

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد بوضياف المسيلة



كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم: الحقوق
تخصص: قانون اداري

عنوان الموضوع:

دور الرقابة الجبائية في التحصيل الضريبي
دراسة حالة مديرية الضرائب بالمسيلة

مذكرة مقدمة ضمن مناصبات بين سفادة الماسر ادايمي في حية الحقوق والعلوم السياسية تخصص: قانون
إداري

إشراف الأستاذ الدكتور: - والي عبد اللطيف

من إعداد الطالبين:

- بن زاوي شعيب

- بن التومي رضا

أعضاء اللجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الجامعة	الصفة
-		
- والي عبد اللطيف	جامعة محمد بوضياف - المسيلة	مشرفا ومقررا
-		

السنة الدراسية : 2022/2021

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

The image features the Basmala (Bismillah) in a highly stylized, bold black calligraphic font. The text is written in a cursive style with thick, expressive strokes. Below the main text, there is a faint, semi-transparent reflection of the same calligraphy, creating a symmetrical effect. The entire composition is set against a plain white background.

ملخص

دور الرقابة الجبائية في التحصيل الضريبي
دراسة حالة مديرية الضرائب بالمسيلة
دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب بالمسيلة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر كلية الحقوق والعلوم السياسية تخصص: قانون اداري

إشراف الأستاذ الدكتور: والي عبد

من إعداد الطالبين:

اللطف

ملخص:

أدت فكرة العولمة و الجهود المبذولة للانضمام للمنظمة العالمية للتجارة «O.M.C» و التي من شروطها تحرير التجارة لقيام الجزائر كباقي الدول الساعية لذلك بجملة من الإصلاحات خاصة في ميدان الجباية التي عرفت انخفاض كبير في المردودية، و هذا ناتج عن تفشي ظاهرتي الغش و التهرب الضريبي الذي تسعى الدولة للحد و لو نسبيا من نتائجه الخطيرة و محاربتة مما أدى إلى بروز فكرة الرقابة الجبائية كوسيلة حتمية و ضرورية، نظرا لطبيعة النظام الجبائي القائم على كون المكلف هو الذي يقدم تصريح بممتلكاته. و تناولنا في هذه الدراسة الإشكالية التالية: ما هو دور الرقابة الجبائية في التحصيل الضريبي لدى مديرية الضرائب بالمسيلة ؟

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

الكلمات المفتاحية : الرقابة الجبائية ، التهرب الضريبي، الرقابة على الوثائق.

The role of fiscal control in tax collection

Case study of the tax directorate in M'sila

A case study of the state tax directorate in M'sila

For the period from 2017 to 2020

Abstract:

The idea of globalization and the efforts made to join the World Trade Organization «O.M.C», one of the conditions of which is the liberalization of trade, led to Algeria, like other countries seeking to do so, to set up a series of reforms, especially in the field of collection, which witnessed a significant decline in profitability, and this is the result of the spread of fraud and tax evasion, which The state seeks to reduce, even relatively, its dangerous consequences and combat it, which led to the emergence of the idea of fiscal

control as an inevitable and necessary means, given the nature of the fiscal system based on the fact that the taxpayer is the one who provides a declaration of his property

In this study, we dealt with the following problem: What is the role of fiscal control in tax collection at the Tax Directorate in M'sila

The tax legislation, especially those whose tax systems depend on tax declarations, have approved tax control as a mechanism to reduce negative tax phenomena by monitoring taxpayers, in accordance with the tax laws, and following up on the various tax declarations, documents and books necessary with the aim of correcting these declarations and increasing tax collection in order to increase the proceeds of revenue. Taxation and supporting the financial position of the public treasury, so that it can fulfill its development obligations, and for this purpose it has assigned the fiscal administration to carry out this task by harnessing all material and human capabilities and working in its various interests to achieve this purpose. However, the fiscal control process still requires greater efforts by the administration. The tax administration seeks to eliminate the various obstacles and difficulties it faces in addressing the two phenomena of fraud and tax evasion, and this is what the fiscal administration seeks to achieve by directing its material and human capabilities efficiently to activate the fiscal control

خطة الدراسة

عنوان المذكرة : دور الرقابة الجبائية في التحصيل الضريبي
دراسة حالة مديرية الضرائب بالمسيلة
دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب بالمسيلة
للفترة الممتدة من سنة 2017 إلى سنة 2020

مقدمة

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

تمهيد

- المبحث الأول : النظام الضريبي و السياسة الضريبية
 - المطلب الأول : مفهوم النظام الضريبي
 - المطلب الثاني : ماهية السياسة الضريبية
 - المطلب الثالث : مفهوم وعاء الضريبة
 - المبحث الثاني : مدخل عام حول التحصيل الضريبي
 - المطلب الأول : مفهوم التحصيل الضريبي
 - المطلب الثاني : قواعد التحصيل الضريبي
 - المطلب الثالث : طرق و ضمانات التحصيل الضريبي
 - المبحث الثالث : قراءة عامة حول التهرب الضريبي
 - المطلب الأول : مفهوم التهرب الضريبي
 - المطلب الثاني : أسباب التهرب الضريبي
 - المطلب الثالث : آثار التهرب الضريبي
- خلاصة

الفصل الثاني : الرقابة الجبائية

تمهيد

المبحث الأول : أسباب الرقابة الجبائية وأشكالها

المطلب الأول : ماهية الرقابة الجبائية

المطلب الثاني : أسباب إجراء الرقابة الجبائية ومظاهرها

المطلب الثالث : أشكال الرقابة الجبائية

المبحث الثاني : أركان الرقابة الجبائية

المطلب الأول : الإدارة الجبائية

المطلب الثاني : المكلف بالضريبة

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

المبحث الثالث : سير ونتائج الرقابة الجبائية

المطلب الأول : الإشعار بإعادة التقييم

المطلب الثاني : الإجراءات التلقائي

المطلب الثالث : العقوبات الجبائية

خلاصة

الفصل الثالث: دراسة حالة مديرية الضرائب بالمسيلة

تمهيد

المبحث الأول : التعريف بمديرية الضرائب

المطلب الأول: تقديم عام لمديرية الضرائب بالمسيلة

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمديرية

المطلب الثالث: وظائف مختلف المديريات الفرعية للضرائب

المبحث الثاني: تحليل الرقابة على الوثائق بمديرية الضرائب بالمسيلة

المطلب الأول: الدراسة التحليلية للملفات المراقبة

المطلب الثاني : الدراسة التحليلية للمبالغ المثبتة عن جراء الرقابة على الوثائق

خلاصة الفصل الثالث

الخاتمة.

مقدمة

مقدمة:

يطلق على مجمل الضرائب المفروضة على فئة من المكلفين بالضريبة وكذا تلك القواعد المطبقة على وضعية أو حالة محددة خاصة بهم في علم الاقتصاد بمصطلح الجباية، حيث أن هذه الأخيرة تسمح بمعرفة القواعد المطبقة والمتعلقة بالنظام الضريبي لأي بلد والذي يعتبر من أهم المصادر المالية الأساسية لتمويل خزينة الدولة، وذلك لما تتطلبه عملية التنمية الاقتصادية من أموال ضخمة، ونظرا لأهمية هذا

النظام في تحقيق السياسات المالية للدول ,فإنها تولي له أهمية بالغة وذلك من خلال العمل على تطويره وإجراء إصلاحات مستمرة على منظومتها القانونية بغية زيادة الحصيلة الضريبية ، والتي تهدف من خلالها إلى تحقيق مجموعة من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية ,تمثلة في تحقيق التنمية الاقتصادية عبر تمويل المشاريع الاقتصادية وتغطية مختلف النفقات العمومية إضافة إلى تحقيق العدالة الاجتماعية.

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

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

وعلى ضوء ما تقدم يمكن أن نطرح الإشكالية التالية:

ما هو دور الرقابة الجبائية في التحصيل الضريبي لدى مديرية الضرائب بالمسيلة ؟

- و يتفرع عن هذا التساؤل تساؤلات فرعية:

- ما هي أهم وظائف الإدارة الجبائية التي تسبق عملية الرقابة الجبائية؟

- هل تحقق الرقابة الجبائية جميع أهدافها في الجزائر؟

- ما هي الصعوبات التي تواجهها الرقابة الجبائية في الجزائر وكيف يمكن لهذه الأخيرة أن

تحقق أهدافها؟

فرضيات الدراسة :

لمعالجة إشكالية بحثنا و الإجابة على الأسئلة المطروحة قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

يكن دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي وبالتالي زيادة التحصيل الضريبي.

- التحصيل الضريبي على مستوى مديرية الضرائب لا يتوقف فقط على عملية الرقابة الجبائية

بل يعتمد كذلك على مدى فاعلية مصالحه في متابعة الديون الضريبية.

أسباب اختيار الموضوع :

يمكن تقسيم أسباب اختيار الموضوع إلى:

* أسباب ذاتية :

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

* أسباب موضوعية :

نظرا لأهمية موضوع الدراسة ومدى أهميته بالنسبة للدولة الجزائرية خصوصا وأن الجزائر تحاول منذ سنوات , التحول من الاعتماد على الجباية البترولية إلى الجباية العادية. نظرا لأهمية التحصيل الضريبي في دفع عجلة التنمية. بالإضافة إلى أهمية الجهاز الرقابي الذي تمارسه مديرية الضرائب على كل المكلفين بالضريبة وبالخصوص المتهربين ضريبيا

أهمية الدراسة :

تكمن أهمية البحث في :

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

أهداف الدراسة:

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

المنهج المتبع :

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

الدراسات السابقة :

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

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

وقد توصلت الدراسة إلى :

- إن التنسيق التام بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات والمؤسسات الأخرى يلعب دورا فعالا في تبادل المعلومات.

- الإدارة الجبائية لا تستطيع أن ترفع من التحصيل الضريبي دون أن تواجه مجموعة من العراقيل و الصعوبات.

- الرقابة الجبائية تضمن المساواة بين المكلفين بالضريبة من خلال تطبيق العقوبات.

- التحقيقات التي تتم على مستوى المفتشية هي الخطوة الأولى والأكثر نجاعة بالمقارنة مع عمليات التحقيق التي تتم على مستوى المديرية الولائية للضرائب.

- يسمح نظام المعلومات الآلي من تحسين عمليات الرقابة الجبائية وانتقال المعلومات بالدقة والسرعة المناسبة.

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

وقد توصلت الدراسة إلى :

التعاون مع دول أوروبية لتطوير الرقابة الجبائية في إطار تفعيل شراكة بين الجزائر والاتحاد الأوروبي.

- إقامة مصلحة التحقيق الجبائي تكون مستقلة عن المديرية العامة للضرائب.

- إقامة هيكل ووسائل لتنسيق الاتصال وفقا لوجهة نظر المديرية العامة للضرائب.

- تحسين وتحديث الإجراءات الجبائية عن طريق وضع طرق حديثة ومتطورة تسمح بالتحصيل الجيد للضرائب.

صعوبات الدراسة :

- يعتبر التشريع الجبائي من التشريعات المعقدة، ويصعب فهم النصوص الجبائية بالنسبة للمكلف بالضريبة وبالنسبة لموظفي قطاع الضرائب .

- عدم استقرار النصوص التشريعية و تعديلها كل سنة مالية باستمرار حيث اضطررنا إلى تتبع التحديثات التي طرأت على مختلف القوانين وبالتالي عدم الاعتماد على مختلف المراجع التي درست هذا الموضوع.

-نقص المراجع المكتبية في جانب التحصيل الجبائي وكذا موضوع الرقابة الجبائية.

تقسيمات الدراسة:

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

الحدود المكانية : تمت الدراسة على مستوى مكتب الرقابة الجبائية لدى مديرية الضرائب بالمسيلة.

الحدود الزمنية : شملت الفترة ما بين سنة 2017 و2020.

الحدود الموضوعية : لم تشمل الدراسة الحالية الرقابة المعمقة.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي

للنظام الضريبي التحصيل الضريبي و

التهرب الضريبي

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للنظام الضريبي، التحصيل الضريبي .

تمهيد

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

وعليه سنقوم بتقسيم هذا الفصل إلى:

- النظام الضريبي والسياسة الضريبية.

-التحصيل الضريبي.

-التهرب الضريبي.

المبحث الأول : النظام الضريبي و السياسة الضريبية

"إن النظم الضريبية تركز على مجموعة من العناصر و الدعائم الاجتماعية و السياسية والاقتصادية .لذا فهي في تغيير مستمر وفقا للأوضاع والظروف المحيطة بها ونظرا لذلك فإن الأنظمة الضريبية تختلف من دولة لأخرى و من مجتمع لأخر¹

ويتطلب اختيار النظام الضريبي معرفة كاملة بايديولوجية المجتمع، وكافة أوضاعه الاقتصادية والاجتماعية

والسياسية وكذا أهداف السياسة الضريبية التي يسعى إلى تحقيقها²

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

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

المطلب الأول : مفهوم النظام الضريبي أولا تعريف النظام - الضريبي:

اختلفت وجهات نظر الكتاب و علماء الاقتصاد في تعريف النظام الضريبي. في رى البعض أن مفهوم النظام الضريبي " يتراوح ما بين المفهوم الضيق ومفهوم واسع ,وفي مجملها ينحصر تعريف النظام الضريبي في مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاقتراع الضريبي في مراحل المتعددة و المتتالية من التشريع إلى تأسيس الضريبة و انتهاء بعملية التحصيل³

أما ما نراه حسب وجهة نظرنا من أكثر التعاريف إماما حول مفهوم النظام الضريبي هو أنه يعرف بـ " مجموعة

محددة ومختارة من الصور الفنية للضريبة(ضرائب نوعية، ضرائب الدخل ، ضرائب على الثروة، ضرائب الجمركية..الخ) تتلائم مع ظروف وخصائص البيئة التي تعمل في نطاقها وتمثل في مجموعة برامج ضريبية متكاملة تعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية الصادرة وما يصاحبها من لوائح تنفيذية⁴

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

ويتكون النظام الضريبي من ثلاثة مكونات أساسية تتمثل فيما يلي:

- أهداف محددة مشتقة من أهداف السياسة الضريبية السائدة.
- مجموعة الصور الفنية المتكاملة للضريبة التي تمثل وسائل تحقيق الأهداف المحددة.
- مجموعة التشريعات والقوانين الضريبية واللوائح التنفيذية التي تمثل في مجموعها طريقة محددة يعمل من

خلالها النظام الضريبي وأجهزته المختلفة .

ثانيا محاور - النظام الضريبي:

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

- **محور التنظيم الفني** : يضم السياسات والإجراءات المقررة التي يتم إعدادها واتخاذها بصدد فرض ضريبة

³ ناصر مراد.فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق , الجزائر, ديوان المطبوعات الجامعية بن عنكون, 2011, ص 18

⁴بللعا أسماء, "دور السياسة الضريبية في تحقيق التنويع الاقتصادي في الجزائر", أطروحة مقدمة ضم ن متطلبات نيل شهادة الدكتوراة , شعبة علوم اقتصادية تخصص نفود ومالية , أدرار, جامعة أحمد دارية, 2017 - 2018, ص 8

معينة تحقيقاً للأهداف التي حددتها الدولة، والسياسة المقصودة هنا هي السياسة الضريبية .

• **المحور التشريعي** : يضم التشريعات التي تحدد فلسفة وأهداف وسائل النظام الضريبي في المجتمع، والتي

تعكس طبيعة الدولة السياسية وخياراتها الاجتماعية والاقتصادية .

• **المحور التنفيذي** : يضم الأجهزة الفنية والإدارية التي تعمل على تنفيذ السياسة الضريبية عن طريق قيامها بعمليات الحصر والفحص والربط والتحصيل من الأشخاص الطبيعيين والمعنويين. لذا فالإدارة الضريبية الجهاز الفني والإداري عليها التزامات محددة في القانون الضريبي يتعين القيام بها لضمان حقوق كل من المكلف والخزينة العمومية، كالتزام بتوفير المعلومات والتطبيق الجيد والصحيح للقانون والالتزام بالسرية .

إن نجاح أي نظام ضريبي يقتضي تكامل النجاح لهذه المحاور الثلاثة مجتمعة بالإضافة إلى الآتي :

1- سياسة - ضريبية متجانسة ومتوازنة يراعي فيها كل القواعد الفنية.

2- تشريع - ضريبي مستقر واضح يعبر عن تلك السياسة.

3- جهاز - ضريبي ذو كفاءة يتولى تطبيق التشريع، وتنفيذ السياسة الضريبية على أكمل وجه .

ثالثاً / خصائص النظام الضريبي

تختلف خصائص النظام الضريبي من دولة لأخرى وعلى سبيل المثال :

"يتميز النظام الضريبي الجزائري بخصائص تواكب وبصفة فعالة انتقال الاقتصاد الجزائري من حالة الاقتصاد

الموجه إلى حالة اقتصاد السوق حيث اعتمد على الخصائص التالية :

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

لمعالجة المشاكل القائمة بينهم .

- **2- تصريح المكلف برقم أعماله بنفسه** : أعطى المشرع الجزائري للمكلف حق التصريح برقم أعماله بنفسه .

