلى من هم أقرب من حبل الوريد إخوتي: رحمة، نعيمة، زهية، صورية، حسان، رتيبة، حسين، صالح، خولة،

ولآلى حياتي لؤي وأدم

إلى كل أقاربي أبناء وبنات خالتي، أبناء وبنات عمي

إلى صديقتي الحبيبتيان إلى رفيقتي في هذا العمل: شافية، لمياء

إلى من رافقوني في مشواري الدراسي: سعاد، ثلجة، وحاد، فاطمة، منوبة، زهراء، خديجة، منى، أمال، منيرة،

إيمان، ريمة، بريزة

إلى كل من وسعتم ذاكرتي ولم يكتبهم قلبي

نجابة

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

الصفحة	الشكل	الرقم
68	الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب دائرة فرجيو	01

قائمة الجداول

قائمة الجداول

الصفحة	الجدول	الرقم
20	الضريبة على الدخل الاجمالي صنف الرواتب والاجور (IRG).	01
53	الحالة المقارنة للميزانيات	02
60	طريقة تقييم عناصر مسار الحياة	03
73	بطاقة تقنية حول المقاول X	04
73	وضعية المقاول X خلال سنة 2011	05
74	مقبوضات المقاول X خلال سنة 2011	06
75	مشتريات المقاول X خلال سنة 2011.	07
76	أعباء المقاول X خلال سنة 2011	08
76	جدول حساب الرسم على النشاط المهني	09
77	يمثل الفرق بين TAP المستحق و TAP المدفوع	10
77	جدول الغرامة على الفرق	11
78	وضعية المقاول X خلال سنة 2012	12
79	أعباء المقاول X خلال سنة 2012.	13
79	جدول حساب الرسم على النشاط المهني	14
80	يمثل الفرق بين TAP المستحق و TAP المدفوع	15
80	جدول الغرامة على الفرق	16
80	وضعية المقاول X خلال سنة 2013	17
81	أعباء المقاول X خلال سنة 2013.	18

قائمة الجداول

82	جدول حساب الرسم على النشاط المهني	19
82	يمثل الفرق بين TAP المستحق و TAP المدفوع	20
83	جدول الغرامة على الفرق	21

فہرس

الصفحة	المحتوى
I	بسملة
II	دعاء
III	شكر وعرهان
IV	إهداء
V	قائمة الأشكال
VI	قائمة الجداول
VII	فهرس المحتويات
أ - د	مقدمة عامة
	الفصل الأول: النظام الضريبي الجزائري.
2	تمهيد:
3	المبحث الأول: مفاهيم حول الضرائب.
3	المطلب الأول: الضريبة والسياسة الضريبية.
8	المطلب الثاني: قواعد الضريبة وأدوات السياسة الضريبية
12	المطلب الثالث: أهداف فرض الضريبة
16	المبحث الثاني: النظام الضريبي الجزائري
16	المطلب الأول: مفهوم ومؤشرات قياس فعالية النظام الضريبي
18	المطلب الثاني: تطور النظام الضريبي الجزائري (1962-1991).
19	المطلب الثالث: مكونات الهيكل الضريبي الجزائري
22	المبحث الثالث: إصلاح النظام الضريبي الجزائري
22	المطلب الأول: أسباب الإصلاح الضريبي وأهدافه
26	المطلب الثاني: مضمون الإصلاح الضريبي في الجزائر.
27	المطلب الثالث: النظام الضريبي الجزائري بعد الإصلاح
33	خلاصة الفصل الأول.
	الفصل الثاني: أسباب وآليات الرقابة الجبائية في الجزائر
36	تمهيد

37	المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية.
37	المطلب الأول: الإطار القانوني للرقابة الجبائية.
39	المطلب الثاني: الهيئات المخولة قانونا للرقابة الجبائية.
42	المطلب الثالث : أدوات الرقابة الجبائية.
45	المبحث الثاني: أسباب الرقابة الجبائية.
45	المطلب الأول : الغش الضريبي و أنواعه.
46	المطلب الثاني: أسباب الغش الضريبي.
48	المطلب الثالث: آثار الغش الضريبي وأساليب مكافحته.
51	المبحث الثالث: آليات الرقابة الجبائية في الجزائر.
51	المطلب الأول: التحقيق المحاسبي.
58	المطلب الثاني: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية: VASFE.
62	المطلب الثالث: التحقيق المصوب في المحاسبة.
65	خلاصة الفصل الثاني.
	الفصل الثالث: دراسة حالة مفتشية الضرائب - فرجيوة -
67	تمهيد:
68	المبحث الأول: نظرة عامة حول مفتشية الضرائب "دائرة فرجيوة"
68	المطلب الأول: تقديم مفتشية الضرائب "دائرة فرجيوة"
71	المبحث الثاني: أشكال الرقابة الجبائية على مستوى مفتشية الضرائب "دائرة فرجيوة":
71	المطلب الأول: الرقابة الشكلية على مستوى مفتشية الضرائب لدائرة فرجيوة:
71	المطلب الثاني: الرقابة على الوثائق على مستوى مفتشية الضرائب لدائرة فرجيوة
71	المطلب 03: إجراءات الرقابة الجبائية
73	المبحث الثالث: دراسة حالة مقال تعرض للرقابة الجبائية.
73	المطلب الأول: الوضعية الجبائية للمقال سنة 2011.
78	المطلب الثاني: الوضعية الجبائية للمقال سنة 2012.
80	المطلب الثالث: الوضعية الجبائية للمقال x سنة 2013.
84	خلاصة الفصل.

فهرس المحتويات

86	الخاتمة العامة
89	الملاحق
94	قائمة الملاحق
95	قائمة المراجع

مقدمة

مقدمة عامة:

نظرا لأهمية الضرائب في كافة المجتمعات المتقدمة و النامية فهي أحد المصادر الرئيسية لإيرادات الدولة التي تستخدمها في الإنفاق على الخدمات لتحقيق الرفاهية و تقدم المجتمع حيث أن الدولة تتمتع بسلطة السيادة و التوجيه والإشراف فهي تسعى من خلال فرض الضريبة إلى تحقيق الموارد المالية اللازمة و تشجيع الصناعات المحلية و خلق القاعدة الاقتصادية و الصناعية و الإنتاجية والاستهلاكية تتلاءم مع السياسة المالية للدولة.

لما كانت الضريبة تفرض على دخول النشاطات المختلفة والإيرادات الناتجة من ممارستها لذلك تسعى الدولة إلى أن تتصف الضريبة بالعدالة الاجتماعية و الملائمة حتى تلقى القبول و الرضى من الكلفين فلا يعتبرونها عبئا عليهم أو عقوبة تصيبهم بل يدفعونها عن طيب خاطر مساهمة منهم في تحقيق أهداف الدولة و تحقيق اللولاء الاجتماعي بين أفراد المجتمع.

بما أن الأنظمة الضريبية الفعالة تتميز بتطورها المستمر تبعا للتحويلات الاقتصادية و الاجتماعية و المالية لذلك تسعى كل دول الرسم سياستها الجبائية وفقا لتقلبات النظام الاقتصادي المتبع أدوات الضريبة بتأثيرها في الاقتصاد فإنها تتأثر بها و تتماشى وفق متطلباته لذلك فهي تطبق خلال فترة زمنية ثم تصبح غير مناسبة و هو ما يقضي تعديلها و إصلاحها سواء يتعلق الأمر بالدول المتقدمة أو الدول النامية و يعود ذلك الأهمية الكبيرة للجباية باعتبارها مورد دائم لتمويل ميزانية الدولة و تظهر هذه الأهمية خاصة بالنسبة للدول التي لا تعتمد على الثروات الطبيعية.

وقد كان النظام الضريبي الجزائري انعكاس للتغيرات الإيديولوجية التي عاصرها منشاته الحديثة في الستينيات، والنظام الضريبي القائم هو نتيجة ظهور مستمر للظروف الاقتصادية و السياسية و الاجتماعية التي يمر بها المجتمع و خاصة بعد تراجع أسعار النفط في الأسواق العالمية سنة 1986.

هذا بالإضافة إلى الظروف الدولية المستجدة خاصة منها فشل النظام الاشتراكي و سيطرة النظام الأسمالي، و إعادة هيكلة الاقتصاد العالمي في ظل النظام العالمي الجديد أو ما يعرف بالعولمة.

أمام هذه الأوضاع و المستجدات الدولية كان الإصلاح الجبائي نتيجة حتمية من أجل الوصول إلى نظام ضريبي فعال، ليكون بديلا للجباية البترولية في تمويل ميزانية الدولة و ذلك طبعا لا يكون إل من خلال إصلاح و عصرنه القطاع الذي يشرف على الضرائب و هذا ما عملت عليه الدولة الجزائرية في بداية التسعينيات من خلال قانون المالية لسنة 2001 الذي أدخل تعديلات جوهرية في النظام الضريبي و ذلك لزيادة الفعالية للأنشطة الاقتصادية و محالة دفع عجلة التقدم الاقتصادي كون النظام الجبائي لم يسمح بتحقيق الأهداف المنشودة لتمييزه بالتعقد و الفشل، و تعدد الضرائب و الأوعية و عدم المردودية

بسبب الفراغ الذي عم الهياكل الجبائية مما أدى إلى ظهور بوادر لعمليات الغش و التهرب الضريبي التي أصبحت تشكل ظاهرة أخذة تتوسع بشكل أثار الكثير من الجدول لدى المعنيين من الجدل، أي كانت مواقفهم و هكذا أصبح الغش الضريبي يشكل إحدى المعوقات الأساسية للتنمية الاقتصادية، الأمر الذي يستوجب محاربهه باعتماد اليات دقيقة و اجراءات صارمة من بينها الرقابة على مختلف مستويات الأنشطة الاقتصادية لتقليل من ظاهرة الغش الضريبي.

1- إشكالية البحث: كما ذكر سابقا اشكالية البحث تتمثل فيما يلي:

- ما هي اليات الرقابة الجبائية المطبقة في الجزائر و ما مدى فعاليتها في التقليل من ظاهرة الغش الضريبي؟
- من خلال هذه الإشكالية نحاول طرح الأسئلة الفرعية التالية:
- ما المقصود بالرقابة الجبائية؟ و ما هي أدواتها؟
- فيما تتمثل أثر الغش الضريبي و الأساليب المنتهجة في محاربهه؟
- ما هو دور اليات الرقابة الجبائية في التقليل من ظاهرة الغش الضريبي ؟

2- فرضيات البحث:

يمكن وضع الفرضيات التالية.

- تعتبر الرقابة لأداة القانونية التي تعنتي السلطة المختصة للوقوف عن الأخطاء و تقويمها.
- إن الأثر الأكبر للغش الضريبي يتمثل في انخفاض الوفرة الضريبية.
- فعالية الرقابة الجبائية يترتب عنها بالدرجة الأولى التحكم، أو التقليل من ظاهرة الغش الضريبي.

3- الهدف من الدراسة:

إن الهدف من دراستنا إلقاء الضوء على واقع الرقابة الجبائية في الجزائر و معرفة الأساليب المطبقة لمحاربة التهرب و الغش الضريبي.

أسباب اختيار الموضوع:

- الاطلاع على الدور الذي تقوم به إدارة الضرائب تقييم ظاهرة الغش الضريبي.
- علاقة الرقابة الجبائية بالتخصص ميدان المالية.
- محاولة معرفة أهم الطرق المستعملة في التملص في الضريبة.
- محاولة معرفة مستوى حجم التهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري و تأثيرات ذلك على النشاط الإقتصادي.

المنهج المستخدم:

للإجابة على إشكالية البحث و فحص صحة الفرضيات قمنا بتطبيق المنهج التحليلي الوصفي والإحصائي وهذا من خلال تقسيم موضوع البحث إلى مقدمة و ثلاث فصول و خاتمة، الفصل الأول يتناول النظام الضريبي الجزائري يتم فيه ابراز مفاهيم عن الضريبة والنظام الضريبي الجزائري قبل بعد الإصلاح، أما الفصل الثاني فيتناول أسباب وآليات الرقابة الجبائية حيث تناولنا فيه الغش الضريبي وأهم الآليات المتبعة في الرقابة الجبائية، أما الفصل الثالث فيتم فيه دراسة ملف جبائي تعرض الرقابة الجبائية.

الفصل الأول:

النظام الضريبي الجزائري

تمهيد:

تعتبر الضريبة أداة من أدوات السياسة الضريبية الاقتصادية التي تستطيع الدولة من خلالها التأثير على النشاط الاقتصادي والاجتماعي حيث أنها كانت تقوم بوظيفة مالية بحتة، كما أن الجزائر اعتمدت بعد الاستقلال على الجباية البترولية في تمويلها للاقتصاد إلا أنه في ظل التحولات الاقتصادية التي طرأت على الاقتصاد والجزائر التي أدت إلى عدم الاستقرار في الوضع الاقتصادي جراء إصلاحات عميقة على النظام الضريبي الجزائري يتماشى مع متطلبات المرحلة الجديدة، وسنتطرق في هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الضريبة.

المبحث الثاني: الضريبي الجزائري.

المبحث الثالث: إصلاح النظام الضريبي الجزائري.

المبحث الأول: مفاهيم حول الضرائب

المطلب الأول: الضريبة والسياسة الضريبية

1- تعريف الضريبة وأهم الخصائص وتطورها:

1-1: تعريف الضريبة

- **التعريف الأول:** تعرف الضريبة بأنها مبلغ من المال تفرضه الدولة على المكلفين بدفعها جبرا مساهمة منهم في تغطية نفقاتها العامة، وتدفع من قبلهم بصفة نهائية، ودون ان يعود عليهم نفع خاص مقابل دفع هذا المبلغ باعتبارهم أعضاء متضامنون في الدولة، ويكون فرضها مرتبطا بالمقدرة على الدفع لتحقيق أهداف الدولة المالية والاقتصادية والاجتماعية.⁽¹⁾

- **التعريف الثاني:** أو ل تعريف عصري للضريبة هو ما أتى به الفقيه الفرنسي جيز Jase حيث يعرف الضريبة أنها:

"استقطاع نقدي تفرضه السلطة على الافراد بطريقة نهائية، وبلا مقابل بقصد تغطية الاعباء العامة.⁽²⁾

- **التعريف الثالث:** الضريبة هي اقتطاع مالي من دخول ثروات أفراد المجتمع، تقوم به الحكومة جبرا من اجل تحقيق الخدمات العامة التي تقدمها الدولة، دون أن يكون هناك عائد مباشر للفرد.⁽³⁾

- **تعريف شامل:** الضريبة اقتطاع نقدي تفرضه السلطات العامة على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين، وفقا لقدراتهم التكليفية بطريقة نهائية وبلا مقابل لقصد تغطية الاعباء العامة ولتحقيق تدخل الدولة.⁽⁴⁾

1-2- خصائص الضريبة:

الضريبة فريضة نقدية يتحملها المكفون بصورة نهائية، دون مقابل وهي أداة مالية، تلجأ إليها الدولة العصرية لتحقيق أهدافها حسب ايدولوجياتها المطبقة، وللضريبة خصائص تتميز بها نذكر منها ما يلي:

(1) جهاد سعيد خصاونة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى 2010، ص8.
(2) أحمد زهير شامية، خالد الخطيب، المالية العامة، دار زهران للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2013، ص131.
(3) محمود حسين الوادي، مبادئ المالية العامة، دار الميسرة للنشر الطبعة الأولى، 2007، ص50.
(4) صالح الرويلي، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، الطبعة الثانية، 1988، ص109.

1-2-1: الضريبة اقتطاع مالي يتم بصورة نقدية :

تطالب الحكومة من الافراد بأن يسلموا جزء من قوتهم الشرائية من أجل الاستخدام العام. خلافا لما كان سائدا في السابق عندما كانت الضريبة التزاما عينيا، كتقديم مجموعة من السلع أو بعض الخدمات لفترة مؤقتة وقد لجأت الدولة إلى الضريبة النقدية لأنها تحقق المزايا التالية:

- تحقيق عدالة أكبر للفرد، حيث يمكن احتساب أعباء المكلف الشخصية؛
- تعتبر المبالغ النقدية أكبر حصيلة وأسهل في الجباية وأقل تكلفة؛
- لا يتم التلاعب بحصيلتها؛

أما العيوب الضريبية العينة نذكر منها:

- ارتفاع تكاليف نقلها وتخزينها؛
- خطر انخفاض قيمتها نتيجة التلف أو انخفاض القيمة السوقية؛
- قد يتم استبدالها بأصناف أقل جودة أو التلاعب في الاسعار عند البيع؛
- الرقابة صعبة ومرتفعة التكاليف. (1)

1-2-2: الضريبة اقتطاع نقدي إجباري:

ان الضريبة تفرض جبرا، أي ان المكلف ليس حرا في دفعها بل ان السلطات العامة هي التي تحدد مقدار الضريبة، وكيفيةها، وموعد دفعها. (2)

لذلك فالضريبة تؤخذ بقرار من جانب واحد، وهذا ما يميزها عن غيرها من الإيرادات المالية الأخرى كالرسوم والقروض الاختيارية، التي تستخدم الدولة فيها أساليب الإغراء العديدة لاكتساب الأفراد، مع تعهدا برد الاصل وسداد قيمة القرض، كما تختلف عن الهبات التي تقدم في بعض الاحيان إلى السلطات العامة. (3)

1-2-3: الضريبة تفرض من قبل الدولة:

إن الضريبة لا يمكن أن تفرض، أو تعدل، أو تلغى، إلا بالقانون. فالإدارة الضريبية التي تقوم بتنفيذ إرادة السلطة العامة، لا يحقق لها إلا جباية وتحصيل الضرائب المسموح بها من قبل السلطات المختصة.

(1) حسن عوض الله زينب، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية للطباعة والنشر، كلية الحقوق بالإسكندرية وبيروت، 1998، ص 122.

(2) محمد خالد الميهاني، خالد الخطيب الحبش، المالية العامة والتشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق عام 2006، ص 176.

(3) أحمد زهير شامية، خالد الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 132.

ولكن أغلب التشريعات المالية جعلت أحكام قانون الضريبة ملزمة للدولة كما هي ملزمة للفرد والقضاء، يجب ان يكون رقبيا على كل مخالفة لها إحقاقا للعدل ووصفا للضوابط ولمنع التعسف.

1-2-4: تفرض الضريبة على المكلفين بها:

القانون الضريبي هو الذي يحدد الشخص المكلف بدفع الضريبة، سواء كان من الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، كالشركات والمؤسسات العامة والجمعيات التعاونية، أو الهيئات المعنوية الأخرى سواء كان من المواطنين أو الأجانب وسواء كان من المقيمين في الدولة أم من غير المقيمين فيها.⁽¹⁾

1-2-5: تفرض الضريبة بلا مقابل:

إن المكلف الذي يدفع الضريبة لا يحصل مقابلها على نفع خاص به، فهو يدفع الضريبة بصفته عضوا في الجماعة السياسية، وليس معنى ذلك ان دافع الضريبة لا يفيد منها بل على العكس من ذلك أنه يفيد بصفته واحد من الجماعة من الإيرادات الضريبية على المرافق العامة.⁽²⁾

1-2-6: الضريبة تمكن الدولة من تحقيق أهدافها:

أول هدف للضريبة هو هدف مالي، أي وسيلة للحصول على الأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة للدولة بحيث احتل الهدف المالي للضريبة مركز الصدارة بين أهدافها العامة، ولكن التطور الاجتماعي والاقتصادي وسع أهداف الضريبة، وأصبحت تستخدم كأداة مهمة لتحقيق أهداف الدولة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية... الخ

ويمكن اعطاء أمثلة عن ذلك في استخدام مبدأ التكاليف التصاعدي في فرض الضريبة كوسيلة إعادة وتوزيع الدخل والثروة بين افراد المجتمع الواحد، والحد من التفاوت بين الطبقات، وأحيانا تستخدم الضرائب الجمركية لحماية الصناعات الوطنية من منافسة الصناعات الاجنبية لها، وذلك بفرض رسوم عالية على استيراد البضائع الأجنبية التي يوجد لها مثيل في الصناعات الوطنية كما وأن فرض الضرائب على الاستهلاك قد يكون الهدف منه تشجيع الأفراد على الإيدار والحد من الإنفاق على المواد الاستهلاكية وخاصة غير الضرورية، لإتاحة الفرصة لاستثمار المدخرات لديهم في المشاريع الإنتاجية.

كما وأن الضريبة قد تستخدم للحد من استهلاك المواد والسلع المضرة بالصحة العامة أو البيئة كالدخان ومخلفات الصناعات.⁽³⁾

(1) جهاد سعيد خصاونة، مرجع سبق ذكره، ص 84.

(2) محمد خالد المهاني، خالد الخطيب الحبش، مرجع سبق ذكره، ص 179.

(3) جهاد سعيد خصاونة، مرجع سبق ذكره، ص 36.

2- نشأة الضريبة وتطورها:

كان في السابق ينظر إلى الضريبة على أنها سعر مقابل حماية الدولة للحرية الفردية وبالتالي كانت هذه النظرية (نظرية المساومة) تنص على ان كل فرد يحتاج للخدمات العامة عليه ان يدفع مقابل ذلك وكأن الضريبة أمر اختياري، على الافراد ان يدفعوها كالسعر مقابل للسلع والخدمات التي يطلبونها، هذه النظرية أكدت على حقوق الافراد امام تزايد قوة الدولة فجعلت العلاقة بين الحكومة ودافعي الضرائب قريبة الشبه بالعلاقة بين البائعين والمشتريين في القطاع الخاص ويجب الا تكون مبالغ الضريبة عالية. (1)

أما النظرة الحديثة للضرائب على أنها اسهام من أفراد المجتمع من أجل الاستعمال العام دون تحقيق منفعة مباشرة لدافع الضريبة، والتي كانت نتيجة نمو روح الجماعة نحو تحمل العبء (نظرية التضامن) وتفرض هذه النظرية على وجود مصلحة مشتركة عامة بين افراد المجتمع، تقوم الدولة على رعايتها وحمايتها ولهذا لا بد من وجود موارد اقتصادية تتمكن بواسطتها الدولة اشباع حاجاتها من الضريبة مساهمة تضامنية من قبل المواطنين في اتجاه الدولة، وتفرض الضرائب على افراد المجتمع كمشاركة منهم في تحمل الالعباء العامة، فأصبحت الضريبة أمرا اجباريا وليس اختياريا. (2)

3- الرسم وأهم خصائصه:

3-1 تعريف الرسم: ظهر مفهوم الرسم مع ظهور الدولة وتطور مفهومها مع زيادة النفقات العامة. قامت الحكومات على فرض تكاليف الزامية على الأشخاص وعلى الأموال، وذلك عن طريق فرض رسوم يدفعها الافراد مقابل منافع خاصة يستفيدون منها كرسوم الطرق والجسور ودخول الاسواق، ومزاولة بعض المهن والحرف.

- إذن الرسم هو مبلغ من المال يدفعه المنتفعون إلى الدولة لقاء خدمة معينة ذات نفع عام تؤديها الدولة اليهم. (3)

التعريف ثاني: يعبر الرسم عن المبلغ المحصل بمناسبة تقديم خدمة من هيئات عمومية. (4)

(1) محمود حسين الوادي، مرجع سبق ذكره، ص 50.

(2) نفس المرجع السابق، ص 84.

(3) جهاد سعيد خصاونة، مرجع سبق ذكره، ص 36.

(4) عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جريز للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى 2011، ص 27.

التعريف ثالث: يمكن تعريف الرسم انه مبلغ نقدي يدفعه الفرد جبرا إلى الدولة أو إلى احدى مؤسساتها العمومية مقابل منفعة خاصة يحصل عليها الفرد إلى جانب منفعة عامة تعود على المجتمع ككل.⁽¹⁾

2-3 خصائص الرسم: هناك مجموعة من الخصائص تميز الرسم عن غيره من الإيرادات المالية نذكر منها:

- الرسم هو عبارة عن مبلغ من المال يدفعه المكلفون إلى خزينة الدولة مقابل الحصول على خدمة خاصة والاصل ان يكون هذا المبلغ بصورة نقدية؛
- يدفع الرسم إلى الدولة وليس إلى الافراد والأشخاص والشركات ، ويقصد بالدولة الشخصية المعنوية التي منحها اياها القانون وتتمثل في الوزارات والدوائر الحكومية والمؤسسات العامة والسلطات المحلية والإقليمية التي تقوم بخدمة عامة وتمارس سلطة عادية.
- لا يدفع الرسم الا لقاء خدمة خاصة يحصل عليها المكلف من الدولة أو مؤسساتها العامة، أو من سلطاتها المحلية وهذه الخدمة قد تكون على اشكال متنوعة:
- عملا يؤديه احد أو بعض الموظفين بمصلحة المكلف بدفع الرسم كرخصة قيادة سيارة أو رخصة حمل السلاح.
- تسهيلات من جانب الدولة لمباشرة المكلف بدفع الرسوم لعملية أو لمهنته كالرسوم والرخص لكافة اصحاب المهن...
- السماح للمكلف بدفع الرسم باستعمال مرفق عام من المرافق العامة كالحدائق والشواطئ.
- يجب ان تكون الخدمة الخاصة التي تقدمها الدولة لقاء الرسم في نفس الوقت ذات نفع عام للمجتمع بأكمله عندما تكون الدولة ببناء المدارس والجامعات، يكون هدفها نشر التعليم بين افراد المجتمع، وتكون قد قامت بخدمة عامة نافعة للمجتمع على الرغم من ان الذين استفادوا من التعليم اشخاص معينون، هم الطلاب لقاء رسم معين.⁽²⁾
- يمكن ان يرتبط الرسم باستعمالات محتملة وليس فقط بالاستعمالات الفعلية
- ليس هناك بالضرورة تكافئ بين الرسم والخدمة المقدمة، فتكلفة إنتاج وثيقة ادارية في جنوب الجزائر والمناطق النائية تختلف عنها في الشمال في حين أن الرسم واحد.⁽³⁾

⁽¹⁾ محرزى محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الخامسة، ص 156.

⁽²⁾ جهاد سعيد خصاونة، مرجع سبق ذكره، ص 75.

⁽³⁾ عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره، ص 28.

4- السياسة الضريبية:

تعريف 01: يعرف G.TO VRNIER السياسة الضريبية على انها مجموع القرارات والإجراءات والتدابير المنتهجة لتأسيس وتنظيم الاقتطاعات الضريبية تبعا لأهداف السلطات العمومية.

تعريف 02: السياسة الضريبية مجموع الإجراءات والتدابير ذات الطابع الضريبي، التي تنتهجها الحكومات الوطنية قصد احداث الاثار المرغوبة، وتجنب اثار غير مرغوبة، سعيا لتحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.⁽¹⁾

تعريف 03: هي مجموع الإجراءات التي تستهدف تعبئة الموارد المالية وتوزيعها واستخدامها لتنفيذ وظائف الدولة وأهدافها الاقتصادية والسياسية، وذلك من خلال دورها المالي باعتبار الضريبة الممول الرئيسي لخزينة الدولة، إلى جانب الدور التوجيهي والحد عن الضغوط التضخمية ومعالجة ميزان المدفوعات.