بمجرد الحصول على نماذج التصاريح من طرف الإدارة الضريبية يقوم بملئها وإعادتها إلى الإدارة إلا أن هذه

التقارير والتصاريح تكون في أغلب الأحيان غير واقعية مما يؤدي حتماً بالإدارة الضريبية إلى فحصها بحيث لا

تعتبر الحرية الممنوحة للمكلف بالتصريح برقم أعماله حرة مطلقة وإنما مقيدة بتبريرات من أجل أن تكون

التصريحات ذو مصداقية وواقعية"

3- حق الإدارة الضريبية في الرقابة : "تقوم الإدارة الضريبية بمراقبة ومتابعة جميع التصريحات المقدمة من

قبل المكلفين من أجل تجنب أنواع الغش والتهرب . غير أن القانون منع الإدارة الجبائية من الإطلاع أو مراقبة

التصريحات المعدلة بدون إعلام المكلف أو المصالح الأخرى بالسر المهني⁵

رابعاً: فعالية النظام الضريبي

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

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

مصلحة الدولة . مصلحة المكلف بالضريبة . مصلحة المجتمع⁶

وترتكز الفعالية الضريبية على الخصائص التالية :

الفعالية الاقتصادية ، البساطة ، الحساسية ، الشفافية ، العدالة.

المطلب الثاني : ماهية السياسة الضريبية

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

أولاً مفهوم - السياسة الضريبية:

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

- تعبر السياسة الضريبية عن مجموع التدابير ذات الطابع الضريبي المتعلقة بتنظيم التحصيل الضريبي قصد

تغطية النفقات العمومية من جهة والتأثير على الوضع الاقتصادي والاجتماعي حسب التوجهات العامة

للاقتصاد من جهة ثانية .

- عرفت السياسة الضريبية بأنها مجموعة من الاتجاهات العامة التي تعلن عنها الدولة مسبقاً بصيغة أحكام

⁵ سميرة بوعكاز , مرجع سبق ذكره ,ص5

⁶ ناصر مراد ,مرجع سبق ، ص.77 ,

قانونية يتضمنها التشريع الضريبي للتعبير عن نيتها في تحقيق مجموعة أو هيكل من الأهداف الاجتماعية

والاقتصادية والمالية والسياسية لأفرادها.

السياسة الضريبية هي السياسة التي تتبعها الدولة حيال توجيه ضرائبها نحو تحقيق أهداف معينة محددة،

ونابعة من الإستراتيجية العامة لها، مستخدمة في ذلك سلطتها العامة وكافة الوسائل والأدوات الضريبية

الممكنة، الحالية والمتوقعة واللازمة لتحقيق تلك الأهداف

انطلاقاً من التعريف السابقة نستنتج أن السياسة الضريبية هي عبارة عن إجراءات تمس الجانب الضريبي،

تتخذها الدولة بهدف التأثير على الوضع الاقتصادي والاجتماعي، بما يتماشى مع الأهداف والتوجهات العامة

للاقتصاد.

يتضح مما سبق أن السياسة الضريبية تتسم بالخصائص التالية :

مجموعة - متكاملة ومترابطة من البرامج، ذلك أن تصميم مكونات السياسة الضريبية يتم في ضوء علاقات

التناسق والترابط بين أجزائها، بحيث لا يتم النظر إلى كل مكون على حدى، بل ينظر إليه على أنه جزء من

مكونات السياسة الضريبية، وه و ما من شأنه أن يسهم في مواجهة التناقضات التي قد تظهر على الأهداف المراد

تحقيقها .

يمتد - نطاق السياسة الضريبية ليشمل الإيرادات الضريبية الفعلية والمحتملة، والبرامج المتكاملة و المرتبطة بها،

وكذا الحوافز الضريبية التي تمنحها الدولة لأنشطة اقتصادية معينة ترغب في تشجيعها .

- جزء مهم من أجزاء السياسة الاقتصادية التي تسهم في تحقيق أهداف المجتمع، فالأهداف التي يمكن أن

تضعها الدولة لسياستها الضريبية ما هي إلا أهداف فرعية تنبثق عن الأهداف العامة للمجتمع وتسهم في

تحقيقها في نفس الوقت .

- إن رسم أي سياسة ضريبية يتطلب التركيز على مجموعة من القواعد وهي تحديد أولويات أهداف النظام

الضريبي انطلاقاً من الواقع السياسي، الاقتصادي والاجتماعي المحلي والدولي.

- التنسيق بين السياسات الضريبية والسياسات الاقتصادية الأخرى بصفة عامة.

- التوليف المناسب بين أدوات السياسة الضريبية خاصة فيما يتعلق بتحديد الهيكل الضريبي من حيث أنواع

الضرائب المباشرة وغير المباشرة، وأوزانها النسبية في الحصيلة الضريبية، وكذا تحديد أسعار هذه الضرائب

والتميز فيها من حيث الارتفاع والانخفاض على حسب نوع النشاط الاقتصادي وموقعه، والظروف الشخصية والاجتماعية للممولين.

- تقليل عدم التوافق في قرارات السياسة الضريبية في سعيها لتحقيق أهدافها، وذلك حسب الأولويات المحددة لها، حيث أن التوسع في تطبيق سياسة الإعفاءات الضريبية قد يكون على حساب تحقيق الهدف المالي للنظام الضريبي

ثانياً أهداف - السياسة الضريبية:

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

- أهداف اقتصادية :

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

• **تحقيق النمو الاقتصادي :** ويكون ذلك عن طريق منح امتيازات ضريبية كخفض معدل الضريبة أو الإعفاء من أدائها بالنسبة للأنشطة الاقتصادية التي ترغب الدولة رفع معدل النم و فيها، وتكمن علاقة السياسة الضريبية بالنمو الاقتصادي في الآتي :

- تؤدي زيادة العبء الضريبي على أفراد المجتمع إلى عرقلة النمو الاقتصادي، خاصة إذا تجاوز هذا العبء الطاقة الضريبية لأفراد المجتمع. "

- "تؤثر التغيرات المتكررة في التشريع الضريبي سلباً على محددات النمو الاقتصادي.

- يعد الادخار الخاص من الموارد الهامة التي تحقق النمو الاقتصادي، لذا يتوجب تخفيض معدلات الضرائب المفروضة على الدخل .

• **زيادة سرعة التطور التكنولوجي :** تؤثر السياسة الضريبية في سرعة التطور التكنولوجي، من خلال تفضيل طرق إنتاجية معينة على أخرى، فمثلاً الإعفاءات أو التخفيضات من بعض الرسوم الجمركية على التجهيزات والمكونات التكنولوجية .

• **تحقيق الاستقرار الاقتصادي :** يظهر إسهام السياسة الضريبية في تحقيق الاستقرار الاقتصادي، من خلال تخفيض الضرائب لمعالجة ظاهرة الركود و رفعها لمعالجة ظاهرة التضخم وتوقف فعالية السياسة الضريبية في

تحقيق الاستقرار الاقتصادي على توفير عناصر نوعية ضمن النظام الضريبي تمكن الدولة من الزيادة في معدلات الضريبة وتوسيع الوعاء الضريبي، بما لا يتجاوز الطاقة الضريبية للمجتمع ومدى حساسية ومرونة

النظام الضريبي

- **توجيه الاستهلاك** : تستعمل الضريبة كأداة للتأثير على السلوك الاستهلاكي، من خلال تأثيرها على الأسعار النسبية للسلع والخدمات، مما يعني أنه كلما فرضت ضرائب مرتفعة على بعض السلع الضارة والكمالية ، مثلا يؤدي إلى انخفاض الطلب عليها، إلا أن هذا الانخفاض لا يتم دفعة واحدة بل بتفاوت من سلعة إلى أخرى والعكس إذا فرضت ضرائب منخفضة على بعض السلع فهذا يؤدي إلى تشجيع استهلاكها.
- **توجيه وتشجيع الاستثمار** : تستخدم الضريبة في تحقيق التوازن الجهوي للاستثمار، ويكون ذلك عن طريق منح إعفاءات وتخفيضات في ضرائب المؤسسات التي تعمل في المناطق النائية مما يسمح بتنقل عوامل الإنتاج إلى الأنشطة الاقتصادية التي يقل العبء الضريبي فيها، فموارد الإنتاج تسعى دائما إلى التنقل أين يمكن استغلالها في أكثر الوجوه ربحية، ومن هنا يمكن القول أن للضريبة تأثير في هيكل الاستثمارات بتوجيهها نحو قطاعات معينة تسعى الحكومة إلى ترقيتها، لكونها أكثر قدرة على استحداث مناصب الشغل أو خلق القيمة المضافة أو إحلال الواردات أو كونها أكثر صداقة للبيئة.
- **توجيه قرارات أرباب العمل** : فيما يتعلق بالكميات التي يرغبون في إنتاجها، أو القطاعات التي يفضلون النشاط فيها، لأنه يمكن استخدام الضريبة للتأثير على حجم ونوعية ساعات العمل، حجم المدخرات ، ومن ثم يمكن استخدام الضريبة لتغيير الهيكل الوظيفي للمجتمع بإعادة توزيع الموارد البشرية بين مختلف الأنشطة الاقتصادية. "

2 أهداف - اجتماعية و ثقافية:

- "تستعمل السياسة الضريبية لتحقيق مجموعة من الأهداف الاجتماعية منها :
- **إعادة توزيع الدخل** : تؤثر الضريبة على الحصة النسبية من الدخل الوطني الموجه لمختلف الشرائح والفئات المكونة للمجتمع . وهذا قصد تقليل الفوارق بينها وتقليص درجة تركيز الدخل لدى بعض الفئات، أين تقوم الضريبة بدور المصحح للاختلالات في الدخل .
- و تجدر الإشارة إلى أن تحقيق هذا الهدف يتطلب مراعاة التوازن بين كفاءة تخصيص الموارد من جهة وتحقيق العدالة الضريبية من جهة أخرى .
- **تمويل التدخلات العمومية** : " هذا الهدف ه و الهدف الأصلي والثابت للضريبة، ورغم وجود عدة إمكانيات لتمويل الإنفاق العام، فإن اللجوء إلى الضريبة يتميز بكونه إجراء غير تضخمي، خاصة إذا اعتمد معينة

أنماط من الضرائب، كالضريبة على الدخل التي تعمل على تقليص حجم المداخل المتاحة للإنفاق الخاص وحتى الضريبة على الاستهلاك فإنها تعمل على كبح الطلب، ومن بين المزايا التي يوفرها التمويل الضريبي هي قدرة الدولة في الواقع على الإخضاع الضريبي غير محدودة بخلاف الإصدار النقدي.

• **معالجة مشكل السكن** : يكون ذلك بإعفاء رأس المال المستثمر في قطاع السكن من الضرائب، وتخفيض الضرائب على الأراضي المبنية لإغراض سكنية بما يدفع المالكين لها إلى بنائها قصد الاستفادة من هذا التخفيض .

كما يمكن للضريبة أيضا أن تقلل من المظاهر الاجتماعية السيئة، كالتدخين، شرب الكحول بفرض ضرائب مرتفعة عليها .

• **المحافظة على التراث الثقافي للمجتمعات وتثمينه** :

وذلك من خلال تمويل الضريبة للصناديق الموضوعة لهذا الغرض أو بتقديم مزايا ضريبية. "

ثالثا أدوات - السياسة الضريبية:

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

الإعفاء - الضريبي :

" نعني بالإعفاء الضريبي عدم فرض الضريبة على دخل معين، إما بشكل مؤقت أو بشكل دائم وذلك ضمن القانون المالية ، وتلجأ الدولة إلى هذه الأداة لاعتبارات تقدرها بنفسها بما يتلاءم مع ظروفها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، فالإعفاءات الضريبية هي دخول بكل معنى الكلمة، تخضع للضريبة أصلا، لكن قرر المشرع استثناءها من الضريبة ليس باعتبارها من تكاليف إنتاج الدخل، وإنما لاعتبارات أخرى، وعليه فالإعفاء الضريبي ميزة قانونية تقررها التشريعات، إما بنص عام أو خاص، وهذه الميزة تعطي منافعتها المالية والاقتصادية إلى الدولة عن طريق تطوير الصناعة وتشجيع التجارة , إن الإعفاء الدائم هو إسقاط حق الدولة في مال المكلف طالما بقي سبب الإعفاء قائما ويتم منح هذا الإعفاء تبعا لأهمية النشاط ومدى تأثيره على الحياة الاقتصادية والاجتماعية أما الإعفاء المؤقت فهو إسقاط لحق الدولة في مال المكلف لمدة معينة من حياة النشاط المستهدف بالتشجيع⁷."

2 التخفيضات - الضريبية :

"هي تقليص يمس قيمة الضريبة المستحقة مقابل الالتزام ببعض الشروط كأعادة استثمار الأرباح، بمعنى يتم استخدام التخفيضات الضريبية بناء على توجهات السياسة الاقتصادية والاجتماعية المستهدفة .

ويمكن التمييز بين نوعين من التخفيضات الضريبية :

تخفيضات ضريبية خاصة بالوعاء : وهي عبارة عن إجراءات ضريبية تسمح بتخفيض بعض أجزاء الدخل عن

طريق خصومات يتم إجراؤها على المادة الخاضعة للضريبة، يمكن أن تستند هذه الخصومات إلى نفقات حقيقية أو جزافية حسب مبلغ يحدده التشريع.

تخفيضات ضريبية خاصة بالمعدل : ويعني ذلك إخضاع المكل ف بالضريبة إلى معدلات ضريبية أقل من المعدلات

العادية المستخدمة في النظام الضريبي، كالمعدل المفروض على الأرباح المعاد استثمارها بدلا من المعدل العادي على أرباح الشركات .

3 المعدلات التمييزية :

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

- تحديد معدل عام للضريبة وتخفيضه بالنسبة للأنشطة أو المناطق المستهدفة بالتحفيز.

- تحديد معدل مخفض للضريبة لمختلف الأنشطة والمناطق قصد تشجيع الاستثمار بوجه عام .

- تطبيق تخفيضات على مقدار الضريبة ثم إخضاعها للمعدل العام .

- تطبيق تخفيضات على الأوعية الضريبة المحسوبة أساسا على المعدل العام"

القرض الضريبي :

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

5 نظام الإهلاك :-

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

6 إمكانية ترحيل الخسائر إلى السنوات اللاحقة :-

تشكل هذه التقنية وسيلة لامتصاص الآثار الناجمة عن تحقيق خسائر خلال سنة معينة , وهذا بتحميلها على السنوات اللاحقة حتى لا يؤدي ذلك إلى تآكل رأسمال المؤسسة⁸ .

المطلب الثالث : مفهوم وعاء الضريبة

أولا تعريف الوعاء الضريبي :-

"يمكن تعريف الوعاء الضريبي بأنه المادة أو المال أو الشخص الخاضع للضريبة , مع ضرورة توافر العنصر الزمني لهذا الوعاء (فقد تفرض الضريبة سنويا أو عند جني المحصول) (حسب الأنظمة المحددة لذلك) كما يقصد بالوعاء الضريبي المنبع الذي تعترف الدولة منه مؤنتها بواسطة الضرائب أو بعبارة أخرى ما يخضع للضريبة , ويتأثر الوعاء الضريبي بدرجة التطور والنمو الاقتصادي ففي المجتمعات الزراعية نجد أن الوعاء قد يكون على الإنتاج الزراعي مباشرة أو اللجوء إلى الضرائب غير المباشرة لسهولة فرضها, بينما في الدول المتقدمة نجد الاعتماد على الضرائب المباشرة المفروضة في الغالب على دخول الأفراد من العمل والأرباح المحققة"⁹.

وعاء الضريبة - :

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

- التحديد الكيفي لوعاء الضريبة :

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

أما الضريبة الشخصية فإنها تفرض على المال مع مراعاة المركز الشخصي للمكلف وذلك بإدخال مجموعة من

العوامل التي تسمح بتشخيص الضريبة , وترتب على ذلك أنه كلما ازداد عدد العوامل التي تؤخذ بعين الاعتبار

فإن درجة شخصية الضريبة تزداد ويصبح فرضها أكثر ارتكازا على المقدرة التكاليفية الحقيقية للمكلف"¹⁰.

-2- **التحديد الكمي لوعاء الضريبة :** إن حجم الضريبة يتوقف على طريقة تحديد الوعاء الضريبي، أو طريقة

تحديد الدخل الخاضع للضريبة، وهناك عدة طرق لتقدير هذه المادة الخاضعة للضريبة :

2 - 1 طريقة المظاهر الخارجية :

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

⁹ حميد بوزيدة , جباية المؤسسات)دراسة تحليلية في النظرية العامة لضريبة الرسم على القيمة المضافة : دراسة نظرية وتطبيقية(, الجزائر . ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون , 2005 , ص 30

¹⁰ عبد الحميد الشواربي. موسوعة الضرائب الفقه. القضاء, التشريع, مصر, منشأة المعارف بالإسكندرية, 1997, ص 12

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

2 - 2 طريقة التقدير الجزافي :

" حسب هذه الطريقة يتم تقدير وعاء الضريبة بطريقة جزافية بالاستناد إلى بعض القرائن والأدلة لها صلة وثيقة بالمادة الخاضعة للضريبة. إن القرائن التي يعتمد عليها التقدير الجزافي قد تكون قانونية يحددها النظام الضريبي ويقتصر دور الإدارة الضريبية على تطبيق تلك القواعد, ومن ذلك تقدير الأرباح التجارية للمكلف بالضريبة بنسبة معينة من رقم الأعمال وهذا ما يسمى بالجزاف القانوني. أما إذا ترك تقدير الوعاء الضريبي للاتفاق بين المكلف والإدارة الضريبية على رقم معين يمثل مقدار دخله فهذا ما يسمى بالجزاف الاتفاقية وفي بعض الأحيان يطلق عليه بالجزاف الإداري. يعاب على هذه الطريقة عدم قيامها على أساس التحديد الدقيق ومن ثم بعدها عن الحقيقة والعدالة¹¹.

3 - 3 طريقة التقدير المباشر :

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

- التصريح :

يمكن تمييز نوعين من التصريح :

• التقدير بواسطة المكلف :

"يلتزم المكلف بتقديم لإدارة الضريبة نتيجة أعماله كما هو مثبت في دفاتره ومستندات هو قد يقوم المكلف بالضريبة بالتقليل من قيمة المادة الخاضعة للضريبة المصرحة وبذلك يتهرب جزئيا من الضريبة , وعليه يخضع القانون الضريبي هذه التصريحات لرقابة الإدارة الضريبة للتأكد من صحتها."

وفي هذا السياق يخول القانون الضريبي لأعوان الإدارة الضريبة برتبة مفتش على الأقل حق الاطلاع على

محاسبة المكلفين وطلب الكشوف المفصلة لدى الإدارات العمومية¹² ."

¹¹ حميد بوزيدة , مرجع سبق ذكره , ص 31 , 32

¹² قانون , رقم 17 - 11 , الصادر بتاريخ 27 ديسمبر 2017 , المتضمن ق م لسنة 2018, ج ر , الصادرة بتاريخ 28 ديسمبر 2017 , العدد 76 , ص 21 .

• التصريح المقدم من الغير :

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

التقدير بواسطة الإدارة الضريبية : "يكون من حق الإدارة الضريبية أن تقدر وعاء الضريبة بالاسترشاد بالمعلومات التي يمكن أن تتوصل إليها سواء من مناقشة المكلف أو فحص دفاتره التي يمسكها ودون أن تكون بياناتها جميعها هي أساس التقدير فللإدارة في هذا الخصوص حرية واسعة في التوصل إلى وعاء الضريبة¹³."

المبحث الثاني : مدخل عام حول التحصيل الضريبي

"إذا ما تم تحديد الضريبة وتحديد مقدارها تتمثل الخطوة التالية في دفعها بواسطة الممول أي تحصيلها بواسطة الإدارة. وتتبع الإدارة الجبائية طرقا لتحصيل الضريبة بحيث تختار لكل ضريبة طريقة التحصيل المناسبة التي تحقق كلا من الاقتصاد في نفقات الجباية ، والملائمة في تحديد مواعيد أداء الضريبة دون ما تعسف أو تعقيد في إجراءاتها الإدارية، بحيث تحد بقدر الإمكان من حساسية الممول تجاه الضريبة¹⁴."

المطلب الأول : مفهوم التحصيل الضريبي

أولا/ تعريف التحصيل الضريبي:

تعددت التعاريف بشأن التحصيل الضريبي نذكر منها :

التعريف الأول : نعني بالتحصيل الضريبي "مجموعة العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من

ذمة المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية وفقا للقواعد القانونية والضريبة المطبقة في هذا الإطار¹⁵"

التعريف الثاني : مجموعة من الإجراءات الإدارية والتقنية، التي بواسطتها يتم تحويل قيمة الضريبة من ملكية

المكلف بدفعها إلى ملكية الخزينة العمومية.

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

يقصد بالتحصيل الضريبي مجموع العمليات التي تهدف إلى نقل قيمة الضريبة من ذمة المكلف إلى الخزينة

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

¹⁴ عبد الحميد الشواربي , مرجع سبق , ص 24

ثانيا/ أركان التحصيل الضريبي:

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

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

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

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

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

المطلب الثاني : قواعد التحصيل الضريبي

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

أولا/ الحدث المولد للضريبة:

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

فيما يخص الضرائب المباشرة، نجد أن الضريبة على الدخل الإجمالي بموجب دخول القيم المنقولة، مثلا الفعل

المولد لهذه الضريبة يتمثل في توزيع إيرادات القيم الخاضعة للضريبة أي وضعه تحت تصرف مستحقيه ، أما

¹⁶ داودي محمد "، الإدارة الجبائية و التحصيل الضريبي في الجزائر" ، مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة الماجستير ر في العلوم الاقتصادية ، تخصص المالية العامة ، تلمسان ، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير ، 2006-

فيما يتعلق بالضرائب غير مباشرة، فيعتبر مرور السلعة للحدود الإقليمية للدولة هو الفعل المولد للضريبة بالنسبة للاستيراد أو التصدير .

إن عملية تحديد الفعل المولد، لها أهمية قصوى لتحديد الشخصية القانونية للمكلف بالضريبة و بالتالي تحديد قيمة أو دين الضريبة التي في ذمته، كما يلعب دوراً أساسياً في تحديد معدل الضريبة و ما إذا كان قد طرأ عليه أي تغيير سواء كان زيادة أو نقصان بعد تحقق الفعل المولد للضريبة، إذ أن المكلف بالضريبة يلتزم بدفعها حسب معدلها وفقاً لما هو قائم وقت تحقق الفعل المولد للضريبة بغض النظر عن صدور أي قانون جديد يقضى برفع المعدل أو تخفيضه، و يجب إتباع هذه القاعدة حتى في حالة إلغاء الضريبة كلياً أو جزئياً، فيجب الاستمرار في تحصيل الضريبة بالنسبة للحالات التي تم فيها الفعل المولد لها قبل الإلغاء، إلا إذا نص القانون الجديد صراحة بإلغاء الضريبة بأثر رجعي¹⁷ . "

ثانياً - الملائمة في التحصيل الضريبي:

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

ثالثاً الاقتصاد - في نفقات التحصيل الضريبي :

"تخفيض نفقات التحصيل الضريبي يبقى ضرورة ملحة و لازمة على الإدارة الجبائية، بحيث يكون الفرق بين ما يدفعه المكلف بالضريبة و ما تحصله الإدارة الجبائية أقل مما يكن، لأن أي زيادة في نفقات الضريبة سوف يؤثر سلباً على التحصيل الضريبي، و بالتالي إرادات الخزينة العمومية، أو بتعبير آخر كلما قلت نفقات التحصيل الضريبي كلما كانت المردودية الجبائية أحسن، وعلى هذا الأساس يهدف مبدأ الاقتصاد في نفقات التحصيل الضريبي إلى زيادة ووفرة حصيله الضرائب، إلا أن هذا المبدأ يبقى بطبيعته نسبياً ، وهذا راجع إلى أن التنظيم الفني للضرائب يتطلب عدة عمليات و تقنيات جد معقدة في بعض الأحيان، حيث يشمل على تحديد وعاء الضريبة ثم تصفيتها ليلبها بعد ذلك عملية التحصيل الضريبي بالإضافة إلى عملية الرقابة الجبائية للتأكد من التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة إلى مصالح الإدارة الجبائية المختلفة. كل هذا يتطلب وجود جهاز إداري معتبر، و توسع الجهاز الإداري سيؤدي و بدون شك إلى ارتفاع نفقات الإدارة

الجبائية، نفقات التسيير و نفقات التجهيز على حد سواء، إذن هذا التوسع و ارتفاع النفقات يؤثر على المردودية الجبائية و بالتالي على التحصيل الضريبي ، و لتجنب هذا الوضع يجب مراعاة الاعتبارات التالية :

- تعيين الموظفين في المصالح الجبائية يكون على حساب الحاجة و ليس لاعتبارات أخرى ، لأن أجور الموظفين تمثل نفقات تدفع من خزينة الدولة ، كما يجب اختيار الموظفين الذين لديهم كفاءة و مستوى علمي عالي .

- استعمال التقنيات المتطورة مثل الإعلام الآلي من أجل ربح الوقت و إتقان العمل .
- تطبيق الضرائب التي لا تتطلب نفقات كبيرة في فرضها و تحصيلها.
- حسن استعمال الوثائق الجبائية باعتبارها تقدم مجانا ، فإن تكلفتها تتحملها الإدارة الجبائية أي خزينة الدولة ."

المطلب الثالث: طرق و ضمانات التحصيل الضريبي:

"وعندما تصل الضريبة إلى مرحلة التحصيل فإنها تصل بذلك إلى آخر مراحلها وأخطرها , فلا جدال في أن كافة المراحل السابقة إنما كانت تمهد وتهدف إلى هذه المرحلة النهائية¹⁸ . " 1

أولا طرق التحصيل الضريبي :-

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

1 التحصيل - الودي لدين الضريبة:

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

1 - 1 طرق و أساليب التحصيل الودي:

يكمن الاختلاف بين طرق التحصيل، وأساليبه في أن الأول يشمل أنواع التحصيل بشكل عام، أما الثاني فكل أسلوب يخص نوعا معينا من الضرائب.

1 - 1 - 1 طرق التحصيل الودي:

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

التحصيل المباشر : فالمكلف هنا يلتزم بدفع الضريبة مباشرة إلى الجهة الضريبية المختصة من تلقاء نفسه

ودون مطالبة الإدارة له بأدائها، وتعتبر هذه الطريقة أكثر شيوعا .

- التحصيل غير المباشر : "فيعتبر بمثابة استثناء من الأصل التحصيل المباشر ففيه يدخل شخص ثالث غير

المكلف ليدفع مبلغ الضريبة لإدارة الضرائب وذلك بشرط استرجاعه ا وتحصيلها فيما بعد من المكلف وهذا ما

نجده في الضرائب على الدخل¹⁹ . "

التحصيل الزمني : "في أغلب الحالات التحصيل الضريبي يأخذ مدة زمنية معينة بعد الفعل المولد للضريبة

¹⁸ حامد عبد المجيد دراز. مبادئ المالية العامة . مصر , مركز الإسكندرية , 2000 , ص 202

¹⁹ محمد عباس محرز , مرجع سبق ذكره , ص 158

حتى يشرع في تنفيذه، والنقطة الحساسة التي يتميز بها هذا النوع من التحصيل تلك المدة الزمنية الفاصلة بين

الفعل المولد للضريبة والتحصيل النقدي لهذه الضريبة فيما يخص طولها وقصرها " ، وهذا التحصيل يسمى أيضا بالتحصيل الممدد.

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

1 - 1 - 2 أساليب التحصيل الودي :

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

- التحصيل عن طريق الجداول :

"في إطار احترام آجال التقادم يقوم قابض الضرائب بعمله الإداري المتمثل في إعداد جداول التحصيل"²⁰

"حيث تعتبر الجداول التي تدخل حيز التنفيذ بمثابة أداة لتحصيل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ويحدد

تاريخ إدراج هذه الجداول في التحصيل ضمن نفس الشروط ويبين هذا التاريخ في الجدول" وتصبح الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المصدرة عن طريق الجداول واجبة التحصيل في اليوم الأول من الشهر الثالث الموالي للشهر الذي يدرج فيه الجدول للتحصيل"

- التحصيل عن طريق الاقتطاع من المنبع:

"يقتطع من المنبع لحساب الخزينة العمومية للضرائب والرسوم القابلة للاستحقاق على العمليات التي

يقوم بها الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الذين لا يتوفرون على المحلات في الجزائر من قبل الأشخاص أو

الشركات أو الهيئات أو الجمعيات.²¹"

- التحصيل عن طريق الدفع الجزافي :

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

²⁰ قانون ، رقم 02 - 11 ، الصادر بتاريخ 42 ديسمبر 0220 ، المتضمن ق م لسنة 0320 ، ج ر ، الصادر بتاريخ 52 ديسمبر 0220 ، العدد 86 ، ص 10

²¹ داودي محمد. مرجع سبق ذكره. ص 27

الوحيدة مهما كان رقم الأعمال الذي تحققه و التي تخضع بشكل حتمي للنظام الضريبي على أساس الربح الحقيقي .

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

يجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة الذين اكتبوا التصريح المنصوص عليه في

المادة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية , أن يشرعوا في حساب الضريبة المستحقة وإعادة تسديدها للإدارة

الجبائية حسب الدورية المنصوص عليها في المادة 365 من هذا القانون²² .
يتعين على المكلفين بالضريبة المعنيين أن يكتبوا بحلول 20 جانفي على الأكثر، من السنة ن + 1 تصريحاً نهائياً

يتضمن رقم الأعمال المحقق فعلياً .

في حالة ما إذا تجاوز رقم الأعمال المحقق رقم الأعمال المصرح به بعنوان التصريح المؤقت , فإن المكلف بالضريبة

عليه أن يسدد الضريبة التكميلية الموافقة عندما يقوم باكتابة التصريح النهائي.

عندما تحوز الإدارة الجبائية عناصر تكشف عن تصريح غير مكتمل فيمكنها إجراء تصحيحات على الأسس

المحددة وفق الإجراء المنصوص عليه في المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية ويتم إجراء التقويم بعنوان

الضريبة الجزافية الوحيدة عن طريق جدول ضريبي مع تطبيق العقوبات الجبائية المتعلقة بالتصريح غير

المكتمل المنصوص عليها في المادة 282 مكرر 10 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

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

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

5% - بالنسبة لأنشطة الإنتاج وبيع السلع .

12% - بالنسبة للأنشطة الأخرى " ²³

²² قانون , رقم 20 - 07 , الصادر بتاريخ 04 جوان 2020 , المتضمن ق م ت لسنة 2020 , ج ر , الصادر بتاريخ 04 جوان 2020 , العدد 33 , ص ص 08 , 09 .

²³ قانون , رقم 14 - 01 , الصادر بتاريخ 30 ديسمبر 2014 , المتضمن ق م لسنة 1520 , ج ر , الصادر بتاريخ 31 ديسمبر 2014 , العدد 78 , ص 06 .

التحصيل عن طريق الأقساط الوقتية الشهرية:

"يطبق هذا النوع من التحصيل على المكلفين بالضريبة الذين لهم مؤسسة دائمة ويمارسون نشاطهم منذ سنة على الأقل وتدفع الضريبة بهذا الأسلوب بناء على طلبهم، وأحسن مثال على ذلك الرسم على النشاط

المهني و الرسم على القيمة المضافة اللذان يدفعان شهريا.

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

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

التحصيل عن طريق التسبيقات على حساب :

"يطبق هذا النظام على المكلفين بالضريبة غير الاجراء الذين قيدوا في جدول السنة السابقة بمبلغ يفوق 1500 دج، ويتم تحصيل هذه الضريبة على مرتين على التوالي :

- من 20 فيفري إلى 20 مارس.

- من 20 ماي إلى 20 جوان .

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

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

الشركات على (03) تسبيقات :

من - 20 فيفري إلى 20 مارس.

- من 20 ماي إلى 20 جوان .

- من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر²⁴"

التحصيل الجبري لدين الضريبة :

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

ومن بين هذه الاجراءات نجد :

2 - 1 الإنذار :

²⁴ قانون , رقم 10 - 31 , الصادر بتاريخ 92 ديسمبر 1020 , المتضمن ق م لسنة 1120 , ج ر , الصادر بتاريخ 30 ديسمبر 1020 , العدد 80 , ص 07

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

" - وجوب إرفاقها بحوالة الخزينة محررة سلفاً²⁵"

" - إرسال الإنذارات المتعلقة بالضرائب والرسوم في ظرف مختوم"

2 - 2 إشعار الغير الحائز :

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

2 - 3 الغلق المؤقت :

"نصت المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية: "يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المكلف بالمؤسسات الكبرى ومدير الضرائب بالولاية كل حسب مجال اختصاصه بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع، ولا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق 6 أشهر ويبلغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة الموكل قانوناً أو المحضر القضائي²⁶."

ويشترط فيه كما جاء في نص المادة :

- توجيه تنبيه : فيبلغ المعني بعد يوم كامل من تاريخ وجوب الاستحقاق.

- عدم تجاوز المهلة المحددة قانوناً : وهي ألا يتجاوز الغلق مدة 6 أشهر .

- أن يتم تبليغ الغلق من طرف عون المتابعة أو عن طريق محضر قضائي.

زيادة إلى وجوب تنفيذ هذا القرار في مهلة 10 أيام ابتداء من تاريخ التبليغ بشرط عدم تحرر المكلف من دينه

الضريبي، أو أنه لم يكتتب سجلاً للاستحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب صراحة خلال مدة 10 أيام .

2 - 4 الحجز :

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

²⁵ قانون ، رقم 01 - 21 ، الصادر بتاريخ 22 ديسمبر 0120 ، المتضمن ق م لسنة 0220 ، ج ر ، الصادر بتاريخ 32 ديسمبر 0120 ، العدد 79 ، ص 49

²⁶ قانون ، رقم 05 - 16 ، الصادر بتاريخ 31 ديسمبر 2005 ، المتضمن ق م لسنة 2006 ، ج ر ، الصادر بتاريخ 31 ديسمبر 2005 ، العدد 85 ، ص 13 .

• أنواع الحجز : هناك 3 أنواع للحجز وهي :

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

- **الحجز التنفيذي** : "إذا مضت مدة خمسة عشر (15) يوما من تاريخ تكليف المدين المكلف بالوفاء ولم يقم

بتسديد ما عليه من ديون، يستفيد الدائن إدارة الضرائب من السند التنفيذي ويقوم بالحجز على جميع المنقولات / أو الأسهم /أو حصص الأرباح في الشركات / أو السندات المالية للمدين، ويتم هذا النوع من الحجز بناء على أمر على عريضة يصدره رئيس المحكمة الذي توجد بدائرة اختصاصه الأموال المراد الحجز عليها وذلك بناء على طلب من الدائن أو ممثله القانوني"

- **الحجز من المنبع** :

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

"ويلجأ المشرع إلى هذه الطريقة بالنسبة للضرائب على الدخل ومقتضاها أن يقوم المكلف بالضريبة الذي يدفع

الدخل إلى المكلف خصم قيمة الضريبة من الدخل قبل توزيعه بحيث يستلزم المكلف الفعلي دخلا صافيا وليس

عند استلامه. وتطبق هذه الضريبة عادة على ضرائب الأجور والمرتببات والضريبة على الإيرادات²⁷ "

- **البيع** :

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

"و عند الاقتضاء يجوز القيام بالبيع المنفرد لإحدى أو لكل العناصر المادية المكونة للمحل التجاري محجوز، لكن

يجب الحصول أولا على الترخيص المذكور في المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث يمنح لقابض

الضرائب رخصة البيع من طرف الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامها لكن هذا لا يكون إلا بعد أخذ رأي المدير

²⁷ سوزي ناشد.الوجيز في المالية العامة . النفقات العامة.الإيرادات العامة.الميزانية العامة , الإسكندرية , دار الجامعة الجديدة للنشر 2000, ص 211

المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية، أما في حالة مرور 30 يوما دون الحصول على هذا الترخيص من هذه الهيئات يمكن لمدير المؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب حسب الحالة أن يرخص لقابض

الضرائب المباشر بمتابعة البيع، لكن بالنسبة للمواد أو السلع سريعة التلف يمكن الشروع مباشرة في البيع

المستعجل بناء على ترخيص من المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية .

عملية البيع تستوجب إتباع عدة إجراءات نذكر منها ما يلي :

الإعلان (الإشهار) : جاءت أحكام الإعلان في الفقرة الثانية من المادة 151 من قانون الإجراءات الجبائية ، حيث

يكون البيع بعد 10 أيام من إلصاق نشر الإعلانات، ويكون الإعلان وفق عدة شكيليات.

- **رسو المزاد** : يعني هذا الإجراء أن يرسو المزاد العلني على الثمن الأعلى المعروض والذي يجب أن يساوي أو يفوق

ثمن التقدير المقترح، والقابض هو من يعد محضر البيع، وتسلم نسخة منه للمشتري ولصاحب العمارة حيث

يشغل المحل التجاري، ويتم دفع الثمن نقدا إضافة إلى جميع مصاريف البيع

- **صياغة عقد تحويل الملكية** : تتم صياغة عقد تحويل الملكية على يد مفتش رئيس قسم شؤون الأملاك والعقارات بالولاية .

نشر البيع : تنص المادة - 151 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه يتم نشر البيع بغضون شهر من قانون وذلك

من قبل القابض المباشر للمتابعة "

ثانيا ضمانات التحصيل الضريبي: -

"كما هو معلوم أن التحصيل الضريبي يعني جباية الحصيلة الضريبية وإدخال الإيرادات الجبائية إلى خزينة الدولة. وحتى تضمن الدولة الحصول على مستحقاتها من الضرائب ، فقد حدد التشريع الجبائي للخزينة العمومية العديد من الضمانات ومن أهمها نذكر:

- النص على حق الامتياز لدين الضريبة على معظم الديون الأخرى ، حيث يستوفى دين الضريبة قبل غيره من الديون ويكون للإدارة الجبائية حق المتابعة للحصول على المبالغ المستحقة ضمانا للتحصيل الضريبي.

- تقرير حق إصدار أمر بالحجز الإداري على الممتلكات ضد المكلفين بالضريبة الذين يتأخرون ويرفضون دفع دين الضريبة. ويعتبر هنا الحجز تحفظيا ولا يجوز التصرف في هذه الممتلكات.

- منح المشرع للموظفين المختصين على مستوى المصالح الجبائية حق الاطلاع على الوثائق والأوراق والدفاتر المحاسبية التي يتعامل بها المكلف بالضريبة. من أجل تمكينهم من تحديد دين الضريبة.

- تفرض قاعدة (الدفع ثم الاسترداد) وهي قاعدة مقررة في التشريع الجبائي حيث يلتزم المكلف بدفع الضريبة

إلى الجهة المختصة ثم بعد ذلك يستطيع أن يطعن في فرضها أساسا أو في مقدارها أو حتى استردادها والغرض

من ذلك استقرار المعاملات الجبائية."

المبحث الثالث : عموميات حول التهرب الضريبي

"تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي من أهم انشغالات المشرع ، حيث أنها تقلص أهمية النظام الضريبي وتهدد وجوده ، ونظرا للدور الهام الذي تؤديه الضريبة في المجال الاقتصادي و الاجتماعي إذ تعتبر المصدر الرئيسي لتمويل خزينة الدولة ، ومساهمتها في صياغة السياسة التنموية ، لذلك يترتب على التهرب الضريبي عدة انعكاسات سلبية تضر بالاقتصاد الوطني ، مما يستوجب مكافحة هذه الظاهرة"²⁸.

المطلب الأول : مفهوم التهرب الضريبي

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

"يقصد بالتهرب الضريبي تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي ، أو الثغرات الموجودة في القانون من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل و الأشكال سواء تعلق الأمر بالعمليات المحاسبية أو الحركات المادية، وذلك بكل أو بجزء من المبلغ الواجب دفعه للخزينة العمومية و الذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها ، وتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية"²⁹.

كما يعرف على أنه "التخلص من الالتزام بدفع الضريبة وهنا يسعى الملتزم بالضريبة إلى التخلص منها رغم تحقق

الواقعة المنشأة الضريبة فيعتمد على سلوك احتيالي للتخلص من عبئها .

ويعرف أيضا على أنه محاولة الممول التخلص من الضريبة ، عدم الالتزام القانوني بأدائها حيث يسعى الملزم بدفع

الضريبة إلى التخلص منها دون ارتكاب أية مخالفة لقانون الضريبة .

كما يعرف التهرب الضريبي بأنه : لجوء الأفراد إلى وسائل غير شرعية للامتناع عن دفع الضرائب المقررة عليهم أو

دفعها ولكن بمقدار أقل من المقدار المحدد قانونيا .

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

ثانيا - أنواع التهرب الضريبي :

²⁸ ناصر مراد ، مرجع سبق ذكره ، ص 151

²⁹ حميد بوزيدة ، مرجع سبق ذكره ، ص 39

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

شرعية القصد إلى :

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

الجبائي.

يمكن القول أن التهرب المشروع هو تخلص المكلف من أداء الضريبة دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية قد يكون مقصودا من طرف المشرع لتحقيق بعض الغايات الاقتصادية والاجتماعية كأن تفرض ضريبة دخل على جميع الأرباح الصناعية والتجارية ثم تستثني منها أرباح بعض المؤسسات الصناعية ضمن شروط معينة تشجيعا لإنشاء هذه المؤسسات³⁰.

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

ومن نماذج التهرب المشروع :

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

2 التهرب - غير المشروع (الغش الضريبي): فالغش الضريبي يعرفه André Barilari بأنه :

الامتناع أو التخفيض

بطريقة غير شرعية عن دفع الضرائب المستحقة، ونماذجه متنوعة جدا، كالأخطاء الإدارية في التصريحات،

تخفيض الإيرادات، تضخم النفقات.

ويتضمن التهرب غير مشروع مخالفة قوانين الضرائب وتندرج تحته كافة طرق الغش المالي وما تنطوي عليه من

طرق احتيالية من الضريبة كإدخال السلع المستوردة خفية أو تقديرها بأقل من قيمتها، أو إعلان قيمة بعض

عناصر الدخل أو الثروة الخاضعة للضريبة وقد يحدث التهرب غير المشروع عند ربط الضريبة بالحيلولة دون

حصر مادتها عن طريق عدم تقديم الإقرار الضريبي أو تقديم إقرار فيه غش وتلاعب ومن التهرب غير المشروع ما

يلي :

- بيع المكلف لممتلكاته بيعا صوريا، أو إنشاء عقود غير حقيقية .
- فتح إتمادات بأسماء وهمية أو نقل أمواله إلى الخارج .
- تزوير الوثائق و إعداد سجلات وقيود مزيفة.
- تقديم تصريح ناقص أو كاذب .
- التهرب على الحدود من أجل الحوافز الجمركية .
- استعمال النفوذ والمحابة واستغلال المناصب.
- التواطؤ مع الغير في تدمير و حرق الملفات (مقر المؤسسة أو الضرائب). "
- ومما سبق يمكن استنباط أهم أوجه التشابه والاختلاف بين الغش والتجنب الضريبي فيما يلي :
- أوجه التشابه
- كل منهما يؤدي إلى تخفيض العبء الضريبي .
- كل منهما ناجم عن انعدام الحس المدني .
- كل منهما ناجم عن سوء النية .
- أوجه الاختلاف
- التجنب دون مخالفة القانون الجبائي على عكس الغش.
- التجنب الضريبي لا يوقع على المكلف أي عقوبة أو جزاء على غرار الغش الضريبي .

المطلب الثاني : أسباب التهرب الضريبي

"إن الضريبة تمثل عبئا على المكلف بها، نتيجة عدم وجود مقابل خاص يعود عليه مباشرة منها وكل هذا يدفعه إلى محاولة التخلص منها إما بنقل عبئها إلى شخص آخر أو التخلص من عبئها.

وبصورة خاصة، عندما يكون محملا بالعديد من الضرائب أو عندما تكون معدلاتها مرتفعة، تجعله يسعى بكل الطرق إلى محاولة التخلص منها سواء بطرق الشرعية أو غير الشرعية .

هناك جملة من الأسباب والعوامل التي تدفع جل المكلفين بعدم الالتزام بواجباتهم الضريبية و من بين هذه

الأسباب نجد :

أولا الأسباب - المباشرة :

1 الأسباب - التشريعية :

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

- نظام جبائي معقد وهذا لتعقد التشريع الضريبي (عدم وضوح الصياغة) ووجود بعض الثغرات ما يؤدي إلى

خلق مشاكل للإدارة الجبائية وبالتالي تزايد احتمال التهرب .

- نظام جبائي غير مرن أي أنه غير مرتبط بالتنمية وطبيعة تطور الأنشطة الاقتصادية لذلك يجب تتبع أساليب عمل مرنة تتلاءم مع الظروف الاقتصادية العامة .

- تعدد الضرائب مما يؤدي إلى إرهاق المكلف بالضريبة وترك ثغرات يمكن التسلل منها بسهولة .

- عدم استقرار التشريعات هذا راجع إلى التغيرات الدائمة التي تحدث في مجال التقنين الجبائي مما يصعب

على المكلفين من جهة مسايرة التغيرات التي تطرأ على النظام والقواعد المعمول بها، ومن جهة أخرى تؤدي إلى

خلق حالة حساسية من الضريبة، تدفع بهم إلى رفض كل مشروع للإصلاح الضريبي وبالتالي زيادة ميلهم

للتهرب الضريبي .

إن ارتفاع نسبة الضريبة وزيادة عبئها، يؤدي إلى حدوث ضغط جبائي³¹ . "

تعريف الضغط الجبائي:

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

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

أن يكبح النشاط الاقتصادي. "

• حدود الضغط الجبائي:

" تتمثل هذه الحدود على مستويين اثنين الأول اجتماعي سياسي والثاني اقتصادي , ففي المجال الاجتماعي السياسي يظهر في المقاومة الضريبة والتي يمكن أن تجر إلى زعزعة السلم المدني،

³¹ سميرة بو عكاز, مرجع سبق ذكره ص ص , 29 , 30

من جهة أخرى .لما تطبق دولة معينة ضغطا جبائيا مرتفعا .يميل المكلفون بالضريبة إلى العمل على تهريب رؤوس أموالهم نحو دول تكون فيه مستويات الاقطاعات منخفضة بشكل جد محسوس.

أما على المستوى الاقتصادي .فلدينا فكرة أن "الضريبة تقتل الضريبة" التي قام بشرحها الاقتصادي الأمريكي

لافير. حيث أوضح أن هذه العبارة تتحقق لما تقوم دولة بتجاوز حد أو عتبة معينة من فرض الضرائب ويصبح

ذلك عامل معرقل للاقتصاد ، باعتبار أنه يمكن استلاب مجمل الدخل ولتفادي وضعية مثل هذه الوضعية أين

تكون معدلات الضريبة مرتفعة ، سيبحث كل مكلف بالضريبة عن التهرب من دفعها أو حتى الغش عند التصريح

بدخله أو الحد من نشاطه الاقتصادي بسبب الضغط الجبائي المفروض.

إذن فالضغط الجبائي القوي سيكون له أثر معاكس فيما يتعلق بالإيرادات الجبائية، التي سوف تنقلص شيئا

فشيئا بسبب تهرب المكلفين بالضريبة من دفعها مما سيؤدي إلى تباطؤ في نمو النشاط الاقتصادي بصفة عامة .

والعكس في حالة ضعف الضغط الجبائي أين يكون فيها مستوى التهرب والغش الضريبي ضئيلا من جهة وترجع

الثقة للمستثمرين المحليين والأجانب للمساهمة في النهوض بالاقتصاد من جهة أخرى مما يسمح بتسجيل إيرادات جبائية كبيرة. "

2 - لأسباب الإدارية :

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

ثانيا الأسباب غير مباشرة :

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

2 - الأسباب السياسية : انعدام الاستقرار السياسي والاقتصادي داخل الدولة عادة ما يكون سببا لشيوع التهرب

الضريبي لأنه يولد الإحساس لدى الأفراد بعدم قدرة السلطات العامة على القيام بوظائفها وبالتالي عدم قدرتها

على مطالبتهم بأداء التزاماتهم الضريبية حيث تبين الدراسات أن التهرب يرتفع كلما ساد المجتمع حالة من السخط العام على الضرائب ك :

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

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

3 الأسباب الاقتصادية :

إن للأسباب الاقتصادية دورا مهما في عملية التهرب، فكلما كانت حالة المكلف الاقتصادية متدهورة إلى جانب الحالة الاقتصادية العامة، كلما كان التهرب الضريبي كبيرا والعكس صحيح، حيث أن وضعية المكلف الاقتصادية لها انعكاسا كبيرا في أداء واجبه تجاه الضريبة، فإذا كان المكلف يتمتع بوضعية مالية جيدة فإن ميله للتهرب من دفع الضريبة يكون ضعيفا وهذا نتيجة قدرته على التسديد، أما في الحالة العكسية أين يكون المكلف

يتمتع بوضعية مالية متدهورة فإن ميوله للتهرب عن دفعها يكون أقوى ، وهذا ما يبين لنا أن نسبة التهرب الضريبي في الدول المتقدمة منخفضة مقارنة بالدول النامية نظرا لارتفاع عوائد الأفراد³² .

المطلب الثالث : أثار التهرب الضريبي

"تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي من الظواهر الضارة، فهي تلحق الضرر بالخزينة العمومية للدولة وبالتالي تؤدي إلى تعطيل المشاريع العامة، كما أنها تضر بالمكلفين الذين لا يستطيعون التهرب من الضريبة أو يستطيعون ولكنهم لا يقدمون على ذلك لحسهم الوطني. مما يجعلهم يتحملون عبء الضريبي بدرجة أكبر من غيرهم³³."

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

أولا الآثار الاقتصادية : منها

- " كبح روح المنافسة بين المؤسسات الاقتصادية حيث نجد أن درجة الامتياز عن المؤسسات المتهربة منها على

حساب التي تقوم بواجباتها الضريبية، فالمؤسسات التي تبحث عن تعظيم أرباحها باستعمال أنجح الطرق

لأنها تجد أن التهرب الضريبي من أنجح الوسائل لتعظيم ربحها وبصفة سريعة، مثال على ذلك فيما نجده

عند المؤسسات الخاصة حيث نجد أنها تريد الاحتفاظ بأموالها الهائلة دون أن يمسه أي اقتطاع ضريبي .

- يخل الغش والتهرب الضريبي من قاعدة حرية المنافسة وذلك لغايات الحماية الضريبية .

ثانيا الآثار المالية :

³² سميرة بو عكار. مرجع سبق ذكره , ص ص 33 - 34

³³ سالم محمد الشوابكة. المالية العامة والتشريعات الضريبية، الأردن، دار الثقافة للنشر والتوزيع عمان، 2015 . ص 32

- الخسارة في الخزينة العمومية وفقدانها لحصيلتها المعتبرة من المداخل المتوقعة من وراء الإيرادات الضريبية مما يؤدي إلى ارتفاع نسبة الديون كطريقة تنتجها الدولة لسد الفراغ الكبير المالي الذي يسببه التهرب الضريبي في الخزينة العامة .
- اختلال توازن ميزانية الدولة .
- عجز الدولة أمام الأعباء والكوارث الاستثنائية .
- إضعاف الإيرادات العامة .
- ارتفاع معدلات الضرائب وأسعارها³⁴ . "

ثالثا الآثار الاجتماعية والنفسية (سيكولوجي):

"بغيب العدالة الضريبية تغيب العدالة الاجتماعية بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يخل بإعادة توزيع المداخل بين الطبقات المجتمع ويزيد الفوارق الطبقيّة بينها.بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يؤثر على سيكولوجية المكلفين النزهاء نظرا لسقوط العبء الضريبي كله عليهم.فانتشار الغش والخداع بين مختلف طبقات المجتمع يؤدي إلى تدهور الحس الجبائي وغياب الوعي الفردي لدى المكلفين وتغيب الثقة في سياسة الدولة الاقتصادية والاجتماعية³⁵ ."

خلاصة :

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

³⁴ سميرة بو عكاز. مرجع سبق ذكره , ص ص 35 - 36

³⁵ حميد بوزيدة . مرجع سبق ذكره , ص ص 52 - 53

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية

الفصل الثاني : الرقابة الجبائية

تمهيد :

يعد النظام الضريبي في الجزائر كغيره من الأنظمة الضريبية للعديد من الدول نظام تصريحي بامتياز، في انتظار مستجدات قانون المالية التكميلي لهذه السنة 2022 وهذا ما يطرح إشكالية مدى مصداقية التصريحات الجبائية التي يقوم بها المكلفين بالضريبة، ومن أجل التأكد من صحة هذه التصريحات فقد حدد المشرع الجزائري مجموعة من الصلاحيات والحقوق للإدارة الجبائية تجاه المكلفين بالضريبة، تمثل الرقابة الجبائية إحدى هذه الصلاحيات، حيث تقوم مصالح الإدارة الجبائية بعمليات مهمة من تحقيق وفحص ومقارنة المعلومات الجبائية المصرح بها مع تلك المتوفرة لديها من أجل محاربة الغش الجبائي والحد من التهرب الضريبي، بهدف زيادة التحصيل الضريبي. وعليه سنتناول في هذا الفصل مجموعة النقاط التالية:

الرقابة الجبائية وأشكالها

أركان الرقابة الجبائية

سير ونتائج الرقابة الجبائية.