تعريف 04: السياسة الجبائية هي فن الاقتطاع بأحسن صيغة ممكنة مبلغ من الضرائب محدد مسبقا، وتمتد عبارة احسن صيغة ممكنة إلى عدة جوانب منها العدالة الاجتماعية، التجارة الخارجية، التطور الشخصي... وكذلك تنمية الادخار واي كان التعريف الذي تعرف به السياسة الجبائية فإنه لا يكفي وحده لتحديد ما فيها في اطارها العام ولذلك يجب الأخذ بعين الاعتبار مجموعة من الخصائص.⁽²⁾

المطلب الثاني: قواعد الضريبة وأدوات السياسة الضريبية

1- القواعد الاساسية الضريبية:

الضريبة العصرية هي ضريبة تدخلية تلعب دورا مهما في السياسة الاقتصادية والاجتماعية للدولة، وفي توجيه الاستثمارات الإنتاجية وهي قبل كل شيء موردا ماليا تعتمد عليه السلطات في تغذية ميزانية الدولة. ولما كان للضريبة كل هذه الاهمية فقد وضع لها، ومن فترة طويلة، قواعد على المشروع الضريبي ان يأخذها بعين الاعتبار عند وضعه للنظام الضريبي.

(1) نفس المرجع السابق، ص 109

(2) العباس بهناس، فعالية السياسة الجبائية في ظل الاصلاحات الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة سعد دحلب، البليدة 2005، ص 71.

وهذه القواعد تشكل الأساس الأقليمي للضريبة حتى ان بعضهم قد عبر عنها بأنها اعلان حقوق الملكية وواضع هذه القواعد الاقتصادي الانكليزي آدم سميث. في كتابه الشهير ثروة الامم وجوهر هذه القواعد ما يلي:

1-1- قاعدة العدالة، أو المساواة في المقدرة: تنطلق هذه القاعدة من القدرة التكاليفية لدافع الضريبة(المكلف) في المساهمة بالأعباء العامة، بحيث تكون مساهمة أعضاء الجماعة في الاعباء العامة متناسبة مع دخولهم، فمن يحصل على دخل وفير يحصل بالمقابل على حماية الدولة له ولدخوله، فعليه ان يساهم في نفقات الدولة بقسط اكبر وأو فر مما يساهم به مكلف لا يحصل الا على دخل قليل ومن لا دخل له يعفى من دفع الضريبة وكتب آدم سميث في هذا الصدد قائلاً:

" يجب ان يساهم رعايا كل دولة في نفقات الحكومة بحسب مقدرتهم النسبية بقدر الامكان، أي بنسبة الدخل الذي يتمتعون به في ظل حماية الدولة."

ولقد أخذت اغلب التشريعات الضريبية المعاصرة بفكرة قاعدة العدالة وما تطبيق الضريبة التصاعدية، وقرار الإعفاءات العائلية والحد الأدنى من الدخل المعفى من الضريبة الا صوراً لمبدأ العدالة.⁽¹⁾

1-2- قاعدة الوضوح: والمقصود بذلك أن يكون سعر الضريبة ووعائها وموعد استحقاقها وكيفية جبايتها امور معروفة مسبقاً من قبل دافع الضريبة وفي الحالة التي لا يلم دافع الضريبة بذلك تعتبر الضريبة ضريبة تعسفية، حيث تقود الضريبة التعسفية إلى الاختلاس وعليه يحق لدافع الضريبة الاعتراض على مثل هذه الضريبة وعدم دفعها.⁽²⁾

1-3- قاعدة الملاءمة: وتعني هذه القاعدة ضرورة ان تكون احكام تحصيل الضريبة المتعلق بمواعيد واساسيات تحصيلها ملائمة للمكلف وتتلاءم مع ظروفه وأو ضاعه، فمثلاً تحصل الضرائب المفروضة على الأرباح التجارية والصناعية بعد تحقق هذه الأرباح مباشرة، ذلك ان تحصيلها قبل ذلك سوف يثير الكثير من الاشكالات للمكلف ويجعله يشعر بشدة وطأتها وعدم استطاعته دفعها، وبالمقابل اذا تمت مطالبة المكلف بدفع الضريبة المستحقة على هذه الأرباح بعد مضي مدة طويلة من تحقيقها فان تحصيلها سيكون صعباً لان المكلف سيكون قد انفق ما حصل عليه من دخل، وبناءً عليه فمن الافضل تحصيل الضريبة مباشرة بعد تحقق الربح لان المكلف لن يشعر عندها بتقل عبئ الضريبة وانما سيعتبر دفعها بمثابة دفعة لنفقة من النفقات الأخرى.

(1) أحمد زهير شامية، خالد الخطيب، مرجع سابق ذكره، ص143.

(2) علي خليل، سليمان اللوزي، المالية العامة، دار زهران للنشر والتوزيع، ص185.

وتطبيقا لذلك تلتزم الإدارة الضريبية استنادا إلى هذه القاعدة بان تسمح للمكلف بدفع الضريبة والمبالغ المستوجب دفعها على حساب الضريبة وكذلك دفع الغرامات والمبالغ الإضافية في اقساط محددة ويترتب على رصيد هذه الاقساط فائدة سنوية مقدارها (9%) وذلك حتى يسهل على المكلف الدفع بسهولة وبأقل تضحية ممكنة.⁽¹⁾

1-4- قاعدة الاقتصاد في النفقة: يجب أن تحصل كل ضريبة تجعل أقل حجم ممكن من النقود يخرج من أيادي الشعب مقارنة بما يجب أن يرد إلى الخزينة العمومية.⁽²⁾

لهذه القاعدة جانب كبير من الأهمية، بحيث بناءا عليها يجب السعي دائما إلى تدنية التكاليف المتعلقة بتحصيل الضريبة إلى اقصى حد حتى لا تتحمل الدولة نفقات قد تتجاوز حصيله الضريبة ذاتها، وهو أمر غير مقبول ومراعاة هذه القاعدة يضمن للضريبة فعاليتها كمورد هام تعتمد عليه الدولة دون ان تضيع جزءا كبيرا منه في سبيل الحصول عليه.⁽³⁾

2- أدوات السياسة الضريبية:

تعتمد السياسة الضريبية على مجموعة من الادوات المستخدمة في صورة مزايا ضريبية تعرف في الادبيات بالنفقات الضريبية، وتعرف حسب دليل شفافية المالية العامة الصادر عن صندوق النقد الدولي سنة 2001 على انها تشمل الإعفاءات من الوعاء الضريبي والبدلات المخصصة من الدخل الاجمالي والقيود الضريبية المخصصة من الالتزامات الضريبية وتخفيضات المعدلات وتأجيل دفع الضرائب.

والنفقات الضريبية هي عبارة عن تخفيضات تمس المعايير، الضريبية، النمطية، أو الأساسية، أو المعيارية، والهدف منها هو التأثير على بعض السلوكيات أو الأنشطة أو اعانة بعض فئات الممولين الذين يوجدون في وضعيات خاصة⁽⁴⁾، كما تقوم الحكومات باستخدام النفقات الضريبية لدعم التنمية الاقتصادية، تشجيع الادخار ، ترقية البحث والتطوير، تشجيع العطاءات ذات الطابع الاحساني، وينظر إلى النظام الضريبي الاساسي على انه مجموع الخصائص الهيكلية التي على ضوءها يتم وضع أو تأسيس نظام ضريبي قبل تطبيق اي اجراء تفضيلي أو تحفيزي، فالنظام الاساسي يضم العناصر الاكثر اهمية والاساسية في اي نظام ضريبي والتي منها الوعاء الضريبي الاجمالي ، هيكل المعدلات، الممولين المستهدفين(وحدة الاخضاع) الفترة الضريبية المعتمدة، وعليه لا تعتبر هذه العناصر نفقات ضريبية.

(1) عزمي يوسف خطاب، الضرائب ومحاسبتها، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع 2010، ص 38.

(2) فوزي عبد المنعم، المالية العامة، السياسة المقارنة، بيروت، دار النهضة العربية 1983، ص 96.

(3) العباس بهناس، مرجع سبق ذكره، ص 125.

(4) نفس المرجع السابق، ص 125.

تصنف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية النفقات الضريبية إلى خمس مجموعات. (1)

2-1- الإعفاءات الضريبية: هي أقساط لحق الدولة عن بعض الممولين في مبلغ الضرائب الواجب السداد مقابل التزاماتهم بممارسة نشاط معين في ظروف محددة، ويمكن ان يكون الإعفاء كلياً، جزئياً، دائماً، أو مؤقتاً.

وتعتبر الإعفاءات الضريبية المؤقتة من اكثر النفقات الضريبية استخداماً في البلاد لكونها بسيطة الإدارة ولكن لها بعض العيوب تتمثل في:

- انها تولد حافزاً قوياً على التهرب الضريبي حيث تستطيع المؤسسات الخاضعة للضرائب الدخل في علاقات اقتصادية مع المؤسسات المعفاة أرباحها.

- هناك فرصة لتحويل المستثمرين بالانتقال على فترة الإعفاء الضريبي المؤقت وتمديدتها، وذلك من خلال تحويل المشروع الاستثماري القائم إلى مشروع جديد. (2)

يغلب على الإعفاء المؤقت استقطاب المشروعات قصيرة الاجل، وهي في العادة غير ذات نفع كبير للاقتصادات. (3)

2-2- التخفيضات الضريبية الخاصة بالوعاء: وهي عبارة عن إجراءات ضريبية تسمح بتخفيض

بعض أجزاء الدخل عن طريق خصومات يتم اجراؤها على المادة الخاضعة للضريبة.

2-3- التخفيضات الضريبية الخاصة بالمعدل: ويعني ذلك اخضاع 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.

2-4- القرض الضريبي : هو حق ضريبي قابل للتحويل على ضريبة أخرى وهو عبارة عن

امتياز ضريبي يتعلق بفئة من الممولين الذين يتمتعون بشروط خاصة، ويتمثل في تخفيض مبلغ الضريبة المدفوع أخذاً بعين الاعتبار لقواعد الضريبة السارية المفعول فيعمل القرض الضريبي على التخفيض من قيمة الضريبة المستحقة وهولا يمس المادة الخاضعة للضريبة ولكنه يؤدي إلى تحقيق وفر ضريبي ولا يتغير هذا الوفر الضريبي تبعاً لسلم الاقتطاع التصاعدي

إذا كان القرض الضريبي أقل من الضريبة المستحقة فيتم تخفيضه من الضريبة، إذا كان القرض

الضريبي اكبر من الضريبة المستحقة يكون الممول في حالة قرض قابل للاسترجاع.

(1) العباس بهناس، مرجع سبق ذكره، ص118.

(2) عبد المجيد قدي، ص118-119.

(3) نفس المرجع السابق، ص119.

2-5- تأجيل الضريبة: وهي عبارة عن مبالغ لا تدخل في حساب المادة الخاضعة للضريبة للفترة

الزمنية المعنية بالضريبة وإنما تدخل في المادة الخاضعة للضريبة في الفترات اللاحقة.⁽¹⁾

المطلب الثالث: أهداف فرض الضريبة

من المؤكد ان للضريبة أهدافا واغراضا متعددة ومتشعبة، من الناحية التاريخية، كان للضريبة إلى بداية هذا القرن هدف وحيد هو الهدف المالي وبالتالي استخدمت السلطات العامة الضريبة للحصول على الإيرادات المالية لتغطية النفقات العامة، وكان على الإيرادات الضريبية في ذلك الوقت ان تبقى في ادنى حد لها حتى ان المفهوم التقليدي للضريبة يعتمد على الفكرة القائلة " ان الضريبة شر لا بد منه" وبالتالي نادى هؤلاء بضرورة بقاء الضريبة على الحياد فلا تستخدم لأغراض اقتصادية أو اجتماعية غير ان مبدأ حياد الضريبة قد اختفى شيئا فشيئا وحل محله مبدأ " الضريبة التداخلية" حيث اعتبرت للضريبة أهداف اجتماعية واقتصادية وسياسية وثقافية بالإضافة إلى أهدافها المالية.⁽²⁾

1- الأهداف المالية للضريبة: الهدف المالي من أحد الأهداف الرئيسية والهامة لأي ضريبة فتأمين إيرادات دائمة من مصادر داخلية لخزانة الدولة، أحد غايات السلطات الحكومية ومن هنا نشأت قاعدة "وفرة حصيلة الضرائب" أي اتساع مطرح الضريبة بحيث يكون شاملا لجميع الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين مع الاقتصاد قدر الامكان في نفقات الجباية حيث يكون الايراد الضريبي مرتفعا وهذا ما نلاحظه في البلدان المتطورة حيث ترتفع نسبة الإيرادات الضريبية إلى الناتج القومي الاجمالي فالأمر مرتبط في الواقع بمستوى التطور الاقتصادي.⁽³⁾

2- الأهداف الاقتصادية: هي من أهم أهداف الضريبة في عصرنا الحاضر فالضريبة لا تنقطع دون ان تثير انعكاسات على الاستهلاك والإنتاج والادخار والاستثمار، لذلك تقوم الحكومات باستخدام الضريبة لتوجيه سياستها الاقتصادية ولحل الازمات التي قد تعترض لها وذلك بتشجيع فروع الإنتاج الضرورية ومعالجة دورات الكساد والركود، ومحاربة التكتل والتمركز في بعض القطاعات الإنتاجية وذلك على النحو التالي:

2-1- استخدام الضريبة لتشجيع بعض النشاطات الإنتاجية: كثيرة تلك الدول التي استخدمت

الضريبة كوسيلة لتشجيع قطاعات اقتصادية مثل قطاع السياحة أو الصناعة أو الزراعة، فقامت بإعفاء تلك النشاطات من أي ضرائب إما بشكل دائم كما يفعل المشروع العربي السوري بإعفاء الايراد الزراعي

⁽¹⁾ عبد المجيد قدي، ص120-121.

⁽²⁾ أحمد زهير شامية، خالد الخطيب، مرجع سابق ذكره، ص138.

⁽³⁾ سعيد عبد العزيز عثمان، حامد عبد المجيد دراز مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية 2002، ص18.

من أي ضريبة، كما يفعل المشروع الفرنسي عندما يعفي جزءا من إيرادات الصناعات المتطورة من الضريبة، ولقد لجأ إلى هذا الأسلوب الكثير من حكومات البلدان النامية لتشجيع الاستثمار الصناعي أو السياحي في بلادها أو بعض البلدان المتطورة عندما ترغب في جذب رأسمال الاجنبي لديها فتعفي الاستثمار المالي الاجنبي من الضرائب مثال ذلك سنغافورة، تايوان، وحتى سويسرا. (1)

2-2- استخدام الضريبة لمعالجة الركود الاقتصادي: الدورات الاقتصادية من رخاء وركود، سمة من سمات النظام الاقتصادي المعاصر ومثل هذه الدورات لها تأثير سيئ على الاقتصاد الوطني ولذلك يمكن اللجوء إلى الضريبة أو على الأقل بعض أنواع من الضرائب لمعالجة فترات الركود والانكماش حيث يقل الشراء والاستهلاك وتتكدس المنتجات، تقوم الحكومات بزيادة القوة الشرائية لدى أفراد الشعب من ذوي الدخل المتدنية وذلك بتخفيض معدل ضريبة الدخل في أجزائها الأولى ورفع مقدار الإعفاء الضريبي وزيادة الإعفاءات العائلية وتخفيض معدلات الضرائب غير المباشرة وخصوصا تلك المتعلقة بالحاجات الأساسية للمواطنين كالخبز والحليب ومشتقاته وحتى في فترة الازدهار يمكن استخدام الضريبة كوسيلة اقتصادية وذلك بتقليل الانفاق الحكومي ورفع الضرائب على الدخل وعلى السلع لتخفيض القوة الشرائية عند الافراد، وكبح الانفاق الخاص وتخفيض الضرائب عن رأس المال والادخار لتعطي دفعا للمشاريع الإنتاجية من اجل زيادة إنتاجها وانخفاض الأسعار، وهذه الإجراءات يجب أن تكون ضمن سياسة اقتصادية متكاملة وليست إجراءات ضريبية منعزلة.

2-3- استخدام الضريبة لمنع التمركز في المشاريع الاقتصادية: الاتجاه إلى التمركز الاقتصادي من سمات هذا العصر خصوصا في النظم الرأسمالية، وما ظهور الشركات متعددة الجنسيات إلا مظهر من مظاهر التمركز الاقتصادي ويمكن استخدام الضريبة كوسيلة لمحاربة مثل هذا التمركز وذلك يتم عن طريق فرض ضرائب خاصة تفرض على كل مرحلة من مراحل الإنتاج في الشركات المتجهة نحو التكتل ، مما يزيد من تكلفة السلعة المنتجة ويحد بالتالي من ظاهرة التمركز والتكتل في النشاط الاقتصادي.

2-4- استخدام الضريبة لتشجيع الاستثمار والادخار: ويتم ذلك عندما تعفي الدولة عائدات سندات التنمية التي تصدرها من أي ضرائب لتشجيع شراء مثل هذه السندات أو تخفيض الضريبة على الودائع في صناديق الادخار أو أي استثمار مالي يدعم الاقتصاد الوطني. (2)

(1) أحمد زهير شامية، خالد الخطيب، مرجع سابق ذكره، ص140.

(2) نفس المرجع السابق، ص141.

3- الأهداف الاجتماعية للضريبة: الأهداف الاجتماعية للضريبة كثيرة ومتنوعة وخصوصا بعد ظهور مفهوم العدالة الاجتماعية وبروز الاتجاهات الحديثة لتوزيع عادل للدخل والحد من استغلال الطبقات العاملة، بالإضافة إلى ظهور مفاهيم توزيع العبء الضريبي في المجتمع حسب مستوى الدخل، فالضريبة العصرية وسيلة لإعادة توزيع الدخل والثروات والدور الاجتماعي للضريبة نادى به كل من "جان جاك روس" و في كتابه "العقد الاجتماعي" وألح عليه حتى الاديب الفرنسي فولتير، والمفكر الاشتراكي كارل ماركس أشار إلى أهمية استعمال الضرائب لتحقيق العدالة الاجتماعية، حتى أنه ظهرت اتجاهات في أو روبا إلى اتباع الطرق القصيرة في استخدام الضرائب لإعادة توزيع الدخل القومي بشكل عادل ، ولقد حاولت الدول في عصرنا الراهن استخدام الضرائب كوسيلة هامة في تحقيق مجموعة من الغايات الاجتماعية ومن أهم هذه الغايات مايلي:

- منع تكثف الثروات في أيادي عدد قليل من أفراد المجتمع: ويتم ذلك بطرق متعددة منها فرض ضريبة على الثروات كما هو مطبق في ألمانيا وفرنسا، وفرض ضرائب عالية على السلع الكمالية وعن طريق التصاعد في معدل الضريبة.⁽¹⁾

- توجيه سياسة النسل في الدولة: فالدولة الراغبة بتشجيع النسل كبلدان أو روبا تستخدم الضرائب في الاكثار من عدد السكان وذلك عن طريق تقسيم الضريبة على الدخل إلى أجزاء متساوية بقدر عدد أفراد الأسرة ومعاملة كل جزء منها كأنه جزء مستقل سواء من حيث التصاعد أو من حيث الإعفاء، أو في إعفاء بعض الدخل الفردية الناشئة عن العمل من الضريبة بنسبة متصاعدة مع عدد الأولاد ضمن حدود معينة، بالمقابل الدولة الراغبة بتحديد النسل تقوم برفع معدل الضرائب على الدخل والمعدل يزداد بازدياد عدد أفراد الاسرة أو لا تعفي قوانين الضرائب الحد الأدنى للمعيشة من الضرائب كما هو مطبق في كل من الهند والصين.

- معالجة أزمة السكن: يمكن استخدام الضريبة كوسيلة لحل مشكلة السكن وذلك بإعفاء رأسمال المستثمر في هذا القطاع من الضرائب لفترة زمنية محددة مثلا، أو تسمح بالاستهلاك السريع للأدوات والتجهيزات المستخدمة في قطاع الاسكان فألمانيا بعد الحرب العالمية الثانية فرضت ضريبة إضافية على العقارات القديمة، وخصصت ثلاثة أرباع إيراداتها لإنشاء مساكن جديدة رخيصة الاجر، وفرنسا فرضت ضريبة مماثلة حيث فرضت ضريبة على المساكن غير المشغولة شغلا كاملا، مثل هذا الأمر دفع أصحاب هذه العقارات إلى تأجيرها أو اشغالها تفاديا من أداء ضريبة عالية.

- معالجة بعض الظواهر الاجتماعية السيئة هناك الكثير من الظواهر المنتشرة في المجتمع وتسيئ إلى الصحة العامة وصحة الافراد، من هذه الظواهر الكحول، الدخان(التدخين)، يمكن للسلطات

(1) أحمد زهير شامية، خالد الخطيب، مرجع سابق ذكره، ص ص138-139.

العامة محاربة مثل هذه الآفات المضرة عن طريق الضرائب وذلك بفرض ضرائب مرتفعة على صنعها وبيعها. (1)

3- الأهداف السياسية للضريبة: تعتبر الضريبة الاداة المالية الرئيسية التي تستخدمها الحكومات لتنفيذ سياستها العامة والتي تنتج عنها اثار سياسية، فلقد كان للضريبة أثر هام في التاريخ السياسي للمجتمعات والشعوب إذ كانت أحيانا سببا في نشوء بعض الانتفاضات أو تغيير أنظمة الحكم القائمة.

4- الأهداف الثقافية للضريبة: تستعمل الضريبة كأداة للمحافظة على التراث الثقافي للمجتمعات وتثمينه سواء بتمويلها للصناديق والبرامج الموضوعة لهذا الغرض أو بتقديم مزايا ضريبية.

- إعفاء الدخول الناجمة عن أتعاب الأعمال الفنية، عوائد التأليف والعروض الفنية والمسرحية من الضرائب على الدخل .

- إعفاء المنجزات والأشغال الفنية والمواد الداخلة في الصناعات الثقافية من الضريبة على القيمة المضافة بغرض زيادة المقرئية والاهتمام بالفن. (2)

(1) أحمد زهير شامية، خالد الخطيب، مرجع سابق ذكره، ص139-140.

(2) عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره، ص117.

المبحث الثاني: النظام الضريبي الجزائري

المطلب الأول: مفهوم ومؤشرات قياس فعالية النظام الضريبي

1- مفهوم النظام الضريبي:

تعريف 01: يعبر النظام الضريبي لأي بلد من البلدان عن مجموع العناصر الايديولوجية القانونية، الاقتصادية والفنية التي تؤدي إلى قيام كيان ضريبي معين يمثل أحد أوجه النظام الاقتصادي القائم، والذي تختلف ملامحه من بلد لآخر. ويقوم النظام الضريبي بالتحكيم بين مجموعة القضايا الضريبية التي تعكس رغبة الدولة وأهداف السلطات العمومية ويقوم النظام الضريبي على مجموعة من الركائز والأركان.⁽¹⁾

تعريف 02: إن النظام الضريبي هو عبارة عن مجموعة الضرائب التي تفرضها الدولة على المكلفين بدفع الضريبة في زمن معين بما فيها الضرائب المباشرة وغير المباشرة العامة، النوعية ويعتبر أداة ووسيلة فعالة بيد الدولة لتحقيق الأهداف التي ترجوا الوصول إليها.⁽²⁾

2- مؤشرات قياس فعالية النظام الضريبي: أن تصميم أي نظام ضريبي ليس غاية في حد ذاته وإنما هو أداة لتحقيق مجموعة من الأهداف، وتعتبر فعالية أي نظام من مدى قدرته على تحقيق الأهداف المحددة له، ولقد تم استخدام هذه المعايير لتصميم الأنظمة الضريبية منها:

1-2- مؤشرات (VITOTANZI): يقترح ثمانية مؤشرات لتحديد النظام الضريبي الجيد على النحو

التالي:

1-1-2- مؤشر التركيز: ويقاس هذا المؤشر مدى قدرة النظام الضريبي على ضمان أي يأتي جزء من إجمالي الحصيلة الضريبية من عدد قليل نسبيا من الضرائب والمعدلات الضريبية، لأن ذلك يعمل على تقليص نفقات وتكاليف الإدارة والتحصيل الضريبي، فيمكن أن يقوم بتجنب وجود عدد كبير من الضرائب وسلام المعدلات التي تنتج إيرادات محددة إلى تسهيل تقييم آثار تغيرات السياسة الضريبية وتفاذي خلق الانطباع بأن الضرائب مفرطة.

2-1-2- مؤشر التشتت: ويقاس هذا المؤشر ما إذا كانت هناك ضرائب مزعجة قليلة الإيراد في

حالة وجودها هل عددها قليل لأنه يجب التخلص من هذا النوع من الضرائب بهدف تبسيط النظام الضريبي.

⁽¹⁾ عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره، ص 67.

⁽²⁾ قارة ملاك، لتهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، دراسة ميدانية للمكلفين بدفع الضريبة بولاية قسنطينة 2002، ص

2-1-3- مؤشر التآكل: ويقاس هذا المؤشر ما اذا كانت الأوعية الضريبية الفعلية قريبة من الأوعية الممكنة، لأن اتساع الوعاء يمكن من زيادة الحصيلة الضريبية، رغم اعتماد معدلات ضريبية منخفضة، وعندما تبتعد الأوعية الضريبية الفعلية عن الممكنة تتجنب الإفراط في منح المزايا والإعفاءات للأنشطة والقطاعات الاقتصادية ذلك يؤدي إلى تآكل الوعاء الضريبي.⁽¹⁾

2-1-4- مؤشر تأخرات التحصيل: ويتعلق هذا المؤشر بمعرفة اذا كانت الضرائب المستحقة تدفع في أجالها أم لا، لأن أي تأخر في التحصيل يؤدي إلى انخفاض في الإيرادات علما بأن هذه الأخيرة لها قنوات اتفاق مقدرة في قانون المالية السنوي وأي تأخر يؤثر على بنود الميزانية مع ذلك فهناك ضرائب يصعب حدوث تأخر في تحصيلها المقطوعة من المنبع، وأما الضرائب الأخرى فيمكن تجنب تأخير تحصيلها عن طريق فرض غرامات على كل تأخير.

2-1-5- مؤشر التحديد: يتعلق هذا المؤشر بمدى اعتماد النظام الضريبي على عدد قليل من الضرائب ذات المعدلات المحددة، مع وجود إمكانية إحلال بعض الضرائب مكان أخرى، فمثلا يمكن إحلال الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل بضرية واحدة على الثروة.

2-1-6- مؤشر الموضوعية: ويتعلق هذا المؤشر بمعرفة إذا كانت الضرائب تفرض على أو عية يتم تحديدها بموضوعية بما يسمح للمكلفين حساب الضرائب المستحقة عليهم بسهولة واعتمادا على نوع النشاط الممارس فالالتزامات الجبائية واضحة لكل من يهمله أمر معرفتها.⁽²⁾

2-1-7- مؤشر التنفيذ: يقاس مدى تنفيذ النظام الضريبي بالكامل وبفعالية يتعلق هذا بسلامة التقديرات والتنبؤات ومستوى تأهيل الإدارة الضريبية لأنها المسؤول الأساسي للتنفيذ، كما يتعلق ذلك بمدى معقولية التشريعات وقابليتها للتنفيذ على ضوء الواقع الاقتصادي والاجتماعي.⁽³⁾

2-1-8- مؤشرات تكلفة التحصيل: نضرا لغياب المعطيات فإنه لا يمكن معرفة التكلفة الحقيقية لتحصيل الموارد الضريبية المتهرب من دفعها على المالية العامة، وهذا المؤشر يقاس مدى انخفاض تكلفة تحصيل الضرائب.

⁽¹⁾ عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره، ص 101.

⁽²⁾ وسيلة طالب، الضغط الضريبي والفعالية الضريبية، مذكرة ماجستير، للبلدية 2004، ص 48.

⁽³⁾ عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره، ص 102.

المطلب الثاني: تطور النظام الضريبي الجزائري (1962-1991):

إن ما يميز فترة الاستقلال هو الفراغ الإداري الناتج عن هجرة الاطارات التي كانت تشغل مختلف المناصب بالمصالح الضريبية خاصة، مما أدى إلى تفاقم الوضع وكذلك تقلص الايراد الضريبي الناتج عن الركود الاقتصادي في ذلك الوقت، وأمام هذا الوضع قامت السلطة الجزائرية باتخاذ إجراءات جديدة وهي الإبقاء على النظام الضريبي المعمول به اثناء التواجد الفرنسي مع ادخال بعض التعديلات فصدر المرسوم بتاريخ 1962-12-31⁽¹⁾، مفاده الغاء جميع التشريعات السابقة. ورغم صدوره إلا أن الجزائر استمرت في العمل بالنصوص الفرنسية والعمل بالهيكل السابق إلى غاية 1975-12-31 والذي يشمل على الخصوص:

- الضرائب على الدخل وتضم:

- ✓ الضرائب على المرتبات والاجور.
- ✓ الضرائب على الأرباح التجارية والصناعية.
- ✓ الرسم على النشاط المهني والتجاري.
- ✓ الضرائب على الاجور العالية H.T.S.
- ✓ الضرائب على زيادة القيم

- الضرائب على الاستهلاك وتضم:

- الرسم الوحيد الاجمالي على تقديم الخدمات T.U.G.P.S
- الرسم الوحيد الاجمالي على الإنتاج T U G P⁽²⁾.
- فعند بداية عام 1976 قامت الدولة ببعض التعديلات كإعفاء الأرباح الناتجة من القطاع الزراعي عام 1976 وذلك عقب صدور قانون الثورة الزراعية عام 1971 ثم اعيد فرض هذه الضريبة عام 1984 حيث المعدل المطبق هو 4%⁽³⁾ وعنده أصبح الهيكل الضريبي يتشكل من الضرائب التالية:

1- ضرائب مباشرة وتضم:

- ضرائب مركزية لفائدة الدولة
- ضرائب ورسوم لفائدة الولايات والبلديات.

(1) المرسوم التنفيذي رقم 62/91 المؤرخ في 1962/12/31 المتعلق بإلغاء التشريعات السابقة (اثناء فترة الاستعمار).

(2) قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر طبعة 1987، ص 81.

(3) التفريز الإقتصادي العربي الموحد لعام 1989 أبوظبي الإمارات العربية 1989، ص 58.

2- ضرائب غير مباشرة: وتضم:

• الرسم على الاعمال ويشمل الرسم الوحيد الاجمالي على الإنتاج والرسم الوحيد الاجمالي عند تأدية الخدمات.

• رسم التسجيل والطابع

- كما تم تعديل خلال هذه الفترة الممتدة من 1962-1991 وذلك برفع معدل الضريبة المفروض على الأرباح الصناعية والتجارية الذي كان 50% عام 1986 إلى 55% عام 1987 وهذا ربما لرفع الحصيلة الضريبية وبالتالي رفع الإيرادات العامة التي كانت الدولة وقتها بحاجة إلى اموال نظرا لانخفاض سعر البترول خلال سنتين 1985-1986 حيث انخفض سعر برميل النفط من 26.5 دولار عام 1985 إلى 13.5 دولار عام 1980.

ومن بين التعديلات كذلك تمثلت في بعض الإعفاءات على دخل الشركات الاجنبية عام 1984

- إعفاء المؤسسات المقامة في المناطق المحرومة على الأرباح الصناعية والتجارية لمدة 5 سنوات.
- الإعفاء الكلي للحرفيين مع دفع الضريبة على الأرباح الصناعية التجارية لمدة عامين.

كما تم بالمقابل رفع معدل الضريبة المفروض على دخل الشركات الاجنبية من 4% إلى 6% من نفس السنة

كما شهد النظام لضريبي الجزائري عدة تعديلات في المعدلات الضريبية سواء بالارتفاع أو بانخفاض وذلك الحال بالنسبة للإعفاءات من الضريبة حسب أهداف الدولة الاقتصادية والاجتماعية.⁽¹⁾

المطلب الثالث: مكونات الهيكل الضريبي الجزائري

1- الضرائب المباشرة: تتكون من الضرائب التالية:

1-1- الضريبة عن الأرباح الصناعية والتجارية: حيث يخضع لهذه الضريبة الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الممارسين لنشاط صناعي تجاري أو حرفي حيث المعدلات المطبقة على الربح الخاضع للضريبة هي:

50% بالنسبة للأشخاص المعنويين.

- أما الأشخاص الطبيعيين فالمعدلات تتراوح ح بين 5% إلى 25% حسب الربح المحقق 6% الأنشطة الحرفية التقليدية.

(1) قانون المالية، مرجع سبق ذكره.

1-2- الضريبة عن الأرباح غير التجارية: وتشتمل الأنشطة ذات الطابع غير التجاري مثل الاطباء، المحامون، للأنشطة ذات الصبغة الفكرية رغم أنها تحقق ربح، حيث يطبق معدل 25% على الربح الخاص للضريبة وذلك بعد حسم 30% إلى 40% من الاعباء المهنية.⁽¹⁾

أما بالنسبة للممثلين والمخترعين فإن المعدل المطبق هو 20% و 10% على التوالي.

1-3- الضرائب على الاجور: تخضع الاجور إلى الدفع الجزائي بمعدل 6%، وتقع على عاتق رب العمل، كما تطبق ضريبة على المرتبات والاجور حسب جدول محدد تصنف في حسب الفئات.

جدول رقم 01: الضريبة على الدخل الاجمالي صنف الرواتب والاجور (IRG).

نسبة الضريبة	قسط الدخل الشهري للخاضع للضريبة(دج)
0	لا يتجاوز 500 دج
10	501 إلى 1500
20	15001 إلى 30000
30	30001 إلى 60000
35	60001 إلى 160000
40	اكبر 160000

المصدر: قانون المالية لسنة 1999.

- **الضرائب على المداخل الفلاحية:** وهي ضريبة خاصة استثنائية وتتمثل في:

✓ الضريبة الوحيدة الفلاحية بمعدل 4%.

✓ الضريبة الوحيدة على النقل الخاص تدفع كل ثلاثة اشهر

✓ الحق الثابت المطبق على نشاط الصيد

- **الضرائب على المداخل العقارية(الرسم العقاري):** ويطبق على العقارات المبنية المؤجرة، أو غير

المؤجرة، ويؤسس باسم مالكي العقارات، وبالنسبة للملكيات العقارية غير المؤجرة يحسب هذا على أساس القيمة الإيجارية.

- **رسم التطهير:** وهو ملحق بالرسم العقاري، ويتراوح من 200 دج إلى 300 دج على المنازل

والمحلات المبنية، أما بالنسبة للمحلات والمصانع الملوثة للمحيط، فالرسم يتراوح ما بين 1000 دج إلى 2000 دج.

(1) حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، ص 21.

- الرسم على رقم الاعمال : الرسم الوحيد الإجمالي عند الإنتاج، والرسم الوحيد الاجمالي على
- على تأدية الخدمات، والرسم التعويضي، والرسم على النشاط المهني، تم تعويضها بالرسم على القيمة المضافة. (1)

2- الضرائب غير المباشرة:

- الرسم الداخلي على الاستهلاك المطبق على الكحول؛
- الرسوم الداخلية على الاستهلاك المطبقة على الخمر؛
- حقوق الضمان والاختيار على مواد الذهب والفضة؛
- الرسم الداخلي على الاستهلاك المفروض على المنتوجات النفطية المتعلقة اساسا بالوقود.

3- حقوق التسجيل:

- حقوق تحويل الملكية (بيع العقارات) 5%؛
- التنازل في حقوق الملكية للاستغلال 5% بتطبيق السلم حسب المادة 53/2 من قانون التسجيل؛
- تحويل الملكية بعد الوفاة؛
- الهبة، الشراكة، عقود الشركات، حقوق التنازل عن الاسهم والحقوق الاجتماعية 5%. (2)

4- حقوق الطابع: طابع حجم الورق العادي 40دج

ورق السجل 60دج

نصف الورق للورق العادي 20دج

- طابع القسيمة: والقيمة لا تتجاوز 50دج=5دج

القيمة ما بين 50دج إلى 100دج =10دج .

- تقديم الوثائق: جواز السفر=2000دج -رخصة الصيد=500دج

-بطاقة تعريف مهنية للوكيل=500دج. - بطاقة تعريف معربة=100دج. - طابع السجل التجاري = 4000 دج.

(1) محمد، مرجع سبق ذكره، ص 12.

(2) نفس المرجع السابق. ص14.

المبحث الثالث: إصلاح النظام الضريبي الجزائري

المطلب الأول: أسباب الإصلاح الضريبي وأهدافه

يتم تصميم الانظمة الضريبية في العادة، لتحقيق مجموعة من الأهداف السياسية للضريبة، التي يتم تحديدها بدلالة الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية القائمة، الا أن معطيات المحيط الاقتصادي والاجتماعي تتغير بفعل عوامل عديدة، مما يجعل النظام الضريبي عاجزا عن تحقيق الأهداف، وهذا ما يستدعي تغييره ومراجعته، وتدعى هذه المراجعة والتعنين بالإصلاح الضريبي.

1- تعريف الاصلاح الضريبي:

تعريف أول: يعرف على انه التغير المقصود للنظام الضريبي القائم، بهدف التكفل بالحاجات الجديدة أو المعتدلة، والاستجابة لقيود المحيط الجديدة، فالإصلاح الضريبي الحقيقي، لا بد ان يأخذ بعين الاعتبار والفحوصات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية الخاصة بكل بلد.

تعريف ثاني: يعتبر مجموع التغيرات المتعلقة بالضرائب الحكومية والمحلية، بهدف تحسينها، ولا يعني الاصلاح مجال من الأحوال مجرد ادخال تعديلات على النظام الضريبي، وهو خلاصة مسار معقد من العمليات، والإجراءات، يتم التخطيط لها وتنفيذها عبر فترة زمنية طويلة.⁽¹⁾

2- أسباب ودوافع الاصلاح الضريبي:

تعود دوافع القيام بالإصلاح الضريبي عموما، إلى محاولة تجاوز بعض جوانب القصور في النظام الضريبي ولعل أبرزها:

-ضعف الجهد الضريبي بحيث تكون الضرائب المحققة فعلا بعيدة عن الضرائب الممكنة.

-اختلال الهيكل الضريبي بهيمنة بعض الضرائب، مما يؤدي إلى أن اي خلل يتعلق بهذه الضرائب، يمكن ان يعكس سلبيا على الحصيلة الاجمالية للضرائب، وهوما حدث في الجزائر في أعقاب الأزمة البترولية، 1986 بانهيار أسعار النفط، في الوقت الذي كان يعتمد فيه النظام الضريبي أساسا على الضرائب البترولية، فانهارت موارد الدولة بشكل حاد وفضيع .

- ضعف اداء الإدارة الضريبية، مما يؤدي إلى ضعف التحصيل الضريبي، وزيادة الميل نحو التهرب الضريبي؛⁽²⁾

(1) عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره، ص250.

(2) نفس المرجع السابق، ص250.

تعقد النظام الجبائي نتيجة التغيرات المستمرة في مختلف الضرائب، مما جعل التحكم فيه، وتطبيقه صعب سواء بالنسبة للمكلفين بالضرائب أو الموظفين.

نظام غير متلائم مع المستجدات الراهنة والاصلاحات الجارية ولا يتكيف مع المؤسسات؛

- عدم فعالية الحواجز الضريبية في توجيه الأسعار؛

- تدني المستوى التعليمي لموظفي الضرائب. (1)

زيادة الغش والتهرب الضريبي، وهذا ناشئ عن كثرة اللوائح والقوانين التشريعية التي لا تخلو في الغالب من الثغرات أو التعارض فيما بينها، مما قد يسمح للمكلفين بدفع الضريبة، لاستغلال هذه النقائص. كما يستندون عليها عادة لتخلص من دفع الضريبة. وكذلك نجد الافرة في نسب الضريبة وكثرتها حطمت الرغبة والاحساس بالتضامن لدفع الضريبة.

- ضعف العدالة الضريبية حيث يتميز النظام الضريبي الجزائري بابتعاده عن العدالة الضريبية ويتضح ذلك من خلال:

✓ إن طريقة الاقتطاع من المصدر مقتصرة فقط على بعض المداخل دون الأخرى، ويترتب على ذلك إختلاف امكانية التهرب الضريبي، بحيث المداخل التي تخضع لطريقة الاقتطاع من المصدر تتعدم فيها فرص التهرب الضريبي بعكس المداخل الأخرى؛

✓ إختلاف مواعيد تحصيل الضريبة للمكلفين، قد يشكل اجحافا في حق بعض المكلفين. فنجد تحصيل الضريبة على الاجور يكون في نهاية كل شهر في حين تحصيل الضريبة على الرباح الصناعية والتجارية يكون عند نهاية السنة في شكل دفعات؛

✓ الضرائب المباشرة يغلب عليها الطبع النسبي وليس التصاعدي علما ان المعدل النسبي لا يراعي حجم الدخل. فهو يفرض بنفس النسبة على جميع مستويات الدخل ويترتب اجحافا في حق الدخل الضعيفة. (2)

3- أهداف الاصلاح الضريبي:

انطلاقا من سنة 1987، بدأ النظام الضريبي يشهد عدة اصلاحات حقيقية وعميقة، نظرا لاحتوائه على نقائص وسلبيات لا تمكنه من اداء الوظائف الموكلة له بشكل فعال. وتهدف هذه الإصلاحات إلى تحقيق غاية رئيسية، تكمن في انعاش الاقتصاد الوطني وخاصة في تطوير المؤسسة من خلال التكيف مع الديناميكية الاقتصادية كما كانت تهدف ايضا إلى ما يلي:

(1) مولود ديدان ومجموعة من الطلب، ابحاث في الاصلاح المالي، دار بلقين، دار البيضاء، الجزائر، ص ص 100-101.

(2) نفس المرجع السابق، ص ص 100-101.

- 1- تبسيط النظام الضريبي:** يتضح من خلال عدة إجراءات منها:
- استبدال عدة ضرائب معقدة بضرائب بسيطة، كما تم إلغاء ضرائب أخرى.
 - أصبحت القوانين الضريبية واضحة ومدعمة بتحليلات وتفسيرات من طرف المختصين، وبالتالي أصبح النظام الضريبي أكثر شفافية ووضوح وهو ما ينعكس ايجابا على المكلفين بالضريبة وعلى إدارة الضرائب نفسها.
- 2- تخفيض العبء الضريبي:** بالنظر إلى ثقل عبء النظام السابق أصبح من الضروري العمل على تخفيضه. وذلك بتخفيض معدلات الضريبة، وقد بدأ تجسيد ذلك في قانون المالية لسنة 1989 حيث جاء ما يلي:
- تحقيق معدل الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية للشركات من 55% إلى 50%، مع ادخال معدل مخصص للأرباح المعاد استثمارها بقدر 30%.
 - مركزية النتيجة على مستوى المؤسسة الام، من اجل اخضاعها للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية.
- وفي سنة 1992 تم اعادة هيكلة النظام الضريبي حيث جمعت بعض الضرائب في ضريبة واحدة، والغيت ضرائب أخرى، وترتب على ذلك تقليص العبء الضريبي على المؤسسة.⁽¹⁾
- 3- إدارة ضريبة فعالة:** ان من شروط نجاح اي نظام ضريبي وجود إدارة ضريبية فعالة تسهر على تطبيقه ومتابعته، لذلك فمن الأهداف الهامة للإصلاح الضريبي، تحقيق إدارة ضريبة فعالة ومن اجل ذلك وضعت خطة تتمثل في ما يلي:
- رفع عدد الموظفين بالجهاز الضريبي حيث حاليا يشهد ذلك الجهاز نقص في عدد الموظفين نتيجة تزايد عدد المكلفين بالضريبة
 - إنشاء مدرسة وطنية للضرائب وثلاث مدارس جهوية أخرى
 - تعميم استعمال الاعلام الالي في جميع مصالح الجهاز الضريبي، ان وجود إدارة ضريبة فعالة ينعكس ايجابا على مردودية النظام الضريبي كما يعمل على تحسين العلاقة القائمة بين إدارة الضرائب والمؤسسة
- 4- محاربة الغش والتهرب الضريبي** وذلك من خلال الإجراءات التالية:
- إنشاء ضرائب بسيطة وواضحة يسهل متابعتها؛
 - اجبار المكلفين بمسك دفاتر منتظمة يمكن مراقبتها في كل وقت؛

(1) مولود ديدان ومجموعة من الطلبة، مرجع سبق ذكره، ص ص 102-103.

- اجبار المكلفين التعامل بالفوترة حتى تسهل عملية المراقبة؛
- وضع بطاقة ترقيم بواسطة الاعلام الالي لجميع المكلفين بحيث نجد لكل مكلف رقم ضريبي واحد رغم تعدد انشطته مما يسهل معرفة كل ما يربطه بالمجال الضريبي؛
- اعادة تنظيم الهياكل الضريبية بحيث ادمجت كل من مفتشيات الضرائب المباشرة ومفتشيات الضرائب غير في المباشرة في مفتشيات منفردة مما يسهل عملية متابعة تسيير الملفات الضريبية؛
- ربط بعض الادارات الأخرى بإدارة الضرائب مثل إدارة الجمارك التي لها اتصال مستمر مع إدارة الضرائب من اجل التنسيق. (1)
- وتبادل المعلومات لمتابعة الذين يستوردون السلع من الخارج، توسيع تقنية الاقتطاع من المصدر لما هذه التقنية من فعالية في محاربة الغش الضريبي.
- إنشاء مصلحة لتحريات الجبائية على مستوى المديرية العامة للضرائب ودورها تحديد مصادر للتهرب والغش الجبائين

1-5- تحقيق العدالة الاجتماعية بين المكلفين: وتشكل هذه الاخيرة أبرز اهتمامات المشروع

الضريبي فمن خلالها يكتسب النظام الضريبي نجاحه ومصداقيته لدى المكلفين بالضريبة وذلك من خلال الإجراءات التالية:

- التمييز بين الأشخاص الطبيعيين والمعنويين واخضاع كل طرف لمعاملة خاصة؛
 - التوسيع في استعمال الضريبة التصاعدية على حساب الضريبة النسبية؛
 - مراعاة المقدرة التكاليفية للمكلف لمستوى الدخل وهذا من خلال تقدير الإعفاءات اللازمة؛
- إن مختلف الأهداف التي تسعى الإصلاحات تحقيقها تدرج ضمن عصرنة النظام الضريبي وفعاليتها وذلك من خلال تحرير المؤسسات بإخضاعها لإفرازات السوق ولكي تتحقق تلك الأهداف يجب تهيئة الارضية الملائمة لذلك من خلال توفير كل الوسائل الضرورية لإنجاح تلك الإصلاحات واعادة النظر في جميع المتغيرات التي تتصل بالنشاط الاقتصادي كسياسة النقود، الائتمان والاسعار. (2)

(1) مولود ديدان، مرجع سبق ذكره، ص ص103 - 104

(2) مولود ديدان، مرجع سبق ذكره، ص ص104-105.

المطلب الثاني: مضمون الاصلاح الضريبي في الجزائر:

إن الترتيبات الجبائية الجديدة، والتي أخذت حيزا مند أفريل 1992، قد ادخلت الضرائب والرسوم التالية:

الرسم على القيمة المضافة- الضريبة على الدخل الاجمالي- الضريبة على أرباح الشركات، والهدف من هذه الاصلاحات هو ترشيد الجهاز الجبائي لأجل تأقلمه مع سياسة الانعاش الاقتصادي، هذه الاصلاحات تهدف ايضا لجعل الضريبة عنصرا فاعلا للموارد المالية وعاملا مشجعا للاستثمارات، لهذا يجب إدخال الإصلاحات، والتي تأخذ بعين الاعتبار من جهة إدماج الاقتصاد الجزائري في السوق العالمية، ومن جهة أخرى الممارسات الميدانية الحالية للشركاء التجاريين.

هذا الاصلاح الجبائي يدخل في أول الأمر عن طريق الاصلاح الهيكلي للضرائب المحتواة في قانون المالية لسنة 1991، والتي تمس اساسا الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الاعمال

فالمرحلة الحرجة للنظام الجبائي المقدمة في اطار قانون المالية لسنة 1990 والمحتواة في قانون المالية سنة 1991، فإن قانون المالية لسنة 1992 يشكل المرحلة النهائية لإصلاح هذا النظام.

فإدخال الرسم على القيمة المضافة T.V.A، الذي عوض نظام "الرسم الوحيد" والذي كان يحتوي على رسمين (T.U.G.P. و T.U.G.P.S) لا يتماشى مع الاقتصاد العصري، بسبب مجال التطبيق المحدد وتحديد مجال حق التخفيض، تعدد النسب التي تحكمها وكذا كثرة الإعفاءات (1)

فالرسم على القيمة المضافة (T.V.A) والذي جاء بمبدأ "سعر مساوي لضريبة متساوية، (Tax égal-impot égal) تسمح بالتوغل اكثر في اقتصاد السوق والانعاش الاقتصادي، كذلك عن طريق (T.V.A) قد أصبح من الممكن للمؤسسة التي تفتقر (T.V.A) عند بيع منتوجاتها أو تقديم خدماتها، من الاستفادة من تخفيضات (T.V.A) مسبقا عن تموينات المواد الأولية أو المواد الموجهة لإعادة لبيع على حالتها

أما فيما يخص الضريبة على الدخل الاجمالي (I.R.G)، فقد أصبحت تخص الأشخاص الطبيعيين لمختلف الضرائب على المدخول المعمول به في الجزائر وتخص (B.I.C, B.N.C, I.R.G).

(1) عبد المجيد قدي، فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية 1988.1995، دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري، أطروحة الدكتور، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 1995، ص 149.

فالضريبة على الدخل الاجمالي تهدف حاليا لمحاربة الغش الضريبي، اما فيما يخص IBS فإن إحداثها يستجيب لهدف وهو وضع نظام جبائي خاص بالمؤسسات تميزا لها عن الأشخاص الطبيعيين، وكذلك التمييز بين المؤسسات المستوطنة القارة وغير القارة

هذا الاجراء للإصلاح الجبائي يرتكز على قواعد كلاسيكية معروفة ومقبولة في هذا الاطار، كما يتم ايضا بناء الصرح القانوني للإصلاح الكلي المدخل منذ عدة سنوات في الجزائر، والذي يجب ان يترجم بإحداث إيجابية على المؤسسة⁽¹⁾

المطلب الثالث: النظام الضريبي الجزائري بعد الإصلاح:

1- الإصلاحات الأساسية (قانون المالية 1991): لقد سمحت الإصلاحات التي جاء بها قانون المالية لسنة 1991، للتمييز بين الأشخاص الطبيعيين والمعنويين بعدما كان التمييز في السابق منعذما، حيث انشئت الضريبة على الدخل الاجمالي والضريبة على أرباح الشركات وهوما يشكل خطوة نحو موضوعية وتكيف النظام الضريبي مع الواقع ومع الانظمة المعمول بها في البلدان المتطورة، بالإضافة إلى تأسيس ضريبة جديدة على الانفاق العام تتمثل في الرسم على القيمة المضافة.⁽²⁾

1-1- الضريبة على الدخل الاجمالي: وتقرض هذه الضريبة على الدخول الاجمالية الصافية

التالية:

- الأرباح الصناعية والتجارية؛
 - أرباح المهن غير التجارية؛
 - عائدات المزارع؛
 - الإيرادات المحققة من ايجار الملكية المبنية وغير المبنية؛
 - عائدات رؤوس الاموال؛
 - المرتبات والاجور والمعاشات والريوع العمرية.
- أما الأشخاص الخاضعون لها فهم:
- الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر؛
 - الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في خارج الجزائر الذي تكون عائداتهم من مصدر جزائري؛

(1) عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره، ص 149.

(2) طالبي محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري، الفترة 1995-1999، رسالة من متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر 2001-2002، ص 31-32.

- أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم في بلد اجنبي والذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخلهم؛
 - الأشخاص من جنسية جزائرية أو اجنبية الذين يتحصلون في الجزائر على أرباح ومداخل يتم تحويلها، فرض ضريبة عليها في الجزائر بمقتضى اتفاقية مع البلد الاخر (1)
- 1-1-1- تقييم الضريبة على الدخل الاجمالي:** ان للضريبة على الدخل الاجمالي عدة خصائص جعلتها تتكيف اكثر مع نشاط المؤسسة وتحفزها على مبادرة الاستثمار، ويتضح ذلك من خلال الخصائص التالية:

- الشفافية من خلال النظرة الاجمالية لمجموع مداخل المؤسسة؛
- البساطة بحيث المؤسسة مطالبة بضريبة واحدة على الدخل رغم تعدد طبيعة مداخلها؛
- الاقتراب من العدالة بحيث انها تحسب على اساس جدول متصاعد مع الأخذ بعين الاعتبار ظروف المؤسسة؛

من خلال الخصائص السابقة أصبحت الضريبة على الدخل الاجمالي تتسجم مع القواعد الجبائية الدولية، ومن ثم تحفز تنافس المؤسسات الجزائرية في الاسواق الخارجية. (2)

- 1-2- الضريبة على أرباح الشركات:** ان وضع هذه الضريبة جاء في سياق التمييز بين الأشخاص الطبيعيين والمعنويين في المعاملة الضريبية، وهذا بالنظر لما تتميز به المؤسسات الاقتصادية من خصوصية باعتبارها حجر زاوية في التنمية الوطنية، فبعد ان تغير الوضع القانوني للمؤسسات الاقتصادية العمومية من خلال التشريعات المتعلقة بالإصلاح الاقتصادي، حيث أصبحت مستقلة عن الدولة من حيث تسييرها ومالياتها ووضعت على قدم المساواة مع المؤسسات الخاصة، أصبح هذا الأمر يتطلب معاملة جبائية جديدة تتماشى والأهداف السياسية الاقتصادية العامة. (3)
- تخضع لهذه الضريبة كل من الشركات مهما كان شكلها وغرضها باستثناء:

- شركات الأشخاص، شركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري، الا اذا اختارت هذه الشركة الخضوع للضريبة على أرباح الشركات وفي هذه الحالة يجب ان يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151 من هذا القانون، ولا رجعة في هذا الاختيار مدة حياة الشركة؛ (4)

(1) طالبي محمد، مرجع سبق ذكره، ص 31-32.