المبحث الأول: أسباب الرقابة الجبائية وأشكالها

"تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات المتخذة لمكافحة التهرب الضريبي. كما أنها تكتسي أهمية بالغة كون أن النظام الضريبي الجزائري نظاما، تصريحيًا أي أنه يمنح الحرية النسبية للمكلف بالتصريح بمداخله من تلقاء نفسه، لذا تعتبر الرقابة على هذه التصريحات لازمة، لأنها في كثير من الأحيان تكون غير صحيحة بالنظر للأخطاء المرتكبة في إعدادها سواء عن حسن أو سوء نية بغية التملص من دفع الضريبة³⁶".

المطلب الأول: ماهية الرقابة الجبائية

يمكن تحديد مفهوم الرقابة الجبائية من خلال التعاريف الموالية:

أولا تعريف الرقابة الجبائية: -

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

كما تعرف على أنها فحص تصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء

كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك قصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية، على

أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل للاستعلام والاستفسار عن كل ما هو مدون في

التصريحات والوثائق المرفقة لها. ولا يكتفي فقط بدراسة ومراجعة التصريحات بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة

³⁶ محمد لعلاوي، مرجع سبق ذكره، ص 86

بين ما هو مصرح به والمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى وبالتالي التأكد من مدى التطابق الموجود بينهما وكذلك النظر في الوضعية المالية للمكلف³⁷. " 2

و يعرفها : " LAURENT Claude على أنه الوسيلة التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في

أداء واجباتهم الجبائية و تصحيح الأخطاء الملاحظة. " 3

ومنه نستنتج أن الرقابة الجبائية هي : " قيام الإدارة الجبائية بالإجراءات اللازمة للتأكد من صحة ومصداقية

التصريحات التي يقدمها المكلفون بالضريبة بداية من الناحية الشكلية لهذه التصريحات إلى التحقق من صحة

المعلومات الواردة فيها تحسبا لأي تهرب أو غش ضريبي³⁸. " .

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

ثانيا أهداف الرقابة الجبائية : -

يمكننا أن نميز بين أهداف رئيسية وأهداف ثانوية للرقابة الجبائية

1 الأهداف الرئيسية : "وتتمثل فيما يلي : التأكد و التحقق من مدى انتظام المؤسسة اتجاه القوانين الجبائية .

مراقبة شروط معالجة المشاكل ذات الطابع الاجتماعي بالنسبة للإجراءات السارية المفعول .

تقييم مدى قابلية المؤسسة لاستعمال الإمكانيات التي يتيحها المشرع الجبائي .

2 الأهداف الثانوية : وتتمثل فيما يلي :

- تقييم الحظر الجبائي الناتج عن التطبيق السيئ للقواعد الجبائية .

- توضيح أهمية الحظر الجبائي الناتج عن عدم الأمن الجبائي .

- تجنب العقوبات والزيادات الناتجة عن عدم التصريح أو التأخر فيه .

- إبراز نقاط القوة ونقاط الضعف للمساهمة في وضع القرار. "

بالإضافة الى أن هناك أهداف أخرى منها :

3 أهداف مالية و اقتصادية : والتي تتمثل في :

"التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة بدفاتر وسجلات واكتشاف ما قد يوجد فيها من أخطاء أو

غش. "

³⁷ شيخي بلال مغاري عبد الرحمان. " دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر". مجلة دراسات جبائية , العدد 02, جامعة بومرداس , جوان 2013 , ص 31

³⁸ شيخي بلال مغاري عبد الرحمان. مرجع سبق ذكره , ص 22

"الحد من الغش والتهرب الضريبي وذلك باكتشاف الغش والأخطاء المرتكبة وكل المخالفات والتلاعبات .

- تنمية التحصيل الضريبي عن طريق المحافظة على الأموال العمومية وزيادة إيرادات الخزينة العمومية ،

وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام والمساهمة في التنمية المحلية .

- تحديد الوضعية المالية الحقيقية للمكلفين بالضريبة .

4 - أهداف إدارية : وتتمثل في :

- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء مما يساعد الإدارة على معرفة وتقييم أدائها، وبالتالي اتخاذ القرارات

المناسبة لمواجهة المشاكل التي تنجم عن ذلك .

- إعداد الإحصائيات كنسب التهرب الضريبي وهو ما يساعد على وضع الإدارة الجبائية في الصورة .

- كشف الثغرات القانونية والتشريعية التي تساعد على التهرب من الضريبة .

5 - أهداف اجتماعية : وتتمثل في :

- تحقيق مبدأ العدالة الاجتماعية وضمان منافسة نزيهة بين المتعاملين من خلال توسيع نطاق الرقابة

الجبائية لتشمل جميع المتعاملين الاقتصاديين . "

المطلب الثاني : أسباب إجراء الرقابة الجبائية ومظاهرها

هناك عدة أسباب دعت إلى ضرورة إيجاد نظام رقابي يقوم بمراقبة تصريحات المكلفين و الحفاظ على

حقوق الخزينة العمومية و مراقبة تنفيذ التشريعات الجبائية .

أولا - أسباب إجراء الرقابة الجبائية :

1 حرية المكلف بالضريبة في التصريح بمداخله :

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

ومن هنا يتضح أن السبب الأساسي لوجود الرقابة الجبائية هو كون النظام الجبائي نظام تصريحي ،ولذلك

أوجب المشرع وسيلة قانونية لمراقبة هذه التصريحات و التأكد من مدى توافقها لما هو موجود في الحقيقة .

2- الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي :

"تتعدد أسباب ودوافع التهرب الضريبي سواء عن طريق انتهاج أساليب شرعية أو غير شرعية، لأن التهرب

يمس بإحدى إيرادات الخزينة العمومية والمتمثلة في الضريبة وعليه فإن القضاء على هذه الظاهرة يعتبر من

الأمر الرئيسية التي تسعى الإدارة الضريبية إلى تحقيقها.وتقوم المصالح الجبائية بذلك من خلال الاستعانة

ببعض الأساليب التي تعتبر الرقابة الجبائية من أفضلها وأنجعها.وذلك باعتبارها أداة ضمان من أجل مكافحة

مختلف الممارسات التدليسية وقمع مختلف محاولات التهرب وتسهيل أقصى العقوبات على المتهربين ."

ثانيا/ مظاهر الرقابة الجبائية :

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

- الرقابة الجبائية هي قبل كل شيء مفهوم قانوني بحيث تعتبر السلطة المعترف بها و المتمثلة في الإدارة الجبائية

التي تقوم بتصحيح النقائص ، السهو ، الإغفال و الأخطاء المرتكبة أثناء فرض الضريبة .

فالدولة يخول لها دستوريا إلزامية الرقابة لمجابهة التهرب الضريبي مع مراعاة الحقوق الفردية للأشخاص التي

يحميها الدستور ذاته ، وبما أن النظام الضريبي الجزائري يقوم على أساس التصريح فمن الضروري أن تكون

الرقابة فعالة و إجبارية ، و لكنها أيضا مقيدة بضمانات سواء بالنسبة للدولة أو الأشخاص الممارسة عليهم والتي

نجدها في دليل الخاضع لعملية التحقيق³⁹."

"الرقابة الجبائية هي نتاج مجتمع ، فمن الصعب قياس التهرب الضريبي الذي يستدعي عدم الخلط بين مفهومي

الغش و التجنب الضريبي ، وقد ركزت الإدارة الضريبية على الأشخاص الذين يستخدمون الطرق الغير القانونية للتملص من دفع الضرائب.

³⁹ لياس قلاب ذبيح، "مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية.دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم بواقي" ،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ،تخصص محاسبة ، بسكرة ،جامعة محمد خيضر ، 2010 - 2011

تكتسي الرقابة الجبائية بُعدا إنسانيا لا يجب إهماله ، فبالرغم من المجهودات المبذولة من قبل الإدارة الجبائية لمحاربة التهرب فإن ما يجب الإشارة إليه هو أن الرقابة الجبائية تقتصر على عدد ضئيل من المكلفين ، إضافة إلى أن المكلف محل الرقابة لا يقبل بسهولة التحقيق الذي يجرى عليه ، فأغلب تظلمات المكلفين تتركز على القلق و الإرباك الذي يصيبهم اتجاه الإدارة الجبائية إضافة إلى الشكوك و الشبهات التي تحوم حوله ا و كذا إحساسهم بالضعف اتجاه هذه الإدارة ، فالمكلف لا يجب أن يشعر بالتعسف و الضعف لأنه يملك حقوقا قبالة الإدارة الجبائية، وهذا في كل مرحلة الرقابة سواء أثناء سير العمليات والإجراءات أو عندما يتم التوصل إلى نتائج الرقابة الجبائية."

المطلب الثالث : أشكال الرقابة الجبائية

وفقا للنظام الجبائي الجزائري، يمكن تقسيم الرقابة الجبائية إلى رقابة عامة أو شاملة تتم على مستوى المفتشية

الإلضرائب ورقابة معمقة تتم على مستوى نيابة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

المصدر : محمد لعلاوي , " دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر " , أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراة , تخصص علوم اقتصادية , بسكرة , جامعة محمد خيضر , 2014 - 2015 , ص 89

أولا- الرقابة العامة أو الشاملة :

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

1 الرقابة الشكلية :

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

2 الرقابة على الوثائق :

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

إن هذا النوع من الرقابة يهدف إلى :

- اكتشاف الأخطاء في الحسابات و المعدلات و الهوامش المختلفة للربح

- معرفة الوضعية المالية للمكلف كل سنة

- مراقبة مصداقية التصريحات بالمقارنة مع ما هو متوفر من معلومات لدى الإدارة الجبائية

- إعداد مجموعة المكلفين المقترحين للرقابة المعمقة . " 4

"غير أن أهم ما يعترض فعالية هذا النوع من الرقابة هو عدم كفاءة أعوان الإدارة الجبائية المكلفين بهذا النوع

من الرقابة من جهة ، و كثرة تعدد التصريحات الواجب فحصها من جهة أخرى، إضافة إلى غياب المتابعة الدقيقة للسلطات الوصية . " 1

وإمكان المحقق طلب بعض التوضيحات والتبريرات من المكلف إذا لزم الأمر، لا سيما المتعلقة بنمط المعيشة أو

بعض الأعباء المخصصة، ويتم طلب ذلك كالتالي :

• طلب المعلومات :

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

• طلب التبريرات و التوضيحات :

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

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

ثانيا الرقابة المعمقة:

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

فالرقابة المعمقة بدورها تنقسم إلى :

1 - التحقيق في المحاسبة :

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

كما عرفته المادة 20 الفقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة ، و إجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها ، إن التحقيق في المحاسبة هو عبارة عن مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مغلقة 40."

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

2 - التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة :

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

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

3 التحقيق المصوب في المحاسبة :

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

4

المبحث الثاني : أركان الرقابة الجبائية

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

المطلب الأول : الإدارة الجبائية

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

أولا تعريف الإدارة الجبائية : -

تعتبر الإدارة الضريبية مزيجا من العناصر الإدارية والقانونية والمالية فهي فرع من فروع الإدارة المالية لذلك فهي تحتوي على نفس الوظائف الإدارية الرئيسية والمتمثلة في التخطيط التنظيم التوجيه والرقابة.

ويتم تنظيم إدارة الضرائب وفقا لمبدأ مركزية التوجيه و لا مركزية التنفيذ ، حيث تتولى الإدارة المركزية وظائف

التخطيط وإصدار التعليمات بينما تتولى الإدارة التنفيذية كافة الأعمال التي تتطلبها إجراءات ربط وتحصيل

الضريبة بما فيها عملية الرقابة الجبائية⁴¹.

ثانيا حقوق الإدارة الجبائية : -

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

1 حق الرقابة :

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

التي تتوفر عليها . تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت و المؤسسات المعنية ، خلال ساعات فتحها للجمهور و ساعات ممارسة نشاطها. " 2

2 حق الإطلاع :

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

⁴¹ رجاسته عبد المجيد ، "تقييم الإصلاح الجبائي" ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، تخصص تسيير المؤسسات ، سطيف ، جامعة فرحات عباس، 2018 - 2019 ، ص 75 .

وفي إطار البحث عن المعلومة الجبائية، فكل المشرع الجبائي السلطات الجبائية بجمع كل المعلومات الضرورية

لعمليات التحقيق والرقابة الخاصة بالمكلف، كما يمكن لهؤلاء الأعوان أن يمارسوا هذا الحق على كل المؤسسات

الذي يمكن أن تفيدهم وتساعدهم في الحصول على المعلومات اللازمة للسير المحكم لمهامهم ومن بين حقوق

الإطلاع نجد :

- حق الاطلاع لدى الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات الخاصة :

"طبقا للمادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائي لا يمكن بأي حال من الأحوال لإدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاصة وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة والولايات والبلديات وكذلك كل المؤسسات والهيئات، أيا كان نوعها والخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية، أن تحتج بالسر المهني أما م أعوان الإدارة المالية الذين يطالبون منها الاطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها." 3

- حق الاطلاع لدى المؤسسات المالية فين والمكل بالضريبة الآخرين :

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

3 حق طلبات التوضيح أو التبرير: -

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

4 - حق استدراك الأخطاء :

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

"ن صت المادة 327 م ن قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة يجوز استدراك كل خطأ يُرتكب سواء في نوع

الضريبة أو في مكان فرضها، بالنسبة

لأى كان من الضرائب والرسوم المؤسسة عن طريق الجداول، وذلك إلى غاية انتهاء السنة الثانية التي تلي السنة التي يصدر فيها القرار القاضي بالإعفاء من الضريبة الأولى."

5 - حق المعاينة :

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

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

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

تعريف - الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة .

عنوان - الأماكن التي ستتم بمعاينتها .

العناصر - الفعلية و القانونية التي يفترض منها وجود طرق تدليسية، والتي يتم البحث عن دليل عليها.

أسماء - الأعوان المكلفين بإجراء عمليات المعاينة و رتبهم و صفاتهم.

تتم المعاينة وحجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة على وجود طرق تدليسية تحت سلطة القاضي ورقابته ولهذا الغرض يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية ويعطي كل التعليمات للأعوان الذين يشاركون في هذه العملية." 5

6 - حق التقادم :

قانون رقم 07 - 12 ، الصادر بتاريخ 30 ديسمبر 2007 ، المتضمن م ل سنة 2008 ، ج ر ، الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 2007 ، العدد 82 ، ص 09 "نصت المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية التي حددت الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة الجبائية والمحدد ب (4) سنوات إلا في وجود مناورات تدليسية وهذا بالنسبة لما يأتي :

تأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها.

القيام بأعمال الرقابة.

قمع - المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي."

ثالثاً مقومات نجاح إدارة الضرائب : -

"يتطلب نجاح إدارة الضرائب في تأدية وظائفها على أكمل وجه ويمكن حصرها فيما يلي :
توفر العناصر الفنية والإدارية ذات الكفاءة العالية والخبرة الواسعة وذلك من خلال تكوين متخصص في -

الضرائب, الذي يرفع مستوى التأهيل وتدريب تلك العناصر مع وضع برنامج تكوين دوري, كلما كان هناك جديد في ميدان الضرائب.

ترقية الحوار بين الإدارة الجبائية والمكلفين لتحسين العلاقة بينهما وكسب ثقة المكلف.
يجب على إدارة الضرائب أن تضمن أحسن تطبيق للنظام الضريبي وتؤمن له الظروف الموضوعية

لأخلاقيات العمل الضريبي ومردوديته التامة.

تزويد مختلف الإدارات الضريبية بالتجهيزات والإمكانات اللازمة خاصة المعلوماتية منها والتي تسمح بإتقان -

العمل والسرعة في تنفيذه.

تبسيط القوانين والإجراءات الجبائية قصد تسهيل عمل الموظفين الجبائية من جهة وتخفيض حجم - المنازعات التي قد تنشأ."

المطلب الثاني : المكلف بالضريبة

يمثل المكلف أحد أركان عملية الرقابة الجبائية ويمكن القول أن المكلف هو كل شخص ملزم بدفع الحقوق الضريبية المتمثلة في مختلف الضرائب والرسوم والتي تشكل ديون المكلف تجاه الخزينة العمومية ومنه يستخلص أن مصطلح المكلف ناتج عن عملية الإلزام والتكليف الذي تطال كل شخص مدين للخزينة العمومية

ويمكن أن يكون المكلف بالضريبة شخصا طبيعيا أو شخصا معنويا و كون أن عملية الرقابة الجبائية تتميز بنوع

من التعقيد فإن التشريع الجبائي أعطى لهذا المكلف مجموعة من الحقوق إضافة إلى مجموعة من الالتزامات التي يجب أن يتحلى بها تجاه الإدارة الجبائية قبل وأثناء عملية الرقابة الجبائية.

أولا حقوق - فينّ المكل الخاضعين للرقابة الجبائية : لو تتمت في :

1 الإشعار بالتحقيق - : "لا يمكن الشروع في أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام فالمكل بالضريبة مسبقا عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول

مرفقا بميثاق حقوق وواجبات فالمكل المحقق في المحاسبة . "

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

- الاطلاع على ميثاق فينّ المكل الخاضعين للرقابة الجبائية : "قبل الخضوع في عمليات التحقيق يجب إجبارا

على المراقب إرسال أو منح المكل ميثاق فين المكل المراقبين، وهي وثيقة صة ملح بطريقة جيدة وواضحة للقواعد الأساسية للرقابة الجبائية وكذا حقوق وواجبات فين، المكل حيث يقوم المراقب بمن ح هذه الوثيقة مرفوقة بالإشعار بالتحقيق إلى فالمكل المراقب في أول يوم له لتدخ .