(2) ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر 1992-2003 مطبعة منشورات بغدادي الجزائر 2006، ص 103-110.

(3) العباس بهناس، مرجع سبق ذكره، ص 55.

(4) محمد طالبي، مرجع سبق ذكره، ص 32.

- الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركات بالأسهم باستثناء الشركات التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، وفي هذه الحالة يجب ان يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151 من هذا القانون ولا رجعة في هذا الاختيار مدة حياة الشركة؛⁽¹⁾

بالإضافة إلى ذلك فان المشروع اقر تخفيض معدل 3% لفائدة المؤسسات التي تعيد استثمار أرباحها، ان هذا التخفيض يحفز المؤسسة على اعادة أرباحها. اي تراكم رؤوس اموالها ومن ثم توسيع نشاطاتها، كما ان امكانية خصم الخسائر التي تحققها المؤسسة إلى غاية السنة الخامسة بدل السنة الثالثة يعتبر اجراء يخفض العبء الضريبي على المؤسسة، ضف إلى ذلك في سنة 2003 أصبحت المداخل المتأنية من توزيع الأرباح التي اخضعت للضريبة على أرباح الشركات لا تحسب في وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي، وبالتالي الغاء اثر الازدواج الضريبي ومن ثم تخفيف العبء الضريبي مما يحفز المؤسسة على مبادرة الاستثمار وتوسيع نشاطها

رغم الايجابيات السابقة التي تتميز بها الضريبة على الدخل الإجمالي، الا انها لازالت تضمن بعض النقائص التي تعيق نشاط المؤسسة ويتضح ذلك كما يلي:

- تعتمد الضريبة على الدخل الاجمالي على تصريح المكلف مع غياب الوعي الضريبي لدى المكلفين، وضعف كفاءة إدارة الضرائب، تواجه هذه الضريبة اشكالا حول مدى التحكم في تطبيقها مما يقلص من فعاليتها

- عدم قدرة هذه الضريبة الوصول إلى الدخل الناتجة عن بعض النشاطات كمداخل الاعمال المنزلية والمداخل المحققة في النشاط الموازي.⁽²⁾

المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري: كما تخضع لهذه الضريبة:

- الشركات التي تنجز العمليات والمنتجات المذكورة في المادة 12 من قانون الضرائب المباشرة والمتماثلة.
- الشركات التعاونية والاتحادات التابعة لها باستثناء الشركات المشار اليها في المادة 138 من نفس القانون.⁽³⁾

⁽¹⁾ العباس بهناس، مرجع سبق ذكره، ص 55.

⁽²⁾ ناصر مراد، مرجع سبق ذكره. ص 110.

⁽³⁾ طالبي محمد، مرجع سبق ذكره، ص 33.

1-2-1- حساب الضريبة على أرباح الشركات: تعتبر الضريبة على أرباح الشركات ضريبة نسبية، حيث تنص المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ثلاثة فئات من المعدلات:

1-2-1-1- المعدل العادي: كان 50% في شكل B أو C إلى 42% في شكل I.B.S، وقد خفض إلى 48% بموجب المادة 16 من قانون المالية 1994 ثم خفض إلى 30% وفق المادة 14 من قانون المالية 1999 ثم إلى 25% ثم 23% وهو المبلغ المطبق حاليا ويشكل التخفيض المتواصل في معدل الضريبة احدى الطرق المستعملة لتخفيف العبء الضريبي قصد تشجيع الاستثمار وتوسيعه. (1)

1-2-1-2- المعدل المنخفض: بحيث تخضع الأرباح المعاد استثمارها إلى معدل منخفض ب 25% قبل الإصلاحات الضريبية، ثم 5% سنة 1992 ثم ارتفع إلى 33% سنة 1995 ثم انخفض بعد ذلك 1999 إلى 15% وفق مرسوم 14 من قانون المالية لسنة 1999 وهناك بعض الشروط يجب على الشركات مراعاتها للحصول على التخفيض.

1-2-1-3- المعدلات الخاصة: تطبق على بعض المداخل عن طريق الاقتطاع من المصدر على أرباح الشركات، وذلك على عائدات رؤوس الاموال المنقولة، وكذلك على المداخل التي تحققها المؤسسات الاجنبية التي ليست لها اقامة مهنية دائمة بالجزائر. (2)

ومن أهم النقائص التي تحد من فعالية الضريبة على أرباح الشركات نذكر مايلي: حجم تلك المؤسسات سينخفض من فعالية تلك الضريبة، اذ قد يكون مجحفا في حق بعض المؤسسات ذات الربحية الضعيفة رغم اهمية الاقتطاع من المصدر في محاربة التهرب الضريبي، الا ان اقتصارها على بعض المداخل سي طرح اشكالا حول مدى احترام مبدأ العدالة. (3)

1-3- الرسم على القيمة المضافة: تم تأسيس هذا الرسم بموجب قانون المالية سنة 1991، حيث أن النظام السابق المشكل من الرسم الوحيد الاجمالي على الإنتاج TUG والرسم الوحيد على تأدية الخدمات TUGPS، وذلك نظرا لعدم ملائمته للإصلاحات التي شهدتها الاقتصاد الوطني وهي ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك، ومجزأة الدفع يقع مبلغها على القيمة المضافة للسلع والخدمات أثناء تداولها بطريقة تضمن المساواة في تحصيلها، حيث يقع الرسم على القيمة المضافة على عاتق المستهلك الاخير. (4)

(1) ناصر مراد، مرجع سبق ذكره، ص 78.

(2) مولود ديدان، مرجع سبق ذكره، ص 113

(3) نفس المرجع السابق، ص 84.

(4) خلاصي رضا، مرجع سبق ذكره، ص 123.

فالمؤسسة عبارة عن وسيط تقوم بتحصيل الرسم المستهلك ودفعه لمصلحة الضرائب، لتحقق لها وجوبا المبيعات والتسليمات التي يقوم بها المنتجون للأشغال العقارية، المبيعات والتسليمات على الحال الاصيلي من المنتجات أو البضائع الخاصة للضريبة المستوردة والمنجزة وفقا لشروط البيع بالجملة من قبل التجار المستوردين، المبيعات التي يقوم بها تجار الجمل والتسليمات لأنفسهم.⁽¹⁾

1-3-1- خصائص الرسم على القيمة المضافة:

- تتميز الضريبة على القيمة المضافة بتوزيعها لعبء الضريبة على مختلف مراحل إنتاج وتوزيع السلع والخدمات توزيع، عادلا يتماشى مع قيمة ما تساهم به كل مرحلة في القيمة الكلية للسلع والخدمات - لا تميز هذه الضريبة بين المؤسسات المتكاملة وغير المتكاملة، فالمؤسسة التي تجمع أنشطة مختلفة من أجل إنتاج منتج معين تدفع مقدارا من الضريبة يعادل المقدار الذي تشترك في دفعه عدة مؤسسات مستقلة، تنتج نفس قيمة المنتج، ومن ثم يكون أثر الضريبة حيايدا على هيكل الإنتاج والتوزيع.⁽²⁾

- توسيع مجال الخصم، من خلال منح الخاضعين لهذا الرسم إمكانية خصم مبلغ الرسم المحصل على مشترياتهم، من مبلغ الرسم المستحق على مبيعاتهم ليشمل عمليات القطاعين الاداري والتجاري بالإضافة إلى عمليات تأدية الخدمات.

- تقليص عدد المعدلات حسب قانون المالية 2001، يحتوي نظام الرسم على القيمة المضافة على معدلين هما 17% و7%، وتطبيق المعدلين على اساس رقم الاعمال غير المتضمن الرسم HT، بينما كان في النظام السابق تطبيق المعدلات على اساس رقم الاعمال متضمن للرسم T.T.C⁽³⁾

ويترتب على ذلك تخفيف العبء الضريبي في السابق كانت أربع معدلات (17.13.21.40)

لقد أدت هذه الخصائص إلى بساطة وسهولة تطبيق الرسم على القيمة المضافة، سواء بالنسبة للإدارة أو المؤسسة وهو مما ساهم في فعالية النظام الضريبي

إن العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة محددة بموجب المادة 2 من قانون الرسم على القيمة المضافة وهي خاضعة وجوبا.

وهناك عمليات خاضعة اختياريا، وهذا ما نصت عليه المادة 3 من قانون الرسم على القيمة المضافة بحيث يجوز للأشخاص الطبيعيين أو المعنويين اختيار الخضوع لهذا الرسم الذين يقع نشاطهم

(1) مولود ديدان، مرجع سبق ذكره، ص114.

(2) العباس بهناس، مرجع سبق ذكره، ص57.

(3) ملود ديدان، مرجع سبق ذكره، ص115

خارج مجال تطبيق الرسم، وهناك بعض العمليات وبالرغم من وجودها في مجال تطبيق الرسم الا انها معفاة، وهي العمليات التي تتم في الداخل، العمليات التي تتم عند الاستيراد.⁽³⁾

1-3-2- تقييم الرسم:

- يعمل الرسم على القيمة المضافة على تحضير الاستثمار وتوسيعه؛
- تتميز هذه الضريبة بالحياد ولا تؤثر على نتيجة المؤسسة؛
- تسمح هذه الضريبة بتوفير إيرادات كبيرة لخزينة الدولة وعلى مدار السنة، نظرا لاتساع تطبيقها ومواعيد تحصيلها الشهرية.⁽¹⁾

2. بعض الاصلاحات الأخرى بعد 1992:

1.2. الرسم على النشاط المهني: لقد انشئ هذا الرسم بموجب قانون المالية لسنة 1996، حيث

تم ادماج كل من الرسم على النشاط الصناعي والتجاري TAIC والرسم على النشاط التجاري.

حسب المادة 277 من قانون الضرائب المباشرة، يستحق الرسم سنويا بصدد رقم الاعمال الذي يحققه في الجزائر، الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الذين يمارسون نشاط تخضع أرباحه للضريبة على الدخل ضمن فئة المداخل الصناعية والتجارية وكذا الضريبة على أرباح الشركات.

وحسب المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يحدد معدل الرسم على النشاط المهني 2،% توزع حصيلة على الجماعات المحلية كما يلي:

الولاية 0.59،% البلدية 1.30،% الصندوق المشترك للجماعات المحلية 0.11،% والملاحظ انه رغم ضآلة معدله 2% الا انه يعتبر عبء ثقيل على المؤسسة، ويرجع ذلك إلى انه يعتمد على رقم الاعمال المحقق ولا يراعي ما اذا كانت المؤسسة حققت ربح أو خسارة كما انه لا يمنح حق الخصم كما هو الحال في T.V.A بمعنى ان تكلفتها نهائية.⁽²⁾

2-2- الدفع الجزافي: هو عبارة عن ضريبة مباشرة تفرض على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين والهيئات المقيمة في الجزائر أو الممارسة بها لنشاطها، وقد تم التخلي عن فرض هذا الرسم الذي كان كذلك يطبق على المعاشات والريوع العمرية بالنسبة 1% بموجب قانون المالية لسنة 2001 وفيما يتعلق بحساب الدفع الجزافي فيكون على اساس المبلغ الاجمالي قبل اقتطاع الضريبة على الدخل الاجمالي،

⁽¹⁾ناصر مراد، مرجع سبق ذكره، ص101.

⁽²⁾خلاصي رضا، مرجع سبق ذكره، ص115.

وبعد اقتطاع الضمان الاجمالي للمرتبات والاجور والتعويضات والعلاوات وكذا المزايا العينية وذلك بإخضاعها لمعدل 2% وهذا بناء على قانون المالية لسنة 2004.⁽¹⁾

⁽¹⁾العباس بهناس، مرجع سبق ذكره، ص 67.

خاتمة الفصل الأول:

رغم الإصلاحات التي مر بها النظام الضريبي الجزائري إلا أنه يمكننا القول أنه لم يستطع أن يحقق الاستقرار الاقتصادي وبالتالي تعقد النظام الضريبي، ضمن ما ذكرناه لاحظنا صدور قوانين و تعديلات ضريبية جديدة.

ونظرا للتغيرات التي يتخذها الاقتصاد العالمي و كذا التغيرات الهيكلية التي اتخذتها اقتصاديات العالم الثالث التي ليست بالضرورة اختيارية بل في أغلب الحالات إجبارية وما يجدر ذكره هو أن الإصلاحات الجبائية في الجزائر تميزت بإعانة هيكلية جذرية للجباية المعادية خاصة و أن الجباية البترولية تبقى تنفرد بمميزاتها الذاتية كما أن الإصلاحات الاقتصادية في بداية تطبيقها سنة 1992 كانت قد أهملت العناية بالإدارة الجبائية كما أن النظام الضريبي الجزائري قد أغفل عوامل أخرى تسير السياسة الجبائية.

الفصل الثاني:

الرقابة الجبائية في الجزائر

تمهيد الفصل الثاني:

إن الغش الضريبي هو داء جميع الأنظمة الجبائية في العالم و تستند خطواته في البلدان التي تمثل فيها الجبائية أهم مورد للخرينة العامة للدولة، لذلك يسعى القانون الجبائي إلى إيجاد الحل و ذلك عن طريق استغلال جميع الوسائل المتاحة لمحاربهه ومنها وسيلة الرقابة الجبائية.

إذ تعتبر الرقابة من أهم الإجراءات الضرورية المتخذة لمكافحة، وتكتسب أهمية بالغة أكثر نظرا لأن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي أي أنه يمنح الحرية النسبية للمكلف بالضريبة في التصريح بمدخله تلقاء نفسه لذا تعتبر الرقابة على هذه التصريحات المكتسبة لازمة لأنها في الكثير من الأحيان تكون غير صحيحة و دقيقة، نظرا للأخطاء المكتبية أثناء إعدادها سواء عن حسن نية أو سوء نية بهدف التملص من دفع الضريبة و سنحاول في هذا الفصل التعرف على الرقابة الجبائية في الجزائر من خلال ثلاث مباحث:

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية.

المبحث الثاني : أسباب الرقابة الجبائية.

المبحث الثالث: آليات الرقابة الجبائية.

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية.

المطلب الأول: الإطار القانوني للرقابة الجبائية:

سعيًا من طرف القانون لتنظيم عملية الرقابة الجبائية و قد رسم المشروع الجزائري اطارا قانونيا لا يمكن من خلاله للمحققين و اعوان الضرائب الحياد عنه لممارسة اي شكل من اشكال التعسف بحجة تطبيق فالزم عليهم بذلك اتباع اجراءات معينة لإتمام او تنفيذ عملية الرقابة و في نفس الاطار تنظيم عملية الرقابة الجبائية فقد حدد القانون صورا متتابعة و متكاملة فيما بينها و الزم المحقق اتباعها عند عملية الرقابة فالتصريحات المكتتبه من طرف المكلفين سواء كانوا اشخاص طبيعيين او معنويين تكون محل فحص دقيق من طرف المصالح الجبائية و هذا لتأكد من مدى صحة هذه القرارات و الواقع ان الرقابة الجبائية ضرورية لضمان مساواة كل المواطنين امام الضريبة و تستعمل الادارة الجبائية مجموعة من الحقوق المخولة من طرف القانون و هذا في اطار من الضمانات لحماية المكلف من تعسف الادارة و المتمثلة فيما يلي: (1)

1- حق الاطلاع: كي يكمل المفتش حقيقته على اكمل وجه فقد خول له القانون حق الاطلاع على ملفات و مستندات المكلف سعيًا لجلب المعلومات و الكشف بالتالي على مختلف المخالفات المرتبكة لهذا فإن حق الاطلاع هو وسيلة مساعدة للرقابة الضريبية التي من الممكن ان تسبق اجراءات الرقابة لإتمام المعلومات التي تحوزها المصلحة مسبق او بشكل موازي لها لتحقق من المعلومات المجمعة عند مراقبة الملف و المحاسبية. (2)

ويمكن القول من ان حق الاطلاع هو اداة تدخل في كل إجراء رقابي اما لإتمام المعلومات الموجودة بحوزة الادارة او المراجعة و التأكد من صحة المعلومات المستخلصة من دراسة احد الملفات ولا يجوز لأي مؤسسة خاضعة للرقابة ان ترفض تقديم الوثائق و المعلومات للمحقق الذي لا نقل رتبته عن مراقب هذا الاخير يخضع اثناء تأدية مهامه إلى السرية المهنية كما تحدده الاحكام و التشريعات، سيتوحد اعوان الادارة الجبائية على حق الاطلاع المخول لهم بموجب القانون، الشيء الذي يفتح امامهم مجالاً واسعاً حيث يمكن تطبيق هذا الحق سواء لدى الادارات العمومية او لدى الادارات العمومية او لدى المؤسسات الخاصة .

(1) محمد طالبي، مرجع سبق ذكره، ص 42

(2) محمد طالبي، مرجع سبق ذكره، ص 42

2- حق الزيادة: لكي يتم المحققون مهمتهم على اكمل وجه و في اطار مباشرة البحوث الميدانية المتمثلة في المعاينة المادية فان اعوان الضرائب يستمدون من القانون حق زيارة المكلفين الذين يسمح لهم بموجب هذا الحق الذي يجربه في المقرات المهنية حيث يمكنهم مصادرة ما بداخل مقرات المكلفين عندما يخزن هؤلاء المكلفين البضائع او يقومون نشاطات تجارية صناعية او حرة بدون تصريحات مما يسمح بالغش الضريبي. (1)

هذا الحق يسمح لأعوان الضرائب متابعة تحركات البضائع في مختلف مراحل التسويق و مراقبة الصفقات التي تتم بين المنتجين و المسوقين هذا الحق يستعمل عادة في مجال الرقابة على المؤسسات اذ يعتبر الوسيلة الوحيد الممكنة لمعرفة رقم الاعمال الحقيقي وهذا عن طريق مراقبة مستودعات المواد الاولية و المنتجات المصنعة واخيرا يمكن للمحقق استعمال طريقة المراقبة المفاجئة اذا كانت الحالة تقضي ذلك لأنه احيانا عند ارسال إشعار بالمراقبة تفقد المراقبة فعاليتها فمثلا في حالة وجود محاسبة حقيقية يمكن أن يحجبها في حالة استلامه لإشعار التحقيق.

3- حق التحقيق: أن النظام التصريحي الذي يركز عليه نظامنا الجبائي يجعل الادارة الجبائية تنتظر دوما للمكلف دوما بعين التملص عن دفع الضريبة و كذا فهي تحقق دوما مدى صحة التصريحات المقدمة من طرفهم و عليه خول القانون الجبائي لأعوان الضرائب حق التحقيق في ملفات المكلفين و ذلك بموجب المواد. (2)

المادة 190 من قانون الضرائب المباشرة التي تنص على إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة و إجراء كل التحقيقات الضرورية للوعاء و كذلك الادة 131 من قانون الضرائب المباشرة التي تنص بإجراء تحقيق معمق في مجمل الوضعية الجبائية.

- المادة 113 من قانون الرسم على القيمة المضافة المعدل بموجب المادة 90 من قانون المالية سنة 1992 و التي تتضمن إجراء تحقيق في محاسبة المدنيين بالضريبة.
- في حالة رفض المكلف تقديم الوثائق و المستندات الضرورية للمحقق لممارسة حق التحقيق فإنه يعاقب بفرض الضريبة المحددة تلقائيا. (3)

(1) LAMBERT THERRY :control fiscal, droit et pratique, P.W.F paris 1991. Page 66

(2) محمد طالبي، مرجع سبق ذكره، ص 45.

(3) نفس المرجع السابق، ص 46.

4- **حق استدراك الأخطاء:** هذا الحق هو الوسيلة الممنوحة للإدارة الجبائية في إعادة النظر في الاقتطاع سواء بتعديله أو إنشاء اقتطاع جديد نصت المادة 327 من قانون الضرائب المباشرة على أنه يجوز استدراك كل خطأ يترتب سواء كم نوع الضريبة أو مكان فرضها بالنسبة لأي كان من الضرائب و الرسوم المؤسسة عن طريق الجداول وقد حدد الأجل القانوني للاستدراك بالأخطاء بأربع سنوات بالنسبة للضرائب المباشرة و الرسم على قيمة المضافة و هو ما جاء في المواد 362 من قانون الضرائب المباشرة و 157 من قانون الرسم على القيمة المضافة إلا أن هذه المدة قابلة للتتمديد إنا اعتراضها على سبيل المثال إشعار بتقدير و إصلاح الخطأ من طرف الإدارة. (1)

المطلب الثاني: الهيئات المخولة قانونا للرقابة الجبائية:

إن الإدارة الجبائية لها من الهياكل مما يسمح باتخاذ عمل متوازي يخص تحسين طرق اداء الرقابة. و بهذا الخصوص، فإن بعض المصالح الجبائية لها مهمة استثنائية وهي تنظيم و تسير عملية المراقبة فالمبدئ ان تكلفة إثبات الاخطاء و النسيان الملاحظة على الوثائق المقدمة من طرف المكلفين تنصب على الادارة الجبائية، فالمصالح الجبائية تملك سلف الرقابة و تركيز البحث عن الاختلافات، فالقيام بالرقابة تفصل بوسائل قانونية و التي يحمل على أساسها أعوان الضرائب.

I- **الهيئات المكلفة بالرقابة:** ان مختلف المصالح الملفة بالرقابة الجبائية تكون حسب اختصاصها الاقليمي:

1- **الهياكل المركزية:** فالإدارة الجبائية على السلم المركزي، تتكون من المفتشية العامة للمصالح الجبائية مديرية (I.G.S.F) التشريع الجبائي (D.L.F)، مديرية المنازعات (D.C.T.X) مديرية العمليات الجبائية (D.O.F)، مديرية الوسائل (D.A.M). وكذلك مديرية العمليات الجبائية (D.O.F) و المكلفة بمهمة الرقابة المباشرة.

1-1-1 **مديرية العمليات الجبائية (D.O.F):**

1-1-1-1 **تعريف:** أنشأت بمقتضى المقرر المؤرخ في 1991/04/30. و المرسوم التنفيذي رقم 91.60 المؤرخ في 1991/02/23.

1-1-1-2 **مهامها:** (D.O.F) تقوم بالبحث عن المعلومات الاساسية للوعاء الضريبي، مراقبة تحصيل الضرائب و الرسوم. (2)

(1) 2. P, colin, « la verficiation fiscal » p, 89

(2) Curculaire, N° 78/MF/DGI du 26/03/1994.p20

الخاصة بكل نوع و تتكون من 03 نيابة مديريات هي

1-1-2-1- نيابة مديرية التحقيقات الجبائية: مكلفة ب:

- تنسيق و تنشيط نشاطات مصالح التحقيقات المتواجدة على مستوى المصالح الخارجية؛
- تقييم نتائج التحقيقات؛
- بحث و تحويل ظواهر الغش والتهرب الضريبي بغرض اقتراح حلول للحد من المظاهرة؛
- تنفيذ اعمال ذات مصلحة جباية مثل: الدراسات و التحقيقات التي تهدف الى عقلنة الطرف فيما يخص الماجة الضريبية و كذا الرقابة الجبائية؛

1-2-2-1- نيابة مديرية الاحصاء و التجميع: مهمتها تكمن في:

- استقبال. تركيز. و توزيع المعلومات الاحصائية التي تمس الميدان الجبائي و شبه الجبائي، و القيام بمختلف الاشغال و البحوث و الافاق المتعلقة بالمادة الضريبية و شبه الضريبية.
- تقديم تنبؤات تخص المحاصيل الجبائية و القيام بتحليلها و دراسة كل الطرق الممكنة لتحسين تسيير هذه التنبؤات.

1-2-3-1- نيابة مديرية الضمان و الأنظمة الجبائية: وتتكلف ب:

- متابعة و مراقبة تطبيق التشريع الجبائي، و التنظيم الخاص بإنتاج و تسويق و حركة التبغ. الخمر. الكحول... و المعادن النفيسة.
 - تقديم الجرد الخاص بختم الدولة (Poinçons de l'état).⁽¹⁾
- والتأكد من صحة مسك و استغلال الكشف الوطني لأختام

- متابعة. مراقبة و تنشيط مصالح التسجيل و الطابع.

2- الهياكل الجهوية: هناك (09) مديريات جهوية للضرائب متواجدة بكل من الجزائر. وهران.

قسنطينة. عنابة. البليدة. سطيف. الشلف. ورقلة و بشار.

فالمديرية الجهوية للضرائب هي امتداد المستوى المحلي للإدارة المركزية حيث أن دورها الأساسي هو إعطاء دفع قوي و قال لمديريات الضرائب الولائية الواقعة تحت دائرة اختصاصها الاقليمي و في هذا الاطار فهي مكلفة بالإنعاش، التنسيق و التوجيه و المراقبة لنشاطات المصالح الجبائية المتواجدة في حدود إقليمها.

(1) محمد طالبي، مرجع سبق ذكره، ص 47.

وتتكون من (03) نيابات مديريات هي نيابة مديرية الموارد البشرية و المنازعات و نيابة مديرية العمليات الجبائية هذه الاخيرة تساهم استثناء في مهمة الادارة الجبائية و هي المراقبة الجبائية.

1-2- نيابة مديرية العمليات الجبائية (SDOF): و قد أنشئت بموجب المقرر في 1991/04/30 و المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 1991/02/23 و تتكون من ثلاث مكاتب:

- **مكتب التنظيم:** مهمته هي توزيع التعليمات. المنشورات المقدمة في اطار تطبيق التشريع الساري، و كذلك التنسيق في الاطار الجهوي، لإيصال العناصر الاحصائية الدورية بالنسبة للاختصاص المديرية الجهوية فيما يخص الشراء عن طريق الاعفاء و التظلم بالشفقة.⁽¹⁾

- **مكتب الاجراءات و الطرق المنظمة:** و تقوم بالمساهمة في تعريف اجراءات الرقابة، البحث عن المادة الخاضعة للضريبة للتحقيق و التقويم، هذا المكتب ايضا مكلف بالمساهمة في توحيد و تنسيق مقاييس معاملات الاخفاء، نسبة الخسارة و الريح لأسس الضريبة، خاصة تلك المتعلقة بنظام التقويم الاداري.

- **مكتب التقويم الشامل و الاحصاء:** يقوم بتقويم اعمال المصالح الجبائية في الجهة عن طريق دراسة النواتج و الاحصائيات الدورية التي يتلقاها من مديرية الضرائب الولائية.