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

4 مدى التحقيق - : يمكن للمحقق أن يطلب كل الوثائق المحاسبية . نسخ البرقيات . مستندات الإيرادات

والمصاريف . الخ التي يمكن من وراء فحصها التأكد من مدى مصداقية التصريحات الجبائية .

5 الامتناع عن تقديم المحاسبة : يثبت عدم تقديم المحاسبة الامتناع عن تقديمها في محضر . يؤشر عليه من -

طرف المكلف بالضريبة . يلزم المحقق في حالة رفض المكلف بالضريبة التأشير أو التوقيع ذكر ذلك في المحضر

وهذا بعد إشعاره بتقديم المحاسبة في أجل أقصاه 08 أيام⁴² . "

6 نهاية أشغال التحقيق في عين المكان : "ينبغي على العون المحقق بموجب أحكام المواد - - 20 - 5 و 20 مكرر 4 من

قانون الإجراءات الجبائية معاينة نهاية أعمال التحقيق في عين المكان عن طريق محضر . يدعى المكلف بالضريبة

المحقق معه لتأشيريه . وتوضع ا لإشارة عند الاقتضاء في المحضر في حالة رفض توقيع هذا الأخير . "

ثانيا التزامات المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية :

"على المكلفين بالضريبة احترام الالتزامات الموجهة إليهم سواء كانت ذات طابع محاسبي أو ذات طابع جبائي وهذا

تقاديا لفرض عقوبات جبائية عليهم وتمثل في : "

1 التزامات ذات طابع محاسبي :

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

• **دفتر اليومية :** "بالنسبة للأشخاص الذين يمارسون نشاطات تجارية و صناعية فدفتر يوميتهم موقع و مرقم من طرف القاضي لدى المحكمة المختصة إقليميا، أما الأشخاص الذين يمارسون أنشطة غير تجارية كالمهن

⁴² " ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة"، منشورات المديرية العامة للضرائب، 2017، ص ص ، 9 ، 10 ، 2 قانون ، رقم 61 - 41 ، مرجع سبق ذكره ، ص 24

الحررة فدقتر يوميتهم موقع من طرف رئيس مركز الضرائب التابعين له إقليميا ، كما يعزز قيد كل عملية مسجلة بسند قانوني يثبت صحتها و يقدم عند طلب الإدارة الجبائية ، أما غيابه سببا كافيا لإلغاء محاسبة المكل ف . " 5

"دقتر الجرد : هو دقتر خاص بالميزانية ينص إلى إجراء الجرد بصفة دقيقة على جميع عناصر الأصول و الخصوم سنويا وبصفة دقيقة ، إذ يتم تسجيل نتائج الميزانية السنوية ، كما يعد كشفا لجميع عناصر الأصول و الخصوم . - **التزامات ذات طابع ضريبي :**

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

2 - 1 التصريح بالوجود : "يجب على المكلف بالضريبة أن يقدم التصريح بالوجود إلى مركز الضرائب التابع لها

إقليميا و ذلك في آجال (30) ثلاثين يوما من بداية النشاط مطابقا للنموذج الذي تقدمه الإدارة الجبائية و الذي

يحتوي على اسم ولقب المكلف ، طبيعة النشاط ، العنوان، تاريخ بداية النشاط. "

2 - 2 التصريح الشهري : " يجب على المكلفين الخاضعين للضريبة، سواء طبيعيين أو معنويين أن يقدموا تصريحا

شهريا عن نشاطهم لمركز الضرائب التابعين لهم ويحتوي هذا التصريح على :

الاسم و اللقب، النشاط الاجتماعي، العنوان في الجزائر أو خارج الجزائر بالنسبة لذوي الجنسية الأجنبية،

طبيعة النشاط، رقم التعريف الإحصائي، رقم الأعمال الشهري .

2 - 3 التصريح السنوي : يجب على كل شخص خاضع للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، و جب عليه اكتابة

تصريح بمداخله كل سنة ، ويكون مصادق من طرف المحاسب وذلك قبل أول أفريل من كل سنة . "

2 - 4 التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط : "في حالة التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي للمكلفين عن

نشاطاتهم و جب عليهم في أجل 10 عشرة أيام على الأكثر اكتابة تصريح بذلك يعلم فيه مركز الضرائب التابع

له إقليميا عن تاريخ التوقف النشاط."

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

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

ويمكن أن نلخص هذه الصعوبات في ثلاث محاور أساسية وهي :

1 "صعوبات متعلقة بالتشريع الجبائي" وتتمثل في:

إن النظام الجبائي التصريحي رغم إيجابياته إلا أنه في واقع الأمر يزيد من حالات التهرب وبالتالي تعقيد عمل -

الإدارة والمراقبين.

عدم استقرار النظام الضريبي والذي يؤدي إلى خلق بيئة غير مشجعة على الاستثمار. -

2 صعوبات متعلقة بالإدارة الجبائية : -

تعتبر الإدارة الجبائية أداة تنفيذ النظام الضريبي لذلك كلما كانت هذه الإدارة ضعيفة الكفاءة والنزاهة كلما

سهل التهرب الضريبي وبالتالي تراجع في التحصيل الضريبي وترجع أسباب عدم كفاءة الإدارة الجبائية إلى :

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

" نقص الأيدي العاملة الفنية ونقص الخبرة المهنية للموظفين في الإدارة. ضعف الأجور في الوظيف العمومي . -

قلة المعاهد المتخصصة في تكوين الإطارات. -

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

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

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

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

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

أجل القيام بالتحقيقات , خاصة في المناطق البعيدة والمعزولة.

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

2 - 3 تعقيد الإجراءات الإدارية والتنظيمية : يمكن القول أن تعدد الإجراءات وتعقيدها يعد عاملا مهما من

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

نتيجة لصعوبة الإجراءات وتعقيدها, ويلاحظ ذلك في البلدان النامية .

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

صعوبات في التطبيق تؤدي إلى عدم تحقيق العدالة المرجوة وبالتالي تضعف الثقة بعدالة الضريبة"
2 - 5 عدم تطبيق القانون : إن عدم تطبيق مختلف العقوبات والجزاءات سواءا كان ذلك طريق
المحاباة أو حتى

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

صعوبات متعلقة بالمكلف بالضريبة : -

"تندرج الأسباب المتعلقة بالمكلف في إطار اعتبارات نفسية , أخلاقية ومالية نذكر منها:

ضعف المستوى الخلفي. -

ضعف الوعي الضريبي. -

الوضعية المالية السيئة للمكلف." -

ثانيا الحلول المقترحة لتفعيل دور الإدارة الجبائية : -

"تتوقف عملية الرقابة الجبائية على فعالية الإدارة الجبائية , الأمر الذي يتطلب من هذه الأخيرة
اتخاذ مختلف

الإجراءات التحسيسية والمادية التي من شأنها تفعيل دور المصالح الرقابية الجبائية في القيام
بمهمتها وتحقيق

الهدف من وجودها. "

ومن بين الحلول التي يمكن ذكرها نجد :

1 تطوير وتحديث الجهاز الإداري والرقابي : "بغية تحسين أداء مصالح الرقابة الجبائية , يتعين
على الإدارة -

الجبائية العمل على توفير مختلف الإمكانيات والوسائل المادية المتطورة والتي تساعد على انجاز
المهام وفق

أسلوب عصري ومتطور ومن بين هذه الوسائل نذكر ما يلي :

توفير هياكل قاعدية مجهزة بكل المعدات الحديثة التي توفر الراحة للموظفين أثناء أداء مهامهم. -

وسائل النقل الضرورية التي يحتاجها الأعوان للتنقل إلى أماكن المعاينة."

"تدعيم الجهاز الضريبي بالآلات الحديثة من حواسيب وأجهزة متطورة لتسريع العمل الإداري
والرقابي. -

2 إشراك المحاسبين في المسؤولية وإلزام المكلفين بمسك الدفتر المحاسبية : إن إشراك المحاسب
القانوني في -

المسؤولية يساعد كثيرا الإدارة الجبائية في عملية الرقابة وتحديد الأساس الضريبي." 4 , كما
نصت المادة 282

مكرر 10 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: " يترتب عن عدم مسك الدفاتر المنصوص عليها في المادة

الأولى من القانون الإجراءات الجبائية, تطبيق غرامة مالية قدرها عشرة آلاف دينار ."

3 التعامل بالفواتير : "إن مبدأ الفاتورة مفروض قانونا للتعامل به من طرف تجار الجملة والخواص -

المستوردون والمنتجون , وقد أسست مجموعة من العقوبات الرادعة مشكلة من غرامات مالية حسب قيمة

السلع أو الحوز والمتابعات القضائية ضد من لا يتعامل بهذا المبدأ. "

تبادل المعلومات : "حتى تستطيع الإدارة الجبائية ومصالحها المختلفة لاسيما المصالح الرقابية منها التحكم في -

الأسس الضريبية ومراقبتها عليها إقامة علاقات مباشرة بينها وبينها مختلف الإدارات الأخرى مثل مصالح الجمارك

, البنوك, الغرف التجارية وغيرها وفي هذا الشأن تكونت فرق رقابة مختلفة تجمع بين أعوان من مصالح الضرائب

و التجارة وكذا الجمارك ورغم النقص في الإمكانيات إلا أنه انعكس ايجابيا في أداء عملية الرقابة من خلال تبادل

المعلومات بين هذه المصالح وبالتالي سهل كثيرا التحكم في فرض الضريبة على الأشخاص الخاضعين لها. "

5 تطوير الإمكانيات البشرية ورفع كفاءة أعوان الرقابة : " إن تدعيم الجهاز الإداري بالإمكانيات البشرية -

العالية والكفاءة أصبح الركيزة الأساسية لدفع الإدارة الجبائية إلى إنجاز مهامها على أكمل وجه إذ أصبح من

الضروري على السلطات المعنية اتخاذ كل الإجراءات الكفيلة لتحسين كفاءة أعوان الرقابة وتكوين إطارات

متخصصة في هذا المجال ومن بين هذه الإجراءات :

انتقاء أعوان الرقابة على الأساس العلمي و العملي والخلقي. -

تأهيل وتدريب أعوان الرقابة من خلال دورات محلية وأجنبية. -

فتح مدارس متخصصة في مجال الرقابة الجبائية عبر مختلف ربوع الوطن على غرار المدرسة الوطنية -

للضرائب بالقلعة .

التكوين المتواصل والمستمر للأعوان من أجل مواكبة التغيرات الحاصلة. -

ضرورة ترقية أخلاق المهنة بغية تحسين الأداء الوظيفي. -

زيادة رواتب عمال الإدارة الجبائية وتحسين ظروف معيشتهم وتحفيزهم ماديا ومعنويا. " -

"الإصلاح الجبائي" - : وذلك من خلال مراجعة مختلف النصوص التنظيمية والمواد القانون حتى يتسنى

للمصالح المعنية من القيام بمهامها في أحسن الظروف ومواكبة مختلف التغيرات في المجال التجاري والرقابي على حد سواء.

المبحث الثالث : سير ونتائج الرقابة الجبائية

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

المطلب الأول : الإشعار بإعادة التقييم

إن إجراء إعادة التقييم يسمح لإدارة الضرائب بإعادة تقييم ضريبة المكلف ويمكن أن يجري ذلك في كل الحالات التي يكتشف فيها نقص أو عدم الدقة أو حذف أو إخفاء في العناصر المستعملة في حساب الضريبة.

يجب على إدارة الضرائب أن ترسل الى المكلف بالضريبة الإشعار بإعادة التقييم والذي يجب أن يكون مسببا بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة المعني بتقديم ملاحظاته أو أن يقدم موافقته مع المعرفة التامة للسبب وتحت

طائلة البطلان يجب أن يتضمن الإشعار بإعادة التقييم عدد من البيانات الواضحة لأنه يعتبر التصرف المهم في

إجراء التدقيق وأن يتضمن من جهة أخرى الضرائب المعنية وأسس حساب التصحيح أو إعادة التقييم⁴³

وهنا يجدر الإشارة إلى إمكانية استعانة المكلف بالضريبة بمستشار من اختياره لمناقشة التصحيح وللإجابة عليها وعليه فإن المكلف مطالب بتقديم إجابته في أجل 30 يوما.

وبهدف حماية مصالح المكلف بالضريبة وضمن نقاش وجاهي مع الإدارة يخضع الإشعار بإعادة التقييم لقواعد

تخص الكيفية والآثار.

أولا كيفية الإشعار بإعادة التقييم : -

"يظهر الإشعار بإعادة التقييم بثلاث خصائص أساسية :

⁴³ أحمد فنيديس, مرجع سبق ذكره , ص 278 .

أنه إلزامي وعلى الإدارة تقديم الدليل على إرسال الإشعار بإعادة التقييم و في حالة عدم الإثبات يعلن

- سقوط الفرض الضريبي.

-الإشعار بإعادة التقييم هو قرار بمعنى التعبير عن إرادة الإدارة فيجب أن يميز عن المراسلات التي ليست

لها قيمة القرار التي تتبادلها الإدارة مع المكلف بالضريبة.

- الإشعار بإعادة التقييم هو الخطوة الأولى لإجراء إعادة التقييم وهو التصرف الذي بواسطته تفتح إدارة

الضرائب حوار مع المكلف بالضريبة والذي يجب أن يكون شخصيا ويجب أن يخص المكلف بالضريبة نفسه

أو ممثله القانوني. "

ثانيا : شكل الإشعار

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

• **التوجيه :** "كل اقتراح إعادة التقييم يجب أن يرسل إلى المكلف بالضريبة المعني عن طريق رسالة موصى عليها

مع إشعار بالاستلام ويمكن أن يسلم إليه شخصيا باليد وفي هذه الحالة لا يكون صحيحا إلا إذا وقع المكلف

بالضريبة كتابة على نسخة من ذلك الإشعار

• **محتوى الإشعار بإعادة التقييم :** يجب أن يكون الإشعار مفصلا بقدر كاف ومعللا كما يتعين إعادة ذكر أحكام المواد التي يؤسس عليه إعادة التقييم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة أو من أجل الإجابة عليها و يجب أن يتضمن الإشعار بإعادة التقييم اقتراحات التصحيح الموجهة من

إدارة الضرائب, هذه الاقتراحات يجب أن تكون مفصلة لكل ضريبة, سنة بسنة. "

• **وضوح مبررات إعادة التقييم :** "إن رفع أسس الضريبة يجب أن يرفق بكل المعلومات الضرورية لدفاع المكلف

بالضريبة المعني ويجب أن يكون اقتراح إعادة التقييم واضحا وكذا الحقوق المسترجعة ويحدد التبعات المالية

ووضوح الرفع الضريبي هنا عنصر أساس ي حيث يمكن أن يؤسس اقتراح إعادة تقييم لضريبة واحدة أو لصف

من الضرائب , كما يجب أن تعرض أسباب إعادة التقييم بوضوح حتى يتمكن المكلف بالضريبة إبداء رأيه

بصفة نهائية ويجب تحديد طبيعة الضريبة والأسباب ومبلغ الرفع الضريبي والجزاء المطبقة دون غموض أو إبهام ."

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

ثالثا إجابة المكلف بالضريبة : -

إن إرسال الإشعار بإعادة التقييم إلى المكلف بالضريبة المعني لا يقطع الحوار والنقاش مع المدقق فيمكن للمكلف بالضريبة أن يطلب منه معلومات أو يقدم له شروح تعارض بعض أسس التصحيح. وإجابة المكلف بالضريبة على اقتراح إعادة التقييم الذي أرسل إليه من قبل إدارة الضرائب يمكن أن تكون بالقبول أو بالرفض ويمنع على إدارة الضرائب إجراء تدقيق ثاني لنفس المدة ولنفس الضرائب.

ويرسل المكلف بالضريبة موافقته أو يقدم ملاحظاته في أجل ثلاثين يوما بداية من تاريخ الذي استلم فيه المعني الإشعار بإعادة التقييم."

"أما بالنسبة لشكل الإجابة فإنه لا توجد شروط شكلية منصوص عليها قانونا تخص إجابة المكلف بالضريبة،

فالمكلف بالضريبة يمكنه تقديم ملاحظاته شفويا أو كتابيا وفي حالة الإجابة الشفوية العون الذي يستقبل

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

القانوني الإجابة والتوقيع عليها.

المطلب الثاني : الإجراء التلقائي

إن الأصل في تقدير الضريبة هو الرجوع إلى تصريح المكلف بالضريبة المستند إلى دفاتر ومستندات صحيحة

بشرط أن تكون هذه الدفاتر منتظمة من الناحية الشكلية وممسوكة وفقا لأصول المحاسبة السليمة .

أما الإجراء التلقائي فهو طريقة من طرق تحديد الربح الضريبي والذي تكتنفه عدة صعوبات مردها نقص البيانات الدقيقة والمتاحة لدى إدارة الضرائب وتختلف طريقة تقدير الأرباح بالنسبة للمكلفين بالضريبة الذين

ليس لديهم حسابات أصلا. "

ويباشر الإجراء التلقائي في الحالات التالية :

- المكلفين بالضريبة الذين يتخلفون عن تقديم تصريحاتهم في الأجل القانونية يكونون محلا للتقدير تلقائي.

- إذا تعذرت الرقابة الضريبية بفعل المكلف بالضريبة أو بفعل الغير يتم تقييم أسس الضريبة تلقائيا.

- المكلفون بالضريبة الممتنعون عن الإجابة على طلبات التوضيح أو التبرير تفرض عليهم الضريبة على الدخل تلقائيا.

- الأشخاص غير المقيمين بالجزائر والذين لم يمتثلوا لطلب تعيين ممثل ضريبي تفرض عليهم الضريبة تلقائيا.

هذه الحالات تبرر لإدارة الضرائب التقدير التلقائي وبمساعدة المعلومات التي بحوزتها تقدير رقم الأعمال الخاضع للضريبة.

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

أولا حالات الإجراءات التلقائي :-

1- التخلف عن تقديم التصريحات : إن عدم تقديم التصريح الضريبي المتضمن للبيانات الخاصة بإيرادات

النشاط الخاضع للضريبة ونفقاته يعطي لإدارة الضرائب الحق في أن تقوم بتقدير الضريبة المستحقة على

المكلف بالضريبة من وجهة نظرها."

2 -معارضة الرقابة الضريبية : "خلال عمليات الرقابة للتصريحات المحررة من قبل المكلفين بالضريبة والتي

يجريها أعوان إدارة الضرائب دوريا غير أنه يمكن أن يجدوا أنفسهم في مواجهة مواقف مختلفة لمنعهم بطرق

مباشرة أو غير مباشرة من ممارسة مهمتهم في إطار استعمال إما حق الاطلاع أو سلطة التدقيق.

3 حالة التخلف عن الرد على طلبات التوضيح والتبرير: وذلك في حالة التخلف عن الرد على طلبات التوضيح

أو التبرير خلال المدة المحددة قانونيا."

أما في حالة الرد غير الكافي على الطلبات فإن إدارة الضرائب تلتزم بتوجه إنذار إلى المكلف بالضريبة لاستكمال

الرد "على أن تحدد له صراحة العناصر الواجب استكمالها وتتبع إجراءات إعادة التقييم التلقائي إذا ما كان رد

المكلف بالضريبة بعد الإنذار غير كافي ."

4 التخلف عن تعيين ممثل في الجزائر: "حالة الامتناع عن تعيين من يمثل المكلف بالضريبة إذا كان مقيما في

الخارج بالنسبة للمكلفين بالضريبة على الدخل والضريبة على أرباح الشركات ولكنه يمارس فيها نشاطات أو

يمتلك أموالا هو ملزم بطلب من الإدارة بتعيين ممثل له في الجزائر . "

5 عدم مسك محاسبة قانونية : "يتم التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة على المدين بها في حالة عدم مسكه -

لمحاسبة قانونية، والمحاسبة المقصودة هي المنتظمة والصادقة.

ثانيا شروط مباشرة الإجراء التلقائي:

"لتحديد أسس الضريبة تستعمل إدارة الضرائب كل المعلومات المتاحة لديها بما في ذلك التبريرات المقدمة من

قبل المكلف بالضريبة، ويجب عليها أن تأسس على عناصر أكثر دقة، ويمكنها أن تدرج ضمن أسس الضريبة الثراء

غير المفسر.

وبخصوص هذا الإجراء مبدئيا إدارة الضرائب غير ملزمة قانونا بإعلان الأسس المستعملة، والمكلف بالضريبة

ليس له إمكانية تقديم ملاحظاته وفي المقابل يمكن أن يكون محلا لعقوبات جبائية أخرى."

ثالثا سير الإجراء التلقائي :

"ويجب على الإدارة إرسال إشعار يبين العناصر والطرق المستعملة في حساب الضرائب التلقائية، و تلزم الإدارة

بالقيام بتقييم دقيق قدر الإمكان للأسس مع استبعاد مبدئيا كل حوار مع المكلف بالضريبة. و مخالفة هذا

الإجراء يؤدي إلى بطلانه.

رابعا تحديد أسس الفرض الضريبي :

معلوم أنه في حالة امتناع المكلف بالضريبة عن تقديم التصريح أو المستندات أو البيانات المنصوص

عليها في القانون فان إدارة الضرائب تلجا إلى تحديد الأرباح عن طريق التقدير التلقائي وفي هذا ضرر شديد بالمكلف لأن الرقابة الضريبية في هذه الحالة لا تركز على بيانات تساعد في تحديد الأرباح بطريقة عادلة ، علما

أن هذا التقييم لا يكون مناسباً إلا نادرا.

إن مجمل إجراءات الرقابة الضريبية تتناقض ظاهريا مع الحرية الممنوحة الإدارة الضرائب أثناء تقييم صدق

وانتظام التصريحات الضريبية ، فنقص النصوص التي تحكم إعادة تشكيل أسس الضريبة هي إحدى المميزات

الخطيرة للنظام الجبائي الحالي."

المطلب الثالث : العقوبات الجبائية

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

أولا الغرامات الجبائية: ونميز بين:

1 الغرامات في حالة الرسوم المغفلة :-

"وتنصب على الذمة المالية لتحصيل الحقوق والرسوم المتملص من دفعها والمقررة بموجب القوانين الضريبية.

في حالة الرسوم المغفلة فإن الغرامة المعاقب بها كعقوبة جبائية تكون دائما مساوية لثلاث مرات مبلغ هذا الرسم

دون أن تقل عن 5000 دج." 1 "وحسب قانون التسجيل فإن الغرامات المترتبة عن إخفاء جزء من ثمن بيع عقار

يدفعها المتعاقدین بصفة تضامنية."

2 الغرامات في حالة أفعال الاعتراض تجاه الضريبة :-

"في حالة التقييم التلقائي لأسس الضريبة من طرف إدارة الضرائب وعندما يتعذر إجراء الرقابة الضريبية بفعل

المكلف بالضريبة أو بفعل الغير، فإنه هناك حقوق إضافية توضع على عاتق المكلف بالضريبة."

"وتتمثل في مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في غرامة جبائية تتراوح بين 10 000 و 30 000 دج وتحدد

هذه الغرامة ب 50 000 دج عندما يتم التأكد خلال المعاينة أن المحل مغلق لأسباب تهدف إلى منع المصالح

الجبائية من إجراء الرقابة كما يمكن في حالة إجراء معاينتين متتاليتين مضاعفة مبلغ الغرامة بثلاث مرات

وتكون هذه الغرامة مستقلة عن تطبيق العقوبات الأخرى."

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

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

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

"المشاركة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها من قبل وكيل أعمال أو خبير وبصفة عامة

من قبل كل شخص أو شركة تتمثل مهمتها في مسك السجلات الحسابية أو في المساعدة على مسكها لعدة زبائن

فإنه يعاقب عليها بغرامة جبائية قدرها :

• 1000 دج عن المخالفة الأولى المثبتة عليه .

• 2000 دج عن المخالفة الثانية.

• 3000 دج عن المخالفة الثالثة."

الغرامة في حالة رفض الاطلاع :-

"يعاقب كل شخص أو شركة ترفض منح حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد

45 - 61 من قانون الإجراءات الجبائية التي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل

انقضاء الأجل المحددة لحفظها بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5000 إلى 50 000 دج"

5 الغرامة في حالة الغش الضريبي :

لقد حدد لها المشرع عقوبات متفاوتة ففي قانون الرسم على القيمة المضافة حدد لها غرامة جبائية تتراوح من

500 الى 2500 دج , وفي حالة استعمال طرق تدليسية يحدد مبلغ هذه الغرامة ب 1000 الى 5000 دج "

وفي قانون الضرائب غير المباشرة غرامة جبائية من 5000 إلى 25000 دج. "

غرامة عدم تقديم التصريح بالوجود :-

يترتب عن عدم تقديم التصريح في الأجل المحددة طبقا للقانون , إذ تنص المادة 194 من قانون الضرائب

المباشرة والرسوم المماثلة على أنه "يعاقب المكلف بالضريبة الذي لا يقدم تصريحا بالوجود المنصوص عليه في

المادة 183 من هذا القانون بدفع غرامة جبائية محددة ب 30 000 دج وهذا دون المساس بالعقوبات المنصوص

عليها في هذا القانون ون. "

7 عقوبة الدفع المتأخر للحقوق :-

"تطبق على المبالغ المصرح بها زيادة 10 % قبل انتهاء الشهر الذي تكون فيه الحقوق مستحقة ثم تضاف غرامة

تقدر ب 03 % كل شهر دون تجاوز العقوبة 25 % " 5 , أما فيما يخص الإيداع المتأخر للتصريح G50 و AG50

بعلامة لاش ئ وحسب نص المادة 360 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة "فتفرض عقوبة تقدر ب

500 دج."

8 عقوبة التحصيل الخاصة بالجدول الإضافية :-

"تبدأ عقوبة التأخير للجدول الإضافية عند نهاية أجل وضع الجدول حيز التسديد. "

9 عقوبة التحصيل فيما يخص حقوق التسجيل : -

"يتعرض المحضرون القضاة الذين لم يسجلوا عقودهم في الأجل المحددة حسب المادة 93 من قانون

التسجيل لعقوبة 10 %

لما يكون التأخير في حدود الشهر يرتفع ب 03 % لكل شهر عندما يتجاوز الإيداع 30 يوما على أن لا تتعدى

النسبة 25 % "

ثانيا فوائد التأخير: -

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

القانوني.

إن إدارة الضرائب ليست ملزمة بتبرير تطبيق فائدة التأخير لأنها لا تتعلق بعقوبة ويتعين على إدارة الضرائب أن

تعلم المكلف بالضريبة بتطبيقها أثناء احتجائه عليها تبعا للتدقيق المعمق للوضعية الضريبية للأشخاص

الطبيعيين أو للتدقيق في المحاسبة وفائدة التأخير يجب أن تدرج في اقتراح إعادة التقييم.

وتعتبر فوائد التأخير أجرة نقدية مخصصة لتعويض الإجحاف في حق الخزينة العامة بفعل التحصيل المتأخر

للضرائب المستحقة.

ثالثا الزيادات : -

إن المشرع الضريبي لم يكتف بتقرير جزاء على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم تصريحه الضريبي أو قدمه بعد

الميعاد. إنما امتد بالنص على جزاءات أيضا بالنسبة للمكلف بالضريبة الذي تقدم بالتصريح في الميعاد , وتحسب

الزيادات في هذه الحالة على مبلغ الحقوق المستحقة.

وتختلف حسب ما إذا كانت تتعلق بنقائص في التصريح أو التقصير في الالتزامات الشكلية , ففي حالة النقص في

التصريح أي إهمال أو عدم دقة أو إخفاء في الدخل فإن طبيعة ومبلغ الزيادات يختلف حسب ما إذا كان المكلف

بالضريبة قد تصرف بطريقة لاإرادية (حسن النية) أو إرادية (سوء النية).

"وتفرض تلقائيا الضريبة على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي حسب الحالة, إما بصدد

الضريبة على الدخل وإما بصدد الضريبة على أرباح الشركات وبيضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25 % " 2

"و حسب الفقرة الأولى للمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرس وم المماثلة، فإن التصريحات المتضمنة

معلومات ناقصة تؤدي غرامة مالية تختل ف حسب حجم المبلغ المتلاعب، بحيث يتضاعف مبلغ الحقوق

المنقوصة كما يلي :

- 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 5 0.000 دج أو يساويه .
- 15 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50 000 دج ويقل عن مبلغ 200 000 دج أو يساويه .
- 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200 000 دج . "

خلاصة :

تسعى في وجه التصدي لظاهرتي التهرب والغش الضريبي، مما يتطلب البحث عن مجموعة من الخيارات والسبل للرفع من كفاءة الإدارة الجبائية وتفعيل عملية الرقابة الجبائية على حد سواء وبالتالي زيادة التحصيل الجبائي ، وهنا نكون بصدد التمهيد لعدة بحوث في هذا المجال انطلاقاً من مجموعة من الإحصائيات التي سنتطرق إليها في الفصل التطبيقي .

المصطلح باللغة العربية	المختصر	المصطلح باللغة الفرنسية
المديرية العامة للضرائب	D.G.I	Direction générale des impôts
مديرية كبريات المؤسسات	D.G.E	Direction des grandes entreprises
المديرية الجهوية للضرائب	D.R.I	Direction régionale des impôts
مديرية الأبحاث والمراجعات	D.R.V	Direction des recherches et vérification

Direction des impôts de wilaya	D.I.W	المديرية الولائية للضرائب
Sons direction du contrôle fiscal	S.D.F	المديرية الفرعية الجبائية للرقابة
Centre des impôts	C.D.I	مركز الضرائب
L'impôt sur les bénéfices des sociétés	I.B.S	الضريبة على ارباح الشركات
L'impôt sur le revenu global	I.R.G	الضريبة على الدخل الاجمالي
L'impôt sur le traitements et des salaires	I.R.G / S	الضريبة على الاجور والرواتب
Taxe sur l'activité professionnelle	T.A.P	الرسم على النشاط المهني
Taxe sur la valeur ajoutée	T.V.A	الرسم على القيمة المضافة
Vérification approfondie des situations fiscales d'ensemble	V.A.S.F.E	التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة
Vérification de comptabilité	V.C	التحقيق المحاسبي
Vérification ponctuelle	V.P	التحقيق المصوب
La contrôle formel	C.F	الرقابة الشكلية
La contrôle sur pièces	C.S.P	الرقابة على الوثائق
Contrôle des évaluation	C.E.V	الرقابة التقويمات العقارية
Contrôle des revenu fonciere	C.R.F	الرقابة عن مداخل ايجار العقارات
La contrôle catégoriale	C.C	الرقابة الفئوية
La contrôle par les brigades mixtes	C.B.M	الرقابة عن طريق الفرق المختلطة

الفصل الثاني: دراسة حالة

مدى رقابة الضرائب بالمسجلة

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية للرقابة على الوثائق (حالة مديرية الضرائب بالمسيلة)

تمهيد:

ترتبط الرقابة الجبائية على الوثائق أساسا بمدى صدقية التصريحات الجبائية التي يقدمها المكلفون بالضريبة، إذ أنها تحتوي على المعلومات التي على أساسها يتم تحديد الأوعية الضريبية لمختلف الضرائب والرسوم حيث تعتمد إدارة الضرائب على هذه المعلومات من أجل التأكد من مدى التزام المكلفين بتطبيق القوانين والتشريعات الجبائية المعمول بها والسارية المفعول، لذا تعتبر الرقابة الجبائية على الوثائق إجراء رقابيا مهما خلال التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المقدمة بهدف مواجهة التملصات والتهرب وبالتالي الإخلال بالحصيلة الضريبية.

وسيتم خلال هذا الفصل دراسة مؤشرات الأداء للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية وتحليل واقع التسيير الجبائي للملفات لدى مفتشيات الضرائب للفترة الممتدة من 2017 إلى 2020 من أجل تقييم نجاعة الرقابة الجبائية على الوثائق في زيادة التحصيل الضريبي. من خلال مؤشرات التسيير، وذلك بتقسيم هذا الفصل إلى مطلبين. المطلب الأول منها التعريف

بالمديرية الولائية للضرائب والثاني تحليل الرقابة الجبائية على الوثائق. بالتطرق فيه إلى تحليل وتقييم مؤشرات الأداء لمفتشيات الضرائب التي تقوم بهذه المهمة.

المبحث الأول: تقديم عام لمديرية الضرائب بالمسيلة

المديرية الولائية للضرائب في أداء مهامها على تنظيم محدد تتجز وتنفذ وفقه الأعمال بطريقة واضحة وبتكامل بين مختلف المصالح والمكاتب.

المطلب الأول: لمحة تاريخية

تتواجد المديرية العامة للضرائب في (10) نواحي "تسمى بالمديريات الجهوية" وهي شرق الجزائر، غرب الجزائر وهران، قسنطينة، عنابة، الشلف، ورقلة، بشار. كما توجد (54) مديرية ولائية باستثناء الجزائر العاصمة والتي توجد بها (06) مديريات ولائية وكذلك وهران بها مديريتان وهذا راجع إلى حجم نشاط الولايتين.

كل مديرية ولائية تنبثق منها (05) مديريات فرعية بالنسبة للولايات الكبيرة ويوجد هنا كولايات تتكون من (03) مديريات فرعية وهذا نظرا لصغر حجم نشاطها. أما بالنسبة لمديرية الضرائب لولاية المسيلة قبل سنة 1991 كانت تعرف باسم مديرية التنسيق المالي وتندرج منها (03) مديريات فرعية وهي:

-المديرية الفرعية للوسائل.

-المديرية الفرعية للعمليات الضريبية والتحصيل.

-المديرية الفرعية للمنازعات والرقابة الجبائية.

تعتبر المديرية الولائية للضرائب المسيلة، إدارة عمومية غير ممركرة تابعة للوزارة المالية- المديرية العامة للضرائب.

تم إنشاء المديرية الضرائب ابتداء من تاريخ 1991/10/01، بموجب المرسوم التنفيذي رقم 60/61 المؤرخ في 1991/02/23 المعدل والمتمم.