3- الهياكل الخارجية: يقصد بها تلك التي تخص الادارة غير المركزية حين ان الكفاءة و الاختصاص نسبيا مستقلة، وهي المديرية الولائية للضرائب و مختلف المفتشيات، ذلك ان المديريات الولائية للضرائب مهيكلة في (05) نيابة مديريات و هي:

- نيابة مديرية الوسائل؛

- مديرية التحصيلات؛

- نيابة مديرية المنازعات؛

- نيابة مديرية الرقابة الجبائية؛

- نيابة مديرية العمليات الجبائية تتكون من ثلاثة مكاتب و هي: مكتب الاحصاءات، مكتب الاوراد، مكتب التنظيم و التنشيط، نيابة مديرية الرقابة الجبائية يتكون من (03) مكاتب، مكتب البحث، في المادة الخاضعة للضريبة، مكتب البطاقات و الكشوفات، مكتب التحقيقات و المراقبة و التقويمات.⁽²⁾

4- المفتشيات: لقد تم انشاء مفتشيات الضرائب المتعددة الاختصاص سنة 1994، و ذلك اثر

عملية توحيد هياكل الوعاء، و هي هيكل وعاء للمراقبة و التدخل و في هذا المستوى فهي تقوم بتقدير

⁽¹⁾ محمد طالبي، مرجع سبق ذكره، ص 48.

⁽²⁾ نفس المرجع السابق، ص 49.

⁽²⁾ نفس المرجع السابق، ص 50.

الضريبة اي القيام بتحديد الاسس الخاضعة للضريبة للمكلفين على مستوى الضرائب و الرسوم و مختلف الحقوق الخاضعين لها، تقوم بمراقبة التصريحات المسجلة من طرف المكلفين في الاطار الرسمي عندما تستقبل التصريحات، او في اطار المراقبة المعمقة للملفات على اساس برنامج متعدد سنويا.

- تقوم بتدخلات ميدانية على مختلف المستويات، سواء بالنسبة للمراقبة الدقيقة الخاصة لبعض الضرائب مثل الضرائب المباشرة، حقوق الطابع او عند اجراء عملية الجرد او المعاينة(مراقبة المخزون. وسائل الاستغلال المستخدمين...الخ).

أو في إطار الاحصاء الدوري للعقارات المبنية و المنقولات وكذا النشاطات و هذا الاجل انجاز برنامج يحث على المادة الخاضعة للضريبة منافسة مع ما تقوم به نيابة مديرية الرقابة الجبائية عن طريق مصلحة التدخلات. (1)

المطلب الثالث : أدوات الرقابة الجبائية:

من الضروري الوقوف على ان التشريع الجبائي الساري المفعول حالي قد اعطى إطار قانونيا تطبق وفقه الرقابة من خلال امتيازات و صلاحيات تسمح للإدارة القيام بمهمة الرقابة.

كما ان القانون التجاري و مختلف القوانين الضريبية قد املت عدة التزامات على المكلفين و منحهم عدة ضمانات لحمايتهم من كل تعسف من قبل المصالح الجبائية.

كما ان القانون الجبائي وضع قواعد واحكامها تسمح بمراقبة العناصر الخاضعة للضريبة و تقديرها و التي من خلالها يمكن تحديد الديون الضريبية مع ضمان تحصيلها؛ لذلك فان المشروع الجزائري قد وضع ادوات للإدارة ووضعت ايضا اجراءات متنوعة لمن يخالف قانون الضريبة مع حماية الممول و ضمان حقوقه. (2)

1-حق الرقابة: حسب THIERY LA MBERT فان حق الرقابة يسمح للإدارة من التأكد بواسطة التقنيات و الاجراءات المقررة من طرف المشرع بان جميع المكلفين قد سددوا ما عليهم وهذا من اجل تصليح الضرر الذي قد يلحق بخزينة الدولة من جراء مخالفة احكام القانون الجبائي .

(1) طالبي محمد، مرجع سبق ذكره، ص50.

(2) Circulaire n° 78/ M F/ DGI du 26-03-1994.

وكون ان نسبة كبيرة من الضرائب الموجودة في النظام الجبائي تعتمد على نظام التصريح من طرف المكلف فان هذا الاخير يستفيد دائما من ثغرات تسمح له بالتهرب.⁽¹⁾

وعلى هذا فلا بد لهذه الاخيرة ان تستعمل حقها في الرقابة الذي يتمثل في مجمل العمليات التي بواسطتها يمكن التحقق من نزاهة و مصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلف و التي يمكن مقارنتها بعناصر و معطيات خارجية من اجل هذا تستخدم الادارة وسيلتين هما:

- طلب المعلومات او التبريرات.

- التحقق الجبائي.

2- طلب المعلومات: تستطيع الادارة بموجب ما يخوله له القانون الجبائي أن تطلب من المكلف إمدادها بمعلومات تخص أمور أو نقاط غامضة بشأن التصريحات المقدمة من إمكانية تقديمها كتابيا أو شفويا، هذا الإجراء يساهم في إرساء نوع من الحوار بين الطرفين و هذا ما يسمح بفرض الضريبة و لتوضيح الغموض الذي يكشف الملفات الجبائية من أجل إجراء التقويمات اللازمة للعناصر المصرح بها و في حالة رفض المكلف إمداد الإدارة الجبائية بكافة المعلومات فإنه لا يتعرض لأية عقوبة غير أن الإدارة بإمكانها إرسال طلبات أخرى للتوضيح و الاستفسار.⁽²⁾

3- طلب الاستفسارات و التوضيحات: المادة 187 من قانون الضرائب المباشرة تنص على أن المفتش يحقق في التصريحات إلا أنه يستمع إلى المعنيين عن تقديمهم لشرح شفوية. يدور حول عناصر التصريح مع طلب الشروحات و التفاصيل.⁽³⁾

أما طلب التبريرات فهو يتمثل في طلب الدليل على أن الفعل محل النزاع الصحيح أو خاطئ أو أن رقم الأعمال المصرح به دقيق أم لا أي أنه يدور حول دلائل و مبررات أدت إلى مثل هذه الحاجة (مبلغ أعباء أو مداخيل غير مصرح به).

فالإدارة يمكن أن تطلب توضيحات و تبريرات لما تلاحظ أن المكلف قد أخفى بعض العناصر التي من خلالها يمكن قد حاز على مداخيل أخرى لم يصرح بها و يجب التنويه أن حق طلب المعلومات و التبريرات يمكن استعماله في إطار الرقابة الجبائية المعقدة في محلات المكلف.

⁽¹⁾ محمد طالبي، مرجع سبق ذكره، ص 51.

⁽²⁾ عبد الكريم صادق بركات، النظم الضريبية بين النظرية و التطبيق، الدار الجامعية، بيروت 1676، ص 182.

⁽³⁾ محمد طالبي، مرجع سبق ذكره، ص 52.

كما أن الإدارة تستطيع أن توجه طلب شفهي أو خطي للمكلف غير أن الحالة الثانية هي المفضلة لأنها تعطي إلزاما للمكلف بالرد في أجل يقدر ب 30 يوما في حالة الطلب من طرف المفتشية و أن لا تتعدى 08 أيام في حالة الخضوع للتحقيق المحاسبي و في حالة الرفود الكلي أو الرد المتأخر أو الناقص (إداريا) فإن المكلف سيخضع للتقويم التلقائي للضريبة.⁽¹⁾

⁽¹⁾ Lucien, MEHL (suence et technique, fiscal) cité par Margairaz op, p 16.

المبحث الثاني: أسباب الرقابة الجبائية:

المطلب الأول : الغش الضريبي و أنواعه:

01- مفهوم الغش الضريبي: في مثل الحالات، نجد الإدارة الضريبية نفسها عاجزة من تحصيل كل الضرائب المفروضة نتيجة عدم الانضباط الضريبي للملكية من قبل المكلفين، قد يكون عمدي أو قد يكون غير عمدي مما يولد مجموعة من الحالات و السلوك اتي يمكن تصنيعها تبعا لمدى مشروعيتها من جهة، و مدى قصرها من جهة ثانية.⁽¹⁾

- الغش الضريبي يتضمن مخالفة للأحكام القانونية و الانظمة حيث يعمد المكلفون لإتباع بعض أساليب الغش و الخداع لذلك يطلق عليه هذا المصطلح(الغش الضريبي).⁽²⁾

- يعرف LUCIEN MEHL الغش الضريبي بأنه " مخالفة القانون الجبائي بهدف التخلص من فرض الضريبة و تخفيض قاعدة الغرض الضريبي " ⁽³⁾ كما حول CAMILROSIER إعطاء تعريف دقيق يجمع فيه كل الطرق التي يلجأ إليها المكلف للتخلص من الضريبة، في أن الغش الضريبي يظم كل حركة مالية، كل التدابير و المناورات التي يلجأ المكلفون أو الغير للتخلص من الضرائب و المساهمات.

- و من خلال ما تقدم نجد أن الغش الضريبي هو خرق صارخ لقواعد القانون الجبائي للتخلص من الضريبة، و على هذا يلجأ المكلف إلى عدة طرق إحتيالية من مصلحة الضرائب لدا و جب التمييز بين الغش البسيط و الغش المركب⁽⁴⁾

• **الغش البسيط:** يعرف هذا النوع بأنه " كل تصرف أو حذف سوء نية لأجل التخلص من الضريبة و يغيره المشروع محاولة متعمدة لتضليل الإدارة الجبائية بالاستغلال لعنصر التديليس المتمثل:

- النقص في التصريح؛

- التأخر في التقديم؛

- عدم تقديمه نهائيا؛

و هو الشيء الذي ورد في المادتين 192-193 من قانون الضريبة المباشر(CID).

⁽¹⁾ عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره، ص 215

⁽²⁾ محمد طاقة. هدى الغزاوي، إقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة الطبعة الأولى، 2007، ص ص 118 - 119.

⁽³⁾ Lucien, MEHL (suence et technique, fiscal) cité par Margairaz op, p 18.

⁽⁴⁾ camile rosirr « L'impôt cité par margaircy », P18.

• **الغش المركب:** أما الغش الموصوف فيستعمل فيه المكلف طرق تدليسية في إقرار أساس الضرائب الناتج عن إرادته في ذلك، فالغش المركب يجمع كل العناصر التي تتضمن مبادئ الغش و هي نوعين:

- الإخفاء المادي عن طريق استغلال فواتير أو الإشارة إلى النتائج لا تتعلق بعمليات فعلية (حقيقية).⁽¹⁾
- الإخفاء القانوني كان يقوم المكلف بخلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية الحقيقية.

المطلب الثاني: أسباب الغش الضريبي

1- أسباب متعلقة بالمكلف: ان موقف المكلف أتجاه الضريبة يشترط فيه الحالة النفسية والأخلاقيات الجبائية فكما كانت نفسية المكلف ضعيفة كلنا كان ميله نحو التملص مع دفع الضريبة واسعا، فالعمل البسيكولوجي للمكلف له أهمية بالغة في أداء واجباته الجبائية فمجرد الشك في عدم فالية مساهمته في تغطية أعباء الدولة يجعله يتخلص من دفع الضريبة.

فقد كان المكلف الجزائري أيام الاستعمار لاستعماله الضريبة كوسيلة لمصادرة ممتلكاته و خيرااته إما في شكل جماعي أو فردي.

و بتطور الدولة و التجائها إلى الضريبة عوض الزكاة في سياستها الجبائية جعل في نفسية المكلف شك من الناحية الدينية.

أذ يعتبرون أن الضريبة مصطلح غريب عن ثقافتهم الاسلامية و بالتالي عدم شرعيتها مما جعل المكلف لا يبالي بتنفيذ واجباته الجبائية و اعتباره أن " سرقة الجابي ليست سرقة".

2- أسباب متعلقة بالتشريع الجبائي:

1-2- تعقد نظام الجبائي: فالمكلفين يجدون الأعذار أمام الإدارة الضريبية وهذه الأخيرة تجد صعوبة في المراقبة بسبب تعقد و تنوع النماذج المستعملة من جهة و من جهة ثانية بسبب أن المكلف المتهرب يجد نفسه أمام أعوان تنقصهم الكفاءة و بوسائل هشة وهذه ميزة أغلب الدول النامية.⁽²⁾

ف نجد ذلك التنوع في معدلات الرسوم و الضرائب و التي تمس نوع واحد من الدخول و رقم الأعمال فنجد ضرائب على مستوى الدخول (BIC) بالنسبة للمهن الحرة (BNC) للمهن الحرة و نجد الرسوم على

⁽¹⁾ فلاح محمد، السياسة الجبائية، الأهداف و الأدوات، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراة في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 2005-2006، ص36

⁽²⁾ يحيوي نصيرة، دراسة حول التهرب و الغش الضريبي، حالة الجزائر، رسالة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، ص 62.

رقم الأعمال (TAP) بنسبة 2.25% للمهن غير الحرة و (TANC) للمهن الحرة 6.5% و كثرة المعدلات حيث كانت معدلات إلى غاية 1992 فيما يخص (TVGP) لتصبح 4 معدلات (7% . 13% . 21%). 40% إلى غاية 1994 لتصبح 3 معدلات (7% . 14% . 21%) مع تغير نوع المكلف الخاضع إلى كل نوع من الضرائب خاصة بالنسبة للأنواع الخاضعة ل7% و 13%، غير أن قانون المالية 1997 قد قام بتعديل معدل (TVA) إذا أُلغى معدل 31% و استبداله بمعدل 14% وأجرى إلى تعديل على مستوى المكلفين الخاضعين لمعدلات (TVA) حيث أبعض المكلفين الذين كانوا خاضعين لنسبة 7% أصبحوا خاضعين ل 21% و منهم من كانوا خاضعين ل 13% و أصبحوا خاضعين ل 14%⁽¹⁾. و تم تقليص عدد المعدلات حسب قانون المالية 2011 إلى معدلين و هما 17% و 7% و تطبيقها على أساس رقم الأعمال متضمن للرسم (HT) بينما كان في النظام السابق تطبق على رقم الأعمال متضمن الرسم (TTC).⁽²⁾

فالحكمة ليست تغيير المعدلات و إنما في فهم المكلف لهذه التغيرات.⁽³⁾

2-2- عدم استقرار القوانين: لقد شهد النظام الجبائي الجزائري منذ الاستقلال تغيرات عديدة تبرز في قوانين المالية و القوانين التكميلية لكل سنة مما أدى إلى عدم الاستقرار في الجهاز الجبائي و يتعذر بالتالي على المكلفين مواكبة التغيرات المتتالية نتيجة لنقص الإعلام.⁽⁴⁾

1-3- العوامل الإدارية: و تشتمل على:

- الجانب الاقتصادي في أداء الدوائر المالية و الضريبة و تغلب وظيفة الجبائية على الوظائف الأخرى؛
- غياب أو ضعف أجهزة الاستعلام الضريبي و الضعف التنظيمي للضرائب؛
- ضعف حوافز العاملين في الإدارة الضريبية مما يجعلهم عرضة للابتزاز و الرشوة، و مما يجعلهم يتساهلون في متابعة ممارسات الغش الضريبي؛
- عدم شفافية الاجراءات الناتجة أحيانا عن تعقد و تعارض التشريعات الضريبية.

(1) يحيواوي نصيرة، مرجع سبق ذكره، ص 63.

(2) مولود ديدان، مرجع سبق ذكره، ص 115.

(3) يحيواوي نصيرة، نفس المرجع، ص 63.

(4) يحيواوي نصيرة، نفس المرجع، ص 63-64.

1-4- العوامل التاريخية: يمكن أن يآثر التاريخ في سلوك الممولين تجاه الضريبة، فلقد كانت

الضريبة في العهد الاستعماري في الجزائر-مثلا- وسيلة لتنظيم و تسريع تحويل السلوكيات في الجزائر للمستعمرين و هذا في إطار تفكير الشعب و مصادرة أرضيته. (1)

حتى أصبحت الضريبة تسعى لدى الممولين ب"الغرامة" و كان التهرب آن ذاك يشكل أحد مظاهر مقاومة المستعمر، و تحت هذا المنظور استمر الممول الجزائري حتى بعد الاستقلال في ممارسة التهرب و الغش الضريبي إنطلاقا من كونه النظام الضريبي مرورا عن العهد الاستعماري. (2)

المطلب الثالث: آثار الغش الضريبي وأساليب مكافحته**1-آثار الغش الضريبي:** يؤدي آثار الغش الضريبي إلى إحداث مجموعة من الآثار أهمها:

- النقص في موارد الدولة و الحد من قدرتها على القيام بواجباتها و تغطية النفقات فقد قام الاقتصادي ALEX GOBHAN من جامعة إسكفورد 2005 باستخدام نموذج اقتصادي لتقدير المبلغ الاجمالي للإيرادات الضريبية الضائعة نتيجة توظيف الأموال التخمة في إعلانات الضريبة، و تحويلات أرباح المؤسسات نحو الخارج فتوصل أن الدولة النامية تفقد سنويا 50 مليار دولار من الإيرادات نتيجة اللجوء إلى الملاذات الضريبية و تحويلات أرباح المؤسسات يضاف إلى ذلك فقدانها عوائد ضريبية تقدر ب285 مليار دولار نتيجة الغش الضريبي المحلي و هو يساوي في المجل 335 مليار دولار.
- الدفع بالخرينة العامة إلى البحث عن مصادر أخرى لضمان القدرة على القيام بواجباتها المتزايد للإنفاق و هو ما يلاحظ على نسبة الإيرادات الضريبية فيلاحظ ارتفاع منه، الضرائب الغير مباشرة سريعة مقارنة بـضرائب الأرباح الحقيقية من القطاع الخاص.
- اختلال العدالة الضريبية و المجتمعية بحيث هناك بعض الممولين يدفعون التزاماتهم الضريبية والبعض الآخر لا يدفع مما يضعف، الترابط الاجتماعي من جهة و ذلك ضعف قدرة الدولة على الاتفاق على بعض الجوانب الاجتماعية مثل الصحة، التعليم، الخدمات الاجتماعية، مما يترك أثرا سلبيا على التنمية البشرية و بهذا نلاحظ تأخر مكانة الدول ذات الميل نحو الغش الضريبي خاصة النامية منها ضمن مؤشرات التنمية البشرية. (3)

(1) يحيوي نصيرة، مرجع سبق ذكره، ص ص 63-64 .

(2) عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره، ص 221.

(3) عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره، ص 227-228.

- إنتشار الفساد في المجتمع خاصة في ظل انخفاض العقوبات الردعية مما يدفع بالملتزمين إلى محاولة الاقتداء بالممارسين للغش حتى يكونوا سواء.
- 2- أساليب مكافحة الغش الضريبي: لمحاربة الغش الضريبي لا بد من العمل على عدة محاور هي:
 - منع وقوع الغش الضريبي: وذلك بالقضاء على أسباب و العوامل المؤدية للظاهرة و لعل أبرزها :
 - تبسيط النظام الضريبي و تحسين شفافيته؛
 - رفع كفاءة الإدارة الضريبية برفع مستوى تأهيل المواد البشرية و تحصينهم ضد الفساد بتحسين مكافأته؛
 - تعزيز المراقبة الضريبية و توسيع نطاقها لتشمل مختلف فئات المجتمع الضريبي.(1)
 - تعميق عدالة النظام الضريبي بزيادة حياديته من جهة و تقليل مستويات الضغط الضريبي إلى حدود مستوى القدرة على تحملها مستقبليا و بسيكولوجيا .
 - التقليل من حجم الظاهرة: و ذلك ب:
 - تحسين علاقة الإدارة الضريبية بالممولين و السعي إلى تغيير نظرة الممولين تجاه الإدارة باعتبارهم زبائنهم لديهم و أم التعاون لا بد أن يكون السيد فضلا عن الاستماع المستمر لانشغالاتهم و شكاويهم و الاخذ بعين الاعتبار مقترحتهم؛
 - العمل على رفع روح المواطنة لدى الممولين بتعميم النقابة الضريبية عن طريق وسائل الإعلام و البرامج التعليمية؛
 - اعتبار الغش الضريبي ليس مجرد جنحة و إنما هو مخالفة جبائية تؤدي إلى حرمان مرتكبها من الحقوق السياسية و المدنية؛
 - إعداد مدونة وطنية بممارسة الغش الضريبي؛
 - إقامة و تفعيل خلايا الاستعلام المالي؛(2)
 - فرض عقوبات قاسية على من يقترضون الغش الضريبي كأن تفرض عقوبات مالية كمضاعفة الضريبة، أو جزائية كالحكم بالغرامة أو الحبس بحيث تكون عقوبة وقائية رادعة كما أن الأهم من فرض العقوبات هو محاولة اكتشاف الغش نفسه أو محاولة المكلفين من الغش الضريبي و هذا

(1) عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره، ص 228.

(2) عبد المجيد قدي، نفس المرجع السابق، ص 229.

- ما يستوجب بالدرجة الاساسية وجود جهاز إداري كفؤ وجهاز للرقابة المالية يتميز لجدية و لديه الصلاحيات اللازمة لتأدية مهامه بشكل جيد. (1)
- تعميق عدالة النظام الضريبي بزيادة حياديته من جهة و تقليل مستويات الضغط الضريبي إلى حدود مستوى القدرة على تحملها مستقبليا و بسيكولوجيا.

(1) محمد طاقة، هدى الغراوي، مرجع سبق ذكره، ص 119-120.

المبحث الثالث: آليات الرقابة الجبائية في الجزائر

المطلب الأول: التحقيق المحاسبي:

يعد التحقيق المحاسبي أحد وسائل الرقابة الجبائية و يكون بفحص مختلف الدفاتر و الوثائق المحاسبية للمكلف الخاضع للتحقيق بغية التأكد من مصداقية التصريحات المقدمة و قد عرفه Danial Richer بأنه مجموع العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان لمحاسبة مؤسسة ما أو فحص شخص معين و مقارنة النتائج مع بعض المعطيات المادية، تهدف لمراقبة مدى سلامة و دقة التصريحات المكتتبية و عند اقتضاء الحال و يمكن اللجوء إلى الإجراءات الضرورية لوضع التعديلات اللازمة ومنه فالتحقيق المحاسبي يهدف إلى التأكد من: (1)

- صحة الإقرارات الضريبية المقدمة؛

- صدق المحاسبة بمقارنتها مع مختلف المعطيات المتاحة و الوثائق الثبوتية؛

1- **التحضير للتحقيق:** تعد المرحلة التحضيرية للتحقيق خطوة هامة و رئيسية للقيام بالرقابة

المحاسبية حيث يتم من خلالها إختيار الملفات المراد البحث و التحقيق فيها و التي من بينها:

- أهمية رقم الأعمال المصرح به خلال السنتين الأخيرتين؛

- ضعف القيمة المضافة مقارنة بأهمية النشاط المزاوول؛

- الزيادة السريعة و المذهلة في المستوى المعيشي لمسير المؤسسة أو صاحب المهمة الأخرى،

دون تطابق ذلك مع تصريحاته؛ (2)

- تستند مهمة التحقيق إلى الأعوان المراقبة و بدورهم يقومون ببعض الإجراءات الأولية و حتى

يتسنى لهم ممارسة مهامهم على أحسن وجه إذ ينتج لهم صورة مستوفية عن المكلف لمعني بعملية

الرقابة و تتجسد هذه الإجراءات فيما يلي:

أ- سحب الملف الجبائي للمكلف من مفتشية الضرائب المسيرة لهذا الملف: إذ يمثل المصدر

الأول بالنسبة للمحقق و هذا لاحتوائه على كل الوثائق و البيانات المتعلقة بالمكلف بالضريبة حيث

يتضمن كل نظرياته و كل الاتصالات و المرسلات الموجهة إليه و تجبر الإشارة إلى أن الملف الجبائي

يختلف في بياناته حسب طبيعة المكلف بالضريبة.

(1) Danial RICHER, les prorédures, fiscales, puff, france 1990, page 25.

(2) نوي نجاه، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع مالية ونقود، 2003-2004، ص 64.

1-1-1- بالنسبة للتخصص الطبيعي: يضم:

- الحالة الشخصية؛ - طبيعة النشاط الخاضع للفحص؛ - الوضعية العائلية؛ - مقر السكن؛ - منع العائدات و التصريحات.

1-1-2- بالنسبة للشركة: يحتوي

- طبيعة نشاطها؛ - رأس مالها الاجتماعي؛ - عنوان مقرها الرئيسي؛ - وحدتها؛ - اسم المسير و رخصته في رأس المال.

1-2- إبلاغ المكلف بالضريبة: حيث يقوم المحقق بإرسال إشعار بالتحقيق للمكلف، يعلمه فيه بعملية خضوعه للرقابة مع منحه مدة 10 أيام لتحضير و يجب أن يكون هذا الإشعار مفصلاً، إذ يحتوي على عنوان و اسم المكلف الخاضع للتحقيق⁽¹⁾... إلخ.

1-3- الرقابة المفاجئة: إذ يمنح القانون في إطار التحقيقات المحاسبية حق ممارسة التدخلات المفاجئة في المؤسسة من أجل ممارسة معاينات مادية قبل الرقابة المعمقة للوثائق المحاسبية و بالتالي فالهدف منها هو السماح للإدارة بإجراء بعض المعاينات المادية التي تفقد قيمتها إن أجلت و المتمثلة في⁽²⁾.

- معاينة و سائل الإنتاج الجزء المادي للوسائل غير المنقولة و كذا الوسائل البشرية؛
- معاينة مادية للمخزون الموجود في تاريخ التدخل؛
- معاينة وجود الوثائق المحاسبية و لكن من حق المحقق فحص مضمونها؛
- كشف أيعار البيع المطبقة من قبل المؤونة؛

و هذا كله من أجل جمع المحقق أطبر قدر من المعلومات حول الطبيعة نشاط المؤونة الممارس ومقارنته بما هو مصرح به.

1-4- إستثمارات التحقيق: فاستنادا للمعلومات الموجودة ضمن الملف الجبائي للمكلف الخاضع

للرقابة الجبائية يقوم العون المحقق بملأ جدولان هاما في تحديد و معرفة الشكل الخارجي للمعاينة قبل استلامها و أهمية و تطورات رأس مال الشركة و جميع الامكانيات التي تمتلكها المؤسسة، و يتمثلان في:

⁽¹⁾ Legi france, Droit et fiscalit des entreprises, <http://www.marseille, prevence, cci, fr, test1/droit/verif/asp 28 -02-2001, page 3>.

Voir :

⁽²⁾ Calud l'aurent, control fixeal la verification de comptabilité B ayeusaine 1995, page 21

Charte fasrales imprimés, <http://www.unc.pp/ guide niaison>

Chart fasrales, champ9, controles, htm 28-02-2004, page1.

1-4-1 - كشف المحاسبية (k.37) Rchevé de comptabilité:

تملأ هذه الاستمارة وفق جدول حسابات النتائج الموجودة ضمن التصريح السنوي المقدم من قبل المكلف للإدارة الجبائية لأربع سنوات الماضية التي سوف تكون محل المراقبة حيث تسمح هذه الاستمارة بتقدير تطور رقم الأعمال و الأعباء و كذلك الربح الصافي لكل سنة. (1)

1-4-2 - الحالة المقارنة للميزانيات: هذه الوثيقة تحتوي على أسطر و أعمدة تسجل عليها

مختلف الأصول و الخصوم للسنوات الأربع قيد التحقيق و تشمل دراسة التغيرات الحاصلة في أصول و خصوم المؤسسة. (2)

الجدول رقم (02): الحالة المقارنة للميزانيات:

إلى 31-12-ن+3	إلى 31-12-ن+2	إلى 31-12-ن+1	إلى 31-12-ن	
				- الأصول - الاستثمارات - المخزونات - الحقوق - نتيجة الدورة(خسارة)
				إجمالي الأصول
				- الخصوم - الأصول الخاصة - الديوان - نتيجة الدورة(ربح)
				إجمالي الخصوم

المصدر = المديرية العامة للضرائب.

(1) Guide de vérification de comptabilité DGI 2001, Alger, page 31.

(2) نوي نجاه، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، مرجع سبق ذكره، ص 68.

5-1- التحقيقات الخارجية المساعدة: فلأجل الإحاطة و الإلمام أكثر و بصورة جيدة بكل الجوانب المحيطة بالوضع الحقيقية للمكلف أو المؤسسة المراقبة يعمد المحقق إلى إجراء بعض البحوث الخارجية على مستوى الممولين، الزبائن، البنوك، و الإدارات العمومية⁽¹⁾.

2- سير التحقيق: بعد انقضاء الأجل المحدد للتحضير و بوصول أول موعد تدخل مباشر بعين المكان يذهب المحققون لمباشرة أعمالهم داخل المؤسسة قيد التحقيق فيها لأنه قانونيا لا يسمح له بأخذ الدفاتر المحاسبية إلى مكاتبهم إلا في حالة إذا ما طلب المكلف ذلك نظرا لعدم توفر الامكانيات اللازمة للقيام بعملية التحقق داخل المؤسسة و هذا بتقديمه بطاب موقع و مقدم لمدير الإدارة الجبائية⁽²⁾. وفي هذه الحالة يقوم المحققون بالتوقيع على تعهد باستلامهم للوثائق المحاسبية و إرجاعها بعد عملية الفحص.

وتتجدد عملية الرقابة المحاسبية في فحص ل الدفاتر و المستندات المحاسبية للمؤسسة ويكون عبر مرحلتين:

2-1- فحص المحاسبية من حيث الشكل: إن الرقابة الشكلية للمحاسبة تتمثل في المعاينة المادية للوثائق الموضوعة للرقابة أي التأكد من وجود و صحة الدفاتر القانونية الإجبارية و يجب أن تحترم المعايير التالية:

2-1-1- محاسبة منتظمة: تعتبر المحاسبية منتظمة إذا كانت ممسوكة القواعد و الإجراءات المنصوص عليها قانونيا.

2-1-2- محاسبة صادقة: و يقصد بهذا المفهوم أن القيم المحاسبية المسجلة في مختلف الوثائق المحاسبية قد تم تقييمها بطريقة صحيحة⁽³⁾.

2-1-3- محاسبة مثبتة(مقنعة): و تكون إذا استطاعت المؤسسة تبرير و إثبات صحة كل العمليات المسجلة في الدفاتر بواسطة تقديم المستندات و الوثائق التبريرية.

2-2- فحص المحاسبية من حيث المضمون: المقصود بدراسة المحاسبية من حيث المضمون هو القيام المحقق بدراسة معمقة و دقيقة للحسابات الرئيسية للميزانية و حسابات التسيير و النتائج.

2-2-1- فحص حسابات الميزانية العامة: الميزانية العامة هي عبارة عن كشف أو بيان للوحدة الاقتصادية في فترة زمنية معينة و هذا البيان يضم جانبين جانب الأصول و جانب الخصوم⁽⁴⁾.

(1) نوي نجاه، مرجع سبق ذكره، ص 68.

(2) Depudt et GARELICK, Fiscalité , Algérienne, SNED, Alger 1972, page684.

(3) شبايكي سعدان، تقنيات المحاسبة حسب المخطط الوطني المحاسبي، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 1997، ص 123.

(4) شبايكي سعدان، نفس المرجع، ص 124.

2-2-2-2- فحص حسابات التسيير والنتائج: بعد انتهاء المراقب من التحقق و التأكد من صحة حسابات الميزانية فإنه ينتقل إلى مراقبة والتأكد من صحة و سلامة البيانات المسجلة في حسابات التسيير و النتائج و تمثل حسابات التسيير(الاستغلال) مجموع الأعباء التي تقوم بها المؤسسة بتحملها و في المقابل تتحصل على إيرادات تكون نتيجة للعمليات التي تقوم بها المؤسسة.

- **حساب النتائج:** يتم من خلال هذا الحساب معرفة القيمة المضافة و هامش الربح و القيمة المضافة تمثل الفرق بين الإنتاج الإجمالي و الاستهلاكات و تحسب نسبتها بالطريقة التالية: (1)

$$\text{نسبة القيمة المضافة} = \frac{\text{القيمة المضافة}}{100 \times \text{رقم الأعمال (الإنتاج + الخدمات)}}$$

رقم الأعمال (الإنتاج + الخدمات)

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

- **هامش الربح:** و يتم تحديده بالطريقة التالية:

الربح الخام

$$\text{هامش الربح الخام للمشتريات} = 100 \times \frac{\text{الربح الخام}}{\text{ثم تكلفة البضاعة المباعة}}$$

ثم تكلفة البضاعة المباعة

يعتبر هامش الربح الخام للمشتريات عن قمة الربح الخام بالنسبة لثمن تكلفة البضاعة المباعة

الربح الخام

$$\text{هامش الربح الخام للمبيعات} = 100 \times \frac{\text{الربح الخام}}{\text{المبيعات}}$$

المبيعات

يعتبر هامش الربح الخام للمبيعات عن قمة الربح الخام بالنسبة للمبيعات و يتم تحديد هامش الربح الخام للمشتريات و للمبيعات بمعرفة السنوات الخاضعة للتحقيق.

3- نتائج التحقيق المحاسبي ونهايته: أن التدخل في عين المكان ومعاينته وضعية المكلف و

كل ما يتعلق بنشاط و المراجعة المحاسبية للدفعة شكلا و مضمونا تمكن المحقق من استخلاص نتيجة

(1) Guide de vérification de comptabilité, op cit, page 116.

رفض أو قبول المحاسبي وفي كلتا الحالتين فإن المحقق ملزم بإرسال نسخة من هذه النتائج غلى المكلف بالضريبة المكثفة و الطرق المعتمدة في إعادة تأسيسها. (1)

3-1- قبول المحاسبية:

3-1-1- قبول صريح: أي أنه مقنع بدرجة كبيرة، المحاسبية منتظمة، مشتبهة و صادقة، و بالتالي فهو ملزم بإشعار المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق، و هذا دون إجراء أية تقويمات عن طريق إشعار بغياب التقويم.

3-1-2- قبول نسبي: أي هناك ارتياب و هذا من خلال تسجيل بعض التجاوزات و الانحرافات من قبل المكلف و في هذه الحالة يقوم المحقق بالجوء إلى إجراءات التقويم الثاني و المقصود أن يكون اتصال بين الخاضع للضريبة و المحقق الجبائي للنقاش و إبداء ملاحظات المكلف بالضريبة حول هذه الانحرافات المسجلة، ثم يقوم المحقق بإعادة تأسيس رقم الأعمال و يجب عليه إبلاغ المكلف بهذا التقويم، و كذلك عن طريق الإشعار بالتقييم الأول، مع منح مدة 40 يوم للرد على هذا التقويم.

3-2- رفض المحاسبية: في بعض الأحيان قد يخلص المراقب الجبائي إلى رفض المحاسبية نظرا لكثرة الأخطاء الموجودة فيها، وهذه من أجل حماية المكلف بالضريبة من تعسف و تمادي العون المحقق في اللجوء إلى التقدير التلقائي للضريبة من خلال رفضه للمحاسبة أو يكون هذا في الحالات التالية: (2)

- عندما يكون مسك الدفاتر المحاسبي غير مطابق للأحكام القانون التجاري ولشروط تطبيق المخطط الوطني المحاسبي؛
- عندما لا يحتوي المحاسبية على أي قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الإثباتية؛
- عندما تتضمن المحاسبية أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة في عمليات المحاسبي.

3-3- إعادة تشكيل القاعدة الخاضعة للضريبة: بعد أن يتم رفض المحاسبية من قبل العون المحقق يلجأ إلى تأسيس رفع الأعمال الخاضع للضريبة، وتختلف طرق إعادة تأسيس حسب نوع و نشاط المؤسسة، حيث أن المحقق يقوم بإختيار الطريقة التي تتناسب مع المعلومات المتحصل عليها حول المؤسسة، ومن بين هذه الطرق نجد:

(1) نوي نجاة، مرجع سبق ذكره، ص 73-74.

(2) التعلية رقم 134 و .م/م. ع. ض المؤرخة في 200/02/15.

3-3-1- إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الحساب المادي: تعتبر هذه الطريقة من أكثر الطرق انتشارا ومن طرف المحققين، وذلك لبساطتها، ونجد أغلب النشاطات تخضع لهذه الطريقة ما عدا المهن، الحرة، قطاع البناء و الأشغال العمومية.

3-3-2- إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الإيرادات: حتى يمكن حصر الإيرادات المحققة فعلا من طرف المؤسسة التي هي موضع التحقيق، يمكن استعمال الحساب المالي و الذي يشمل إجمالي مديونية الصندوق وكذا الأرصدة الدائنة للحسابات البنكية للمؤسسة، وذلك بأخذ حساب التغيرات في تسبيقات الزبائن و أرصدهم من بداية الدورة و حتى نهايتها.

3-3-3- إعادة تأسيس رقم الأعمال على أساس الفوترة: في مؤسسات الأشغال العمومية تعد الفوترة الأساس في مجال الضرائب المباشرة وإعادة تأسيس الفواتير لا تمكن فقط من التحقيق في الأرصدة وتسبيقات الزبائن، و إنما كذلك التسديدات والفواتير المصرح بها.

3-4-4- نهاية التحقيق: تعد نهاية المرحلة خلاصة عمل المحقق، حيث يقوم بإبلاغ المكلف بالضريبة بنتائج المراقبة المحاسبية وهذا عن طريق الإبلاغ الأول والنهائي وكخطوة أخيرة يقوم بكتابة التقرير النهائي الذي من خلاله يسجل كل المعلومات الخاصة لعملية المراقبة التي قام بها.

3-4-1- إبلاغ المكلف بنتائج التحقيق: تلتزم الإدارة الجبائية بإبلاغ المكلف الخاضع للتحقيق بنتائج المراقبة الجبائية حتى وأن لم يكن هناك تقويم.

3-4-2- كتابة التقرير النهائي: أن كتابة التقرير النهائي هو الملف الذي عن طريقه ينهي المحقق مهمته في التحقيق ويجب أن يتضمن هذا التقرير كل المعلومات، الأرقام، و المبالغ التي تسمح بالتأكد من احترام الإجراءات و تقييم نتائج المراقبة.⁽¹⁾

⁽¹⁾نوي نجا، مرجع سبق ذكره، ص 78-79.

المطلب الثاني: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية VASFE:

تعزيزا لآليات الرقابة الجبائية تم استحداث التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية ككتلة أو الامتداد منطقي و ضروري للتحقيق المحاسبي و كذا تم انشاء هذا التحقيق في سنة 1992 مسابرة لحركة الاصلاحيات التي عرفتها السياسة الجبائية و قد عرفه Thierry Lambert على أنه مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة صحة التصريحات للدخول الإجمالية الخاضعة للضريبة على الدخل، و تكون بمقارنة الدخل المصرح لها مع إجمالي الدخل المحققة أثناء مسيرة الحياة.⁽¹⁾

حيث يمكن لأعوان الإدارة الجبائية القيام بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضرائب على الدخل الإجمالي و من خلاله يقوم بمراقبة مدى الأشخاص حيث المداخل المصرح بها من جهة، و الدمة الألية، و العناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى و منه فإن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية يسعى إلى تحقيق هدفين رئيسيين و هما :

• ضمان التصريحات الموضوعية متكاملة بطريقة شرعية؛

• مراقبة التجانس بين المداخل المصرحة مع الدمة المالية الإجمالية للمكلف.⁽²⁾

1- التحضير للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية: إن أي عملية رقابة يجب أن تسبقها مرحلة تحضيرية لتهيئة الأرضية الكافية لانطلاقها وهذه المرحلة لا تختلف كثيرا في التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية عنها في التحقيق المحاسبي إذ يتم من خلالها إختيار مجموعة الملفات المراد مراقبتها، ولكن هذا الإختيار يخضع إلى مقياس سواء من حيث الكمية وهذا حسب الإمكانيات المتواجدة على مستوى كل ولاية، وكذا الخصوصية، وشكل هذه الرقابة.

لذا فإن البرنامج التنفيذي للمديرية العامة للضرائب لسنة 2000 يهدف إلى تحقيق نسبة 5 من الملفات المعروضة وهذا العدد قابل للزيادة حسب الكفاءات المتاحة للمصالح الضريبية، إضافة إلى أن الأشخاص الخاضعين ل يجب إختيارهم عن طريق معايير ومؤشرات موضوعية وهادفة، منها:⁽³⁾

- الأشخاص الذين سجلت المفتشية في ملفاتهم عدم التوافق و فروضات هامة بين المداخل المكتبة في التصريحات السنوية والنقاط المستعملة.

⁽¹⁾ Therry lambert, Vérification, fiscale personnelle, économie, paris, 1984 page08.

⁽²⁾ نوي نجاه، مرجع سبق ذكره، ص. 81.

⁽³⁾ Cureulaire n°135/MF/DGI, du 15-02-2000.

- تبعا للتحقيق المعمق من قبل المفتشية للملف الذي بحوزتها تحصل على مؤشرات ودلائل تضع التصريحات المقدمة في موضع شك
- الأشخاص الذين ليس لهم ملف جبائي، وفي مسار حياتهم اليومية تظهر عليهم مؤشرات تؤكد وجود مداخل مخفية هامة
- وباعتبار مجموعة الملفات المراد التحقيق فيها تستند مهمة ذلك إلى الأعوان المراقبين المختصين، ومع إتباع نفس مراحل التحقيق المحاسبي يقوم هؤلاء بـ:
 - سحب الملف الجبائي للمكلف المعني بالتحقيق وهذا على مستوى المفتشية التي يقيم بها، لفحص مختلف المعلومات التي يضمنها إضافة إلى إمكانية فحصهم لمختلف الجبائية للأشخاص الذين يعيشون مع هذا المكلف
 - إبلاغ المكلف بالضريبة إذ يقوم المراقب الجبائي بإرسال أو تسليم إشعارا بالتحقيق للمكلف المعني بعملية الرقابة، يعلمه فيه عن خضوعه لهذه الأخيرة، مع منحه 15 يوما للتحضير ، وهذا الاستعارة يجب أن يأخذ بشكل ضروري بعض العناصر مثل سنوات التحقيق، إمكانية الاستعانة بمستشارين من إختياره،...
 - جمع المعلومات من مصالح الخارجية، بعدما ينهي المحقق فحص الوثائق الإدارية الخاصة بالمكلف بالضريبة، و تلك التي استقاها من ملف هذا الأخير، وكذا بعض المعلومات المقدمة من مصالح البحث عن المعلومات الجبائية التابعة للهياكل المحلية و المركزية يلجأ إلى بعض الأبحاث الخارجية و المتمثلة في القوى المبذولة من قبل المراقب لأجل البحث عن المعلومات غير الموجودة في الوثائق الإدارية، وذلك باستخدامه لحقوقه الإدارية التي منحها له المشروع الجبائي كحق الاطلاع، حيث يتصل بكل المؤسسات الخارجية التي لها علاقة مع المكلف بالضريبة لأجل الحصول على معلومات و توضيحات يعتمد عليها في تحقيقه.
 - إعداد الميزانية الشكلية، بعد إجراء فحص الملف الجبائي وكذا المعلومات المتحصل عليها، يقوم المحقق بوضع ميزانية أولية تحتوي على مجمل المعطيات المتحصل.
- 2- سير التحقيق: بعد المرحلة التحضيرية وإعداد الميزان الشكلي، وبأنها المدة المحددة للتحضير، تأتي عملية التحقيق المعمق التي تتم في مصالح الإدارة الضريبية إلا في حالة طلب الملف أن تجرى في بيته أو في مكتب مستشاره، حيث يقوم المراقب باستدعاء المكلف المعني بالتحقيق لتزويده بكشوفات الحسابات البنكية، البريدية، وكذا جميع الحسابات الأخرى، التي من الممكن ممارستها.

2-1- إعادة تكوين الأسس الخاضعة للضريبة: أن إعادة تكوين المداخيل المحققة من قبل المكلف، هي نتيجة استغلال المعطيات المتعلقة بوضعية الذمة المالية و عناصر مسار الحياة . وهذا بهدف كشف الدخول غير المصرحة وإعادة إخضاعها للضريبة، وفي هذا الإطار يقوم المكلف بـ:

- عملية التقييم لممتلكات ونفقات المكلف تحت المراقبة ولتقييم هذه العناصر يجب الرجوع إلى المعايير المحددة في الجدول التالي:

جدول رقم 3: طريقة تقييم عناصر مسار الحياة:

بيان العناصر	طريقة التقييم
- العقارات	- مبلغ الفاتورة أو السعر المحدد مقارنة مع المواد المماثلة
- سهرة المحل	- المبلغ المعاد تقييمه و المأخوذ من المصالح الجبائية(مصالح التقييم و الأسعار)
- المنقولات	- القيم الحقيقية
- الأسعار	- المبلغ يحدد جزافيا
- المخزونات	- الاحتفاظ بما هو موجود في المحاسبية

La source : Ade de sénonaise de formation : VASFE. MF. DRI. DIW. De Blida.2002.

- تحليل الحسابات المالية ونعني بها مراقبة التدفقات المالية للمكلف، إذ يلجأ المراقب إلى مقارنة الكشوفات البنكية مع المداخيل المصرح بها لتحديد رصيد الميزان النقدي للمكلف و النتائج المتحصل عليها بجمعها في بعد ميزان الخزينة الذي يشكل وسيلة تقنية شاملة.

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

- **ميزان الخزينة:** إن ميزان الخزينة يتيح تحديد المبلغ الإجمالي للنفقات خلال فترة المراقبة، ليساوي تلك المصادر التي من الممكن للمكلف الحصول عليها خلال نفس الفترة لأن هذا الميزان يجب أن يحتوي على جميع التحصيلات و النفقات المحققة من طرف المكلف الخاضع للرقابة وكذا الأشخاص

الذين يعيشون معه، و بالتالي يسمح لنا أن نأخذ بعين الاعتبار عدم التوازن الذي إن لم يفسر شكل الدليل على وجود دخول غير مصرح بها.

يوجد نوعين من ميزان الخزينة و المتمثلان في:

- الميزان الخاص: يستعمل عندما يمارس المكلف نشاطات تجارية أو غير تجارية بشكل فردي.⁽¹⁾
- الميزان الإجمالي (الصندوق الإجمالي): على غرار الميزان الخاص ففي حالة عدم التمكن من فصل الخزينة الشخصية عن الخزينة التجارية أو غير التجارية فإنه يجب على المراقبين الرجوع و الاستناد على الميزان الإجمالي، ويتعلق الأمر بالحالات التي تكون فيها مبالغ الاقتطاعات والتحصيلات غير قابلة للتحديد رقميا و بصفة دقيقة مثل الأرباح والمداخيل المحددة جزافيا، غياب المحاسبية، المحاسبية غير ممسوكة بطريقة جديدة في هذه الحالات فإنه من الصعب معرفة تحركات رؤوس الأموال الموجهة نحو المؤسسة و الأتية منها، إل أنهمم الضروري تقديم حساب الخزينة التجارية.
- طلب التوضيحات والتبريرات: في حالة جمع المحقق عدة عناصر تثبت أن المكلف يحقق مداخيل مهمة مقارنة بما صرحه، يمكنه طلب توضيحات و تبريرات لنقطة معينة أو عدة نقاط، حول ما صرح به المكلف كضريبة وما حققه من موارد و نفقات .

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

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

- طلب التوضيحات: تلتمسها الإدارة لرفع الشك عن كل غموض في التصريحات و تخص أي نقطة واردة في التصريح.

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

2-3- الإبلاغ بالنتائج: بعد انتهاء المراقبة من عملية التحقيق والمقارنة قد يتوصل إلى نتيجتين إما قبول لأسس فرض الضريبة المصرح بها من قبل المكلف، و من ثم عليه إشعار هذا الأخير بغياب

(1) نوي نجاه، مرجع سبق ذكره، ص 85-86.

التقويم، أو رفضها إلى علم أن ما هو مصرح به كمداخل هي ليست دقيقة و غير مطابقة للواقع فيقوم بإعادة تكوين المداخل التي بحوزة هذا المكلف وكذلك تلك الدخول المحققة من قبل أولاده و الأشخاص الذين يعيشون معه، و طرق اعادت تكوين أسس الإخضاع تتغير حسب الحالة المقدمة و التي تتلخص في تقديم ميزان الخزينة، اللجوء إلى التقييم الجزافي، وضع التسعير التلقائي.

و بعد إعادة تكوين أسس الإخضاع يقوم المراقب بإبلاغ المكلف المحقق في وضعيته الجبائية بنتيجة المراقبة المتحصل عليها، ويجب أن يكون مفصلا بأرقام و جداول بكيفية تسمح له بفهم التقويمات المجرات حتى يتبين له الرد عليها بملاحظاته أو قبوله، مع منحه مدة 40 يوما. (1)

المطلب الثالث: التحقيق المصوب في المحاسبة

إذا كان التحقيق في المحاسبة سابق الذكر يقوم بالتدقيق في كل المعلومات المحاسبية التحقيق ها بالمكلف محل و في كل الضرائب و الرسوم المعني بها، فإن التحقيق المصوب في المحاسبة هو على خلاف ذلك، حيث تقتصر عملية التحقيق على نوع أو عدة أنواع من الضرائب و الرسوم و ما يرتبط بها من معلومات محاسبية.

1- مفهوم التحقيق المصوب :

التحقيق المصوب في المحاسبة هو طريقة من طرق الرقابة المحاسبية التي تم استحداثها مؤخرا مع قانون المالية لسنة 2010²، وهو لا يختلف على التحقيق في المحاسبة العامة من حيث الإجراءات. و هو عبارة عن تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة، أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية.

2- خصائص التحقيق المصوب في المحاسبة:

انطلاقا من مفهوم التحقيق المصوب يتميز هذا النوع من التحقيق بالخاصيتين التاليتين:

- يتم التحقيق في نوع أو في عدة أنواع من الضرائب (إختيار عينة).

(1) نوي نجاة، مرجع سبق ذكره، ص 88-89.

(2) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20 مكرر من القانون رقم 2009/9 المؤرخ في 31-12-2009 المتضمن قانون المالية، 2010، ص18.

- يغطي التحقيق فترة كاملة أو جزء منها غير متقادمة، أو يكون على عمليات أو معلومات محاسبية لمدة تقل عن سنة. (1)

3- شروط التحقيق المصوب في المحاسبة:

يحظى هذا النوع بجملة من الشروط التي يجب مراعاتها واحترامها و هي كما يلي:

- يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق تقديم الوثائق المحاسبية و الوثائق التوضيحية، على غرار الفواتير و عقود وصول و عقود الطلبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق و الضرائب و الرسوم و الإشارة المتعلقة بالتحقيق.
- لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق في أي حال فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة.
- لا يطلب من المكلفين بالضريبة أثناء هذا التحقيق سوى تقديم وثائق توضيحية عادية على غرار الفواتير و العقود و وصول الطلبات أو التسليم.
- يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق العام المذكور سابقا.
- لا يمكن للشروع في إجراء التحقيق المصوب دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقا عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفق بميثاق حقوق التزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبتها، على أن يتغير من أجل أدنى للتحضير مدته 10 أيام ابتداء من تاريخ تسليم هذا الإشعار. (2)
- يجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق بالإضافة إلى العناصر المشتركة أثناء التحقيق في المحاسبة المذكورة سابقا كما يجب إعلامه بطبيعة العمليات المحقق فيها.
- لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان في الدفاتر و الوثائق و أكثر من شهرين.
- يتمتع المكلف بالضريبة بأجل 30 يوما بإرسال ملاحظاته أو قبوله ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار لإعادة التقييم.
- إن ممارسة التحقيق المصوب لا يمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقا و الرجوع إلى الفترة التي فيها المراقبة، و لكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التقييم المتم عند التحقيق المصوب. (3)

(1) قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 18-19.

(2) نفس المرجع السابق ، ص 19.

(3) نفس المرجع السابق ، ص 19.

4- هدف التحقيق المصوب

- يكمن الهدف الرئيسي للتحقيق المصوب في السماح للمصالح الجبائية بالرفع من عدد عمليات الرقابة مع التخفيض من عدد المعاينات في مكان الإغفالات و الأخطاء و النقائص الذي يتم الكشف عنها .
- يعتبر هذا الإجراء أقل إلزاما للمكلفين بالضريبة حيث لا يجبر هذا الأخير على تقديم كل الوثائق المحاسبية لتبرير أرقام الأعمال و النتائج المصرح بها.
- تقتصر مطالبة المكلف بالضريبة، الوثائق التي تحصي عناوين الضرائب للفترة المستهدفة للضريبة.
- التسيير يعني التدقيق المصوب و الأشكال الأخرى للرقابة، يتميز التحقيق المصوب عن باقي أشكال الرقابة الأخرى بمكان تنفيذ التدقيق و عناوين الضرائب المعنية و الفترة التي يتم التحقيق فيها و كذا الوثائق المراد دراستها.
- يمكن أن يكون هذا التحقيق المصوب امتدادا للرقابة على الوثائق، في حالة غياب رد الكلف بالضريبة على طلب المعلومات والتبريرات والتوضيحات أو نتيجة الإجابات غير كاملة التي بقيت مستغلة من قبل مصلحة الوعاء.
- فيما يخص التحقيق في المحاسبة تمنح مراجعة المحاسبة بعين المكان المتعلقة بمؤسسة جبائية ما، و مراقبة نظام التصريحات المكتسبة، الوقت الكافي للقيام بالمراقبة، أما التحقيق المصوب فيكون فيه المراقبة أكثر سرعة و يتلاءم فيه التدخل مع تحليل الطلبات الخاصة.⁽¹⁾

(1) رسالة المديرية العامة للضرائب، نشرة شهرية للمديرية العامة للضرائب، عدد 2013/70.

خلاصة الفصل الثاني:

إن طرق الرقابة الجبائية مهما كانت تتسم بالردع إلا أنها و في غياب كل من الدهنية و الوعي الضريبي تبقى وسيلة هشّة الفاعلية، لذلك لابد من خلق و إرساء دهنيات جبائية جديدة تعمل على نشأة مكلف عصري بقدر واجباته والتزاماته الجبائية و ذلك تحد بشكل كبير من ظاهرة الغش الضريبي.