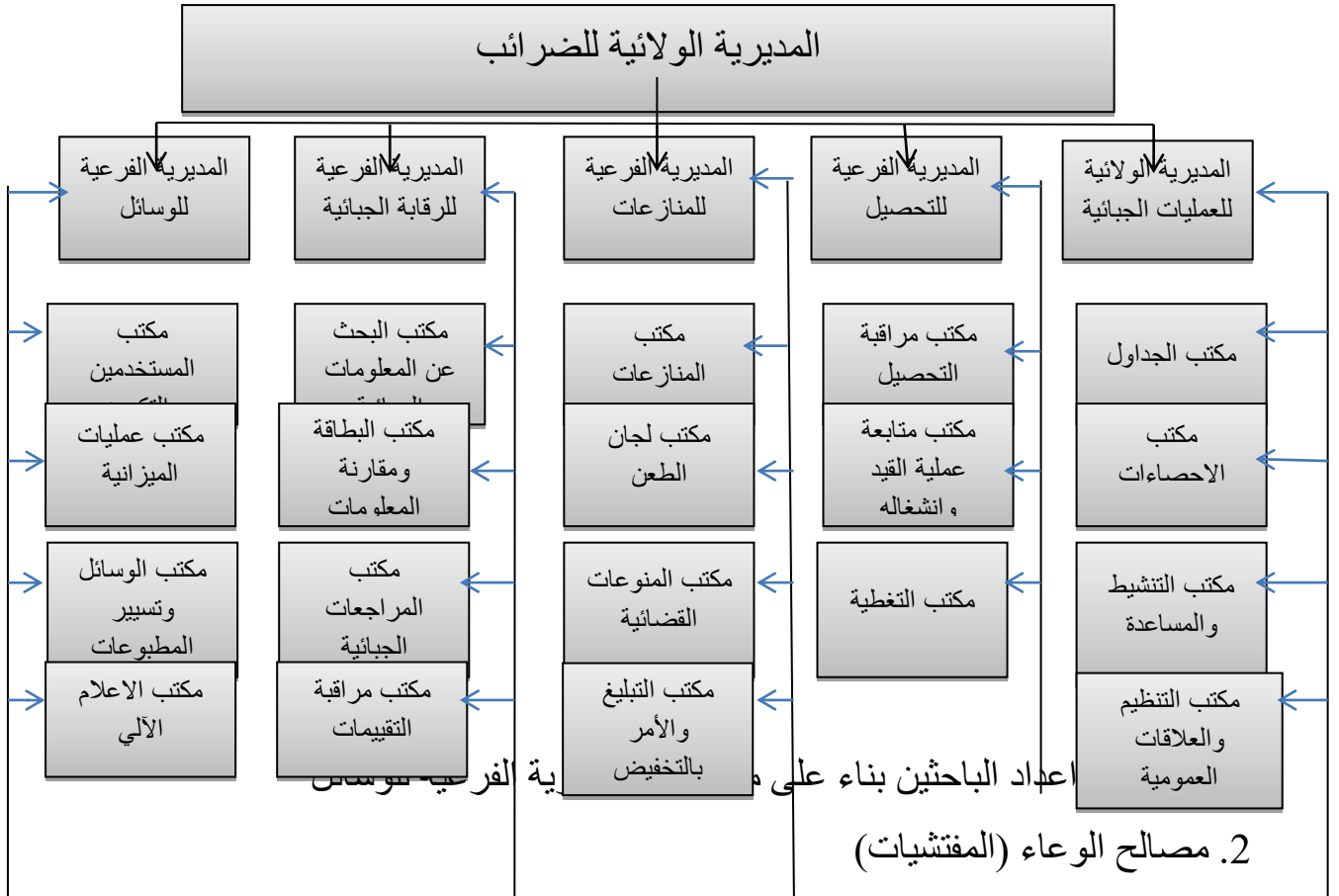
مقره: الحي الإداري (دار المالية) المسيلة.

المطلب الثاني: اقسام ومهام مديريةية الضرائب

المصالح الجبائية الولائية لها إطار تنظيمي يسمى المديرية الولائية للضرائب، والذي ينقسم بدوره إلى مصالح داخلية والمتمثلة في المديريات الفرعية ومصالح خارجية وهي مصالح الوعاء ومصالح التحصيل.

أولاً. المديريات الفرعية: تنظم المديرية الولائية للضرائب في خمس⁴⁴ مديريات فرعية كما يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم 01: تنظيم المديرية الولائية للضرائب



وهي مصلحة خارجية مسؤولة عن الوعاء " فرض الضريبة: تسمى بالمفتشية Inspection وتضم اربع مصالح:

- مصلحة التدخل.
- مصلحة جباية الأشخاص الطبيعيين
- مصلحة جباية الشركات والمهن الحرة
- مصلحة جباية العقارات.

3. مصالح التحصيل:

- هي المصلحة المسؤولة عن التحصيل تسمى بقباضة الضرائب، وهي هيئة قاعدية خارجية مهمتها الرئيسية في تحصيل الضريبة وتنظم ثلاث مصالح:
- مصلحة شباك التحصيل

⁴⁴ القرار الوزاري مشترك مؤرخ في 25 صفر عام 1430 الموافق لـ 21 فيفري 2009 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها - الجريدة الرسمية الجزائر، العدد 20، 2009، ص. 17.

- مصلحة المحاسبة
 - مصلحة المتابعة
- هناك قباضات ضرائب أخرى تهتم بالتحصيل وهي قباضات التسيير بالنسبة للبلديات والمستشفيات

وعليه تتمثل مهام المصالح الداخلية للمديرية الولائية للضرائب فيما يلي:

- لكل مديرية فرعية مهام منوطة بها سوف نحاول تلخيصها فيما يلي
- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية: (SDOF): وتكلف بالأعمال التالية
 - تنشيط المصالح وإعداد الإحصائيات وتجميعها، كما تكلف بأشغال الإصدار
 - التكفل بطلبات اعتماد حصص الشراء بالاعفاء من الرسم على القيمة المضافة ومتابعتها ومراقبتها
 - متابعة أنظمة الاعفاء والامتيازات الجبائية
 - مراقبة وتثبيت الجداول
 - متابعة تقارير التسيير
 - تأكيد صدقية المحررات الجبائية
 - تحرير اعتماد والغاء الطوابع البريدية
 - استقبال مستعملي الإدارة الجبائية
 - الإجابة عن طلبات التوضيح والاستفسارات نشر التعليمات الجبائية
 - اعداد الحصيلة المالية الفصلية والسنوية

- المديرية الفرعية للتحصيل SDR:

- التكفل بالجداول وسندات الإيرادات ومراقبتها ومتابعتها
- التكفل بوضعية التحصيل الضرائب والرسوم وكل ناتج آخر أو أتاوي
- متابعة العمليات والقيود المحاسبية
- المراقبة الدورية لمصالح التحصيل الخارجية
- تنشيط قباضات الضرائب في مجال تنفيذ أعمالها للتطهير وتصفية الحسابات، وكذا التحصيل الجبري للضريبة
- التقييم الدوري لوضعية التحصيل وتحليل النقائص لاسيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير من شأنها تحسين الناتج الجبائي.

- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية SDCF: وتكلف بالأعمال التالية

- اعداد برامج البحث ومراجعة التقييمات
- اعداد برامج التحقق المختلفة والسهر على تنفيذها
- برمجة التدخلات السنوية على مجموعة من المؤسسات العمومية والخاصة التي يمكن أن تكون مصدر لجلب المعلومة
- اعداد بطاقات الترقيم الجبائي الخاصة بالأشخاص الطبيعيين أو المعنويين اللذين يمارسون نشاطا مهنيا.
- حفظ رزم العقود بجميع أنواعها
- تنظيم الكشوف الواردة ثم ترتيبها وارسالها الى المستشفيات
- القيام ببعض التحقيقات الخاصة
- **المديرية الفرعية للوسائل SDM:** وتعمل على ما يلي
 - تسيير المستخدمين والميزانية والوسائل المنقولة وغير المنقولة
 - السهر على تنفيذ البرامج والمعلوماتية وتنسيقها
 - السهر على ابقاء المنشآت التحتية والتطبيقات والمعلوماتية في حالة تشغيل
- **المديرية الفرعية للمنازعات SDCX:**
 - معالجة الاحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الاداريين للطعن النزاعي أو المرحلة الإغائية، وتبليغ القرارات المتخذة والأمر بصرف الالغاءات والتخفيضات النموذجية
 - تشكيل ملفات ايداع التظلمات أو طعون الاستئناف والدفاع أمام الهيئات القضائية عن مصالح الادارة الجبائية.

المبحث الثاني: تحليل الاحصائيات

نسبة المبالغ المثبتة من اجمالي الملفات المراقبة			
320	56	70 081 302	19,29%
540	99	56 988 801	15,69%
120	21	54 382 857	14,97%
57	18	4 752 127	1,31%
234	60	10 117 559	2,78%
42	8	5 520 565	1,52%
222	34	11 470 325	3,16%
620	27	8 470 488	2,33%
54	8	2 801 518	0,77%
310	77	65 244 890	17,96%
125	25	9 921 862	2,73%
187	30	4 633 779	1,28%
1315	171	58 938 582	16,22%
4146	634	363 324 655	

الشكل رقم 2

نسبة الملفات المراقبة من اجمالي عدد الملفات		
320	56	17,50%
540	99	18,33%
120	21	17,50%
57	18	31,58%
234	60	25,64%
42	8	19,05%
222	34	15,32%
620	27	4,35%
54	8	14,81%
310	77	24,84%
125	25	20,00%
187	30	16,04%
1315	171	13,00%
4146	634	

الشكل رقم 1

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DRE/setif.....CODE-REG.....6....
DRE/M'SIIA.....CODE-DIW.....28....

SITUATION TRIMESTRIELLE DU CONTRÔLE SUR PIECES

ARRETTE / AU / 31/12/2022

RECTIFICATION

INSPECTION		NOMBRE DE DOSSIERS	NOMBRE DE DOSSIERS	PRODUITS
CODE	LIBELLE	SUIVIS AU REEL	CONTROLES	
2801A01	DJAAFRA	320	56	70 081 302
2811A101	MAGRA	540	99	56 988 801
2820A01	BOU-SAADA	120	21	54 382 857
2841A001	AIN-ELMELEH	57	18	4 752 127
2803A01	H-DALAA	234	60	10 117 559
2824A01	BEN-SROUR	42	8	5 520 565
2801A02	OUAOUA	222	34	11 470 325
2816A01	SIDI-AISSA	620	27	8 470 488
2809A01	CHELLAL	54	8	2 801 518
2804A01	OU-DERRADJ	310	77	65 244 890
2822A01	AJ-THAMEUR	125	25	9 921 862
2820A02	AZZEDIN-BOU	187	30	4 633 779
2801A13	ICHEBILIA	1315	171	58 938 582

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DRE/setif.....CODE-REG.....6....
DRE/M'SIIA.....CODE-DIW.....28....

SITUATION TRIMESTRIELLE DU CONTRÔLE SUR PIECES

ARRETTE / AU / 31/12/2018

RECTIFICATION

INSPECTION		NOMBRE DE DOSSIERS	NOMBRE DE DOSSIERS	PRODUITS
CODE	LIBELLE	SUIVIS AU REEL	CONTROLES	
2801A01	DJAAFRA	322	32	18 863 162
2811A101	MAGRA	544	89	103 670 505
2820A01	BOU-SAADA k	124	6	7 511 031
2841A001	AIN-ELMELEH	57	14	12 280 619
2803A01	H-DALAA	392	73	28 506 029
2824A01	BEN-SROUR	42	8	3 858 326
2801A02	OUAOUA	221	39	76 765 670
2816A01	SIDI-AISSA	648	31	1 976 213
2809A01	CHELLAL	52	4	605 700
2804A01	OU-DERRADJ	334	79	83 611 852
2822A01	AJ-THAMEUR	129	25	12 090 111
2820A02	AZZEDIN-BOU	276	22	25 032 485
2801A13	ICHEBILIA	1039	124	36 060 533

2018			
نسبة المبالغ المثبتة من اجمالي الملفات المراقبة			
322	32	18 863 162	4,59%
544	89	103 670 505	25,23%
124	6	7 511 031	1,83%
57	14	12 280 619	2,99%
392	73	28 506 029	6,94%
42	8	3 858 326	0,94%
221	39	76 765 670	18,68%
648	31	1 976 213	0,48%
52	4	605 700	0,15%
334	79	83 611 852	20,35%
129	25	12 090 111	2,94%
276	22	25 082 485	6,10%
1039	124	36 060 533	8,78%
4180	546	410 882 236	

2018		
نسبة الملفات المراقبة من اجمالي عدد الملفات		
322	32	9,94%
544	89	16,36%
124	6	4,84%
57	14	24,56%
392	73	18,62%
42	8	19,05%
221	39	17,65%
648	31	4,78%
52	4	7,69%
334	79	23,65%
129	25	19,38%
276	22	7,97%
1039	124	11,93%
4180	546	

الشكل رقم 3 الشكل رقم 4

2019	
نسبة المبالغ المثبتة من اجمالي الملفات المراقبة	

2019	
نسبة الملفات المراقبة من اجمالي عدد الملفات	

DRE/setif.....CODE-REG.....6....				
DRE/M'SIIA.....CODE-DIW.....28....				
SITUATION TRIMESTRIELLE DU CONTRÔLE SUR PIÈCES				
ARRETTE / AU / 31/12/2022				
RECTIFICATION				
INSPECTION		NOMBRE DE DOSSIERS	NOMBRE DE DOSSIERS	PRODUITS
CODE	LIBELLE	SUIVIS AU REEL	CONTROLES	
2801A01	DJAAFRA	330	21	63 803 867
2811A101	MAGRA	678	5	1 996 194
2820A01	BOU-SAADA k	126	1	225 748
2841A001	AIN-ELMELEH	60	12	11 060 903
2803A01	H-DALAA	835	187	15 157 053
2824A01	BEN-SROUR	78	3	1 568 599
2801A02	OUAOUA	226	34	16 645 532
2816A01	SIDI-AISSA	1039	43	30 674 281
2809A01	CHELLAL	101	13	493 147
2804A01	OU-DERRADJ	739	98	28 348 419
2822A01	AJ-THAMEUR	304	5	68 454 697
2820A02	AZZEDIN-BOU	276	26	14 146 853
2801A13	ICHEBILIA	1039	93	1 181 569

2020			
نسبة المبالغ المثبتة من إجمالي الملفات المراقبة			
330	21	63 803 867	25,14%
678	5	1 996 194	0,79%
126	1	225 748	0,09%
60	12	11 060 903	4,36%
835	187	15 157 053	5,97%
78	3	1 568 599	0,62%
226	34	16 645 532	6,56%
1039	43	30 674 281	12,09%
101	13	493 147	0,19%
739	98	28 348 419	11,17%
304	5	68 454 697	26,98%
276	26	14 146 853	5,57%
1039	93	1 181 569	0,47%
5831	541	253 756 862	

الشكل رقم 8

2020		
نسبة الملفات المراقبة من إجمالي عدد الملفات		
330	21	6,36%
678	5	0,74%
126	1	0,79%
60	12	20,00%
835	187	22,40%
78	3	3,85%
226	34	15,04%
1039	43	4,14%
101	13	12,87%
739	98	13,26%
304	5	1,64%
276	26	9,42%
1039	93	8,95%
5831	541	

الشكل رقم 7

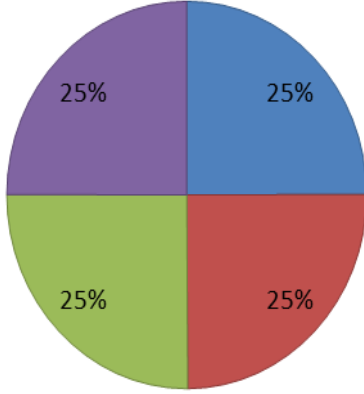
المصدر: اعداد الباحثين حسب المعطيات المتحصل عليها من المديرية الفرعية للعمليات الجبائية التابعة لمديرية الضرائب بالمسيلة

ويمكن ان نلاحظ من خلال الجداول والنتائج حسب السنوات ان هناك تناقص في عدد الملفات المراقبة بصيغة الرقابة على الوثائق من نسبة 15% الى نسبة 9% بالرغم من تزايد عدد الملفات المتابعة في النظام الحقيقي وذلك راجع للسياسة المنتهجة من طرف الدولة والخاصة بالتخفيف عن المؤسسات ورفع الضغط عنهم الناجم عن جائحة كورونا التي صعبت الوضعيات المالية للمؤسسات وتسببت في غلق الكثير منها وتسريح العمال وكذلك انخفاض التحصيل الضريبي تقريبا الى النصف او اقل وهو ما يعكس سياسة الدولة في الوقوف الى جانب المؤسسات التي تعان ينقص او توقف النشاط الذي تسببت فيه جائحة كورونا وذلك بالتقليل من الرقابة او القيام بها في ظروف خاصة.

وقد يمثل الشكل رقم 06 الدائرة النسبية رقم 01 و02 الصورة الواضحة لنسبة الملفات المراقبة والمبالغ المحصلة على التوالي:

نسبة المبالغ المحصلة

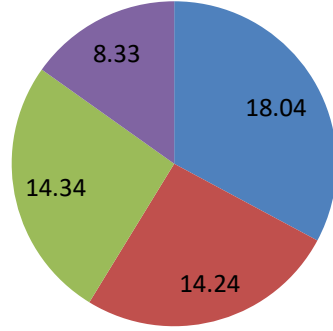
■ 2017 ■ 2018 ■ 2019 ■ 2020



الدائرة النسبية رقم 02

نسبة الملفات المراقبة

■ 2017
■ 2018
■ 2019
■ 2020



الدائرة النسبية رقم 01

خاتمة:

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

القانونية إضافة إلى تفعيل الإجراءات اللازمة بتطبيق القوانين بصرامة من قبل مصالح التحصيل الجبائي.

قائمة الجداول والأشكال

قائمة الجداول

01	تغيرات الحاصلة في عدد الملفات ونسب الحقوق المسترجعة والغرامات والمبالغ المحصلة بالنسب المؤوية خلال فترة 2017-2020.	قائمة
02	جداول لرصد نسب الملفات المراقبة والمبالغ المحصلة	

الأشكال

الرقم	العنوان
1	أشكال الرقابة الجبائية
2	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المسيلة
3	شكل نتائج التحقيق في المحاسبة بمديرية الضرائب لولاية المسيلة
4	الدائرتين النسبيتين حول نسب الملفات المراقبة ونسب المبالغ المحصلة