فالغش الضريبي الجد متأصل في المعلومات التجارية لا يمكن العبث به إلا بواسطة الرقابة الجبائية، وهناك وسائل و اليات تستخدمها الرقابة الجبائية ذكرناها سابقا إلا أنها غير كافية فالرقابة التي تقوم بها المصالح المعنية تؤدي في غالب الأحيان إلى اكتشاف نقائص و إغفالات ترتكب من طرف المكلفين بالضريبة الذين يسعون دائما لتهرب من دفع ما عليهم من ضرائب، وهنا نشير إلى ضرورة تحسين وسائل تدخل الإدارة الجبائية، فتحديث هذه الأخيرة تبقى أهم وسيلة.

الفصل الثالث:

دراسة حالة مفتشية الضرائب

فرجيوة-

تمهيد:

تعد مفتشية الضرائب المصلحة الوحيدة الخاصة بالوعاء الضريبي وهي تضم نطاق إقليمي محدد يشرف عليها رئيس المفتشية وينوبه نائب، والهدف الرئيسي للمفتشية هو البحث عن الوعاء الضريبي وإخضاعه، وذلك حسب الأسس والقواعد التي حددها المشرع الجزائري وسنقوم في هذا المحور بإعطاء نظرة عامة حول مفتشية الضرائب لدائرة فرجيوة محل التبرص و ذلك من خلال تقديم المفتشية، وتحليل هيكلها التنظيمي والمهام الموزعة على مختلف مصالحها وكذا الإلمام بمختلف أشكال الرقابة الجبائية ومختلف الإجراءات المطبقة من طرف المفتشية وكمرحلة أخيرة سنخصصها لدراسة حالة مقال.

المبحث الأول: نظرة عامة حول مفتشية الضرائب "دائرة فرجيوة"

المطلب الأول: تقديم مفتشية الضرائب "دائرة فرجيوة"

1- تعريف مفتشية الضرائب "دائرة فرجيوة"

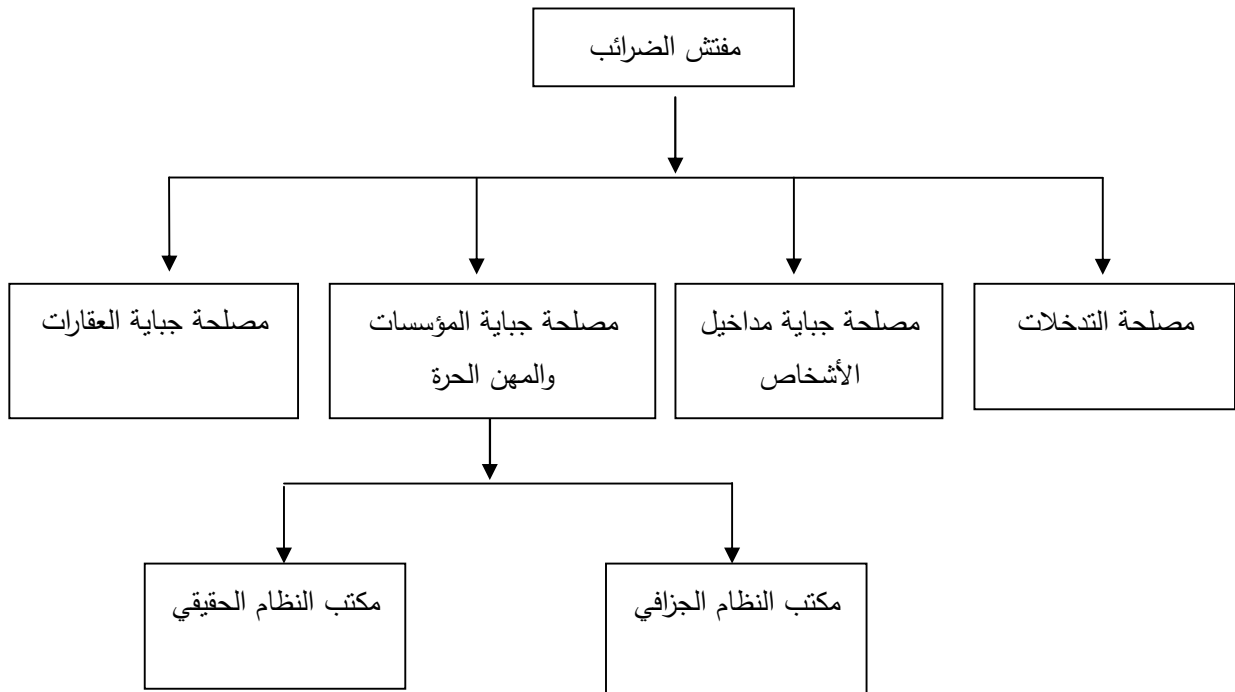
مفتشية الضرائب لدائرة فرجيوة هي مؤسسة جبائية يرجع إنشاؤها إلى سنة 1975 طبقا لقانون المالية رقم 85/75 وتتكفل هذه المفتشية بتقديم الضرائب والرسوم الجبائية، 08 بلديات تابعة لها.

تتمثل في الهيكل الخارجي المنبثق من الإدارة الجبائية، وهي تنظيم موحد ومتعدد الاختصاصات له إقليم محدد والمفتشية هيكل ووعاء، وهي مدعمة بمصلحة التدخل والمراقبة، إذ تحدد قاعدة فرض ضريبة على المكلف من الضرائب والرسوم وحقوق أخرى خاضعة لها.

2- الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب "دائرة فرجيوة"⁽¹⁾

يعرف الهيكل التنظيمي بأنه تنظيم خاص يسمح بمعرفة مصادر اتخاذ القرار، والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل(01): الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب دائرة فرجيوة



المصدر: الوثائق الداخلية لمفتشية الضرائب دائرة فرجيوة"

⁽¹⁾ معلومات مقدمة من مفتشية الضرائب - فرجيوة-

ومن خلال الشكل السابق نلاحظ أنه يتكون من المصالح التالية:

2-1- مصلحة التدخلات: (1)

تعتبر أهم مصلحة على مستوى المفتشية (قبل التكلف بالملف الجبائي بمصلحة العقارات).

- يقوم أعوان مصلحة التدخل رفقة المعني المكلف بالضريبة بإجراء إحصاء شامل لجميع المكلفين بالضريبة و يقعون ضمن نطاق إختصاص المفتشية، وذلك بالاطلاع على حجم النشاط والمردود لكل نوع من النشاطات التجارية، وخاصة التي تخضع للنظام الجزافي وعلى ضوء المحضر الذي يحرره الأعوان بالبحث عن المادة الخاضعة للضريبة في إطار برنامج سنوي محدد من طرف المراقبة الجبائية تعمل على المراقبة التقنية للضرائب المباشرة و حقوق الطابع.

- القيام بعمليات الجرد و تحرير محاضر ضبط الحساب مصلحة جباية المؤسسات تقوم بعمليات الإحصاء الدوري للممتلكات العقارية المبنية والغير مبنية، والنشاطات الصناعية و التدخلات تأخذ إلى مصلحة جباية العقارات والذي يقوم فيها العون بملء الاستمارات المطلوبة وكامل الملف الجبائي من قبل هاته المصلحة.

2-2- مصلحة جباية الأشخاص: تقوم بنشر الملفات الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي IRG للأشخاص الباحثين للمفتشية التي تنتمي إليها المصلحة، واستقبال التصريحات الخاصة بالدخل الإجمالي الخاضع بعد تحديد المبلغ الصافي ومبلغ الضريبة المستحقة وللقيام بمراقبة دقيقة للملفات.

2-3- مصلحة جباية للمؤسسات والمهن الحرة: هي مصلحة يترأسها مفتش بمساعدة مفتشين على الأقل تكون لها أعمال دورية وأخرى تكرارية وأخرى منتظمة وتكمن مهامها الرئيسية في: -تغيير الملفات.

- المراقبة الدقيقة للملفات.
- فرض ضرائب ورسوم إضافية عن طريق النظام الجبائي.
- معالجة النزاعات.
- تقريب الإدارة الجبائية من المكلفين بالضريبة.

و تنقسم هذه المصلحة إلى فرعين:

2-3-1- مكتب النظام الجزافي: يتم فيه تسيير الملفات المتبقية و التي يتراوح رقم أعمالها ما بين 0-500 مليون وهو نظام تقديري، ونجد ضمن هذا النظام التصريحي برقم الأعمال نظام الضريبة

(1) معلومات مقدمة من مفتشية الضرائب - فرجيوة-

الجزافية الوحيدة، يصرح فيه برقم أعماله ومشترياته، ومجموع تكاليفه وأرباحه السنوية ويعيده إلى الإدارة الجبائية قبل 01-02 من السنة الموالية وهناك يقدم IRG التصريح بالمدخيل وهو التصريح السنوي يضم كل المدخيل الضريبية على الدخل الإجمالي قبل 01 أفريل من السنة الموالية للنشاط ويحصى الأشخاص الطبيعيين وشركات الأشخاص ويقدم بعدد الشركاء باستثناء الخواص الذين يحققون فوائض قيم التنازل.

2-3-2- مكتب نظام الربح الحقيقي: هو نظام مكلف بتسيير الملفات الكبيرة والمهمة في تحقيق المفتشية وبتقسيم إلى النظام المبسط والنظام المراقب ونظام الربح الحقيقي.

2-4- مصلحة جبائية العقارات: تقوم هذه المصلحة بعدة مهام: ⁽¹⁾

- التكفل بوعاء التسجيل والطابع حيث تقوم بتسجيل عقود الأسانذة والموثقين وعقود البيع والإيجار وعقود الشركات، أما فيما يخص الطابع تقوم هاته المصلحة بمراقبة حقوق الطبع.
- تأسيس ضريبة القيمة الناتجة عن التنازل عن طريق العقارات المبنية والغير مبنية والمخازن التجارية والأسهم.
- مراقبة ملف الضريبة على الممتلكات و البنايات الفخمة وتكون هاته المراقبة على الرسم التطهيري.

3- أهداف مفتشية الضرائب "دائرة فرجيوة"

يكن الهدف من هذا الإدماج في تسهيل المهام والتقليل من التهرب الضريبي حتى تتماشى مع الاقتصاد الوطني الحديث، وفي سنة 2004 أصبحت المفتشية تضم بلديتين ومن هذا المنطق تم انشاء تصريح يدعى G50 تشمل جميع الضرائب منها:

- الرسم على النشاط الصناعي و التجاري.
- الرسم على أرباح الشركات.
- الرسم على الدخل الإجمالي.
- الرسم على النشاط الصناعي.
- الرسم على القيمة المضافة.

⁽¹⁾ معلومات مقدمة من مفتشية الضرائب - فرجيوة-

4- مهام مفتشية الضرائب "دائرة فرجيوة":

- مراقبة التصريحات المكتسبة من طرف المكلفين سواء كانت في إطار مراقبة شكلية للتصريحات المسلمة، والكشوف واستمارات الدفع أو إطار المراقبة المعمقة للملف الجبائي للبحث عن قاعدة قرض الضريبة.

- تخضع عمليات التدخل في نفس المكان لمراقبة دقيقة ومستمرة أو مراقبة نوعية لبعض الضرائب مثل: الضرائب المباشرة، حقوق الطابع.

المبحث الثاني: أشكال الرقابة الجبائية على مستوى مفتشية الضرائب "دائرة فرجيوة":

إن الرقابة الجبائية تتخذ عدة أشكال تسمح للإدارة الجبائية بالتأكد من صحة الأرقام والمعلومات الصرح بها من طرف المكلفين سواء كانت رقابة مكتب أو في عين المكان.

المطلب الأول: الرقابة الشكلية على مستوى مفتشية الضرائب لدائرة فرجيوة:

تبدأ هذه العملية منذ استلام تصريحات المكلفين بالضريبة، حيث تتم مراقبة هذه الأخيرة من الناحية الشكلية لذا يقوم اعوان المفتشية بمقارنة هذه التصريحات مع التصريحات السنوية (الميزانية الجبائية، وكذلك كشف المعلومات الواردة إلى المصلحة و المتمثلة في كشف المعلومات المتعلقة بالمقبوضات والمشتريات وكشوفات الربط وكشف العملاء...) ثم يقوم هؤلاء الأعوان بتسوية وضعية المعنى اتجاه مختلف الضرائب، يتميز هذا النوع من الرقابة بكونها رقابة منتظمة غير انتقالية.

المطلب الثاني: الرقابة على الوثائق على مستوى مفتشية الضرائب لدائرة فرجيوة

هذا النوع من الرقابة يتم كذلك على مستوى المفتشية، و يتميز بكونه رقابة انتقالية حيث تتم عملية برمجة بعض الملفات الجبائية لهذا النوع من الرقابة، وذلك بناء على عدة معايير حيث يقوم أعوان المفتشية بمراقبة التصريحات المتواجدة في الملف الجبائي لمدة 4 سنوات غير متتالية.

المطلب 03: إجراءات الرقابة الجبائية

إن أكثر أنواع الرقابة شيوعا وانتشارا في الرقابة الجبائية على الوثائق هي تلك التي تستعملها الإدارة الجبائية وهي:

1- المراقبة المعمقة على مستوى مفتشية الضرائب دائرة فرجيوة:

إن عملية التحقيق الجبائي والمحاسبي الخاص بالمكلف بالضرائب خاضع للنظام الحقيقي حيث تقوم المصلحة بإجراء أولي وهو استدعاء المعنى بالأمر لتقديم الوثائق والسندات وهذا خلال 10 أيام التي لا يمسه انقضاء الآجال بعد تقديم جميع الوثائق و المستندات المنصوص عليها في المادة 9 و 10 من القانون التجاري الجزائري وعليه تقوم المصلحة بالمراجعة الدقيقة المعمقة لجميع تصريحاته.

2- المصوبة على المستوى مفتشية الضرائب دائرة فرجيوة:

هذا الإجراء يمس الحسابات التي ترى فيها مصلحة الضرائب أن هناك إقفال أو تهرب في هذه الحسابات و خاصة حساب الرسم على القيمة المضافة، التهرب أو المبالغة فيه...

3- المراقبة الوثائقية على المستوى مفتشية الضرائب دائرة فرجيوة:

تمر المراقبة الوثائقية بعدة مراحل وهي:

3-1- المرحلة الأولى: من خلال بعض الحسابات و الوثائق تقوم المصلحة بمراقبة الحسابات التي ترى أن فيها شكوك أو اختلافات فتقوم المصلحة باستدعاء المكلف بالضريبة. مرفق بالوثائق التالية:

-فواتير الشراء، دفتر الشراء، دفتر المحاسبة والأجور، دفتر الصيانة والإصلاح والإيجارات المهنية.

3-2- المرحلة الثانية: بعد تقديم هذه المستندات تقوم المصلحة بإجراء المراقبة و المراجعة لهذه الوثائق والسندات قصد التأكد من صحة ما صرح به في الموازنة قيد الدراسة.

3-3- المرحلة الثالثة: من خلال لهذه الوثائق يتضح أنه هناك إختلالات في الأسس الضريبية المصرح بها في الموازنة حيث تقوم المصلحة بإشعاره عن طريق 4 التي توضح للمكلف بالضريبة و هذا بناء على المواد القانونية المنصوص عليها في المنظومة الجبائية الجزائية، من أجل تسوية وضعيته الجبائية يجب على هذا الأخير أن يرد على طلب المصلحة في أجل 30 يوما، لأن عدم التزام المكلف بهذه المدة فإن التسوية الجبائية تثبت و تطبق عليها نفس العرامات مما جاء في الإشعار الأولي و في حالة رد المكلف بالضريبة مبرزا تبريراته المقنعة فإنه لا يجوز تثبيت التسوية وهذا بناء على الاقتراحات التي قدمها في الرد وفي حالة الموافقة على مضمون الإرسالية فإن التسوية تثبت.

3-4- المرحلة الرابعة

تثبت التسوية عن طريق الرد الفردي مع إشعار المعني بالتبليغ النهائي. هذه الاجراءات السابقة لا يتم تطبيقها كلها على مستوى المفتشية- في محل التريص- والإجراء الوحيد المطبق في هذه الأخيرة مفتشية الضرائب دائرة فرجيوة هو المراقبة الوثائقية.

المبحث الثالث: دراسة حالة مقاول تعرض للرقابة الجبائية.

الجدول رقم 04: بطاقة تقنية حول المقاول X

X	الإسم
مقاولة أشغال عمومية E.T.P	المهنة
فرجيوة	العنوان
43020010355	رقم المادة
2013 - 2012 - 2011	السنة

المصدر: من إعداد الطالبات.

- تتمحور دراستنا حول حالة المقاول X الذي تعرض لرقابة جبائية من مفتشية الضرائب بفرجيوة حيث قمنا بدراسة حالته على مدى ثلاث سنوات 2011 - 2012 - 2013 ملحق رقم (01)

المطلب الأول: الوضعية الجبائية للمقاول سنة 2011

بعد التدقيق في الملف الجبائي لسنة 2011 تحصلنا على مجموعة من المعلومات كمرحلة أولى تقوم المفتشية بتحديد ما يلي:

الجدول رقم (05): وضعية المقاول X خلال سنة 2011.

2734139,00	رقم الأعمال المتوفر
1464586,00	رقم الأعمال المقبوض
203356,00	رقم الأعمال المصرح

المصدر: التقارير المصرح بها من طرف المقاول X.

- المرحلة الثانية: تقوم المفتشية بسحب الكشف البنكي للمقارنة بين رقم الأعمال المقبوض ورقم الأعمال المصرح به، ونلخصه في الجدول التالي:

الجدول رقم (06): مقبوضات المقاول X خلال سنة 2011

التاريخ	المبالغ (المقبوضات)	
2011/01/25	109047,51	1 TR 2011
2011/04/27	37384,78	
2011/05/31	163800,00	2 TR 2011
2011/06/01	152238,08	
2011/06/09	164800,70	
2011/06/28	84303,18	
2013/06/28	163800,00	
2011/08/23	321426,53	3 TR 2011
2011/08/30	132353,44	
2011/10/27	118771,38	
2011/11/09	65474,37	4 TR 2011
2011/11/09	205058,88	
2011/12/07	86860,80	
2011/12/11	41145,62	
المجموع	1713565,27 TTC	
	1464586,00 HT	

المصدر: الكشف البنكي المسحوب من طرف المفتشية.

- بعد مراجعة الكشف البنكي لوحظ أن المقاول X كان المبلغ المصرح به هو نفسه المقبوض.
- المرحلة الثالثة: تقوم المفتشية بتحديد وجمع فواتير الأشغال المنجزة وكان مجموعها كما يلي:

فواتير الأشغال المنجزة = 2734138,78 HT = المجموع

وقد كانت فواتير الأشغال المنجزة مطابقة لرقم الأعمال المتوفر.

- المرحلة الرابعة: وهنا يتم التدقيق في المشتريات التي صرح بها المقاول X حيث قام بالتصريح بما يلي:

الجدول رقم (07): مشتريات المقاول X خلال سنة 2011.

المورد	التاريخ	المبلغ HT	T.V.A
Y1	23/02/2011	80000	13600
	27/02/2011	84000	12400
	28/02/2011	78000	12480
	02/03/2011	74000	13260
	03/03/2011	52000	12580
Y2	21/09/2011	84515,9	8840
	28/09/2011	84565 ,50	14367,7
	06/10/2011	846117,50	14384,48
	30/10/2011	51635 ,00	8777,95
Y3	30/09/2011	130765,00	22230,05
المجموع	/	804099,00	

المصدر: المعلومات المصرح بها من طرف المقاول X

- بناء على الفواتير المقدمة من طرف المقاول، يقوم أعوان المصلحة بالتحري في ملف خاص بالمتحريين تبين أن المورد Y2 ضمن هذه القائمة ومنه يؤدي إلى إلغاء المشتريات الخاصة به واسترجاع T.V.A.
- المرحلة الخامسة: تقوم مفتشية الضرائب بإحصاء مختلف الأعباء للمقاول X.

الجدول رقم 08: أعباء المقاول x خلال سنة 2011

	CNAS	CACOBATH	CASNOS
1 TR	38912	19300,03	
2 TR	25377	12506,75	
3 TR	38003.47	18849.02	48518,85
4 TR	38343.89	19017,86	
المجموع	140637,62	69753.66	48518,85

المصدر: الميزانية المقدمة من طرف المقاول x لسنة 2011

Assmf	4704.56	(مناقصات) Decomontation	13000
Amtr	10000	service Bank (خدمات البنك)	4212
= حقوق الطابع	9178,41		
= رسم التمهين	4886		
= الرسم على النشاط المهني.	23000		
		Total =	1068589

المرحلة الأخيرة تتمثل في مرحلة التسوية

1- تسوية الرسم على النشاط المهني:

الجدول رقم 09: جدول حساب الرسم على النشاط المهني

المبلغ	البيان
14644586.00	رقم الأعمال المقبوض
%2	الرسم على النشاط المهني
29292	

المصدر: من إعداد الطالبات إعتقادا على تصريحات المقاول x

1-1- تحديد الفرق بين الرسم على النشاط المهني المستحق

الجدول رقم 10: يمثل الفرق بين TAP المستحق و TAP المدفوع

المبلغ	البيان
29292	الرسم على النشاط المهني المستحق
23000	الرسم على النشاط المهني
62 92	الفرق

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على تصريحات المقاول.

- قام المقاول X بدفع مبلغ الرسم على النشاط المهني بمبلغ 23000 وبعد قيام مصلحة المفتشية بحسابه وجد انه 29292 أدت إلى قيام المفتشية بفرض غرامة قدرها 10% من الفرق بين الرسم على النشاط المهني المستحق والمدفوع من قبل المقاول.

2-1- الغرامة على الرسم على النشاط المهني:

الجدول رقم 11: جدول الغرامة على الفرق

المبلغ	البيان
6292	الفرق
629	الغرامة
6921	الفرق + الغرامة

المصدر: نفس المصدر السابق.

2- لتسوية المشتريات

- مشتريات محققة: المورد Y2 تقدر بـ 305334.00.
- الرسم على القيمة المضافة يقدر بـ 51906 غير مبررة (متهرب).
- رسوم مترجحة غير مبررة 51906.00.
- الغرامة 5190.00 = المجموع = 57096.00
- بعد التدقيق في الميزانيات تبين أن فواتير المورد Y2 غير مبررة أي أنه متهرب، مما يدفع بالوكالة إلى فرض غرامة 10% من الفرق.

المطلب الثاني: الوضعية الجبائية للمقاول سنة 2012

بعد التدقيق في الملف الجبائي لسنة 2012 مع مجموعة من المعلومات.

المرحلة الأولى:

الجدول رقم 12: وضعية المقاول x خلال سنة 2012

2905213	رقم الأعمال المفوتر
3249864	رقم الأعمال المقبوض
3249864	رقم الأعمال المصرح به

المصدر: التقارير المصرح بها من طرف المقاول لسنة 2012.

من الجدول نلاحظ أن رقم الأعمال المقبوض هو نفسه رقم الأعمال المصرح به.

المرحلة الثانية: بعد الاطلاع على الكشف البنكي تم الحصول على المجموع التالي

$$TTC = 3823340.42$$

$$HT = 3249864$$

وبالتالي هناك توافق بين المبلغ المصرح به والمبلغ الموجود في الكشف البنكي.

المرحلة الثالثة: ويتم فيها تحديد وجمع فواتير الأشغال المنجزة وكان مجموعها كما يلي:

$$\text{فواتير الشغال المنجزة} = \text{Total } 2905213$$

وكانت الفواتير مطابقة لرقم الأعمال المتوفر.

المرحلة الرابعة: المشتريات المصرح بها من قبل المقاول x وهي:

$$\text{المورد Y1} \quad 338847.78$$

$$\text{المورد Y2} \quad 488550$$

$$\text{المورد Y3} \quad 376000$$

$$\text{Total} = 1203397.78$$

المرحلة الخامسة: وفيها يتم القيام بإحصاء مختلف الأعباء (التكاليف)
الجدول رقم 13: أعباء المقاول x خلال سنة 2012.

	CNAS	CACOBATH	CASNOS
1 TR	42733.74	21195.15	
2 TR	42912.92	21284.02	
3 TR	43136.90	21395.11	39631.65
4 TR	43136.90	213395.11	
المجموع	171920	85269.34	39631.65

المصدر: الميزانية المقدمة من طرف المقاول لسنة 2012.

Amotis = 202473.93 مناقصات = 5000

Assurance = 4812.12 حقوق الطابع = 14073.51

Agien = 8447.87 Location = 376000

TAP = 60928

Total 1335665.39

المرحلة الأخيرة: تتمثل في مرحلة التسوية:

• تسوية الرسم على النشاط المهني:

الجدول رقم 14: جدول حساب الرسم على النشاط المهني

المبلغ	البيان
3249864.00	رقم الأعمال المقبوض
%2	الرسم على النشاط المهني
64997.00	الرسم على النشاط المهني المستحق للدفع

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على تصريحات المقاول X.

نلاحظ أن الرسم على النشاط المهني المستحق أكبر من الرسم على النشاط المهني المدفوع.

• الفرق بين الرسم على النشاط المهني المستحق والمدفوع:

الجدول رقم 15: يمثل الفرق بين TAP المستحق و TAP المدفوع

المبلغ	البيان
64997.00	الرسم على النشاط المهني المستحق
60928	الرسم على النشاط المهني
4069	الفرق

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على تصريحات المقاول.

- الغرامة على الرسم على النشاط المهني:

الجدول رقم 16: جدول الغرامة على الفرق

المبلغ	البيان
4069	الفرق
406.9	الغرامة
4475.9	الفرق + الغرامة

المصدر: نفس المصدر السابق.

المطلب الثالث: الوضعية الجبائية للمقاول x سنة 2013.

الجدول رقم 17: وضعية المقاول x خلال سنة 2013

6820488.00	رقم الأعمال المفوتر
6545622.00	رقم الأعمال المقبوض
6545626.00	رقم الأعمال المصرح به

المصدر: التقارير المصرح بها من طرف المقاول لسنة 2013.

من الجدول نلاحظ أن رقم الأعمال المقبوض هو نفسه رقم الأعمال المصرح به.

المرحلة الثانية: بعد الاطلاع على الكشف البنكي تم الحصول على المجموع التالي

$$\text{Total} = 7658378.07 \text{ TTC}$$

$$\text{HT} = 6554622.00$$

وبالتالي هناك توافق بين المبلغ المصرح به والمبلغ الموجود في الكشف البنكي
المرحلة الثالثة: ويتم فيها تحديد وجمع فواتير الأشغال المنجزة وكان مجموعها كما يلي:

Total 6820488.00 = فواتير الشغال المنجزة

وكانت الفواتير مطابقة لرقم الأعمال المتوفر.

المرحلة الرابعة: المشتريات المصرح بها من قبل المقاول X وهي:

المورد Y1 228000

المورد Y2 331800

المورد Y3 328340

المورد Y4 350926.3

المورد Y5 63000

المورد Y6 408650

Total = 1707716.3

المرحلة الخامسة: وفيها يتم القيام بإحصاء مختلف الأعباء (التكاليف)

الجدول رقم 18: أعباء المقاول X خلال سنة 2012.

	CNAS	CACOBATH	CASNOS
1 TR	45152.64	22394.88	
2 TR	60156.49	29836.51	104957.25
3 TR	59780.21	29649.89	
4 TR	60250.55	29883.17	
المجموع	225339.89	111764.45	104957.25

المصدر: الميزانية المقدمة من طرف المقاول لسنة 2012.

TAP = 114777.00 Uingt = 4000

TAPP = 4164.00 ASSm = 22409.55

Agien = 187980.06 Location = 471650

Total 1335665.39

المرحلة الأخيرة: تتمثل في مرحلة التسوية:

- تسوية الرسم على النشاط المهني:

الجدول رقم 19: جدول حساب الرسم على النشاط المهني

المبلغ	البيان
6545622.00	رقم الأعمال المقبوض
%2	الرسم على النشاط المهني
130912	الرسم على النشاط المهني المستحق للدفع

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على تصريحات المقاول x لسنة 2013.

نلاحظ أن الرسم على النشاط المهني المستحق أكبر من الرسم على النشاط المهني المدفوع.

- الفرق بين الرسم على النشاط المهني المستحق والمدفوع:

الجدول رقم 20: يمثل الفرق بين TAP المستحق و TAP المدفوع

المبلغ	البيان
130912.00	الرسم على النشاط المهني المستحق
114777.00	الرسم على النشاط المهني
16135.00	الفرق

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على تصريحات المقاول.

- الغرامة على الرسم على النشاط المهني:

الجدول رقم 21: جدول الغرامة على الفرق

المبلغ	البيان
16135.00	الفرق
1613.00	الغرامة
177448.00	الفرق + الغرامة

المصدر: نفس المصدر السابق.

- بعد تفحص ودراسة الملف ومختلف التبريرات المقدمة وبناء على المعلومات الواردة للمصلحة، يتم إرسال مراسلة على شكل الملحق رقم (02).
- بعد مهلة شهر من الارسال (المهلة الممنوحة للرد على التسوية المقترحة) وبناء على إجابة المعني ومختلف التبريرات المقدمة يتم إرسال ثاني إرسال نهائي الملحق رقم (03).
- وبعدها يتم إرسال الوارد الفردي الذي يشمل ملخص مختلف الرسوم والضرائب المترتبة عن التسوية. الملحق رقم (04).

خلاصة الفصل:

من خلال زيارتنا لمفتشية الضرائب لفرجيوة قمنا فيها بالتعرف على الطرق والإجراءات التي تتبعها المفتشية لمعرفة غش وتهرب المكلفين بالضريبة وذلك ممن خلال دراستنا للملفات.

وبعد الممارسة الجبائية عليه تبين أن المكلف قد عدل من سلوكه خلال السنوات الفائتة وهذا يدل على أن الرقابة تلعب دور في التقليل من الغش الضريبي والتأثير على المكلفين بالضريبة

هذا يثبت ان كلما كانت الرقابة الجبائية فعالة ومحكمة كلما قلت هذه الظواهر

وبالاعتماد على النتائج المتوصل إليها نصل إلى إقتراح بعض التوصيات:

- حتى تكون الرقابة الجبائية أكثر فعالية في أداء وتحقيق مردودية نسبية مقبولة لابد من توفر مقومات ضرورية كمية ونوعية
- العلاقة الجيدة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة لها دور هام في التقليل أو الحد من ظاهرة الغش الضريبي وتحقيق فعالية الرقابة الجبائية المطلوبة.

خاتمة عامة

خاتمة:

لقد حاولنا في بحثنا المتواضع هذا تبيان الدور الهام الذي أصبحت تلعبه الجباية العادية في إحداث مواردها للخزينة لدفع عجلة التنمية، فضلا عن دورها التمويلي كأداة لجمع المال، فهي توجه كذلك الأموال المدخرة نحو الاستثمارات المنتجة.

ومن هنا فإن المكلف بمجرد تخفيضه لأساس فرض الضريبة أو التخلص من دفعها نهائيا، يكون قد تسبب في إحداث أثار وخيمة سواء على المجال الاقتصادي والاجتماعي وخاصة المجال المالي.

وانطلاقا من هذا فإن مكافحة الغش ليس بالأمر الهين، وهذا نظرا للأشكال التي يتخذها والتقنيات المتبعة من طرف المكلفين في استعمال الطرق الاحتمالية.

وفي خصم الدراسة للرقابة الجبائية لوحظ أنها تعتبر وسيلة هامة لتدعيم مكانة الجباية العادية والوقوف ضد ظاهرة الغش الضريبي ولأجل قمع كافة المحاولات وتسليط أقصى العقوبات على المتهربين لا بد من توفير وسائل مادية وبشرية.

إذ تبقى المراقبة الجبائية جد محدودة مقارنة بالوسائل الكمية والنوعية الموجودة والتي هي بحوزة الإدارة الجبائية مقارنة بالعدد الكبير والهائل للمكلفين فهؤلاء يستعملون دائما طرقا جد متطورة من أجل الغش والتي غالبا لا يتمكن المحققون من كشفها عن طريق عمليات الرقابة هذه الأخيرة تعتبر بمثابة وسيلة ردعية لكشف المتهربين في بعض الأحيان، ولكنها مع ذلك تبقى محدودة وغير قادرة لوحدها على مواجهة الظاهرة ولهذا فمن الضروري تدعيمها بإجراءات ووسائل أخرى تجعل المكلف أمام إلزامية الرضوخ للإدارة وذلك بتنمية الوعي الضريبي لديه وحثه بإقناعه بالدور الفعال الذي تلعبه الدولة وضرورة الاقتطاعات الجبائية المطبقة على مداخيله وأرباحه وأهميتها في تغطية نفقات الدولة.

غير أن الوصول إلى نتائج مشجعة في هذا المجال يقتضي بالدرجة الأولى عزيمة جادة من كل الأطراف والتي من شأنها الإسهام بقسط كبير في محاربة هذه الظاهرة، خاصة من جانب الإدارة باعتبارها الجملة المؤهلة للعب الدور البارز جراء طبيعة عملها وعلاقتها المباشرة بهذه الظاهرة.

نتائج البحث:

بعد العرض الموجز للبحث وفي مجمل الحديث عن الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري خلصنا لبعض النتائج والتي نوجزها فيما يلي:

- نشر الوعي الضريبي، وتكريسه بين المكلفين لتدعيم الثقافة الضريبية بإنشاء مصالح متخصصة في الإعلام والترشيد الضريبي.

- الشروع في عملية التعبئة للموارد المتمثلة في التغطية الجبائية، بحيث يجب أن تحظى الجبائية العادية التي هي أكثر استقرارا من الجبائية النفطية بكل الاهتمام من حيث تحديث مصالح الإدارة الجبائية وتقنيات التحصيل لإحداث التوازن بينها وبين الجبائية البترولية.
- العمل على استقرار التشريع الجبائي وثباته وبسط اجراءاته وذلك بتسهيل عملية التصريح عن طريق اشتراك الإدارات المحلية القريبة من المواطن خاصة في المناطق النائية وتدارك الثغرات الموجودة.
- تقديم تحفيزات لأصحاب الأنشطة غير الشرعية حتى يتم احصائهم وبالتالي انتظامهم لدى الإدارة الجبائية بتخصيص مكافئات سنوية لهم من مبالغ التحصيلات لزيادة مردوديتهم ونزاهتهم وبالتالي رفع كفاءتهم وأدائهم.

اقتراحات وتوصيات:

- تأكيد الحضور الدائم للإدارة في الميدان عن طريق التدخلات المستمرة وعمليات التحقيق المتكررة للكشف عن الممارسات غير المعلنة والكشف عن مصادر العادات وذلك بنشر أعوانها في كل أنحاء البلديات والدوائر وهذا قصد الاحصاء.
 - ضرورة التنسيق المحلي والدولي بين إدارة الضرائب ومختلف الإدارات والمؤسسات الأخرى من تزويدها بما تحتاجه من معلومات وتوضيحات حول نشاطات المكلفين.
 - ضرورة وجود إدارة جبائية على درجة عالية من الكفاءة كما أن عمليات الرقابة يجب أن تشمل جميع المتعاملين بدون استثناء.
 - تحسين الإمكانيات والوسائل المادية من خلال:
 - إنشاء مقرات عمل جديدة، وصيانة القديمة منها وتجهيزها بمختلف التجهيزات الإدارية.
 - ادخال نظام المعلومات لتسهيل عمل الأعوان الجبائيين.
- وفي الأخير نسأل العلي القدير أن نكون قد وفقنا في اختيار الموضوع ومعالجته بالشكل الذي يزيد معارفنا وأن نكون قد ساهمنا ولو بالشيء القليل في إثراء المكتبة العلمية.
- والله من وراء القصد وهو يهدي السبيل ثم بحمد الله

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق:

الملاحق
الملحق رقم (01): التصريح بالأرباح الصناعية والتجارية
الملحق رقم (02): الإشعار الأولي
الملحق رقم (03): الإشعار النهائي
الملحق رقم (04): سجل فردي Rôle individuel

عمود مخصص للمصاحبة	السنة المالية من : إلى :	
	1 - النتيجة الجبائية : (أ) - الربح الإجمالي (ب) - العجز	
2 - معلومات متعلقة بالرسم على النشاط المهني: العمليات التي تخص المؤسسة أو الوحدة، موضوع هذا التصريح.		
	المبلغ الخام لرقم الأعمال	طبيعة العمليات
		العمليات التي تستفيد من الحق في تخفيض معدله 30% : - مبلغ عمليات البيع بالجملة ، - مبلغ عمليات البيع بالتجزئة لمنتجات يتضمن سعر بيعها بالتجزئة أكثر من 50% من الحقوق غير المباشرة .
		العمليات التي تستفيد من الحق في تخفيض معدله 50% : - مبلغ عمليات البيع بالجملة لمنتجات يتضمن سعر بيعها بالتجزئة أكثر من 50% من الحقوق غير المباشرة ، - مبلغ عمليات البيع بالتجزئة للدواء ، بشرط أن : 1. أن تكون مصنفة كمادة استراتيجية كما حددها المرسوم التنفيذي رقم 31-96 ، المؤرخ في 15 جانفي 1996 ، 2. وأن يكون هامش الربح عند التجزئة مابين 10 و 30%
		العمليات التي تستفيد من الحق في تخفيض معدله 75% : - مبلغ عمليات البيع بالتجزئة للبنزين الممتاز و العادي و الغازوال .
		عمليات أخرى تستفيد من الحق في التخفيض
		عمليات لا تستفيد من الحق في التخفيض
		المبلغ الإجمالي لرقم الأعمال الخاضع للضريبة (1)
		مبلغ عمليات بيع الخبز وكذا مبلغ عمليات البيع بالتجزئة لدقيق الخبز و السميد
		منتجات وخدمات موجهة للتصدير
		غيرها :
		المبلغ الإجمالي لرقم الأعمال المعفى من الضريبة (2)
		المبلغ الإجمالي لرقم الأعمال (1) + (2)

العمليات الخاضعة للضريبة
(المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المسالمة)

العمليات المعفاة
(المادة 220 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المسالمة)

في
الإمضاء

تابع الملاحق رقم (1)

EXERCICE DU 1/1/2011 AU 31/12/2011

Colonne réservée
au service

A - RESULTAT FISCAL :

a) BENEFICE GLOBAL : 699719

b) DEFICIT :

B - RENSEIGNEMENTS RELATIFS A LA TAXE SUR L'ACTIVITE PROFESSIONNELLE :
Opérations concernant l'entreprise, l'établissement, l'exploitation ou l'unité objet de la présente déclaration.

NATURE DES OPERATIONS		Montant brut du chiffre d'affaires
OPERATIONS IMPOSABLES (Article 219 du code des impôts directs et taxes assimilées)	Opérations bénéficiant d'une réfaction de 30% : - le montant de vente en gros. - le montant des opérations de vente au détail portant sur les produits dont le prix de vente au détail comporte 50% de droits indirects	
	Opérations bénéficiant d'une réfaction de 50% : - le montant des opérations de vente en gros portant sur les produits dont le prix de vente au détail comporte plus de 50% de droits indirects ; - le montant des opérations de ventes au détail portant sur le médicament, à la double condition : 1. d'être classé bien stratégique tel que défini par le decret executif n° 96-31 du 15 janvier 1996, 2. et que, la marge de vente au détail soit située entre 10 et 30%	
	Opérations bénéficiant d'une réfaction de 75% : - le montant des opérations de vente au détail de l'essence super , normale et le gas - oil.	
	Autres opérations bénéficiant de réfaction.	
	Opérations ne bénéficiant pas de la réfaction.	1464586,00
	Montant total du chiffre d'affaire imposable (1)	1464586,00
OPERATIONS EXONEREES (Article 220 du CIDTA)	Opération de vente qui portent sur le pain ainsi que le montant des opérations de vente au détail portant sur les farines panifiables et les semoules.	
	Biens et services à l'exportation	
	Autres :	
	Montant total du chiffres d'affaire exonéré (2)	
MONTANT TOTAL DU CHIFFRE D'AFFAIRES (1) + (2)		1464586,00

Impôts sur le Revenu Global / Bénéfices Industriels et Commerciaux

BORDEREAU AVIS DE VERSEMENT

Exercice 20 / 20

Résultat déclaré	Résultat imposable	Taux de 10 %	Montant de la taxation provisoire
IRG à payer			

A, le
Cachet et signature
du Receveur,

A, le
Cachet et signature
du contribuable,

DIRECTION GENERALE
DES IMPOTS

DIRECTION DES IMPOTS
DE WILAYA DE

INSPECTION

DE

RUE

N°

N° D'ARTICLE

| * | * | * | * | * | * | * | * |

NOTIFICATION DE REDRESSEMENTS

ملحق (2)

Accusé de réception.
N°

M
.....
.....

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

N.I.F : | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |

Le 20

Référence :

J'ai l'honneur de vous faire connaitre ci-après les redressements que l'administration envisage d'apporter aux éléments servant de base pour le calcul des catégories d'impôts marqués d'une croix ci-dessous :

- Impôts sur le revenu globale
- Bénéfices induts. comm. et artisans.
- Bénéfices des profession non commerciales.
- Revenus de la location des propriétés bâties et non bâties.
- Revenus des capitaux mobiliers.
- Traitements salaires pensions et rentes viagères.
- Plus-values de cession à titre onéreux des immeubles bâties ou non bâties et des droits y afférents.
- Revenus agricoles.
- Impôts sur les bénéfices des sociétés
- Retenue à la source sur les revenus des capitaux mobiliers
- Retenue à la source opérée sur les revenus des entreprises étrangères n'ayant pas d'installation professionnelle en Algerie

Exercice
Année
Année
Année
Période du au
Année
Année
Année
Année
Exercice
Année
Période du au
Période du au
Exercice
Année
Année
Année

- Taxe sur l'activité professionnelle (T.A.P.)
- Taxe sur la valeur ajoutée (T.V.A.)
- Autres impôts et taxe (à préciser)

Exercice 2015
Année 2011, 2012, 2013
Année 2011
Année

Vous disposer de trente (30) jours pour me faire parvenir votre acceptation ou vos observations. Acet effet, vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix.

Veuillez agréer l'expression de ma considération distinguée.

Le chef d'inspection

L'inspecteur peut rectifier les déclarations, mais il doit, au préalable, adresser au contribuable la rectification qu'il envisage en lui indiquant, pour chaque point de redressement de manière explicite, les motifs et les articles du code des impôts correspondants, Il invite, en même temps, l'intéressé à faire parvenir son acceptation ou ses observations dans un délai de trente(30) jours, A défaut de réponse, dans ce délai, l'inspecteur fixe la base de l'imposition sous réserve du droit de réclamation de l'intéressé après établissement du rôle de régularisation (Article 59 de la loi de finances pour 2002)

Imp. officielle Algérie (2014)

Redressements envisagés
(Nature, motifs et montant)

بما أنكم منته قادمة الملتفات المبرجة للتحقيق
لسنة 2012 و بعد الرجوع على مدققكم البياني وقامت
التحريات المودعة والتبريرات المدفوعة للسنوات
2011 - 2012 - 2013 وبتأيد من جمهور المحاسبين
ز (99 - 104) (148 - 158) غياب التبريرات .

217 - 226 الرجع عن النشام المظني
28 - 23 - 41 - 116 الرجع عن القيمة المضافة
192 - 193 مخزونات الترخيص
قيام تمسوية و ضمنية مع البيانية تكون كما يلي :

لسنة 2012

سنة 2011

رقم الأعمال المقصور 3249864,00	رقم الأعمال المقصور 1464586,00
الرجوع عن النشام المظني 64997,00	الرجوع عن النشام المظني 29292,00
الرجوع عن النشام المظني 50928,00	الرجوع عن النشام المظني 23008,00
الفرق 4069,00	الفرق 6284,00
المخرات 606,00	المخرات 628,00
المجموع 4475,00	المجموع 6912,00

سنة 2013

صتويات معلقة مع السيد علا تقرر

رقم الأعمال المقصور 6545622,00	رقم الأعمال المقصور 305334,00
الرجوع عن النشام المظني 130922,00	الرجوع عن النشام المظني 1906,79
الرجوع عن النشام المظني 144777,00	الرجوع عن النشام المظني 51906,00
الفرق 16135,00	الفرق 5190,00
المخرات 1613,00	المخرات 57096,00
المجموع 17748,00	

Le chef d'Inspection

الرجابة :

لدا عن مراسلتكم هذه المؤرخة بتاريخ 18.12.2018
فيما يخص التحقيق في ملفي الجبائي لسنة
1991 - 1992 - 1993

أردو اليكم ببيدهم التوضيحات التالية :
الفرقة الموجودة في الرجم عن النشام العهني لهذه
السنة يعود لبدايات خارجية أريد عن تاريخ
لبدايات فم جيو، لهذا أرجو منكم إعفائي منها
وعلى الرخص تقبلو مني فإثبة التقدير والاحترام

وتشكرا

حسن واعفاء العهني

A, le

(Signature)

اشعاره في

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION DES IMPOTS DE WILAYA DE

NOTIFICATION DE REDRESSEMENTS

المحور رقم 3

INSPECTION

DE

RUE

N°

N° D'ARTICLE

Grid for article number

Accusé de réception. N°

M X
.....
.....

N.I.S : Grid

N.I.F : Grid

Le 20

Référence :

J'ai l'honneur de vous faire connaitre ci-après les redressements que l'administration envisage d'apporter aux éléments servant de base pour le calcul des catégories d'impôts marqués d'une croix ci-dessous :

- Impôts sur le revenu globale
- Bénéfices induts. comm. et artisanaux.
- Bénéfices des profession non commerciales.
- Revenus de la location des propriétés bâties et non bâties.
- Revenus des capitaux mobiliers.
- Traitements salaires pensions et rentes viagères.
- Plus-values de cession à titre onéreux des immeubles bâties ou non bâties et des droits y afférents.
- Revenus agricoles.
- Impôts sur les bénéfices des sociétés
- Retenue à la source sur les revenus des capitaux mobiliers
- Retenue à la source opérée sur les revenus des entreprises étrangères n'ayant pas d'installation professionnelle en Algérie
- Taxe sur l'activité professionnelle (TAP)
- Taxe sur la valeur ajoutée (TVA)
- Autres impôts et taxe (à préciser)

- Exercice
Année
Année
Année
Période du au
Année
Année
Exercice
Année
Période du au
Période du au
Exercice
Année
Année
Année

Vous disposer de trente (30) jours pour me faire parvenir votre acceptation ou vos observations. Acet effet, vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix.

Veillez agréer l'expression de ma considération distinguée.

Le chef d'inspection

L'inspecteur peut rectifier les déclarations, mais il doit, au préalable, adresser au contribuable la rectification qu'il envisage en lui indiquant, pour chaque point de redressement de manière explicite, les motifs et les articles du code des impôts correspondants. Il invite, en même temps, l'intéressé à faire parvenir son acceptation ou ses observations dans un délai de trente(30) jours, A défaut de réponse, dans ce délai, l'insecteur fixe la base de l'imposition sous réserve du droit de réclamation de l'intéressé après établissement du rôle de régularisation. (Article 59 de la loi de finances pour 2002)

Redressements envisagés
(Nature, motifs et montant)

لقد رويتم على التبليغ الأودي المرسل إليكم بتاريخ ١٤/١٢/٢٠١٥
والمعلق رقم حرفة المعرف لبلدية الجب في بوزا مع ٢٠١٥ وحيث
خلال التبريرات المقدمة
وبناءً على ذلك المادة 36 من قانون المالية 2009 في تسوية
وحيث الجبئية تكون كما يلي =

البيضة
رقم الأعمال المقروض 1464 86,00

المس على التنا ب المهنيا المستحق 999 92,00

المس على التنا ب المهنيا المسدد 93 008,00

الفرق 6284,00

الغرامة 628,00

المجموع 6912,00

مشتريات محقة مع السيد ب. تقدر ب 334,00 كم ب. برسم عم. التسيير المندوبة

ب قدر ب 1906,27 غير مسددة (مستحق)

رسم مترجمة غ. مسددة 5190,60

الغرامة: 190,00 المجموع: 57096,00

2013	2019
رق الأعمال المقروض 65 426 22,00	رق الأعمال المقروض 3 249 864,00
المس على التنا ب المهنيا المستحق 130 912,00	المس على التنا ب المهنيا المستحق 6 499 7,00
المس على التنا ب المهنيا المسدد 114 777,00	المس على التنا ب المهنيا المسدد 6 09 22,00
الفرق 16 135,00	الفرق 40 69,00
الغرامة 16 13,00	الغرامة 606,00
المجموع 177 48,00	المجموع 44 75,00

Le chef d'Inspection

A, le

(Signature)

قائمة المراجع

قائمة المراجع :

أ- الكتب :

- 1- أحمد زهير شامية، خالد الخطيب، المالية العامة، دار زهران للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2013.
- 2- جهاد سعيد خصاونة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى 2010، ص، 82 .
- 3- حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية.
- 4- حسن عوض الله زينب، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية للطباعة والنشر، كلية الحقوق بالإسكندرية وبيروت، 1998
- 5- سعيد عبد العزيز عثمان، حامد عبد المجيد دراز مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية 2002.
- 6- شبايكي سعدان، تقنيات المحاسبة حسب المخطط الوطني المحاسبي، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 1997.
- 7- صالح الرويلي، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، الطبعة الثانية، 1988.
- 8- عبد الكريم صادق بركات، النظم الضريبية بين النظرية و التطبيق، الدار الجامعية، بيروت 1676
- 9- عزمي يوسف خطاب، الضرائب ومحاسبتها، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع 2010
- 10- علي خليل، سليمان اللوزي، المالية العامة، دار زهران للنشر والتوزيع.
- 11- فوزي عبد المنعم، المالية العامة، السياسة المقارنة، بيروت، دار النهضة العربية 1983.
- 12- محرز محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الخامسة.
- 13- محمد خالد الميهاني، خالد الخطيب الحبش، المالية العامة والتشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق عام 2006.
- 14- محمد طاقة. هدى الغزاوي، إقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة الطبعة الأولى، 2007.

- 15- محمود حسين الوادي، مبادئ المالية العامة، دار الميسرة للنشر الطبعة الأولى، 2007.
- 16- ناصر مراد، الاصلاح الضريبي في الجزائر 1992-2003 مطبعة منشورات بغدادية الجزائر 2006.
- 17- مولود ديدان ومجموعة من الطلب، ابحاث في الاصلاح المالي، دار بلقيس، الدار البيضاء، الجزائر.

ب- المذكرات

1. طالب محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري، الفترة 1995-1999، رسالة من متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 2001-2002.
2. العباس بهناس، فعالية السياسة الجبائية في ظل الاصلاحات الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة سعد دحلب، البلدة 2005.
3. عبد المجيد قدي، فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية 1995.1988، دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري، أطروحة الدكتور، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 1995.
4. فلاح محمد، السياسة الجبائية، الأهداف و الأدوات، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتور في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 2005-2006.
5. قارة ملاك، لتهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، دراسة ميدانية للمكلفين بدفع الضريبة بولاية قسنطينة 2002.
6. نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع مالية ونقود، 2003-2004.
7. وسيلة طالب، الضغط الضريبي والفعالية الضريبية، مذكرة ماجستير، للبلدة 2004.
8. يحيوي نصيرة، دراسة حول التهرب و الغش الضريبي، حالة الجزائر، رسالة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر.

د- القوانين والمراسيم:

1. التعليم رقم 134 و. م/م. ع. ض المؤرخة في 15/02/200.
2. التقرير الاقتصادي العربي الموحد لعام 1989 أوظيفي الإمارات العربية 1989.

3. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20 مكرر من القانون رقم 2009/9 المؤرخ في 31-12-2009 المتضمن قانون المالية، 2010.
4. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر طبعة 1987.
5. المرسوم التنفيذي رقم 62/91 المؤرخ في 31/12/1962 المتعلق بإلغاء التشريعات السابقة (اثناء فترة الاستعمار).

ج- المراجع باللغة الفرنسية

- 1- Calud l'aurent, control fiscal la vérification de comptabilité bayeusaine 1995.
- 2- Lucien, MEHL (suence et technique, fiscal) cité par Margairaz op.
- 3- camile rosirr « L'impôt cité par margaircy ».
- 4- Danial RICHER, les prorédures, fisrales, puf, france 1990.
- 5- Guide de vérification de comptabilité DGI 2001, Alger.
- 6- P, colin, « la verificiation fiscal » .
- 7- Lucien, MEHL (suence et technique, fiscal) cité par Margairaz op.
- 8- Curculaire, N° 78/MF/DGI du 26/03/1994.
- 9- Duverger Mauric, Elément de la Fiscalité, Paris, pwf 1979, p20.
- 10- Chart fasrales, champ9, controles, htm 28-02-2004.
- 11- Charte fiscales imprimés, <http://www.umc.pp/> guide niaisons
- 12- Circulaire n° 78/ M F/ DGI du 26-03-1994.
- 13- Cureulaire n°135/MF/DGI, du 15-02-2000.
- 14- Depudt et GARELICK, Fiscalité , Algérienne, SNED, Alger 1972.
- 15- Guide de vérification de comptabilité, op cit.
- 16- LAMBERT THERRY :control fiscal, droit et pratique, P.W.F paris 1991. Page 66
- 17- Legi France, Droit et fiscalité des entreprises, [http://www.marseille.prévence.cci.fr, test1/droit/vérif./asp](http://www.marseille.prévence.cci.fr/test1/droit/vérif./asp). 28 - 02-2001
- 18- Thierry Lambert, Vérification, fiscale personnelle, économie, paris, 1984

د- مراجع أخرى:

1- رسالة المديرية العامة للضرائب، نشرة شهرية للمديرية العامة للضرائب، عدد 2013/70.

2- معلومات مقدمة من مفتشية الضرائب - فرجيوه-